

§ 5 Gewinn bei Kaufleuten und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7)

(1) ¹Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Absatz 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt. ²Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist, dass die Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden. ³In den Verzeichnissen sind der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen nachzuweisen.

(1a) ¹Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden. ²Die Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten sind auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich.

(2) Für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurden.

(2a) Für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, sind Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.

(3) ¹Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte dürfen erst gebildet werden, wenn

- der Rechtsinhaber Ansprüche wegen der Rechtsverletzung geltend gemacht hat oder
- mit einer Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist.

²Eine nach Satz 1 Nummer 2 gebildete Rückstellung ist spätestens in der Bilanz des dritten auf ihre erstmalige Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen, wenn Ansprüche nicht geltend gemacht worden sind.

(4) Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums dürfen nur gebildet werden, wenn das Dienstverhältnis mindestens zehn Jahre bestanden hat, das Dienstjubiläum das Bestehen eines Dienstverhältnisses von mindestens 15 Jahren voraussetzt, die Zusage schriftlich erteilt ist und soweit der Zuwendungsberechtigte seine Anwartschaft nach dem 31. Dezember 1992 erwirbt.

(4a) ¹Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dürfen nicht gebildet werden. ²Das gilt nicht für Ergebnisse nach Absatz 1a Satz 2.

(4b) ¹Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren

sind, dürfen nicht gebildet werden. ²Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebauter oder abgebauter radioaktiver Anlagenteile dürfen nicht gebildet werden, soweit Aufwendungen im Zusammenhang mit der Bearbeitung oder Verarbeitung von Kernbrennstoffen stehen, die aus der Aufarbeitung bestrahlter Kernbrennstoffe gewonnen worden sind und keine radioaktiven Abfälle darstellen.

(5) ¹Als Rechnungsabgrenzungsposten sind nur anzusetzen

1. auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen;
2. auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

²Der Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens kann unterbleiben, wenn die jeweilige Ausgabe oder Einnahme im Sinne des Satzes 1 den Betrag des § 6 Absatz 2 Satz 1 nicht übersteigt; das Wahlrecht ist einheitlich für alle Ausgaben und Einnahmen im Sinne des Satzes 1 auszuüben. ³Auf der Aktivseite sind ferner anzusetzen

1. als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens entfallen,
2. als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen.

(6) Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen, über die Zulässigkeit der Bilanzänderung, über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung sind zu befolgen.

(7) ¹Übernommene Verpflichtungen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, sind zu den auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtagen bei dem Übernehmer und dessen Rechtsnachfolger so zu bilanzieren, wie sie beim ursprünglich Verpflichteten ohne Übernahme zu bilanzieren wären. ²Dies gilt in Fällen des Schuldbeitritts oder der Erfüllungsübernahme mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung für die sich aus diesem Rechtsgeschäft ergebenden Verpflichtungen sinngemäß. ³Satz 1 ist für den Erwerb eines Mitunternehmeranteils entsprechend anzuwenden. ⁴Wird eine Pensionsverpflichtung unter gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten gegenüber einem Arbeitnehmer übernommen, der bisher in einem anderen Unternehmen tätig war, ist Satz 1 mit der Maßgabe anzuwenden, dass bei der Ermittlung des Teilwertes der Verpflichtung der Jahresbetrag nach § 6a Absatz 3 Satz 2 Nummer 1 so zu bemessen ist, dass zu Beginn des Wirtschaftsjahres der Übernahme der Barwert der Jahresbeträge zusammen mit den übernommenen Vermögenswerten gleich dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen ist; dabei darf sich kein negativer Jahresbetrag ergeben. ⁵Für einen Gewinn, der sich aus der Anwendung der Sätze 1 bis 3 ergibt, kann jeweils in Höhe von vierzehn Fünfzehntel eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden, die in den folgenden 14 Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens einem Vierzehntel gewinnerhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum). ⁶Besteht eine Verpflichtung, für die eine Rücklage gebildet wurde, bereits vor Ablauf des maßgebenden Auflösungszeitraums nicht mehr, ist die insoweit verbleibende Rücklage erhöhend aufzulösen.

Autoren:

- Prof. Dr. Heribert M. *Anzinger*, Ulm (Allgemeine Erläuterungen, Abs. 1 Satz 1, Satz 2, Satz 3, Abs. 2, Abs. 3, Abs. 4, Abs. 6; Anm. 1–149, 150–299, 880–899, 1750–1899, 1950–1999, 2000–2049, 2350–2399)
- Dr. Jan *Brinkmann*, M. Jur., Rechtsanwalt/Steuerberater, Freshfields Bruckhaus Deringer LLP, Frankfurt am Main (Abs. 1 Anhang VI; Anm. 1100–1199)
- Dr. Uwe *Clausen*, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, O&R Oppenhoff & Rädler, München (Abs. 1 Anhang IX, Anhang XVII; Anm. 1280–1289, 1600–1699)
- Dr. Einiko Benno *Franz*, LL.M., Rechtsanwalt/Steuerberater, KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und KPMG Law Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Köln (Abs. 1 Anhang II, Anhang IV, Anhang XIII, Anhang XVI; Anm. 960–999, 1032–1069b, 1450–1484, 1570–1599)
- Dr. Martin L. *Haisch*, Rechtsanwalt, Dechert LLP, Frankfurt am Main (Abs. 1 Anhang V, Anhang XV; Anm. 1070–1099, 1550–1569)
- Dipl.-Kfm. Dr. Christian *Hick*, Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn (Abs. 1a; Anm. 1700–1749)
- Dr. Alexander *Kratzsch*, Richter am FG, Bünde (Abs. 1 Anhang XI; Anm. 1300–1349)
- Prof. Dr. Katja *Rade*, Stuttgart (Abs. 4a; Anm. 2050–2099)
- Prof. Dr. Rasa *Rollberg*, Stralsund (Abs. 2a; Anm. 1900–1949)
- Oliver *Rosenberg*, Rechtsanwalt/Steuerberater, Linklaters LLP, Düsseldorf (Abs. 1 Anhang X, Anhang XII; Anm. 1290–1299, 1350–1449)
- Dipl.-Kfm. Markus *Schulz*, Rechtsanwalt/Steuerberater, Köln (Abs. 1 Anhang I, Anhang III, Anhang XIV; Anm. 900–959, 1000–1031, 1485–1549)
- Prof. Dr. Susanne *Tiedchen*, Vors. Richterin am FG, Cottbus (Abs. 1 Satz 1, Abs. 4b, Abs. 5, Abs. 7; Anm. 300–499, 500–879, 2100–2149, 2150–2349, 2400–2472)
- Georg von *Wallis*, Rechtsanwalt, Olswang Germany LLP, Berlin (Abs. 1 Anhang VII, Anhang VIII; Anm. 1200–1224, 1225–1279)
- Mitherausgeber:
- Prof. Dr. Heribert M. *Anzinger*, Ulm (Anm. 1–299, 880–899, 1700–1899, 1950–2049, 2350–2399)
- Dr. Uwe *Clausen*, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, O&R Oppenhoff & Rädler, München (Anm. 900–1699)
- Prof. Dr. Susanne *Tiedchen*, Vors. Richterin am FG, Cottbus (Anm. 300–879, 1900–1949, 2100–2349, 2400–2472)
- Michael *Wendt*, Vors. Richter am BFH aD, Rechtsanwalt/Steuerberater, YPOG, Köln (Anm. 2050–2099)

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 5

I. Grundinformation zu § 5	1		
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 5			
1. Rechtsentwicklung			
a) Rechtsentwicklung von 1930 bis 1969	2		
b) Rechtsentwicklung von 1970 bis 1989	3		
c) Rechtsentwicklung von 1990 bis 2009	4		
d) Rechtsentwicklung seit 2010 . .	5		
2. Zeitlicher Geltungsbereich	6		
3. Reformvorschläge			
a) Bericht der Einkommensteuernkommission (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		
i) Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“ (2024)	18		
III. Bedeutung des § 5 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht			
1. Grundentscheidungen über die Ausgestaltung der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (Prinzipien des Betriebsvermögensvergleichs)			
a) Grundnorm des Bilanzsteuerrechts	30	2. Dynamische Verweisung auf die handelsrechtlichen Gewinnermittlungsregeln	35
b) Vollständige Berücksichtigung des Reinvermögenszuwachses .	31	3. Durchbrechungen und Konkretisierungen der GoB	36
c) Berücksichtigung von Wertveränderungen nach dem Realisationsprinzip	32	4. Übergeordnete unions- und verfassungsrechtliche Grundlagen	
d) Periodenabgrenzung nach dem Realisationsprinzip	33	a) Unionsrechtliche Einflüsse auf das Bilanzsteuerrecht	
e) Vorsichtige Bemessung der Leistungsfähigkeit	34	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	
		(1) Rechtsprechung	43
		(2) Schrifttum	44
		(3) Stellungnahme	45
		ee) Bedeutung der unionsrechtlich inkorporierten internationalen Rechnungslegungsstandards für das deutsche Bilanzsteuerrecht	46
		b) Verfassungsrechtliche Maßstäbe	
		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
		ff) Folgerungen für das Realisations- und Imparitätsprinzip	55

	Anm.	Anm.
IV. Geltungsbereich des § 5		
1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich		
a) Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich		
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. Anwendung bei Auslandsbeziehungen		
a) Unbeschränkt Steuerpflichtige .	81	
b) Beschränkt Steuerpflichtige . . .	82	
V. Verhältnis des § 5 zu anderen Vorschriften		
1. Verhältnis zu anderen Gewinnermittlungsarten		
a) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1	90	
b) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3	91	
c) Gewinnermittlung bei Handels- schiffen (§ 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		
a) Gewinnermittlungszeitraum . .	94	
b) Ergänzende Bilanzierungs- vorschriften	96	
c) Bilanzberichtigung und Bilanz- änderung	97	
3. Verfahrensrechtliche Einflüsse auf die Gewinnermittlung		
a) Technische Ansatz- und Aus- weisvorschriften für die sog. E-Bilanz (§ 5b)	103	
b) Gewinnermittlungsunterlagen (§ 60 EStDV)	104	
c) Ausgestaltung der verfahrens- rechtlichen Buchführungs- pflichten	105	
4. Verhältnis zu außerbilanziellen Einkünftekorrekturvorschriften		
a) Betriebsausgabenabzugsverbote (zB §§ 4 Abs. 5, 12 EStG, § 10 KStG)	106	
b) Verdeckte Gewinnausschüt- tungen und verdeckte Einlagen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 und Satz 3 KStG)	107	
c) Ausschüttungen auf Genuss- rechte (§ 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 KStG)	108	
d) Berichtigung von Einkünften bei Auslandsbeziehungen (§ 1 AStG)	109	
5. Bilanzierungsregeln für außer- ordentliche Bilanzen	110	
VI. Verfahrensfragen zu § 5		
1. Dokumentationspflichten		
a) Buchführungs- und Aufzeich- nungspflichten nach §§ 140 bis 148 AO		
aa) Bedeutung für § 5	140	
bb) Verfahrensrechtlicher Begriff der GoB	141	
b) Ergänzende Aufzeichnungs- pflichten nach § 5b	142	
c) Ergänzende Aufzeichnungs- pflichten nach Abs. 1 Satz 2 und § 4 Abs. 7	143	
2. Ergänzende Erklärungspflichten .	144	
3. Schätzung des Gewinns iSd. § 5 . .	145	
4. Gesonderte Feststellung des Ge- winns iSd. § 5 im Festsetzungs- verfahren	146	
5. Abweichende Bilanzierung aus Billigkeitsgründen (§ 163 Satz 2 AO)	147	

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Maßgeblichkeit der GoB

I. Einordnung des Abs. 1

- | | |
|--|---|
| <p>1. Historische Einordnung des Abs. 1</p> <p style="margin-left: 20px;">a) Ursprünge des Maßgeblichkeitsprinzips in den Steuerrechtsordnungen der deutschen Staaten bis 1918 150</p> <p style="margin-left: 20px;">b) Entwicklung eines eigenständigen Bilanzsteuerrechts in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und im Reichseinkommensteuergesetz 1918 bis 1945 151</p> <p style="margin-left: 20px;">c) Anfechtung und Bewährung des Maßgeblichkeitsprinzips bis zum Bilanz-Richtliniengesetz 1985 152</p> <p style="margin-left: 20px;">d) Aufwertung des Maßgeblichkeitsprinzips durch das WoBauFG 1990 (§ 5 Abs. 1 Satz 2 aF) 153</p> <p style="margin-left: 20px;">e) Konkretisierungen und Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes seit dem WoBauFG 1990 154</p> <p style="margin-left: 20px;">f) Reformulierung des Maßgeblichkeitsprinzips durch das Bilanzrechts-Modernisierungsgesetz (BilMoG) 155</p> <p>2. Systematische Einordnung des Abs. 1</p> <p style="margin-left: 20px;">a) Rechtfertigung der Vorschrift</p> <p style="margin-left: 40px;">aa) Argumente für die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB</p> <p style="margin-left: 60px;">(1) Zweckidentität zwischen Handels- und Steuerbilanz: Gemeinsamer Primärzweck 160</p> <p style="margin-left: 60px;">(2) Zweckidentität zwischen Handels- und Steuerbilanz: Gleichstellungs-/Teilhabertese 160a</p> <p style="margin-left: 60px;">(3) Einheit der Rechtsordnung 161</p> <p style="margin-left: 60px;">(4) Fortentwicklung des Bilanzrechts 162</p> <p style="margin-left: 60px;">(5) Gesetzgebungsleitende Maßstäbe 163</p> <p style="margin-left: 60px;">(6) Rechtsverwirklichung im Handels- und im Steuerrecht 164</p> <p style="margin-left: 60px;">(7) Vollzugs- und Planungskosten 165</p> | <p style="margin-left: 20px;">bb) Kritik des Maßgeblichkeitsprinzips und Argumente für ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht</p> <p style="margin-left: 40px;">(1) Zweckverschiedenheit von Handels- und Steuerbilanz 166</p> <p style="margin-left: 40px;">(2) Realität der Verwirklichung des Maßgeblichkeitsprinzips 167</p> <p style="margin-left: 40px;">(3) Objektivierung der steuerlichen Gewinnermittlung 168</p> <p style="margin-left: 40px;">(4) Verstoß gegen den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit 169</p> <p style="margin-left: 40px;">(5) Bedeutungsverlust der handelsrechtlichen GoB durch internationale Rechnungslegungsstandards und GloBE-Bilanzierungsregeln 170</p> <p style="margin-left: 40px;">(6) Unerwünschte wechselseitige Einflüsse zwischen Handels- und Steuerbilanzrecht 171</p> <p style="margin-left: 40px;">cc) Stellungnahme 172</p> <p style="margin-left: 20px;">b) Bedeutung für die Praxis 173</p> <p style="margin-left: 20px;">c) Bedeutung für das Buchführungsprivileg der Steuerberater (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 StBerG) 174</p> <p style="margin-left: 20px;">d) Reformvorschläge 175</p> <p style="margin-left: 40px;">aa) Vorschläge eines vereinfachten Gewinnermittlungsrechts</p> <p style="margin-left: 60px;">(1) Einnahmenüberschussrechnung (Zahlungsstromrechnung) 176</p> <p style="margin-left: 60px;">(2) Modifizierte Einnahmenüberschussrechnung 177</p> <p style="margin-left: 60px;">(3) Vereinfachte Vermögensrechnung 178</p> <p style="margin-left: 60px;">(4) Zinsbereinigte Gewinnermittlung 179</p> <p style="margin-left: 20px;">bb) Reformentwürfe eines harmonisierten Gewinnermittlungsrechts</p> <p style="margin-left: 40px;">(1) Vorentwurf der EU-Kommission (1988) 180</p> <p style="margin-left: 40px;">(2) Hintergründe der gemeinsamen (konsolidierten) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (G(K)KB) 181</p> |
|--|---|

Anm.	Anm.
(3) Ausgestaltung der gemeinsame (konsolidierte) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (G(K)KB) 181a	hh) Vereinigte Staaten von Amerika 193g
(4) BEFIT und GloBE (2021) 181b	ii) Übrige EU-/EWR-Staaten 194
cc) Reformentwürfe eines eigenständigen Steuerbilanzrechts	3. Geltungsbereich des Abs. 1 195
(1) Gutachten der Steuerreformkommission (1971) 182	4. Verhältnis des Abs. 1 zu anderen Vorschriften 196
(2) Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes (1984) . 183	II. Maßgeblichkeit, GoB und Bilanzierung (Abs. 1 Satz 1)
(3) Entwurf eines Steuergesetzbuches (1993) 184	1. Gewerbetreibende 200
(4) Vorschlag eines Gesetzes zur Steuerlichen Gewinnermittlung (2006/2013) . . 185	2. Gesetzliche Buchführungspflicht
(5) Entwurf einer Bilanzordnung (2011) 186	a) Bücher und Abschlüsse 210
dd) Vorschläge zur Vereinheitlichung des Bilanzrechts	b) Gesetzliche Buchführungspflicht
(1) Verschmelzung des Handelsbilanzrechts auf das Steuerbilanzrecht 187	aa) Gesetzliche Vorschriften . . 211
(2) Verschmelzung des Steuerbilanzrechts auf das Handelsbilanzrecht 188	bb) Inländische gesetzliche Buchführungspflichten
(3) Gegenläufige Gesamtbilanz (Bilanzordnung des Bundessteuergesetzbuchs) 189	(1) Handels- und gesellschaftsrechtliche Buchführungspflichten von Kaufleuten . . 212
ee) Vorschläge einer Revitalisierung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes	(2) Handels- und gesellschaftsrechtliche Buchführungspflichten von Handelsgesellschaften 212a
(1) Maßgeblichkeit der vierten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie 190	(3) Handels- und gesellschaftsrechtliche Buchführungspflichten von Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts 212b
(2) Maßgeblichkeit der internationalen Rechnungslegungsstandards 191	(4) Handels- und gesellschaftsrechtliche Buchführungspflichten von Inländischen Zweigniederlassungen ausländischer Kaufleute, Handelsgesellschaften und juristischer Personen 212c
(3) Kritik einer Maßgeblichkeit internationaler Rechnungslegungsstandards . . 191a	(5) Steuerrechtliche Buchführungspflichten 213
(4) Verstärkte Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB 192	cc) Ausländische und supranationale gesetzliche Buchführungspflichten 214
e) Rechtsentwicklung im Ausland	dd) Beginn und Ende der gesetzlichen Buchführungspflichten 215
aa) Frankreich 193	c) Gewerbetreibender Steuerpflichtiger als Buchführungsverpflichteter 216
bb) Italien 193a	3. Freiwillige Buchführung 230
cc) Niederlande 193b	4. Entsprechende Anwendung auf andere Personen, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln 240
dd) Österreich 193c	
ee) Schweiz 193d	
ff) Spanien 193e	
gg) Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland 193f	

	Anm.		Anm.
5. Maßgeblichkeitsprinzip		(2) Auslegung des Abs. 1 idF des WoBauFG (1990 bis 2008)	271
a) Grundsatz der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1, Mate- rielle Maßgeblichkeit)		(3) Auslegung des Abs. 1 idF des BilMoG (ab 2009)	272
aa) Nach handelsrechtlichen GoB auszuweisendes Be- triebsvermögen		bb) Stellungnahme	273
(1) Handelsrechtliche GoB . . .	250	c) Ausnahme: Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts	
(2) Allgemeine, branchen- und rechtsformabhängige GoB	251	aa) Steuerliches Wahlrecht . . .	280
(3) „Ordnungsmäßige“ Buch- führungsgrundsätze	252	bb) Kein steuerliches Wahl- recht und Teilwertabschrei- bungen	280a
(4) „Buchführungs“-grundsätze	253	cc) Ausübung	281
(5) Überleitung ausländischer GoB	254	dd) Beibehaltung und Stetigkeit	282
bb) Schluss des Wirtschafts- jahres	255	ee) Änderung	283
cc) Betriebsvermögen	256	d) Gebot der einheitlichen Aus- übung von Ermessens- und Prognosespielräumen	284
dd) Ansatz (Materielle Ansatz- maßgeblichkeit)		6. Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	
(1) Grundsatz	257	a) Rechtsentwicklung	
(2) Einschränkungen der mate- riellen Ansatzmaßgeblich- keit: Steuerrechtliche Be- griffe und Wertungen	258	aa) Rechtsentwicklung bis zum Bilanzrichtlinien-Gesetz 1985	300
(3) Einschränkungen der mate- riellen Ansatzmaßgeblich- keit: Handelsrechtliche Aktivierungs- und Passi- vierungswahlrechte	258a	bb) Rechtsentwicklung bis zum Bilanzrechtsmodernisie- rungsgesetz 2009	300a
(4) Einschränkungen der mate- riellen Ansatzmaßgeblich- keit: GoB-konforme und -widrige Ansatzvorschriften	258b	cc) Rechtsentwicklung seit dem Bilanzrechtsmoder- nisierungsgesetz 2009 . . .	300b
ee) Bewertung (Materielle Be- wertungsmaßgeblichkeit)		b) Begriff der Grundsätze ord- nungsmäßiger Buchführung	
(1) Grundsatz	259	aa) Grundsätze	301
(2) Bewertungsvorbehalte nach Abs. 6	260	bb) Ordnungsmäßig	302
(3) Steuerrechtliche Begriffs- bildung und Wertungen . .	261	cc) Buchführung	
(4) Handelsrechtliche Bewer- tungswahlrechte	262	(1) Grundsätze ordnungs- mäßiger Buchführung . . .	303
(5) Steuerrechtliche Bewer- tungswahlrechte	262a	(2) Grundsätze ordnungs- mäßiger Inventur	304
ff) Ausweis (Materielle Aus- weismaßgeblichkeit)	263	(3) Grundsätze zur ordnungs- mäßigen Führung und Auf- bewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Un- terlagen in elektronischer Form sowie zum Daten- zugriff (GoBD)	305
b) Grundsatz der einheitlichen Wahlrechtsausübung (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2)		c) Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	
aa) Meinungsstand		aa) Rechtsnorm	306
(1) Auslegung des Abs. 1 bis zum WoBauFG (vor 1990)	270	bb) Handelsbräuche	307
		cc) Gewohnheitsrecht	308
		d) Ermittlung der Grundsätze ord- nungsmäßiger Buchführung	
		aa) Induktive Methode	311
		bb) Deduktive Methode	312

	Anm.		Anm.
cc) Kombination von induktiver und deduktiver Methode . . .	313	(3) Geltungsbereich des Stetigkeitsgrundsatzes	346
dd) Hermeneutische Methode . . .	314	(4) Ansatz- und Bewertungsmethoden	347
ee) Stellungnahme	315	(5) Zeitliche (vertikale) Stetigkeit	347a
e) Die einzelnen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung		(6) Sachliche (horizontale) Stetigkeit	347b
aa) Bilanzwahrheit/Richtigkeit		(7) Grenzen des Stetigkeitsprinzips	348
(1) Kodifikation des Grundsatzes der Bilanzwahrheit . . .	320	(8) Ausnahmen gem. § 252 Abs. 2 HGB	348a
(2) Geltungsbereich des Grundsatzes der Bilanzwahrheit	321	(9) Verhältnis des Stetigkeitsprinzips zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	349
(3) Begriff der Bilanzwahrheit . . .	322	ee) Vollständigkeitsprinzip	
(4) Inhalt des Grundsatzes der Bilanzwahrheit	323	(1) Kodifikation des Vollständigkeitsprinzips	355
(5) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und zum Einblicksgebot (true and fair view)	324	(2) Geltungsbereich des Vollständigkeitsprinzips	356
bb) Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit		(3) Inhalt des Vollständigkeitsprinzips	357
(1) Kodifikation des Grundsatzes der Bilanzklarheit . . .	328	(4) Grenzen des Vollständigkeitsprinzips	358
(2) Geltungsbereich des Grundsatzes der Bilanzklarheit	329	(5) Verhältnis des Vollständigkeitsprinzips zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	359
(3) Begriff der Bilanzklarheit . . .	330	ff) Fortführungsprinzip	
(4) Inhalt des Grundsatzes der Bilanzklarheit	331	(1) Kodifikation des Fortführungsprinzips	365
(5) Grenzen des Grundsatzes der Bilanzklarheit	332	(2) Geltungsbereich des Fortführungsprinzips	366
(6) Verhältnis des Grundsatzes der Bilanzklarheit zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	333	(3) Unternehmensfortführung als Regelfall	367
cc) Bilanzidentität (formelle Bilanzkontinuität)/Bilanzenzusammenhang		(4) Fortführungsprämisse . . .	368
(1) Kodifikation des Grundsatzes der Bilanzidentität . . .	337	(5) Prognosezeitraum	369
(2) Geltungsbereich des Grundsatzes der Bilanzidentität	338	(6) Entgegenstehende tatsächliche Gegebenheiten	370
(3) Inhalt des Grundsatzes der Bilanzidentität	339	(7) Entgegenstehende rechtliche Gegebenheiten	371
(4) Grenzen des Grundsatzes der Bilanzidentität	340	(8) Bilanzierung bei positiver Fortführungsprognose . . .	372
(5) Verhältnis des Grundsatzes der Bilanzidentität zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	341	(9) Bilanzierung bei Wegfall der Fortführungsprognose . . .	373
dd) Stetigkeitsprinzip		(10) Grenzen des Fortführungsprinzips	374
(1) Ansatzstetigkeit	344	(11) Verhältnis des Fortführungsprinzips zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . . .	374a
(2) Bewertungsstetigkeit	345	gg) Vorsichtsprinzip	
		(1) Kodifikation des Vorsichtsprinzips	375

	Anm.		Anm.
(2) Geltungsbereich des Vorsichtsprinzips	376	(9) Gewinnrealisierung bei Veräußerungsgeschäften . .	398d
(3) Inhalt des Vorsichtsprinzips	377	(10) Gewinnrealisierung bei Werkverträgen	398e
(4) Grenzen des Vorsichtsprinzips	378	(11) Gewinnrealisierung bei Werklieferungsverträgen . .	398f
(5) Verhältnis des Vorsichtsprinzips zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . . .	379	(12) Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung: Begriff und Teilgewinnrealisation . . .	398g
hh) Imparitätsprinzip		(13) Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung ohne selbständig abrechenbare Teilleistungen	398h
(1) Kodifikation des Imparitätsprinzips	385	(14) Gewinnrealisierung bei Mehrkomponentengeschäften	398i
(2) Geltungsbereich des Imparitätsprinzips	386	(15) Gewinnrealisierungskonzepte bei Mehrkomponentengeschäften . .	398j
(3) Begriff des Imparitätsprinzips	387	(16) Gewinnrealisierung bei Vermittlungsverträgen . .	398k
(4) Risiken und Verluste	388	(17) Gewinnrealisierung bei Dienstleistungsverträgen . .	398l
(5) Bis zum Abschlussstichtag vorhersehbar oder entstanden	388a	(18) Gewinnrealisierung bei Dauerschuldverhältnissen	398m
(6) Bekanntwerden bis zum Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses	388b	(19) Gewinnrealisierung bei Wiederkehrschuldverhältnissen und Sukzessivlieferungsverträgen	398n
(7) Grenzen des Imparitätsprinzips	389	(20) Gewinnrealisierung bei Forderungen, die nicht aus Austauschverhältnissen stammen	399
(8) Verhältnis des Imparitätsprinzips zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . . .	390	(21) Steuerliche Ausnahmen vom Realisationsprinzip . .	400
ii) Realisationsprinzip		(22) Steuerliche Realisationsstatbestände ohne Gewinnrealisation	401
(1) Kodifikation des Realisationsprinzips	395	(23) Grenzen des Realisationsprinzips	402
(2) Geltungsbereich im handelsrechtlichen Jahresabschluss	396	(24) Verhältnis des Realisationsprinzips zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	403
(3) Geltungsbereich in der steuerlichen Gewinnermittlung	396a	jj) Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte	410
(4) Begriff der Realisation	397	kk) Stichtagsprinzip	
(5) Gewinnrealisierung bei Austauschverhältnissen durch Erbringung der Sachleistung	398	(1) Kodifikation des Stichtagsprinzips	420
(6) Rechnungsstellung unerheblich	398a	(2) Geltungsbereich des Stichtagsprinzips	421
(7) Fälligkeit der Gegenleistung und Zahlungszeitpunkt unerheblich	398b	(3) Bewertung zum Abschlussstichtag	422
(8) Ablauf von Gewährleistungs- und Produkthaftungsrisiken, stornobehaftete Provisionen, Rücktritts- und Widerrufsrechte	398c		

Anm.	Anm.
(4) Entstehung bis zum Abschlussstichtag: Objektive Wertaufhellungskonzeption 422a	(3) Begriff der Einzelbewertung 452
(5) Entstehung bis zum Abschlussstichtag: Wertaufhellende Tatsachen/wertbegründende bzw. -beeinflussende Tatsachen 422b	(4) Inhalt des Einzelbewertungsprinzips 453
(6) Bekanntwerden bis zum Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses 422c	(5) Gesetzliche Durchbrechungen des Einzelbewertungsprinzips 454
(7) Grenzen des Stichtagsprinzips 423	(6) Ausnahmen nach § 252 Abs. 2 HGB 454a
(8) Verhältnis des Stichtagsprinzips zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung 424	(7) Einzelfälle der Ausnahmen nach § 252 Abs. 2 HGB . . 454b
II) Periodisierungsprinzip	(8) Verhältnis des Einzelbewertungsprinzips zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . . . 455
(1) Kodifikation des Periodisierungsprinzips 430	oo) Wesentlichkeitsgrundsatz (materiality)
(2) Geltungsbereich des Periodisierungsprinzips 431	(1) Keine Kodifikation des Wesentlichkeitsgrundsatzes 460
(3) Begriff der Periodisierung . 432	(2) Geltungsbereich des Wesentlichkeitsgrundsatzes 461
(4) Inhalt des Periodisierungsprinzips 433	(3) Begriff der Wesentlichkeit . 462
(5) Grenzen des Periodisierungsprinzips 434	(4) Inhalt des Wesentlichkeitsgrundsatzes 463
(6) Verhältnis des Periodisierungsprinzips zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . . . 435	(5) Grenzen des Wesentlichkeitsgrundsatzes 464
mm) Saldierungsverbot	(6) Verhältnis des Wesentlichkeitsgrundsatzes zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . . . 465
(1) Kodifikation des Saldierungsverbots 440	7. Gemeinsame Grundsätze zur Aktivierung und Passivierung
(2) Geltungsbereich des Saldierungsverbots 441	a) Begriff und Bedeutung der Aktivierung und Passivierung
(3) Begriff der Verrechnung . . 442	aa) Begriff der Aktivierung und Passivierung
(4) Inhalt des Saldierungsverbots 443	(1) Abgrenzung Aktivierung/Passivierung 500
(5) Gesetzliche Durchbrechungen des Saldierungsverbots 444	(2) Aktivierung 500a
(6) Sonstige Ausnahmen vom Saldierungsverbot 444a	(3) Passivierung 500b
(7) Verhältnis des Saldierungsverbots zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und zum Einblicksgebot (true and fair view) 445	bb) Handelsbilanzrechtliche Bilanzierungswahlrechte im Steuerrecht 501
nn) Einzelbewertungsprinzip	b) Rechtsgrundlagen der Aktivierung und Passivierung 505
(1) Kodifikation des Einzelbewertungsprinzips 450	c) Korrespondierende Bilanzierung bei mehreren Steuerpflichtigen
(2) Geltungsbereich des Einzelbewertungsprinzips 451	aa) Grundsätzlich keine korrespondierende Bilanzierung . 510
	bb) Keine korrespondierende Bilanzierung bei der Betriebsaufspaltung 511

	Anm.		Anm.
cc) Korrespondierende Bilanzierung bei Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern		(3) Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte	533
(1) Zweistufige Ermittlung der Einkünfte des Gesellschafters	512	cc) Aktivierungsgebote	534
(2) Methode der Ermittlung der Einkünfte	513	dd) Aktivierungsverbote	
d) Subjektive Zurechnung von Aktiva und Passiva		(1) Überblick	535
aa) Zurechnung von Wirtschaftsgütern		(2) Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Abs. 2)	536
(1) Maßgeblichkeit des sog. wirtschaftlichen Eigentums	515	(3) Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens	537
(2) Begriff des wirtschaftlichen Eigentums	515a	(4) Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals	538
(3) Tatsächliche Sachherrschaft über das Wirtschaftsgut	515b	(5) Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen	539
(4) Kein Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers	515c	ee) Bilanzierung schwebender Geschäfte	
(5) Substanz des Wirtschaftsguts steht dem wirtschaftlichen Eigentümer zu	515d	(1) Begriff des schwebenden Geschäfts	541
(6) Abgesicherte rechtliche Position des wirtschaftlichen Eigentümers	515e	(2) Bilanzierung bei Bestehen der Ausgeglichenheitsvermutung	542
(7) Verhältnis zu § 39 AO	516	(3) Bilanzierung bei Wegfall der Ausgeglichenheitsvermutung	543
(8) Bedeutung der Zurechnung	517	ff) Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten im weiteren Sinne	544
bb) Zurechnung von Schulden	518	b) Grundsätze der Aktivierung	
cc) Wichtige Anwendungsfälle beim wirtschaftlichen Eigentum		aa) Rechtsentwicklung	
(1) Bauten auf fremden Grundstücken	519	(1) Einkommensteuergesetz 1925	550
(2) Erbbaurechte	519a	(2) Einkommensteuergesetz 1934	551
(3) Film- und Fernsehrechte	519b	(3) Einkommensteuergesetz 1947	552
(4) Kapitalgesellschaftsanteile	519c	(4) Einkommensteuergesetz 1969	553
(5) Mieterein- und -umbauten: Schenbestandteile, Betriebsvorrichtungen	520	bb) Bedeutung des Wirtschaftsgutbegriffs	554
(6) Mieterein- und -umbauten: Sonstige wesentliche Bestandteile des Gebäudes	520a	cc) Verhältnis zum Begriff Vermögensgegenstand	555
(7) Nießbrauch	520b	c) Merkmale des Wirtschaftsgutbegriffs	
(8) Pfandgut; Ladungsträger	521	aa) Merkmale des Begriffs Wirtschaftsgut nach der Rechtsprechung	
8. Bilanzierung der Aktivposten		(1) Selbständige Bewertungsfähigkeit	560
a) Aktivierungsvorschriften		(2) Greifbarkeit	561
aa) Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht	530	(3) Vorliegen von Aufwendungen	562
bb) Aktivierungswahlrechte			
(1) Begriff des Aktivierungswahlrechts	531		
(2) Steuerliche Aktivierungswahlrechte	532		

	Anm.		Anm.
(4) Mehrjähriger Nutzen	563	immateriellen Wirtschaftsgütern	587
(5) Selbständige Nutzbarkeit	563a	(4) Bedeutung der Abgrenzung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern	588
(6) Übertragbarkeit zusammen mit dem Betrieb	564	cc) Abgrenzung von abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern	
bb) Stellungnahme	565	(1) Begriff des abnutzbaren Wirtschaftsguts	589
d) Abgrenzung des Wirtschaftsguts von anderen Aktivposten		(2) Begriff des nicht abnutzbaren Wirtschaftsguts	590
aa) Abgrenzung von den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten		(3) Grundsätze der Abgrenzung von abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern	591
(1) Begriff der aktiven Rechnungsabgrenzungsposten	570	(4) Abgrenzung bei materiellen Wirtschaftsgütern	591a
(2) Aktive Rechnungsabgrenzungsposten als Verrechnungsposten	571	(5) Abgrenzung bei immateriellen Wirtschaftsgütern	591b
bb) Abgrenzung von den geleisteten Anzahlungen		(6) Einzelfälle abnutzbarer immaterieller Wirtschaftsgüter	591c
(1) Begriff der geleisteten Anzahlungen	572	(7) Einzelfälle nicht abnutzbarer immaterieller Wirtschaftsgüter	591d
(2) Geleistete Anzahlungen als Verrechnungsposten	573	(8) Bedeutung der Abgrenzung von abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern	592
cc) Abgrenzung von den Bilanzierungshilfen		dd) Bewegliche/unbewegliche Wirtschaftsgüter	
(1) Begriff der Bilanzierungshilfe	574	(1) Begriff des beweglichen Wirtschaftsguts	593
(2) Bilanzierung von Bilanzierungshilfen	575	(2) Begriff des unbeweglichen Wirtschaftsguts	594
(3) Bilanzierungshilfen sind keine Wirtschaftsgüter	576	(3) Grundsätze der Abgrenzung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern	595
(4) Sonderfall: Geschäfts- oder Firmenwert	577	(4) Bedeutung der Abgrenzung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern	596
e) Arten von Wirtschaftsgütern		f) Abgrenzung zwischen Wirtschaftsgütern, Teilen eines Wirtschaftsguts und mehreren Wirtschaftsgütern	
aa) Abgrenzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens		aa) Bilanzierung einzelner Wirtschaftsgüter	600
(1) Anwendungsbereich	580	bb) Wesentliche Bestandteile als eigenständige Wirtschaftsgüter	601
(2) Begriff des Anlagevermögens	581	cc) Einzelfälle	
(3) Begriff des Umlaufvermögens	582	(1) Begriff der Betriebsvorrichtungen	601a
(4) Abgrenzung Anlagevermögen/Umlaufvermögen	583		
(5) Bedeutung der Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen	584		
bb) Abgrenzung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern			
(1) Begriff des materiellen Wirtschaftsguts	585		
(2) Begriff des immateriellen Wirtschaftsguts	586		
(3) Grundsätze der Abgrenzung von materiellen und			

	Anm.		Anm.
(2) Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen und Gebäuden	601b	ff) Rücklage für Ersatzbeschaffung	659
(3) Bodenschätze	601c	(1) Gesetzlich nicht geregeltes Rechtsinstitut	659
(4) Feldinventar/stehende Ernte	601d	(2) Rechtsentwicklung	659a
(5) Grundstück/Gebäude	601e	(3) Anwendungsbereich	659b
(6) Ladenein- und -umbauten, Schaufensteranlagen, Schalterhallen von Kreditinstituten und ähnliche Einbauten	601f	(4) Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen/Beschädigung	659c
(7) Stehendes Holz	601g	(5) Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen aufgrund höherer Gewalt	659d
(8) Umzäunungen	601h	(6) Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs	659e
(9) Windkraftwerke	601i	(7) Entschädigung	659f
dd) Scheinbestandteile als eigenständige Wirtschaftsgüter	602	(8) Absicht der Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts	659g
ee) Bilanzierung bei Bruchteilseigentum und Gesamthandseigentum, Wohnungs- oder Teileigentum	603	(9) Frist zur Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts	659h
ff) Abgrenzungsmerkmale		(10) Nichtvorliegen der Voraussetzungen der Bildung einer Rücklage nach § 6b	659i
(1) Selbständige Bewertungsfähigkeit	604	(11) Rechtsfolge	659j
(2) Unvollständigkeit/negatives Gepräge	605	gg) § 6 UmwStG	660
(3) Festigkeit und Dauer der Verbindung	606	hh) Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte	661
(4) Nutzungs- und Funktionszusammenhang	607	ii) Passivierungsgebote	663
g) Zeitpunkt der Aktivierung		jj) Passivierungsverbote	
aa) Aufwendungen vor Entstehung oder Erlangung eines Wirtschaftsguts	620	(1) Überblick	665
bb) Aktivierung von Dividenden	621	(2) Gesetzliche Passivierungsverbote	666
9. Bilanzierung der Passivposten		(3) Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften	667
a) Passivierungsvorschriften		(4) Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten im weiteren Sinne	668
aa) Passivierungsfähigkeit und Passivierungspflicht	650	b) Verbindlichkeiten	
bb) Passivierungswahlrechte		aa) Begriff	670
(1) Begriff des Passivierungswahlrechts	651	bb) Betriebliche Veranlassung	670a
(2) Überblick über die steuerlichen Passivierungswahlrechte	652	cc) Rechtsnatur	670b
cc) Reinvestitionsrücklage gem. § 6b Abs. 3	653	dd) Art der Verpflichtung	670c
dd) Euroumrechnungsrücklage gem. § 6d Abs. 1 Satz 2	654	ee) Fälligkeit	670d
ee) Zuschussrücklage nach R 6.5 Abs. 4 EStR	658	ff) Leistungsfähigkeit und Leistungswilligkeit	670e
		gg) Passivierungspflicht	671
		hh) Einzelfälle der Passivierung	
		(1) Auflösend/aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten	671a
		(2) Auflösend/aufschiebend bedingter Erlass	671b

Anm.	Anm.
(3) Befristete Verbindlichkeiten 671c	(2) Außenverpflichtung bei Aufbewahrungspflichten von Akten 681a
(4) Besserungsvereinbarung, Besserungsabrede, Besserungsschein 671d	(3) Außenverpflichtung bei ERA-Anpassungsfonds . . 681b
(5) Eigenkapitalersetzende Darlehen 671e	(4) Außenverpflichtung bei Währungsumstellung und Umstellung des Rechnungslegungssystems . . . 681c
(6) Emissionsberechtigungen . 671f	(5) Außenverpflichtung bei Künstlersozialabgaben . . 681d
(7) Erhaltene Anzahlungen . . 671g	(6) Außenverpflichtung bei Restrukturierungsverpflichtungen 681e
(8) Erschließungsbeiträge . . . 671h	cc) Betriebliche Veranlassung . 682
(9) Finanzplankredite 671i	dd) Art der Leistungsverpflichtung 683
(10) Franchisenehmer-Werbebeiträge 671j	ee) Rechtsnatur und Rechtsgrundlage der Leistungsverpflichtung
(11) Gutscheine 671k	(1) Rechtsnatur der Leistungsverpflichtung 684
(12) Hybridanleihen, Hybriddarlehen, Perpetuals 671l	(2) Rechtsgrundlage der Leistungsverpflichtung 684a
(13) Rangrücktritt 671m	(3) Rückstellungen für Garantieleistungen und Kulanzleistungen 684b
(14) Rückkaufverpflichtung . . 671o	(4) Rückstellungen für Produkthaftung (Produzentenhaftung) 684c
ii) Sonderfall Erfüllungsrückstand	(5) Rückstellungen für Rücknahmeverpflichtungen . . 684d
(1) Begriff des Erfüllungsrückstands 671p	(6) Rückstellungen für Selbstverpflichtung zur Rücknahme 684e
(2) Voraussetzungen der Passivierung eines Erfüllungsrückstands 671q	ff) Fälligkeit 685
(3) Bilanzierung eines Erfüllungsrückstands 671r	gg) Anspruchsinhaber 686
(4) Erfüllungsrückstand bei Arbeitsverhältnissen 671s	hh) Leistungsfähigkeit und Leistungswilligkeit 687
(5) Erfüllungsrückstand bei Darlehensverträgen 671t	ii) Passivierungspflicht 688
(6) Erfüllungsrückstand bei Kundenbetreuung/Nachbetreuung von Versicherungsvertretern 671u	jj) Ausnahmen von der Passivierungspflicht
(7) Erfüllungsrückstand bei Mietverträgen 671v	(1) Verbindlichkeiten, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Gegenstand haben 690
(8) Erfüllungsrückstand bei Werkzeugkostenzuschüssen 671w	(2) Verbindlichkeiten, für die ein Abzugsverbot besteht . 690a
(9) Erfüllungsrückstand bei Zuwachssparen 671x	kk) Überblick über die Passivierungsvoraussetzungen . . . 691
jj) Keine Passivierung von Verbindlichkeiten, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden müssen . . . 672	ll) Ungewisse Verbindlichkeit
kk) Zeitpunkt der Bilanzierung von Verbindlichkeiten . . . 673	(1) Wahrscheinlichkeit des Be- bzw. Entstehens der Verbindlichkeit 692
ll) Auflösung 674	
c) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	
aa) Anwendungsbereich 680	
bb) Außenverpflichtung	
(1) Grundsatz 681	

	Anm.		Anm.
(2) Geltendmachung unerheblich	692a	(5) Rückstellungen für Abfallentsorgung	695d
(3) Entstehung von Verpflichtungen bei Altersteilzeit	692b	(6) Rückstellungen für Altlasten	695e
(4) Entstehung von Verpflichtungen im Pfandkreislauf	692c	(7) Rückstellungen für Anpassungsverpflichtungen	695f
(5) Entstehung von Rekultivierungsverpflichtungen	692d	(8) Rückstellungen für Beihilfen	695g
(6) Entstehung von Remissionsverpflichtungen	692e	(9) Rückstellungen für Mehrsteuern nach Betriebsprüfungen	695h
(7) Entstehung von Verpflichtungen bei Rückabwicklung eines Vertrags	692f	(10) Rückstellungen für Mitwirkungspflichten bei Betriebsprüfungen	695i
(8) Entstehung von Steuerpflichtungen	692g	(11) Rückstellungen für Datenspeicherung	695j
(9) Entstehung von Verpflichtungen bei Vereinbarung von Zeitwertkonten	692h	(12) Rückstellungen für Kosten der Buchführung	695k
mm) Wirtschaftliche Verursachung	693	(13) Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftunterlagen	695l
nn) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme		(14) Rückstellungen für die Aufstellung, Prüfung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses	695m
(1) Grundsatz	694	(15) Rückstellungen für die Kostenüberdeckung bei Wasserversorgungsunternehmen und Mehrerlösabschöpfungen bei Energieversorgungsnetzbetreibern	696
(2) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bei Abbruch- und Entfernungsverpflichtungen	694a	(16) Rückstellungen für die Kosten der Mitwirkung bei Sozialversicherungsprüfungen	697
(3) Außergerichtliche/gerichtliche Inanspruchnahme	694b	(17) Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten	698
(4) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bei Prozesskosten	694c	(18) Rückstellungen für Verrechnungspreisdokumentation	699
(5) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bei vertraglichen Verpflichtungen	694d	qq) Zeitpunkt der Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen	
(6) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bei Verpflichtungen, die sich nicht aus einem Vertrag ergeben	694e	(1) Grundsatz	700
oo) Keine Überlagerung durch eigenbetriebliches Interesse	694f	(2) Wirtschaftliche Verursachung vor der rechtlichen Entstehung	701
pp) Besonderheiten bei Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen		(3) Entstehung der Verbindlichkeit durch Zeitablauf	701a
(1) Konkretisierung	695	(4) Wesentliche Tatbestandsverwirklichung:	701b
(2) Sanktionsbewehrung	695a	(5) Zusammenhang mit der Tätigkeit des Steuerpflichtigen vor dem Bilanzstichtag:	701c
(3) Kontrolle durch die Behörde	695b		
(4) Keine Überlagerung durch eigenbetriebliches Interesse	695c		

	Anm.		Anm.
(6) Keine Maßgeblichkeit des Realisationsprinzips für die wirtschaftliche Verursachung	701d	sungskosten für Pflanzenschutzmittel	702i
(7) Keine Nutzbarmachung des Teilwertgedankens für die wirtschaftliche Verursachung	701e	(18) Wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung zur Leistung von Sanierungsgeldern	702j
(8) Rechtliche Entstehung vor der wirtschaftlichen Verursachung	702	(19) Wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung zur Steuerzahlung	702k
(9) Wirtschaftliche Verursachung bei Abrechnungsverpflichtungen	702a	(20) Wirtschaftliche Verursachung von Wartungskosten	702l
(10) Wirtschaftliche Verursachung bei Aktienoptionsprogrammen und Stock Appreciation Rights	702b	rr) Auflösung/Anpassung	703
(11) Wirtschaftliche Verursachung von Berufsgenossenschafts-, Handwerkskammer- und Sozialversicherungsbeiträgen	702c	d) Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	710
(12) Wirtschaftliche Verursachung der Einwegkunststoffabgabe	702d	e) Aufwandsrückstellungen	
(13) Wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung zum Erwerb von Emissionsberechtigungen	702e	aa) Begriff der Aufwandsrückstellung	720
(14) Wirtschaftliche Verursachung der Kosten einer Hauptversammlung	702f	bb) Bilanzierung der Aufwandsrückstellungen	721
(15) Wirtschaftliche Verursachung der Lagerkostenabgabe für Zucker	702g	cc) Zeitpunkt der Bilanzierung von Aufwandsrückstellungen	722
(16) Wirtschaftliche Verursachung von Leistungen aufgrund von Änderungswünschen des Auftraggebers	702h	dd) Auflösung der Aufwandsrückstellung	723
(17) Wirtschaftliche Verursachung der Kosten der Nachanalyse von Arzneimitteln und von Zulas-		ee) Passive Rechnungsabgrenzungsposten	724

III. Besondere Verzeichnisse

(Abs. 1 Sätze 2 und 3)

1. Wirtschaftsgüter	880
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

I. Aktivierung und Passivierung von Arbeitsverhältnissen

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	
a) Aktivierung von Vorleistungen des Arbeitgebers	916

	Anm.		Anm.
b) Passivierung von Erfüllungsrückständen	922	dd) Berücksichtigung von Abschreibungen	981
c) Bilanzielle Behandlung einzelner Erfüllungsrückstände während des Arbeitsverhältnisses . .	925	b) Passivierung beim Auftraggeber	
4. Aktivierung von Arbeitslohn als Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern . . .	957	aa) Passivierung von fertigen Bauleistungen oder Teilleistungen	982
II. Aktivierung und Passivierung bei Bauleistungen		bb) Passivierung von unfertigen Bauten	983
1. Rechtsgrundlagen und bilanzielle Einordnung von Bauleistungen		III. Aktivierung und Passivierung bei Dienstleistungen	
a) Begriff und Rechtsgrundlagen .	960	1. Dienstleistungsverhältnisse als schwebende Geschäfte	1000
b) Wirtschaftliches Eigentum bei Bauleistungen	962	2. Bilanzierung beim Dienstleistungsverpflichteten	
c) Bauleistungen als Gegenstand schwebender Geschäfte	963	a) Aktivierung unfertiger Dienstleistungen beim Dienstleistungsverpflichteten	1002
2. Bilanzierung beim Bauunternehmer		b) Aktivierung des Anspruchs des Dienstleistungsverpflichteten auf die Gegenleistungen, insbesondere Honoraransprüche (Gewinnrealisierung)	
a) Aktivierung teilefertiger Bauten beim Bauunternehmer		aa) Zeitpunkt der Gewinnrealisierung im Regelfall	1003
aa) Ausweis teilefertiger Bauten	964	bb) Gewinnrealisierung bei selbständig abrechenbaren Teilleistungen	1004
bb) Bewertung teilefertiger Bauten	965	cc) Gewinnrealisierung bei zeitraumbezogenen Leistungen (Dauerschuldverhältnissen) .	1005
b) Aktivierung des Anspruchs auf Gegenleistung (Gewinnrealisierung) beim Bauunternehmer		c) Passivierung beim Dienstleistungsverpflichteten	1006
aa) Gewinnrealisierung im Regelfall	969	3. Aktivierung und Passivierung beim Auftraggeber	1007
bb) Gewinnrealisierung bei Eigentumswohnungen . . .	970	IV. Aktivierung und Passivierung bei dinglichen Rechten, insbesondere Erbbaurecht und Nießbrauch	
cc) Gewinnrealisierung bei Teilleistungen	971	1. Aktivierung und Passivierung bei dinglichen Rechten	
dd) Langfristige Fertigung ohne Teilleistungen	972	a) Begriff und Arten der dinglichen Rechte	1032
ee) Gewinnrealisierung bei Public-Private-Partnership-Modellen (PPP-Modelle) .	973	b) Grundsätze zur bilanziellen Behandlung	
ff) Gewinnrealisierung bei Arbeitsgemeinschaften (Arge)	974	aa) Dingliche Rechtsverhältnisse als schwebende Geschäfte	1034
gg) Gewinnrealisierung bei entgeltlichem Eintritt in den Bauvertrag	975	bb) Aktivierung von Aufwendungen zum Erwerb dinglicher Rechte	1036
hh) Gewinnrealisierung bei Subunternehmern	976	cc) Passivierung dinglicher Lasten	1040
c) Passivierung beim Bauunternehmer	977	dd) Abfindung für die Befreiung von einer dinglichen Last	1042
3. Bilanzierung beim Auftraggeber			
a) Aktivierung von Bauleistungen beim Auftraggeber			
aa) Aktivierung von fertigen Bauten oder Teilleistungen	978		
bb) Aktivierung unfertiger Bauten	979		
cc) Behandlung von geleisteten Anzahlungen	980		

	Anm.		Anm.
2. Aktivierung und Passivierung beim Erbbaurecht		b) Behandlung beim Nießbrauchs-berechtigten (Nießbraucher)	
a) Zivilrechtlicher Inhalt des Erbbaurechts	1050	aa) Entgeltlicher und teilentgeltlicher Erwerb	1062
b) Grundsätze der bilanzrechtlichen Behandlung des Erbbaurechts	1051	bb) Unentgeltliche Bestellung	1063
c) Einräumung und laufende Behandlung des Erbbaurechts		c) Behandlung beim Nießbrauchsbesteller (Eigentümer)	
aa) Behandlung beim Erbbauberechtigten	1052	aa) Entgeltliche und teilentgeltliche Bestellung	1065
bb) Behandlung beim Erbbaupflichteten	1054	bb) Unentgeltliche Bestellung	1066
d) Beendigung des Erbbaurechtsverhältnisses		d) Ablösung des Nießbrauchsrechts	1067
aa) Behandlung beim Erbbaupflichteten	1055	V. Aktivierung und Passivierung von Finanzprodukten	
bb) Behandlung beim Erbbauberechtigten	1056	1. Begriff des Finanzprodukts und dargestellte Arten	1070
3. Aktivierung und Passivierung beim Nießbrauch		2. Optionen	
a) Zivilrechtlicher Inhalt des Nießbrauchs	1060	a) Begriff und wirtschaftlicher Zweck von Optionen	1071

Leserhinweis: Bitte beachten Sie, dass die Inhaltsübersicht sukzessive im Laufe der nächsten Lieferungen an die aktualisierte Kommentierung angepasst wird. Für diesen Übergangszeitraum können sich Unregelmäßigkeiten bezüglich der Seitennummerierung und -anschlüsse ergeben. Die Fortsetzung der Inhaltsübersicht erfolgt auf Seite E 15 mit dem Stand Dezember 2021.

	Anm.		Anm.
b) Bilanzierung von Optionen		VI. Aktivierung und Passivierung bei Leasing-Verträgen	
aa) Bilanzierung beim Inhaber	1072	1. Begriff, Erscheinungsbild und Rechtsnatur des Leasings	
bb) Bilanzierung beim Stillhalter	1073	a) Begriff und Bedeutung des Leasings	1100
cc) Aktienbezogene Optionen	1073a	b) Erscheinungsbild des Leasings und Leasingarten	1101
3. Zinsbegrenzungsvereinbarungen		c) Rechtsnatur des Leasings	1105
a) Begriff und wirtschaftlicher Zweck von Zinsbegrenzungsvereinbarungen	1074	d) Abgrenzung zu anderen Rechtsverhältnissen mit Finanzierungsfunktion	1107
b) Bilanzierung beim Käufer	1075	e) Finanzierungsleasing im Sinne des Aufsichtsrechts	1108
c) Bilanzierung beim Verkäufer	1076	2. Persönliche Zurechnung von Leasinggegenständen	
4. Unbedingte Termingeschäfte		a) Zurechnung nach Handelsrecht	1111
a) Begriff und wirtschaftlicher Zweck von unbedingten Termingeschäften	1077	b) Zurechnung nach Steuerrecht	1112
b) Bilanzierung von unbedingten Termingeschäften	1078	3. Verfahrensfragen	1116
5. Swapgeschäfte		4. Leasing-Erlasse der Finanzverwaltung	
a) Begriff und wirtschaftlicher Zweck von Swapgeschäften	1079	a) Zurechnungsregeln der Finanzverwaltung in den Leasing-Erlassen	1118
b) Bilanzierung der Swapgeschäfte	1080	b) Mobilien-Leasing-Erlass v. 19.4.1971/Vollamortisation	1125
6. Kreditderivate	1081	c) Immobilien-Leasing-Erlass v. 21.3.1972/Vollamortisation	1126
7. Anleihen		d) Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass v. 22.12.1975	1127
a) Begriff der Anleihe	1082	e) Teilamortisations-Immobilien-Leasing-Erlass v. 23.12.1991	1128
b) Grundsätze zur Bilanzierung von Anleihen	1083	f) Sonstige Verwaltungsanweisungen zu Leasingverträgen	1130
c) Bilanzielle Behandlung spezieller Anleiheformen	1084	5. Typisierende Zurechnungskriterien der Leasing-Erlasse	
8. Strukturierte Produkte		a) Bedeutung des Verhältnisses von Grundmietzeit zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer	
a) Begriff und Ausstattung von strukturierten Produkten	1085	aa) Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer bei Leasingverträgen	1138
b) Grundsätze zur Bilanzierung strukturierter Produkte		bb) Bedeutung der 90 %-Grenze	1139
aa) Unechte strukturierte Produkte	1086	cc) Bedeutung der 40 %-Grenze	1140
bb) Echte strukturierte Produkte	1087	b) Bedeutung des Risikos und der Chance der Wertveränderung	1141
c) Bilanzielle Behandlung speziell strukturierter Produkte		c) Bedeutung von Optionsrechten	1142
aa) Optionsanleihen	1088		
bb) Wandelanleihen	1089		
cc) Umtauschanleihen	1090		
dd) Aktienanleihen	1091		
9. Investmentanteile			
a) Besteuerung von Investmentfonds	1092		
b) Bilanzierung von Investmentanteilen	1093		

	Anm.		Anm.
d) Bedeutung der Doppelooption .	1143	11. Exkurs: Bilanzierung nach IFRS 16	
e) Bedeutung der Mietverlängerungsoption des Leasingnehmers	1151	a) Zurechnung zum Leasingnehmer	1195
f) Bedeutung der Aufteilung des Veräußerungserlöses	1153	b) Bilanzierung beim Leasingnehmer	1196
g) Bedeutung der Anrechnung des Veräußerungserlöses auf die Abschlusszahlung	1154	c) Bilanzierung beim Leasinggeber	1197
6. Anwendung der Leasing-Erlasse auf Lizenzverträge	1155	d) Sale-and-lease-back-Transaktionen	1198
7. Spezial-Leasing		VII. Aktivierung und Passivierung bei Lizenzverträgen	
a) Steuerliche Behandlung des Spezial-Leasing	1160	1. Rechtsgrundlagen und Verhältnis zu anderen Rechtsverhältnissen	
b) Stellungnahme	1161	a) Begriff	1200
c) Spezial-Leasing in Sonderfällen	1162	b) Rechtsgrundlagen	1201
8. Beteiligung des Leasingnehmers an der Leasing-Objektgesellschaft	1163	c) Verhältnis zu anderen Rechtsverhältnissen, insbesondere Rechtskauf	1202
9. Bilanzielle Behandlung bei wirtschaftlichem Eigentum des Leasinggebers		2. Lizenzvertrag als schwebendes Dauerschuldverhältnis	1205
a) Behandlung beim Leasinggeber		3. Entgeltlicher Erwerb von Rechten aus Lizenzverträgen . .	1211
aa) Aktivierung, Bewertung, Absetzungen für Abnutzung	1165	4. Bilanzierung bei Schutzrechtsverletzung	1214
bb) Leasingraten	1168	VIII. Aktivierung und Passivierung bei Miet- und Pachtverhältnissen	
cc) Vormieten, Sonderzahlungen, Mieterdarlehen	1173	1. Zivilrechtliche Grundlagen und Abgrenzung von anderen Rechtsverhältnissen	
dd) Rückstellungen für Risiken aus dem Leasingverhältnis	1177	a) Rechtsnatur und Erscheinungsformen von Miet- und Pachtverhältnissen	1225
ee) Veräußerung der Leasingforderung (Forfaitierung)	1178	b) Abgrenzung von anderen Rechtsverhältnissen	1229
b) Behandlung beim Leasingnehmer		2. Bilanzierung von Miet- und Pachtverträgen als Dauerschuldverhältnisse	1232
aa) Leasingraten	1180	3. Bilanzierung von Vorleistungen und Erfüllungsrückständen	
bb) Nebenkosten	1181	a) Entstehen von Erfüllungsrückständen	1241
cc) Vormieten, Sonderzahlungen, Mieterdarlehen . .	1182	b) Behandlung der Vorleistungen und Erfüllungsrückstände beim Mieter	
dd) Einbauten und Umbauten des Leasingnehmers	1185	aa) Aktivierung von Mietvorauszahlungen beim Mieter	1243
ee) Rückstellungen	1186	bb) Passivierung von Erfüllungsrückständen beim Mieter	1244
10. Bilanzielle Behandlung bei wirtschaftlichem Eigentum des Leasingnehmers			
a) Behandlung beim Leasingnehmer			
aa) Aktivierung, Bewertung, Absetzungen für Abnutzung	1190		
bb) Leasingraten	1192		
b) Behandlung beim Leasinggeber	1194		

	Anm.		Anm.
c) Behandlung von Mietvorauszahlungen und Erfüllungsrückständen beim Vermieter .	1245	b) Behandlung beim Käufer	
4. Bilanzierung beim Erwerb eines Mietrechts	1250	aa) Negativer Kaufpreis und Realisationsprinzip	1292
5. Bilanzierung von Mietereinbauten und Mieterumbauten		bb) Ausweis des negativen Kaufpreises in der Bilanz .	1293
a) Bilanzierung beim Mieter/Pächter	1256	3. Negative Kaufpreise beim Erwerb von Mitunternehmeranteilen	
b) Bilanzierung beim Vermieter .	1257	a) Grundsätzliches	1295
6. Bilanzierung bei Heimfallverpflichtungen		b) Abstockung bzw. Aufstockung der Wirtschaftsgüter und Verbindlichkeiten beim Käufer . .	1296
a) Begriff der Heimfallverpflichtung	1260	c) Passivierung eines Ausgleichspostens beim Käufer, soweit Auf- und Abstockung nicht möglich sind	1297
b) Bilanzierung beim Mieter/Pächter	1261	XI. Aktivierung und Passivierung bei Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen	
c) Bilanzierung beim Vermieter .	1263	1. Begriff der wiederkehrenden Bezüge	1300
7. Bilanzierung der Entfernungs- und Wiederherstellungsverpflichtung des Mieters		2. Behandlung betrieblicher Veräußerungsleistungen	
a) Keine Forderung bzw. Verbindlichkeit aus schwebendem Geschäft	1265	a) Grundsätzliches	1305
b) Rückstellung für die Entfernungs- oder Wiederherstellungsverpflichtung	1266	b) Voraussetzungen der betrieblichen Veräußerungsrente	
8. Bilanzierung von Abfindungen im Rahmen von Miet- und Pachtverhältnissen		aa) Begriff und Abgrenzung .	1306
a) Abfindung eines Mieters durch den Vermieter	1272	bb) Gegenstand der Veräußerung	1307
b) Abfindung eines Mieters durch den Nachmieter	1274	cc) Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung .	1308
c) Sonstige Abfindungen	1275	dd) Betriebliche Veranlassung	1309
IX. Aktivierung und Passivierung beim Mietkauf		c) Behandlung betrieblicher Veräußerungsleistungen beim Berechtigten	
1. Begriff und Erscheinungsformen des Mietkaufs	1280	aa) Wahlrecht zwischen sofortiger Besteuerung und Besteuerung in den Jahren des Zuflusses	1315
2. Bedeutung des Mietkaufs	1281	bb) Wahl der Sofortbesteuerung	1316
3. Kriterien zur steuerrechtlichen Qualifizierung als Miete oder Kauf	1283	cc) Wahl der Besteuerung im Zuflusszeitpunkt als nachträgliche Einkünfte	1317
4. Bilanzielle Behandlung eines Mietkaufs als Mietvertrag	1286	dd) Aktivierung der Forderung beim Berechtigten .	1320
5. Bilanzielle Behandlung eines Mietkaufs als Kaufvertrag	1288	ee) Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter gegen Rente	1321
X. Bilanzielle Behandlung von negativen Kaufpreisen		d) Behandlung betrieblicher Veräußerungsleistungen beim Verpflichteten	
1. Begriff des negativen Kaufpreises und Abgrenzung	1290	aa) Überblick	1322
2. Zuzahlung des Verkäufers beim Erwerb von Einzelwirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten		bb) Erstmalige Passivierung der Rentenverpflichtung .	1323
a) Behandlung beim Verkäufer .	1291		

	Anm.		Anm.
cc) Behandlung in den Folge- jahren	1324	b) Begründung von Organschat- ten mittels Gewinnabführungs- vertrags	1356
dd) Auswirkungen späterer Änderungen auf die Passivierung	1325	2. Gewinnabführungsverträge	
ee) Behandlung gewinn- oder umsatzabhängiger sowie anderer Veräußerungsbe- züge beim Verpflichteten	1326	a) Gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Grundlagen	
ff) Aktivierung (Bewertung) der erworbenen Wirt- schaftsgüter	1328	aa) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Gewinn- abführungsvertrags	1360
e) Veräußerung oder Aufgabe des gegen betriebliche Ver- äußerungsrente erworbenen Betriebs	1330	bb) Abgrenzung des Gewinn- abführungsvertrags zu anderen Unternehmens- verträgen	1361
3. Behandlung betrieblicher Ver- sorgungsrenten		cc) Steuerliche Konsequenzen von Gewinnabführungs- verträgen	1362
a) Voraussetzungen der betrieb- lichen Versorgungsrenten		b) Bilanzielle Behandlung beim Organträger	
aa) Begriff der Versorgungs- rente	1332	aa) Aktivierung des Anspruchs auf Gewinnabführung beim Organträger	1366
bb) Betriebliche Veranlassung der Versorgungsrente	1334	bb) Passivierung der Ver- pflichtung zur Verlust- übernahme beim Organ- träger	1367
b) Behandlung betrieblicher Versorgungsrenten beim Be- rechtigten	1335	cc) Passivierung von Aus- gleichszahlungen nach § 304 Abs. 1 AktG beim Organträger	1368
c) Behandlung betrieblicher Versorgungsrenten beim Ver- pflichteten	1337	dd) Bilanzielle Behandlung der Abfindung nach § 305 AktG beim Organträger	1369
d) Veräußerung oder Aufgabe des gegen betriebliche Versorgungs- rente erworbenen Betriebs	1338	ee) Erträge und Aufwendun- gen aus dem Gewinnab- führungsvertrag in der Gewinn- und Verlustrech- nung des Organträgers	1370
e) Besonderheiten bei Renten im Erbfall/bei vorweggenommener Erbfolge	1340	c) Behandlung bei der Organ- gesellschaft	
4. Behandlung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen aufgrund einer zum Schadensersatz verpflichtenden Handlung	1343	aa) Passivierung der Gewinn- abführungsverpflichtung bei der Organgesellschaft	1375
XII. Aktivierung und Passivierung von Unternehmensverträgen		bb) Aktivierung des Verlust- ausgleichsanspruchs bei der Organgesellschaft	1376
1. Unternehmensverträge		cc) Passivierung des Aus- gleichsanspruchs nach § 304 AktG bei der Organgesellschaft	1377
a) Gesellschaftsrechtliche Grund- lagen der Unternehmensver- träge		dd) Erträge und Aufwendun- gen aus dem Gewinn- abführungsvertrag in der Gewinn- und Verlust- rechnung der Organgesell- schaft	1378
aa) Begriff und Rechtsnatur der Unternehmens- verträge	1350		
bb) Abschluss von Unter- nehmensverträgen	1351		
cc) Änderung und Beendi- gung von Unternehmens- verträgen	1352		

	Anm.		Anm.
3. Aktivierung und Passivierung bei Beherrschungsverträgen		d) Bilanzielle Behandlung beim Pächter	
a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Beherrschungsvertrags	1385	aa) Bilanzierung des Anlagevermögens beim Pächter	1407
b) Bilanzielle Behandlung beim herrschenden Unternehmen		bb) Passivierung einer Pacht-erneuerungsrückstellung beim Pächter	1408
aa) Passivierung der Verlustausgleichsverpflichtung gem. § 302 AktG beim herrschenden Unternehmen	1386	cc) Bilanzierung des Umlaufvermögens beim Pächter	1409
bb) Passivierung der Ausgleichszahlung nach § 304 AktG beim herrschenden Unternehmen	1387	dd) Bilanzierung der Verlustübernahmeverpflichtung nach § 302 Abs. 2 AktG beim Pächter	1410
c) Bilanzielle Behandlung beim beherrschten Unternehmen		6. Betriebsüberlassungsverträge	
aa) Aktivierung des Verlustausgleichsanspruchs gem. § 302 AktG beim beherrschten Unternehmen	1390	a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Betriebsüberlassungsvertrags	1415
bb) Passivierung der Ausgleichszahlung nach § 304 AktG beim beherrschten Unternehmen	1391	b) Steuerliche Konsequenzen des Betriebsüberlassungsvertrags	1416
4. Gewinngemeinschaften		c) Handels- und steuerbilanzielle Behandlung beim Eigentümerunternehmen	1417
a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Gewinngemeinschaft	1395	d) Handels- und steuerbilanzielle Behandlung beim Betriebsübernehmer	1418
b) Handelsrechtliche und steuerliche Konsequenzen der Gewinngemeinschaft	1396	7. Betriebsführungsverträge	
5. Betriebspachtverträge		a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Betriebsführungsvertrags	1420
a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Betriebspachtvertrags		b) Bilanzielle Behandlung beim echten Betriebsführungsvertrag	1421
aa) Begriff und Inhalt des Betriebspachtvertrags	1400	c) Bilanzielle Behandlung beim unechten Betriebsführungsvertrag	1422
bb) Abgrenzung des Betriebspachtvertrags zu anderen Unternehmensverträgen	1401	XIII. Aktivierung und Passivierung bei Versicherungsverhältnissen	
b) Steuerliche Konsequenzen des Betriebspachtvertrags	1402	1. Begriff und Zugehörigkeit des Versicherungsverhältnisses zum Betriebsvermögen	
c) Handels- und steuerbilanzielle Behandlung beim Verpächter		a) Vorliegen eines Versicherungsverhältnisses	1450
aa) Bilanzierung des Anlagevermögens beim Verpächter	1403	b) Zugehörigkeit des Versicherungsverhältnisses zum Betriebsvermögen	1451
bb) Bilanzierung des Anspruchs auf Substanzerhaltung beim Verpächter	1404	2. Periodengerechte Abgrenzung der Versicherungsprämien	1452
cc) Bilanzierung des Umlaufvermögens beim Verpächter	1405	3. Aktivierung von Ansprüchen aus Versicherungsverhältnissen beim Versicherungsnehmer	
dd) Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten beim Verpächter	1406	a) Risikoversicherungen (Sach- und Schadenversicherungen)	
		aa) Begriff der Risikoversicherung	1453

	Anm.		Anm.
bb) Behandlung als Dauer-		c) Rückstellungsbildung für	
schuldverhältnis	1454	die Betreuung abgeschlos-	
cc) Bilanzierung dem Grunde		sener Versicherungsverträge	
und der Höhe nach	1456	(Nachbetreuung)	1482b
b) Personenversicherungen		XIV. Aktivierung und Passivierung	
(Risiko- und kapitalbildende		von Vertreterverhältnissen, ins-	
Versicherungen)		besondere Handelsvertreterver-	
aa) Begriff der Personenversi-		hältnissen	
cherung	1458	1. Vertreterverhältnisse als schwe-	
bb) Bilanzierung dem Grunde		bende Geschäfte	1485
nach	1459	2. Aktivierung und Passivierung bei	
cc) Bilanzierung der Höhe		laufenden Vertreterverhältnissen	
nach	1460	a) Behandlung beim Handels-	
dd) Betriebliche Lebens-		vertreter	
versicherung	1461	aa) Provisionsanspruch	1486
ee) Kapitalisierungsgeschäft	1461a	bb) Vorschuss	1487
ff) Unfallversicherung mit		cc) Aufwendungen des Han-	
Prämienrückgewähr . . .	1461b	delsvertreters auf schwe-	
c) Fondsgebundene Versiche-		bende Geschäfte	1490
rungen	1462	b) Behandlung beim Versiche-	
d) Versicherungen zur Ab-		rungsvertreter	1491
deckung mehrerer Risiken . .	1463	c) Behandlung bei anderen	
e) Ansprüche des Arbeitgebers		Vertretern und Vermittlern . .	1492
aus versicherungsvertraglicher		3. Behandlung beim Unternehmen	
Rückdeckung von Pensions-		a) Provisionsverpflichtung	1493
zusagen	1465	b) Keine Aktivierung von	
f) Behandlung von Abschluss-		Provisionsaufwendungen . . .	1497
kosten	1467	4. Bilanzierung des Ausgleichsan-	
g) Schadenermittlungs- und		spruchs des Handelsvertreters	
Schadenbearbeitungskosten . .	1468	a) Rechtsgrundlage	1500
4. Passivierung von Verpflichtungen		b) Behandlung beim Handels-	
aus Versicherungsverhältnissen		vertreter	1503
a) Passivierung beim Versiche-		c) Behandlung beim Unternehmer	
rungsnehmer	1476	aa) Zeitpunkt der Passivie-	
b) Passivierung beim Versiche-		rung der Ausgleichsver-	
rungsunternehmen		pflichtung	1506
aa) Wesensmerkmale des Ver-		bb) Durchführung der Passivie-	
sicherungsgeschäfts	1477	rung	1510
bb) Handelsrechtliche Sonder-		cc) Keine Aktivierung bei	
vorschriften für Versiche-		Rückstellungsbildung . . .	1513
rungsunternehmen	1478	5. Bilanzierung bei Verkauf einer	
cc) Steuerrechtliche Sonder-		Handelsvertretung	1516
vorschriften für Versiche-		6. Bilanzierung der Abfindung des	
rungsunternehmen	1479	Handelsvertreters	
dd) Sondervorschriften nach		a) Abfindung durch den Unter-	
internationaler Rechnungs-		nehmer	1520
legung (IFRS 17)	1480	b) Abfindung durch einen Nach-	
5. Bilanzielle Behandlung einzelner		folger	
Versicherungsverhältnisse	1481	aa) Behandlung beim Nach-	
6. Bilanzierung von Ansprüchen		folger	1521
des Versicherungsvertreters		bb) Behandlung beim Vor-	
a) Provisionsansprüche des		gänger	1525
Versicherungsvertreters	1482	7. Bilanzierung des Wettbewerbs-	
b) Rückprämie des Versiche-		verbots des Handelsvertreters . .	1526
rungsvertreters	1482a		

	Anm.		Anm.
XV. Aktivierung und Passivierung von Wertpapierdarlehens-, Pensions- und Repogeschäften			
1. Wertpapierdarlehen			
a) Begriff und wirtschaftlicher Zweck der Wertpapierdarlehen	1550	b) Behandlung beim Berechtigten	1577
b) Gegenstand	1551	4. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen für Wettbewerbsverbote	
c) Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums	1552	a) Behandlung beim Verpflichteten	1578
d) Zurechnung der Erträge aus den Wertpapieren	1553	b) Behandlung beim Berechtigten	
e) Bilanzierung von Wertpapierdarlehen		aa) Aktivierung des Wettbewerbsverbots	1579
aa) Bilanzierung beim Darlehensgeber	1554	bb) Abschreibung des Wettbewerbsverbots	1580
bb) Bilanzierung beim Darlehensnehmer	1555	5. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen bei gleichzeitigem Unternehmens- oder Beteiligungserwerb	
2. Pensionsgeschäfte		a) Behandlung beim Verpflichteten	1585
a) Begriff und Arten von Pensionsgeschäften	1558	b) Behandlung beim Berechtigten	
b) Gegenstand	1559	aa) Aufgehen des Wettbewerbsverbots im Geschäftswert	1586
c) Echte Pensionsgeschäfte		bb) Wettbewerbsverbot als selbständiges Wirtschaftsgut beim Unternehmens- oder Beteiligungserwerb	1587
aa) Begriff	1560	6. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen bei gleichzeitiger Veräußerung des Kundenstamms	
bb) Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums	1560a	a) Behandlung beim Verpflichteten	1588
cc) Zurechnung der Erträge aus den Pensionsgütern	1561	b) Behandlung beim Berechtigten	1589
dd) Bilanzierung von echten Pensionsgeschäften	1562	7. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen im Zusammenhang mit einer Betriebsstilllegung	
d) Unechte Pensionsgeschäfte		a) Stilllegung durch den Verpflichteten	1590
aa) Begriff	1565	b) Stilllegung durch den Berechtigten bei Unternehmenserwerb	1591
bb) Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums	1565a	8. Bilanzielle Behandlung eines Verstoßes gegen Wettbewerbsverbote	
cc) Zurechnung der Erträge aus den Pensionsgütern	1566	a) Behandlung beim Verpflichteten	1592
dd) Bilanzierung von unechten Pensionsgeschäften	1567	b) Behandlung beim Berechtigten	1593
3. Repogeschäfte	1568	9. Bilanzielle Behandlung des Wegfalls eines Wettbewerbsverbots	1594
XVI. Aktivierung und Passivierung bei Wettbewerbsverboten		10. Bilanzielle Behandlung von Wettbewerbsverboten bei Insolvenz	
1. Rechtsgrundlagen der Wettbewerbsverbote		a) Wettbewerbsverbote bei Insolvenz des Berechtigten	
a) Begriff	1570		
b) Gesetzliche und vertragliche Wettbewerbsverbote	1571		
c) Umfang der Wettbewerbsverbote	1572		
2. Überblick über die Bilanzierung von Wettbewerbsverboten	1575		
3. Bilanzielle Behandlung von laufenden Entgelten für ein Wettbewerbsverbot			
a) Behandlung beim Verpflichteten	1576		

	Anm.		Anm.
aa) Wettbewerbsverbot gegen laufende Zahlung in der Insolvenz	1595	3. Behandlung von Zuschüssen beim Zuschussempfänger	
bb) Wettbewerbsverbot gegen Einmalzahlung in der Insolvenz	1596	a) Aufwands- und Ertragszuschüsse	1611
b) Wettbewerbsverbote bei Insolvenz des Verpflichteten		b) Investitionszuschüsse zu Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Wahlrecht)	
aa) Wettbewerbsverbot gegen laufende Zahlung in der Insolvenz des Verpflichteten	1597	aa) Wahlrecht	1620
bb) Wettbewerbsverbot gegen Einmalzahlung in der Insolvenz des Verpflichteten	1598	bb) Voraussetzungen für das Wahlrecht	1621
11. Bilanzielle Behandlung der Wettbewerbsverbote im Erbfall oder bei sonstigem Rechtsübergang	1599	cc) Ausübung des Wahlrechts	1622
XVII. Aktivierung und Passivierung von Zuschüssen		dd) Konsequenzen aus der Ausübung des Wahlrechts	1623
1. Begriff, Wirkung, Abgrenzung zu anderen Zuwendungen	1600	4. Zuschüsse von Abnehmern an Versorgungsunternehmen	
2. Behandlung von Zuschüssen beim Zuschussgeber	1605	a) Behandlung beim Zuschussempfänger (Versorgungsunternehmen)	1630
		b) Behandlung beim Zuschussgeber (Abnehmer)	1631
		5. Bilanzielle Behandlung einzelner Zuschüsse	1632

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

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1a	III. Tatsächliche Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Ergebnisse von zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten (Abs. 1a Satz 2)
1. Bedeutung des Abs. 1a	1. Ausgangspunkt: In der handelsrechtlichen Rechnungslegung gebildete Bewertungseinheiten sind maßgeblich
a) Steuerliches Saldierungs- und Verrechnungsverbot für Planvermögen (Abs. 1a Satz 1)	a) Bewertungseinheiten in der handelsrechtlichen Rechnungslegung
b) Verhinderung von Steuermindereinnahmen durch kompensatorische Bewertung (Abs. 1a Satz 2)	b) Handelsbilanzielles Konzept der Bildung von Bewertungseinheiten vor dem BilMoG
2. Verhältnis zu anderen Vorschriften	c) Handelsbilanzielles Konzept der Bildung von Bewertungseinheiten nach dem BilMoG gem. § 254 HGB
a) Verhältnis des Abs. 1a Satz 1 zu anderen Vorschriften	d) Abgrenzung zu Bilanzierungseinheiten
b) Verhältnis des Abs. 1a Satz 2 zu anderen Vorschriften	e) Handelsrechtliche Unsicherheiten bei der Bildung von Bewertungseinheiten
II. Saldierungsverbot von Posten der Aktivseite mit Posten der Passivseite (Abs. 1a Satz 1)	
1. Saldierungs- und Verrechnungsverbot für Planvermögen	
2. Geltung des Saldierungs- und Verrechnungsverbots für die steuerliche Gewinnermittlung	

	Anm.		Anm.
2. Berücksichtigung der Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung gebildeten Bewertungseinheiten für die steuerliche Gewinnermittlung		b) Begründung und bilanzielle Abbildung einer Bewertungseinheit	1736
a) In der handelsrechtlichen Rechnungslegung gebildete Bewertungseinheiten sind maßgeblich	1730	c) Übernahme einer in der Handelsbilanz gebildeten Drohverlustrückstellung für Bewertungseinheiten	1736a
b) Keine Durchbrechung der Maßgeblichkeit durch den Begriff „finanzwirtschaftliche Risiken“	1731	5. Verlängerung einer Bewertungseinheit	1737
c) Bewertungseinheiten zur Absicherung „finanzwirtschaftlicher Risiken“	1732	6. Auflösung von Bewertungseinheiten	
3. Nicht der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken dienende Bewertungseinheiten	1733	a) Streitige Reichweite der Bindungswirkung der handelsbilanziellen „Ergebnisse“ der Bewertungseinheit für die steuerliche Gewinnermittlung	1738
4. Rechtsfolge kompensatorischer Bewertung in der Steuerbilanz		b) Gleichzeitige Auflösung von Grund- und Sicherungsgeschäft	1739
a) Keine Abkopplung von Handels- und Steuerbilanz	1735	c) Grund- und Sicherungsgeschäft werden nicht gleichzeitig beendet	1740

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

I. Einordnung des Abs. 2		5. Verhältnis des Abs. 2 zu anderen Vorschriften	
1. Regelungsinhalt des Abs. 2	1750	a) Verhältnis zu handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften	
2. Rechtentwicklung des Abs. 2	1751	aa) Verhältnis zu § 248 Abs. 2 HGB und zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung	1765
3. Bedeutung des Abs. 2		bb) Verhältnis zu § 266 HGB	1766
a) Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot	1752	b) Verhältnis zu steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften	
b) Bestätigung der Maßgeblichkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	1753	aa) Verhältnis zu §§ 5 Abs. 1, 4 Abs. 1, 4 Abs. 3	1770
c) Rechtfertigung der Vorschrift		bb) Verhältnis zu § 5 Abs. 4b	1771
aa) Meinungsstand	1754	cc) Verhältnis zu den Vorschriften über die Rechnungsabgrenzung (Abs. 5)	1772
bb) Stellungnahme	1755	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
d) Praktische Bedeutung des Abs. 2 als Steuervergünstigung	1756	ee) Verhältnis zu §§ 6, 7	1774
4. Geltungsbereich des Abs. 2		c) Verhältnis zu Sonderregelungen des Umwandlungssteuerrechts	
a) Gewerbetreibende	1760	aa) Verhältnis zu §§ 3, 4, 11, 12, 14 bis 16 UmwStG	1776
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		
e) Vermögensaufstellung zu Einheitswerten nach §§ 95 Abs. 1, 109 BewG	1764		

	Anm.		Anm.
bb) Verhältnis zu § 24 UmwStG	1777	3. Immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	
II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 2		a) Begrenzung des Aktivierungs- verbots auf immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlage- vermögens	
1. Wirtschaftsgut		aa) Unterschiedliche Behand- lung von Anlage- und Umlaufvermögen	1821
a) Bedeutung des Wirtschafts- gutbegriffs für Abs. 2	1780	bb) Wechsel zwischen Anlage- und Umlaufvermögen . .	1822
b) Immaterielle Werte als Wirt- schaftsgüter		b) Abgrenzung zu immateriellen Wirtschaftsgütern des Umlauf- vermögens	
aa) Anwendung des allge- meinen Wirtschaftsgut- begriffs	1781	aa) Grundsatz	1823
bb) Einzelfallbeurteilung durch Ähnlichkeitsvergleich . . .	1782	bb) Emissionsberechtigungen, Filmrechte, Software	1824
c) Einzelfälle immaterieller Werte, die als Wirtschaftsgüter zu qualifizieren sind		4. Entgeltlicher Erwerb	
aa) Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, ähnliche Rechte und Werte	1783	a) Markttesterfordernis	1830
bb) Optionsrechte, Zinsbegren- zungsvereinbarungen und Versicherungsverträge . .	1786	b) Abgeleiteter Erwerb	
cc) Nutzungsrechte und Nut- zungsmöglichkeiten	1787	aa) Begriff	1831
dd) Abgespaltene Wirtschafts- güter (Produktions- und Lieferrechte, Prämienrechte und Eigenjagdrecht)	1790	bb) Formen des abgeleiteten Erwerbs	1832
ee) Geschäfts- und Praxiswert	1800	cc) Erwerbsgeborene Wirt- schaftsgüter	1833
2. Immaterielle Wirtschaftsgüter		dd) Abgrenzung des abgeleite- ten Erwerbs (Anschaffung) vom originären Erwerb (Herstellung)	1834
a) Begriff des immateriellen Wirt- schaftsguts	1805	c) Entgeltlicher Erwerb	
b) Immaterielle Einzel- und Gesamtwirtschaftsgüter	1806	aa) Entgelt als Ansatzkriterium	1840
c) Abgrenzung immaterieller Wirtschaftsgüter		bb) Verknüpfung zwischen Entgelt und Erwerb des immateriellen Wirtschafts- guts	1841
aa) Rein immaterielle Wirt- schaftsgüter	1807	cc) Gegenstand, Bewertungs- fähigkeit und Höhe des Entgelts	1843
bb) Verbünde aus selbständigen materiellen und immateriel- len Wirtschaftsgütern . . .	1808	dd) Entrichtung des Entgelts .	1844
cc) Gemischt materiell-imma- terielle Wirtschaftsgüter .	1809	ee) Erwerbsvorgänge zwischen nahestehenden Personen, verbundenen Unternehmen sowie Gesellschaft und Ges- ellschafter	1845
d) Einzelfälle		d) Gesellschaftsrechtliche Vor- gänge	
aa) Bücher	1815	aa) Sacheinlagen gegen Gewährung von Gesell- schaftsrechten	1846
bb) Datensammlungen, Daten- träger und Software	1816	bb) Unentgeltliche (verdeckte) Sacheinlagen	1848
cc) Kryptowährungen und andere Kryptowerte (Bitcoin, Ether, Token, NFT etc.)	1817	cc) Offene (Sachdividende) und verdeckte Gewinn- ausschüttung	1849
dd) Grundstücksgleiche Rechte und Bauten auf fremden Grundstücken	1819	dd) Liquidation	1850
ee) Bodenschätze	1820		

	Anm.		Anm.
ee) Übertragende Umwandlung	1851	2. Reichweite des Aktivierungsverbots	1861
ff) Realteilung einer Personengesellschaft	1852	IV. Wichtige Einzelfälle der immateriellen Wirtschaftsgüter	1870
III. Rechtsfolgen des Abs. 2			
1. Abs. 2 als Ansatzvorschrift	1860		

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

I. Einordnung des Abs. 2a	II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2a: Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen
1. Bedeutung des Abs. 2a	1. Begriff der Verpflichtungen
a) Unterschiedlichkeit gewinn- und einnahmenabhängiger Verpflichtungen	1915
b) Einheitlicher Passivierungsaufschub für gewinn- oder einnahmenabhängige Verpflichtungen seit Geltung des Abs. 2a	2. Erfüllungspflicht
c) Sofortauflösung passivierter einnahmen- oder gewinnabhängiger Verpflichtungen . .	a) Abhängigkeit der Erfüllungspflicht von Einnahmen oder Gewinnen
d) Verhältnis zu anderen Vorschriften	b) Umfang der Erfüllungspflicht . .
2. Bedeutung des Abs. 2a für Gesellschafterdarlehen	1916
a) Eigenkapitalersetzende Darlehen	3. Betroffene Passivposten
b) Rangrücktrittsvereinbarung . .	1918
c) Forderungsverzicht	III. Rechtsfolge des Abs. 2a: Ansatz von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen nach Anfall der Einnahmen oder Gewinne
d) Nachrangige Gesellschafterdarlehen seit Geltung des MoMiG	1. Begriff der Einnahmen oder Gewinne
e) Gestaltungsüberlegungen . . .	1910
1911	2. Umfang des Einnahmen- oder Gewinnanfalls
1912	1926
1913	3. Zeitpunkt des Einnahmen- oder Gewinnanfalls
1914	1927
	4. Passivierung bei Einnahmen- oder Gewinnanfall
	1931
	IV. Wichtige Anwendungsfälle zu Abs. 2a
	1935

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

I. Einordnung des Abs. 3	bb) Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2
1. Allgemeine Einordnung des Abs. 3	1955
a) Regelungsinhalt des Abs. 3 . .	cc) Verhältnis zu Abs. 7 Satz 1
b) Bedeutung des Abs. 3	1956
c) Geltungsbereich des Abs. 3 . .	dd) Verhältnis zu § 12 Nr. 4, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG, § 10 Nr. 3 KStG . .
d) Verhältnis des Abs. 3 zu anderen Vorschriften	1957
aa) Verhältnis zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	ee) Verhältnis zu den strafrechtlichen Sanktionsnormen
1954	1958

	Anm.		Anm.
2. Historische Einordnung des Abs. 3	1959	b) Noch nicht geltend gemachte Rechtsverletzungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2)	
II. Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte (Abs. 3 Satz 1)		aa) Zweigliedriger Wahrscheinlichkeitsbegriff	1976
1. Ungewisse Verbindlichkeiten wegen der Verletzung fremder Schutzrechte		bb) Bestehenswahrscheinlichkeit	1977
a) Patent-, Urheber- oder ähnliche Schutzrechte		cc) Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit	1978
aa) Patentrechte	1965	III. Passivierungsverbot und Auflösungsgebot (Abs. 3 Satz 2)	
bb) Urheberrechte	1966	1. Einschränkung des Rückstellungsgebots	1985
cc) Ähnliche Schutzrechte	1967	2. Beginn der Dreijahresfrist	
b) Verletzung fremder Schutzrechte	1968	a) Erstmalige Verletzung eines Schutzrechts	1986
c) Ansprüche aus der Verletzung fremder Schutzrechte	1969	b) Dauernde/mehrfährige Verletzung desselben Schutzrechts	1987
2. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus der Verletzung fremder Schutzrechte		3. Unterbrechung der Dreijahresfrist durch Geltendmachung	1988
a) Geltend gemachte Rechtsverletzungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1)	1975	4. Zuführungen/Neubildungen	1989
		5. Auflösungsgebot nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	1990

H. Erläuterungen zu Abs. 4: Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen

I. Systematische und historische Einordnung des Abs. 4 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht		2. Verpflichtung zu einer Dienstjubiläumszuwendung	
1. Regelungsinhalt des Abs. 4	2000	a) Verpflichtung	2015
2. Bedeutung des Abs. 4		b) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	2016
a) Einschränkung des handelsrechtlichen Rückstellungsgebots	2002	3. Besondere Anforderungen des Abs. 4 an die Dienstjubiläumszusage	
b) Rechtfertigung der Vorschrift	2003	a) Zusage	2020
c) Verfassungsmäßigkeit	2004	b) Schriftform	2021
3. Geltungsbereich des Abs. 4	2005	c) Erdienenszeitraum	2022
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften	2006	4. Besondere zeitliche Beschränkungen für die Rückstellungsbildung	
5. Rechtsentwicklung des Abs. 4	2007	a) Mindestdauer des Dienstverhältnisses am Bilanzstichtag	2025
II. Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen für Dienstjubiläumszuwendungen		b) Anwartschaften nach dem 31.12.1992	2026
1. Dienstjubiläumszuwendung		III. Rückstellungsbildung	
a) Dienstverhältnis	2010	1. Passivierungspflicht	2030
b) Dienstjubiläum	2011	2. Höhe der Rückstellungen	2031
c) Jubiläumszuwendung	2012	IV. Dienstjubiläumszusagen und Betriebsveräußerung	
d) Zusammenhang zwischen Dienstjubiläum und Zuwendung	2013		2035

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

**I. Einordnung des Abs. 4a und
Vereinbarkeit mit höherrangigem
Recht**

1. Systematische und historische
Einordnung der Drohverlustrück-
stellung
 - a) Steuerliches Passivierungs-
verbot für Drohverlustrück-
stellungen (Abs. 4a Satz 1) . . . 2050
 - b) Aufhebung des Passivierungs-
verbots zur Berücksichtigung
des negativen Saldos aus han-
delsrechtlichen Bewertungs-
einheiten (Abs. 4a Satz 2) . . . 2050a
 - c) Verhältnis des Abs. 4a zu
anderen Vorschriften
 - aa) Verhältnis des Abs. 4a
Satz 1 zu anderen Vor-
schriften 2051
 - bb) Verhältnis des Abs. 4a
Satz 2 zu anderen Vor-
schriften 2051a
 - d) Rechtsentwicklung und zeit-
licher Anwendungsbereich . . 2052
2. Verfassungsmäßigkeit und
Europarechtskonformität des
Abs. 4a
 - a) Verfassungsrechtliche
Zulässigkeit 2054
 - b) Vereinbarkeit von Abs. 4a
mit Europarecht 2054a

**II. Abgrenzung von Drohverlust-
rückstellungen zu anderen
Passiva und zur Teilwert-
abschreibung (Abs. 4a Satz 1)**

1. Abgrenzung zu Verbindlichkeits-
rückstellungen 2055
2. Abgrenzung zu Verbindlichkeiten 2056
3. BFH-Rechtsprechung zur Abgren-
zung bei Optionsgeschäften und
Rückkaufverpflichtungen 2057
4. Rückstellungsverbot bei Unter-
nehmenskauf (asset deal) und
Umwandlungsvorgängen 2058
5. Verhältnis zwischen Droh-
verlustrückstellung und Teil-
wertabschreibung 2059

**III. Passivierung von Drohverlust-
rückstellungen bei Verlusten
aus handelsrechtlich gebildeten
Bewertungseinheiten (Abs. 4a
Satz 2)**

1. Einschränkung des grundsätzlich
geltenden Passivierungsverbots . 2065
2. Bewertungseinheiten nach § 254
HGB 2066
3. Anwendungsfälle des Abs. 4a
Satz 2 2067
4. Anwendungsprobleme des
Abs. 4a Satz 2 am Beispiel von
Credit Linked Notes 2068

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

**I. Systematische und historische
Einordnung des Abs. 4b 2100**

**II. Rückstellungen für Anschaf-
fungs- oder Herstellungskosten
(Abs. 4b Satz 1)**

1. Tatbestandsvoraussetzungen
 - a) Anschaffungs- oder Herstel-
lungskosten
 - aa) Grundsatz 2105
 - bb) Begriff der Anschaffungs-
oder Herstellungskosten . 2106

- cc) Anschaffungs- oder
Herstellungskosten für
wertlose Wirtschafts-
güter 2107
- dd) Anschaffungskosten für
Anteile an Kapitalgesell-
schaften 2108
- b) In künftigen Wirtschafts-
jahren zu aktivierende Wirt-
schaftsgüter
 - aa) Künftige Wirtschafts-
jahre 2110

	Anm.		Anm.
bb) Aktivierung in künftigen Wirtschaftsjahren	2111	Verwertung radioaktiver Reststoffe (Abs. 4b Satz 2)	
2. Rechtsfolge	2112	1. Tatbestandsvoraussetzungen . . .	2120
III. Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen		2. Rechtsfolge	2125

K. Erläuterungen zu Abs. 5: Abgrenzungsposten

I. Einordnung des Abs. 5		c) Bilanzierungsge- und -verbote	
1. Systematische Einordnung des Abs. 5	2150	aa) Bilanzierungspflicht bei Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bzw. 2	2180
2. Historische Einordnung des Abs. 5	2151	bb) Kein Bilanzierungswahlrecht für geringfügige und regelmäßig wiederkehrende Beträge	2181
II. Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1)		cc) Bilanzierungsverbot bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bzw. 2	2182
1. Als Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen		2. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1)	
a) Einordnung des Abs. 5 Satz 1		a) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1	
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		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	
(4) Bilanztechnik	2164	(1) Tatbestandsmerkmal der bestimmten Zeit	2189
cc) Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 1		(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	
ee) Verhältnis zur internationalen Rechnungslegung	2168	aa) Aktivierung eines Rechnungsabgrenzungspostens	2195
b) Arten der Rechnungsabgrenzungsposten; Abgrenzung von anderen Bilanzpositionen		bb) Fehlerhafte und unterlassene Rechnungsabgrenzung	2196
aa) Arten der Rechnungsabgrenzungsposten	2171		
bb) Abgrenzung zu anderen Bilanzpositionen			
(1) Wirtschaftsgüter	2172		
(2) Anzahlungen	2173		
(3) Verbindlichkeiten	2174		
(4) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	2175		

	Anm.		Anm.
cc) Höhe des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens		bb) Höhe des passiven Rechnungsabgrenzungspostens	2226
(1) Berechnung, keine Bewertung	2197	cc) Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens	2227
(2) Folgerungen	2198		
(3) Vorauszahlungen in Fremdwährung	2199	4. Sonderfall des Unterschiedsbetrags zwischen Auszahlungs- und Rückzahlungsbetrag eines Darlehens (Disagio/Damnum, Agio)	
dd) Methode der Berechnung		a) Begriffsbestimmung: Disagio und Agio	2235
(1) Vorleistungen im Rahmen gegenseitiger Verträge	2200	b) Rechtsentwicklung zur Bilanzierung des sog. Unterschiedsbetrags	
(2) Vorleistungen außerhalb gegenseitiger Verträge	2201	aa) Handelsrecht	2236
ee) Auflösung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten		bb) Steuerrecht	2237
(1) Planmäßige Auflösung	2202	c) Unterschiedsbetrag als Rechnungsabgrenzungsposten	
(2) Außerplanmäßige Auflösung	2203	aa) Handelsrecht	
ff) Heraufsetzung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	2204	(1) Rechtsnatur des Unterschiedsbetrags	2240
3. Passive Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2)		(2) Bilanzierung des Unterschiedsbetrags beim Schuldner	2241
a) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2		(3) Bilanzierung des Unterschiedsbetrags beim Gläubiger	2242
aa) „Einnahmen“ vor dem Abschlussstichtag		bb) Steuerrecht	
(1) Begriff der Einnahmen	2210	(1) Rechtsnatur des Unterschiedsbetrags	2243
(2) Rechtsgrund der Einnahme	2211	(2) Bilanzierung des Unterschiedsbetrags	2244
(3) Keine Periodizität der Einnahmen	2212	cc) Einzelfälle	
(4) Abgrenzungsfragen zum Einnahmenbegriff	2213	(1) Emissionsdisagio bei der Ausgabe festverzinslicher Schuldverschreibungen	2245
(5) Aufteilung im Schätzwege	2214	(2) Vorfälligkeitsentschädigungen	2246
bb) Einnahmen „vor dem Abschlussstichtag“	2215	(3) Öffentlich geförderte Darlehen	2247
cc) „Ertrag“ für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag	2216	(4) Zero-Bonds (Null-coupon-Anleihen)	2248
dd) Ertrag „für“ eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag	2217	(5) Zinsbegrenzungsprämien (Caps, Floors, Collars)	2249
ee) Ertrag für eine „bestimmte Zeit“ nach dem Abschlussstichtag	2218	d) Höhe und Abschreibung des Rechnungsabgrenzungspostens	
ff) Ertrag für eine bestimmte Zeit „nach dem Abschlussstichtag“	2219	aa) Handelsrecht	
b) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2: Ansatz auf der Passivseite		(1) Höhe	2255
aa) Passivierung eines Rechnungsabgrenzungspostens	2225	(2) Abschreibung	2256
		(3) Zuschreibung	2257
		bb) Steuerrecht	
		(1) Höhe	2258
		(2) Abschreibung	2259
		(3) Zuschreibung	2260

	Anm.		Anm.
e) Behandlung des Unterschiedsbetrags bei Wechsel der Gewinnermittlungsart		cc) Als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern	
aa) Wechsel von der Bilanzierung zur Einnahmenüberschussrechnung	2261	(1) Reinvermögensminderung	2301
bb) Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanzierung	2262	(2) Keine Aktivierung als Anschaffungs- oder Herstellungskosten	2302
III. Zu aktivierende Zölle und Steuern (Abs. 5 Satz 2)		c) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2		aa) Aktivierungspflicht	2303
a) Entstehungsgeschichte	2280	bb) Gliederungsmäßiger Ausweis	2304
b) Rechtsentwicklung des Abs. 5 Satz 2	2281	cc) Höhe des Abgrenzungspostens	2305
c) Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 2		dd) Auflösung des Abgrenzungspostens	2306
aa) Sachlicher Geltungsbereich	2282	3. Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen (Abs. 5 Satz 2 Nr. 2)	
bb) Persönlicher Geltungsbereich	2283	a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2 Nr. 2	
d) Verhältnis zu anderen Vorschriften	2284	aa) Bedeutung des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2	2312
2. Auf das Vorratsvermögen entfallende Zölle und Verbrauchsteuern (Abs. 5 Satz 2 Nr. 1)		bb) Rechtsnatur des Postens	2313
a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2 Nr. 1		b) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2	
aa) Bedeutung des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1	2292	aa) Umsatzsteuer	2314
bb) Rechtsnatur des Postens	2293	bb) Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen	
b) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1		(1) Abschlussstichtag	2315
aa) Zölle und Verbrauchsteuern		(2) Anzahlungen	2316
(1) Zölle	2296	(3) Am Abschlussstichtag auszuweisen	2317
(2) Verbrauchsteuern	2297	cc) Als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf Anzahlungen	
(3) Nicht unter Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 fallende Abgaben	2298	(1) Bruttomethode	2318
bb) Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens entfallen		(2) Reinvermögensminderung	2319
(1) Vorratsvermögen	2299	c) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2	
(2) Am Abschlussstichtag auszuweisen	2300	aa) Aktivierungspflicht	2320
		bb) Gliederungsmäßiger Ausweis	2321
		cc) Höhe des Abgrenzungspostens	2322
		dd) Auflösung des Abgrenzungspostens	2323
		IV. Wichtige Einzelfälle der Abgrenzungsposten	2330

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 5

Schrifttum: Monographien: *Simon*, Die Staatseinkommensteuer der Aktiengesellschaften, Berlin 1892; *Maatz*, Die kaufmännische Inventur und Bilanz als Grundlage der Veranlagung des Geschäftsinhabers zur Staatseinkommensteuer, Liegnitz 1896; *Reisch/Kreibitz*, Bilanz und Steuer. Grundriss der kaufmännischen Buchführung unter besonderer Würdigung ihrer wirtschaftlichen und juristischen Bedeutung, Bd. 1, Wien 1900; *Thiele*, Bilanz und Steuerpflicht, Leipzig 1911; *Anders*, Bilanz und Steuer. Berechnung und Nachprüfung des steuerpflichtigen Einkommens auf Grund kaufmännischer Bilanzen nach den Bestimmungen des Preußischen Einkommensteuergesetzes und den Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts, Berlin 1914; *Fürnrohr*, Bilanzbewertung und Steuerpflicht nach Bayerischem Landes- und Reichssteuerrecht, München 1919; *Moser*, Die Steuerbilanz: die buchtechnisch und steuerlich richtige Ermittlung des Reingewinnes nebst wichtigen Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts und den in Frage kommenden Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs, Berlin, 2. Aufl. 1919; *Rosendorff*, Die Bilanz als Grundlage der Besteuerung: zwei Vorlesungen gehalten am 13. und 15. Dezember 1919 in der Universität zu Berlin, Berlin, 3. Aufl. 1920; *Maatz*, Die kaufmännische Bilanz und der steuerbare Gewerbeertrag, Berlin, 6. Aufl. 1921; *Passow*, Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen, Bd. 1: Allgemeiner Teil, Leipzig, 3. Aufl. 1921; *Lion*, Das Bilanzsteuerrecht. Eine grundlegende Darstellung, Berlin, 2. Aufl. 1925; *Lion*, Wahre Bilanzen! Ein Beitrag zur Vereinheitlichung von Handels- und Steuerbilanz, Berlin 1927; *Hein*, Die Zusammenhänge zwischen Steuerrecht und Handelsrecht und ihre Entwicklung, untersucht an dem Gewinn und an der Bewertung. Eine bilanzrechtliche und bilanzkritische Darstellung mit praktischen Beispielen, Berlin 1928; *Lippmann*, Handelsbilanz und Steuerbilanz, Berlin 1928; *Erlacher*, Die historische Entwicklung der Bilanzbedeutung in der Privatwirtschaft, Diss., München 1929; *Schmidt*, Die organische Tageswertbilanz, Leipzig, 3. Aufl. 1929; *Bühler*, Bilanz und Steuer, Berlin 1933; *Nowak*, Handelsbilanz und Steuerbilanz, Diss., Heidelberg 1937; *Spitz*, Die Gewinnermittlungsmethoden nach den §§ 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes vom 16. Oktober 1934, Diss., Frankfurt am Main 1938; *Kosiol*, Bilanzreform und Einheitsbilanz, Berlin, 2. Aufl. 1949; *Groener*, Grundzüge der steuerlichen Gewinnermittlung, Detmold 1950; *Wall*, Grundsätzliche Erwägungen zur Handels- und Steuerbilanz, Stuttgart 1952; *Ascher*, Die Steuerbilanz, Essen 1958; *Groener/von Wallis*, Grundzüge der steuerlichen Gewinnermittlung, Köln, 3. Aufl. 1961; BMF (Hrsg.), Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung textkritischer, rechtssystematischer und verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte: Bericht der Einkommensteuerekommision, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 7, Bonn 1964; *Feuerbaum*, Die polare Bilanz, Berlin 1966; BMF (Hrsg.), Gutachten zur Reform der direkten Steuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer), Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 9, Bonn 1967; *Bouffier*, Handelsbilanz und Steuerbilanz, Vhdl. 3. ÖJT, Bd. I/4, Wien 1967; BMF (Hrsg.), Gutachten der Steuerreformkommission, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Bonn 1971; *Bühler/Scherpf*, Bilanz und Steuer, München, 7. Aufl. 1971; *Jacobs*, Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Stuttgart 1971; *Dziadkowski*, Die Elemente des Steuerbilanzgewinns, Diss., Köln 1973; *Plückebaum/Wendt*, Aktienrechtliche Bilanzierungsvorschriften und bilanzsteuerliche Auswirkungen, Stuttgart 1973; *Schneider*, Steuerbilanzen: Rechnungslegung als Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit, Wiesbaden 1978; *Zimmermann*, Das Problem der Gerechtigkeit in der Einkommensbesteuerung, dargestellt und untersucht an den Beispielen der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus nichtselbständiger Arbeit, Diss., Gießen, Frankfurt am Main 1978; *Söffing*, 4. EG-Richtlinie, Mögliche steuerliche Auswirkungen, Herne 1979; *Heibel*, Handelsrechtliche Bilanzierungsgrundsätze und Besteuerung: eine Analyse der erfolgsteuerlichen Implikationen des Realsteuerprinzips und des Imparitätsprinzips, Diss., Frankfurt am Main, Köln 1981; *Pohl*, Die Entwicklung des ertragsteuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips, Diss., Köln 1983; *Weber*, Bilanzrichtlinie, Transformationsgesetz und Steuerbilanz, Diss., Darmstadt, Frankfurt am Main 1985; *Brönner/Bareis*, Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, Stuttgart, 9. Aufl. 1991; BMF (Hrsg.), Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 49, Bonn 1993; BMF (Hrsg.), Reform der Unternehmensbesteuerung, Vor-

schläge der Steuerreform-Kommission vom 22. Januar 1997, „Petersberger Steuervorschläge“, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 61, Bonn 1997; BMF (Hrsg.), Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung – Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Bonn 1999, 182; *Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn: zum Einfluß des Totalgewinngedankens auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung, Diss., Bochum, Berlin 1999; *Thielemann*, Die Legitimation von Gewinnermittlungswahlrechten im Einkommensteuerrecht, Diss., Passau 2000; *Mayr*, Gewinnrealisierung im Handelsrecht und Steuerrecht, Wien 2001; *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerlichen Gewinnermittlung, Diss., Münster, Frankfurt am Main 2003; *Schwenk*, Die Wirkung impliziter Steuervorteile des Bilanzrechts: empirische Untersuchung bei den DAX 100-Unternehmen, Diss., Tübingen, Wiesbaden 2003; *Großfeld/Luttermann*, Bilanzrecht, Heidelberg, 4. Aufl. 2004; *Fritz-Schmied*, Die steuerbilanzielle Gewinnermittlung: Prinzipien und Folgerungen einer periodengerechten und entscheidungsneutralen Konzeption, Habil., Wien 2005; *Schlotter*, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, Diss., Bonn, Köln 2005; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, Tübingen, 6. Aufl. 2007; *Federmann*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, Berlin, 12. Aufl. 2010; *Bauer*, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten, Diss., Hannover 2011; *Titz*, Das Bilanzsteuerrecht in Gegenwart und Zukunft, Diss., Wien 2013; *von Wolfersdorff*, Steuerbilanzielle Gewinnermittlung – Stand und Entwicklungsperspektiven der steuerbilanziellen Gewinnermittlung von Unternehmen unter Berücksichtigung freiheitlich-demokratisch verankerter Leitlinien und Prinzipien, Diss., Köln 2014; *Gröne*, Periodisierung in der steuerlichen Gewinnermittlung, Diss., Berlin 2017; *Niederberger*, Die Systeme der ein- und zweistufigen Gewinnermittlung im Handels- und Steuerbilanzrecht. Auswirkungen außerbilanzieller Korrekturen bei der Anwendung einkommensteuerlicher Vorschriften, Diss., Berlin 2019.

Aufsätze: *Gensel*, Die Steuerreform im Königreich Sachsen (Teil I), Annalen des Deutschen Reichs 7 (1874), Sp. 1374; *Gensel*, Die Steuerreform im Königreich Sachsen (Teil II), Annalen des Deutschen Reichs 8 (1875), Sp. 1519; *Droste*, Auslegung des § 14 des Einkommensteuergesetzes, VerwaltungsArchiv 5 (1897), 542; *Lion*, Der Einkommensbegriff nach dem Bilanzsteuerrecht und die Schanzsche Einkommenstheorie, in *Teschemacher* (Hrsg.), Beiträge zur Finanzwissenschaft, FS Georg von Schanz, Tübingen 1928, 273; *Lion*, Geschichtliche Betrachtungen zur Bilanztheorie bis zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch, VjStFR 2 (1928), 401; *Becker*, Zur Frage, ob die vom Kaufmann für die Besteuerung des Einkommens eingereichte Bilanz berichtigt oder geändert werden kann, StW 1929, 19; *Aufermann*, Die italienische Ertragsteuerbilanz, VjStFR 4 (1930), 151; *Grünbaum*, Über System und Inhalt des Bilanzsteuerrechts, ZfB 1932, 36; *Bühler*, Besondere Probleme des Bilanzsteuerrechts bei der heutigen Wirtschaftslage, JW 1933, 305; *Gebhardt*, Vereinfachung des Bilanzsteuerrechts?, Industrie und Steuer 1933, 176; *Penndorf*, Die historische Entwicklung der Bilanz, in *Meithner* (Hrsg.), Die Bilanzen der Unternehmungen, FS Julius Ziegler, Bd. I, Wien 1933, 125; *Schiersand*, Anwendbarkeit und Auswirkungen der betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien auf die steuerliche Erfolgsbilanz, VjStFR 7 (1933), 12; *Schmidt*, Der handelsrechtliche, steuerrechtliche und preisrechtliche Gewinn, ZfB 1942, 89; *Veiel*, Unternehmensgewinn und Unternehmereinkommen, StW 1944, Sp. 107; *Gnam*, Ist die „Steuerbilanz“ eine dynamische Bilanz?, StW 1956, 244; *Döllerer*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, WPg 1959, 653; BB 1959, 1217; *Döllerer*, Die neueste Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Bilanzrecht in handelsrechtlicher Sicht, BB 1964, 95; *Jacobs*, Zum Problem der Rechtssicherheit und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in der Ertragsteuerbilanz, StW 1969, 633; *Rau*, Der Referentenentwurf des Einkommensteuergesetzes 1974, DB 1972, 156; *Klotz*, Der Referentenentwurf des Einkommensteuergesetzes 1974, BB 1974, 34; *Alsheimer*, Einhundert Jahre Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, ZfB 1974, 841; *Mathiak*, Die „Steuerbilanz“ – ein ergänzungsbedürftiger Sprachgebrauch, DStZ/A 1975, 315; *Kammann*, „Bilanzansatzwahlrechte“ in der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung nach § 5 EStG, StW 1978, 108; *Beisse*, Gewinnrealisierung – Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzlich Streitfragen, in *Ruppe* (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht, DStJG 4 (1981), 13; *Wichmann*, Das Verständnis der Bilanzierung im Steuerrecht und des-

sen Beurteilung, DB 1981, 282; *Kramer*, Das Bilanzsteuerrecht als selbständige Rechtsmaterie – Ein Beitrag zur Systematisierung des Steuerrechts, *StuW* 1982, 35; *Schneider*, Kritische Anmerkungen zur Bilanzauffassung des BFH, *StbJb.* 1981/82, 175; *Döllerer*, Handelsbilanz ist gleich Steuerbilanz, in *Baetge* (Hrsg.), Jahresabschluß im Widerstreit der Interessen, *Düsseldorf* 1983, 157; *Mellwig*, Bilanzrechtsprechung und Betriebswirtschaftslehre, *BB* 1983, 1613; *Moxter*, Wirtschaftliche Gewinnermittlung und Bilanzsteuerrecht, *StuW* 1983, 300; *Beisse*, Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, *StuW* 1984, 1; *Crezelius*, Das Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, *ZGR* 1987, 1; *Döllerer*, in *Mellwig/Moxter/Ordelt* (Hrsg.), Einzelabschluß und Konzernabschluß, *Frankfurter betriebswirtschaftliches Forum*, Bd. 1, Wiesbaden 1988, 91; *Rautenberg*, Externe Rechnungslegung, Maßgeblichkeit und Finanzierung, in *Ahlert/Franz/Göppl* (Hrsg.), Finanz- und Rechnungswesen als Führungsinstrument, *FS Herbert Vormbaum*, Wiesbaden 1990, 251; *Pezzer*, Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung, *DStJG* 14 (1991), 3; *Schulze-Osterloh*, Die Steuerbilanz als Tatbestandsmerkmal im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, *DStJG* 14 (1991), 123; *Beisse*, Gläubigerschutz – Grundprinzip des deutschen Bilanzrechts, in *Beisse/Lutter/Närger* (Hrsg.), *FS Karl Beusch*, Berlin 1993, 77; *Beisse*, Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems, in *Ballwieser* (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, *FS Adolf Moxter*, Düsseldorf 1994, 3; *Schön*, Die Steuerbilanz zwischen Handelsrecht und Grundgesetz, *StuW* 1995, 366; *Biener*, Internationalisierung des Bilanzsteuerrechts – Was wird auf uns zukommen?, *DStZ* 1997, 345; *Kraus-Grünwald*, Steuerbilanzen – Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit contra Vorsichtsprinzip? in *Budde/Moxter/Offenhaus* (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, *FS Heinrich Beisse*, Düsseldorf 1997, 285; *Robisch/Treisch*, Neuere Entwicklungen des Verhältnisses von Handelsbilanz und Steuerbilanz – Anhaltspunkte für eine Tendenzwende?, *WPg* 1997, 156; *Schön*, Steuerliche Einkünfteermittlung, Maßgeblichkeitsprinzip und Europäisches Bilanzrecht, in *Klein/Stihl/Wassermeyer* (Hrsg.), Unternehmen Steuern, *FS Hans Flick*, Köln 1997, 573; *Schön*, Entwicklung und Perspektiven des Handelsbilanzrechts vom ADHGB zum IASC, *ZHR* 161 (1997), 133; *Kanzler*, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, *FR* 1998, 233; *Weber-Grellet*, Bestand und Reform des Bilanzsteuerrechts, *DStR* 1998, 1343; *Moxter*, Wege zur Vereinfachung des Bilanzrechtes, in *Kirchhoff/Jakob/Beermann* (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, *FS Klaus Offenhaus* zum 65. Geburtstag, Köln 1999, 619; *Sigloch*, Ein Valet dem Maßgeblichkeitsprinzip?, *BFuP* 2000, 157; *Beisse*, Die Krise des deutschen Bilanzrechts und die Zukunft des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, in *Beisse* (Hrsg.), *Deutsches Bilanzrecht – In der Krise oder im Aufbruch?* Vorträge vor dem Münsteraner Gesprächskreis Rechnungslegung und Prüfung e.V., Düsseldorf 2001, 1; *Hennrichs*, Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien der Steuerbilanz?, *DStJG* 24 (2001), 301; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts, *BB* 2002, 2372; *Schreiber*, Gewinnermittlung und Besteuerung der Einkommen, *StuW* 2002, 105; *Seicht*, Bilanztheorie und Bilanzsteuerrecht, in *Bertl* u.a. (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, *Wien* 2003, 13; *Schnoor*, Nationale und internationale Aktivierungsgrundsätze der Rechnungslegung in Handels- und Steuerbilanz, *StuW* 2004, 305; *Herlinghaus*, Steuerbilanz und Europäisches Gemeinschaftsrecht, *FR* 2005, 1189; *Mayer*, Entwicklung der Maßgeblichkeit in Deutschland, in *Schön* (Hrsg.), Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005, 147; *Schön*, The Odd Couple: A Common Future for Financial and Tax Accounting, *Tax Law Review* 58 (2005), 111; *Schön*, Eine Zukunft für das Maßgeblichkeitsprinzip, in *Schön* (Hrsg.), Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005, 1; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Grundkonzept und Aktivierungsfragen, *BB* 2008, 152; *Herzig*, Europäisierung und Internationalisierung der steuerlichen Gewinnermittlung, in *Spindler/Tipke/Rödder* (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, *FS Harald Schaumburg*, Köln 2009, 751; *Luttermann*, Bilanzregeln und Finanzkrise: Die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und Bilanzwahrheit als Beweismaß, *StuW* 2010, 346; *U. Prinz*, Der bilanzielle Betriebsvermögensvergleich als Grundform leistungsfähigkeitsentsprechender Gewinnermittlung, *FR* 2010, 917; *Schneider*, Ein Jahrhundert Unmaßgeblichkeit des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, in *Baumhoff/Dücker/Köhler* (Hrsg.), Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, *FS Norbert Krawitz*, Wiesbaden 2010, 705; *Watrin*, Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung in Deutsch-

land, der EU und den USA: Ergebnisse der empirischen Forschung, in *Kessler/Förster/Watrin* (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 495; *Ballwieser*, Möglichkeiten und Grenzen der Erstellung einer Einheitsbilanz – Zur Rolle und Entwicklung des Maßgeblichkeitsprinzips, in *Mellinghoff/Schön/Viskorf* (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 577; *Herzig*, Die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, Gewinnabgrenzung und -übermittlung, ST 2011, 618; *Hey*, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung – Gewerbesteuer – Gruppenbesteuerung – Verlustverrechnung – Gewinnermittlung, StuW 2011, 131; *Mayr*, Zukunftskonzepte der Einkünfteermittlung: BilMoG, Maßgeblichkeitsgrundsatz und CCCTB, DStJG 34 (2011), 327; *U. Prinz*, Arten der Einkünfteermittlung – Bestandsaufnahme und Kritik – Betriebsvermögensvergleich, DStJG 34 (2011), 135; *Schulze-Osterloh*, Handelsrechtliche GoB und steuerliche Gewinnermittlung, DStR 2011, 534; *Herzig*, Perspektiven der Ermittlung, Abgrenzung und Übermittlung des steuerlichen Gewinns, DB 2012, 1; *Hüttemann*, Die Zukunft der Steuerbilanz, StbJb. 2011/12, 11; *Kahle/Günter*, Fortentwicklung des Handels- und Steuerbilanzrechts nach dem BilMoG, StuW 2012, 43; *P. Kirchhof*, Zeitgerechtes und rechtzeitiges Bilanzieren – Ein Plädoyer für die gegenläufige Gesamtbilanz, in *Erle/Goette/Krieger/Priester/Schubel* (Hrsg.), FS Peter Hommelhoff, Köln 2012, 527; *Bode*, Gewinn, in *Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler* (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 1873; *Hennrichs*, Zum Fehlerbegriff im Bilanzrecht, NZG 2013, 681; *Hennrichs*, Bilanzordnung, StuW 2013, 249; *Wendt*, Bilanzrecht, in *Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler* (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 1961; *Briese*, Rechts- und Systemgrundsätze im Bilanzsteuerrecht, DStR 2016, 2126; *Ballwieser*, Fragwürdige Bilanzen – 1948, heute und in Zukunft?, DB 2018, 1; *Briese*, Gewinnermittlung und Besteuerung auf Basis ordnungsgemäßer Bilanzierung oder von außerbilanziellen Nebenrechnungen?, DStR 2023, 801; *Briese*, Systemrationalität im Steuerrecht auf Basis der doppelten Buchführung, DStR 2024, 508; *Drüen*, Die Finanzgerichte als Normsetzer im Bilanzrecht, DStR 2024, 1258; *Kahle*, Grundfragen und aktuelle Entwicklungen des Bilanzsteuerrechts, FR 2024, 1; *Marx*, Kernelemente eines Rahmenkonzepts für die Steuerbilanz, Ubg 2024, 113; *U. Prinz*, Moderne Zeiten: Bilanzsteuerrecht im Umbruch, DB 2024, 9; *U. Prinz*, Steuerbetriebswirtschaftliche Gedanken zur Auslegung von Bilanzrecht, FR 2024, 289.

Verwaltungsanweisungen: OFD Münster, Kurzinfo ESt Nr. 17/2012 v. 14.9.2012, Auswirkungen des BilMoG auf die Steuerbilanz. Gegenüberstellung der wesentlichen Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz unter Geltung des BilMoG, DB 2012, 2309.

1 I. Grundinformation zu § 5

Die Vorschrift findet ihren historischen Ursprung in den Bremer und Sächsischen Einkommensteuergesetzen von 1874 und ist seit dem EStG 1934 in § 5 verortet (s. Anm. 2). Sie bildet gemeinsam mit §§ 4, 6 und 7 die vier Grundelemente des Regelungssystems für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich. In diesem System erfüllt die Vorschrift zwei Funktionen. Sie regelt zum einen die Berücksichtigung der handelsrechtl. GoB im Rahmen des durch § 4 Abs. 1 definierten BV-Vergleichs. Weil die handelsrechtl. GoB in §§ 238 ff. HGB nur teilweise gespiegelt und durch die handels- und strechtl. wie auch durch die europäische und internationale Bilanzierungspraxis beeinflusst werden, ist diese in § 5 angelegte dynamische Verweisung prinzipienorientiert und offen für vom Steuergesetzgeber nicht vorhergesehene Entwicklungen der Lebenswirklichkeit. Zum anderen enthält die Vorschrift punktuell eigenständige Regelungen über die Bilanzierung dem Grunde nach (Ansatz), die den handelsrechtl. GoB im Rahmen des BV-Vergleichs vorgehen und die Entwicklungsoffenheit der Vorschrift begrenzen.

Seit dem EStG 1934 ist § 5 als eigenständige, wenn auch mit § 4 Abs. 1 verflochtene Gewinnermittlungsart für solche Stpfl. angelegt, die nach dem HGB buchführungspflichtig sind (EStG 1934), im Handelsregister als Gewerbetreibende eingetragen

sind (EStG 1938) oder wie in dem seit dem StNG 1954 geltenden § 5 als Gewerbetreibende ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln. Diese Qualifikation in den Tatbestandsvoraussetzungen des § 5 korrespondierte ursprünglich auf der Rechtsfolgenseite mit Unterschieden in der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5, die durch die Rspr. aber nach und nach eingeebnet wurden (s. Vor §§ 4–7 Anm. 24).

Danach stellt die Vorschrift heute für alle Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln, eine Verknüpfung zwischen den wechselseitig handels- wie strechtl. geprägten GoB und dem StRecht her und bildet damit die Ausgangsnorm des Bilanzsteuerrechts.

Die Voraussetzungen und die Reichweite dieser Verknüpfung haben durch den Gesetzgeber in der Entwicklungsgeschichte der Vorschrift unterschiedliche Ausgestaltungen und in der Rspr., der Verwaltungspraxis und im Schrifttum verschiedene Interpretationen erfahren. Während eine materielle Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB für den Ansatz im Rahmen des BV-Vergleichs jeder Fassung des Abs. 1 unangefochten entnommen werden konnte, boten verschiedene Fassungen des Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 immer wieder Anlass zu der Frage, wieweit nicht nur die GoB für den Ansatz, sondern darüber hinaus der konkrete Ansatz oder die Ausübung von handelsrechtl. Wahlrechten in der korrespondierenden HBil. des Stpfl. für die StBil. bindend sein sollten und ob insoweit Abs. 1 auch eine formelle Maßgeblichkeit enthalten würde. Mit dem BilMoG v. 25.5.2009 (s. Anm. 2) hat Abs. 1 eine Reformulierung erfahren, die diese Diskussion neu befeuert hat (s. Anm. 155).

Die Abs. 1a bis 5 und 7 gestalten die Verknüpfung zwischen HBil.- und StRecht, indem sie die strechtl. Geltung der handelsrechtl. GoB konkretisieren und punktuell einschränken. Abs. 1a regelt die Reichweite des Maßgeblichkeitsgrundsatzes für die Bildung von Bewertungseinheiten (s. Anm. 1700). Abs. 2 beschränkt den Ansatz von selbst geschaffenen immateriellen WG des AV und schließt damit ein nach § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB bestehendes beschränktes Aktivierungswahlrecht aus (s. Anm. 1750). Die Abs. 3 bis 4b und 7 formulieren für einzelne Rückstellungsgegenstände die handelsrechtl. GoB ergänzende zusätzliche Voraussetzungen oder Ausschlüsse, deren Auswahl und Inhalt sich nur unter Berücksichtigung ihrer jeweiligen Entstehungsgeschichte und der den Gesetzgeber leitenden fiskalische Motive nachvollziehen lässt. Abs. 5 regelt, im Verhältnis zu den GoB weitgehend deklaratorisch, die Bildung von RAP. Abs. 6 reflektiert die systematische Stellung des § 5 im Regelungsviereck der §§ 4, 5, 6 und 7.

II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 5

Schrifttum: *Barth*, Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts und der auf ihm beruhenden Bilanzauffassungen, handelsrechtlich und steuerrechtlich zugleich mit einem wichtigen Buchführungs- und Bilanzbestimmungen enthaltenden Anhang, Bd. II, Steuerrecht, Teilband I, Grundfragen zur Besteuerung gewerblicher Gewinne, Die Form ihrer Besteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht. Der gewerbliche Gewinnbegriff der einzelnen Einkommensteuergesetze (Übersicht), Stuttgart 1955; *Littmann*, Zur Tragweite der neugefaßten §§ 5, 6 EStG, DStR 1969, 321; *Thiel*, Das Gesetz zur Änderung der §§ 5 und 6 EStG, FR 1969, 165; *Preusker*, Politiksteuerung durch allgemeine Wahlen, Untersuchung anhand einer Fallstudie über das Zustandekommen des Einkommensteuerreformgesetzes vom 5. August 1974, Köln 1979; *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer: eine steuergeschichtliche, rechtsvergleichende, steuersystematische und verfassungsrechtliche Untersuchung, Köln 1990; *Werner*, Entwicklungszäsuren der Steuer-Bilanz, Diss., Göttingen 1993; *Marx*, 150 Jahre Maßgeblichkeitsgrundsatz – Zwischenbilanz und Prognose, FR 2024, 969.

1. Rechtsentwicklung

2 a) Rechtsentwicklung von 1930 bis 1969

ESTG v. 16.10.1934 (RGBL. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Im EStG 1934 (Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 50) finden sich §§ 12 und 13 EStG 1925 mit inhaltlichen Änderungen in §§ 4 und 5 wieder, die damit den formalen Ursprung der heute geltenden Struktur der Gewinnermittlungsarten begründen. Bereits in der amtlichen Überschrift des § 5, „Gewinn bei buchführungspflichtigen Kaufleuten“, kam die Verengung des Geltungsbereichs gegenüber § 13 EStG 1925 zum Ausdruck. Tatbestandsvoraussetzung für die Maßgeblichkeit der GoB war nicht mehr alternativ auch eine tatsächliche Buchführung, sondern allein eine bestehende Buchführungspflicht. Abs. 1 stellte zudem erstmals eine systematische Verbindung zu dem aus der Einnahmen-/Überschussrechnung im § 33 Abs. 1 EStG 1920 evolutionär entstandenen Bestandsvergleich nach § 4 her:

„Bei Steuerpflichtigen, die verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zu führen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das BV anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung anzusetzen ist. Die Vorschriften über die Entnahmen und Einlagen (§ 4 Abs. 1), über die BA (§ 4 Abs. 3) und über die Bewertung (§ 6) sind zu befolgen“.

§ 5 Abs. 2 EStG 1934 enthielt eine Regelung zur Bilanzänderung.

Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes v. 1.2.1938 (RGBL. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97): § 5 knüpfte mit geänderter amtlicher Überschrift, „Gewinn bei Vollkaufleuten“, nicht mehr an die Buchführungspflicht, sondern an die Eintragung im Handelsregister an, um die Verwaltung von der materiellen Feststellung der Buchführungspflicht bei nicht eingetragenen Kaufleuten zu entlasten:

„Bei Gewerbetreibenden, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, ist für den Schluß des Wirtschaftsjahrs das BV anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen (§ 4 Abs. 1), über die Zulässigkeit der Bilanzänderung (§ 4 Abs. 1), über die BA (§ 4 Abs. 4) und über die Bewertung (§ 6) sind zu befolgen“.

§ 5 Abs. 2 wurde § 4 Abs. 2.

Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 213) **und zur Neubekanntmachung des Einkommensteuergesetzes v. 21.12.1954 (EStG 1955)** (BGBl. I 1954, 441): Der Geltungsbereich des § 5 wurde unter der Überschrift „Gewinn bei Vollkaufleuten und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden“, ähnlich § 13 EStG 1925, wieder auf alle Gewerbetreibenden ausgedehnt, die buchführungspflichtig sind oder freiwillig Bücher führen. Auf der Rechtsfolgende wurden die GoB durch das Adjektiv „handelsrechtliche“ konkretisiert:

„Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den handelsrechtl. Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen (§ 4 Abs. 1), über die Zulässigkeit der Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2), über die BA (§ 4 Abs. 4), über die Bewertung (§§ 6, 6a) und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung (§ 7) sind zu befolgen“.

Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes v. 16.5.1969 (BGBl. I 1969, 421; BStBl. I 1969, 320; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 294): § 5

wird neu gegliedert und ergänzt. Der bisherige Satz 1 wird wortgleich Abs. 1. Eingefügt werden das Bilanzierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle WG des AV in Abs. 2 (s. Anm. 1751) und Regelungen über die Bildung von RAP in Abs. 3 (s. Anm. 2151). Der bisherige Satz 2 wird wortgleich Abs. 4 (s. Anm. 2001).

b) Rechtsentwicklung von 1970 bis 1989

3

Einkommensteuerreformgesetz v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 321): Der RefE v. 10.12.1971 eines EStG 1974 (wiedergegeben bei Klotz, BB 1972, 34; Rau, DB 1972, 156 [158 f.]) sah anknüpfend an das Gutachten der Steuerreformkommission (s. Anm. 12) eine eigenständige StBil. und eigenständige strechtl. Bilanzierungsregeln vor. Die handelsrechtl. GoB sollten demgegenüber nur noch subsidiäre Bedeutung haben (vgl. Pohl, Entwicklung des ertragsteuerrechtlichen Maßgeblichkeitsprinzips, 1983, 225 f.). Der RegE eines Dritten Steuerreformgesetzes v. 9.1.1974 (BTDrucks. 7/1470) hielt für eine begrifflich selbstständige StBil. an der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB als Ausgangsgrundsatz fest, sah aber verbunden mit einer Umgliederung der §§ 4 ff. eigenständige Bilanzierungsregeln vor, die überwiegend den damaligen aktienrechtl. Bilanzierungsgrundsätzen entsprachen.

Im Gesetzgebungsverfahren wurde die Reform der Gewinnermittlungsvorschriften entsprechend einer Beschlussempfehlung des Finanzausschusses (BTDrucks. 7/2180) zurückgestellt (zu den wahltaktischen Hintergründen: Preusker, Politiksteuerung durch allgemeine Wahlen, 1979, 94 ff.) und später nicht weiter verfolgt. Das Einkommensteuerreformgesetz v. 5.8.1974 änderte § 5 schließlich nur durch Streichung des bisherigen Klammerzusatzes in Abs. 4.

Einführungsgesetz zur Abgabenordnung (EGAO 1977) v. 14.12.1976 (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. 1976, 694; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 341): Die Regelungen über die Bildung von RAP in Abs. 3 werden in Reaktion auf die Entsch. des BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (BTDrucks. 7/5458, 8) um ein Aktivierungsgebot für Zölle und Verbrauchsteuern ergänzt, die auf am Abschlussstichtag auszuweisende WG des AV entfallen (s. Anm. 2151).

Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze v. 20.8.1980 (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 368): Die Regelungen über die Bildung von RAP in Abs. 3 werden in Reaktion auf die Entsch. des BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625 (BTDrucks. 8/4157, 4) ergänzt um ein Aktivierungsgebot für als Aufwand berücksichtigte USt auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen (s. Anm. 2151).

Haushaltsbegleitgesetz 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 373): Nach Abs. 2 wird in Reaktion auf BFH v. 11.11.1981 – I R 157/79, BStBl. II 1982, 748 (BTDrucks. 9/2074, 62) ein neuer Abs. eingefügt, der die Bildung von Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte konkretisiert und beschränkt. Die bisherigen Abs. 3 und 4 werden Abs. 4 und 5 (s. Anm. 1951).

Steuerreformgesetz 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 413): Nach Abs. 3 wird in Reaktion auf BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (BRDrucks. 100/88; BTDrucks. 11/2536, 31) ein neuer Abs. eingefügt, der die Bildung von Rückstellungen für

Dienstjubiläumszusagen konkretisiert und beschränkt (s. Anm. 2000). Die bisherigen Abs. 4 und 5 werden Abs. 5 und 6.

Wohnungsbauförderungsgesetz v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 426): Abs. 1 wird um einen Satz 2 ergänzt, der die übereinstimmende Wahlrechtsausübung in HBil. und StBil. vorschreibt („Steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben“). Dies sollte nach der Gesetzesbegründung sowohl für Ansatz- als auch Bewertungswahlrechte gelten (BRDrucks. 100/88, 249; BTDrucks. 11/5970, 36), eine Intention die durch die zeitgleich vorgenommene Streichung des § 6 Abs. 3 untermauert wurde (s. § 6 Anm. 2).

4 c) Rechtsentwicklung von 1990 bis 2009

Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1999 v. 22.4.1997 (BTDrucks. 13/7480): § 5 sollte im Zuge einer Umgliederung des EStG in § 11 übernommen werden. Nach Abs. 4 sollte ein neuer Abs. 5 eingefügt werden, der ein Passivierungsverbot für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften regelt. Der Vorschlag scheiterte an der fehlenden Zustimmung des BRat zum gesamten Reformvorhaben (BTDrucks. 13/8798).

Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 472): Nach Abs. 4 wird ein neuer Abs. 4a eingefügt, der ein Passivierungsverbot für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften regelt (s. Anm. 2051).

Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 487): Abs. 4 wird um ein Passivierungsverbot für Rückstellungen wegen Dienstjubiläumszusagen ergänzt, bei denen der Zuwendungsberechtigte seine Anwartschaft vor dem 1.1.1993 erworben hat (s. Anm. 1831). Nach Abs. 4a wird ein neuer Abs. 4b eingefügt, der einleitend ein Passivierungsverbot für Rückstellungen für Aufwendungen unterstreicht, die AK oder HK für ein WG sind und dieses Passivierungsverbot für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Wiederaufbereitung von Kernbrennstäben konkretisiert (s. Anm. 2100).

Steuerbereinigungsgesetz v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999 I 2601; BStBl. I 2000, 13; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 489): Nach Abs. 2 wird ein Abs. 2a eingefügt, der ein Passivierungsverbot für Rückstellungen für Verbindlichkeiten regelt, die mit zukünftigen Einnahmen oder Gewinnen in Zusammenhang stehen (s. Anm. 1900).

Steueränderungsgesetz 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 506): Abs. 4b Satz 1 wird neu gefasst und regelt nunmehr deutlicher ein Passivierungsverbot nur für Rückstellungen für solche Aufwendungen, die in künftigen Wj. als AK oder HK eines WG zu aktivieren sind (s. Anm. 2100).

Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 549): Nach Abs. 1 wird ein Abs. 1a eingefügt, der vorschreibt, dass die in der handelsrechtl. Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten in der stl. Gewinnermittlung nachzuvollziehen sind (s. Anm. 1701). Abs. 4a erhält einen Satz 2, der insoweit eine Ausnahme vom

Passivierungsverbot für Rückstellungen wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften regelt (s. Anm. 2051).

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 558): Die Überschrift des § 5 wird neugefasst, um den durch das HRefG v. 22.6.1998 (BGBl. I 1998, 1474) geänderten Kaufmannsbegriff redaktionell nachzuvollziehen: „§ 5 Gewinn bei Kaufleuten und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden“.

BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650; Materialien und Schrifttum s. Dok. ESt. Anm. 587): Abs. 1 wird neu gefasst. Dabei wird Abs. 1 Satz 2 idF WoBauFG v. 22.12.1989, der die einheitliche Wahlrechtsausübung vorsah, gestrichen und Satz 1 um einen einschränkenden Halbs. ergänzt. Anzusetzen ist das nach handelsrechtl. GoB auszuweisende Vermögen nur noch, wenn nicht „im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts“ ein anderer Ansatz gewählt wird oder wurde (s. im Einzelnen Anm. 195). Abs. 1a wird ein neuer Satz 1 vorangestellt: „Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden“ (s. Anm. 2051). Abs. 4a Satz 2 wird bezogen hierauf redaktionell ergänzt.

d) Rechtsentwicklung seit 2010

5

AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2): Dem § 5 wird ein neuer Abs. 7 angefügt, der den Ansatz übernommener Verpflichtungen beim Übernehmer und dessen Rechtsnachfolgern regelt (s. Anm. 2401). Die zusammen mit einem neuen § 4f eingefügte Regelung hat zum Ziel, beim ursprünglich Verpflichteten bestehende Passivierungsverbote für den Übernehmer gesetzlich zu perpetuieren. Sie beschränkt die steuerwirksame Hebung stiller Lasten nach Verpflichtungsübernahmen und mildert zugleich durch eine nach Satz 5 zu bildende gewinnmindernde Rücklage die Gewinnauswirkung dieses Passivierungsverbots beim Übernehmer (BTDrucks. 16/68, 74; *Riedel*, FR 2014, 6; *M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [59]).

JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. 2023, 7): Nach § 5 Abs. 5 Satz 1 wurde ein Satz 2 eingefügt, der ein Wahlrecht zum Verzicht zur Bildung von RAP für Einnahmen und Ausgaben in den Betragsgrenzen des § 6 Abs. 2 Satz 1 für gWG regelt. Der bisherige Abs. 5 Satz 2 wird unverändert als Satz 3 beibehalten. Die Neuregelung geht auf eine Anregung des BRat in seiner Stellungnahme zum JStG 2022 zurück (BRDrucks. 457/22, Ziff. 3), die der Finanzausschuss des BTag unverändert übernommen hat (BTDrucks. 20/4729, 18, 130).

2. Zeitlicher Geltungsbereich

6

Der zeitliche Geltungsbereich der Norm ist differenzierend für die einzelnen Regelungen einerseits in § 52 Abs. 12e, 13, 14 und andererseits in verschiedenen Änderungsgesetzen geregelt. Zur zeitlichen Geltung des Abs. 1 s. Anm. 195.

Einstweilen frei.

7–9

3. Reformvorschläge

a) Bericht der Einkommensteuerkommission (1964)

10

Eine 1958 vom BMdF eingesetzte Einkommensteuerkommission hat in ihrem 1964 veröffentlichten Ber. vorgeschlagen, den bisher in §§ 4 und 5 geregelten BV-

Vergleich unter wortlautgleicher Beibehaltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in einem reformulierten § 4 Abs. 1 zusammenzufassen und damit formell den Anwendungsbereich des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auf alle Stpfl. auszuweiten, die ihr Betriebsergebnis durch BV-Vergleich ermitteln.

BMF, Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung textkritischer, rechtssystematischer und verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte – Bericht der Einkommensteuerkommission, 1964, 82, 87, 377 f.

Der Gesetzgeber hat diesen Vorschlag nicht aufgegriffen.

11 b) Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats (1967)

Das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats zur Reform der direkten Steuern sah Anpassungen der Gewinnermittlungsregeln nur bei den Abschreibungsmethoden für Absetzungen für Abnutzungen und bei Sonderabschreibungen vor.

BMF, Gutachten zur Reform der direkten Steuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer), 1967, 20 f.

12 c) Gutachten der Steuerreformkommission (1971)

Eine 1968 vom BMdF eingesetzte Steuerreformkommission legte in ihrem 1971 veröffentlichten Abschlussbericht den Entwurf für ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht vor. Der Entwurf beruhte auf einer inhaltlichen Übernahme der handelsrechtl. Bilanzierungsvorschriften und verzichtete auf eine allgemeine formale Verknüpfung der StBil. mit der HBil.

BMF, Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, V 20, 433.

Während damit der allgemeine Maßgeblichkeitsgrundsatz aufgegeben worden wäre, regelte der Entwurf gleichzeitig gegenüber der damals geltenden Rechtslage weiterreichende punktuelle formale Verknüpfungen mit der aufgestellten HBil. So sollte etwa die Bildung von Rückstellungen in der StBil. von der entsprechenden Bilanzierung in der korrespondierenden HBil. abhängig gemacht werden. Für Teilwertabschreibungen bildete die Bewertung in der korrespondierenden HBil. die maßgebliche Untergrenze.

BMF, Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, 435 ff. und Anl. 32 § B Abs. 1 Nr. 4, § C Abs. 1 Nr. 1.

Der Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes v. 9.1.1974 (BTDrucks. 7/1470) enthielt dem folgend ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht. In dem dem Gutachten zeitlich folgenden Einkommensteuerreformgesetz v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769) hat der Gesetzgeber diesen Vorschlag nicht aufgegriffen. Der RegE v. 26.10.1973 bekannte sich ausdrücklich zur Fortgeltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (BTDrucks. 7/1470, 223).

13 d) Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes (1984)

Der von *Joachim Lang* 1984 vorgelegte Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG behielt den Maßgeblichkeitsgrundsatz bei, reduzierte Durchbrechungen der Maßgeblichkeit und kodifizierte Teile des durch Richterrecht und Verwaltungspraxis entwickelten Bilanzsteuerrechts (s. Anm. 183).

e) Petersberger Steuervorschläge (1997)

14

Eine vom BMdF 1996 einberufene Steuerreform-Kommission diskutierte mit dem Ziel einer Absenkung der Nominalsteuersätze bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage Einschränkungen der Maßgeblichkeit bis hin zu deren Aufhebung (*Broer*, Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung, 2001, 66, mwN), sprach sich dann aber in 1997 veröffentlichten Vorschlägen zur Reform der Einkommensbesteuerung („Petersberger Steuervorschläge“) stattdessen für dessen Beibehaltung im Grundsatz und gleichzeitig für weitere Durchbrechungen aus.

BMF, Reform der Unternehmensbesteuerung, Vorschläge der Steuerreform-Kommission vom 22. Januar 1997, „Petersberger Steuervorschläge“, 1997, 16.

Ein auf der Grundlage der Petersberger Steuervorschläge von den Regierungsfractionen vorgelegter Gesetzentwurf v. 22.4.1997 für ein StReformG 1999 (BTDrucks. 13/7480) bezifferte die finanziellen Auswirkungen der vorgesehenen Änderungen bei den Gewinnermittlungsvorschriften auf ein Mehraufkommen von 18 Mrd. DM (BTDrucks. 13/7480, 171; nach der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses waren es 24 Mrd. DM, BTDrucks. 13/8023, 51) und legte damit den Fiskalzweck der vorgesehenen weiteren Ablösung der strechtl. von der handelsrechtl. Gewinnermittlung offen. Das StReformG 1999 scheiterte an der versagten Zustimmung des BRat (BTDrucks. 13/8798). Die Vorschläge, etwa die Einschränkung von Drohverlustrückstellungen, fanden aber teilweise Eingang in das Unternehmensteuerreformgesetz 1997 (Einfügung des Abs. 4a, Verbot von Drohverlustrückstellungen) und das spätere StEntlG 1999/2000/2002.

f) Brühler Empfehlungen zur Reform des Unternehmenssteuerrechts (1999)

15

Eine vom BMdF nach der Bundestagswahl 1998 eingesetzte Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung fasste keine Beschlüsse zur Reform der Gewinnermittlungsregeln, fügte aber ihrem 1999 veröffentlichten Abschlussbericht die von *Joachim Lang* erarbeiteten „Perspektiven der Unternehmensteuerreform“ als Anhang bei. Diese knüpften, mit das Steuerbilanzrecht betreffenden Reformvorschlägen, an das Gutachten der Steuerreformkommission 1971 an. Eine notwendige Neuordnung des Steuerbilanzrechts sollte auf dem Konzept der Maßgeblichkeit der HBil. aufbauen, aber unter dem Vorbehalt eines steuergesetzlichen Bilanzrechts stehen, in dessen Zentrum die Kernfrage der Ausgestaltung eines strechtl. Vorsichtsprinzips gestanden hätte.

BMF, Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung – Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, 1999, 182 f.

g) Steuergesetzbuch (2006/2013)

16

Eine unter Leitung von *Joachim Lang* unter dem Dach der Stiftung Marktwirtschaft konstituierte Kommission „Steuergesetzbuch“ hat erstmals 2006 einen Vorschlag für eine Ertragsteuerreform vorgelegt, der die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG unter Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in ein, von einer Arbeitsgruppe um *Norbert Herzig* entwickeltes, eigenständiges Gesetz zur Steuerlichen Gewinnermittlung (StGEG) überführt, das die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich ohne Bezüge zu den handelsrechtl. GoB selbständig regelt und dabei inhaltlich die IAS/IFRS zum Ausgangspunkt nimmt (s. Anm. 185).

17 **h) Bundessteuergesetzbuch (2011)**

Ein von *Paul Kirchhof* 2011 in Gestalt eines Bundessteuergesetzbuchs vorgelegter Vorschlag zur Reform des StRechts umfasst eine selbständige Bilanzordnung, die perspektivisch die Grundlage für eine Einheitsbilanz bilden soll, die „im Zusammenwirken von Unternehmensrecht, Finanzmarktrecht, Arbeitsrecht, Verbraucherschutz, Aufsichtsrecht, Planungsrecht und Steuerrecht“ zu entwerfen sei (*Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, 1066), zunächst aber nur für das Ertragsteuerrecht die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich definiert und sich von den handelsrechtl. GoB ablöst (s. Anm. 186).

18 **i) Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“ (2024)**

Eine durch das Bundesministerium der Finanzen mit dem Auftrag eingesetzte Expertenkommission, „kritische Bereiche und Stellschrauben des Steuerrechts zu identifizieren und die Unternehmensbesteuerung zu modernisieren und attraktiver zu machen“ („Vereinfachte Unternehmensteuer“) hat im November 2024 ihren Abschlussbericht vorgelegt (*BMF, Besteuerung der Unternehmen – Einfacher und Effizienter*, 2024). Die Kommission sprach sich im Erg. für eine Renaissance der Maßgeblichkeit aus und empfahl, die stl. Gewinnermittlung wieder stärker an die handelsrechtl. Rechnungslegung anzulehnen und den Maßgeblichkeitsgrundsatz zu stärken, um eine Einheitsbilanz insbes. für KMU zu ermöglichen. Dazu sollten stl. Sondervorschriften – etwa zur Rückstellungsbildung und zu Pensionsverpflichtungen – weitgehend abgeschafft und die Abschreibungsregeln stärker mit den handelsrechtl. GoB harmonisiert werden. Steuerliche Sonderabschreibungen und typisierende Abschreibungsmodelle lehnte die Kommission ab, da sie die Abweichung zwischen HBil. und StBil. vertiefen und die Aussagekraft des Gewinns verzerren würden (*BMF, Besteuerung der Unternehmen – Einfacher und Effizienter*, 2024, 38 ff.; *van Lishaut*, FR 2024, 825 [826]).

19–29 Einstweilen frei.

III. Bedeutung des § 5 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

1. Grundentscheidungen über die Ausgestaltung der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (Prinzipien des Betriebsvermögensvergleichs)

30 **a) Grundnorm des Bilanzsteuerrechts**

Die Vorschrift bestimmt das handelsrechtl. System der periodischen Gewinnermittlung zum Ausgangspunkt für die Ermittlung der jährlichen Bemessungsgrundlage der Einkommen-, Gewerbe- und Körperschaftsteuer durch BV-Vergleich

zur Bedeutung des BV für den Gewinnbegriff des EStG s. § 4 Anm. 15; zum Verhältnis des BV zu den Bilanztheorien s. § 4 Anm. 16 f.

und bildet damit die Grundnorm des Bilanzsteuerrechts. Der Verweis auf die handelsrechtl. GoB in Abs. 1 verkörpert zugleich mehrere wesentliche Grundentscheidungen für die Ausgestaltung der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich, in denen der einfache Gesetzgeber bei der Bemessung der Leistungsfähigkeit den Prinzipien der handelsrechtl. Gewinnermittlung folgt.

b) Vollständige Berücksichtigung des Reinvermögenszuwachses

31

Mit der Anknüpfung an die handelsrechtl. GoB ist die Grundentscheidung des einfachen Gesetzgebers verbunden, in die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich sämtliche dem Geschäftsvermögen des Stpfl. zuzurechnenden Vermögensgegenstände, Schulden und RAP einzubeziehen. Dies ergibt sich aus dem GoB der Vollständigkeit (vgl. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB). Die daraus im Grundsatz folgende Berücksichtigung handelsrechtl. auszuweisender Wertänderungen haben die historischen Gesetzgeber mit der Anknüpfung an die handelsrechtl. Gewinnermittlungsregeln wurden seit den Bremer und Sächsischen Einkommensteuergesetzen zunächst unbeeinflusst von der finanzwissenschaftlichen Diskussion des Einkommensbegriffs

Mathiak, Das sächsische Einkommensteuergesetz von 1874/78, 2005, 20 f., mit einer Darstellung der zeitlich vor den Beiträgen von *Fuisting* und *Schanz* entwickelten finanzwissenschaftlichen Einkommenstheorien; *Pezzer*, DStJG 14 (1991), 3 (12).

bewusst verbunden und nur der Kreis des für die stl. Gewinnermittlung zu berücksichtigenden Vermögens unterschiedlich weit gezogen.

c) Berücksichtigung von Wertveränderungen nach dem Realisationsprinzip

32

Die Anknüpfung an die handelsrechtl. GoB bedeutete im System der Einkünfteermittlung durch BV-Vergleich ursprünglich eine einfachgesetzliche Grundentscheidung für die Besteuerung von unrealisierten Wertgewinnen und Wertverlusten des BV. Die Art. 31 ADHGB 1861 und § 40 HGB 1897 sahen im Grundsatz eine Bewertung sämtlicher Vermögensgegenstände mit dem beizulegenden (Zeit-)Wert ohne Begrenzung auf die AHK vor. Daraus folgte die Rspr. die Einbeziehung unrealisierter Wertgewinne in die stl. Bemessungsgrundlage.

SächsOVG v. 30.12.1901, Nr. 188 II S, JbSächsOVG 1, 343, 348; *Barth*, Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. II/1, 1955, 212 f., mwN aus der Rspr. des RG und des PrOVG.

Erst als sich zunächst im Aktienrecht und später in der kaufmännischen Praxis mit dem Realisationsprinzip die AHK als Bewertungsobergrenze durchsetzten, vollzog die Rspr. diese Praxis mit Verzögerung für die stl. Gewinnermittlung nach (*Barth*, Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. II/1, 1955, 216 f., mwN). Mit der unveränderten Fortschreibung der Maßgeblichkeit auf der Grundlage dieser veränderten GoB übernahm der einfache Gesetzgeber das Realisationsprinzip als Grundentscheidung für die Bemessung der Leistungsfähigkeit im Ertragsteuerrecht (*Pezzer*, DStJG 14 [1991], 3 [22]; zum Realisationsprinzip als verfassungsdirigiertem Grundsatz des EStRechts s. § 2 Anm. 12).

d) Periodenabgrenzung nach dem Realisationsprinzip

33

Mit der Anknüpfung an die handelsrechtl. GoB ist im System der Abschnittsbesteuerung (s. § 2 Anm. 900) weiter die Grundentscheidung für ein vermögensorientiertes Periodisierungsprinzip getroffen (*Beisse*, DStJG 4 [1981], 13 [15]). Die Leistungsfähigkeit buchführungspflichtiger oder freiwillig buchführender Stpfl. bemisst sich in dem vom Gesetz festgelegten Zeitausschnitt der unternehmerischen Betätigung (s. § 4a Anm. 3; *Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, 22 ff.) mit der handelsrechtl. Gewinnermittlung nicht nach tatsächlichen Zahlungsströ-

men, sondern nach dem Saldo vermögenswirksamer Aufwendungen und Erträge (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB). Entschieden ist mit dem Verweis auf die GoB damit zum einen, dass durch betriebliche Investitionen und Desinvestitionen bewirkte Umschichtungen des BV bei der Bemessung des stbaren Einkommens zur Beurteilung der Leistungsfähigkeit des Stpfl. nicht zu berücksichtigen sind. Entschieden ist mit der Maßgeblichkeit zum anderen, dass zeitraumbezogene Einnahmen und Ausgaben nicht der Periode zuzuordnen sind, in der sie zahlungswirksam werden, sondern derjenigen, in der sie vermögenswirksam werden, weil sie zu dieser Periode wirtschaftlich gehören (*Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 71, 80 [5/2024]). Diese wirtschaftliche Zuordnung folgt sowohl für Erträge als auch für Aufwendungen nach den handelsrechtl. GoB grds. dem Realisationsprinzip (*Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 31, 44), das bei der Periodenzuordnung der Aufwendungen durch das Imparitätsprinzip beeinflusst wird.

34 e) Vorsichtige Bemessung der Leistungsfähigkeit

Mit dem Verweis auf die handelsrechtl. GoB hat sich der einfache Gesetzgeber schließlich bewusst dafür entschieden, bei der Bemessung der Leistungsfähigkeit der buchführungspflichtigen oder freiwillig Bücher führenden Gewerbetreibenden grds. auch den kaufmännischen Grundsatz der Vorsicht zu berücksichtigen (*Schulze-Osterloh*, DStJG 23 [2000], 67 [73]). Damit ist zunächst das grundsätzliche Gebot verbunden, Bewertungsspielräume vorsichtig wahrzunehmen (s. Anm. 376). Daraus folgt weiter das grundsätzliche Verbot, Erträge auszuweisen, die sich nach den handelsrechtl. GoB noch nicht realisiert haben, weil sie einen Markttest durch eine Außentransaktion noch nicht durchlaufen haben. Aus dem Vorsichtsprinzip folgt schließlich auch das grundsätzliche Gebot der Antizipation vorhersehbarer Verluste. Diese auf der Grundlage der GoB angelegte vorsichtige Bemessung der Leistungsfähigkeit buchführungspflichtiger und freiwillig buchführender Gewerbetreibender ist keine ungerechtfertigte Subvention derjenigen Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln (so *Schneider*, FS Krawitz, 2010, 705 [716]), sondern trägt dem Umstand Rechnung, dass die Leistungsfähigkeit des Stpfl., bezogen auf einen aus Sicht der unternehmerischen Betätigung mit dem Wj. (s. § 4a Anm. 1) beliebig herausgegriffenen Zeitabschnitt, viel schwieriger zu bestimmen ist als nach dem Überschuss zu bemessende Einkünfte aus anderen Einkunftsquellen. Das Vorsichtsprinzip ist damit Ausgleich einer unvermeidbaren Unschärfe der Periodisierung unternehmerischen Erfolgs und nicht deren Ursache (dagegen *Ismer*, DStJG 34 [2011], 91 [113]: Scheingenauigkeit der Periodisierung, die durch das Vorsichtsprinzip beeinträchtigt werde).

35 2. Dynamische Verweisung auf die handelsrechtlichen Gewinnermittlungsregeln

Abs. 1 verweist dynamisch auf die GoB als ein selbständiges Regelungssystem. Weil die GoB in §§ 238 ff. HGB nur teilweise gespiegelt und sowohl durch die handels- und strechtl. als auch durch die europäische und internationale Bilanzierungspraxis beeinflusst werden, ist diese in § 5 angelegte dynamische Verweisung prinzipienorientiert und offen für vom Steuergesetzgeber nicht vorhergesehene Entwicklungen der Lebenswirklichkeit. Mit der Maßgeblichkeit hatte sich der historische Gesetzgeber bewusst dafür entschieden, bei den Handel- und Gewerbetreibenden Regelungen zum Ausgangspunkt der Steuerbemessung zu nehmen, die

seinem unmittelbaren Einfluss entzogen sind und die er nur punktuell durch handelsrechtl. Regelungen steuern und durch strechtl. Regelungen korrigieren kann. Die ursprüngliche Bedeutung dieser dynamischen Verweisung auf kaufmännische Rechnungslegungskonventionen zeigt sich in der Entwicklungsgeschichte der Maßgeblichkeit besonders deutlich an der anfänglich der kaufmännischen Bilanzierungspraxis entsprechenden Berücksichtigung unrealisierter Wertzuwächse bei der Bemessung der Leistungsfähigkeit, die sich ohne Eingriff des Gesetzgebers mit den kaufmännischen Gebräuchen zur Bemessung der Leistungsfähigkeit nach dem Realisationsprinzip weiterentwickelte (s. Anm. 32).

Der dynamische Verweis auf ein Regelungssystem, das sich nach vorhersehbaren Prinzipien selbständig fortentwickelt, ist für den Gesetzgeber grds. vorteilhaft, weil er dadurch aus der fortwährenden Entwicklung der unternehmerischen Lebenswirklichkeit entstehende Regelungsbedürfnisse ohne laufend wiederkehrende gesetzgeberische Maßnahmen zeitnah erfüllen kann. Er fordert von ihm aber in dem Maße Reaktionen, in dem er der kaufmännischen Praxis fremde Vorstellungen der Verteilungsgerechtigkeit und Steueraufkommenserwartungen entwickelt und daraus eigene Maßstäbe der Gewinnermittlung ableitet. Durchbrechungen der Maßgeblichkeit begrenzen die Reichweite der dynamischen Verweisung, erhalten aber deren Vorzüge.

Mit der Entwicklung der GoB von kaufmännischen Gebräuchen zu Rechtsnormen, die eine hoheitliche Entsch. über den Ausgleich widerstreitender privater und öffentlicher Rechnungslegungsinteressen wiedergeben, hat sich der Charakter des Bezugssystems der Maßgeblichkeit verändert. Die GoB sind durch deren weitreichende Kodifikation im HGB näher an den gleichen Gesetzgeber gerückt, der auch die Bedeutung der GoB für die stl. Gewinnermittlung im Blick hat. Das führt zu einem faktischen Wahlrecht des Gesetzgebers, strechtl. Ziele entweder im StRecht in der Ausgestaltung der Maßgeblichkeit oder im Handelsrecht durch Beeinflussung der GoB zu verfolgen.

3. Durchbrechungen und Konkretisierungen der GoB

36

Konkretisierung handelsrechtlicher Ansatzvorschriften: Abs. 1a, 2a, 3, 4b und 5 enthalten neben typisierenden Durchbrechungen der Maßgeblichkeit im System der GoB folgerichtige Klarstellungen und Konkretisierungen über Bilanzansatz und Bewertung (s. Anm. 1700, 1711, 1900, 1952, 2103, 2151).

Objektivierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Abs. 2 durchbricht die handelsrechtl. GoB und dient dabei der Objektivierung der stl. Gewinnermittlung. Bis zum Inkrafttreten des BilMoG spiegelte Abs. 2 die handelsrechtl. GoB, die in § 248 Abs. 2 HGB idF des AktG 1965 ein Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle WG des AV vorsahen (s. Anm. 1765). Der durch das BilMoG neu gefasste § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB regelt nunmehr ein Aktivierungswahlrecht für bestimmte selbst geschaffene immaterielle WG, das Abs. 2 mit neuer Bedeutung konstitutiv für die stl. Gewinnermittlung eliminiert und damit verhindert, dass das Ziel einer objektiven stl. Gewinnermittlung durch ein Ansatzwahlrecht und unsichere Bewertungsmaßstäbe bei immateriellen WG gefährdet wird (s. Anm. 1755).

Öffnungsklausel für steuerrechtliche Lenkungs- und Subventionsnormen: Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 erlaubt Durchbrechungen der Maßgeblichkeit zur Ausübung stl. Wahlrechte, mit denen im Rahmen der stl. Gewinnermittlung Ziele entgegen der zutreffenden Bemessung der Leistungsfähigkeit verfolgt werden (s. Anm. 280).

Fiskalzweckmotivierte Passivierungsverbote: Abs. 4, 4a und 7 enthalten uE Durchbrechungen der Maßgeblichkeit, die sich allein mit dem Ziel der Sicherung und Erhöhung des Steueraufkommens über die Gestaltung der Bemessungsgrundlage rechtfertigen lassen (s. Anm. 2003, 2052, 2403).

Bewertungsvorbehalte: Abs. 6 regelt den Vorrang der strechtl. Bewertungs- und Abschreibungsregeln in §§ 6 und 7, die die GoB mit den Zielen der Objektivierung der stl. Gewinnermittlung, der Wirtschaftslenkung und der Steueraufkommenssicherung teilweise durchbrechen und teilweise konkretisieren (s. § 6 Anm. 3; § 7 Anm. 49).

37–39 Einstweilen frei.

4. Übergeordnete unions- und verfassungsrechtliche Grundlagen

a) Unionsrechtliche Einflüsse auf das Bilanzsteuerrecht

Schrifttum: *Meilicke*, Zur Bedeutung der richtlinienkonformen Auslegung für das deutsche Steuerrecht, BB 1992, 969; *Ahmann*, Die Bilanzrichtlinie und die steuerliche Gewinnermittlung – eine Zwangsehe?, in *Raupach* (Hrsg.), Ertragsbesteuerung: Zurechnung, Ermittlung, Gestaltung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 269; *Meyer-Arndt*, Die Zuständigkeit des Europäischen Gerichtshofs für das Bilanzrecht, BB 1993, 1623; *Moxter*, Zum Umfang der Entscheidungskompetenz des Europäischen Gerichtshofes im Bilanzrecht, BB 1995, 1463; *Weber-Grellet*, Europäisiertes Steuerrecht, StuW 1995, 336; *Biener*, Bilanzierung im Spannungsfeld von Europa-, Umwandlungs- und Steuerrecht, StbJb. 1995/96, 29; *Groh*, Bilanzrecht vor dem EuGH, DStR 1996, 1206; *Hoffmann*, Das deutsche Bilanzrechtsverständnis auf dem Prüfstand des EuGH, BB 1996, 1051; *Weber-Grellet*, Bilanzrecht im Lichte, Bilanzsteuerrecht im Schatten des EuGH, DB 1996, 2089; *de Weerth*, Bilanzrecht und Europarecht, RIW 1996, 763; *Dautzenberg*, Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH bei mittelbarer Bedeutung von EG-Recht, FR 1997, 690; *Hennrichs*, Die Bedeutung der EG-Bilanzrichtlinie für das deutsche Handelsbilanzrecht, ZGR 1997, 66; *Herlinghaus*, „Tomberger“ und die Folgen – ein Beitrag zur Frage der Entscheidungskompetenz des EuGH im Handels- und Steuerbilanzrecht, IStR 1997, 529; *Kempermann*, Ausstrahlung der EuGH-Entscheidung zur phasengleichen Vereinnahmung von Dividenden auf die steuerliche Gewinnermittlung, in *Herzig* (Hrsg.), Europäisierung des Bilanzrechts, Köln 1997, 105; *Kropff*, Phasengleiche Gewinnvereinnahmung aus der Sicht des Europäischen Gerichtshofs, ZGR 1997, 115; *Mayer-Wegelein*, Internationalisierung der deutschen Rechnungslegung, Rückwirkungen auf das Steuerrecht?, in *Kley/Sünner/Willemsen* (Hrsg.), Steuerrecht, Steuer- und Rechtspolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht, FS Wolfgang Ritter, Köln 1997, 713; *W. Müller*, Der Europäische Gerichtshof und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in *Herzig* (Hrsg.), Europäisierung des Bilanzrechts, Köln 1997, 87; *Offerhaus*, Das Verhältnis zwischen dem Bundesfinanzhof, Bundesverfassungsgericht und dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, DStZ 1997, 501; *Schulze-Osterloh*, Deutsches Bilanzrecht und Ertragsteuerrecht vor dem Europäischen Gerichtshof, DStZ 1997, 281; *Weber-Grellet*, Europäisierung des deutschen Bilanzrechts – Perspektiven und Entwicklungen, in *Herzig* (Hrsg.), Europäisierung des Bilanzrechts, Köln 1997, 95; *Beisse*, „True and fair view“ in der Steuerbilanz? Keine Anrufung des EuGH in steuerbilanzrechtlichen Fragen, DStZ 1998, 310; *Herzig/Dautzenberg*, Auswirkungen der Internationalisierung der Rechnungslegung auf die Steuerbilanz, BFuP 1998, 23; *Herzig/Rieck*, Europäisierung der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung im Gefolge der Tomberger-Entscheidung, IStR 1998, 309; *Walz*, Der Einfluß der Globalisierung und Europäisierung auf die Auslegung des geltenden Bilanzrechts (Einzelabschluss), in *Ballwieser* (Hrsg.), Rechnungslegung und Steuern international: Tagung des Ausschusses Unternehmensrechnung im Verein für Socialpolitik am 9. und 10. Mai 1997, Düsseldorf 1998, 83; *Dziadkowski*, DE + ES: Quo vadis, Steuerbilanz?, IStR 1999, 636; *Dziadkowski*, Der EuGH entscheidet zu deutschem Bilanzrecht, FR 1999, 1300; *Habersack/Mayer*, Die überschießende Umsetzung von Richtlinien. Normauslegung und

Rechtsweg im Grenzbereich zwischen deutschem und europäischem Privatrecht, JZ 1999, 913; *Herkenroth/Körner/Rodewald*, Vorlagefähigkeit bilanzsteuerrechtlicher Fragen an den EuGH am Beispiel von Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, DStR 1999, 9; *Hoffmann*, Tomberger rediviva – Die phasengleiche Aktivierung im Spannungsfeld von BGH, EuGH und BFH, DStR 1999, 788; *Hoffmann*, Der EuGH als Mentor des deutschen Bilanzsteuerrechts – Anmerkungen zum EuGH-Urteil vom 14.9.1999, DStR 1999, 1686; *Kempermann*, Vorlagebeschluss an GrS: Vorlagepflicht des BFH an den EuGH zum Inhalt der Bilanzrichtlinie, FR 1999, 135; *Kessler*, Der EuGH und das Gebot des true and fair view, StuB 1999, 1314; *Kolb*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz als Schleuse zum Gemeinschaftsrecht? in *Breuninger* (Hrsg.), Steuerrecht und europäische Integration, FS Albert J. Rädler, München 1999, 377; *Novacek*, Rückstellungen und (europarechtliche) Maßgeblichkeit, ÖStZ 1999, 615; *Peter/Eichhoff*, Zur Diskussion über die Zuständigkeit des EuGH für das deutsche Steuerbilanzrecht, EWS 1999, 436; *Bärenz*, Keine gemeinschaftsrechtliche Vorlagepflicht des BFH gemäß Art. 234 EGV im Bilanzsteuerrecht, DStR 2001, 692; *Bärenz*, Gemeinschaftsrechtliche und nationale Vorlagepflichten des BFH im Handelsbilanzrecht, StuB 2001, 862; *Broer*, Vorlagepflicht des BFH beim EuGH in bilanzsteuerrechtlichen Fragen, RIW 2001, 756; *Broer*, Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung, Diss., Konstanz 2001; *Kahle*, Europarechtliche Einflüsse auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz, StuW 2001, 126; *Bärenz*, Der EuGH und das deutsche Steuerbilanzrecht, DStR 2003, 492; *de Weerth*, Bilanzsteuerrecht und Europarecht: Anmerkungen zum BIAO-Urteil des EuGH, RIW 2003, 460; *Herzig*, Die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung im Licht des europäischen Bilanzrechts, DB 2003, 1; *M. Lang*, Maßgeblichkeitsprinzip und Gemeinschaftsrecht, in *Bertr* ua. (Hrsg.) Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 199; *Lohse*, Zuständigkeit der EuGH für Auslegung des Gemeinschaftsrechts – Bezugnahme des deutschen Steuerbilanzrechts auf Bilanzrichtlinie, EWS 2003, 129; *Scheffler*, Steuerbilanz und EuGH: Vorabentscheidungszuständigkeit, true and fair view und Vorsichtsprinzip, Wertaufhellung – Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 7.1.2003 – Rs. C-306/99, StuB 2003, 298; *Bärenz*, Zum Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf das Steuerbilanzrecht, Diss., Berlin 2004; *Dziadkowski*, Der Fall BIAO: „Ab welchem Zeitpunkt sind IAS anzuwenden?“, IStR 2004, 323; *Scheffler*, Europäisierung des Bilanzsteuerrechts, StuB 2004, 776; *Schön*, Europäisches Bilanzrecht und steuerliche Maßgeblichkeit, JbFStR 2003/2004, 44; *Ahmann*, Das Ertragsteuerrecht unter dem Diktat des Europäischen Gerichtshof? Können wir uns wehren?, DStZ 2005, 75; *Bärenz*, Rückstellung für Risikounterbeteiligung am Auslandskredit – Konträre Positionen von BFH und EuGH hinsichtlich Wertaufhellung, DStR 2005, 243; *Dziadkowski*, Der Fall „Banque internationale pour l'Afrique occidentale“ (BIAO), ZSteu. 2005, 262; *Herlinghaus*, Steuerbilanz und Europäisches Gemeinschaftsrecht, FR 2005, 1189; *Reich/Helios*, Steuerliche Rückstellungen für die Entsorgung und Stilllegung von Kernkraftwerken in Deutschland als Beihilfe iSd. Art. 87 Abs. 1 EGV, IStR 2005, 44; *Jensen-Nissen/Lochmann*, Maßgeblichkeit und Kapitalerhaltung – Maßgeblichkeitsgrundsatz auf dem Prüfstand europäischer Entwicklungen, StuB 2006, 307; *Kahle*, Steuerliche Gewinnermittlung unter dem Einfluss der IAS/IFRS, IRZ 2006, 87; *Rode*, Steuervergünstigungen, Beihilfen und Steuerwettbewerb: zur Relevanz des europäischen Beihilfenrechts für das nationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten, Diss., Bonn, Hamburg 2006; *Birkenmaier*, Die Vorgaben der Beihilfevorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung – Unter Berücksichtigung der Anpassung der polnischen Sonderwirtschaftszonen an den gemeinschaftlichen Besitzstand, Diss., Heidelberg, Baden-Baden 2007; *Christiansen*, Passivierung von Verbindlichkeiten – Zur „Mitwirkung“ des EuGH, DStR 2007, 1178; *Sedemund*, Europäisches Ertragsteuerrecht, Baden-Baden 2008; *Eckhoff*, Der Europäische Gerichtshof und das Deutsche Bilanzsteuerrecht, in *Roth* (Hrsg.), Europäisierung des Rechts (Ringvorlesung der Juristischen Fakultät der Universität Regensburg 2009/2010), Tübingen 2010, 11; *Elicker*, Die Unionsgrundrechte nach Lissabon: Ein starker Hebel im Finanzprozess, DStZ 2011, 162; *Jarass*, Die Bindung der Mitgliedstaaten an die EU-Grundrechte, NVwZ 2012, 457; *Lenaerts*, Die EU-Grundrechtecharta: Anwendbarkeit und Auslegung, EuR 2012, 3; *Dannecker*, Zur Reichweite der EU-Grundrechtecharta, JZ 2013, 616; *Englisch*, Europäische Perspektiven des Unternehmenssteuerrechts, in *Europäische Perspektiven im Steuerrecht, Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung* (Achter und Neunter Deutscher Finanzgerichtstag) 2013, 87; *Heuer*, Art 51 Abs 1 Satz 1 GR – Die Bindung der Mitgliedstaaten an die Unionsgrundrechte,

Diss., München 2013; *Rabe*, Grundrechtsbindung der Mitgliedstaaten, NJW 2013, 1407; *Weiß*, Grundrechtsschutz durch den EuGH: Tendenzen seit Lissabon, EuZW 2013, 287; *Hahn*, Berührungspunkte zwischen Grundrechte-Charta und deutschem Steuerrecht – Folgerungen aus der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Akerberg Fransson (Teil 1), ISR 2015, 25; *Kokott/Dobratz*, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht, in *Schön/Heber* (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 25; *Lehner*, Die Bedeutung der Grundrechte-Charta der Europäischen Union für das Internationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten, IStR 2016, 265; *Anzinger*, Stand und Perspektiven der positiven und negativen Integration des materiellen Steuerrechts in der EU, in *Kubel/Reimer* (Hrsg.), Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) (6) 2017, 123; *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, Brennpunkt Beihilfenrecht: Das deutsche Steuerrecht auf dem Prüfstand, BB 2017, 1175; *Braun/Binder*, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, Habil., Tübingen 2017; *Kokott*, Der EuGH als Garant fairen Steuerwettbewerbs, ISR 2017, 395; *Hennrichs*, Einfluss der Europäisierung und Internationalisierung auf das Bilanzsteuerrecht, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), FS 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, Köln 2018, 1411; *Kahle/Kopp*, Europarechtlicher Einfluss im Bilanzsteuerrecht, DStR 2021, 1569.

40 aa) Bedeutung der Grundfreiheiten für das Bilanzsteuerrecht

Die unionsrechtl. Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten gehen als unmittelbar geltendes Unionsrecht § 5 vor. Auf dem Gebiet der stl. Gewinnermittlung sind das insbes. die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) und die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1 AEUV). Sie verbieten Diskriminierungen aufgrund der Staatszugehörigkeit und ungerechtfertigte Beschränkungen der grenzüberschreitenden unternehmerischen Betätigung, die sich auch aus einer Ungleichbehandlung innerstaatlicher und grenzüberschreitender Sachverhalte bei der stl. Gewinnermittlung ergeben können.

Englisch in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 4.24 ff., 4.79 ff.; *Hahn*, DStZ 2005, 433 (434); *Hahn*, DStZ 2005, 469 (470); *Reimer* in *Schaumburg/Englisch/Dobratz*, Europäisches Steuerrecht, 3. Aufl. 2025, Rz. 8.3; *Schaumburg* in *Schaumburg/Englisch/Dobratz*, Europäisches Steuerrecht, 3. Aufl. 2025, Rz. 4.18.

Für den geltenden § 5 haben die Grundfreiheiten keine praktische Bedeutung, weil weder § 5 noch die von diesem in Bezug genommen handelsrechtl. GoB zwischen innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Sachverhalten differenzieren.

41 bb) Bedeutung der Unionsgrundrechte für das Bilanzsteuerrecht

Die mit dem Vertrag von Lissabon (ABl. EU 2007 Nr. C 306) in das Unionsprimärrecht aufgenommene Charta der Grundrechte (ABl. EU 2007 Nr. C 303, 1) ist seit dessen Inkrafttreten am 1.12.2009 (Art. 54 Abs. 2 AEUV iVm. Bek. v. 13.11.2009, BGBl. II 2009, 1223) unmittelbar anwendbares Unionsrecht, das nach dem Wortlaut des Art. 51 Abs. 1 Grundrechtecharta „für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei Anwendung des Unionsrechts gilt“.

Zur zeitlichen und sachlichen Geltung der Charta der Grundrechte aus nationaler Sicht: BFH v. 19.6.2013 – II R 10/12, BStBl. II 2013, 746, unter II.1.b dd; BFH v. 11.2.2015 – I R 3/14, BStBl. II 2015, 816 Rz. 14; BFH v. 31.8.2022 – X R 17/21, BFHE 278, 327 = BStBl. II 2023, 396 Rz. 50; BAG v. 8.12.2012 – 6 AZN 1371/11, BAGE 140, 76, unter II.1.b bb; BAG v. 21.9.2016 – 10 ABR 33/15, BAGE 156, 213, unter II.2.c.

Der EuGH legt den Anwendungsbereich der Charta weit aus. Die dort niedergelegten Grundrechte binden die Mitgliedstaaten nicht nur bei der Umsetzung von

Richtlinien, sondern darüber hinaus im gesamten Anwendungsbereich des Unionsrechts in allen unionsrechtl. geregelten Fallgestaltungen und zwar auch dann, wenn diese nur Gegenstand von inhaltlich begrenzten Harmonisierungsmaßnahmen geworden sind.

Siehe Einf. ESt. Anm. 531; EuGH v. 22.12.2010 – C-279/09 – DEB, Slg. 2010, I-13849 = EuZW 2011, 137 Rz. 30; EuGH v. 26.2.2013 – C-617/10 – Akerberg Fransson, AO-StB 2013, 129, unter Nr. 19 ff., mit Anm. *Hahn*, jurisPR-SteuerR 30/2013 Anm. 4 und *Beyer*, AO-StB 2013, 130; EuGH v. 22.10.2013 – C-276/12 – Sabou, BFH/NV 2013, 2046 Rz. 26; EuGH v. 2.6.2016 – C-122/15 – „C“, RIW 2017, 318 Rz. 28, mit Anm. *Schlücke*, ISR 2016, 280; EuGH v. 1.12.2016 – C-395/15 – Daouli, EuZW 2017, 263 Rz. 63; EuGH v. 16.5.2017 – C-682/15 – Berlioz Investment, IStR 2017, 785 Rz. 40; EuGH v. 13.1.2022 – C-363/20 („MARCAS MC“), HFR 2022, 280; *Elicker*, DStZ 2011, 162, unter II.1; *Jarass*, NVwZ 2012, 457; *Lenaerts*, EuR 2012, 3 (4); *Dannecker*, JZ 2013, 616; *Rabe*, NJW 2013, 1407; *Weiß*, EuZW 2013, 287 (288); eingrenzend: *Hahn*, ISR 2015, 25 (29 ff.); *Kokott/Dobratz* in *Schön/Heber*, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 25 (27 ff.); *Lehner*, IStR 2016, 265 (267); *Anzinger* in *Kube/Reimer*, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) (6) 2017, 123 (175).

Damit können die Unionsgrundrechte, etwa der Allgemeine Gleichheitssatz, in einer eigenen Auslegung durch den EuGH, über die Geltung der Bilanzrichtlinie (s. Anm. 43) auch für das Bilanzsteuerrecht bedeutsam werden. Eine Erweiterung der durch die Union wahrgenommenen Kompetenzen auf dem Gebiet der direkten Steuern, etwa durch die Einführung einer Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage nach Art. 115 AEUV, würde das Bilanzsteuerrecht in den Bereich der unionsrechtl. geregelten Materien überführen und nach der Rspr. des EuGH die Geltung der Unionsgrundrechte für den gesamten Bereich der stl. Gewinnermittlung begründen.

cc) Bedeutung des europäischen Beihilfenrechts für das Bilanzsteuerrecht

42

Das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV für als Beihilfen iSd. Art. 107 Abs. 1 AEUV zu qualifizierende stl. Regelungen ist unmittelbar geltendes Unionsrecht. Es verbietet Steuervergünstigungen bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige, die den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen und nicht von den Befreiungen des Art. 107 AEUV erfasst sind.

Birkenmaier, Die Vorgaben der Beihilfevorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung, 2007; *Englisch* in *Schaumburg/Englisch/Dobratz*, Europäisches Steuerrecht, 3. Aufl. 2025, Rz. 9.1; *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 4.37 ff., 115 ff.; *Kokott*, ISR 2017, 395 (398); *Rode*, Steuervergünstigungen, Beihilfen und Steuerwettbewerb, 2006; *Sedemund*, Europäisches Ertragsteuerrecht, 2008, 176 ff.

Weil sich das Beihilfenverbot auch auf verdeckte Steuervergünstigungen in der Ausgestaltung der stl. Bemessungsgrundlage bezieht, beeinflusst es das Bilanzsteuerrecht sowie die Auslegung und Geltung des § 5.

Siehe Einf. ESt. Anm. 510; *Anzinger* in *Kube/Reimer*, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) (6) 2017, 123 (182); *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1180 ff.); *Desens*, StuW 2023, 329 (340); *Rode*, Steuervergünstigungen, Beihilfen und Steuerwettbewerb, 2006, 143 ff.; zur beihilfenrechtl. Beurteilung der Regelungen über Ansatz und Bewertung von Rückstellungen für die Entsorgung und Stilllegung von Kernkraftwerken: EuG v. 26.1.2006 – T-92/02 – Stadtwerke Schwäbisch Hall GmbH, EWS 2006, 419; *Reich/Helios*, IStR 2005, 44.

dd) Bedeutung der gesellschaftsrechtlichen Rechnungslegungsrichtlinien für das deutsche Bilanzsteuerrecht

43 (1) Rechtsprechung

Die Rspr. erkennt in der europäischen Bilanzrichtlinie,

4. RL 78/660/EWG des Rates v. 25.7.1978 aufgrund von Art. 54 Abs. 3 Buchst. g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, ABl. L 222/111, im Anwendungsbereich erweitert auf KapGes. und Personengesellschaften mit beschränkter Haftung durch die RL 90/605/EWG des Rates vom 8.11.1990 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG über den Jahresabschluß bzw. den konsolidierten Abschluß hinsichtlich ihres Anwendungsbereichs, ersetzt durch RL 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates v. 26.6.2013 über den Jahresabschluss den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der RL 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABl. EU 2013 Nr. L 182/19 (Jahresabschlusssrichtlinie). Die Änderungen in der neugefassten Jahresabschlusssrichtlinie sind durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) v. 17.7.2015, BGBl. I 2015, 1245 fristgerecht umgesetzt worden.

die mit dem BiRiLiG

Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinien des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz) v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2355

durch Regelungen über die für alle Kaufleute geltenden GoB in §§ 238 ff. HGB und ergänzenden GoB für KapGes. in §§ 264 ff. HGB einheitlich umgesetzt worden ist,

zur Entstehungsgeschichte der zweigeteilten einheitlichen Umsetzung der Bilanzrichtlinie durch das BiRiLiG: *Pöschke in Staub*, 6. Aufl. 2021, Vor § 238 HGB Rz. 15 ff.; *Hüffer in Staub*, 4. Aufl. 2002, Anh. § 243 HGB Rz. 7a ff.

einen unionsrechtl. Auslegungsmaßstab für die handelsrechtl. GoB iSd. Abs. 1,

BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570, unter III.6; BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04 („BIAO“), BStBl. II 2009, 100, unter II.5.c, vorgehend FG Hamb. v. 28.11.2003 – III 1/01 („BIAO“), EFG 2004, 746, unter II.1.d und Vorlagebeschluss FG Hamb. v. 22.4.1999 – II 23/97 („BIAO“), EFG 1999, 1022, unter Entscheidungsgründe Nr. I; BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676, unter II.3.b bb.

schränkt aber die Bedeutung richtlinienkonform auszulegender GoB für die stl. Gewinnermittlung durch Auslegung des Abs. 1 ein, der neben den handelsrechtl. GoB eigenständigen strechtl. Wertungen folgende Gewinnermittlungsgrundsätze zulasse, die von der Bilanzrichtlinie unabhängig seien.

BFH v. 26.11.1998 – IV R 52/96, BStBl. II 1999, 547, unter 5; BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636; BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 (638).

In der Entscheidungspraxis vermischt sich die Frage einer richtlinienkonformen Auslegung der GoB regelmäßig mit verfahrensrechtl. Überlegungen zur Berechtigung der Finanzgerichte und zur Verpflichtung des BFH, eine Vorabentscheidung des EuGH nach Art. 267 Abs. 3 AEUV (ex-Art. 234 Abs. 3 EGV; *Seer in Tipke/Kruse*, EuRS Rz. 7 ff. [9/2020]) über die Auslegung der Bilanzrichtlinie einzuholen, die die Kompetenz der nationalen Gerichte zur Auslegung der GoB begrenzen würden. Der BFH hat eine Vorlagepflicht in bilanzstrechtl. Streitigkeiten über die Auslegung der GoB nicht grds. ausgeschlossen, diese Verpflichtung bisher aber im konkreten Entscheidungssachverhalt stets wegen fehlender Entscheidungserheb-

lichkeit oder offensichtlich eindeutiger Auslegung der RL verneint. Dabei sucht er im Prozess der Rechtsfindung einerseits die Abgrenzung zwischen der richtlinienkonformen Auslegung und der autonomen Anwendung des nationalen Rechts

BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176 (178 f.), keine Zweifel an der zutreffenden Auslegung; BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632; BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728, unter II.4; BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570, unter III.6 (EuGH entscheidet über Auslegung, nationale Gerichte über Anwendung. Im SV prüft der BFH ob RL und nationales Recht konform ausgelegt werden. Er bejaht dies und stellt fest, dass deshalb keine Vorlagepflicht besteht); BFH v. 18.12.2002 – I R 11/02, BStBl. II 2003, 400, unter II.9 (Phasengleiche Aktivierung von Genussrechtsansprüchen: Vorlagepflicht nur, wenn die Entsch. des Rechtsstreits von der Gültigkeit und/oder der Auslegung europäischen Gemeinschaftsrechts abhänge. Im Streitfall keine Zweifel an der Auslegung von Richtlinie, Gesetz und GoB); BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100, unter II.7.d (Rev. zu FG Hamb. v. 28.11.2003 – III 1/01, das nach EuGH v. 7.1.2003 – C-306/99 nach Vorlagebeschluss v. 22.4.1999 – II 23/97, ergangen ist: EuGH ist nur für Auslegung, nicht für Anwendung zuständig); ähnlich FG Berlin-Brandenb. v. 18.11.2008 – 6 K 8272/02, rkr., EFG 2009, 316, 322; FG Hamb. v. 28.11.2003 – III 1/01 („BIAO“), EFG 2004, 746 (Folgeentscheidung auf Vorlagebeschluss, nrkr., Az. BFH I R 5/04); FG München v. 29.1.1999 – 7 K 439/97, juris, unter II.; anders (eine Vorlageverpflichtung wegen der Auslegung der Bilanzrichtlinie im Steuerprozess verneinend) noch der erste Senat in einem zurückgenommenen Vorlagebeschluss an den Großen Senat (BFH v. 9.9.1998 – I R 6/96, BStBl. II 1999, 129; korrigiert durch BFH v. 17.11.1999 – I R 6/96, BB 2005, 25; zurückgenommen durch BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 587); zur Differenzierung von Auslegung und Anwendung in der Rspr. des BFH: *Christiansen*, DStR 2007, 1178.

und andererseits spezifisch strechtl. Normzusammenhänge, die eine von der richtlinienkonformen GoB isolierte Auslegung bilanzstrechtl. Regeln erlauben.

BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312; BFH v. 9.6.1999 – I R 64/97, BStBl. II 1999, 656, unter II.5; BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636, unter II.4.

Eine Rspr., nach der die Bilanzrichtlinie als Auslegungsmaßstab der handelsrechtl. GoB nur bei deren Anwendung auf KapGes. herangezogen werden könne,

BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227, unter II.4,

hat der BFH nicht wieder aufgegriffen, obwohl er dazu Gelegenheit gehabt hätte.

Die Finanzgerichte sind, anders als der BFH, bei Zweifeln über die Auslegung entscheidungserheblichen Unionsrechts nicht nach Art. 267 Abs. 3 AEUV verpflichtet, aber grds. dazu berechtigt (*Seer in Tipke/Kruse*, EuRS Rz. 7 [9/2020]) eine Vorabentscheidung des EuGH über die Auslegung der Bilanzrichtlinien einzuholen, wenn sie dies für zweckmäßig halten.

Vorlagebeschluss des FG Hamb. v. 22.4.1999 – II 23/97 („BIAO“), EFG 1999, 1022, unter Entscheidungsgründe Nr. I; FG Berlin-Brandenb. v. 18.11.2008 – 6 K 8272/02, rkr., EFG 2009, 316, 322, keine Vorlagepflicht zur Frage der Auslegung der Regelungen über Rechnungsabgrenzungsposten, weil nicht entscheidungserheblich); FG München v. 29.1.1999 – 7 K 439/97, nv., juris, rkr., unter II.

Der EuGH akzeptiert die Entsch. deutscher Gerichte über die Bedeutung der Bilanzrichtlinie für das nationale StRecht, und sieht Vorabentsuchersuchen zur Auslegung der handelsrechtl. GoB als Besteuerungsmaßstab als zulässig an.

EuGH v. 14.9.1999 – C 275/97 – DE + ES Bauunternehmung GmbH, Slg. 1999, I-5331; EuGH v. 7.1.2003 – C-306/99 – BIAO, Slg. 2003, I-1, Rz. 90 = BStBl. II 2004, 144 (153); anders noch die Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs v. 15.11.2001 – BIAO, C-306/

99: „Rechnungslegungs-Richtlinien sind kein steuerrechtliches sondern nur handelsrechtlich relevantes Gemeinschaftsrecht“ (Rz. 71); bestätigt für Vorlagen des belgischen Cour Kappel de Mons: EuGH v. 23.4.2020 – C-640/18 – Wagram, FR 2020, 832; EuGH v. 15.6.2017 – C-644/17 und C-445/16 – Immo Chiaradia, DStR 2017, 1669.

44 (2) Schrifttum

Bedeutung der Bilanzrichtlinie für §§ 238 ff. HGB: Ein Teil des Schrifttums schränkt die Bedeutung der Bilanzrichtlinie für die in §§ 238 bis 263 HGB geregelten GoB ein. Der Anwendungsbereich der Bilanzrichtlinie sei auf KapGes. beschränkt. Der deutsche Gesetzgeber habe im BiRiLiG die RL in §§ 238 ff. HGB überschießend für alle buchführungspflichtigen Kaufleute umgesetzt, die RL hätte aber nur das Bilanzrecht der KapGes. vereinheitlicht. Der Anwendungsvorrang und der Auslegungsmaßstab der Bilanzrichtlinie reiche deshalb aus gemeinschaftsrechtl. Perspektive nicht weiter als ihr Regelungsziel der Vereinheitlichung des Bilanzrechts der KapGes. Deshalb müssten die in §§ 238 ff. HGB geregelten GoB nicht einheitlich für alle Kaufleute richtlinienkonform ausgelegt werden.

Ahmann, FS Schmidt, 1993, 269 (276); *Ahmann*, DStZ 2005, 75 (76); *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 63; *Habersack/Mayr*, JZ 1999, 913 (919); *Habersack/Verse*, Europäisches Gesellschaftsrecht, 5. Aufl. 2019, § 9 Rz. 18 (Seite 399 f.); *Hennrichs*, ZGR 1997, 66 (82); *Hennrichs*, StuW 1999, 138 (150); *Hennrichs*, FS 100 Jahre BFH, 2018, 1411; *Kolb*, FS Rädler, 1999, 377 (398); *Euler*, StuW 1998, 15 (21 f.).

Die Bilanzrichtlinie selbst weise zudem eine zweigeteilte Regelungsdichte auf. Während eine uneingeschränkte Vereinheitlichung der Information über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beabsichtigt war, enthalte die RL für die Gewinnermittlung nur Rahmenvorschriften. Die vom deutschen Gesetzgeber im BiRiLiG vorgenommenen Konkretisierungen der Gewinnermittlung würden vom Regelungsumfang der Bilanzrichtlinie gar nicht erfasst und seien daher auch nicht richtlinienkonform auszulegen.

Biener, StbJb. 1995/96, 29 (42); *Moxter*, BB 1995, 1463 (1465 f.); wohl auch *Euler*, StuW 1998, 15 (21).

Ein anderer Teil des Schrifttums lehnt diese gespaltene Auslegung der §§ 238 ff. HGB für KapGes. und andere Kaufleute ab. Der Gesetzgeber wollte mit dem BiRiLiG die GoB für alle Kaufleute einheitlich regeln. Die §§ 264 ff. enthielten darüber hinausgehende Sonderbestimmungen für KapGes., die der Bilanzrichtlinie zusätzlich Rechnung tragen. Eine getrennte Auslegung der GoB für KapGes. und andere Kaufleute sei nicht praktikabel. Der Gesetzgeber habe mit der einheitlichen Regelung der GoB in Kauf genommen, den Anwendungsvorrang der Bilanzrichtlinie im nationalen Recht auszudehnen.

Broer, Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung, 2001, 282; *Broer*, RIW 2001, 756 (760 f.); *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 9; *Eckhoff* in *Roth*, Europäisierung des Rechts, 2010, 11 (22); *Hüffer* in *Staub*, 4. Aufl. 2002, Anh. § 243 HGB Rz. 7c; *Mayer* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 147 (190); *Meyer-Arndt*, BB 1993, 1623 (1625); *Schön*, FS Klein, 1997, 573 (581); *Schulze-Osterloh*, ZGR 1995, 170 (175); *de Weerth*, RIW 2003, 460 (461).

Die Bilanzrichtlinie sei hinsichtlich der Gewinnermittlungsregeln überdies auch dort ausreichend bestimmt, wo sie unbestimmte Rechtsbegriffe enthalte. Diese unbestimmten Rechtsbegriffe seien keine Rahmenregeln, sondern bedürften der einheitlichen Konkretisierung.

Hennrichs, ZGR 1997, 66 (71 f.); *Schön*, FS Klein, 1997, 573 (585), mit zust. Verweis auf EuGH v. 27.6.1996 – C-234/94 – Tomberger, Slg. 1996, I-3133.

Bedeutung der §§ 238 ff. HGB für die GoB: Ein Teil des Schrifttums unterscheidet zwischen den handelsrechtl. GoB und den ganz oder teilweise richtlinienkonform auszulegenden §§ 238 ff. HGB. Die GoB könnten in §§ 238 ff. HGB zwar inhaltsgleich geregelt werden, seien mit diesen aber nicht identisch.

Schulze-Osterloh, StuW 1991, 284 (295).

Folgt man dieser Auffassung, könnten die handelsrechtl. GoB, wo diese und nicht die §§ 238 ff. HGB maßgeblich wären, richtlinienunabhängig ausgelegt werden.

So im Erg. *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 70.

Ein größerer Teil des Schrifttums sieht demgegenüber die §§ 238 ff. HGB als unmittelbare Regelungen der GoB an, die deshalb, zumindest soweit das Anwendungsprogramm der Bilanzrichtlinie reiche, richtlinienkonform ausgelegt werden müssten.

Bärenz, Zum Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf das Steuerbilanzrecht, 2003, 150 ff.; *Kahle/Kopp*, DStR 2021, 1569 (1574); *Meyer-Arndt*, BB 1993, 1623 (1625 f.); *Schön*, FS Klein, 1997, 573 (579 f.).

Einschränkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes: Ein letzter Teil des Schrifttums sieht die indirekte Harmonisierung des stl. Gewinnermittlungsrechts weder durch die unionsrechtl. Ziele der Bilanzrichtlinie noch durch den nationalen Zweck des BiRiLiG gedeckt und erkennt in Abs. 1 deshalb nicht einen Verweis auf harmonisiertes Handelsbilanzrecht, sondern den Verweis auf die den GoB zugrundeliegenden Prinzipien, nach deren Leitlinien ein autonom auszulegendes nationales StRecht der GoB zu entwickeln sei, das allein durch die Finanzgerichte ausgelegt werde.

Kolb, FS Rädler, 1999, 377 (397); *Walz* in *Ballwieser*, 1998, 83 (101 f.); *Weber-Grellet*, StuW 1995, 336 (348); *Weber-Grellet*, DB 1996, 2089 (2092); im Erg. ebenso, ohne die Konsequenz strechtl. GoB zu ziehen, *Ahmann*, FS Schmidt, 1993, 269 (280 f.); *Hennrichs*, StuW 1999, 138 (149); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 9.63; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 99 (7/2024); *Schulze-Osterloh*, DStZ 1997, 281 (286).

Dieser Ansicht ist von einem anderen Teil des Schrifttums mit dem allgemeinen Charakter dynamischer Verweisungen und dem Zweck des Abs. 1 widersprochen worden, der grds. die einheitliche Auslegung der GoB im Handels- und im StRecht vorsehe

Reddig in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 9; *Groh*, DStR 1996, 1206 (1209); *Herkenroth/Körner/Rodewald*, DStR 1999, 9 (14); *Herzig*, WPg 2000, 104 (106); *Herzig/Dautzenberg*, BFuP 1998, 23 (27); *Herzig/Rieck*, IStR 1998, 309 (320); *Kahle*, StuW 2001, 126 (127); *Kahle*, IRZ 2006, 87 (91); *Herlinghaus*, IStR 1997, 529 (538); *Köhrle*, IFRS-Einzelabschluss, 2010, 93 f.; *Kropff*, ZGR 1997, 115 (128); *Meilicke*, BB 1992, 969 (972); *Mayer* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 147 (190); *Schön*, FS Klein, 1997, 573 (580); im Erg. ebenso *Eckhoff* in *Roth*, Europäisierung des Rechts, 2010, 11 (22 ff.).

und auch dort eine einheitliche richtlinienkonforme Auslegung gebiete, wo das StRecht inhaltsgleiche Regelungen enthalte oder eigene Begriffe geschaffen habe, diese aber mit Begriffen der handelsrechtl. GoB gleichverstanden wissen wolle, wie das beim Begriffspaar WG und Vermögensgegenstand der Fall sei.

Schön, FS Klein, 1997, 573 (581 ff.); ähnlich *Kahle*, IRZ 2006, 87 (91); aA *Tonner* in *B/B*, § 5 Rz. 29 (11/2017).

Nationale Differenzierungen seien nur dort zulässig, wo das StRecht eigenständige vom Handelsbilanzrecht abweichende Regelungen schaffen wollte.

Herlinghaus, FR 2005, 1189 (1191 f.); *Mayer* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 147 (191); *Meyer-Arndt*, BB 1993, 1623 (1627).

45 (3) Stellungnahme

Die handelsrechtl. GoB iSd. Abs. 1 sind im Einklang mit der Bilanzrichtlinie auszulegen. Zunächst dürfen die GoB nicht aufgespalten und unterschiedlich für das Bilanzrecht der KapGes. einerseits und das Bilanzrecht der übrigen Kaufleute andererseits ausgelegt werden. Der Gesetzgeber hat mit dem BiRiLiG die Bilanzrichtlinie verteilt über die §§ 238 ff. und §§ 264 ff. HGB zT einheitlich und zu einem anderen Teil differenzierend umgesetzt. Daraus folgt aus der Entstehungsgeschichte und der Systematik, dass die GoB, soweit sie in §§ 238 bis 263 HGB geregelt sind, aus nationaler Sicht einheitlich und aus der Perspektive des Unionsrechts richtlinienkonform auszulegen sind. Der in § 264 Abs. 2 HGB übernommene Grundsatz des *true and fair view* gehört nicht zu diesem Kernbestand der zugleich einheitlich und richtlinienkonform auszulegenden GoB. Weiter verweist Abs. 1 auf die handelsrechtl. GoB, die durch die §§ 238 ff. HGB partiell geregelt werden. Deshalb muss die Bilanzrichtlinie mittelbar auch die GoB beeinflussen. Sodann verbieten die Entstehungsgeschichte und der Zweck der Maßgeblichkeit die Entwicklung eigenständiger strechtl. GoB, solange der Zweck der stl. Gewinnermittlung keine Abweichungen rechtfertigt. Nur einheitliche handels- und strechtl. GoB sichern die bezweckten Wirkungen der Maßgeblichkeit für die Vollzugskosten, die Rechtsfortbildung des Bilanzrechts und die Rechtsverwirklichung im Handels- und Steuerbilanzrecht. Bei deckungsgleichen selbständigen Regelungen des Handels- und StRechts ist die Eigenständigkeit und Unabhängigkeit der strechtl. Regelung durch Auslegung zu ermitteln. Eigenständigen strechtl. Wertungen folgende Regelungen und Begriffe sind nicht richtlinienkonform auszulegen. Reflex des Gebots der richtlinienkonformen Auslegung der GoB ist schließlich die Verpflichtung des BFH, eine Vorabentscheidung des EuGH über die Auslegung der Bilanzrichtlinie einzuholen, wenn er Zweifel an deren Auslegung hat.

46 ee) Bedeutung der unionsrechtlich inkorporierten internationalen Rechnungslegungsstandards für das deutsche Bilanzsteuerrecht

Schrifttum: *Hennrichs*, Bilanzrechtsmodernisierung – erste Grundsatzfragen aus handels- und gesellschaftsrechtlicher Sicht, in *Bitter/Lutter/Priester/Schön/Ulmer* (Hrsg.), FS Karsten Schmidt, Köln 2009, 581; *Hennrichs*, GoB im Spannungsfeld von BilMoG und IFRS, WPg 2011, 861; *Gehm/Kirsch*, Der IFRS-Abschluss als Informationsbasis für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage?, DStZ 2012, 767; *Jessen/Haaker*, Implikationen der neuen Rechnungslegungsrichtlinie für die Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts, DB 2013, 1617; *Albrecht*, Internationale Rechnungslegung als Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung aus Sicht des BMF, FR 2024, 795; *Hachmeister*, Steuerliche Gewinnermittlung auf der Basis der IFRS?! – Eine Einordnung aus Sicht der Betriebswirtschaftslehre, FR 2024, 781; *Kahle*, IFRS und Maßgeblichkeitsgrundsatz, Ubg 2024, 423; s. auch vor Anm. 40.

Die IAS/IFRS haben, auch soweit sie auf der Grundlage der VO 1606/2002 unmittelbar geltendes Unionsrecht darstellen, keine Bedeutung für die stl. Gewinnermittlung.

BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696, unter II.1.b aa; BFH v. 14.4.2011 – IV R 52/10, BFH/NV 2011, 1339, unter II.1.b aa; FG München v. 28.9.2009 – 7 K 1513/07, EFG 2010, 250, rkr. (nachfolgend BFH v. 25.8.2010 – I R 103/09, BStBl. II 2011, 215); Kahle, Ubg 2024, 423; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 105 (7/2024); Köhrle, IFRS-Einzelabschluss, 2010, 92; mit offener Bedeutung der IAS/IFRS: BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100, unter II.2.

Die handelsrechtl. GoB iSd. Abs. 1 sind auch nicht im Lichte der IAS/IFRS auszulegen, weil ihnen, auch in ihrer Ausgestaltung durch das BilMoG, ein anderes Zielssystem zugrunde liegt.

BTD Drucks. 16/10067, 35; Albrecht, FR 2024, 795 (796f.); Hennrichs, FS Schmidt, 2009, 581 (595); Hennrichs, WPg 2011, 861 (867); Hennrichs in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.53; Moxter, WPg 2009, 7; Schulze-Osterloh in HdJ, Abt. I/1 Rz. 17 (9/2022), anders noch Kahle/Dahlke/Schulz, StuW 2008, 266; Herzig, DB 2008, 1 (4); Köhrle, IFRS-Einzelabschluss, 2010, 94; Robisch/Treisch, WPg 1997, 156 (162).

Rechtlichen Einfluss erlangen die IAS/IFRS auch nicht mittelbar durch richtlinienkonforme Auslegung der GoB. Die Jahresabschlussrichtlinie

Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates v. 26.6.2013 über den Jahresabschluss den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der RL 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19)

ist wie die Bilanzrichtlinie (Vierte gesellschaftsrechtliche Richtlinie, 78/660/EWG des Rates v. 25.7.1978) unabhängig von den IAS/IFRS auszulegen, weil sie andere Zwecke als die IAS/IFRS verfolgt.

Zur Entstehungsgeschichte und den Zielen der Jahresabschlussrichtlinie: Jessen/Haaker, DB 2013, 1617.

Davon zu unterscheiden ist der faktische Einfluss, der sich aus einem rechtsvergleichenden Blick in die IAS/IFRS für die Fortentwicklung der GoB ebenso ergeben kann wie Ideen zur Fortentwicklung des Rechts aus ausländ. Recht

EuGH v. 7.1.2003 – BIAO, C-306/99, Slg. 2003, I-1, Rz. 118 (Ergänzende Heranziehung der IAS/IFRS); FG Düss. v. 26.4.2011 – 13 K 1159/09, nv., juris, rkr., Rz. 23 unter II.1.a; missverständlich FG Hamb. v. 28.11.2003 – III 1/01 („BIAO“), EFG 2004, 746, nrkr., unter II.3.a dd, m. krit. Anm. Dziadkowski, IStR 2004, 323; BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100; Broer, Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung, 2001, 241 ff.; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 208 (7/2024); Hennrichs, WPg 2011, 861 (867); Hennrichs in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.53; Hennrichs, FS 100 Jahre BFH, 2018, 1411, unter III.1; Herzig, WPg 2000, 104 (106 ff.); Kirsch, DStZ 2004, 470 (473); Kort, FR 2001, 53 (60); U. Prinz, DStJG 34 (2011), 135 (162 f.); Weber-Grellet, BB 2006, 35 (37); im Sinne eines faktischen Einflusses missverständlich wohl auch Kahle, IRZ 2006, 87 (91 f.); Köhrle, IFRS-Einzelabschluss, 2010, 93; de Weerth, RIW 2003, 460 (461).

sowie die Bedeutung eines nach IAS/IFRS neben HBil. und StBil. aufgestellten Jahresabschlusses als zusätzliche Informationsquelle der FinVerw. für die Ermittlung des Besteuerungssachverhalts.

Gehml/Kirsch, DStZ 2012, 767.

Einstweilen frei.

47–49

b) Verfassungsrechtliche Maßstäbe

Schrifttum: *Rombach*, Das Maßgeblichkeitsprinzip im System einkommensteuerrechtlicher Gewinnermittlung, Diss., Augsburg 1988; *Papier*, Der Bestimmtheitsgrundsatz, DStJG 12 (1989), 61; *Schön*, Die Steuerbilanz zwischen Handelsrecht und Grundgesetz, StuW 1995, 366; *Schulze-Osterloh*, Die Einschränkung der Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen und für Jubiläumswendungen (§ 5 Abs. 3 Satz 2 EStG; §§ 5 Abs. 4, 52 Abs. 6 EStG) – Zur Verfassungsmäßigkeit steuerbilanzrechtlicher Vorschriften, in *Wendt/Höfling/Karpen* (Hrsg.), Staat – Wirtschaft – Steuern, FS Karl Heinrich Friauf, Heidelberg 1996, 883; *Kütting/Kessler*, Einige Bemerkungen zum Verhältnis von Imparitätsprinzip und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, StuB 2000, 21; *Schulze-Osterloh*, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung, DStJG 23 (2000), 67; *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, Diss. Münster, Frankfurt a.M. 2003; *Schön*, Eine Zukunft für das Maßgeblichkeitsprinzip, in *Schön* (Hrsg.), Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005, 1; *Tipke*, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW 2007, 201; *Birk*, Verfassungsfragen im Steuerrecht – Eine Zwischenbilanz nach den jüngsten Entscheidungen des BFH und des BVerfG, DStR 2009, 877; *Hey*, Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmenssteuerrecht – Zugleich Besprechung der Entscheidung des BVerfG zum Verbot von Jubiläumsrückstellungen vom 12.5.2009, DStR 2009, 2561; *Schlotter*, Partielle Abkehr vom Folgerichtigkeitsgrundsatz, BB 2009, 1411; *Drüen*, Anmerkung zum Gebot der steuerrechtlichen Folgerichtigkeit, JZ 2010, 91; *Englisch*, Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 167; *Hennrichs*, Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 237; *Hey*, Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip, in *Schön/Osterloh-Konrad* (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, Wiesbaden 2010, 1; *Morgenthaler/Frizen*, Das Ertragsteuerrecht in der aktuellen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, JZ 2010, 287; *Schulze-Osterloh*, Das Bundesverfassungsgerichtsgericht und die Unternehmensbesteuerung, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 255; *Hüttemann*, Das Passivierungsverbot für Jubiläumsrückstellungen zwischen Folgerichtigkeitsgrundsatz und Willkürverbot, in *Mellinghoff/Schön/Viskorf* (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 627; *Thiemann*, Das Folgerichtigkeitsgebot als verfassungsrechtliche Leitlinie der Besteuerung, in *Emmenegger/Wiedmann* (Hrsg.), Linien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – erörtert von den wissenschaftlichen Mitarbeitern, Bd. 2, Berlin 2011, 179; *Weber-Grellet*, Das Koordinatensystem des BVerfG bei der Prüfung von Steuergesetzen, FR 2011, 1028; *Werth*, Verfassungsgerichtliche Kontrollen im Bilanzsteuerrecht, in *Emmenegger/Wiedmann* (Hrsg.), Linien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – erörtert von den wissenschaftlichen Mitarbeitern, Bd. 2, Berlin 2011, 93; *Velte*, Fiskalpolitische Maßgeblichkeit bei der Rückstellungsbewertung, Ubg 2020, 360; *Anzinger*, Steuergerechtigkeit in der Zeit, StuW 2022, 300; *Wernsmann*, Steuergerechtigkeit in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, StuW 2022, 280.

50 aa) Gesetzmäßigkeit und objektive Bestimmtheit

Gesetzmäßigkeit: Nach dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (s. Einf. ESt. Anm. 181; *Papier*, DStJG 12 [1989], 61 [63]; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 116ff.) muss der Gesetzgeber die wesentlichen Grundentscheidungen der Verteilung und Zuteilung staatlicher Finanzierungslasten selbst treffen. Dazu gehört die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage durch Gewinnermittlungsregeln.

Hennrichs, DStJG 24 (2001), 301 (311); *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 3.233f., 3.243.

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit gebietet nicht, dass der (Bundes-)Steuergesetzgeber alle Einzelheiten der Gewinnermittlung durch ein formelles Steuergesetz selbst regelt. Ausreichend ist, ein vorgezeichneten Prinzipien folgendes Gewinnermittlungssystem zum Maßstab der Einkünfteermittlung zu bestimmen. Diesem Erfordernis ist im geltenden § 5 mit dem Verweis auf die handelsrechtl. GoB entsprochen, die nach Inkrafttreten des BiRiLiG zugleich bundesgesetzlich geregelt sind (*Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerlichen Gewinnermittlung, 2003, 86; *Schön*, StuW 1995, 366 [375]). Offen ist uE, ob auch ein dynamischer Verweis auf die unionsrechtl. IAS/IFRS (s. Anm. 91) oder auf andere, nicht durch ein formelles Gesetz, sondern durch die Interessengegensätze des Marktes, objektivierte Gewinnermittlungskonventionen dem Gesetzmäßigkeitsgebot entsprechen könnte.

Ablehnend *Hennrichs*, DStJG 24 (2001), 301 (311); *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerlichen Gewinnermittlung, 2003, 86 (verfassungsrechtl. Bedenken, wenn die Gesetzgebungszuständigkeiten auseinanderfallen); ähnlich *Rombach*, Das Maßgeblichkeitsprinzip im System einkommensteuerrechtlicher Gewinnermittlung, 1988, 192 ff.

Objektive Bestimmtheit: Aus dem Grundsatz der Tatbestandsbestimmtheit (s. Einf. ESt. Anm. 185) und dem Allgemeinen Gleichheitssatz (s. Einf. ESt. Anm. 185) folgt das Gebot der objektiven Bestimmtheit der Gewinnermittlung (Prinzip der Verlässlichkeit, Objektivierung). Die einfachgesetzlichen Gewinnermittlungsregeln müssen Methoden vorgeben, die eine intersubjektiv nachvollziehbare und willkürfreie Gewinnermittlung ermöglichen. Bewertungs-, Prognose- und Ermessensspielräume sowie Bilanzierungswahlrechte bedürfen der Rechtfertigung, die auch Praktikabilitätsabwägungen bilden können.

Dauber, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerlichen Gewinnermittlung, 2003, 121; *Hennrichs*, DStJG 24 (2001), 301 (313); *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 3.236, 3.246; *Schön*, StuW 1995, 366 (376); *Schön* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (19 f.); die Bedeutung der objektiven Bestimmtheit als verfassungsrechtl. Gebot relativierend: *Schlotter*, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 235 f.

bb) Willkürverbot

51

Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz folgt ein Willkürverbot (s. Einf. ESt. Anm. 262; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 3.124), das auch für die Ausgestaltung der Gewinnermittlung gilt. Gesetzliche Differenzierungen müssen durch einen sachlichen Grund gerechtfertigt werden können (s. Einf. ESt. Anm. 262; *Hennrichs*, FS Lang, 2010, 237 [244]). Gegen dieses einfache Willkürverbot verstößt uE. Abs. 4 mit dem Verbot, Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen vor dem 15. Beschäftigungsjahr zu bilden, weil sich für diese zeitliche Grenze kein sachlicher Grund erkennen lässt (s. Anm. 2004, *Schulze-Osterloh*, DStJG 23 [2000], 67 [73]; demgegenüber, bezogen auf Pensionsrückstellungen, den weiten Typisierungsspielraum des Gesetzgebers betonend, BVerfG v. 28.7. 2023 – 2 BvL 22/17, FR 2023, 1097, unter B. II. 2. b bb (1) (a) (bb)).

cc) Prinzip der eigentumsschonenden Besteuerung

52

Das aus dem Übermaßverbot (s. Einf. ESt. Anm. 240) und der Eigentumsgarantie (s. Einf. ESt. Anm. 243) abzuleitende verfassungsrechtl. Prinzip der eigentumsschonenden Besteuerung

Kirchhof, VVDStRL 39 (1981), 215 (226 ff.)

verbietet ein Gewinnermittlungssystem, das Vermögenszuwächse ausweist, denen keine Vermögensmehrungen gegenüberstehen und das infolgedessen eine Besteuerung der von der Eigentumsgarantie geschützten Vermögenssubstanz vorsehen würde.

Schön, StuW 1995, 366 (372); *Schön in Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (22); *Schlotter*, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 242 (244).

53 dd) Maßstäbe des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Ausgestaltung der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögen

Dem Leistungsfähigkeitsprinzip (s. Einf. ESt. Anm. 230) lassen sich keine konkretisierenden Maßstäbe für eine differenzierte Gewinnermittlung entnehmen. Der Gewinnbegriff wird durch den einfachen Gesetzgeber konstituiert (Relativität des Gewinnbegriffs), der sowohl die Periodenbezogenheit als auch die Ermittlungstechnik in einem breiten verfassungsrechtl. Gestaltungsspielraum definiert.

BVerfG v. 28.7.2023 – 2 BvL 22/17, FR 2023, 1097, unter B. II. 2. b bb (1) (a) (bb); *Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, 88, 149; *Hennrichs*, DStJG 24 (2001), 301 (308 f.); *Kirchhof*, StuW 1984, 297 (311); *Schlotter*, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 191; *Schön*, StuW 1995, 366 (371); *Schön in Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (13 f.); *Titz*, Das Bilanzsteuerrecht in Gegenwart und Zukunft, 2013, 96; ähnlich *Hüttemann*, FS Spindler, 2011, 627 (634); *Wernsmann*, StuW 2022, 280 (282); aus ökonomischer Sicht: *Kahle*, Internationale Rechnungslegung und ihre Auswirkungen auf Handels- und Steuerbilanz, 2002, 209.

54 ee) Maßstäbe des Folgerichtigkeitsgebots für das innere System des Bilanzsteuerrechts

Folgerichtigkeitsgebot: Das aus dem allgemeinen Gleichheitssatz abzuleitende Gebot der Folgerichtigkeit schränkt den Spielraum des einfachen Gesetzgebers zur Ausgestaltung der Gewinnermittlung ein und prägt verfassungsrechtl. Anforderungen an die Systemkonsequenz der Gewinnermittlung.

BVerfG v. 7.5.1968 – 1 BvR 420/64, BStBl. II 1968, 549, unter II.2.b; BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BStBl. II 1991, 654, unter C.I.1.c; BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671, unter C.I.; BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BStBl. II 2002, 618, unter C.II.1; BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BStBl. II 2009, 685, unter B.I.1.b; BVerfG v. 28.7.2023 – 2 BvL 22/17, FR 2023, 1097, unter B. II. 2. b bb (1) (a) (bb); *Drüen*, JZ 2010, 91; *Englisch*, FS Lang, 2010, 167 (170); *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 3.118; *Hey*, DStR 2009, 2561 (2566); *Schön in Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (13); *Thiemann in Emmenegger/Wiedmann*, 2011, 179; *Tipke*, StuW 2007, 201 (205 ff.); *Weber-Grellet*, FR 2011, 1028 (1033 f.); *Wernsmann*, StuW 2022, 280 (283 f.).

Maßstabsbildende Grundentscheidungen:

- **Betriebsvermögensvergleich:** Aus der Grundentscheidung des Gesetzgebers für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich folgt ein verfassungsrechtl. vorgegebenes Prinzip der periodengerechten Gewinnermittlung, nach dem Geschäftsvorfälle unabhängig von ihrer Zahlungswirksamkeit zum Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung gewinnwirksam zu erfassen sind. Das schließt die Bildung von Rückstellungen ein.

Hennrichs, DStJG 24 (2001), 301 (310, 313); *Hennrichs*, FS Lang, 2010, 237 (251); *Loose*, EFG 2005, 522 (523); *Schlotter*, BB 2009, 1408 (1411); *Schlotter*, FR 2007, 951 (958).

► **Maßgeblichkeitsgrundsatz:**

- ▷ **Rechtsprechung:** Nach der Rspr. bildet das Maßgeblichkeitsprinzip als Konkretisierung des BV keine Belastungsgrundentscheidung des Gesetzgebers, die ihn bei der einfachgesetzlichen Ausgestaltung der Gewinnermittlungsregeln bindet, sondern eine „entwicklungsoffene Leitlinie“, die keinen verfassungsrechtl. Kontrollmaßstab begründet.

BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BStBl. II 2009, 685, unter B.I.2.b bb; BVerfG v. 28.7.2023 – 2 BvL 22/17, FR 2023, 1097, unter B. II. 2. b aa (3); folgend BFH v. 25.2.2010 – IV R 37/07, BStBl. II 2010, 784, unter II.2.a aa; BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98, unter II.2.a aa (4); BFH v. 20.11.2019 – XI R 46/17, BStBl. II 2020, 195 Rz. 37 ff.; BFH v. 4.9.2024 – XI R 25/21, HFR 2025, 312 Rz. 59; zust. *Bode*, FS Kirchhof, Bd. II, 2013, 1873 (1879).

- ▷ **Schrifttum:** Ein Teil des Schrifttums erkennt abw. von der Rspr. in Abs. 1 eine Belastungsgrundentscheidung des Gesetzgebers zur Übernahme der Prinzipien der handelsrechtl. GoB, die folgerichtig umzusetzen ist. Weil Teil der handelsrechtl. GoB das Imparitäts- und das Vorsichtsprinzip seien, bedürfe jede Abweichung von diesen Prinzipien der verfassungsrechtl. Rechtfertigung.

Englisch, FS Lang, 2010, 167 (204); *Hennrichs*, FS Lang, 2010, 237 (253); *Hüttemann*, DStZ 2011, 507 (510); *Hüttemann*, FS Spindler, 2011, 627 (638 f.); *Schulze-Osterloh*, DStJG 23 (2000), 67 (73); *Schulze-Osterloh*, FS Lang, 2010, 255 (260 f.); *Schulze-Osterloh*, FS Friauf, 1996, 833.

Nach einer vermittelnden Ansicht bildet die Gewinnermittlung durch BV eine verfassungsrechtl. relevante Grundentscheidung des Gesetzgebers, an deren systemprägende Prinzipien er über das Folgerichtigkeitsgebot gebunden sei.

Schlotter, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 250 ff.; *Schlotter*, BB 2009, 1408 (1411); *Schlotter* in *MüKo Bilanzrecht*, 2012, Anh. § 249 HGB Rz. 12, 15; abstuft *Hey*, DStR 2009, 2561 (2567 f.); *Hey* in *Schön/Osterloh-Konrad*, 2010, 1 (3); *U. Prinz*, FR 2010, 917 (919); *U. Prinz*, DStJG 34 (2011), 135 (177).

- ▷ **Stellungnahme:** Nicht der Verweis auf die handelsrechtl. GoB selbst, aber die mit ihm getroffenen Entsch. über die Grundprinzipien des BV-Vergleichs binden den einfachen Gesetzgeber über den allgemeinen Gleichheitssatz und gebieten die folgerichtige Ausgestaltung des BV-Vergleichs. Zu diesen Grundentscheidungen gehört die Berücksichtigung des Reinvermögenszuwachses (s. Anm. 31), die Berücksichtigung von Wertveränderungen nach dem Realisationsprinzip (s. Anm. 32), die Periodenabgrenzung nach dem Realisationsprinzip (s. Anm. 33) und die vorsichtige Bemessung der Leistungsfähigkeit (s. Anm. 34). Bezogen auf die übrigen GoB ist das Folgerichtigkeitsprinzip nicht suspendiert. Vielmehr sind die über den Verweis auf die GoB einbezogenen Leitlinien zu gewichten und entsprechende Anforderungen an die Rechtfertigung von Durchbrechungen dieser GoB zu stellen.
- **Objektives Nettoprinzip:** Das in den handelsrechtl. GoB angelegte objektive Nettoprinzip bindet durch den Verweis in Abs. 1 den Steuergesetzgeber als Grundprinzip an eine folgerichtige Ausgestaltung der Gewinnermittlungsregeln.

BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BStBl. II 2009, 685, unter B.I.1.c; *Englisch*, FS Lang, 2010, 167 (203 f.); *Hennrichs*, FS Lang, 2010, 237 (251); *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 3.123; *Schulze-Osterloh*, FS Lang, 2010, 255 (256).

55 ff) Folgerungen für das Realisations- und Imparitätsprinzip

Realisationsprinzip: Das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet weder die Besteuerung unrealisierter Gewinne noch lässt sich darin umgekehrt das Realisationsprinzip verfassungsrechtl. fundieren.

Zutreffend *Hennrichs*, DStJG 24 (2001), 301 (315) mwN auf das ältere Schrifttum, etwa *Costede*, StuW 1996, 19 (23); *Pezzer*, DStJG 14 (1991), 3 (13 f.); *Tipke*, Steuerrecht, 10. Aufl. 1987, 289; *Lang* in *Tipke/Lang*, 16. Aufl. 1998, § 8 Rz. 32, die unrealisierte Gewinne in den Maßstab der Leistungsfähigkeit einbeziehen; im größeren Zusammenhang der Besteuerung in der Zeit: *Anzinger*, StuW 2022, 300 (307).

Demgegenüber spricht das Gebot der objektiven Bestimmtheit der Gewinnermittlung (s. Anm. 50) uE gegen die Berücksichtigung unrealisierter Gewinne, weil die Bewertung von Wertzuwächsen außerhalb von Markttransaktionen stets mit Unsicherheiten behaftet ist (ähnlich *Hennrichs*, DStJG 24 [2001], 301 [315]). Das Gebot der objektiven Bestimmtheit schließt Durchbrechungen des Realisationsprinzips uE aber nicht aus, wenn intersubjektiv nachvollziehbare und gesetzlich vorgezeichnete Bewertungsmethoden eine objektiv bestimmte Bewertung ermöglichen.

Durchbrechungen des Realisationsprinzips sind auch bezogen auf das Gebot der eigentumsschonenden Besteuerung (s. Anm. 52) zu rechtfertigen. Die Besteuerung unrealisierter Gewinne (sog. *dry income*) würde Stpfl. nämlich uU dazu zwingen, WG zu veräußern, um Steuern auf unrealisierte Wertzuwächse zahlen zu können. Das könnte ein unverhältnismäßiger Eingriff in die Eigentumsgarantie sein.

Ähnlich *Hennrichs*, DStJG 24 (2001), 301 (315 f.); *Königbauer*, Das Maßgeblichkeitsprinzip im Spannungsfeld zwischen Handelsrecht und Steuerrecht, 1998, 199; *Schlatter*, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 255.

Imparitäts-/Vorsichtsprinzip: Das Gebot der objektiven Bestimmtheit der Gewinnermittlung spricht für eine vorsichtig-realistische Gewinnermittlung und rechtfertigt in Verbindung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip uE Einschränkungen des Realisationsprinzips durch das Imparitätsprinzip. Weil die Bemessung der durch unternehmerische Betätigung vermittelten Leistungsfähigkeit in einem aus Sicht des Unternehmens willkürlich herausgegriffenen Zeitabschnitt durch einen BV-Vergleich stets mit Unsicherheiten verbunden sein muss, gebieten das Leistungsfähigkeitsprinzip, das Gebot der objektiven Bestimmtheit der Gewinnermittlung und das Prinzip der eigentumsschonenden Besteuerung uE zugunsten des Stpfl. eine vorsichtig-realistische Bemessung seiner Leistungsfähigkeit, die sich auch im Imparitätsprinzip ausdrückt und – das Realisationsprinzip durchbrechend – die Einbeziehung von Rückstellungen und Teilwertabschreibungen in die Gewinnermittlung durch BV verfassungsdirigiert vorzeichnet.

Ähnlich *Borgdorf*, Der substanzsteuerliche Maßgeblichkeitsgrundsatz, 1997, 23 f.; *Clemm/Nonnenmacher*, FS von Wallis, 1985, 227 (237); *Hennrichs*, DStJG 24 (2001), 301 (317, 319 ff.); *Hennrichs*, FS Lang, 2010, 237 (249 f.); *Königbauer*, Das Maßgeblichkeitsprinzip im Spannungsfeld zwischen Handelsrecht und Steuerrecht, 1998, 199 f.; *Kütting/Kessler*, StuB 2000, 21 (26); *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 368; *Meinert* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 5 Rz. 101; *Pezzer*, DStJG 14 (1991), 3

(24f.); U. Prinz, DStJG 34 (2011), 135 (177); Schlotter, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 259; Schön, DStJG 23 (2000), 172; Uelner, StuB 1999, 84 (86); gegen die vorgezogene Berücksichtigung vorhersehbarer Verluste dagegen Schulze-Osterloh, DStJG 23 (2000), 67 (73); krit. auch Dauber, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerlichen Gewinnermittlung, 2003, 109 ff., 117 („Das Prinzip der Steuerbilanz kann nur ‚Parität‘ lauten, nicht ‚Imparität‘“).

Einstweilen frei.

56–69

IV. Geltungsbereich des § 5

1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich

a) Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

aa) Gewerbetreibende

70

Nach dem Wortlaut des Abs. 1 gilt § 5 für die Gewinnermittlung bilanzierender Gewerbetreibender iSd. § 5 ist, wer ein gewerbliches Unternehmen iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 betreibt (zutr. Weber-Grellet in Schmidt, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 7).

bb) Andere bilanzierende Steuerpflichtige

71

Nach uE überzeugender Auffassung prägen die handelsrechtl. GoB den BV mit den in § 5 zum Ausdruck kommenden gesetzlichen Wertungen auch außerhalb des von Abs. 1 Satz 1 angesprochenen Adressatenkreises. Diese allgemeine Geltung der GoB für den BV gebietet folgerichtig die entsprechende Anwendung der Abs. 2–5 und 7 für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1.

Siehe Vor §§ 4–7 Anm. 23; ähnlich Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 43 (7/2024); Hoffmann in LBP, Vor §§ 4, 5 Rz. 3 (11/2022); Kanzler, FR 1998, 421 (424); Meinert in Kirchhoff/Kulosa/Ratschow, 2020, § 5 Rz. 127; Seiler in KKM, § 4 Rz. A 62 (2/2012) und B 31 (10/2012); Schiffers in Korn, § 5 Rz. 7, 24 (10/2022); Wendt, FS Kirchhof 2013, 1961 (1964); einschränkend U. Prinz, DStJG 34 (2011), 135 (146), „in Nuancen verbleiben Unterschiede“; im Erg. inhaltsgleiche Auslegung BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398, unter 2.b; BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643, unter 3.b bb; BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714, unter 1.b; BFH v. 7.10.2008 – I B 3/08, BFH/NV 2009, 374; BFH v. 15.5.2008 – IV R 25/07, BStBl. II 2008, 715; für Österreich: Hirschler in Bertl ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 151 (168).

Nach aA sollen die GoB nicht für den BV nach § 4 Abs. 1 gelten, weil für Land- und Forstwirte und für Freiberufler eine handelsrechtl. Gewinnermittlung nicht vorgeschrieben sei und die gesetzliche Differenzierung zwischen § 4 Abs. 1 und § 5 sonst ins Leere liefe.

Bordewin, FR 1998, 226 (230); Drüen in Tipke/Kruse, § 145 AO Rz. 5 (9/2023); Mathiak in KKM, § 5 Rz. A 38 (4/1993).

Diese Ansicht überzeugt uE nicht, weil sie aus der gesetzestechnischen Differenzierung zwischen der Grundentscheidung für die Gewinnermittlung durch BV nach § 4 Abs. 1 und der Konkretisierung des BV für Gewerbetreibende nach § 5 einen Regelungszweck ableitet, der historisch zweifelhaft und spätestens durch die einheitliche Anwendung der Regelungen über den BV-Vergleich in der Rspr.

exemplarisch BFH v. 29.4.2011 – VIII B 42/10, BFH/NV 2011, 1345; BFH v. 4.5.2011 – I R 67/10, BFH/NV 2012, 6; BFH v. 8.6.2011 – I R 62/10, BFH/NV 2011, 2117; BFH v. 16.2.2012 – IV B 57/11, BFH/NV 2012, 1108

entfallen ist.

Siehe Vor §§ 4–7 Anm. 23; *Mathiak* in *KKM*, § 5 Rz. A 37 (4/1993); mit der rechtspolitischen Forderungen beide Vorschriften zusammenzufassen: *Seiler* in *KKM*, § 4 Rz. A 62 (2/2012), B 31 (10/2012).

72 cc) Gesamthands-, Sonder- und Ergänzungsbilanzen

Schrifttum: *Mathiak*, Maßgeblichkeit der tatsächlichen Handelsbilanzansätze für die Steuerbilanz und umgekehrte Maßgeblichkeit, StbJb. 1986/87, 79; *Regniet*, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, Sonderbilanzen der Gesellschafter und Wertkorrekturen der Gesellschaftsbilanz, Diss., Münster, Köln 1990; *Schulze-Osterloh*, Handelsrechtliche Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter einer Personengesellschaft, ZGR 1991, 488; *Schulze-Osterloh*, Verdeckte Entnahmen und verdeckte Einlagen bei der Personengesellschaft, Gesellschaftsrecht – Handelsbilanzrecht – Steuerbilanzrecht, in *Poll* (Hrsg.), Bilanzierung und Besteuerung der Unternehmen, Das Handels- und Steuerrecht auf dem Weg ins 21. Jahrhundert, FS Herbert Brönnner, Stuttgart 2000, 377.

Gesamthandsbilanzen: Die Regelungen des § 5 gelten unmittelbar für die Ermittlung des Gesamthandsgewinns einer buchführungspflichtigen oder freiwillig Bücher führenden Mitunternehmerschaft.

Sonderbilanzen: Sie gelten grds. entsprechend für die Ermittlung des Sondergewinns der Mitunternehmer einer bilanzierenden Mitunternehmerschaft. Zwar gibt es handelsrechtl. kein Sonder-BV und damit auch keine handelsrechtl. GoB zu dessen Ermittlung, die nach Abs. 1 maßgeblich sein könnten. Gesamthandsvermögen und Sonder-BV müssen aber nach einheitlichen Regeln ermittelt werden (s. § 15 Anm. 756) und deshalb die handelsrechtl. GoB mit ihren Konkretisierungen und Korrekturen in den Abs. 2–5 und 7 entsprechend Anwendung finden. Allein das Imparitätsprinzip gilt für die Aufstellung der Sonderbilanz für die Bilanzierung der Rechtsbeziehungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft nicht.

H 5.1 EStR 2012; BFH v. 12.7.1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 64, unter 2.; BFH v. 26.9.1996 – IV R 105/94, BStBl. II 1997, 277, unter 4.; BFH v. 31.10.2000 – VIII R 85/94, BStBl. II 2001, 185; BFH v. 12.2.2015 – IV R 29/12, BStBl. II 2017, 668; *Ley in Ebner/Stolz/Mönning/Bachem*, E-Bilanz, 2013, 164; *Neumann-Tomm in Lademann*, § 5 Rz. 152/17 (3/2022); *Wendt*, FS Kirchhof, 2013, 1961 (1964); für Österreich: *Bertl in Bertl* ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 137 (150).

Ergänzungsbilanzen: § 5 gilt zumindest entsprechend auch für stl. Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer einer Mitunternehmerschaft. Im Schrifttum ist zwar umstritten, ob für die Bildung von stl. Ergänzungsbilanzen

zu deren Bedeutung s. § 15 Anm. 500; *Hüttemann*, DStJG 34 (2011), 291 (301 f.); *Wendt*, FS Kirchhof, 2013, 1961 (1964 f.).

unmittelbar auf die handelsrechtl. GoB zurückgegriffen werden kann und diese in handelsrechtl. Ergänzungsbilanzen eine Entsprechung finden.

So wohl *Mathiak*, StbJb. 1986/87, 79 (106), für Wertkorrekturbilanzen; *Schulze-Osterloh*, ZGR 1991, 488 (506, 516), handelsrechtl. Ergänzungsbilanz als notwendiges Instrument; *Schulze-Osterloh*, FS Brönnner, 2000, 377 (380); dagegen *Regniet*, Ergänzungsbilanzen bei

der Personengesellschaft, 1990, 117, keine handelsrechtl. Entsprechung; *Neumann-Tomm in Lademann*, § 5 Rz. 152/26 (3/2022), rein strechtl. Korrekturbilanz.

Selbst wenn man diesen unmittelbaren Zusammenhang verneint, müssen die Ergänzungs- und die Gesamthandsbilanzen aber nach einheitlichen Prinzipien erstellt werden. Deshalb gilt § 5 für Ergänzungsbilanzen entsprechend, wenn die Gesamthandsbilanz nach § 5 aufzustellen ist (zutr. *Regniet*, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, 1990, 116), soweit mit dem dominierenden strechtl. Zweck der Ergänzungsbilanz keine spezielleren strechtl. Regelungen vorgehen.

b) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

73

Einzelne Regelungen des § 5 gelten entsprechend für die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3. Zwar folgt die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 grds. ohne Berücksichtigung von Betriebsvermögensänderungen den Zahlungsströmen einer Periode (s. § 4 Anm. 506, 536). Das Zu- und Abflussprinzip wird aber zur Vermeidung gleichheitssatzwidriger Ergebnisse und mit dem Ziel der Gesamtgewinnlichkeit der Gewinnermittlungsarten an vielen Stellen durchbrochen und damit dem BV-Vergleich angenähert (s. § 4 Anm. 530, 536 f.). Deshalb können auch im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung Grundsätze des BV heranzuziehen sein, die eine entsprechende Anwendung einzelner Regeln des § 5 gebieten (s. Anm. 1662).

c) Ermittlung des Anteilswerts nach § 16 Abs. 2 Satz 2

74

Für die Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ist der Anteilswert gem. § 16 Abs. 2 Satz 2 nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln, auch wenn der Gewinn der Mitunternehmerschaft durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt worden ist (vgl. BFH v. 29.4.2011 – VIII B 42/10, BFH/NV 2011, 1345).

d) Ermittlung des Einkommens iSd. § 8 Abs. 1 KStG

75

§ 5 gilt über die §§ 7, 8 Abs. 1 KStG auch für KStpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln, soweit keine spezielleren Vorschriften des KStG vorgehen (s. § 8 KStG Anm. 7). Er bildet damit eine Grundnorm zur Ermittlung des kstpfl. Einkommens.

e) Ermittlung des Gewinns aus dem Gewerbebetrieb iSd. § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG

76

§ 5 gilt weiter für die Ermittlung des Gewinns aus dem Gewerbebetrieb iSd. § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG und bildet damit eine Ausgangsnorm für die Ermittlung des Gewerbeertrags als Besteuerungsgrundlage der GewSt.

f) Wertansätze in den steuerlichen Schluss- und Übernahmebilanzen nach §§ 3, 11, 20, 21, 24 UmwStG

77

Übertragung zum gemeinen Wert und zu Zwischenwerten: Für die nach den Vorschriften des UmwStRechts aufzustellenden Schluss- und Übernahmebilanzen gilt § 5 nicht für den Ansatz und die Bewertung der übergehenden WG zum ge-

meinen Wert oder zu Zwischenwerten. Die umwstrechtl. Vorschriften enthalten für den gesetzlichen Regelfall der Übertragung zum gemeinen Wert eigenständige stl. Ansatz- und Bewertungsvorschriften.

BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 – b/08/10001//2011/0903665, AEUmwSt 2016, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 03.04; *Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 3 UmwStG Rz. 72.

Übertragung zum Buchwert: § 5 gilt gem. § 1 Abs. 5 Nr. 4 UmwStG für die nach §§ 3, 11, 20, 21 und 24 UmwStG aufzustellenden stl. Schluss- und Übernahmebilanzen, wenn die übergewenden WG gem. §§ 3 Abs. 2 Satz 1, 11 Abs. 2 Satz 1, 20 Abs. 2 Satz 2, 21 Abs. 1 Satz 2 oder 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG einheitlich zum Buchwert angesetzt werden können und der dazu erforderliche Antrag gestellt wurde.

Zutreffend *Martini in Widmann/Mayr*, § 3 UmwStG Rz. 506 (11/2021); missverständlich BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 – b/08/10001//2011/0903665, AEUmwSt 2016, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 03.10 und 11.05 einerseits und 01.57 andererseits.

Zum Verhältnis des § 5 zu den umwstrechtl. Ansatz- und Bewertungsvorschriften s. Anm. 195.

78 g) Liquidation, Anfangs- und Schlussbilanz nach §§ 11, 13 KStG

§ 5 gilt über § 8 und § 11 Abs. 6 KStG auch für die nach §§ 11, 13 KStG aufzustellenden Liquidations-, Anfangs- und Schlussbilanzen, soweit keine spezielleren Regelungen vorgehen (s. § 11 KStG Anm. 10, 55; § 13 KStG Anm. 6).

79 h) Vermögensaufstellung zu Einheitswerten nach §§ 95 Abs. 1, 109 BewG aF

Schrifttum: *Bachem*, Integrierte Rechnungslegungspolitik auf der Grundlage der verlängerten Maßgeblichkeit, Diss., Köln 1997; *Borgdorf*, Der substanzsteuerliche Maßgeblichkeitsgrundsatz, Diss., Münster 1997; *Balmes/Felten*, Hoch bewertet und dennoch verschont? Folgen und Gestaltungen für die Unternehmensnachfolge nach dem Erbschaftsteuerreformgesetz, FR 2009, 258; *Piltz*, Der gemeine Wert von Unternehmen und Anteilen im neuen ErbStG, Ubg 2009, 13; *Schiffers*, Bewertung von Unternehmensvermögen nach der Erbschaftsteuerreform, DStZ 2009, 548.

§ 5 galt bis zur Neufassung der § 12 Abs. 5 ErbStG und § 109 BewG durch das Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 24.12.2008 (BGBl. I 2008, 3018) für die Vermögensaufstellung zu Einheitswerten zur Bewertung des erbschaft- oder schenkungstpfl. Erwerbs in Form von BV (sog. verlängerte Maßgeblichkeit). Für die Bewertung von nach dem 31.12.2008 übergegangenem BV gilt § 5 nicht mehr (Art. 6 Abs. 1 G v. 24.12.2008).

Balmes/Felten, FR 2009, 258; *Piltz*, Ubg 2009, 13; *Schiffers*, DStZ 2009, 548; Zur alten Rechtslage: BFH v. 2.3.2011 – II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147; *Bachem*, Integrierte Rechnungslegungspolitik auf der Grundlage der verlängerten Maßgeblichkeit, 1997; *Borgdorf*, Der substanzsteuerliche Maßgeblichkeitsgrundsatz, 1997; *Robisch/Treisch*, WPg 1997, 156 (161).

80 Einstweilen frei.

2. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

Schrifttum: *Kleineidam*, Rechnungslegung bei Auslandsbeziehungen nach Handels- und Steuerrecht, Freiburg 1992; *Kleineidam*, Gewinnermittlung bei Auslandsbetriebstätten, IStR 1993, 349 (Teil I), 395 (Teil II); *P.-J. Schmidt*, Besteuerung ausländischer Betriebsstätten und Maßgeblichkeitsprinzip, in *Budde/Moxter/Offerhaus* (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 461; *Wassermeyer/Andresen/Ditz* (Hrsg.), Betriebsstätten Handbuch, Köln, 2. Aufl. 2018; *Kluge*, Das internationale Steuerrecht, München, 4. Aufl. 2000; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Köln, 5. Aufl. 2022; *Mössner/Lampert ua.*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Köln, 6. Aufl. 2023.

a) Unbeschränkt Steuerpflichtige

81

§ 5 gilt für die Bemessung des gesamten der ESt unterliegenden Welteinkommens unbeschränkt Stpfl. (s. § 1 Anm. 88), soweit dieses Einkommen durch BV zu ermitteln ist. Die Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4, 5 differenzieren bei unbeschränkt Stpfl. nicht zwischen in- und ausländ. Geschäftsvorfällen. Deshalb sind auch die einer ausländ. BS zuzuordnenden Geschäftsvorfälle bei bilanzierenden unbeschränkt stpfl. Gewerbetreibenden in die nach § 5 vorzunehmende Gewinnermittlung des Gesamtunternehmens einzubeziehen.

Siehe § 4 Anm. 8; BFH v. 13.9.1989 – I R 11/87, BStBl. II 1990, 57, unter II.4 (zu § 4 Abs. 1); *Haverkamp* in *Mössner/Lampert ua.*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 6. Aufl. 2023, Rz. 5.23; *Kahle* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 2940; *Kleineidam*, Rechnungslegung bei Auslandsbeziehungen nach Handels- und Steuerrecht, 1992, 140; *Kleineidam*, IStR 1993, 395 (396); *Kluge*, Das internationale Steuerrecht, 2000, 485; *Schaumburg/Puls* in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2023, Rz. 21.3.

Auf diese einheitliche Gewinnermittlung des Welteinkommens kann nur dann verzichtet werden, wenn die ausländ. Einkunftsteile weder für die Bemessung des einkommen-, körperschaft- oder gewstpfl. Einkommens noch, etwa nach den Regelungen über den Progressionsvorbehalt, für die Bemessung des StSatzes bedeutsam sind.

b) Beschränkt Steuerpflichtige

82

§ 5 gilt auch für die Bemessung des gem. §§ 1 Abs. 4, 49 der ESt unterliegende Einkommen beschränkt Stpfl., soweit dieses durch BV zu ermitteln ist (s. § 49 Anm. 241). Für die der inländ. BS eines beschränkt Stpfl. zuzuordnenden Geschäftsvorfälle ist eine gesonderte Gewinnermittlung vorzunehmen (s. § 49 Anm. 241), die, soweit für diese BS eine Buchführungspflicht iSd. Abs. 1 besteht (s. Anm. 212) oder freiwillig Bücher im Inland geführt werden (s. Anm. 230), den Regeln des § 5 folgen muss.

Siehe § 4 Anm. 11; *Kluge*, Das internationale Steuerrecht, 2000, 513; *Haverkamp* in *Mössner/Lampert ua.*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 6. Aufl. 2023, Rz. 5.27.

Einstweilen frei.

83–89

V. Verhältnis des § 5 zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen Gewinnermittlungsarten

90 a) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1

Die Vorschrift des § 5 bildet im Verhältnis zu § 4 Abs. 1 keine eigenständige Form der Gewinnermittlung. Nach der Gesetzessystematik regeln § 4 Abs. 1 und § 5 zwar eigenständige Gewinnermittlungsarten, die vom Gesetzgeber im EStG gesondert adressiert werden.

Exemplarisch: § 5a Abs. 1 Satz 1: „An Stelle der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ist ...“; § 16 Abs. 2 Satz 2: „... nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 zu ermitteln“.

Abzugrenzen sind die Gewinnermittlungsregeln der § 4 Abs. 1 und § 5 auch in den Tatbestandsvoraussetzungen durch ihren unterschiedlichen persönlichen Geltungsbereich, der bei § 5 Gewerbetreibende und bei § 4 Abs. 1 alle anderen Stpfl. erfasst, die ihren Gewinn durch BV ermitteln.

Bezogen auf die Rechtsfolgen bilden uE aber beide Vorschriften ein einheitlichen Regeln folgendes gemeinsames System der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich. Danach konkretisiert § 5 die in § 4 Abs. 1 angelegte Grundentscheidung der Gewinnermittlung durch BV, ohne § 4 Abs. 1 zu verdrängen.

Siehe Anm. 71; Vor §§ 4–7 Anm. 23; *Briesemeister/Nacke* in *LBP*, vor §§ 4, 5 Rz. 1 (10/2023); *Kanzler*, FR 1998, 421 (424); § 4 Anm. 15; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 30, 60 f. (2/2025); *Meinert* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 5 Rz. 127; *U. Prinz*, DStJG 34 (2011), 135 (146); *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 13; *Seiler* in *KKM*, § 4 Rz. A 62 (2/2012) und B 31 (10/2012); *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 7, 24 (3/2025); wohl auch *Wendt*, FS Kirchhof, 2013, 1961 (1964); im Erg. inhaltsgleiche Auslegung BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398, unter 2.b; BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643, unter 3.b bb; BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714, unter 1.b; BFH v. 15.5.2008 – IV R 25/07, BStBl. II 2008, 715; BFH v. 13.9.2023 – XI R 20/20, BStBl. II 2024, 252 Rz. 17.

Die Gegenauffassung, nach der die §§ 4 Abs. 1 und 5 materiell unterschiedliche Gewinnermittlungsmethoden regeln, weil die gesetzliche Differenzierung zwischen § 4 Abs. 1 und § 5 sonst ins Leere liefe,

Bordewin, FR 1998, 226 (230); *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 145 AO Rz. 5 (9/2023); *Mathiak* in *KKM*, § 5 Rz. A 38 (2/2012).

überzeugt uE aus den oben angeführten Gründen nicht (s. Anm. 71, Vor §§ 4–7 Anm. 23).

91 b) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

Nicht buchführungspflichtige Gewerbetreibende ermitteln ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3. Wenn sie freiwillig Bücher führen (s. Anm. 230), gilt § 5.

Zum Verhältnis der Gewinnermittlung durch BV nach § 4 Abs. 1 und § 5 zur Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 sowie zur Ausübung des Gewinnermittlungswahlrechts s. Vor §§ 4–7 Anm. 29 und § 4 Anm. 543 ff.

c) Gewinnermittlung bei Handelsschiffen (§ 5a), LuF (§ 13a), ausländischen Schifffahrts- und Luftfahrtunternehmen (§ 49 Abs. 3) und für Gewinne aus Holznutzungen (§ 51 EStDV) 92

Gewinnermittlung bei Handelsschiffen: § 5a geht § 5 vor, wenn das Wahlrecht des § 5a Abs. 1 Satz 1 zugunsten der Gewinnermittlung nach im Betrieb geführter Tonnage ausgeübt worden ist (s. § 5a Anm. 1, 20).

Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen: Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen iSd. § 13a Abs. 3–6 gilt nicht für Gewerbetreibende und verbietet mit ihrem Vorrang vor § 4 Abs. 1 auch eine entsprechende Anwendung des § 5 (s. § 13a Anm. 10, 32).

Pauschale Ermittlung der Gewinne aus Holznutzungen: Die pauschale Ermittlung der Gewinne aus Holznutzungen nach § 51 EStDV gilt ebenfalls nicht für Gewerbetreibende und verbietet eine entsprechende Anwendung des § 5 (s. § 13 Anm. 63).

Gewinnfiktion bei ausländischen Schifffahrts- und Luftfahrtunternehmen: Die Gewinnfiktion des § 49 Abs. 3 für beschränkt stpfl. Seeschifffahrts- oder Luftfahrteinkünfte verdrängt § 5 (s. § 49 Anm. 1300).

d) Vorschriften über die Ermittlung des Veräußerungsgewinns (§ 14, § 16 Abs. 2, 3, § 17 Abs. 2, § 20 Abs. 4, § 23 Abs. 3) 93

Betriebsaufgabe- und Veräußerung: Die Regelungen über die Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung oder Aufgabe eines LuF-Betriebs nach §§ 14 Satz 1 iVm. 16 Abs. 2 Satz 2, eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder des gesamten Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 2, 3 und der Veräußerung oder Übernahme von Vermögen, das der selbständigen Arbeit dient, nach §§ 18 Abs. 3 iVm. § 16 Abs. 2, 3 gehen § 5 als speziellere Regelungen vor. Zugleich bestimmt § 16 Abs. 2 Satz 2 für den Veräußerungs- und Aufgabegewinn nach §§ 16 Abs. 2, 3 ggf. iVm. §§ 14 Satz 1 oder 18 Abs. 3, dass der Wert des BV auf den Zeitpunkt der Veräußerung nach §§ 4 Abs. 1 oder 5 zu ermitteln ist.

Siehe Vor §§ 4–7 Anm. 8; § 16 Anm. 400, 580; § 14 Anm. 43; § 18 Anm. 374; *Wendt*, FS Kirchhof, 2013, 1961 (1965 f.).

Anteile an Kapitalgesellschaften: Die Regelung über die Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. in § 17 Abs. 2 geht § 5 als speziellere Gewinnermittlungsvorschrift eigener Art vor (s. Vor §§ 4–7 Anm. 8; § 17 Anm. 162).

Private Veräußerungsgeschäfte: Auf die Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung von Kapitalanlagen iSd. § 20 Abs. 4 und aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 23 Abs. 3 ist § 5 nicht anwendbar (vgl. § 20 Anm. 561; § 23 Anm. 271).

2. Verhältnis zu ergänzenden Regelungen der Gewinnermittlung

a) Gewinnermittlungszeitraum

94

Wirtschaftsjahr (§ 4a, §§ 8b, 8c EStDV, § 7 Abs. 4 KStG): Die Vorschriften des § 4a, der §§ 8b, 8c EStDV und des § 7 Abs. 4 KStG enthalten § 5 ergänzende Regelungen über den Gewinnermittlungszeitraum. § 4a Abs. 1 Nr. 2 verweist für estpfl. Gewerbetreibende, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, im Anwen-

dungsbereich des Abs. 1 Satz 1 deklaratorisch, auf die handelsrechtl. GoB, für die die §§ 242 Abs. 1 und 240 Abs. 2 Satz 2 HGB unvollständige Regelungen über die Jahresabschlussperioden enthalten (s. § 4a Anm. 3, 5; *Jahndorf* in *KKM*, § 4a Rz. A 30 [8/2024]). § 8b Satz 1 EStDV konkretisiert die handelsrechtl. GoB, indem er das Wj. als strechtl. Gewinnermittlungszeitraum grds. mit einem Zeitraum von zwölf Monaten definiert und die Voraussetzungen für kürzere Rumpf-Wj. regelt (s. § 4a Anm. 12). § 8c EStDV regelt Beginn und Ende des Wj. außerhalb des Anwendungsbereiches des § 5 für LuF.

Für die nicht im Handelsregister eingetragenen estpfl. Gewerbetreibenden bestimmt § 4a Abs. 1 Nr. 3, den Gestaltungsspielraum der handelsrechtl. GoB begrenzend, das Kj. zum Gewinnermittlungszeitraum, mit der Folge, dass eine HBil. mit vom Kj. abweichendem Geschäftsjahr der StBil. nicht zugrunde gelegt werden darf (s. § 4a Anm. 31; *Jahndorf* in *KKM*, § 4a Rz. A 8, B 90 [8/2024]).

Die Vorschrift des § 7 Abs. 4 KStG bestimmt für buchführungspflichtige KSt-Subjekte deckungsgleich mit den handelsrechtl. GoB und bezogen auf Abs. 1 Satz 1 deklaratorisch das handelsrechtl. Geschäftsjahr zum Wj. als Gewinnermittlungszeitraum (s. § 7 KStG Anm. 28).

Betriebsbeginn und Betriebsbeendigung (§ 6 EStDV): Die Vorschrift des § 6 EStDV ergänzt § 5 durch Regelungen über den Zeitpunkt von Beginn und Schluss des Wj. bei Eröffnung, Erwerb, Aufgabe und Veräußerung eines Betriebs.

95 Einstweilen frei.

96 b) Ergänzende Bilanzierungsvorschriften

Regelungen über die Bewertung (§§ 6, 7): Abs. 6 regelt das Verhältnis des § 5 zu den Regelungen über die Bewertung und die AfA (s. Anm. 2253).

Vorrangige Gewinnermittlungsregeln:

- **Aktivierungsverbote für Direktversicherungsprämien und Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen:**
 - ▷ **Direktzusage:** § 4b Satz 1 enthält eine Zurechnungsregel für die Ansprüche aus einer Direktversicherung, die bei widerruflichen Bezugsrechten des ArbN von den GoB abweicht und insoweit ein § 5 vorgehendes Aktivierungsverbot begründet (s. § 4b Anm. 70; *Gosch/Greger* in *KKM*, § 4b Rz. A 11, C 1 [1/2020]).
 - ▷ **Pensionskasse:** Die in § 4c Abs. 1 und 2 geregelten Betriebsausgabenabzugsverbote für das Trägerunternehmen einer Pensionskasse konkretisieren die handelsrechtl. GoB, ohne die Maßgeblichkeit zu durchbrechen (s. § 4c Anm. 15, 62, 73).
 - ▷ **Unterstützungskasse:** Das in § 4d Abs. 2 Satz 3 geregelte Wahlrecht zur Bildung eines aktiven RAP geht § 5 vor (s. § 4d Anm. 173). § 4d Abs. 2 Satz 4 regelt im geltenden Recht (für einen RAP deklaratorisch, s. Anm. 880) die Unabhängigkeit dieses Wahlrechts von der Aufnahme des RAP in das besondere Verzeichnis iSd. § 5 Abs. 1 Satz 2.
- **Bilanzierung geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2):** Entgegen einer Auffassung im Schrifttum

Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 238; *Mathiak* in *KKM*, § 5 Rz. A 54 (4/1993)

regelt § 6 Abs. 2 für geringwertige WG kein Aktivierungswahlrecht, sondern ebenso wie § 6 Abs. 2a ein § 7 vorgehendes Bewertungswahlrecht,

s. § 6 Anm. 1000; *Werndl* in *KKM*, § 6 Rz. I 3 (4/2019)

das den handelsrechtl. GoB entspricht und diese für die Anwendung des Abs. 1 über Abs. 6 konkretisiert.

- ▶ *Ansatzvorschriften für Pensionsrückstellungen (§ 6a)*: § 6a regelt die Maßgeblichkeit durchbrechend zusätzliche Voraussetzungen für die Bildung von Pensionsrückstellungen und geht § 5 als speziellere Regelung vor (s. § 6a Anm. 5).
- ▶ *Besondere Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften für Versicherungsunternehmen, Pensionsfonds und Bausparkassen (§§ 20 bis 21a KStG)*: Die Sondervorschriften in den §§ 20–21a KStG enthalten die handelsrechtl. GoB ergänzende Regelungen für die Gewinnermittlung für Versicherungsunternehmen, Pensionsfonds und Bausparkassen. Soweit sie von den GoB abweichende zusätzliche Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen regeln, gehen sie § 5 vor.

Siehe Vor § 20 KStG Anm. 47; *Loewens* in *Brandis/Heuermann*, § 20 KStG Rz. 21 (2/2025).

- ▶ *Verhältnis zu § 3 Gesetz über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln*: § 3 KapErhStG regelt vorrangig vor §§ 5, 6 eine Fiktion für AK bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (s. § 6 Anm. 212 und § 6 Anm. 611).

c) Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

97

§ 4 Abs. 2 regelt außerhalb des Regelungsumfangs des § 5 in seinem persönlichen und sachlichen Geltungsbereich vorrangig die Durchführung der Bilanzberichtigung und der Bilanzänderung (s. § 4 Anm. 371).

Einstweilen frei.

98–102

3. Verfahrensrechtliche Einflüsse auf die Gewinnermittlung

a) Technische Ansatz- und Ausweisvorschriften für die sog. E-Bilanz (§ 5b)

103

Schrifttum: *Fischer/Kalina-Kerschbaum*, Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens zur E-Bilanz, DStR 2010, 2114; *Heinsen/Adrian*, Anmerkungen zum aktualisierten BMF-Entwurfsschreiben zur E-Bilanz, DStR 2011, 1438; *Karla*, Zur Rechtsgrundlage der E-Bilanz – Schlusspunkt der Diskussion oder neue Zweifelsfragen, Ubg 2012, 753; *Kirsch*, Prinzipien und Tendenzen der Kerntaxonomie, DStZ 2012, 223; *Kußmaul/Ollinger/Weiler*, E-Bilanz: Kritische Analyse aus betriebswirtschaftlicher Sicht, StuW 2012, 131; *Ebner/Stolz/Mönning/Bachem* (Hrsg.), E-Bilanz, München 2013; *KPMG* (Hrsg.), E-Bilanz, Köln, 2. Aufl. 2014; *Ley*, E-Bilanz – Eine Zwischenbilanz sowie ausgewählte Bilanzierungs- und Ausweisfragen, KÖSDI 2019, 21228. Siehe auch Schrifttum vor § 5b Anm. 1.

§ 5 geht § 5b und dem Datenschema für Jahresabschlussdaten (Taxonomie) vor. Im Verhältnis zu § 5b bestimmt § 5 mit den anderen stl. Gewinnermittlungsvorschriften sowohl die Zusätze und Anmerkungen zur Anpassung handelsbilanzieller Ansätze und Beträge an die stl. Vorschriften (Überleitungsrechnung) iSd. § 5b Abs. 1 Satz 2 als auch den Inhalt einer den stl. Vorschriften entsprechenden Bilanz iSd. § 5b Abs. 1 Satz 3 (s. § 5b Anm. 11). Damit bestimmt § 5 die mate-

riellen Grundlagen des § 5b, der den politischen Willensbildungsprozess im Gesetzgebungsverfahren als reine Verfahrensvorschrift durchlaufen hat (BTDrucks. 16/10188, 24) und danach, die StErklärungspflicht ergänzend, allein die elektronische Übermittlung des Inhalts der nach den §§ 4 Abs. 1 und 5 aufzustellenden Bilanzen sowie der GuV regelt.

Siehe § 5b Anm. 8; *Fischer/Kalina-Kerschbaum*, DStR 2010, 2114 (2116); *Karla*, Ubg 2012, 753 (754); *Martini* in *KKM*, § 5b Rz. A 21 f., A 63 (2/2016); *Kußmaul/Ollinger/Weiler*, StuW 2012, 131 (143); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5b Rz. 1.

Das nach § 5b Abs. 1 Satz 1 vorgesehene Datenschema für Jahresabschlussdaten (Taxonomie), das in Gestalt einer Verwaltungsvorschrift ohne Gesetzesqualität, kompetenzuell gestützt auf § 51 Abs. 4 Nr. 1b, vom BMF erlassen (s. § 51 Anm. 30) und aufgrund seines Umfangs nur elektronisch unter www.eSteuer.de veröffentlicht wird,

BMF v. 28.9.2011 – IV C 6 - S 2133-b/11/10009, Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen, Anwendungsschreiben zur Veröffentlichung der Taxonomie, BStBl. I 2011, 855, Rz. 10; BMF v. 5.6.2012 – IV C 6 - S 2133 – b/11/10016, E-Bilanz: Verfahrensgrundsätze zur Aktualisierung der Taxonomien, BStBl. I 2012, 598; BMF v. 24.5.2016 – IV C 6 - S 2133 – b/11/10016, E-Bilanz: Veröffentlichung der Taxonomie 6.0 vom 1. April 2016, BStBl. I 2016, 500; BMF v. 27.5.2024 – IV C 6 - S 2133 – b/24/10001:002, Veröffentlichung der Taxonomien 6.8 vom 1. April 2024, BStBl. I 2024, 928.

würde seinem Inhalt nach für die elektronisch zu übermittelnde Version der Überleitungsrechnung und der StBil. die handelsrechtl. GoB über den Ausweis (Bilanzgliederung) konkretisieren und den Maßgeblichkeitsgrundsatz durchbrechen, soweit handelsrechtl. Ausweispflichten ausgeweitet oder Ausweiswahlrechte eingeschränkt werden

Vgl. *Hüttemann*, DStZ 2011, 507 (510 f.); *Karla*, Ubg 2012, 753 (755); *Kirsch*, DStZ 2012, 223 (224 f.); *Kußmaul/Ollinger/Weiler*, StuW 2012, 131 (141, 143 f.); *Martini* in *KKM*, § 5b Rz. B 24 ff., B 40 ff. (2/2016); zuvor *Fischer/Kalina-Kerschbaum*, DStR 2010, 2114 (2116); *Heinsen/Adrian*, DStR 2011, 1438 (1440).

und damit als speziellere Regelung § 5 vorgehen, wenn dieses Datenschema auf einer gesetzlichen Grundlage beruhen würde. Das ist nicht der Fall.

Siehe § 51 Anm. 30; *Karla*, Ubg 2012, 753 (755 f.); *Wendt*, FS Kirchhof, 2013, 1951 (1970); zweifelnd *Hüttemann*, DStZ 2011, 507 (510 f.).

Weil für Verwaltungsvorschriften der Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes uneingeschränkt gelten und § 5b inhaltlich an die Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1 und 5 anknüpft, geht § 5 dem Datenschema für Jahresabschlussdaten (Taxonomie) uneingeschränkt vor. Den gesetzlichen Bestimmungen widersprechende Regelungen der Taxonomie dürfen nicht angewandt werden.

104 b) Gewinnermittlungsunterlagen (§ 60 EStDV)

Die zu § 5b subsidiäre Regelung des § 60 Abs. 2 EStDV ergänzt als Verfahrensvorschrift die StErklärungspflichten und berührt § 5 nicht. Anders als § 5b enthält § 60 EStDV keine Regelungen zur Gestalt der einzureichenden StBil. Es sind entweder nach § 60 Abs. 1 EStDV eine § 5 entsprechende HBil. oder gem. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV mit der HBil. nach § 5 vorgenommene Zusätze und Anmerkungen (Überleitungsrechnung) oder nach § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV die nach § 5 aufgestellte StBil. einzureichen.

c) Ausgestaltung der verfahrensrechtlichen Buchführungspflichten

105

Allgemeine Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen (§§ 145 bis 148 AO): Die verfahrensrechtl. Vorschriften über die allgemeinen Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen der §§ 145–148 AO haben uE für die Bemessung des Gewinns nach § 5 keine eigenständige Bedeutung,

ebenso *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 85 (2/2025); *Drüen in Tipke/Kruse*, § 145 AO Rz. 4f. (9/2023); im Erg. so wohl auch *Görke in HHSp.*, Vor §§ 140–148 AO Rz. 21 (9/2008), iVm. *Görke in HHSp.*, § 145 AO Rz. 5 (3/2011).

weil sie den GoB für die Gewinnermittlung entsprechen (s. Anm. 140). Soweit § 5 vorschreibt, den Gewinn abw. von den GoB zu ermitteln, geht er den §§ 145–148 AO als speziellere Norm des materiellen Gewinnermittlungsrechts vor und modifiziert zugleich die allgemeinen Anforderungen und die Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen.

Zum Verhältnis der §§ 140, 141 AO zu § 5 s. Anm. 213.

Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger (§ 141 Abs. 1 Satz 2 AO): Die handelsrechtl. GoB gelten für die Gewinnermittlung nach § 5 uneingeschränkt auch für Stpfl., die nach § 141 AO buchführungspflichtig sind. Der in § 141 Abs. 1 Satz 2 AO für die Buchführungspflicht bestimmter Stpfl. geregelte Ausschnitt der GoB gilt nicht für die Anwendung des § 5 Abs. 1 Satz 1.

Ordnungsmäßige Aufzeichnungen gemeinnütziger Körperschaften (§ 63 Abs. 3 AO): Die Vorschrift über den Nachweis satzungsmäßiger Geschäftsführung in § 63 Abs. 3 AO hat für die Bemessung des Gewinns nach § 5 keine Bedeutung.

4. Verhältnis zu außerbilanziellen Einkünftekorrekturvorschriften**a) Betriebsausgabenabzugsverbote (zB §§ 4 Abs. 5, 12 EStG, § 10 KStG)**

106

Die stl. BA-Abzugsverbote, zB in §§ 4 Abs. 5, 12 EStG, 10 KStG gehen § 5 nicht für den BV-Vergleich durch Bilanzierung vor, sondern nur für die zweite Stufe der Gewinnermittlung. Nichtabziehbare BA sind dem Gewinn außerhalb der Bilanz wieder hinzuzurechnen (s. § 4 Anm. 1120; *Loschelder in Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 4 Rz. 491). Sie begründen keine Aktivierungs- oder Passivierungsverbote, etwa für die Aktivierung von Gasthäusern oder Jachten iSd. § 4 Abs. 5 Nr. 3 und 4, die dem BV zugeordnet und damit stl. verstrickt sein können

BFH v. 12.12.1973 – VIII R 40/69, BStBl. II 1974, 207; BFH v. 25.3.2015 – X R 14/12, BFH/NV 2015, 973 Rz. 16, mit Anm. *Weber-Grellet*, FR 2015, 944, und *Stadie*, FR 2016, 289; *Mathiak in KKM*, § 5 Rz. A 51 (1986); *Spilker in KKM*, § 4 Rz. I 40 (9/2021).

oder die Bildung von Rückstellungen in der StBil., die erst auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung durch außerbilanzielle Korrekturen zu neutralisieren sind.

BFH v. 9.6.1999 – I R 64/97, BStBl. II 1999, 656, unter II.1 („Insoweit wird der entsprechende, gem. § 5 Abs. 1 EStG auch für das Steuerrecht maßgebliche handelsrechtliche Passivposten durch außerbilanzielle Hinzurechnung im Ergebnis neutralisiert“); BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536, unter 2.d aa („... ist eine handelsrechtlich zu bildende Rückstellung durch außerbilanzielle Hinzurechnung zu neutralisieren, wenn ein steuerliches Abzugsverbot dem Abzug der entsprechenden Aufwendungen als Betriebsausgaben entgegensteht ...“).

107 **b) Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 und Satz 3 KStG)**

Die Vorschriften des § 8 Abs. 3 Sätze 2 Halbs. 1 und 3 über vGA und verdeckte Einlagen enthalten keine Bilanzierungsregeln. Verdeckte Gewinnausschüttungen iSd. § 8 Abs. 3 werden dem Gewinn außerhalb der nach § 5 aufgestellten StBil. auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung hinzugerechnet (s. § 8 KStG Anm. 67, 100). Umgekehrt ist § 5 maßgebend für die Qualifikation einer Vermögensminderung iSd. VGA-Definition (s. § 8 KStG Anm. 108). Der Betrag einer verdeckten Einlage wird ebenfalls erst auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung außerbilanziell gewinnmindernd berücksichtigt. In der StBil. werden verdeckte Einlagen nach den allgemeinen Regeln des § 5 bilanziert (s. § 8 KStG Anm. 465).

108 **c) Ausschüttungen auf Genussrechte (§ 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 KStG)**

Das Abzugsverbot für Ausschüttungen jeder Art auf Genussrechte (§ 8 Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2 KStG) enthält ebenfalls keine Bilanzierungsregel und damit auch keine Regelungen über den Bilanzausweis (Bilanzgliederung), die § 5 vorgehen könnten. Erkennt man in § 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 und Satz 3 Regelungen, die § 5 unberührt lassen und nur eine außerbilanzielle Korrektur auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung regeln (s. § 8 KStG Anm. 204), kann für § 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 nichts anderes gelten. Davon zu trennen sind die Fragen, ob die handelsrechtl. GoB nach Abs. 1 auch für den Ausweis von Eigenkapital in der StBil. gelten (s. Anm. 263) und ob dann der Ausweis in der StBil. nach § 5 für die Qualifikation eines Genussrechts iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 KStG maßgebend ist (zum Meinungsstand s. § 8 KStG Anm. 230).

109 **d) Berichtigung von Einkünften bei Auslandsbeziehungen (§ 1 AStG)**

Auch die Vorschrift über die Berichtigung von Einkünften aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland des § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG regelt die außerbilanzielle Einkünftekorrektur auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung, nicht den Ansatz, die Bewertung oder den Ausweis in der StBil. § 5 gilt deshalb für die Aufstellung der StBil. unbeeinflusst von § 1 AStG, der den Bilanzgewinn zum Ausgangspunkt der Einkünftekorrektur bestimmt.

Hofacker in Haase, 4. Aufl. 2024, § 1 AStG Rz. 47; Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler, § 1 AStG Rz. 1, 13 (10/2011); Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 157 ff. (9/2023).

110 **5. Bilanzierungsregeln für außerordentliche Bilanzen**

DM-Bilanzgesetz: Die Bilanzierungsvorschriften des § 50 DMBilG für die gem. § 50 Abs. 1 Satz 1 DMBilG zum 1.7.1990 von Stpfl. in den neuen Bundesländern zu erstellende stl. Eröffnungsbilanz gehen § 5 vor.

Im Einzelnen s. Altcommentierung des § 5 – Stand Januar 2010, insbes. Anm. 19, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Regelungen über die Wertansätze in den steuerlichen Schluss-, Übertragungs- und Übernahmebilanzen des Umwandlungssteuerrechts: Die Vorschriften des UmwStG über die Wertansätze in den stl. Schluss-, Übertragungs- und Übernahm-

mebilanzen gehen § 5 als speziellere Regelungen vor, ohne dessen Geltung für den Ansatz der Buchwerte in Umwandlungsbilanzen auszuschließen.

Siehe Anm. 77; BFH v. 5.6.2007 – I R 97/06, BStBl. II 2008, 650, unter II.3.a. Zur Geltung des Abs. 1 im UmwStRecht s. Anm. 195. Zum Verhältnis des Abs. 2 zu den Sonderregelungen des UmwStRechts s. Anm. 1675.

Einstweilen frei.

111–139

VI. Verfahrensfragen zu § 5

1. Dokumentationspflichten

a) Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach §§ 140 bis 148 AO

aa) Bedeutung für § 5

140

Im Geltungsbereich des § 5 ist der BV-Vergleich durch eine den Vorschriften der §§ 140–148 AO genügende Buchführung zu dokumentieren. Weil der Stpfl. durch diese Buchführung eine § 5 entsprechende Gewinnermittlung im Festsetzungsverfahren nachweisen kann,

H 5.2 „Allgemeines“ EStH 2019; BFH v. 7.10.2009 – II R 23/08, BStBl. II 2010, 219, unter II.2.c; *Drüen in Tipke/Kruse*, § 140 AO Rz. 5 (9/2020); *Görke in HHSp.*, Vor §§ 140–148 AO Rz. 33 (9/2008); die fortbestehende Beweiskraft formell fehlerhafter Buchführungen unterstreichend *Seer in Tipke/Kruse*, § 158 AO Rz. 4, 23 (7/2022); vgl. § 4 Anm. 13.

wirken diese Dokumentationspflichten faktisch auf die Gewinnermittlung ein, ohne § 5 vorzugehen (s. Anm. 105; *Görke in HHSp.*, Vor §§ 140–148 AO Rz. 21 [9/2008]). Unwesentliche Mängel der Buchführung berühren deren Eignung zum Nachweis einer § 5 entsprechenden Gewinnermittlung nicht im Ganzen, sondern sind im Festsetzungsverfahren zu berichtigen oder im Erg. durch eine Zuschätzung richtig zu stellen, soweit sie zu einem sachlich unrichtigen Erg. der Buchführung führen.

R 5.2 „Mängel der Buchführung“ EStR 2012; *Drüen in Tipke/Kruse*, Vor § 140 AO Rz. 18, 24 (9/2020); *Seer in Tipke/Kruse*, § 162 AO Rz. 43 (5/2022); *Görke in HHSp.*, Vor §§ 140–148 AO Rz. 34 (9/2008).

Umgekehrt sind die in einer den §§ 140–148 AO genügenden Buchführung dokumentierten Geschäftsvorfälle gem. § 158 AO der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, deren sachliche Richtigkeit zu beanstanden.

Schuster in HHSp., § 158 AO Rz. 2 (5/2017); *Seer in Tipke/Kruse*, § 158 AO Rz. 3 (7/2022); *Seer in Tipke/Kruse*, § 162 AO Rz. 38f. (5/2022).

bb) Verfahrensrechtlicher Begriff der GoB

141

Eine den handelsrechtl. GoB und den ergänzenden Regelungen der stl. Gewinnermittlung folgende Buchführung genügt den Vorschriften der §§ 140–148 AO.

H 5.2 „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ EStH 2019; *Drüen in Tipke/Kruse*, § 145 AO Rz. 4 (9/2023); *Görke in HHSp.*, § 145 AO Rz. 5 (3/2011).

Danach ist eine für die Gewinnermittlung nach § 5 vorzunehmende Buchführung ordnungsmäßig iSd. §§ 140–148 AO, wenn sie den Grundsätzen der doppelten Buchführung entspricht (§ 242 Abs. 3 HGB), einem sachverständigen Dritten in-

nerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann (§ 238 Abs. 1 Satz 2 HGB = § 145 Abs. 1 Satz 1 AO), die Geschäftsvorfälle sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (§ 238 Abs. 1 Satz 3 HGB = § 145 Abs. 1 Satz 2 AO) und die Buchungen und die sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen worden sind (§ 239 Abs. 2 HGB = § 146 Abs. 1 Satz 1 AO). Jede Buchung muss im Zusammenhang mit einem Beleg stehen. Die Belege und die empfangenen Geschäftsbriefe sind aufzubewahren (§ 238 Abs. 2 HGB = § 147 Abs. 1 AO).

H 5.2 „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ EStH 2019; BFH v. 24.6.1997 – VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51, unter 1.b.

Für die Buchführung auf elektronischen Datenträgern gelten die in § 239 Abs. 2 HGB angelegten Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD).

BMF v. 28.11.2019 – IV A 4 - S 0316/19/10003, BStBl. I 2019, 1269; mit Verweis auf die vorangegangenen GoDAV: *Drüen in Tipke/Kruse*, § 145 AO Rz. 32 ff. (9/2023).

142 b) Ergänzende Aufzeichnungspflichten nach § 5b

§ 5b regelt als Verfahrensvorschrift im EStG, wie die Bilanz und die GuV elektronisch zu übermitteln sind und erweitert im Geltungsbereich des § 5 durch das Datenschema für Jahresabschlussdaten (Taxonomie, s. Anm. 103) die Dokumentationspflichten nach §§ 140–148 AO, indem dieses eine taxonomiekonforme Buchführung voraussetzt.

Martini in KKM, § 5b Rz. A 64 (2/2016): Auswirkungen auf die Kontenrahmen, Zwang zur Errichtung einer eigenständigen Steuerbuchhaltung; im Einzelnen zur Anpassung des Kontenplans an die Taxonomie: *Kirsamer/Atilgan in Ebner/Stolz/Mönning/Bachem*, E-Bilanz, 2013, 78 ff.

143 c) Ergänzende Aufzeichnungspflichten nach Abs. 1 Satz 2 und § 4 Abs. 7

Abs. 1 Satz 2 regelt ergänzende Aufzeichnungspflichten als Voraussetzung für die Ausübung stl. Wahlrechte (s. Anm. 880). § 4 Abs. 7 regelt ergänzende Aufzeichnungspflichten für bestimmte BA und gilt auch für die Gewinnermittlung nach § 5 (s. § 4 Anm. 2035).

144 2. Ergänzende Erklärungspflichten

Für die Gewinnermittlung nach § 5 erweitern die § 5b und § 60 EStDV, die StErklärungspflichten um die Übermittlung von Bilanzen sowie GuV (s. Anm. 103; § 5b Anm. 5; § 25 Anm. 8).

145 3. Schätzung des Gewinns iSd. § 5

Wenn keine Bücher nach den Vorschriften der §§ 140–148 AO geführt worden sind oder diese wegen erheblicher Mängel der Besteuerung nicht nach § 158 AO zugrunde gelegt werden können, ist der Gewinn gem. § 162 Abs. 2 Satz 2 AO zu schätzen.

Drüen in Tipke/Kruse, Vor § 140 AO Rz. 19, 23 (9/2020); *Görke in HHSp.*, Vor §§ 140–148 AO Rz. 37 (9/2008).

Buchführungspflichtige Gewerbetreibende sind nach § 5 zu schätzen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 12). Zur Gewinnschätzung nicht Buchführungspflichtiger s. Vor §§ 4–7 Anm. 13–18.

4. Gesonderte Feststellung des Gewinns iSd. § 5 im Festsetzungsverfahren 146

Grundsatz: Der Gewinn wird im Festsetzungsverfahren bei gewerblichen Einzelunternehmen und KStpfl. als unselbständiger Teil des zu versteuernden Einkommens und als Berechnungsgrundlage des Gewerbesteuermessbetrages grds. nicht gesondert festgestellt (s. § 15 Anm. 70) und ist als Besteuerungsgrundlage gem. § 157 Abs. 2 AO nicht selbständig anfechtbarer Teil des StBescheids.

Ausnahme: Bei Mitunternehmerschaften und in den Fällen, in denen das für die Gewinnfeststellung zuständige FA nicht auch für die Steuern vom Einkommen zuständig ist, wird der Gewinn gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO gesondert festgestellt (s. § 15 Anm. 71).

5. Abweichende Bilanzierung aus Billigkeitsgründen (§ 163 Satz 2 AO) 147

Unter den Voraussetzungen des § 163 Satz 1 AO können nach § 163 Satz 2 AO steuererhöhende Geschäftsvorfälle zu einem späteren und steuermindernde Geschäftsvorfälle zu einem früheren Zeitpunkt als nach § 5 vorgeschrieben in der StBil. angesetzt werden. Durch die Berücksichtigung innerhalb der Bilanz wird die von § 163 Satz 2 AO geregelte Stundung im Festsetzungsverfahren durch Änderungen der Periodenzuordnung bewirkt und durch den Bilanzenzusammenhang automatisch ausgeglichen.

Mathiak in KKM, § 5 Rz. A 238 (4/1993); zur Rücklage für Ersatzbeschaffung in Abschn. 6.6 EStR 2012 als Anwendungsfall der abweichenden Bilanzierung aus Billigkeitsgründen: BFH v. 6.5.1971 – IV R 59/69, BStBl. II 1971, 664; mit weiteren Beispielen: *Gercke in Koenig*, 5. Aufl. 2025, § 163 AO Rz. 32.

Einstweilen frei.

148–149

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Maßgeblichkeit der GoB

Schrifttum zu mehreren Einzelfragen des § 5 Abs. 1 und des Maßgeblichkeitsgrundsatzes: Monographien: *von Herrmann*, Die steuerrechtliche Bedeutung der kaufmännischen Bilanzen, Diss., Breslau 1920; *Rosendorff*, Die Bilanz als Grundlage der Besteuerung, Berlin, 3. Aufl. 1920; *Scherpf*, Handelsbilanz – Steuerbilanz, Unternehmung und Steuer, Berlin 1941; *Vahl*, Zur Frage der Vereinheitlichung von Handelsbilanz und Steuerbilanz, Diss., Frankfurt am Main, Würzburg 1941; *Stürzenhofecker*, Die Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz, Nürnberg 1957; *Eichin*, Möglichkeiten der Anpassung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz, Heilbronn 1960; *Samer*, Untersuchung über das Problem der Einheitlichkeit oder Unterschiedlichkeit von handelsrechtlichem und steuerlichem Jahresabschluß, Diss., Wien 1960; *Duckstein*, Handelsbilanz und Steuerbilanz unter Berücksichtigung der Einheitsbilanz, Diss., Erlangen 1964; *Kluge*, Das Maßgeblichkeitsprinzip, Diss., Berlin 1969; *Nolte*, Das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, Diss., Göttingen 1970; *Niemann*, Bilanzierungswahlrechte – Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Wahlmöglichkeiten für die steuerrechtliche Gewinnermittlung, IFSt-Heft 98, Bonn 1971; *Zweigert*, Zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, IFSt-Heft 121, Bonn 1981; *Wetzel*, Die Auswirkungen

des Bilanzrichtlinie-Gesetzes auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und umgekehrt, Diss., Konstanz 1985; *Rombach*, Das Maßgeblichkeitsprinzip im System einkommensteuerrechtlicher Gewinnermittlung, Diss., Augsburg 1988; *Wittig*, Steuerneutralität und Bilanzrichtlinien-Gesetz, Diss., Regensburg 1988; *Haeger*, Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit in der Praxis: Bilanzierungsprobleme unter besonderer Berücksichtigung des Sonderpostens mit Rücklageanteil, Diss., Saarbrücken 1989; *Fachinstitut des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V.*, Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung, Bonn 1991; *Stobbe*, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, Maßgeblichkeitsausprägungen de lege lata et ferenda, Diss., Passau 1991; *Vogt*, Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz, Diss., Münster 1991; *Eichinger*, Ökonomische Analyse der Verknüpfung von handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, Diss., Tübingen, Weiden 1993; *L. Schmidt*, Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, Diss., Bayreuth 1994; *Königbauer*, Das Maßgeblichkeitsprinzip im Spannungsfeld zwischen Handelsrecht und Steuerrecht, Diss., Augsburg 1998; *Denk*, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, Diss., Innsbruck 1999; *Pannen*, Meßtheoretische Grundprobleme des Maßgeblichkeitsprinzips, Diss., Lohmar 2000; *Schiele*, Unternehmensbesteuerung und Handelsbilanz. Eine ökonomische Analyse der Verknüpfung von Handelsbilanz und Steuerbemessungsgrundlage, Diss., Erlangen, Berlin 2000; *Broer*, Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung, Diss., Konstanz 2001; *Kahle*, Internationale Rechnungslegung und ihre Auswirkungen auf Handels- und Steuerbilanz, Habil., Mannheim, Wiesbaden 2002; *Schütz*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gemäß § 5 Abs. 1 EStG ein Fossil?, Diss., Hamburg 2002; *Burkhalter*, Maßgeblichkeitsgrundsatz: der steuerrechtliche Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte der Entwicklung des Rechnungslegungsrechts, Diss., St. Gallen 2003; *Sittel*, Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit, Diss., Siegen 2003; *Versin*, Derogation des Maßgeblichkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht?, Diss., Bochum 2003; *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e.V.*, Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung, 2004; *Köhrle*, IFRS-Einzelabschluss: Folgen für die steuerliche Gewinnermittlung auf der Grundlage des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG), Diss., Freiburg 2010; *Scheffler*, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Bestandsaufnahme nach Auffassung der Finanzverwaltung und Alternativen zum Maßgeblichkeitsprinzip, IFSt-Schrift 474, Bonn 2011; *Gräbe*, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, Diss., Saarbrücken 2012; *Krengel*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Diss., Bonn, Hamburg 2014; *Fross*, Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und steuerrechtliches Maßgeblichkeitsprinzip, Diss., Saarbrücken 2016.

Aufsätze bis 1989 (vor WoBauFG): *Becker*, Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen (I): Zur Tragweite der Verweisung auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in § 13 EStG, *StuW* 1927, 959; *Schillinger/Schick*, Die Angleichung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz in der Bewertung der Bilanzposten und in der Höhe der Absetzungen für Abnutzungen, *DStZ/A* 1936, 334; *Mühlhoff*, Übertreibungen aus dem Grundsatz der Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz, *DStBl.* 1937, 81; *Senf*, Grundsätzliches über die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, *DStBl.* 1938, 763; *Senf*, Gegenstand und Auswirkungen der Bindung durch den Maßgeblichkeitsgrundsatz, *DStBl.* 1938, 853; *Littmann*, Der Grundsatz der Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz und sein Geltungsbereich de lege lata, *WPg* 1949, 457; *Wall*, Falsch verstandenes Maßgeblichkeitsprinzip, *ZfBf* 1954, 295; *Spitaler*, Die Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die Besteuerung, *StuW* 1959, 633; *Eckhardt*, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, *BB* 1960, 1213; *Littmann*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und ihre Bedeutung in der Steuerbilanz, *DStR* 1962/63, 651; *Barske*, Gedanken zum Verhältnis der Handelsbilanz zur Steuerbilanz, *DB* 1964, 1569; *Flämig*, Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, *DB* 1968, 2045; *Kiehne*, Das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz, *BB* 1968, 553; *Thiel*, Die Bilanzierungsnormen des Aktienrechts und ihre Bedeutung für die Steuerbilanz, *StbJb.* 1969/70, 259; *Kluge*, Das Maßgeblichkeitsprinzip, *StuW* 1970, 685; *Maaßen*, Gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 EStG) nicht für Bilanzierungswahlrechte?, *DB* 1970, 1285; *Döllerer*, Maßgeblichkeit der

Handelsbilanz in Gefahr, BB 1971, 1333; *Fasold*, Maßgeblichkeitsgrundsätze im Bereich einer Europäischen Aktiengesellschaft, DB 1972, 1733; *Bordewin*, Sonderabschreibungen in der Steuerbilanz – Zuschreibungen in der Handelsbilanz, BB 1974, 1432; *Offerhaus*, Abweichung der Handelsbilanz von der Steuerbilanz bei steuerlich zulässigen Sonderabschreibungen möglich?, StBp. 1974, 205; *Woerner*, Das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz bei Inanspruchnahme subventioneller Steuervergünstigungen, BB 1976, 1569; *Saelzle*, Steuerbilanzziele und Maßgeblichkeitsprinzip – Ein Beitrag zur Auslegung von § 5 I EStG, AG 1977, 181; *Sauer*, Zu den Divergenzen zwischen Handels- und Steuerrecht bei der Bilanzierung und Bewertung von Wirtschaftsgütern, AG 1978, 341; *Beisse*, Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – Implikationen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, BB 1980, 637; *Beisse*, Tendenzen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Bilanzrecht, DStR 1980, 243; *Groh*, Zur Bilanztheorie des BFH, StbJb. 1979/80, 121; *Tanzer*, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Bewertung in der Steuerbilanz, DStJG 7 (1984), 55; *Dziadkowski*, Die steuergesetzliche „Verankerung“ der „umgekehrten Maßgeblichkeit“ im Rahmen der Bilanzrechtsreform, BB 1986, 329; *Mathiak*, Maßgeblichkeit der tatsächlichen Handelsbilanzansätze für die Steuerbilanz und umgekehrte Maßgeblichkeit, StbJb. 1986/87, 79; *Schulze-Osterloh*, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, ihre Umkehrung und das Bilanzrichtliniengesetz, FR 1986, 545; *Döllerer*, Handelsbilanz und Steuerbilanz, BB 1987, Beilage 12; *Kreile*, Der Finanzausschuss und die steuerneutrale Transformation der EG-Bilanzrichtlinie, DStZ 1987, 449; *Nickol*, Die Maßgeblichkeit der Handels- und Steuerbilanzen füreinander nach neuem Bilanzrecht, BB 1987, 1772; *Sarrazin*, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und ihre Umkehrung bei steuerlichen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten, DB 1987, 1597; *Bordewin*, Zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung, DStR 1988, 668; *Dziadkowski*, Zur Dominanz der Steuerbilanz über die Handelsbilanz – Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips durch das Steuerreformgesetz 1990, WPg 1988, 409; *Krieger*, Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung, in *Knobbe-Keuk/Klein/Moxter* (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 327; *Mathiak*, Mängel der beabsichtigten Neuordnung der formellen und umgekehrten Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 S. 2 EStG eines Regierungsentwurfs, DStR 1988, 274; *Meinke*, Die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz, DStZ 1988, 142; *Merkert*, Die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz – Eine steuer- und bilanzpolitische Herausforderung, DStZ 1988, 142; *Raupach/Schulze-Osterloh*, Stellungnahme zum Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1990, BB 1988, 1089; *Söffing*, Offene Fragen beim umgekehrten Maßgeblichkeitsgrundsatz, DB 1988, 297; *Beisse*, Die steuerliche Bedeutung der neuen deutschen Bilanzgesetzgebung, StVj. 1989, 295; *Leucht*, Die umgekehrte Maßgeblichkeit und ihre geplante gesetzliche Neufassung, DB 1989, 2237; *Mellwig*, Meinungsspiegel: Maßgeblichkeit, BFuP 1989, 159; *Raupach*, Handelsbilanz und Steuerbilanz – Maßgeblichkeit und umgekehrte Maßgeblichkeit, in *Mellwig/Moxter/Ordeltz* (Hrsg.), Handelsbilanz und Steuerbilanz, Wiesbaden 1989, 105; *Sarrazin*, Entwicklungen in der Gesetzgebung zum Maßgeblichkeitsgrundsatz, in *Mellwig/Moxter/Ordeltz* (Hrsg.), Handelsbilanz und Steuerbilanz, Wiesbaden 1989, 145; *J. Thiel*, Zur formellen Maßgeblichkeit der Handelsbilanz – Ein Vorschlag de lege ferenda, DB 1989, 537.

Aufsätze 1990 bis 2006 (Abs. 1 idF des WoBauFG): *Gassner*, Verknüpfung zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz der Personengesellschaft, in IDW-Symposium „Personengesellschaften“ am 3./4.11.1989, Düsseldorf 1990, 253; *Meinke*, Die sog. umgekehrte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz aus rechtswissenschaftlicher Sicht, StuW 1990, 15; *Schneeloch*, Die Grundsätze der Maßgeblichkeit, DStR 1990, 51; *Schneeloch*, Maßgeblichkeitsgrundsatz und Bewertungstätigkeit, WPg 1990, 221; *Stobbe*, Ist der Maßgeblichkeitsgrundsatz bei der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums anwendbar?, BB 1990, 518; *Stobbe*, Offene Probleme des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach dem Steuerreformgesetz 1990, DStR 1990, Beilage zu Heft 20, 1; *Gail/Greth/Schumann*, Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz in der EG, DB 1991, 1389; *Schulze-Osterloh*, Handelsbilanz und steuerrechtliche Gewinnermittlung, StuW 1991, 284; *Stobbe*, Das Verhältnis von handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung unter Berücksichtigung der Neuordnung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG, DStR 1991, 53 (Teil I), 162 (Teil II); *F. Wassermeyer*, Die Maßgeblichkeit

der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und die Umkehr dieses Grundsatzes, DStJG 14 (1991), 29; *Niessen*, Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz und das europäische Bilanzrecht, RIW 1992, 292; *Sarrazin*, Umgekehrte Maßgeblichkeit bei ausschließlich steuerlichem Bilanzierungswahlrecht, DB 1992, 849; *Döllerer*, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung – Maßgeblichkeitsausprägungen de lege lata et ferenda, ZHR 1993, 349; *Eigenstetter*, Die Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz, WPg 1993, 575; *Robisch*, Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips – Eine kritische Bestandsaufnahme unter besonderer Berücksichtigung der Situation in den neuen Bundesländern, DStR 1993, 998; *Siegel*, Saldierungsprobleme bei Rückstellungen und die Subventionswirkung des Maßgeblichkeitsprinzips, BB 1994, 2237; *Weber-Grellet*, Adolf Moxter und die Bilanzrechtsprechung, BB 1994, 30; *Pfaff/Schröer*, The relationship between financial and tax accounting in Germany – the authoritativeness and reverse authoritativeness principle, 5 European Accounting Review (1996), Supplement, 963; *Mathiak*, Unmaßgeblichkeit von kodifiziertem Handelsrechnungslegungsrecht für die einkommensteuerrechtliche Gewinnermittlung?, in *Budde* (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 323; *Moxter*, Zum Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, BB 1997, 195; *Hauser/Meurer*, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz im Lichte neuerer Entwicklungen, WPg 1998, 269; *Hennrichs*, Der steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 EStG – Stand und Perspektiven, StuW 1999, 138; *Schneider*, Abbau von Steuervergünstigungen durch Skalpierung der Maßgeblichkeit und Verlustverrechnung als „Stärkung der Investitionskraft“, DB 1999, 105; *Siegel*, Rückstellungen, Teilwertabschreibungen und Maßgeblichkeitsprinzip, StuB 1999, 195; *Weber-Grellet*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, BB 1999, 2659; *Schulze-Osterloh*, Handels- und Steuerbilanz, ZGR 2000, 594; *Driien*, Das Maßgeblichkeitsprinzip im Wechselspiel zwischen Gesetzgeber und Rechtsprechung, FR 2001, 992; *Kußmaul/Klein*, Überlegungen zum Maßgeblichkeitsprinzip im Kontext jüngerer nationaler sowie internationaler Entwicklungen, DStR 2001, 546; *W. Müller*, Die Ausnahme und die Regel – Ein Lehrstück, dargestellt am so genannten Maßgeblichkeitsprinzip, DStR 2001, 1858; *Bertl*, Sonderbetriebsvermögen und Maßgeblichkeitsprinzip, in *Bertl* ua. (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 151; *Egger*, Durchbrechung der Maßgeblichkeit, in *Bertl* ua. (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 169; *Hirschler*, Maßgeblichkeitsprinzip und die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG, in *Bertl* ua. (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 151; *Kilger*, Neue Tendenzen zum Maßgeblichkeitsgrundsatz im Licht des Umwandlungssteuergesetzes, DB 2003, 2677; *Tanzer*, Zur Dogmatik des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, in *Bertl* ua. (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 73; *Zorn*, Tendenzen des VwGH zum Maßgeblichkeitsprinzip, in *Bertl* ua. (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 179; *Scheffler*, Übersichten zur Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips, StuB 2004, 69; *Schulze-Osterloh*, Vorschläge für ein Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, ZIP 2004, 1128; *Hennrichs*, Bilanzgestützte Kapitalerhaltung, HGB-Jahresabschluss und Maßgeblichkeitsprinzip – Dinosaurier der Rechtsgeschichte, StuW 2005, 256.

Aufsätze ab 2007 (Entstehung BilMoG): *Dziadkowski*, Europäisierung des Maßgeblichkeitsprinzips?, IStR 2007, 361; *Fülbiel/Gassen*, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG): Handelsrechtliche GoB vor der Neuinterpretation, DB 2007, 2605; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Nochmals: Plädoyer für eine Abschaffung der „umgekehrten Maßgeblichkeit“!, DStR 2008, 1057; *Bareis*, Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz de lege lata und de lege ferenda, in *Schmiel/Breithecker* (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Berlin 2008, 31; *Breithecker*, BilMoG – Überblick über die Änderungen einzelabschlussrelevanter Vorschriften und Auflistung der Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips, in *Schmiel/Breithecker* (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Berlin 2008, 1; *Kirsch*, Neuinterpretation der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, StuB 2008, 453; *Kirsch*, Nutzen des steuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips i.d.F. des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, DStZ 2008, 561; *Schmiel*, Lässt

sich die Aufrechterhaltung des Maßgeblichkeitsprinzips durch das BilMoG ökonomisch begründen?, in *Schmiel/Breithecker* (Hrsg.), *Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*, Berlin 2008, 333; *Schneider*, *Steuerbetriebswirtschaftliche Gewinnermittlung statt des Entwurfs einer BilMoG-elpackung!*, in *Schmiel/Breithecker* (Hrsg.), *Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*, Berlin 2008, 283; *Stobbe*, *Überlegungen zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz nach dem (geplanten) Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Ausschüttbarkeit von Gewinnen ohne vorherige Gesellschaftsbesteuerung?*, DStR 2008, 2432; *Weber-Grellet*, *Die Abschaffung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes – Zur (weiteren) Emanzipation des Steuerrechts*, ZRP 2008, 146; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, *Zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung gem. § 5 Abs. 1 EStG i.d.F. durch das BilMoG – Stellungnahme zum Entwurf des BMF-Schreibens* (BMF vom 12.10.2009 – IV C 6 – S 2133/09/10001), DB 2009, 2570; *Dörfler/Adrian*, *Steuerbilanzpolitik nach BilMoG*, Ubg 2009, 385; *Förster/Schmidtman*, *Steuerliche Gewinnermittlung nach dem BilMoG*, BB 2009, 1342; *Günter*, *Das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz nach dem BilMoG*, Stbg 2009, 395; *Hennrichs*, *Neufassung der Maßgeblichkeit gemäß § 5 Abs. 1 EStG nach dem BilMoG*, Ubg 2009, 533; *Herzig/Briesemeister*, *Steuerliche Konsequenzen des BilMoG – Deregulierung und Maßgeblichkeit*, DB 2009, 926; *Herzig/Briesemeister*, *Das Ende der Einheitsbilanz – Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nach BilMoG-RegE*, DB 2009, 1; *Hoffmann*, *Die Dreifachbilanzierer vor und nach BilMoG*, StuB 2009, 367; *Künkele/Zwirner*, *BilMoG: Handelsrechtliche Reform mit steuerlichen Konsequenzen? Übersicht über die Änderungen durch das BilMoG und die steuerlichen Folgen*, DStR 2009, 1277; *Ley/Spingler*, *Die Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit – Auswirkungen auf die Bilanzierung in der Handelsbilanz zum 31.12.2009 nach bisherigem HGB*, Ubg 2009, 781; *Meurer*, *Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im BilMoG*, FR 2009, 117; *Richter/Welling*, *Tagungs- und Diskussionsbericht zum 29. Berliner Steuergespräch mit dem Thema „Bilanzrechtsmodernisierung – Zukunft der Steuerbilanz“*, FR 2009, 120; *Scheffler*, *Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz und steuerliche Gewinnermittlung*, StuB 2009, 45; *Schenke/Risse*, *Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*, DB 2009, 1957; *Spengel*, *Bilanzrechtsmodernisierung – Zukunft der Steuerbilanz*, FR 2009, 101; *Theile*, *Totenglocken für das Maßgeblichkeitsprinzip – „Steuerbilanzgesetz“ ante portas? – Zum Entwurf eines BMF-Schreibens zum Maßgeblichkeitsprinzip*, DStR 2009, 2384; *Weber-Grellet*, *Das BMF und die Maßgeblichkeit*, DB 2009, 2402; *Werth*, *Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG – Alle Klarheiten beseitigt?*, DStZ 2009, 508; *Anzinger/Schleiter*, *Die Ausübung steuerlicher Wahlrechte nach dem BilMoG – eine Rückbesinnung auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz*, DStR 2010, 395; *Ernsting*, *Ausübung steuerbilanzieller Wahlrechte nach dem BilMoG*, FR 2010, 1067; *Esterer*, *Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die steuerliche Gewinnermittlung*, in *Kessler/Förster/Watrin* (Hrsg.), *Unternehmensbesteuerung*, FS Norbert Herzig, München 2010, 627; *Fischer/Kalina-Kerschbaum*, *Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung*, DStR 2010, 399; *Frank/Wittmann*, *Die Änderung des § 5 I im Zuge des BilMoG*, Stbg 2010, 362; *Freidank/Velte*, *Quo vadis Maßgeblichkeit? Eine Analyse aus rechtshistorischer, steuersystematischer und betriebswirtschaftlicher Sicht*, StuW 2010, 185; *Geberth/Blasius*, § 5 Abs. 1 EStG – Neukonturierung des Maßgeblichkeitsprinzips – Anm. zum BMF-Schreiben v. 12.3.2010, FR 2010, 398, FR 2010, 408; *Günkel*, *Die Maßgeblichkeit nach der Bilanzrechtsreform (BilMoG)*, in *Kessler/Förster/Watrin* (Hrsg.), *Unternehmensbesteuerung*, FS Norbert Herzig, München 2010, 509; *Hennrichs*, *Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz und Besteuerung*, StbJb. 2009/10, 261; *Herzig/Briesemeister*, *Reichweite und Folgen des Wahlrechtsvorbehalts § 5 Abs. 1 EStG – Stellungnahme zum BMF-Schreiben vom 12.3.2010*, DB 2010, 917; *Hummel*, *Erweiterte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz im Steuerrecht? Zur Neufassung des § 5 Abs. 1 EStG durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG)*, FR 2010, 163; *Kaminski*, *Neue Probleme mit § 5 Abs. 1 EStG i.d.F. des BilMoG auf Grund des BMF-Schreibens vom 12.3.2010*, DStR 2010, 771; *Kußmaul/Gräbe*, *Der Maßgeblichkeitsgrundsatz vor dem Hintergrund des BilMoG*, StB 2010, 107; *Klein*, *Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit und die Folgen: Das BMF-Schreiben v. 12.3.2010 zum Maßgeblichkeitsgrundsatz nach BilMoG*, NWB 2010, 2042; *Kußmaul/Gräbe*, *Der Maßgeblichkeitsgrundsatz vor dem Hintergrund des BMF-Schreibens vom 12.3.2010*, StB 2010, 264; *Mayr*, *Bilanzrecht und Konzernbesteuerung in Eu-*

ropa, Vienna law inauguration lectures 2010, 1; *Mitschke*, Das Bilanzrecht unter der Herrschaft des BilMoG: Ein Überblick über die wichtigsten Fragen, FR 2010, 214; *U. Prinz*, Materielle Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB – ein Konzept für die Zukunft im Steuerbilanzrecht?, DB 2010, 2069; *Richter*, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung, GmbHR 2010, 505; *Scheffler*, Neuinterpretation des Maßgeblichkeitsprinzips, StuB 2010, 295; *J. Thiel*, Die modernisierte Maßgeblichkeit – § 5 Abs. 1 EStG in der Neufassung durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, in *Herlinghaus/Hirte/Hüttemann/Heidel* (Hrsg.), FS Wienand Meilicke, Baden-Baden 2010, 733; *Wehrheim/Fross*, Plädoyer für eine Stärkung des Maßgeblichkeitsprinzips, DStR 2010, 1348; *Wehrheim/Fross*, Wider die Aushöhlung des Maßgeblichkeitsprinzips, StuW 2010, 195; *Weilbach*, Das Maßgeblichkeitsprinzip des BilMoG im Strudel der Steuerbilanz, ZSteu. 2010, 341; *Wendt*, Wie wesentlich ist der Wesentlichkeitsgrundsatz für die Steuerbilanz?, in *Kessler/Förster/Watrin* (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 517; *Dziadkowski*, Zur „neuen“ Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 EStG, IStR 2011, 917; *Hoffmann*, Eigenständige steuerliche GoB?, StuB 2011, 769; *Hüttemann*, Die Zukunft der Steuerbilanz, DStZ 2011, 507; *Kahle/Schulz/Vogel*, Auswirkungen des BilMoG auf die Besteuerung der Unternehmen, Ubg 2011, 178; *Marx*, Teilhaberschaft als Leitbild zur Neukonzeption der steuerrechtlichen Gewinnermittlung nach Inkrafttreten des BilMoG, BB 2011, 1003; *Niemeyer/Frotzheim*, Praxisfragen nach Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit, DStR 2011, 538; *Scheffler*, Die steuerliche Gewinnermittlung am Wendepunkt?, in *DWS-Institut* (Hrsg.), Gewinnermittlung am Wendepunkt, Berlin 2011, 13; *Schulze-Osterloh*, Handelsrechtliche GoB und steuerliche Gewinnermittlung – Das Beispiel der Teilwertabschreibung, DStR 2011, 534; *Becker*, Abweichende Handels- und Steuerbilanz unter Beachtung latenter Steuern, NWB 2012, 57; *Buchholz*, Die Reichweite der Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Bilanzwerte bei Bewertung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, Ubg 2012, 777; *Hoffmann*, Hin und her bei der Maßgeblichkeit, StuB 2012, 849; *Meurer*, Maßgeblichkeit niedrigerer handelsrechtlicher Bilanzwerte im Rahmen der steuerlichen Rückstellungsbewertung, BB 2012, 2807; *Wüstemann/Wüstemann*, Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Zurechnung für die Steuerbilanz, BB 2012, 3127; *Zwirner*, Maßgeblichkeit – dabei sein ist alles?, StuB 2012, 1; *Hennrichs*, Zum Fehlerbegriff im Bilanzrecht, NZG 2013, 681; *Velte*, Entwicklung und Perspektiven des Maßgeblichkeitsprinzips – Das Ende eines deutschen Sonderwegs?, Ubg 2015, 265; *Meyering/Gröne*, Die GoB als verkanntes Problem bei einer Aufgabe der Maßgeblichkeit, StuW 2018, 28; *U. Prinz*, Bilanzsteuerrecht – Plädoyer für mehr Systemorientierung, FR 2023, 337; *Kahle*, IFRS und Maßgeblichkeitsgrundsatz, Ubg 2024, 423; *Kahle*, Grundfragen und aktuelle Entwicklungen des Bilanzsteuerrechts, FR 2024, 1; *Kahle*, Brennpunkte des Bilanzsteuerrechts, FR 2024, 1117; *Marx*, 150 Jahre Maßgeblichkeitsgrundsatz – Zwischenbilanz und Prognose, FR 2024, 969; *Marx*, Kernelemente eines Rahmenkonzepts für die Steuerbilanz, Ubg 2024, 113; *Moreno*, Computation of Taxable Business Profits: Book-Tax Conformity and other Issues, EATLP 22 (2024), 3.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung, BStBl. I 2010, 239; BMF v. 22.6.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung, BStBl. I 2010, 597; OFD Münster v. 14.9.2012, Auswirkung des BilMoG auf die Steuerbilanz; Gegenüberstellung der wesentlichen Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz unter Geltung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG).

I. Einordnung des Abs. 1

1. Historische Einordnung des Abs. 1

Schrifttum: *Rödel*, Die historische Entwicklung des Maßgeblichkeitsgedankens in Hinblick auf das Verhältnis von Handelsbilanz zu Steuerbilanz, Diss., Tübingen 1955; *Pausch*, Von der Steuerbilanz zur Handelsbilanz – geschichtlich betrachtet, DStZ 1979, 59; *Knobbe-Keuk*,

Zum Verfall der Steuergesetzgebung, BB 1988, 1086; *Lause/Sievers*, Maßgeblichkeitsprinzip und Steuerreform 1990, Konsequenzen für Handels- und Steuerbilanz, BB 1990, 24; *Schneider*, Die Anfänge der „Steuerbilanz“ und die Entstehung des Maßgeblichkeitsprinzips – Ein Beitrag zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre vor der akademischen Betriebswirtschaftslehre, in *Herzig* (Hrsg.), Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerberatung, FS Gerd Rose, Wiesbaden 1991, 175; *Pfahl*, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz, ein dem Steuerbilanzrecht vorgegebenes Grundprinzip? Von der Notwendigkeit einer steuerrechtlichen Begründung der durch § 5 Abs. 1 EStG in das Steuerrecht übernommenen handelsrechtlichen Vorschriften der Gewinnermittlung, Diss., Göttingen, Frankfurt am Main 1999; *Schneider*, Betriebswirtschaftslehre, Bd. 4: Geschichte und Methoden der Wirtschaftswissenschaft, München 2001; *Mathiak*, Das sächsische Einkommensteuergesetz von 1874/78: Entstehung und Durchführung; Genese des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, Dresden 2005; *Hüttemann*, Besteuerung von Unternehmen – Entwicklungen und Ausdifferenzierung, StuW 2014, 58; *Velte*, Entwicklung und Perspektiven des Maßgeblichkeitsprinzips, Ubg 2015, 265. Siehe auch oben Schrifttum zu mehreren Einzelfragen des § 5 Abs. 1 und des Maßgeblichkeitsgrundsatzes.

a) Ursprünge des Maßgeblichkeitsprinzips in den Steuerrechtsordnungen der deutschen Staaten bis 1918

150

Vorläufer der Maßgeblichkeit: An „kaufmännische[n] Gebräuche“ der Gewinnermittlung knüpfte in der Erklärungs- und Veranlagungspraxis bereits die erste auf der Grundlage des ostpreußischen Reglements von 1808 im deutschsprachigen Raum erhobene ESt an, um die Bemessungsgrundlage bei Händlern und Gewerbetreibenden zu bestimmen.

Mathiak, StuW 1995, 352 (364); *Werner*, Entwicklungszäsuren der Steuer-Bilanz, 1993, 79. Zu den Frühformen der faktischen Maßgeblichkeit einer „Handelsbilanz“ für die Vermögensbesteuerung im Spätmittelalter s. *Werner*, Entwicklungszäsuren der Steuer-Bilanz, 1993, 55. Zur Bedeutung der kaufmännischen Bücher und Aufzeichnungen im Steuerverfahren der Festsetzung der Einkommensteuer nach dem Preußischen Einkommensteuergesetz v. 1.5.1851 s. *Rombach*, Das Maßgeblichkeitsprinzip, 1988, 7.

Ursprünge des Abs. 1: In den Einkommensteuergesetzen Bremens (1874), Sachsens (1874/78/91), Sachsen-Meinings (1890), Preußens (1891), des Fürstentums Reuss ä. L. (1893), des Fürstentums Schwarzberg-Sondershausen (1894), Lippe-Detmolds (1894), Sachsen-Altenburgs (1896), Sachsen-Weimars (1896), Braunschweigs (1896/1899) und Sachsen-Gothas (1902) findet sich die frühere Verwaltungspraxis wieder, die kaufmännischen Grundsätze zum Ausgangspunkt der strechtl. Gewinnermittlung zu nehmen. Sie bestimmten die für Inventur und Bilanz geltenden Vorschriften des Handelsgesetzbuchs und ergänzend die dem „Gebrauche eines ordentlichen Kaufmanns“ entsprechenden Regeln zum Maßstab für die Berechnung des Reingewinns der Handels- und Gewerbebetriebe.

Im Gesetzgebungsverfahren zum Preußischen EStG 1891 überwiegen in den viel zitierten Auszügen aus den Parlamentsdebatten pragmatische Argumente. Vermieden werden sollte mit der Anknüpfung an die kaufmännischen Gebräuche die Verpflichtung der Kaufleute, zwei unterschiedliche Jahresrechnungen aufstellen zu müssen. Damit erhoffte man sich im Gesetzgebungsverfahren eine höhere Akzeptanz und Ehrlichkeit im Rahmen der Selbstdeklaration.

Anl. zu den Stenographischen Berichten, Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten, 17. Legislaturperiode, 3. Session 1890/91, Bd. 2, 1264, zit. nach *Rombach*, Das Maßgeblichkeitsprinzip, 1988, 14; *Marx*, FR 2024, 969 (971); *Pausch*, DStZ 1979, 63; *Pohl*, Die Entwicklung des ertragsteuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips, 1983, 28; *Velte*, Ubg 2015, 265 (271).

Die Kaufmannschaft setzte sich für die Anknüpfung an die handelsrechtl. Gebräuche ein, weil das im Handelsrecht ausgeprägte Vorsichtsprinzip den Ausweis und damit die Besteuerung eines überhöhten Gewinnes verhindern sollte.

Stenographische Berichte, Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten, 17. Legislaturperiode, 3. Session 1890/91, Bd. 2, 862, zitiert nach *Pohl*, Die Entwicklung des ertragsteuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips, 1983, 28; *Rombach*, Das Maßgeblichkeitsprinzip, 1988, 14; *Zimmermann*, Das Problem der Gerechtigkeit in der Einkommensbesteuerung, 1978, 196 ff.

Eine erste dogmatische Rechtfertigung der Rspr. für die Anknüpfung der stl. an die handelsrechtl. Gewinnermittlung begründete das Preußische Oberverwaltungsgericht 1902 mit der Beschreibung des Staats als stillem Teilhaber des gewerblichen Unternehmers, nachdem es zuvor bereits 1895 das Verhältnis von HBil. und StBil. deskriptiv ausgelotet hatte.

PrOVG v. 2.7.1902, Rep. V A 136/01, PrOVGSt 10, 294, 305; PrOVG v. 13.12.1895, Rep. V 5/95, PrOVGSt 4, 241, 243 f.

151 **b) Entwicklung eines eigenständigen Bilanzsteuerrechts in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und im Reichseinkommensteuergesetz 1918 bis 1945**

EStG 1920: Das erste reichseinheitliche EStG 1920 (s. Dok. ESt. Anm. 11) orientierte sich an den Vorbildern Sachsens, Württembergs, Sachsen-Weimars, Sachsen-Coburgs, Mecklenburgs, Preußens und Bayerns und bestimmte für alle Stpfl., welche Handelsbücher nach den Vorschriften des HGB führten, die für Inventur und Bilanz durch das HGB vorgeschriebenen Grundsätze zum Gewinnermittlungsmaßstab.

Nach § 33 Abs. 1 EStG 1920 war der Geschäftsgewinn grds. „durch Vergleich der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben“ unter Berücksichtigung von Bestands- und Wertveränderungen im Umlauf- und beweglichen Anlagevermögen sowie von Entnahmen und Einlagen zu ermitteln. § 33 Abs. 2 bestimmte abw. hiervon für Steuerpflichtige, „welche Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs führen“, den Geschäftsgewinn „nach den Grundsätzen zu berechnen, wie sie für die Inventur und Bilanz durch das Handelsgesetzbuch vorgeschrieben sind“.

Das EStG 1920 enthielt keine eigenen Bewertungsregeln und knüpfte damit auch hinsichtlich der Bewertung ganz an die Bewertungsregeln des HGB an, die in § 40 Satz 2 HGB 1900 eine Bewertung zu Zeitwerten vorsahen und damit eine Regel formulierten, die bei Inkrafttreten des EStG 1920 schon nicht mehr den von den aktienrechtl. Bilanzierungsvorschriften geprägten kaufmännischen Gebräuchen entsprach, nach denen die AHK eine Bewertungsobergrenze bildeten und planmäßige Abschreibungen vorzunehmen waren (*Pohl*, Die Entwicklung des ertragsteuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips, 1983, 74).

EStG 1921: Die noch vor der ersten Anwendung des EStG 1920 durch das EStÄG 1921 (RGBl. I 1921, 313) vorgenommen Änderungen regelten mit dem Bewertungsvorbehalt in § 33a und der stfreien Rücklage für Ersatzbeschaffung in § 59a erste Beschränkungen des Maßgeblichkeitsprinzips.

EStG 1923/1925: Die EStG 1923 (RGBl. I 1923, 198) und 1925 (s. Dok. ESt. Anm. 30) knüpften nicht mehr an die tatsächliche Buchführung, sondern an die Buchführungspflicht der Kaufleute (vgl. *Kuhn*, Einkommensteuergesetz, 3. Aufl. 1923, § 33 Rz. 3 III b) und im EStG 1925 in § 13 alternativ an tatsächliche Buchführung oder Buchführungspflicht an, um eine Gewinnermittlung nun nicht mehr

nach den Regelungen des HGB, sondern „nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung“ in einem BV-Vergleich vorzuschreiben. Der Gesetzgeber verfolgte damit einerseits das Ziel die unter Kaufleuten anerkannten Gewinnermittlungsregeln zu rezipieren und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung andererseits zu allgemeiner Geltung zu verhelfen.

Begr. Entwurf eines EStG v. 26.4.1925, abgedruckt in FinanzArchiv 43, Bd. 1, 166 (207).

Ein Bewertungsvorbehalt in § 13 und vorrangige Bewertungsregeln in den §§ 16, 19 und 20 sowie eine in § 105 ff. EStG 1925 eingeschränkte Anknüpfung an HBil. und Goldmarkbilanz begründeten, abw. von den Regelungen des HGB, nunmehr der kaufmännischen Praxis entsprechende Wahlrechte und ermöglichten damit, in der durch die Gesetzesbegründung erstmals so bezeichneten StBil. (RTDrucks. III/795, 46), die Befolgung des Realisations- und des Imparitätsprinzips. Die Ausübung dieser Wahlrechte konnte in der Praxis zu erheblichen Abweichungen zwischen der handels- und der strechtl. Gewinnermittlung führen.

Rombach, Das Maßgeblichkeitsprinzip, 1988, 23 f.; *L. Schmidt*, Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, 1994, 27; *Werner*, Entwicklungszäsuren der Steuer-Bilanz, 1993, 136 ff.

Der RFH konkretisierte bereits für die EStG 1920/1923/1925 den im Gesetzeswortlaut materiell formulierten Maßgeblichkeitsgrundsatz als Regel, die die Übernahme des konkreten handelsrechtl. Bilanzansatzes vorschrieb, im Sinne einer formellen Maßgeblichkeit,

RFH v. 16.1.1923, RFHE 11, 249, 252; RFH v. 30.3.1927, StuW 1927, Sp. 104; RFH v. 11.2.1930, RStBl. 1930, 153; RFH v. 9.12.1931, RStBl. 1932, 147 (148); RFH v. 23.5.1935, RStBl. 1935, 1467. Die im Gesetzeswortlaut ähnliche Regelung des SächsEStG 1874 hatte Jahrzehnte zuvor bereits das SächsOVG im Sinne einer strengen formellen Maßgeblichkeit ausgelegt (SächsOVG v. 30.12.1901, Nr. 226 II S, JbSächsOVG 1, 348).

prägte den Begriff der StBil. als abgeleitete HBil.,

RFH v. 17.4.1929, RStBl. 1929, 455; RFH v. 11.2.1930, RStBl. 1930, 153; RFH v. 30.4.1930, RStBl. 1930, 354.

und entwickelte auf der Grundlage des EStG 1925 mit Teilwert und WG erste eigenständige strechtl. Begrifflichkeiten und Wertungen, mit denen er den Grundstein für ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht setzte.

Exemplarisch zum Teilwertbegriff RFH v. 14.12.1926, RFHE 20, 87, der bereits in Entsch. des PrOVG v. 5.3.1907, PrOVGE 50, 113 (114) und PrOVG v. 10.2.1911, PrOVGE 58 (168) inhaltlich angedacht war (Die von *L. Schmidt*, Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, 1994, 27 f., mit dem Teilwertbegriff in Verbindung gebrachte frühere Entsch. des ROHG v. 3.2.1873, Rep. 934/73, ROHGE 12, 15 [19], beschränkt sich auf kurze Überlegungen zur Bewertung unter der Annahme der Unternehmensfortführung). Zum Begriff des WG und zur nach strechtl. Grundsätzen weitergehenden Aktivierung immaterieller WG: RFH v. 27.3.1928, RStBl. 1928, 260 (261).

Mit dem Teilwert als strechtl. Wertkategorie und einem eigenständigen Wirtschaftsgutsbegriff löste sich das Steuerbilanzrecht von einer zu dieser Zeit „zur Übervorsicht neigenden kaufmännischen Übung“ (*Sigloch*, BFuP 2000, 157 [160]). Das gegenüber der handelsrechtl. Aktivierungskategorie des Vermögensgegenstandes weitere Verständnis des WG führte jedoch im Bereich der immateriellen Güter zu erheblichen Abweichungen im Bilanzansatz (*Döllerer in Mellwig/Moxter/Ordleheide*, Einzelabschluss und Konzernabschluss, 1988, 91 (104): „Aktivierungswelle, auf der bisher nicht bekannte Wirtschaftsgüter einherschwammen“).

EstG 1934: Das EstG 1934 (s. Dok. Est. Anm. 50) kehrte zur materiellen Buchführungspflicht als alleinige Tatbestandsvoraussetzung der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB zurück und reformierte in einem eigenständigen § 6 die Regelungen über die Bewertung mit dem Ziel einer Wiederannäherung an die handelsrechtl. Gewinnermittlung,

Begr. EstG v. 16.10.1934, RStBl. 1935, 33 (37 f.).

Zugleich übernahm es die vom RFH geprägten eigenständigen strechtl. Begriffe Teilwert und WG (s. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EstG 1934) und legte den Grundstein für bilanzielle Subventionstatbestände, die zunächst von der Verwaltungspraxis später auch vom Gesetzgeber mit dem Erfordernis einer korrespondierenden Bilanzierung in der HBil. verknüpft wurden, für welches erst später der Begriff der umgekehrten Maßgeblichkeit geprägt worden ist.

EstG 1938: Das EstG 1938 (RGBl. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97) änderte wiederum nur die Voraussetzungen der Maßgeblichkeit und knüpfte nunmehr nicht mehr an die materielle Buchführungspflicht an, sondern verknüpfte die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB mit der Eintragung der Firma des Kaufmanns im Handelsregister (s. Anm. 2).

D-Markbilanzgesetz: Das Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung (D-Markbilanzgesetz) v. 21.8.1949 (WiGBl. 1949, 279, Nr. 32) regelte in § 74 die Eröffnungsbilanz nach Handels- und StRecht als Einheitsbilanz.

EstG 1955: Im EstG 1955 (s. Dok. Anm. 220) kehrte das Gesetz wieder zu den Tatbestandsvoraussetzungen des EstG 1925 zurück (s. Dok. Anm. 213) und setzt seither eine bestehende Buchführungspflicht oder tatsächliche Buchführung voraus (s. Anm. 2). Die Einfügung des Adjektivs „handelsrechtlich“ trug die Frage in den Wortlaut des § 5, ob es spezifisch handels- und spezifisch strechtl. GoB geben könne (historisch *Littmann*, DStR 1962/63, 652 Fn. 3) und ob sich „handelsrechtliche“ GoB allein aus dem Handelsrecht ergeben könnten (*Rombach*, Das Maßgeblichkeitsprinzip, 1988, 72–77).

152 c) Anfechtung und Bewährung des Maßgeblichkeitsprinzips bis zum Bilanz-Richtliniengesetz 1985

EstÄG 1969: Das AktG 1965 (v. 6.9.1965, BGBl. I 1965, 1089) änderte für Aktiengesellschaften verschiedene bislang als handelsrechtl. GoB anerkannte Ansatz- und Bewertungsregeln und führte etwa in § 153 Abs. 3 AktG ein Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV und die AHK als Ausgangswert der Bewertung ein. Die mit dieser Änderung des Aktienrechts einhergehende faktische Anpassung und Veränderung bislang anerkannter GoB in der Bilanzierungspraxis führte zu der Frage, inwieweit diese Änderungen für den stl. BV-Vergleich nachvollzogen werden sollte (*Krieger*, FS Döllerer, 1988, 327 [332]). Sie stellte sich vor dem Hintergrund einer von einer statischen Bilanzaufassung geprägten Veränderung des Handelsbilanzrechts, der ein von der dynamischen Bilanzlehre geprägter weiter strechtl. Wirtschaftsgutsbegriff gegenüberstand und mündete in einer ersten rechtspolitischen Bewährungsprobe der Maßgeblichkeit in der Nachkriegszeit (*Kiehne*, BB 1968, 553 [556]). Mit dem EstÄG v. 16.5.1969 (BGBl. I 1969, 421) ergänzte der Gesetzgeber den § 5 durch Regelungen, die die aktienrechtl. Bestimmungen teilweise nachvollzogen (s. Anm. 2). Je nach Vor-

verständnis war dies eine Emanzipation der strechtl. Gewinnermittlung von den handelsrechtl. GoB durch eine eigenständige Regelung (*Littmann*, DStR 1969, 321) oder eine Fortschreibung der Bindung der stl. Gewinnermittlung an die handelsrechtl. GoB (so *Thiel*, FR 1969, 165 [168] und später auch die BReg. im RegE für das Bilanzrichtlinie-Gesetz, BTDrucks. 10/317, 65; *Sigloch*, BFuP 2000, 157 [161], erkennt im EStÄG 1969, trotz „allein aus fiskalischen Gründen eingeführten offenen Bilanzierungsvorbehalten in ‚Randbereichen‘“ eine „deklaratorische Wiedervereinigung“, ähnlich *Döllerer* in *Mellwig/Moxter/Ordelheide*, Einzelabschluß und Konzernabschluß, 1988, 91 [104]).

BFH – GrS 2/68: Der Beschl. des BFH (BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BFHE 95, 31), nach dem Ansatzwahlrechte, die handelsrechtl. GoB gewähren, für die stl. Gewinnermittlung teleologisch zu beschränken sind, knüpfte an die Gesetzesbegründung des EStG 1934 und die ältere Rspr. des RFH an, bewirkte mit seiner Betonung eigenständiger Zwecke der StBil. aber insofern eine Zäsur als damit eine Emanzipation des Bilanzsteuerrechts gegenüber dem Handelsbilanzrecht verbunden wurde.

So etwa *L. Schmidt*, Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, 1994, 31; *Sigloch*, BFuP 2000, 157 (161); später *Gräbe*, Das Maßgeblichkeitsprinzip, 2012, 68.

Die Entsch. kann mit einer überzeugenden Gegenansicht aber auch als Anerkennung des vom Vorsichtsprinzip geprägten Handelsbilanzrechts (*Mayer* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 147 [159]) durch das StRecht verstanden werden, indem sie den vollen Gewinn zum Maßstab erhebt, den der Stpfl. nach den handelsrechtl. GoB ermitteln darf (*Moxter*, BB 1997, 195).

Steuerreformkommission 1971/StÄG 1974: Eine vom BMdF eingesetzte Steuerreformkommission hatte in ihrem 1971 vorgelegten Gutachten mit Kritik an vielfältigen Wahlrechten eine Modernisierung der handelsrechtl. Bilanzierungsregeln erwogen, sich dann aber für eine formale Abkopplung der stl. Gewinnermittlungsregeln von den handelsrechtl. GoB entschieden und ein eigenständiges Steuerbilanzrecht vorgeschlagen, das inhaltlich weitreichend mit den handelsrechtl. GoB übereinstimmte, teilweise sogar auf diese verwies (BMF, Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, 430 ff.). Ein erster RefE für ein EStG 1974 v. 10.12.1971 (wiedergegeben bei *Klotz*, BB 1972, 34) hatte diese Vorschläge aufgegriffen. Im Gesetzgebungsverfahren wurden sie nach Kritik im Schrifttum

Bareis, WPg 1972, 498; *Döllerer*, BB 1971, 1333; *Paulick*, FS Reinhardt, 1972, 275 (288)

mit Hinweisen auf die wünschenswerte Einheitlichkeit der Rechtsordnung und auf Vereinfachungszwecke (BTDrucks. 7/1470, 246) nicht weiterverfolgt (s. Anm. 2).

BiRiLiG: Die Vierte gesellschaftsrechtliche RL (Bilanzrichtlinie) v. 25.7.1978 (ABl. EG 1978 Nr. L 222, 11) war von den deutschen handelsrechtl. GoB zwar wesentlich geprägt, begrenzte aber die Bildung stiller Reserven in der HBil. Um dennoch die insbes. von Deutschland geforderte Steuerneutralität eines richtlinienkonformen deutschen Umsetzungsgesetzes (vgl. BTDrucks. 10/317, 68) zu gewährleisten, enthält die RL in Art. 35 Abs. 1 Buchst. d iVm. Art. 39 Abs. 1 Buchst. e einen Vorbehalt, der die Bildung stiller Reserven in der HBil. erlaubt, soweit das nationale StRecht die Inanspruchnahme einer Steuervergünstigung von einer übereinstimmenden Bilanzierung in HBil. und StBil. abhängig macht (zur Entstehungsgeschichte *Krieger*, FS *Döllerer*, 1988, 327 [335 ff.]). Auf der Grundlage dieser Regelung wurden mit dem Bilanzrichtliniengesetz 1985 die Regelungen der § 273 (Sonderposten mit Rücklagenanteil), § 279 (Abschreibung) und § 280 Abs. 2 (Wertaufholungen bei Wegfall stl. Abschreibungsgründe) in das HGB eingefügt. Die Um-

setzung der RL durch das BiRiLiG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) führte zur Kodifizierung großer Teile der handelsrechtl. GoB im HGB, bei der wiederum auf die Steuerneutralität der Regelungen geachtet worden war (BTDrucks. 10/317, 64; Rautenberg, FS Vorbaum, 1990, 251 [260 ff.])

Korrespondierende Regelungen im EStG hielt die BReg. (BTDrucks. 10/317, 65, 94) zunächst ebenso wie der FinAussch. (BTDrucks. 10/4268, 3) mit einer Rechtsauffassung nicht für notwendig, nach der das geltende Recht bereits einen Grundsatz der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit enthalten hatte und nach der die Ausübung stl. Bewertungswahlrechte eine korrespondierende Wahlrechtsausübung in der HBil. voraussetzte. Erst nach Zweifeln des Rechtsausschusses, die nach zwei in der Begr. als divergierend wahrgenommenen Entsch. des BFH aufgekommen waren

BFH v. 24.4.1985 – I R 65/80, BFHE 144, 14, zur Beibehaltung von Sonderabschreibungen in späteren Wj.; BFH v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BFHE 144, 25, zur unterschiedlichen Wahlrechtsausübung für die Ermittlung des estrechtl. Gewinns und des gewstrechtl. Ertrags,

ist in § 6 Abs. 3 deklaratorisch für die Inanspruchnahme stl. Bewertungswahlrechte eine in der Beschlussempfehlung des FinAussch. als umgekehrte Maßgeblichkeit bezeichnete Regelung eingefügt worden.

BTDrucks. 10/4268, 46. Zur Entstehungsgeschichte s. § 6 Anm. 2; *Raupach in Mellwig/Moxter/Ordeltshede*, Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 105 (108).

153 d) Aufwertung des Maßgeblichkeitsprinzips durch das WoBauFG 1990 (§ 5 Abs. 1 Satz 2 aF)

Vorgeschichte: Im Schrifttum ist die von der BReg. und vom FinAussch. nur als deklaratorische Formulierung eines allgemeinen Prinzips der formellen und umgekehrten Maßgeblichkeit verstandene Regelung des § 6 Abs. 3 idF des BiRiLiG 1985 vielfach als punktuelle Ausnahme für die dort geregelten Bewertungstatbestände verstanden worden. Nach dieser Auffassung sollten nur die in § 6 Abs. 3 idF des BiRiLiG 1985 genannten Absetzungen, Sonderabschreibungen und Abschreibungen von einer korrespondierenden Bilanzierung in der HBil. abhängen

Dziadkowski, BB 1986, 329 (332); *Mathiak*, StbJb. 1986/87, 79 (91 f.); *Döllerer*, BB 1987, Beilage 12, 16; *Söffing*, DB 1988, 297; aA *Bordewin*, DStR 1988, 668 (670).

Die daraus wegen § 273 HGB idF des BiRiLiG 1985 allein für die HBil. folgenden Konsequenzen hätten ein Auseinanderfallen von HBil. und StBil. zur Folge gehabt, weil diese Regelung strechtl. motivierte Sonderabschreibungen nur erlaubte, wenn eine korrespondierende Bilanzierung in der HBil. notwendige Voraussetzung der Inanspruchnahme bilanzieller Subventionen war (*Pfahl*, Die Maßgeblichkeit, 1999, 110). Dies war nicht im Sinne der BReg. (BTDrucks. 11/2157, 139; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 32, vermutete fiskalische Interessen).

Steuerreformgesetz 1990: Durch eine im RegE für ein StReformG 1990 v. 19.4.1988 vorgeschlagene deklaratorische Ergänzung des § 5 Abs. 1 um einen Satz 2 sollten „Zweifel“ an der allgemeinen Geltung des Grundsatzes einer formellen wie auch einer umgekehrten Maßgeblichkeit ausgeräumt werden (BTDrucks. 11/2157, 139):

„Steuerrechtliche Ansatz- oder Bewertungswahlrechte sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben; dies gilt nicht für das Recht auf Bildung einer Rücklage für Preissteigerung auf Grund des § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b.“ (BTDrucks. 11/2157, 5).

Nachdem sich an dieser von der BReg. zunächst nur als Klarstellung beabsichtigten Formulierung grundsätzliche Kritik am Maßgeblichkeitsgrundsatz überhaupt und am aus der umgekehrten Maßgeblichkeit folgenden Einfluss strechtl. Bilanzierungsregeln auf die HBil. (wieder-)entzündet hatte (exemplarisch *Raupach/Schulze-Osterloh*, BB 1988, 1089 [1090]) und auch Zweifel an der befriedigenden Wirkung der Formulierung aufgekommen waren (*Mathiak*, DStR 1988, 274) wurde der Formulierungsvorschlag im Gesetzgebungsverfahren auf Empfehlung des Rechtsausschusses aus dem Entwurf für ein StReformG 1990 zurückgestellt (BTDrucks. 11/2536, 30; *Lause/Sievers*, BB 1990, 24 [27]).

WoBauFG 1990: Im Gesetzgebungsverfahren für ein später eingebrachtes Gesetz zur stl. Förderung des Wohnungsbaus und denkmalgeschützter Gebäude (BTDrucks. 11/5680 v. 14.11.1989) griff der FinAussch. die im Verfahren des StReformG 1990 zurückgestellten Elemente mit der Feststellung wieder auf, die die umgekehrte Maßgeblichkeit betreffenden Fragen seien geklärt, der Rechtsausschuss habe seine Bedenken zurückgezogen (BTDrucks. 11/5970, 28) und schlug nunmehr die folgende, schließlich im Gesetz zur stl. Förderung des Wohnungsbaus und zur Ergänzung des Steuerreformgesetzes 1990 (Wohnungsbauförderungsgesetz – WoBauFG) v. 22.12.1989 verkündete (BGBl. I 1989, 2408) Formulierung vor:

„Steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben.“ (BTDrucks. 11/5970, 7). Zu den Hintergründen dieser Reformulierung des Vorschlags gegenüber dem RegE des Steuerreformgesetzes 1990 s. *Sarrazin in Mellwig/Moxter/Ordelheide*, Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 145 (153).

e) Konkretisierungen und Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes seit dem WoBauFG 1990

154

DMBiG: § 52 Abs. 2 des Gesetzes über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung (D-Markbilanzgesetz – DMBiG) v. 23.9.1990 (Neufassung v. 28.7.1994, BGBl. I 1994, 1842) regelt wie sein historisches Vorbild v. 21.8.1949 (s. Anm. 151) eine einheitliche Handels- und Steuereröffnungsbilanz, vollzieht und dokumentiert aber zugleich die zwischenzeitlich vom Gesetzgeber eingefügten Durchbrechungen der Maßgeblichkeit.

Reformgesetzgebung 1990 bis 2009: Nach dem WoBauFG 1990 bis zum BilMoG 2009 wurde § 5 fünf Mal ergänzt und der Verweis auf die handelsrechtl. GoB dadurch konkretisiert und eingeschränkt (s. Anm. 2). Im gleichen Zeitraum wurden die Bewertungsvorschriften in § 6 zwanzig Mal reformuliert (s. § 6 Anm. 2). Ein Teil dieser Reformen ist offenkundig mit fiskalischen Erwägungen gerechtfertigt worden (*Gräbe*, Das Maßgeblichkeitsprinzip, 2012, 71; *Knobbe-Keuk*, BB 1988, 1086; *Sigloch*, BFuP 2000, 157 [162]), etwa das mit dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform v. 29.10.1997 mit Abs. 4a eingefügte und durch das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 konkretisierte GoB-widrige Passivierungsverbot für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (s. Anm. 2051) und das mit dem StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 erweiterte Passivierungsverbot für Rückstellungen wegen Dienstjubiläumszusagen (s. Anm. 2002). Die übrigen Ergänzungen lassen sich dagegen noch als Ausdruck einer eigenen Interpretation der handelsrechtl. GoB durch den Steuergesetzgeber verstehen und stellen deshalb nicht nach einhelliger Ansicht Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes dar, etwa die durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 mit Abs. 4b eingefügten, durch das StÄndG

2001 v. 20.12.2001 reformulierten und durch das StBereinG v. 22.12.1999 mit Abs. 2a weiter konkretisierten Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen für Aufwendungen, die zukünftige AHK darstellen könnten oder mit zukünftigen Gewinnen in Zusammenhang stehen (s. Anm. 1900 und 2100) und die durch das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 mit Abs. 1a eingefügte Regelung zur Bildung von Bewertungseinheiten (s. Anm. 1700). Einzelne durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 mit dem Ziel einer Objektivierung der Gewinnermittlung (BTDrucks. 14/23, 170) in § 6 eingefügten Bewertungsregeln sind später mit ähnlichen Argumenten (Objektivierung der Gewinnermittlung durch Reduzierung von Wahlrechten, BTDrucks. 16/10067, 35 f.) im BilMoG durch den Gesetzgeber für das Handelsrecht teilweise übernommen worden und haben insofern die Maßgeblichkeit nicht durchbrochen, sondern eine Entwicklung der GoB eingeleitet, etwa in Gestalt des Abzinsungsgebots für die Bewertung von Rückstellung in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG idF des StEntlG 1999/2000/2002 einerseits und § 253 Abs. 2 HGB idF BilMoG andererseits oder der Voraussetzung der dauernden Wertminderung für eine außerplanmäßige Abschreibung für Vermögensgegenstände des AV in § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB idF BilMoG nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 ESt.

Zur Bedeutung des Bezugsrahmens für die Bewertung strechtl. Regelungen als die GoB durchbrechende oder konkretisierende Regelungen: *Sigloch*, BFuP 2000, 157 (172 f.).

155 f) Reformulierung des Maßgeblichkeitsprinzips durch das Bilanzrechts-Modernisierungsgesetz (BilMoG)

Durch das Bilanzrechts-Modernisierungsgesetz (BilMoG) v. 25.5.2009 erlangte Abs. 1 seine heute geltende Fassung (s. Anm. 2). Mit dem BilMoG verfolgte die BReg. das Ziel, das deutsche Handelsbilanzrecht durch Vereinfachung und Aufwertung des Informationsgehalts der HBil. gegenüber internationalen Rechnungslegungsstandards für KMU wettbewerbsfähig zu gestalten. Ein zentrales Anliegen des BilMoG war die Zurückdrängung des strechtl. Einflusses auf die HBil. durch die im Schrifttum vielfach angemahnte

Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, DStR 2008, 1057; Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 2002, 2372 (2378); IDW, FN-IDW 2008, 9 (11); *Haeger*, Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit in der Praxis, 1989, 59; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 30.

Aufhebung der in den § 247 Abs. 3, §§ 254, 273, 279, 281, 285 Satz 1 Nr. 5 HGB enthaltenen Öffnungsklauseln, die abhängig von strechtl. Tatbestandsvoraussetzungen eine GoB-widrige Bilanzierung erlaubten (sog. umgekehrte Maßgeblichkeit).

BTDrucks. 16/10067, 42, 49, 65, 66, 68.

Das Gesetzgebungsverfahren war aus strechtl. Sicht durch das singuläre Ziel dominiert, die rein handelsrechtl. motivierte Aufwertung der HBil. durch Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit steuerneutral auszugestalten (Maxime der Steuerneutralität).

RegE, BTDrucks. 16/10067, 41; Stellungnahme des BR, BTDrucks. 16/10067, 120; Gegenäußerung der BReg., BTDrucks. 16/10067, 124, „Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die Steuerbilanz wird durch die Änderungen des vorliegenden Gesetzentwurfes nicht berührt. Durch das BilMoG ergeben sich daher zum gegenwärtigen Rechtszustand keine Änderungen ... Auch nach dem Verzicht auf die umgekehrte Maßgeblichkeit än-

dert sich an der Systematik der außerplanmäßigen Abschreibungen/der Teilwertabschreibung wegen dauernder Wertminderung nichts“; Rechtsausschuss des BT, Beschlussempfehlung und Bericht, BTDrucks. 16/12407, 83; MdB Tillmann, BT-PIPr 16/214 (26.3.2009), 23215 (B); MdB Tillmann, BT-PIPr 16/179 (25.9.2008), 19194 (A); MdB Dyckmanns, BT-PIPr 16/179 (25.9.2008), 19195 (D) mit perspektivischen Überlegungen zur Wiedererlangung der Einheit von Handels- und Steuerbilanz; MdB Höll, BT-PIPr 16/179 (25.9.2008), 19197 (B); Parl. Staatssekretär Hartenbach, BT-PIPr 16/179 (25.9.2008), 19198 (C); Antwort BReg. v. 12.2.2008, auf die Kleine Anfrage der FDP-Fraktion, Sicherstellung einer steuerneutralen Bilanzrechtsmodernisierung, BTDrucks. 16/8020, 2: „Der Gesetzentwurf ist grundsätzlich auf Steuerneutralität angelegt ... Die vorgeschlagene Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit soll steuerneutral wirken“; Parl. Staatssekretär Hartenbach, BT-PIPr 16/141 (13.2.2008), 14834 (B).

Diese Steuerneutralität sollte nach dem RegE durch eine Umkehrung der Regelung in Abs. 1 Satz 2 idF WoBauFG 1990 bewirkt werden, der an Stelle des Gebots der korrespondierenden Ausübung strechtl. Wahlrechte in der HBil. eine Durchbrechung der GoB für stl. Wahlrechte vorsieht.

Die knappe Begr. zur Reformulierung des Abs. 1 lautete im RegE: „Zu Art. 3 (Änderung des Einkommensteuergesetzes): Bei den in Art. 3 vorgenommenen Änderungen handelt es sich im Grundsatz ausschließlich um Folgeänderungen zur Sicherstellung der Steuerneutralität, die aus den Änderungen der handelsrechtlichen Vorschriften resultieren.“ (BTDrucks. 16/10067, 45).

Die Formulierungsvorschläge der BReg. im RegE sind im Gesetzgebungsverfahren unverändert übernommen worden (BTDrucks. 16/12407, 43; BT-PIPr. 16/214, 23220 (C); BR-PIPr. 857, 127C, 157A). Trotz des ungewöhnlich deutlich erkennbaren gesetzgeberischen Willens, allein die HBil. von der StBil. zu entkoppeln, im Übrigen das Verhältnis der strechtl. zur handelsrechtl. Gewinnermittlung aber unverändert zu lassen (betonend *Schenke/Risse*, DB 2009, 1957 [1958]), ließ das BilMoG die Diskussion über die Reichweite der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB für die stl. Gewinnermittlung noch vor seiner Verkündung wieder aufleben.

Ballwieser, FS Spindler, 2011, 577; *Bareis* in *Schmiel/Breithecker*, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 31 (63), mit einem eigenständigen Formulierungsvorschlag für eine Reform der Maßgeblichkeit; *Dörfler/Adrian*, Ubg 2009, 385 (386); *Freidank/Velte*, StuW 2010, 185; *Förster/Schmidtman*, BB 2009, 1342; *Füllbier/Gassen*, DB 2007, 2605; *Günkel*, FS Herzig, 2010, 509 (511); *Hennrichs*, Ubg 2009, 533 (542); *Herzig*, BB 2009, Heft 19, M1 („Das Ende der Einheitsbilanz ist erreicht“); *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 1 (2); *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 926 (931); *Hoffmann*, StuB 2012, 849; *Hüttemann*, DStZ 2011, 507; *Kahle/Schulz/Vogel*, Ubg 2011, 178; *Kahle/Günter*, StuW 2012, 43 (45); *Kirsch*, DStZ 2008, 561 (564); *Lange/Müller*, Stbg 2013, 272 (274); *Künkele/Zwirner*, DStR 2009, 1277 (1283); *Meurer*, FR 2009, 117 (120); *Richter/Welling*, FR 2009, 120 (122); *Marx*, BB 2011, 1003; *Stobbe*, DStR 2008, 2432 („Auch die Frage, wie der Maßgeblichkeitsgrundsatz auszulegen ist, wird wieder diskutiert werden müssen“); *Theile*, DStR 2009, 2384; *Theile/Hartmann*, DStR 2008, 2031 („Möglicherweise entfernen sich Handels- und Steuerbilanz weit stärker voneinander, als von den Verfassern des Regierungsentwurfs ursprünglich beabsichtigt“) und 2034; *Thiel*, FS Meilicke, 2010, 733 (738 f.); *Velte*, Ubg 2015, 265, 279; *Weber-Grellet*, ZRP 2008, 146 (148), „nach dem vorgeschlagenen Entwurf werden Handels- und Steuerbilanz weiter auseinanderdriften“; *Wehrheim/Fross*, StuW 2010, 195; *Wichmann/Kemcke*, DStZ 2012, 514 (515).

Einstweilen frei.

156–159

2. Systematische Einordnung des Abs. 1

Schrifttum: *Eckhardt*, Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, StbJb. 1961/62, 77; *Duckstein*, Handelsbilanz und Steuerbilanz unter Berücksichtigung der Einheitsbilanz, Diss., Nürnberg 1964; *Schneider*, Sieben Thesen zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz, DB 1970, 1697; *Marettke*, Bemerkungen zum Sinn des Maßgeblichkeitsprinzips, StuW 1971, 342; *Bareis*, Zur Reform des Maßgeblichkeitsprinzips, WPg 1972, 498; *Paulick*, Kann auf den Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz für die Zukunft verzichtet werden?, in *Pleyer/Schultz/Schwinge* (Hrsg.), FS Rudolf Reinhardt, Köln 1972, 275; *Frey*, Die Behandlung steuerlicher Sachverhalte nach der 4. EG-Richtlinie, BB 1978, 1225; *Schneider*, Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, BB 1978, 1577; *Clemm/Nonnenmacher*, Die Steuerbilanz – ein fragwürdiger Besteuerungsschlüssel?, in *Klein/Vogel* (Hrsg.), Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung: Grundfragen – Grundlagen, FS Hugo von Wallis, Bonn 1985, 227; *Merkert/Kothes*, Verfassungsrechtlich gebotene Entkopplung von Handels- und Steuerbilanz, BB 1985, 1765; *Hamerle*, Fiskus – interessiert an Gläubigerschutzfunktion der Bilanz. Identität der Ziele von Handels- und Steuerbilanz, Finanz Journal 1987, 143; *Knepper*, Das Maßgeblichkeitsprinzip als Alibi des Fiskus für rechtswidrige finanzielle Einflüsse, DStR 1987, 688; *Döllerer*, Steuerbilanz und Beutesymbol, BB 1988, 238; *Havermann*, Der Aussagewert des Jahresabschlusses, WPg 1988, 612; *Mössner*, Ist die Maßgeblichkeit tot?, Stbg 1988, 145; *Beisse*, Die Generalnorm des neuen Bilanzrechts und ihre steuerrechtliche Bedeutung, in *Mellwig/Moxter/Ordleheide* (Hrsg.), Handelsbilanz und Steuerbilanz, Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Bd. 2, Wiesbaden 1989, 15; *Clemm*, Die Scheingenauigkeit der steuerlichen Gewinnermittlung – Konsequenzen für Gesetzgebung, Verwaltung, Rechtsprechung und Steuerpflichtige, in *Mellwig/Moxter/Ordleheide* (Hrsg.), Handelsbilanz und Steuerbilanz, Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Bd. 2, Wiesbaden 1989, 57; *Dziadkowski*, Wider die Aushöhlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch Kodifizierung einer totalen Umkehrmaßgeblichkeit, DB 1989, 437; *Schildbach*, Maßgeblichkeit – Rechtslage und Perspektiven, BB 1989, 1443; *Schildbach*, Überlegungen zur Zukunft des Verhältnisses von Handels- und Steuerbilanz, BFuP 1989, 123; *Ballwieser*, Ist das Maßgeblichkeitsprinzip überholt?, BFuP 1990, 477; *Raupach*, Von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung zur Prädominanz des Steuerrechts in der Handelsbilanz, BFuP 1990, 515; *Streim*, Ein Plädoyer für die Einheitsbilanz, BFuP 1990, 527; *Wagner*, Die umgekehrte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz – Eine Analyse ihrer ökonomischen Wirkungen, StuW 1990, 3; *Haller*, Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz – Ein wesentlicher Grund für die mangelnde Harmonisierung der Jahresabschlußerstellung in Europa, RiW 1992, 43; *Henscheid*, Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips. Begründung, Änderung und Wirkung nach neuer Rechtslage, BB 1992, 98, 105; *Ruppe*, Rechnungslegungsreform und Bilanzsteuerrecht, in *Bertl/Mandl/Ruppe* (Hrsg.), Die neuen Rechnungslegungsvorschriften für Klein- und Mittelbetriebe, Wien 1992, 291; *Eichinger*, Ökonomische Analyse der Verknüpfung von handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, Diss., Tübingen 1993; *Beisse*, Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems, in *Ballwieser/Böcking/Drukarczyk/Schmidt* (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 3; *Crezelius*, Maßgeblichkeitsprinzip in Liquidation?, DB 1994, 689; *Moxter*, Georg Döllerers bilanzrechtliches Vermächtnis, StuW 1994, 97; *Raupach*, Das Steuerrecht als unerwünschte Rechtsquelle der Handelsbilanz, in *Ballwieser/Böcking/Drukarczyk/Schmidt* (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 101; *Weber-Grellet*, Maßgeblichkeitsschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz, DB 1994, 288; *Gail*, Rechtliche und faktische Abhängigkeiten von Steuer- und Handelsbilanzen, in *Lanfermann* (Hrsg.), Internationale Wirtschaftsprüfung, FS Hans Havermann, Düsseldorf 1995, 109; *Raupach*, Darf das Steuerrecht andere Teile der Rechtsordnung stören? Zur Eigenständigkeit des Steuerrechts und deren Grenzen, in *Lang* (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS Klaus Tipke, Köln 1995, 105; *Söffing*, Für und Wider den Maßgeblichkeitsgrundsatz, in *Förschle* (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, FS Wolfgang Dieter Budde, München 1995, 635; *P. Schmidt*, Wie maßgeblich bleibt die Maßgeblichkeit? in *Baetge* (Hrsg.), Rechnungslegung, Prüfung und Beratung, FS Rainer Ludwig, Düsseldorf 1996, 901; *Schreiber*, Hat das Maßgeblichkeitsprinzip noch eine Zukunft?, in *Budde/Moxter/Offenhaus* (Hrsg.), Handelsbi-

lanzen und Steuerbilanzen, FS Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 491; *Weber-Grellet*, Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr?, DB 1997, 385; *Euler*, Steuerbilanzielle Konsequenzen der internationalisierten Rechnungslegung, StuW 1998, 15; *Gassner*, Der Gewinnbegriff des Steuerrechts und dessen zukünftige Gestaltung (Teil II) – Beibehaltung des Maßgeblichkeitsprinzips?, RWZ 1998, 353; *Groh*, Der Kampf um das Maßgeblichkeitsprinzip, in *Meffert/Krawitz* (Hrsg.), Unternehmensrechnung und -besteuerung, FS Dietrich Börner, Wiesbaden 1998, 177; *Wagner*, Aufgabe der Maßgeblichkeit bei einer Internationalisierung der Rechnungslegung? Eine Analyse der ökonomischen Wirkungen des Bilanzsteuerrechts, DB 1998, 2073; *Clemm*, Steuerbilanz in der Krise?, in *Kirchhof/Jakob/Beermann* (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS Klaus Offerhaus, Köln 1999, 631; *Strobl-Haarmann*, Zur Notwendigkeit eines einheitlichen europäischen Bilanzrechts, in *Breuninger* (Hrsg.), Steuerrecht und europäische Integration, FS Albert J. Rädler, München 1999, 607; *Uelner*, Zum geplanten Gebot der Teilwertabschreibung, StuB 1999, 84; *Erle*, Das Maßgeblichkeitsprinzip – ein Phantom?, in *Kleindiek/Oehler* (Hrsg.), Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung, Köln 2000, 177; *Euler*, Steht die Maßgeblichkeit vor einer Renaissance?, in *Kleindiek/Oehler* (Hrsg.), Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung, Köln 2000, 193; *Groh*, Behinderung der Rechtsentwicklung durch das Maßgeblichkeitsprinzip, in *Kleindiek/Oehler* (Hrsg.), Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung, Köln 2000, 169; *Herzig*, Das Maßgeblichkeitsprinzip – eine zukunftssträchtige Konzeption?, in *Kütting/Weber* (Hrsg.), Wertorientierte Konzernführung – Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung und integrierte Unternehmenssteuerung, Stuttgart 2000, 57; *Hoffmann*, Die Unmaßgeblichkeit der GoB für die Steuerbilanz, StuB 2000, 1039; *Kappler*, Steuerbilanzpolitik kleiner und mittlerer Unternehmen unter Berücksichtigung der jüngsten Entwicklungen des Steuerrechts – Theorie und Empirie, Diss., Augsburg 1999, Bonn 2000; *Lauth*, Endgültiger Abschied von der Einheitsbilanz?, DStR 2000, 1365; *Moxter*, Missverständnisse um das Maßgeblichkeitsprinzip, DStZ 2000, 157; *Stahlschmidt*, Die Maßgeblichkeit – Glücksfall oder Störfaktor?, DStZ 2000, 415; *Beisse*, Die Krise des deutschen Bilanzrechts und die Zukunft des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, in *Beisse* (Hrsg.), Deutsches Bilanzrecht – In der Krise oder im Aufbruch, Düsseldorf 2001, 1; *Dziadkowski*, Die Diskussion über das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz – Alter Wein in neuen Schläuchen?, DStZ 2001, 9; *Himmelreich*, Folgen der Aushöhlung des Maßgeblichkeitsprinzips, in *Hommelhoff/Zätzsch/Erle* (Hrsg.), Gesellschaftsrecht Rechnungslegung Steuerrecht, FS Welf Müller, München 2001, 613; *Kort*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz § 5 Abs. 1 EStG – Plädoyer für dessen Aufgabe, FR 2001, 53; *Mills/Newberry*, The influence of tax and non-tax costs on book-tax reporting differences: Public and private firms, Journal of American Taxation Association 23 (2001), 1; *Watrin*, Sieben Thesen zur künftigen Regulierung der Rechnungslegung, DB 2001, 933; *Zimmermann*, Zur Zukunft des Maßgeblichkeitsprinzips aus dem Blickwinkel seiner Entstehung, StuB 2001, 806; *Böcking*, IAS für Konzern- und Einzelabschluss!, WPg 2002, 925; *Steck*, Die Beibehaltung des Maßgeblichkeitsprinzips – Pro und Contra, StuB 2002, 487; *Drescher*, Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes: US-GAAP orientierte Reform des handelsrechtlichen Bilanzsystems, Diss., Berlin, Düsseldorf 2002; *Gröning*, Steuerbilanzielle Gewinnermittlung und US-GAAP, Diss., Bochum, Köln 2002; *Wagner*, Welche Kriterien sollten die Neuordnung der steuerlichen Gewinnermittlung bestimmen, BB 2002, 1885; *Weber-Grellet*, Zur Abschaffung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, Plädoyer für eine steuerrechtskonforme und rechtsstaatliche Gewinnermittlung, StuB 2002, 700; *Ernst*, Die Zukunft des Einzelabschlusses und der Maßgeblichkeit im Licht der Internationalisierung der Rechnungslegung, StbJb. 2002/03, 229; *Gassner*, Argumente für ein neues Maßgeblichkeitsprinzip, in *Bertl* ua. (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 283; *Grotherr*, Die Diskussion der Maßgeblichkeit in der Bundesrepublik Deutschland, in *Bertl* ua. (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 221; *Herzig/Bär*, Die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung im Lichte des europäischen Bilanzrechts, DB 2003, 1; *Moxter*, Erosion von Georg Döllerers Bilanzrechtskonzeption beim BFH?, DStR 2003, 1586; *Nowotny*, Auswirkungen der Maßgeblichkeit auf die Corporate Governance, in *Bertl* ua. (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht,

Wien 2003, 95; *Phillips/Pincus/Rego*, Earnings management: New evidence based on the deferred tax expense, *Accounting Review* 78 (2003), 491; *Strunk*, Das Ende der Maßgeblichkeit? – Einfluss der internationalen Rechnungslegungsstandards auf die steuerliche Gewinnermittlung, *StuB* 2003, 397; *Vasel*, Die Maßgeblichkeit – ein Prinzip ohne Zukunft?, *Steu-Stud.* 2003, 213; *Weber-Grellet*, Argumente für die Abschaffung des Maßgeblichkeitsprinzips oder Plädoyer für eine steuerrechtskonforme und rechtsstaatliche Gewinnermittlung, in *Bertl* ua. (Hrsg.), *Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht*, Wien 2003, 267; *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsprüfer (BWA)*, Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung – Die Maßgeblichkeit im System internationaler Steuerbemessungsgrundlagen vor dem Hintergrund aktueller Herausforderungen, *DStR* 2004, 1267; *Kirsch*, Bedeutung der Maßgeblichkeit bei fortschreitender Internationalisierung der Rechnungslegung, *BuW* 2004, 221; *Kirsch*, Zukunft der HGB-Rechnungslegung und des steuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips im Zeitalter der IFRS-Rechnungslegung?, *DStZ* 2004, 470; *Arnold*, Die Zukunft des Verhältnisses von Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung, *StuW* 2005, 148; *Desai*, The Degradation of Reported Corporate Profits, *Journal of Economic Perspectives* 19 (2005), 171; *Essers*, Goed koopmansgebruik und Maßgeblichkeitsprinzip. Time for a Change, *StuW* 2005, 331; *Hanlon*, The Persistence and Pricing of Earnings, Accruals, and Cash Flows When Firms Have Large Book-Tax-Differences, *Accounting Review* 80 (2005), 137; *Hanlon/Shevlin*, Book-Tax Conformity for Corporate Income: An Introduction to the Issues, *Tax Policy & The Economy* 2005, 101; *Herzig*, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, *WPg* 2005, 211; *Link*, Die Maßgeblichkeitsdiskussion angesichts der Einführung von IAS/IFRS in die Rechnungslegung, in *Schön* (Hrsg.), *Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa*, Köln 2005, 207; *Sigloch*, Einheitliche Gewinnermittlung nach Handels- und Steuerrecht, Utopie oder realistische Vision?, in *Schneider/Rückle/Küpper/Wagner* (Hrsg.), *Kritisches zu Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung*, FS Theodor Siegel, Berlin 2005, 551; *Glaschke*, Rechnungslegungspolitik in einem IAS/IFRS-Einzelabschluss und einer traditionellen Steuerbilanz ohne Maßgeblichkeitsprinzip, Diss., Nürnberg 2006; *Kirsch*, Perspektiven der landesrechtlichen Rechnungslegung und der steuerlichen Gewinnermittlung im Zuge der Internationalisierung der Rechnungslegung, *DStR* 2006, 1198; *U. Prinz*, Maßgeblichkeit versus eigenständige Steuerbilanz – Auswirkungen einer HGB-Reform auf das Steuerrecht, in *Kirchhof/K. Schmidt/Schön/Vogel* (Hrsg.), *Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl*, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 279; *Jensen-Nissen*, IAS 32/IAS 39 und steuerliche Gewinnermittlung, Diss., Köln, 2007; *Pietsch*, Fair Value und steuerliche Gewinnermittlung, Diss., Nürnberg 2007; *Winkelmann*, IFRS im Einzelabschluss – Auswirkungen auf Maßgeblichkeit und Gläubigerschutz, Diss., Freiberg 2007; *Dziadkowski*, Ist die Maßgeblichkeit noch zu retten?, in *Nieskens/Kirchhof* (Hrsg.), FS Wolfram Reiß, Köln 2008, 469; *Lenz*, Grundsätze steuerlicher Gewinnermittlung unter dem Einfluss der IAS/IFRS, Diss., Marburg 2008; *Theile/Hartmann*, *BiMoG: Zur Unmaßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz*, *DStR* 2008, 2031; *Hanlon/Maydew*, Book-Tax Conformity: Implications for Multinational Firms, *National Tax Journal* 62 (2009), 127; *Schanz/Schanz*, Zur Unmaßgeblichkeit der Maßgeblichkeit – Divergieren oder konvergieren Handels- und Steuerbilanz, in *Kiesewetter/Niemann* (Hrsg.), *Accounting, Taxation and Corporate Governance*, FS Franz Wagner, Berlin 2009, L 1; *Eckhoff*, Der Europäische Gerichtshof und das Deutsche Bilanzsteuerrecht, in *Roth* (Hrsg.), *Europäisierung des Rechts*, Ringvorlesung der Juristischen Fakultät der Universität Regensburg 2009/2010, Tübingen 2010, 11; *Hoffmann*, Wie viele Bilanzen verträgt die Wirtschaft?, *StuB* 2010, 209; *Endriss*, Plädoyer für die Stärkung der Maßgeblichkeit, *BBK* 2011, 19; *Küting/Pfitzer/Weber*, IFRS oder HGB? Systemvergleich und Beurteilung, Stuttgart 2011; *Schmiel*, Entspricht eine steuerliche Gewinnermittlung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung dem Leistungsfähigkeitsprinzip, *ZSteu.* 2011, 119; *Schmiel*, Erwiderung auf Theodor Siegel „Zur Beziehung zwischen Maßgeblichkeitsprinzip und Leistungsfähigkeitsprinzip“, *ZSteu.* 2011, 251; *Siegel*, Zur Beziehung zwischen Maßgeblichkeitsprinzip und Leistungsfähigkeitsprinzip, *ZSteu.* 2011, 247; *Siegel*, Maßgeblichkeitsprinzip, Individualbilanz und Steuerpause, *ZSteu.* 2011, 255; *Hiller/Baschnagel/Eichholz*, Reformbedarf des Maßgeblichkeitsprinzips – Quo vadis, Maßgeblichkeit?, *StuB* 2016, 694; *Weber-Grellet*, Entwicklungstendenzen und Zukunftsperspektive des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, *DB* 2016, 1279; *U. Prinz*, Differenziertes Maßgeblichkeitsverständnis im Steuerbilanzrecht, *StuB* 2017,

689; *Kußmaul/Naumann/Berens*, Über 100 Jahre Maßgeblichkeitsgrundsatz – Fortentwicklung durch Rückbesinnung, *Ubg* 2021, 690; *Eggert*, Die Rolle der Rechtsprechung im Bilanzrecht, *DStR* 2022, 2226; *Rapp/Bongers/Vinzent*, Österreich als Vorbild? Ein Plädoyer für die Stärkung der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz in Deutschland, *StuW* 2022, 14; *Freedman*, Book-Tax Conformity: To Be or Not To Be?, in *Moreno* (Hrsg.), *Computation of Taxable Business Profits*, *EATLP* 22 (2024), 63.

Siehe auch Schrifttum vor Anm. 150.

a) Rechtfertigung der Vorschrift

aa) Argumente für die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB

(1) Zweckidentität zwischen Handels- und Steuerbilanz: Gemeinsamer Primärzweck

160

Ein Teil des Schrifttums erkennt innerhalb der Dokumentations-, Informations- und Zahlungsbemessungsfunktion jeder externen Rechnungslegung einen gemeinsamen Primärzweck der handels- und strechtl. Gewinnermittlungsregeln, der durch weitgehend inhaltsgleiche Regeln verfolgt werden könne. Sowohl das Handels- als auch das StRecht suchten nach der Ermittlung einer objektiv definierten Erfolgsgröße in Gestalt eines Betrags, der dem Betrieb ohne Gefährdung seines Bestands entzogen werden kann und darin dessen Leistungsfähigkeit beschreibt.

Arnold, *StuW* 2005, 148 (156); *Ballwieser*, *FS Spindler*, 2011, 577 (580 f.); *Broer*, Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung, 2001, 352, 386; *Crezelius*, *DB* 1994, 689 (691), Mit dem Grundsatz der Maßgeblichkeit solle gerade ausgeschlossen werden, dass bei der strechtl. Gewinnermittlung ein anderer Sinn und Zweck als im StRecht verfolgt wird; *Döllerer*, *BB* 1971, 1333 (1334); *Döllerer* in *Baetge*, Jahresabschluß im Widerstreit der Interessen, 1983, 157 (169); *Döllerer*, *BB* 1988, 238; *Drescher*, Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes, 2002, 594 f.; *Gassner*, *RWZ* 1998, 353; *Gassner* in *Bertl* ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 283 (297 f.); *Gräbe*, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, 2012, 326; *Haller*, *RIW* 1992, 43 (45 f.); *Himmelreich*, *FS Müller*, 2001, 613 (622 f.); *Hüttemann*, *DStZ* 2011, 507 (513); *Kahle*, *FR* 2024, 1 (2); *Kirchhof*, *FS Hommelhoff*, 2012, 527 (532 f.); ähnlich *Lenz*, Grundsätze steuerlicher Gewinnermittlung, 2008, 69; *Marx*, *Ubg* 2024, 113 (116); *Marx*, *BB* 2011, 1003 (1005); *Moxter*, *DStZ* 2000, 157 (159 ff.); *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 122, 126 (3/2022); *Schmidt*, Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, 1994, 125; *Schütz*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gemäß § 5 Abs. 1 EStG ein Fossil?, 2002, 195 (206); *Seicht* in *Bertl* ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 13 (66), mit einem Plädoyer für eine neue Einheitsbilanz; *Sigloch*, *BFuP* 2000, 157 (174), Solange der Vermögensvergleich als Ermittlungsmodell für Gewinne zugrunde gelegt wird, werden in Handels- und Steuerbilanz gleiche Gewinne ermittelt; *Sigloch*, *FS Siegel*, 1995, 551 (551 f.); *Söffing*, *FS Budde* 1995, 635 (658); *Stobbe*, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 31, Komplementarität der handels- und strechtl. Hauptzwecke); *Vogt*, Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für das Steuerrecht, 1991, 296; *Wehrheim/Fross*, *StuW* 2010, 195 (199), „Der volle Gewinn im Steuerrecht entspricht dem voll ausschüttbaren Gewinn des Handelsrechts, beide werden nach den gleichen Maßstäben der Messung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ermittelt“.

Neben der Zweckidentität wird auf die dem StRecht fehlenden eigenen Maßstäbe zur Bemessung der Leistungsfähigkeit hingewiesen, die es rechtfertigen würden, den handelsrechtl. Gewinn zum Indikator der Leistungsfähigkeit zu nehmen.

Crezelius, *DB* 1994, 689 (691), das Leistungsfähigkeitsprinzip wird erst durch den Maßgeblichkeitsgrundsatz konkretisiert; *Döllerer*, *BB* 1971, 1333 (1334); *Gassner*, *RWZ* 1998, 353 (354); *Kluge*, *StuW* 1970, Sp. 685 (695); *Schmiel*, *ZSteu.* 2011, 119 (122); *Schmiel*,

ZSteu. 2011, 251 (begrenzt auf Gesellschafter); *Sigloch*, FS Siegel, 1995, 551 (552); *Wehrheim/Fross*, DStR 2010, 1348 (1348 f.); ähnlich *Schön*, StuW 1995, 366 (369); *Scheffler*, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, IFSt-Schrift 474 (2011), 72 (89), der sich aber für ein eigenständiges Steuerbilanzrecht auf der Grundlage der handelsrechtl. GoB ausspricht.

Dem ist entgegengehalten worden, dass eigene strechtl. Leistungsfähigkeitsindikatoren verfügbar und die GoB kein geeigneter Maßstab zur Bemessung der Leistungsfähigkeit seien, weil das StRecht einen objektiven, ungestaltbaren Gewinn erfordere.

Lauth, DStR 2000, 1365 (1368); *Schneider*, DB 1999, 105 (106 f.). Ähnlich BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291.

160a (2) Zweckidentität zwischen Handels- und Steuerbilanz: Gleichstellungs-/Teilhaberthese

Die ältere Rspr. und ein Teil des Schrifttums sieht die Maßgeblichkeit auch in einer Rolle des Steuergläubigers als Beteiligten des wirtschaftlichen Erfolgs der unternehmerischen Betätigung begründet. Dieser wirtschaftliche Erfolg dürfe für den Steuergläubiger nicht nach anderen Maßstäben gemessen werden als sie für den Unternehmer selbst gelten würden.

PrOVG v. 2.7.1902, Rep. V A 136/01, PrOVGSt 10, 294, 305; *Wall*, ZfB 1954, 295 (298); *Döllerer*, BB 1971, 1333 (1334); *Döllerer* in *Baetge*, Der Jahresabschluss im Widerstreit der Interessen, 1983, 157 (162 f.); *Clemm/Nonnenmacher*, FS von Wallis, 1985, 227 (240 f.); *Döllerer*, BB 1988, 238; *Beisse*, FS Beusch, 1993, 77 (85); *Knobbe-Keuk*, BB 1988, 1086 (1088); *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 1993, 27; *Moxter*, StuW 1994, 97 (99); *Söffing*, FS Budde 1995, 635 (658); *Marx*, Ubg 2024, 113 (116); *Moxter*, BB 1997, 195; *Moxter*, DB 1997, 1477 (1478); *Clemm*, FS Offerhaus, 1999, 631 (639); *Moxter*, FS Offerhaus, 1999, 619 (629); *Moxter*, DStR 2003, 1586 (1587); *Schmiel*, ZSteu. 2011, 119 (122, 124), nur bezogen auf Gesellschafter von Personenhandels- und KapGes. definiert Handelsbilanz wirtschaftliches Periodeneinkommen und damit die Leistungsfähigkeit; *Schön* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (51 f.), mit steuerjuristischen und wirtschaftswissenschaftlichen Argumenten, und 121; *Marx*, BB 2011, 1003 (1005 f.), mit den weiterführenden Hinweis, dass im Bild des stillen Teilhabers unterschiedliche Beteiligungsmuster Ausdruck finden und mit ihm auch unterschiedliche Ausprägungen der Maßgeblichkeit verbunden werden könnten. Die Bezeichnung Gleichstellungsthese sei vor diesem Hintergrund verfehlt; *Hüttemann*, DStZ 2011, 507 (513); *Gräbe*, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, 2012, 327.

Im neueren Schrifttum sind die Teilhaberthese verfassungsrechtl. in der Eigentumsgewährleistung radiziert und dabei Verbindungen zur moderneren Markteinkommenstheorie angedeutet worden.

Schön, StuW 1995, 366 (377); *Schön* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 51; *Schütz*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 EStG ein Fossil?, 2002, 200 (206).

Eine Gegenansicht zweifelt an der von den Vertretern der Teilhaberthese angenommenen Vergleichbarkeit von Fiskus und Gesellschafter, weil aus Sicht des Unternehmens Zahlungen an den Fiskus und an die Gesellschafter mit unterschiedlichen Interessen verbunden seien.

Lenz, Grundsätze steuerlicher Gewinnermittlung, 2008, 75; *Siegel*, BB 1994, 2237 (2243); *Siegel*, StuB 1999, 195 (196); *Siegel* in *Schmiel/Breithecker*, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 301 (319); *Siegel*, ZSteu. 2011, 247 (250); *Wagner*, BB 2002, 1885 (1887); ähnlich bereits von *Herrmann*, Die steuerrechtliche

Bedeutung kaufmännischer Bilanzen, 1920, 17, „Der Kaufmann kann auf Verwendung von erzieltm Gewinn für seine persönlichen Bedürfnisse verzichten. Die Gesellschaften können das gleiche bezüglich der Ausschüttung ihrer wirtschaftlichen Gewinnüberschüsse. ... Anders der Staat. Er muss auf regelmäßige Erträge seiner Steuern und auf möglichst hohe Erträge bedacht sein“.

Mit dem BilMoG habe sich zudem zum einen der Zweck der HBil. vom Gläubigerschutz zur Kapitalmarktinformation verschoben. Zum anderen könnten nach dem Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit Gewinne ausgeschüttet werden, die nicht besteuert werden. Durch diese Entwicklung würden die Grundlagen der Teilhaberthese in Frage gestellt.

Herzig/Briesemeister, DB 2009, 926 (931); *Kirsch*, DStZ 2008, 561 (564); ähnlich *Weber-Grellet*, ZRP 2008, 146 (148).

(3) Einheit der Rechtsordnung

161

Schrifttum: *Engisch*, Die Einheit der Rechtsordnung, Heidelberg 1935; *Eckhardt*, Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, StbJb. 1961/62, 77; *Baldus*, Die Einheit der Rechtsordnung. Bedeutungen einer juristischen Formel in der Rechtstheorie, Zivil- und Staatsrechtswissenschaft des 19. und 20. Jhd., Diss., Frankfurt am Main 1993/94, Berlin 1995; *Felix*, Einheit der Rechtsordnung: zur verfassungsrechtlichen Relevanz einer juristischen Argumentationsfigur, Habil. Passau, Tübingen 1998.

Ein Teil des Schrifttums erachtet die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. Gewinnermittlungsregeln für die stl. Gewinnermittlung als notwendig, um Wertungs- und Systemwidersprüche zwischen dem öffentlich-rechtl. ausgestalteten Handelsbilanz- und dem StRecht zu vermeiden.

Ballwieser, BFuP 1990, 477 (492 f.); *Beisse*, FS Beusch, 1993, 77 (85 f.); *Beisse*, FS Moxter, 1994, 3 (23); *Burkhalter*, Maßgeblichkeitsgrundsatz 2003, 133; *Döllerer*, BB 1971, 1333 (1335); *Eckhardt*, BB 1960, 1213 (1216); *Eckhardt*, StbJb. 1961/62, 77 (108); *Frey*, BB 1978, 1225 (1230); *Gassner* in *Bertl* ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 283 (290), „Bilanzsteuerrecht ist nämlich sowohl dem Steuer- als auch dem Bilanzrecht zuzuordnen und lebt von dessen wechselseitiger Durchdringung und Befruchtung“; *Hauser/Meurer*, WPg 1998, 269 (280); *Himmelreich*, FS Müller, 2001, 613 (626 f.); *Lenz*, Grundsätze steuerlicher Gewinnermittlung, 2008, 76; *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 133 (3/2022); *Schmidt*, Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, 1994, 130 f.; *Schmidt*, FS Ludewig, 1996, 901 (906 f.); *Schütz*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 EStG ein Fossil?, 2002, 183; *Söffing*, FS Budde, 1995, 635 (659); *Stahlschmidt*, DStZ 2000, 415 (417); *Uelner*, StuB 1999, 84 (87).

Das StRecht dürfe insbes. keine Bilanzierungsregeln enthalten, deren Befolgung in der HBil. strafbewehrt sein könne.

Beisse, FS Beusch, 1993, 77 (85 f.); *Beisse*, FS Moxter, 1994, 3 (23); *Döllerer*, BB 1971, 1333 (1335).

(4) Fortentwicklung des Bilanzrechts

162

Ein Teil des Schrifttums sieht den Maßgeblichkeitsgrundsatz als Gewähr für die Fortentwicklung des Bilanzrechts und damit für die Aufrechterhaltung einer „Bilanzrechtskultur“, weil das Handelsbilanzrecht in seiner heutigen Gestalt wesentlich durch die Rspr. der Finanzgerichte entwickelt worden ist und die Zivilgerichte nur selten die Gelegenheit haben, bilanzrechtl. Fragen zu entscheiden.

Crezelius, DB 1994, 689 (690); ähnlich *Burkhalter*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, 2003, 127 f.; *Döllner*, BB 1959, 1217 (1219); *Drescher*, Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes, 2002, 595 f.; *Eggert*, DStR 2022, 2226 (2228); *Marx*, Ubg 2024, 113 (114); *Moxter*, StuW 1994, 97 (98); *Paulick*, FS Reinhardt, 1972, 275 (290); *Schiffers/Strahl/Fuhrmann/Veit* in *Korn*, § 5 Rz. 94 (10/2022); *Schön*, StuW 1995, 366; *Schön* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (28, 56); *Streim*, BFuP 1990, 527 (532).

Dagegen wurde eingewandt, dass dem Handelsbilanzrecht mit dem Bedeutungszuwachs der internationalen Rechnungslegungsstandards ohnehin ein Kulturwandel bevorstehe, bei dem strechtl. Einflüsse nur hinderlich seien (*Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 76 f.). Wenig diskutiert wurde vor diesem Hintergrund die Frage, ob steuerbilanzrechtl. Entsch. nicht auch ohne gesetzlich fixierte Maßgeblichkeit im Wege der „circolazione di modelli“ (*Sacco*) ein ohne Maßgeblichkeit weitaus weniger bedeutsames (*Söffing*, FS Budde, 1995, 635 [660]) Handelsbilanzrecht faktisch weiter prägen würden.

163 (5) Gesetzgebungsleitende Maßstäbe

Als Argument für die Maßgeblichkeit wird auch deren gesetzgebungsleitende Maßstabsfunktion hervorgehoben. Sind handelsrechtl. GoB für die stl. Gewinnermittlung zumindest im Ausgangspunkt maßgeblich, wäre der Gesetzgeber zwar frei, diese Gewinnermittlungsregeln punktuell zu modifizieren.

Mit diesem zutreffenden Einwand: *Broer*, Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung, 2001, 390; *Schneider*, BB 1978, 1577 (1578); *Schneider*, FS Krawitz, 2010, 705 (714); *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 50; *Gröning*, Steuerbilanzielle Gewinnermittlung und US-GAAP, 2002, 239 f.; *Lauth*, DStR 2000, 1365 (1369).

Er würde aber bei jeder Modifikation an diese Grundsätze erinnert, müsste sich an diesen orientieren und Durchbrechungen rechtfertigen. Diese Erinnerungs- und Orientierungsfunktion würde im Rahmen eines losgelösten Bilanzsteuerrechts wegfallen und durch ein vages Leitbild des „vollen Gewinns“ ersetzt. Ein eigenständiges Steuerbilanzrecht berge vor diesem Hintergrund die Gefahr unsystematischer an Fiskal- und Lenkungszwecken ausgerichteter Gewinnermittlungsregeln.

Ballwieser, FS Spindler, 2011, 577 (581): „Begründungszwang wirkt Aktivitätsdämpfend“; *Ballwieser*, BFuP 1990, 477 (493); *Beisse*, FS Moxter, 1994, 3 (23); *Biener*, DStZ 1997, 345 (348); *Burkhalter*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, 2003, 131; *Crezelius*, DB 1994, 689 (691); *Döllner*, BB 1971, 1333 (1335); *Frey*, BB 1978, 1225 (1230); *Gassner*, RWZ 1998, 353 (356); *Himmelreich*, FS Müller, 2001, 613 (625 f.); *Knepper*, DStR 1987, 688 (689); *Raupach*, FS Moxter 1994, 101 (124); *Robisch/Treisch*, WPg 1997, 156 (168); *Schön* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (55); *Schildbach*, BFuP 1989, 123 (125); *Schütz*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 EStG ein Fossil?, 2002, 208; *Sigloch*, BFuP 2000, 157 (175), Schutzwirkungen gegenüber beliebigen Regelungen; *Söffing*, FS Budde 1995, 635 (655 f.); *Stahlschmidt*, DStZ 2000, 415 (417); *Wehrheim/Fross*, DStR 2010, 1348; in diese Richtung auch *Rapp/Bongers/Vinzent*, StuW 2022, 14 (20).

164 (6) Rechtsverwirklichung im Handels- und im Steuerrecht

Bereits in den Gesetzgebungsverfahren der Bremer und Sächsischen Einkommensteuergesetze 1874 und des Preußischen Einkommensteuergesetzes 1891 war eines der Argumente für die Einführung der Maßgeblichkeit der Schutz des Kaufmanns vor einer von seiner eigenen Erfolgsbeurteilung abweichenden Festsetzung der stl.

Bemessungsgrundlage. Die ESt sollte wirksam auf einen Anteil am kaufmännischen Erfolg begrenzt werden. Dieser Erfolg sollte nach den von den Kaufleuten anerkannten Regeln ermittelt werden.

Exemplarisch für das Bremer EStG 1874: Stenographische Aufzeichnungen der Verhandlungen der Bremischen Bürgerschaft vom Jahre 1874, Bremen 1874, 258 f., 428, zitiert nach *Zimmermann*, Das Problem der Gerechtigkeit in der Einkommensbesteuerung, 1978, 193; dazu *Marx*, FR 2024, 969 (972 ff.) und für das PrEStG 1891: Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten während der 3. Session der 17. Legislaturperiode 1890/91, Bd. 1, Aktenstück Nr. 5, 201, 202, 205, 211, zitiert nach *Schneider*, FS Krawitz, 2010, 705 (709).

Umgekehrt sah man in der Verknüpfung von HBil. und StBil. auch die Gewähr für eine angemessene stl. Gewinnermittlung durch den Kaufmann, weil man davon ausging, dass jede unrichtige Darstellung des Gewinns auch die Gesellschafter schädigen würde und diese deshalb auf eine zutreffende Gewinnermittlung achten würden.

Gensel, Annalen des Deutschen Reichs 7 (1874), Sp. 1374 (1462).

Das Argument positiver Einflüsse auf die Rechtsverwirklichung im Handels- und Steuerbilanzrecht durch Verknüpfung der handels- und strechtl. Gewinnermittlung wird bis heute von Teilen des Schrifttums verbunden mit einer der Maßgeblichkeit zugeschriebenen Schutzfunktion zugunsten des Fiskus und der Minderheitsgesellschaften.

Böcking/Gros, DStR 2007, 2339 (2344), „Die Kopplung von Handelsbilanz- und Steuerbilanzrecht ist die ideale Grundlage eines Ausgleichs gegenläufiger Interessen von Fiskus und Steuerpflichtigem“; *Burkhalter*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, 2003, 129 f.; *Crezelius*, DB 1994, 689 (690), Schranke gegen willkürliche Bilanzmanipulationen; *Ernst*, StbJb. 2002/03, 229 (235); *Drescher*, Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes, 2002, 77; *Euler*, StuW 1998, 15 (19 f.), „konfliktausgleichende Wirkung“; *Haag*, DStR 2010, 2320 (2321); *Kluge*, StuW 1970, Sp. 685 (697); *Mathiak* in *KKM*, § 5 Rz. A 380 (4/1993); *Mellwig*, BB 1983, 1613 (1620); *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 136 (3/2022); *Paulick*, FS Reinhardt, 1972, 275 (282); *Sarrazin* in *Mellwig/Moxter/Ordelt*, Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 145 (146); *Schmidt*, Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, 1994, 131 f.; *Schön* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (58), Kopplung als „List der Vernunft“; *Versin*, Derogation des Maßgeblichkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht?, 2003, 192; *Wall*, ZfB 1954, 295 (298); *Wehrheim/Fross*, StuW 2010, 195 (198); im älteren Schrifttum *Bühler*, Bilanz und Steuer, 1933, 35; *Nowak*, Handelsbilanz – Steuerbilanz, 1937, 123.

Mitunter wird ein besonderes Schutzbedürfnis der Adressaten der Handelsbilanz erkannt, das nur durch eine Verbindung der handelsrechtl. mit der strechtl. Gewinnermittlung befriedigt werden könne, weil Bilanzersteller und deren Berater einen stärkeren Einfluss auf den Regelsetzungsprozess ausüben könnten als Bilanzadressaten.

Streim, BFuP 1990, 527 (532 f.), der zutr. auf die politische Einflussnahme auf den Normsetzungsprozess im Bereich der Rechnungslegung hinweist und den politischen Einfluss der Bilanzersteller als überlegen ansieht: „Bei einer Abkoppelung der Steuerbilanz von der Handelsbilanz entfielen somit im Gesetzgebungsprozeß ein Korrektiv, das zwar fiskalische Interessen, gleichzeitig aber auch Gesellschafterinteressen vertritt.“

Empirische Untersuchungen in den USA deuten darauf hin, dass eine Verknüpfung der handels- und strechtl. Gewinnermittlungsregeln positiv mit dem Grad der Regelbefolgung im Handels- und StRecht und negativ mit schädlicher Bilanz-

politik korreliert, aber auch mit Qualitätseinbußen der HBil. einhergehen kann, die zu Informationsverlusten für die Kapitalgeber führen.

Watrin, FS Herzog, 2010, 495 (503 f.); Schanz/Schanz, FS Wagner, 2009, L 10; Desai, Journal of Economic Perspectives 19 (2005), 171 (176 ff.); Hanlon/Maydew, National Tax Journal 62 (2009), 127; Hanlon/Shevlin, Tax Policy & the Economy 2005, 101 (106 ff.); Hanlon, Accounting Review 80 (2005), 137, 140 (163); Mills/Newberry, Journal of American Taxation Association 23 (2001), 1; Phillips/Pincus/Rego, Accounting Review 78 (2003), 491.

Weiter werden der Maßgeblichkeit positive Effekte auf die Verwirklichung der handelsrechtl. Buchführungspflichten dem Grunde nach zugeschrieben. Erst die strechtl. Zwänge stellten einen wirksamen Anreiz zur Befolgung der Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses dar (Streim, BFuP 1990, 527 [541]).

165 (7) Vollzugs- und Planungskosten

Rechtspolitisch wird die Maßgeblichkeit auch mit Kostenersparnissen des Stpfl. begründet. Für den Stpfl. vermeide die strechtl. Anerkennung der in Erfüllung der handelsrechtl. Buchführungspflichten erstellten Aufzeichnungen zum einen die Pflicht zur mehrfachen Dokumentation handels- und strechtl. relevanter Geschäftsvorfälle.

Beisse in Beisse, Deutsches Bilanzrecht – In der Krise oder im Aufbruch, 2001, 1 (7); Broer, Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung, 2001, 388; Burkhalter, Maßgeblichkeitsgrundsatz, 2003, 124; Clemm, FS Offerhaus, 1999, 631 (639); Ernst, StBj. 2002/03, 229 (235); Gassner, RWZ 1998, 353 (355); Gassner in Bertl ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 283 (304); Gräbe, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, 2012, 334; Haller, RIW 1992, 43 (46); Grotherr in Bertl ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 221 (263); Himmelreich, FS Müller, 2001, 613 (627 f.); Kahle/Günter, StuW 2012, 43 (52); Lenz, Grundsätze steuerlicher Gewinnermittlung, 2008, 81; Mathiak in KKM, § 5 Rz. A 380 (4/1993); Mayr, Vienna law inauguration lectures 2010, 1 (9); Meurer, FR 2009, 117 (118); Neumann-Tomm in Lademann, § 5 Rz. 140 (3/2022); Scheffler, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, IFSt-Schrift Nr. 474 (2011), 5; Schmidt, Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, 1994, 132 f.; Schön in Schön, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (60); Söffing, FS Budde 1995, 635 (651, 666); Stahl-schmidt, DStZ 2000, 415 (416); Versin, Derogation des Maßgeblichkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht?, 2003, 177 f.; Wehrheim/Fross, DStR 2010, 1348.

Zum anderen entbinde die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB den Stpfl. von der rechtl. und der wirtschaftlichen Verpflichtung, zwei unterschiedliche Normensysteme und die ihnen immanenten Gestaltungsmöglichkeiten mit allen Rechtsunsicherheiten, regelmäßigen Änderungen und den damit verbundenen Beratungskosten laufend zu erschließen,

Söffing, FS Budde, 1995, 635 (654); Schön in Schön, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (27): „Vielmehr liegt ein wesentlicher Vorteil auch darin, dass im ‚unermesslichen Detail‘ steuerbilanzieller Einzelfragen das Handelsrecht eine verlässliche und spezifizierte Grundlage der Entscheidungsfindung bieten kann, die nicht im bloß fiskalisch orientierten Streit zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen um den ‚vollen Gewinn‘ in methodische Aporien mündet“; Versin, Derogation des Maßgeblichkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht?, 2003, 178.

sein Verhalten danach auszurichten

Kappler, Steuerbilanzpolitik kleiner und mittlerer Unternehmen, 2000, 126 ff.; *Schwenk*, Die Wirkung impliziter Steuervorteile des Bilanzrechts: empirische Untersuchung bei den DAX 100-Unternehmen, 2003, 125 ff., jeweils mit einem Überblick steuerbilanzpolitisch motivierter Sachverhaltsgestaltungen.

und sowohl Wahlrechte als auch Bewertungs- und Prognosespielräume jeweils für ihn günstig auszuüben (Gestaltungsmöglichkeiten nach BilMoG krit. aufzeigend: *Fischer/Kalina-Kerschbaum*, DStR 2010, 399 [401]; *Hoffmann*, StuB 2010, 209 [210]; *Theile*, DStR 2009, 2384 [2386]; zum Spektrum der Schätzungen und Prognosen *Clemm/Nonnenmacher*, FS von Wallis, 1985, 227 [230 ff.]). Schließlich entlaste die Maßgeblichkeit auch den Steuergesetzgeber von haushalts- und wirtschaftspolitisch motivierten Ausdifferenzierungen der stl. Gewinnermittlung und den diesen folgenden notwendigen Reaktionen auf vom Gesetzgeber nicht erwünschte oder unvorhergesehene Gestaltungen, die das StRecht verkomplizieren und dadurch die Bürokratiekosten für die Unternehmen wiederum erhöhen würden (auf Vor- und Nachteile der in einem eigenständigen Bilanzsteuerrecht erweiterten Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers hinweisend: *Meurer*, FR 2009, 117 [118]).

bb) Kritik des Maßgeblichkeitsprinzips und Argumente für ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht

(1) Zweckverschiedenheit von Handels- und Steuerbilanz

166

Von den Kritikern des Maßgeblichkeitsgrundsatzes wird eine Zweckverschiedenheit von HBil. und StBil. betont. Zweck der handelsrechtl. Rechnungslegung sei zum einen die Vermittlung von Informationen, die für unternehmerische Entsch. des Kaufmanns bzw. der Verwaltung sowie für Investitionsentscheidungen der Eigen- und Fremdkapitalgeber nützlich und erheblich sind. Da der Fiskus weder unternehmerische Entsch. treffe noch in Unternehmen investiere, seien diese Informationen für ihn irrelevant. Zweck der handelsrechtl. Rechnungslegung sei es zum anderen, Prinzipal-Agenten-Konflikten zwischen Unternehmen und Gläubigern einerseits und Verwaltung, Mehrheits- und Minderheitsgesellschaftern andererseits durch interessenunabhängige Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns zu begegnen. Da der Fiskus weder mit der Verwaltung noch mit dem Unternehmen, den Gläubigern oder den Gesellschaftern in einem vergleichbaren Interessenkonflikt stehen könne, weil er diesen nicht auf der Ebene des Privatrechts gleichgeordnet, sondern diesen im hoheitlichen StRecht, allein durch den Vorbehalt und den Vorrang des Gesetzes beschränkt, übergeordnet sei, sei auch diese Ausschüttungsbemessungsfunktion für den Fiskus nicht relevant.

Bärenz, Zum Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf das Steuerbilanzrecht, 2003, 171 (175, 178); *Bareis* in *Schmiel/Breithecker*, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 31 (35); *Bareis*, WPg 1972, 498 (501 f.); *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 84 f.; *Drescher*, Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes, 2002, 74 f.; *Eckhoff* in *Roth*, Europäisierung des Rechts, 2010, 11 (14 f.); *Erle* in *Kleindiek/Oehler*, Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung, 2000, 177 (189); *Ernst*, StbJb. 2002/03, 229 (235); *Freedman*, EATLP 22 (2024), 63 (68); *Haeger*, Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit in der Praxis, 1989, 52; *Jacobs*, StuW 1969, Sp. 633 (658); *Kort*, FR 2001, 53 (60); *Lauth*, DStR 2000, 1365 (1367 f.); *Lang*, DStJG 24 (2001), 49 (114), Maßgeblichkeit verweist „auf ein außersteuerrechtliches Normensystem, dessen Teleologie nicht mit der des Steuerrechts übereinstimmt“; *Mayr*, DStJG 34 (2011), 327 (330); *Schneider*, BB 1978, 1577 (1579); *Schneider*, FS Krawitz, 2010, 705 (714 f.); anders noch *Schneider*, DB 1970, 1697 (1704); *Siegel*,

StuB 1999, 195 (196); *Siegel* in *Schmiel/Breithecker*, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 301 (319); *Siegel*, ZSteu. 2011, 247 (250); *Steck*, StuB 2002, 487 (488 f.); *Vasel*, SteuStud. 2003, 213 (216); *Wall*, ZfB 1954, 295 (301); *Weber-Grellet*, DB 1994, 288 (289); *Weber-Grellet*, DB 1997, 385 (391); *Weber-Grellet*, DStR 1998, 1343 (1344); *Weber-Grellet*, BB 1999, 2659 (2661); *Weber-Grellet*, StuB 2002, 700 (702 f.); *Weber-Grellet* in *Bertl* ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 267 (273 ff.); *Weber-Grellet*, ZRP 2008, 146 (148); mit anderen Argumenten bereits *Kosiol*, StuW 1949, Sp. 123 (133 f.); *Zimdahl*, WPg 1950, 502 (503); vorausschauend *Spitz*, Die Gewinnermittlungsmethoden nach den §§ 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes, 1938, 110 („In naher Zukunft wird eine Angleichung von Steuer- und Handelsbilanz in der einen oder anderen Richtung ein Wunschbild bleiben, weil die Zielsetzung bei der Aufstellung der verschiedenen Bilanzen eine grundverschiedene ist. Ohne grundlegende Umgestaltung insbesondere der Bewertungsvorschriften des einen oder anderen Rechtsgebiets und ohne Schaffung eines einheitlichen Gewinnbegriffs für steuerliche und handelsrechtliche Zwecke kann die Angleichung der verschiedenen Bilanzen immer nur eine beschränkte sein“).

Ziel der stl. Gewinnermittlung sei demgegenüber die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Ertragsteuern, die sich am Leistungsfähigkeitsprinzip auszurichten habe. Dabei sei es Aufgabe der StBil. den „vollen Gewinn“ ohne Gestaltungsspielräume für den Stpfl. nach objektivierbaren Kriterien unter Berücksichtigung wirtschafts- und sozialpolitische Lenkungszwecke zu periodisieren, die dem Handelsrecht fremd sind.

Explizit in BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632, C.II.13.b; für Österreich: Österreichischer VfGH v. 9.12.1997 – G 403/97; für die Vereinigten Staaten: Supreme Court der Vereinigten Staaten in *Thor Power Tool Co. v. Commissioner*, 439 U.S. 542f (1979); *Beisse*, StuW 1984, 1 (4); *Fachinstitut des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V.*, Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung, 1991, 10; *Hennrichs*, StuW 1999, 138 (145); *Henscheid*, BB 1992, 98 (105); *Paulick*, FS Reinhardt, 1972, 275 (283); *Pezzer*, DStJG 14 (1991), 3 (17); *Robisch/Treisch*, WPg 1997, 156 (165); *Weber-Grellet*, DB 1994, 288 (289), „Handelsbilanz und Steuerbilanz sind inkompatibel“; *Schiffers/Strahl/Fuhrmann/Veit* in *Korn*, § 5 Rz. 89 (10/2022); *Weber-Grellet*, ZRP 2008, 146 (148), „Fiskus braucht keine Informationen ... ihn interessiert allein eine angemessene Besteuerung“; wohl auch *Wendt*, FS Kirchhof 2013, 1961 (1962), „überprüfbare Bestimmung einer steuerlichen Bemessungsgrundlage“; krit. zur Vorstellung des „vollen Gewinns“ *Drien*, FR 2001, 992 (994), „Da es keinen ... von den Gewinnermittlungsvorschriften losgelösten Gewinn gibt ..., gibt es ebensowenig einen ‚vollen‘ Gewinn wie einen ‚halbvollen‘ oder einen ‚leeren‘ Gewinn, sondern nur den gesetzlich normierten Gewinn“; ähnlich *W. Müller*, DStR 2001, 1858 (1860), Maßstab der Besteuerung ist ein wirtschafts- und fiskalpolitisch determinierter Gewinn; *Velte*, Ubg 2015, 265 (280).

Das über die Maßgeblichkeit für die stl. Gewinnermittlung geltende Vorsichtsprinzip verletze überdies das ökonomische Ziel der Entscheidungsneutralität der Gewinnbesteuerung. Entscheidungsneutrale Gewinnbesteuerung müsse positive und negative Wertänderungen gleichermaßen erfassen.

Ballwieser, BFuP 1990, 477 (489); *Gröning*, Steuerbilanzielle Gewinnermittlung und US-GAAP, 2002, 239 f.; *Schneeloch*, DStR 1990, 51; *Wagner*, StuW 1990, 3; *Weber-Grellet*, DB 1994, 288 (289); relativierend *Kahle/Günter*, StuW 2012, 43 (51); *Schneider*, FS Krawitz, 2010, 705 (715); *Schneider* in *Schmiel/Breithecker*, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 283 (286); dagegen *Schmiel* in *Schmiel/Breithecker*, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 333 (352 f.), Maßgeblichkeit ökonomisch begründbar; mit einer Analyse der Vorschläge für ein entscheidungsneutrales Gewinnermittlungssystem *Scheffler*, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, IFSt-Schrift 474 (2011), 74 ff.

(2) Realität der Verwirklichung des Maßgeblichkeitsprinzips

167

Die Vereinfachungswirkung der Maßgeblichkeit wird von einem Teil des Schrifttums bezweifelt. Wegen einer Vielzahl vorrangiger abweichender strechtl. Gewinnermittlungsregeln werde der Stpfl. nicht mehr wirksam von der Verpflichtung entlastet, zwei unterschiedliche Gewinnermittlungssysteme laufend mit ihren regelmäßigen Änderungen zu erschließen, sein Verhalten an diesen Normen auszurichten, bei einem möglichen Zielkonflikt zu optimieren und Gestaltungsrechte in beiden Systemen gegeneinander abzuwägen. Mit dem BilMoG hätten sich die handels- und strechtl. Gewinnermittlungsregeln noch stärker verselbständigt.

Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, DStR 2008, 1057 (1060); *Eckhoff* in *Roth*, Europäisierung des Rechts, 2010, 11 (18); *Hiller/Baschnagel/Eichholz*, StuB 2016, 694 (698); *Kirsch*, DStZ 2008, 561 (568); *Lauth*, DStR 2000, 1365 (1366); *U. Prinz*, DB 2010, 2069 (2074); *U. Prinz*, DStJG 34 (2011), 135 (143); *U. Prinz*, StuB 2017, 689; *Schneider* in *Schmiel/Breithecker*, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 283 (284 f.); *Weber-Grellet*, DB 2008, 2451; *Weber-Grellet*, ZRP 2008, 146 (147), „Die Einheitsbilanz iS. der Identität von Handelsbilanz und Steuerbilanz besteht seit Langem nicht mehr“, „Restmaßgeblichkeit“; abwägend *Meurer*, FR 2009, 117 (118); ähnlich bereits vor BilMoG *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 48; *Drüen*, FR 2001, 992 (997, 999); *Erle* in *Kleindiek/Oehler*, Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung, 2000, 177 (187); *W. Müller*, DStR 2001, 1858 (1863); *Scheffler*, Der Konzern, 2016, 482 (489); *Schneider*, FS Krawitz, 2010, 705 (714); *Schulze-Osterloh*, ZGR 2000, 594 (600); *Steck*, StuB 2002, 487 (489); *Weber-Grellet*, DB 1994, 288 (289); *Weber-Grellet*, StuB 2002, 700; *Weber-Grellet*, DB 2016, 1279; im Erg. ebenso, rechtsvergleichend, *Freedman*, EATLP 22 (2024), 63 (72).

Weiter seien durch das BilMoG insbes. Kleingewerbetreibende von den handelsrechtl. Buchführungspflichten befreit worden, mit der Folge, dass sich die Vorzüge der Maßgeblichkeit bei diesen nicht mehr entfalten könnten (*Kirsch*, DStZ 2008, 561 [563]). Schließlich belaste das BilMoG durch die Entkopplung der Wahlrechtsausübung von der korrespondierenden Bilanzierung in der HBil. den Stpfl. trotz Fortgeltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes mit neuen Verhaltens- und Bilanzierungsentscheidungen, die er nur mit einem kostenintensiven Informationsaufwand treffen könne, den er vollends ohne Geltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes im beinahe gleichen Maße hätte.

Kirsch, DStZ 2008, 561 (565); ähnlich *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 1 (2), mit einer Synopse der Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz; *Theile/Hartmann*, DStR 2008, 2031 (2034); zu den erweiterten Möglichkeiten der Bilanzpolitik nach BilMoG: *Dörfler/Adrian*, Ubg 2009, 385 (386).

Die Möglichkeit, Wahlrechte in der StBil. unabhängig von der HBil. auszuüben, führe schließlich dazu, dass nur noch wenige Stpfl. die vom Maßgeblichkeitsgrundsatz an sich ermöglichte kostengünstige Einheitsbilanz aufstellen könnten (*Stobbe*, DStR 2008, 2432 [2433]).

(3) Objektivierung der steuerlichen Gewinnermittlung

168

Die handelsrechtl. GoB galten nach einer Ansicht zumindest bis zum Inkrafttreten des BilMoG wegen ihrer zahlreichen Wahlrechte, Prognose- und Bewertungsspielräume als nicht ausreichend tragfähige objektive Gewinnermittlungsgrundlage.

Erle in *Kleindiek/Oehler*, Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung, 2000, 177 (189); *Gröning*, Steuer-

bilanzielle Gewinnermittlung und US-GAAP, 2002, 239; *Lauth*, DStR 2000, 1365 (1367); *Pezzer*, DStJG 14 (1991), 3 (17); *Schneider*, FS Krawitz, 2010, 705 (715); *Steck*, StuB 2002, 487 (489 f.); *Weber-Grellet*, StuB 2002, 700 (702); *Weber-Grellet* in *Bertl* ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 267 (273); auch nach BilMoG: *Schneider* in *Schmiel/Breithecker*, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 283 (292 ff.).

Der Auffassung, nach der die Maßgeblichkeit dem Ziel einer objektiven Ermittlung des vollen Gewinns entgegenstehe, ist von einem anderen Teil des Schrifttums widersprochen worden. Zum einen sei es das Ziel der handelsrechtl. Gewinnermittlung, einen Interessenausgleich zwischen den Gesellschaftern untereinander und den Gläubigern durch möglichst objektive Ermittlung des Gewinns herbeizuführen. Dieses Ziel der Objektivierung stehe im Mittelpunkt der betriebswirtschaftlichen Rechnungslegungslehre wie auch der Bilanzrechtswissenschaft und werde mit dem Maßgeblichkeitsgrundsatz unterstrichen.

Hennrichs, StuW 2013, 249 (255), „Vorurteil ... trifft spätestens seit BilMoG nicht mehr zu“; *Schön*, StuW 1995, 366 (376); *Moxter*, StuW 1983, 300; *Moxter*, DStZ 2000, 157 (158 f.); *Groh*, StbJb. 1979/80, 121 (129); *Beisse*, FS Moxter, 1994, 3 (16); *Beisse*, FS Busch, 1993, 77 (83).

Zum anderen sei das StRecht nicht generell wahlrechtsfeindlich. Weder der allgemeine Gleichheitssatz noch das daraus abgeleitete Leistungsfähigkeitsprinzip stünden der Gewährung von Bilanzierungswahlrechten generell entgegen, sondern erforderten allenfalls eine steuerrechtsspezifische Reduktion.

Überzeugend *Gassner*, RWZ 1998, 353 (355); *Gassner* in *Bertl* ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 283 (300 f.); ähnlich *Clemm/Nonnenmacher*, FS von Wallis, 1985, 227 (235, 238); *Clemm* in *Mellwig/Moxter/Ordelheide*, Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 57 (70); Gewinn als vertretbarer Schlüssel für die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit; *Versin*, Derogation des Maßgeblichkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht?, 2003, 188; differenzierend *Thielemann*, Die Legitimation von Gewinnermittlungswahlrechten im Einkommensteuerrecht, 2000, 79 ff.

Nachdenklich stimmt die Feststellung, dass das StRecht nach dem BilMoG mehr Wahlrechte enthalte als das reformierte Handelsrecht (*Theile*, DStR 2009, 2384 [2386]).

169 (4) Verstoß gegen den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit

Ein Teil des Schrifttums sieht die GoB nicht hinreichend gesetzlich vorstrukturiert und zweifelt daher an deren Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung.

Jacobs, StuW 1969, Sp. 633 (635, 652); *Pfahl*, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz, 1999, 128 f.; *Weber-Grellet*, DB 1994, 288 (289); *Weber-Grellet*, StuB 2002, 700 (702); *Weber-Grellet* in *Bertl* ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 267 (276); *Weber-Grellet*, ZRP 2008, 146 (148), „Die Rechtsprechung leidet unter den Defiziten und Unbestimmtheiten des Maßgeblichkeitsprinzips“, „die ‚Maßgeblichkeit‘ handelsrechtl. GoB ist methodisch überholt“; ähnlich *Kort*, FR 2001, 53 (59); rechtsvergleichend *Freedman*, EATLP 22 (2024), 63 (76).

Dem ist von einem anderen Teil des Schrifttums entgegengehalten worden, dass unbestimmte Rechtsbegriffe auch an anderer Stelle im öffentlichen Eingriffsrecht anerkannt seien, die GoB weitgehend im HGB kodifiziert und im Übrigen hinreichend sicher durch den Rechtsanwender bestimmt werden könnten.

Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 42 f.; *Himmelreich*, FS Müller, 2001, 613 (621); *Kluge*, Maßgeblichkeitsprinzip, 1969, 201; *Lenz*, Grundsätze steuerlicher Gewinnermittlung, 2008, 80; *Schütz*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 EStG ein Fossil?, 2002, 187, 189; *Söffing*, FS Budde, 1995, 635 (662); *Spitaler*, StuW 1959, Sp. 633 (639 ff.); *Versin*, Derogation des Maßgeblichkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht?, 2003, 191.

(5) Bedeutungsverlust der handelsrechtlichen GoB durch internationale Rechnungslegungsstandards und GloBE-Bilanzierungsregeln

170

Ein Bedeutungsverlust der handelsrechtl. GoB durch deren von manchen prognostizierte Ablösung durch internationale Rechnungslegungsstandards, neue Maßstäbe in der im BEPS-Pillar II-Projekt zu verortenden Bemessungsgrundlage für eine Mindestbesteuerung (Global Anti-Base Erosion Rules = GloBE, dazu *U. Prinz*, FR 2023, 337 [340 f.]; *Kowallik*, DB 2022, 1484) und unerwünschte unionsrechtl. Einflüsse auf das nationale StRecht werden als weitere rechtspolitische Argumente für die vollständige Aufhebung der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB angeführt.

U. Prinz, DStJG 34 (2011), 135 (161); *U. Prinz*, FR 2023, 337 (341) mit Bedenken bezüglich der Verwendung von GloBE; *Richter/Welling*, FR 2009, 120 (122), Diskussionsbeitrag von *Esterer*; *Herzig*, IStR 2006, 557 (558); *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 76 f.; *Herzig/Bär*, DB 2003, 1; *Weber-Grellet* in *Bertl* ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 267 (278); *Schreiber*, StuW 2002, 105 (107); *Schulze-Osterloh*, ZGR 2000, 594 (602); *Steck*, StuB 2002, 487 (491); *Böcking*, WPg 2002, 925 (927); *Lauth*, DStR 2000, 1365 (1370); *Thiel* in *IDW*, 1998, 91 (99).

Mit der durch das Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz v. 20.4.1998 (KapAEG, BGBl. I 1998, 707) in § 292a HGB idF des KapMuG eingeräumten Möglichkeit und seit 2005 mit der in Art. 4 VO 1606/2002/EG geregelten Verpflichtung kapitalmarktorientierter Unternehmen, einen nach internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellten Jahresabschluss zu veröffentlichen, treten die IAS/IFRS als alternatives gesetzliches Bilanzierungsregelwerk neben die handelsrechtl. GoB. In der Rechnungslegungspraxis kapitalmarktorientierter Unternehmen werden die IAS/IFRS trotz in Deutschland fortbestehender Verpflichtung, die Einzelabschlüsse nach HGB aufzustellen, heute als vorrangig angesehen. Aus der gleichzeitig fortbestehenden Bedeutung der handelsrechtlichen GoB für kleine und mittelgroße Unternehmen erklärt sich ein von der Unternehmensgröße abhängiges rechtspolitisches Interesse an einer Beibehaltung oder an einer Aufgabe der Maßgeblichkeit.

(6) Unerwünschte wechselseitige Einflüsse zwischen Handels- und Steuerbilanzrecht

171

Ein insbes. gegen die Ausprägung der umgekehrten Maßgeblichkeit vorgebrachtes Argument ist mit der Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG nicht entfallen, sondern nur abgeschwächt worden. Die umgekehrte Maßgeblichkeit führte dazu, dass die HBil. ihren Zweck, die Verwaltung sowie die Eigen- und Fremdkapitalgeber über die wirtschaftliche Situation des Unternehmens zutr. zu informieren, nicht erfüllen konnte und auch der von ihr zu bestimmende Maßstab für die Ausschüttungsbemessung verfälscht wurde.

Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, DStR 2008, 1057; Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 2008, 152 (153); Ar-

beitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 2002, 2372 (2378); IDW, FN-IDW 2008, 9 (11); *Freedman*, EATLP 22 (2024), 63 (74) „Pollution“; *Groh* in *Kleindiek/Oehler*, Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung, 2000, 169 (176); *Haeger*, Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit in der Praxis, 1989, 59; *Grotherr* in *Bertl* ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 221 (265); *Havermann*, WPg 1988, 612 (614); *Hennrichs*, Ubg 2009, 533; *Henscheid*, BB 1992, 98 (105); *Heyd*, ZfB 71 (2001), 371 (374); *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 30; *Lauth*, DStR 2000, 1365 (1369); *Lenz*, Grundsätze steuerlicher Gewinnermittlung, 2003, 78; *Merkert/Koths*, BB 1985, 1765 (1768); *Merkert*, DStZ 1988, 142; *Raupach* in *Mellwig/Moxter/Ordelheide*, Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 105 (116f.); *Raupach*, FS Moxter, 1994, 101 (111, 124); *Robisch*, DStR 1993, 998 (1000); *Robisch/Treisch*, WPg 1007, 156 (167); *Schildbach*, BB 1989, 1443 (1452); *Schütz*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 EStG ein Fossil?, 2002, 210; *Schulze-Osterloh*, StuW 1991, 284 (293); *Schulze-Osterloh*, ZGR 2000, 594 (603); *Schulze-Osterloh*, ZIP 2004, 1128 (1134f.); *Versin*, Derogation des Maßgeblichkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht?, 2003, 210; *Wall*, ZfB 1954, 295 (299); *Weber-Grellet*, DB 1994, 288 (289).

Zwar muss die HBil. nach Streichung aller Öffnungsklauseln keine GoB-widrigen Positionen mehr akzeptieren. Die GoB selbst werden aber weiterhin maßgeblich von der Finanzrechtsprechung weiterentwickelt. Diese legt dabei zumindest unbewusst auch die strechtl. Zwecke der Gewinnermittlung zugrunde. Der Teil des Schrifttums, der die Zwecke der handelsrechtl. und der strechtl. Gewinnermittlung als unvereinbar ansieht, muss zu dem Erg. gelangen, dass es durch diese weitgehende Deutungshoheit der Finanzrechtsprechung zu schädlichen Einflüssen auf die Entwicklung der handelsrechtl. GoB, aber auch des StRechts kommt.

W. Müller, DStR 2001, 1858 (1863); *Weber-Grellet*, DB 1994, 288 (289), „Die einfache Maßgeblichkeit führt zu einer Deformation des Steuerrechts, die umgekehrte zu einer Deformation des Handelsrechts“; ähnlich, aber ohne daraus den Schluss zu ziehen, auch die einfache Maßgeblichkeit müsse aufgegeben werden: *Burkhalter*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, 2003, 136f.

Steuerrechtlich geprägt bleibt auch nach Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit die Bilanzpolitik durch Sachverhaltsgestaltungen (s. *Nowotny* in *Bertl* ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 95 [101 ff.]) und die Bilanzierungspraxis, wenn das Ziel der Unternehmen darin besteht, möglichst einheitlich zu bilanzieren und zugleich den stl. Periodengewinn möglichst gering auszuweisen.

Kritisch *Merkert*, DStZ 1988, 142 (143), „Ein Kaufmann, der gedankenlos und bieder nach steuerlichen Regeln bilanziert, genügt infolgedessen seiner handelsrechtl. Verpflichtung nicht“; ähnlich *von Herrmann*, Die steuerrechtliche Bedeutung der Bilanzen, 1920, 19, „Die ausschlaggebenden Persönlichkeiten der Geschäftswelt stellten die Bilanzen nicht mehr auf, um die Höhe des Gewinns festzustellen, sondern um einen im Voraus als erwünscht festgelegten Gewinn rechnerisch darzustellen“; *Kosiol*, StuW 1949, Sp. 123 (166), „Viele Kaufleute, Klein- und Mittelbetriebe machen gar keinen Unterschied zwischen Handels- und Steuerbilanz. Für sie gibt es nur eine Bilanz, und das ist die, die vor den strengen Augen des Fiskus Gnade findet. Man kann nicht gerade behaupten, daß in dieser Art von Einheitsbilanz ein erwünschenswertes Ideal zu erblicken ist“.

172 cc) Stellungnahme

Die Kritik des Schrifttums an der Maßgeblichkeit in ihrer gegenwärtigen gesetzlichen Ausgestaltung ist nicht überzeugend, soweit sie sich isoliert für die formale Aufgabe der Maßgeblichkeit durch ein eigenständiges Steuerbilanzrecht aus-

spricht. Ein eigenständiges Steuerbilanzrecht, das das geltende System der GoB als Ausgangsgrundlage nutzt und die GoB nur dort modifiziert, wo die Objektivierung der stl. Gewinnermittlung oder die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung dies zu erfordern scheinen, unterscheidet sich materiell nicht vom geltenden Recht mit seinen begründungsbedürftigen Durchbrechungen der Maßgeblichkeit. Ein formal eigenständiger bilanzstrechl. Kodex kann dem Rechtsanwender die Auslegung nicht erleichtern, weil es weder einen der strechl. Gewinnermittlung eigenen Zweck noch ein der strechl. Gewinnermittlung eigenes System strechl. GoB gibt. Die Aufgabe der formalen Maßgeblichkeit würde ein solches System auch nicht entstehen lassen. Es würde in der Praxis bei den kleineren und mittleren Unternehmen von den handelsrechtl. GoB und bei den größeren Unternehmen von den internationalen Rechnungslegungsstandards beeinflusst und im Erg. beide Systeme mit Interesseneinflüssen vermengen.

Die wirkliche Bedeutung der Maßgeblichkeit lässt sich demgegenüber erst nach Offenlegung der beteiligten Interessen ermesen. Vorteilhaft wäre ein eigenständiges Steuerbilanzrecht zunächst für Stpfl., bei denen der Nutzen einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik die damit verbundenen Vollzugs- und Planungskosten übersteigt. Weil diese Gruppe der Stpfl. und deren Berater sich auch im Schrifttum intensiver mit dem Steuerbilanzrecht auseinandersetzen, könnten sie nicht nur Wahlrechte, Ermessens- und Prognosespielräume isoliert von anderen Rechenschaftspflichten ausüben, sondern auch die Auslegung und die Fortentwicklung eines eigenständigen Steuerbilanzrechts stärker prägen. Kurzfristig vorteilhaft wäre ein eigenständiges Steuerbilanzrecht auch für den Steuergesetzgeber. Dieser könnte die Wirtschafts-, Standort-, Steuer- und Fiskalpolitik, einerseits stärker von der ersten Gruppe beeinflussbar, andererseits frei von bisher aus dem System der GoB folgenden Rechtfertigungszwängen feingliedriger über die Steuerbemessungsgrundlage betreiben. Vorteilhaft wäre ein eigenständiges Steuerbilanzrecht weiter für die zu dessen Fortentwicklung berufene Finanzrechtsprechung. Für diese würde sich die Komplexität des Bilanzsteuerrechts reduzieren, wenn sie von der Pflicht befreit würde, auf die Einheitlichkeit der Auslegung der handelsrechtl. GoB über die Gerichtsbarkeiten hinweg und möglicherweise auch im Unionsrecht zu achten. Kurzfristig vorteilhaft wäre die Aufgabe der Maßgeblichkeit schließlich für die Fortbildung des Handelsbilanzrechts, das sich befreit von den bestehenden Abstimmungszwängen mit der Steuer- und Fiskalpolitik dynamischer weiterentwickeln könnte. Zu befürchten ist aber, dass einerseits das Steuerbilanzrecht, nach seiner Befreiung von den leitenden Prinzipien des Handelsbilanzrechts, an einem Wildwuchs nicht abgestimmter Regeln scheitert und das Handelsbilanzrecht bei geringerer nationaler Relevanz mittelfristig im internationalen Systemwettbewerb stark an Bedeutung verlieren und langfristig, soweit es der Ausschüttungsbemessung dient, wieder durch das Steuerbilanzrecht und – soweit es Informationszwecken dient – durch die internationalen Rechnungslegungsstandards abgelöst werden könnte. Für kleinere und mittlere Unternehmen würde die rechtspolitische Entwicklung im Zuge mittelstandsfreundlicher Deregulierung wohl zur Aufgabe der handelsrechtl. Buchführungspflichten führen, sobald unionsrechtl. Vorgaben zurückgenommen werden. Am Ende dieser Entwicklung würde die stl. Gewinnermittlung im Rechtsverkehr an die Stelle der HBil. treten und eine faktische Vereinheitlichung des Bilanzrechts stehen.

Teilt man jedoch die zutreffende Auffassung der Zweckidentität von HBil. und StBil., überzeugen die Vorteile der Maßgeblichkeit, die für das Steuer- und Handelsbilanzrecht in größerer Rechtssicherheit, einheitlicher Fortentwicklung, objek-

tiver Maßstabsgestaltung, Rechtsverwirklichung und Verwaltungsvereinfachung gesehen wurden. Vorschläge, einer Rückbesinnung auf die Einheitsbilanz (*Hennrichs*, *StuW* 2013, 249 [255]; *Mayr*, *Vienna law inauguration lectures* 2010, 1 [10]) auch in Gestalt einer gegenläufigen Gesamtbilanz (s. Anm. 189) erscheinen dann als weiterführende Fortentwicklung des nationalen Bilanzrechts.

173 b) Bedeutung für die Praxis

Schrifttum: *Schoenfeld*, Das Bilanzierungsverhalten mittelständischer Unternehmen in der Rechtsform der GmbH, Diss., Augsburg 1988; *Priester*, Einheitsbilanzklauseln im GmbH-Vertrag, in *Kübler* (Hrsg.), FS Theodor Heinsius, Berlin 1991, 622; *Glieden*, Das Bilanzierungsverhalten mittelständischer Unternehmen. Eine Paneluntersuchung, Diss., Kiel 1996; *Keppeler*, Steuerbilanzpolitik kleiner und mittlerer Unternehmen unter Berücksichtigung der jüngsten Entwicklungen des Steuerrechts, Diss., Augsburg, Bonn 2000; *Eierle/Haller/Beiersdorf*, Entwurf eines internationalen Standards zur Bilanzierung von Small and Medium-sized Entities (ED-IFRS for SMEs). Ergebnisse einer Befragung mittelständischer Unternehmen, Berlin 2007; *Haller/Ferstl/Löffelmann*, Die „einheitliche“ Erstellung von Handels- und Steuerbilanz – Empirische Erkenntnisse über die Bilanzierungspraxis von Kapitalgesellschaften, DB 2011, 885; *Zwirner/Mugler*, Einheitsbilanzklausel und BilMoG: Risiko, Handlungsbedarf, Vertragsanpassung, DStR 2011, 1191; *Künkele/Zwirner*, Eigenständige Steuerbilanzpolitik nach BilMoG – Anmerkungen auch vor dem Hintergrund der E-Bilanz, Stbg 2012, 272.

Eine Einheitsbilanz, mit der ohne Zusätze und Anmerkungen zugleich die handels- und die strechtl. Bilanzierungsvorschriften erfüllt werden, bleibt auch nach dem BilMoG und innerhalb der durch § 5b begründeten Pflicht zur elektronischen Übermittlung von Bilanzen grds. möglich, solange bestimmte Geschäftsvorfälle nicht auftreten und handelsrechtl. Wahlrechte mit dem Ziel der einheitlichen Bilanzierung ausgeübt werden sollen.

Überzeugend *Scheffler*, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, IFSt-Schrift 474 (2011), 62; *Herzig*, DB 2012, 1 (4); *Mitschke*, FR 2010, 214 (215); einschränkend *Kahle/Günter*, *StuW* 2012, 43 (45); *Zwirner/Mugler*, DStR 2011, 1191 (1193); zur Übermittlung einer unmodifizierten Handelsbilanz nach § 5b: *Adrian/Heinsen* in *KPMG*, E-Bilanz, 2. Aufl. 2014, 6.

Während die echte Einheitsbilanz allerdings wegen häufig unvermeidbaren Abweichungen

Exemplarisch *Scheffler*, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, IFSt-Schrift 474 (2011), 55 ff.; *Scheffler*, *StuB* 2009, 45 (46 ff.); *Künkele/Zwirner*, *Stbg* 2012, 272.

an Bedeutung verloren hat (*Herzig*, DB 2012, 1 [4]), wird das Ziel einer weitgehend einheitlichen Bilanzierung in der Praxis zumindest bei kleinen und mittelständischen Unternehmen bedeutsam bleiben. Darauf deuten zum einen die in Gesellschaftsverträgen und anderen Dauerschuldverhältnissen, die gewinnabhängige Ansprüche gewähren, verbreiteten Einheitsbilanzklauseln hin, mit denen einerseits Transaktions- und Verwaltungskosten gespart, aber auch Bilanzierungsspielräume eingeengt werden sollen (*Priester*, FS Heinsius, 1991, 622 [624, 627]; *Zwirner/Mugler*, DStR 2011, 1191). Zum anderen zeigen empirische Untersuchungen, dass selbst veröffentlichungspflichtige KapGes. mehrheitlich nach einer weitgehenden Übereinstimmung von HBil. und StBil. streben und das Ziel einer echten Einheitsbilanz häufig nur insoweit nicht erreichen, als unausweichliche Regelungsunterschiede zwischen handels- und strechtl. Gewinnermittlung bestehen.

Haller/Ferstl/Löffelmann, DB 2011, 885 (886, 888); *Herzig*, DB 2012, 1243 (1347); *Eierle/Haller/Beiersdorf*, Entwurf eines internationalen Standards zur Bilanzierung von Small and Medium-sized Entities, 2007, 9 f.; *Kappler*, Steuerbilanzpolitik kleiner und mittlerer Unternehmen, 2000, 567 (Einheitsbilanz bei 98,63 % der kleinen KapGes. und 99 % der Nicht-KapGes.); *Glieden*, Das Bilanzierungsverhalten mittelständischer Unternehmen, 1996, 58 f. (66 % Einheitsbilanz, 20 % HBil. mit Korrekturrechnung, 14 % getrennte HBil. und StBil.); *Haller*, RIW 1992, 43 (46); *Schoenfeld*, Das Bilanzierungsverhalten mittelständischer Unternehmen in der Rechtsform der GmbH – Eine empirische Untersuchung, 1988, 103 (93 % Einheitsbilanz), jeweils für den Zeitraum vor dem Inkrafttreten des BilMoG; auf der Grundlage einer empirischen Expertenbefragung für die Gegenwart mit wertender Perspektive eines Bedeutungsverlusts in der Zukunft: *Herzig*, DB 2012, 1343 (1351). Mit einem Überblick über weitere Studien: *Gräbe*, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, 2012, 334.

Unter den kleineren Unternehmen werden zwar mehr als zwei Drittel aller Einzelunternehmen nach dem durch das BilMoG eingeführten § 241a HGB von der handelsrechtl. Buchführungspflicht mit den mehrfach angehobenen Freigrenzen von aktuell 800.000 € Umsatz und 80.000 € Gewinn befreit.

Nach dem statistischen Unternehmensregister fallen knapp 4/5 der deutschen Unternehmen in die Umsatzgrößenklasse unter 1 Mio. € (Statistisches Bundesamt, Rechtliche Einheiten nach Umsatzgrößenklassen im Berichtsjahr 2023, abrufbar unter www.destatis.de). Nach der Gewerbesteuerstatistik 2020 liegt der Gewerbeertrag bei mehr als zwei Drittel aller gewerblichen Einzelunternehmen in der Gewinngrößenklasse bis 80.000 € (*Statistisches Bundesamt*, Statistischer Bericht Gewerbesteuerstatistik, Tabelle 73511-03, abrufbar unter www.destatis.de).

Da aber gerade viele Kleingewerbetreibende ihre stl. Dokumentations- und Erklärungspflichten mit Hilfe stl. Berater erfüllen, in deren EDV-System eine Gewinnermittlung durch BV-Vergleich gegenüber der Einnahmen-/Überschussrechnung keinen großen Mehraufwand verursacht, ist zu vermuten, dass in der Gruppe der Kleingewerbetreibenden Einheitsbilanzen in Gestalt einer allein den strechtl. Gewinnermittlungsregeln entsprechenden StBil. in Zukunft weiter häufig anzutreffen sein werden.

Mit zunehmender Unternehmensgröße übersteigt dagegen der wirtschaftliche Nutzen von Sachverhaltsgestaltungen und bilanzpolitischen Gestaltungsmöglichkeiten mit dem Ziel der Optimierung des handelsrechtl. Ergebnisses einerseits und des strechtl. Gewinns andererseits

Exemplarisch zu den Ausprägungen eigenständiger Steuerbilanzpolitik nach dem BilMoG: *Künkele/Zwirner*, StuB 2013, 3 (4); *Künkele/Zwirner*, Stbg 2012, 272; *Zwirner/Künkele*, Ub 2013, 305 (310); grundlegend zur Steuerbilanzpolitik abhängig von der Unternehmensgröße: *Kepler*, Steuerbilanzpolitik kleiner und mittlerer Unternehmen, 2000, 96 ff., 467 ff.

die mit diesen Maßnahmen verbundenen Planungs- und Beratungskosten mit größerer Wahrscheinlichkeit. Große Unternehmen werden daher unabhängig von ihrer Rechtsform und ihrer Finanzierungsstrategie HBil. und StBil. häufig getrennt aufstellen. Die Kosten der Maßgeblichkeit übersteigen bei diesen Unternehmen deren Vorzug der einheitlichen Buchführung und Bilanzierung.

c) Bedeutung für das Buchführungsprivileg der Steuerberater (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 StBerG)

174

Gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 2 StBerG ist die geschäftsmäßige Aufstellung von Abschlüssen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, als Hilfeleistung in Steuersachen

den in §§ 3–4 StBerG abschließend aufgezählten Personen und Vereinigungen vorbehalten. Bis zur Reformulierung des Abs. 1 durch das BilMoG ist aus der umgekehrten Maßgeblichkeit gefolgert worden, dass auch eine reine HBil. nur von diesem Personenkreis aufgestellt werden darf („Buchführungsprivileg der Steuerberater“; differenzierend BGH v. 14.6.2012 – IX ZR 145/11, BGHZ 193, 297, unter II.1.b), weil die dort vorgenommenen Wertansätze nach Abs. 1 Satz 2 für die Besteuerung von Bedeutung waren. Diese Auffassung wird man nach dem BilMoG nur noch vertreten können, wenn man aus Abs. 1 Satz 1 weiter das Gebot der einheitlichen Wahlrechtsausübung ableitet.

Siehe Anm. 270; Peetz, DStZ 2013, 630 (632 f.).

175 d) Reformvorschläge

Schrifttum: Röttinger, Vorschläge zur Vereinfachung des Steuersystems, Mannheim, 1932; Schmidt, Die Vereinheitlichung der Bilanzen – eine betriebswirtschaftliche Notwendigkeit, Der praktische Betriebswirt 1943, 1; Gödde, Handels- und Steuerbilanz. Eine Grundlegung zur Bilanzvereinheitlichung, StuW 1948, Sp. 219 (Teil 1), StuW 1948, Sp. 299 (Teil 2); Kosiol, Einheitsbilanz oder Bilanzangleichung? Ein Beitrag zur Reform der Handels- und Steuerbilanz, StuW 1949, Sp. 123; Gnam, Die Einheitsbilanz, ein Fortschritt für Staat und Wirtschaft, WpG 1950, 293; Zimdahl, Zum Thema: Die Einheitsbilanz, ein Fortschritt für Staat und Wirtschaft, WpG 1950, 502; Lang, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, Münsteraner Symposium, Bd. II, Köln 1985; Wagner, Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik, StuW 1992, 2; Bach, Die Idee der Cash Flow-Steuer vor dem Hintergrund des gegenwärtigen Steuersystems, Berlin 1993; Wagner, Kann es eine Beseitigung aller steuerlichen Ausnahmen geben, wenn es keine Regel gibt?, DStR 1997, 517; Bach, Der Cash-flow als Bemessungsgrundlage der Unternehmensbesteuerung, in Smekal (Hrsg.), Einkommen versus Konsum, Heidelberg 1999, 85; Dziadkowski, Die Überschussrechnung – eine Alternative zur Steuerbilanz?, BB 2000, 399; Scheffler, Auswirkungen des Karlsruher Entwurfs zur Reform des EStG auf die Steuerbilanz, StuB 2001, 904; Tipke, Karlsruher Entwurf zur Reform der Einkommensbesteuerung. Versuch einer steuerjuristischen Würdigung, StuW 2002, 148; Dicken, Gewinnermittlungsrecht, Steuerrechtliches Plädoyer für die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, 2003; Herzig/Hansen, Steuerliche Gewinnermittlung durch modifizierte Einnahmenüberschussrechnung: Konzeption nach Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips, DB 2004, 1; Schneider, Folgt die Tugend gewinnsteuerlicher Bemessungsgrundlagen den Zahlungsströmen?, StuW 2004, 293; Nguyen-Thanh, Reform der Gewinnermittlung: Anmerkungen zur Kassenrechnung aus ökonomischer Sicht, finanzreform 2004, 167; Knirsch, Reform der steuerlichen Gewinnermittlung durch Übergang zur Einnahmen-Überschussrechnung – Wer gewinnt, wer verliert?, ZfB 2006, 231; Sigloch, Einnahmen-Überschussrechnung als Regelkonzept der steuerlichen Gewinnermittlung – Königsweg oder Holzweg?, in Wehrheim/Heurung (Hrsg.), Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung, FS Winfried Mellwig, Wiesbaden 2007, 447; Wendt, Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Gewinnermittlung – Ein Baustein im Projekt „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft, in Oestreicher (Hrsg.), Reform der Unternehmensbesteuerung: Verschiedene Wege diskutieren. Beiträge zu einer Ringveranstaltung an der Universität Göttingen im Sommersemester 2006, Herne 2007, 189; Eisgruber, Arten der Einkünfteermittlung – Bestandsaufnahme und Kritik – „Vereinfachte Gewinnermittlung (§ 4 Abs. 3 EStG)“, in Hey (Hrsg.), Einkünfteermittlung, DStJG 34 (2011), 185; P. Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, Heidelberg 2011; Schneider, Betriebswirtschaftslehre als Einzelwirtschaftstheorie der Institutionen, Wiesbaden 2011; Meyering, Steuerliche Gewinnermittlung von KMU durch Kassenvermögensvergleich: Anforderungen, Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Drei-Komponenten-System, Diss., Saarbrücken, 2011; Lang/Eilfort (Hrsg.), Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, Bericht über die Arbeit und Entwürfe der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft, München 2013; Prinz, Reformbedarf im Bilanzsteuerrecht, in Schön/Schindler (Hrsg.), Reformfragen des deutschen Steuerrechts, Berlin 2020, 55.

aa) Vorschläge eines vereinfachten Gewinnermittlungsrechts**(1) Einnahmenüberschussrechnung (Zahlungsstromrechnung)**

176

Der Vorschlag einer Verselbständigung und Vereinheitlichung der Gewinnermittlungsregeln durch eine an Zahlungsströmen orientierte Einnahmenüberschussrechnung sieht die Abkehr von den Periodenzuordnungsregeln der handelsrechtl. GoB und von der doppelten Gewinnermittlung durch Bilanz und GuV vor. Die stl. Gewinnermittlung solle sich auf die Ziele Objektivierung, Anknüpfung an die tatsächliche Leistungsfähigkeit und Gleichbehandlung aller Einkünfte fokussieren und dabei drastisch vereinfacht werden. Zur Verwirklichung dieser Ziele sei eine Überschussrechnung, die anknüpfend an Zahlungszu- und abflüsse auf Bestandskonten, Inventur und Kassenführung verzichten könne, für sämtliche Unternehmen besser geeignet als die stl. Gewinnermittlung durch Bilanzierung.

Bach, Die Idee der Cash Flow-Steuer vor dem Hintergrund des gegenwärtigen Steuersystems, 1993, 31 ff.; *Bach* in *Smekal*, Einkommen versus Konsum, 1999, 85; *Dicken*, Gewinnermittlungsrecht, 2003, 105 ff.; *Hennrichs*, StuW 1999, 138 (153); *Dziadkowski*, BB 2000, 399; *Kanzler*, FR 1998, 233 (247); *Meyering*, Steuerliche Gewinnermittlung von KMU durch Kassenvermögensvergleich, 2011, 189 (271); *Nguyen-Thanh*, finanzreform 2004, 167 (170); *Tipke*, StuW 2002, 148 (164 ff.); *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 861 f.; *Wagner*, StuW 1992, 2 (11); *Wagner*, DStR 1997, 517 (519); *Weber-Grellet*, DStR 1998, 1343 (1348); *Weber-Grellet*, BB 1999, 2659 (2666); abwägend *Fritz-Schmied*, Die steuerbilanzielle Gewinnermittlung, 2005, 299; *Knirsch*, ZfB 2006, 231.

(2) Modifizierte Einnahmenüberschussrechnung

177

Die Idee einer einheitlichen stl. Gewinnermittlung durch Überschussrechnung hat das betriebswirtschaftliche Schrifttum zu einer modifizierten Einnahmenüberschussrechnung weiterentwickelt, die die Periodenzuordnungsregeln der handelsrechtl. GoB teilweise fortführt. Eine reine Zahlungsstromrechnung hätte zwar den Vorzug der größeren Einfachheit und der höheren ökonomischen Entscheidungsneutralität, sei aber gestaltungsanfällig und führte zu einem volatilen Steueraufkommen. Zahlungsströme würden die Leistungsfähigkeit des Stpfl. überdies nicht immer zutr. widerspiegeln. Deshalb müsse das Grundkonzept der Einnahmenüberschussrechnung für die stl. Gewinnermittlung ergänzt werden. Vorzusehen sei eine Periodenzuordnung der Auszahlungen für Investitionen in AV durch Abschreibungen, die Periodenzuordnung von Forderungen, Darlehen und Vorräten und erhaltenen Anzahlungen, die Berücksichtigung bestimmter Rückstellungen und die Einbeziehung bestimmter RAP.

Herzig, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004, 334 (371); *Herzig*, WPg 2005, 211 (232); *Herzig/Bär*, DB 2003, 1 (7); *Herzig/Hansen*, DB 2004, 1 (6 ff.); *Winkelmann*, IFRS im Einzelabschluss, 2007, 127; krit. *Sigloch*, FS Mellwig, 2007, 449 (465).

(3) Vereinfachte Vermögensrechnung

178

Das im betriebswirtschaftlichen Schrifttum vieldiskutierte Konzept einer vereinfachten Vermögensrechnung geht von einer zahlungsstromorientierten Einnahmenüberschussrechnung aus, sucht aber eine Synthese mit dem Vermögensvergleich. Ausgehend von der Prämisse, dass ein Gewinn erst ausgewiesen werden dürfe, wenn das Periodenendvermögen das Periodenanfangsvermögen übersteigt, werden wie bei der modifizierten Einnahmenüberschussrechnung Vermögensänderungen im BV durch eine Vermögensrechnung berücksichtigt, der Gewinnaus-

weis aber von Einnahmezuflüssen abhängig gemacht. Gegenüber den handelsrechtl. GoB sieht die vereinfachte Vermögensrechnung Modifikationen des Realisations- und des Imparitätsprinzips vor. Während Gewinne erst ausgewiesen werden dürfen, wenn die Leistungspflicht erfüllt und die Gegenleistung zugeflossen ist (Grundsatz der Barrealisation), sollen die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung und mit ihr das Imparitätsprinzip, qualifiziert als Grundsatz der Verlustvorwegnahme, gestrichen werden.

Schneider, Steuerlast und Steuerwirkung, 2002, 242 ff.; *Schneider*, StuW 2004, 293 (302 f.); *Schneider* in *Schmiel/Breithecker*, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 283 (287 ff.); *Schneider*, Betriebswirtschaftslehre als Einzelwirtschaftstheorie der Institutionen, 2011, 174 f.; *Schreiber*, StuW 2002, 105 (108 f.); *Kahle/Günter*, StuW 2012, 43 (52 f.); *Kahle/Schulz*, FR 2013, 49 (54); *Spengel*, IStR 2003, 29 (33); *Spengel*, FR 2009, 101 (105).

179 (4) Zinsbereinigte Gewinnermittlung

Das Modell der zinsbereinigten Gewinnermittlung geht technisch von den Grundsätzen der steuerbilanziellen Gewinnermittlung aus, zielt aber im Erg. auf die Übereinstimmung mit der zahlungsstromorientierten Einnahmenüberschussrechnung. Diese Übereinstimmung im Erg. wird durch einen Abzug der Zinsen auf das gebundene Eigenkapital erreicht. Der Vorzug der zinsbereinigten Gewinnermittlung wird in der Verbindung eines investitions- und finanzierungsneutralen Gewinnermittlungssystems mit dem traditionellen System der Gewinnermittlung erkannt, die zugleich die Nachteile einer *Cash Flow*-Besteuerung in Gestalt deren Umgehungsanfälligkeit und Volatilität vermeidet.

Fritz-Schmied, Die steuerbilanzielle Gewinnermittlung, 2005, 300 ff.; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 3.78.

bb) Reformentwürfe eines harmonisierten Gewinnermittlungsrechts

Schrifttum: *Kreile*, Zum Vorentwurf einer EG-Bilanzrichtlinie über die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften, DB 1988, Beilage 18; *Haase*, EG-Gewinnermittlungsrichtlinie: Steuerbilanzpolitik nach Belieben?, DB 1989, 1205; *Plasschert*, An EU Tax on Consolidated Profits of Multinational Enterprises, ET 1997, 2; *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse, Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, KOM (2001) 582; *Lodin/Gammie*, Home State Taxation, Amsterdam 2001; *Oestreicher*, Konzernbesteuerung in Europa, Zum Vorschlag einer konsolidierten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, StuW 2002, 342; *Plasschaert*, Further Thoughts on the „European Union Company Income Tax“ and its First Cousins, ET 2002, 336; *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse: Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen, KOM (2003) 726; *Schreiber*, Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt. Angleichung der Gewinnermittlung und des Satzes der Körperschaftsteuer?, StuW 2004, 212; *Gammie*, Achieving a common consolidated corporate tax base in the EU, Brüssel 2005; *Herzig*, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union, StuW 2006, 156; *BMF* (Hrsg.), Einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union: Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 81, Bonn 2007; *Andersson*, An optional and competitive CCTB – a comprehensive approach to reach the Lisbon objectives –, in *Schön/Schreiber/Spengel* (Hrsg.), A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa, Heidelberg 2008, 94; *Au-*

jean, The CCCTB Project and the Future of European Taxation, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Common Consolidated Corporate Tax Base, Wien 2008, 11; *Freedman/Macdonald*, The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Common consolidated corporate tax base, Wien 2008, 217; *Hey*, EU Common Consolidated Corporate Tax Base: guided variety versus Strict Uniformity – Lessons from the „U.S. States’ Tax Chaos“, New York 2008; *Hey*, CCCTB-Optionality, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Common consolidated corporate tax base, Wien 2008, 93; *Mayr*, CCCTB: Der steuerpflichtige Unternehmensgewinn – gemeinsame Strukturelemente, in *Schön/Schreiber/Spengel* (Hrsg.), A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe – Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa, Berlin 2008, 85; *Mayr*, CCCTB: Der steuerpflichtige Unternehmensgewinn – gemeinsame Strukturelemente, in *Schön/Schreiber/Spengel* (Hrsg.), A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa, Heidelberg 2008, 85; *Rautenstrauch*, Die gemeinsame konsolidierte KSt-Bemessungsgrundlage (GKKB) als Vorbild für ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht in Deutschland?, FR 2009, 114; *Herzig*, Einsichten und Folgerungen aus dem CCCTB-Projekt der EU, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2011, 1057; *Herzig/Kuhr*, Realisations- und Imparitätsprinzip im Richtlinienentwurf der GKKB, StuW 2011, 305; *Marx*, Die Gewinnermittlungskonzeption der GKKB nach dem Richtlinienentwurf der EU-Kommission, DStZ 2011, 547; *U. Prinz*, Das europäische GKKB-Projekt – eine Einschätzung aus Beratersicht, StuB 2011, 461; *BMF/Ministère de L’Économie des Finances et de L’Industrie*, Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit. Konvergenzpunkte bei der Unternehmensbesteuerung, Berlin 2012; *Herzig*, Prinzipienorientierung und schrittweise Umsetzung des GKKB-Projektes, FR 2012, 761; *Jaatinen*, IAS/IFRS: A Starting Point for the CCCTB, Intertax 40 (2012), 260; *Kahle/Schulz*, Angleichung der Unternehmensbesteuerung zwischen Deutschland und Frankreich – neuer Anstoß für eine Harmonisierung in Europa?, FR 2012, 741; *Müller-Gatermann/Möhlenbrock/Fehling*, Wege zu mehr Konvergenz in der Unternehmensbesteuerung, ISR 2012, 17; *Röder*, Proposal for an Enhanced CCTB as Alternative to a CCCTB with Formulary Apportionment, WTJ 2012, 125; *Schulz*, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union, Diss., Hohenheim, Lohmar 2012; *Spengel/Ortmann-Babel/Zinn/Matenaer*, A Common Corporate Tax Base for Europe: An Impact Assessment of the Draft Council Directive on a CC(C)TB, WTJ 2012, 185; *Kahle/Schulz*, Sachstand und Lösungsansätze zur Entwicklung einer G(K)KB, FR 2013, 49; *Scheffler/Schöpfel/Köstler/Binder*, Konsequenzen der GKKB für die Gewerbesteuer, StuW 2013, 28; *Oestreicher/Scheffler/Spengel/Finke/Heckemeyer/Kimpel/Köstler/Vomdamme*, Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage bzw. Gemeinsame Unternehmenssteuer-Bemessungsgrundlage (GUB): Eine steuerliche Folgenabschätzung für Deutschland, StuW 2014, 326; *Eggert*, Die Gewinnermittlung nach dem Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, Diss., Köln 2015; *Evers/Köstler/Meier/Nicolay/Scheffler/Spengel*, Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU: Konkretisierung der Gewinnermittlungsprinzipien und Weiterentwicklungen, StuW 2015, 359; *Benz/Böhmer*, Die Richtlinienvorschläge der EU-Kommission vom 25.10.2016 zur weiteren Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung, DB 2016, 2800; *Anzinger*, Stand und Perspektiven der positiven und negativen Integration des materiellen Steuerrechts in der EU, in *Kube/Reimer*, Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) (6) 2017, 123; *Jakob/Fehling*, Harmonisierung 2.0 – Überblick über die wesentlichen Neuerungen im GKB-Richtlinienentwurf, ISR 2017, 290; *Köszeghy*, Corporate Tax Harmonization: C(C)CTB 2.0?, in *Haslehner/Kofler/Rust*, EU Tax Law and Policy in the 21st Century, Alphen 2017, 305; *Rose*, Zinsbereinigte EU-Körperschaftsteuer – Kritische Würdigung eines innovativen Vorschlags der EU-Kommission zur Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, StuW 2017, 217; *Scheffler/Köstler*, Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung, ifst-Schrift 518, Berlin 2017; *Velte/Mock*, EU-Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) vom 25.10.2016, StuW 2017, 126; *Velte/Mock*, Experteninterviews zur europäischen Reform der steuerlichen Gewinnermittlung, FR 2018, 1081; *Aumayr/Mayr*, CCTB – Is There a Chance of a Breakthrough, ET 2019, 153; *Spengel/Stut-*

zenberger, Wiederauflage des GKB-Richtlinienentwurfs – Steuerbelastungswirkungen und Folgenabschätzungen, *StuW* 2019, 267; *U. Prinz*, BEFIT im „Spotlight“ – Neue europäische Legislativinitiative zur harmonisierten Gewinnermittlung, *DB* 2023, 480; *Eberhartinger*, The Future of Book-Tax Conformity: Book-Tax Conformity, the Pillars and BEFIT, *EATLP* 22 (2024), 113; *Kahle*, IFRS und Maßgeblichkeitsgrundsatz, *Ubg* 2024, 423.

180 (1) Vorentwurf der EU-Kommission (1988)

Der Vorentwurf der Kommission für eine RL über die Harmonisierung der stl. Gewinnermittlungsvorschriften sah mit dem Ziel einer Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen der Einkommens- und Körperschaftsteuern an die vierte gesellschaftsrechtliche RL anknüpfende eigenständige stl. Bilanzierungsvorschriften vor (Wiedergegeben und besprochen bei *Kreile*, *DB* 1988, Beilage 18; *Haase*, *DB* 1989, 1205).

Der Vorentwurf wurde nicht weiterverfolgt.

181 (2) Hintergründe der gemeinsamen (konsolidierten) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (G(K)KB)

Ziele und Alternativen: Auf der Grundlage einer Studie zur „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“ (SEK 2001, 1681) entwickelte die Kommission 2001 eine Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU (KOM [2001] 582). Darin formulierte sie isoliert für die Gewinnbesteuerung bei Körperschaften die Ziele einer harmonisierten („gemeinsamen“) Bemessungsgrundlage und einer bei der stl. Gewinnermittlung ansetzenden („konsolidierten“) grenzüberschreitenden Konzernbesteuerung (KOM [2001] 582, 18). Die Kommission sah darin den einzigen Weg zur deutlichen Reduzierung der Befolgungskosten, zur Lösung von Verrechnungspreisproblemen, zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung, zur Vereinfachung von Umstrukturierungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungssachverhalten und zur Beseitigung von Diskriminierungen und Einschränkungen grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeit (KOM [2001] 582, 18). Im Schrifttum waren mit den gleichen Zielen alternativ die weniger weitreichenden Modelle der Sitzlandbesteuerung (*Lodin/Gammie*, Home State Taxation, 2001) und der harmonisierten Bemessungsgrundlage („Single Compulsory Harmonised Tax Base“, *Oestreicher*, *StuW* 2002, 342 [348]) sowie das weiterreichende Modell einer EU Körperschaftsteuer (*Plasschaert*, *ET* 1997, 2; *Plasschaert*, *ET* 2002, 336; *Schreiber*, *StuW* 2004, 212 [213]) diskutiert worden.

Zu den Optionen der Ausgestaltung einer GKKB und möglichen Alternativen: BMF, Einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union: Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, 2007, 19 ff.; *Kahle*, *IRZ* 2006, 87 (92); *Schön* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (110); *Spengel*, *IStR* 2003, 29 (31 f.).

Entstehungsgeschichte der Entwürfe von 2011 und 2016:

- **Vorüberlegungen:** Ausgehend von der Entsch. für eine konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage stellte die Kommission 2003 die Grundprinzipien einer einheitlichen Bemessungsgrundlage zur Diskussion. Dabei skizzierte sie drei Optionen: Maßgeblichkeit der internationalen Rechnungslegungsstandards auf der Grundlage der nach der VO 1606/2002 in Unionsrecht übernommenen IAS/IFRS mit nachfolgender Überleitungsrechnung, Maßgeblichkeit der durch die vierte gesellschaftsrechtliche RL harmonisierten nationalen Rech-

nungslegungsvorschriften und Neuentwicklung einer einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage mit den internationalen Rechnungslegungsstandards als neutralem Ausgangspunkt (KOM [2003] 726, 18 ff.; *Aujean in Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, Common consolidated corporate tax base, 2008, 11 [23 ff.]).

- *Expertengruppe*: Mit diesen Vorüberlegungen befürwortete der Rat auf der Grundlage eines Konzeptionspapiers (Commission Non-paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004: A Common Consolidated EU Corporate Tax Base) 2004 eine von der Kommission einzusetzende Expertenarbeitsgruppe. Diese Expertengruppe setzte sich aus hoheitlichen Vertretern aller Mitgliedstaaten sowie der Kommissionsdienststellen zusammen und entwickelte unterstützt durch national unterschiedlich zusammengesetzten Unterarbeitsgruppen in zehn ausführl. dokumentierten Arbeitssitzungen

Czakert, IStR 2006, 561; *Czakert*, BFuP 2008, 433; Sitzungsprotokolle abrufbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_de.htm.

zwischen 2004 und 2008 Elemente einer einheitlichen konsolidierten Bemessungsgrundlage.

- *Methodisches Vorgehen*: Das Arbeitsprogramm der Expertengruppe sah vor, ohne vorherige Abstimmung über die Leitlinien zuerst in den Unterarbeitsgruppen einzelne Elemente der Bemessungsgrundlage (Abschreibungen, Rückstellungen, Immaterielle WG usw.) zu formulieren und erst später aus diesen Elementen induktiv Prinzipien zu entwickeln.

Europäische Kommission, Kurzbericht über die Sitzung der Arbeitsgruppe „Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ vom 23. November 2004 in Brüssel; *Freedman/Macdonald*, The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, Common consolidated corporate tax base, 2008, 217 (222 ff.); mit Kritik dieses induktiven Vorgehens: *Herzig*, FR 2012, 761; *Kahle/Lipp*, DStR 2013, 1205 (1206 f.); *Marx*, DStZ 2011, 547 (549, 500), „Ein kohärentes System ist dabei nicht entstanden“; zu den daraus folgenden Auslegungsfragen: *Herzig/Kuhr*, DB 2011, 2053 (2056); *Herzig/Kuhr*, StuW 2011, 305 (308).

Die Fragen eines maßgeblichen Rechnungslegungssystems, der Methode der stl. Gewinnermittlung durch GuV oder bilanziellen Vermögensvergleich und der Rolle einer eigenständigen StBil. blieben mit diesem induktiven Ansatz der Prinzipienbildung lange offen

Europäische Kommission, Arbeitsgruppe „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (AG GKKB), Überblick über die wichtigsten in der ersten Sitzung der Untergruppe „Steuerbares Einkommen“ aufgetretenen Fragen, Sitzung am Donnerstag, den 8. Dezember 2005, Nr. 7; *Europäische Kommission*, Zusammenfassender Ber. des Vorsitzes über die Sitzung der Arbeitsgruppe „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ vom 7. Dezember 2005 in Brüssel, Nr. 12 ff.

und wurden im Zeitplan von drängenden Fragen des Anwendungsbereichs, der Konsolidierung und des Aufteilungsmechanismus überholt.

- *IAS/IFRS als Ausgangspunkt*: Da sich viele Unterarbeitsgruppen und auch die anschließenden Beratungen im Plenum ebenso wie die zugezogenen Sachverständigen an den IAS/IFRS orientierten,

Europäische Kommission, Arbeitsgruppe „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (AG GKKB): mögliche Elemente der technischen Aus-

gestaltung, Sitzung vom Donnerstag, den 27. September 2007 und Freitag, den 28. September 2007, Nr. 9.

stellten diese in der Diskussion einen gemeinsamen Referenzrahmen dar, der sich zu der von der Kommission geprägten Formel der IAS/IFRS als Ausgangspunkt der GKKB verdichtete. Diese Formel beschreibt einerseits negativ, dass keine dynamische Verbindung zu den IAS/IFRS gewollt ist und gibt andererseits positiv die inhaltlichen Ursprünge einzelner Regelungen wieder.

Gammie, Achieving a common consolidated corporate tax base in the EU, 2005, 53; *Freedman/Macdonald* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, Common consolidated corporate tax base, 2008, 217 (224); *Herzig*, StuW 2006, 156 (159); *Herzig/Kuhr*, DB 2011, 2053; *Marx*, DStZ 2011, 547 (549); *Rautenstrauch*, FR 2009, 114 (116); vergleichend *Jaatinen*, Intertax 40 (2012), 260; abwägend noch *EU-Kommission*, KOM (2003) 726, 22; *Schreiber*, StuW 2004, 212 (224).

- *Entwurf einer GKKB (2011)*: Auf der Grundlage dieser Vorarbeiten und einer eigenen Gesetzesfolgenabschätzung, in der die Alternativen der obligatorischen oder optionalen Einführung sowie der bloßen Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagen (GKB) und der weitergehenden mitgliedstaatenübergreifend konsolidierten Bemessungsgrundlage (GKKB) gegeneinander abgewogen werden (SEC [2011] 315, 44 ff.), eröffnete die Kommission mit dem ersten 2011 vorgelegten Richtlinienentwurf ein Gesetzgebungsverfahren.

Vorschlag für eine RL des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM (2011) 121.

- *Entwurf einer GKB und einer GKKB (2016)*: Das dreifache Ziel einer Harmonisierung der KStBemessungsgrundlage in der Europäischen Union, der Einigung auf Konsolidierungsmethoden und auf einen Aufteilungsmechanismus überforderte sowohl die nationalen als auch die europäischen Konsensbildungsmechanismen. Der Richtlinienvorschlag von 2011 erwies sich selbst für einen kleineren Kreis der verstärkten Zusammenarbeit als zu komplex, um die notwendige Einstimmigkeit zu erlangen (*Jakob/Fehling*, ISR 2017, 290 [291]). Die Kommission kündigte daher bereits 2015 einen Neustart der Initiative an,

Mitteilung der Kommission vom 17.6.2015 an das Europäische Parlament und an den Rat: Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU – fünf Aktionsschwerpunkte, COM(2015) 302.

dem 2016 ein in zwei Richtlinien aufgespaltener neuer Vorschlag folgte, der den Richtlinienentwurf von 2011 ablöste. Der erste Gesetzgebungsvorschlag sieht vor, das Regelungsziel einer Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften in eine selbständige RL auszugliedern. Der zweite Richtlinienvorschlag umfasst die weitergehenden Konsolidierungs- und Aufteilungsmechanismen. Diese Aufteilung soll einen abgestuften Einigungs- und Einführungsprozess ermöglichen.

Vorschlag der Europäischen Kommission v. 25.10.2016 für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, COM(2016) 685; Vorschlag der Europäischen Kommission v. 25.10.2016 für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, COM(2016) 683; *Jakob/Fehling*, ISR 2017, 290 (291).

Die Struktur und die Grundkonzeption des Richtlinienvorschlags von 2011 wurde in den beiden Richtlinien von 2016 fortgeführt. Beide Richtlinienvorschläge von 2016 berücksichtigen die Erkenntnisse der rechtspolitischen und wissenschaftlichen Diskussion sowie die, insbes. durch die zwischen EU, OECD

und G 20 abgestimmten Maßnahmen zur Bekämpfung grenzüberschreitender Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen (BEPS), geänderten internationalen Rahmenbedingungen (zum Einfluss des BEPS-Projekts auf den Richtlinienvorschlag 2016: *Köszeghy* in *Haslehner/Kofler/Rust*, EU Tax Law and Policy in the 21st Century, 2017, 305 [309 ff.]). Sie bilden insofern keinen Neuanfang, sondern eine Weiterentwicklung der ersten RL von 2011 (ähnlich *Jakob/Fehling*, ISR 2017, 290 [291]; *Velte/Mock*, StuW 2016, 126 [127]).

- *Meseberger Erklärung und Weiterentwicklung im Rat*: Einen wegweisenden Impuls erhielt das Projekt der GKB/GKKB durch eine Absichtserklärung („Meseberger Erklärung“) zur tatsächlichen Steuerangleichung zwischen Frankreich und Deutschland im Bereich der KSt. Beide Länder einigten sich auf einen gemeinsamen Standpunkt zum Kommissionsvorschlag für eine Richtlinie zur Einführung einer Gemeinsamen Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage (BReg., Erklärung von Meseberg, Das Versprechen Europas für Sicherheit und Wohlstand erneuern, Pressemitteilung 214 v. 19.6.2018). Es folgten Kompromissvorschläge im Rat, die einen Entfall des Wahlrechts und eine mittelbare Anbindung an die EU-Bilanz-RL vorsahen (Kompromisstext der Finnischen Ratspräsidentschaft 2019/II, Ratsdok. 14291/19 v. 27.11.2019). Die deutsche Ratspräsidentschaft stand bereits unter dem Eindruck der parallelen Entwicklung einer internationalen Diskussion über eine effektive Mindestbesteuerung (*Fehling*, IStR 2020, 438 [442]).

(3) Ausgestaltung der gemeinsame (konsolidierte) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (G(K)KB)

181a

Ausgestaltung:

- *Optionalität*: Der Richtlinienvorschlag von 2011 sah ergänzend zu fortgeltenden nationalen Einkünfteermittlungsregeln für die vom Anwendungsbereich erfassten Stöpl. alternativ wählbare unionseinheitliche Gewinnermittlungsregeln vor, die eigenständig und unabhängig von nationalen und internationalen Rechnungslegungsstandards angewandt und ausgelegt werden sollen. Diese in Art. 6 GKB-RL-E 2011 geregelte Optionalität war im Schrifttum kritisiert worden, weil sie einerseits weitere Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet und zum anderen den angestrebten Vereinfachungseffekt konterkariert hätte.

Zu den Vor- und Nachteilen der Optionalität: *Andersson* in *Schön/Schreiber/Spengel*, A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, 2008, 94 (96 f.); *Czakert*, BFuP 2008, 433 (437); *Hey*, CCCTB-Optionality in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, Common consolidated corporate tax base, 2008, 93 (102 ff.); *Müller-Gatermann/Möhlenbrock/Fehling*, ISR 2012, 17 (22).

Art. 2 Abs. 1 Buchst. c iVm. Abs. 3 GKB-RL-E 2016 beschränkt dieses Wahlrecht auf Unternehmen mit einem konsolidierten Gruppenumsatz von weniger als 750 Mio. €. Diese Schwelle entspricht den Größenkriterien für das nach BEPS-Aktionspunkt 13 vorgesehene und in der RL (EU) 2016/881 v. 25.6.2016 (ABl. EU 2016 Nr. L 146, 8) sowie § 138a AO umgesetzte Gebot, in multinationalen Unternehmensgruppen einen länderbezogenen Bericht in die Verrechnungspreisdokumentation aufzunehmen (*Country-by-Country reporting*). Diese gr  enabh  ngige Einschränkung des Wahlrechts verfehlt den Vereinfachungszweck für die Masse der kleineren Unternehmen, denen zu einer vergleichenden Steuerbelastungsrechnung geraten werden müsste. Wie sich aus Erw  -

gungsgrund 5 GKB-RL-E 2016 ergibt, sollen mit dieser Einschränkung nur Gestaltungen unterbunden werden. Um die Verwaltungskosten für die Unternehmen zu senken, könnte der nationale Gesetzgeber aber die GKB überschießend verpflichtend umsetzen (ähnlich *Jakob/Fehling*, ISR 2017, 290 [292]).

- **Anwendungsbereich:** Der Anwendungsbereich der RL ist auf bestimmte Rechtsformen und die KSt begrenzt (Art. 2 Abs. 1 iVm. Anhang I und II GKB-RL-E 2016). Das schließt aber eine nationale Erweiterung der Geltung nicht aus.

Perspektivisch zur nationalen Erweiterung des Anwendungsbereichs auf die GewSt: *Scheffler/Schöpfel/Köstler/Binder*, StuW 2013, 28.

- **Gewinnermittlungssystem:** Ausgangspunkt der Gewinnermittlung bildet nicht der BV-Vergleich, sondern die GuV (Art. 7 GKB-RL-E 2016 = Art. 10 GKB-RL-E 2011). Das ist keine Einnahmenüberschussrechnung. Ihr liegt auch kein quellentheoretischer Einkommensbegriff zugrunde. Sie beruht vielmehr auf einem den handelsrechtl. GoB nahestehenden Gewinnbegriff, knüpft aber im System der doppelten Gewinnermittlung anders als die deutsche bilanzielle Tradition der stl. Gewinnermittlung an die GuV als Komplementär der Bilanz an. Eine StBil. ist nicht vorgesehen, aber technisch nach diesem Gewinnermittlungskonzept kaum entbehrlich.

Eggert, Die Gewinnermittlung nach dem Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, 2015, 99; *Evers/Köstler/Meier/Nicolay/Scheffler/Spengel*, StuW 2015, 359 (362 f.); *Scheffler/Köstler*, ifst-Schrift 518 (2017), 33 f. Kritisch zum vollständigen Verzicht auf eine Bilanz als periodenübergreifenden Speicher: *Czakert*, BFuP 2008, 433 (441); *Marx*, DStZ 2011, 547 (555); zur Notwendigkeit einer Schattenbilanzierung: *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.120; *Herzig*, DB 2011, 2053 (2054); *U. Prinz*, StuB 2011, 461 (462 f.); *Velte/Mock*, StuW 2017, 126 (137 f.).

- **Die Periodenzuordnung der Erträge und Aufwendungen** folgt grds. dem Realisations- und dem Imparitätsprinzip (Art. 6, 15, 16 GKB-RL-E 2016), die durch Regelungen über Verträge mit langer Laufzeit (Art. 22 GKB-RL-E 2016: Realisation entsprechend Grad der Fertigstellung), Rückstellungen (Art. 23 GKB-RL-E 2016: wirtschaftlich verursacht und rechtlich entstanden, Ansammlung, Abzinsung), Pensionsrückstellungen (Art. 24 GKB-RL-E 2016: Mitgliedstaaten-ausgestaltung; Art. 26 GKB-RL-E 2011: Versicherungsmathematisch zutreffender Wert), Uneinbringliche Forderungen (Art. 25 GKB-RL-E 2016), Sicherungsgeschäfte (Art. 26 GKB-RL-E 2016), Vorräte und unfertige Erzeugnisse (Art. 27 GKB-RL-E 2016) konkretisiert werden.

Zum Gewinnermittlungskonzept des Richtlinienvorschlags: *Eggert*, Die Gewinnermittlung nach dem Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, 2015, 95 ff.; *Förster/Krauß*, IStR 2011, 607 (608 ff.); *Herzig/Kuhr*, StuW 2011, 305 (309 ff.); *Herzig*, DB 2012, 1 (2); *Kahle/Dahlke*, StuB 2011, 453 (456); *Lenz/Rautenstrauch*, DB 2011, 726 (727); *Scheffler/Krebs*, DStR-Beihemer 2011, 13 (14–28); *Velte/Mock*, StuW 2017, 126; krit. *Marx*, DStZ 2011, 547 (550).

- **Forschung und Entwicklung-Förderung, Zinsschranke, fiktiver Eigenkapitalabzug und grenzüberschreitender Verlustabzug:** Der neue Richtlinienvorschlag einer GKB von 2016 enthält zwei wirtschaftspolitische Lenkungsinstrumente und eine typisierende Missbrauchsregelung, die den Abzug von Zinsaufwendungen begrenzt. Art. 9 Abs. 3 GKB-RL-E 2016 sieht einen erhöhten Abzug von Aufwendungen für Forschung und Entwicklung (FuE) vor. Aufwendungen, die nicht körperliche WG betreffen, könnten danach im Regelfall bis 20 Mio. €

zu 150 % und darüber hinaus zu 125 % geltend gemacht werden. Für neugegründete Unternehmen mit weniger als 50 Beschäftigten und weniger als 10 Mio. € Umsatz und/oder Bilanzsumme kann sich der Abzug auf 200 % erhöhen (zutr. krit. *Jakob/Fehling*, ISR 2017, 290 [293]). Während Art. 13 GKB-RL-E 2016 vergleichbar der deutschen Zinsschranke, den Abzug von Zinsaufwendungen beschränkt, sieht Art. 11 GKB-RL-E 2016 einen Abzug für Wachstum und Investitionen (*Allowance for growth and Investment*, „AGI“) vor. Dieser Freibetrag knüpft an Veränderungen des Eigenkapitals an und fördert die Zuführung, nicht den Bestand an Eigenkapital (zur Ausgestaltung *Rose*, *StuW* 2017, 217 [223]). Das kann in Verlustsituationen zu Mehrbelastungen führen (zutr. *Jakob/Fehling*, ISR 2017, 290 [295]; mit weiterreichenden Änderungsvorschlägen: *Rose*, *StuW* 2017, 217 [225 ff.]). Schließlich sieht Art. 42 GKB-RL-E 2016 einen Mechanismus für einen temporären grenzüberschreitenden Verlustabzug vor, der in dem Mitgliedstaat, in dem er geltend gemacht wird, binnen fünf Jahren durch Hinzurechnungen ausgeglichen oder nachversteuert werden muss. Ungeklärt ist das Verhältnis dieser Regelung zu bestehenden nationalen Gruppenbesteuerungsregeln (*Jakob/Fehling*, ISR 2017, 290 [296]).

Kritik: Der begrenzte Anwendungsbereich der GKKB und das auch im 2. Vorschlag der Kommission vorgesehene Wahlrecht werfen die Frage der verfassungsrechtl. Rechtfertigung unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen auf (*Schreiber*, *StuW* 2012, 212 [225]), sprechen aber nicht durchgreifend gegen den Vorschlag. Die sowohl in der Entstehungsgeschichte als auch im Entwurfstext schwach ausgeprägten Leitlinien begründen Auslegungsschwierigkeiten, die wegen des Verzichts auf jegliche Anlehnung an internationale und nationale Rechnungslegungsstandards die Entwicklung inkonsistenter Gewinnermittlungsregeln befürchten lassen (ähnlich *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, § 9 Rz. 120; *Herzig*, *FR* 2012, 761; *Hüttemann*, *DStZ* 2011, 507 [511 f.]; *Kahle/Lipp*, *DStR* 2013, 1205 [1206 f.]; *Lenz/Rautenstrauch*, *DB* 2011, 726 [727], mit dem Vorschlag der Errichtung einer einheitlichen europäischen „Bilanzgerichtsbarkeit“; *Vetel/Mock*, *StuW* 2017, 126 [139]). Die in Aussicht gestellten Kostenersparnisse der Unternehmen erscheinen angesichts eines Wahlrechts, das Entscheidungskosten verursacht und bei anfangs der Zahl der beteiligten Mitgliedstaaten entsprechend vielfältigen Auslegungsangeboten zweifelhaft (ähnlich *Hüttemann*, *DStZ* 2011, 507 [513]). Die hohe Komplexität einer durch Ausführungsrichtlinien und harmonisierte Verwaltungsanweisungen abgestuften Vereinheitlichung der stl. Gewinnermittlung lässt sich zudem durch einen Blick auf die Entwicklungen im Bank- und Kapitalmarktrecht ermeszen. Schließlich erscheint das Projekt angesichts einer schwach ausgeprägten Kompetenz der EU zur Harmonisierung der direkten Steuern (*Anzinger* in *Kube/Reimer*, *HFSt.* 6 [2017], 123 [134 ff.]), die sich in der fehlenden Möglichkeit offenbart, wie auf dem Gebiet der internationalen Rechnungslegung durch eine VO einheitlich geltende Ausgangsregeln zu schaffen (zum versperrten Weg über Art. 114 AEUV und mögliche Brücken: *Schön* in *Schön*, *Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa*, 2005, 1 [116]), mehr als Projektionsfläche für Modelle einer eigenständigen Gewinnermittlung, denn als praxistaugliches Regelungsmodell.

(4) BEFIT und GloBE (2021)

181b

Im Mai 2021 kündigte die Europäische Kommission die erneute Rücknahme der GKB/GKKB-Vorschläge von 2016 und eine Neukonzeption unter dem Akronym

„BEFIT“ (*Business in Europe: Framework for Income Taxation*) an und legte im September 2023 einen neuen „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Schaffung eines Rahmens für die Unternehmensbesteuerung in Europa (BEFIT)“ vor (COM [2023] 532). Dieser Vorschlag soll weiter auf den Hauptmerkmalen einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage und der Aufteilung von Gewinnen zwischen den Mitgliedsstaaten auf Basis einer Formel (formelhafte Aufteilung) aufbauen und diese mit den Vorarbeiten des globalen OECD-BEPS-Projekts verbinden. Verwiesen wurde dabei auf die Formel für die teilweise Umverteilung von Gewinnen im Rahmen von Säule 1 und gemeinsame Regeln für die Berechnung der StBemessungsgrundlage für die Zwecke der Anwendung von Säule 2 (GLOBE).

Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Schaffung eines Rahmens für die Unternehmensbesteuerung in Europa (BEFIT) v. 12.9.2023, COM (2023)532 final; Europäische Kommission, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. Business Taxation for the 21st Century v. 18.5.2021, COM(2021)251 final, 11 f.

Dieser neue Vorschlag begründete in Deutschland und Europa eine Diskussion über die Verknüpfungsmöglichkeiten der stl. Gewinnermittlungsregeln mit den International Financial Reporting Standards, weil BEFIT mit den GloBE-Regeln verknüpft wurde und diese die IFRS zum Ausgangspunkt nehmen.

Eberhartinger, The Future of Book-Tax Conformity: Book-Tax Conformity, the Pillars and BEFIT, EATLP 22 (2024), 113; *Hohenwarter/Mayr*, BB 2024, 1623; *Kahle*, Ubg 2024, 423; *U. Prinz*, DB 2023, 480; *Richter/Welling*, FR 2024, 798.

cc) Reformentwürfe eines eigenständigen Steuerbilanzrechts

182 (1) Gutachten der Steuerreformkommission (1971)

Der Entwurf für ein eigenständiges Steuerbilanzrecht der Steuerreformkommission 1971 (BMF, Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, V 20, 433) sieht vor, die handelsrechtl. GoB als strechtl. Regelungen im EStG abzubilden und damit die dynamische Verweisung auf die GoB aufzugeben. Diesem Ziel entgegengesetzt begründet der Entwurf weitreichende Abhängigkeiten der StBil. von der korrespondierenden Handelsbilanz des Stpfl. (s. Anm. 12).

183 (2) Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes (1984)

Der von *Joachim Lang* 1984 vorgelegte Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes sieht vor, das Maßgeblichkeitsprinzip beizubehalten (§ 14 Abs. 3 EStG-RefE Lang 1984), weil eine eigenständige StBil. den Stpfl. überfordern würde, ihm Bilanzierungsspielräume zugestanden werden müssten, die eine unternehmensspezifische Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage ermöglichen würden und ein zu positivistisch ausgestaltetes Bilanzrecht sich nur schwer praktizieren ließe. Mit den Erwartungen an eine stärkere Objektivierung der handelsrechtl. Gewinnermittlung durch den *true and fair view*-Grundsatz der vierten gesellschaftsrechtlichen RL sprach sich der Entwurf für die Streichung der Durchbrechungen der Maßgeblichkeit und eine Wiederannäherung von Handels- und Steuerbilanzrecht aus.

Lang, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, 1985, 54 f., 55 ff., 91 f.

(3) Entwurf eines Steuergesetzbuches (1993)

184

Der als Modell für die Beratung mittel- und osteuropäischer Staaten von *Joachim Lang* für das BMF konzipierte Entwurf eines Steuergesetzbuchs

BMF, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, 1993, 245 ff.

sieht ein eigenständiges GoB-orientiertes Bilanzsteuerrecht vor, ohne dieses zu enthalten. Eine dem geltenden Abs. 1 entsprechende Regelung in § 155 Abs. 2 des Entwurfs verweist für die stl. Gewinnermittlung durch BV-Vergleich auf allgemeine Buchführungsregeln in den §§ 828–830 des Entwurfs, die in § 830 eine Ermächtigungsgrundlage zum Erl. einer Buchführungsverordnung enthalten. Die Ermächtigungsgrundlage bindet den Verordnungsgeber in § 830 Nr. 1 des Entwurfs für die zu erlassenden Regeln über die laufende Buchführung, Inventur und Inventar, die Bilanzierung einschließlich der Bewertung von WG und Schulden an die „allgemein anerkannten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ (*BMF, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, 1993, 364*). Die vorgesehene Buchführungsverordnung ist dem Entwurf nicht beigelegt.

(4) Vorschlag eines Gesetzes zur Steuerlichen Gewinnermittlung (2006/2013)

185

Der Vorschlag der Stiftung Marktwirtschaft – Kommission „Steuergesetzbuch“ für ein Gesetz zur stl. Gewinnermittlung sieht ein eigenständiges Steuerbilanzrecht vor, das materiell den Leitprinzipien der handelsrechtl. GoB (Realisationsprinzip, Anschaffungswertprinzip, Imparitätsprinzip, Nominalwertprinzip, *substance over form*) folgt und die GoB ausgerichtet auf diese Prinzipien weiterentwickelt.

Stiftung Marktwirtschaft – Kommission Steuergesetzbuch, Ausführungen des Steuerpolitischen Programms: Das Gesetz zur Steuerlichen Gewinnermittlung (StGEG), 2006; Stiftung Marktwirtschaft – Kommission Steuergesetzbuch in Lang/Eilfort, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013, 331 ff.; Esterer, FS Herzig, 2010, 627 (642 ff.); Herzig in Lang/Eilfort, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013, 311 (316 ff.); U. Prinz, DStJG 34 (2011), 135 (164); Wendt in Oestreicher, Reform der Unternehmensbesteuerung: Verschiedene Wege diskutieren, 2007, 189 ff.

Der Reformvorschlag sucht die formale Aufgabe der Maßgeblichkeit (*Herzig in Lang/Eilfort, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013, 352*), zielt aber auf eine faktische Maßgeblichkeit, die auch eine Einheitsbilanz ermöglichen soll (*Esterer, HS Herzig, 2010, 627 [644]*). Inhaltlich weist der Vorschlag Wege zur Modernisierung der handelsrechtl. GoB (Objektivierung der Gewinnermittlung, Pool-Abschreibung) und zur Wiederannäherung der strechtl. an die handelsrechtl. Gewinnermittlung (Konsequente Umsetzung des Imparitätsprinzips). Damit zeigt der Entwurf trotz einer formelhaften Bekenntnis zu den IAS/IFRS als „Starting Point“ (*Herzig in Lang/Eilfort, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013, 311 [313]*), materiell den Weg zu einer Wiederannäherung von HBil. und StBil., verstärkt mit der formellen Ablösung des Steuerbilanzrechts vom Handelsbilanzrecht aber die Gefahr eines nicht Bilanzierungsprinzipien, sondern wechselnden fiskal-, gesellschafts- und wirtschaftspolitischen Motiven verpflichteten Bilanzsteuerrechts.

(5) Entwurf einer Bilanzordnung (2011)

186

Die dem Entwurf eines Bundessteuergesetzbuchs beigelegte Bilanzordnung und ihre ergänzende Bilanzverordnung regeln die Gewinnermittlung durch BV-Ver-

gleich eigenständig und losgelöst von bestehenden Maßstäben. Sie öffnet sich dem Gedanken eines einheitlichen Handels- und Steuerbilanzrechts (s. Anm. 187) und sucht dieses aus stl. Sicht neu zu definieren.

Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011, 1066 ff.; *Kirchhof*, FS Hommelhoff, 2012, 527 (532).

Dabei bricht die Bilanzordnung mit traditionellen Grundprinzipien der handelsrechtl. GoB und der stl. Gewinnermittlung, dispensiert das Realisationsprinzip, schränkt das Vorsichtsprinzip durch das Verbot von Teilwertabschreibungen ein und sucht subjektive Prognose- und Schätzungsspielräume durch Typisierungen zu beschränken.

Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011, 1067 (1068); krit. *Hennrichs*, *StuW* 2013, 249 (250 ff.).

Die radikal anmutenden Vorschläge zur Vermeidung der Bildung von stillen Reserven und Beschränkungen des Imparitätsprinzips fordern mit ihrer zurückhaltenden bilanztheoretischen Fundierung und einem minimalistischen Regelungsansatz, der durch wenige offen gelegte Prinzipien nicht ausgeglichen wird, Kritik heraus (*Hennrichs*, *StuW* 2013, 249 [252]). Die bezogen auf die Bilanzordnung scharf kritisierten Vorschläge einer Beschränkung des Realisations- und Imparitätsprinzips mit den auch von der Bilanzordnung angestrebten Folgewirkungen für die Bildung stiller Reserven sind im Schrifttum indessen bereits mit den Überlegungen zur Maßgeblichkeit der IAS/IFRS oder einer vereinfachten Vermögensrechnung ernsthaft diskutiert worden.

Exemplarisch *Pietsch*, Fair Value und steuerliche Gewinnermittlung, 2007, 308 f.; *Schön* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (36 ff.); *Schneider*, *StuW* 2004, 293 (302 f.); *Schneider*, Betriebswirtschaftslehre als Einzelwirtschaftstheorie der Institutionen, 2011, 175; *Schreiber*, *StuW* 2002, 105 (108 f.); *Kahle/Günter*, *StuW* 2012, 43 (52 f.); *Dziadkowski*, *IStR* 2011, 917 (919).

Deshalb bildet die Bilanzordnung einen ernstzunehmenden Vorschlag für die Weiterentwicklung des Handels- und Steuerbilanzrechts, der jedoch seine Überlegenheit gegenüber einer Rückbesinnung auf die handelsrechtl. GoB im offenen Diskurs der Regelungsmodelle noch unter Beweis stellen muss.

dd) Vorschläge zur Vereinheitlichung des Bilanzrechts

187 (1) Verschmelzung des Handelsbilanzrechts auf das Steuerbilanzrecht

Die Möglichkeit eines einheitlichen Handels- und Steuerbilanzrechts ist im älteren Schrifttum bis zum Beginn der Arbeiten an einer europäischen Harmonisierung des Bilanzrechts intensiv diskutiert worden.

Zuletzt *Nolte*, Das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1970, 28 ff.; *Zimdahl*, WPg 1950, 502; *Kosiol*, Bilanzreform und Einheitsbilanz, 1949, 186 ff.; *Kosiol*, *StuW* 1949, Sp. 123 (132, 136, 165); *Littmann*, WPg 1949, 457 (458); jeweils mit dem Vorschlag einer Doppelreform von Handels- und Steuerbilanzrecht; *Gödde*, *StuW* 1948, Sp. 219 (227 f.); *Veiel*, Unternehmensgewinn und Unternehmereinkommen, *StuW* 1944, 107; *Scherpf*, Handelsbilanz – Steuerbilanz, 1941; *Vahl*, Zur Frage der Vereinheitlichung von Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1941; *Hein*, Die Zusammenhänge zwischen Steuerrecht und Handelsrecht und ihre Entwicklung untersucht an dem Gewinn und an der Bewertung, 1928, 124 f., 142 ff.

Ein zuerst von *Max Lion* entwickelter und später unabhängig durch *Gödde* erneut vorgetragener Vorschlag nahm die gegenläufigen Interessen der Bilanzersteller

von HBil. und StBil. und die Defizite des von Wahlrechten, Prognose- und Ermessungsspielräumen geprägten Handelsbilanzrecht zum Ausgangspunkt, um Regeln für „Wahre Bilanzen“ zu formulieren. Ausgangspunkt sollte dabei das objektivere Steuerbilanzrecht sein. Ziel war die „Beseitigung der Willkür aus den Handelsbilanzen, ihre Rückkehr zum Grundsatz der Bilanzwahrheit und damit zur Anpassung an die Steuerbilanz“.

Lion, Wahre Bilanzen! Ein Beitrag zur Vereinheitlichung von Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1927, 4, 36; ähnlich *Gödde*, StuW 1948, Sp. 299 (310f.); *Spitz*, Die Gewinnermittlungsmethoden nach den §§ 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes, 1938, 109.

(2) Verschmelzung des Steuerbilanzrechts auf das Handelsbilanzrecht

188

Ein anderer Teil des älteren Schrifttums sprach sich, Vereinfachungszwecke in den Vordergrund rückend, für eine uneingeschränkte Verwendung der Handelsbilanz als Einheitsbilanz und einen Verzicht auf jedes eigenständige Steuerbilanzrecht aus. Größere Bilanzierungsspielräume im Handelsbilanzrecht könnten durch dessen Reform reduziert werden und würden im Übrigen allenfalls zu Periodenverschiebungen führen, die für den Fiskus verschmerzbar wären (*Gnam*, WPg 1950, 293 [294]; *Gebhardt*, Industrie und Steuer 1933, 176 [177]; *Röttinger*, Vorschläge zur Vereinfachung des Steuersystems, 1932).

(3) Gegenläufige Gesamtbilanz (Bilanzordnung des Bundessteuergesetzbuchs)

189

Die Ideen von *Lion* und *Gödde*, die gegenläufigen Interessen der Bilanzersteller als objektivierende Kraft zu nutzen, erneuert der von *Paul Kirchhof* mit dem Bundessteuergesetzbuch vorgeschlagene Entwurf einer Bilanzordnung, die der Idee eines einheitlichen Handels- und Steuerbilanzrechts mit dem Ziel einer gegenläufigen Gesamtbilanz verbunden ist.

Kirchhof, FS Hommelhoff, 2012, 527 (532); *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, 1066; mit ähnlichen Vorschlägen *Seicht* in *Bertl* ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 13 (66, 69), der sich für ein reformiertes Bilanzrecht als Grundlage einer Einheitsbilanz ausspricht.

ee) Vorschläge einer Revitalisierung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

(1) Maßgeblichkeit der vierten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie

190

Ein durch die Kommission unter Vorsitz von *Onno Ruding* eingesetzter Ausschuss unabhängiger Experten zur Unternehmensbesteuerung empfahl 1992 in seinem Abschlussbericht („Ruding-Bericht“) unionsrechtl. Maßnahmen zur Wiederannäherung der handels- und strechtl. Gewinnermittlungsregeln.

Conclusions and Recommendations of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (Seite 38): „The Committee recommends the Commission to take appropriate measures to reduce the differences between commercial accounts and the accounts used for tax purposes (Phase III)“; dazu *Robisch/Treisch*, WPg 1997, 156 (164).

Der Vorschlag wurde nicht weiterverfolgt.

191 (2) Maßgeblichkeit der internationalen Rechnungslegungsstandards

Schrifttum: Monographien: *Oestreicher/Spengel*, Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung? International vergleichende Analyse der wirtschaftlichen Wirkungen eines Übergangs auf die Rechnungslegung nach den IAS, Baden-Baden 1999; *Eberhartinger*, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, Habil., Wien 2000; *Eichhorn*, Das Maßgeblichkeitsprinzip bei Rechnungslegung nach International Accounting Standards, Diss., Mannheim, Lohmar 2001; *Dietel*, International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards und steuerliche Gewinnermittlung, Diss., Regensburg 2004; *Herzig*, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung. Eigenständige Steuerbilanz und modifizierte Überschussrechnung – Gutachten für das Bundesfinanzministerium, Düsseldorf 2004; *Köppen*, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, Bremen 2008; *Essers*, The influence of IAS/IFRS on the CCCTB, tax accounting, disclosure and corporate law accounting concepts: a clash of cultures, Austin ua. 2009.

Aufsätze: *Mayer-Wegelin*, Internationalisierung der deutschen Rechnungslegung – Rückwirkungen auf das Steuerrecht?, in *Kley/Sünner/Willemsen* (Hrsg.), Steuerrecht, Steuer und Rechtspolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht, FS Wolfgang Ritter, Köln 1997, 713; *Bippus*, US-amerikanische Grundsätze der Rechnungslegung von Unternehmen und die Maßgeblichkeit im deutschen Bilanzrecht – keine unvereinbaren Bilanzierungsphilosophien, DStZ 1998, 637; *J. Thiel*, Maßgeblichkeit und internationale Bilanzierung, in *IDW* (Hrsg.), Weltweite Rechnungslegung und Prüfung: Risiken, Chancen und Konsequenzen einer unaufhaltsamen Entwicklung, Düsseldorf 1998, 91; *Fülhbier/Gassen*, Wider die Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung – Erwiderung zu *Oestreicher/Spengel*, DB 1999, 593, DB 1999, 1511; *Lutz*, Tendenzen im Bilanzrecht – eine unzeitgemäße Betrachtung, BB 1999, 148; *Oestreicher/Spengel*, International Accounting Standards, Maßgeblichkeit und Besteuerung, DB 1999, 593; *Oestreicher/Spengel*, Wider die Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung, DB 1999, 1513; *Selchert*, Internationalisierung der Rechnungslegung und Maßgeblichkeitsprinzip, Unternehmenspolitik und internationale Besteuerung, in *Kleineidam* (Hrsg.), Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung, FS Lutz Fischer, Berlin 1999, 913; *Herzig*, Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, WPg 2000, 104; *Ballwieser*, Anforderungen des Kapitalmarkts an Bilanzansatz- und Bilanzbewertungsregeln, KoR 2001, 160; *Heyd*, Internationale Rechnungslegungsnormen in Deutschland – erschwert das Maßgeblichkeitsprinzip ihre Anwendung?, ZfB 2001, 371; *Oestreicher/Spengel*, Anwendung von IAS in der EU – Zukunft des Maßgeblichkeitsprinzips und Steuerbelastung, RIW 2001, 889; *Kahle*, Internationale Rechnungslegung und ihre Auswirkungen auf Handels- und Steuerbilanz, Habil., Mannheim, Wiesbaden 2002; *Kahle*, Maßgeblichkeitsgrundsatz auf der Basis der IAS?, WPg 2002, 178; *Buchholz/Weis*, Maßgeblichkeitsprinzip ade? Zur inhaltlichen Vereinbarung der Gewinnermittlung nach IAS und EStG (Teil II), DStR 2002, 559; *Eberhartinger*, Internationale Rechnungslegungsvorschriften und Maßgeblichkeitsprinzip, in *Bertl* ua. (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 107; *Schneider*, Konzernrechnungslegung nach IAS als Besteuerungsgrundlage?, BB 2003, 299; *Spengel*, International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, IStR 2003, 29; *Bohl*, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, DB 2004, 2381; *Schramm*, Internationale Rechnungslegungsvorschriften und der deutsche Maßgeblichkeitsgrundsatz, in *Siegel/Schneeloch/Schramm/Kirchhof* (Hrsg.), Steuertheorie, Politikberatung und Steuerpraxis, FS Peter Bareis, 2005, 293; *Schreiber*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG und die IAS/IFRS, DStR 2005, 1361; *Wartenburger*, Die IAS als Basis steuerlicher Rechnungslegung – Diskussion in anderen Mitgliedstaaten, in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005, 697; *Fülhbier*, Systemtauglichkeit der International Financial Reporting Standards für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung, StuW 2006, 228; *Kahle*, Steuerliche Gewinnermittlung unter dem Einfluss der IAS/IFRS, IRZ 2006, 87; *Böcking/Gros*, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, DStR 2007, 2339; *Breithecker/Klapdor/Rokitta*, Stellen die IFRS die richtige Grundlage für eine gemeinsame steuerliche Bemessungsgrundlage in der EU dar?, StuW 2007, 145; *Kirsch*, „IFRS

for SMEs“ als Basis der steuerlichen Gewinnermittlung?, DStZ 2007, 514; *Böcking/Dreibach/Gros*, Der fair value als Wertmaßstab im Handelsbilanzrecht und den IFRS – eine Diskussion vor dem Hintergrund des Referentenentwurfs des BilMoG, Der Konzern 2008, 207; *Hennrichs*, IFRS-Eignung für Ausschüttungszwecke?, BFuP 2008, 415; *Spengel*, Bilanzrechtsmodernisierung – Zukunft der Steuerbilanz, FR 2009, 101; *von der Laage/Reusch*, Deutsches Bilanzrecht und IFRS – Gewinnermittlung, Gewinnverwendung im Sinne von Ausschüttungsbemessung und Besteuerung, NZG 2009, 245; *Pezzotta/Passardi*, Besteuerung aufgrund von IFRS-Abschlüssen – Utopie oder Wirklichkeit?, IRZ 2010, 179; *Albrecht*, Internationale Rechnungslegung als Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung aus Sicht des BMF, FR 2024, 795; *Benzel*, Steuerliche Gewinnermittlung – internationale Rechnungslegung auf dem Vormarsch?!, FR 2024, 793; *Eberhartinger*, The Future of Book-Tax Conformity: Book-Tax Conformity, the Pillars and BEFIT, EATLP 22 (2024), 113; *Hachmeister*, Steuerliche Gewinnermittlung auf Basis der IFRS?! – Eine Einordnung aus Sicht der Betriebswirtschaftslehre, FR 2024, 781; *Kahle*, IFRS und Maßgeblichkeitsgrundsatz, Ubg 2024, 423.

Bedeutungszuwachs der internationalen Rechnungslegungsstandards: Eine wachsende Bedeutung der internationalen Rechnungslegungsstandards, die in der durch das Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz v. 20.4.1998 (KapAEG, BGBl. I 1998, 707) in § 292a HGB idF des KapAEG eingeräumten Möglichkeit und der später in Art. 4 VO 1606/2002/EG geregelten Verpflichtung kapitalmarktorientierter Unternehmen, einen nach internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellten Konzernabschluss zu veröffentlichen, offenbar geworden war, wirft die Frage auf, ob die IAS/IFRS die GoB als Ausgangsmaßstab für die stl. Gewinnermittlung ablösen sollten. Die dabei der Diskussion im älteren Schrifttum zugrunde gelegte Erwartung einer Verdrängung der GoB durch die IAS/IFRS (exemplarisch *Kahle*, WPg 2002, 178; *Schreiber*, StuW 2002, 105 [106]) hat sich zwar nicht erfüllt (s. Anm. 170). Der Einfluss der IFRS auf die stl. Gewinnermittlung hat aber mit der Einf. einer Mindestbesteuerung im Rahmen von BEPS-Pillar II wieder erheblich an Gewicht gewonnen, weil die Bemessungsgrundlage für diese Mindestbesteuerung sehr stark durch die IFRS geprägt ist (s. Einf. KStG Anm. 13; *Eberhartinger*, EATLP 22 [2024], 113; *Kahle*, Ubg 2024, 423 [426]; *Valta in Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2023, Rz. 5.71; *Benzel*, FR 2024, 793; *Hachmeister*, FR 2024, 781; für eine Neubetrachtung im Lichte der Anwendung im Bereich der globalen Mindestbesteuerung abwägend *Albrecht*, FR 2024, 795 [798]).

(3) Kritik einer Maßgeblichkeit internationaler Rechnungslegungsstandards 191a

Formale Kritik:

- *Vielfalt und Wandel der internationalen Rechnungslegungsstandards:* Wegen ihrer Vielfalt und des fortwährenden Wandels ist die Eignung der internationalen Rechnungslegungsstandards als Bezugssystem der stl. Gewinnermittlung früh in Frage gestellt worden.

Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer für Rechtswissenschaft, BB 2002, 2372 (2378 f.); *Eberhartinger*, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, 2000, 260; *Heyd*, ZfB 2001, 371 (376).

Im deutschsprachigen Raum fokussiert sich die Diskussion meist unausgesprochen auf die Möglichkeit eines dynamischen Verweises auf die EU-IAS/IFRS.

- *Hoheitliche Legitimation:* Im älteren Schrifttum war ein Kernargument gegen die Maßgeblichkeit der IAS/IFRS deren privater Charakter und ausbleibende demokratische Legitimation.

Eberhartinger, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, 2000, 256; *Herzig*, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004, 31 f.; *Oestreicher/Spengel*, RIW 2001, 889 (891); so auch noch *BMF*, Besteuerung der Unternehmen, Abschlussbericht der Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmenssteuer“, 2024, 41; *Hachmeister*, FR 2024, 781 (792); *Kahle*, Ubg 2024, 423 (429); krit. auch *Freedman*, EATLP 22 (2024), 63 (67).

Dieses Argument überzeugt nicht für die auf der Grundlage der VO 1606/2002 in Unionsrecht übernommenen EU-IAS/IFRS, deren demokratische Legitimation die des übrigen Unionsrechts teilt.

Bauer, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, 2011, 306 f.; *Dziadkowski*, IStR 2011, 917 (918); *Köhrle*, IFRS-Einzelabschluss, 2008, 130; *Link* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 207 (262 f.); *Schön* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (109); *Spengel*, IStR 2003, 29 (31); zweifelnd weiter *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerlichen Gewinnermittlung, 2003, 86 (Verfassungsrechtliche Bedenken, wenn die Gesetzgebungszuständigkeiten auseinanderfallen); *Fülbier*, StuW 2006, 228 (230); *Herzig* in *Lang/Eilfort*, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013, 311 (314); *Kahle*, WpG 2002, 178 (187), mit der Sorge, die Kommission würde sich auf die gesetzliche Regelung eines Rahmens für Fachnormen beschränken; *Kahle*, IRZ 2006, 87 (90); *Schreiber*, StuW 2002, 105 (107), mit Verweis auf den fortbestehenden mittelbaren Einfluss des IASB; abwägend *Albrecht*, FR 2024, 795 (796); mit dem berechtigten Hinweis auf die stärkeren Einflussmöglichkeiten von privaten Unternehmen auf den privaten Standardsetzungsprozess *Hachmeister*, FR 2024, 781 (792).

- *Herausforderung der einheitlichen Auslegung*: Im Schrifttum formulierte Zweifel an der Gewährleistung einer einheitlichen Auslegung strechtl. bedeutsamer IAS/IFRS (*Albrecht*, FR 2024, 795 (796); *Heyd*, ZfB 2001, 371 [377]) weisen auf die Voraussetzung einer fortzuentwickelnden Dogmatik der IAS/IFRS hin. Die aufgezeigten Schwierigkeiten, eine zeitlich nachlaufende hoheitliche Auslegung durch die Gerichte mit den zeitlich vorlaufenden Interpretationen der Auslegungs-Komitees des privaten Standardsetzers zu harmonisieren und den zweifellos bestehenden Geltungsvorrang der Rspr. praxisgerecht in das System der Standards zu integrieren (dazu *Köhrle*, IFRS-Einzelabschluss, 2008, 138 f.; *Kahle*, IRZ 2006, 87 [90]), erscheinen durch Inbezugnahme der EU-IAS/IFRS überwindbar. Für die stl. Gewinnermittlung gelten keine besonderen Grundsätze, die die Auslegung für strechtl. maßgebliches Unionsrecht zwingend den nationalen Gerichten vorbehalten, vielmehr besteht die Zuständigkeit des EuGH zur letztverbindlichen Auslegung der Ausführungsverordnungen der EU-IAS/IFRS auch dann, wenn sie Maßstab der deutschen stl. Gewinnermittlung wären (zutr. *Schön* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 [110]).
- *Fehlende handelsrechtliche Bedeutung*: Weil in Deutschland nur der Konzernabschluss, nicht aber der als strechtl. Anknüpfungspunkt maßgebliche Einzelabschluss verpflichtend nach IAS/IFRS aufzustellen ist, sieht ein Teil des Schrifttums mit berechtigten Argumenten kein Bedürfnis für eine Maßgeblichkeit der IAS/IFRS (*Oestreicher/Spengel*, RIW 2001, 889 [891]).
- *Fehlende politische Bereitschaft zu einer Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage*: Mit Gespür für die rechtspolitische Realität ist im Schrifttum die Bereitschaft des Gesetzgebers bezweifelt worden, die nationalen Gestaltungsmöglichkeiten in der Bemessungsgrundlage durch Regelung einer Maßgeblichkeit der

IAS/IFRS aufzugeben und dadurch eine stille Harmonisierung der ertragstl. Bemessungsgrundlagen zu bewirken.

Eberhartinger, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, 2000, 256; *Heyd*, ZfB 2001, 371 (376); *Link* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 207 (267 f.).

Materielle Kritik:

- *Zweckverschiedenheit und Zweckidentität*: Ein Teil des Schrifttums spricht sich gegen eine Bemessung der ESt nach einem aus den IAS/IFRS abgeleiteten Maßstab aus, weil die Zwecke der IAS/IFRS, gegenwärtige und zukünftige Eigen- und Fremdkapitalgeber über zukünftige Ertragschancen zu informieren, nicht mit den Zwecken der strechtl. gebotenen Gewinnermittlung vereinbar seien. Die IAS/IFRS enthielten prospektive Wertansätze, mit denen zukünftige Entwicklungen vorweggenommen und periodenfremde Aspekte berücksichtigt würden (*Heyd*, ZfB 2001, 371 [378]). Während die Zugangsbewertung den handelsrechtl. GoB ähnele, würde die Folgebewertung teilweise zu Marktwerten vorgenommen und dadurch unrealisierte Gewinne ausgewiesen. Demgegenüber stünden die Zwecke der stl. Gewinnermittlung. Diese Zwecke setzt ein Teil des Schrifttums mit der Zahlungsmessungsfunktion der handelsrechtl. GoB gleich und erkennt eine Zweckverschiedenheit zwischen der Informationsfunktion der IAS/IFRS und der Ausschüttungsbemessungsfunktion der GoB, die eine Zweckverschiedenheit auch zwischen der stl. Gewinnermittlung und den IAS/IFRS begründen würde. Ein anderer Teil des Schrifttums sieht den Zweck der Bemessung der Leistungsfähigkeit weder durch die GoB noch durch die IAS/IFRS verwirklicht (*Kahle*, WPg. 2002, 178 [186]). Aus beiden Ansichten folgt eine Zweckverschiedenheit, die eine Anknüpfung der stl. Gewinnermittlung an die IAS/IFRS verbiete, weil sich die Prinzipien und Regeln eines Rechnungslegungssystems stets aus dessen Zweck ableiten müssten und daher ein Rechnungslegungswerk nicht verschiedenen Zwecken dienen könne.

Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer für Rechtswissenschaft, BB 2002, 2372 (2379); *Eberhartinger* in *Bertl* ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 109 (110); *Fülbier*, StuW 2006, 228, 231 (241); *Fülbier/Gassen*, DB 1999, 1511 (1512 f.); *Herzig*, WPg 2000, 104 (111 f.); *Herzig*, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004, 32 f.; *Herzig* in *Lang/Eilfort*, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013, 311 (313); *Hachmeister*, FR 2024, 781 (792); *Kahle*, FR 2024, 1117 (1118); *Kahle*, Ubg 2024, 423 (427); *Kahle/Günter*, StuW 2012, 43 (dagegen noch gemeinsame Zwecke erkennend *Kahle*, IRZ 2006, 87 [89]); *Lenz*, Grundsätze der steuerlichen Gewinnermittlung unter dem Einfluss der IAS/IFRS, 2007, 105; *Sigloch*, FS Siegel, 1995, 551 („Informations- und Ausschüttungsfunktion sind unvereinbar“); *Strunk*, StuB 2003, 397 (401 f.); *Weber-Grellet*, StuB 2002, 700 (705 f.); bezogen auf den einheitlichen Zweck eines Bilanzrechtssystems *Schön*, ZHR 1997, 133 (158); im Erg. ebenso ohne überzeugende Begr. *Winkelmann*, IFRS im Einzelabschluss, 2007, 139.

Ein anderer Teil des Schrifttums relativiert die Zweckverschiedenheit und erkennt sich überschneidende Ziele der IAS/IFRS und der stl. Gewinnermittlung, die Perspektiven einer Anknüpfung der stl. Gewinnermittlung an die IAS/IFRS eröffneten. Soweit unterschiedliche Zwecke bestünden, könnten diese durch eine Überleitungsrechnung, die etwa unrealisierte Gewinne eliminiere oder deren Ziel eine vereinfachte Vermögensrechnung sein könnte, mit geringem Aufwand ausgeglichen werden. Unterschiedliche Zwecke stünden einer IFRS-Maßgeblichkeit deshalb nicht notwendig entgegen.

Ballwieser, KoR 2001, 160 (163); *Bauer*, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, 2011, 308 ff.; *Böcking/Gros*, DStR 2007, 2339 (2340); *Bohl*, DB 2004, 2381 (2382); *Breithecker/Klapdor/Rokitta*, StuW 2007, 145 (149, 159); *Buchholz/Weis*, DStR 2002, 512 (513); *Dietel*, International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards und steuerliche Gewinnermittlung, 2004, 19; *Eichhorn*, Das Maßgeblichkeitsprinzip bei Rechnungslegung nach International Accounting Standards, 2000, 247 (Ein nach IAS ermittelter Gewinn kommt den Zielen der steuerlichen Gewinnermittlung näher als ein nach GoB ermittelter Gewinn); *Herlinghaus*, FR 2005, 1189 (1194); *Jensen-Nissen*, IAS 32/IAS 39 und steuerliche Gewinnermittlung, 2007, 281 ff. (beschränkt auf Finanzinstrumente); *Kahle*, WPg 2002, 178 (188); *Kahle*, IRZ 2006, 87 (89); *Kirsch*, DStZ 2007, 514 (522); *Kirsch*, DStR 2006, 1198 (1199); *Kirsch*, DStZ 2004, 470 (471); *Kirsch*, BuW 2004, 221 (226); *Köhrle*, IFRS-Einzelabschluss, 2008, 159 (294); *Link in Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 207 (256); akzentuierend *Oestreicher/Spengel*, DB 1999, 1513 (1514 f.); *Oestreicher/Spengel*, DB 1999, 593 (594); *Oestreicher/Spengel*, RIW 2001, 889 (893 f.); *Oestreicher/Spengel*, Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung, 1999, 55, 539 ff.; *Pietsch*, Fair Value und steuerliche Gewinnermittlung, 2007, 309 („Zwecke weitestgehend kompatibel“); *Schön in Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (47, 109); *Schreiber*, DStR 2005, 1351 (1355); *Selchert*, FS Fischer, 1999, 913 (921); *Spengel*, IStR 2003, 29 (30, 35 f.); *Spengel*, FR 2009, 101 (107); *Spengel*, Unternehmensbesteuerung in der EU, Teil II, 2003, 68; *Steck*, StuB 2002, 487 (491); wohl auch *Schneider*, BB 2003, 299 (303 f.); *Vasel*, SteuStud. 2003, 213 (219), „Da die Hauptintention der IAS in der Information der Kapitalanleger unter Beachtung des Grundsatzes der Bilanzwahrheit liegt, steht sie dem Zweck der Ermittlung der steuerrechtlichen Bemessungsgrundlage unter Berücksichtigung des ‚vollen‘ Gewinns sehr nahe“; für US-GAAP: *Drescher*, Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes, 2002, 601, „konzeptionelle Nähe zu den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften“.

Ein Ausschnitt dieses Schrifttums erkennt weitergehend eine Zweckkonvergenz zwischen der steuerlichen Gewinnermittlung und den IAS/IFRS. Sie definierten Gewinne im Rahmenkonzept als Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen und folgten damit im Kern einer dynamischen Bilanzauffassung, die um statische Elemente angereichert ist. Das entspreche den Grundgedanken der stl. Gewinnermittlung. Die IAS/IFRS verbinde mit dem Bilanzsteuerrecht auch ein gemeinsames Periodisierungskonzept, das sich nur in einem unterschiedlich gewichteten Realisations- und Vorsichtsprinzip unterscheide. Steuerbilanzzwecke könnten durch das in den IAS/IFRS durch den *true and fair view*-Gedanken stärker zurückgedrängte Vorsichtsprinzip sogar besser verwirklicht werden.

Oestreicher/Spengel, RIW 2001, 889 (893 f.); allg. für die Vorzüge der internationalen Rechnungslegungsstandards noch *Eberhartinger*, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, 2000, 263, 386; später dagegen abl. *Eberhartinger in Bertl* ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 109 (110).

- **Mangelnde Objektivität:** Berechtigte Zweifel an der Eignung der IAS/IFRS sind bezogen auf deren Wahlrechte, Einschätzungsspielräume und subjektive Elemente erhoben worden, die mit dem Erfordernis einer objektivierten Gewinnermittlung nicht vereinbar sind.

Haag, DStR 2010, 2320 (2322); *Heyd*, ZfB 2001, 371 (378); *Kahle*, Ubg 2024, 423 (427); *Köppen*, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2008, 73 f.; *Lenz*, Grundsätze der steuerlichen Gewinnermittlung unter dem Einfluss der IAS/IFRS, 2007, 104; *Schön in Schön*, Maßgeblichkeit, 2005, 1 (53).

- *Fehlende Tatbestandsmäßigkeit:* Wegen der herausgehobenen Bedeutung der Generalklausel des *true and fair view* erfüllen die IAS/IFRS nicht die Voraussetzungen, den strechtl. Eingriff hinreichend bestimmt vorzuschreiben (Heyd, ZfB 2001, 371 [379]). Dem ist zutr. entgegnet worden, dass zumindest die EU-IAS/IFRS hinreichend bestimmt sind und durch Auslegung konkretisiert werden könnten (Oestreicher/Spengel, RIW 2001, 889 [894]).
- *Mangelnde Eignung für kleine und mittelgroße Unternehmen:* Ein durchgreifender Einwand begegnet einer generellen Maßgeblichkeit internationaler Rechnungslegungsstandards aus der Perspektive der kleinen und mittleren Unternehmen. Diesen kann nicht zugemutet werden, nur für Zwecke der stl. Gewinnermittlung einen aufwendigen Jahresabschluss nach IAS/IFRS aufzustellen, deshalb könnte eine Maßgeblichkeit der IAS/IFRS nur für diejenigen Unternehmen gelten, die tatsächlich nach diesen Regeln bilanzieren.

Albrecht, FR 2024, 795 (797); *Eberhartinger*, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, 2000, 252; *Haag*, DStR 2010, 2320 (2323); *Kahle*, Ubg 2024, 423 (428); *Lenz*, Grundsätze der steuerlichen Gewinnermittlung unter dem Einfluss der IAS/IFRS, 2007, 104; *Link* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 207 (267).

- *Wirkung für die Vollzugs- und Planungskosten:* Eine generelle Maßgeblichkeit der IAS/IFRS für alle ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermittelnden Stpfl. würde die Vollzugs- und Planungskosten verringern, wenn IAS/IFRS die handelsrechtl. GoB in der Bilanzierungspraxis verdrängt hätten. Das ist aber nicht der Fall. In den Jahren 2008 und 2009 sind in Deutschland nur etwa 5 % der Konzernabschlüsse nach IAS/IFRS aufgestellt worden. Die für die stl. Gewinnermittlung relevante Zahl der nach IAS/IFRS aufgestellten Einzelabschlüsse liegt deutlich darunter.

Küting/Pfitzer/Weber, IFRS oder HGB?, 2. Aufl. 2013, 56, 60.

- *Wirkungen für die Unternehmenssteuerbelastung:* Einzelne Studien zur Bedeutung einer IAS-/IFRS-Maßgeblichkeit prognostizieren eine deutliche Verbreiterung der Bemessungsgrundlage und damit bei unveränderten StSätzen eine erhöhte Unternehmensteuerbelastung (Oestreicher/Spengel, RIW 2001, 889 [894 ff.]). Mit diesen Folgen ist im Schrifttum die Offenheit der FinVerw. für eine Maßgeblichkeit der IAS/IFRS (exemplarisch *Thiel* in *IDW*, 1997, 91 [99]) erklärt und gleichzeitig Kritik an den IAS/IFRS als Bezugsrahmen der IAS/IFRS begründet worden (*Lutz*, BB 1999, 148; *Kahle*, WpG 2002, 178 [179]). Dem ist zu entgegnen, dass aggregierte Aussagen zur Veränderung der Steuerbelastung oder des Steueraufkommen keine Argumente für oder gegen die Maßgeblichkeit eines bestimmten Rechnungslegungssystems begründen können. Solche Veränderungen wären über den StSatz auszugleichen. Ernst zu nehmen sind dagegen die Übergangsprobleme, die sich aus solchen Änderungen der Bemessungsgrundlage für den Wettbewerb zwischen unterschiedlich von den Änderungen betroffenen Unternehmen ergeben können (*Link* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 207 [268 f.]).

(4) Verstärkte Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB

192

Zwischen den verschiedenen Reformvorschlägen sticht ein Teil des Schrifttums heraus, der sich für eine verstärkte Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB durch

Streichung unnötiger und unsystematischer Abweichungen zwischen HBil. und StBil. ausspricht.

BMF, Besteuerung der Unternehmen, Abschlussbericht der Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“, 2024, 38 ff.; *Broer*, Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung, 2001, 386; *Gräbe*, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, 2012, 341; *Mayr*, DStJG 34 (2011), 327 (342); offen für diesen Ansatz *Hey*, StuW 2011, 131 (142), „interessant“; *Schön* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (121), „juristisch und ökonomisch solide Grundlage“.

Vor dem Hintergrund eines ausgebliebenen Bedeutungszuwachses und einer im offenen Schicksal der Mindestbesteuerung auch weiter ungewissen Zukunft der IAS/IFRS in der breiten Bilanzierungspraxis, der wohl fortbestehenden politischen Chancenlosigkeit einer von IFRS und Jahresabschlussrichtlinie losgelösten harmonisierten Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union, der Gefahr eines im Strudel fiskalpolitischer Interessen versinkenden eigenständigen Steuerbilanzrechts und nicht zuletzt der Weiterentwicklung des deutschen Handelsbilanzrechts mit einer Annäherung an strechtl. Objektivierungserfordernisse ist dieser Ansatz einer verstärkten Maßgeblichkeit überzeugend. Beschränkungen der Objektivität der stl. Gewinnermittlung gehen derzeit nicht von den handelsrechtl., sondern von den strechtl. Wahlrechten aus. Den Zielen der stl. Gewinnermittlung widersprechende Bilanzierungsregeln finden sich mittlerweile seltener in den GoB und häufiger im Steuerbilanzrecht. Vor diesem Hintergrund ist jedem systemumwälzenden Reformversuch mit ungewissem Ausgang eine Rückbesinnung auf die Maßgeblichkeit vorzuziehen.

e) Rechtsentwicklung im Ausland

Schrifttum: Monographien: *Grötzinger*, Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und ihre Berücksichtigung bei der steuerlichen Gewinnermittlung, Diss., Mannheim 1974; *Kraft*, Steuergerechtigkeit und Gewinnermittlung – Eine vergleichende Analyse des deutschen und US-amerikanischen Steuerrechts, Diss., Mannheim 1991; *Alsheimer*, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen für die steuerrechtliche Gewinnermittlung in der Bundesrepublik Deutschland und im Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland – eine Gegenüberstellung, Diss., Frankfurt am Main 1993; *Wala*, Die Zukunft des Maßgeblichkeitsprinzips gemäß § 5 Abs. 1 öEStG vor dem Hintergrund einer internationalen Harmonisierung der Rechnungslegung, Wien 1998; *Dicken*, Spanisches Bilanzrecht, Einzel-, Konzern- und Steuerbilanzen, Bielefeld 2000; *Drescher*, Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes. US-GAAP orientierte Reform des handelsrechtlichen Bilanzsystems, Diss., Berlin 2001; *Gröning*, Steuerbilanzielle Gewinnermittlung nach US-GAAP, Diss., Bochum 2002; *Kaiser*, Steuerliche Gewinnermittlung in Spanien und Deutschland, Diss., Münster 2008; *Hasp/Langer*, Steuerstandort Liechtenstein, Wiesbaden 2011; *Blasi/Minnucci*, T.U.I.R. 2013: Testo unico delle imposte sui redditi. Analisi e commento articolo per articolo del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modifiche e integrazioni, completo di annotazioni, prassi amministrativa, riferimenti giurisprudenziali, normativa collegata. Aggiornato con la legge di Stabilità 2013 (Legge 24 dicembre 2012, n. 228), Rimini 2013; *Titz*, Das Bilanzsteuerrecht in Gegenwart und Zukunft, Wien 2013; *Bertschinger*, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Bern 2020; *Moreno* (Hrsg.), Computation of Taxable Business Profits. Book-Tax Conformity and Other Issues, EATLP 22 (2024).

Aufsätze: *Gaill/Gréth/Schumann*, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, DB 1991, 1389; *Artsberg*, The link between commercial accounting and tax accounting in Sweden, European Accounting Review 5 (1996), Supp. 1, 795; *Christiansen*, The relationship between accounting and taxation

in Denmark, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 815; *Eilifsen*, The relationship between accounting and taxation in Norway, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 835; *Frydlander/Pham*, Relationships between accounting and taxation in France, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 845; *Glanzmann*, Das neue Rechnungslegungsrecht, *SJZ* 2012, 205; *Holečková*, Relationship between accounting and taxation in the Czech Republic, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 859; *Hoogendorn*, Accounting and Taxation in the Netherlands, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 871; *Hoogendorn*, Accounting and taxation in Europe – A comparative overview, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 783; *Jaruga/Walinska/Baniewicz*, The relationship between accounting and taxation in Poland, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 883; *Järvenpää*, The relationship between taxation and financial accounting in Finland, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 899; *Jorissen/Maes*, The principle of fiscal neutrality: the cornerstone of the relationship between financial reporting and taxation in Belgium, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 915; *Lamb*, The Relationship between accounting and taxation: The United Kingdom, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 933; *Pierce*, The relationship between accounting and taxation in the Republic of Ireland, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 951; *Eberhartinger*, Das Verhältnis zwischen (handels-)bilanziell und steuerrechtlichem Gewinn in der Rechtsprechung von Großbritannien, *ISTR* 1997, 279; *Kahle*, Steuerliche Konsequenzen der Trennung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung in den USA, *StuW* 1997, 323; *Wala*, Maßgeblichkeitsprinzip und zinskorrigierte Unternehmensbesteuerung: Ein Königsweg für Österreich?, *RdW* 2000, 631; *Kadel*, Einkommensermittlung und Rechnungslegungsmethoden im US-amerikanischen Steuerrecht, *ISTr* 2001, 419; *Lischer/Märkl*, Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen, Sonderheft Juni 1997, Rechnungslegung und Abschlussprüfung in globalen Finanzmärkten, 91; *Nieland/Scott*, Rechnungslegung in Großbritannien – Grundlagen und ausgewählte Aspekte (Teil I), *ISTr* 1997, 348; *Reusch*, Maßgeblichkeitsgrundsatz und steuerliche Verlustverrechnung in den USA – Das Bilanzsteuerrecht der Vereinigten Staaten von Amerika: Eine Alternative?, *StuB* 2003, 54; *Freedman*, Aligning Taxable Profits and Accounting Profits: Accounting standards, legislators and judges, *eJournal of Tax Research* 2 (2004), 71; *Achatz*, Maßgeblichkeitsprinzip, in *Lang/Schuch/Staringer*, Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Gedenkschrift für Wolfgang Gassner, Wien 2005, 81; *Dammann*, Das Verhältnis zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung in den USA, in *Schön* (Hrsg.), *Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa*, 2005, 571; *Kersting*, Das Verhältnis zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung in Großbritannien, in *Schön* (Hrsg.), *Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa*, 2005, 283; *Osterloh-Konrad*, Das Verhältnis zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung in Frankreich, in *Schön* (Hrsg.), *Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa*, 2005, 365; *Richter*, Das Verhältnis zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung in Österreich, in *Schön*, *Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa*, 2005, 443; *Ruppe*, Ursprung und Zukunft des Bilanzsteuerrechts, in *Lang/Schuch/Staringer*, *Handbuch des Bilanzsteuerrechts*, Gedenkschrift für Wolfgang Gassner, Wien 2005, 1; *Richter*, Das Verhältnis zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung in der Schweiz, in *Schön* (Hrsg.), *Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa*, 2005, 513; *Nobes/Schwencke*, Modelling the Links between Tax and Financial Reporting: A Longitudinal Examination of Norway over 30 Years up to IFRS Adoption, *European Accounting Review* 15 (2006), 63; *Eberhartinger*, Steuerliche Gewinnermittlung und GAAP in Kanada der feine Unterschied zu den USA, *StuW* 2007, 187; *Moreno/Kaiser*, „Fair Value“ und die Körperschaftsteuer aus spanischer Sicht – Anmerkungen zur steuerlichen Geeignetheit der IFRS, *StuW* 2007, 172; *Schanz/Schanz*, Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz in Europa und in den USA, *StuW* 2009, 311; *Böckli*, Das neue OR-Rechtslegungsrecht, *ST* 2010, 160; *Böckli*, Auswirkungen der neuen Rechnungslegung auf die Gewinnsteuer, *ST* 2011, 234; *Schüle*, Wird das neue Rechnungslegungsrecht tatsächlich steuerneutral sein?, *ST* 2011, 48; *Kahle/Schulz*, Angleichung der Unternehmensbesteuerung zwischen Deutschland und Frankreich – neuer Anstoß für eine Harmonisierung in Europa?, *FR* 2012, 741; *Schneider/Goldmann*, Steuerliche Maßgeblichkeit des revidierten Rechnungslegungsrechts, *ST* 2012, 909; *Trinks/Trinks*, Die vereinfachte Gewinnermittlung in den USA und Deutschland, *ISTr* 2012, 201; *Marchgraber*, Das Ende der „um-

gekehrten“ Maßgeblichkeit in § 208 Abs. 2 UGB?, RWZ 2014, 16; *Hirschler*, Einheitsbilanz: Implikationen für das Steuerrecht, RWZ 2015, 210; *Lindbauer*, Die Einheitsbilanz aus unternehmensrechtlicher Sicht, RWZ 2015, 215; *Staringer*, Bilanzrechtsreform und Einheitsbilanz, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Reform der Rechnungslegung in Österreich, Wien 2015, 121; *Essers*, Accounting and Taxation: Netherlands, in *Grandinetti* (Hrsg.), Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34. A Comparative Approach, Alphen 2016, 151; *Grandinetti*, Accounting and Taxation: Italy, in *Grandinetti* (Hrsg.), Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34. A Comparative Approach, Alphen 2016, 125; *James*, Accounting and Taxation: UK, in *Grandinetti* (Hrsg.), Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34. A Comparative Approach, Alphen 2016, 203 (205); *Jaune*, Accounting and Taxation: France, in *Grandinetti* (Hrsg.), Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34. A Comparative Approach, Alphen 2016, 101; *Moreno*, Accounting and Taxation: Spain, in *Grandinetti* (Hrsg.), Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34. A Comparative Approach, Alphen 2016, 183; *Procházka/Molín*, Book-tax conformity: the review of recent research and its implication for the IFRS adoption in Europe, *eJournal of Tax Research* 14 (2016), 96; *Sopp/Richter/Meyerling*, Felix Austria und seine Maßgeblichkeit – Was Deutschland hinsichtlich der Zukunft der Maßgeblichkeit von Österreich lernen kann, *StuW* 2017, 234; *Schlager/Titz*, Auf dem Weg zur Einheitsbilanz: Erste steuerliche Schritte im Konjunkturstärkungsgesetz 2020, RWZ 2020, 231; *Rapp/Bongers/Vinzent*, Österreich als Vorbild? Ein Plädoyer für die Stärkung der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz in Deutschland, *StuW* 2022, 14.

193 aa) Frankreich

Die dem Abs. 1 entsprechende Regelung des französischen StRechts in Art. 38 quater Code général des impôts, annexe 3,

„Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l’assiette de l’impôt.“,

verbindet sich in Frankreich mit einem allgemeinen Prinzip der Einheitsbilanz, das dem deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatz mit seinen Durchbrechungen, eigenständigen strechtl. Wertungen und Wechselwirkungen zwischen HBil. und StBil. vergleichbar ist.

Dinh/Fontaine-Beset, EATLP 22 (2024), 307 (311 ff.); *Jaune* in *Grandinetti*, Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34, 2016, 101 (103); *Kahle/Schulz*, FR 2012, 741 (742 ff.); *Osterloh-Konrad* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 365 (377); *Sigloch*, BFuP 2000, 157 (166); *Broer*, Maßgeblichkeitsprinzip, 2001, 129; *Frydender/Pham*, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 845.

Maßgeblich ist mit dem „plan comptable général“ das nationale Handelsbilanzrecht. Von dem in VO 1606/2002 vorgesehenen Wahlrecht, IFRS für den Einzelabschluss vorzuschreiben, hat Frankreich keinen Gebrauch gemacht.

193a bb) Italien

Eine § 5 entsprechende Regelung findet sich in Art. 83 TUIR (Testo Unico delle Imposte sui redditi), der die handelsrechtl. Gewinnermittlung als Ausgangspunkt der stl. Gewinnermittlung bestimmt, dabei auch die nach VO 1606/2002 in Unionsrecht übernommenen IAS/IFRS als maßgebend anerkennt, aber vielfältige strechtl. Korrekturen vorsieht. Ein bis 2007 geltender Neutralitätsgrundsatz, der die nach IAS/IRS bilanzierenden Unternehmen durch Überleitungsrechnungen

nicht schlechter stellen sollte als traditionell bilanzierende Unternehmen, ist ab 2008 aufgegeben worden.

Blasi/Minnucci, Testo Unico delle Imposte sui redditi, 2013, 492; *Grandinetti/Strampelli*, EATLP 22 (2024), 407 (409 ff.); *Grandinetti* in *Grandinetti*, Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34, 2016, 125 (126); im deutschsprachigen Schrifttum wird dies als strenges Maßgeblichkeitsprinzip beschrieben, *Lobis* in *Mennel/Förster*, Steuern in Europa, Amerika und Asien, ITALIEN Rz. 32, 35 (135 Lfg. 2023); zur vorangegangenen Rechtsentwicklung *Sigloch*, BFuP 2000, 157 (167).

cc) Niederlande

193b

Eine dem Abs. 1 entsprechende Regelung findet sich in Art. 3.25 Wet inkomstenbelasting 2001, nach der die Periodenabgrenzung nach den kaufmännischen Bilanzierungsgrundsätzen vorzunehmen ist,

„De in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedraglijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. De bestendige gedraglijn kan alleen worden gewijzigd indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt.“

die aber für die stl. Gewinnermittlung anders als für die handelsrechtl. Gewinnermittlung angewendet werden können. In der niederländischen Bilanzierungspraxis gelten StBil. und HBil. deshalb als formal unabhängig. Zugleich werden die Bilanzierungsregeln häufig einheitlich interpretiert und beeinflussen sich faktisch auch gegenseitig.

Bobeldijk, EATLP 22 (2024), 501 (504); *Essers* in *Grandinetti*, Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34, 2016, 151 (151 f.); *Essers*, StuW 2005, 331; *Wartenburger* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 697 (718); *Broer*, Maßgeblichkeitsprinzip, 2001, 150; *Hoogendorn*, European Accounting Review 5 (1996), Supp. 1, 871; *K. van Raad*, DStJG 16 (1994), 5 (23).

dd) Österreich

193c

Die dem § 5 entsprechende Norm des österreichischen Einkommensteuerrechts findet sich an gleicher Stelle im österreichischen EStG und beruht historisch auf § 5 des deutschen EStG 1934. Erst im öEStG 1988 wurde die Maßgeblichkeit mit der Handels-/Unternehmensrechtsreform ohne inhaltliche Änderungen neu formuliert und dabei klar gestellt, dass sich die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB im Grundsatz auch auf die Bewertungsvorschriften bezieht.

§ 5 Abs. 1 Satz 1 öEStG: „Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die unternehmensrechtlichen GoB maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.“ (zur Entstehungsgeschichte: *Eberhartinger*, Ertragsteuerliche Konsequenzen, 2000, 171 ff.).

Die österreichische Verwaltungspraxis versteht mit einem Teil des österreichischen Schrifttums diese Maßgeblichkeit im formellen Sinne.

öEStR 2000 v. 22.3.2005 – 06 0104/9-IV/6/00, Rz. 433: „Maßgeblich ist der konkrete Ansatz in der UGB-Bilanz, soweit nicht zwingende Vorschriften des EStG 1988 entgegenstehen“; *Hirschler*, Einheitsbilanz: Implikationen für das Steuerrecht, RWZ 2015, 210 (212); *Tanzer* in *Bertl* ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für

das Steuerrecht, 2003, 73 (80); zur einheitlichen Ausübung einer Teilwertabschreibung öVwGH v. 19.3.2002, 99/14/0134; *Richter in Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 443 (454); zur umgekehrten Maßgeblichkeit und ihrem Konflikt mit der RL 2013/34/EU, *Marchgraber*, RWZ 2014, 16 (17 f.).

Die in Deutschland vom BFH teleologisch begründete Beschränkung der handelsrechtl. Ansatzwahlrechte hat die österreichische Rspr. nicht nachvollzogen,

öVwGH v. 10.12.1985, 85/14/0078, ÖStZ 1986, 7; *Ruppe in Bertl/Mandl/Ruppe*, Die neuen Rechnungslegungsvorschriften für Klein- und Mittelbetriebe, 1992, 291 (295).

dafür aber aus den Vorschriften der §§ 4–14 öEStG ein eigenständiges System des Bilanzsteuerrechts entwickelt, dessen Reichweite und wie der verbleibende Anwendungsbereich der unternehmensrechtlichen GoB umstritten ist. Der VwGH hat in seiner Rspr. vielmehr eine teleologisch-systematische Einbettung des § 5 Abs. 1 öEStG fortgesetzt, nach der nicht nur gesetzliche Bestimmungen, sondern auch Prinzipien wie das Leistungsfähigkeitsprinzip oder das Prinzip der periodischen Besteuerung Teil des zwingenden StRechts iSv. § 5 Abs. 1 öEStG sind und damit ggf. die handelsrechtl. GoB überlagern können.

öVwGH v. 27.9.2000 – 96/14/0141; öVwGH v. 28.3.2000 – 94/14/0165; öVwGH v. 23.5.2013 – 2010/15/0146; zum Meinungsstand: *Geringer/Kirchmayr*, Austria, EATLP 22 (2024), 147 (155); *Sopp/Richter/Meyering*, StuW 2017, 234 (236); *Staringer in Bertl* ua., Reform der Rechnungslegung in Österreich, 2015, 121 (125).

Nach Vorschlägen des österreichischen Rechnungslegungs- und Prüfungsausschusses (Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC) und einer Reform der handelsrechtl. Rechnungslegung durch das Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 (öBGBI. I 2015, 22) überwog in Österreich zuletzt das rechtspolitische Ziel einer einheitlichen Bilanz für handels- und strechtl. Zwecke.

AFRAC, Diskussionspapier zur Vereinheitlichung der Rechnungslegungsvorschriften des UGB und der Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerrecht – Einheitsbilanz, 2020; *Achatz*, GS Gassner, 2005, 81; *öBMF*, Bericht der Steuerreformkommission 2014, 2015, 15 f.; *öBReg.*, Regierungsprogramm 2020–2024, 2020, 67; *Hirschler*, RWZ 2015, 210 (214); *Mayr*, DStJG 34 (2011), 327 (335); *Rapp/Bongers/Vinzent*, StuW 2022, 14 (15 f.); *Ruppe*, GS Gassner, 2005, 1 (15); *Schlager/Titz*, RWZ 2020, 231; *Staringer in Bertl* ua., Reform der Rechnungslegung in Österreich, 2015, 121 (128 ff.); zur Kritik an diesem rechtspolitischen Ziel *Geringer/Kirchmayr*, Austria, EATLP 22 (2024), 147 (148 ff.).

193d ee) Schweiz

Die dem § 5 entsprechende Norm des schweizerischen Bundessteuerrechts ist Art. 58 DBG, der nach allgemeinen Verständnis auf die kaufmännischen Gewinnermittlungsmethoden verweist.

Altorfer/Kalaitzidakis/Matteotti, Switzerland, EATLP 22 (2024), 713 (717 f.); *Titz*, Das Bilanzsteuerrecht in Gegenwart und Zukunft, 2013, 27; *Pezzotta/Passardi*, IRZ 2010, 179 (180); *Richter in Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 443 (453 ff.); *Burkhalter*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, 2003, 45 ff.; *Richter in Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 513 (525); *Wala*, RdW 2000, 631; *Broer*, Maßgeblichkeitsprinzip, 2001, 139.

Eine zum 1.1.2013 in Kraft getretene umfassende Reform des Rechnungslegungsrechts gab im Gesetzgebungsverfahren Anlass, über die Zukunft des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nachzudenken (*Böckli*, ST 2011, 234; *Böckli*, ST 2010, 160 [170]; *Schüle*, ST 2011, 48), ist dann aber wie das BilMoG steuerneutral ausgestaltet wor-

den und hat die Maßgeblichkeit der obligationenrechtl. Gewinnermittlungsregeln für die stl. Gewinnermittlung erhalten, gleichzeitig aber die sog. umgekehrte Maßgeblichkeit aufgegeben.

Altorfer/Kalaitzidakis/Matteotti, Switzerland, EATLP 22 (2024), 713 (724); *Brat*, Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts v. 21.12.2007, Federal-Gazette 2008, 1589 (08.111), 1592 (1626 f.); *Glanzmann*, SJZ 2012, 205; *Schneider/Goldmann*, ST 2012, 909; zu Vorentwürfen *Burkhalter*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, 2003, 27 ff.; differenzierend zwischen rechtl. und fortbestehender faktisch umgekehrten Maßgeblichkeit: *Bertschinger*, Gewinnermittlung, 2020, 116.

IFRS sind nicht direkt maßgeblich, können aber als Interpretationshilfe dienen und gewinnen durch Sonderregelungen und internationale Entwicklungen (Pillar 2) zunehmend an Bedeutung (*Altorfer/Kalaitzidakis/Matteotti*, Switzerland, EATLP 22 (2024), 713 [721]).

ff) Spanien

193e

Das Spanische KStRecht regelt seit 1996 in Art. 10 Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (LIS) eine Anknüpfung an die handelsrechtl. Gewinnermittlungsregeln. Die Steuerbemessungsgrundlage ergibt sich nach Art. 10 Abs. 3 LIS aus dem strechtl. durch Hinzurechnungen und Verminderungen nach Art. 11–22 LIS korrigierten „buchhalterischen Ergebnis“, das nach den Regelungen des Código de Comercio und ergänzenden handelsrechtl. Bestimmungen zu berechnen ist.

Hellwege in *Mennel/Förster*, Steuern in Europa, Amerika und Asien, SPANIEN Rz. 103 (129. Lfg. 2021); *Kaiser*, Steuerliche Gewinnermittlung in Spanien und Deutschland, 2008, 68 ff.; *López López/Martínez Laguna/Sanz Gadea/Vega Borrego*, Spain, EATLP 22 (2024), 657 (660 ff.); *Moreno* in *Grandinetti*, Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34, 2016, 183 (187); *Wartenburger* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 697 (708); *Dicken*, Spanisches Bilanzrecht, 2000, 208 ff.; *Sigloch*, BFuP 2000, 157 (169), zur Entwicklungsgeschichte in Spanien.

gg) Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland

193f

Im Vereinigten Königreich hat sich gewohnheitsrechtl. eine Anknüpfung der stl. Gewinnermittlung an handelsrechtl. Gewinnermittlungsregeln herausgebildet. Ausgehend von einer Entsch. aus dem Jahr 1892 (*Gresham Life Assurance Soc. v. Styles*, 3 TC 185 at 188), die den strechtl. Gewinnbegriff im handelsrechtl. Sinne definierte, bildete der handelsrechtl. durch die allg. anerkannte Bilanzierungspraxis (UK-GAAP) definierte Gewinn den Ausgangspunkt der stl. Gewinnermittlung, die sich erst in einer zweiten Stufe durch strechtl. gebotene Korrekturen fortsetzte.

Altmann in *Mennel/Förster*, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Großbritannien Rz. 50 (136. Lfg. 2023); *Freedman/Loutzenhiser*, United Kingdom, EATLP 22 (2024), 773 (784); *James* in *Grandinetti*, Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34, 2016, 203 (205); *Kersting* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 283 (293 ff.); *Freedman*, eJournal of Tax Research 2 (2004), 71 (77 ff.); *Sigloch*, BFuP 2000, 157 (166 f.); *Broer*, Maßgeblichkeitsprinzip, 2001, 146; *Eberhartinger*, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, 2000, 215 f., mwN; *Eberhartinger*, IStR 1997, 279; *Lamb*, European Accounting Review, 5 (1996), Supp. 1, 933; *Alzheimer*, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen für die steuerrechtliche Gewinnermittlung in der Bundesrepublik Deutschland und im Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland – eine Gegenüberstellung, 1993, 68 ff.

Diese in der Praxis gelebte Maßgeblichkeit hat mit der Übernahme der IAS/IFRS in der britischen Bilanzierungspraxis in ITTOIA 2005, S. 25 und CTA 2009, S. 46 eine inhaltsgleiche steuergesetzliche Regelung erfahren,

„The profits of a trade must be calculated in accordance with generally accepted accounting practice, subject to any adjustment required or authorised by law in calculating profits for income tax purposes.“

die sowohl die UK-GAAP als auch die IAS/IFRS als Grundlage der stl. Gewinnermittlung erlauben (*Oats/Tuck*, *Accounting Principles for Tax Purposes*, 2010, 42).

193g hh) Vereinigte Staaten von Amerika

Das amerikanische Bundessteuerrecht enthält heute

Zur Entwicklungsgeschichte *Drescher*, Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes, 2002, 245 ff.; *Sigloch*, BFuP 2000, 157 (164); *Eberhartinger*, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, 2000, 202 ff.; *Lischer/Märkl*, Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen, Sonderheft Juni 1997, 91 (95 ff.).

in Section 446 des Internal Revenue Code (IRC), General rule for methods of accounting, eine Regelung, die an einen Maßgeblichkeitsgrundsatz erinnert,

Sec. 446 (a) IRC: „General Rule – Taxable income shall be computed under the method of accounting on the basis of which the taxpayer regularly computes his income in keeping his books“

diesem aber nicht im Sinne einer Maßgeblichkeit der amerikanischen GoB, den Generally Accepted Accounting Principle (GAAP), entspricht. Die Rspr. betont die unterschiedlichen Zwecke der handelsrechtl. und der strechtl. Gewinnermittlung und begründet damit die Unabhängigkeit der strechtl. von der handelsrechtl. Rechnungslegung

Grundlegend: *Thor Power Tool Co. v. Commissioner*, 439 U.S. 522 (1979).

Die Verwaltungspraxis legt der stl. Gewinnermittlung von den GAAP losgelöste eigenständige Bilanzierungsregeln zugrunde, die die GAAP zum Ausgangspunkt nehmen, diesen entsprechen können, aber nicht müssen. Rechtsgrundlage hierfür ist eine im Gesetz als Ausnahme formulierte Bestimmung:

Sec 446 (b) IRC: „Exceptions – If no method of accounting has been regularly used by the taxpayer, or if the method used does not clearly reflect income, the computation of taxable income shall be made under such method as, in the opinion of the Secretary, does clearly reflect income.“

In der Praxis besteht damit in den USA eine „bedingte Maßgeblichkeit“ (*Drescher*) und bei kleinen Unternehmen eine „faktische Maßgeblichkeit“ (*Broer*) der US-GAAP für die stl. Gewinnermittlung

Watrin, FS Herzig, 2010, 495 (501), mit einem instruktiven Ausblick auf die rechtspolitische Diskussion in den USA; *Dammann* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 571 (602 ff.); *Burkhalter*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, 2003, 113 („Faktische Einheitsbilanz“); *Broer*, Maßgeblichkeitsprinzip, 2001, 167; zu den Prinzipien des US-amerikanischen Bilanzsteuerrechts: *Drescher*, Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes, 2000, 243–417; *Maywald/Miethe* in *Menzel/Förster*, Steuern in Europa, Amerika und Asien, USA Rz. 68 (139. Lfg. 2024); *Kahle*, StuW 1997, 323. Zur vereinfachten Gewinnermittlung (*cash accounting*) in den USA: *Trinks/Trinks*,

IStr 2012, 201; Willis in *Grandinetti*, Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34. A Comparative Approach, 2016, 215 (219).

ii) Übrige EU-/EWR-Staaten

194

Bulgarien, Griechenland, Kroatien, Lettland, Litauen, Malta, Slowenien, und Zypern haben von dem durch VO 1606/2002 eingeräumten Mitgliedstaatenwahlrecht Gebrauch gemacht, einen befreienden Einzelabschluss nach IAS/IFRS vorzuschreiben und gleichzeitig nunmehr anknüpfend an diese EU-IAS/IFRS am Maßgeblichkeitsgrundsatz mit unterschiedliche ausgeprägten Überleitungsrechnungen festgehalten.

Lončarevic, Die Steuern der Republik Kroatien, 2008, F. 17; *Mihaylova-Goleminova/Minikova*, Bulgaria, EATLP 22 (2024), 215 (221); *van Eysinga* in *Grandinetti*, Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34. A Comparative Approach, 2016, 141 (143); *Procházka/Molín*, Book-tax conformity: the review of recent research and its implication for the IFRS adoption in Europe, *eJournal of Tax Research* 14 (2016), 96.

In Belgien, Finnland, Irland, Liechtenstein, Luxemburg, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowakei, Tschechien und Ungarn knüpfen die strechtl. Gewinnermittlungsregeln an die nationalen handelsrechtl. Rechnungslegungsvorschriften an. Das können in den Staaten, die dies für handelsrechtl. Zwecke erlauben, in einigen Staaten auch die EU-IAS/IFRS sein.

Aguiar, Portugal, EATLP 22 (2024), 603 (610); *Aguiar/Tormenta* in *Grandinetti*, Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34. A Comparative Approach, 2016, 163 (167); *De Wolf/Goyvaerts*, Belgium, EATLP 22 (2024), 171, 173; *Hasp/Langer*, Steuerstandort Liechtenstein, 2011, 87 mit Art. 47 Abs. 1 Satz 2 des Liechtensteinischen Steuergesetzes v. 23.9.2010 idF des Gesetzes v. 24.4.2013; *Haslehner/Salentin*, Luxembourg, EATLP 22 (2024), 469 (472); *Hunt*, Ireland, EATLP 22 (2024), 393 (394); *Jirásková/Molín*, *Procedia Economics and Finance* 25 (2015), 53; *Kovács*, Hungary, EATLP 22 (2024), 371 (376); *Kristoffersson* in *Mennel/Förster*, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Schweden Rz. 224 (137. Lfg. 2023); *Paquet* in *Mennel/Förster*, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Belgien Rz. 70 (137. Lfg. 2023); *Olsson*, Sweden, EATLP 22 (2024), 685 (688); *Sigloch*, BFuP 2000, 157 (165), zur Entwicklungsgeschichte in Belgien; *Tomášková/Radvan*, Czech Republic, EATLP 22 (2024), 243 (247 f.); *Torkkel*, Finland, EATLP 22 (2024), 283 (286): nur punktuelle Anknüpfungen; *Traversa/Peeters* in *Grandinetti*, Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34. A Comparative Approach, 2016, 67 (69); *Sigloch*, BFuP 2000, 157 (165), zur Entwicklungsgeschichte in Schweden; mit einem Überblick über alle EU-Staaten: *Schanz/Schanz*, *StuW* 2009, 311 (318).

In den Steuerrechtssystemen Dänemarks, Estlands, Norwegens und Polens regeln – zumindest Studien aus den Jahren 2006 und 2007 und neueren Länderberichten zufolge – eigenständige strechtl. Normen die Gewinnermittlung formal unabhängig von nationalem Handelsbilanzrecht und IAS/IFRS.

Langhave, Denmark, EATLP 22 (2024), 265 (267); *Supera-Markowska*, Poland, EATLP 22 (2024), 565 (572); *PWC*, IFRS: Tax implications for the EU financial services industry, 2007; *Woltering/Pott*, IWB, F. 11, Gruppe 2, 819; aufbereitet bei *Schanz/Schanz*, *StuW* 2009, 311 (318); historisch aus dem betriebswirtschaftlichen Schrifttum: *Christiansen*, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 815 (Dänemark); *Jaruga/Walinska/Baniewicz*, *European Accounting Review* 5 (1996), Supp. 1, 883 (Polen). In Norwegen knüpfte die stl. Gewinnermittlung bis 2005 an das der 4. EG-(Bilanz-)RL entsprechende nationale Handelsbilanzrecht an. Mit der VO Nr. 1606/2002 hat Norwegen im nationalen Recht ein Wahlrecht begründet, auch den Einzelabschluss nach IAS/IFRS aufzustellen, und zugleich 2005 den Maßgeblichkeitsgrundsatz formal aufgegeben (*Nobes/Schwencke*, *European Accounting Review* 15 [2006], 63; *Eilifsen*, *European Accounting Review* 5 [1996], Supp. 1, 835).

195 **3. Geltungsbereich des Abs. 1**

Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich:

- **Grundsatz:** Abs. 1 gilt im sachlichen und persönlichen Geltungsbereich des § 5 (s. Anm. 70).
- **Umwandlungssteuerrecht:** Abs. 1 gilt nach § 1 Abs. 5 Nr. 4 UmwStG auch für die stl. Schluss- und Übernahmebilanzen nach §§ 3, 11, 20, 21, 24 UmwStG, wenn die übergewenden WG einheitlich mit dem Buchwert angesetzt werden können und dieses Wahlrecht ausgeübt worden ist. Das schließt die (materielle) Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB nach Abs. 1 Satz 1 ein.

Zutreffend *Martini* in *Widmann/Mayer*, § 3 UmwStG Rz. 506 (11/2021); *Schießl* in *Widmann/Mayer*, § 11 UmwStG Rz. 102 (1/2020); *Fuhrmann* in *Widmann/Mayer*, § 24 UmwStG Rz. 780 (12/2024); aA, „Das UmwStG 2006 hat sich von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz ... vollständig gelöst“, *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 173 (3/2022).

Davon zu unterscheiden ist die (formelle) Maßgeblichkeit der konkreten Wertansätze der HBil., die mit der Verwaltungspraxis, der Rspr. und einer im Schrifttum verbreiteten Auffassung nicht bestehen kann, weil sonst wegen § 17 Abs. 2 Satz 2 UmwG, der die Aufdeckung der stillen Reserven in der handelsrechtl. Schlussbilanz verbietet, die Bilanzierungswahlrechte in §§ 3, 11 UmwStG leerlaufen würden und auch mit dem Wahlrecht des § 24 UmwG zur Aufstockung der Buchwerte in der Übernahmebilanz nicht vereinbar wären.

BMF v. 2.1.2025 – IV C 2 - S 1978/00035/020/040, BStBl. I 2025, 92 Rz. 03.10, 11.05; BFH v. 19.10.2005 – I R 38/04, BStBl. II 2006, 568, unter II.2b; BFH v. 5.6.2007 – I R 97/06, BStBl. II 2008, 650, unter II.3.a; *Birkemeier* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 3 UmwStG Rz. 96, 241; *Mertgen* in *Haritz/Menne/Bilitewski*, 6. Aufl. 2024, § 3 UmwStG Rz. 73; *Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, 10. Aufl. 2024, Vor §§ 3–9 UmwStG Rz. 8; *Wisniewski* in *Haritz/Menne/Bilitewski*, 6. Aufl. 2024, § 11 UmwStG Rz. 34; *Rödter* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 11 UmwStG Rz. 352; *Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, 10. Aufl. 2024, § 11 UmwStG Rz. 49; *Herlinghaus* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 261; *Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, 10. Aufl. 2024, § 20 UmwStG Rz. 292; *Behrens* in *Haritz/Menne/Bilitewski*, 6. Aufl. 2024, § 21 UmwStG Rz. 202; *Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, 10. Aufl. 2024, § 21 UmwStG Rz. 63; *Rasche* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 24 UmwStG Rz. 110; *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 173 f. (3/2022).

Zeitlicher Geltungsbereich: Abs. 1 gilt gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des BilMoG iVm. Art. 15 BilMoG erstmals für den VZ 2009, dh. für Wj., die nach dem 31.12.2008 enden.

BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 24.

Davon zu unterscheiden sind später wirksam gewordene Änderungen der handelsrechtl. GoB und die Aufhebung der handelsrechtl. Öffnungsklauseln zur Übernahme stl. Ansätze in die HBil. durch das BilMoG. Nach Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB idF des BilMoG sind die dort aufgeführten Regelungen erstmals auf Jahresabschlüsse für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Nach Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB idF des BilMoG konnten die neuen Vorschriften bereits auf nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre angewandt werden.

Theile, DStR 2009, Beihefter 18, 21 (22); missverständlich *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 40 (7/2024); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 2, 3.

Die Änderungen durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz v. 17.7.2015 (BilRUG, BGBl. I 2015, 1245) sind nach Art. 75 Abs. 1 Satz 1 EGHGB idF des BilRUG erstmals auf Jahresabschlüsse für nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden.

4. Verhältnis des Abs. 1 zu anderen Vorschriften

196

Grundsatz: Die Abs. 2 bis 7 gehen Abs. 1 als Durchbrechungen und Konkretisierungen der Maßgeblichkeit vor. Zum Verhältnis des Abs. 1 zu Vorschriften außerhalb des § 5 s. Anm. 90. Zu den „Sondertypen“ der Maßgeblichkeit in §§ 5 Abs. 1a Satz 2, 5 Abs. 5 Satz 2, 6 Abs. 1 Nr. 1a und 6 Abs. 1 Nr. 2a: *U. Prinz*, FR 2023, 337 (338 f.).

Verhältnis zu § 39 AO: Siehe Anm. 516.

Umwandlungssteuerrechtliche Bewertungswahlrechte: Die umwstrectl. Bewertungswahlrechte in §§ 3, 11, 20, 21 und 24 UmwStG entscheiden für die Umwandlungsbilanzen vorrangig über die Anwendung des Abs. 1. Wird ein umwstrectl. Bewertungswahlrecht zugunsten des einheitlichen Übergangs zu Buchwerten ausgeübt, gilt Abs. 1 für den Ansatz der Buchwerte in der Eröffnungs-, Schluss- und Übernahmebilanz.

Siehe Anm. 77; BFH v. 19.10.2005 – I R 38/04, BStBl. II 2006, 568, unter II.2.b; BFH v. 5.6.2007 – I R 97/06, BStBl. II 2008, 650, unter II.3.a; BFH v. 28.5.2008 – I R 98/06, BStBl. II 2008, 916, unter II.4; *Kilger/Mathias*, Maßgeblichkeitsgrundsatz im Umwandlungssteuerrecht, Der Konzern 2006, 230; *Wendt*, FS Kirchhof, 2013, 1961 (1966).

Einstweilen frei.

197–199

II. Maßgeblichkeit, GoB und Bilanzierung (Abs. 1 Satz 1)

1. Gewerbetreibende

200

Begriff: Gewerbetreibender iSd. Abs. 1 ist, wer ein gewerbliches Unternehmen iSd. EStG betreibt. Auf die handelsrechtl. Qualifikation kommt es nicht an.

Siehe Anm. 70; *Kempermann* in *KKM*, § 5 Rz. B 1, B 4 (1/2007); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 7.

Einzelfälle:

- ▶ *Natürliche Personen* sind für den Zeitraum und in dem Umfang Gewerbetreibende, in dem sie einen Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 2 unterhalten (s. Vor §§ 4–7 Anm. 90, 95; § 15 Anm. 185, 187).
- ▶ *Personengesellschaften* sind Gewerbetreibende, solange sie auch (s. § 15 Anm. 1426, 1455) einen Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 2 unterhalten oder ihre Tätigkeit gem. § 15 Abs. 3 als Gewerbebetrieb gilt. Die Eintragung ins Handelsregister ist kein Indiz für die gewerbliche Betätigung einer PersGes., weil seit der Handelsrechtsreform 1998 (BGBl. I 1998, 1474) nach § 105 Abs. 2 Satz 1 HGB Personenhandelsgesellschaften auch vermögensverwaltend tätig sein können und mit diesem Geschäftszweck ins Handelsregister eingetragen werden können.
- ▶ *Körperschaften:*
 - ▷ *Inländische Kapitalgesellschaften, Genossenschaften sowie Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit* iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG sind

mit § 8 Abs. 2 KStG immer Gewerbetreibende iSd. Abs. 1 (s. § 8 KStG Anm. 34).

- ▷ *Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts* iSd. §§ 1 Abs. 1 Nr. 6; 4 KStG erzielen stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb (s. § 4 KStG Anm. 35) und sind damit Gewerbetreibende iSd. Abs. 1.
- ▷ *Andere inländische Körperschaften, Personenvereinigung und Vermögensmassen* sind Gewerbetreibende, solange und soweit sie einen Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 2 unterhalten (s. § 8 KStG Anm. 70).
- *Beschränkt Steuerpflichtige*: Beschränkt stpfl. natürliche Personen sowie Körperschaften, Personenvereinigung und Vermögensmassen erzielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn sie einen Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 2 unterhalten oder an einer gewerblich tätigen PersGes. beteiligt sind (s. § 49 Anm. 148; § 15 Anm. 17).

201–209 Einstweilen frei.

2. Gesetzliche Buchführungspflicht

Schrifttum: *Schulte de Groot*, Die Buchführungspflicht der Gemeinden für ihre Betriebe gewerblicher Art, ZKF 1995, 271; *Joswig*, Der Stichtag der Gründungsbilanz von Kapitalgesellschaften, DStR 1996, 1907; *Orth*, Zur Rechnungslegung von Stiftungen, DB 1997, 1341; *Galli*, Die Rechnungslegung nichtwirtschaftlicher gemeinnütziger Vereine, DStR 1998, 263; *Stapel-feld/Heyer*, Die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten der bgA, DB 2003, 1818; *Wach-ter*, Die englische private limited company im deutschen Steuerrecht (Teil 2), FR 2006, 393; *Hüttemann/Meinert*, Zur handelsrechtlichen Buchführungspflicht des Kaufmanns kraft Eintragung, BB 2007, 1436; *Handelsrechtsausschuss des Deutschen Anwaltvereins*, Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG), NZG 2008, 612; *Kersting*, Handels- und gesellschaftsrechtliche Auswirkungen der Befreiung „kleiner“ Kaufleute und Personenhandelsgesellschaften von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht, BB 2008, 790; *Schulze-Osterloh*, Ausgewählte Änderungen des Jahresabschlusses nach dem Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG), DStR 2008, 63; *Richter*, BilMoG: Befreiung von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht gem. § 241a HGB, FR 2009, 804; *Kronawitter*, Einnahmen-Überschuss-Rechnung oder freiwillige Bilanzierung bei Regiebetrieben als BgA? – Teil I: Grundsätzliches zur Buchführungspflicht bei kameralistisch oder doppisch geführten Gemeinden, ZKF 2010, 217; *Bernütz/Küppers*, Bilanzierungspflicht der deutschen Betriebsstätte einer britischen Limited Liability Partnership?, IStR 2011, 587; *Schulze-Osterloh*, Eröffnungsbilanz des Einzelkaufmanns, in *Kindler/Koch/Ulmer/Winter* (Hrsg.), FS Uwe Hüffer, München 2012, 917; *Brähler/Krenzin/Scholz*, Bürokratieabbau durch das BilMoG. Eine empirische Untersuchung der Befreiung kleiner Einzelkaufleute von der Bilanzierungspflicht, StuW 2013, 173; *Hüttemann*, Zur Rechnungslegung von Stiftungen, DB 2013, 1561; *Drüen*, Ausländische Buchführungspflichten und innerstaatliche Wirkung, ISR 2014, 265; *Hennrichs*, Zum Wahlrecht gemäß § 4 Abs. 3 EStG bei mitunternehmerischer Beteiligung an einer ausländischen, bilanzierenden Gesellschaft, DStR 2015, 1420; *Müller*, Das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG, die Goldfingerfälle und die Auslegung des BFH, BB 2015, 2327; *Sandleben/Hörtnagel*, Zur Frage einer Bilanzierungspflicht aufgrund ausländischen Steuerrechts. Materielle Steuerfolgen im Inland durch ausländisches Steuerrecht?, DStR 2017, 2298; *Wichmann*, Fragen zu der Buchführungspflicht für Sonderbetriebsvermögen und deren Begründung – zugleich Würdigung des BFH-Urteils vom 23.10.1990 – VIII R 142/85, DStZ 2017, 254; *Drüen*, Inländisches Gewinnermittlungswahlrecht trotz ausländischer Buchführungspflicht, IStR 2019, 833; *Neumann-Tomm*, Kein inländisches Gewinnermittlungswahlrecht wegen ausländischer Buchführungspflicht, IStR 2020, 260.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 3.1.2013 – IV C 2 – S 2706/09/10005, Auswirkungen der Doppik und anderer außersteuerlicher Buchführungspflichten auf die Gewinnermittlungsart

bei Betrieben gewerblicher Art, BStBl. I 2013, 59; OFD Magdeburg v. 19.2.2013 – S 2706 – 58 – St 217, Buchführungspflicht der Gemeinden für ihre Betriebe gewerblicher Art, KSt-Kartei ST § 4 KStG Karte 1.9.

a) Bücher und Abschlüsse

210

Bücher iSd. Abs. 1 Satz 1 sind die nach den handelsrechtl. GoB zu führenden Handelsbücher iSd. § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB. Abschlüsse iSd. Abs. 1 Satz 1 sind die nach den handelsrechtl. GoB aufzustellenden Eröffnungsbilanzen und Bilanzen iSd. § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB. Hiervon umfasst sind die nach anderen bundes- oder landesrechtl. Bestimmungen entsprechend den handelsrechtl. GoB nach §§ 238 Abs. 1 Satz 1, 242 Abs. 1 Satz 1 HGB zu führenden und aufzustellenden Bücher und Abschlüsse. Dazu gehört die Vorschrift des § 141 Abs. 1 Satz 2 AO.

H 5.1 EStH 2024; *Kempermann* in *KKM*, § 5 Rz. B 12, B 13 (1/2007); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 6. Beispiele für Eigenbetriebe: §§ 6, 7 Baden-Württ. EigBVO; §§ 18, 19 Bay. EBV; §§ 21, 23 Berlin EigG; §§ 19, 21 Brandenburg EigV; §§ 23, 26 Brem SVG; §§ 20, 22 Hess. EigBGes; §§ 18, 20 M-V EigVO; §§ 19–21 Nds. EigBeVO; §§ 19, 21 NRW EigVO; §§ 20, 22 Rhld.-Pf. EigAnVO; §§ 17, 19 Saarl EigVO; §§ 17, 19 SächsEigBG; § 15 Sachsen-Anhalt EigBG; §§ 17, 19 Schl.-Holst. EigVO; §§ 18, 20 Thür. EBV; für Pflegeeinrichtungen: §§ 3, 4 Pflege-Buchführungsverordnung.

Das ergibt sich aus dem systematischen Zusammenhang des Satz 1, aus der Funktion der Begriffe als Tatbestandsvoraussetzung für die Geltung der handelsrechtl. GoB in Satz 1 und aus dem Zweck des Abs. 1. Gewerbetreibende, die Bücher und Abschlüsse nach den handelsrechtl. GoB führen und aufstellen müssen oder dies freiwillig tun, sollen den gleichen Regeln entsprechende Bücher und Abschlüsse auch für die Gewinnermittlung durch BV nach § 5 verwenden.

Die in Abs. 1 als Tatbestandsvoraussetzung der Gewinnermittlung nach den GoB angelegte Buchführungspflicht unterscheidet sich begrifflich grundlegend von den weitergehenden Aufzeichnungspflichten iSd. § 140 AO, die als strechtl. Dokumentationspflichten auch solche polizei- und gewerberechtl. Buchführungspflichten umfassen, die weder den handelsrechtl. GoB folgen, noch der Gewinnermittlung dienen, deshalb keine Gewinnermittlung durch BV nach handelsrechtl. GoB begründen können und nicht unter die Bücher und Abschlüsse iSd. Abs. 1 Satz 1 fallen.

Görke in *HHSp.*, Vor §§ 140–148 AO Rz. 19 (9/2008); *Görke* in *HHSp.*, § 140 AO Rz. 11, 19 (9/2008) mit einer Aufstellung der polizei- und gewerberechtl. Aufzeichnungspflichten.

b) Gesetzliche Buchführungspflicht

aa) Gesetzliche Vorschriften

211

Gesetze: Gesetzliche Vorschriften sind alle Rechtsnormen (§ 4 AO), unabhängig davon, ob es sich um Rechtsnormen des Unions-, Bundes- oder Landesrechts oder des ausländ. Rechts handelt.

Vgl. BMF v. 16.5.2011 – IV C 3 – S 2300/08/10014, BStBl. I 2011, 530 Rz. 3; *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 140 AO Rz. 6, 7 (9/2020); *Görke* in *HHSp.*, § 140 AO Rz. 4 (9/2008).

Verwaltungsvorschriften und (gesellschafts-)vertragliche Vereinbarungen sind keine gesetzlichen Vorschriften iSd. Abs. 1 Satz 1.

Vgl. *Görke* in *HHSp.*, § 140 AO Rz. 13 (9/2008).

bb) Inländische gesetzliche Buchführungspflichten

212 (1) Handels- und gesellschaftsrechtliche Buchführungspflichten von Kaufleuten

Überblick: Für Kaufleute ergibt sich eine gesetzliche Buchführungspflicht iSd. Abs. 1 Satz 1 aus den §§ 238 Abs. 1 Satz 1, 242 HGB, die für bestimmte Kaufleute durch gesellschaftsrechtl. Buchführungspflichten ergänzt werden.

Einzelkaufleute:

- **Grundsatz:** Die §§ 238, 242 HGB gelten für Einzelkaufleute iSd. § 1 Abs. 1 HGB unabhängig von deren Eintragung in das Handelsregister.
- **Ausnahme:** Einzelkaufleute, die am vorangegangenen Abschlussstichtag nach überschlägiger Ermittlung auf der Grundlage der GoB nicht mehr als 800.000 € Umsatzerlöse und 80.000 € Jahresüberschuss aufweisen (Anhebung der Schwellenwerte von zuvor 600.000/60.000 € durch das Wachstumschancengesetz v. 27.3.2024 [BGBl. I Nr. 108] für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen, Art. 92 Satz 1 EGHGB), sind gem. §§ 241a, 242 Abs. 3 Satz 1 HGB nicht iSd. Abs. 1 Satz 1 verpflichtet, für das laufende Wj. Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu erstellen. Das gilt uE unabhängig von der vor Inkrafttreten des BilRUG 2015 (Einfügung ‚jeweils‘ in § 241a HGB) handelsrechtl. umstrittenen Frage, ob die Befreiung von der Buchführungs- und Jahresabschlusspflicht nach §§ 241a, 241 Abs. 3 Satz 1 HGB erst nach dem zweiten, beide Schwellenwerte unterschreitenden Abschlussstichtag (so *Kersting*, BB 2008, 790 [791]; *Merkt in Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 241a HGB Rz. 2, 3, *Schulze-Osterloh*, DStR 2008, 63 [71]; *Schulze-Osterloh*, FS Hüffer, 2010, 917 [923]) oder bereits für das zweite Geschäftsjahr gilt, in dem die Schwellenwerte unterschritten werden (so *Richter*, FR 2009, 804 [807]; *Handelsrechtsausschuss des Deutschen Anwaltvereins*, NZG 2008, 612), weil nach beiden Auffassungen jedenfalls nicht regelmäßig iSd. Abs. 1 Satz 1 Abschlüsse aufzustellen sind. Bei Neugründungen besteht die Verpflichtung, regelmäßig iSd. Abs. 1 Satz 1 Abschlüsse aufzustellen, uE gem. §§ 241a Satz 2, 242 Abs. 3 Satz 2 HGB bereits im Wj. der Gründung nicht, wenn die Schwellenwerte am ersten Abschlussstichtag nicht überschritten werden. Dies gilt unabhängig von der handelsrechtl. umstrittenen Frage, ob im Gründungsjahr noch eine Eröffnungsbilanz und ein Jahresabschluss nach GoB aufgestellt werden muss, wenn die Schwellenwerte des § 241a HGB unterschritten werden.

Vgl. einerseits *Merkt in Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 241a HGB Rz. 3: Befreiung erst nach dem ersten Abschlussstichtag; andererseits *Ballwieser* in MüKo HGB, 5. Aufl. 2024, § 241a HGB Rz. 3; *Kersting*, BB 2008, 790 (791): Befreiung im ersten Geschäftsjahr, wenn mit Unterschreitung der Schwellenwerte zu rechnen ist.

Die Befreiung nach §§ 241a, 242 Abs. 2 HGB des Einzelkaufmanns von den Buchführungspflichten endet mW für das folgende Geschäftsjahr mit dem erstmaligen Überschreiten eines Schwellenwerts (*Schulze-Osterloh*, DStR 2008, 63 [71]).

Fiktiv- und Scheinkaufleute, Minderjährige:

- **Eingetragene Kleingewerbetreibende:** Für Gewerbetreibende, deren Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb iSd. § 1 Abs. 2 HGB nicht erfordert, gilt § 238 HGB, wenn sie ins Handelsregister eingetragen sind (§ 2 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Hinweis: Regelmäßig werden Kleingewerbetreibende mit ihrem Handelsgewerbe die Schwellenwerte des § 241a HGB unterschreiten und nach dieser Vorschrift nicht buchführungspflichtig sein.

- *Eingetragene Land- und Forstwirte* sind gem. §§ 3 Abs. 2 Satz 1; 238 HGB buchführungspflichtig, wenn ihr land- oder forstwirtschaftliches Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert.
- *Scheinkaufleute*: Personen, die kein eintragungsfähiges Gewerbe betreiben, sind auch dann nicht buchführungspflichtig, wenn ihre Firma im Handelsregister eingetragen ist oder sie im Geschäftsverkehr als Kaufleute auftreten.

Görke in HHSp., § 140 AO Rz. 16 (9/2008); *Merkt in Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 238 HGB Rz. 7; *Kliem/Lewe in Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 238 HGB Rz. 23; *aA Pöschke in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 238 HGB Rz. 8.

- *Minderjährige* können nur Kaufmann und damit unter den allgemeinen Voraussetzungen buchführungspflichtig sein, wenn der gesetzliche Vertreter sie gem. § 112 BGB mit Genehmigung des Familiengerichts zum selbständigen Betrieb eines Erwerbsgeschäfts ermächtigt hat (zutr. *Merkt in Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 238 HGB Rz. 7).

(2) Handels- und gesellschaftsrechtliche Buchführungspflichten von Handelsgesellschaften

212a

Personenhandelsgesellschaften: sind gem. §§ 6, 238 HGB stets buchführungspflichtig, unabhängig davon, ob sie im Handelsregister eingetragen sind. Die Ausnahmen von der Buchführungspflicht nach den §§ 241a, 242 Abs. 3 HGB gelten für Handelsgesellschaften nicht.

Beispiele (1):

OHG gem. § 105 HGB, KG gem. § 161 Abs. 2 iVm. § 105 HGB, EWIV gem. § 1 EWIV-Ausführungsgesetz.

Hinweis: Eingetragene vermögensverwaltende Handelsgesellschaften sind buchführungspflichtig nach § 238 HGB, ermitteln ihre Einkünfte aber nicht durch Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 EStG, wenn sie keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen (zu Zebragesellschaften s. § 15 Anm. 1473).

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften:

- *Aktiengesellschaften (AG, SE)* gelten gem. § 3 AktG als Handelsgesellschaften und sind damit gem. §§ 6, 238 HGB buchführungspflichtig. Die §§ 91, 270 AktG enthalten ergänzende Buchführungspflichten.
- *Kommanditgesellschaften auf Aktien* sind gem. §§ 278 Abs. 3; 3 AktG; 6; 238 HGB wie Aktiengesellschaften buchführungspflichtig.
- *Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)* gelten gem. § 13 Abs. 3 GmbHG als Handelsgesellschaften und sind damit gem. §§ 6, 238 HGB buchführungspflichtig.
- *Genossenschaften* gelten gem. § 17 Abs. 2 GenG als Kaufleute und sind damit gem. § 238 HGB buchführungspflichtig.

Gesellschaften anderer Rechtsformen:

- *Stille Gesellschaft* ist als Innengesellschaft nicht Handelsgesellschaft und nicht Kaufmann. Das gilt auch für die atypisch stille Gesellschaft. Diese hat weder

handels- noch strechtl. Gesellschaftsvermögen, für das ein BV-Vergleich nach §§ 4 Abs. 1, 5 durchgeführt werden könnte. Buchführungspflichtig ist allein der Träger des Handelsgewerbes, an dem sich der stille Gesellschafter beteiligt (Görke in *HHSp.*, § 140 AO Rz. 18 [9/2008]).

- *Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Partnerschaftsgesellschaft und Partenreederei* (§ 489 Abs. 1 HGB aF) sind keine Handelsgesellschaften, keine Kaufleute und nicht nach § 238 HGB buchführungspflichtig. Eine OHG, die im Rechtsverkehr unter der Firma der GbR auftritt, ist als Handelsgesellschaft gem. §§ 6, 238 HGB buchführungspflichtig, auch wenn sie nicht im Handelsregister eingetragen ist (Krumm in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 118 mwN [7/2024]).

212b (3) Handels- und gesellschaftsrechtliche Buchführungspflichten von Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts

Juristische Personen des öffentlichen Rechts (s. § 4 KStG Anm. 21),

Beispiele (2):

exemplarisch Kommunale Gebietskörperschaften (Landkreise, Städte und Gemeinden, Gemeindeverbände, Zweckverbände, in Bayern auch Bezirke), Universitäten und Hochschulen in der Rechtsform der Körperschaft des öffentlichen Rechts, Studentenwerke und andere soziale Einrichtungen in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts.

die ein Handelsgewerbe iSd. § 1 Abs. 2 HGB betreiben,

Beispiele (3):

etwa rechtl. unselbständige Regie- und Eigenbetriebe wie kommunale Verkehrs- und Versorgungsbetriebe, Rundfunkanstalten, Sparkassen. Siehe § 4 KStG Anm. 22 ff.; *Kronawitter*, KStZ 2010, 217 (218 f.), zur handelsrechtl. Buchführungspflicht der Kommune für Regiebetriebe. Zur Abgrenzung zwischen gewerblicher und kein Handelsgewerbe begründender hoheitlicher Betätigung s. § 4 KStG Anm. 72 ff.; BFH v. 3.4.2012 – I R 22/11, BFH/NV 2012, 1334; *Kliem/Lewe* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 238 HGB Rz. 40.

sind für dieses Handelsgewerbe gem. § 238 HGB buchführungspflichtig iSd. Abs. 1.

BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676, unter II.1; BMF v. 3.1.2013 – IV C 2 - S 2706/09/10005, BStBl. I 2013, 59 Rz. 1 aE; *Beinert/Kostic* in *Handbuch Kommunale Unternehmen*, 3. Aufl. 2012, § 11 Rz. 52 ff.; *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 1 HGB Rz. 27; *Pöschke* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 238 HGB Rz. 11; *Kronawitter*, KStZ 2010, 217 (218 f.); *Schulte de Groot*, ZKF 1995, 271; *Stapelfeld/Heyer*, DB 2003, 1818; *Kliem/Lewe* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2025, § 238 HGB Rz. 51.

Die handelsrechtl. Buchführungspflichten stehen für die Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit der Gemeinden, Gemeindeverbände und Zweckverbände gem. § 263 HGB unter dem Vorbehalt landesrechtl. Vorschriften. Fast alle Länder haben in Eigenbetriebsgesetzen, Eigenbetriebsverordnungen und Sondervermögensgesetzen die Geltung der handelsrechtl. GoB geregelt und dadurch die handelsrechtl. bestehenden Buchführungspflichten übernommen (*Stapelfeld/Heyer*, DB 2003, 1818 [1819]).

Beispiele (4):

§§ 6, 7 Ba.-Württ. EigBVO-HGB; §§ 18, 19 Bay. EBV; §§ 21, 23 Berlin EigG; §§ 19, 21 Brandenburg EigV; §§ 23, 26 Brem SVG; §§ 20, 22 Hess. EigBGes; §§ 18, 20 M-V EigVO; §§ 19–21 Nds. EigBetrVO; §§ 19, 21 NRW EigVO; §§ 20, 22 Rhl.-Pf. EigAnVO; §§ 17, 19 Saarl. EigVO; §§ 17, 19 SächsEigBG; § 15 Sachsen-Anhalt EigBG; §§ 17, 19 Schl.-Holst. EigVO; §§ 18, 20 Thür. EBV.

Stiftungen, Vereine: Stiftungen des öffentlichen und privaten Rechts sowie rechtsfähige und nichtrechtsfähige, wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Vereine sind gem. § 238 HGB nur dann buchführungspflichtig, wenn sie ein Handelsgewerbe iSd. § 1 Abs. 2 HGB betreiben. Die Aufzeichnungspflichten nach § 63 Abs. 3 AO begründen keine gesetzliche Buchführungspflicht iSd. Abs. 1 Satz 1.

Seer in Tipke/Kruse, § 63 AO Rz. 9 (4/2020); Galli, DStR 1998, 263 (266); Pöschke in Staub, 6. Aufl. 2021, § 238 HGB Rz. 11; Hüttemann, DB 2013, 1561 (1561 f.); Orth, DB 1997, 1341 (1342).

Für Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit gelten gem. § 16 VAG die handelsrechtl. Buchführungsvorschriften entsprechend.

(4) Handels- und gesellschaftsrechtliche Buchführungspflichten von Inländischen Zweigniederlassungen ausländischer Kaufleute, Handelsgesellschaften und juristischer Personen

212c

Für rechtl. unselbständige, aber personell, organisatorisch und unternehmerisch verselbständigte Niederlassungen iSd. §§ 13d bis 13g HGB durch die ein Handelsgewerbe im Inland betrieben wird,

Merkt in Hopt, 44. Aufl. 2025, § 13 HGB Rz. 3 und § 13d HGB Rz. 5; Koch/Harnos in Staub, 6. Aufl. 2023, § 13 HGB Rz. 25–30 und § 13d HGB Rz. 16–19 mwN und Beispielen: Produktionsstätten, Werkstätten, Waren und Auslieferungslager, Verkaufsstellen, Zahl- und Annahmestellen, Ingenieurbüros von Bauunternehmen; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2022, Rz. 21.25.

sind Einzelkaufleute, Handelsgesellschaften und juristische Personen uE auch dann gem. § 238 HGB zur Buchführung iSd. Abs. 1 Satz 1 nach den deutschen handelsrechtl. GoB verpflichtet, wenn sie ihre Hauptniederlassung oder ihren Sitz im Ausland haben.

BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, BStBl. I 1999, 1076 Rz. 1.1.3.2; Drüen in Tipke/Kruse, § 140 AO Rz. 11 (9/2020); Pöschke in Staub, 6. Aufl. 2021, § 238 HGB Rz. 9 ff.; Kindler in MüKo BGB, 9. Aufl. 2025, Bd. 13, Internationales Handels- und Gesellschaftsrecht, Rz. 239; Merkt in Hopt, 44. Aufl. 2025, § 238 HGB Rz. 10; Böcking/Gros/Wirth in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, 5. Aufl. 2024, § 238 HGB Rz. 10; anders Pöschke in Staub, 6. Aufl. 2021, § 238 HGB Rz. 26.

Die Gegenauffassung, die das anzuwendende Bilanzrecht als Gesellschaftsrecht beschreibt, mit dem Gesellschaftsstatut des Gründungsstaats verknüpft und damit zumindest für EU-Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten die Geltung der §§ 238 ff. HGB für inländ. Zweigniederlassungen dieser Gesellschaften ablehnt,

Traut in BeckOGK Bilanzrecht, § 238 HGB Rz. 27 (10/2024); Graf in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 238 HGB Rz. 13; Renner in Staudinger, IntGesR, 2024, Rz. 44, 45; Koch/Harnos in Staub, 6. Aufl. 2023, § 13d HGB Rz. 45; Wachter, FR 2006, 393 (395) mwN.

überzeugt uE nicht, weil entsprechend § 13d Abs. 3 HGB für die inländ. Zweigniederlassung eine handelsrechtl. Buchführungspflicht als inländ. öffentlich-rechtl. Verpflichtung neben der ausländ. Buchführungspflicht der Gesellschaft selbständig besteht.

(5) Steuerrechtliche Buchführungspflichten

213

Derivative steuerliche Buchführungspflichten: Steuerrechtliche Buchführungspflichten ergeben sich aus §§ 140, 141 AO. Die Vorschrift des § 140 AO verknüpft

bestehende handels- und gesellschaftsrechtl. Buchführungspflichten mit den verfahrensrechtl. Dokumentations- und Mitwirkungspflichten und hat daher für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 keine eigenständige Bedeutung.

Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 85 (7/2024); Kempermann in KKM, § 5 Rz. B 15 (1/2007).

Originäre steuerliche Buchführungspflichten: Die Vorschrift des § 141 AO erweitert die gesetzlichen Buchführungspflichten im Anwendungsbereich des Abs. 1 für Gewerbetreibende, die unbeschränkt stpfl. sind oder im Inland eine Betriebsstätte unterhalten (*Drüen in Tipke/Kruse, § 141 AO Rz. 6 [8/2024]*) und die nach den Feststellungen des FA für einen Betrieb die in § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO definierte Umsatzschwelle von 800.000 € im Kj. oder die in § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO definierte Gewinnschwelle von 80.000 € im Wj. überschreiten und gem. § 141 Abs. 2 AO vom FA auf die Buchführungspflicht nach dieser Vorschrift hingewiesen worden sind.

Im Einzelnen *Drüen in Tipke/Kruse, § 141 AO Rz. 12 (8/2024).*

Diese verfahrensrechtl. Dokumentations- und Mitwirkungspflicht begründet mit dem Verweis in § 141 Abs. 1 Satz 2 AO eine den handelsrechtl. GoB entsprechende Buchführungspflicht iSd. Abs. 1 Satz 1 (*Drüen in Tipke/Kruse, § 141 AO Rz. 36 [8/2024]*).

214 cc) Ausländische und supranationale gesetzliche Buchführungspflichten

Buchführungspflichten nach ausländischem Recht: Nach überzeugender Auffassung bilden ausländ. gesetzliche Vorschriften keine gesetzlichen Buchführungspflichten iSd. Abs. 1. Eine allein ausländ. Buchführungspflicht führt daher nicht zur Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB. Sie kann aber eine stl. Buchführungspflicht nach § 140 AO und eine Pflicht zur Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 begründen (*Reddig in Kirchhof/Seer, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 31a*). Dann ist der Gewinn nach § 4 Abs. 1 und nicht nach § 5 Abs. 1 zu ermitteln (ebenso *Tonner in B/B, § 5 Rz. 47 [4/2025]*).

Zur Beantwortung der Frage, ob ausländ. gesetzliche Vorschriften gesetzliche Buchführungspflichten auch iSd. Abs. 1 Satz 1 begründen können, ist wegen der unterschiedlichen Zwecke zwischen den Tatbestandsmerkmalen der gesetzlichen Buchführungspflichten in den unterschiedlichen Regelungszusammenhängen des § 140 AO, des § 4 Abs. 3 Satz 1 und des Abs. 1 Satz 1 zu differenzieren.

Nach der Rspr. sind ausländ. Buchführungspflichten gesetzliche Buchführungspflichten iSd. § 4 Abs. 3 Satz 1. Ausländische Buchführungspflichten sperren danach das in dieser Vorschrift geregelte Gewinnermittlungswahlrecht. Für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 bildet nach dieser Rspr. der ausländ. Abschluss den anzuerkennenden Ausgangspunkt einer Überleitungsrechnung, die keine nach inländ. Recht aufgestellte Steuerbilanz voraussetzt (BFH v. 20.4.2021 – IV R 3/20, BStBl. II 2023, 703 Rz. 56; BFH v. 20.4.2021 – IV R 20/17, BFH/NV 2021, 1191; BFH v. 18.1.2023 – I R 48/19, GmbHR 2023, 1062 Rz. 16).

Diese Rspr. lässt sich uE nicht auf die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 übertragen. In § 5 Abs. 1 hat das Tatbestandsmerkmal der gesetzlichen Buchführungspflicht nicht die Funktion, zwischen der Gewinnermittlung durch EÜR und der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zu unterscheiden, sondern

den Zweck, im BV eine der Voraussetzungen der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB für die Steuerbilanz abzubilden. Der Entsch. kann daher uE nicht die Aussage entnommen werden, eine ausländ. gesetzliche Buchführungspflicht begründe die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB (zur denkbaren Möglichkeit einer Überleitungsrechnung s. Anm. 254).

BFH v. 19.1.2017 – IV R 50/14, BStBl. II 2017, 456, mit Anm. *Anzinger*, NZG 2017, 599 (Rz. 59) hatte noch die auf die Auslegung des Abs. 1 Satz 1 und des § 4 Abs. 3 Satz 1 bezogene Frage nach der materiell-rechtl. Bedeutung ausländ. Buchführungspflichten offengelassen: „Die vom BFH höchstrichterlich noch nicht geklärte Frage, ob sich eine materiell-rechtliche Buchführungspflicht isoliert aus § 140 AO i.V.m. ausländischem Handelsrecht ergeben kann ..., bedarf daher keiner Klärung“ [weil in der Tatsacheninstanz festgestellt worden war, dass keine Buchführungspflicht besteht]. BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57, unter II.5.a, hatte noch ausdrücklich festgestellt, dass § 5 Abs. 1 nicht auf die nach ausländ. Handelsrecht bestehende Verpflichtung zur Führung von Büchern verweist. Ebenso FG Ba.-Württ. v. 30.6.2020 – 5 K 3305/17, BB 2020, 2902, Az. BFH I B 53/20 Rz. 133; demgegenüber hatte bereits BFH v. 10.12.2014 – I R 3/13, BFH/NV 2015, 667 Rz. 6, ohne Begr. eine gesetzliche Buchführungspflicht aus ausländ. gesetzlichen Vorschriften hergeleitet und diese Entsch. in BFH v. 14.11.2018 – I R 81/16, BStBl. II 2019, 390 Rz. 15 ff., allerdings nur isoliert für die Anwendung des § 140 AO, bestätigt.

Die Verwaltungspraxis leitet aus ausländ. gesetzlichen Vorschriften eine Buchführungspflicht iSd. § 140 AO ab (BMF v. 16.5.2011 – IV C 3 - S 2300/08/10014, BStBl. I 2011, 530 Rz. 3; zust. *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 140 AO Rz. 7 [9/2020]). Auch hier ist davon die Frage der Buchführungspflicht nach Abs. 1 zu trennen (zutr. *Drüen*, ISR 2014, 265 [271]; *Drüen*, IStR 2019, 833 [837]; *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 140 AO Rz. 7a [9/2020]; aA *Neumann-Tomm*, IStR 2020, 260 [263]: Buchführungspflicht auch iSd. § 4 Abs. 3).

Nach uE überzeugender Auffassung im Schrifttum bilden ausländ. gesetzliche Vorschriften keine gesetzlichen Buchführungspflichten iSd. Abs. 1.

Bernütz/Küppers, IStR 2011, 587 (588); *Dornheim*, DStR 2012, 1581 (1584); *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 140 AO Rz. 7a (9/2020); *Drüen*, ISR 2014, 265 (271); *Görke* in *HHSp.*, § 140 AO Rz. 11 (9/2008); *Hennrichs*, DStR 2015, 1420 (1423 f.); *Müller*, BB 2015, 2327 (2329); *Sandleben/Hörtnagel*, DStR 2017, 2298 (2299); *Tonner* in *B/B*, § 5 Rz. 47 (4/2025).

Das ergibt sich aus deren fehlendem Bezug zu den nach handelsrechtl. GoB zu führenden Büchern (s. Anm. 210). Ein wesentlicher Zweck der Maßgeblichkeit ist die Vermeidung mehrfacher Rechnungslegung nach unterschiedlichen Bilanzierungsvorschriften. Nur dort, wo bereits eine Verpflichtung zur Buchführung nach den (deutschen) handelsrechtl. GoB besteht, soll diese Verpflichtung auch für stl. Zwecke gelten. Eine Buchführungspflicht nach ausländ. gesetzlichen Vorschriften lässt sich nur dann überzeugend begründen, wenn diese ausländ. Vorschriften auch für die stl. Gewinnermittlung maßgeblich wären. Das ist nicht der Fall (s. Anm. 210).

Transnationale Rechnungslegungsstandards begründen keine gesetzlichen Buchführungspflichten. Das gilt auch, wenn eine (gesellschafts-)vertragliche Verpflichtung besteht, den Gewinn nach diesen Regeln zu ermitteln. Die nach VO Nr. 1606/2002 in Unionsrecht übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards gestalten eine nach Art. 4 VO Nr. 1606/2002 bestehende Pflicht aus, die sich aber nicht auf die Führung von Büchern iSd. Abs. 1 Satz 1 bezieht.

215 **dd) Beginn und Ende der gesetzlichen Buchführungspflichten**

Handelsrechtliche Buchführungspflichten:

- **Beginn:** Bei Kaufleuten und Personenhandelsgesellschaften beginnt die Buchführungspflicht mit der Aufnahme des Handelsgewerbes iSd. § 1 Abs. 2 durch erste Vorbereitungsgeschäfte im Außenverhältnis und spätestens mit ihrer Eintragung ins Handelsregister, wenn sie nicht nach §§ 241a, 242 Abs. 3 HGB befreit sind (s. Anm. 212). Bei Kleingewerbetreibenden ist das der Zeitpunkt zu dem ein kaufmännisch eingerichteter Geschäftsbetrieb benötigt wird.

BGH v. 17.6.1953 – II ZR 205/52, BGHZ 10, 91 (96); *Merkt in Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 1 HGB Rz. 51; *Görke in HHSp.*, § 140 AO Rz. 28 (9/2008); *Pöschke in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 238 HGB Rz. 12.

Bei den KapGes. (AG, GmbH, UG [haftungsbeschränkt], GmbH) und der eingetragenen Genossenschaft beginnt die Buchführungspflicht mit der ersten Teilnahme am Geschäftsverkehr, spätestens mit deren Eintragung ins Handelsregister.

Die Vorgesellschaft ist als solche buchführungspflichtig, die Vorgründungsgesellschaft ist als Personenhandelsgesellschaft buchführungspflichtig; *Anzinger in AOS*, 7. Aufl. 2023, § 238 HGB Rz. 78; *Drüen in Tipke/Kruse*, § 140 AO Rz. 23 (9/2020); *Graf in MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 238 HGB Rz. 23; *Pöschke in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 238 HGB Rz. 17; *Koch in Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 41 AktG Rz. 10; *Joswig, DStR* 1996, 1907 (1908); *Merkt in Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 238 HGB Rz. 17; *Böcking/Gros/Wirth in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn*, 4. Aufl. 2020, § 238 HGB Rz. 17; *Kliem/Lewe in Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 238 HGB Rz. 44.

Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sind ab Erlaubniserteilung durch die Aufsichtsbehörde buchführungspflichtig (*Pöschke in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 238 HGB Rz. 13). Andere juristische Personen, Stiftungen und Vereine werden mit der Aufnahme eines Handelsgewerbes buchführungspflichtig.

- **Ende:** Die handelsrechtl. Buchführungspflicht endet mit der Kaufmannseigenschaft. Bei Einzelkaufleuten, Personenhandelsgesellschaften, Vereinen, Stiftungen und jPÖR wird das Handelsgewerbe durch Beendigung des Geschäftsbetriebs nach Abschluss der Abwicklung, durch Löschung der Firma eines Kleingewerbetreibenden oder durch Abschmelzung eines nicht eingetragenen Handelsgewerbes auf eine kleingewerbliche Betätigung aufgegeben.

Merkt in Hopt, 44. Aufl. 2025, § 1 HGB Rz. 52; *Pöschke in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 238 HGB Rz. 14, 15; *Merkt in Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 238 HGB Rz. 16; *Böcking/Gros/Wirth in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn*, 5. Aufl. 2024, § 238 HGB Rz. 18–20.

Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens beendet die handelsrechtl. Buchführungspflicht nicht. Bei KapGes. und der eingetragenen Genossenschaft endet die Buchführungspflicht als KapGes. mit ihrer Löschung im Handelsregister und danach als Liquidationsgesellschaft erst mit Abschluss der Liquidation.

BFH v. 25.3.1986 – III B 6/85, BStBl. II 1986, 477, unter 3.b; BFH v. 11.2.1988 – IV R 19/87, BStBl. II 1988, 825, unter 2.; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 124 (7/2024); *Pöschke in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 238 HGB Rz. 16; *Kempermann in KKM*, § 5 Rz. B 27 (1/2007).

Originär steuerrechtliche Buchführungspflichten nach § 141 AO: Die Buchführungspflicht nach § 141 AO beginnt gem. § 141 Abs. 2 Satz 1 AO mit dem ersten auf die Mitteilung der FinBeh. folgenden Wj. (im Einzelnen *Drüen in Tipke/Kruse*,

§ 141 AO Rz. 47 [8/2024]). Sie endet gem. § 141 Abs. 2 Satz 2 AO mit Ablauf des Wj., das auf das Wj. folgt, in dem die FinBeh. feststellt, dass die Voraussetzungen der Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 AO nicht mehr vorliegen (im Einzelnen *Drüen in Tipke/Kruse*, § 141 AO Rz. 49 [8/2024]).

c) Gewerbetreibender Steuerpflichtiger als Buchführungsverpflichteter

216

Der Gewerbetreibende muss nach Abs. 1 Satz 1 selbst buchführungspflichtig sein. Buchführungspflichtig ist die Person, auf die sich die Buchführungspflicht bezieht, nicht die Person des Buchführungsverantwortlichen. Bei Einzelunternehmern ist das der Kaufmann oder der Gewerbetreibende iSd. § 141 Abs. 1 Satz 1 AO und zwar auch, wenn der Einzelunternehmer minderjährig ist und die Buchführungspflicht deshalb seine gesetzlichen Vertreter zu erfüllen haben (*Merkt in Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 1 HGB Rz. 32). Bei Personenhandelsgesellschaften ist die Gesamthand buchführungspflichtig (*Görke in HHSp.*, § 140 AO Rz. 17 [9/2008]), bei KapGes. ist es die KapGes., nicht ihr Organ. Bei Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand ist die juristische Person für das Handelsgewerbe buchführungspflichtig, nicht der Eigenbetrieb selbst (*Görke in HHSp.*, § 140 AO Rz. 22 [9/2008]). Stiftungen und Vereine sind für ihre Wirtschaftsbetriebe buchführungspflichtig. Bei inländ. Zweigniederlassungen ausländ. Unternehmen ist das ausländ. Unternehmen Träger der Buchführungspflicht (*Pöschke in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 238 HGB Rz. 21).

Einstweilen frei.

217–229

3. Freiwillige Buchführung

230

Begriff: Freiwillig führen Stpf. Bücher und stellen regelmäßig Abschlüsse auf, die – ohne hierzu gesetzlich verpflichtet zu sein – die handelsrechtl. GoB befolgen. Ausreichend ist, dass die wesensbestimmenden Prinzipien der handelsrechtl. GoB (zB doppelte Buchführung, Periodenabgrenzung nach der wirtschaftlichen Verursachung) bei der Aufstellung einer Eröffnungsbilanz, der Einrichtung einer kaufmännischen Buchführung und eines Jahresabschlusses aufgrund von Bestandsaufnahmen befolgt werden und dadurch erkennbar wird, dass die Buchführung und der Jahresabschluss nach handelsrechtl. Grundsätzen erstellt werden sollen.

Vgl. *Görke in HHSp.*, Vor §§ 140–148 Rz. 28 f. (9/2008): „Ausreichend ist, dass die GoB bei der Buchführung und Jahresabschlusserstellung annähernd erfüllt werden“; missverständlich *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 147 (7/2024): „einfache Buchführung genügt“. Zu den Rechtsfolgen einer nicht ordnungsmäßigen freiwilligen Buchführung s. Vor §§ 4–7 Anm. 14–16.

(Gesellschafts-)vertragliche Buchführungspflicht: Steuerpflichtige, die kraft Satzung, Gesellschaftsvertrag, schuldrechtl. Vereinbarung oder Entsch. eines Leitungsorgans Bücher nach den handelsrechtl. GoB oder unmittelbar nach den §§ 238 ff. HGB führen müssen, ohne dazu gesetzlich verpflichtet zu sein, führen freiwillig Bücher iSd. Abs. 1 Satz 1 (ebenso *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 116 [7/2024]).

Wahlrecht: Gewerbetreibende, die nicht nach gesetzlichen Vorschriften buchführungspflichtig sind, üben durch freiwillige Buchführung nach den handelsrechtl. GoB das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 auf Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich aus. Verzichten sie auf freiwillige Buchführung, ermitteln sie ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3.

Krumm in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 147 (7/2024); *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 16; *Kempermann* in *KKM*, § 5 Rz. B 29 (1/2007); *Mathiak* in *KKM*, § 5 Rz. A 39 (4/1993). Zu den Voraussetzungen der Wahlrechtsausübung s. § 4 Anm. 550. Zum Wechsel der Gewinnermittlungsart s. Vor §§ 4–7 Anm. 40 ff.

231–239 Einstweilen frei.

240 4. Entsprechende Anwendung auf andere Personen, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln

Abs. 1 gilt entsprechend für Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich aufgrund gesetzlicher Vorschriften nach den handelsrechtl. GoB ermitteln müssen oder dies freiwillig tun (s. Anm. 71).

241–249 Einstweilen frei.

5. Maßgeblichkeitsprinzip

Schrifttum: *Beisse*, Die steuerrechtliche Bedeutung der neuen deutschen Bilanzgesetzgebung, StVj. 1989, 295; *Wilhelm*, Keine Rückstellung wegen unterlassener Instandhaltung in der Steuerbilanz, StuW 1990, 64; *Weber-Grellet*, Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz, DB 1994, 2405; *Weber-Grellet*, Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz – Reichweite des steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalts, StbJb. 1994/95, 97; *Beisse*, Wandlungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, Hundert Jahre „GoB“, in *Schön* (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, 385; *Beisse*, „True and fair view“ in der Steuerbilanz?, DStZ 1998, 310; *Adrian*, Maßgeblichkeitsprinzip bei Rückstellungen für Aufbewahrungspflichten, WPg 2013, 463; *Zwirner*, Abweichende Nutzungsdauer in Handels- und Steuerrecht – Möglichkeiten, Probleme und Risiken, DStR 2013, 322; *Barke*, Verfassungsrechtliche Grundfragen steuerrechtlicher Bilanzierungswahlrechte als Auslegungsmaßstab für § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 EStG, DStZ 2015, 302; *Kahle/Kopp*, Zur Deckelung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, DStR 2023, 2472.

Schrifttum zu mehreren Einzelfragen und zum Maßgeblichkeitsgrundsatz insgesamt s. vor Anm. 150.

a) Grundsatz der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1, Materielle Maßgeblichkeit)

aa) Nach handelsrechtlichen GoB auszuweisendes Betriebsvermögen

250 (1) Handelsrechtliche GoB

Verwaltungspraxis: Nach der Verwaltungspraxis verweist Abs. 1 auf die für den jeweiligen Bilanzstichtag geltenden handelsrechtl. Rechnungslegungsvorschriften des Ersten Abschnitts (§§ 238–263 HGB) und für Personenhandels- und Kap-Ges. auch auf die Vorschriften des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB (§§ 264–335b HGB).

H 5.2 EStH 2024.

Rechtsprechung und Schrifttum:

- *Dynamischer Verweis auf das HGB:* Nach der Rspr. und einer Auffassung im Schrifttum verweist Abs. 1 Satz 1 auf die Gewinnermittlungsregeln der handelsrechtl. Rechnungslegungsvorschriften. Durch die Verweise in §§ 238 Abs. 1 Satz 1 und 243 Abs. 1 Satz 1 HGB gelten danach auch die ungeschriebenen GoB für die stl. Gewinnermittlung.

BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291, unter II.2; BFH v. 6.12.1996 – I B 40/96, BFH/NV 1997, 474; BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04 („BIAO“), BStBl. II 2009, 100, unter II.2; BFH v. 25.8.2010 – I R 103/09, BStBl. II 2011, 215, unter II.1; BFH v. 13.9.2023 – XI R 20/20, BStBl. II 2024, 252 Rz. 18; *Bärenz*, Zum Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf das Steuerbilanzrecht, 2004, 154; *Beisse*, StVj. 1989, 295 (298); *Beisse*, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385 (387); *Beisse*, DStZ 1998, 310 (313); *Broer*, Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung, 2001, 77; *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 29; *Gräbe*, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, 2012, 141; *Haller*, RIW 1992, 43 (44); *Hauser/Meurer*, WPg 1998, 269 (276); *Hennrichs*, StuW 1999, 138 (140); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.55; *Hüffer* in *Staub*, 4. Aufl. 2002, Anh. § 243 HGB Rz. 4; *Köhrle*, IFRS-Einzelabschluss, 2010, 97; *Krieger*, FS Döllerer, 1988, 327 (340); *Mathiak*, FS Beisse, 1997, 323 (330); *Mathiak* in *KKM*, § 5 Rz. A 382 (4/1993); *Mayer* in *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 147 (173); *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 283 (3/2022); *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 28; *Schön*, StuW 1995, 366 (375); *Schlotter*, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 8; *Sigloch*, BFuP 2000, 157 (179); *Stobbe*, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 77.

Nach dieser Auffassung schließt der dynamische Verweis auf die handelsrechtl. GoB vorgehende strechtl. Gewinnermittlungsvorschriften nicht aus. Der Zweck der strechtl. Gewinnermittlung könne auch gebieten, dass einzelne handelsrechtl. GoB unangewendet bleiben oder besondere strechtl. Grundsätze vorgehen.

BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317, unter II.1.b cc, mit krit. Anm. *Hennrichs*, NZG 2013, 681 (685).

- *Dynamischer Verweis auf das HGB ohne die Verweise auf die ungeschriebenen GoB*: Nach einer anderen Auffassung bezieht sich Abs. 1 Satz 1 nur auf die geschriebenen Rechnungslegungsvorschriften des HGB ohne dessen Verweise auf die GoB, weil das Gebot der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung vorschreibe, nur gesetzlich normierte GoB zur Grundlage der Gewinnermittlung zu nehmen (*Pfahl*, Maßgeblichkeit der Handelsbilanz, 1999, 202).
- *Dynamischer Verweis auf handelsrechtliche GoB*: Nach einer weiteren Ansicht bezieht sich der Verweis in Abs. 1 Satz 1 inhaltlich auf übergesetzliche handelsrechtl. GoB, die von den §§ 238ff. HGB geprägt und gespiegelt werden. Nicht jede Rechnungslegungsvorschrift des HGB sei aber zwingend zugleich GoB. Rechnungslegungsvorschriften des HGB, die nicht den GoB zuzuordnen sind, seien nicht für die Gewinnermittlung nach § 5 maßgeblich.

Ballwieser, BFuP 1990, 477 (479); *Gräbe*, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, 2012, 116; *Kempermann* in *KKM*, § 5 Rz. B 38 (1/2007); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 205 (7/2024); *Pannen*, Messtheoretische Grundprobleme des Maßgeblichkeitsprinzips, 2000, 27; *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 260 (3/2022); *Schulze-Osterloh*, StuW 1989, 242 (247); *Schulze-Osterloh*, StuW 1991, 284 (285); *Schulze-Osterloh*, DStJG 14 (1991), 123 (130); *Schulze-Osterloh*, DStZ 1997, 281 (285); *Schulze-Osterloh*, ZGR 2000, 594 (596); *Schulze-Osterloh*, DStR 2011, 534 (535); *Wilhelm*, StuW 1990, 64 (65); *Moxter*, DStZ 2000, 157 (161).

- *Verweis auf die Grundprinzipien der GoB und Transformation in steuerrechtliche GoB*: Nach einer letzten Auffassung verweist Abs. 1 Satz 1 nur auf die „oberen“ GoB in Gestalt der den handelsrechtl. GoB zugrunde liegenden Leitlinien und Prinzipien, nicht hingegen auf die konkreten Bilanzierungsregeln der GoB. Aus diesen Prinzipien seien eigenständige strechtl. GoB zu entwickeln.

Bippus, DStZ 1998, 637 (643); *Rombach*, Maßgeblichkeitsprinzip im System, 1988, 308; *Weber-Grellet*, DB 1994, 2405; *Weber-Grellet*, StbJb. 1994/95, 97 (103); *Weber-Grellet*, DB 1997, 385; *Weber-Grellet*, BB 1999, 2659; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 28.

Stellungnahme: Abs. 1 Satz 1 verweist auf die konkreten Regelungen der deutschen handelsrechtl. GoB, nicht auf die handelsrechtl. Rechnungslegungsvorschriften des HGB, nicht auf ausländ. Bilanzierungsregeln, nicht auf die IAS/IFRS oder US-GAAP und nicht nur auf übergeordnete Prinzipien der GoB. Die handelsrechtl. GoB sind mit den handelsrechtl. Rechnungslegungsvorschriften aber notwendig inhaltsgleich, weil die gesetzlichen Bestimmungen die handelsrechtl. Rechnungslegung vorschreiben und die GoB dadurch normativ ausgestalten. Regelungslücken der geschriebenen handelsrechtl. Rechnungslegungsvorschriften werden durch die ungeschriebenen GoB über die Verweise in § 238 Abs. 1 Satz 1 und § 243 Abs. 1 Satz 1 HGB ergänzt. Diese Verweise auf ergänzende ungeschriebene GoB genügen dem Bestimmtheitsgrundsatz, weil die geschriebenen GoB den Rahmen für die ergänzenden GoB hinreichend begrenzen. Weder mit dem Wortlaut, der Entstehungsgeschichte und dem Zweck des Abs. 1 noch mit dem Bestimmtheitsgrundsatz lässt sich die Auffassung vereinbaren, Abs. 1 enthalte die Ermächtigung zur Herausbildung (Transformation) strechtl. Gewinnermittlungsregeln. Die handelsrechtl. GoB werden von der Zivil- und Finanzgerichtsbarkeit einheitlich für das Handelsrecht geprägt und gelten mit dieser Prägung im StRecht, soweit dort darauf verwiesen wird (überzeugend *Beisse*, StuW 1984, 1 [5]). Sie sind in diesem Geltungsrahmen der Gewinnermittlung zugrunde zu legen, wenn nicht besondere strechtl. Gewinnermittlungsregeln vorgehen. Schließlich sind die IAS/IFRS keine handelsrechtl. GoB iSd. Abs. 1, sondern als kapitalmarktrechtl. GoB für die Gewinnermittlung nur dort relevant, wo ausdrücklich auf diese verwiesen wird (s. Anm. 46; *Lenz*, Grundsätze steuerlicher Gewinnermittlung unter dem Einfluss der IAS/IFRS, 2008, 95 f.).

251 (2) Allgemeine, branchen- und rechtsformabhängige GoB

Allgemeine Grundsätze: Abs. 1 Satz 1 verweist für alle Stpfl. auf die allgemeinen branchen- und rechtsformunabhängigen handelsrechtl. GoB.

H 5.2 EStH 2024; BFH v. 12.12.2012 – I R 69/11, BFH/NV 2013, 840, unter III.1; BFH v. 6.2.2013 – I R 62/11, BStBl. II 2013, 954, unter II.1; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 206 (7/2024).

Branchen- und rechtsformabhängige Grundsätze: Abs. 1 Satz 1 verweist nach zutreffender Verwaltungspraxis und Rspr. für bestimmte Stpfl. auch auf die für diese geltenden ergänzenden branchen- und rechtsformabhängigen GoB, soweit diese das System der GoB folgerichtig ausgestalten. Solche branchen- und rechtsformbezogene GoB sind eine zweckbezogene Teilmenge der allgemeinen GoB mit eingeschränktem Anwendungsbereich.

R 5.2 EStR 2012; BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616, unter B.I.1; BFH v. 26.4.2006 – I R 50/04, BStBl. II 2006, 656, unter II.1; BFH v. 12.12.2012 – I R 69/11, BFH/NV 2013, 840, unter III.1; BFH v. 6.5.2015 – I R 7/14, BFH/NV 2016, 69 Rz. 9; BFH v. 7.9.2016 – I R 23/15, BStBl. II 2017, 472 Rz. 8; FG Hamb. v. 28.11.2003 – III 1/01 (BIAO), EFG 2004, 746, rkr., unter II.1.d; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 207 (7/2024); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.56.

Die Gegenauffassung, nach der rechtsform- und branchenspezifische GoB keine GoB iSd. Abs. 1 sein können, weil dies dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerungsgrundlagen widersprechen würde,

Vorauslage § 5 Anm. 103 – Stand 4/2010 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm mwN; *Neumann-Tomm in Lademann*, § 5 Rz. 274 (3/2022); *Stobbe*, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 81; einschränkend *Beisse*, FS Döllerer, 1988, 25 (42 f.); *Kempermann in KKM*, § 5 Rz. B 39, B 40 (1/2007): auch die §§ 264 ff. HGB enthalten einzelne kodifizierte GoB.

überzeugt uE nicht. Zum einen bestehen solche rechtsform- und branchenspezifischen Unterschiede bereits in den unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten. Zum anderen müssen die GoB zwangsläufig, etwa bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, auf Rechtsform- und Brancheneinheiten eingehen. Das ist kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz, solange das Folgerichtigkeitsgebot befolgt wird. Vorschriften in §§ 264 ff. HGB, die nicht den GoB entsprechen, sind keine GoB (s. Anm. 252).

(3) „Ordnungsmäßige“ Buchführungsgrundsätze

252

Ordnungsmäßig sind die Buchführungsgrundsätze, die dem Ordnungssystem der handelsrechtl. Buchführung entsprechen, indem sie dieses folgerichtig ausgestalten. Insbesondere branchen- und rechtsformspezifische Bilanzierungsregeln sind deshalb nicht GoB, wenn sie diesem Ziel nicht entsprechen.

Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 207 (7/2024); *Leffson*, GoB, 1982, 21; *Neumann-Tomm in Lademann*, § 5 Rz. 276 (3/2022); *Schulze-Osterloh*, DStJG 14 (1991), 123 (130).

(4) „Buchführungs“-grundsätze

253

Der Begriff der Buchführung bildet mit seinen historischen Wurzeln in § 38 Abs. 1 HGB 1897 den Oberbegriff für Buchhaltung, Inventur und Inventar, Bilanzierung und den handelsrechtl. Jahresabschluss. Er bezieht sich in Abs. 1 aber mit dem Zweck des Verweises allein auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung.

Bareis in Schmiel/Breithecker, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 32; *Beisse*, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385 (387).

(5) Überleitung ausländischer GoB

254

Abs. 1 verweist auf die deutschen handelsrechtl. GoB, nicht auf ausländ. GoB. Deshalb ist für unbeschränkt stpfl. ausländ. Gesellschaften (zB englische Ltd. mit Verwaltungssitz in Deutschland) und die inländ. Betriebsstätte eines beschränkt Stpfl. eine eigenständige Gewinnermittlung nach den deutschen handelsrechtl. GoB vorzunehmen. Alternativ kann die ausländ. Bilanz durch eine Überleitungsrechnung zunächst an die handelsrechtl. GoB und sodann an die vorgehenden strechtl. Gewinnermittlungsvorschriften angepasst werden (vgl. *Wachter*, FR 2006, 393 [400]; *Drüen*, IStR 2019, 833 [840]).

bb) Schluss des Wirtschaftsjahres

255

Der Schluss des Wj. iSd. Abs. 1 Satz 1 bezeichnet für den auf zwei Bilanzstichtage bezogenen BV-Vergleich sowohl den Schluss des laufenden als auch den Schluss des vorangegangenen Wj. (BFH v. 13.6.2006 – I R 58/05, BStBl. II 2006, 928, unter II.1.d; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 160 [7/2024]).

256 cc) Betriebsvermögen

Grundsatz der materiellen Maßgeblichkeit:

- *Rechtsprechung und Schrifttum:* Nach der Rspr. und einer Auffassung im Schrifttum bilden die von der Rspr. entwickelten Grundsätze der Abgrenzung von BV und PV (s. § 4 Anm. 42) von den handelsrechtl. GoB grds. abweichende Regeln, die dem Maßgeblichkeitsgrundsatz vorgehen.

BFH v. 17.4.1985 – I R 101/81, BStBl. II 1985, 510, unter II.2.a; BFH v. 19.2.1991 – VIII R 422/83, BStBl. II 1991, 765, unter 2.; *Kempermann* in *KKM*, § 5 Rz. B 32, B 112 (1/2007); *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 242 (3/2022); *Schiffers/Strahl/Fuhrmann/Veit* in *Korn*, § 5 Rz. 72 (10/2022); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 22; *Wassermeyer*, DStJG 14 (1991), 29 (31); *Wassermeyer*, DStJG 3 (1980), 315 (317).

Bei KapGes. qualifiziert die Rspr. das stl. BV aber ausgehend vom Maßgeblichkeitsgrundsatz nach den handelsrechtl. GoB.

BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123, unter II.2.a; BFH v. 8.7.1998 – I R 123/97, BFHE 186, 540, unter II.3.

- *Stellungnahme:* Nach Abs. 1 ist das BV anzusetzen, das nach den handelsrechtl. GoB auszuweisen ist. Dem Wortlaut, der Entstehungsgeschichte und dem Zweck des Abs. 1 Satz 1 entsprechend, die Regeln der handelsrechtl. Gewinnermittlung der Bemessung des stl. Gewinns zugrunde zu legen, bildet der Maßgeblichkeitsgrundsatz bereits für die Abgrenzung des BV vom PV den Ausgangspunkt der Bilanzierung. Nach den handelsrechtl. GoB ist der Kaufmann für das dem Handelsgewerbe gewidmete und das unmittelbar oder mittelbar durch Handelsgeschäfte erwirtschaftete Vermögen rechnungslegungspflichtig. Nur dieses Vermögen hat er nach den GoB in seiner HBil. als Geschäftsvermögen auszuweisen (*Pöschke* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 238 HGB Rz. 53 mwN; *Merk* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 238 HGB Rz. 7; *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 245 [3/2022]). Die von der Rspr. für das StRecht zur Abgrenzung des BV entwickelten Kriterien (s. § 4 Anm. 42) folgen keinen vom Handelsrecht abweichenden Zielen. Deshalb wird der Kreis der stl. verstrickten WG durch die GoB vorgezeichnet (s. Anm. 30). Die handelsrechtl. Zuordnungsfreiheit des Kaufmanns ist nicht weiter oder enger als das Wahlrecht des Stpfl. für gewillkürtes BV (s. § 4 Anm. 60). Im Schrifttum vereinzelt beschriebene Unterschiede in den handels- und strechtl. Ermessensspielräumen (*Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 246 [3/2022]) sind weder in den GoB noch in besonderen stl. Anforderungen an die Gewinnermittlung begründet.

Die von der Rspr. entwickelte Dreiteilung der strechtl. Vermögensbereiche mit ihren Abgrenzungskriterien spiegeln deshalb aus heutiger Sicht keine strechtl. Sonderregeln, sondern haben eine Fortentwicklung der handelsrechtl. GoB vorgezeichnet, die im Handelsrecht nachvollzogen worden ist. Das dem Gewerbebetrieb gewidmete BV des Stpfl. entspricht dem dem Handelsgewerbe gewidmeten Geschäftsvermögen des Kaufmanns, solange nicht ausnahmsweise stets vorgehende speziellere strechtl. Regelungen eine abweichende Zuordnung gebieten (*Stobbe*, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 98). Deshalb ist auch eine in der HBil. vorgenommene Widmung zum Geschäftsvermögen in der StBil. nachzuvollziehen. Das ist kein Gebot der einheitlichen Wahlrechtsausübung. Die Bilanzierung ist vielmehr Ausdruck eines Widmungsaktes, der als Tatbestand in der StBil. zu berücksichtigen ist (zutr. *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 246 [3/2022]). Deshalb ergeben

sich bei Einzelkaufleuten und bei KapGes. regelmäßig keine Unterschiede zwischen dem Geschäftsvermögen der HBil. und dem BV der StBil. (*Neumann-Tomm in Lademann*, § 5 Rz. 246, 258 [3/2022], auch für das Liebhabereivermögen einer KapGes.). Auf den Nicht(-ausweis) in der HBil. selbst kommt es nicht an.

Ausnahmen bei Personenhandelsgesellschaften: Weil Personenhandelsgesellschaften handelsrechtl. ihr gesamtes Gesellschaftsvermögen bilanzieren müssen, in der strechtl. Gesamthandsbilanz aber nur WG bilanziert werden dürfen, die nach den auch für Einzelkaufleute geltenden Kriterien dem BV zuzuordnen sind, wird die Maßgeblichkeit in den Fällen durchbrochen, in denen das Vermögen einer Mitunternehmerschaft als PV zu qualifizieren ist.

BFH v. 30.6.1987 – VIII R 353/82, BStBl. II 1988, 418, unter 1.c mit dem Beispiel einer privat durch Gesellschafter genutzten Wohnung der Gesellschaft; BFH v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657, unter 2.; BFH v. 23.4.2013 – VIII R 4/10, BStBl. II 2013, 1371, unter 2.a; *Neumann-Tomm in Lademann*, § 5 Rz. 250 (3/2022); *Stobbe*, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 99.

Keine formelle Maßgeblichkeit des Betriebsvermögensausweises: Nach den handelsrechtl. GoB auszuweisendes BV muss auch dann in der StBil. ausgewiesen werden, wenn es in der Handelsbilanz nicht ausgewiesen ist. Umgekehrt darf nicht als BV auszuweisendes Vermögen auch dann nicht in den BV-Vergleich einbezogen werden, wenn es entgegen den GoB in der HBil. ausgewiesen ist (zutr. *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 164 mwN [7/2024]).

dd) Ansatz (Materielle Ansatzmaßgeblichkeit)

(1) Grundsatz

257

Gemäß Abs. 1 Satz 1 ist das nach den GoB auszuweisende BV anzusetzen. Damit regelt Abs. 1 unangefochten zunächst die Geltung (materielle Maßgeblichkeit) der handelsrechtl. GoB für die Aktivierung und Passivierung, unter der wir den Vorgang des Ansatzes eines Postens auf der Aktiv- oder Passivseite verstehen (s. Anm. 500). Deshalb bestimmen die handelsrechtl. GoB über die abstrakte und konkrete Aktivierungs- und Passivierungsfähigkeit und -pflicht, soweit keine strechtl. Regelungen vorgehen (s. Anm. 500; BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 3, 4).

(2) Einschränkungen der materiellen Ansatzmaßgeblichkeit: Steuerrechtliche Begriffe und Wertungen

258

Eigenständige steuerrechtliche Begriffsbildungen und Wertungen:

- *Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut:* Mit dem WG hat die Rspr. für die abstrakte Aktivierungsfähigkeit von Vermögenswerten einen eigenständigen Begriff gebildet (RFH v. 27.3.1928, RStBl. 1928, 260 [261]), der vom Gesetzgeber vielfach aufgegriffen wurde (zB in §§ 2a, 3, 4, 5, 5a, 6, 6b, 7). Er ist zwar als inhaltsgleich mit dem Begriff des Vermögensgegenstands der handelsrechtl. GoB verknüpft worden (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 932, unter II.2), kann aber mit eigenständigen strechtl. Wertungen verbunden werden, wenn dies gerechtfertigt ist (s. Vor §§ 4–7 Anm. 116; § 5 Anm. 560). Wo dem Begriff des WG andere Kriterien zugeordnet werden als dem handelsrechtl. Begriff des Vermögensgegenstands (zur Entwicklung nach BilMoG: *Kahle/Günter in Schmiel/Breithecker*, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechts-

modernisierungsgesetz, 2008, 69 [82]), ist der Maßgeblichkeitsgrundsatz eingeschränkt.

- ▶ **Geschäftsvermögen und Betriebsvermögen:** Zur Abgrenzung von nicht in die Gewinnermittlung durch Bilanzierung einzubeziehendem PV hat sich handelsrechtl. der Begriff des Geschäftsvermögens und strechtl. der Begriff des BV herausgebildet (s. § 4 Anm. 40). Der Begriff des BV kann dort, wo dies durch eigenständige strechtl. Zwecke oder systematische Zusammenhänge gerechtfertigt ist, vom Begriff des Geschäftsvermögens abweichen. Wo sich die Begriffe unterscheiden, ist der Maßgeblichkeitsgrundsatz eingeschränkt.
- ▶ **Subjektive Zurechnung von Aktiva und Passiva:** Die subjektive Zurechnung von Aktiva und Passiva folgt nach Abs. 1 den handelsrechtl. GoB (s. Anm. 515). Zwar enthält das StRecht mit § 39 AO eine eigenständige allgemeine Zurechnungsvorschrift. Dieser geht inhaltsgleich aber Abs. 1 iVm. den GoB als speziellere Vorschrift vor (s. Anm. 516). Den Eindruck eigenständiger strechtl. Regeln vermittelt die von strechtl. Wertungen beeinflusste Rspr. zu den Einzelfällen (s. Anm. 519, 1100, 1225), die aber keine Durchbrechungen der Maßgeblichkeit, sondern die (möglicherweise uneinheitliche) Auslegung der GoB widerspiegelt.
- ▶ **Zeitpunkt der Aktivierung und Passivierung:** Die zeitliche Zuordnung von Aktiva und Passiva folgt nach Abs. 1 ebenfalls den handelsrechtl. GoB (s. Anm. 620, 673, 700). Für den Zeitpunkt der Aktivierung von Dividendenanprüchen (s. Anm. 621) hat die Rspr. aber von den handelsrechtl. GoB (zu deren Auslegung BGH v. 12.1.1998 – II ZR 82/83 – Tomberger, BGHZ 137, 378; EuGH v. 27.6.1996 – C-234/94 – Tomberger, EuGHE 1996, I-3133) abweichende Kriterien entwickelt und dies mit besonderen strechtl. „Sachgesetzhlichkeiten“ begründet (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632, unter II.13.b; s. Anm. 621). Diese Rspr. schränkt den Maßgeblichkeitsgrundsatz über den Begriff des WG für den Zeitpunkt der Bilanzierung ein.
- ▶ **Fehlerbegriff des Handels- und Steuerbilanzrechts:** Nach der Rspr. bemisst sich ein ex post im Rahmen der Zulässigkeit einer Steuerbilanzberichtigung zu beurteilender Widerspruch des Bilanzansatzes zu den GoB (s. § 4 Anm. 398, 403, 409) nach von den GoB losgelösten eigenständigen Kriterien (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317, unter II.1.d). Diese Rspr. ist im Schrifttum als weitere Einschränkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes durch teleologische Reduktion des Abs. 1 verstanden worden (*Hennrichs*, NZG 2013, 681 [685]). Sie lässt sich uE aber weniger weitreichend als Auslegung des § 4 Abs. 2 begreifen, die die Geltung der in Abs. 1 geregelten Maßgeblichkeit nicht adressiert.

258a (3) Einschränkungen der materiellen Ansatzmaßgeblichkeit: Handelsrechtliche Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte

Teleologische Reduktion der materiellen Maßgeblichkeit für handelsrechtliche Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte:

- ▶ **Verwaltungspraxis und Rechtsprechung:** Nach der Verwaltungspraxis und der Rspr. ist Abs. 1 Satz 1 mit dem Zweck der stl. Gewinnermittlung, die Leistungsfähigkeit des Stpfl. nach objektiven Kriterien zu beurteilen, einschränkend auszulegen, um handelsrechtl. Ansatzwahlrechte auszuschließen. Ansatzwahlrechte der GoB gelten danach nicht für die stl. Gewinnermittlung. Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte reduzieren sich auf Aktivierungsgebote. Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte reduzieren sich auf Passivierungsverbote.

BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 3, 4; BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291, unter II.3.a; best. durch BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317, unter II.1.b cc.

- **Schrifttum:** Ein Teil des Schrifttums lehnt der Verwaltungspraxis und der Rspr. folgend die Übernahme handelsrechtl. Ansatzwahlrechte mit dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 („auszuweisen ist“) ab oder erkennt in handelsrechtl. Wahlrechten keine GoB.

Kempermann in *KKM*, § 5 Rz. B 119 (1/2007); *Moxter*, BB 1997, 195 (196); *Weber-Grellet*, DB 1994, 2405; für Beschränkung der Übernahme durch Rechtfertigungsgebot *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.106.

Nach der Gegenauffassung können zumindest handelsrechtl. Aktivierungswahlrechte auch in der StBil. ausgeübt werden.

Krumm in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 182 (7/2024); *Gräbe*, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, 2012, 147; *Schiffers/Strahl/Fuhrmann/Veit* in *Korn*, § 5 Rz. 102 (10/2022).

Stellungnahme: Die vielzitierte Formel der Beschränkung handelsrechtl. Ansatzwahlrechte in der StBil. ist uE weder gerechtfertigt noch nach dem BilMoG weiter bedeutsam. Die Rspr. begründet die Einschränkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zur Reduktion handelsrechtl. Wahlrechte mit einer objektiv durch den Leistungsfähigkeitsgrundsatz vorgeprägten Gewinndefinition („voller Gewinn“), die uE nicht hinreichend begründet ist.

Ebenso *Drüen*, FR 2001, 992 (994), „Da es keinen ... von den Gewinnermittlungsvorschriften losgelösten Gewinn gibt ..., gibt es ebenso wenig einen ‚vollen‘ Gewinn wie einen ‚halbvollen‘ oder einen ‚leeren‘ Gewinn, sondern nur den gesetzlich normierten Gewinn“; *Hennrichs*, DStJG 24 (2001), 301 (309); *Hennrichs*, NZG 2013, 681 (684), „die objektiv richtige Bilanz gibt es nicht“.

Zugleich überzeugt die Beschränkung der handelsrechtl. Wahlrechte mit dem Ziel der Objektivierung nicht, wenn zugleich strechtl. Wahlrechte bestehen und durch die Verwaltungspraxis sogar reaktiviert werden (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 13), die keinem erkennbaren Zweck dienen (zB Teilwertabschreibung: *Anzinger/Schleiter*, DStR 2010, 395 [398]). Mit dem BilMoG ist unter den handelsrechtl. Ansatzwahlrechten, die nicht durch vorrangige strechtl. Vorschriften überlagert werden, nur das handelsrechtl. Aktivierungswahlrecht für das Disagio in § 250 Abs. 3 Satz 1 HGB relevant geblieben, für das nach einer Auffassung im Schrifttum aber bereits nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 strechtl. eine Aktivierungspflicht besteht (*Künkele/Zwirner*, DStR 2009, 1277 [1281]). Das Passivierungswahlrecht für mittelbare Pensionsverpflichtungen nach Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB bildet uE keinen GoB und ist deshalb nicht maßgeblich.

(4) Einschränkungen der materiellen Ansatzmaßgeblichkeit: GoB-konforme und -widrige Ansatzvorschriften 258b

Vorrangige GoB-konforme Ansatzvorschriften:

- **Beispiele:** Abs. 4b Satz 1 und Abs. 5 enthalten den handelsrechtl. GoB im Rang vorgehende und diesen inhaltlich entsprechende Ansatzvorschriften (s. Anm. 2100, 2150, 2165).

► *Bedeutung und Auslegung GoB-konformer Ansatzvorschriften:*

- ▷ *Konservierungsfunktion:* GoB-konforme stl. Ansatzvorschriften kopieren die GoB für das StRecht und koppeln diese Kopie von Fortentwicklungen des Originals ab. Erkennbar wird diese Funktion dort, wo sich die handelsrechtl. GoB weiterentwickelt haben, etwa am Beispiel von Abs. 2, der bis zum BilMoG einen GoB wiedergab und nunmehr die alte Rechtslage für das StRecht gegen handelsrechtl. in § 248 Abs. 2 HGB eingefügte Ausnahmen vom Bilanzierungsverbot in § 248 Abs. 2 HGB absichert und damit die Maßgeblichkeit durchbricht. Eine ähnliche, allerdings nachträglich begründete konservierende Funktion hat Abs. 1a (s. Anm. 1700). GoB-konforme Ansatzvorschriften begründen die Gefahr einer vom Gesetzgeber unvorhergesehenen, punktuellen und deshalb unsystematischen Auseinanderentwicklung der handels- und strechtl. GoB und sind deshalb rechtspolitisch abzulehnen.
- ▷ *Ablösungsfunktion:* Eigenständige strechtl. Regelungen erleichtern zwar technisch eine eigenständige Auslegung der GoB. Sie sind aber entsprechend den handelsrechtl. GoB auszulegen, wenn nicht besondere stl. Regelungszwecke eine abweichende Interpretation gebieten.

Vorrangige GoB-widrige Ansatzvorschriften:

► *Beschränkungen der Aktivierung und Passivierung:*

- ▷ *Restriktives Verrechnungsverbot:* Abs. 1a enthält ein über § 246 Abs. 2 Sätze 1–3 HGB hinausgehendes Verrechnungsverbot für Posten der Aktiv- und Passivseite (s. Anm. 1700).
- ▷ *Restriktives Aktivierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter:* Abs. 2 enthält ein über § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB hinausgehendes Aktivierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle WG (s. Anm. 1752).
- ▷ *Zeitweiliges Passivierungsverbot für gewinnabhängige Verpflichtungen:* Abs. 2a begründet ein, uE GoB-widriges, zeitweiliges Passivierungsverbot für einnahmen- oder gewinnabhängige Verbindlichkeiten und Rückstellungen (s. Anm. 1900).
- ▷ *Mindestvoraussetzungen für Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen:* Abs. 3 regelt GoB-widrige Mindestvoraussetzungen für die Passivierung von Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte (s. Anm. 1952).
- ▷ *Passivierungsbeschränkungen für Dienstjubiläumszusagen:* Abs. 4 enthält GoB-widrige Passivierungsbeschränkungen für Rückstellungen wegen Dienstjubiläumszusagen (s. Anm. 2000).
- ▷ *Passivierungsverbote für Drohverlustrückstellungen:* Abs. 4a enthält ein – uE GoB-widriges – Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen (s. Anm. 2052).
- ▷ *Passivierungsverbot für Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe:* Abs. 4b Satz 2 enthält ein besonderes Passivierungsverbot für bestimmte Rückstellungen für zukünftige Auszahlungen, die AHK ähnlich sind (s. Anm. 2100).
- *Steuerliche Passivierungswahlrechte:* Siehe Anm. 651–660.
- *Auslegung GoB-widriger Ansatzvorschriften:* GoB-widrige Ansatzvorschriften regeln rechtfertigungsbedürftige Ausnahmen vom Maßgeblichkeitsgrundsatz und sind deshalb unter Berücksichtigung ihres rechtfertigenden Zweckes und

der allgemeinen GoB auszulegen. Danach ist der Geltungsbereich von Ansatzvorschriften, die den Maßgeblichkeitsgrundsatz durchbrechen, eng am Zweck orientiert zu bestimmen. Die Rechtsfolgen sind ausgehend von den handelsrechtl. GoB und dem die Abweichungen rechtfertigenden Zweck zu bestimmen.

ee) Bewertung (Materielle Bewertungsmaßgeblichkeit)

(1) Grundsatz

259

Nach Abs. 1 Satz 1 sind die handelsrechtl. GoB auch für die Bewertung maßgeblich.

BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 – S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 1, 5; BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620, unter II.2.b dd; BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100, unter II.5.c; anders noch BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728, unter II.3; BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676 unter II.3.b aa, mit Anm. *Adrian*, WPg 2013, 463 (466); BFH v. 20.11.2019 – XI R 46/17, BStBl. II 2020, 195 Rz. 29; *Beisse*, BB 1980, 637 (641 f.); *Briesemeister/Hoffmann* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 326 (2/2019); *Döllerer*, BB 1987, Beilage 12, 14; *Dziadkowski*, WPg 1988, 409 (411); *Förster/Schmidtman*, BB 2009, 1342 (1343); *Gräbe*, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, 2012, 148; *Kempermann* in *KKM*, § 5 Rz. B 121 (1/2007); *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 18, 21; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 186 (7/2024); *Kort*, FR 2001, 53 (57); *Krieger*, FS Döllerer, 1988, 327 (343); *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 5; *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 297 (3/2022); *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 37; *Robisch*, DStR 1993, 998; *Sarrazin* in *Mellwig/Moxter/Ordelheide*, Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 145 (146); *Schiffers/Strahl/Fuhrmann/Veit* in *Korn*, § 5 Rz. 110 (10/2022); *Wassermeyer*, DStJG 14 (1991), 29 (38 f.); *Weber-Grellet*, DB 1994, 2405; *Woerner*, BB 1976, 1569 (1570). Vgl. § 6 Anm. 55.

Die Gegenauffassung, nach der Abs. 1 nur die Maßgeblichkeit der GoB für den Ansatz vorschreibt,

Hummel, FR 2010, 163 (166 f.); *Tanzer*, DStJG 7 (1984), 55 (78),

überzeugt uE nicht, weil Ansatz und Bewertung im Bilanzansatz zusammenhängen und nicht völlig unabhängig nach zwei getrennten Regelungssystemen beurteilt werden können. Der Wortsinn der Formulierung „ansetzen“ in Abs. 1 Satz 1 spricht nicht gegen die Bewertungsmaßgeblichkeit. Er schließt auch den Wertansatz ein. Mit der Reformulierung des Abs. 1 durch das BilMoG spricht schließlich im geltenden Recht auch der Wortlaut des Abs. 1 Satz 2 für die Maßgeblichkeit der GoB für die Bewertung, soweit keine stl. Vorschriften vorgehen.

(2) Bewertungsvorbehalte nach Abs. 6

260

Abs. 6 stellt klar, dass speziellere strechtl. Vorschriften für die Bewertung widersprechenden GoB vorgehen (s. Anm. 2363).

(3) Steuerrechtliche Begriffsbildung und Wertungen

261

Teilwert: Mit dem Teilwert entwickelte die Rspr. früh

RFH v. 14.12.1926, RFHE 20, 87; PrOVG v. 5.3.1907, PrOVGE 50, 113, 114; PrOVG v. 10.2.1911, PrOVGE 58, 168.

einen eigenständigen korrigierenden Bewertungsmaßstab (s. § 6 Anm. 420) für das StRecht, an den vorrangige stl. Bewertungsregeln anknüpfen (s. § 6 Anm. 400).

Anschaffungs- und Herstellungskosten:

- **Grundsatz:** Die Bewertungsbegriffe der AK und der HK werden nach Abs. 1 Satz 1 durch die handelsrechtl. GoB definiert, weil keine vorrangige strechtl. Begriffsdefinition besteht (s. § 6 Anm. 180, § 6 Anm. 225).
- **Folgerichtige Begriffskonkretisierungen:** Für anschaffungsnahe Aufwendungen wird der maßgebliche handelsrechtl. AK-Begriff durch § 6 Abs. 1 Nr. 1a GoB-konform konkretisiert (s. § 6 Anm. 480). Für den Tausch einzelner WG stellt § 6 Abs. 6 die nach den GoB geltenden Grundsätze klar (s. § 6 Anm. 1700). Für bestimmte Sonderfälle, etwa zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises (s. § 6 Anm. 311) und zur Abgrenzung entgeltlicher und unentgeltlicher Erwerbsvorgänge (s. § 6 Anm. 163) hat die Rspr. innerhalb der handelsrechtl. GoB Anwendungsgrundsätze und -regeln entwickelt, ohne die Maßgeblichkeit zu durchbrechen.
- **Unentgeltlich erworbene materielle Wirtschaftsgüter:** Für unentgeltlich erworbene WG enthält § 6 Abs. 3 eine Ausnahme vom handelsrechtl. AK-Begriff (s. § 6 Anm. 1200).

262 (4) Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte

Schrifttum: *Dettmeier*, Steuerrechtliche Wahlrechte nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz. Die große Freiheit?, NWB 2009, 3484; *Ernsting*, Ausübung steuerbilanzieller Wahlrechte nach dem BilMoG, FR 2010, 1067; *Herzig/Briesemeister*, Reichweite und Folgen des Wahlrechtsvorbehalts § 5 Abs. 1 EStG, DB 2010, 917; *Künkele/Zwirner*, Steuerbilanzpolitik: Ausweitung der Möglichkeiten durch das BilMoG, DStR 2010, 2263; *Ortmann-Babel/Bolik*, Chancen und Grenzen der steuerbilanziellen Wahlrechtsausübung nach BilMoG, BB 2010, 2099; *Pyszka*, Ausübung steuerlicher Bilanzierungswahlrechte bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften, DStR 2010, 1372; *Dietel*, Steuerliches Wahlrecht zur Teilwertabschreibung und Stetigkeit, DB 2012, 483; *Kahle/Hiller/Vogel*, Bewertungswahlrechte und Bewertungsmaßstäbe im Umwandlungsfall in Handels- und Steuerbilanz, FR 2012, 789; *Schoor*, Teilwertabschreibung und Wertaufholung, NWB 2015, 1865; *Meyering/Gröne*, Die Neuregelung zu den Bestandteilen der steuerlichen Herstellungskosten. Wünschenswerte Reaktivierung der (umgekehrten) Maßgeblichkeit?, DStR 2016, 1696; *Schumann*, Steuerliche Herstellungskosten – Aufgabe des Vollkostenansatzes durch § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG – neu, DStZ 2016, 660; *Schüppen*, Der Große Senat des BFH zum Sanierungserlass – Steuerrechtliche Systematik trifft auf erfolgreiche Interessenvertretung, ZIP 2017, 752; *Zwirner/Zimny*, Steuerbilanzpolitik im Zusammenhang mit Teilwertabschreibungen, StuB 2017, 43; *Weiss*, Neuere Entwicklungen bei der steuerbilanziellen Teilwertabschreibung, BB 2020, 171.

Verwaltungspraxis und Rechtsprechung:

- **Grundsatz:** Nach der Verwaltungspraxis gelten Bewertungswahlrechte der handelsrechtl. GoB grds. auch für die stl. Gewinnermittlung, soweit keine eigenständigen stl. Regelungen bestehen (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 5).

Beispiele:

Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen nach § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB, Bewertungsvereinfachungsverfahren nach § 240 Abs. 3 und 4 HGB.

Demgegenüber führen nach überholter Rspr. zu § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB aF handelsrechtl. Bewertungswahlrechte zum Ansatz des höchsten nach Handels- und StRecht zulässigen Werts, soweit nicht auch nach StRecht ein entsprechendes Bilanzierungswahlrecht besteht.

BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176.

- *Wahlrechte für Verwaltungskosten und Aufwendungen für soziale Leistungen bei den Herstellungskosten:* Bezogen auf § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB war die Verwaltungspraxis zunächst der Rspr. gefolgt und hatte für angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung eine Aktivierungspflicht angenommen.

R 6.3 Abs. 1 EStR 2012; BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 8.

Diese Verwaltungspraxis war aber vorübergehend außer Kraft gesetzt worden

Fußnote 1 zu R 6.3 Abs. 1 EStR 2012; BMF v. 25.3.2013 – IV C 6 - S 2133/09/10001:004, BStBl. I 2013, 296; s. § 6 Anm. 490.

und mündete schließlich in der gesetzlichen Neuregelung eines eigenständigen stl. Bewertungswahlrechts in § 6 Abs. 1 Nr. 1b (s. § 6 Anm. 490).

Schrifttum: Ein Teil des Schrifttums geht von einer allgemeinen Systematik aus, die handelsrechtl. Wahlrechte in der stl. Gewinnermittlung generell ausschließt und eine Aktivierung des höchsten sowie eine Passivierung des niedrigsten handelsrechtl. zulässigen Werts gebietet

Küting/Lorson, DStR 1994, 729 (733); Mathiak, DStJG 7 (1984), 97 (113); Raupach, FS Moxter, 1994, 102 (117)

und nur ausnahmsweise unter Vereinfachungsgesichtspunkten Durchbrechungen zuließe.

Herzig/Briesemeister, DB 2010, 917 (921); Kulosa in Schmidt, 44. Aufl. 2025, § 6 Rz. 199; Weber-Grellet, DB 1994, 2405 (2409); Wehrheim/Fross, DStR 2010, 1348 (1353).

Ein anderer Teil des Schrifttums betont demgegenüber die Geltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, der auch handelsrechtl. Wahlrechte einschließen würde.

Gebert/Blasius, FR 2010, 408 (409); Schiffers/Strahl/Fuhrmann/Veit in Korn, § 5 Rz. 102 (10/2022).

Stellungnahme: Nach überzeugender Auffassung gelten handelsrechtl. Bewertungswahlrechte allg. auch für die stl. Gewinnermittlung, soweit sie der Bewertungvereinfachung dienen, weil sie mit diesem Zweck mit den Grundsätzen der stl. Gewinnermittlung übereinstimmen. Bei anderen handelsrechtl. Wahlrechten ist zu hinterfragen, ob sie mit den GoB vereinbar sind (s. § 6 Anm. 410).

(5) Steuerrechtliche Bewertungswahlrechte

262a

Kodifizierte GoB-konforme Bewertungswahlrechte:

- *Einbeziehung der allgemeinen Verwaltungskosten und Aufwendungen für soziale Leistungen in die Herstellungskosten:* Die durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679) eingefügte Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG gewährt ein mit § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB korrespondierendes Wahlrecht (s. § 6 Anm. 490; krit. Meyering/Gröne, DStR 2016, 1696 [1702]; Schumann, DStZ 2016, 660). Sie gilt gem. § 52 Abs. 12 Satz 1 EStG auch für Wj. vor ihrem Inkrafttreten.
- *Wahl der AfA-Methode:* § 7 gewährt ein Wahlrecht der AfA-Methode, das abhängig vom VZ unterschiedlich weit reicht (vgl. § 52 Abs. 21a), hinter den GoB

zurückbleibt, aber in dieser Teilmenge mit diesen übereinstimmende Wahlmöglichkeiten gewährt (s. § 7 Anm. 218, § 7 Anm. 253).

- *Bewertungsvereinfachung für gleichartige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens:* § 6 Abs. 1 Nr. 2a beschränkt die nach den handelsrechtl. GoB zulässigen Bewertungsvereinfachungsmethoden auf die Lifo-Methode, gewährt aber bezogen auf diese ein GoB-konformes Wahlrecht (s. § 6 Anm. 646).

Nicht kodifizierte GoB-konforme Bewertungswahlrechte: Die Verwaltungspraxis erkennt eine Reihe von Bewertungswahlrechten an, die sich aus den GoB ableiten, ohne auf eigenständigen strechtl. Wertungen zu beruhen.

Beispiele:

Wahlrecht für Investitionszuschüsse (R 6.5 Abs. 2 EStR, vgl. § 6 Anm. 591, *Herzig/Briesemeister*, DB 2010, 917 [920]); Wahlrecht zur Gruppenbewertung (R 6.8 Abs. 4 EStR); Wahlrecht zur Festbewertung (R 5.4 Abs. 3 EStR, H 6.8 EStH).

Nicht auf GoB beruht die Verwaltungspraxis zur Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR 2012). Diese spiegelt eine abweichende Bilanzierung aus Billigkeitsgründen auf der Grundlage des § 163 Satz 2 AO (s. Anm. 147).

Kodifizierte GoB-widrige Bewertungswahlrechte:

- *Pensionsrückstellungen:* § 6a enthält kein Wahlrecht. Er regelt zusätzliche Voraussetzungen („darf [...] nur“) für den Ansatz von Pensionsrückstellungen, die nach den GoB auszuweisen sind (s. § 6a Anm. 16).
- *Übertragung stiller Reserven:* § 6b gewährt ein Wahlrecht zur Minderung der AHK aus der Veräußerung bestimmter WG des AV und regelt damit eine Ausnahme von der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. AHK-Begriffe, die mit wirtschaftspolitischen Zielen gerechtfertigt wird (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 – S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 14; s. § 6b Anm. 3).
- *Gebäude-AfA:* § 7 Abs. 4 Satz 2 regelt ein Wahlrecht zur Bemessung der ND von Gebäuden nach GoB abw. von den in § 7 Abs. 4 Satz 1 typisierend und von wohnungsbaupolitisch beeinflussten Überlegungen geregelten Nutzungsdauern (s. § 7 Anm. 307). Daneben regelt § 7 Abs. 5 ein ebenfalls wohnungsbaupolitisch begründetes stl. Wahlrecht zur degressiven AfA mit Subventionszweck.
- *Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen:* §§ 7g–7i regeln Wahlrechte der Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen, die den GoB vorgehen und mit kultur-, sozial-, wirtschafts- und wohnungsbaupolitischen Gründen gerechtfertigt werden (s. § 7g Anm. 3, § 7h Anm. 1, § 7i Anm. 1).
- *Teilwertabschreibung* (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2): Nach der Verwaltungspraxis regeln § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 den Abschreibungsgeboten der GoB bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen (§ 253 Abs. 3 Satz 3, Abs. 4 HGB) vorgehende stl. Wahlrechte einer Teilwertabschreibung. Der Stpfl. kann danach auf eine handelsrechtl. gebotene Teilwertabschreibung verzichten.

BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 – S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 15.

In der Rspr. zeichnet sich die Anerkennung dieses Wahlrechts ab (BFH v. 9.12.2014 – X R 36/12, BFH/NV 2015, 821 Rz. 20; BFH v. 8.11.2016 – I R 49/15, BStBl. II 2017, 1002 Rz. 16).

Ein Teil des Schrifttums folgt der Verwaltungspraxis mit dem Hinweis auf den Wortlaut der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 („kann“).

Barke, DStZ 2015, 302 (310); *Briesemeister/Hoffmann* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 330 (2/2019); *Bruckmeier/Zwirner/Busch*, DStR 2010, 237 (238); *Ernsting*, FR 2010, 1067 (1069); *Dörfler/Adrian*, Ubg 2009, 385 (390); *Gebert/Blasius*, FR 2010, 408 (412); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 6 Rz. 802 (9/2024); *Herzig*, DStR 2010, 1900 (1902); *Herzig/Briesemeister*, DB 2010, 917 (919); *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 926 (929); *Herzig*, DB 2012, 1343 (1347); *Künkele/Zwirner*, DStR 2010, 2263 (2266); *Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 6 Rz. 361; *Mitschke*, FR 2010, 214 (218); *U. Prinz*, DB 2010, 2069 (2071); *Schindler* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 6 Rz. 101; *Zwirner/Künkele*, Ubg 2013, 305; *Zwirner/Zimny*, StuB 2017, 43 (50); *Werndl* in *KKM*, § 6 Rz. B 411 (4/2018); so auch noch § 6 Anm. 411.

Ein anderer Teil des Schrifttums betont überzeugend den fehlenden Zweck eines stl. Wahlrechts zur Teilwertabschreibung und den ausdrücklich gegen die Reaktivierung dieses Wahlrechts gerichteten Willen des Gesetzgebers (s. Anm. 155).

Anzinger/Schleiter, DStR 2010, 395 (398); *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, DB 2009, 2570 (2572); *Hennrichs*, GmbHR 2010, 17 (21); *Hennrichs*, Ubg 2009, 533 (541); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.320; *Hoffmann*, StuB 2009, 515; *Schulze-Osterloh*, DStR 2011, 534 (536); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 26; *Wehrheim/Fross*, DStR 2010, 1348 (1349 f.); im Erg. wohl auch *Hüttemann*, DStZ 2011, 507 (509); *Richter*, GmbHR 2010, 505 (509).

In der durch das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074, s. Dok. ESt. Anm. 642) unter dem Vorbehalt der beihilferechtl. Genehmigung durch die EU-Kommission eingefügten Vorschrift des § 3a hat der Gesetzgeber in Abs. 1 Satz 3 ein Wahlrecht zur Teilwertabschreibung anerkannt (s. § 3a Anm. 17). Seit dem Inkrafttreten dieser Vorschrift (daran früher noch zweifelnd *Schüppen*, ZIP 2017, 752 [759]) bleibt allenfalls noch die Frage, ob vor ihrem Inkrafttreten ein Wahlrecht zur Teilwertabschreibung bestand.

Kodifizierte GoB-beeinflussende Bewertungswahlrechte:

- *Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter*: § 6 Abs. 2 enthält ein den handelsrechtl. GoB und den Vorschriften über die AfA in § 7 vorgehendes stl. Bewertungswahlrecht, das anstelle der AfA nach § 7 für gWG auch Absetzungen in Höhe der AHK im Anschaffungsjahr erlaubt (s. § 6 Anm. 1000). Dieses ursprünglich strechtl. Wahlrecht hat die handelsrechtl. GoB beeinflusst, die dieses Wahlrecht mit übereinstimmenden Voraussetzungen übernommen haben (*Ballwieser* in *MüKo HGB*, 4. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 48; *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 253 HGB Rz. 275; *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 253 HGB Rz. 16).
- *Poolabschreibung*: § 6 Abs. 2a gewährt unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 2 bis zur Wertgrenze von 1.000 € abw. vom Einzelbewertungsgrundsatz die Bildung eines Sammelpostens der auf fünf Jahre gleichmäßig verteilt abgeschrieben wird (s. § 6 Anm. 1100). Die Regelung ist erstmals mit UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 in das Gesetz eingefügt und für die handelsrechtl. GoB teilweise rezipiert worden.

Ballwieser in *MüKo HGB*, 5. Aufl. 2024, § 253 HGB Rz. 48; *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 253 HGB Rz. 16; für Sammelposten von untergeordneter Bedeutung: IDW FN 2017, 848.

Nicht kodifizierte GoB-widrige Bewertungswahlrechte – Bewertungsfreiheit für Computerhardware und Software zur Dateneingabe und Verarbeitung: Die Verwaltungspraxis gewährt für näher bezeichnete Computerhardware sowie Betriebs-

und Anwendersoftware ein Wahlrecht, statt der tatsächlichen betriebsgewöhnlichen ND eine betriebsgewöhnliche ND von einem Jahr zugrunde zu legen (BMF v. 22.2.2022 – IV C 3 – S 2190/21/10002, BStBl. I 2022, 187, s. § 7 Anm. 190) und das WG damit unmittelbar im Jahre der Anschaffung oder Herstellung auf Null oder einen Erinnerungswert abzuschreiben. Dabei handelt es sich um ein GoB-widriges stl. Bewertungswahlrecht, das als stl. Wahlrecht iSd. Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 in der StBil. unabhängig von Ansatz und Bewertung in der HBil. ausgeübt werden kann (zur Rechtswidrigkeit dieses Wahlrechts s. § 7 Anm. 190). Seine Ausübung setzt die Aufnahme des WG in das besondere Verzeichnis nach Abs. 1 Satz 2 voraus (s. Anm. 881).

263 ff) Ausweis (Materielle Ausweismaßgeblichkeit)

Schrifttum: *Wichmann*, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz hinsichtlich der Gliederung unter besonderer Berücksichtigung der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1994, 1197; *Groh*, Genussrechtskapital und Maßgeblichkeitsgrundsatz, BB 1995, 559; *Brokamp/Hölzer*, Innovative Finanzierungen mittels mezzaniner Finanzinstrumente – Ein Vergleich zwischen Genussscheinen und Anleihen mit ewiger bzw. langer Laufzeit, FR 2006, 272; *Göbel*, Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital aus steuerrechtlicher Sicht: Der „Prüfungsmarathon“ von der Finanzierungsfreiheit bis zur Zinsschranke, DStZ 2010, 742; *Große*, Bilanzielle Behandlung von Genussrechten bei Kapitalgesellschaften in Handels- und Steuerbilanz, DStR 2010, 1397; *Beyer*, Die handels- und steuerrechtliche Behandlung eines Debt-Equity-Swap mit Genussrechten bei Kapitalgesellschaften, DStR 2012, 2199; *Breuninger/Ernst*, Debt-Mezzanine-Swap und die Unmaßgeblichkeit der Maßgeblichkeit, GmbHR 2012, 494; *Lechner/Haisch*, Besteuerung von Debt-Mezzanine-Swaps – Kritische Anmerkungen zur Kurzinformation der OFD Rheinland vom 24.12.2011, Ubg 2012, 115; *Schrecker*, Mezzanine-Kapital im Handels- und Steuerrecht, Diss., Speyer, Berlin 2012; *Breuninger*, Gilt im Steuerrecht die Maßgeblichkeit bei der Bilanzierung von Genussrechten?, JbFStR 2012/13, 308; *Ley*, Das Eigenkapital der abgeleiteten Steuerbilanz und der E-Bilanz, DStR 2013, 271; *Höng*, Der Debt-Mezzanine-Swap in Handels- und Steuerbilanz, Ubg 2014, 27; *Link/Schlottter*, Steuerliche Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital, StbJb. 2014/15, 325; *Grützner*, Zur Zuordnung von Genussrechtskapital zum Eigenkapital, StuB 2016, 654; *Hennrichs/Schlottter*, Körperschaftsteuerliche Behandlung von Genussrechten – Zugleich kritische Anm. zur Verfügung der OFD NRW vom 12.5.2016, DB 2016 S. 1407 –, DB 2016, 2072; *Hoffmann*, Die Genüsse des Genussrechts, StuB 2016, 761; *Altwater/Hübner*, Bilanzsteuerliche Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital – das Maßgeblichkeitsprinzip bei Genussrechten und stillen Beteiligungen, RdF 2017, 65; *Anzinger*, Bilanzierung und Betriebsausgabenabzug bei Genussrechten und stillen Beteiligungen, RdF 2018, 64; *von Wolfersdorff*, Steuerbilanzieller Ausweis von Genussrechtskapital: Neues zur Maßgeblichkeit, StuB 2018, 801; *Briese*, Genussrechte in einer systemorientierten Gewinnermittlung, DB 2023, 2906; *Kahle/Kopp*, Genussrechtskapital in der Handels- und Steuerbilanz, FR 2023, 913; *Marx*, Irrungen und Wirrungen bei der bilanziellen Abbildung und der steuerrechtlichen Qualifikation von Genussrechten, DStZ 2023, 494; *Schrade/Lineisen*, Beteiligungsähnliche Genussrechte – Die Zukunft der Mitarbeiterbeteiligung?, Ubg 2025, 89.

Siehe auch Schrifttum vor Anm. 150.

Grundsatz: Die handelsrechtl. GoB gelten nach Abs. 1 Satz 1 über die Entsch. über Ansatz und Bewertung hinaus mittelbar auch für die Zuordnung der Bilanzposten innerhalb der Bilanzgliederung (Bilanzausweis),

BFH v. 11.11.2014 – I R 53/13, BFH/NV 2015, 686 Rz. 15; OFD Nordrhein-Westfalen v. 12.5.2016 – S 2742 - 2016/0009 – St 131, DStR 2016, 1816; *Briesemeister/Hoffmann* in LBP, § 4, 5 Rz. 326 (2/2019); *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 309 (3/2022); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 92, 306; *Wichmann*, DB 1994, 1197.

zumindest soweit diese für die stl. Gewinnermittlung durch BV-Vergleich bedeutsam ist.

BFH v. 6.12.1995 – I R 51/95, BStBl. II 1998, 781, unter II.1.a; *Briese*, DB 2023, 2906 (2907); *Kahle*, FR 2024, 1 (11); *Kahle/Kopp*, FR 2024, 913 (921); *Schiffers/Strahl/Fuhrmann/Veit in Korn*, § 5 Rz. 79 (10/2022).

Damit ist aber keine formelle Ausweismaßgeblichkeit verbunden. Ein GoB-widriger Ausweis in der HBil. darf in der StBil. nicht übernommen werden.

Einzelfälle:

- *Anlage- und Umlaufvermögen*: Für die Abgrenzung von AV und UV sind die handelsrechtl. GoB maßgeblich (s. Anm. 580).
- *Eigenkapital und Fremdkapital*: Für die Zuordnung von Finanzinstrumenten zum Fremdkapital, das das Eigenkapital als Saldo des BV mindert, sind für den BV-Vergleich und damit für den Ausweis in der StBil. die handelsrechtl. GoB maßgeblich, wenn keine strechtl. Bilanzierungsregeln vorgehen. Die Vorschrift des § 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 KStG über die Nichtabzugsfähigkeit von Genussrechtsvergütungen ist keine Abs. 1 vorgehende Regelung über den Bilanzausweis. Es besteht keine formelle Maßgeblichkeit eines GoB-widrigen und damit fehlerhaften Ausweises in der HBil.

BMF v. 11.4.2023 – IV C 6 – S 2133/19/10004:002, BStBl. I 2023, 672 Rz. 19; OFD Nordrhein-Westfalen v. 12.5.2016 – S 2742 - 2016/0009 – St 131, DStR 2016, 1816; OFD Rhld. v. 14.12.2011, GmbHR 2012, 543; *Anzinger*, RdF 2018, 64 (68f.); *Brokamp/Hölzer*, FR 2006, 272 (274); *Große*, DStR 2010, 1397 (1398); *Hennrichs/Schlottter*, DB 2016, 2072 (2075); *Hoffmann*, StuB 2016, 761; *Kempermann in KKM*, § 5 Rz. B 111 (1/2007); *Link/Schlottter*, StbJb. 2014/15, 325 (332, 339); *Schiffers/Strahl/Fuhrmann/Veit in Korn*, § 5 Rz. 79 (10/2022).

Die Gegenansicht, nach der mezzanine Finanzinstrumente, die nach den handelsrechtl. GoB als Eigenkapital auszuweisen sind, aber die Voraussetzungen des § 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 KStG (s. § 8 KStG Anm. 184) nicht erfüllen, in der StBil. als Fremdkapital ausgewiesen werden müssen,

Altwater/Hübner, RdF 2017, 65 (67); *Breuninger*, JbFStR 2012/13, 308; *Breuninger/Ernst*, GmbHR 2012, 494 (496f.); *Briese*, DB 2023, 2906 (2908); *Höng*, Ubg 2014, 27 (32); *Kroener/Momen*, DB 2012, 829 (830); *Lechner/Haisch*, Ubg 2012, 115 (116); *Schrecker*, Mezzanine-Kapital im Handels- und Steuerrecht, 2012, 119; wohl auch *Schrade/Lineisen*, Ubg 2025, 89.

überzeugt uE nicht, weil § 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 KStG weder Regelungen noch Wertungen für den Ansatz und damit auch für Eigen-/Fremdkapital-Ausweis in der StBil. entnommen werden können. Diese Vorschrift regelt zum einen nur die stl. Behandlung der Kapitalvergütungen und nicht die bilanzielle Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital und zum anderen bewirkt sie bezogen auf diese als Einkünfteermittlungsnorm eine außerbilanzielle Korrektur des Einkommens der KapGes. (s. § 8 KStG Anm. 204). Umgekehrt können aber auch dem Ausweis in der StBil. keine Aussagen über die Qualifikation eines mezzaninen Finanzinstruments als Genussrecht iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 KStG entnommen werden (s. § 8 KStG Anm. 231; *Anzinger*, RdF 2018, 64 [69]). Soweit die Verwaltungspraxis den für die HBil. durch das IDW aufgestellten Abgrenzungskriterien (IDW HFA 1/1994) nicht folgt (BMF v. 11.4.2023 – IV C 6 - S 2133/19/10004:002, BStBl. I 2023, 672 Rz. 12 ff., 19), stellt dies nicht notwendig eine partielle Aufgabe der Eigen-/Fremdkapital-Ausweismaßgeblichkeit

dar, sondern bildet Ausdruck berechtigter Zweifel an der Feststellung und Anwendung der handelsrechtl. GoB in IDW HFA 1/1994 (mit diesen Zweifeln – überzeugend – bereits *Groh*, BB 1995, 559; noch deutlicher *Briese*, DB 2023, 2906 [2910], mit dem *Erg.*, Genussrechte handelsbilanziell als Fremdkapital und steuerbilanziell aus Eigenkapital auszuweisen). Eine dauerhafte, dem IDW folgende Bilanzierungspraxis kann aber uU nicht ohne Folgen für die GoB bleiben. Schlägt sie sich derart in der Bilanzierungspraxis nieder, dass sich die induktiv aus der Bilanzierungspraxis zu ermittelnden und deduktiv im System verankerten Grundprinzipien der handelsrechtl. GoB verschieben, werden sie zu auch für die StBil. maßgeblichen GoB. Die Kriterien in IDW HFA 1/1994 können also nur entweder den handelsrechtl. GoB widersprechen und in bankaufsichts-, bilanz-, gesellschafts-, insolvenz- und kapitalmarktrechtl. Streitigkeiten, dort wo die handelsrechtl. GoB und nicht eigene bankaufsichts- oder insolvenzrechtl. Maßstäbe bedeutsam sind, dem Risiko ausgesetzt sein, von ordentlichen Gerichten nicht anerkannt zu werden oder sie sind als handelsrechtl. GoB anzuerkennen, mit der Konsequenz ihrer Maßgeblichkeit für die StBil. (aA mit der Idee eines rechtl. bedeutungslosen materiellen Eigenkapitalausweises nach IDW 1/1994: *Kahle/Kopp*, FR 2023, 913 [926]).

264–269 Einstweilen frei.

b) Grundsatz der einheitlichen Wahlrechtsausübung (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2)

aa) Meinungsstand

270 (1) Auslegung des Abs. 1 bis zum WoBauFG (vor 1990)

Verwaltungspraxis: Die Verwaltungspraxis entnahm allen Fassungen des Abs. 1 vor dem WoBauFG v. 22.12.1989 ein traditionelles, dem Maßgeblichkeitsgrundsatz immanentes Gebot der einheitlichen Ausübung handelsrechtl. Bewertungswahlrechte (sog. formelle Maßgeblichkeit) sowie inhaltsgleicher handels- und strechtl. Wahlrechte (sog. umgekehrte Maßgeblichkeit) in der HBil. und StBil.

Abschn. 34 und 35 EStR 1987; *Sarrazin* in *Mellwig/Moxter/Ordelleide*, Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 145 (152 f.).

Rechtsprechung: Die Rspr. hatte sich vor dem WoBauFG, mit dem Abs. 1 um eine Regelung für die sog. umgekehrten Maßgeblichkeit ergänzt worden war (s. Anm. 153), zuletzt uneinheitlich in der Frage entwickelt, ob aus Abs. 1 ein der Verwaltungspraxis entsprechendes Gebot der einheitlichen Wahlrechtsausübung gefolgt werden könne.

Einerseits BFH v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BFHE 144, 25, unter 4: „Gebunden sind der Steuerpflichtige und das Finanzamt bei der Ermittlung des Gewerbeertrags aber nicht nur an die abstrakten Normen des EStG über die Gewinnermittlung, sondern grundsätzlich auch an den im Einzelfalle gewählten Bilanzansatz, soweit gesetzlich Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte eingeräumt sind. Der Senat gewinnt diese Rechtsauffassung primär aus der Überlegung, daß bilanzsteuerrechtliche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte in der Regel durch entsprechenden Ansatz in der Handelsbilanz auszuüben sind, die ihrerseits für die bilanzsteuerrechtliche Gewinnermittlung maßgeblich ist“. Andererseits BFH v. 24.4.1985 – I R 65/80, BFHE 144, 14, zur Beibehaltung von Sonderabschreibungen in späteren Wj. Zur älteren Rspr. *Stobbe*, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 182 ff.

Schrifttum: Im Schrifttum war bis zum WoBauFG umstritten, ob Abs. 1 ein als formelle und bei parallel bestehenden handels- und strechtl. Wahlrechten als umgekehrte Maßgeblichkeit bezeichnetes Gebot der einheitlichen Wahlrechtsausübung zu entnehmen sei.

Zum Meinungsstand vor dem WoBauFG mwN: *Bordewin*, DStR 1988, 668; *Haeger*, Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit in der Praxis, 1989, 41; *Kempermann* in *KKM*, § 5 Rz. B 134, B 141 (1/2007); *Kluge*, StuW 1970, Sp. 685 (699); *Lause/Sievers*, BB 1990, 24 (25); *Meincke*, StuW 1990, 15 (20); *Raupach*, BFuP 1990, 515 (516ff.); *Raupach* in *Mellwig/Moxter/Ordeltshede*, Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 105 (106); *Sarrazin* in *Mellwig/Moxter/Ordeltshede*, Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 145 (151); *Schulze-Osterloh*, FR 1986, 545; *Tanzer*, DStJG 7 (1984), 55 (93); *Thiel*, DB 1989, 537; *Wassermeyer*, DStJG 14 (1991), 29 (31); *Wetzel*, Die Auswirkungen des Bilanzrichtlinie-Gesetzes auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und umgekehrt, 1984, 53.

(2) Auslegung des Abs. 1 idF des WoBauFG (1990 bis 2008)

271

Verwaltungspraxis: Die Verwaltungspraxis sah sich durch die Ergänzung des Abs. 1 durch das WoBauFG um einen Satz 2 mit dem Wortlaut, „Steuerrechtliche Wahlrechte sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben“, bestätigt und erkannte darin die Klarstellung eines zuvor bereits in Abs. 1 Satz 1 enthaltenen Gebots der einheitlichen Wahlrechtsausübung.

BTDruks. 11/2157, 139; *Meurer*, FR 2009, 117 (118).

Rechtsprechung: Die Rspr. entnahm nach der Ergänzung des Abs. 1 durch das WoBauFG Abs. 1 Satz 1 iVm. Satz 2 idF des WoBauFG ein allgemeines Gebot der einheitlichen Ausübung von handelsrechtl. sowie inhaltsgleichen handels- und strechtl. Wahlrechten in HBil. und StBil.,

BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636, unter II.2.d cc.

begrenzte dieses Gebot aber auf das Jahr der Ausübung des Wahlrechts. Ein Gebot der Beibehaltung der Wahlrechtsentscheidung in Folgejahren war Abs. 1 idF WoBauFG danach nicht zu entnehmen.

BFH v. 4.6.2008 – I R 84/07, BStBl. II 2009, 187, unter II.1.b.

Schrifttum: Das Schrifttum folgte bezogen auf Abs. 1 idF des WoBauFG der Rspr. und der Verwaltungspraxis und folgerte aus Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 idF WoBauFG ein Gebot der einheitlichen Wahlrechtsausübung sowohl für GoB-Wahlrechte als auch für GoB entsprechende stl. Wahlrechte, das die Ausübung stl. Wahlrechte ausschloss, denen kein handelsrechtl. Wahlrecht entsprach.

Kempermann in *KKM*, § 5 Rz. B 133 (1/2007); *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 22; *Wassermeyer*, DStJG 14 (1991), 29 (34ff.); *Stobbe*, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, 193, 220, 240; *Weber-Grellet*, DB 1994, 2405 (2406).

(3) Auslegung des Abs. 1 idF des BilMoG (ab 2009)

272

Verwaltungspraxis: Die Verwaltungspraxis leitet nach der Reformulierung des geltenden Abs. 1 durch das BilMoG v. 25.5.2009 aus Abs. 1 Satz 1 zwar weiter ein grundsätzliches Gebot der einheitlichen Ausübung von allein handelsrechtl. geregelten Bewertungswahlrechten in HBil. und StBil. ab.

BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 6, 7, 8.

Nach geänderter und seit dem VZ 2009 geübter Verwaltungspraxis dürfen aber Wahlrechte, die nur strechtl. Vorschriften entnommen werden können oder inhaltsgleich in den GoB und in strechtl. Vorschriften enthalten sind, unabhängig von handelsrechtl. Vorschriften und unterschiedlich in HBil. und StBil. ausgeübt werden.

BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 13, 16, 24.

Ausgehend von dieser Verwaltungspraxis musste der Gesetzgeber in § 6 Abs. 1 Nr. 1b Satz 2 EStG idF Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.7.2016 (s. Anm. 262) die einheitliche Wahlrechtsausübung ausdrücklich anordnen.

Rechtsprechung: In der Rspr. ist die Frage der einheitlichen Wahlrechtsausübung für den geltenden Abs. 1 bislang offengeblieben.

Schrifttum: Eine Gestaltungsoptionen erwägende Auffassung differenziert mit der Verwaltungspraxis zwischen handelsrechtl. Bewertungswahlrechten, die sich nur aus den GoB ergeben und solchen, die auch oder nur in eigenständigen strechtl. Vorschriften geregelt sind und deshalb eine unterschiedliche Wahlrechtsausübung ermöglichen würden. Sie beruft sich dabei auf den Wortlaut des reformulierten Abs. 1 Satz 1.

Bruckmeier/Zwirner/Busch, DStR 2010, 237 (241); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 202 (7/2024); *Dörfler/Adrian*, Ubg 2009, 385 (386 f.); *Ernsting*, FR 2010, 1067 (1068); *Geberth/Blasius*, FR 2010, 408 (412); *Herzig*, DStR 2010, 1900 (1903); *Herzig/Briesemeister*, DB 2010, 917; *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 926 (929); *Kahle*, Ubg 2011, 178 (179); *Kahle*, StuB 2011, 163 (170); *Künkele/Zwirner*, StuB 2013, 3 (4); *Künkele/Zwirner*, DStR 2010, 2263 (2264); *Mitschke*, FR 2010, 214 (218); *Ortmann-Babel/Bolik/Gageur*, DStR 2009, 934 (935); *Ott*, StuB 2009, 469 (470); *U. Prinz*, DStJG 34 (2011), 135 (155); *U. Prinz*, DB 2010, 2069 (2071); *Richter*, GmbHR 2010, 505 (508); *Thiel*, FS Meinicke, 2010, 733 (749); *Weber-Grellet*, DB 2009, 2402 (2403); *Werth*, DStZ 2009, 508 (509 f.); *Zwirner/Künkele*, Ubg 2013, 305. Zum RegE-BilMoG: *Stobbe*, DStR 2008, 2432 (2433); *Theile*, DStR 2009, 2384; *Theile/Hartmann*, DStR 2008, 2031 (2033 f.); *Kirsch*, DStZ 2008, 561 (565).

Eine zweite Ansicht differenziert, ebenfalls ausgehend vom Wortlaut des Abs. 1 Satz 1, Halbs. 2 („anderer Ansatz“), zwischen ausschließlich handelsrechtl. begründeten Wahlrechten sowie GoB-konformen strechtl. Wahlrechten, für die weiterhin das Gebot der einheitlichen Wahlrechtsausübung gelte und GoB-widrigen strechtl. Wahlrechten, die unabhängig vom Ansatz in der HBil. ausgeübt werden könnten.

Förster/Schmidtman, BB 2009, 1342 (1343); *Schenke/Risse*, DB 2009, 1957 (1959); *Wehrheim/Fross*, StuW 2010, 195 (202); *Wehrheim/Fross*, DStR 2010, 1348 (1350); weiter differenzierend *Barke*, DStZ 2015, 302 (313).

Eine dritte, zusätzliche Gestaltungsmöglichkeiten zu Lasten einer objektivierten Gewinnermittlung ablehnende Auffassung differenziert nach dem Zweck der Wahlrechte und lässt eine unterschiedliche Ausübung nur für stl. Wahlrechte mit Subventionszweck zu. Diese Auffassung begründet ihren Standpunkt mit der Entstehungsgeschichte des BilMoG und mit den übergeordneten Maßstäben und Wertungen der stl. Gewinnermittlung.

Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, DB 2009, 2570 (2572); *Fischer/Kalina-Kerschbaum*, DStR 2010, 399 (400); *Hennrichs in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.105; *Hennrichs*, GmbHR 2010, 17 (21); *Hennrichs*, Ubg 2009, 533 (536, 543); *Hoffmann in LBP*, §§ 4, 5 Rz. 329 (2/2019); *Hoffmann*, StuB 2009, 515 (516); *Hoffmann*, StuB 2009, 787; *Schulze-Osterloh*, DStR 2011, 534 (538); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 62; wohl auch *Scheffler*, StuB 2009, 836 (839).

bb) Stellungnahme

273

Abs. 1 gebietet die einheitliche Ausübung handels- und strechtl. Wahlrechte, die keinen über die Bemessung der finanziellen Leistungsfähigkeit hinausreichenden Zweck verfolgen. Das ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte, der systematischen Stellung des Abs. 1 Satz 1, Halbs. 2 und dem Zweck der Reformulierung des Abs. 1 durch das BilMoG. Der Wortlaut des Abs. 1 deckt sowohl die Verwaltungspraxis als auch alle im Schrifttum bisher vertretenen Auffassungen (*Anzinger/Schleiter*, DStR 2010, 395 [396]). Die Auslegung des Abs. 1 muss daher von der Entstehungsgeschichte, der systematischen Stellung und dem Zweck der Regelung ausgehen. Der ungewöhnlich deutlich in der Regierungsbegründung, den Stellungnahmen des BRat, der darauf bezogenen Erwidern der BReg., den Ausschussberichten und in den Plenarprotokollen dokumentierte Wille des Gesetzgebers (s. Anm. 155) verband das BilMoG zum einen mit dem Ziel der Stärkung des Informationsgehalts der HBil. und zum anderen mit der Überzeugung, an den Regeln der stl. Gewinnermittlung nichts ändern zu wollen. Daraus lässt sich folgern, dass gegenüber der bis zum BilMoG bestehenden Rechtslage keine zusätzlichen stl. Wahlrechte geöffnet werden sollten (*Anzinger/Schleiter*, DStR 2010, 395 [396]; *Fischer/Kalina-Kerschbaum*, DStR 2010, 399 [400]; *Hennrichs*, Ubg 2009, 533 [536]; *Schulze-Osterloh*, DStR 2011, 534 [535]). Im Schrifttum waren mit der durch das BilMoG abzuschaffenden umgekehrten Maßgeblichkeit zudem üblicherweise nur subventionelle Steuervergünstigungen verbunden worden (*Plewka/Schmidt in Lademann*, § 5 Rz. 479 [1/1998]). Die systematische Stellung des Abs. 1 Satz 1, Halbs. 2. qualifiziert den Wahlrechtsvorbehalt („... es sei denn ...“) als Ausnahme vom Grundsatz der Maßgeblichkeit, die eng auszulegen ist (*Anzinger/Schleiter*, DStR 2010, 395 [397]). Der Zweck des Abs. 1, die Leistungsfähigkeit des Stpfl. nach objektiven Regeln zu bestimmen, setzt der Ausübung von Wahlrechten Grenzen durch ein Rechtfertigungsbedürfnis. Während sich stl. Subventionswahlrechte durch ihren Lenkungszweck rechtfertigen lassen, ist dies für die übrigen Wahlrechte nicht der Fall. Diese müssen zumindest durch das Gebot der einheitlichen Wahlrechtsausübung in ihrer Willkürlichkeit gebunden werden (*Anzinger/Schleiter*, DStR 2010, 395 [396]; *Fischer/Kalina-Kerschbaum*, DStR 2010, 399 [400]; *Hennrichs*, Ubg 2009, 533 [536]; *Schulze-Osterloh*, DStR 2011, 534 [537]).

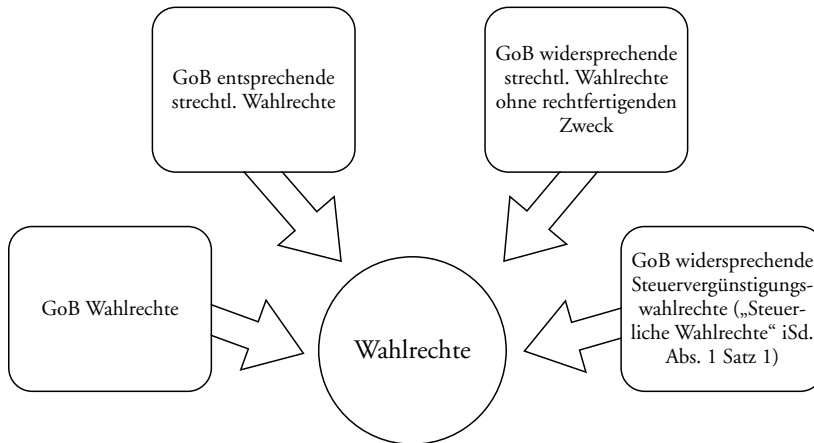
Einstweilen frei.

274–279

c) Ausnahme: Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts**aa) Steuerliches Wahlrecht**

280

Begriff: Steuerliche Wahlrechte iSd. Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 sind durch strechtl. Vorschriften geregelte GoB-widrige Ansatz- und Bewertungswahlrechte, die einen über die Bemessung der finanziellen Leistungsfähigkeit hinausreichenden Zweck verfolgen. Das weitere Begriffsverständnis der Verwaltungspraxis und eines Teils des Schrifttums, nach dem alle im StRecht formulierten Bewertungswahlrechte unter diese Vorschrift zu fassen sind (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 – S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 13, 16, Anm. 272), überzeugt uE aus den o.g. Gründen (s. Anm. 273) nicht.



Beispiele für steuerliche Wahlrechte iSd. Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2:

► **Steuervergünstigungswahlrechte:**

- Verteilung von Erhaltungsaufwendungen für Gebäude in Sanierungsgebieten nach §§ 4 Abs. 8, 11a, 11b (s. § 4 Anm. 2106).
- Ausgleichsposten bei Entnahme nach § 4g Abs. 1 Satz 1, wenn er, wie von uns vertreten, als Bilanzposten qualifiziert wird.
 § 4g Anm. 21; vgl. zum Rechtscharakter des Ausgleichsposten als Bilanzposten *Heinicke* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 4g Rz. 4ff.; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4g Rz. 11 (9/2024).
- Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter nach §§ 6b, 6c (s. § 6b Anm. 50, § 6c Anm. 8).
- Abschreibungsmethodenwahlrechte, denen (auch) ein wirtschaftspolitischer Lenkungszweck zu Grunde liegt, etwa die für wechselnde VZ geltenden § 7 Abs. 2 und § 7 Abs. 5 (vgl. § 7 Anm. 253, 319).
 Insoweit zutr. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 18.
- Bewertungswahlrecht zur Abschreibung von Computerhardware und Software mit auf ein Jahr verkürzter ND (s. § 7 Anm. 190 und Anm. 262).
- Sonderabschreibungen für den Mietwohnungsbau nach § 7a Abs. 1 (s. § 7a Anm. 1).
- Sonderabschreibungen für Elektronutfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahräder nach § 7c Abs. 1.
- Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und bei Baudenkmälern nach §§ 7h, 7i (s. § 7a Anm. 4).
- Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 1, Abs. 2 (s. § 7g Anm. 3, 90).
- Rücklagenbildung nach § 52 Abs. 16 Satz 10 Halbs. 3 für unrealisierte Gewinne aus auszuweisenden Wertsteigerungen in Finanzinstrumenten des Handelsbestands.
- Bewertungsfreiheiten und erhöhte Absetzungen nach §§ 81–82i EStDV.
- Steuerfreie Rücklagen für die Bildung eines betrieblichen Ausgleichsfonds nach § 3 Forstschädenausgleichsgesetz.

- *Steuerliche Billigkeitswahlrechte nach § 163 Satz 2 AO:*
 - Wahlrecht zur Bewertung des Barwerts der Rente als AK eines WG nach GoB oder nach §§ 12 ff. BewG des R 6.2 EStR 2012.
 - Wahlrecht zur Behandlung von Investitionszuschüssen und Investitionszulagen unter den Voraussetzungen des R 6.5 EStR 2012.
 - Rücklagen für Ersatzbeschaffung unter den Voraussetzungen des R 6.6 EStR 2012.
 - Gewinnmindernde Rücklage zur Verteilung des Gewinns aus der Rückstellungsneubewertung zum niedrigeren handelsrechtl. Wert nach BilMoG nach R 6.11 Abs. 3 Satz 2 EStR idF des EStÄR v. 25.3.2013 (zur Entstehungsgeschichte dieses Wahlrechts: *M. Prinz/Fellinger*, Ubg 2013, 362 [365]).

bb) Kein steuerliches Wahlrecht und Teilwertabschreibungen

280a

Keine steuerlichen Wahlrechte iSd. Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 begründen uE:

- *Handelsrechtliche Ansatzwahlrechte ohne Entsprechung im Steuerrecht:* Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte führen zu Aktivierungsgeboten, handelsrechtl. Passivierungswahlrechte zu Passivierungsgeboten (s. Anm. 258).
- *Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte ohne Entsprechung im Steuerrecht:*
 - Wahlrecht zur Aktivierung von Fremdkapitalzinsen nach § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB.

Es ist auch nach der Verwaltungspraxis (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 6) einheitlich auszuüben (s. § 6 Anm. 255).
 - Bewertungsvereinfachungsverfahren nach § 240 Abs. 3 und 4 HGB: Festwertansatz und Gruppenbewertung (s. § 6 Anm. 110, 130). Sie sind auch nach der Verwaltungspraxis (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 7) einheitlich anzuwenden.
- *Steuerrechtliche Bewertungswahlrechte ohne Lenkungszweck:*
 - Herstellungskosteneinbeziehungswahlrecht nach § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG für Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung iSd. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Die Vorschrift regelt in Satz 2 – deklaratorisch – das Gebot der einheitlichen Wahlrechtsausübung (s. § 6 Anm. 490).
 - Abschreibungsmethodenwahlrecht nach § 7 Abs. 1 Satz 6 (s. § 7 Anm. 218) ist uE einheitlich auszuüben, weil ihm anders als das für bestimmte VZ geltende Wahlrecht zur degressiven AfA bei beweglichen WG nach § 7 Abs. 2 und bei Gebäuden nach Abs. 5 (s. § 7 Anm. 253) kein wirtschaftspolitischer Lenkungszweck zugrunde liegt.
 - Verbrauchsfolgeverfahrenswahlrecht (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a) ist uE entgegen der Verwaltungspraxis (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 17) einheitlich auszuüben, weil dessen Vereinfachungszweck nur einheitlich in der HBil. und StBil. verfolgt werden kann und mit der stl. Vorschrift kein besonderer Lenkungszweck verbunden ist.

Anders noch § 6 Anm. 646 und *Anzinger/Schleiter*, DStR 2010, 395 (398).

- Wahlrecht zur Sofortabschreibung von gWG nach § 6 Abs. 2 und Wahlrecht zur Bildung eines Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a. Soweit diese Wahlrechte in den GoB eine Entsprechung gefunden haben, sind sie in HBil. und StBil. einheitlich auszuüben.

► *Vorschriften, die kein ausübbares Wahlrecht enthalten:*

- Gebot der Bildung von Pensionsrückstellungen unter den Voraussetzung der GoB und den ergänzenden Voraussetzungen des § 6a. Diese Vorschrift enthält kein Wahlrecht (s. § 6a Anm. 5; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 26).

Teilwertabschreibungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2: Nach der Verwaltungspraxis und sich abzeichnender Rspr. enthält § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 ein stl. Wahlrecht, das in § 3a Abs. 1 Satz 2 auch der Gesetzgeber anerkannt hat (s. Anm. 262). Nach mE überzeugender Ansicht regelt die Vorschrift bei verfassungskonformer Auslegung jedenfalls bis zum Inkrafttreten des § 3a Abs. 1 Satz 3 idF des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6. 2017 (BGBl. I 2017, 2074) kein ausübbares Wahlrecht (s. Anm. 262).

281 cc) Ausübung

Begriff: Ein stl. Wahlrecht iSd. Abs. 1 Satz 1 wird durch GoB-widrige Bilanzierung, Bewertung oder GoB-widrigen Ausweis in der StBil. ausgeübt. Wesensbestimmend für die Ausübung ist ein „anderer Ansatz“ iSd. Abs. 1 Satz 1, Halbs. 2. Die Andersartigkeit des Ansatzes bezieht sich auf Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1. Anders ist der Ansatz bezogen auf diese Vorschrift, wenn er nicht den handelsrechtl. GoB entspricht.

Abschluss der Ausübung: Ausgeübt sind stl. Wahlrechte mit der Übermittlung der Zusätze und Anmerkungen iSd. § 5b Abs. 1 Satz 2, § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV, die die von den GoB abw. gewählten Ansätze enthalten oder mit der Übermittlung einer entsprechenden StBil. iSd. § 5b Abs. 1 Satz 3, § 60 Abs. 2 Satz EStDV.

282 dd) Beibehaltung und Stetigkeit

Mit der Ausübung ist das stl. Wahlrecht für das wahlrechtsbegründende Ereignis grds. verbraucht. Der gewählte Wertansatz ist nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 fortzuschreiben („wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt“).

Ebenso *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 203b (7/2024).

Die Voraussetzungen, unter denen ein stl. Wahlrecht in späteren VZ, auch alterierend (zu dem uE von Abs. 1 nicht umfassten Gestaltungswunsch jährlich wechselnder Teilwertab- und zuschreibungen: *Zwirner/Künkele*, Ubg 2013, 305 [310 f.]), ausgeübt und rückgängig gemacht werden kann, ergeben sich nicht aus Abs. 1, sondern aus der Vorschrift, die das Wahlrecht gewährt. Die Frage eines eigenständigen stl. Stetigkeitsgebots stellt sich erst, wenn die stl. Wahlrechte auch Methodenwahlrechte umfassen würden, für die die Wahlrechtsvorschriften keine eigenständigen Regelungen enthalten. Die uE von Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 allein umfassenden Steuervergünstigungswahlrechte verbrauchen sich aber entweder durch Ausübung oder enthalten eigenständige Regelungen über den Methodenwechsel (vgl. § 6b Abs. 7, § 7 Abs. 3, § 7a; *Herzig/Briesemeister*, DB 2010, 917 [918]). Darüber hinaus sprechen entgegen verschiedener Ansichten im Schrifttum

Barke, DStZ 2015, 302 (310); *Ortmann-Babel/Bolik*, BB 2010, 2099 (2101); *Scheffler/Binder*, StuB 2012, 891 (896); *Zwirner/Künkele*, Ubg 2013, 305 (307).

das Gebot der Tatbestandsbestimmtheit und der allgemeine Gleichheitssatz für eine Übertragung der Grundsätze des in den § 246 Abs. 3 Satz 1, § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB als Verbot willkürlicher Bilanzierung ausgestaltete Stetigkeitsgebot

Federmann, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 13. Aufl. 2018, 192, 244; *Hennrichs*, Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften, 1999, 281; *Velte* StuW 2014, 240 (257).

auf stl. Wahlrechte. Danach bedürfte uE jeder auf stl. Wahlrechte gegründete Bewertungsmethodenwechsel der Rechtfertigung, um eine gleichheitssatzwidrige Willkürlichkeit der stl. Gewinnermittlung zu vermeiden).

ee) Änderung

283

Die Änderung von ausgeübten Bilanzierungswahlrechten stellt nach von uns vertratener Auffassung eine Bilanzänderung dar (s. § 4 Anm. 485), die nur unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 2 zulässig ist (s. § 4 Anm. 460). Mit den Überlegungen, dass Bilanz iSd. § 4 Abs. 2 nur die HBil. meint und weder Überleitungsrechnung noch StBil. erfasst (*von Beckerath*, DStJG 14 [1991], 65 [72]), stl. Wahlrechte aber nicht in der so verstandenen Bilanz ausgeübt werden oder einem Verständnis stl. Subventionswahlrechte als verdeckter Ausgestaltung des Antragsprinzips (s. Anm. 722 der Altcommentierung der Einf. ESt. – Stand 2/1990 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm), wären stl. Wahlrechte ohne die Schranken des § 4 Abs. 2 bis zum Abschluss des Verfahrens der ersten Instanz oder des Einspruchsverfahrens möglich (s. Anm. 723 der Altcommentierung der Einf. ESt. – mit Stand Februar 1990 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

d) Gebot der einheitlichen Ausübung von Ermessens- und Prognosespielräumen

284

Grundsatz: Prognose- und Ermessenspielräume (vgl. *Hennrichs*, AG 2006, 698) bei der Sachverhaltsfeststellung sind einheitlich für die handels- und strechtl. Gewinnermittlung auszuüben. Die handelsrechtl. GoB und die diesen ergänzend vorgehenden strechtl. Gewinnermittlungsregeln können zwar Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen unterschiedlich regeln. Sie bewerten aber denselben Sachverhalt. Soweit deshalb die strechtl. Vorschriften keine besonderen Regeln über die Sachverhaltsfeststellung enthalten, ist der handelsrechtl. und der strechtl. Gewinnermittlung derselbe Sachverhalt zugrunde zu legen.

Hennrichs in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.100; *Mathiak*, DStR 1988, 274 (276).

Beispiele:

- **Nutzungsdauer:** Die betriebsgewöhnliche ND eines WG, die im Rahmen der Sachverhaltsfeststellung durch Schätzung zu ermitteln ist (s. § 7 Anm. 179), kann, anders als vereinzelt im Schrifttum vertreten (*Zwirner*, DStR 2013, 322 [323]), für die stl. Gewinnermittlung nicht länger oder kürzer sein als für die handelsrechtl. Gewinnermittlung, soweit diese und nicht ein anderer Ausschnitt der Lebenswirklichkeit dort maßgeblich ist. Die AfA-Tabellen enthalten

für den Stpfl. grds. unverbindliche Beweisregeln für die Beurteilung des Sachverhalts (s. § 7 Anm. 187) und stellen anders als § 7 Abs. 4 keine Typisierungen im materiell-rechtl. Sinne dar, die eine eigenständige strechtl. ND begründen könnten. Das BMF (BMF v. 26.2.2021 – IV C 3 - S 2190/21/10002, BStBl. 2021, 298 und BMF v. 22.2.2022 – IV C 3 - S 2190/21/10002, BStBl. I 2022, 187) sieht keine Nutzungsdauerschätzung, sondern eine Typisierung vor, die, würde sie auf einer gesetzlichen Grundlage beruhen, durch das Lenkungsziel der Wirtschaftsförderung gerechtfertigt wäre. Damit regelt das BMF-Schreiben keine von der HBil. abweichende Schätzung der ND. Dieses Bewertungswahlrecht kann deshalb unabhängig von der HBil. ausgeübt werden, setzt aber die Dokumentation im besonderen Verzeichnis nach Abs. 1 Satz 2 voraus.

- *Bestehens- und Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit:* Die Wahrscheinlichkeit des Bestehens und der Inanspruchnahme aus einer ungewissen Verbindlichkeit ist eine Sachverhaltsfrage, die für die handels- und strechtl. Rückstellungsbildung (s. Anm. 694) einheitlich zu beantworten ist und nur dort zu unterschiedlichen Rechtsfolgen führt, wo strechtl. Vorschriften typisierend vorgehen (zB § 5 Abs. 3; s. Anm. 1950).

285–299 Einstweilen frei.

6. Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Schrifttum *Döllerer*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, BB 1959, 1217; *Yoshida*, Methode und Aufgabe der Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in *Baetge/Moxter/Schneider* (Hrsg.), FS Ulrich Leffson, Düsseldorf 1976, 49; *Kruse*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Köln, 3. Aufl. 1978; *Schneider*, Rechtsfindung durch Deduktion von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aus gesetzlichen Jahresabschlußzwecken?, StuW 1983, 141; *Beisse*, Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, StuW 1984, 1; *Moxter*, Das System der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, in *Gross* (Hrsg.), FS Klaus von Wysocki, Düsseldorf 1985, 17; *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf, 7. Aufl. 1987; *Euler*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, Düsseldorf 1989; *Fey*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Haftungsverhältnisse, Düsseldorf 1989; *Beisse*, Rechtsfrage der Gewinnung von GoB, BFuP 1990, 499; *Rümmele*, Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung, Berlin 1991; *Beisse*, Gläubigerschutz – Grundprinzip des deutschen Bilanzrechts, in *Beisse/Lutter/Närger* (Hrsg.), FS Karl Beusch, Bonn 1993, 77; *Beisse*, Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems, in *Ballwieser/Böcking/Drukarczyk/Schmidt* (Hrsg.), FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 3; *Kessler*, Verabschiedet sich der Bundesfinanzhof vom Imparitätsprinzip? – Gedanken zur jüngeren Rechtsprechung und zur Rechtsposition von Heinrich Weber-Grellet, DStR 1994, 1289; *Kohl*, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, Düsseldorf 1994; *Schmid/Walter*, Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung in Handels- und Steuerbilanz, DB 1994, 2325; *Ciric*, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, Düsseldorf 1995; *Euler*, Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, Stuttgart 1996; *Hossfeld*, Der Vergleich ausgewählter Bilanzierungsgrundsätze in Deutschland und Frankreich, BB 1996, 1707; *Beisse*, Wandlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung – Hundert Jahre „GoB“, in *Schön* (Hrsg.), GS Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, 385; *Herzig*, Derivatebilanzierung und GoB-System, in *Fischer/Hörmberg* (Hrsg.), Jahresabschluß und Jahresabschlußprüfung, FS Jörg Baetge, Düsseldorf 1997, 37; *Kupsch/Achtert*, Der Grundsatz der Bewertungseinheitlichkeit in Handels- und Steuerbilanz, BB 1997, 1403; *Kupsch*, Bewertungseinheitlichkeit und Jahresabschluss, in *Meffert/Krawitz* (Hrsg.), Unternehmensrechnung und -besteuerung, FS Dietrich Börner, Wiesbaden 1998, 31; *Beisse*, Normqualität und Normstruktur von Bilanzvorschriften und Standards, BB 1999, 2180; *Hennrichs*, Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?, DStJG 24 (2001), 301; *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grund-

prinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, Frankfurt am Main 2003; *Moxter*, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003; *Schulze-Osterloh*, Fortführungsprinzip und Stichtagsprinzip, DStR 2007, 1006; *Sessar*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, Düsseldorf 2007; *Wüstemann/Kierzek*, Normative Bilanztheorie und Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung für Mehrkomponentenverträge, ZbF 2007, 882; *Kirsch*, Nutzen des steuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips i.d.F. des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, DStZ 2008, 561; *Herzig/Briesemeister*, Steuerliche Konsequenzen des BilMoG – Deregulierung und Maßgeblichkeit, DB 2009, 926; *Solmecke*, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf 2009; *Wüstemann/Wüstemann*, Betriebswirtschaftliche Bilanzrechtsforschung und Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung für Werkverträge, ZfB 2009, 31; *Baetge/Zülch*, Rechnungslegungsgrundsätze nach HGB und IFRS, in *Schulze-Osterloh/Hennrichs/J. Wüstemann/S. Wüstemann* (Hrsg.), HdJ Abt. I/2 (9/2010); *Stapperfend*, Bilanzberichtigung und Bindung der Finanzverwaltung an die eingereichte Bilanz – Subjektiver Fehlerbegriff auf dem Prüfstand, IFSt-Schrift Nr. 464, 2010; *Stapperfend*, Bilanzberichtigung und Bindung der Finanzverwaltung an die vom Steuerpflichtigen eingereichte Bilanz – Subjektiver Fehlerbegriff auf dem Prüfstand, DStR 2010, 2161; *Wüstemann/Wüstemann*, Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, in *Baumhoff/Dücker/Köhler* (Hrsg.), Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, FS Norbert Krawitz, Wiesbaden 2010, 751; *Hennrichs*, GoB im Spannungsfeld von BilMoG und IFRS, WpG 2011, 861; *Marx*, Der Wesentlichkeitsgrundsatz in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, FR 2011, 267; *Pittroff/Schmidt/Siegel*, Allgemeine Bewertungsgrundsätze, in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 161 (6/2011); *Hirschberger/Leuz*, Der Grundsatz der Wesentlichkeit bei der Jahresabschlussstellung, DB 2012, 2529; *Kütting/Eichenlaub*, Verabschiedung des Micro-BilG – Der „vereinfachte“ Jahresabschluss für Kleinstkapitalgesellschaften, DStR 2012, 2615; *Drüen*, Der Große Senat des BFH und die objektiv richtige Bilanz, GmbHR 2013, 505; *Hater*, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, Düsseldorf 2013; *Luttermann*, Neue Bilanzrichtlinie: Europäisches Bewertungsrecht in prozessualer Praxis, NZG 2013, 1128; *Naumann/Breker/Siebler/Weiser*, Bewertungsprinzipien für die Rechnungslegung nach HGB, Bilanzsteuerrecht und IFRS, in *Schulze-Osterloh/Hennrichs/J. Wüstemann/S. Wüstemann* (Hrsg.), HdJ Abt. I/7 (4/2013); *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Stellungnahme zum BilRUG-RefE, BB 2014, 2731; *Bravador/Mehnert*, Bedeutung der Bilanzwahrheit in der Rechtsprechung des EuGH: Implikationen für die HGB-Rechnungslegung, StuB 2014, 596; *Kahle*, Entwicklung der Steuerbilanz, DB 2014, Beilage 4, 1; *Lüdenbach/Freiberg*, BilRUG-RefE: Nur „punktueller Änderungen“, BB 2014, 2219; *Velte*, Entwicklungslinien des Stetigkeitsprinzips in der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung, StuW 2014, 240; *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, Köln 2014; *Zwirner*, Reform des HGB durch das BilRUG – Ein Überblick über die wesentlichen Detailänderungen im Einzelabschluss, DStR 2014, 1784; *Haaker*, Ausschüttungssperre ohne Geltungsbereich, DB 2015, 879; *Hennrichs*, Bilanzwahrheit, Realisationsprinzip und wirtschaftliche Betrachtungsweise nach EU-Bilanzrecht, WpG 2015, 315; *Hoffmann*, Ausbuchung ohne Realisation, StuB 2015, 81; *Russ/Janßen/Götze*, BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, Düsseldorf 2015; *Wengerofsky*, Abweichungen von den Bewertungsgrundsätzen der EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU, DB 2015, 873; *Wengerofsky*, Die neue Stetigkeitsforderung des Art. 6 Abs. 1 Buchst. b der EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU, StuB 2015, 172; *Zwirner*, Das BilRUG ist da – Überblick über die wesentlichen Unterschiede zwischen Regierungsentwurf und verabschiedeter Gesetzesfassung, DStR 2015, 1640; *Buchner/Ernstberger/Friedl*, Das Handelsrecht im Wandel – Eine Betrachtung der nationalen Bilanzrechtsentwicklung und ihre Folgen, DStR-Beihefte 2016, 11; *Marx*, Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im geltenden Steuerbilanzrecht, FR 2016, 389; *U. Prinz*, Realisationsprinzip bei Abschlagszahlungen, DB 2016, 371; *Schulze-Osterloh*, Rechtsgrundlagen des Jahres- und des Konzernabschlusses, in *Schulze-Osterloh/Hennrichs/J. Wüstemann/S. Wüstemann* (Hrsg.), HdJ Abt. I/1 (9/2016); *Kleissler*, Die Bilanzgarantie: Eine Betrachtung von Tatbestand und Rechtsfolgen nach einem Urteil des OLG Frankfurt a.M., NZG 2017, 531; *Ballwieser*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 105 (8/2019); *Bieg/Waschbusch*, Buchführungspflicht

ten, in Böcking ua., Beck-HdR, A 100 (3/2020); Kolb/Plömpel, Inventur des Vorratsvermögens: IT-gestützte Datenerfassung mit mobilen Endgeräten, WPg 2020, 1462; von Wolfersdorff, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen: Was ist nur aus dem ehrbaren Kaufmann geworden?!, FR 2020, 610; Bense, Die Dichotomie der Bilanzforschung – Entwicklungslinien und Metaebenen, DStR 2021, 52.

a) Rechtsentwicklung

300 aa) Rechtsentwicklung bis zum Bilanzrichtlinien-Gesetz 1985

Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch von 1861 (Bundesgesetzblatt des Norddeutschen Bundes 1869, 404): Im Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch von 1861, das im Jahr 1871 Reichsgesetz wurde (RGL. 1871, 87, zitiert nach Eggert, DStR 2022, 2226) findet sich der Begriff der „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ noch nicht. Allerdings werden dort bereits in Art. 34 „Ordnungsmäßig geführte Handelsbücher“ angesprochen.

Handelsgesetzbuch von 1897 (Deutsches RGL. 1897, 219): Bereits das HGB von 1897 enthält in § 38 die Bestimmung „Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen.“

Verordnung über Aktienrecht von 1931 (RGL. I 1931, 493): In der Aktienrechtsnovelle von 1931 hieß es in § 260b: „Für die Aufstellung des Jahresabschlusses kommen ... im übrigen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung zur Anwendung.“ Diese Vorschrift fand sich fortan auch im HGB.

Aktiengesetz 1965 (BGBl. 1965, 1089): Das Aktiengesetz 1965, in dem sich erstmals eine teilweise Kodifizierung von GoB fand, regelte in § 149 Abs. 1, dass der Jahresabschluss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen habe.

300a bb) Rechtsentwicklung bis zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz 2009

HGB idF des Bilanzrichtlinien-Gesetzes v. 19.12.1985 (BiRiLiG, BGBl. I 1985, 2355): Mit dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, das die 4., 7. und 8. EG-Richtlinie zum Einzelabschluss, zum Konzernabschluss und zur Prüfung von Unternehmen umsetzte, erhielten §§ 238 ff. HGB im Wesentlichen ihre heutige Fassung (zu den weiteren Änderungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) sogleich.

Das HGB verweist seither in vielfältiger Weise auf die GoB (neben der zentralen Norm § 238 Abs. 1 zB in § 239 Abs. 4 Satz 1, § 241 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2, Abs. 3 Nr. 2, § 243 Abs. 1, § 256, § 257 Abs. 3 Satz 1, § 264 Abs. 2 Satz 1, § 297 Abs. 2 Satz 2, § 321 Abs. 2 Satz 3 sowie § 322 Abs. 3 HGB), aber es enthält keine Definition des Begriffs. Teilweise sind GoB nunmehr gesetzlich festgeschrieben.

Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 19; Fey, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Haftungsverhältnisse, 1989, 49; Moxter, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2003, 9; Ballwieser in Böcking ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 7 (8/2019); Solmecke, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 16; Stapperfend, IFSt-Schrift Nr. 464, 2010, 14; Stapperfend, DStR 2010, 2161 (2167); U. Prinz in Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 390; Kleindiek in BeckOGK Bilanzrecht, § 243 HGB Rz. 6 (11/2023); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 204 (7/2024); Marx, FR 2016, 389 (392); Priester in MüKo HGB, 5. Aufl. 2022, § 120 HGB Rz. 23; Bieg/Waschbusch in Böcking ua., Beck-HdR, A 100 Rz. 31 (3/2020);

Dörschell/Linde in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 4; *Justenhoven/Usinger* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 31; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.50; *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 238 HGB Rz. 12; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 43. *Baetge/Zülch* in *HdJ*, Abt. I/2 Rz. 4 (9/2010), bezeichnen sie als „gesetzliche GoB“.

Es gibt aber einerseits weiterhin auch nicht kodifizierte GoB.

Moxter, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2003, 9; *Solmecke*, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 16; *U. Prinz* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 390; *Bieg/Waschbusch* in *Böcking* ua., *Beck-HdR*, A 100 Rz. 31 (3/2020); *Kleindiek* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 243 HGB Rz. 3, 7 (11/2023); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 204 (7/2024); *Dörschell/Linde* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 4; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.50; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 43. *Baetge/Zülch* in *HdJ*, Abt. I/2 Rz. 4 (9/2010), bezeichnen sie als „außergesetzliche GoB“.

Andererseits sind nicht alle Bilanzierungsvorschriften des HGB Ausdruck von GoB, sondern widersprechen diesen teilweise.

Moxter, FS von Wysocki, 1985, 17 (26); *Solmecke*, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 16; *Baetge/Zülch* in *HdJ*, Abt. I/2 Rz. 11 (9/2010); *Schulze-Osterloh* in *HdJ*, Abt. I/1 Rz. 18 (9/2022); *Anzinger* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 238 HGB Rz. 89. Gegen die Annahme GoB-widrigen Gesetzesrechts hingegen *Pöschke* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 238 HGB Rz. 44.

Insgesamt stellt das System der GoB ein relativ offenes System dar, das sich neuen Erkenntnissen und wirtschaftlichen sowie technischen Entwicklungen anpassen kann.

Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 19; *Beisse*, FS Beusch, 1993, 77 (80); *Beisse*, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385 (403); *Kohl*, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 14; *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 21; *Wüstemann/Wüstemann*, FS Krawitz, 2010, 751 (757 f.); *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 87; *Wengerofsky*, DB 2015, 873 (874); *Marx*, FR 2016, 389 (391 f.); *U. Prinz* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 390; *Drüen* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 243 HGB Rz. 34; *Kleindiek* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 243 HGB Rz. 3 (11/2023); *Drüen*, *StuW* 2024, 289 (290 f.); *Justenhoven/Usinger* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 20; *Marx*, *Ubg* 2024, 113 (114, 117 f.); *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 43.

Dadurch wird eine zweckgerechte Fortentwicklung ermöglicht (*Solmecke*, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 17).

cc) Rechtsentwicklung seit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz 2009

300b

HGB idF des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes v. 25.5.2009 (BilMoG, BGBl. I 2009, 1102): Das BilMoG, das nach dem Willen des Gesetzgebers den deutschen Unternehmen eine vollwertige, aber kostengünstigere und einfachere Alternative zu den internationalen Bilanzierungsstandards IFRS bieten sollte, hat sich das Ziel gesetzt, das Informationsniveau des Jahresabschlusses zu stärken, aber gleichzeitig die Eckpunkte des deutschen Handelsbilanzrechts und das bisherige System der GoB beizubehalten (BTDrucks. 16/10067, 1; vgl. auch *Buchner/Ernstberger/Friedl*, *DStR-Beihefter* 2016, 11 [14]; *Marx*, FR 2016, 389 [394]). Die

Ausschüttungsbemessungsfunktion der Bilanz ist somit unverändert geblieben (*Buchner/Ernstberger/Friedl*, DStR-Beihefter 2016, 11 [14]; *Marx*, FR 2016, 389 [390]). Der Gesetzgeber hat sich auch eindeutig für die GoB und damit gegen die Geltung zB der IFRS für alle Bilanzierenden entschieden (*Hennrichs*, WPg 2011, 861 [862]). Im Hinblick auf das System der GoB haben sich durch das Inkrafttreten des BilMoG nach hM keine Änderungen ergeben.

Kahle, DB 2014, Beilage 4, 1 (5); *Marx*, FR 2016, 389 (394); *Schulze-Osterloh* in HdJ, Abt. I/1 Rz. 17 (9/2022). *Justenhoven/Usinger* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 33, konstatieren allerdings „partielle Durchbrechungen oder Neuinterpretationen“ der GoB durch einige der neu eingeführten Vorschriften.

Nur vereinzelt wird eine Hinwendung zur Informationsfunktion mittels Stärkung der Grundsätze der Bilanzklarheit, Bilanzwahrheit, Vollständigkeit und Stetigkeit (so *Kirsch*, DStZ 2008, 561 [564]; insbes. für den Stetigkeitsgrundsatz auch *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 108 [140]) zu Lasten zentraler GoB wie Vorsichts-, Imparitäts-, Realisations- und Anschaffungspreisprinzip vermutet (so *Bravidor/Mehnert*, StuB 2014, 596 [602]). Die genannten GoB sind unangetastet geblieben (für das Realisationsprinzip vgl. *U. Prinz*, DB 2016, 371), wenn auch in Einzelfällen eine Abschwächung des Realisationsprinzips konstatiert wird, etwa durch die Zeitwertbewertung des Planvermögens und dessen Verrechnung mit Pensionsrückstellungen nach § 246 Abs. 2 Sätze 2 und 3 und § 253 Abs. 1 Satz 4 HGB (weitergehend – Verstoß gegen das Realisationsprinzip – *Hoffmann*, StuB 2015, 81) sowie durch die Kodifikation der Bewertungseinheiten in § 254 HGB (*Marx*, FR 2016, 389 [394]).

HGB idF des Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetzes v. 20.12.2012 (MicroBilG, BGBl. I 2012, 2751): Das MicroBilG setzt die EU-Richtlinie 2012/6/EU v. 14.3.2012 über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich Kleinstbetrieben (sog. Micro-Richtlinie, ABL. EU 2012 Nr. L 81, 3) um (zum Gesetzgebungsverfahren *Küting/Eichenlaub*, DStR 2012, 2615). Dadurch wurden für Kleinstgesellschaften Erleichterungen bei der Erstellung und Offenlegung der Jahresabschlüsse geschaffen. Auswirkungen auf die GoB ergaben sich nicht.

HGB idF des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes v. 17.7.2015 (BilRUG, BGBl. I 2015, 1245): Das BilRUG dient der Umsetzung der sog. Bilanzrichtlinie v. 26.6.2013 (RL 2013/34/EU, ABL. EU 2013 Nr. L 182, 19), die die 4. und 7. EG-Richtlinie zum Einzelabschluss und zum Konzernabschluss zusammenfasst und ersetzt (zum Gesetzgebungsverfahren *Zwirner*, DStR 2015, 1640). Die Bilanzrichtlinie reformiert den Jahresabschluss und den Konzernabschluss von KapGes. sowie oHG und KG ohne persönlich haftenden Gesellschafter (*Luttermann*, NZG 2013, 1128). Mit dem BilRUG wurden ua. die Schwellenwerte des § 267 HGB erhöht und die Vorschriften über die Anhangangaben in §§ 284f. HGB modifiziert.

Zu Einzelheiten *Lüdenbach/Freiberg*, BB 2014, 2219; *Zwirner*, DStR 2014, 1784; *Russ/Janßen/Götze*, BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, 2015.

Die Bilanzrichtlinie erwähnt in Art. 6 Abs. 1 Buchst. j ausdrücklich den Grundsatz der Wesentlichkeit; dies hat jedoch nicht zu einer Kodifizierung dieses Grundsatzes im HGB geführt (dazu Anm. 460 ff.).

In Art. 6 Abs. 1 Buchst. h der Bilanzrichtlinie wird der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kodifiziert. Dieser Grundsatz ist als Auslegungsmethode im deutschen Handelsrecht allg. anerkannt.

Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 2014, 2731 (2732); *Hennrichs*, WPg 2015, 315 (319). *Baumann* in *Russ/Janßen/Götze*, BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, 2015, Rz. B 28, nennt diesen Grundsatz allerdings einen GoB. Missverständlich insoweit *Wengrofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 39, der meint, der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei durch die EU-Bilanzrichtlinie verpflichtend eingeführt worden.

Einer Änderung der handelsrechtl. Regelungen bedurfte es insoweit nicht. Das Absehen von einer entsprechenden Gesetzesänderung wurde im Schrifttum unterschiedlich bewertet.

Zustimmend *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, BB 2014, 2731 (2732); *Haaker*, DB 2015, 879 (880); krit. demgegenüber *Lüdenbach/Freiberg*, BB 2014, 2219 (2225).

b) Begriff der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

aa) Grundsätze

301

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind Regelungen, die sowohl allgemeine Prinzipien (sog. obere Normschicht, vgl. *Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 5 [9/2010], oder obere GoB, (so *Beisse*, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385 [401]) als auch Einzelaspekte der Rechnungslegung (sog. untere Normschicht, soweit sie rechtsformunabhängig gilt, vgl. *Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 5, 9 [9/2010], oder untere GoB, (so *Beisse*, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385 [401]) umfassen.

Moxter, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2003, 9; *Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 5 (9/2010); enger *Solmecke*, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 14, der nur übergeordnete Regelungen, nicht aber die Regelung von Einzelaspekten erfasst sieht.

Sie sind prinzipien- und nicht (wie die IFRS) fallorientiert.

Euler, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989, 7; *Solmecke*, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 2; *U. Prinz* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 390; *Marx*, FR 2016, 389 (392); *von Wolfersdorff*, FR 2020, 610 (611); *Dörschell/Linde* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 4.

Zudem gelten sie rechtsformunabhängig.

Beisse, BFuP 1990, 499 (506); *Kohl*, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 9; *Solmecke*, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 15; *Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 18 (9/2010); *U. Prinz* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 390; *Bieg/Waschbusch* in *Böcking* ua., Beck-HdR, A 100 Rz. 43 (3/2020); *Anzinger* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 238 HGB Rz. 94; *Ballwieser* in *MüKo HGB*, 5. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 72.

Grundsätzlich sind GoB branchenunabhängig (*Solmecke*, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 15; *Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 18 [9/2010]; *Anzinger* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 238 HGB Rz. 94; *Ballwieser* in *MüKo HGB*, 5. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 72); allerdings gibt es auch branchenspezifische GoB, etwa für die Bilanzen von Banken (*Beisse*, BFuP 1990, 499 [506]).

302 bb) Ordnungsmäßig

Das seit den Anfängen verwendete Wort „ordnungsmäßig“ wurde zunächst mit „redlich“, „pflichtbewusst“ oder „ordentlich“ gleichgesetzt (vgl. *Euler*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989, 8, mwN). Mittlerweile versteht man unter „ordnungsmäßig“ „gesetzes- oder bilanzzweckadäquat“ (*Euler*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989, 8). Dementsprechend werden GoB als Regeln verstanden, die eine zweckgerechte Rechnungslegung sicherstellen sollen.

Solmecke, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 14; *Ballwieser* in MüKo HGB, 5. Aufl. 2024, § 238 HGB Rz. 20; *Bieg/Waschbusch* in Böcking ua., Beck-HdR, A 100 Rz. 30 (3/2020); *Kleindiek* in BeckOGK Bilanzrecht, § 243 HGB Rz. 2, 4 (11/2023); *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 238 HGB Rz. 12; *Kleissler*, NZG 2017, 531 (533); ähnlich *Hater*, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 36 (GoB dienen der Konkretisierung der Jahresabschlusszwecke).

cc) Buchführung

303 (1) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im engeren Sinn/formelle Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: Der Begriff der GoB umfasst auch – aber nicht nur – die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ieS, die die Technik der Buchführung betreffen.

Kohl, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 9; *Solmecke*, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 16; *Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 1 (9/2010); *Ballwieser* in Böcking ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 13 (9/2019); *Bieg/Waschbusch* in Böcking ua., Beck-HdR, A 100 Rz. 30 (3/2020); *Anzinger* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 238 HGB Rz. 88; *Drüen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 243 HGB Rz. 26; *Kleindiek* in BeckOGK Bilanzrecht, § 243 HGB Rz. 2 (11/2023); *Ballwieser* in MüKo HGB, 5. Aufl. 2024, § 238 HGB Rz. 25; *Justenhoven/Usinger* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 1; *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 238 HGB Rz. 12.

Diese werden auch als „Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation“ oder „formelle“ GoB bezeichnet.

Traut in BeckOGK Bilanzrecht, § 238 HGB Rz. 45 (10/2023); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.70; *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 238 HGB Rz. 12.

Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung/materielle Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: Ebenso gehören dazu die auf die Erstellung des Jahresabschlusses bezogenen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, wie sich aus § 243 Abs. 1 HGB ergibt.

Döllerer, BB 1959, 1217; *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 21; *Beisse*, BFuP 1990, 499; *Kohl*, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 9; *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 20; *Solmecke*, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 16; *Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 1 (9/2010); *Ballwieser* in Böcking ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 13 (8/2019); *Bieg/Waschbusch* in Böcking ua., Beck-HdR, A 100 Rz. 32 (3/2020); *Anzinger* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 238 HGB Rz. 88; *Drüen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 243 HGB Rz. 26; *Kleindiek* in BeckOGK Bilanzrecht, § 243 HGB Rz. 2 (11/2023); *Ballwieser* in MüKo HGB, 5. Aufl. 2024, § 238 HGB Rz. 25; *Justenhoven/Usinger* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 1; *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 238 HGB Rz. 12.

Sie werden häufig als materielle GoB (*Schulze-Osterloh* in HdJ, Abt. I/1 Rz. 14 [9/2022]; *Traut* in BeckOGK Bilanzrecht, § 238 HGB Rz. 45 [10/2023]), teilweise auch als „GoBil“ (so *Beisse*, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385 [387]) bezeichnet.

(2) Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur

304

Auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur sind Teil der GoB.

Solmecke, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 16; *Ballwieser* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 13 (8/2019); *Bieg/Waschbusch* in *Böcking* ua., Beck-HdR, A 100 Rz. 32 (3/2020); *Kolb/Plömpel*, WPg 2020, 1462 (1464); *Anzinger* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 238 HGB Rz. 88; *Drüen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 243 HGB Rz. 26; *Kleindiek* in BeckOGK Bilanzrecht, § 243 HGB Rz. 2 (11/2023); *Traut* in BeckOGK Bilanzrecht, § 238 HGB Rz. 45 (10/2023); *Ballwieser* in MüKo HGB, 5. Aufl. 2024, § 238 HGB Rz. 25; *Justenhoven/Usinger* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 1; *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 238 HGB Rz. 12.

Sie finden sich in §§ 240 und 241 HGB und bestimmen, wie der Kaufmann den Bestand zu erfassen und das Erg. dieser Erfassung (Bestandsaufnahme) darzustellen hat (*Traut* in BeckOGK Bilanzrecht, § 238 HGB Rz. 51 [10/2023]; zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur im Einzelnen *Traut* in BeckOGK Bilanzrecht, § 240 HGB Rz. 9 f. [10/2023]).

(3) Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)

305

Die von der FinVerw. veröffentlichten GoBD sind nur für das StRecht beachtliche Verwaltungsgrundsätze, die die Einhaltung der GoB sicherstellen sollen (*Bieg/Waschbusch* in *Böcking* ua., Beck-HdR, A 100 Rz. 36 [3/2020]); sie stellen selbst nicht eine Form der GoB dar (*Marx*, FR 2016, 389 [393]). Das BMF hat die GoBD Ende 2019 neu gefasst (BMF v. 28.11.2019 – IV A 4 – S 0316/19/10003:001, BStBl. I 2019, 1269), um sie an die aktuellen Entwicklungen in der Datenverarbeitung anzupassen (*Bieg/Waschbusch* in *Böcking* ua., Beck-HdR, A 100 Rz. 37 [3/2020]).

c) Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

aa) Rechtsnorm

306

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind uE Rechtsnormen in Gestalt eines unbestimmten Rechtsbegriffs.

Heute ganz hM: *Döllerer*, BB 1959, 1217; *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 21; *Beisse*, StuW 1984, 1 (6); *Beisse*, BFuP 1990, 499; *Beisse*, FS Beusch, 1993, 77 (86); *Euler*, Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, 1996, 10; *Beisse*, BB 1999, 2180 (2182); *Solmecke*, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 13; *Wüstemann/Wüstemann*, ZfB 2009, 31 (35); *Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 2, 18 (9/2010); *Stapperfend*, IFSt-Schrift Nr. 464, 2010, 15; *Wüstemann/Wüstemann*, FS Krawitz, 2010, 751 (755); *Hennrichs*, WPg 2011, 861 (863); *Drüen*, GmbHR 2013, 505 (508); *Pöschke* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 238 HGB Rz. 42; *Schulze-Osterloh* in HdJ, Abt. I/1 Rz. 14 (9/2022); *Bieg/Waschbusch* in *Böcking* ua., Beck-HdR, A 100 Rz. 38 (3/2020); *von Wolfersdorff*, FR 2020, 610 (611); *Anzinger* in AOS, 7. Aufl.

2023, § 238 HGB Rz. 86, 88; *Drüen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 243 HGB Rz. 29; *Traut* in BeckOGK Bilanzrecht, § 238 HGB Rz. 46 (10/2023); *Dörschell/Linde* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 3; *Drüen*, *StuW* 2024, 289 (290); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.50; *Justenhoven/Usinger* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 12; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 209 (7/2024); ähnlich *Ballwieser* in *MüKo HGB*, 5. Aufl. 2024, § 238 HGB Rz. 20 („überindividuelle Verhaltensnormen“). Zur Zulässigkeit unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht *Drüen*, *DStR* 2024, 1258 (1259 f.). Kritisch insoweit *Dicken/Breuer*, FS Henssler, 2023, 817 (819) – „nicht nur unbestimmt ... auch undeutlich, unklar und kaum bestimmbar“.

Dafür spricht die weitgehende, wenn auch nicht abschließende, Kodifizierung von GoB im HGB durch das BilMoG v. 25.5.2009 (*Solmecke*, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 13; ähnlich *Stapperfend*, *IFSt-Schrift* Nr. 464, 2010, 16). Die GoB werden auch als „Generalnormen für den Jahresabschluss“ bezeichnet (vgl. *Drüen*, *DStR* 2024, 1258 [1259]).

307 **bb) Handelsbräuche**

In früherer Zeit wurden GoB demgegenüber teilweise als Handelsbräuche angesehen.

Kruse, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 3. Aufl. 1978, 52 ff.; ähnlich noch heute *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 238 HGB Rz. 12 (teilweise Gewohnheitsrecht, teilweise Handelsbrauch); aA bereits *Döllerer*, BB 1959, 1217; *Moxter*, FS von Wysocki, 1985, 17 (19 f.).

Das Vorliegen eines Handelsbrauches setzt allerdings voraus, dass eine tatsächliche Übung besteht, die sich mit Zustimmung der Beteiligten – hier der buchführenden Kaufleute – über einen längeren Zeitraum erstreckt (*Leyens* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 346 HGB Rz. 12). Jedenfalls an der Voraussetzung der Zustimmung der Beteiligten – hier der buchführenden Kaufleute – fehlt es seit der Kodifizierung der GoB durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102), die zur Folge hat, dass die GoB zwingend zu beachten sind, so dass heute von einem Handelsbrauch nicht mehr ausgegangen werden kann.

308 **cc) Gewohnheitsrecht**

Gelegentlich wurden jedenfalls auch Teile der GoB, soweit sie nicht kodifiziert sind, als Gewohnheitsrecht bezeichnet.

Beisse, FS Moxter, 1994, 3 (24); ähnlich noch heute *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 238 HGB Rz. 12 (teilweise Gewohnheitsrecht, teilweise Handelsbrauch); aA bereits *Döllerer*, BB 1959, 1217.

309–310 Einstweilen frei.

d) Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

311 **aa) Induktive Methode**

Ableitung aus der tatsächlichen Übung der Kaufleute: Mit der Auffassung, dass GoB Handelsbräuche darstellten, ging die Ansicht einher, sie seien durch die Beobachtung der tatsächlichen Übung der Kaufleute abzuleiten (vgl. *Beisse*, FS Beusch, 1993, 77 [81]; *Baetge/Zülch* in *HdJ*, Abt. I/2 Rz. 20 [9/2010]). Diese sog. induktive Methode geht auf die Vorstellung des Gesetzgebers des § 38 HGB aF zu-

rück, der meinte, dass die Frage, wie „die Bücher geführt werden müssen“, nach „den Gepflogenheiten sogfältiger Kaufleute“ beurteilt werden solle (vgl. *Wüstemann/Wüstemann*, FS Krawitz, 2010, 751 [754], Fn. 7). Dabei verschob sich mit der Zeit der Schwerpunkt vom Handelsbrauch zur Verkehrsanschauung (*Moxter*, FS von Wysocki, 1985, 17 [20]). Maßgeblich war nicht mehr unbedingt die tatsächliche Übung der Kaufleute, sondern es wurde auf diejenigen Gepflogenheiten abgestellt, die ordentliche und ehrenwerte Kaufleute für richtig befanden (vgl. *Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 20 [9/2010]; *Bieg/Waschbusch* in *Böcking* ua. Beck-HdR, A 100 Rz. 47 [3/2020]; *von Wolfersdorff*, FR 2020, 610 [611]; *Bense*, DStR 2021, 52 [53]). In diesem Sinne hielt es auch der BFH für maßgeblich „was das allgemeine Bewußtsein der anständigen und ordentlichen Kaufmannschaft ... hierunter [den GoB] versteht“ und stellte auf die Gewohnheiten und Gebräuche der Kaufmannschaft ab, „sofern sie sich nicht als Mißbrauch, als Willkür oder als Lässigkeit in der Erfüllung der Buchführung darstellen oder mit positiv-rechtlichen Regelungen im Widerspruch stehen“ (BFH v. 12.5.1966 – IV 472/60, BStBl. III 1966, 371 [372]).

Kritik: Auch wenn die Einschränkung auf die Gepflogenheiten auf die ordentlichen und ehrenwerten Kaufleute geeignet gewesen sein mag, missbräuchliches Verhalten als Quelle von GoB auszuschließen (vgl. *Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 20 [9/2010]), so gelangte man doch recht bald zu der Erkenntnis, dass die induktive Methode zur Gewinnung von GoB nicht geeignet sei.

Döllerer, BB 1959, 1217 (1220); *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 29; *Schneider*, StuW 1983, 141; *Beisse*, StuW 1984, 1 (7).

Zum einen können die GoB, die Rechtsnormen darstellen (vgl. Anm. 306), nicht vom Verhalten derjenigen Gruppe bestimmt werden, die Adressaten der Normen sind (*Ballwieser* in MüKo HGB, 5. Aufl. 2024, § 238 HGB Rz. 21; ähnlich *Schulze-Osterloh* in HdJ, Abt. I/1 Rz. 14 [9/2022]). Zum anderen versagt die induktive Methode, wenn sich eine einheitliche Handhabung bei den Unternehmen nicht feststellen lässt (*Wüstemann/Wüstemann*, FS Krawitz, 2010, 751 [756]) sowie bei neu auftretenden Bilanzierungsfragen, für die es noch keine kaufmännische Übung gibt.

Yoshida, FS Leffson, 1976, 49 (57); *Kohl*, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 12; *Euler*, Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, 1996, 7.

bb) Deduktive Methode

312

Ableitung aus den Zwecken der Rechnungslegung: Nach der lange Zeit weitgehend anerkannten deduktiven Methode sind GoB aus den Zwecken der Rechnungslegung abzuleiten.

Yoshida, FS Leffson, 1976, 49 (57); *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 29f.; *Moxter*, FS von Wysocki, 1985, 17 (20f.); *Beisse*, FS Beusch, 1993, 77 (81); *Kohl*, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 913; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 41; vgl. auch *Bense*, DStR 2021, 52 (53f.).

Besonders plastisch hat *Döllerer* dies formuliert: „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung werden ... durch Nachdenken ermittelt. Nachdenken darüber, wie eine konkrete Bilanzierungsfrage entschieden werden muß, um zu einer sachgerechten Bilanz zu gelangen. Der Ausdruck ‚sachgerechte Bilanz‘ soll nur eine Kurzfassung für die Zwecke sein, die eine Bilanz erfüllen muß“ (*Döllerer*, BB 1959, 1217 [1220]).

Betriebswirtschaftlich deduktive und handelsrechtlich deduktive Methode: Dabei wird teilweise zwischen der sog. betriebswirtschaftlich deduktiven und der sog. handelsrechtl. deduktiven Methode unterschieden (*Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 2, 21 f. [9/2010]). Die betriebswirtschaftlich deduktive Methode orientiert sich an den allgemeingültigen Zwecken des Jahresabschlusses (*Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 29 f.; *Yoshida*, FS Leffson, 1976, 49 [54 ff.]). Die handelsrechtl. deduktive Methode setzt es sich zum Ziel, zu einem den gesetzlichen Jahresabschlusszwecken entsprechenden Erg. zu gelangen.

In diesem Sinne BFH v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607 (609); BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291 (292).

Kritik: Sowohl der betriebswirtschaftlich deduktiven als auch der handelsrechtl. deduktiven Methode wird vorgeworfen, dass sich eindeutige Jahresabschlusszwecke weder im Bereich der Betriebswirtschaftslehre noch im geltenden gesetzlichen Gefüge ausmachen lassen.

Beisse, FS Beusch, 1993, 77 (81); *Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 21 f. (9/2010); *Bieg/Waschbusch* in Böcking ua., Beck-HdR, A 100 Rz. 47 (3/2020); ähnlich *Justenhoven/Usinger* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 17.

313 cc) Kombination von induktiver und deduktiver Methode

Für eine Kombination von induktiver und deduktiver Methode sprechen sich insbes. *Justenhoven/Usinger* aus. Das tatsächliche Verhalten der Unternehmen im Bereich der Buchführung soll danach zwar nicht allein maßgeblich sein, aber die deduktiv gewonnenen Erkenntnisse sollen anhand der tatsächlich festzustellenden Übung überprüft werden (*Justenhoven/Usinger* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 16; ähnlich *Traut* in BeckOGK Bilanzrecht, § 238 HGB Rz. 49 [10/2020]; *Pöschke* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 238 HGB Rz. 44). Im Zweifel, insbes. auch beim Auftreten neuer Bilanzierungsfragen, soll das deduktive Element dieser Methode den Vorrang beanspruchen (*Pöschke* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 238 HGB Rz. 44; *Justenhoven/Usinger* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 18).

314 dd) Hermeneutische Methode

Noch weitergehend hat die heute wohl hM die deduktive Methode zu einer sog. hermeneutischen Methode fortentwickelt.

Baetge/Zülch in HdJ, Abt. I/2 Rz. 23 ff. (9/2010); *Hennrichs*, WPg 2011, 861 (863); *Ballwieser* in MüKo HGB, 5. Aufl. 2024, § 238 HGB Rz. 23; *Bieg/Waschbusch* in Böcking ua., Beck-HdR, A 100 Rz. 48 (3/2020); *Traut* in BeckOGK Bilanzrecht, § 238 HGB Rz. 49 (10/2023); *von Wolfersdorff*, FR 2020, 610 (611); ebenso, aber ohne den Begriff „hermeneutisch“ zu verwenden, bereits *Beisse*, FS Beusch, 1993, 77 (81 f.).

Die hermeneutische Methode umfasst ebenfalls induktive und deduktive Elemente. So sollen die induktiv ermittelten Anschauungen, Interessen und Verhaltensweisen der Unternehmen einbezogen werden, indem man zB Schrifttumsbeiträge zu bilanzrechtl. Fragestellungen auswertet (*Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 24 [9/2010]). Darüber hinaus sollen hier zum einen Wortlaut, Systematik sowie Sinn und Zweck der handelsrechtl. Vorschriften und der ihnen zugrunde liegenden europarechtl. Vorgaben und zum anderen die Entstehungsgeschichte

und der historische Wille des Gesetzgebers der handelsrechtl. Normen herangezogen werden.

Baetge/Zülch in HdJ, Abt. I/2 Rz. 24 (9/2010); *Hennrichs*, WPg 2011, 861 (863); ähnlich *Anzinger* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 238 HGB Rz. 89.

Gleichzeitig sind die anzuwendenden Normen am Maßstab der Verfassung zu messen (*Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 24 [9/2010]). Auch die höchstrichterliche Rspr. ist Teil der Auslegung nach der hermeneutischen Methode (*Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 24 [9/2010]).

ee) Stellungnahme

315

Die hermeneutische Methode trägt dem Umstand Rechnung, dass die GoB mittlerweile – wenn auch nicht umfassend (vgl. Anm. 300) – kodifiziert sind und verbindet in sinnvoller Weise anerkannte Methoden der Gesetzesauslegung mit der zu Recht vor Inkrafttreten des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) als maßgeblich angesehenen deduktiven Methode, ohne jedoch die Auffassungen und Verfahrensweisen der Praxis als induktives Element außer Betracht zu lassen. Damit ist uE die hermeneutische Methode einer rein deduktiven Ermittlung der GoB oder gar der allein induktiven Methode vorzuziehen.

Einstweilen frei.

316–319

e) Die einzelnen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

aa) Bilanzwahrheit/Richtigkeit

Schrifttum: *Kaiser*, Berichtigung und Änderung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, Herne/Berlin 2000; *Kessler*, Das Vorabentscheidungsersuchen des FG Hamburg vom 22. April 1999 in Sachen Bilanzierung von Kreditrisiken: Paradebeispiel für einen misslungenen Vorlagebeschluss – Zugleich ein Beitrag zum Verhältnis von nationalem Steuerbilanzrecht und Gemeinschaftsrecht, IStR 2000, 531; *Luttermann*, Zum Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts, ZIP 2008, 1605; *Luttermann*, Bilanzregeln und Finanzkrise: Die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und Bilanzwahrheit als Beweismaß, StuW 2010, 346; *Glaser/Hachmeister*, Pflicht oder Wahlrecht zur Bildung bilanzieller Bewertungseinheiten nach dem BilMoG, BB 2011, 555; *Hildebrandt*, Führt die Nutzung von elektronischer Datenverarbeitung zur Abschaffung der Lifo-Bewertung?, DB 2011, 1999; *Kirsch*, Die Bedeutung der Generalnorm für den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz und nach dem Gesetz zur Erleichterung für Kleinstkapitalgesellschaften, DStZ 2013, 258; *Dziadkowski*, Bilanzwahrheit aus europäischer Sicht – zugleich Anmerkungen zum EuGH-Urteil Gimle SA, IStR 2014, 461; *Kolb/Plömpel*, Inventur des Vorratsvermögens: IT-gestützte Datenerfassung mit mobilen Endgeräten, WPg 2020, 1462.

(1) Kodifikation des Grundsatzes der Bilanzwahrheit

320

Der Grundsatz der Bilanzwahrheit wird heute allg. aus § 239 Abs. 2 HGB hergeleitet, der bestimmt, dass die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden müssen.

Pittroff/Schmidt/Siegel in Böcking ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 35 (1/2023); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 217 (7/2023); aA *Kupsch*, FS Börner, 1998, 31 (33 f.); *Kleindiek* in BeckOGK Bilanzrecht, § 243 HGB Rz. 7 (nicht kodifiziert); *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 243 HGB Rz. 5 (Herleitung aus § 246 Abs. 1 HGB).

Es handelt sich jedoch um einen althergebrachten GoB.

Dziadkowski, IStR 2014, 461 (464); vgl. auch BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 Rz. 59.

Er wurde bereits im Jahr 1873 vom Reichsoberhandelsgericht erwähnt (Urt. v. 3.12.1873 – Rep. 934/73, ROHGE 12, 15: Die Bilanz soll „der objektiven Wahrheit möglichst nahe kommen“). Im Schrifttum wird der Grundsatz als einer der ältesten und zugleich problematischsten Bilanzierungsgrundsätze bezeichnet (so *Rümmele*, Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung, 1991, 126).

Das HGB spricht in § 239 Abs. 2 denn auch von „richtig“, nicht von „wahr“. Daher wird der Grundsatz der Bilanzwahrheit teilweise insgesamt als „Prinzip der Richtigkeit“ bezeichnet (*Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.75). Er umfasst nach heute hM aber auch die Komponente der Willkürfreiheit.

Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 202 ff.; *Rümmele*, Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung, 1991, 126; *Solmecke*, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 125; *Glaser/Hachmeister*, BB 2011, 555 (559); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 53 (4/2013); *Klein-diek* in BeckOGK Bilanzrecht, § 243 HGB Rz. 8 (11/2023). Vgl. auch Anm. 323.

Die Notwendigkeit der willkürfreien Buchführung und Bilanzierung kommt in allen Bereichen zum Tragen, in denen sich nicht eine eindeutige Möglichkeit der Bilanzierung finden lässt, sondern ein Beurteilungsspielraum besteht. Dies ist insbes. bei der Bewertung häufig der Fall (*Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 202). Der Grundsatz der Bilanzwahrheit gilt aber auch für den Ansatz von Bilanzposten (*Luttermann*, StuW 2010, 346 [348]).

321 (2) Geltungsbereich des Grundsatzes der Bilanzwahrheit

Handelsrechtliche Gewinnermittlung:

- ▶ *Buchführung*: Die Geltung des Grundsatzes der Bilanzwahrheit bzw. Richtigkeit für die Buchführung ergibt sich eindeutig aus dem Wortlaut des § 239 Abs. 2 HGB.
- ▶ *Inventur/Inventar*: Auch das Inventar muss richtig erstellt werden (*Quick/Walz* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 240 HGB Rz. 14 [11/2024]; *Kolb/Plömpel*, WPG 2020, 1462 [1465]).
- ▶ *Jahresabschluss*: Nach zutreffender allgemeiner Ansicht gilt der Grundsatz der Bilanzwahrheit bzw. das Prinzip der Richtigkeit und Willkürfreiheit aber auch – obwohl in § 243 HGB nicht besonders erwähnt – für den Jahresabschluss.

Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 205; *Solmecke*, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 124; *Pittroff/Schmidt/Siegel* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 35 (1/2023). Besonders auf die Geltung des Grundsatzes der Bilanzwahrheit auch für die GuV weist *Merk* in *Hopt*, 44. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 5, hin.

Steuerliche Gewinnermittlung: Insbesondere gilt der Grundsatz der Bilanzwahrheit auch für die StBil. (*Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rz. D 67).

(3) Begriff der Bilanzwahrheit

322

Der Begriff „Wahrheit“ entstammt eher der philosophischen Begriffswelt (*Dziadkowski*, IStR 2014, 461 [464]). Er wird definiert als „Übereinstimmung mit den Tatsachen und der Wirklichkeit“ (*Kaiser*, Berichtigung und Änderung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, 2000, 134) und schließt damit einen Absolutheitsanspruch ein (*Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 196; *Kaiser*, Berichtigung und Änderung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, 2000, 134). Eine absolute Wahrheit ist im Bereich der Buchführung und Bilanzierung indes nicht vorstellbar (*Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 55 [9/2010]); daher wird der Begriff „Wahrheit“ für die Beurteilung von Bilanzierungsfragen als ein „zu viel versprechender Begriff“ (so *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.75) angesehen. *Leffson* hält den Begriff der Wahrheit im Zusammenhang mit der kaufmännischen Buchführung für nicht angebracht (*Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 200). Der Grundsatz der Bilanzwahrheit wird heute auch als Prinzip der Richtigkeit und Willkürfreiheit bezeichnet (*Kupsch/Achtert*, BB 1997, 1403; *Kirsch*, DStZ 2013, 258 [259]; vgl. auch Anm. 320). „Richtig“ ist nach verbreiteter Definition etwas, wenn es so ist, wie es sein soll (*Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 196; *Kaiser*, Berichtigung und Änderung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, 2000, 134). Im Anschluss an dieses Verständnis besagt der Grundsatz der Bilanzwahrheit nach heute hM, dass die laufende Buchführung und der Jahresabschluss unter Befolgung der dafür geltenden Normen aufzustellen sind.

Solmecke, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 35; *Kleindiek* in BeckOGK Bilanzrecht, § 243 HGB Rz. 7 (11/2023); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 217 (7/2024).

Gemessen an diesen sind Buchführung und Bilanz „richtig“ oder „falsch“, aber nicht „wahr“ oder „unwahr“ (*Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 200 f.; *Kaiser*, Berichtigung und Änderung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, 2000, 134).

(4) Inhalt des Grundsatzes der Bilanzwahrheit

323

Richtigkeit:

- *Richtigkeit der Buchführung* ist gegeben, wenn sie auf den zutreffenden Grundaufzeichnungen basiert und diese die darzustellenden Sachverhalte richtig wiedergeben.

Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 201; *Solmecke*, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 124.

Insbesondere die Zahlen, die keinen unternehmerischen Beurteilungsspielraum lassen, müssen richtig in der laufenden Buchführung erscheinen (*Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 200 f.).

- *Richtigkeit des Inventars* ist zu bejahen, wenn die Angaben über Art, Menge und Wert der erfassten Vermögensgegenstände und Schulden zutr. sind (ebenso bezogen auf Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens *Kolb/Plömpel*, WPg 2020, 1462 [1465]).

- *Richtigkeit des Jahresabschlusses* erfordert im Einzelnen, dass der Abschluss aus der richtigen Buchführung abgeleitet ist, die einzelnen aufgeführten Posten tatsächlich vorhanden und sachlich zutr. bezeichnet sind und die Werte nach den dafür maßgeblichen Vorschriften und GoB ermittelt wurden (*Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 201; *Kirsch*, DStZ 2013, 258 [260]).

Willkürfreiheit bedeutet zum einen, dass sich plausible Gründe für die Wahl des Ansatzes bzw. der Bewertung nennen lassen (so *Pittroff/Schmidt/Siegel* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 37 [1/2023], für die Bewertung). Der Bilanzierende selbst muss die notwendigen Schätzungen oder Prognosen für zutr. und die Darstellung insgesamt für der Realität entsprechend halten.

Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 203; *Solmecke*, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 125; *Kirsch*, DStZ 2013, 258 (260); ähnlich *Kupsch/Achtert*, BB 1997, 1403 („Übereinstimmung von Rechnungslegungsinformationen und innerer Überzeugung des Bilanzierenden“).

Er muss der Ansicht sein, dass der Abschluss den zugrunde liegenden Regelungen entspricht (*Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 203 f.). Insbesondere haben sachfremde Erwägungen zu unterbleiben (*Kupsch/Achtert*, BB 1997, 1403 [1404]; *Kleindiek* in BeckOGK Bilanzrecht, § 243 HGB Rz. 8 [11/2023]).

Die Ausübung von Wahlrechten im Rahmen bilanzpolitischer Erwägungen ist jedoch zulässig.

324 (5) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und zum Einblicksgebot (true and fair view)

Bilanzklarheit: Der Grundsatz der Bilanzwahrheit ist das materielle Pendant zum formalen Grundsatz der Bilanzklarheit (*Luttermann*, StuW 2010, 346 [351]; *Kleindiek* in BeckOGK Bilanzrecht, § 243 HGB Rz. 7 [11/2023]; zum Grundsatz der Bilanzklarheit s. Anm. 328 ff.).

Vollständigkeitsprinzip: Das Vollständigkeitsprinzip (s. Anm. 355 ff.) überschneidet sich mit dem Grundsatz der Bilanzwahrheit. Teilweise wird das Vollständigkeitsprinzip als Ausprägung des Grundsatzes der Bilanzwahrheit angesehen (*Kleindiek* in BeckOGK Bilanzrecht, § 243 HGB Rz. 7 [11/2023]). Bilanzwahrheit ist nur zu erreichen, wenn die Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in der Buchführung und die Ansätze in der Bilanz vollständig sind.

Stetigkeitsprinzip: Das Stetigkeitsprinzip (s. Anm. 345 ff.) überschneidet sich mit dem Grundsatz der Bilanzwahrheit insoweit, als letzterer die Willkürfreiheit umfasst und diese auch das Festhalten an einmal gewählten Methoden verlangt (vgl. *Velte*, StuW 2014, 240 [249]).

Wesentlichkeitsprinzip: Das Wesentlichkeitsprinzip und der Grundsatz der Bilanzwahrheit bestehen uE konfliktfrei nebeneinander (glA *Marx*, FR 2011, 267 [268]). Auch wenn das Wesentlichkeitsprinzip es gestattet, im Rahmen der Bewertung vereinfachende Schätzungen vorzunehmen, so dürfen diese doch nicht dazu führen, dass die Buchführung oder der Jahresabschluss nach den Vorstellungen des Bilanzierenden nicht mehr den Tatsachen und den Vorgaben des Handelsrechts bzw. der übrigen GoB entsprechen. Der Grundsatz der Bilanz-

wahrheit ist auch bei Anwendung des Wesentlichkeitsprinzips zu wahren. Demgegenüber wird im Schrifttum die Ansicht vertreten, das Wesentlichkeitsprinzip modifiziere den Grundsatz der Bilanzwahrheit (*Hirschberger/Leuz*, DB 2012, 2529 [2531]) oder schränke diesen ein (*Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 290 [7/2024]).

Vorsichtsprinzip: Die Befolgung des Vorsichtsprinzips (s. Anm. 375 ff.) darf nicht dazu führen, dass der Grundsatz der Bilanzwahrheit bzw. das Prinzip der Richtigkeit verletzt werden.

True and fair view: Vom Grundsatz der Bilanzwahrheit bzw. Prinzip der Richtigkeit ist das Gebot des *true and fair view* (auch Einblicksgebot genannt), das mit § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB Eingang in das deutsche Handelsbilanzrecht gefunden hat, zu unterscheiden. Dieses Gebot, das besagt, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der KapGes. zu vermitteln hat, gilt nicht für alle buchführenden Kaufleute, sondern nur für KapGes., Genossenschaften (vgl. § 336 Abs. 2 HGB), Kreditinstitute (§ 340a HGB) und VU (§ 341a Abs. 1 HGB). Es handelt sich nicht um einen GoB.

Beisse, BFuP 1990, 499 (507, 509); *Beisse*, FS Beusch, 1993, 77 (78); *Beisse*, BB 1999, 2180 (2182); *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 22; *Wüstemann/Kierzek*, ZfbF 2007, 882 (888); *Wüstemann/Wüstemann*, ZfB 2009, 31 (36); *Ballwieser in Böcking* ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 90 (8/2019); *Hennrichs in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.84 ff.; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 89 (7/2024); aA *Weber-Grellet in Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 83.

Dies zeigt sich schon daran, dass der Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens selbst unter Beachtung der GoB (und nicht etwa „unter Beachtung der übrigen GoB“, vgl. *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 89 [7/2024]) zu gewähren ist. Es ist daher zumindest missverständlich, wenn teilweise das Gebot des *true and fair view* mit dem Grundsatz der Bilanzwahrheit gleichgesetzt wird.

So zB von *Kessler*, IStR 2000, 531 (536); *Luttermann*, ZIP 2008, 1605; *Luttermann*, StuW 2010, 346 (351); *Luttermann*, NZG 2013, 1128 (1130); *Hennrichs*, WPg 2015, 315 (317).

Das Einblicksgebot kann als Auslegungshilfe für die Vorschriften über die Rechnungslegung herangezogen werden (*Kirsch*, DStZ 2013, 258 [260]; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 89 [7/2024]; *Kliem/Rimmelspacher in Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 264 HGB Rz. 30).

Einstweilen frei.

325–327

bb) Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit

Schrifttum: *Luttermann*, Bilanzregeln und Finanzkrise: Die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und Bilanzwahrheit als Beweismaß, StuW 2010, 346.

(1) Kodifikation des Grundsatzes der Bilanzklarheit

328

Der Grundsatz der Bilanzklarheit ist für den Jahresabschluss in § 243 Abs. 2 HGB festgeschrieben. Er war aber bereits zuvor als GoB anerkannt (*Pöschke in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 243 HGB Rz. 20) und findet sich auch in Art. 4 Abs. 2 der Bilanzrichtlinie v. 26.6.2013 (RL 2013/34/EU, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19).

Der Grundsatz wird konkretisiert durch das in § 247 HGB kodifizierte Gebot der hinreichenden Aufgliederung.

Kirsch/Brötzmann/Wätjen/von Wieding in Baetge/Kirsch/Thiele, § 243 HGB Rz. 82 (10/2018); Kleindiek in BeckOGK Bilanzrecht, § 243 HGB Rz. 13 (11/2023); Naumann/Breker/Siebler/Weiser in HdJ, Abt. I/7 Rz. 54 (4/2013); Pöschke in Staub, 6. Aufl. 2021, § 243 HGB Rz. 24; Ballwieser in Böcking ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 77 (8/2019); Drüen in AOS, 7. Aufl. 2023, § 243 HGB Rz. 49; Justenhoven/Usinger in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 50.

Auch das in § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB festgeschriebene Saldierungsverbot (dazu Anm. 440 ff.) dient der Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses und wird daher zutr. als Konkretisierung des Grundsatzes der Bilanzklarheit angesehen.

Vgl. *Pöschke in Staub, 6. Aufl. 2021, § 243 HGB Rz. 24; Kirsch/Brötzmann/Wätjen/von Wieding in Baetge/Kirsch/Thiele, § 243 HGB Rz. 82 (10/2018); Ballwieser in Böcking ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 9, 77 (8/2019); Dörschell/Linde in Bertram/Kessler/Müller, 15. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 26; Drüen in AOS, 7. Aufl. 2023, § 243 HGB Rz. 49; Justenhoven/Usinger in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 50.*

Teilweise werden die Gebote, den Jahresabschluss in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen (§ 244 HGB), ebenfalls dem Grundsatz der Bilanzklarheit zugerechnet (*Winnefeld, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rz. D 81*).

329 (2) Geltungsbereich des Grundsatzes der Bilanzklarheit

Handelsrechtliche Gewinnermittlung:

- ▶ *Buchführung*: Obwohl der Grundsatz der Bilanzklarheit ausdrücklich nur für den Jahresabschluss kodifiziert worden ist, muss auch die Buchführung klar und übersichtlich geführt sein (*Winnefeld, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rz. D 80*; ähnlich *Pöschke in Staub, 6. Aufl. 2021, § 243 HGB Rz. 23*). Nur so kann dem Gebot des § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB genüge getan werden, dass die Buchführung so beschaffen sein muss, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Dementsprechend müssen auch die einzelnen Geschäftsvorfälle eindeutig bezeichnet und so geordnet sein, dass von einer klaren und übersichtlichen Darstellung gesprochen werden kann (*Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 208*).
- ▶ *Inventar/Inventur*: Auch im Hinblick auf das Inventar ist eine möglichst klare und übersichtliche Darstellung zu fordern, da ein nicht am Grundsatz der Klarheit orientiertes Inventar seinem Zweck nicht gerecht werden kann.
- ▶ *Jahresabschluss*: Der Grundsatz der Bilanzklarheit gilt für alle Bestandteile des Jahresabschlusses, also die Bilanz und die GuV sowie ggf. für den Anhang.

Pöschke in Staub, 6. Aufl. 2021, § 243 HGB Rz. 20; Kirsch/Brötzmann/Wätjen/von Wieding in Baetge/Kirsch/Thiele, § 243 HGB Rz. 81 (10/2018); Ballwieser in Böcking ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 76 (8/2019); insbes. für die GuV vgl. Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 215 ff.; Kirsch/Brötzmann/Wätjen/von Wieding in Baetge/Kirsch/Thiele, § 243 HGB Rz. 97 ff. (10/2018); Kleindiek in BeckOGK Bilanzrecht, § 243 HGB Rz. 18 (11/2023); Dörschell/Linde in Bertram/Kessler/Müller, 15. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 20; Justenhoven/Usinger in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 46.

- *Lagebericht*: Auch der nach § 264 Abs. 1 HGB von KapGes. aufzustellende Lagebericht, der nicht Teil des Jahresabschlusses ist, muss klar und übersichtlich sein.

Kirsch/Brötzmann/Wätjen/von Wieding in Baetge/Kirsch/Thiele, § 243 HGB Rz. 81 (10/2018); *Dörschell/Linde in Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 20; *Justenhoven/Usinger in Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 46.

Steuerliche Gewinnermittlung: Der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit ist auch für die stl. Gewinnermittlung zu befolgen.

(3) Begriff der Bilanzklarheit

330

Das Prinzip der Bilanzklarheit stellt einen formalen GoB dar. Er betrifft die Art der Darstellung; diese hat klar und übersichtlich zu sein. Die geforderte Klarheit kann man auch als Verständlichkeit bezeichnen (*Ballwieser in Böcking ua.*, Beck-HdR, B 105 Rz. 76 [8/2019]). Die einzelnen Posten des Jahresabschlusses müssen zum einen eindeutig und zutr. bezeichnet werden; zum anderen müssen die einzelnen Teile des Jahresabschlusses in nachvollziehbarer Weise gegliedert werden (*Naumann/Breker/Siebler/Weiser in HdJ*, Abt. I/7 Rz. 54 [4/2013]). Die Verhältnisse dürfen nicht verschleiert werden (*Justenhoven/Usinger in Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 46); ebenso wenig darf der Rechnungslegungsadressat irreführt werden (*Kleindiek in BeckOGK Bilanzrecht*, § 243 HGB Rz. 13 [11/2023]). Auf der Seite des Adressaten ist – in den Worten des § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB – auf einen „sachverständigen Dritten“ bzw. – in den Worten *Leffsons* – auf „einen des Bilanzlesens Kundigen“ (*Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 209) abzustellen (ähnlich *Naumann/Breker/Siebler/Weiser in HdJ*, Abt. I/7 Rz. 54 [4/2013], „mit der Rechnungslegung durchschnittlich vertrauten Adressaten“).

(4) Inhalt des Grundsatzes der Bilanzklarheit

331

Bezeichnung der Geschäftsvorfälle in der Buchführung und der Posten des Jahresabschlusses: Die Geschäftsvorfälle in der Buchführung und die Posten des Jahresabschlusses müssen in der Weise bezeichnet werden, dass der Inhalt erkennbar gemacht wird (*Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 210). Die Bezeichnungen müssen möglichst eindeutig sein (*Pöschke in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 243 HGB Rz. 21); ungewöhnliche, verkürzte, unbestimmte und unverständliche Bezeichnungen sollen vermieden werden (*Kirsch/Brötzmann/Wätjen/von Wieding in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 243 HGB Rz. 90 [10/2018]). Für gleichartige Sachverhalte sind gleichlautende Bezeichnungen und für unterschiedliche Sachverhalte sind verschiedenartige Bezeichnungen zu wählen (*Pöschke in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 243 HGB Rz. 21; *Kirsch/Brötzmann/Wätjen/von Wieding in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 243 HGB Rz. 90 [10/2018]).

Die einmal gewählte Bezeichnung ist grds. beizubehalten (*Kirsch/Brötzmann/Wätjen/von Wieding in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 243 HGB Rz. 90 [10/2018]; *Justenhoven/Usinger in Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 53), es sei denn, eine Änderung der Bezeichnung ist gerade im Hinblick auf die Klarheit des Jahresabschlusses erforderlich (*Justenhoven/Usinger in Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 53). Soweit darüber hinaus gefordert wird, dass die Posten des Jahresabschlusses sachlich zutr. bezeichnet werden müssen (so *Kirsch/Brötzmann/*

Wätjen in Baetge/Kirsch/Thiele, § 243 HGB Rz. 90 [10/2018]), handelt es sich nicht um ein Element der Bilanzklarheit, sondern, weil den Inhalt des Jahresabschlusses betr., um ein Element der Bilanzwahrheit (*Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 210f.; vgl. auch Anm. 323).

Gliederung des Jahresabschlusses: Die Bilanz und die GuV sind in hinreichender Tiefe aufzugliedern.

Für die Bilanz ebenso *Ballwieser in Böcking* ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 77 (8/2019); *Justenhoven/Usinger* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 52.

Das bedeutet einerseits, dass Posten nicht auf einer höheren Ebene zusammengefasst werden dürfen, wenn zum Verständnis eine Aufgliederung erforderlich ist. Andererseits kann eine zu kleinteilige Untergliederung dem Grundsatz der Bilanzklarheit entgegenstehen, weil sie verhindert, dass der Adressat sich einen Überblick über die Verhältnisse verschaffen kann (*Kirsch/Brötzmann/Wätjen/von Wieding in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 243 HGB Rz. 88 [10/2018]; *Justenhoven/Usinger* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 57 aE; ähnlich *Drüen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 243 HGB Rz. 49).

Die einmal gewählte Reihenfolge der aufgeführten Posten muss grds. unverändert bleiben, es sei denn, eine Änderung der Reihenfolge ist gerade im Hinblick auf den Grundsatz der Bilanzklarheit erforderlich (*Justenhoven/Usinger* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 54).

In der Praxis orientieren sich vielfach auch diejenigen bilanzierenden Unternehmen, für die die Anwendung der §§ 266, 275 HGB nicht vorgeschrieben ist, an den dort enthaltenen Gliederungsschemata (vgl. für die Bilanzgliederung *Kleindiek* in BeckOGK Bilanzrecht, § 243 HGB Rz. 14 [11/2023]). Diese Unternehmen können die jeweiligen Gliederungsschemata allerdings abwandeln, verkürzen oder tiefer untergliedern, sofern die Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses gewahrt ist (*Justenhoven/Usinger* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 57).

Form der Darstellung: Der Grundsatz der Bilanzklarheit gibt keine bestimmte Form der Darstellung vor. In aller Regel wird die Bilanz in Kontoform und die GuV in Staffelform aufgestellt. Für KapGes. ist dies in § 266 Abs. 1 Satz 1 HGB (Bilanz) bzw. in § 275 Abs. 1 Satz 1 HGB (GuV) vorgeschrieben. Andere bilanzierende Unternehmen könnten auch anders verfahren, also zB die Bilanz in Staffelform und die GuV in Kontoform aufstellen, wenn dies in klarer und übersichtlicher Form geschieht (*Drüen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 243 HGB Rz. 49; *Kleindiek* in BeckOGK Bilanzrecht, § 243 HGB Rz. 16, 19 [11/2023]; zurückhaltender *Pöschke* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 243 HGB Rz. 27).

Kein inhaltlicher Gehalt des Grundsatzes der Bilanzklarheit: Zu weitgehend ist es uE, wenn dem Grundsatz der Bilanzklarheit auch die Aufgabe aufgebürdet wird, durch die einzelnen Bilanzposten die Mittelherkunft und -verwendung zu dokumentieren (so aber *Kleindiek* in BeckOGK Bilanzrecht, § 243 HGB Rz. 14 [11/2023]). Die Bilanz als Ganzes ist geeignet, dem Rechnungslegungsadressaten diese Erkenntnis zu vermitteln. Es handelt sich jedoch um eine inhaltliche Information, die mit dem formalen Grundsatz der Bilanzklarheit nichts zu tun hat.

332 (5) Grenzen des Grundsatzes der Bilanzklarheit

Der Grundsatz der Bilanzklarheit findet seine Grenze für bestimmte Unternehmen, für die spezielle Regelungen hinsichtlich der Aufstellung des Jahresabschlusses

ses bestehen, dort, wo diese Regelungen eingreifen. Solche Vorschriften finden sich zB für KapGes. in den §§ 265, 266, 275 und 277 HGB, für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute in § 340a Abs. 2 Satz 2 HGB und für VU in § 341a Abs. 2 Satz 2 HGB. Sie sind ohne Rücksicht auf die Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses zwingend zu befolgen (*Kirsch/Brötzmann/Wätjen/von Wieding* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 243 HGB Rz. 84 [10/2018]).

(6) Verhältnis des Grundsatzes der Bilanzklarheit zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

333

Bilanzwahrheit: Der Grundsatz der Bilanzklarheit ist das formelle Pendant zum materiellen Grundsatz der Bilanzwahrheit (*Luttermann*, StuW 2010, 346 [351]; *Kleindiek* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 243 HGB Rz. 7 [11/2023]). Während der Grundsatz der Bilanzwahrheit verlangt, dass der Jahresabschluss inhaltlich richtig sein muss, muss er nach dem Grundsatz der Bilanzklarheit zudem formal richtig aufgestellt sein (*Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 207).

Saldierungsverbot: Das Saldierungsverbot (Anm. 440 ff.) ist eine Ausprägung des Grundsatzes der Bilanzklarheit (vgl. Anm. 328).

Wesentlichkeitsprinzip: Das Wesentlichkeitsprinzip ergänzt den Grundsatz der Bilanzklarheit (*Schiffers/Strahl/Fuhrmann/Veit* in *Korn*, § 5 Rz. 150 [10/2022]).

Einstweilen frei.

334–336

cc) Bilanzidentität (formelle Bilanzkontinuität)/Bilanzenzusammenhang

Schrifttum: *Hense*, Rechtsfolgen nichtiger Jahresabschlüsse und Konsequenzen für die Folgeabschlüsse, WPg 1993, 716; *Kropff*, Auswirkungen der Nichtigkeit eines Jahresabschlusses auf die Folgeabschlüsse, in *Förschle/Kaiser/Moxter* (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, FS Wolfgang-Dieter Budde, München 1995, 341; *Heß*, Kommentar zu FG Köln v. 1.3.2016 – 15 K 317/12, BB 2016, 1394; *Weber-Grellet*, BB-Rechtsprechungsreport zu 2015 veröffentlichten bilanzsteuerrechtlichen BFH-Urteilen, BB 2016, 43; *Farwick*, Zur Nachholbarkeit einer in der Vergangenheit unterlassenen Einlage, StuB 2019, 848; *Tiedchen*, Bilanzberichterstattung und Bilanzänderung, in *Schulze-Osterloh/Hennrichs/J. Wüstemann/S. Wüstemann* (Hrsg.), HdJ Abt. I/16, Loseblatt.

(1) Kodifikation des Grundsatzes der Bilanzidentität

337

Der Grundsatz der Bilanzidentität, der häufig auch als Grundsatz der formellen Bilanzkontinuität bezeichnet wird, findet sich in § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB, nach dem die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz mit denen der Schlussbilanz des vorherigen Geschäftsjahres übereinstimmen müssen. Dabei ist der Begriff „Eröffnungsbilanz“ nicht so zu verstehen, dass das Unternehmen in jedem Jahr eine solche Bilanz zu erstellen hätte; gemeint ist vielmehr, dass die Salden auf den Bestandskonten wertmäßig denjenigen der Schlussbilanz des Vorjahres entsprechen müssen.

Schulze-Osterloh in *Baumbach/Hueck*, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 316; *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 24 (10/2011); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 9; *Meyering/Gröne* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 55; *Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 13 (9/2023); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 22; *Kliem/Büssow* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 5, 7; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 24.

Es handelt sich um einen allg. anerkannten GoB.

Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 225; *Kanzler in Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 1110; *Korn/Strahl* ua. in *Korn*, § 4 Rz. 426 (1/2024).

338 (2) Geltungsbereich des Grundsatzes der Bilanzidentität

Handelsrechtlicher Jahresabschluss: Nach dem Wortlaut des § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB gilt der Grundsatz der Bilanzidentität nur für die Wertansätze des Jahresabschlusses. Es ist aber anerkannt, dass er auch über den Wortlaut hinaus für die Ansätze des Jahresabschlusses dem Grunde nach zu beachten ist, dh., dass zwischen der Aufstellung der Schlussbilanz und den Eröffnungsbuchungen für das Folgejahr Bilanzposten weder hinzukommen noch entfallen dürfen.

Hossfeld, BB 1996, 1707 (1708); *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 25 (10/2011); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in *HdJ*, Abt. I/7 Rz. 107 (4/2013); *Farwick*, StuB 2019, 848; *Meyering/Gröne* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 58; *Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 12 (9/2023); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 25; *Kliem/Büssow* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 8; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 25.

Zu den Bilanzposten, die danach unverändert übernommen werden müssen, gehören auch die Bestandteile des Eigenkapitals.

Baetge/Ziesemer/Schmidt in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 25 (10/2011); *Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 8 (9/2020); *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 25.

Steuerliche Gewinnermittlung: Steuerlich wird der Grundsatz der Bilanzidentität als Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs bezeichnet.

BFH v. 15.11.2011 – I R 96/10, BFH/NV 2012, 991 Rz. 14; BFH v. 26.2.2014 – I R 12/14, BFH/NV 2014, 1544 Rz. 18; vgl. auch bereits BFH v. 27.3.1962 – I 136/60 S, BStBl. III 1962, 273 (275); *Farwick*, StuB 2019, 848 (849); *Kanzler* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 1112; *Meyering/Gröne* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 54.

Er gilt gleichermaßen wie in der handelsrechtl. Rechnungslegung für den Ansatz der Bilanzposten einschließlich des Eigenkapitals (zur Geltung für die Kapitalkonten vgl. BFH v. 15.6.2010 – X B 40/10, BFH/NV 2010, 1632 Rz. 7) und für die Bewertung. Den Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs kann man auch § 4 Abs. 1 Satz 1 entnehmen, nach dem das Endvermögen eines Wj. dem Endvermögen des vorangegangenen Wj. gegenüberzustellen ist. Dies kann sinnhaft nur geschehen, wenn das Endvermögen des vorangegangenen Wj. zugleich das Anfangsvermögen des nächsten Wj. ist.

BFH v. 10.12.1991 – VIII R 17/87, BStBl. II 1992, 650 Rz. 17; *Heß*, BB 2016, 1394; *Kanzler* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 1112; *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 147 (10/2022); *Meyering/Gröne* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 54.

Zur Fehlerkorrektur in der stl. Gewinnermittlung vgl. Anm. 339.

Der Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs ist dabei betriebsbezogen zu verstehen; er gilt also interpersonell (BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/22, BStBl. II 2015, 759 Rz. 35; BFH v. 20.10.2015 – VIII R 33/13, BStBl. II 2016, 596 Rz. 24; *Kanzler* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 1112).

Dementsprechend ist er in allen Fällen zu beachten, in denen bestehende Buchwerte fortgeführt werden, so etwa bei unentgeltlichem Betriebsübergang gem. § 6 Abs. 3 (BFH v. 21.8.2012 – I B 179/11, BFH/NV 2013, 21; *Kanzler in Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 1112), bei Einbringung eines Betriebs (BFH v. 7.6.1982 – VIII R 296/88, BStBl. II 1988, 886; *Kanzler in Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 1112), bei formwechselnder Umwandlung (BFH v. 6.6.2013 – I R 36/12, BFH/NV 2014, 74 Rz. 14; *Kanzler in Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 1112), bei Verschmelzung (BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/22, BStBl. II 2015, 759 Rz. 35; *Kanzler in Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 1112) und Realteilung (BFH v. 20.10.2015 – VIII R 33/13, BStBl. II 2016, 596; *Kanzler in Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 1112).

(3) Inhalt des Grundsatzes der Bilanzidentität

339

Fortschreibung der Bilanzposten: Alle, aber auch nur die in der Schlussbilanz des Vorjahres vorhandenen Bilanzposten sind bei den Eröffnungsbuchungen mit den bestehenden Werten zu übernehmen. Es dürfen also keine bislang nicht vorhandenen Bilanzposten hinzugefügt und keine vorhandenen Bilanzposten weggelassen werden. Die Zuordnung zum Anlage- bzw. Umlaufvermögen ist beizubehalten (*Meyering/Gröne in AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 60). Die Wertansätze sind beizubehalten. Selbst Umbewertungen innerhalb eines Bilanzpostens sind unzulässig, auch wenn der Wert der Position insgesamt sich dadurch nicht verändert.

Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele, § 252 HGB Rz. 25 (10/2011); *Kleindiek in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 9; *Meyering/Gröne in AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 59; *Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 13 (9/2023); *Kliem/Büßow in Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 8.

Zulässig ist allerdings eine Änderung der Bezeichnung von Bilanzpositionen (*Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 226; *Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 13 (9/2023) und eine Änderung der Kontengliederung.

Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 226; *Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 26 (10/2011); *Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 13 (9/2023).

Darin liegt nur eine formelle Änderung der Bilanzierung. Inhaltlich bleiben alle Bilanzposten (wenn auch unter anderer Bezeichnung bzw. in anderer Reihenfolge) erhalten. Allerdings ist der Grundsatz der Bilanzklarheit zu beachten (vgl. Anm. 328).

Zweischneidigkeit der Bilanz: Der Grundsatz der Bilanzidentität hat die sog. Zweischneidigkeit der Bilanz zur Folge. Der fehlerhafte Ansatz oder die fehlerhafte Bewertung eines Bilanzpostens führen zwar im Jahr der fehlerhaften Bilanzierung zu einem unrichtigen Jahresabschluss; durch die Befolgung des Grundsatzes des Bilanzenzusammenhangs wirkt sich der Fehler jedoch in dem oder den Folgejahren in entgegengesetzter Richtung aus.

Strahl/Mirbach in Korn, § 4 Rz. 428 (4/2018); *Kanzler in Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 1110; *Meyering/Gröne in AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 53; *Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 14 (9/2023); *Kliem/Büßow in Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 6; *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 148 (1/2024); vgl. auch bereits BFH v. 27.3.1962 – I 136/60 S, BStBl. III 1962, 273 (275).

So führt zB das Unterlassen der Aktivierung eines abnutzbaren Vermögensgegenstands bzw. WG im Jahr der Anschaffung zum Ausweis eines zu hohen Aufwands, weil die Ausgabe nicht durch den Aktivposten neutralisiert, sondern erfolgswirksam wird. In den Folgejahren entfällt dann aber der Aufwand, der sich aus der Abschreibung (stl. AfA) des Vermögensgegenstands bzw. WG ergeben würde, so dass ein höherer Gewinn ausgewiesen wird. Im Falle der Anschaffung und Nichtaktivierung eines nicht abnutzbaren Vermögensgegenstands bzw. WG gilt im Prinzip nichts anderes, allerdings entsteht hier die gegenläufige Gewinnauswirkung erst im Falle der Notwendigkeit einer außerplanmäßigen Abschreibung bzw. Teilwertabschreibung oder beim Abgang des Vermögensgegenstands bzw. WG aus dem BV.

Ermittlung des Totalgewinns: Die Befolgung des Grundsatzes der Bilanzidentität mit der Wirkung der Zweischneidigkeit der Bilanz führt dazu, dass der Totalgewinn des Unternehmens als Summe der Erg. der einzelnen Geschäftsjahre zutr. ermittelt wird.

BFH v. 30.4.2013 – I B 151/12, BFH/NV 2013, 1572 Rz. 8; *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 225; *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 107 (4/2013); *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 51; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 14 (9/2023); *Kliem/Büssow* in Beck-Bil-Komm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 6.

Fehlerkorrektur in der steuerlichen Gewinnermittlung: Der Grundsatz der Bilanzidentität gilt als Grundsatz des formalen Bilanzenzusammenhangs auch in der stl. Gewinnermittlung (Anm. 338).

Bei der Fehlerkorrektur sind jedoch die allgemeinen Verfahrensvorschriften zu beachten. Findet sich ein Fehler in einer Bilanz, der ein Steuer- oder Feststellungsbescheid zugrunde liegt, welcher aus verfahrensrechtl. Gründen nicht mehr geändert werden kann, so ist deshalb nach stRspr. der unrichtige Bilanzansatz grds. in der Schlussbilanz des ersten Jahres richtigzustellen, in der dies unter Beachtung der für den Eintritt der Bestandskraft und der Verjährung maßgeblichen Vorschriften möglich ist.

BFH v. 19.7.2011 – IV R 53/09, BStBl. II 2011, 1017 Rz. 13; BFH v. 9.5.2012 – X R 38/10, BStBl. II 2012, 725 Rz. 22; BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 Rz. 77 mwN; BFH v. 17.6.2019 – IV R 19/16, BStBl. II 2019, 612 Rz. 25; vgl. auch *Tiedchen* in HdJ, Abt. I/16 Rz. 103ff. (7/2020). *Weber-Grellet*, BB 2016, 43 (49), bezeichnet diese Verfahrensweise als „notwendige[s] Korrektiv zu den Unsicherheiten und Vagheiten des Bilanzsteuerrechts“.

Eine Berichtigung der StBil. in dem ersten noch änderbaren Jahr setzt aber voraus, dass der Fehler noch vorhanden ist und sich nicht bereits aufgrund der Zweischneidigkeit der Bilanz ausgeglichen hat (*Bode* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 4 Rz. 121).

Auch ohne das Vorliegen bestandskräftiger StFestsetzungen entspricht es zB bei stl. Außenprüfungen allgemeiner Übung, unter Durchbrechung des Bilanzenzusammenhangs die letzte Bilanz zu berichtigen (*Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 110 [4/2013]; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 15.1 [9/2023]).

(4) Grenzen des Grundsatzes der Bilanzidentität**Durchbrechung des Grundsatzes der Bilanzidentität zulässig:**

- *Berücksichtigung von Ergebnisverwendungsbeschlüssen:* Nach hM ist es zulässig, Ergebnisverwendungsbeschlüsse, die in der Schlussbilanz noch nicht enthalten sind, sogleich im Rahmen der Eröffnungsbuchungen zu berücksichtigen, obwohl bei dieser Vorgehensweise der Grundsatz der Bilanzidentität hinsichtlich des Eigenkapitals und uU des Gewinn- und Verlustvortrags durchbrochen wird.

Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele, § 252 HGB Rz. 27 (10/2011); Meyer/Gröne in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 61; Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 17 (9/2023); Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 31; Kliem/Büssow in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 9; krit. insoweit aber Müller/Warnke in Bertram/Kessler/Müller, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 26.

- *Verschmelzung:* Bei Verschmelzungen mit Wirkung auf die juristische Sekunde zwischen zwei Wj. ist es zulässig, dies sogleich bei den Eröffnungsbuchungen des übernehmenden Unternehmens nachzuvollziehen (*Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 34; Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 17 [9/2023]*).
- *Übertragung einer Beteiligung:* Bei der Übertragung einer Beteiligung mit Wirkung auf die juristische Sekunde zwischen zwei Wj. (sog. Mitternachtsgeschäft) ist es zulässig, die Beteiligung, die in der Schlussbilanz des übertragenden Unternehmens enthalten war, dort in den Eröffnungsbuchungen entfallen zu lassen und sogleich im Rahmen der Eröffnungsbuchungen des übernehmenden Unternehmens zu berücksichtigen.

Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele, § 252 HGB Rz. 28 (10/2011); Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 17 (9/2023); Kliem/Büssow in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 10.

Unternehmen, die einen Anlagespiegel (§ 268 Abs. 2 HGB) zu erstellen haben, können allerdings nicht in dieser Weise verfahren; sie haben die Beteiligung als Zugang des neuen Wj. auszuweisen (*Kliem/Büssow in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 10; Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 17 [9/2023]*).

Durchbrechung des Grundsatzes der Bilanzidentität unzulässig:

- *Bilanzierungsfehler:* Ist eine Bilanz fehlerhaft und daher zu berichtigen oder soll sie, ohne fehlerhaft zu sein, geändert werden, darf dies nicht unter Durchbrechung des Grundsatzes der Bilanzidentität geschehen. Wenn die Berichtigung oder Änderung nicht in der Bilanz des laufenden Jahres, sondern in einer Bilanz eines vorangegangenen Jahres vorgenommen wird, sind alle darauf folgenden Bilanzen entsprechend zu ändern.

Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele, § 252 HGB Rz. 29 (10/2011); Kleindiek in Staub, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 10; Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 16 (9/2023); Müller/Warnke in Bertram/Kessler/Müller, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 30.

Das gilt auch im Falle der Nichtigkeit des Jahresabschlusses eines vorangegangenen Jahres.

Kropff, FS Budde, 1995, 341 (345f.); Kleindiek in Staub, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 10; Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 16 (9/2023); aA Hense, WPg 1993, 716 (718).

Zur Fehlerkorrektur in der stl. Gewinnermittlung vgl. allerdings Anm. 339.

- *Anpassung der Handelsbilanz an eine berichtigte Steuerbilanz:* Nicht zulässig ist die Durchbrechung des Grundsatzes der Bilanzidentität in der Weise, dass den Eröffnungsbuchungen nicht die Ansätze der letzten handelsrechtl. Schlussbilanz, sondern diejenigen einer geänderten StBil. zugrunde gelegt werden (Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 16 [9/2023]).

341 (5) Verhältnis des Grundsatzes der Bilanzidentität zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Stetigkeitsprinzip: Dem Grundsatz der formellen Bilanzkontinuität entspricht im Bereich der materiellen GoB das Stetigkeitsprinzip, das auch als Gebot der materiellen Bilanzkontinuität bezeichnet wird (Kleindiek in Staub, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 8; vgl. auch Velte, StuW 2014, 240 [241]).

Vollständigkeitsprinzip: Der Grundsatz der Bilanzidentität dient insoweit dem Vollständigkeitsgrundsatz, als zwischen Schlussbilanz und Eröffnungsbuchungen keine Bilanzposten entfallen dürfen (vgl. Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 225).

342–343 Einstweilen frei.

dd) Stetigkeitsprinzip

Schrifttum: Kammers, Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit, Stuttgart 1988; J. Müller, Der Stetigkeitsgrundsatz im neuen Bilanzrecht, Wiesbaden 1989; Kalabuch, Der Stetigkeitsgrundsatz, Düsseldorf 1994; Schülen, Änderung von Bewertungsmethoden, BB 1994, 2312; Selchert, Uneinheitlichkeit bei der Bewertungseinheitlichkeit?, DB 1995, 1573; Küting/Tesche/Tesche, Der Stetigkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz im Einzel- und Konzernabschluss, StuB 2008, 655; Küting/Tesche, Der Stetigkeitsgrundsatz im verabschiedeten neuen deutschen Bilanzrecht, DStR 2009, 1491; Briesel/Suermann, Sonderposten mit Rücklageanteil und steuerliche Abschreibungen im Jahresabschluss nach BilMoG, DB 2010, 121; Scherff/Willeke, Ansatz- und Bewertungsstetigkeit im handelsrechtlichen Jahresabschluss nach BilMoG, StuB 2010, 769; Dietel, Steuerliches Wahlrecht zur Teilwertabschreibung und Stetigkeitsgebot, DB 2012, 483; Scheffler/Binder, Der Einfluss des Maßgeblichkeitsprinzips auf den Stetigkeitsgrundsatz in der Handelsbilanz, StuB 2012, 771; Scheffler/Binder, Bedeutung des Stetigkeitsgrundsatzes für die Steuerbilanz, StuB 2012, 891; Zwirner/Künkele, Kein steuerliches Stetigkeitsgebot – Anmerkungen zu Konzeption, Teleologie und den Grenzen von Willkür und Missbrauch, Ubg 2013, 305; Zwirner/Künkele, Steuerbilanzpolitische Wahlrechtsausübungen: Kein Raum für ein Stetigkeitsgebot in der Steuerbilanz, DStR 2013, 2077; Eierle/Wencki, Wird das handelsrechtliche Wahlrecht zur Aktivierung von Entwicklungskosten vom deutschen Mittelstand angenommen?, DB 2014, 1029; Wengerofsky, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, Köln 2014; Marx, Die Bewertung des Vorratsvermögens nach der Lifo-Methode, StuB 2015, 443; Meyering/Gröne, Die Neuregelung zu den Bestandteilen der steuerlichen Herstellungskosten, DStR 2016, 1696; Oser/Wirtz, Rückstellungsreport 2016, StuB 2017, 3; Bense, Stetigkeit in der Steuerbilanz, DStR 2020, 1658; Schütte/Götz, Jahresabschluss 2020 im Lichte der Corona-Pandemie, DStR 2021, 36; Zwirner, Kein Stetigkeitsgrundsatz in der Steuerbilanz – teleologische und normative Aspekte, DStR 2021, 202.

(1) Ansatzstetigkeit

Gesetzliche Regelung: Der Stetigkeitsgrundsatz gilt nach der eindeutigen gesetzlichen Regelung des § 246 Abs. 3 Satz 1 HGB für den Ansatz von Bilanzposten. Vor der entsprechenden Gesetzesänderung durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) wurde ein Gebot der Ansatzstetigkeit von der hM verneint.

J. Müller, Der Stetigkeitsgrundsatz im neuen Bilanzrecht, 1989, 103; *Rümmele*, Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung, 1991, 30 ff.; *Kalabuch*, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 177; *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 246 HGB Rz. 107; *Velte*, *StuW* 2014, 240 (244); vgl. auch *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 46 ff. AA wohl *Thiele/Turowski* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 246 HGB Rz. 280.51 (10/2014) – mit der Gesetzesänderung wird der Grundsatz der Ansatzstetigkeit „vom nicht kodifizierten Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung zu einer handelsrechtlichen Gesetzesvorschrift“.

Allerdings bestand auch keine Notwendigkeit dafür, da das Stetigkeitsprinzip nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 252 HGB („Bei der Bewertung der im Jahresabschluß ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Schulden gilt ...“) nur für Vermögensgegenstände und Schulden Bedeutung hatte, nicht aber für RAP und Bilanzierungshilfen.

Kammers, Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit, 1988, 29; *Kalabuch*, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 177 f.; *Velte*, *StuW* 2014, 240 (244 f.); aA *Scheffler/Binder*, *StuB* 2012, 771; *Scheffler/Binder*, *StuB* 2012, 891 (892); *Bense*, *DStR* 2020, 1658 (1659).

Im Bereich der Vermögensgegenstände und Schulden waren Ansatzwahlrechte praktisch nicht zu verzeichnen.

Anwendungsfälle der Ansatzstetigkeit:

- **Wahlrecht zur Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gem. § 248 Abs. 2 HGB:**

Küting/Tesche, *DStR* 2009, 1491 (1493); *Scherff/Willeke*, *StuB* 2010, 769 (770); *Zwirner/Künkele*, *Ubg* 2013, 305 (306); *Eierle/Wencki*, *DB* 2014, 1029; *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 246 HGB Rz. 108; *Velte*, *StuW* 2014, 240 (247); *Stutzmann* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 377; *Bertram* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 248 HGB Rz. 37; *Hömborg/König/Gallasch* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 248 HGB Rz. 2.2 (11/2024); *Kliem/Büssow* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 77; *Müller* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 247 HGB Rz. 63.4 (11/2024).

Dieses Wahlrecht hat für die stl. Gewinnermittlung allerdings keine Bedeutung, da Abs. 2 die Aktivierung nicht entgeltlich erworbener immaterieller WG des AV unterschiedslos verbietet.

- **Ermessensspielraum bei der Zuordnung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände zum Anlage- oder Umlaufvermögen:** Hier ist aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in der stl. Gewinnermittlung ebenso wie in der HBil. zu verfahren (*Scheffler/Binder*, *StuB* 2012, 771 [775]; *Scheffler/Binder*, *StuB* 2012, 891 [893]).

- **Wahlrecht zur Aktivierung eines Disagios gem. § 250 Abs. 3 HGB:**

Küting/Tesche/Tesche, *StuB* 2008, 655 (656); *Küting/Tesche*, *DStR* 2009, 1491 (1493); *Scherff/Willeke*, *StuB* 2010, 769 (770); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 246 HGB Rz. 108; *Thiele/Turowski* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 246 HGB Rz. 280.56 (10/2014); *Velte*, *StuW* 2014, 240 (247); *Stutzmann* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 377; *Kliem/Büssow* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 77.

Dieses Wahlrecht ist für die stl. Gewinnermittlung nicht anwendbar; in Abs. 5 ist eine § 250 Abs. 3 HGB entsprechende Regelung nicht aufgenommen worden (vgl. Anm. 2237).

► *Ansatz aktiver latenter Steuern gem. § 274 HGB:*

Küting/Tesche, DStR 2009, 1491 (1493); *Scherff/Willeke*, StuB 2010, 769 (770); *Zwirner/Künkele*, Ubg 2013, 305 (306); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 246 HGB Rz. 108; *Thiele/Turowski* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 246 HGB Rz. 280.56 (10/2014); *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 113 f.; *Velte*, StuW 2014, 240 (247); *Stutzmann* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 377; *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 77.

Dieser Posten kommt in der stl. Gewinnermittlung naturgemäß nicht vor.

► *Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungsaufwand gem. § 248 Abs. 2 iVm. § 255 Abs. 2a HGB:*

Küting/Tesche, DStR 2009, 1491 (1495); *Scherff/Willeke*, StuB 2010, 769 (770); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 246 HGB Rz. 108; *Thiele/Turowski* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 246 HGB Rz. 280.56 (10/2014); *Velte*, StuW 2014, 240 (247); *Stutzmann* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 378; *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 77.

Da § 248 Abs. 2 HGB hinsichtlich des Aktivierungswahlrechts für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV keine Entsprechung in Abs. 2 hat, ist dieser Beurteilungsspielraum für die stl. Gewinnermittlung nicht von Belang.

► *Einschätzung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme im Rahmen der Bilanzierung von Rückstellungen:*

Scherff/Willeke, StuB 2010, 769 (770); *Thiele/Turowski* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 246 HGB Rz. 280.57 (10/2014); *Velte*, StuW 2014, 240 (247); *Stutzmann* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 378; *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 77.

Hier ist aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in der stl. Gewinnermittlung ebenso wie in der HBil. zu verfahren (*Scheffler/Binder*, StuB 2012, 771 [775 f.]; *Scheffler/Binder*, StuB 2012, 891 [893]).

► *Passivierungswahlrecht für Alt-Pensionszusagen gem. Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB:*

Küting/Tesche/Tesche, StuB 2008, 655 (656); *Küting/Tesche*, DStR 2009, 1491 (1493); *Scherff/Willeke*, StuB 2010, 769 (770); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 246 HGB Rz. 108; *Thiele/Turowski* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 246 HGB Rz. 280.56 (10/2014); *Velte*, StuW 2014, 240 (247); *Oser/Wirtz*, StuB 2017, 3 (11); *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 77.

Hier ist in der stl. Gewinnermittlung ebenso wie in der HBil. zu verfahren.

BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 11; *Scheffler/Binder*, StuB 2012, 771 (776); *Scheffler/Binder*, StuB 2012, 891 (893).

345 (2) Bewertungstätigkeit

Gesetzliche Regelung: In § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB war der Grundsatz der Bewertungstätigkeit zunächst als Soll-Vorschrift geregelt; durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) wurde diese Regelung dahingehend geändert, dass die

Befolgung des Stetigkeitsprinzips für die Bewertung zwingend vorgeschrieben wird. Es handelt sich allerdings nur um eine Klarstellung.

Kütting/Tesche, DStR 2009, 1491 (1495); *Pittroff/Schmidt/Siegel* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 58 (1/2023); *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 241 (10/2011); *Scheffler/Binder*, StuB 2012, 771 (776); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 47.

Vor der Kodifizierung des Stetigkeitsgrundsatzes in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB durch das BiRiLiG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) war umstritten, ob es einen entsprechenden GoB gäbe.

Vgl. dazu *Velte*, StuW 2014, 240 (242 f.); *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 23 ff. und 65 ff., jeweils mwN; für das Bestehen eines solchen GoB bereits vor der Kodifizierung *Kupsch/Achtert*, BB 1997, 1403 (1404); *Zwirner/Künkele*, Ubg 2013, 305; *Zwirner/Künkele*, DStR 2013, 2077 (2079); dagegen *Kammers*, Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit, 1988, 16, 21; *Kalabuch*, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 7 (58 ff.); *Schülen*, BB 1994, 2312.

Im betriebswirtschaftlichen Schrifttum war allerdings die Befolgung der Stetigkeit bei der Gewinnermittlung schon zuvor gefordert worden (so zB von *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 432 ff.; vgl. auch *Kalabuch*, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 1 mwN).

Einfluss der Bilanzrichtlinie v. 26.6.2013: Die Bilanzrichtlinie v. 26.6.2013 (RL 2013/34/EU, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19) verlangt in Art. 6 Abs. 1 Buchst. b nunmehr die stetige Anwendung der Rechnungslegungsmethoden und Bewertungsgrundlagen von einem Geschäftsjahr zum nächsten. Darin ist aber weder eine sachliche Erweiterung hin zu einer stetigen Anwendung sämtlicher angewandter Prinzipien und Praktiken, grundlegender Überlegungen und getroffener Konventionen, für die sich der Rechnungslegende bei der Aufstellung des Jahresabschlusses entscheidet (so *Wengerofsky*, StuB 2015, 172 [173]; gegen eine solche Erweiterung aber *Müller/Warneke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 141), noch eine Beschränkung auf eine rein zeitlich verstandene Stetigkeit in Abkehr der sachlichen Stetigkeit (dazu Anm. 347) zu sehen.

Art. 6 Abs. 1 Buchst. b der Bilanzrichtlinie unterscheidet sich insoweit von der Vorgängerregelung in Art. 31 Abs. 2 der 4. EG-Richtlinie, als nicht die Abweichung in begründeten Ausnahmefällen ausdrücklich zugelassen wird. Zwar findet sich in Art. 4 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie die allgemeine Regelung, dass in Ausnahmefällen, wenn die Anwendung einer Bestimmung der Richtlinie mit der Anforderung nach Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens gem. Art. 4 Abs. 3 der Richtlinie unvereinbar ist, die betreffende Bestimmung nicht anzuwenden ist. Gleichwohl besteht die Vermutung, dass bei richtlinienkonformer Anwendung des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB nicht alle bisher als begründete Ausnahmen iSv. § 252 Abs. 2 HGB vom Stetigkeitsgrundsatz anerkannten Fälle (dazu Anm. 349) das Abgehen vom Stetigkeitsgrundsatz rechtfertigen.

Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 2014, 2731 (2732 f.); *Wengerofsky*, StuB 2015, 172 (174); *Kliem/Büssow* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 81; ähnlich *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 41. Für eine Einschränkung der Ausnahmetatbestände im Hinblick auf das Stetigkeitsprinzip bereits durch das BilMoG *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 140 f.

Anwendungsfälle der Bewertungstätigkeit:

► *Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern:*

Kalabuch, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 195 ff.; *Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 244 (10/2011); *Kleindiek in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 48; *Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 116 (9/2023); *Ballwieser in MüKo HGB*, 5. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 93; *Kliem/Büssow in Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 76.

Hier ist im stl. zulässigen Rahmen aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in der stl. Gewinnermittlung ebenso wie in der HBil. zu verfahren (vgl. dazu auch *Scheffler/Binder*, StuB 2012, 771 [775 f.]; *Scheffler/Binder*, StuB 2012, 891 [893]).

► *Wahl der Abschreibungsmethode:*

Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele, § 252 HGB Rz. 245 (10/2011); *Kleindiek in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 48; *Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 116 (9/2023); *Ballwieser in MüKo HGB*, 5. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 93; *Kliem/Büssow in Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 76.

Insofern sind stl. aber die Beschränkungen des § 7, der weitergehend als das Handelsrecht bestimmte Abschreibungsmethoden vorgibt, zu beachten, so dass ein Methodenwahlrecht nur eingeschränkt besteht.

► *Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren* (*Kalabuch*, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 204 ff.; *Zwirner/Künkele*, Ubg 2013, 305 [306]; *Marx*, StuB 2015, 443 [444]; *Ballwieser in MüKo HGB*, 5. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 93). Steuerlich lässt § 6 Abs. 1 Nr. 2a allerdings anders als § 256 HGB nur das sog. Lifo-Verfahren (*last in – first out*), nicht auch das sog. Fifo-Verfahren (*first in – first out*) zu. Entscheidet sich der Stpfl. für die Anwendung einer Lifo-Methode, hat er auch für die stl. Gewinnermittlung das Stetigkeitsprinzip zu beachten, und zwar auch hinsichtlich der gewählten besonderen Ausprägung, etwa der Anwendung des permanenten Lifo oder Perioden-Lifo (*Marx*, StuB 2015, 443 [446]).

► *Bestimmung des Rückzahlungsbetrags von Verbindlichkeiten* (*Kleindiek in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 48; *Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 116 [9/2023]).

346 (3) Geltungsbereich des Stetigkeitsgrundsatzes

Handelsrechtlicher Jahresabschluss:

► *Ansatzstetigkeit*: Vermögensgegenstände und Schulden sind gleichmäßig, dh. nach denselben Ansatzmethoden in der Bilanz auszuweisen (§ 246 Abs. 3 Satz 1 HGB). Dadurch werden die Jahresabschlüsse verschiedener Jahre vergleichbar. Sie wären es nicht, wenn das Unternehmen von Jahr zu Jahr nach unterschiedlichen Methoden entscheiden könnte, wie Wahlrechte und Beurteilungsspielräume im Hinblick auf den Ansatz von Bilanzposten ausgeübt werden (ähnlich *Naumann/Breker/Siebler/Weiser in HdJ*, Abt. I/7 Rz. 233 [4/2013]).

► *Bewertungsstetigkeit*: Für Vermögensgegenstände und Schulden einmal gewählte Bewertungsmethoden sind beizubehalten (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB).

Schmid/Walter, DB 1994, 2353 (2358); *Hossfeld*, BB 1996, 1707 (1710); *Kupsch/Achtert*, BB 1997, 1403 (1404); *Küting/Tesche*, DStR 2009, 1491; *Scherff/Willeke*, StuB 2010, 769; *Pittroff/Schmidt/Siegel in Böcking ua.*, Beck-HdR, B 161 Rz. 57 (1/2023); *Zwirner/Künkele*, DStR 2013, 2077 (2079); *Ballwieser in Böcking ua.*, Beck-HdR, B 105 Rz. 66 (8/2019); *Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 115 (9/2023).

Steuerliche Gewinnermittlung: Das Stetigkeitsgebot gilt aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips grds. auch für die StBil.

BFH v. 6.8.1998 – IV R 67/97, BStBl. II 1999, 14 (16); *Kammers*, Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit, 1988, 158; *Rümmele*, Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung, 1991, 171; *Kalabuch*, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 9, 171; *Schmid/Walter*, DB 1994, 2353 (2358); *Kupsch/Achtert*, BB 1997, 1403 (1410 f.); *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 242 (10/2011); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 248 (4/2013); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 46; *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 165 ff.; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 45 (8/2023); *Meyering/Gröne*, DStR 2016, 1696 (1700); *Bense*, DStR 2020, 1658; *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 274; *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 189; *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 82; aA *Zwirner/Künkele*, Ubg 2013, 305; *Zwirner/Künkele*, DStR 2013, 2077; für die Geltung des Stetigkeitsprinzips auf ansatz- oder bewertungsbedingte Ermessensspielräume aber *Zwirner*, DStR 2021, 202.

Soweit die Ansatzstetigkeit betroffen ist, besteht stl. allerdings faktisch kein Anwendungsbereich, da es an Wahlrechten bzw. Ermessensspielräumen fehlt (vgl. *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 926 [928]).

(4) Ansatz- und Bewertungsmethoden

347

Ansatzmethoden sind Verfahren eines planmäßigen Vorgehens beim Ansatz von Bilanzposten.

Scheffler/Binder, StuB 2012, 891 (892); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 239 (4/2013); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 246 HGB Rz. 108; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 246 HGB Rz. 253 (9/2023); *Stutzmann* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 375; *Justenhoven/Meyer* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 170; *Kahle/Kopp* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 246 Rz. 257; ausführl. dazu auch *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 110 ff. („... systematische Folge von Maßnahmen, (vor-)definierten Regeln und individuellen Entscheidungen ..., an deren Ende der Ansatz oder Nichtansatz eines Aktiv- bzw. Passivpostens steht“).

Bewertungsmethoden sind dementsprechend Verfahren zur Wertfindung, die sowohl die Wertermittlung als auch die Wertverteilung umfassen.

Rümmele, Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung, 1991, 18; *Kalabuch*, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 176; *Hossfeld*, BB 1996, 1707 (1710); *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 331; *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 243 (10/2011); *Scheffler/Binder*, StuB 2012, 771 (772); *Scheffler/Binder*, StuB 2012, 891 (892); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 236 (4/2013); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 48; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 45 (8/2023); *Ballwieser* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 67 (8/2019); *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 275; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 118 (9/2023); *Ballwieser* in MüKo HGB, 5. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 93; *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 190 ff.; *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 76; ähnlich bereits *Kammers*, Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit, 1988, 53. Eingehend zum Begriff der Bewertungsmethode *Kupsch/Achtert*, BB 1997, 1403 (1406 f.); *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 42 ff.

Sowohl im Hinblick auf den Ansatz als auch auf die Bewertung der Bilanzposten sind nicht nur dem Unternehmen ausdrücklich gewährte Wahlrechte, sondern

auch der Rechnungslegung innewohnende Beurteilungs- oder Schätzungsspielräume (sog. unechte Bewertungswahlrechte, vgl. *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 237 [4/2013]; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 45 [8/2023], oder faktische Wahlrechte, vgl. *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 63) nach denselben Methoden auszuüben.

Küting/Tesche, DStR 2009, 1491 (1493); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 246 HGB Rz. 108, § 252 HGB Rz. 48; *Bense*, DStR 2020, 1658 (1659); *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 119 (9/2023); für den Grundsatz der Ansatzstetigkeit ebenso *Thiele/Turowski* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 246 HGB Rz. 280.52 (10/2014); *Justenhoven/Meyer* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 170; *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 77; für den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 69; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 45 (8/2023).

347a (5) Zeitliche (vertikale) Stetigkeit

§ 246 Abs. 3 und § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB beziehen sich auf die Beibehaltung der auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Ansatz- bzw. Bewertungsmethoden. Damit ist zunächst die zeitliche oder vertikale Stetigkeit angesprochen, nach der Bilanzposten, die bereits im vorhergehenden Jahresabschluss vorhanden waren, nach den gleichen Methoden zu behandeln sind.

Küting/Tesche/Tesche, StuB 2008, 655; *Küting/Tesche*, DStR 2009, 1491; *Briese/Suermann*, DB 2010, 121 (125); *Scheffler/Binder*, StuB 2012, 771 (772); *Scheffler/Binder*, StuB 2012, 891; ebenso für die Ansatzstetigkeit *Scherff/Willeke*, StuB 2010, 769 (770); *Kahle/Kopp* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 256; *Stutzmann* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 376; *Justenhoven/Meyer* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 170; für die Bewertungsstetigkeit *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 241 (4/2013); *Bense*, DStR 2020, 1658 (1659); *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 270; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 120 (9/2023); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 195; *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 78; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 142.

347b (6) Sachliche (horizontale) Stetigkeit

Das Stetigkeitsprinzip bezieht sich nicht nur auf die vorhandenen Vermögensgegenstände und Schulden. Es besagt vielmehr in sachlicher Hinsicht, dass Wahlrechte und Beurteilungsspielräume hinsichtlich aller art- und funktionsgleichen Posten gleich auszuüben sind.

Zur Gleichheit bzw. Vergleichbarkeit von Bilanzposten vgl. *Kalabuch*, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 184; *Kupsch/Achtert*, BB 1997, 1403 (1408). Dazu auch *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 53 ff. (Bewertungsstetigkeit), 114 ff. (Ansatzstetigkeit), der die Art- und Funktionsgleichheit nicht als geeignetes Kriterium für die Bestimmung gleichartiger bzw. vergleichbarer Vermögensgegenstände hält, sondern insofern auf den Gesetzeszweck abstellen will, es also als maßgeblich für das Vorliegen gleichartiger Vermögensgegenstände ansieht, ob „... unter Zugrundelegung der Teleologie des Gesetzes die Bewertungsobjekte als gleichartig einzuordnen ... sind ...“ (59) bzw. „... ob die Ansatzobjekte unter Zugrundelegung der Gesetzesteleologie als gleichartig zu beurteilen sind ...“ (117).

Dieser Aspekt der Stetigkeit wird häufig als „Einheitlichkeit der Bewertung“ bezeichnet (so zB *Kalabuch*, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 184; *Wengerofsky*, Die

materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 53; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 117 [9/2023]; *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 196; eine Bezeichnung, die aus der Zeit vor Kodifizierung der Ansatzstetigkeit stammt. In Befolgung des Grundsatzes der sachlichen Stetigkeit sind auch neu hinzukommende Bilanzposten in gleicher Weise wie ihnen art- und funktionsgleiche bereits in Vorjahren bilanzierte Posten zu behandeln.

Rümmele, Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung, 1991, 28 f.; *Kalabuch*, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 184; *Selchert*, DB 1995, 1573 (1576); *Kupsch*, FS Börner, 1998, 31 (34); *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 332; *Kütting/Teschel/Tesche*, StuB 2008, 655; *Claussen* in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 252 HGB Rz. 67; *Scheffler/Binder*, StuB 2012, 771 (772); *Ballwieser* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 69 (8/2019); *Scheffler/Binder*, StuB 2012, 891 (892); *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 78; ebenso für die Ansatzstetigkeit *Scherff/Willeke*, StuB 2010, 769 (770); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 246 HGB Rz. 109; *Thiele/Turowski* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 246 HGB Rz. 280.53, 280.57 (10/2014); *Stutzmann* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 376; *Justenhoven/Meyer* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 170; *Kahle/Kopp* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 256; für die Bewertungsstetigkeit *Schmid/Walter*, DB 1994, 2353 (2358); *Kupsch/Achtert*, BB 1997, 1403 (1405); *Briesel/Suermann*, DB 2010, 121 (125); *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 249 (10/2011); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 241 (4/2013); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 49; *Bense*, DStR 2020, 1658 (1659); *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 270; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 117, 120 (9/2023); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 196; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 142.

Dabei ist uU auch auf Bilanzierungsmethoden zurückzugreifen, die zwar nicht im unmittelbaren Vorangegangenen, aber in länger zurückliegenden Jahresabschlüssen angewendet worden sind.

Rümmele, Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung, 1991, 49; *Kalabuch*, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 186; *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 250 (10/2011); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 246 HGB Rz. 109, § 252 HGB Rz. 49; *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 71 ff. (Bewertungsstetigkeit), 121 ff. (Ansatzstetigkeit); *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 280; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 120 (9/2023); aA *Thiele/Turowski* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 246 HGB Rz. 280.59 (10/2014); *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 144 (nicht zwingend, aber sinnvoll).

(7) Grenzen des Stetigkeitsprinzips

348

Grenzen bei der handelsrechtlichen Gewinnermittlung: Da das Stetigkeitsprinzip auf die gleichartige Anwendung von Ansatz- und Bewertungsmethoden zielt (vgl. Anm. 347), kann es naturgemäß für Einzelfallentscheidungen, die sich der Anwendung bestimmter Methoden entziehen, keine Geltung beanspruchen.

Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 119 (9/2023); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 193; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 148.

Solche Einzelfallentscheidungen sind zB diejenigen über die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen oder über Wertberichtigungen von Forderungen.

Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 119 (9/2023); ebenso für außerplanmäßige Abschreibungen *Kupsch*, FS Börner, 1998, 31 (40); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 242 (4/2013); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 193.

Grenzen bei der steuerlichen Gewinnermittlung: Der Grundsatz der Bewertungstätigkeit verpflichtet den Stpfl., Wahlrechte und Ermessensspielräume, die in der handelsrechtl. und stl. Gewinnermittlung gleichermaßen bestehen, gleichartig auszuüben (*Scheffler/Binder*, StuB 2012, 891 [893]; *Bense*, DStR 2020, 1658 [1664]). Der Stpfl. ist jedoch nicht gehindert, besondere stl. Wahlrechte, die im Rahmen der handelsrechtl. Rechnungslegung keine Entsprechung haben (zB zur Vornahme von Sonderabschreibungen oder erhöhten Abschreibungen) jeweils neu auszuüben.

BFH v. 5.12.1996 – IV R 81/95, BFH/NV 1997, 394 (395); *Kupsch/Achtert*, BB 1997, 1403 (1411); *Kupsch*, FS Börner, 1998, 31 (42); *Scheffler/Binder*, StuB 2012, 891 (893, 894); *Zwirner/Künkele*, Ubg 2013, 305 (307); *Zwirner/Künkele*, DStR 2013, 2077 (2079); *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 168 f.; *Bense*, DStR 2020, 1658 (1663 f.); *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 116 (9/2023).

Dementsprechend kann zB das Wahlrecht zur Sofortabschreibung geringwertiger WG gem. § 6 Abs. 2 in jedem Jahr neu ausgeübt werden (*Scheffler/Binder*, StuB 2012, 891 [894]; *Zwirner/Künkele*, DStR 2013, 2077 [2079]).

Dies soll auch für das Wahlrecht zur Vornahme einer Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 gelten.

Dietel, DB 2012, 483 (485); *Scheffler/Binder*, StuB 2012, 891 (894); *Zwirner/Künkele*, DStR 2013, 2077 (2079).

348a (8) Ausnahmen gem. § 252 Abs. 2 HGB

Änderung der Ansatz- oder Bewertungsmethoden zulässig gem. § 252 Abs. 2 HGB, ggf. iVm. § 246 Abs. 3 Satz 2 HGB:

► Gesetzesänderungen und Änderungen der Rechtsprechung.

Kupsch, FS Börner, 1998, 31 (41); *Küting/Tesche/Tesche*, StuB 2008, 655 (658); *Küting/Tesche*, DStR 2009, 1491 (1496); *Scherff/Willeke*, StuB 2010, 769 (771); *Scheffler/Binder*, StuB 2012, 771 (772); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 243 (4/2013); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 51; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 123 (9/2023); *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 81; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 152.

► Technische Neuerungen und Änderung der technischen Unternehmensstruktur, zB Aufgabe des Montage- oder Produktionsbereichs eines Unternehmens, das zuvor beide Bereiche abdeckte (*Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 81; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 152; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 123 [9/2023]).

► Änderungen der Finanz- und Kapitalstruktur.

Küting/Tesche/Tesche, StuB 2008, 655 (658); *Küting/Tesche*, DStR 2009, 1491 (1496); *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 123 (9/2023); *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 152.

► *Einbeziehung des Unternehmens in oder Ausscheiden aus einem Konzern.*

Kupsch, FS Börner, 1998, 31 (41); *Küting/Tesche/Tesche*, StuB 2008, 655 (658); *Küting/Tesche*, DStR 2009, 1491 (1496); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 51; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 123 (9/2023); *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 81; *Müller/Warneke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 152.

► *Anpassung der Bilanz an die Ergebnisse einer steuerlichen Außenprüfung.*

Scheffler/Binder, StuB 2012, 771 (773); *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 121 (9/2020); *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 81; *Müller/Warneke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 152.

Änderung der Ansatz- oder Bewertungsmethoden nicht zulässig:

► *Änderungen der wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens*, denn diese soll durch die Rechnungslegung gerade dargestellt und nicht durch Änderung der Ansatz- oder Bewertungsmethoden verschleiert werden (*Pittroff/Schmidt/Siegel* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 69 [1/2023]; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 124 [9/2023]).

► *Änderungen der allgemeinen wirtschaftlichen Entwicklung oder der wirtschaftlichen Entwicklung der einschlägigen Branche.*

Pittroff/Schmidt/Siegel in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 69 (1/2023); *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 124 (9/2023); ähnlich *Kahle/Kopp* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 259 (keine Durchbrechung der Ansatzstetigkeit wegen veränderter Einschätzung der wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens oder der Konjunktur); aA *Küting/Tesche*, DStR 2009, 1491 (1496).

Auch die Corona-Pandemie berechtigt für sich genommen nicht zur Durchbrechung des Stetigkeitsprinzips (*Schütte/Götz*, DStR 2021, 366).

► *Änderungen der Unternehmenspolitik.*

Pittroff/Schmidt/Siegel in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 69 (1/2023); *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 124 (9/2023); ebenso für die Ansatzstetigkeit *Kahle/Kopp* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 259.

► *Wesentliche Änderungen der Gesellschafterstruktur.*

Schulze-Osterloh in *Baumbach/Hueck*, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 336; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 124 (9/2023); aA aber die wohl hM, vgl. *Küting/Tesche*, DStR 2009, 1491 (1496); *Küting/Tesche/Tesche*, StuB 2008, 655 (658); *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 81; *Müller/Warneke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 152.

(9) Verhältnis des Stetigkeitsprinzips zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

349

Grundsatz der Bilanzidentität (formelle Bilanzkontinuität): Das Stetigkeitsprinzip ist das materielle Pendant zum Grundsatz der formellen Bilanzkontinuität (vgl. *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 8; zum Zusammenhang zwischen beiden Grundsätzen auch *Velte*, StuW 2014, 240 [241]).

Grundsatz der Bilanzwahrheit: Das Stetigkeitsprinzip überschneidet sich mit dem Grundsatz der Bilanzwahrheit (s. Anm. 320 ff.) insoweit, als dieser Grundsatz

das auch im Bereich der stl. Gewinnermittlung anerkannte Willkürverbot enthält, nach dem einmal angewandte Methoden in der Rechnungslegung grds. beizubehalten sind (vgl. Anm. 321).

Einzelbewertungsprinzip: Das Prinzip der Bewertungsstetigkeit konfligiert nicht mit dem Grundsatz der Einzelbewertung.

Rümmele, Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung, 1991, 132 ff.; *Kalabuch*, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 190 f.; *Kupsch/Achtert*, BB 1997, 1403 (1406); *Kupsch*, FS Börner, 1998, 31 (34); *Pittroff/Schmidt/Siegel* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 64 (1/2023).

Nach dem Einzelbewertungsprinzip ist jedem Bewertungsobjekt ein individueller Wert zuzuordnen; Wertverschiebungen zwischen den Bewertungsobjekten sind verboten (*Rümmele*, Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung, 1991, 133; *Kalabuch*, Der Stetigkeitsgrundsatz, 1994, 190). Das Gebot, bei der Bewertung die angewendeten Methoden beizubehalten, hindert die Befolgung des Einzelbewertungsprinzips nicht (glA *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 54 ff.).

350–354 Einstweilen frei.

ee) Vollständigkeitsprinzip

Schrifttum: *Wichmann*, Fragen zu der Buchführungspflicht für Sonderbetriebsvermögen und deren Begründung – zugleich Würdigung des BFH-Urteils vom 23.10.1999 – VIII R 142/85, DStZ 2017, 254; *Kolb/Plömpel*, Inventur des Vorratsvermögens: IT-gestützte Datenerfassung mit mobilen Endgeräten, WPG 2020, 1462.

355 (1) Kodifikation des Vollständigkeitsprinzips

Das Vollständigkeitsprinzip ist in § 239 Abs. 2 und § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB normiert. Danach müssen die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen vollständig sein (§ 239 Abs. 2); der Jahresabschluss muss zudem sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und RAP sowie Aufwendungen und Erträge enthalten, soweit nicht gesetzlich etwas anderes bestimmt ist (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Bereits vor der Kodifikation im HGB war anerkannt, dass das Vollständigkeitsprinzip zu beachten ist (*Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 219).

356 (2) Geltungsbereich des Vollständigkeitsprinzips

Handelsrechtliche Gewinnermittlung:

- *Buchführung:* § 239 Abs. 2 HGB verdeutlicht, dass der Grundsatz der Vollständigkeit für die Buchführung zu befolgen ist.
- *Inventar/Inventur:* Ebenso ist das Vollständigkeitsprinzip bei der Aufstellung des Inventars zu berücksichtigen.

Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 221; *Quick/Wolz* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 240 HGB Rz. 13 (11/2024); *Kolb/Plömpel*, WPG 2020, 1462 (1464).

Die von § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB geforderte Befolgung des Vollständigkeitsprinzips in der Bilanz ist nur zur Erreichung, wenn auch das Inventar vollständig

aufgestellt wird (*Kolb/Plömpel*, WPg 2020, 1462 [1465]; vgl. auch *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 246 HGB Rz. 16 [9/2023]).

- **Bilanz:** Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB gilt das Vollständigkeitsprinzip für die Bilanz („... sämtliche Vermögensgegenstände Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten ...“). Die Stellung des Vollständigkeitsprinzips im Gesetz zeigt dabei zutr., dass es sich um ein reines Ansatzprinzip handelt, dh., dass es nur den Ansatz dem Grunde nach betrifft. Die Bewertung kann begrifflich nicht vollständig oder unvollständig, sondern nur richtig oder falsch sein. Insoweit greift allein der Grundsatz der Bilanzwahrheit bzw. Richtigkeit (s. Anm. 320 ff.).
- **Gewinn- und Verlustrechnung:** Das Vollständigkeitsprinzip gilt ebenso für die GuV.

Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 220; *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 246 HGB Rz. 1; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 246 HGB Rz. 12 (9/2023); *Suchanek* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 42; *Justenhoven/Meyer* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 1; *Kahle/Kopp* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 203; *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 246 HGB Rz. 1; *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 45.

Das einleitend gebrauchte Wort „sämtliche“ ist auch auf die später genannten „Aufwendungen und Erträge“ zu beziehen.

Steuerliche Gewinnermittlung: Steuerlich findet sich in § 146 Abs. 1 AO eine § 239 Abs. 2 HGB weitgehend entsprechende Vorschrift. Das Vollständigkeitsprinzip gilt im Bereich des StRechts aber nicht nur für die Buchführung, sondern auch für die StBil.

Kleindiek in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 246 HGB Rz. 1; *Wichmann*, DStZ 2017, 254 (257); *Richter/Meyering*, FR 2024, 149 (150); *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 45.

(3) Inhalt des Vollständigkeitsprinzips

357

Grundsatz: Vollständigkeit bedeutet, dass sämtliche Geschäftsvorfälle und Bilanzposten lückenlos zu erfassen sind (*Drüen* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 239 HGB Rz. 14; *Quick/Wolz* in *Baetzel/Kirsch/Thiele*, § 239 HGB Rz. 22 [3/2020]). Kein Geschäftsvorfall oder Bilanzposten darf weggelassen werden (für Bilanzposten *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 246 HGB Rz. 12 [9/2023]). Gleichzeitig dürfen aber auch tatsächlich nicht vorhandene Geschäftsvorfälle oder Bilanzposten nicht ausgewiesen werden (*Wichmann*, DStZ 2017, 254 [257]; für Bilanzposten ebenso *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 246 HGB Rz. 12 [9/2023]); ebenso wenig dürfen vorhandene Geschäftsvorfälle oder Bilanzposten mehrfach ausgewiesen werden. Dies ergibt sich bereits aus dem Grundsatz der Bilanzwahrheit (vgl. Anm. 323), wird im Schrifttum aber teilweise auch als ein Aspekt des Vollständigkeitsprinzips angesehen (*Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 246 HGB Rz. 12 [9/2023]; *Kliem/Lewe* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 239 HGB Rz. 12). Insoweit ergänzen sich der Grundsatz der Bilanzwahrheit/Richtigkeit und das Vollständigkeitsprinzip.

Unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter sind grds. anzusetzen, soweit nicht ein Aktivierungswahlrecht oder Aktivierungsverbot eingreift (*Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 246 HGB Rz. 14 [9/2023]; *Ballwie-*

ser in MüKo HGB, 5. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 34; zu Aktivierungswahlrechten s. Anm. 531; zu Aktivierungsverboten s. Anm. 536).

Vollständig abgeschriebene Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter sind mit einem Merkposten anzusetzen.

Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 220; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 246 HGB Rz. 15 (9/2023); für die steuerliche Gewinnermittlung ebenso *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 221 (7/2024).

Dieser sog. Erinnerungswert beträgt 1 €.

358 (4) Grenzen des Vollständigkeitsprinzips

Andere gesetzliche Bestimmung: Nach § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB gilt das Vollständigkeitsprinzip für die Bilanz und die GuV, „soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.“ Im Bereich der GuV läuft diese Einschränkung mangels entsprechender gesetzlicher Bestimmungen leer. In der Bilanz sind gesetzlich normierte Aktivierungs- und Passivierungsverbote (zB § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB), die die konkrete Bilanzierungsfähigkeit eines Postens ausschließen (s. Anm. 500f.), zu befolgen (*Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 246 HGB Rz. 13 [9/2023]; *Kahle/Kopp* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 9). Auch § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB ist zu beachten, dh., ein Posten darf nicht ausgewiesen werden, wenn er dem Bilanzierenden nicht subjektiv zuzurechnen ist (*Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 246 HGB Rz. 13 [9/2023]). Bei Bestehen von im Gesetz vorgesehenen Aktivierungs- und Passivierungswahlrechten (zB § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB) tritt das Vollständigkeitsgebot nach dem insoweit wieder eindeutigen Wortlaut ebenfalls zurück (*Kahle/Kopp* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 9; *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 246 HGB Rz. 1).

Für die stl. Gewinnermittlung sind gesetzlich normierte Aktivierungs- und Passivierungsverbote (zB Abs. 2, 4a) ebenfalls gegenüber dem Vollständigkeitsprinzip vorrangig. Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte, die das Vollständigkeitsprinzip einschränken könnten, bestehen stl. hingegen nicht. Nach gefestigter Rspr. des BFH führen handelsrechtl. Aktivierungswahlrechte stl. zu einer Aktivierungspflicht; handelsrechtl. Passivierungswahlrechte stellen stl. Passivierungsverbote dar (vgl. Anm. 501 mwN).

Andere ungeschriebene Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung können das Vollständigkeitsgebot ebenfalls einschränken, obwohl sie gerade nicht „gesetzlich ... bestimmt“ sind.

- ▶ **Nichtausweis schwebender Geschäfte:** Der Grundsatz, dass schwebende Geschäfte in der Bilanz nicht ausgewiesen werden, geht dem Vollständigkeitsprinzip vor (*Suchanek* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 126; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 221 [7/2024]; vgl. auch Anm. 410).
- ▶ **Nichtausweis von Privatvermögen:** Die allg. anerkannten Maxime, dass nur das BV, nicht aber das PV in der Bilanz erscheinen darf, ist ebenfalls vorrangig gegenüber dem Vollständigkeitsprinzip (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 221 [7/2024]).
- ▶ **Wesentlichkeitsprinzip:** Vielfach wird auch das Wesentlichkeitsprinzip als ein das Vollständigkeitsprinzip einschränkender Grundsatz angesehen (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 221 [7/2024]; vgl. aber Anm. 465).

(5) Verhältnis des Vollständigkeitsprinzips zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

359

Bilanzwahrheit/Richtigkeit: Das Vollständigkeitsprinzip folgt aus dem Grundsatz der Bilanzwahrheit (*Merkt in Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 246 HGB Rz. 1; vgl. auch Anm. 357).

Stichtagsprinzip: Das Vollständigkeitsprinzip wird ergänzt durch das Stichtagsprinzip (*Kirsch/Brötzmann/Wätjen in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 243 HGB Rz. 52 [10/2018]).

Saldierungsverbot: Das Saldierungsverbot ergibt sich aus dem Vollständigkeitsprinzip.

Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht, § 246 HGB Rz. 229 (9/2023); *Thiele/Turowski in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 246 HGB Rz. 271.1 (10/2014); *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 146 (10/2022) vgl. auch Anm. 445.

Wesentlichkeitsprinzip: Das Wesentlichkeitsprinzip schränkt uE den Grundsatz der Vollständigkeit nicht ein (vgl. Anm. 465).

Einstweilen frei.

360–364

ff) Fortführungsprinzip

Schrifttum: *Sarx*, Grenzfälle des Grundsatzes der Unternehmensfortführung im deutschen Bilanzrecht, in *Förschle/Kaiser/Moxter* (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, FS Wolfgang-Dieter Budde, München 1995, 561; *Lück*, Das Going-Concern-Prinzip in Rechnungslegung und Jahresabschlussprüfung, DB 2001, 1945; *Berger*, Auswirkungen einer Abkehr von der Going Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss, StuB 2005, 381; *Groß/Amen*, Going-Concern-Prognosen im Insolvenz- und im Bilanzrecht, DB 2005, 1861; *Semler/Goldschmidt*, Zur Anwendung des Grundsatzes der Unternehmensfortführung bei Zweifeln an der Überlebensfähigkeit des Unternehmens, ZIP 2005, 3; *Müller/Weller*, Mezzanine-Kapital im Fokus der Krisenbilanzierung – Auswirkungen einer eingetretenen Unternehmenskrise auf die Bilanzierung von Mezzanine-Kapital im Jahresabschluss der GmbH, WPg 2008, 400; *Lilienbecker/Link/Rabenhorst*, Beurteilung der Going-Concern-Prämisse durch den Abschlussprüfer bei Unternehmen in der Krise, BB 2009, 262; *Zwirner*, Erstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses ohne going concern-Prämisse, StuB 2010, 763; *Kaiser*, Die Crux mit dem Going-Concern – Einige Gedanken zu § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB, ZIP 2012, 2478; *Willeke*, Das Zusammenwirken von handelsrechtlicher Fortführungsannahme und insolvenzrechtlicher Fortbestehensprognose, StuB 2012, 856; *Hater*, Insolvenzhrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, Düsseldorf 2013; *Eickes*, Zum Grundsatz der Unternehmensfortführung in der Insolvenz, Wiesbaden 2014; *Böhmer/Metzing*, Die Erstellung des Jahresabschlusses bei existenzgefährdenden Risiken – Neue Hinweise der Bundessteuerberaterkammer, DStR 2015, 1824; *Harrison/Solmecke*, Beurteilung der Fortführungsannahme bei Erstellung eines Jahresabschlusses, WPg 2016, 1266; *Frystatzki*, Going-Concern-Bilanzierung bei Vorliegen von Insolvenzgründen, DStR 2017, 1494; *Mielke*, Verschärfung der Insolvenzsverschleppungshaftung von Steuerberatern und Maßnahmen zur Haftungsvermeidung, DStR 2017, 1060; *Hommel/Ummenhöfer*, Rückstellungen nach dem Realisationsprinzip – eine Analyse der jüngeren BFH-Rechtsprechung, BB 2017, 2119; *Schulze-Osterloh*, Rangrücktritt in der Handelsbilanz zwischen BGH und BFH, BB 2017, 42; *Hennrichs/Schulze-Osterloh*, Das Fortführungsprinzip gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB im Lichte der EU-Bilanz-Richtlinie, DStR 2018, 1731; *Kischel-Leibrecht/Metzing*, Überarbeitete Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Erstellung des Jahresabschlusses bei existenzgefährdenden Risiken, DStR 2018, 1448; *Mader/Seitz*, Verschärfung der Steuerberaterhaftung durch BGH v. 26.1.2017: Plädoyer für Vertragsfreiheit und (europa-) rechtliche Methoden in der Rechnungslegung – Handlungsempfehlungen, DStR 2018, Beihefter 1, 1;

Mader/Seitz, Unternehmensfortführung („Going Concern“) – Prämisse, Prinzip oder Prognose?, DStR 2018, 1933; *Mader/Seitz*, Die Fortführung der Unternehmenstätigkeit („Going Concern“) wird unterstellt – auch in der Corona-Krise, DStR 2020, 996; *Mujkanovic*, Going concern in der Corona-Krise, StuB 2020, 455; *Wulff*, Coronavirus SARS CoV-2: Auswirkungen auf die Rechnungslegung im Geschäftsjahr 2019, DStZ 2020, 351; *Pföhler/Knappe*, Going Concern in Corona-Zeiten, WPg 2021, 354; *Pföhler/Seidler*, Handelsrechtliche Fortführungsannahme – Abkehr, Bestehen einer wesentlichen Unsicherheit und Prognosezeitraum, BB 2021, 299; *Scholz*, Bilanzierung unter Abkehr vom going concern, StuB 2022, 449; *Splinter*, Going-Concern-Beurteilung: Herausforderungen und Vorschläge zur Weiterentwicklung der Berichterstattung, WPg 2022, 1078; *Merk*, Der Fortführungsgrundsatz in der Rechnungslegung im Lichte der Corona-Pandemie und des Ukraine-Krieges, in von Deckenbrock/Höpfner/Kilian (Hrsg.), Arbeit, Wirtschaft, Recht, FS Martin Henssler, München 2023, 1101; *Mujkanovic*, Unternehmensfortführung von Start-ups – Insolvenzzrisiko und Going Concern in der Handelsbilanz, GmbHR 2024, 453.

365 (1) Kodifikation des Fortführungsprinzips

Das Fortführungsprinzip, auch als *Going-Concern*-Prinzip bezeichnet, ist in § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB geregelt, der bestimmt, dass bei der Bewertung von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen ist, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtl. Gegebenheiten entgegenstehen. Dieser Grundsatz wurde bereits in einer Entsch. des ROHG v. 3.12.1873 erwähnt, in der ausgeführt wird: „Der Bilanz liegt hiernach in der Tat die Idee einer fingierten augenblicklichen allgemeinen Realisierung sämtlicher Aktiva und Passiva zugrunde, wobei jedoch davon ausgegangen werden muß, daß in Wirklichkeit nicht die Liquidation des Geschäfts, sondern dessen Fortführung beabsichtigt ... ist, ...“. Dementsprechend war das Fortführungsprinzip bereits vor der Kodifizierung durch das BiRiLiG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) als GoB anerkannt.

Semler/Goldschmidt, ZIP 2005, 3 (4); *Kaiser*, ZIP 2012, 2478; *Eickes*, Zum Grundsatz der Unternehmensfortführung in der Insolvenz, 2014, 113; *Frystatzki*, DStR 2017, 1494 (1497); *Mader/Seitz*, DStR 2018, Beihefter 1, 1 (6f.); *Merk*, FS Henssler, 2023, 1101 (1102).

Auch die Bilanzrichtlinie v. 26.6.2013 (RL 2013/34/EU, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19) bestimmt in Art. 6 Abs. 1 Buchst. a, dass die Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit unterstellt wird (zur Auslegung des Wortlauts der Richtlinie eingehend *Hennrichs/Schulze-Osterloh*, DStR 2018, 1731).

Das Fortführungsprinzip dient der Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse, und zwar einerseits mit den Jahresabschlüssen der Vorjahre des Unternehmens und andererseits mit Jahresabschlüssen anderer Unternehmen (*Merk*, FS Henssler, 2023, 1101).

Zu beachten ist, dass das Gesetz und die Bilanzrichtlinie von der „Fortführung der Unternehmenstätigkeit“ sprechen und damit nicht auf die Fortführung oder das Fortbestehen des Unternehmens selbst abstellen (BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, GmbHR 2017, 348 Rz. 26 aE; *Kaiser*, ZIP 2012, 2478 [2480 f.]). Gefordert ist damit eine Fortführungs-, keine Fortbestehensprognose (vgl. *Groß/Amen*, DB 2005, 1861). Es ist also zu beurteilen, ob das Unternehmen als werbendes Unternehmen – wenn auch uU mit geändertem Unternehmenszweck – weitergeführt werden kann und soll (*Hater*, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 91 f.).

(2) Geltungsbereich des Fortführungsprinzips

Handelsrechtlicher Jahresabschluss: Das Fortführungsprinzip gilt in erster Linie für die Bilanz.

- *Ansatz von Vermögensgegenständen und Schulden:* Obwohl das Fortführungsprinzip im HGB im Abschnitt „Bewertungsvorschriften“ unter den „Allgemeinen Bewertungsgrundsätzen“ aufgeführt ist und die Einleitung des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB ausdrücklich von der Bewertung spricht, ist es auch beim Ansatz von Vermögensgegenständen und Schulden zu beachten.

Schulze-Osterloh, DStR 2007, 1006; *Ballwieser in Böcking* ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 20 (8/2010); *Eickes*, Zum Grundsatz der Unternehmensfortführung in der Insolvenz, 2014, 113; *Hater*, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 40; *Hommel/Ummenhöfer*, BB 2017, 2219 (2220); *Schulze-Osterloh*, BB 2017, 427 (429); *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 20 (9/2023); *Kahle/Cortez* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 69, 77; aA BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900 Rz. 32.

Eine Frage des Ansatzes ist es zB, ob abwicklungs- bzw. zerschlagungsspezifische Schulden (Sozialplanverpflichtungen, Kosten für die vorzeitige Abwicklung geschlossener Verträge, Rückbau- und Abbruchverpflichtungen usw.) zu passivieren sind (*Hater*, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 40f.; *Kahle/Cortez* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 79).

- *Bewertung von Vermögensgegenständen und Rückstellungen:* Seinem Wortlaut nach beansprucht das Fortführungsprinzip Geltung allg. für die Bewertung, somit also für die Bewertung von Aktiva und Passiva. Es hat aber in erster Linie Bedeutung für die Bewertung von Vermögensgegenständen und von Rückstellungen (*Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 136 [4/2013]). Auf die Bewertung von Verbindlichkeiten hat die Frage, ob die Unternehmenstätigkeit fortgeführt wird oder nicht, hingegen regelmäßig keinen Einfluss.

Steuerliche Gewinnermittlung: Das Fortführungsprinzip gilt aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch für die stl. Gewinnermittlung.

BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 (124); *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 44 (10/2011); *Wulff*, DStZ 2020, 351 (353); *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 22 (9/2023); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.92; *Kahle/Cortez* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 47.

Eine Ausprägung des Fortführungsprinzips findet sich zudem in der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3, der bestimmt, dass der Teilwert eines WG der Betrag ist, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises dafür ansetzen würde, wobei von der Fortführung des Betriebs durch den Erwerber auszugehen ist.

Baetge/Ziesemer/Schmidt in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 44 (10/2011); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 144 (4/2013); *Kahle/Cortez* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 47; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 223 (7/2024).

367 (3) Unternehmensfortführung als Regelfall

Das Gesetz unterstellt als Regelfall, dass die Unternehmenstätigkeit fortgeführt wird (sog. *Going-Concern-Konzept*). Es ist für jedes Wj. zu prüfen, ob dieser Regelfall gegeben ist oder ob der Fortführung der Unternehmenstätigkeit tatsächliche oder rechtl. Gegebenheiten (dazu s. Anm. 370 f.) entgegenstehen. Zu betrachten ist uE die Tätigkeit des Unternehmens als Ganzes; auf die Fortführung von Unternehmensteilen kommt es nicht an.

Kleindiek in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 14; *Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 26 (9/2023); aA *Sarx*, FS Budde 1995, 561 (562); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in *HdJ*, Abt. I/7 Rz. 137 (4/2013); *Meyering/Gröne* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 84; *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 252 HGB Rz. 7; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 42; grds. ebenso *Semler/Goldschmidt*, ZIP 2005, 3 (9).

Die Vermutung der Fortführung gilt grds. auch für Mantelgesellschaften und ruhende Unternehmen (*Meyering/Gröne* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 83; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 34).

368 (4) Fortführungsprämisse

Positive Prognose: Die Fortführungsprämisse ist gegeben, wenn zum Abschlussstichtag anzunehmen ist, dass das Unternehmen seine wirtschaftliche Betätigung für einen überschaubaren Zeitraum fortsetzen wird. Die Annahme, dass die Unternehmenstätigkeit voraussichtlich fortgeführt werden wird, kann das Erg. einer impliziten oder expliziten Prognose sein. Bei einer sog. *Schönwettersituation* (*Harrison/Solmecke*, WPg 2016, 1266 [1267]), also bei nachhaltiger Gewinnsituation, hinreichender Liquidität bzw. leichtem Zugriff auf finanzielle Mittel und keiner Gefahr einer bilanziellen Überschuldung ist eine implizite Fortführungsprognose gegeben, dh., dass keine besondere Analyse hinsichtlich der Lage des Unternehmens notwendig ist.

Groß/Amen, DB 2005, 1861; *Willeke*, StuB 2012, 856 (857); *Böhmer/Metzing*, DStR 2015, 1824 (1825); *Harrison/Solmecke*, WPg 2016, 1266 (1267); *Mujkanovic*, StuB 2020, 455 (458); *Kliem/Büssow* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 15; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 40; *Merkt*, FS Henssler, 2023, 1101 (1103); ebenso wohl *Hater*, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 78 f.; aA *Zwirner*, StuB 2010, 763.

Eine nachhaltige Gewinnsituation idS liegt vor, wenn das Unternehmen über mehrere Jahre hinweg Gewinne erzielt hat (*Hater*, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 79). Hinreichende Liquidität erfordert zumindest, dass das Unternehmen leichten Zugriff auf finanzielle Mittel, etwa durch Kredite, hat (*Hater*, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 80). Die Gefahr einer drohenden Überschuldung muss für die überschaubare Zukunft ausgeschlossen werden können. Das ist zB nicht der Fall, wenn die Eigenkapitalausstattung signifikant sinkt, im Verhältnis zum Eigenkapital hohe Verluste zu verzeichnen sind, ein hoher Abwertungsbedarf auf der Aktivseite besteht oder die Verbindlichkeiten in großem Umfang steigen (vgl. *Hater*, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 80).

Ist danach eine „*Schönwettersituation*“ nicht gegeben und verfügt das Unternehmen darüber hinaus nicht über hinreichende stille Reserven, so ist eine explizite

Fortführungsprognose erforderlich, dh., es bedarf ausdrücklich der Erkenntnis, dass eine Fortführung der Unternehmenstätigkeit gleichwohl möglich ist.

Groß/Amen, DB 2005, 1861; *Lilienbecker/Link/Rabenhorst*, BB 2009, 262 (263 f.); *Hater*, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 79; *Böhmer/Metzing*, DStR 2015, 1824 (1825); *Harrison/Solmecke*, WPg 2016, 1266 (1267 f.); *Kliem/Büssow* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 15; *Merkt*, FS Henssler, 2023, 1101 (1105).

Einer expliziten Fortführungsprognose bedarf es insbes. bei Vorliegen von Insolvenzantragsgründen.

BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, GmbHR 2017, 348 Rz. 23; *Mielke*, DStR 2017, 1060 (1062); aA *Mader/Seitz*, DStR 2018, Beihefter 1, 1 (28); *Mader/Seitz*, DStR 2020, 996 (1004) – Abgehen von der Fortführungsprämisse erst dann, wenn der Geschäftsbetrieb am Bilanzstichtag bereits eingestellt wurde oder die Einstellung zweifelsfrei unmittelbar bevorsteht.

Verhältnisse am Abschlussstichtag: Die Prognose muss sich auf die Verhältnisse am Abschlussstichtag beziehen. Demzufolge ist das Stichtagsprinzip (s. Anm. 420 ff.) zu beachten (*Semler/Goldschmidt*, ZIP 2005, 3 [7]; *Mujkanovic*, StuB 2020, 455 [458]), dh., wertaufhellende Tatsachen sind in die Prognoseentscheidung einzubeziehen, wertbegründende Tatsachen hingegen nicht (zur Unterscheidung zwischen wertaufhellenden und wertbegründenden Umständen vgl. Anm. 422). Demgegenüber wird teilweise die Ansicht vertreten, dass im Falle des Eintritts wertbegründender Umstände, die zu einem Wegfall der Fortführungsprognose führen, das Stichtagsprinzip zu durchbrechen sei und diese Umstände auf den Abschlussstichtag zurückzubeziehen seien.

Berger, StuB 2005, 381 (384); *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 60 (10/2011); *Kaiser*, ZIP 2012, 2478 (2485); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in *HdJ*, Abt. I/7 Rz. 142 (4/2013); *Kliem/Büssow* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 17. Insbesondere im Hinblick auf die Corona-Pandemie ebenso *Mujkanovic*, StuB 2020, 455 (459). Wie hier hingegen *Hennrichs/Schulze-Osterloh*, DStR 2018, 1731 (1733); *Mader/Seitz*, DStR 2020, 996 (998). Differenzierend *Merkt*, FS Henssler, 2023, 1101 (1109 f.): Durchbrechung des Stichtagsprinzips nur bei solchen Unternehmen, die nicht zur Offenlegung eines Anhangs und Lageberichts verpflichtet sind.

Dies wird damit begründet, dass ein Jahresabschluss, der nach dem Fortführungsprinzip aufgestellt wird, obwohl zum Zeitpunkt seiner Aufstellung bereits feststeht, dass die Fortführungsprognose nicht mehr aufrechterhalten werden kann, bei den Adressaten „zu Missverständnissen führen“ könne (*Kliem/Büssow* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 17; ähnlich *Berger*, StuB 2005, 381 [384]; *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in *HdJ*, Abt. I/7 Rz. 142 [4/2013]) oder gar „widersinnig“ sei (*Kaiser*, ZIP 2012, 2478 [2485]). Derartige „Missverständnisse“ sind jedoch bei Anwendung des Stichtagsprinzips auch in anderen Bereichen möglich (zB wenn eine Forderung im Jahresabschluss in volle Höhe ausgewiesen wird, obwohl nach dem Stichtag Umstände eingetreten sind, die zu einer Abwertung der Forderung im folgenden Jahresabschluss nötigen), ohne dass deshalb erwogen wird, vom Stichtagsprinzip abzugehen. Eine Einschränkung des Stichtagsprinzips in der Weise, dass auch negative wertbegründende Tatsachen von einigem Gewicht zu berücksichtigen sind, ist uE daher nicht gerechtfertigt (glA *Schulze-Osterloh*, DStR 2007, 1006 [1009 f.]; *Meyering/Gröne* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 105). Ebenso wenig ist der Ansicht zu folgen, dass auch positive wertbegründende Tatsachen auf den Abschlussstichtag zurückzubeziehen seien (so aber *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in *HdJ*, Abt. I/7 Rz. 143 [4/2013]).

369 (5) Prognosezeitraum

Die Unternehmenstätigkeit muss voraussichtlich für einen überschaubaren Zeitraum fortgeführt werden. Allgemein wird grds. ein Zeitraum von zwölf Monaten für maßgeblich gehalten.

BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, GmbHR 2017, 348 Rz. 24; Sarx, FS Budde 1995, 561 (571); Lück, DB 2001, 1945 (1947); Lilienbecker/Link/Rabenhorst, BB 2009, 262 (263); Zwirner, StuB 2010, 763; Willeke, StuB 2012, 856 (858); Naumann/Breker/Siebler/Weiser in HdJ, Abt. I/7 Rz. 139 (4/2013); Böhmer/Metzing, DStR 2015, 1824 (1825); Frystatzki, DStR 2017, 1494 (1495); Mielke, DStR 2017, 1060 (1061); Pföhler/Knappe, WPG 2021, 354 (357); Kliem/Büssow in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 16; Müller/Warke in Bertram/Kessler/Müller, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 38; Mujkanovic, GmbHR 2024, 453 (455); ähnlich Semler/Goldschmidt, ZIP 2005, 3 (9) – Zeitraum bis zur Aufstellung des nächsten Jahresabschlusses.

Entscheidend sind aber jeweils die unternehmensspezifischen Verhältnisse des Einzelfalls, zB die Fertigungsdauer und die Umschlaghäufigkeit des Warenlagers. Auch bei Saisongeschäften kann ein abweichender Prognosezeitraum anzuwenden sein. Dies kann dazu führen, dass ein längerer Zeitraum als zwölf Monate zu betrachten ist.

Naumann/Breker/Siebler/Weiser in HdJ, Abt. I/7 Rz. 139 (4/2013); Kleindiek in Staub, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 12; Mujkanovic, StuB 2020, 455 (457); Tiedchen in Beck-OGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 24 (9/2023); Kahle/Cortez in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 54; Kliem/Büssow in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 16a.

Insbesondere die Corona-Pandemie kann dazu führen, dass ein längerer Prognosezeitraum anzusetzen ist (Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 24 [9/2023]; Kahle/Cortez in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 54).

Auch ein kürzerer Prognosezeitraum als zwölf Monate wird im Einzelfall als hinreichend angesehen.

Kleindiek in Staub, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 12; Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 24 (9/2023); zurückhaltend Kahle/Cortez in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 55 („nur in extremen Ausnahmefällen“); aA Mujkanovic, StuB 2020, 455 (457); Wulff, DStZ 2020, 351 (353).

370 (6) Entgegenstehende tatsächliche Gegebenheiten

Entgegenstehende tatsächliche Gegebenheiten sind einerseits unüberwindbare wirtschaftliche Schwierigkeiten und andererseits die Einstellung der Geschäftstätigkeit aus anderen Gründen.

Wirtschaftliche Schwierigkeiten, die der Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehen, sind jedenfalls Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung.

BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, GmbHR 2017, 348 Rz. 26; Kaiser, ZIP 2012, 2478 (2487); Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 28 (9/2023); Pföhler/Knappe, WPG 2021, 354 (355); Splinter, WPG 2022, 1078 (1079); Merkt in Hopt, 44. Aufl. 2025, § 252 HGB Rz. 7. Kischel-Leibrecht/Metzing, DStR 2018, 1448 (1450), zählen Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung hingegen zu den entgegenstehenden rechtl. Gegebenheiten.

Darüber hinaus können aber auch die nachhaltige Erwirtschaftung erheblicher Verluste, eine zu geringe Eigenkapitalausstattung und Liquiditätsengpässe unüber-

windbare wirtschaftliche Schwierigkeiten darstellen, die dazu nötigen, von der Fortführungsprämisse abzugehen.

Lilienbecker/Link/Rabenhorst, BB 2009, 262; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 28 (9/2023); *Mielke*, DStR 2017, 1060 (1062); vgl. auch *Frystatzki*, DStR 2017, 1494; *Kischel-Leibrecht/Metzing*, DStR 2018, 1448 (1449); krit. dazu allerdings *Mader/Seitz*, DStR 2018, Beihefter 1, 1 (14).

Nicht nur solche oder vergleichbare finanzielle Umstände können zum Wegfall der Fortführungsprämisse führen, sondern auch betriebliche Umstände, die wirtschaftliche Schwierigkeiten zur Folge haben, zB Personalprobleme, insbes. im Bereich des Führungspersonals, Verlust eines wesentlichen Absatzmarktes und nachteilig veränderte Möglichkeiten bei der Beschaffung.

Zwirner, StuB 2010, 763; *Kaiser*, ZIP 2012, 2478 (2487); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 223 (7/2024); vgl. auch *Hater*, Insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 160 f.; *Kahle/Cortez* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 61; *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 21; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 40, jeweils mit weiteren Beispielen. Kritisch zur Qualifikation derartiger „Herausforderungen für Unternehmen und Geschäftsleiter“ als der Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehende tatsächliche Gegebenheiten hingegen *Mader/Seitz*, DStR 2018, Beihefter 1, 1 (13).

Die Einstellung der Geschäftstätigkeit aus anderen Gründen führt ebenfalls dazu, dass von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit nicht mehr ausgegangen werden kann (*Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 29 [9/2023]; *Frystatzki*, DStR 2017, 1494).

(7) Entgegenstehende rechtliche Gegebenheiten

371

Äußere Gegebenheiten: Als eine der Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehende Gegebenheit wird allg. die Eröffnung des Insolvenzverfahrens angesehen.

Lück, DB 2001, 1945 (1947); *Berger*, StuB 2005, 381; *Semler/Goldschmidt*, ZIP 2005, 3 (5); *Lilienbecker/Link/Rabenhorst*, BB 2009, 262; *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 57 (10/2011); *Frystatzki*, DStR 2017, 1494; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 30 (9/2023); *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 22; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 223 (7/2024); *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 46

Die Erfüllung des Tatbestands einer gesetzlichen Vorschrift oder einer Satzungsbestimmung, die die Auflösung des Unternehmens zur Folge hat, ist ebenfalls eine entgegenstehende Gegebenheit.

Lück, DB 2001, 1945 (1947); *Berger*, StuB 2005, 381; *Semler/Goldschmidt*, ZIP 2005, 3 (5); *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 57 (10/2011); *Nauermann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 135 (4/2013); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 13; *Mielke*, DStR 2017, 1060 (1063); *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 30 (9/2023); *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 22. Vgl. dazu die Beispiele bei *Kahle/Cortez* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 64.

Auch gesetzliche Vorschriften oder behördliche Auflagen können der Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehende rechtl. Gegebenheiten sein, so zB die Einführung oder Änderung von Grenzwerten für Emissionen, das gesetzliche Ver-

bot bestimmter vom Unternehmen genutzter Technologien oder Chemikalien oder der Entzug der Betriebserlaubnis oder einer Konzession, etwa zum Ausschank von Alkohol.

Zwirner, StuB 2010, 763; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 46; vgl. auch *Hater*, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 164; *Frystatzki*, DStR 2017, 1494; *Mielke*, DStR 2017, 1060 (1063); *Mader/Seitz*, DStR 2018, Beihefter 1, 1 (11); *Kahle/Cortez* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 66.

Absicht der Unternehmenseinstellung: In den Fällen, in denen rechtl. Gegebenheiten einer Unternehmensfortführung entgegenstehen, ist zusätzlich zu fordern, dass auch die Absicht besteht, die Unternehmenstätigkeit einzustellen.

Semler/Goldschmidt, ZIP 2005, 3 (5); *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 319; *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 135 (4/2013); *Mader/Seitz*, DStR 2018, 1933 (1939); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 13; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 30 (9/2023); *Kliem/Büßow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 16; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 48; aA *Kaiser*, ZIP 2012, 2478 (2483); *Frystatzki*, DStR 2017, 1494 (1495); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 223 (7/2024).

Insbesondere im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist deshalb an der Fortführungsprognose festzuhalten, wenn der Insolvenzverwalter beabsichtigt, den Geschäftsbetrieb über einen hinreichend langen Zeitraum (vgl. zum Prognosezeitraum „Fortführungsprämisse“) hinweg aufrecht zu erhalten.

BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, GmbHR 2017, 348 Rz. 27; *Kaiser*, ZIP 2012, 2478 (2481); *Hennrichs/Schulze-Osterloh*, DStR 2018, 1731 (1733); *Pföhler/Seidler*, BB 2021, 299 (300); noch großzügiger *Eickes*, DB 2015, 933 (935) – Beibehaltung der Fortführungsprognose bis zur tatsächlichen Einstellung des Geschäftsbetriebs. Eingehend zu der Frage, unter welchen Umständen die Eröffnung des Insolvenzverfahrens der Fortführungsprognose entgegensteht *Hater*, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 122 ff.

372 (8) Bilanzierung bei positiver Fortführungsprognose

Ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, so ist nach allgemeinen Regeln zu bilanzieren.

Von der Bilanzierung nach den allgemeinen Regeln und damit von einer positiven Fortführungsprognose ist nicht bereits bei Zweifeln an der Möglichkeit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit abzugehen.

Lück, DB 2001, 1945 (1946f.); *Schulze-Osterloh*, DStR 2007, 1006; *Pföhler/Seidler*, BB 2021, 299; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 32 (9/2023); *Kahle/Cortez* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 74.

Erforderlich ist vielmehr, dass die Unmöglichkeit der Unternehmensfortführung zweifelsfrei feststeht.

BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, GmbHR 2017, 348 Rz. 25; *Schulze-Osterloh*, DStR 2007, 1006 (1007); *Kaiser*, ZIP 2012, 2478 (2483); *Eickes*, Zum Grundsatz der Unternehmensfortführung in der Insolvenz, 2014, 115; *Frystatzki*, DStR 2017, 1494 (1497); *Mielke*, DStR 2017, 1060 (1062); *Pföhler/Knappe*, WPg 2021, 354 (356); *Pföhler/Seidler*, BB 2021, 299 (300); aA *Hater*, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 177 ff., der einen Gleichlauf mit der insolvenzrechtl. Fortbestehensprognose favorisiert.

Insofern ist – entgegen dem eigentlich für die Rechnungslegung zu beachtenden Vorsichtsprinzip (dazu Anm. 375 ff.) – im Zweifel eine eher optimistische Einschätzung vorzunehmen (Winnefeld, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rz. E 26). Anderenfalls käme es uU zu einem mehrfachen Wechsel zwischen der Bilanzierung nach allgemeinen Regeln und nach den für den Wegfall der Fortführungsprognose geltenden Gepflogenheiten, was die Aussagefähigkeit der einzelnen Jahresabschlüsse stark beeinträchtigen würde (ähnlich Hennrichs/Schulze-Osterloh, DStR 2018, 1731 [1732]). Zudem kann eine Bilanzierung unter Zugrundelegung der Nicht-Fortführung des Unternehmens zur Verschärfung der Krise führen, weil sich das Bilanzbild verschlechtert und Verhandlungen mit Vertragspartnern (Gläubigern, kreditgebenden Finanzinstituten usw.) oder Sanierungsmaßnahmen dadurch erschwert werden. Eine zu frühzeitige Aufgabe der Fortführungsprognose könnte somit zu einer *self fulfilling prophecy* werden.

Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele, § 252 HGB Rz. 43 (10/2011); Mader/Seitz, DStR 2018, Beihefter 1, 1 (12); Meyering/Gröne in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 76; Merkt, FS Henssler, 2023, 1101 (1103).

(9) Bilanzierung bei Wegfall der Fortführungsprognose

373

Ist die Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszuschließen, ist die Konsequenz, dass die Abwicklung des Unternehmens bevorsteht. Daher sind die Aktiva abweichend von §§ 253 ff. HGB mit den vorsichtig geschätzten Veräußerungserlösen (Zerschlagungswerten) zu bewerten.

Semler/Goldschmidt, ZIP 2005, 3 (4); Schulze-Osterloh in Baumbach/Hueck, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 320; Schulze-Osterloh, DStR 2007, 1006 (1007); Müller/Weller, WPg 2008, 400 (404); Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele, § 252 HGB Rz. 67 (10/2011); Eickes, Zum Grundsatz der Unternehmensfortführung in der Insolvenz, 2014, 114; Hater, Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose und handelsrechtliche Fortführungsprognose, 2013, 43; Kleindiek in Staub, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 14; Böhmer/Metzing, DStR 2015, 1824 (1825); Harrison/Solmecke, WPg 2016, 1266 (1268); Wulff, DStZ 2020, 351 (353); Pföhler/Seidler, BB 2021, 299 (300); Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 34 (9/2023).

Nebenkosten der Veräußerung sind abzuziehen.

Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele, § 252 HGB Rz. 67 (10/2011); Wulff, DStZ 2020, 351 (353); Meyering/Gröne in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 103; Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 34 (9/2023).

Das Anschaffungskostenprinzip ist weiterhin zu beachten, dh die ursprünglichen AHK dürfen nicht überschritten werden.

Sarx, FS Budde, 1995, 561 (575); Berger, StuB 2005, 381 (384); Schulze-Osterloh in Baumbach/Hueck, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 320; Schulze-Osterloh, DStR 2007, 1006 (1007); Zwirner, StuB 2010, 763 (765); Scholz, StuB 2022, 449; Naumann/Breker/Siebler/Weiser in HdJ, Abt. I/7 Rz. 146 (4/2013); Eickes, Zum Grundsatz der Unternehmensfortführung in der Insolvenz, 2014, 114; Kleindiek in Staub, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 14; Meyering/Gröne in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 105; Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 34 (9/2023).

Ebenso ist das Realisationsprinzip weiterhin zu beachten, dh., Gewinne aus der Veräußerung von WG dürfen erst ausgewiesen werden, wenn sie realisiert sind (Gross, FS Budde, 1995, 243 [257]; Scholz, StuB 2022, 449; Meyering/Gröne in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 105; Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB

Rz. 34 [9/2023]). Auch das Stichtagsprinzip (dazu Anm. 420 ff.) und der Einzelbewertungsgrundsatz (dazu Anm. 450 ff.) gelten weiterhin (*Berger*, StuB 2005, 381 [384]).

Ein aktivierter Geschäfts- oder Firmenwert dürfte regelmäßig auszubuchen sein. Er ist nur insoweit weiter zu aktivieren, als mit einem Veräußerungserlös gerechnet werden kann (*Zwirner*, StuB 2010, 763 [766]; *Scholz*, StuB 2022, 449 [451]).

Im Bereich der Passiva ist insbes. die Bildung von Rückstellungen für die im Zuge der Abwicklung des Unternehmens entstehenden Kosten (zB Sozialplanverpflichtungen, Kosten für die vorzeitige Auflösung langfristiger Verträge, Rückbau- und Abbruchverpflichtungen) in Betracht zu ziehen.

Sarx, FS Budde, 1995, 561 (575); *Berger*, StuB 2005, 381 (383); *Semler/Goldschmidt*, ZIP 2005, 3 (4); *Zwirner*, StuB 2010, 763 (765); *Böhmer/Metzing*, DStR 2015, 1824 (1825); *Harrison/Solmecke*, WPg 2016, 1266 (1268); *Ballwieser* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 20 (8/2019); *Scholz*, StuB 2022, 449 (452).

Für die Bewertung von Schulden sind die sog. Abschaffungskosten maßgeblich (*Müller/Weller*, WPg 2008, 400 [404]). Das ist idR der Erfüllungsbetrag (*Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 145 [4/2013]; *Scholz*, StuB 2022, 449 [450]). Hinsichtlich der Bewertung abzuzinsender Rückstellungen ist zu berücksichtigen, dass die zugrunde liegende Verbindlichkeit aufgrund der Einstellung der Unternehmenstätigkeit uU früher zu erfüllen ist, so dass die Diskontierung angepasst werden muss (*Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 145 [4/2013]; *Zwirner*, StuB 2010, 763 [766]; *Scholz*, StuB 2022, 449 [450]). Ansammlungsrückstellungen sind mit dem vollen Wert der Verpflichtung zu passivieren, da eine weitere Ansammlung nicht mehr in Betracht kommt (*Zwirner*, StuB 2010, 763 [766]).

374 (10) Grenzen des Fortführungsprinzips

Das Fortführungsprinzip gilt ausnahmslos.

Baetge/Ziesemer/Schmidt in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 74 (10/2011); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 15; *Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 35 (9/2020).

374a (11) Verhältnis des Fortführungsprinzips zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Vollständigkeitsprinzip: Das Vollständigkeitsprinzip gilt auch bei Abgehen von der Fortführungsprognose (*Scholz*, StuB 2022, 449 [450]).

Stichtagsprinzip: Das Stichtagsprinzip ist uE auch im Rahmen der Prüfung der Fortführungsaussichten uneingeschränkt zu beachten (vgl. Anm. 367).

gg) Vorsichtsprinzip

Schrifttum: *Niehus*, „Vorsichtsprinzip“ und „Accrual Basis“ – Disparitäten bei den Determinanten der „Fair Presentation“ in der sog. internationalen Rechnungslegung, DB 1997, 1421; *Hennrichs*, Der steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 EStG – Stand und Perspektiven, StuW 1999, 138; *Moxter/Engel-Ciric*, Erosion des bilanzrechtlichen Vorsichtsprinzips, BB 2014, 489; *Wollny*, Die (Un-)Beachtlichkeit des bilanziellen Vorsichtsprinzips in der Unternehmensbewertung, DStR 2016, 2415.

(1) Kodifikation des Vorsichtsprinzips

375

Die Kodifikation des Vorsichtsprinzips findet sich in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, nach dem vorsichtig zu bewerten ist. Die Vorschrift wurde durch das BiRiLiG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) in das HGB eingefügt.

Wollny, DStR 2016, 2415, spricht von der „Gesetz gewordene[n] Leitlinie des vorsichtigen Kaufmanns“.

Das Vorsichtsprinzip war aber bereits zuvor als zentraler GoB anerkannt und wird nunmehr auch von der Bilanzrichtlinie v. 26.6.2013 (RL 2013/34/EU, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19) in Art. 6 Abs. 1 Buchst. c erwähnt. Konkretisiert wird das Vorsichtsprinzip durch das Realisations- und das Imparitätsprinzip (vgl. zum Realisationsprinzip Anm. 395 ff., zum Imparitätsprinzip Anm. 385 ff.).

Kohl, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 75; *Herzig*, FS Baetge, 1997, 37 (47); *Moxter/Engel-Ciric*, BB 2014, 489; *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 27; *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 124 (10/2022); *Meyering/Gröne* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 162; *Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 57 (9/2023); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.78; *Kliem/Büssow* in *Beck-Bil-Komm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 42; *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 49; ebenso bezogen auf das Realisationsprinzip *BFH* v. 25.2.2014 – X R 10/12, *BStBl. II* 2014, 668 Rz. 14.

Dem Vorsichtsprinzip sind aber auch spezielle gesetzliche Regelungen geschuldet, zB das Aktivierungsverbot des § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB für nicht entgeltlich erworbene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Anlagewerte (*Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 58 [9/2023]; *Kahle/Braun/Cortez* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 123), das sich aus § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB ergebende Aktivierungsverbot für einen selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert (*Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 124 [10/2022]), die Beschränkung der Rechnungsabgrenzung auf transitorische Posten ieS (*Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 124 [10/2022]; s. dazu auch Anm. 2171), die in § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB normierte Pflicht zur Passivierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (*Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 124 [10/2022]; *Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 249 HGB Rz. 9 [9/2023]; *Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 58 [9/2023]; *Kahle/Braun/Cortez* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 123) sowie von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (*Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 58 [9/2023]).

(2) Geltungsbereich des Vorsichtsprinzips

376

Handelsrechtlicher Jahresabschluss: Das Vorsichtsprinzip wird vielfach als zentraler und übergeordneter GoB bezeichnet.

Naumann/Breker/Siebler/Weiser in *HdJ*, Abt. I/7 Rz. 181 (4/2013); ähnlich *Kahle/Braun/Cortez* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 120 – „oberstes Prinzip“; *Niehus*, DB 1997, 1421 (1422) – „das alle übertragende Prinzip“; *Beisse*, FS Beusch, 1993, 77 (83) – „Leitprinzip des GoB-Systems“; *Meyering/Gröne* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 162 – „zentrale Bedeutung“.

Als solches beansprucht es umfassend Geltung und ist nicht, wie der Wortlaut des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB vermuten lässt („Es ist vorsichtig zu bewerten ...“), auf die Bewertung beschränkt.

Beisse, FS Beusch, 1993, 77 (83); *Ballwieser* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 25 (9/2020); *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 124 (10/2022); *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 165; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 58 (9/2023); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.78; *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 2; *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 122; *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 30. Kritisch gegenüber einer Ausdehnung als „allgemeines Vorsichtsprinzip“ über die Bewertung hinaus hingegen *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 97f.

Steuerliche Gewinnermittlung: Das Vorsichtsprinzip gilt als GoB grds. auch für die stl. Gewinnermittlung.

BFH v. 26.2.2014 – I R 12/14, BFH/NV 2014, 1544 Rz. 20; *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 184 (4/2013); *Moxter/Engel-Ciric*, BB 2014, 489; *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 171; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 60 (9/2023); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 129; *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 44.

Allerdings wird ihm in diesem Bereich kein vergleichbar zentraler Stellenwert wie im Handelsrecht zugebilligt, insbes. weil der Gedanke des Gläubigerschutzes, der dem Vorsichtsprinzip zugrunde liegt (vgl. Anm. 377), für die stl. Gewinnermittlung nicht in gleicher Weise nutzbar zu machen ist (*Hennrichs* in *DStJG* 24 [2001], 301 [325]; vgl. auch *Hennrichs*, *StuW* 1999, 138 [148]). Maßstab für die stl. Gewinnermittlung ist das Leistungsfähigkeitsprinzip. Unter Berufung auf dieses (*Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 129; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 60 [9/2023]) findet sich im StRecht eine Reihe von Regelungen, die das Vorsichtsprinzip durchbrechen, wie zB das Verbot der Passivierung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach Abs. 4a, die Beschränkung der Teilwertabschreibung auf Fälle voraussichtlich dauernder Wertminderung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 (beides gleichzeitig Einschränkungen des Imparitätsprinzips, vgl. Anm. 386) sowie die Regelungen zur Bewertung von Rückstellungen in § 6 Abs. 1 Nr. 3a.

Vgl. BFH v. 29.4.2009 – I R 74/08, BStBl. II 2009, 899 (900); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 185 (4/2013); *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 171; *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 129; *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 30.

377 (3) Inhalt des Vorsichtsprinzips

Beurteilungsspielräume: Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses werden einerseits feststehende Daten verwendet, die sich aus dem abgelaufenen Geschäftsjahr ergeben (zB die AK angeschaffter Güter, der Nominalwert der bestehenden Forderungen), andererseits enthält er aber auch unsichere, auf Schätzungen beruhende Werte (zB die ND der angeschafften Güter, das Ausfallrisiko der bestehenden Forderungen). Für die erstgenannte Gruppe von Daten hat das Vorsichtsprinzip keine Bedeutung. Hier sind die zutr. berechneten Zahlen die einzig zulässigen Bilanzwerte (vgl. auch *Leffson*, *Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*, 7. Aufl. 1987, 465: „Niemand wird sagen, vorsichtig gerechnet sei drei mal drei nur acht“).

Das Vorsichtsprinzip kommt immer bei ungewissen Werten zum Tragen (Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 469 f.) und nötigt dazu, bei der Bilanzierung im Zweifel pessimistisch vorzugehen. Insbesondere sind Beurteilungsspielräume im Rahmen der Bewertung so auszuüben, dass Aktiva eher zu niedrig und Passiva eher zu hoch ausgewiesen werden (Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele, § 252 HGB Rz. 144 [10/2011]; Kleindiek in Staub, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 28; Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 125). Damit soll verhindert werden, dass zu hohe Ausschüttungen vorgenommen werden und so die Substanz des Unternehmens angegriffen wird. Das Vorsichtsprinzip dient somit dem Gläubigerschutz.

Kleindiek in Staub, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 41; Wollny, DStR 2016, 2415; Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 57 (9/2023); Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 120.

Es sichert die Erhaltung des Unternehmensvermögens als Haftungsbasis und dient damit gleichzeitig der Ausschüttungsbemessungsfunktion des Jahresabschlusses (Wollny, DStR 2016, 2415) und damit der Kapitalerhaltung (Meyering/Gröne in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 164; Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 120).

Soweit die bestehenden Beurteilungsspielräume mithilfe bestehender statistischer Werte ausgefüllt werden können, sind diese Werte heranzuziehen, so zB bei der Passivierung von Garantierückstellungen, für die Erkenntnisse über die Häufigkeit der in der Vergangenheit angefallenen Garantiefälle nutzbar gemacht werden können (Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 125), und bei der Pauschalwertberichtigung von Forderungen, die auf der Grundlage der Forderungsausfälle der vergangenen Jahre vorzunehmen ist. Auch die Schätzung der betriebsgewöhnlichen ND abnutzbarer Güter hat sich an der ND vergleichbarer Güter zu orientieren, wenn solche vorhanden sind.

Vgl. dazu auch Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 473 f., der zutr. darauf hinweist, dass dies nur so lange gilt, wie sich die Rahmenbedingungen nicht wesentlich verändert haben. So können die Erfahrungen vergangener Jahre für die Bildung von Garantierückstellungen nicht nutzbar gemacht werden, wenn sich entweder die Produktionstechnik oder aber die Bedingungen für die Gewährung von Garantieleistungen geändert haben (Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 473).

In Ermangelung derartiger Anhaltspunkte (zB bei der Einzelwertberichtigung einer Forderung, bei der Festlegung der ND eines singulären Gutes) ist eine willkürfreie, aber keinesfalls zu optimistische Schätzung erforderlich.

Wahlrechte: Die Ausübung von Wahlrechten wird durch das Vorsichtsprinzip nicht eingeschränkt, dh., bei bestehenden Wahlrechten kann der Bilanzierende auch die Vorgehensweise wählen, die zu einem höheren Gewinnausweis führt.

Schiffers in Korn, § 5 Rz. 124 (10/2022); Meyering/Gröne in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 169; Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 63 (9/2023); Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 128.

378 (4) Grenzen des Vorsichtsprinzips

Informationsfunktion des Jahresabschlusses: Mit dem BilMoG v. 25.5.2009 (BGBI. I 2009, 1102) sollte die Informationsfunktion des handelsrechtl. Jahresabschlusses gestärkt werden (vgl. dazu *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 926 [929]; *Moxter/Engel-Ciric*, BB 2014, 489 [490]). Im Zuge dieser Annäherung der handelsrechtl. Rechnungslegung an internationale Rechnungslegungsstandards haben Regelungen Eingang in das HGB gefunden, die als Durchbrechung des Vorsichtsprinzips gewertet werden können, so zB das Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV in § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB (*Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 43; *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 124; aA *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 142.1 [10/2011]).

Keine Verletzung des Prinzips der Bilanzwahrheit: Die nach dem Gebot der Vorsicht zu wählende eher pessimistische Einschätzung darf nicht die Grenzen der Richtigkeit und damit das Prinzip der Bilanzwahrheit (s. Anm. 320 ff.) verletzen. Die Bilanzierung unter Zugrundelegung ungünstiger Annahmen ist daher nicht zulässig, wenn für diese Annahmen keine hinreichende Wahrscheinlichkeit spricht.

Kleindiek in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 28; *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 127; ähnlich *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 Rz. 99 (keine sog. *worst case*-Bilanzierung).

Willkürliche Bildung stiller Reserven: Ausgeschlossen ist ebenso die willkürliche Schaffung stiller Reserven durch eine bewusst zu ungünstige Bewertung.

Baetge/Ziesemer/Schmidt in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 143 (10/2011); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 41; *Meyering/Gröne* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 175 f.; *Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 61 (9/2023); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 127.

Ausnahmen nach § 252 Abs. 2 HGB: Fälle, in denen eine Ausnahme vom Vorsichtsprinzip iSv. § 252 Abs. 2 HGB zuzulassen wäre, sind nicht erkennbar.

Kleindiek in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 42; *Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 64 (9/2023); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 130; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 97.

379 (5) Verhältnis des Vorsichtsprinzips zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Realisations- und Imparitätsprinzip: Das Realisations- und das Imparitätsprinzip konkretisieren das Vorsichtsprinzips (vgl. Anm. 375).

Grundsatz der Bilanzwahrheit: Der Grundsatz der Bilanzwahrheit begrenzt die Geltung des Vorsichtsprinzips insoweit, als nicht „überevorsichtig“ bilanziert werden darf, sondern die Einschätzung sich an der Wahrscheinlichkeit zu orientieren hat (vgl. Anm. 378).

380–384 Einstweilen frei.

hh) Imparitätsprinzip

Schrifttum: *Moxter*, Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht, *StuW* 1989, 232; *Wüstemann*, Funktionale Interpretation des Imparitätsprinzips, *ZfBf* 1995, 1029; *Grefe*, Bilanz-(steuer-)rechtliche Aspekte des Verbots von Drohverlustrückstellungen, *BB* 1997, 2635; *Doralt*, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, *DB* 1998, 1357; *Kütting/Kessler*, Zur geplanten Reform des bilanzsteuerlichen Rückstellungsrechts nach dem Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999-2000-2002, *DStR* 1998, 1937; *Groh*, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Imparitätsprinzip und Teilwertabschreibung, *DB* 1999, 978; *Thiel*, Das umgekehrte Imparitätsprinzip, *BB* 1999, 828; *Arndt/Wiesbrock*, Der unbestimmte Rechtsbegriff „Verlustrückstellung“ und die Notwendigkeit einer verfassungskonformen Auslegung, *DStR* 2000, 718; *Jachmann*, Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem, *DStJG* 23 (2000), 9; *Schulze-Osterloh*, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerlichen Gesetzgebung, *DStJG* 23 (2000), 67; *Arnold*, Die Zukunft des Verhältnisses von Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung, *StuW* 2005, 148; *Sigloch*, Einheitliche Gewinnermittlung nach Handels- und Steuerrecht – Utopie oder realistische Vision?, in *Schneider/Rückle/Küpper/Wagner* (Hrsg.), Kritisches zu Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung, FS Theodor Siegel, Berlin 2005, 551; *Kahle/Günter*, Fortentwicklung des Handels- und Steuerbilanzrechts nach dem BilMoG, *StuW* 2012, 43; *Haaker/Velte*, Zur den Problemen einer absatzmarktorientierten Bewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss, *DStR* 2014, 970; *Hommel/Rammert/Kiy*, Die Reform des Abzinsungssatzes für Pensionsrückstellungen nach § 253 Abs. 2 HGB – GoB-konform oder Beihilfe zur Bilanzpolitik?, *DB* 2016, 1585; *Doralt*, Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, *FR* 2017, 377.

(1) Kodifikation des Imparitätsprinzips

385

Das Imparitätsprinzip, das teilweise auch als Verlustantizipationsprinzip bezeichnet wird (s. Anm. 387), ist in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB kodifiziert, nach dem vorhersehbare Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden, aber noch nicht realisiert sind, zu berücksichtigen sind. Das Imparitätsprinzip war bereits vor der Einführung der gesetzlichen Regelung durch das BiRiLiG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) als GoB anerkannt.

Ciric, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, 1995, 6; *Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 131; *Kliem/Büssow in Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 48; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 280 (7/2024). *J. Wüstemann*, *ZfBf* 1995, 1029 (1036), bezeichnet das Imparitätsprinzip als uralten GoB.

Auch die Bilanzrichtlinie v. 26.6.2013 (RL 2013/34/DStR, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19) sieht in Art. 6 Abs. 1 Buchst. c die Befolgung des Imparitätsprinzips vor.

Besondere Ausprägungen des Imparitätsprinzips sind das gem. § 253 Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 HGB für die Bewertung von Vermögensgegenständen geltende Niederstwertprinzip

Naumann/Breker/Siebler/Weiser in HdJ, Abt. I/7 Rz. 189 (4/2013); *Kleindiek in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 38; *Ballwieser in Böcking ua.*, Beck-HdR, B 105 Rz. 47 (8/2019); *Ballwieser in MüKo HGB*, 5. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 88; *Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 65 (9/2023); vgl. aber auch Anm. 388;

und das für die Bewertung von Schulden geltende, allerdings nicht kodifizierte Höchstwertprinzip

Ballwieser in Böcking ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 47 (8/2019); *Ballwieser in MüKo HGB*, 5. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 88; *Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 65 (9/2023);

sowie die Pflicht zur Passivierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB.

Ballwieser in MüKo HGB, 5. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 88; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 66 (9/2023); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 132. Vgl. dazu auch Anm. 386.

Ebenso wie das ihm zugrunde liegende Vorsichtsprinzip (s. Anm. 377) und das Realisationsprinzip (Anm. 395) dient das Imparitätsprinzip dem Gläubigerschutz.

Kleindiek in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 41; *Ballwieser* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 43 (8/2019); *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 65 (9/2023).

386 (2) Geltungsbereich des Imparitätsprinzips

Handelsrechtlicher Jahresabschluss: Dem Imparitätsprinzip wird eine ähnlich zentrale Bedeutung wie den mit ihm eng verbundenen Vorsichts- und Realisationsprinzip zugemessen (vgl. zB *Kessler* DStRtR 1994, 1289 – „Grundpfeiler der handelsrechtlichen Vermögens- und Gewinnermittlung“; *Müller*, DB 1996, 689 – „neben dem Realisationsprinzip die zweite tragende Säule des Handelsbilanzrechts“). Obgleich ebenso wie das Vorsichtsprinzip als Bewertungsprinzip kodifiziert, gilt es jedoch auch für den Ansatz von Bilanzposten.

Kessler, DStR 1994, 1289 (1290, 1294f.); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 38; *Ballwieser* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 47 (8/2019); *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 66 (9/2023); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 132.

So ist zB die Passivierung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften auf das Imparitätsprinzip zurückzuführen (Anm. 385).

Steuerliche Gewinnermittlung:

- **Grundsätzliche Geltung des Imparitätsprinzips im Steuerbilanzrecht:** Das Imparitätsprinzip gilt aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch für die stl. Gewinnermittlung. Die stl. Rspr. und die wohl hM im Schrifttum halten daran uE zu Recht fest.

BFH v. 31.8.2011 – IV B 72/10, BFH/NV 2012, 21 Rz. 13; *Kessler*, DStR 1994, 1289; *Küting/Kessler*, DStR 1998, 1937 (1939f.); *Groh*, DB 1999, 978 (979); *Hennrichs* in DStJG 24 (2001), 301 (324); *Arnold*, StuW 2005, 148 (155); *Sigloch*, FS Siegel 2005, 551 (556); *Kahle/Günter*, StuW 2012, 43 (54); *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 184; *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 133.

Demgegenüber führt die Begr. zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 aus, das Imparitätsprinzip sei mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit unvereinbar (BTDrucks. 14/23, 238).

Kritisch zur Geltung des Imparitätsprinzips für die stl. Gewinnermittlung auch *Müller*, DB 1996, 689 (695); *Doralt*, DB 1998, 1357; *Thiel*, BB 1999, 828 (829); *Jachmann* in DStJG 23 (2000), 9 (56); *Schulze-Osterloh* in DStJG 23 (2000), 67 (72ff.); *Doralt*, FR 2017, 377 (378f.).

Dieser Ansicht ist nicht zu folgen. Jedenfalls bereits entstandene, lediglich nicht realisierte Verluste (s. Anm. 387) stellen eine Verminderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dar, die eine Besteuerung ausschließt. Sinkt der Wert eines WG des BV unter die fortgeführten AHK, so ist die Leistungsfähigkeit des Stplf.

geringer, als wenn dieser Fall nicht eingetreten wäre, ohne Rücksicht darauf, ob der Verlust bereits durch einen Umsatzakt realisiert wurde oder nicht. Im Schrifttum wird insoweit auf die nicht akzeptable Aktivierung (und Besteuerung) von unverkäuflichen Ladenhütern, nicht beitreibbaren Forderungen und Beteiligungen an bankrotten Unternehmen zu Zugangswerten verwiesen (Groh, DB 1999, 978 [981]; Hennrichs in DStJG 24 [2001], 301 [323]). Im Hinblick auf vorhersehbare Risiken lässt sich die Geltung des Imparitätsprinzips mit einer eigentumsschonenden Besteuerung rechtfertigen, indem verhindert wird, dass dem Unternehmen durch die Besteuerung Mittel entzogen werden, die zwar aktuell noch im BV vorhanden sind (so etwa im Falle einer drohenden Verbindlichkeit oder eines drohenden Verlustes aus einem schwebenden Geschäft; hier sind die zur Begleichung erforderlichen Zahlungsmittel noch nicht abgefließen), aber voraussehbar zur Deckung von Verlusten (der Begleichung der später konkretisierten Verbindlichkeit oder der Verbindlichkeit aus dem dann nicht mehr schwebenden Geschäft) benötigt werden. Korrektive, die eine zu weitgehende Berücksichtigung von Risiken und Verlusten verhindern, sind zum einen die Pflicht zur Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und zum anderen das im Rahmen des Imparitätsprinzips zu beachtende Stichtagsprinzip (s. Anm. 387).

- *Einschränkungen des Imparitätsprinzips im Steuerbilanzrecht:* Das stl. Verbot der Passivierung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach Abs. 4a stellt eine Durchbrechung des Imparitätsprinzips dar (Grefe, BB 1997, 2635 [2637]; Hennrichs in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.80). Die Beschränkung von Teilwertabschreibungen auf die Fälle voraussichtlich dauernder Wertminderung in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 und die entsprechende Beschränkung der Zuschreibung von Verbindlichkeiten auf die Fälle voraussichtlich dauernder Werterhöhung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 (s. § 6 Anm. 696) begrenzen die stl. Geltung des Imparitätsprinzips.

(3) Begriff des Imparitätsprinzips

387

Der Begriff „Imparitätsprinzip“ bezieht sich auf den Umstand, dass Verluste anders – imparitatisch – zu behandeln sind als Gewinne.

Meyering/Gröne in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 177; *Pittroff/Schmidt/Siegel* in Böcking ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 162 [1/2023]; *Tiedchen* in BeckÖGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 65 (9/2023); *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 48; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 Rz. 102.

Auf die Realisierung eines Verlustes kommt es nicht an (vgl. Anm. 388), während Gewinne nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 HGB erst berücksichtigt werden dürfen, wenn sie realisiert sind. Die ebenfalls teilweise verwendete Bezeichnung des Imparitätsprinzips als Verlustantizipationsprinzip (so zB *Pittroff/Schmidt/Siegel* in Böcking ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 162 [1/2023]) ist hingegen weniger treffend (so auch *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 178; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 102; dazu ebenfalls Anm. 388).

(4) Risiken und Verluste

388

§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB verlangt die Berücksichtigung von Risiken und Verlusten. Damit ist nicht die allg. mit jeder wirtschaftlichen Betätigung verbundene Gefahr, Verluste zu erwirtschaften, also das Unternehmerrisiko, gemeint.

Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele, § 252 HGB Rz. 166 (10/2011); *Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 68 (9/2023); *Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 134.

Es geht vielmehr um einzeln abgrenzbare negative Erfolgsbeiträge. Dabei kann man Verluste als Ereignisse der Vergangenheit und damit als bereits eingetretene Vermögensminderungen verstehen, während Risiken der Zukunft angehören und somit zu erwartende Vermögensminderungen darstellen.

Ein Verlust ist demnach gegeben, wenn sämtliche Ursachen für einen negativen Erfolgsbeitrag bereits vorliegen. Ein Risiko liegt vor, wenn die Ursachen für einen negativen Erfolgsbeitrag noch nicht vollständig, aber teilweise eingetreten sind (*Ballwieser in Böcking ua.*, Beck-HdR, B 105 Rz. 45 [8/2019]; *Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 164f. [10/2011]; *Meyering/Gröne in AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 186).

388a (5) Bis zum Abschlussstichtag vorhersehbar oder entstanden

Greifbare finanzielle Belastung erforderlich: Das Imparitätsprinzip gestattet nicht die Antizipation sämtlicher zukünftig zu erwartender Risiken und Verluste; vielmehr müssen die zu berücksichtigenden Risiken und Verluste bis zum Abschlussstichtag bereits entstanden oder zumindest vorhersehbar sein (*Pittroff/Schmidt/Siegel in Böcking ua.*, Beck-HdR, B 161 Rz. 163 [1/2023]; *Müller/Warnke in Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 102; ähnlich *Herzig*, FS Baetge, 1997, 37 [50]). Es muss eine selbständig bewertbare greifbare finanzielle Belastung identifizierbar sein (*Hommel/Rammert/Kiy*, DB 2016, 1585 [1589]). Das bedeutet, dass es sich um Vorgänge handeln muss, die am Abschlussstichtag bereits schwebende Geschäfte oder bereits vorhandene Aktiva und Passiva betreffen.

Kohl, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 18; *Ciric*, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, 1995, 20f.; *Ballwieser in Böcking ua.*, Beck-HdR, B 105 Rz. 46 (8/2019).

Insoweit wird dem Stichtagsprinzip (dazu Anm. 420ff.) Rechnung getragen (*Pittroff/Schmidt/Siegel in Böcking ua.*, Beck-HdR, B 161 Rz. 163 [1/2023]; *Ballwieser in Böcking ua.*, Beck-HdR, B 105 Rz. 46 [8/2019]).

Bereits eingetretene Verluste: Ein Verlust ist eingetreten, wenn das Vorliegen eines negativen Erfolgsbeitrags feststeht. Das ist der Fall, wenn der tatsächliche Wert eines im BV vorhandenen Vermögensgegenstands bzw. WG unter den Buchwert gesunken ist (bei Fahrzeugen zB aufgrund eines Unfalls oder bei Grundstücken aufgrund einer Kontaminierung, allg. zB aufgrund negativer Änderung des Marktwerts) oder wenn sich der Wert einer betrieblichen Schuld erhöht (zB bei ungünstiger Wechselkursentwicklung im Hinblick auf Fremdwährungsverbindlichkeiten).

Vorhersehbare Risiken: Das Risiko eines negativen Erfolgsbeitrags, das sich noch nicht in einem feststehenden Verlust manifestiert hat (teilweise wird insoweit auch von „Konkretisierung“ gesprochen, vgl. *Müller/Warnke in Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 104), ist zu berücksichtigen, wenn es vorhersehbar ist (für die Beschränkung des Merkmals der Vorhersehbarkeit auf Risiken auch *Müller/Warnke in Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 104f.). Vorhersehbarkeit idS wird angenommen, wenn bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung eine gewisse Wahrscheinlichkeit für den Eintritt des Risikos spricht.

Kleindiek in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 39; *Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 69 (9/2023); ähnlich *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 167 (10/2011); *Müller/Warneke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 105.

Vorhersehbar idS ist zB ein drohender Verlust aus einem am Abschlussstichtag bereits abgeschlossenen gegenseitigen Vertrag oder das Entstehen einer am Abschlussstichtag bereits rechtl. oder wirtschaftlich verursachten Verbindlichkeit, wenn mit der Inanspruchnahme des Bilanzierenden ernsthaft zu rechnen ist.

Realisierung nicht erforderlich: Für die bilanzielle Erfassung eines Verlustes oder eines Risikos ist es – anders als bei positiven Erfolgsbeiträgen (s. Anm. 397 ff.) – nicht erforderlich, dass eine Realisierung durch einen Umsatzakt stattgefunden hat oder dass der Verlust bzw. das Risiko im Sinne einer Konkretisierung als „so gut wie sicher“ anzusehen ist (vgl. *Moxter*, *StuW* 1989, 232 [236]; *Kohl*, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 17). Darin liegt gerade die dem Vorsichtsprinzip geschuldete Ungleichbehandlung von positiven und negativen Erfolgsbeiträgen, die die Bezeichnung als „Imparitätsprinzip“ rechtfertigt (vgl. Anm. 385). Teilweise wird darin eine „Vorwegnahme“ von Verlusten gesehen und das Imparitätsprinzip daher als Verlustantizipationsprinzip bezeichnet.

So *Pittroff/Schmidt/Siegel* in *Böcking* ua., *Beck-HdR*, B 161 Rz. 162 (1/2023); *Merk* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 252 HGB Rz. 11; vgl. auch *Ciric*, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, 1995, 13.

Dies trifft den Kern der Berücksichtigung der Risiken und Verluste nach dem Imparitätsprinzip jedoch nur unzureichend, denn notwendige – aber auch hinreichende – Voraussetzung für die Berücksichtigung ist das Bestehen einer wirtschaftlichen Belastung oder jedenfalls eine im Entstehen begriffene wirtschaftliche Belastung. Das Imparitätsprinzip bewirkt also weniger eine Vorwegnahme als vielmehr eine Erfassung eingetretener, aber noch nicht realisierter Verluste (*Haaker/Velte*, *DStR* 2014, 970 [972]). Insoweit wird zutr. darauf hingewiesen, dass „die Zukunftsbezogenheit solcher Verluste und die Gegenwärtigkeit wirtschaftlicher Belastungen“ sich nicht ausschließen (*Arndt/Wiesbrock*, *DStR* 2000, 718 [719]).

(6) Bekanntwerden bis zum Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses

388b

Vorhersehbare Risiken und Verluste, die am Abschlussstichtag bereits entstanden sind, sind auch dann zu berücksichtigen, wenn die entsprechenden Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses (bei KapGes. nach hM: Tag der Feststellung des Jahresabschlusses, vgl. Anm. 422) bekannt werden. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB normiert insoweit das dem Stichtagsprinzip zugrunde liegende Wertaufhellungskonzept, das nicht nur für negative, sondern auch für positive Erfolgsbeiträge gilt und somit für das Imparitätsprinzip nicht von spezifischer Bedeutung ist.

(7) Grenzen des Imparitätsprinzips

389

Gesetzliche Durchbrechungen:

- *Abschreibungsverbot bzw. -wahlrecht bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen gem. § 253 Abs. 3 Sätze 3 und 4 HGB:* Nach § 253 Abs. 3 Sätze 3 und 4 HGB idF des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) dürfen auf Anlagegegenstände im Falle einer voraussichtlich vorübergehenden Wertminderung

keine außerplanmäßigen Abschreibungen vorgenommen werden; bei Finanzanlagen besteht in diesen Fällen ein Abschreibungswahlrecht. Damit wird das Imparitätsprinzip eingeschränkt (aA hinsichtlich der eingeschränkten Abschreibung von Anlagegegenständen *Moxter*, FS L. Schmidt, 1993, 195 [198] – insoweit drohe kein Verlust).

- **Bewertungseinheiten gem. § 254 HGB:** Wenn die Voraussetzungen für die Bildung einer Bewertungseinheit gem. § 254 HGB gegeben sind, tritt das Imparitätsprinzip nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift zurück.

Ausnahmen nach § 252 Abs. 2 HGB: Ausnahmen iSv. § 252 Abs. 2 HGB sind nicht denkbar.

Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele, § 252 HGB Rz. 166 (10/2011); *Meyering/Gröne in AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 183; *Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 73 (9/2020); *Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 146; ähnlich *Müller/Warnke in Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 109 („überaus selten“).

390 (8) Verhältnis des Imparitätsprinzips zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Vorsichtsprinzip: Das Imparitätsprinzip ist eine Konkretisierung des Vorsichtsprinzips (vgl. Anm. 379; *Kessler*, DStR 1994, 1289 [1294]; *Marx*, FR 2016, 389).

Periodisierungs- und Stichtagsprinzip: Das Periodisierungs- und das Stichtagsprinzip sind auch im Rahmen der Anwendung des Imparitätsprinzips zu beachten. Zwar sind auch noch nicht realisierte Risiken und Verluste zu berücksichtigen (vgl. Anm. 387), so dass von einer Konkretisierung des negativen Erfolgsbeitrags zum Abschlussstichtag noch nicht stets gesprochen werden kann (so allerdings *Moxter*, StuW 1989, 232 [236]), aber ein hinreichender Bezug zum abgelaufenen Wj., der die Antizipation der Vermögensminderung rechtfertigt, ist wegen der Geltung des Periodisierungs- und des Stichtagsprinzips gleichwohl nicht entbehrlich.

Einzelbewertungsgrundsatz: Der Einzelbewertungsgrundsatz dient der Befolgung des Imparitätsprinzips (vgl. Anm. 452).

391–394 Einstweilen frei.

ii) Realisationsprinzip

Schrifttum: *Selchert*, Das Realisationsprinzip – Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung, DB 1990, 797; *Stewing*, Bilanzierung bei langfristiger Auftragsfertigung, BB 1990, 100; *Zieger*, Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung, Wiesbaden 1990; *Hillenbrand/Brosig*, Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei der Veräußerung von zu erstellenden Eigentumswohnungen, BB 1994, 1397; *Schmid/Walter*, Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung in Handels- und Steuerbilanz, DB 1994, 2353; *Leuschner*, Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung, in *Förschle/Kaiser/Moxter* (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, FS Wolfgang-Dieter Budde, München 1995, 377; *Mellwig*, Herstellungskosten und Realisationsprinzip, in *Förschle/Kaiser/Moxter* (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, FS Wolfgang-Dieter Budde, München 1995, 377; *Backhaus*, Gewinnrealisierung im Anlagegeschäft vor dem Hintergrund nationaler und internationaler Rechnungslegungsvorschriften, in *Baetge* (Hrsg.), Rechnungslegung, Prüfung und Beratung, FS Rainer Ludewig, Düsseldorf 1996, 21; *Weber-Grellet*, Realisationsprinzip und Rückstellungen unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung, DStR 1996, 896; *Krawitz*, Die bilanzielle Behandlung der langfristigen Auftragsfertigung und Reformüberlegungen unter Berücksichtigung internationaler

Entwicklungen, DStR 1997, 886; *Stobbe*, Anmerkung zu BFH IV R 80/96, FR 1999, 88; *Herzig*, Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, WPg 2000, 104; *Küting/Turowski/Pilhofer*, Umsatzrealisation im Zusammenhang mit Mehrkomponentenverträgen, WPg 2001, 305; *Fischer/Neubeck*, Umsatzrealisationszeitpunkt bei Werklieferungsverträgen nach der Schuldrechtsreform, BB 2004, 657; *Lüdenbach/Hoffmann*, Erlösrealisierung bei Mehrkomponentengeschäften nach IFRS und HGB/DStR, DStR 2006, 153; *Hommel/Berndt*, Das Realisationsprinzip – 1884 und heute, BB 2009, 2190; *Herzig/Joisten*, Steuerliche Gewinnrealisierung bei Mehrkomponentengeschäften, in *Baumhoff/Dücker/Köhler* (Hrsg.), Besteuerung, FS Norbert Krawitz, Wiesbaden 2010, 83; *Herzig/Joisten*, Verkauf mit Rückverkaufsoption als Mehrkomponentengeschäft, Ubg 2010, 472; *Nicht/Schildt*, Der Vorschussanspruch des Insolvenzverwalters – Rechtsgrundlage, Festsetzung und Rechtsmittel des Insolvenzverwalters, NZI 2010, 466; *S. Wüstemann*, Gewinnrealisierungsgrundsätze für die Veräußerung zu erstellender Eigentumswohnungen in Handels- und Steuerbilanz sowie nach IFRS, WPg 2010, 1194; *Weiland*, Bilanzierung von Provisionsvorauszahlungen im Berufsstand der selbständigen Vermögensberater und Versicherungsmakler, DStR 2011, 2213; *Küting/Lam*, Umsatzrealisierung dem Grunde nach – Ein Vergleich zwischen HGB, IFRS und dem Standardentwurf EDStR11/6, DStR 2012, 2348; *Petersen/Künkele/Göttler*, Handels- und steuerrechtliche Behandlung von Remissionen im deutscheDStRchhandel, DStR 2012, 2141; *Joisten*, Ertrags- und Aufwandsrealisierung bei stornobehafteten Provisionen eines Versicherungsvertreeters, FR 2013, 206; *Schuster*, Bilanzierungsfragen bei Mehrkomponentengeschäften, Ubg 2013, 312; *Hoffmann*, Gewinnrealisierung von Teilleistungen, StuB 2014, 829; *Weber-Grellet*, Anmerkung zu BFH VIII R 25/11, FR 2014, 1138; *Hoffmann*, Die Abnahme als Realisationstatbestand beim Werkvertrag, StuB 2015, 609; *Knobloch/Baumeister*, Realisationszeitpunkt für den Verkäufer beim Versendungskauf: Zum Spannungsverhältnis von Gefahrübergang und Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums, DStR 2015, 2403; *Marx/Juds*, Gewinnrealisierung bei Ingenieuren und Architekten – Zum BFH-Urteil vom 14.5.2014, DStR 2015, 1014; *Marx/Juds*, Gewinnrealisierung bei Werkverträgen – Zum BMF-Schreiben v. 13.5.2015, DStR 2015, 1462; *Ortmann-Babel*, Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen, DB 2015, 1690; *U. Prinz*, Aktuelle Fälle des Bilanzsteuerrechts, StbJb. 2015/2016, 296; *Baumeister/Knobloch*, Zugangsbewertung von Warenverkäufen bei Skontogewähr: Beitrag der Mehrkomponentengeschäftssicht auf die Kreditierungsdebatte, DB 2016, 186; *Hoffmann*, Gewinnrealisation beim Gerüstbau, StuB 2016, 717; *Hommel/Rammert/Kiy*, Die Reform des Abzinsungssatzes für Pensionsrückstellungen nach § 253 Abs. 2 HGB – GoB-konform oder Beihilfe zur Bilanzpolitik?, DB 2016, 1585; *Korte/Mujkanovic*, Erlöserfassung von Abschlagszahlungen?, StuB 2016, 843; *Marx*, Grundsätze der Gewinnrealisierung im Handels- und Steuerbilanzrecht, StuB 2016, 327; *Müller*, Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen, WPg 2016, 474; *U. Prinz*, Steuerbilanzielles Realisationsprinzip erneut im Rechtsstreit, DB 2016, 1897; *U. Prinz*, Überraschende „Wende“ der Finanzverwaltungsauffassung zu Abschlagszahlungen für Werkleistungen, DB 2016, 684; *Velte/Stawinoga*, Handels- und steuerbilanzielle (Teil-)Gewinnrealisierung bei (langfristigen) Werkverträgen, StuW 2016, 118; *Wollny*, Die (Un-)Beachtlichkeit des bilanziellen Vorsichtsprinzips in der Unternehmensbewertung, DStR 2016, 2415; *Hartman*, Vorräte, in *Schulze-Osterloh/Hennrichs/J. Wüstemann/S. Wüstemann* (Hrsg.), HdJ Abt. I/5 (5/2017); *Oser/Bellert/König*, Bilanzielle Behandlung von Mehrkomponentengeschäften am Beispiel der verbilligten Abgabe von Mobilfunktelefonen, IRZ 2017, 49; *Brauchle/Spingler/Tenzer*, Bilanzierung bestrittener Steuerforderungen und -schulden im Handelsrecht, WPg 2019, 664; *Freichel/Wasmuth*, Die Bilanzierung gestörter Dauerschuldverhältnisse – Umsatzrealisation in Zeiten der Corona-Krise, DStR 2020, 1141; *U. Prinz*, Aktuelles Bilanzsteuerrecht, DStR 2020, 842; *Ebeling/Häsner/Fröbel*, Zeitpunkt der handelsrechtlichen Gewinnrealisierung bei selbstständigen Gerüstbauverträgen, WPg 2023, 1299; *Kahle*, Grundfragen und aktuelle Entwicklungen des Bilanzsteuerrechts, FR 2024, 1; *Siegel*, Keine Gültigkeit des Realisationsprinzips für erhaltene Anzahlungen? Zur Beziehung zwischen Anzahlungen, Rechnungsabgrenzungsposten und Rückstellungen für Erfüllungsrückstand, DStR 2024, 583.

395 (1) Kodifikation des Realisationsprinzips

Das Realisationsprinzip ist ebenso wie das Vorsichts- und das Imparitätsprinzip in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB kodifiziert und in Art. 6 Abs. 1 Buchst. c der Bilanzrichtlinie v. 26.6.2013 (RL 2013/34/EU, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19) vorausgesetzt. Eingeführt wurde es jedoch bereits durch die Aktienrechtsnovelle von 1884.

Beisse, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385 (390); *Hommel/Berndt*, BB 2009, 2190; *Marx*, StuB 2016, 327 (328).

Es galt zunächst somit nur für Aktiengesellschaften. In der Folgezeit – etwa in den 20er-Jahren des vergangenen Jahrhunderts – wurde das Realisationsprinzip aber allg. als rechtsformunabhängig zu beachtender GoB anerkannt (*Beisse*, GS Knobbe-Keuk, 1997, 385 [391, 392]). Durch die Kodifikation in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB bekannte sich der Gesetzgeber zu dieser Auffassung.

Eine Konkretisierung des Realisationsprinzips stellt das Anschaffungskostenprinzip dar.

Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 252; *Kohl*, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 107; *Mellwig*, FS Budde, 1995, 397 (403); *Krawitz*, DStR 1997, 886 (887); *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 182 (10/2011); *Marx/Löffler* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 700 Rz. 23 (8/2022); *Wollny*, DStR 2016, 2415; *Ballwieser* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 9, 35 (8/2019); *Meyering/Gröne* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 195; *Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 74 (9/2023); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.81; *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 150; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 241 (7/2024).

Danach ist die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erfolgsneutral.

BFH v. 26.3.1992 – IV R 74/90, BStBl. II 1993, 96; *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 30; *Meyering/Gröne* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 195; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.233; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 244 (7/2024); vgl. auch § 6 Anm. 182.

Vermögensgegenstände sind höchstens mit ihren AHK anzusetzen. Die Aufwendungen, die für die Erlangung eines Vermögensgegenstands getätigt werden, werden also durch seine Aktivierung in entsprechender Höhe neutralisiert. Wertsteigerungen, die während der Zugehörigkeit des Vermögensgegenstands zum BV eintreten, sind nicht realisiert und werden daher nicht ausgewiesen (*Küting/Lam*, DStR 2012, 2348; aA hingegen *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 149 ff., für börsennotierte Wertpapiere). Eine Stärkung des Realisationsprinzips in Form des Anschaffungskostenprinzips stellt die durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) geschaffene Möglichkeit der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Anlagegegenstände dar (*Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 185.1 [10/2011]).

Mit Inkrafttreten der Regelungen des BilMoG hat das Realisationsprinzip auch Relativierungen erfahren, so etwa durch die in § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB vorgesehene Zeitwertbewertung des sog. Planvermögens (*Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 185.1 [10/2011]; *Kliem/Büssow* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 66). Insbesondere die in § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB vorgeschriebene Abzinsung von Rückstellungen wird im Schrifttum teilweise zutr. als Verstoß gegen das Realisationsprinzip angesehen.

Baetge/Ziesemer/Schmidt in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 185.1 (10/2011); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 65; *Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 253 HGB Rz. 64 (9/2023); aA *Hommel/Berndt*, BB 2009, 2190 (2193); *Hommel/Rammert/Kiy*, DB 2016, 1585 (1589 f.); *Kliem/Büssow* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 66; vgl. auch zur vergleichbaren Problematik des § 6 Abs. 1 Nr. 3, 3a *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 240 mwN.

Das Realisationsprinzip sichert die Kapitalerhaltung und dient dadurch ebenso wie das Vorsichtsprinzip (s. Anm. 377) und das Imparitätsprinzip (s. Anm. 385) dem Gläubigerschutz.

Marx, StuB 2016, 327 (328); *Marx/Löffler* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 700 Rz. 23 (8/2022); *Meyering/Gröne* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 194; *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 147.

(2) Geltungsbereich im handelsrechtlichen Jahresabschluss

396

Ansatz- und Bewertungsprinzip: Das Realisationsprinzip ist eng mit dem Vorsichts- und dem Imparitätsprinzip verwoben und beansprucht daher ebenso eine zentrale Stellung, und zwar gleichermaßen wie die genannten Prinzipien nicht nur, wie die gesetzliche Regelung es vermuten lassen könnte, für die Bewertung, sondern auch für den Ansatz von Bilanzposten.

Ballwieser in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 36 (8/2019); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 31; *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 149; *Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 76 (9/2023); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 241 (7/2024).

So bestimmt das Realisationsprinzip zB, wann eine Forderung aus einem Umsatzgeschäft zu aktivieren ist.

Ertrags- oder Aufwandsrealisationsprinzip: Nach verbreiteter Auffassung ist das Realisationsprinzip nicht nur für den Zeitpunkt des Ausweises von Erträgen, sondern auch für den Zeitpunkt des Ausweises der diesen Erträgen zuzuordnenden Aufwendungen maßgeblich.

Schuster, Ubg 2013, 312 (314 f.); *U. Prinz*, DStR 2020, 842 (844); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 31; *Ballwieser* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 31 f. (8/2019); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 148a; aA *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 187 (10/2011); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 243 (7/2024).

Das ist insoweit zutr., als das geltende Handelsbilanzrecht in einer Reihe von Regelungen eine solche Zuordnung von Aufwendungen zu künftigen Erträgen vorsieht, etwa indem angefallener Aufwand durch die Aktivierung von Vermögensgegenständen, unfertigen Erzeugnissen und unfertigen Leistungen zunächst neutralisiert und – in Form des Abgangs des entsprechenden Aktivpostens – zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung erfolgswirksam wird (*Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 31; *Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 75 [9/2023]). Schon zu weitgehend ist es aber, auch das Prinzip der Rechnungsabgrenzung als Beleg für die Geltung des Realisationsprinzips für die Aufwandsrealisation heranzuziehen (so aber *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 31). Die aktive Rechnungsabgrenzung führt zwar dazu, dass Aufwand zunächst – durch einen aktiven RAP – neutralisiert wird, aber nicht, um ihn notwendig mit späteren Erträgen zu verknüpfen, sondern um ihn der Abrechnungsperiode zuzuordnen, zu der er wirtschaftlich gehört. Dementsprechend ist ein RAP zB auch zu aktivieren für

vorausgezahlte Miete für ein leerstehendes und nicht mehr für das Unternehmen nutzbares Gebäude, obwohl damit keinerlei Erträge mehr generiert werden.

Keinesfalls kann das Realisationsprinzip die erfolgswirksame Berücksichtigung von Aufwendungen entgegen dem Imparitätsprinzip hinausschieben.

396a (3) Geltungsbereich in der steuerlichen Gewinnermittlung

Grundsätzliche Geltung des Realisationsprinzips im Steuerbilanzrecht: Nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz gilt das Realisationsprinzip auch für die stl. Gewinnermittlung.

BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26 Rz. 18; BFH v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968 Rz. 10; BFH v. 26.4.2018 – III R 5/16, BStBl. II 2018, 536 Rz. 13; BFH v. 7.11.2018 – IV R 20/16, BStBl. II 2019, 224 Rz. 24; BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18, BStBl. II 2020, 722 Rz. 39f.; BFH v. 1.7.2020 – XI R 10/18, BFH/NV 2021, 232 Rz. 15; *Hillenbrand/Brosig*, BB 1994, 1397 (1398); *Kohl*, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 108; *Weber-Grellet*, DStR 1996, 896 (897); *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 130; *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 185 (10/2011); *Joisten*, FR 2013, 206 (207); *U. Prinz*, StbJb. 2015/2016, 295 (296); *U. Prinz*, DB 2016, 371; *U. Prinz*, DB 2016, 1897; *U. Prinz*, DStR 2020, 842 (844); *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 197; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 77 (9/2023); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.400; *Kahle*, FR 2024, 1; *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 151; *Siegel*, DStR 2024, 583.

Insbesondere die Nichterfassung noch nicht realisierter Gewinne, auch soweit sie schon eingetretene Wertsteigerungen des BV darstellen, ist auch stl. gerechtfertigt (*Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 130). Darin liegt eine Ausprägung der eigentumsschonenden Besteuerung (*Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.450), denn das Entstehen einer Steuerlast aufgrund unrealisierter Gewinne geht nicht mit dem Zugang liquider Mittel einher und würde den Stpfl. uU dazu zwingen, WG seines BV zu veräußern oder zu beleihen. Besteuert würde dann nicht das realisierte Einkommen, sondern es läge eine „reale Vermögensabgabe“ vor (so *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 130). Sofern die stl. Erfassung der stillen Reserven im Falle der Gewinnrealisierung gesichert ist, ist das Hinausschieben der Besteuerung bis zum Realisationszeitpunkt daher gerechtfertigt (*Hennrichs* in DStJG 24 [2001], 301 [316f.]). Zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung werden die stillen Reserven stl. erfasst und damit „entstrickt“.

Modifizierungen des Realisationsprinzips im Steuerbilanzrecht: Das für die Besteuerung zentrale Leistungsfähigkeitsprinzip macht für die stl. Gewinnermittlung gewisse Modifikationen des Realisationsprinzips erforderlich.

- **Prinzip der Buchwertfortführung:** Das StRecht kennt Ausnahmen vom Realisationsprinzip, die dahin gehen, dass trotz Vorliegens der allg. Realisationsvoraussetzungen ein Gewinn nicht realisiert – und folglich nicht besteuert – wird, sondern der Buchwert der WG des BV entweder zwingend fortgeführt wird oder aber wahlweise fortgeführt werden kann. Hier soll eine Belastung des BV mit Steuerzahlungen vermieden werden, um zB Umstrukturierungen zu ermöglichen. Es handelt sich stets um Fälle, in denen die Besteuerung der zunächst unbesteuert bleibenden stillen Reserven gesichert ist. Dem Stpfl. wird

also ein Aufschub bei der Besteuerung gewährt, ein endgültiger Verzicht auf die Besteuerung der stillen Reserven findet nicht statt (*Hennrichs in Tipke/Lang, Steuerrecht*, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.421).

- *Prinzip der Steuerentstrickung*: Zum anderen gibt es stl. Vorschriften, die eine Gewinnrealisierung fingieren, obwohl ein Realisationstatbestand nicht vorliegt. Insoweit hat sich der Begriff „Ersatzrealisierung“ eingebürgert. Es handelt sich um Fälle, in denen die stillen Reserven anderenfalls dem stl. Zugriff ganz entgehen würden, weil sie entweder aus dem BV ausscheiden oder zwar Teil eines BV bleiben, aber nicht mehr dem nationalen Besteuerungsrecht unterliegen (*Hennrichs in Tipke/Lang, Steuerrecht*, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.450). Das Leistungsfähigkeitsprinzip macht es erforderlich, die stillen Reserven in diesem Moment stl. zu erfassen (zu „entstricken“).

Diesem Ziel dient das Prinzip der Steuerentstrickung. Mit dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782) und dem Jahressteuergesetz 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768) wurden mit § 4 Abs. 1 Satz 3, § 16 Abs. 3a EStG und § 12 KStG weitreichende Entstrickungsregelungen geschaffen.

(4) Begriff der Realisation

397

§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB verwendet den Begriff „realisiert“, ohne dass das HGB an irgendeiner Stelle definierte, was unter „Realisation“ zu verstehen ist bzw. zu welchem Zeitpunkt ein Gewinn als „realisiert“ anzusehen ist. Nach allg. anerkannter Konvention bedeutet „Realisierung“ eines Gewinns, dass dieser „so gut wie sicher“ oder „quasi-sicher“ sein muss.

BFH v. 7.11.2018 – IV R 20/16, BStBl. II 2019, 224 Rz. 25; *Kohl*, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 114; *Weber-Grellet*, DStR 1996, 896 (897); *Sessar*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 43; *J. Wüstemann/Kierzek*, ZfB 2007, 882 (888, 901); *J. Wüstemann/S. Wüstemann*, ZfB 2009, 31 (40); *Hommel/Berndt*, BB 2009, 2190 (2193); *S. Wüstemann*, WPg 2010, 1194 (1196); *Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 190 (10/2011); *Joisten*, FR 2013, 206 (207); *Schuster*, Ubg 2013, 312 (314); *U. Prinz*, DStR 2020, 842 (844); *Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 147; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 2615 (7/2024); *Merkt in Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 252 HGB Rz. 19.

Häufig wird darauf abgestellt, dass ein Umsatzakt am Markt (*Naumann/Breker/Siebler/Weiser in HdJ*, Abt. I/7 Rz. 189 [4/2013]; *Kleindiek in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 32; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 241 [7/2024]) oder ein „Wertsprung am Absatzmarkt“ (*Kohl*, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 111; *Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 182, 189 [10/2011]; *Meyering/Gröne in AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 206) stattgefunden haben müsse. Dieser Gedanke passt allerdings nur für die Realisierung von Forderungen, die aus Umsatzgeschäften stammen (vgl. auch *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 132; *Herzig*, FS Baetge, 1997, 37 [48] – „Spezialfall des allgemeinen Realisationstatbestandes für realwirtschaftliche Vorgänge“). In diesem Bereich wird der Realisierungszeitpunkt dahingehend konkretisiert, dass der zur Sachleistung Verpflichtete seine Leistung erbracht haben bzw. die Preisgefahr auf den anderen Vertragspartner übergegangen sein muss (Anm. 398). In den übrigen Fällen bedarf es

jeweils einer individuellen Einschätzung, ob eine Forderung als „so gut wie sicher“ und damit „konkretisiert“ im Sinne des Realisationsprinzips eingestuft werden kann. Auch wenn als allg. Realisationskriterium die „sichere Realisierbarkeit des künftigen Geldzuflusses“ vorgeschlagen wird (so von *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 144 f.), verlagert das die Notwendigkeit der Vornahme einer Einschätzung lediglich auf die Ebene des Zahlungszuflusses.

Ist der positive Erfolgsbeitrag einer Transaktion „so gut wie sicher“, so darf und muss der mit der Transaktion verbundene Gewinn ausgewiesen werden, dh., es wird entweder die vereinnahmte Gegenleistung oder die Forderung auf die Gegenleistung als Erlös behandelt.

Krawitz, DStR 1997, 886 (888); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 191 (4/2013); *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 78 (9/9023); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.412.

398 (5) Gewinnrealisierung bei Austauschverhältnissen durch Erbringung der Sachleistung

Wirtschaftliche Leistungserbringung maßgeblich: Bei Austauschgeschäften wird der Gewinn des zur Sachleistung verpflichteten Unternehmens als „so gut wie sicher“ und damit realisiert angesehen, wenn das Unternehmen die geschuldete Erfüllungshandlung erbracht und seine Verpflichtung somit wirtschaftlich erfüllt hat.

BFH v. 3.8.2005 – I R 94/03, BStBl. II 2006, 20 Rz. 12; BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 Rz. 21; BFH v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968 Rz. 10; BFH v. 7.11.2018 – IV R 20/16, BStBl. II 2019, 224 Rz. 25; *Schmid/Walter*, DB 1994, 2353; *Leuschner*, FS Budde, 1995, 377 (380); *Weber-Grellet*, DStR 1996, 896 (897); *Sessar*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 48 f.; *J. Wüstemann/Kierzek*, ZbF 2007, 882 (889); *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 189 (10/2011); *Küting/Lam*, DStR 2012, 2348; *Joisten*, FR 2013, 206 (207); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 190 (4/2013); *Schuster*, Ubg 2013, 312 (314); *Hoffmann*, StuB 2014, 829; *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 32; *Knobloch/Baumeister*, DStR 2015, 2403 (2404); *Freichel/Wasmuth*, DStR 2020, 1141 (1143); *U. Prinz*, DStR 2020, 842 (844); *Ebeling/Häsner/Fröbel*, WPg 2023, 1299 (1300); *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 111.

Zu dem so bestimmten Realisationszeitpunkt können aus der Sphäre des Unternehmens der Vereinnahmung der den Gewinn umfassenden Gegenleistung keine Hindernisse mehr entstehen. Dem Gläubiger steht die Einrede des nicht erfüllten Vertrags gem. § 320 BGB nicht mehr zu Gebote (BFH v. 3.8.2005 – I R 94/03, BStBl. II 2006, 20 Rz. 12). Dies ist zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht der Fall; hier können sich noch Schwierigkeiten im Hinblick auf die Leistungserbringung ergeben.

Euler, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989, 74; *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 135; *Sessar*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 59 f.; *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 32; *Korte/Mujkanovic*, StuB 2016, 843 (844); *Marx*, StuB 2016, 327 (328); *Marx/Löffler* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 700 Rz. 24 (8/2022); *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 78 (9/2023); *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 57; *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 252 HGB Rz. 19. Insbesondere bezogen auf Werkverträge auch *Velte/Stawinoga*, StuW 2016, 118 (120).

Zu denken ist insoweit an Verzögerung der Lieferung aufgrund von Streiks, Unmöglichkeit der Lieferung aufgrund von nicht eingeplanter Rohstoffknappheit oder Unmöglichkeit der Erbringung einer Dienstleistung wegen Erkrankung. Aus diesem Grund kommt eine Gewinnrealisierung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses grds. noch nicht in Betracht.

Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 261; *Kleindiek in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 32; *Marx/Löffler in Böcking* ua., Beck-HdR, B 700 Rz. 24 (8/2023); *Kliem/Büssow in Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 57; im Erg. ebenso *Hoffmann*, StuB 2014, 829.

Übergang der Preisgefahr: Stellt man als Realisationszeitpunkt auf den Zeitpunkt ab, zu dem der leistende Vertragspartner alles getan hat, um die Gegenleistung zu erhalten, so ist der Gewinn aus einem Austauschgeschäft auch ohne Eintritt des Leistungserfolgs bereits realisiert, wenn der zur Leistung Verpflichtete gleichwohl bereits den Anspruch auf die Gegenleistung erworben hat, weil die Preisgefahr auf den Leistungsempfänger übergegangen ist.

Kohl, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 120; *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 145; *Hommel/Berndt*, BB 2009, 2190 (2193); *Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 192 (10/2011); *Küting/Lam*, DStR 2012, 2348; *Kleindiek in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 33; *Knobloch/Baumeister*, DStR 2015, 2403 (2404f.); *Korte/Mujkanovic*, StuB 2016, 843 (844); *Velte/Stawinoga*, StuW 2016, 118 (120); *Tiedchen in Beck-OGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 78 (9/2023); *Merkt in Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 252 HGB Rz. 18.

(6) Rechnungsstellung unerheblich

398a

Der Realisierungszeitpunkt wird auch als Zeitpunkt der Abrechnungsfähigkeit bezeichnet (*Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 265). Er ist aber vom Zeitpunkt der Rechnungsstellung zu unterscheiden. Auf diesen kommt es für die Gewinnrealisation nicht an.

BFH v. 3.8.2005 – I R 94/03, BStBl. II 2006, 20 Rz. 12; BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 Rz. 22; BFH v. 7.11.2018 – IV R 20/16, BStBl. II 2019, 224 Rz. 25; BFH v. 14.4.2022 – IV R 32/19, BStBl. II 2022, 832 Rz. 28; FG München v. 11.9.2023 – 7 K 403/20, BB 2023, 2992 Rz. 23; *Kohl*, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 12f.; *J. Wüstemann/Kierzek*, ZfB 2007, 882 (901); *J. Wüstemann/S. Wüstemann*, ZfB 2009, 31 (42); *Schuster*, Ubg 2013, 312 (314); *Hoffmann*, StuB 2014, 829; *Velte/Stawinoga*, StuW 2016, 118 (120); *Freichel/Wasmuth*, DStR 2020, 1141 (1143); *Ebeling/Hässner/Fröbel*, WPg 2023, 1299 (1300); *Tiedchen in BeckOK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 80 (9/2023); *Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 154; *Kliem/Büssow in Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 64; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 2620 (7/2024); *Merkt in Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 252 HGB Rz. 19; *Reddig in Kirchhof/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 49; grds. ebenso *U. Prinz*, DB 2016, 371; *Müller/Warne in Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 114.

Er kann nur dann als Realisationszeitpunkt angesehen werden, wenn er mit der Erbringung der vertraglich geschuldeten Leistung zusammenfällt.

Kliem/Büssow in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 64; weitergehend *Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 158; *Müller/Warne in Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 114 – auch wenn Rechnungsstellung der Lieferung bzw. dem Gefahrübergang nachfolgt; ähnlich *Meyering/Gröne in AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 209 („... zu to-

lieren, sofern der Zeitpunkt der Rechnungserteilung nicht oder nicht wesentlich vom Zeitpunkt der Erfüllung der Lieferungs- oder Leistungsverpflichtung abweicht“).

Die in der Praxis übliche Vorgehensweise, mit Versendung der Rechnung die Forderung auf die Gegenleistung einzubuchen und damit den Gewinn aus dem Geschäft zu realisieren, ist daher nur dann zutr., wenn die Rechnung gleichzeitig mit der Leistungserbringung bzw. mit dem Übergang der Preisgefahr abgesandt wird (*Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 193 [10/2011]; *Freichel/Wasmuth*, DStR 2020, 1141 [1143]).

398b (7) Fälligkeit der Gegenleistung und Zahlungszeitpunkt unerheblich

Fälligkeit der Gegenleistung: Unmaßgeblich für die Gewinnrealisierung ist die Fälligkeit der Forderung auf die Gegenleistung.

BFH v. 3.8.2005 – I R 94/03, BStBl. II 2006, 20 Rz. 12; BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 Rz. 22; BFH v. 17.3.2010 – X R 28/08, BFH/NV 2010, 2033 Rz. 12; BFH v. 26.4.2018 – III R 5/16, BStBl. II 2018, 536 Rz. 13; BFH v. 7.11.2018 – IV R 20/16, BStBl. II 2019, 224 Rz. 25; BFH v. 14.4.2022 – IV R 32719, BStBl. II 2022, 832 Rz. 28; *J. Wüstemann/Kierzek*, ZfB 2007, 882 (901); *J. Wüstemann/S. Wüstemann*, ZfB 2009, 31 (42); *Weiland*, DStR 2011, 2213 (2217); *Schuster*, Ubg 2013, 312 (314); *Hoffmann*, StuB 2014, 829; *U. Prinz*, DB 2016, 371; *Velte/Stawinoga*, StuW 2016, 118 (120); *Ebeling/Häsner/Fröbel*, WPg 2023, 1299 (1300); *Tiedchen* in *BeckOK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 80 (9/2023); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 154; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 2620 (7/2024); *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 252 HGB Rz. 19; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 49.

Zahlungszeitpunkt unerheblich: Auf den Zeitpunkt der Zahlung kann für die Gewinnrealisierung schon deshalb nicht abgestellt werden, weil im Rahmen der Gewinnermittlung das Periodisierungsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB gilt, nach dem Aufwendungen und Erträge ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der Zahlung in dem Abrechnungszeitraum zu erfassen sind, dem sie wirtschaftlich zugehören.

Euler, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989, 68 f.; *Kohl*, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 116; *Hoffmann*, StuB 2014, 829; *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 32; *Knobloch/Baumeister*, DStR 2015, 2403 (2404); *Korte/Mujkanovic*, StuB 2016, 843 (844); *U. Prinz*, DB 2016, 371; *Velte/Stawinoga*, StuW 2016, 118 (120); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 154, 157; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 2619 (7/2024); *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 252 HGB Rz. 19; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 111; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 49; im Erg. ebenso *Marx*, StuB 2016, 327 (328). Kritisch zu diesem Argument allerdings *Meyering/Gröne* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 210.

Zum einen würde die Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses leiden, wenn Gewinne, die tatsächlich bereits sicher angefallen sind, wegen Ausstehens des Zahlungsvorgangs noch nicht ausgewiesen würden (*Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 32). Andererseits wäre der Gewinn in Fällen der Vorleistung des zur Geldzahlung Verpflichteten zu früh realisiert, weil zu diesem Zeitpunkt noch Leistungsstörungen auf Seiten des zur Sachleistung Verpflichteten entstehen können, die eine Rückforderung der Vorauszahlung zur Folge haben könnten. Schließlich wird auf die Manipulationsgefahr hingewiesen, die mit einem Abstellen auf den Zahlungszeitpunkt als Realisationsmoment bestünde, denn der Zeitpunkt des Geldflusses lässt sich leichter zeitlich verschieben oder vorziehen als die Lieferung und Leistung selbst (*Kohl*, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 116).

Zwar bestehen vor Vereinnahmung der Gegenleistung noch Risiken im Hinblick auf die Einbringlichkeit der Forderung, diese Risiken betreffen jedoch die nunmehr auszuweisende Forderung als solche, nicht das zugrundeliegende Austauschgeschäft. Sie sind daher bei der Bewertung der Forderung zu berücksichtigen.

Sessar, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 50f.; *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 192 (4/2013); *Tiedchen* in BeckOK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 78 (9/2023); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.412.

Hat der Leistungsempfänger bereits vor der Leistungserbringung Zahlungen geleistet, sind diese als passive RAP oder erhaltene Anzahlungen auszuweisen.

Ähnlich – nur Anzahlung – *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 157; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 2619 (7/2024); *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 111.

(8) Ablauf von Gewährleistungs- und Produkthaftungsrisiken, stornobehaftete Provisionen, Rücktritts- und Widerrufsrechte

398c

Ablauf von Gewährleistungs- oder Produkthaftungsfristen: Die Gewinnrealisierung wird nicht bis zum Ablauf von Gewährleistungs- oder Produkthaftpflichtfristen hinausgeschoben.

Joisten, FR 2013, 206 (207); *Marx*, StuB 2016, 327 (328f.); *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 111.

Damit würde das Vorsichtsprinzip geradezu überstrapaziert. Insoweit gelten dieselben Argumente, die ein Zuwarten bis zur Zahlung nach Erbringung der Sachleistung nicht geboten erscheinen lassen. Soweit Gewährleistungs- oder Produkthaftungsrisiken bestehen, ist dem durch die Passivierung entsprechender Rückstellungen Rechnung zu tragen (*Joisten*, FR 2013, 206 [207]).

Stornobehaftete Provisionen von Versicherungsvertretern: Zwischen VU und Versicherungsvertretern wird gelegentlich vereinbart, dass Provisionen, die durch die Vermittlung eines Vertragsabschlusses entstanden sind, ganz oder teilweise zurückzuzahlen sind, wenn während der Vertragslaufzeit Leistungsstörungen eintreten. Dabei kommt es auch vor, dass der Teil der Provision, der uU zurückgezahlt werden müsste, zunächst gar nicht an den Versicherungsvertreter ausgezahlt, sondern vom VU in eine sog. Stornoreserve eingestellt wird. Die Gefahr einer Leistungsstörung betr. den vermittelten Vertrag ist uE mit dem Gewährleistungsrisiko bei anderen Geschäften vergleichbar, so dass der Versicherungsvertreter den Gewinn aus der Vermittlungsleistung sogleich in voller Höhe realisiert und in Höhe zu erwartender Rückzahlungen bzw. ausbleibender Zahlungen aus der Stornoreserve eine Rückstellung zu passivieren hat.

Ebenso *Joisten*, FR 2013, 206 (209); aA BFH v. 17.3.2010 – X R 28/08, BFH/NV 2010, 2033; BFH v. 29.8.2018 – XI R 32/16, BFH/NV 2019, 259 Rz. 27; *Weiland*, DStR 2011, 2213 (2215); *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 252 HGB Rz. 20.

Die Höhe der Rückstellung orientiert sich dabei an der Wahrscheinlichkeit, dass die Provision nicht in voller Höhe bei dem Versicherungsvertreter verbleibt und nicht zwingend an der Höhe einer vom VU einbehaltenen Stornoreserve (aA *Weiland*, DStR 2011, 2213 [2216]).

Rückgängigmachung des Austauschgeschäfts: Ist der Gewinn aus einem Austauschgeschäft danach realisiert, ändert sich daran nichts, auch wenn das Geschäft später rückgängig gemacht wird (*Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 616; vgl. insbes. zur Vertragsauflösung BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 Rz. 14). Darin liegt ein gesondert zu betrachtender Geschäftsvorfall.

Vertragliches Rücktrittsrecht: Nach zutreffender hM wird der Realisationszeitpunkt hinausgeschoben, wenn der zur Sachleistung verpflichtete Vertragspartner seine Leistung zwar erbracht hat, dem anderen Vertragspartner aber vertraglich ein Rücktrittsrecht eingeräumt worden ist, weil der Anspruch auf die Gegenleistung erst nach Ablauf der Rücktrittsfrist „so gut wie sicher“ ist.

Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 263 f.; *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 16; *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 195 (10/2011); *Marx*, StuB 2016, 327 (329); *Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 82 (9/2023); aA BFH v. 25.1.1996 – IV R 114/94, BStBl. II 1997, 382 (383 f.); grds. ebenso *Sessar*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 160 f., der für den Fall, dass das Rücktrittsrisiko minimal ist, weil mit dem Eintritt nach menschlichem Ermessen nicht zu rechnen ist, eine Ausnahme zulassen will.

Die darin liegende Gestaltungsmöglichkeit, die Gewinnrealisierung durch die Vereinbarung eines gerade über den Bilanzstichtag reichenden Rücktrittsrechts zu beeinflussen (darauf weisen *J. Wüstemann/Kierzek*, ZfbF 2007, 882 [900], hin), dürfte praktisch keine allzu große Rolle spielen.

Gesetzliches Widerrufs- oder Rücktrittsrecht: Die Grundsätze hinsichtlich der Realisierung des Gewinns bei Bestehen eines vertraglichen Rücktrittsrechts gelten gleichermaßen in den Fällen, in denen dem Abnehmer ein gesetzliches Widerrufs- oder Rücktrittsrecht eingeräumt wird, also insbes. in den Fällen des § 312b BGB betr. Haustürgeschäfte und § 312c BGB betr. Fernabsatzverträge (glA *Sessar*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 175 ff.). Allerdings wird man hier im Massengeschäft das Risiko anhand von Erfahrungswerten quantifizieren und damit begrenzen können, so dass es zutr. als zulässig angesehen wird, bei Vorhandensein einer hinreichenden Anzahl von Verträgen eine Gewinnrealisierung insoweit anzunehmen, als nach den Erfahrungswerten nicht mit der Ausübung der Widerrufs- oder Rücktrittsrechte zu rechnen ist.

Sessar, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 180 f.; ähnlich *Müller/Warneke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 115: Gewinnrealisation bei (im Onlinehandel: erwarteter) Lieferung in Kombination mit Berücksichtigung der statistischen Rücksendungsquote durch eine Rückstellung zulässig.

398d (9) Gewinnrealisierung bei Veräußerungsgeschäften

Grundsätzlich Übergang der Preisgefahr maßgeblich: Gewinnrealisierung tritt bei Veräußerungsgeschäften grds. mit der Lieferung der Sache ein.

Nds. FG v. 23.6.2015 – 6 K 13/14, EFG 2015, 1728 Rz. 63, rkr.; *Marx/Löffler* in *Böcking ua.*, Beck-HdR, B 700 Rz. 24 (8/2022); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 160; *Müller/Warneke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 112.

Maßgeblich ist der Übergang der Preisgefahr.

Nds. FG v. 23.6.2015 – 6 K 13/14, EFG 2015, 1728 Rz. 63, rkr.; *Marx*, StuB 2016, 327 (329); *Henrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.412. Vgl. auch Anm. 398.

Wird ein Grundstück veräußert, ist der Gewinn realisiert, wenn Besitz, Nutzungen und Lasten auf den Erwerber übergegangen sind.

BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 Rz. 14; BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26 Rz. 18; Nds. FG v. 23.6.2015 – 6 K 13/14, EFG 2015, 1728 Rz. 64, rkr.; Marx, StuB 2016, 327 (330); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 2633 (7/2024); Weber-Grellet in Schmidt, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 608.

Das gilt auch, wenn der Kaufvertrag noch andere unwesentliche Nebenpflichten enthält, die am Bilanzstichtag noch nicht erfüllt sind, zB die Verpflichtung zur Übernahme von Erschließungsmaßnahmen (ebenso Nds. FG v. 23.6.2015 – 6 K 13/14, EFG 2015, 1728, rkr.; Marx, StuB 2016, 327 [330]). Liegt hingegen eine wesentliche weitere Leistungsverpflichtung vor, handelt es sich um ein Mehrkomponentengeschäft (s. dazu „Mehrkomponentengeschäfte“).

Annahmeverzug: Befindet sich der Erwerber im Annahmeverzug, weil der zur Lieferung Verpflichtete ihm die Sache in vertragsgemäßer Weise angeboten hat, so geht die Preisgefahr gem. § 326 Abs. 2 Satz 1 BGB auf den Gläubiger über; damit ist der Gewinn für den Veräußerer realisiert.

Dauber, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 145; Marx, StuB 2016, 327 (329).

Versendungskauf: Beim sog. Versendungskauf gem. § 447 BGB geht die Preisgefahr mit Auslieferung des Kaufgegenstands an die Transportperson auf den Erwerber über, soweit es sich nicht um einen Verbrauchsgüterverkauf handelt (Meyering/Gröne in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 219; Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 161; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 2632 (7/2024); Müller/Warnke in Bertram/Kessler/Müller, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 113). Zu diesem Zeitpunkt ist der Gewinn realisiert (Dauber, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 147; Winnefeld, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rz. E 92). Im Falle eines Verbrauchsgüterverkaufs geht die Preisgefahr gem. § 475 Abs. 2 BGB hingegen erst dann über, wenn der Verbraucher die Sache erhalten hat (Meyering/Gröne in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 219; Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 161; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 2632 (7/2024); Müller/Warnke in Bertram/Kessler/Müller, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 113). Entsprechend ist auch erst dann der Gewinn realisiert.

Kauf auf Probe: Ein Kauf auf Probe ist ebenso zu behandeln wie ein Kauf mit vertraglich eingeräumtem Rücktrittsrecht (Anm. 398). Erst nach Ablauf der Billigungsfrist ist „so gut wie sicher“, dass die Gegenleistung vereinnahmt werden kann; erst zu diesem Zeitpunkt ist der Gewinn realisiert.

Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele, § 252 HGB Rz. 195 aE (10/2011); Marx, StuB 2016, 327 (329); Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 83 (9/2023).

(10) Gewinnrealisierung bei Werkverträgen

398e

Grundsätzlich Abnahme maßgeblich: Bei Werkverträgen verpflichtet sich der Auftragnehmer zur Erstellung eines Werks. Er schuldet damit nicht eine Tätigkeit, sondern einen bestimmten Erfolg. Diesen hat er mit der Abnahme des Werks erbracht (Fischer/Neubeck, BB 2004, 657 [658]). Der Gewinn ist daher mit der Abnahme des Werks durch den Auftraggeber realisiert.

BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26 Rz. 19; BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 Rz. 22; BFH v. 24.1.2008 – IV R 87/06, BStBl. II 2008, 428 Rz. 25; BFH v. 7.11.2018 – IV R 20/16, BStBl. II 2019, 224 Rz. 25; FG München v. 11.9.2023 – 7 K 403/20, BB 2023, 2992 Rz. 21, rkr.; *Weber-Grellet*, DStR 1996, 896 (897); *Krawitz*, DStR 1997, 886 (888); *J. Wüstemann/S. Wüstemann*, ZfB 2009, 31 (40); *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 196 (10/2011); *Schuster*, Ubg 2013, 312 (314); *Hoffmann*, StuB 2015, 609; *Marx/Juds*, DStR 2015, 1462 (1463); *Marx*, StuB 2016, 327 (330); *U. Prinz*, DB 2016, 371; *Ebeling/Häsner/Fröbel*, WPg 2023, 1299 (1300); *Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 86 (9/2023); *Meyering/Gröne* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 232; *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 164; *Müller/Warne* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 120; abw. *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 608 – Erfüllung; Abnahme nur Indiz.

Vgl. aber zu einem Sonderfall – Abschlagszahlungen nach § 8 Abs. 2 HOAI aF – BFH v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968 (dazu *Marx/Juds*, DStR 2015, 1014; *Ortmann-Babel*, DB 2015, 1690; *Korte/Mujanovic*, StuB 2016, 843; *U. Prinz*, DB 2016, 371; sowie – zweifelnd im Hinblick auf die Abnahme als Realisationskriterium – *Weber-Grellet*, FR 2014, 1138). Das BMF nahm die Entsch. des BFH (BFH v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968) zunächst zum Anlass, generell von einer erheblich erweiterten Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen für Werkverträge gem. § 632a BGB auszugehen (vgl. BMF v. 29.6.2015 – IV C 6 - S 2130/15/10001, BStBl. I 2015, 542; dazu *Marx/Juds*, DStR 2015, 1462; *U. Prinz*, DB 2016, 371; *Velte/Stawinoga*, StuW 2016, 118 [129]), hat dieses Schreiben aber mittlerweile wieder aufgehoben und die Anwendung der Grundsätze der genannten Entsch. auf Abschlagszahlungen gem. § 8 Abs. 2 HOAI aF eingeschränkt (BMF v. 15.3.2016 – IV C 6 - S 2130/15/10001, BStBl. I 2016, 279; dazu *Müller*, WPg 2016, 474; *U. Prinz*, StbJb. 2015/2016, 295 [296 ff.]; *U. Prinz*, DB 2016, 684; *Velte/Stawinoga*, StuW 2016, 118 [129 f.]).

Abnahme nicht vorgesehen: Ist eine förmliche Abnahme vertraglich nicht vorgesehen und findet eine solche auch tatsächlich nicht statt, so ist der Gewinn zum Zeitpunkt der widerspruchsfreien Entgegennahme der Leistung realisiert (so BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26 Rz. 27; *Ebeling/Häsner/Fröbel*, WPg 2023, 1299 [1301]).

Veräußerung von zu erstellenden Eigentumswohnungen: Veräußert ein Bauträger ETWohnungen, die er selbst errichtet, handelt es sich um einen Werkvertrag. Dieser umfasst die Errichtung des Sondereigentums in Gestalt der eigentlichen Wohnung und des Gemeinschaftseigentums (neben dem Grundstück die Anlagen und Einrichtungen des Gebäudes, die dem gemeinschaftlichen Gebrauch der Wohnungseigentümer dienen). Dabei werden die einzelnen ETWohnungen regelmäßig jeweils bei Bezugsfertigkeit übergeben und von den Erwerbern abgenommen. Das Gemeinschaftseigentum wird häufig erst später fertiggestellt und abgenommen (*Hillenbrand/Brosig*, BB 1994, 1397; *S. Wüstemann*, WPg 2010, 1194 [1195]). Eine vollständige Gewinnrealisierung bei Abnahme von Sondereigentum kommt daher regelmäßig nicht in Betracht (*S. Wüstemann*, WPg 2010, 1194 [1196]). Auch eine Teilgewinnrealisierung in Bezug auf das Sondereigentum wird uE zu Recht abgelehnt, weil zumeist ein Festpreis vereinbart wird und sich eine verlässliche Aufteilung zwischen der Gegenleistung für die Erstellung des Sondereigentums einerseits und des Gemeinschaftseigentums andererseits kaum finden lässt (*S. Wüstemann*, WPg 2010, 1194 [1196 f.]). Einheitlicher Realisationszeitpunkt ist nach der stl. Rspr. insoweit grds. die Abnahme bzw. widerspruchsfreie Ingebrauchnahme des Gemeinschaftseigentums durch die Erwerber, wobei nicht alle, aber mehr als die Hälfte der Wohnungen veräußert und in Gebrauch genommen sein müssen. Die Gewinnrealisierung tritt dann im Hinblick auf die veräußerten

Wohnungen ein (BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26 Rz. 27 ff.; S. Wüstemann, WPg 2010, 1194 [1198]; aA Hillenbrand/Brosig, BB 1994, 1397 [1400] – Gewinnrealisierung erst bei Abnahme der letzten Wohnung).

(11) Gewinnrealisierung bei Werklieferungsverträgen

398f

Grundsätzlich Übergabe maßgeblich: Bei Werklieferungsverträgen ist die Leistung nicht erst bei Abnahme des Auftraggebers, sondern bei Übergabe des hergestellten Werks an diesen erbracht (*Fischer/Neubeck*, BB 2004, 657 [658]). Der Gewinn ist somit mit der Übergabe realisiert.

Fischer/Neubeck, BB 2004, 657 (659); *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 88 (9/2023); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 608.

Übergabe nicht vorgesehen: Ist eine Übergabe des hergestellten Werks nicht üblich, wie dies zB in der Automobilzulieferindustrie der Fall ist, so kann die Übergabe durch die Vereinbarung eines Besitzkonstituts gem. § 930 BGB ersetzt werden (*Fischer/Neubeck*, BB 2004, 657 [659]; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 89 [9/2023]).

(12) Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung: Begriff und Teilgewinnrealisation

398g

Begriff: Langfristige Auftragsfertigung ist ein sich über mindestens einen Abschlussstichtag hinaus hinziehender Herstellungsprozess, zB die Erstellung von großen Bauten wie Flughäfen, Bahnhöfen oder Veranstaltungshäusern, von Anlagen wie Kernkraftwerken oder Großindustrieanlagen oder auch die Entwicklung umfangreicher Softwareprogramme. Grundlage der langfristigen Auftragsfertigung ist regelmäßig ein Werklieferungsvertrag.

Selchert, DB 1990, 797 (801); *Stewing*, BB 1990, 100; *Zieger*, Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung, 1990, 146; *Kohl*, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 59; *Leuschner*, FS Budde, 1995, 377 (380); *Krawitz*, DStR 1997, 886 (888).

Die langfristige Auftragsfertigung stellt eine einzige Leistung dar, die aber eine Vielzahl von Teilleistungen umfasst; sie ist somit vom Mehrkomponentengeschäft zu unterscheiden, das eine Vereinbarung verschiedener Einzelleistungen darstellt (*Herzig/Joisten*, FS Krawitz, 2010, 83 [87]).

Bei der langfristigen Auftragsfertigung verursacht die Erstellung des Vertragsobjekts beim leistenden Unternehmen über die gesamte Bau- oder Entwicklungszeit hinweg Aufwendungen, die zwar teilweise als HK zu aktivieren sind, teilweise aber auch gewinnwirksam werden. Diese für Unternehmen, insbes. für KapGes., teilweise als unbefriedigend empfundene Situation (dazu *Velte/Stawinoga*, StuW 2016, 118 [121]) hat sich nach Inkrafttreten des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) insofern marginal verbessert, als nunmehr die Vollkosten zwingend als HK anzusetzen sind.

Teilgewinnrealisation bei selbständig abrechenbaren Teilleistungen: Erbringt das leistende Unternehmen im Laufe der Herstellungsphase selbständig abrechenbare Teilleistungen, die der Auftraggeber endgültig abnimmt, so ist der auf diese Teilleistungen entfallende Gewinn realisiert, weil die Vergütung mit der Abnahme endgültig verdient ist.

BFH v. 24.1.2008 – IV R 87/06, BStBl. II 2008, 428 Rz. 25; *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 287; *Euler*, Grundsätze ordnungsmäßiger Ge-

winnrealisierung, 1989, 95; *Kohl*, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 137; *Backhaus*, FS Ludwig, 1996, 21 (25); *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 273 f.; *Marx/Löffler* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 700 Rz. 49 ff. (8/2022); *Küting/Lam*, DStR 2012, 2348 (2349); *Marx*, StuB 2016, 327 (332); *Velte/Stawinoga*, StuW 2016, 118 (123); *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 92 (9/2023); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 169; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 2654 (7/2024); *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 118; *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 103.

Das gilt jedoch dann nicht, wenn der Auftragnehmer trotz Teilabnahme bis zum Ende der Herstellung noch das Gesamterfüllungsrisiko bzw. Gesamtfunktionsrisiko trägt, dh., wenn er nur dann Anspruch auf die gesamte Vergütung – einschließlich der bereits aufgrund der Teilabnahmen vereinbarten Anteile – hat, wenn die Anlage oder das Bauwerk letztlich funktionsfertig erstellt ist.

Euler, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989, 95; *Kohl*, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 138 f.; *Ebeling/Häsner/Fröbel*, WPg 2023, 1299 (1301); *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 228; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 92 (9/2023); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 169.

Unmaßgeblich für die Teilgewinnrealisierung ist – wie stets (s. dazu Anm. 398) – die Leistung von Zahlungen, zB in Form von Abschlagszahlungen, durch den Auftraggeber (*Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 118; *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 102).

Liegen die Voraussetzungen für eine Teilgewinnrealisierung vor, besteht uE die Pflicht und nicht ein Wahlrecht zur gewinnwirksamen Erfassung des Vorgangs (glA jedenfalls für die stl. Gewinnermittlung *Velte/Stawinoga*, StuW 2016, 118 [123] Fn. 61).

398h (13) Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung ohne selbständig abrechenbare Teilleistungen

MA: Percentage of completion-Methode: Im Schrifttum wird es teilweise für zulässig gehalten, den Gewinn aus Teilleistungen auch dann als realisiert anzusehen, wenn diese nur kalkulatorisch abgrenzbar sind (*Selchert*, DB 1990, 797 [801 ff.]). Diese Ansicht geht auf das Vorbild internationaler Rechnungslegungsstandards zurück. So gebot IAS 11.25 die Aufteilung des Gesamtgewinns in dem Baufortschritt entsprechende Teilgewinne und sah deren Realisierung mit der Fertigstellung der Teilleistungen vor (sog. *Percentage of completion-Methode*).

Allerdings wird die Percentage of completion-Methode nicht von allen Vertretern dieser Ansicht einschränkungslos übernommen; vielmehr wird häufig die Möglichkeit einer Teilgewinnrealisierung an weitere Voraussetzungen gebunden. So muss die langfristige Fertigung einen wesentlichen Teil der Tätigkeit des Unternehmens bilden, der Ausweis des Gewinns nach den allgemeinen Regeln muss zu einer nicht unerheblichen Beeinträchtigung des Einblicks in die Ertragslage des Unternehmens führen, der aus der langfristigen Fertigung erwartete Gewinn muss sicher sein, er darf also nicht mehr mit Risiken behaftet sein und unvorhersehbare Garantieleistungen und Nachbesserungen müssen berücksichtigt werden.

Selchert, DB 1990, 797 (801 ff.); *Schmid/Walter*, DB 1994, 2353 (2356); glA *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 193 (4/2013); ähnlich *Stewing*, BB 1990, 100 (105 ff.); für die Möglichkeit einer Teilgewinnrealisierung verbunden mit einer Ausschüttungssperre *Zieger*, Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung, 1990, 380 ff.

Die Vertreter dieser Ansicht verweisen darauf, dass anderenfalls die Ertragslage des leistenden Unternehmens nicht zutr. dargestellt werde, weil es – uU über Jahre hinweg – Verluste ausweisen muss, obwohl es profitabel arbeitet (*Stewing*, BB 1990, 100 [104]; *Schmid/Walter*, DB 1994, 2353 [2356]).

Die in der Teilgewinnrealisierung liegende Durchbrechung der allgemeinen Grundsätze über die Gewinnrealisierung wird dabei als begründeter Ausnahmefall iSd. § 252 Abs. 2 HGB angesehen (*Stewing*, BB 1990, 100 [105]; *Schmid/Walter*, DB 1994, 2353 [2356]).

Für die stl. Gewinnermittlung wird die *Percentage of completion*-Methode allerdings auch von denjenigen Stimmen im Schrifttum, die sie im Handelsbilanzrecht für anwendbar halten, überwiegend abgelehnt.

Vgl. *Selchert*, DB 1990, 797 (805); *Schmid/Walter*, DB 1994, 2353 (2358); *Herzig*, WPg 2000, 104 (114); für ein Wahlrecht in der StBil. hingegen *Stewing*, BB 1990, 100 (105 ff.).

Nicht ganz so weit wie die Verfechter der *Percentage of completion*-Methode geht eine vermittelnde Ansicht, nach der die HK des im Bau befindlichen Werks über das gesetzlich vorgesehene Maß hinaus mit den am Abschlussstichtag angefallenen anteiligen Selbstkosten bemessen werden sollen. Es sind danach insbes. die bis zum Abschlussstichtag entstandenen Verwaltungs- und Vertriebskosten einzurechnen (*Leuschner*, FS *Budde*, 1995, 377 [390 f.]). Das Unternehmen weist in diesem Fall jedenfalls keinen Verlust, sondern ein ausgeglichenes Erg. aus.

HM: Completed contract-Methode: Die hM geht demgegenüber davon aus, dass auch bei langfristiger Auftragsfertigung die allgemeinen Grundsätze über die Gewinnrealisierung anzuwenden sind mit der Folge, dass der Gewinn – vorbehaltlich des Vorliegens selbständig abrechenbarer Teilleistungen – erst realisiert ist, wenn die Leistung vollständig erbracht worden und das Werk insgesamt vom Auftraggeber abgenommen worden ist (sog. *Completed contract*-Methode).

Euler, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989, 95; *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 36; *Marx*, StuB 2016, 327 (332); *Velte/Stawinoga*, StuW 2016, 118 (128); *Wollny*, DStR 2016, 2415 (2416); *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 91 (9/2023); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 166 f.; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 2654 (7/2024). Insbesondere für die stl. Gewinnermittlung glA *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 272.

Stellungnahme: Der hM ist zu folgen. Eine Gewinnrealisierung nach oder ähnlich der *Percentage of completion*-Methode führt zum Ausweis von Gewinnen, die noch nicht „so gut wie sicher“ sind und verstößt somit gegen das Vorsichts- und das Realisationsprinzip. Selbst die Erwägung, dass künftige Leistungsstörungen zwar theoretisch möglich sind, für ihren Eintritt aber im Einzelfall uU keine Anhaltspunkte sprechen (so die uE ohnehin angreifbare Argumentation des BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21, vgl. „Dienstleistungsverträge/Unterichtsverträge“, hilft bei Großprojekten nicht weiter, da diese häufig schon wegen ihrer Einmaligkeit und Komplexität (dazu *Krawitz*, DStR 1997, 886) Risiken bergen. Eine Durchbrechung des Realisationsprinzips ist daher nicht gerechtfertigt, noch weniger geboten. Dementsprechend hat auch der Gesetzgeber bei der Kodifizierung des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) bewusst davon abgesehen, die Möglichkeit oder gar Pflicht einer Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung einzuführen (BTDrucks. 16/10067, 38).

Auch die Erhöhung der HK bis zur Höhe der angefallenen Selbstkosten ist uE nicht zulässig.

Ebenso Marx, StuB 2016, 327 (332); dezidiert gegen diese Methode auch Velte/Stawinoga, StuW 2016, 118 (122 f.); ebenfalls krit. Schubert/Hutzler in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 255 HGB Rz. 402 („im Ergebnis nicht praktikabel“).

Sie widerspricht der Regelung des § 255 HGB, der den Umfang der als HK aktivierbaren Kostenbestandteile regelt und der insbes. in Abs. 4 die Einbeziehung von Vertriebskosten in die HK verbietet.

Stewing, BB 1990, 100 (104); Kleindiek in Staub, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 37; Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 168.

Der durch den späten Gewinnausweis entstehende Konflikt mit dem in § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB für KapGes. kodifizierten Gebot, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu vermitteln, ist nicht geeignet, das für alle Bilanzierenden, also nicht nur für KapGes., geltende Realisationsprinzip zu verdrängen. Soweit die Ertragslage einer KapGes. im Falle der langfristigen Auftragsfertigung nicht zutr. dargestellt wird, ist dem durch zusätzliche Angaben im Anhang gem. § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB zu begegnen.

Kohl, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 158 ff.; Krawitz, DStR 1997, 886 (889); J. Wüstemann/S. Wüstemann, ZfB 2009, 31 (49); Kleindiek in Staub, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 36 aE; Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 91 aE (9/2023); Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 166 aE.

398i (14) Gewinnrealisierung bei Mehrkomponentengeschäften

Begriff: Der Begriff „Mehrkomponentenvertrag“ bzw. „Mehrkomponentengeschäft“ hat sich im Anschluss an die entsprechende Übersetzung des aus der US-amerikanischen Rechnungslegung stammenden Begriffs *Multiple Element Arrangements* durch Küting/Turowski/Pilhofer (WPg 2001, 305 [306]) eingebürgert. Unter einem Mehrkomponentengeschäft versteht man einen Vertrag, in dem mehrere verschiedene Leistungen vereinbart werden (gemischter Vertrag, *multiple deliverables*), und Vertragsbündel oder Vertragsverbindungen, die wirtschaftlich aufeinander bezogene Leistungen regeln (*bundled sales arrangements*).

J. Wüstemann/Kierzek, ZfB 2007, 882 (884); Herzig/Joisten, FS Krawitz, 2010, 83 (86 f.); Schuster, Ubg 2013, 312, mit Beispielen; Baumeister/Knobloch, DB 2016, 186 (189); Marx, StuB 2016, 327 (332); U. Prinz, DB 2016, 1897 (1898); Ebeling/Häsner/Fröbel, WPg 2023, 1299 (1301); Kliem/Büssow in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 59a; Müller/Warke in Bertram/Kessler/Müller, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 124; ausführl. zum Begriff auch Herzig/Joisten, Ubg 2010, 472.

Sie sind von langfristigen Auftragsfertigungen zu unterscheiden, die eine einzige Leistung zum Gegenstand haben, wenn diese auch eine Vielzahl von Teilleistungen umfasst (Herzig/Joisten, FS Krawitz, 2010, 83 [87]; Schuster, Ubg 2013, 312). Von Sukzessivlieferungsverträgen unterscheiden sie sich dadurch, dass mehrere verschiedene, voneinander abgrenzbare Leistungen Vertragsgegenstand sind, während bei den Sukzessivlieferungsverträgen nacheinander gleichartige Leistungen geschuldet werden (Herzig/Joisten, FS Krawitz, 2010, 83 [87]).

Mehrkomponentengeschäfte sind zB Verträge, in denen ein Mobilfunkanbieter ein Mobilfunkgerät an seinen Kunden verkauft und gleichzeitig mit diesem einen mehrjährigen Mobilfunkdienstleistungsvertrag abschließt (*Oser/Bellert/König*, IRZ 2017, 49; *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 230), und Verträge von Hörgeräteakustikern und Optikern, mit denen diese Hör- oder Sehhilfen verkaufen und gleichzeitig die Erbringung Nachbetreuungsleistungen vereinbaren (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 2645 [7/2024]; *Siegel*, DStR 2024, 583 [585]; *U. Prinz*, DB 2016, 1897 [1898], bezeichnet diese Vertragstypen als „Klassiker“). Ebenso sind Verträge zwischen VU und Versicherungsvertretern, die zum einen den Abschluss von Verträgen und zum anderen die Kundenbetreuung zum Inhalt haben, zu den Mehrkomponentengeschäften zu rechnen (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 2645 [7/2024]). Nicht zu den Mehrkomponentengeschäften gehören indes Verträge, bei denen an die Hauptleistungspflicht noch ganz übliche und im Verhältnis zu dieser unwesentliche Nebenleistungen geknüpft sind, zB die Verpflichtung eines Grundstücksveräußerers zur Information der Mieter über die Veräußerung oder die Pflicht zur Mitwirkung bei der Grundbuchumschreibung. Bei diesen hindert die Nichterfüllung der unwesentlichen Nebenpflicht nicht die Gewinnrealisierung aus dem Geschäft. Im Falle von Veräußerungsverträgen über Produktionsanlagen, Software, Flugzeugen usw., die auch Vereinbarungen über Montage-, Einrichtungs- und Schulungsleistungen enthalten, hängt die Beurteilung, ob es sich um eine einzelne Leistungsverpflichtung mit unselbständigen Nebenpflichten oder um ein Mehrkomponentengeschäft handelt, von den Umständen des Einzelfalls ab (glA *J. Wüstemann/Kierzek*, ZbF 2007, 882 [900]), wobei insbes. der Umfang und die wirtschaftliche Bedeutung der weiteren Leistungskomponenten maßgeblich sind. Bei einem Warenverkauf mit Skontogewährung liegt kein Mehrkomponentengeschäft bestehend aus Kauf- und Kreditvertrag vor, weil die Skontoabrede nicht als gesonderte Kreditgewährung zu qualifizieren ist (*Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 255 HGB Rz. 50 [9/2023]; aA *Baumeister/Knobloch*, DB 2016, 186 [189]).

(15) Gewinnrealisierungskonzepte bei Mehrkomponentengeschäften

398j

Abgrenzungskonzeptionen: Für Mehrkomponentengeschäfte lassen sich drei Möglichkeiten der Gewinnrealisierung ausmachen, nämlich die Konzeption der Kostenabgrenzung, die Konzeption der Umsatzaufgliederung und die Konzeption der hinausgezögerten Umsatzrealisation.

Nach der Konzeption der Kostenabgrenzung wird der Gewinn aus dem Mehrkomponentengeschäft in voller Höhe als realisiert angesehen, sobald die Verpflichtung aus der Hauptleistung erbracht ist. Soweit noch weitere Teil- bzw. Nebenleistungen ausstehen, ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Höhe der für die noch zu erbringenden Leistungen aufzuwendenden Selbstkosten zu passivieren.

Küting/Turowski/Pilhofer, WPg 2001, 305 (307); *Herzig/Joisten*, FS Krawitz, 2010, 83 (90); *Herzig/Joisten*, Ubg 2010, 472 (476); *Schuster*, Ubg 2013, 312 (315).

Konzeption der Kostenabgrenzung: Die stl. Rspr. favorisiert für Mehrkomponentengeschäfte bei Hörgeräteakustikern und bei Versicherungsvertretern die Konzeption der Kostenabgrenzung (darauf weisen *Herzig/Joisten*, FS Krawitz, 2010, 83 [90 f.], im Hinblick auf die Rspr. zu Hörgeräteakustikern hin), allerdings ohne die entsprechenden Fälle unter dem Aspekt des Mehrkomponentenvertrags zu betrachten und ohne dieses Konzept zu benennen oder gar seine Vor- oder Nachteile

gegenüber den alternativen Konzepten zu diskutieren. Der BFH nimmt an, dass der volle Gewinn aus dem abgeschlossenen Geschäft bereits mit Lieferung der Hörhilfe bzw. mit Abschluss des Versicherungsvertrags realisiert sei; die weiteren Verpflichtungen zur Nachbetreuung bzw. zur Kundenpflege sollen im Wege einer Rückstellung für einen Erfüllungsrückstand zu berücksichtigen sein.

BFH v. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736 (Hörgeräteakustiker); BFH v. 28.7.2004 – X R 63/03, BStBl. II 2006, 866 (Versicherungsvertreter); BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BStBl. II 2012, 856 (Versicherungsvertreter); BFH v. 12.12.2013 – X R 25/11, BStBl. II 2014, 517 Rz. 21 (Versicherungsvertreter); BFH v. 27.2.2014 – III R 14/11, BStBl. II 2014, 675 Rz. 11 (Versicherungsvertreter); BFH v. 13.7.2017 – IV R 34/14, BFH/NV 2017, 1426 Rz. 19 (Versicherungsvertreter).

Im Schrifttum werden gegen diese Rspr. uE zu Recht Bedenken geltend gemacht (allg. krit. zur Konzeption der Kostenabgrenzung auch *Küting/Turowski/Pilhofer*, WPg 2001, 305 [307 f.]; *Baumeister/Knobloch*, DB 2016, 186 [190]). Nach der Konzeption der Kostenabgrenzung wird der Gewinn nicht periodengerecht ausgewiesen; vielmehr wird der Gewinn, der aus der nachgelagerten Pflicht der Betreuungsleistung resultiert, bereits in der Abrechnungsperiode erfasst, in der die vertragliche Hauptleistung (Veräußerungsgeschäft oder Vertragsabschluss) liegt (*Herzig/Joisten*, FS Krawitz, 2010, 83 [91 f.]). Dies widerspricht dem Realisationsprinzip, denn zu dieser Zeit ist die Betreuungsleistung noch nicht erbracht und somit die darauf entfallende Gegenleistung noch nicht „so gut wie sicher“. Es entsteht zudem der Eindruck, dass nur die Hauptleistung gewinnträchtig und die Betreuungsleistung ertraglos sei.

Herzig/Joisten, FS Krawitz, 2010, 83 (92); *Herzig/Joisten*, Ubg 2010, 472 (476); *Baumeister/Knobloch*, DB 2016, 186 (190).

Der BFH weist in der Entsch. den Hörgeräteakustiker betr. im Leitsatz auch ausdrücklich darauf hin, dass die Nachbetreuung „kostenlos“ sei. Diese Sichtweise ist unrichtig; sie folgt eher der Werbung des Hörgeräteakustikers als dem wirklichen wirtschaftlichen Gehalt des Vertrags, denn die Kosten für die Nachbetreuung sind in dem Veräußerungspreis des Hörgeräts kalkulatorisch enthalten, oder, anders gewendet, ein Hörgerät ohne eine zusätzliche Vereinbarung von Nachbetreuungsleistungen dürfte billiger zu erwerben sein als ein Hörgerät mit der entsprechenden Vereinbarung (für einen vergleichbaren Fall der Veräußerung eines Computers mit einer erweiterten Garantieverpflichtung ebenso *Lüdenbach/Hoffmann*, DStR 2006, 153 [154], Beispiel 4). Tatsächlich sind bei Mehrkomponentengeschäften häufig die Gewinnmargen der nachgelagerten Leistungen höher als die Gewinnspanne, die auf die bereits erbrachte Hauptleistung entfällt (so *Küting/Turowski/Pilhofer*, WPg 2001, 305 [308]).

Die Konzeption der Kostenabgrenzung ist uE abzulehnen. Der Ausweis des auf die noch zu erbringenden Leistungen entfallenden Gewinns verletzt das Realisationsprinzip. Soweit – wie es bei den genannten Sachverhaltsgestaltungen regelmäßig der Fall ist – das Entgelt für die noch ausstehenden Leistungskomponenten bereits vereinnahmt worden ist, ist insoweit ein RAP zu passivieren (glA *Siegel*, DStR 2024, 583 [585]; ebenso wohl *Lüdenbach/Hoffmann*, DStR 2006, 153 [156]; vgl. auch Anm. 2175).

Nach der Konzeption der Umsatzaufgliederung werden die einzelnen Komponenten, soweit sie sachlich und wertmäßig voneinander trennbar sind, getrennt betrachtet und der Gewinn jeweils bereits dann als (teilweise) realisiert angesehen, wenn die Leistung aus einer (Teil-)Komponente erbracht ist.

Kütting/Turowski/Pilhofer, WPg 2001, 305 (307); *Herzig/Joisten*, FS Krawitz, 2010, 83 (89 f.); *Herzig/Joisten*, Ubg 2010, 472 (476); *Schuster*, Ubg 2013, 312 (315).

Konzeption der Umsatzaufgliederung: Im Schrifttum wird die Konzeption der Umsatzaufgliederung für anwendbar gehalten, wenn die einzelnen Komponenten des Mehrkomponentengeschäfts sachlich eindeutig trennbar sind.

Lüdenbach/Hoffmann, DStR 2006, 153 (154); *Herzig/Joisten*, FS Krawitz, 2010, 83 (90); *Herzig/Joisten*, Ubg 2010, 472 (478); *U. Prinz*, DB 2016, 1897 (1899); *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 231; *Müller/Warneke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 124.

Das ist der Fall, wenn der Abnehmer an der Teilleistung ein eigenständiges Interesse hat oder wenn er die verschiedenen Leistungen theoretisch nicht aus einer Hand beziehen muss, sondern sie von verschiedenen Anbietern erwerben könnte.

Lüdenbach/Hoffmann, DStR 2006, 153 (154); *Sessar*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 113 f.; *J. Wüstemann/Kierzek*, ZfbF 2007, 882 (894); *Herzig/Joisten*, FS Krawitz, 2010, 83 (90).

Des Weiteren muss eine wertmäßige Trennung möglich sein (*Herzig/Joisten*, FS Krawitz, 2010, 83 [90]), wobei aber eine sachgerechte Schätzung der Gegenleistungsanteile für die verschiedenen Komponenten ausreichen soll (*J. Wüstemann/Kierzek*, ZfbF 2007, 882 [901]; *Herzig/Joisten*, Ubg 2010, 472 [479]).

Die stl. Rspr. wendet die Konzeption der Umsatzaufgliederung insbes. bei Veräußerungsverträgen mit Rückkaufsoption an (BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705 [707 f.]; dazu *Herzig/Joisten*, Ubg 2010, 472 [478]).

Stellungnahme: Die Konzeption der Umsatzaufgliederung ist uE immer dann anzuwenden, wenn der Gewinn aus der bereits erbrachten Leistung so gut wie sicher ist. Das ist der Fall, wenn dem Vertragspartner im Falle von Leistungsstörungen hinsichtlich der noch nicht erbrachten Leistungen nur ein Recht auf Teilrücktritt oder Teilschadensersatz zusteht (glA *Sessar*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 112 f.; *Schuster*, Ubg 2013, 312 [316]). Die Konzeption der Umsatzaufgliederung ist insbes. bei Verträgen von Hörgeräteakustikern, Optikern, aber auch Versicherungsvertretern mit Nachbetreuungsleistungen vorzugswürdig (glA *Schuster*, Ubg 2013, 312 [321], für Hörgeräteakustiker, nicht hingegen für Versicherungsvertreter, vgl. dort Fn. 102). Auch bei Veräußerungsverträgen mit Rückkaufsoption ist die Konzeption der Umsatzaufgliederung anwendbar (glA *Schuster*, Ubg 2013, 312 [322]).

Nach der Konzeption der hinausgezögerten Umsatzrealisation ist der Gewinn aus dem Mehrkomponentengeschäft erst dann realisiert, wenn die Verpflichtungen aus allen Einzelabreden erfüllt sind.

Herzig/Joisten, FS Krawitz, 2010, 83 (89); *Herzig/Joisten*, Ubg 2010, 472 (476); *Schuster*, Ubg 2013, 312 (315); *U. Prinz*, DB 2016, 1897 (1899).

Eine Verletzung des Realisationsprinzips durch einen zu frühen Gewinnausweis wird auf diese Weise in jedem Fall vermieden (glA *Herzig/Joisten*, FS Krawitz, 2010, 83 [89]; *Herzig/Joisten*, Ubg 2010, 472 [476]); allerdings vermittelt der Jahresabschluss kein völlig zutreffendes Bild der Ertragslage, weil überhaupt kein Gewinn ausgewiesen wird, obwohl ein Teil der Leistung bereits erbracht worden ist (*Herzig/Joisten*, Ubg 2010, 472 [476]; ähnlich *Baumeister/Knobloch*, DB 2016, 186 [190]).

Ist eine sachliche Trennung der verschiedenen Komponenten nicht möglich, weil zwischen den Komponenten ein Funktionszusammenhang besteht und der „Bezug

aus einer Hand“ verkehrstypisch oder gar zwingend ist, so kommt nur die Anwendung der Konzeption der hinausgezögerten Umsatzrealisation in Betracht (*J. Wüstemann/Kierzek*, ZfbF 2007, 882 [896, 902]; *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 231; aA *Schuster*, Ubg 2013, 312 [321] – Umsatzaufgliederung). Soweit die Ertragslage des Unternehmens dadurch verzerrt dargestellt wird, ist dem durch entsprechende Angaben im Anhang gem. § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB zu begegnen (ebenso *J. Wüstemann/Kierzek*, ZfbF 2007, 882 [902 f.]; *Herzig/Joisten*, FS Krawitz, 2010, 83 [89] Fn. 25).

Ein solcher Funktionszusammenhang besteht zB bei Verträgen über verbilligte Mobilfunkgeräte in Verbindung mit einem Mobilfunkdienstleistungsvertrag (vgl. *J. Wüstemann/Kierzek*, ZfbF 2007, 882 [896 f.]) und bei Gerüstbauverträgen, die Aufbau, Vorhaltung, Um- und Abbau eines Gerüsts zum Inhalt haben (wie hier wohl *U. Prinz*, DB 2016, 1897 [1900]; aA FG Ba.-Württ. v. 3.3.2016 – 3 K 1603/14, EFG 2016, 1071 Rz. 31, rkr. [kein Mehrkomponentengeschäft, sondern Vertrag über einen einheitlichen Leistungsgegenstand]; ebenso wohl *Hoffmann*, StuB 2016, 717 [718]; für ein Mehrkomponentengeschäft in diesem Fall *Ebeling/Häsner/Fröbel*, WPg 2023, 1299 [1304]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 2646 [7/2024]).

In Zweifelsfällen gebietet das Vorsichtsprinzip uE die Anwendung des Konzepts der hinausgezögerten Umsatzrealisation (glA *U. Prinz*, DB 2016, 1897 [1899]; *Ebeling/Häsner/Fröbel*, WPg 2023, 1299 [1302]).

398k (16) Gewinnrealisierung bei Vermittlungsverträgen

Der Anspruch auf eine Abschlussprovision ist realisiert, wenn der vermittelte Vertrag zustande gekommen und die Provision somit verdient ist (BFH v. 3.8.2005 – I R 94/03, BStBl. II 2006, 20 Rz. 13). Zu eventuell auch getroffenen Vereinbarungen über nachgelagerte Kundenpflegeleistungen vgl. Anm. 398i. Zur Gewinnrealisierung bei der Vermittlung von Reiseleistungen vgl. BFH v. 26.4.2018 – III R 5/16, BStBl. II 2018, 536; bei der Vermittlung von Arbeitssuchenden durch einen Arbeitsvermittler FG Berlin-Brandenb. v. 2.5.2018 – 10 K 10130/16, EFG 2018, 1696, rkr.

398l (17) Gewinnrealisierung bei Dienstleistungsverträgen

Grundsatz: Bei Dienstleistungsverträgen ist grds. der Zeitpunkt der Erbringung der Hauptleistung maßgeblich.

BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 Rz. 22; BFH v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968 Rz. 10; FG Ba.-Württ. v. 3.3.2016 – 3 K 1603/14, EFG 2016, 1071 Rz. 31, rkr.; *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 196 (10/2011); *Kütting/Lam*, DStR 2012, 2348; *Korte/Mujkanovic*, StuB 2016, 843 (844); *Marx*, StuB 2016, 327 (330); *U. Prinz*, DB 2016, 371.

Da idR eine Gesamtleistung geschuldet wird, tritt die Gewinnrealisierung erst mit der vollständigen Erbringung der Dienstleistung ein (*Korte/Mujkanovic*, StuB 2016, 843 [846]; *Marx/Löffler* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 700 Rz. 24 [8/2022]). Nur wenn Teilleistungen erbracht werden, die für den Auftraggeber selbständig nutzbar und verwertbar sind, so dass das auf diese Teilleistungen entfallende Honorar auch dann entsteht, wenn die weitere Vertragsabwicklung scheitert, wird der Gewinn entsprechend der Erbringung der Teilleistungen realisiert (*Korte/Mujkanovic*, StuB 2016, 843 [846]; aA *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 172 – rätierliche Gewinnrealisierung nach Leistungseinheiten; noch weitergehend *Müller/Warnke* in

Bertram/Kessler/Müller, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 121 – ratierliche Gewinnrealisierung nach vereinbarten Abrechnungsperioden, selbst wenn dann der Gewinn vor Erbringung der Leistung realisiert wird).

Beispiele:

Inkassoerträge: Der Auftragnehmer eines Inkassoertrags schuldet das Eintreiben einer oder mehrerer Forderungen (vgl. BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 Rz. 26). Ist dieser Erfolg eingetreten, ist der Anspruch auf die Gegenleistung, das Inkassohonorar, realisiert. Wenn allerdings nach den vertraglichen Abreden auch Teilleistungen gesondert und endgültig abrechenbar sind, findet die Realisierung jeweils mit der Entgegennahme der Teilleistung durch den Auftraggeber statt (BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557).

Insolvenzverwalter: Insolvenzverwalter werden nicht aufgrund eines Dienstvertrags tätig. Da sie aber eine Leistung gegen Zahlung einer Vergütung erbringen, sind die Grundsätze über die Gewinnrealisierung bei Dienstverträgen auch auf Insolvenzverwalter anzuwenden (BFH v. 7.11.2018 – IV R 20/16, BStBl. II 2019, 224 Rz. 28). Der Anspruch des Insolvenzverwalters auf seine Vergütung ist mit Beendigung der Tätigkeit realisiert, also mit dem Beschluss des Insolvenzgerichts über die Aufhebung des Verfahrens (BFH v. 7.11.2018 – IV R 20/16, BStBl. II 2019, 224 Rz. 30; *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 171a). Eine Teilgewinnrealisierung aufgrund der Bewilligung eines Vorschusses gem. § 9 InsVV kommt nicht in Betracht. Diese Regelung räumt dem Insolvenzverwalter die Möglichkeit ein, bei Insolvenzverfahren, die länger als sechs Monate dauern oder die besonders hohe Auslagen erfordern, einen Antrag auf Zahlung eines Vorschusses zu stellen. Die Vorfinanzierung der Auslagen soll dem Insolvenzverwalter nicht über einen längeren Zeitraum zugemutet werden (*Stephan* in *Stephan/Riedel*, InsVV, 2. Aufl. 2021, § 9 InsVV Rz. 1). Der Vorschuss dient nicht zuletzt dem Ziel, das Ausfallrisiko des Insolvenzverwalters im Falle einer Masseunzulänglichkeit zu verringern (BFH v. 7.11.2018 – IV R 20/16, BStBl. II 2019, 224 Rz. 32; *Nicht/Schildt*, NZI 2010, 466 [467]; *Stephan* in *Stephan/Riedel*, InsVV, 2. Aufl. 2021, § 9 InsVV Rz. 2). Wird die endgültige Vergütung des Insolvenzverwalters letztlich geringer festgesetzt als der bewilligte Vorschuss gem. § 9 InsVV, muss der Insolvenzverwalter den überzahlten Betrag zurückerstatten (BFH v. 7.11.2018 – IV R 20/16, BStBl. II 2019, 224 Rz. 32). Es handelt sich demgemäß bei dem Vorschuss nicht um eine Vergütung für eine selbständig abrechenbare Teilleistung; eine Gewinnrealisierung tritt insoweit – noch – nicht ein (BFH v. 7.11.2018 – IV R 20/16, BStBl. II 2019, 224 Rz. 33; *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 171a).

Unterrichtsverträge: Die Gewinnrealisierung tritt bei Unterrichtsverträgen nach Ansicht der stl. Rspr. anteilig mit dem Abschluss jeder einzelnen Unterrichtseinheit ein, und zwar unabhängig davon, ob der zur Unterrichtsleistung Verpflichtete im Falle einer während des Lehrgangs eintretenden Leistungsstörung Anspruch auf die Vergütung für die bereits abgehaltenen Unterrichtsstunden hat. Der BFH stellt darauf ab, dass der Bilanzierende nicht „nach den am Bilanzstichtag objektiv gegebenen und bis zur Aufstellung der Bilanz subjektiv erkennbaren Verhältnisse ernsthaft mit dem Ausfall seiner Honoraransprüche infolge zufälliger Unmöglichkeit der Leistung der verbleibenden Unterrichtsstunden rechnen mußte“ (BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21 [23]; zust. *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 2649 [7/2024]). Damit hält der BFH den Gegenleistungsanspruch für so gut wie sicher, wenn das Risiko der Leistungsstörung ein nur theoretisches ist, für dessen Eintritt keine greifbaren Umstände sprechen. Im Schrifttum wird darin eine Annäherung an die – nach geltendem Handelsbilanzrecht indes unzulässige (vgl. „Langfristige Auftragsfertigung“) – Percentage of completion-Methode gesehen (*Stobbe*, FR 1999, 88). Der genannten Rspr. ist uE nicht zu folgen. Maßgeblich für die Gewinnrealisierung ist nicht, dass die Möglichkeit des Eintritts einer Leistungsstörung als höchst unwahrscheinlich anzusehen ist, sondern dass sie deswegen ausgeschlossen ist, weil der zur Leistung Verpflichtete bereits alles Erforderliche getan hat, um den Gegenleistungsanspruch einredefrei entstehen zu lassen (vgl. Anm. 398). Dementsprechend hat der BFH in anderen Entsch. Teilleistungen nur dann für die Gewinnrealisierung hinreichen lassen, wenn es sich um solche handelte, die der Leis-

tungsempfänger bereits nutzen bzw. verwerten konnte und auf deren Vergütung insbes. nach den Vereinbarungen der Beteiligten ein Anspruch besteht. Er hat zutr. darauf abgestellt, dass – nur – dann, wenn der Leistungsverpflichtete die für die selbständig abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistung verdiente Vergütung ohne Verlust des bisher verdienten Honorars behalten kann, auch wenn es nicht mehr zur Erbringung der restlichen Teilleistungen kommt, keine Zweifel an dem Vergütungsanspruch bestehen, die diesen so unsicher erscheinen lassen könnten, dass er nicht Gegenstand der Aktivierungspflicht und damit der Gewinnrealisierung sein könnte (BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 Rz. 23). Der Gewinn aus einzelnen Unterrichtseinheiten ist daher nur dann als realisiert anzusehen, wenn der Honoraranspruch dafür auch dann bestehen bleibt, wenn spätere Unterrichtsstunden nicht stattfinden (ähnlich *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 216 für Weiterbildungsleistungen zu verschiedenen Terminen).

398m (18) Gewinnrealisierung bei Dauerschuldverhältnissen

Dauerschuldverhältnisse sind Rechtsverhältnisse, bei denen die Leistung selbst zeitraumbezogen ist und über einen bestimmten Zeitraum hinweg in gleichbleibender Weise erbracht wird. Sie sind zu unterscheiden von Wiederkehrschuldverhältnissen und Sukzessivlieferungsverträgen, die auch über einen bestimmten Zeitraum hinweg laufen, aber den Schuldner nicht zu einer Dauerleistung, sondern zu mehreren Einzelleistungen verpflichten (zur Unterscheidung vgl. FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980 [981], rkr.). Klassische Dauerschuldverhältnisse sind zB Miet-, Pacht- und Leasingverträge, aber auch Darlehensverträge. Forschungsverträge, bei denen der Auftragnehmer lediglich das Bemühen um ein Forschungsergebnis, nicht aber einen bestimmten Erfolg schuldet, gehören ebenfalls zu den Dauerschuldverhältnissen (*Korte/Mujanovic*, StuB 2016, 843 [847]).

Bei Dauerschuldverhältnissen steht während der Laufzeit stets noch ein Teil der Sachleistung aus; zivilrechtl. erfüllt ist der Anspruch des Vertragspartners erst nach Beendigung des Vertrags (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 2649 [7/2024]). Vor Ablauf der Vertragslaufzeit ist somit „kein Erfüllungszeitpunkt auszumachen, an den die Realisierung anknüpfen könnte“ (BFH v. 20.5.1992 – X R 49/88, BStBl. II 1992, 904 [906]). Der zur Leistung Verpflichtete erfüllt seine Verpflichtung „von Tag zu Tag“ (BFH v. 20.5.1992 – X R 49/88, BStBl. II 1992, 904 [906]). Bei strikter Anwendung des Realisationsprinzips wäre der Gewinn erst nach Vertragsbeendigung realisiert; dies wird indes als unbefriedigend und „übervorsichtig“ angesehen (*Euler*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989, 75; *Sessar*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 75). Für die Bilanzierung ist hier eine abschnittsweise Aufteilung vorzunehmen. Der Gewinn wird pro rata temporis, also jeweils für die bereits abgelaufene Zeit realisiert, denn insoweit steht dem Leistenden das vereinbarte Entgelt wegen der erbrachten Leistung zu.

BFH v. 20.5.1992 – X R 49/88, BStBl. II 1992, 904 (906); BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21 (22); *Euler*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989, 76; *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 16; *Sessar*, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung im deutschen Bilanzrecht, 2007, 76; *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 197 (10/2011); *Schuster*, Ubg 2013, 312 (314); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 33; *Marx*, StuB 2016, 327 (330); *Freichel/Wasmuth*, DStR 2020, 1141 (1143); *Ebeling/Häsner/Fröbel*, WPg 2023, 1299 (1301); *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 214; *Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 95 (9/2023); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 173; *Kliem/Büssow* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 63; *Krumm* in *Brandis/*

Heuermann, § 5 Rz. 2649 (7/2024); *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 122; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 618.

Hinsichtlich noch nicht abgelaufener Abrechnungsperioden liegt ein schwebendes Geschäft vor, das bilanziell nicht ausgewiesen wird (vgl. Anm. 410). Soweit die Gegenleistung für diese Perioden bereits vereinnahmt wird, ist ein RAP zu passivieren.

Marx, StuB 2016, 327 (330); *Ebeling/Häsner/Fröbel*, WPg 2023, 1299 (1301); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 173; *Kliem/Büssow* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 63.

(19) Gewinnrealisierung bei Wiederkehrschuldverhältnissen und Sukzessivlieferungsverträgen

398n

Begriff: Wiederkehrschuldverhältnisse und Sukzessivlieferungsverträge (Raten- oder Dauerlieferungsverträge) bestehen über einen bestimmten Zeitraum hinweg, aber anders als bei Dauerschuldverhältnissen ist der Schuldner nicht zur Erbringung einer zeitraumbezogenen Leistung, sondern zur Erbringung mehrerer gleichartiger Einzelleistungen (Lieferungen, Werklieferungen oder Werkleistungen) verpflichtet (zur Unterscheidung vgl. BFH v. 20.5.1992 – X R 49/88, BStBl. II 1992, 904 [906]; FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980 [981], rkr.). Die Vertragslaufzeit bildet dabei nur den zeitlichen Rahmen für die einzelnen Leistungen (BFH v. 20.5.1992 – X R 49/88, BStBl. II 1992, 904 [906]; FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980 [981], rkr.). Sukzessivlieferungsverträge unterscheiden sich von Mehrkomponentenverträgen dadurch, dass bei diesen verschiedene, voneinander abgrenzbare und bei jenen gleichartige, im Zeitablauf nacheinander zu erbringende Leistungen vereinbart werden (*Herzig/Joisten*, FS Krawitz, 2010, 83 [87]).

Grundsätzlich Erbringung der einzelnen Teilleistung maßgeblich: Bei Wiederkehrschuldverhältnissen und Sukzessivlieferungsverträgen wird der Gewinn jeweils bezogen auf die einzelne erbrachte Teilleistung realisiert (BFH v. 20.5.1992 – X R 49/88, BStBl. II 1992, 904 [906]; FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980 [981], rkr.).

Steuerberatungsleistungen gegen Pauschalhonorar: Einen einem Wiederkehrschuldverhältnis oder Sukzessivlieferungsvertrag vergleichbaren Fall hat die stl. Rspr. in der Vereinbarung der Erbringung von Steuerberatungsleistungen für einen geschlossenen Immobilienfonds gegen ein Pauschalhonorar angesehen. Die einzelnen Teilleistungen sind dabei diejenigen Einzelleistungen, für die die StBGebV eine Gebühr vorsieht (FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980, rkr.).

(20) Gewinnrealisierung bei Forderungen, die nicht aus Austauschverhältnissen stammen

399

Grundsatz: Auch bei Forderungen, die nicht aus Austauschverhältnissen herrühren (zB Schadensersatzforderungen, Steuererstattungsansprüche, Dividendenforderungen), kommt es darauf an, dass der Anspruch so gut wie sicher ist (zu Steuererstattungsansprüchen vgl. *Brauchle/Spingler/Tenzer*, WPg 2019, 664 [669]). Ist das der Fall, ist die Forderung „konkretisiert“ (*Tiedchen* in *BeckOG Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 102 [9/2023]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 2666 [7/2024]) und muss aktiviert werden. „So gut wie sicher“ bzw. „konkretisiert“ idS ist eine Forderung, wenn sie rechtl. entstanden ist oder sie im abgelaufenen Wj. verursacht und ihre rechtl. Entstehung mit Sicherheit zu erwarten ist.

BFH v. 26.4.2018 – III R 5/16, BStBl. II 2018, 536 Rz. 13; BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18, BStBl. II 2020, 722 Rz. 41; *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 32 aE; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 102 (9/2023); *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 252 HGB Rz. 18; vgl. auch BGH v. 12.1.1998 – II ZR 82/93 – Tomberger, DStR 1998, 383; aA *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 148 – der Verwirklichung dürfen keine wesentlichen Risiken mehr entgegenstehen.

Auch eine auf Freiwilligkeit beruhende Leistung ist realisiert, wenn der Bilanzierende fest damit rechnen kann, dass die Leistung erbracht wird (BFH v. 31.8.2011 – X R 19/10, BStBl. II 2012, 190 [192]).

Feststehen muss nur das Entstehen der Forderung dem Grunde nach; Unsicherheiten hinsichtlich ihrer Höhe sind im Rahmen der Bewertung unter Anwendung des allgemeinen Vorsichtsprinzips (s. Anm. 375 ff.) zu berücksichtigen (*Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 102 aE [9/2023]).

Einzelfälle der Gewinnrealisierung bei Forderungen, die nicht aus Austauschverhältnissen stammen:

- *Bestrittene Forderungen* sind nach hM erst realisiert, wenn über den Anspruch rechtskräftig entschieden wurde oder mit dem Schuldner eine Einigung erzielt worden ist

BFH v. 15.3.2000 – II R 15/98, BStBl. II 2000, 588 (591); BFH v. 17.9.2003 – I R 91, 92/02, BFH/NV 2004, 182; BFH v. 14.3.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650 (652); BFH v. 27.3.2007 – I B 94/06, BFH/NV 2007, 1669 (1670); BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18, BStBl. II 2020, 722 Rz. 40; *Dauber*, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 138; *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 105.

Eine Forderung ist uE demgegenüber wegen der Geltung des Vollständigkeitsprinzips (s. Anm. 355 ff.) stets zu aktivieren, wenn der Anspruch entstanden ist. Allerdings ist dem Bestreiten der Forderung dadurch Rechnung zu tragen, dass sie nur mit einem Erinnerungswert von 1 € aktiviert wird (*Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 103 [9/2023] für Schadensersatzansprüche).

- *Dividendenansprüche aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft*
 - ▷ *Grundsätzlich Gewinnverwendungsbeschluss maßgeblich:* Der Anspruch auf die Dividende aus der Beteiligung an einer KapGes. entsteht zivilrechtl. mit dem Wirksamwerden des Gewinnverwendungsbeschlusses. Erst zu diesem Zeitpunkt ist ein Dividendenanspruch zu aktivieren.

BGH v. 12.1.1998 – II ZR 82/93 – Tomberger, DStR 1998, 383; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 104 (9/2023); *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 106.
 - ▷ *Phasengleiche Aktivierung:* Nach mittlerweile gefestigter stl. Rspr. gilt der Grundsatz, dass Dividendenansprüche erst nach Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses zu aktivieren sind, auch im Falle eines Allein- oder Mehrheitsgesellschafters (grundlegend BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632; best. durch BFH v. 7.2.2007 – I R 15/06, BStBl. II 2008, 340). Die phasengleiche Aktivierung, also Aktivierung schon auf den Abschlussstichtag des Geschäftsjahres, in dem der Gewinn der Tochtergesellschaft entstanden ist, hält der BFH nur ausnahmsweise und insoweit für möglich, als „zum Bilanzstichtag ein Bilanzgewinn der Gesellschaft auszuweisen ist, der mindestens ausschüttungsfähige Bilanzgewinn den Gesellschaftern bekannt

ist und für diesen Zeitpunkt anhand objektiver Anhaltspunkte nachgewiesen ist, dass die Gesellschafter endgültig entschlossen sind, eine bestimmte Gewinnverwendung künftig zu beschließen“ (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 [635]; BFH v. 7.2.2007 – I R 15/06, BStBl. II 2008, 340).

Demgegenüber nimmt der BGH eine Pflicht zur phasengleichen Aktivierung von Dividendenansprüchen an, wenn das bilanzierende Unternehmen Alleingesellschafter der Tochter-KapGes. ist, die Geschäftsjahre beider Unternehmen deckungsgleich sind und der Gewinnausschüttungsbeschluss bei der Tochtergesellschaft vor Prüfung des Jahresabschlusses des bilanzierenden Unternehmens gefasst wird (BGH v. 12.1.1998 – II ZR 82/93 – Tomberger, DStR 1998, 383).

- *Schadensersatzansprüche* sind nach hM realisiert, wenn der Schaden eingetreten ist und der Schädiger mit hinreichender Wahrscheinlichkeit feststeht (*Marx*, StuB 2016, 327 [331]; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 103 [9/2023]). Zum Falle des Bestreitens des Schuldners vgl. „Bestrittene Forderungen“.
- *Steuererstattungsansprüche* sind bereits in dem Geschäftsjahr realisiert, auf das sie entfallen (*Marx*, StuB 2016, 327 [331]). Auf den Zeitpunkt des Erlasses des entsprechenden StBescheids kommt es nicht an (*Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 107 [9/2023]). Das gilt auch, wenn die Finanzbehörde den Anspruch bestreitet; wegen des Vollständigkeitsprinzips ist er gleichwohl zu aktivieren, allerdings nur mit einem Erinnerungswert von 1 €.

Vgl. auch „Bestrittene Forderungen“; aA BFH v. 15.3.2000 – II R 15/98, BStBl. II 2000, 588 (591) – keine Aktivierung; BFH v. 31.8.2011 – X R 19/10, BStBl. II 2012, 190 – Aktivierung nach vorbehaltloser Veröffentlichung einer für den Bilanzierenden günstigen höchstrichterlichen Entsch.

- *Investitionszulage*: Der Anspruch auf Investitionszulage ist mit Ablauf des Geschäftsjahres realisiert, in dem die Investition getätigt wurde. Mit der Investition sind die wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen gesetzt (BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18, BStBl. II 2020, 772 Rz. 41 f.). Das gilt selbst dann, wenn der Antrag auf Investitionszulage am Bilanzstichtag noch nicht gestellt wurde (BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18, BStBl. II 2020, 772 Rz. 45; krit. dazu *Weber-Grellet*, FR 2021, 1100). Die Aktivierung des Anspruchs setzt allerdings voraus, dass der Stpfl. beabsichtigt, den Antrag auf Investitionszulage zu stellen (BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18, BStBl. II 2020, 722 Rz. 56).

(21) Steuerliche Ausnahmen vom Realisationsprinzip

400

Unentgeltliche Betriebsübertragung (§ 6 Abs. 3): Gemäß § 6 Abs. 3 hat im Falle der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder Teil eines Mitunternehmeranteils an einem Betrieb der Erwerber die Buchwerte anzusetzen mit der Folge, dass der Übertragende die in den WG des BV liegenden stillen Reserven nicht aufdeckt und somit nicht versteuert (*Marx*, StuB 2016, 327 [333]). Der Verzicht auf die Besteuerung der stillen Reserven ist gerechtfertigt, weil deren stl. Erfassung gesichert ist, da sie Teil eines BV bleiben. Dem letztlich in unveränderter Form fortgeführten Betrieb werden dadurch keine liquiden Mittel für die Steuerzahlung entzogen. § 6 Abs. 3 gibt kein Wahlrecht zum Verzicht auf die Aufdeckung stiller Reserven, sondern schreibt die Buchwertfortführung als Rechtsfolge zwingend vor. Zu Einzelheiten vgl. § 6 Anm. 1330 ff.; zum vergleichbaren § 6 Abs. 5 vgl. § 6 Anm. 1440 ff.

Übertragung stiller Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter (§ 6b): Die Veräußerung von WG zu einem über dem Buchwert liegenden Preis führt zur Gewinnrealisierung, da einerseits das WG mit dem Buchwert aus dem BV ausscheidet, aber gleichzeitig die höhere Gegenleistung zu erfassen ist. Damit werden die in dem WG liegenden stillen Reserven der Besteuerung unterworfen. § 6b ermöglicht es dem Stpfl., diese Folge zu vermeiden, indem er die stillen Reserven, die bei der Veräußerung bestimmter WG (zB Grund und Boden, Gebäude) entstanden sind, ganz oder teilweise auf andere, der Art nach im Gesetz bestimmte WG überträgt, die er im Jahr der Veräußerung angeschafft oder hergestellt hat. Diese Möglichkeit erweitert § 6b Abs. 3 noch dahingehend, dass der Stpfl. stattdessen auch in Höhe der realisierten stillen Reserven eine den stl. Gewinn mindernde Rücklage bilden darf, die auf innerhalb eines bestimmten Zeitraums angeschaffte oder hergestellte Reinvestitionsgüter übertragen wird. Der Verzicht auf die Realisierung der stillen Reserven soll dem Stpfl. die Reinvestition erleichtern, indem verhindert wird, dass der Erlös des veräußerten WG nicht vollständig für den Erwerb des neuen WG zur Verfügung steht, sondern für Steuerzahlungen verwendet werden muss (*Marx*, StuB 2016, 327 [332 f.]). Zu Einzelheiten s. § 6b Anm. 90 ff.

Rücklage für Ersatzbeschaffung: In vergleichbarer Weise wie nach § 6b kann ein Stpfl. nach gefestigter Praxis, die mittlerweile zu Gewohnheitsrecht geworden ist (BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BStBl. II 2014, 443 Rz. 13), stille Reserven, die wegen der Erlangung einer Entschädigung im Falle des Ausscheidens eines WG aufgrund höherer Gewalt aus dem BV oder bei Veräußerung eines WG zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs entstehen, auf ein Ersatz-WG übertragen oder für eine spätere Übertragung in eine Rücklage einstellen (*Marx*, StuB 2016, 327 [333]). Auch hier soll dem Stpfl. ermöglicht werden, die Entschädigung bzw. das erlangte Entgelt in voller Höhe zur Anschaffung eines Ersatz-WG zu verwenden.

Verschmelzung:

- *Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person gem. § 3 UmwStG:* Bei der Verschmelzung einer Körperschaft auf eine PersGes. oder eine natürliche Person hat die übertragende Körperschaft gem. § 3 Abs. 1 UmwStG grds. ihre WG mit dem gemeinen Wert anzusetzen, so dass die stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden. Unter den in § 3 Abs. 3 UmwStG genannten Voraussetzungen, zu denen ua. gehört, dass das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen WG nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird, können die WG auf Antrag mit dem Buchwert oder einem höheren, aber nicht über dem gemeinen Wert liegenden Wert angesetzt werden. Die Bewertung in der HBil. bleibt davon unberührt. Macht die übertragende Körperschaft von diesem Wahlrecht Gebrauch, werden die stillen Reserven nicht sogleich in voller Höhe aufgedeckt, sondern sie bleiben ganz (bei Ansatz von Buchwerten) oder teilweise (bei Ansatz von Zwischenwerten) stl. verstrickt und werden zu einem späteren Zeitpunkt versteuert.
- *Verschmelzung einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft gem. § 11 UmwStG:* Für die Verschmelzung einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft gilt § 11 UmwStG, dessen Regelungen denen des § 3 UmwStG entsprechen.

Einbringung:

- *Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft gem. § 20 UmwStG:* Die Einbringung von Betrieben, Teilbe-

trieben oder Mitunternehmeranteilen in eine KapGes. geschieht gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG grds. unter Aufdeckung stiller Reserven, indem das eingebrachte BV mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG erlaubt auf Antrag des Stpfl. aber die Fortführung der Buchwerte oder den Ansatz höherer, aber nicht über dem gemeinen Wert liegender Werte, wenn die Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist. Die Besteuerung der stillen Reserven kann also ganz (bei Ansatz von Buchwerten) oder teilweise (bei Ansatz von Zwischenwerten) aufgeschoben werden.

- *Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG:* Auch bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in eine PersGes. ist gem. § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG das eingebrachte BV grds. mit dem gemeinen Wert anzusetzen, so dass die stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG gestattet auf Antrag des Stpfl. die Fortführung der Buchwerte oder den Ansatz höherer, aber nicht über dem gemeinen Wert liegender Werte, wenn das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des eingebrachten BV nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird, mithin die Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist. Ebenso wie bei Einbringungsvorgängen in KapGes. kann also die Besteuerung der stillen Reserven ganz (bei Ansatz von Buchwerten) oder teilweise (bei Ansatz von Zwischenwerten) aufgeschoben werden.

(22) Steuerliche Realisationstatbestände ohne Gewinnrealisation

401

Entnahme:

- *Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 2:* Eine Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 liegt vor, wenn der Stpfl. WG, aber auch Nutzungen oder Leistungen für sich, seinen Haushalt oder andere betriebsfremde Zwecke verwendet. Im Falle der Entnahme eines WG aus dem BV zu betriebsfremden Zwecken endet die stl. Verstrickung des Gegenstands. Die stillen Reserven sind stl. zu erfassen. Dementsprechend ordnet § 6 Abs. 1 Nr. 4 die Bewertung der Entnahme mit dem Teilwert an, so dass die stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden. Zu Einzelheiten s. § 6 Anm. 1190 ff.
- *Entstrickung gem. § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4:* In erweiternder Auslegung des § 4 Abs. 1 Satz 2 verstand die stl. Rspr. lange Zeit auch den Fall als Entnahme, dass ein WG zwar nicht aus dem BV herausgelöst wurde, aber in eine ausländ. BS überführt und somit dem deutschen Besteuerungszugriff entzogen wurde (sog. finaler Entnahmebegriff, dazu im Einzelnen § 4 Anm. 166 ff.). Diese mittlerweile vom BFH aufgegebene Rspr. (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) wird nunmehr durch § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 ersetzt, die bestimmen, dass einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG gleichsteht. Zu Einzelheiten der Regelung vgl. § 4 Anm. 206 ff.

Betriebsaufgabe:

- *Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3:* Eine Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 liegt vor, wenn der Stpfl. seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens auflöst und in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit

an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das PV überführt (BFH v. 3.4. 2014 – IV R 12/10, BStBl. II 2014, 1000 Rz. 50). Darin liegt eine „Totalentnahme“ des BV (BFH v. 7.12.1995 – IV R 109/94, BFH/NV 1996, 663 [664]), die ebenso wie die Entnahme einzelner WG zur Aufdeckung und Versteuerung der in den WG des BV liegenden stillen Reserven führt. Zu Einzelheiten vgl. § 16 Anm. 500 ff.

- *Entstrickung gem. § 16 Abs. 3a*: Parallel zum Begriff der „finalen Entnahme“ (s. Anm. 401 „Entnahme“) entwickelte sich in der stl. Rspr. der Begriff der „finalen Betriebsaufgabe“, mit dessen Hilfe die Aufdeckung der stillen Reserven eines BV und ihre stl. Erfassung im Falle des Wegzugs des Betriebs in das Ausland sichergestellt wurde. Der BFH hat das Konzept der finalen Betriebsaufgabe mittlerweile aufgegeben (BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BStBl. II 2011, 1019); nunmehr bestimmt aber der durch das Jahressteuergesetz 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768) eingeführte § 16 Abs. 3a, dass der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung sämtlicher WG des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Betriebsaufgabe gleichstehe. Zu Einzelheiten § 16 Anm. 620 ff.

402 (23) Grenzen des Realisationsprinzips

Gesetzliche Durchbrechungen:

- *Abzinsung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten*: Eine Durchbrechung des Realisationsprinzips liegt in der gesetzlichen Anordnung, Verbindlichkeiten und Rückstellungen für Verbindlichkeiten, die keinen Zinsanteil enthalten, abzuzinsen (zum Realisationsprinzip vgl. Anm. 395).
- *Bewertungseinheiten gem. § 254 HGB*: Wenn die Voraussetzungen für die Bildung einer Bewertungseinheit gem. § 254 HGB gegeben sind, tritt das Realisationsprinzip nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift zurück.

Ausnahmen für die steuerliche Gewinnermittlung: Siehe Anm. 400.

403 (24) Verhältnis des Realisationsprinzips zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Vorsichtsprinzip: Das Realisationsprinzip ist nach hM eine Konkretisierung des Vorsichtsprinzips.

Selchert, DB 1990, 797; *Weber-Grellet*, DStR 1996, 896 (897); *Krawitz*, DStR 1997, 886 (888); *Marx*, FR 2016, 389; *U. Prinz*, DB 2016, 371; *Velte/Stawinoga*, StuW 2016, 118 (119); *U. Prinz* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 401; aA *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 184 (10/2011).

Anschaffungskostenprinzip: Das Realisationsprinzip bedingt die Geltung des Anschaffungskostenprinzips (vgl. Anm. 395).

Einzelbewertungsgrundsatz: Der Einzelbewertungsgrundsatz sichert die Befolgung des Realisationsprinzips (vgl. Anm. 452).

404–409 Einstweilen frei.

jj) Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte

410

Schrifttum: *Küting/Kessler*, Der Streit um den Apotheker-Fall: Meinungssache oder Stimmungsmache?, DB 1997, 2441; *Weber-Grellet*, Der Apotheker-Fall – Anmerkungen und Konsequenzen zum Beschluß des Großen Senats vom 23.6.1997 GrS 2/93, DB 1997, 2233; *Kliem*, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, Frankfurt am Main 2000; *Christiansen*, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: (Nicht-) Passivierung im Rahmen schwebender Geschäfte, DStR 2007, 869; *Kußmaul/Ollinger*, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten in Handels- und Steuerbilanz, StuW 2011, 282.

Der allg. anerkannte GoB des Nichtausweises schwebender Geschäfte ist im geltenden Bilanzrecht nicht kodifiziert. Er gilt sowohl für die handelsrechtl. Gewinnermittlung als auch für die StBil. (BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324 Rz. 40, vgl. auch Anm. 541).

Der Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte wird vielfach als Folge der Geltung des Vorsichts- und des Realisationsprinzips angesehen.

Kohl, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 76; *Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 282 (290); *Schubert* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 94; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 65 (7/2024); *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 100; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 76.

Das trifft uE jedoch nicht zu. Das Vorsichts- und das Realisationsprinzip würde es nicht ausschließen, den Anspruch des Stpfl. auf die Gegenleistung in Höhe der von ihm geschuldeten Leistung, also ohne Ausweis des aus dem Geschäft zu erwartenden Gewinns, zu aktivieren. Es handelt sich vielmehr um eine Vereinfachungsregel.

Küting/Kessler, DB 1997, 2441 (2444); *Kliem*, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 76f.; wohl auch *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.76; ähnlich *Christiansen*, DStR 2007, 869 – Nichtausweis ist pragmatisch zu begründen; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 265 (7/2024) – Vereinfachung als Nebeneffekt; abw. *Weber-Grellet*, DB 1997, 2233 (2234): schwebendes Geschäft wird wirtschaftlich nicht dem abgelaufenen Wj. zugeordnet.

Zu Einzelheiten vgl. Anm. 541 ff. und 667. Zur Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften vgl. Anm. 2050.

Einstweilen frei.

411–419

kk) Stichtagsprinzip

Schrifttum: *Engel-Ciric*, Die Interpretation des Abschlußstichtagsprinzips in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, DStR 1996, 1298; *Hoffmann*, Wertaufhellung – das Bilanzierungsproblem schlechthin, Weiterführende Anmerkungen zur Dissertation von Dejan Ciric, BB 1996, 1157; *Kropff*, Sind neue Erkenntnisse (Wertaufhellungen) auch noch bei der Feststellung des Jahresabschlusses zu berücksichtigen?, in *Baetge/Börner/Forster/Schruff* (Hrsg.), Rechnungslegung Prüfung und Beratung – Herausforderungen für den Wirtschaftsprüfer, FS Rainer Ludewig, Düsseldorf 1996, 521; *Moxter*, Phasengleiche Aktivierung von Gewinnansprüchen, in *Schön* (Hrsg.), GS Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, 487; *Hommel/Berndt*, Wertaufhellung und funktionales Abschlusstichtagsprinzip, DStR 2000, 1745; *Kropff*, Wann endet der Wertaufhellungszeitraum?, WPg 2000, 1137; *Küting/Kaiser*, Aufstellung oder Feststellung: Wann endet der Wertaufhellungszeitraum?, WPg 2000, 577; *Hoffmann*, Bilanzierung eingeklagter Verbindlichkeiten vor dem Eintritt der Rechtskraft – „wertaufhellende“ Tatsachen, Anmerkung zu BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, DStR 2002, 715; *Moxter*, Unterschiede im Wertaufhellungsverständnis zwischen den handelsrechtlichen GoB und IAS/IFRS, BB 2003, 2559; *Strahl*, Bilanzsteuerrechtliche Relevanz des Stichtagsprinzips, FR 2005,

361; *Hüttemann*, Stichtagsprinzip und Wertaufhellung, in *Hommelhoff/Rawert/Schmidt* (Hrsg.), FS Hans-Joachim Priester, Köln 2007, 301; *Moxter*, Das Wertaufhellungsverständnis in der jüngeren höchstrichterlichen Rechtsprechung, DStR 2008, 469; *Weber-Grellet*, Die Unterschiede handels- und steuerrechtlicher Wertaufhellung, in *Kirchhof/Nieskens* (Hrsg.), FS Wolfram Reiß, Köln 2008, 483; *Künkele/Zwirner*, BilMoG: Handelsrechtliche Reform mit steuerlichen Konsequenzen? – Übersicht über die Änderungen durch das BilMoG und die steuerlichen Folgen, DStR 2009, 1277; *Heinz/Sand*, Bilanzielle Abbildung von Sanierungsmaßnahmen nach dem Bilanzstichtag – Möglichkeit und Grenzen der handelsbilanziellen Rückwirkung, BB 2011, 2795; *Jungius/Schmidt*, Nichtigkeit des Jahresabschlusses aufgrund von Bewertungsfehlern (Teil 2), DB 2012, 1761; *Knobbe*, Grenzen der Wertaufhellung bei prognostischen Bilanzansätzen, BB 2012, 2169; *Ohmen/Seidler*, Wertaufhellung Wertbegründung nach HGB und IFRS – ABC praxisrelevante Fälle, BB 2015, 3051; *Kleissler*, Die Bilanzgarantie: Eine Betrachtung von Tatbestand und Rechtsfolgen nach einem Urteil des OLG Frankfurt a.M., NZG 2017, 531; *Meyering/Brodersen/Gröne*, Außerplanmäßige Abschreibung im Steuerrecht: Alter Wein in neuen Schläuchen, DStR 2017, 1175; *Berger*, Auswirkungen des neuen Coronavirus auf die Rechnungslegung, BB 2020, 876; *Mujanovic*, Going concern in der Corona-Krise, StuB 2020, 455; *Rinker*, Auswirkungen des Corona-Virus auf den HGB-Jahresabschluss und Lagebericht, StuB 2020, 256; *Schiffers*, Bilanzrecht vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie: Jahresabschluss zum 31.12.2019 und spätere Jahresabschlussstichtage, GmbHR 2020, 520; *Tanski*, Das Coronavirus und die Bilanzierung, DStR 2020, 820; *Weber*, Auswirkungen des Coronavirus SARS-CoV-2 auf die Rechnungslegung und Lizenzierung im deutschen Profifußball, KoR 2020, 320; *Wulff*, Coronavirus SARS CoV-2: Auswirkungen auf die Rechnungslegung im Geschäftsjahr 2019, DStZ 2020, 351; *Davidts/Henckel/Schubert*, Zweifelsfragen zu den Auswirkungen des Kriegs gegen die Ukraine auf die Rechnungslegung zum 31.12.2021 sowie deren Prüfung, StuB 2022, 249.

420 (1) Kodifikation des Stichtagsprinzips

Die Geltung des Stichtagsprinzips unter Beachtung des Wertaufhellungskonzepts ergibt sich aus § 252 Abs. 1 Nr. 3 und 4 HGB. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB bestimmt, dass Vermögensgegenstände und Schulden zum – also nicht am – Abschlussstichtag zu bewerten sind. Ergänzend dazu regelt § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, dass alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen sind, selbst wenn sie erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses (dazu Anm. 421) bekannt geworden sind. Es handelt sich aber auch um allg. anerkannte GoB (*Schulze-Osterloh*, DStR 2007, 1006 [1007]).

421 (2) Geltungsbereich des Stichtagsprinzips

Handelsrechtlicher Jahresabschluss: Das Stichtagsprinzip bezieht sich auf den Jahresabschluss und hat hier insbes. Bedeutung für die Bilanz, die nach § 242 Abs. 1 HGB „für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres“ und somit auf den in § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB angesprochenen Abschlussstichtag aufzustellen ist. Für die laufende Buchführung ist das Stichtagsprinzip hingegen irrelevant.

Stichtags- und Wertaufhellungsprinzip finden sich im HGB in dem Abschnitt „Bewertungsvorschriften“ unter den „Allgemeinen Bewertungsgrundsätzen“; gleichwohl sind sie auch beim Ansatz von WG und Schulden zu beachten.

BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 (229); *Ciric*, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, 1995, 70; *Hoffmann*, BB 1996, 1157; *Hoffmann*, DStR 2002, 716; *Moxter*, BB 2003, 2559; *Hüttemann*, FS Priester, 2007, 301 (302); *Heinz/Sand*, BB 2011, 2795 (2796); *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 45 (9/2023); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 81.

Im Hinblick auf die Geltung des Wertaufhellungskonzepts auch auf Bilanzansätze wird verschiedentlich auch von Ansatzaufhellung gesprochen (*Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 309 [7/2024]).

Steuerliche Gewinnermittlung: Das Stichtags- und Wertaufhellungsprinzip gelten aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch für die stl. Gewinnermittlung.

BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 (229); BFH v. 20.11.2019 – XI R 52/17, BStBl. II 2020, 264 Rz. 27; *Ciric*, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, 1995, 42; *Hüttemann*, FS Priester, 2007, 301 (302); *Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 95 (10/2011); *Schiffers*, GmbHR 2020, 520 (521); *Wulff*, DStZ 2020, 351 (352); *U. Prinz in Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 403; *Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 46 (9/2023); *Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 104; *Kliem/Büssow in Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 54.

Explizit zeigt sich das Stichtagsprinzip in der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG (*U. Prinz in Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 403; vgl. auch Anm. 423).

(3) Bewertung zum Abschlussstichtag

422

Bei der Aufstellung der Bilanz auf den Schluss eines jeden Geschäftsjahres sind sämtliche Geschäftsvorfälle bis zum Ablauf des Abschlussstichtags zu berücksichtigen (*Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 309 [7/2024]). Nur dann ist eine lückenlose Erfassung aller Geschäftsvorfälle, wie sie das Vollständigkeitsprinzip (s. Anm. 355 ff.) fordert, gewährleistet. Maßgeblich sind die Verhältnisse, wie sie am Abschlussstichtag vorgelegen haben (*Naumann/Breker/Siebler/Weiser in HdJ*, Abt. I/7 Rz. 118 [4/2013]; *Pittroff/Schmidt/Siegel in Böcking ua.*, Beck-HdR, B 161 Rz. 120 [1/2023]).

Vorhersehbare Risiken und Verluste, Chancen: Soweit § 252 Abs. 1 Nr. 4 davon spricht, dass Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen seien, wird dies allg. als zu eng angesehen. Zu berücksichtigen sind vielmehr auch bis zum Abschlussstichtag entstandene und zwischen Abschlussstichtag und Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt gewordene Chancen, also günstige Umstände.

BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100 (105); *Engel-Ciric*, DStR 1996, 1298 (1299 f.); *Kropff*, FS Ludewig, 1996, 521 (532 f.); *Schulze-Osterloh in Baumbach/Hueck*, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 322; *Heinz/Sand*, BB 2011, 2795 (2796); *Pittroff/Schmidt/Siegel in Böcking ua.*, Beck-HdR, B 161 Rz. 120 (1/2023); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser in HdJ*, Abt. I/7 Rz. 118, 119 (4/2013); *Kleindiek in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 17 aE; *Ohmen/Seidler*, BB 2015, 3051; *Meyering/Gröne in AOS*, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 139; *Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 47 (9/2023); *Kliem/Büssow in Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 52a; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 309 (7/2024); *Müller/Warnke in Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 65.

Die Berücksichtigung günstiger Umstände findet ihre Grenze aber in der Geltung des Realisationsprinzips (zu diesem Anm. 395 ff.); es ist also darauf zu achten, dass nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden.

Engel-Ciric, DStR 1996, 1298 (1300); *Hommel/Berndt*, DStR 2000, 1745 (1746); *Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 47 (9/2023).

422a (4) **Entstehung bis zum Abschlussstichtag: Objektive Wertaufhellungskonzeption**

Es dürfen nur solche Umstände berücksichtigt werden, die bis zum Abschlussstichtag objektiv eingetreten waren.

BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 (689); BFH v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (373); BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 24; *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 118 (4/2013); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 17; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.91; *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 52a.

Umstände, die erst nach dem Abschlussstichtag eintreten, gehören demgegenüber dem folgenden Wj. an und sind nicht zu berücksichtigen.

Dauber, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003, 142; *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 126 (4/2013); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 18; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.91; *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025 § 5 Rz. 47.

Maßgeblich sind also die objektiven Verhältnisse (objektive Wertaufhellungskonzeption) und nicht der subjektive Kenntnisstand des Bilanzierenden am Abschlussstichtag (subjektive Wertaufhellungskonzeption).

Moxter, GS Knobbe-Keuk, 1997, 487 (497); *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 322; *Hüttemann*, FS Priester, 2007, 301 (304 ff.); *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 97 (10/2011); *Jungius/Schmidt*, DB 2012, 1761; *Knobbe*, BB 2012, 2169 (2170); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 21; *Ohmen/Seidler*, BB 2015, 3051; *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 150; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 48 (9/2023); *Müller/Warke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 68; aA *Ciric*, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, 1995, 138; *Engel-Ciric*, DStR 1996, 1298 (1303 f.), jeweils mit der Ausnahme, dass erhebliche Verluste zu berücksichtigen sind, auch wenn sie nicht erkennbar waren; für die subjektive Wertaufhellungskonzeption ohne diese Einschränkung *Hoffmann*, BB 1996, 1157 (1159); *Hoffmann*, DStR 2002, 716; *Schiffers*, GmbHR 2020, 520 (521); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 309 (7/2024).

§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB ordnet die Berücksichtigung von Risiken und Verlusten – sowie günstigen Umständen – an, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind. Für eine Einschränkung hinsichtlich der Erkennbarkeit am Abschlussstichtag gibt die Vorschrift keine Handhabe (*Knobbe*, BB 2012, 2169 [2170]).

422b (5) **Entstehung bis zum Abschlussstichtag: Wertaufhellende Tatsachen/wertbegründende bzw. -beeinflussende Tatsachen**

Wertaufhellende Tatsachen sind zum einen Tatsachen, die bereits am Abschlussstichtag vorgelegen haben, aber erst später bekannt werden, und zum anderen Tatsachen, die erst nach dem Abschlussstichtag eintreten, aber die objektiven Verhältnisse am Abschlussstichtag in der Weise „erhellen“, dass sie bessere Erkenntnisse darüber vermitteln.

Knobbe, BB 2012, 2169 (2170); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 120 (4/2013); *Ohmen/Seidler*, BB 2015, 3051; *Meyering/Brodersen/Gröne*, DStR 2017, 1175 (1176).

Nach der objektiven Wertaufhellungskonzeption sind alle wertaufhellenden Umstände zu berücksichtigen. Nach der subjektiven Wertaufhellungskonzeption wä-

ren hingegen nur solche wertaufhellenden Umstände zu berücksichtigen, die am Abschlussstichtag voraussehbar waren (vgl. *Küting/Kaiser*, WPg 2000, 577 [579]).

Wertbegründende oder -beeinflussende Tatsachen sind hingegen Tatsachen, die sich auf Sachverhalte beziehen, welche nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind.

Hommel/Berndt, DStR 2000, 1745 (1746); *Küting/Kaiser*, WPg 2000, 577 (578); *Jungius/Schmidt*, DB 2012, 1761 (1763); *Ohmen/Seidler*, BB 2015, 3051; *Meyering/Brodersen/Gröne*, DStR 2017, 1175 (1176); *Wulff*, DStZ 2020, 351 (352).

Wertbegründende Umstände sind nach der objektiven und der subjektiven Wertaufhellungskonzeption gleichermaßen nicht zu berücksichtigen (vgl. *Küting/Kaiser*, WPg 2000, 577 [579]). Gleichwohl wurde früher teilweise die Ansicht vertreten, dass negative wertbegründende Umstände zu einer besonders vorsichtigen Bewertung und ggf. zur Rücklagenbildung nötigten (zB *ADS*, 6. Aufl. 1997, § 252 HGB Rz. 44). Unter der Geltung des Periodisierungsprinzips (Anm. 430 ff.) ist dies jedoch abzulehnen (glA *Müller/Warneke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 62).

Beispiele:

- ▶ *Anspruch auf Investitionszulage*: Im Hinblick auf das Bestehen eines Anspruchs auf Investitionszulage ist der Umstand, dass der entsprechende Antrag gestellt oder die Investitionszulage festgesetzt worden ist, wertaufhellend (BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18, BStBl. II 2020, 722).
- ▶ *Eröffnung des Insolvenzverfahrens vor oder kurz nach dem Abschlussstichtag*: Wertaufhellend hinsichtlich der Einbringlichkeit einer Forderung sind sowohl das Bekanntwerden des Umstands, dass über das Vermögen des Schuldners vor dem Abschlussstichtag das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist (*Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 50 [9/2023]) als auch in aller Regel das Bekanntwerden des Umstands, dass das Insolvenzverfahren kurz nach dem Abschlussstichtag eröffnet worden ist (zur Insolvenzeröffnung nach dem Abschlussstichtag vgl. *Ohmen/Seidler*, BB 2015, 3051 [3053]; *Wulff*, DStZ 2020, 351 [352]). In beiden Fällen wird man davon ausgehen können, dass die Forderung am Abschlussstichtag nicht mehr werthaltig war. Ebenso können aber auch Zahlungen des Schuldners nach dem Abschlussstichtag darauf hinweisen, dass ein Ausfallrisiko hinsichtlich der Forderung zum Abschlussstichtag nicht bestand (so BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100 [105]; aA *Knobbe* BB 2012, 2169 [2172]).
- ▶ *Insolvenzantrag nach Abschlussstichtag*: Eine wertbegründende Tatsache ist hingegen der Umstand, dass der Schuldner einer Forderung aus Gründen, die nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind, einen Insolvenzantrag gestellt hat (*Wulff*, DStZ 2020, 351 [352]; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 50 [9/2023]).
- ▶ *Rechtsgestaltende Maßnahmen und Erklärungen* wie zB Vergleiche, rechtskräftige Urte., der Verzicht auf Rechtsmittel und Vertragsänderungen werden als wertbegründende Tatsachen angesehen.

BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 25; *Strahl*, FR 2005, 361 (364); *Hüttemann*, FS Priester, 2007, 301 (321 ff.); *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 51.2 (9/2023); differenzierend für Feststellungs-, Gestaltungs- und Leistungsurteile *Ohmen/Seidler*, BB 2015, 3051 (3053); differenzierend für Vergleichsvereinbarungen *Ohmen/Seidler*, BB 2015, 3051 (3054). Zur Vereinbarung der Verzinslichkeit eines zunächst unverzinslich gewährten Darlehens nach dem Abschlussstichtag vgl. FG Berlin-Brandenb. v. 9.7.2015 – 10 K 10124/12, EFG 2015, 1820, rkr.

- *Corona-Pandemie*: Umstritten ist, ob die Corona-Pandemie im Hinblick auf den Abschlussstichtag 2019 als wertaufhellendes oder wertbegründendes Ereignis anzusehen ist.

Für ein wertaufhellendes Ereignis *Tanski*, DStR 2020, 820 (821); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.91a; für ein wertbegründendes Ereignis *Berger*, BB 2020, 876; *Mujkanovic*, StuB 2020, 455 (459 f.); *Rinker*, StuB 2020, 256 (257); *Schiffers*, GmbHR 2020, 520 (522); *Weber*, KoR 2020, 320; *Wulff*, DStZ 2020, 351 (352 f.); *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 145; *Tiedchen* in Beck-OGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 51.9 (9/2023).

- *Der Beginn des russischen Angriffskriegs auf die Ukraine* am 24.2.2022 wird allg. als wertbegründendes Ereignis für Abschlüsse auf Stichtage vor diesem Datum angesehen (*Dauids/Henckel/Schubert*, StuB 2022, 249; *Zwirner*, DB 2022, 756; *Merkt*, FS Henssler, 2023, 1101 [110]).

422c (6) Bekanntwerden bis zum Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses

Handelsrechtliche Gewinnermittlung: Handelsrechtlich ist umstritten, was als „Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses“ und damit als Ende des Wertaufhellungszeitraums anzusehen ist.

- *Rechtsverbindliche Abschlusserstellung*: Nach uE zutreffender hM ist der Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses iSd. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB der Zeitpunkt, zu dem der Jahresabschluss rechtsverbindlich wird (*Moxter*, DStR 2008, 469 [470]; *Kleissler*, NZG 2017, 531 [533]). Das ist bei Einzelunternehmen der Tag der Unterzeichnung des Jahresabschlusses.

Moxter, DStR 2008, 469 (470); *Hentschel/Oser* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 101 Rz. 5 (7/2023); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 303 (7/2024); aA *Hüttemann*, FS Priester, 2007, 301 (331) – Tag, an dem die Buchführung unter Verwendung der Inventurergebnisse abgeschlossen ist.

Sofern der Jahresabschluss jedoch förmlich festgestellt werden muss, also insbes. bei KapGes., ist der Tag der Feststellung der „Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses“ iSd. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB.

Kropff, FS Ludewig, 1996, 521 (531); *Kropff*, WPg 2000, 1137 (1138); *Hüttemann*, FS Priester, 2007, 301 (333 f.); *Moxter*, DStR 2008, 469 (470); *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 107 f. (10/2011); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 19 f.; *Pittroff/Schmidt/Siegel* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 122 (1/2023); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 113; ebenso wohl *Hentschel/Oser* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 101 Rz. 9 (7/2023); *Müller/Warneke* in *Bertram Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 73.

Bis zum rechtsverbindlichen Abschluss des Verfahrens handelt es sich um einen jederzeit änderbaren Entwurf des Jahresabschlusses. Es spricht nichts dagegen, von dieser Änderungsmöglichkeit Gebrauch zu machen, wenn sich bessere Erkenntnisse über die Verhältnisse am Abschlussstichtag ergeben; im Gegenteil spricht alles dafür, diese Erkenntnisse noch nutzbar zu machen und nicht sehenden Auges einen Jahresabschluss festzustellen, der die Verhältnisse am Abschlussstichtag nicht zutr. wiedergibt.

Moxter, BB 2003, 2559 (2563); *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 108 (10/2011); *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 52 (9/2023); ähnlich *Hüttemann*, FS Priester, 2007, 301 (333).

Das gilt auch, wenn die gesetzlich vorgeschriebenen Fristen für die Aufstellung des Jahresabschlusses (vgl. zB § 264 Abs. 1 Sätze 2 ff. HGB) überschritten werden.

Ciric, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, 1995, 81 f.; *Pittroff/Schmidt/Siegel* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 161 Rz. 122 (1/2023); aA *Moxter*, BB 2003, 2559 (2563).

Auch ein verspätet aufgestellter Jahresabschluss sollte die Verhältnisse zum Abschlussstichtag möglichst zutr. darstellen. Zudem dürfte es praktisch außerordentlich schwierig sein, festzustellen, welche wertaufhellenden Erkenntnisse vor dem Zeitpunkt, zu dem der Jahresabschluss hätte aufgestellt werden müssen, und welche danach vorgelegen haben (*Ciric*, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, 1995, 81 f.).

- **Tatsächliche Abschlusserstellung:** Demgegenüber wird im Schrifttum teilweise der Tag der tatsächlichen Aufstellung des Jahresabschlusses für maßgeblich gehalten.

Vgl. *Küting/Kaiser*, WPg 2000, 577 (589); *Ohmen/Seidler*, BB 2015, 3051 – Buchführung abgeschlossen und die wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen getroffen.

Steuerliche Gewinnermittlung: Für die stl. Gewinnermittlung geht die finanzgerichtliche Rspr. davon aus, dass der Wertaufhellungszeitraum jedenfalls zu dem Zeitpunkt endet, an dem die Bilanz nach den maßgeblichen handelsrechtl. Vorschriften aufzustellen war.

BFH v. 22.8.2012 – X R 23/10, BStBl. II 2013, 76 Rz. 19; in diese Richtung bereits BFH v. 3.7.1991 – X R 163-164/87, BStBl. II 1991, 802 (805); BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18, BStBl. II 2020, 722 Rz. 57; glA *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 154; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.92; *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 114; anders noch die ältere Rspr., vgl. RFH v. 2.3.1932 – VI A 381/31, RStBl. 1932, 510; BFH v. 10.8.1972 – VIII R 1/69, BStBl. II 1973, 9 (10).

Im Schrifttum wird demgegenüber teilweise auf den Tag der Veranlagung abgestellt, so dass alle bis zur Durchführung der Veranlagung bekannt gewordenen Tatsachen und Erkenntnisse, die die Verhältnisse am Abschlussstichtag erhellen, zu berücksichtigen sind (*Weber-Grellet*, FS Reiß, 2008, 483 [490]).

(7) Grenzen des Stichtagsprinzips

423

Gesetzliche Durchbrechungen: Handelsrechtlich sind Rückstellungen gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag zu bewerten. Das umfasst nach allgemeiner Ansicht auch künftige Preis- oder Kostensteigerungen sowie nach hM ebenso künftige Preis- oder Kostenminderungen (*Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 55 [9/2023]), selbst wenn die Umstände, die zu dieser Einschätzung führen, nicht als wertaufhellend anzusehen sind. Damit wird das Stichtagsprinzip durchbrochen.

Künkele/Zwirner, DStR 2009, 1277 (1281); *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 95.1 (10/2011); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 119 (4/2013); *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 157; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 55 (9/2023).

Für die stl. Gewinnermittlung bleibt es aber bei der ungeschmälernten Geltung des Stichtagsprinzips; § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f verbietet ausdrücklich die Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen.

Ausnahmen gem. § 252 Abs. 2 HGB:

- **Rückbeziehung von Sanierungsmaßnahmen:** Die Rückbeziehung von Sanierungsmaßnahmen, die vor dem Abschlussstichtag eingeleitet wurden, aber erst nach diesem Tag wirksam werden, wird allg. als begründete Ausnahme iSd. § 252 Abs. 2 HGB angesehen, weil sich dadurch die wirtschaftlichen Verhältnisse maßgeblich ändern.

Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele, § 252 HGB Rz. 113 (10/2011); Ohmen/Seidler, BB 2015, 3051 (3054); Meyering/Gröne in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 159, 268; Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 56 (9/2023); eingehend zur Problematik der Sanierungsmaßnahmen Heinz/Sand, BB 2011, 2795.

- **Ereignisse, die den Fortbestand des Unternehmens ausschließen:** In neuerer Zeit wird verbreitet die Ansicht vertreten, dass für die Fortführungsprognose das Stichtagsprinzip keine Geltung beanspruchen könne, sondern auch wertbeeinflussende Tatsachen zu berücksichtigen seien. Dem ist nicht zuzustimmen (vgl. Anm. 368).

424 (8) Verhältnis des Stichtagsprinzips zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Vollständigkeitsprinzip: Das Stichtagsprinzip ergänzt das Vollständigkeitsprinzip (*Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele, § 252 HGB Rz. 92 [10/2011]*).

425–429 Einstweilen frei.

II) Periodisierungsprinzip

430 (1) Kodifikation des Periodisierungsprinzips

Der Grundsatz der Periodenabgrenzung (Periodisierungsprinzip) ist in § 252 Abs. 1 Nr. 5 kodifiziert. Nach dieser Regelung sind Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen zu berücksichtigen.

Eine spezialgesetzliche Regelung des Periodisierungsgrundsatzes ist § 250 HGB, der die Aktivierung und Passivierung von RAP zum Gegenstand hat (*Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele, § 252 HGB Rz. 229 [10/2011]*).

431 (2) Geltungsbereich des Periodisierungsprinzips

Handelsrechtlicher Jahresabschluss: Das Periodisierungsprinzip gilt nur für den Ansatz von Aktiv- und Passivposten im handelsrechtl. Jahresabschluss. Es betrifft – obwohl es sich in dem Abschnitt „Bewertungsvorschriften“ unter den Allgemeinen Bewertungsgrundsätzen findet – gerade die Bewertung im handelsrechtl. Jahresabschluss nicht.

Kleindiek in Staub, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 44; Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 111 (9/2023); Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 Rz. 2, 180; Merkt in Hopt, 44. Aufl. 2025, § 252 HGB Rz. 23; Müller/Warne in Bertram/Kessler/Müller, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 5.

Steuerliche Gewinnermittlung: Das Periodisierungsprinzip gilt aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch für die stl. Gewinnermittlung (BFH v. 20.10. 2011 – VIII S 5/11, BFH/NV 2012, 262 Rz. 24; *Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 249; *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 184).

(3) Begriff der Periodisierung

432

§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB spricht von Aufwendungen und Erträgen des Geschäftsjahres. Damit sind, wie sich aus dem weiteren Wortlaut der Vorschrift ergibt („... unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen ...“) nur solche Aufwendungen und Erträge gemeint, die zu Zahlungsvorgängen führen, nicht aber Aufwendungen und Erträge, die kalkulatorisch verrechnet werden und die weder in der Bilanz noch in der GuV erscheinen (*Meyering/Gröne* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 252 HGB Rz. 251 f.; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 134).

(4) Inhalt des Periodisierungsprinzips

433

Der Grundsatz der Periodenabgrenzung trifft lediglich eine formale Aussage, nämlich dass es für die Gewinnermittlung nicht auf den Zeitpunkt der jeweiligen Zahlung ankommt. Eine inhaltliche Regelung, auf welchen Zeitpunkt stattdessen abzustellen ist, findet sich in § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB hingegen nicht. Hier wird allg. die wirtschaftliche Verursachung der Aufwendungen und Erträge für maßgeblich gehalten.

Kleindiek in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 44; *Kliem/Büssow* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 71.

Allerdings kann die Frage, wann Aufwendungen und Erträge wirtschaftlich verursacht sind, nur unter Heranziehung der übrigen GoB, namentlich des Realisations- und des Imparitätsprinzips, beantwortet werden.

Baetge/Ziesemer/Schmidt in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 225 (10/2011); *Nauermann/Breker/Siebler/Weiser* in *HdJ*, Abt. I/7 Rz. 173 (4/2013); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 44; *Ballwieser* in *Böcking* ua., *Beck-HdR*, B 105 Rz. 18 (8/2019); *Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht* § 252 HGB Rz. 110 (9/2023).

Das Periodisierungsprinzip hat zur Folge, dass Erträge, die vor der zugehörigen Einnahme wirtschaftlich verursacht sind, als Forderung zu aktivieren sind. Auf der anderen Seite sind Aufwendungen, die wirtschaftlich einer Abrechnungsperiode zugehören, in der noch keine Zahlung geleistet wurde, als Verbindlichkeiten oder Rückstellungen zu passivieren (für die Bildung von Rückstellungen als Ausprägung des Periodisierungsprinzips vgl. *Hennrichs* in *DStJG* 24 [2001], 301 [319]). Folgt die wirtschaftliche Verursachung von Erträgen und Aufwendungen hingegen der Zahlung nach, so sind die Zahlungen zunächst durch die Aktivierung bzw. Passivierung von RAP oder erhaltenen/geleisteten Anzahlungen zu neutralisieren (*Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 113 [9/2023]).

434 (5) **Grenzen des Periodisierungsprinzips**

Fälle, die als Ausnahmen iSd. § 252 Abs. 2 HGB anzuerkennen wären, sind nicht vorhanden.

Schulze-Osterloh in Baumbach/Hueck, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 329; *Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 231 (10/2011); *Kleindiek in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 45; *Tiedchen in BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 114 (9/2023); *Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 186.

435 (6) **Verhältnis des Periodisierungsprinzips zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung**

Realisations- und Imparitätsprinzip: Das Realisations- und das Imparitätsprinzip konkretisieren den Grundsatz der Periodenabgrenzung inhaltlich (ebenso *Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 227 [10/2011] für das Realisationsprinzip; aA Rz. 228 [10/2011] für das Imparitätsprinzip – Durchbrechung des Periodisierungsprinzips).

436–439 Einstweilen frei.

mm) Saldierungsverbot

Schrifttum: *Köhler*, Buchung und Bilanzierung von Anzahlungen, StBp. 2016, 14; *Roß*, Netobilanzierung bei Rückgriffsansprüchen: Wortlautgetreue Anwendung des IDW RS HFA 34 ausreichend, BB 2020, 1067.

440 (1) **Kodifikation des Saldierungsverbots**

Das Saldierungs- oder Verrechnungsverbot ist in § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB kodifiziert, der bestimmt, dass Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen und Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden dürfen. Entsprechendes sieht nunmehr auch Art. 6 Abs. 1 Buchst. g der Bilanzrichtlinie v. 26.6.2013 (RL 2013/34/Euro, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19) vor. Für die stl. Gewinnermittlung bestimmt Abs. 1a Satz 1 ebenfalls, dass Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden dürfen.

441 (2) **Geltungsbereich des Saldierungsverbots**

Handelsrechtlicher Jahresabschluss:

- **Bilanz:** Das Saldierungsverbot gilt für die Bilanz, wie sich daraus ergibt, dass gerade „Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite“ verrechnet werden dürfen. Es handelt sich um ein reines Ansatzprinzip (*Suchanek in AOS*, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 337); für die Bewertung hat das Verrechnungsverbot keine Bedeutung.
- **Gewinn- und Verlustrechnung:** Auch für die GuV verbietet § 246 Abs. 2 HGB die Verrechnung von Aufwendungen und Erträgen und ordnet damit die Geltung des Bruttoprinzips an (*Kleindiek in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 246 HGB Rz. 99).

Steuerliche Gewinnermittlung: Für die stl. Gewinnermittlung ist das Saldierungsverbot ebenfalls zu beachten (*Suchanek in AOS*, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 339;

Kahle/Kopp in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 213); es ist hier aber von geringerer Bedeutung als für die Handelsbilanz, da es nur auf das Erg., weniger aber auf die detaillierte Darstellung ankommt.

(3) Begriff der Verrechnung

442

Eine Verrechnung iSd. § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB ist die Zusammenfassung von gegenläufigen Posten der Bilanz oder der GuV mit der Folge, dass die Einzelbestandteile des Postens nicht mehr identifizierbar sind (*Thiele/Turowski* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 246 HGB Rz. 271 [10/2014]).

(4) Inhalt des Saldierungsverbots

443

Nach dem eindeutigen Wortlaut sind Aktiva und Passiva in der Bilanz sowie Aufwendungen und Erträge in der GuV getrennt auszuweisen. Die gesonderte Erwähnung von Grundstücksrechten und Grundstückslasten wäre danach nicht erforderlich gewesen.

Thiele/Turowski in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 246 HGB Rz. 272 (10/2014); *Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 246 HGB Rz. 232 (9/2023); *Kahle/Kopp* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 213.

Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit einem Grundstückserwerb dürfen nicht mit dem erworbenen Grundstück verrechnet werden (*Suchanek* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 340). Auch dürfen geleistete Anzahlungen nicht mit erhaltenen Anzahlungen (*Köhler*, StBp. 2016, 14 [18]) und nicht abgerechnete Leistungen nicht mit erhaltenen Anzahlungen (*Merk* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 246 HGB Rz. 25) saldiert werden.

(5) Gesetzliche Durchbrechungen des Saldierungsverbots

444

Saldierungsgebot für Planvermögen und Altersversorgungsverpflichtungen gem. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB: Durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) ist das Gebot eingeführt worden, Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen (sog. Plan- oder Deckungsvermögen), mit diesen Schulden zu verrechnen; entsprechend ist mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen zu verfahren.

Dazu *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 246 HGB Rz. 100 ff.; *Thiele/Turowski* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 246 HGB Rz. 280.10 ff. (10/2014); *Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 246 HGB Rz. 235 ff. (9/2023); *Suchanek* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 357 ff.; *Justenhoven/Meyer* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2040, § 246 HGB Rz. 164 ff.; *Kahle/Kopp* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 246 Rz. 217 ff.

Für die stl. Gewinnermittlung verbleibt es insoweit jedoch bei der Geltung des Saldierungsverbots; in der StBil. sind das Planvermögen und die Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbare Verpflichtungen mithin getrennt auszuweisen (*Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 246 HGB Rz. 246 [9/2023]; *Suchanek* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 339; *Kahle/Kopp* in *Hachmeister/Kahle/Mock/*

Schüppen, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 213, 221; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 232a [7/2024]; vgl. auch Anm. 1700 ff.).

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gem. § 249 Abs. 1 HGB: Als Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind der jeweilige Verpflichtungsüberschuss, also der Saldo zwischen künftig zu erwartenden Aufwendungen und künftig zu erwartenden Erlösen anzusetzen (*Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 253 HGB Rz. 53 [9/2023]).

In der stl. Gewinnermittlung kommt diese Ausnahme indes nicht zum Tragen, da die Passivierung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften von Abs. 4a Satz 1 untersagt wird.

444a (6) Sonstige Ausnahmen vom Saldierungsverbot

Aufrechenbare Forderungen und Verbindlichkeiten: Forderungen und Verbindlichkeiten, die sich aufrechenbar gegenüberstehen, können saldiert werden, weil sie jederzeit durch Aufrechnungserklärung zum Erlöschen gebracht werden können.

Kleindiek in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 246 HGB Rz. 97; *Thiele/Turowski* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 246 HGB Rz. 277 (10/2014); *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 246 HGB Rz. 247 (9/2023); *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 146 (10/2022); *Suchanek* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 342; *Justenhoven/Meyer* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 149; *Kahle/Kopp* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 245 f.; *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 252 HGB Rz. 28.

Eine Pflicht zur Verrechnung besteht jedoch nicht (*Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 246 HGB Rz. 251 [9/2023]; *Merkt* in *Hopt*, 44. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 28).

Regressansprüche, insbesondere bei Gesamtschuldverhältnissen gegenüber Mitschuldern: Teilweise wird es für zulässig gehalten, bestehende Regressansprüche mit der im Außenverhältnis bestehenden Verbindlichkeit zu saldieren, wenn der Regressanspruch nicht bestritten wird und vollwertig ist.

Thiele/Turowski in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 246 HGB Rz. 279 (10/2014); vgl. auch *Justenhoven/Meyer* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 153; krit. insoweit *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 246 HGB Rz. 248 (9/2023); einschränkend *Suchanek* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 346 (nur bei einer Abrede im Innenverhältnis, dass jeder Gesamtschuldner die Schuld anteilig zu erbringen hat); abl. auch *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 246 HGB Rz. 98.

Minderung von Verbindlichkeitsrückstellungen durch künftige Vorteile: Verbindlichkeitsrückstellungen sind vermindert um noch nicht entstandene Rückgriffsansprüche auszuweisen, wenn zwischen Verbindlichkeit und Rückgriffsanspruch ein unmittelbarer Zusammenhang dergestalt besteht, dass letzterer der Entstehung oder Erfüllung der Verbindlichkeit zwangsläufig und spiegelbildlich nachfolgt und vollwertig ist, dh. vom Rückgriffsschuldner nicht bestritten wird (BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl. II 2014, 302 Rz. 32 mwN; vgl. auch BFH v. 8.2.1995 – I R 72/94, BStBl. II 1995, 412).

Für die stl. Gewinnermittlung zwingt § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c nunmehr zu einer weitergehenden Berücksichtigung künftiger Vorteile bei der Bewertung von Verbindlichkeitsrückstellungen (dazu BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl. II 2014, 302 Rz. 30 ff.; zu Einzelheiten § 6 Anm. 1177).

In diesen Fällen wird aber nicht das Saldierungsverbot durchbrochen, weil die zu berücksichtigenden Vorteile ohne die entsprechende handelsbilanzrechtl. Übung bzw. die Geltung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c typischerweise gar nicht in der Bilanz erscheinen würden; vielmehr geht es allein um die Frage der Bewertung einer Rückstellung (für eine vergleichbare Problematik ebenso BFH v. 8.2.1995 – I R 72/94, BStBl. II 1995, 412). Die Saldierung von Rückstellungen mit Rückgriffsansprüchen, die selbständige WG darstellen, ist hingegen unzulässig (BFH v. 25.2.2004 – I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234 [1235]; Roß, BB 2020, 1067).

Kontokorrentkonten weisen ihrer Natur nach nur einen Saldo aus und sind daher dem Anwendungsbereich des Saldierungsverbots entzogen.

Thiele/Turowski in Baetge/Kirsch/Thiele, § 246 HGB Rz. 280.9 (10/2014); *Suchanek in AOS*, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 345; *Kahle/Kopp in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 246a.

Ausweis des Rohergebnisses in der Gewinn- und Verlustrechnung gem. § 276 HGB: Für kleine und mittelgroße KapGes. erlaubt § 276 HGB, die Posten des § 275 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 (bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens) bzw. Abs. 3 Nr. 1 bis 3 und Nr. 6 HGB (bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens) zum Posten „Rohergebnis“ zusammenzufassen und damit Aufwendungen mit Erträgen zu saldieren.

(7) Verhältnis des Saldierungsverbots zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und zum Einblicksgebot (true and fair view)

445

Bilanzklarheit: Das Saldierungsverbot dient der Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit.

Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele, § 252 HGB Rz. 118 (10/2011); *Thiele/Turowski in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 246 HGB Rz. 271.1 (10/2014); *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 146 (10/2022); *Suchanek in AOS*, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 335; *Justenhoven/Meyer in Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 144; *Kahle/Kopp in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 214; *Reddig in Kirchhof/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 56; vgl. auch Anm. 328.

Bilanzklarheit ist nur durch den getrennten Ausweis der Aktiva und Passiva sowie Aufwendungen und Erträge (zur Geltung des Grundsatzes der Bilanzklarheit auch für die GuV s. Anm. 329) zu erreichen.

Vollständigkeitsprinzip: Das Saldierungsverbot steht in engem Zusammenhang mit dem Vollständigkeitsprinzip.

Thiele/Turowski in Baetge/Kirsch/Thiele, § 246 HGB Rz. 271.1 (10/2014); *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 146 (10/2022); *Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht*, § 246 HGB Rz. 229 (9/2023); *Suchanek in AOS*, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 335; *Justenhoven/Meyer in Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 144; *Merkt in Hopt*, 44. Aufl. 2025, § 246 HGB Rz. 25; *Reddig in Kirchhof/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 56.

Nicht nur müssen alle Posten vollständig, sondern auch getrennt voneinander und damit identifizierbar ausgewiesen werden.

Einzelbewertungsprinzip: Das Einzelbewertungsprinzip ergänzt das für den Ansatz von Aktiva und Passiva geltende Saldierungsverbot (Anm. 441) auf der Ebene der Bewertung (ähnlich *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 146 [10/2022]).

Einblicksgebot (*true and fair view*): Das Saldierungsverbot sichert die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.

Thiele/Turowski in Baetge/Kirsch/Thiele, § 246 HGB Rz. 271.1 (10/2014); *Suchanek in AOS*, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 335. Zum Einblicksgebot allg. s. Anm. 324.

447–449 Einstweilen frei.

nn) Einzelbewertungsprinzip

Schrifttum: *Kupsch*, Zum Verhältnis von Einzelbewertungsprinzip und Imparitätsprinzip, in *Moxter/Müller/Windmöller/von Wysocki* (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 339; *Christiansen*, Der Grundsatz der Einzelbewertung – Schwerpunkt des bilanziellen Ergebnisausweises, DStZ 1995, 385; *Moxter*, Pauschalrückstellungen in der Steuerbilanz unzulässig?, DB 1998, 269; *Christiansen*, Zum Grundsatz der Einzelbewertung – insbesondere zur Bildung so genannter Bewertungseinheiten, DStR 2003, 264; *Sigloch/Schmidt/Hageböke*, Die Clusterbewertung für Großimmobilienbestände als Ausnahmefall vom Einzelbewertungsgrundsatz, DB 2005, 2589; *Küting/Eichenlaub*, Einzelbewertungsgrundsatz im HGB- und IFRS-System, BB 2011, 1195; *Amort*, „Fall Telekom“ – kein Verstoß gegen Einzelbewertungsgrundsatz bei Immobilienbewertung, BB 2012, 2302; *Amort*, Die Einzelbewertung im Lichte des europäischen Bilanzrechts – ein Plädoyer für eine europarechtsfördernde Auslegung, WM 2013, 1250; *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Überlegungen zur Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie RL 2013/34/EU vom 26.6.2013 in deutsches Recht, NZG 2014, 892; *Köhler*, Bilanzielle Behandlung von Internet-Auftritten in der Handels- und Steuerbilanz, StBp. 2014, 285; *Kolb/Plömpel*, Inventur des Vorratsvermögens: IT-gestützte Datenerfassung mit mobilen Endgeräten, WPg 2020, 1462.

450 (1) Kodifikation des Einzelbewertungsprinzips

§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB bestimmt, dass die Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten sind und kodifiziert damit – nunmehr im Einklang mit Art. 6 Abs. 1 Buchst. f der Bilanzrichtlinie v. 26.6.2013 (RL 2013/34/BStBl, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19) – das Einzelbewertungsprinzip. Dieses Prinzip war aber schon vor der Kodifizierung ein anerkannter GoB (*Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 91).

Für die stl. Gewinnermittlung wird das Einzelbewertungsprinzip in § 6 Abs. 1 Nr. 1 vorausgesetzt, der nach dem Einleitungssatz Regelungen für die Bewertung der einzelnen WG (dazu *Köhler*, StBp. 2014, 285) sowie gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 auch für die Bewertung von Verbindlichkeiten enthält.

451 (2) Geltungsbereich des Einzelbewertungsprinzips

Handelsrechtliche Rechnungslegung:

- *Inventar/Inventur*: Für das Inventar bestimmt § 240 Abs. 1 HGB, dass „der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden“ anzugeben ist; damit ist eine Einzelbewertung gefordert. Das setzt auch die Einzelerfassung der Posten des Inventars voraus (*Kolb/Plömpel*, WPg 2020, 1462 [1465]).
- *Jahresabschluss*: Das Einzelbewertungsprinzip betrifft allein die Bewertung der Posten des Jahresabschlusses; es hat keine Bedeutung für den Ansatz (*Amort*,

WM 2013, 1250 [1251]). § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB nennt als Posten, die einzeln zu bewerten sind, die Vermögensgegenstände und Schulden. RAP werden hingegen nicht bewertet, sondern berechnet (*Ballwieser in Böcking ua.*, Beck-HdR, B 105 Rz. 57 [8/2019]; vgl. auch Anm. 2197).

Steuerliche Gewinnermittlung: Die stl. Geltung des Einzelbewertungsgrundsatzes wird in § 6 Abs. 1 vorausgesetzt.

BFH v. 25.2.2004 – I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234 (1236); BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13BStBl. II 2016, 831 Rz. 18; BFH v. 20.11.2019 – XI R 42/18, BStBl. II 2020, 271 Rz. 35; *Christiansen*, DStZ 1995, 385; *Christiansen*, DStR 2003, 264 (265); *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 144 (10/2022); *Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 91; *Kliem/Büssow in Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 34; vgl. auch Anm. 450.

Die stl. Rspr. verweist zudem auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz (BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 Rz. 18).

(3) Begriff der Einzelbewertung

452

Einzelbewertung ist in der Weise zu definieren, dass jedem Posten ein individueller, also von den Wertverhältnissen anderer Posten unabhängiger Wert zugeordnet werden muss.

(4) Inhalt des Einzelbewertungsprinzips

453

Identifizierung einzelner Bewertungsobjekte: Die einzelne Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden setzt voraus, dass einzelne Bewertungsobjekte (teilweise auch als Bewertungseinheiten bezeichnet, vgl. zB *Köhler*, StBp. 2014, 285 [286]; *Ballwieser in Böcking ua.*, Beck-HdR, B 105 Rz. 58 [8/2019]) voneinander abgegrenzt werden (*Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 92; *Müller/Warnke in Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 86). Damit stellt sich die Frage, ob ein Sachverhalt als einzelner Vermögensgegenstand oder als Zusammenfassung mehrerer Vermögensgegenstände anzusehen ist. Einerseits muss eine zu grobe Zusammenfassung verschiedener Gegenstände zu Einheiten, andererseits aber auch eine Atomisierung von Gegenständen verhindert werden (*Küting/Eichenlaub*, BB 2011, 1195). Deshalb ist ein Bewertungsobjekt nicht immer die kleinste Einheit, die technisch oder nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten abgegrenzt werden kann (*Ballwieser in Böcking ua.*, Beck-HdR, B 105 Rz. 58 [8/2019]; aA wohl *Christiansen*, DStZ 1995, 385).

Nach der stl. Rspr. ist zu prüfen, ob ein Sachverhalt nach der Verkehrsanschauung einzeln realisier- und bewertbar ist.

BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249 (250); BFH v. 25.2.2004 – I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234 (1236); ebenso *Christiansen*, DStZ 1995, 385; *Christiansen*, DStR 2003, 264 (265); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 229 (7/2024).

Die Verkehrsanschauung bietet allerdings, ebenso wie die zivilrechtl. Beurteilung, lediglich einen Anhaltspunkt.

Ebenso für die zivilrechtl. Beurteilung *Baetge/Ziesemer/Schmidt in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 119 (10/2011); *Müller/Warnke in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 86.

Zur Bestimmung des einzelnen Vermögensgegenstands bzw. WG ist auf den einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang abzustellen.

Schulze-Osterloh in *Baumbach/Hueck*, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 324; *Amort*, WM 2013, 1250 (1252); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 24; *Köhler*, StBp. 2014, 285 (286); *Ballwieser* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 58 (8/2019); *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 37 (9/2023); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 94; *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 34; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 87. Für die Berücksichtigung des Nutzungs- und Funktionszusammenhangs nur bei Gebäuden und Gebäudeteilen *Kupsch*, FS Forsster, 1992, 339 (343).

Wird ein Gegenstand, eine aus mehreren Bestandteilen bestehende Anlage oder eine Sachgesamtheit also einheitlich genutzt, liegt darin das Bewertungsobjekt; stehen die Teile der Anlage oder der Sachgesamtheit hingegen in unterschiedlichen Funktionszusammenhängen, sind sie jeweils einzeln zu bewerten.

Keine Zusammenfassung einzelner Bewertungsobjekte: Sofern ein Vermögensgegenstand bzw. WG als solches identifiziert ist, darf der Gegenstand nicht mit anderen Vermögensgegenständen bzw. WG zusammengefasst ausgewiesen werden, weil anderenfalls innerhalb dieses Postens Wertminderungen mit Werterhöhungen oder stillen Reserven ausgeglichen werden könnten (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 229 [7/2024]). Ein solches Vorgehen würde das Realisations- und das Imparitätsprinzip verletzen, da nicht realisierte Wertsteigerungen den Ausweis von bereits vorhersehbaren Verlusten iSd. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB verhindern würden.

Kleindiek in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 23; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 37 (9/2023).

Je genauer man folglich das Bewertungsobjekt bestimmt, desto strikter werden auch das Realisations- und das Imparitätsprinzip beachtet (*Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 37 [9/2023]).

454 (5) Gesetzliche Durchbrechungen des Einzelbewertungsprinzips

Saldierungsgebot für Planvermögen und Altersversorgungsverpflichtungen gem. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB: Das Gebot, Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen (sog. Plan- oder Deckungsvermögen), mit diesen Schulden zu verrechnen und entsprechend mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen zu verfahren (s. Anm. 443) ist nicht nur eine Durchbrechung des Saldierungsverbots (s. Anm. 443), sondern auch des Einzelbewertungsprinzips.

Baetge/Ziesemer/Schmidt in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 252 HGB Rz. 118 (10/2011); *Kütting/Eichenlaub*, BB 2011, 1195 (1196f.); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 25; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 39 (9/2023); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 98; *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 38; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 95.

Diese Ausnahmenvorschrift ist allerdings auf die handelsrechtl. Gewinnermittlung beschränkt. Für die stl. Gewinnermittlung ist insoweit der Einzelbewertungsgrundsatz anzuwenden (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 232a [7/2024]).

Bewertungseinheiten gem. § 254 HGB: § 254 HGB sieht die Zusammenfassung von Vermögensgegenständen, Schulden, schwebenden Geschäften oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwarteten Transaktionen mit Finanzinstrumenten zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken vor. Die Vorschrift legt ausdrücklich fest, dass ua. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB und damit das Einzelbewertungsprinzip in dem Umfang, in dem die Bewertungseinheit effektiv ist, also in dem Zeitraum, in dem die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme sich tatsächlich ausgleichen, nicht anzuwenden ist.

Für die stl. Gewinnermittlung ist Abs. 1a Satz 2 zu beachten. Seit die – schon zuvor für zulässig gehaltenen – Bewertungseinheiten durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) eine gesetzliche Regelung gefunden haben, knüpft Abs. 1a Satz 2 an die konkrete handelsrechtl. Bewertung an. Das handelsbilanzielle Erg. ist demzufolge in die stl. Gewinnermittlung zu übernehmen (s. Anm. 1720 ff.).

Festbewertung und Gruppenbewertung gem. § 256 Satz 2 HGB iVm. § 240 Abs. 3 und 4 HGB: Die Bewertung von bestimmten Gütern (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und andere regelmäßig ersetzte Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens) gem. § 256 Satz 2 HGB iVm. § 240 Abs. 3 HGB mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert (Festwertverfahren) und die Zusammenfassung von Gütern des Vorratsvermögens und anderen annähernd gleichartigen oder gleichwertigen beweglichen Vermögensgegenständen gem. § 256 Satz 2 HGB iVm. § 240 Abs. 4 HGB zu einer Gruppe, die mit dem gegebenen Durchschnittswert bewertet wird (Gruppen- oder Sammelbewertung), sind gesetzlich zugelassene Ausnahmen vom Einzelbewertungsgrundsatz.

Sigloch/Schmidt/Hageböke, DB 2005, 2589 (2591 f.); *Küting/Eichenlaub*, BB 2011, 1195 (1196); *Amort*, WM 2013, 1250 (1253); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 157 (4/2013); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 25; *Tiedchen* in Beck-OGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 39 (9/2023); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 99; *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 38; *Müller* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 95.

Anwendung von Verbrauchsfolgeverfahren gem. § 256 Satz 1 HGB: Der Einzelbewertungsgrundsatz wird auch durch die Möglichkeit der Anwendung der in § 256 Satz 1 HGB zugelassenen Verbrauchsfolgeverfahren *First in – first out* (Fifo) und *Last in – first out* (Lifo) durchbrochen.

Sigloch/Schmidt/Hageböke, DB 2005, 2589 (2591 f.); *Küting/Eichenlaub*, BB 2011, 1195 (1196); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 25; *Tiedchen* in BeckOGK Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 39 (9/2023); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 99; *Kliem/Büssow* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 38.

Für die stl. Gewinnermittlung gilt diese Durchbrechung nur eingeschränkt; zulässig ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2a lediglich das Lifo-Verfahren für WG des Vorratsvermögens (s. § 6 Anm. 1121 ff.).

(6) Ausnahmen nach § 252 Abs. 2 HGB

454a

Eine Ausnahme nach § 252 Abs. 2 HGB wird insoweit anerkannt, als auf die Einzelbewertung verzichtet werden darf, wenn die einzelne Bewertung von Aktiva oder Passiva unmöglich ist oder einen unzumutbaren Aufwand erfordern würde.

Christiansen, DStZ 1995, 385; *Sigloch/Schmidt/Hageböke*, DB 2005, 2589 (2591); *Küting/Eichenlaub*, BB 2011, 1195 (1196); *Amort*, WM 2013, 1250 (1253); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 166 (4/2013); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 26; *Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 41 (9/2023); *Kahle/Braun* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 101; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 96; für die stl. Gewinnermittlung BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249 (250); *Hahne*, BB 2006, 91; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 232 (7/2024).

Allerdings könnte sich eine strengere Beurteilung der bislang anerkannten Ausnahmen dadurch ergeben, dass die Bilanzrichtlinie v. 26.6.2013 (RL 2013/34/EU, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19) zwar eine dem Art. 2 Abs. 5 der 4. EG-Richtlinie zum Einzelabschluss inhaltlich entsprechende Vorschrift in Art. 4 Abs. 4 enthält, aber eine Entsprechung zu Art. 31 Abs. 2 der 4. EG-Richtlinie zum Einzelabschluss fehlt. Art. 4 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie erlaubt in Ausnahmefällen, wenn die Anwendung einer Bestimmung der Richtlinie mit der Anforderung nach Abs. 3 der Richtlinie (dem Einblicksgebot) unvereinbar ist, die betreffende Bestimmung nicht anzuwenden, um sicherzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt wird. Art. 31 Abs. 2 der 4. EG-Richtlinie zum Einzelabschluss entspricht hingegen inhaltlich § 252 Abs. 2 HGB und ist damit großzügiger. Als Folge dieser Änderung wird angenommen, dass Abweichungen von den allgemeinen Grundsätzen nunmehr nicht schon in „begründeten Ausnahmefällen“, sondern nur dann zulässig sind, wenn die Abweichung erforderlich ist, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln. Insofern stehen die im Folgenden genannten Einzelfälle unter dem Vorbehalt, dass die Ausnahme jeweils erforderlich ist, um das Einblicksgebot zu sichern (zum Ganzen *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, NZG 2014, 892; vgl. auch *Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 40 [9/2023]; *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 96, 155 ff.).

454b (7) Einzelfälle der Ausnahmen nach § 252 Abs. 2 HGB

Pauschalwertberichtigungen: Bei Forderungen können bestimmte Risiken pauschal berücksichtigt werden.

Christiansen, DStZ 1995, 385; *Küting/Eichenlaub*, BB 2011, 1195 (1196); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 166 (4/2013); *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 96.

Gängigkeitsabschläge: Auf Bestände an gleichartigen Waren dürfen pauschale Wertabschläge, insbes. sog. Gängigkeitsabschläge für nicht mehr gängige Vorräte, vorgenommen werden (*Tiedchen* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 252 HGB Rz. 42 [9/2023]; beschränkt auf Abschläge auf beschädigte Vorräte ebenso *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 96).

Garantie- und Produkthaftungsrückstellungen: Für bestimmte Arten von Risiken, insbes. für Garantie- und Produkthaftungsverpflichtungen, dürfen Pauschalrückstellungen gebildet werden, deren Höhe sich an den Erfahrungswerten der Vergangenheit orientiert.

Christiansen, DStZ 1995, 385 (386); *Moxter*, DB 1998, 269; *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 166 (4/2013); *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 96.

Clusterbewertung: Die Bewertung einer großen Anzahl gleichartiger Vermögensgegenstände bzw. WG kann uU im Wege der „pauschalierten Einzelbewertung“ durch Zusammenfassung in Gruppen (sog. *cluster*, daher spricht man insoweit auch von Clusterbewertung) zulässig sein.

So für die Bewertung von ca. 12.000 Immobilien der Deutschen Telekom AG BGH v. 21.10.2014 – XI ZB 12/12, NZG 2015, 20 Rz. 78 ff.; glA *Amort*, BB 2012, 2302; ebenso bereits *Sigloch/Schmidt/Hageböke*, DB 2005, 2589 (2591); noch weitergehend (Clusterbewertung nicht nur zulässig, sondern geboten) *Amort*, WM 2013, 1250 (1255).

Gehalts- oder Karrieretrends bei Pensionsrückstellungen: Bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen können Preis- und Kostensteigerungen pauschal berücksichtigt werden (*Küting/Eichenlaub*, BB 2011, 1195 [1196]). Das betrifft insbes. sog. Gehalts- oder Karrieretrends, die dem Umstand geschuldet sind, dass der Versorgungsberechtigte im Laufe der Zeit ein höheres Versorgungsniveau erreichen könnte. Steuerlich ist diese Ausnahme allerdings ohne Anwendungsbereich, da auf Pensionsrückstellungen ausschließlich § 6a anzuwenden ist.

Verbindlichkeiten, die teilweise mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden müssen: Ist bei gleichartigen oder annähernd gleichwertigen Verpflichtungen damit zu rechnen, dass sie teilweise mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden müssen (zum Passivierungsverbot für diesen Fall vgl. Anm. 672), so kann der Teil, der nicht mehr erfüllt werden muss, geschätzt werden (BFH v. 9.1.2013 – I R 33/11, BStBl. II 2019, 150 Rz. 54).

(8) Verhältnis des Einzelbewertungsprinzips zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

455

Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit: Der Grundsatz der Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit wird durch das Einzelbewertungsprinzip unterstützt (*Küting/Eichenlaub*, BB 2011, 1195).

Bilanzwahrheit: Der Grundsatz der Bilanzwahrheit erfordert bestimmte Ausnahmen vom Einzelbewertungsgrundsatz, so zB im Bereich der pauschalen Berücksichtigung von Risiken (*Moxter*, DB 1998, 269).

Vorsichtsprinzip: Die im Interesse des Grundsatzes der Bilanzwahrheit erforderlichen Ausnahmen vom Einzelbewertungsgrundsatz dienen auch dem Vorsichtsprinzip (*Moxter*, DB 1998, 269).

Realisations- und Imparitätsprinzip: Der Einzelbewertungsgrundsatz dient der Verwirklichung des Realisations- und des Imparitätsprinzips (vgl. Anm. 452).

Saldierungsverbot: Der Einzelbewertungsgrundsatz ist auf der Bewertungsebene das Pendant zum Saldierungsverbot, welches nur den Ansatz betrifft (*Kleindiek in Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 23; ähnlich *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 146 [10/2022] – Saldierungsverbot folge ua. aus dem Grundsatz der Einzelbewertung). Im Schrifttum wird das Einzelbewertungsprinzip auch als „Saldierungsverbot von gegensätzlichen Wertänderungen“ bezeichnet (*Kupsch*, FS Forster, 1992, 339 [346]).

Einstweilen frei.

456–459

oo) Wesentlichkeitsgrundsatz (materiality)

Schrifttum: *Ossadnik*, Grundsatz und Interpretation der „Materiality“, WPg 1993, 617; *Scheffler*, Der Grundsatz der Wesentlichkeit bei Rechnungslegung und Bilanzkontrolle, in *Kirsch/Thiele* (Hrsg.), Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung, FS Jörg Baetge, Düsseldorf 2007, 505; *Wendt*, Wie wesentlich ist der Wesentlichkeitsgrundsatz für die Steuerbilanz?, in *Kessler/Förster/Watrin* (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 517; *Ender*, Branchenspezifische Rückstellungen von Anlageberatern und Versicherungsmaklern, DB 2011, 2164; *Ender*, Bildung einer Rückstellung für Bestandspflege bei Versicherungsverträgen, DStR 2011, 2280; *Marx*, Der Wesentlichkeitsgrundsatz in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, FR 2011, 267; *Tiedchen*, Nachbetreuungspflichten von Versicherungsvertretern, Optikern und Hörgeräteakustikern, FR 2012, 22; *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Überlegungen zur Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie RL 2013/34/EU vom 26.6.2013 in deutsches Recht, NZG 2014, 892; *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Stellungnahme zum BilRUG, BB 2014, 2731; *Lüdenbach/Freiberg*, BilRUG-RefE: Nur „punktuelle Änderungen“, BB 2014, 2219; *Lüdenbach/Freiberg*, Die Regelungen des BilRUG im Jahresabschluss, StuB 2015, 563; *Russ/Janßen/Götze*, BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, Düsseldorf 2015; *U. Prinz*, Rechnungsabgrenzungsposten und Wesentlichkeit, StuB 2019, 619; *Häsner*, Berücksichtigung quantitativer Wesentlichkeitsgrenzen bei der steuerbilanziellen Rechnungsabgrenzung im Spiegel aktueller Rechtsprechung, DStR 2021, 2825; *Kahle/Kopp*, Der Wesentlichkeitsgrundsatz in der Handels- und Steuerbilanz, DStR 2022, 2627; *Bense*, Der Wesentlichkeitsgrundsatz in der Steuerbilanz, StuB 2023, 114; *Richter/Meyering*, Geringwertige Rechnungsabgrenzungsposten in der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung –wesentlich oder nicht?, FR 2024, 149.

460 (1) Keine Kodifikation des Wesentlichkeitsgrundsatzes

Der Grundsatz der Wesentlichkeit beruht auf dem in der anglo-amerikanischen Rechnungslegungspraxis anerkannten Prinzip der *materiality*. Das Wesentlichkeitsprinzip ist im deutschen Bilanzrecht bislang nicht kodifiziert. Es wird aber allg. als GoB anerkannt.

Scheffler, FS Baetge 2007, 505 (510); *Wendt*, FS Herzig, 2010, 517 (519); *Marx*, FR 2011, 267 (268); *Hirschberger/Leuz*, DB 2012, 2529 (2530); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 58 (4/2013); *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, NZG 2014, 892 (894); *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, BB 2014, 2731; *Russ/Janßen/Götze*, BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, 2015, Rz. B 12; *Kahle/Kopp*, Euro 2022, 2627; *Häsner*, Euro 2021, 2825 (2826); *Bense*, StuB 2023, 114; *Drüen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 243 HGB Rz. 51. Missverständlich insoweit *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 39, der meint, der Grundsatz der Wesentlichkeit sei durch die Euro-Bilanzrichtlinie aufgenommen worden.

Nunmehr bestimmt die Richtlinie 2013/34/EU v. 26.6.2013 in Art. 6 Abs. 1 Buchst. j unter den Allgemeinen Grundsätzen für die Rechnungslegung: „Die Anforderungen in dieser Richtlinie in Bezug auf Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung müssen nicht erfüllt werden, wenn die Wirkung ihrer Einhaltung unwesentlich ist.“ Nach Art. 6 Abs. 4 der Richtlinie können die Mitgliedstaaten den Anwendungsbereich des Abs. 1 Buchst. j auf Darstellung und Offenlegung begrenzen. Mit „Darstellung und Offenlegung“ sind hier „Ausweis und ergänzende Informationen“ gemeint, nicht etwa die Offenlegung nach §§ 325 ff. HGB (*Russ/Janßen/Götze*, BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, 2015, Rz. B 4; *Kahle/Kopp*, EuroR 2022, 2627 [2628]). Der Gesetzgeber hat mit dem BilRUG allerdings keine Folgerungen aus der Erwähnung des Wesentlichkeitsgrundsatzes in der Bilanzrichtlinie gezogen.

Dazu *Lüdenbach/Freiberg*, BB 2014, 2219 (2225); *Lüdenbach/Freiberg*, StuB 2015, 563 (564); *Russ/Janßen/Götze*, BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, 2015, Rz. B 3 ff.

Über Reichweite und Grenzen des Wesentlichkeitsgrundsatzes besteht keine Einigkeit (vgl. Anm. 461).

Verschiedene gesetzliche Regelungen werden als Ausprägung des Wesentlichkeitsgrundsatzes angesehen, so zB die Vorschriften über die Fest- und Gruppen- bzw. Sammelbewertung in § 240 Abs. 3 und 4 HGB iVm. § 256 Satz 2 HGB,

BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1036 Rz. 32; *Wendt*, FS Herzig, 2010, 517 (520); *Marx*, FR 2011, 267 (268); *Hirschberger/Leuz*, DB 2012, 2529 (2531); *Kahle/Kopp*, EurotR 2022, 2627 (2629); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 291 (7/2024); *Müller* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 172,

die in § 256 HGB zugelassenen Verbrauchsfolgeverfahren,

BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1036 Rz. 32; *Wendt*, FS Herzig, 2010, 517 (520); *Marx*, FR 2011, 267 (268); *Hirschberger/Leuz*, DB 2012, 2529 (2531); *Kahle/Kopp*, EurotR 2022, 2627 (2629),

die Pauschalwertberichtigung auf Forderungen (*Kahle/Kopp*, EurotR 2022, 2627 [2629]) sowie einzelne Vorschriften den Anhang betr.

Vgl. im Einzelnen bei *Ossadnik*, WPg 1993, 617 (623 ff.); *Wendt*, FS Herzig, 2010, 517 (519 f.); *Marx*, FR 2011, 267 (268); *Hirschberger/Leuz*, DB 2012, 2529 (2531); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 58 (4/2013); *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, NZG 2014, 892 (894); *Ballwieser* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 78 (8/2019); *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 172.

Der Wesentlichkeitsgrundsatz gilt auch im Bereich der stl. Gewinnermittlung (*Richter/Meyering*, FR 2024, 149 [153]). Hier werden die Bewertungsfreiheiten gem. § 6 Abs. 2 und 2a

BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1036 Rz. 35; *Hirschberger/Leuz*, DB 2012, 2529 (2532); *Kahle/Kopp*, EurotR 2022, 2627 (2629, 2632); *Bense*, StuB 2023, 114 (115); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 291 (7/2024); *Müller/Warnke* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 172,

und die Zulassung des Lifo-Verfahrens in § 6 Abs. 1 Nr. 2a (*Kahle/Kopp*, EurotR 2022, 2627 [2632]; *Bense*, StuB 2023, 114 (115); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 291 [7/2024]) dem Wesentlichkeitsgrundsatz zugeschrieben.

(2) Geltungsbereich des Wesentlichkeitsgrundsatzes

461

Handelsrechtlicher Jahresabschluss: Im Handelsbilanzrecht ist umstritten, ob der Grundsatz der Wesentlichkeit nur für die Bewertung (*Wendt*, FS Herzig, 2010, 517 [520]; *Endert*, DB 2011, 2164 [2165]; *Tiedchen*, FR 2012, 22 [24]) – nach noch engerer Auffassung nur für den Anhang sowie sonstige Berichtsinstrumente wie namentlich den Lagebericht (so *Ballwieser* in *Böcking* ua., Beck-HdR, B 105 Rz. 79 [8/2019]) – oder auch für den Ansatz von Bilanzposten (so *Scheffler*, FS Baetge 2007, 505 [518]; *Marx*, FR 2011, 267 [268]; *Russ/Janßen/Götze*, BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, 2015, Rz. B 17; *Kahle/Kopp*, EurotR 2022, 2627 [2630]) gilt.

Der Wesentlichkeitsgrundsatz ist uE nur im Rahmen der Bewertung und der Angaben im Anhang anwendbar (krit. zu der nach deEuroEU-Bilanzrichtlinie RL 2013/34/EU v. 26.6.2013 immerhin möglichen Festschreibung des Wesentlich-

keitsgrundsatzes auch für den Ansatz von Bilanzposten *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, NZG 2014, 892 [894]). Wollte man das Wesentlichkeitsprinzip auch auf den Ansatz von Bilanzposten anwenden, würde das Vollständigkeitsprinzip in unzulässiger Weise eingeschränkt werden (ebenso *Wendt*, FS Herzig, 2010, 517 [520]). Zudem besteht keine Notwendigkeit dazu, denn es bereitet idR keine Schwierigkeiten, zu ermitteln, ob ein Posten vorhanden ist oder nicht. Schwierigkeiten ergeben sich vielmehr, wenn überhaupt, im Rahmen der Bewertung; allein in diesem Bereich ist es gerechtfertigt, aufwendige Berechnungen zu unterlassen, wenn ein weniger genauer Wert dem Informationsbedürfnis der Abschlussadressaten ebenso Rechnung trägt. Für dieses Verständnis des Wesentlichkeitsprinzips spricht auch, dass Euroe EU-Bilanzrichtlinie in den Erwägungsgründen unter Abs. 17 bestimmt, dass der Grundsatz der Wesentlichkeit „eine etwaige Pflicht nach einzelstaatlichen Rechtsvorschriften zur Führung vollständiger Aufzeichnungen, aus denen die Geschäftstätigkeit und die finanzielle Lage hervorgehen, nicht berühren“ solle (aA *Russ/Janßen/Götze*, BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, 2015, Rz. B 18 f.).

Steuerliche Gewinnermittlung: Auch im Rahmen der stl. Gewinnermittlung findet das Wesentlichkeitsprinzip Anwendung (*Marx*, FR 2011, 267 [269]; *Häsner*, EuroDStR 2021, 2825 [2826]; *Kahle/Kopp*, EuroDStR 2022, 2627 [2632]; *Bense*, StuB 2023, 114 [115]; ebenso *Russ/Janßen/Götze*, BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, 2015, Rz. B 24 mit der nicht recht verständlichen Einschränkung „künftig“). Der BFH, der zunächst das Wesentlichkeitsprinzip teilweise auch im Hinblick auf den Ansatz von Bilanzposten für anwendbar gehalten hat (so BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1036; zust. *U. Prinz*, StuB 2019, 619 [621], für ein Wahlrecht zur Aktivierung von RAP, die einzeln betragsmäßig nicht von Bedeutung waren), lässt es nunmehr nicht mehr zu, unter Berufung auf das Wesentlichkeitsprinzip von dem Ansatz von Bilanzposten abzusehen.

Für Rückstellungen BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BStBl. II 2012, 856 Rz. 30; zust. *Endert*, DStR 2011, 2280; *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, BB 2014, 2731; für RAP nunmehr ebenso BFH v. 16.3.2021 – X R 34/19, BStBl. II 2021, 844.

Die Beschränkung des Anwendungsbereichs des ungeschriebenen Wesentlichkeitsgrundsatzes für die stl. Gewinnermittlung auf den Bereich der Bewertung ist uE zu begrüßen. Damit ist es nicht ausgeschlossen, dass der stl. Gesetzgeber durch ausdrückliche Regelungen den Verzicht auf den Ausweis bestimmter Posten vorschreibt oder zulässt, auch wenn er diese Regelungen mit Wesentlichkeitsüberlegungen begründen mag (so etwa in den Fällen des § 6 Abs. 2 und 2a). Im Bereich der RAP hat der Gesetzgeber auf die Entsch. des BFH v. 16.3.2021 (BFH v. 16.3.2021 – XEuro/19, BStBl. II 2021, 844) mit der Einfügung des § 5 Abs. 5 Satz 2 reagiert (dazu *Häsner*, DStR 2021, 2825; *Kahle/Kopp*, DStR 2022, 2627; *Bense*, StuB 2023, 114; vgl. auch Anm. 2181). Über solche ausdrücklichen Vorschriften hinaus sollte es dem Stpfl. nicht gestattet werden, von der Aktivierung oder Passivierung von Bilanzposten abzusehen.

462 (3) Begriff der Wesentlichkeit

Der handelsrechtl. Jahresabschluss dient ua. der Information der Adressaten (zur Informationsfunktion Anm. 378). Dabei ist zwischen wichtigen und daher unverzichtbaren Informationen einerseits und für den Adressaten weniger oder gar nicht wichtigen, den Jahresabschluss somit lediglich aufblähenden Informationen

zu unterscheiden. Die „Kunst jeglicher Informationsvermittlung liegt regelmäßig darin, sich auf das Wesentliche zu beschränken“ (so zutr. *Hirschberger/Leuz*, DB 2012, 2529).

Im deutschen Schrifttum hat sich eine einheitliche Definition des Begriffs der Wesentlichkeit nicht herausgebildet (vgl. zu den verschiedenen Ansätzen der Begriffsbestimmung *Hirschberger/Leuz*, DB 2012, 2529 [2530]). Insbesondere haben sich nicht allgemeingültige Wesentlichkeitskriterien oder Schwellenwerte finden lassen, die eine Abgrenzung wesentlicher von unwesentlichen Informationen erlauben.

Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 183; *Scheffler*, FS Baetge 2007, 505 (519); *Wendt*, FS Herzig, 2010, 517 (519); *Hirschberger/Leuz*, DB 2012, 2529 (2530); *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 58 (4/2013); *Kleindiek* in *Staub*, 6. Aufl. 2021, § 252 HGB Rz. 59; *Kahle/Kopp*, EuroDStR 2022, 2627 (2632); *Dörschell/Linde* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 243 HGB Rz. 14; *Kliem/Büslow* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 252 HGB Rz. 91.

Die EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU v. 26.6.2013 bezeichnet in Art. 2 („Begriffsbestimmungen“) Nr. 16 als „wesentlich“ den „Status von Informationen, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung oder fehlerhafte Angabe Entsch. beeinflusst, die Nutzer auf der Grundlage des Abschlusses des Unternehmens treffen. Die Wesentlichkeit einzelner Posten wird im Zusammenhang mit anderen ähnlichen Posten bewertet“. Damit lehnt sich die Richtlinie ersichtlich an das IFRS-Rahmenkonzept an, wo es in Abs. 30 heißt: „*InformationEuro material if its omission or misstatement could influence the economic decisions of users if based on the basis of the financial statementsEuro*“. Auch wenn die EU-Bilanzrichtlinie gegenüber dem IFRS-Rahmenkonzept insoweit strenger formuliert ist, als die Möglichkeit der Beeinflussung von Entsch. nicht ausreicht, sondern die Beeinflussung von Entsch. vernünftigerweise zu erwarten sein muss, wird im Schrifttum – auch unter Hinweis auf die englische, französische und spanische Fassung der Richtlinie – die Ansicht vertreten, dass ein materieller Unterschied in dieser Formulierung nicht zu sehen sei, sondern stets die Möglichkeit ausreiche, dass wirtschaftliche Entsch. beeinflusst werden (*Russ/Janßen/Götze*, BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, 2015, Rz. B 9).

(4) Inhalt des Wesentlichkeitsgrundsatzes

463

Der Grundsatz der Wesentlichkeit rechtfertigt es, bei der Rechnungslegung unwesentliche Sachverhalte unberücksichtigt zu lassen (*Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 58 [4/2013]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 290 [7/2024]), allerdings nur im Bereich der Bewertung und der Angaben im Anhang (s. Anm. 461). Dafür lässt sich zum einen der Gedanke der Wirtschaftlichkeit anführen.

Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 182; *Ossadnik*, WPg 1993, 617; *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 58 (4/2013); *U. Prinz*, StuB 2019, 619 (621); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 290 (7/2024).

Dieser lässt es vernünftig erscheinen, für die Rechnungslegung nicht mehr Aufwand zu treiben, als für eine zuverlässige Information der Jahresabschlussadressaten erforderlich ist (so *Wendt*, FS Herzig, 2010, 517 [519]; *Kahle/Kopp*, DStR 2022, 2627 [2628]), ist doch immer noch Produktion und Vermarktung betrieblicher Leistungen und nicht die Erfüllung der Rechnungslegungspflichten der Hauptzweck eines Unternehmens (*Scheffler*, FS Baetge 2007, 505 [511]). Zum anderen

kann eine zu detaillierte Darstellung auch eher zur Verwirrung denn zur Information der Adressaten führen (*Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 182; *Wendt*, FS Herzig, 2010, 517 [519]).

464 (5) Grenzen des Wesentlichkeitsgrundsatzes

Das Wesentlichkeitsprinzip ist uE auf die Bereiche Bewertung und Angaben im Anhang beschränkt; es findet keine Anwendung bei Fragen des Ansatzes von Bilanzposten (str., vgl. Anm. 461).

465 (6) Verhältnis des Wesentlichkeitsgrundsatzes zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Bilanzwahrheit: Der Grundsatz der Bilanzwahrheit wird durch das Wesentlichkeitsprinzip eingeschränkt (*Drüen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 243 HGB Rz. 51; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 290 [7/2024]; ähnlich *Häsner*, DStR 2021, 2825 [2826]; *Kahle/Kopp*, DStR 2022, 2627 [2629] – Spannungsverhältnis).

Vollständigkeitsprinzip: Der Wesentlichkeitsgrundsatz schränkt das Vollständigkeitsprinzip in uE unzulässiger Weise ein, wenn man ihn auch auf den Ansatz von Bilanzposten anwendet (vgl. Anm. 461; aA *U. Prinz*, StuB 2019, 619 [621]; *Drüen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 243 HGB Rz. 51).

466–499 Einstweilen frei.

7. Gemeinsame Grundsätze zur Aktivierung und Passivierung

a) Begriff und Bedeutung der Aktivierung und Passivierung

Schrifttum: *Beisse*, Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, StuW 1984, 1; *Pezzer*, Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung, DStJG 14 (1991), 3; *Baetge*, Zur Frage der Reichweite des Passivierungsgrundsatzes, in *Moxter/Müller/Windmüller/von Wysocki* (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 27; *Crezelius*, Zur Bildung von Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen, DB 1992, 1353; *Kohl*, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, Düsseldorf 1994; *Wulfmeier*, Rückstellungen für quasi-permanente Steuerlatenz aus Ergänzungsbilanzverlusten, BB 1995, 1179; *Fischer/Vielmeyer*, Bilanzierung der Aufwendungen für die Erstellung von Internetauftritten nach US-GAAP, IAS und HGB, BB 2001, 1294; *Küting/Ulrich*, Abbildung und Steuerung immaterieller Vermögensgegenstände (Teil I), DStR 2001, 953; *Wassermeyer*, Auswirkungen der neueren Entscheidungen des Großen Senats zum Bilanzsteuerrecht, DB 2001, 1053; *Wengel*, Die handelsrechtliche Eigen- und Fremdkapitalqualität von Genussrechtskapital, DStR 2001, 1316; *Eberlein*, Die steuerliche Behandlung von Internetauftritten, DStZ 2003, 677; *Gerpott/Thomas*, Bilanzierung von Marken nach HGB, DRS, IFRS und US-GAAP, DB 2004, 2485; *Klein/Völker-Lehmkuhl*, Die Bilanzierung von Emissionsrechten nach den deutschen Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung, DB 2004, 332; *Weber-Grellet*, Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht im Jahr 2003, BB 2004, 35; *Lüdenbach/Hoffmann*, Das schwebende Geschäft als Vermögenswert: Bilanzierung bei Verkauf und Erwerb von Nutzungsrechten, DStR 2006, 1382; *Köhler*, Vollständiger Ansatz des Vermögens und der Schulden, StBp. 2009, 232; *Rade/Stobbe*, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die Bilanzierung von Fußballspielerwerten in der Handelsbilanz – Kriterien zur Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände nach altem und neuem Recht, DStR 2009, 1009; *Seidel/Grieger/Muske*, Bilanzierung von Entwicklungskosten nach dem BilMoG, BB 2009, 1286; *Baetge/Zülch*, Rechnungslegungsgrundsätze nach HGB und IFRS, in *Schulze-Osterloh/Hennrichs/J. Wüstemann/S. Wüstemann* (Hrsg.), HdJ Abt. I/2

(9/2010); *Künkele/Zwirner*, Steuerbilanzpolitik: Ausweitung der Möglichkeiten durch das BilMoG, DStR 2010, 2263; *Jonas*, Die Bildung von Bewertungseinheiten im handelsrechtlichen Jahresabschluss, Lohmar/Köln 2011; *Kußmaul/Ollinger*, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten in Handels- und Steuerbilanz, StuW 2011, 282; *Niemeyer/Froitzheim*, Praxisfragen nach der Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit, DStR 2011, 538; *Handschin*, Bewertung eingeschränkt verkehrsfähiger Vermögenswerte, NZG 2012, 1281; *Kirsch/Weber*, Handelsrechtliche Bilanzierung von Nachwuchsspielern im deutschen Profifußball, DStR 2012, 1716; *Kirsch/Weber/Gallasch*, Bilanzierung von Vermarktungsrechten im Profifußball, DStR 2013, 541; *Köhler*, Bilanzielle Behandlung von Internet-Auftritten in der Handels- und Steuerbilanz, StBp. 2014, 285; *Tiedchen*, Anschaffungskosten als ungeeignetes Aktivierungskriterium für Forderungen, StuW 2015, 281; *Ball/Denecke*, Bilanzierung von Arbeitnehmererfindervergütungen im Fokus von steuerlichen Betriebsprüfungen, DB 2016, 2926; *Roos*, Bilanzierung von Kunstgegenständen im handelsrechtlichen Jahresabschluss, DStR 2020, 1753; *Kirsch/von Wieding/Nonnast*, Bilanzielle Fragen beim Cannabis-Anbau, DB 2021, 629.

aa) Begriff der Aktivierung und Passivierung

(1) Abgrenzung Aktivierung/Passivierung

500

Mit Aktivierung und Passivierung wird der Vorgang des Ansatzes eines Postens auf der Aktiv- oder Passivseite der Bilanz bezeichnet. Man spricht insoweit von „Aktivposten“ und „Passivposten“. Dabei betrifft die Aktivierung bzw. Passivierung den Ansatz dem Grunde nach; nachgeordnet ist die Frage des Ansatzes der Höhe nach, also die Bewertung (vgl. *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.19).

(2) Aktivierung

500a

Aktivierung setzt Aktivierungsfähigkeit voraus. Steuerlich aktivierungsfähig sind WG, aktive RAP und geleistete Anzahlungen.

Abstrakte/konkrete Aktivierungsfähigkeit: Bei WG unterscheidet man zwischen abstrakter und konkreter Aktivierungsfähigkeit.

- **Abstrakte Aktivierungsfähigkeit:** Unter abstrakter Aktivierungsfähigkeit wird die generelle Eignung eines Guts, als Aktivposten in einer Bilanz angesetzt zu werden, verstanden.

Kohl, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 69; *Gerpott/Thomas*, DB 2004, 2485; *Klein/Völker-Lehmkuhl*, DB 2004, 332 (333); *Seidel/Grieger/Muske*, BB 2009, 1286 (1287); *Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 82 (9/2010); *Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 282 (283 f.); *Ball/Denecke*, DB 2016, 2926 (2927); vgl. auch *Fischer/Vielmeyer*, BB 2001, 1294 (1299 f.); *Lüdenbach/Hoffmann*, DStR 2006, 1382; *Rade/Stobbe*, DStR 2009, 1109 (1111); *Handschin*, NZG 2012, 1281 (1282); *Kirsch/Weber*, DStR 2012, 1716 (1717); *Kirsch/Weber/Gallasch*, DStR 2013, 541 (542); *Köhler*, StBp. 2014, 285; *Tiedchen*, StuW 2015, 281 (282); *Roos*, DStR 2020, 1753; *Kirsch/von Wieding/Nonnast*, DB 2021, 629 (630).

Jedes WG ist abstrakt aktivierungsfähig.

- **Konkrete Aktivierungsfähigkeit:** Ein WG ist dann konkret aktivierungsfähig, wenn der Ansatz im konkreten Fall zulässig ist, wenn ihm insbes. kein Bilanzierungsverbot entgegensteht.

Kohl, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 69; *Gerpott/Thomas*, DB 2004, 2485; *Klein/Völker-Lehmkuhl*, DB 2004, 332 (333); *Baetge/Zülch* in HdJ, Abt. I/2 Rz. 82 (9/2010); *Jonas*, Die Bildung von Bewertungseinheiten im handelsrechtlichen

Jahresabschluss, 2011, 53; *Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 282; *Kirsch/Weber/Gallasch*, DStR 2013, 541 (542); *Köhler*, StBp. 2014, 285; *Ball/Denecke*, DB 2016, 2926 (2927); *Tiedchen*, StuW 2015, 281 (282); *Roos*, DStR 2020, 1753; *Kirsch/von Wieding/Nonnast*, DB 2021, 629 (630 f.).

Bilanzierungsverbote können sich aus dem Gesetz ergeben (zB das Verbot des Ausweises nicht entgeltlich erworbener immaterieller WG des AV nach Abs. 2, s. Anm. 1750 ff.), aber auch die GoB enthalten Bilanzierungsverbote (zB das Verbot des Ansatzes von Forderungen und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften, vgl. *Drüen*, StuW 2024, 289 [291]; s. auch Anm. 541 ff.).

Kußmaul/Ollinger, StuW 2011, 282.

Vgl. allg. zu Aktivierungsverboten Anm. 535 ff.

Die konkrete Aktivierungsfähigkeit ist jedoch nicht nur eine Frage des Nichtvorliegens von Bilanzierungsverboten.

Zu eng insoweit *Küting/Ulrich*, DStR 2001, 953 (956); *Jonas*, Die Bildung von Bewertungseinheiten im handelsrechtlichen Jahresabschluss, 2011, 53.

Auch eine Reihe anderer Kriterien sind im Rahmen der konkreten Aktivierungsfähigkeit zu prüfen, so zB die Zurechnung eines Guts zum Vermögen des Bilanzierenden (s. Anm. 515 ff.) und die Zugehörigkeit zum BV (*Eberlein*, DStZ 2003, 677 [679]; *Tiedchen*, StuW 2015, 281 [282]).

Aktivierungsfähigkeit/Aktivierungspflicht: Ein Posten, der abstrakt und konkret aktivierungsfähig ist, muss in der Bilanz angesetzt werden. Es besteht grds. Aktivierungspflicht. Zu Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht vgl. auch Anm. 530. Zum stl. Aktivierungsgebot bei handelsrechtl. Wahlrecht vgl. Anm. 501.

500b (3) Passivierung

Passivierung setzt Passivierungsfähigkeit voraus. Passivierungsfähig sind Verbindlichkeiten (zT auch als negative WG bezeichnet, vgl. zB *Köhler*, StBp. 2014, 285 [286]), Rückstellungen, passive RAP und erhaltene Anzahlungen.

Auf der Passivseite der Bilanz finden sich allerdings auch Posten, die nicht Passivposten im eigentlichen Sinne sind. Es handelt sich hier um das Eigenkapital und Rücklagen mit Eigenkapitalcharakter, nämlich Kapital- und Gewinnrücklagen sowie ungesteuerte Rücklagen. Diese Posten stellen den Saldo zwischen Aktiv- und Passivseite der Bilanz dar. „Echte“ Aktiv- und Passivposten beeinflussen das Erg. der Bilanzierung, der Saldo ist Ausdruck dieses Erg.

Abstrakte/konkrete Passivierungsfähigkeit: Für Passivposten wird die Unterscheidung zwischen abstrakter und konkreter Passivierungsfähigkeit selten getroffen;

so von *Baetge*, FS Forster, 1992, 27 (29, 35); *Kohl*, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 71; *Wulfmeier*, BB 1995, 1179 (1183); *Thoms-Meyer*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Pensionsrückstellungen, 1996, 13; *Hain*, Restrukturierungsaufwendungen in der Rechnungslegung nach HGB, IAS und U.S. GAAP, 2000, 54; *Wengel*, DStR 2001, 1316 (1322); *Klein/Völker-Lehmkuhl*, DB 2004, 332 (335); *Jonas*, Die Bildung von Bewertungseinheiten im handelsrechtlichen Jahresabschluss, 2011, 53 f.

obwohl es auch Passivierungsverbote gibt (s. Anm. 665 ff.). Es ist daher sinnvoll, auch zwischen abstrakter und konkreter Passivierungsfähigkeit zu unterscheiden.

Beispiele:

Ein gesetzliches Passivierungsverbot findet sich zB in Abs. 4 für Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich von Dienstjubiläen in bestimmten Fällen. Der Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte (s. Anm. 541) gilt für Forderungen und Verbindlichkeiten aus dem schwebenden Geschäft grds. gleichermaßen.

Passivierungsfähigkeit/Passivierungspflicht: Ein Posten, der passivierungsfähig ist, muss passiviert werden, es sei denn, dass ein Passivierungsverbot eingriffe. Es besteht grds. Passivierungspflicht. Zum stl. Passivierungsverbot bei handelsrechtl. Wahlrecht vgl. Anm. 501.

bb) Handelsbilanzrechtliche Bilanzierungswahlrechte im Steuerrecht

501

Nach gefestigter Rspr. des BFH gelten handelsrechtl. Bilanzierungswahlrechte nicht für die StBil. Handelsrechtl. Aktivierungswahlrechte führen vielmehr stl. zur Aktivierungspflicht, handelsrechtl. Passivierungswahlrechte stellen stl. Passivierungsverbote dar.

Grundlegend BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291 (293); ebenso BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176 (178); BFH v. 18.12.2002 – I R 11/02, BStBl. II 2003, 400 (401); BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616 (620); glA Pezzer, DStJG 14 (1991), 3 (18); Wassermeyer, DB 2001, 1053, unter Hinweis auf stl. Sachgesetzhkeiten; Künkele/Zwirner, DStR 2010, 2263; Niemeyer/Froitzheim, DStR 2011, 538; Hennrichs in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.105; Weber-Grellet in Schmidt, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 76.

Der BFH begründete diese Ansicht ursprünglich mit den unter der Geltung des AktG 1937 bestehenden Möglichkeiten zur Bildung stiller Reserven. Da es Sinn und Zweck der stl. Gewinnermittlung sei, den vollen Gewinn zu erfassen, könne es – auch unter Berücksichtigung des sich aus Art. 3 GG ergebenden Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung – nicht im Belieben des Stpfl. stehen, seine finanzielle Situation durch Ausnutzung handelsrechtl. Bilanzierungswahlrechte schlechter darzustellen, als sie tatsächlich sei, und dadurch seine Steuerlast zu senken (BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291 [293]).

Seit Inkrafttreten des AktG 1965 sind allerdings die Möglichkeiten zur Bildung stiller Reserven drastisch eingeschränkt. Auch das Bilanzrichtlinien-Gesetz (BiRiLiG v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2355) und das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) geben kaum neue Spielräume zur Bildung stiller Reserven. Steuerlich relevante Aktivierungswahlrechte bestehen wegen des Vollständigkeitsgrundsatzes nach der geltenden Rechtslage kaum mehr. Insbesondere das durch das BilMoG in das HGB eingefügte Wahlrecht zur Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des AV (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB) hat für die stl. Gewinnermittlung wegen Abs. 2 keine Bedeutung. Das stl. Verbot der Inanspruchnahme handelsrechtl. Wahlrechte, an dem der BFH weiterhin festhält, hat damit mittlerweile erheblich an Bedeutung verloren.

Einstweilen frei.

502–504

b) Rechtsgrundlagen der Aktivierung und Passivierung

505

Die Verweisung in Abs. 1 Satz 1: Abs. 1 Satz 1 schreibt für bestimmte Stpfl. – die buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden und diejenigen, die freiwillig Bücher führen – vor, einen BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1 Satz 1) nach handelsrechtl. GoB vor-

zunehmen. Ein BV-Vergleich setzt das Vorhandensein zumindest einer einfachen Buchführung voraus, aus der regelmäßig ein Abschluss entwickelt wird. Dieser Abschluss ist die Bilanz.

Wegen der gem. § 242 Abs. 2 HGB bestehenden Pflicht zur Erstellung einer GuV ist es heute allerdings erforderlich, die doppelte Buchführung zu verwenden. Die doppelte Buchführung erfasst jeden Geschäftsvorfall doppelt, indem zusätzlich die Zweckbestimmung durch Gutschrift auf einem Konto dargestellt wird, während sich die einfache Buchführung auf die zeitliche Erfassung der Geschäftsvorfälle auf der Grundlage von Zahlungsvorgängen beschränkt. Nur die doppelte Buchführung arbeitet mit verschiedenen Konten. Sie unterscheidet zwischen Bestands- und Erfolgskonten sowie gemischten Konten (*Hennrichs in Tipke/Lang, Steuerrecht*, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.23 ff.). Die Erfolgskonten sowie der den wirtschaftlichen Erfolg darstellende Teil der gemischten Konten ermöglichen das Aufstellen einer GuV.

Inhalt der Verweisung: Abs. 1 Satz 1 verweist auf die „handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“. Dies wird allg. als Maßgeblichkeitsgrundsatz bezeichnet (*Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 150 [7/2024]; *Hennrichs in Tipke/Lang, Steuerrecht*, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.40); die Bilanzierung in der HBil. ist danach grds. maßgeblich für die Bilanzierung in der StBil. Zum Inhalt der Verweisung im Einzelnen vgl. Anm. 35.

Dreischichtiges Bilanzrecht: Von *Beisse* stammt die Unterteilung des Bilanzrechts in drei Schichten, nämlich in reines Handelsbilanzrecht, deckungsgleiches Handels- und Steuerbilanzrecht und reines Steuerbilanzrecht.

Beisse, StuW 1984, 1 (5); ebenso *Crezelius*, DB 1992, 1353 (1354); *Crezelius*, NJW 1994, 981 (982). Abweichend davon sieht *Weber-Grellet*, BB 2004, 35 (41), eine Dreischichtigkeit durch die Geltung von GoB, Handelsrecht und Steuerrecht.

Rechtsgrundlagen der Aktivierung und Passivierung im StRecht sind das reine Steuerbilanzrecht sowie das deckungsgleiche Handels- und Steuerbilanzrecht. Das reine Handelsbilanzrecht hingegen hat für die stl. Aktivierung und Passivierung keine Bedeutung.

- **Reines Steuerbilanzrecht:** Originär strechtl. Vorschriften über Aktivierung und Passivierung enthalten Abs. 1a (Saldierungsverbot, Übernahme des Erg. handelsrechtl. Bewertungseinheiten), Abs. 2 (Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV), Abs. 2a (Passivierungsverbot für Verbindlichkeiten, die nur aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu tilgen sind), Abs. 3 (Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen), Abs. 4 (Voraussetzungen für die Bildung von Jubiläumsrückstellungen), Abs. 4a (Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften), Abs. 4b (Rückstellungen für AHK und für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Stoffe) und Abs. 5 (Voraussetzungen für die Bildung aktiver und passiver RAP).
- **Deckungsgleiches Handels- und Steuerbilanzrecht:** Dieses ist der Anwendungsbereich des Grundsatzes der materiellen Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil.

506–509 Einstweilen frei.

c) Korrespondierende Bilanzierung bei mehreren Steuerpflichtigen**aa) Grundsätzlich keine korrespondierende Bilanzierung**

510

Schrifttum: Häuselmann, Rangrücktritt versus Forderungsverzicht mit Besserungsabrede, BB 1993, 1552; Ross, Rechtsgeschäftliche Treuhandverhältnisse im Jahres- und Konzernabschluß, Düsseldorf 1994; Hoffmann, Kritische Anmerkungen zum sog. Einlagebeschluß des Großen BFH-Senats, DB 1998, 1983; Marx, Bilanzierungsprobleme des Franchising, DStR 1998, 1441; G. Söffing, Pensionsrückstellungen für Personengesellschafter, BB 1999, 40; Joisten, Ertrags- und Aufwandsrealisierung bei stornobehafteten Provisionen eines Versicherungsvertreters, FR 2013, 206.

Das Bilanzrecht kennt keinen allgemeinen Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten.

BFH v. 24.5.1995 – VIII B 153/94, BFH/NV 1995, 1078 (1079); BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (509); Häuselmann, BB 1993, 1552 (1555); Hoffmann, DB 1998, 1983 (1985); Joisten, FR 2013, 206 (208). Zur korrespondierenden Bilanzierung bei den Beteiligten an Franchiseverträgen vgl. Marx, DStR 1998, 1441 (1444, 1447).

Die Aktivierungsfähigkeit beim Gläubiger hängt also nicht von der Passivierungsfähigkeit beim Schuldner ab. Auch für andere Bilanzposten als Forderungen und Verbindlichkeiten gilt, dass die bilanziellen Folgen eines Lebenssachverhalts grds. für alle beteiligten Stpfl. gesondert zu beurteilen sind. Häufig führt allerdings ein einheitlicher Sachverhalt bei den Beteiligten auch zu einander entsprechenden bilanziellen Folgen.

Beispiel 1:

Die Entstehung einer Forderung führt zu ihrer Aktivierung beim Gläubiger und zu ihrer Passivierung beim Schuldner jeweils zum Nennwert.

Die Leistung einer Anzahlung hat zur Folge, dass der Zahlende die Zahlung als geleistete Anzahlung und der Zahlungsempfänger sie als erhaltene Anzahlung bilanziert.

Die Vorauszahlung von Mietzins macht beim Zahlenden die Bildung eines aktiven und beim Zahlungsempfänger die Bildung eines passiven RAP erforderlich.

Etwas anderes kann sich jedoch insbes. aus dem Vorsichts-, dem Realisations- und dem Imparitätsprinzip ergeben, die besagen, dass Verluste bereits dann zu erfassen sind, wenn sie drohen, Gewinne hingegen erst dann, wenn sie realisiert sind.

Beispiel 2:

Ein Schadensersatzberechtigter darf eine Schadensersatzforderung nach hM erst aktivieren, wenn der Schuldner sie anerkannt oder aber der Gläubiger ein obsiegendes Urteil erstritten hat, während der zur Leistung des Schadensersatzes Verpflichtete die entsprechende Forderung bereits mit Eintritt des schädigenden Ereignisses – zumeist in Form einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten – zu passivieren hat.

Produkthaftungs-, Garantie- und Kulanzrückstellungen haben typischerweise keine Entsprechung in der Bilanz des Berechtigten.

Die unterschiedliche bilanzielle Behandlung eines Lebenssachverhalts aufgrund des Imparitätsprinzips findet sich besonders häufig im Bereich der Bewertung.

Beispiel 3:

Der Gläubiger einer Forderung schreibt diese mangels Werthaltigkeit auf einen niedrigeren Teilwert, ggf. bis auf 1 €, ab, während der Schuldner die entsprechende Verbindlichkeit in voller Höhe passiviert.

Zu unterscheiden von der Frage der korrespondierenden Bilanzierung eines Lebenssachverhalts ist die Frage der Qualifizierung des Sachverhalts selbst. Dies hat stets einheitlich zu geschehen.

Beispiel 4:

Die bilanzielle Zurechnung eines Gegenstands muss im Hinblick auf alle Beteiligten einheitlich beurteilt werden. So kann ein Leasinggegenstand nur entweder dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zugerechnet werden; es ist hingegen nicht möglich, ihn beiden oder keinem von beiden zuzurechnen. Gleiches gilt für das Treugut bei einem Treuhandverhältnis (glA Ross, Rechtsgeschäftliche Treuhandverhältnisse im Jahres- und Konzernabschluss, 1994, 125).

511 bb) Keine korrespondierende Bilanzierung bei der Betriebsaufspaltung

Schrifttum: *Schallmoser*, Flugzeuge, Betriebsaufspaltung und Liebhaberei – Zum Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zwischen einer Betriebskapitalgesellschaft und mehreren Besitzpersonengesellschaften, DStR 1997, 49; *Hoffmann*, Bilanzierung bei Betriebsaufspaltung, StuB 2010, 249; *Bode*, Anm. zu BFH X R 42/08, FR 2011, 1004; *Tiedchen*, Anschaffungskosten als ungeeignetes Aktivierungskriterium für Forderungen, StuW 2015, 281.

Keine korrespondierende Bilanzierung: Bei Bestehen einer Betriebsaufspaltung gibt es ebenfalls keinen allgemeinen Grundsatz, dass Besitz- und Betriebsunternehmen durchgängig korrespondierend bilanzieren müssten. Besitz- und Betriebsunternehmen sind zwei eigenständige Unternehmen, die ihren Gewinn jeweils selbständig ermitteln. Für sie gilt daher auch, dass die bilanziellen Auswirkungen eines jeden Geschäftsvorfalles für jedes Unternehmen gesondert zu beurteilen sind.

BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714 (716); BFH v. 17.7.1991 – I R 98/88, BStBl. II 1992, 246 (247 f.); BFH v. 26.11.1998 – IV R 52/96, BStBl. II 1999, 547 (550); BFH v. 12.2.2015 – IV R 63/11, BFH/NV 2015, 832 Rz. 29; *Schiessl/Brinkmann in Lüdicke/Sistermann*, Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl. 2018, § 4 Rz. 159; *Dehmer*, Die Betriebsaufspaltung, 5. Aufl. 2023, § 5 Rz. 117; *Tiedchen*, StuW 2015, 281 (285); grds. ebenso, aber einschränkend für die Teilwertabschreibung eigenkapitalersetzender Gesellschafterdarlehen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416 (418); vgl. auch *Schallmoser*, DStR 1997, 49 (51); *Hoffmann*, StuB 2010, 249.

Korrespondierende Beurteilung des Sachverhalts: Zur korrespondierenden Beurteilung des jeweiligen Lebenssachverhalts vgl. Anm. 510 aE. Das dort Gesagte gilt auch im Rahmen einer Betriebsaufspaltung. Insoweit ist es vorzuziehen, von „korrespondierender Beurteilung“ zu sprechen. Einen Fall korrespondierender Beurteilung des Sachverhalts betrifft bspw. auch die Entsch. des BFH v. 17.11.1992 (VIII R 36/91, BStBl. II 1993, 233 [234 f.]): Die betriebliche Nutzung eines Grundstücks durch die Betriebsgesellschaft hat zwingend zur Folge, dass das Grundstück bei dem Besitzunternehmen zum BV gehört. Auch darf die ND eines WG nicht im Besitzunternehmen anders geschätzt werden als in der Betriebsgesellschaft (BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714 [716]; *Dehmer*, Die Betriebsaufspaltung, 5. Aufl. 2023, § 5 Rz. 118).

Die korrespondierende Beurteilung setzt jedoch die allgemeinen Regeln des Handels- und Steuerbilanzrechts nicht außer Kraft (*Dehmer*, Die Betriebsaufspaltung, 5. Aufl. 2023, § 5 Rz. 118). So führt das Bestehen einer Betriebsaufspaltung zB nicht zu einer vorzeitigen Gewinnrealisierung. Bei Gewinnausschüttungen der Betriebs-GmbH ist folglich die Passivierung der Ausschüttungsverpflichtung unabhängig von der Aktivierung des Gewinnanspruchs des Besitzunternehmens zu beurteilen.

BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714 (716); *Dehmer*, Die Betriebsaufspaltung, 5. Aufl. 2023, § 5 Rz. 118; zur Aktivierung des Gewinnanspruchs beim Besitzunternehmen vgl. BFH v. 31.10.2000 – VIII R 85/94, BStBl. II 2001, 185; BFH v. 31.10.2000 – VIII R 19/94, BFH/NV 2001, 447.

Ebenso führt der Umstand, dass Zuführungsbeträge einer Betriebsgesellschaft zu einer Pensionsrückstellung, die auf die Hinterbliebenenversorgung des GesGf. entfallen, als vGA angesehen werden, nicht dazu, dass die Anwartschaft auf die Hinterbliebenenversorgung sogleich von dem Betriebsunternehmen zu aktivieren ist (BFH v. 23.3.2011 – X R 42/08, BStBl. II 2012, 188; zust. *Bode*, FR 2011, 1004).

Auch ist bei der Bewertung von Forderungen das Vorsichtsprinzip zu beachten (BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714 [716]).

cc) Korrespondierende Bilanzierung bei Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern

Schrifttum: *Döllner*, Die Steuerbilanz der Personenhandelsgesellschaft als konsolidierte Bilanz einer wirtschaftlichen Einheit, DStZ/A 1974, 211; *Uelner*, Der Mitunternehmergewinn als Betriebsvermögensmehrung des Mitunternehmers, JbFStR 1978/79, 300; *Döllner*, Die Bilanzen der Personenhandelsgesellschaft und ihrer Gesellschafter – Chaos oder System?, DStZ 1980, 259; *Döllner*, Neues Steuerrecht der Personengesellschaft, DStZ 1983, 179; *Sieker*, Eigenkapital und Fremdkapital der Personengesellschaft, Köln 1991; *Raupach*, Konsolidierte oder strukturierte Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft oder additive Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Mitunternehmer mit oder ohne korrespondierende Bilanzierung?, DStZ 1992, 692; *L. Schmidt*, Bemerkungen zur jüngsten Rechtsprechung des BFH zu § 15a EStG und deren möglichen Konsequenzen, DStZ 1992, 702; *Kusterer*, Imparitätsprinzip in der Sonderbilanz des Mitunternehmers, DStR 1993, 1209; *Lang*, Zur Subjektfähigkeit von Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht, in *Raupach/Uelner* (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 291; *Schulze zur Wiesche*, Die Rechtsprechung des BFH der letzten zwei Jahre zur steuerlichen Behandlung des Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters einer Personengesellschaft, FR 1993, 37; *Gosch*, Die Personengesellschaft und die Pensionszusage, DStZ 1994, 193; *Groh*, Die Bilanzen der Mitunternehmerschaft, StW 1995, 383; *Gschwendtner*, Veräußerung eines Kommanditanteils und negatives Kapitalkonto in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft, DStR 1995, 914; *Dreher*, Zur sog. korrespondierenden Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften, DStZ 1996, 139; *Groh*, Trennungs- und Transparenzprinzip im Steuerrecht der Personengesellschaften, ZIP 1998, 89; *Paus*, Pensionszusagen bei Personengesellschaften, FR 1999, 121; *G. Söffing*, Pensionsrückstellung für Personengesellschafter, BB 1999, 40, 96; *Lindwurm*, Gewinnverteilung und Gewinnfeststellung bei der Kumulation von stillen Gesellschaften, DStR 2000, 53; *Röhrig/Doege*, Das Kapital der Personengesellschaften im Handels- und Ertragsteuerrecht, DStR 2006, 489; *Kahle*, Die Sonderbilanz bei der Personengesellschaft, FR 2012, 109; *Kahle*, Die Steuerbilanz der Personengesellschaft, DStZ 2012, 61; *Wichmann*, Fragen im Zusammenhang mit der Sonderergebnisermittlung und Verfassungsrecht, DStR 2012, 2513; *Herbst/Stegemann*, Zur Reichweite der korrespondierenden Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften, DStR 2013, 176; *Herbst/Stegemann*, Neues zur korrespondierenden Bilanzierung, DStR 2017, 2081; *Lauer*, Die steuerliche Behandlung des Forderungsverzichts eines Personengesellschafters, DStR 2021, 2333; *Kahle/Kopp*, Forderungsverzicht auf Gesellschaftendarlehen bei Personen- und Kapitalgesellschaften, DB 2024, 133.

(1) Zweistufige Ermittlung der Einkünfte des Gesellschafters

512

Die gewerblichen Einkünfte eines Gesellschafters einer Personenhandelsgesellschaft bestimmen sich, sofern der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist, nach seinem Gewinnanteil entsprechend dem Erg. der aus der HBil. abgeleiteten StBil. der Gesellschaft (erste Gewinnermittlungsstufe) zzgl. allfälliger – im Rah-

men der ersten Gewinnermittlungsstufe vom Gewinn der Gesellschaft abgezogener – Sondervergütungen sowie des sonstigen Erg. der Sonderbilanz (zweite Gewinnermittlungsstufe).

BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (697); BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219 (225); BFH v. 21.12.2017 – IV R 44/14, BFH/NV 2018, 407 Rz. 22; Gosch, DStZ 1994, 193 (194); Gschwendtner, DStR 1995, 914 (915); Groh, ZIP 1998, 89 (94); Söffing, BB 1999, 40 (41); Kahle, FR 2012, 109; Kahle, DStZ 2012, 61; Herbst/Stegemann, DStR 2013, 176 (177); Lauer, DStR 2021, 2333 (2334); Bode in Brandis/Heuermann, § 15 Rz. 447 (8/2023); Krumm in Kirchhof/Seer, 24. Aufl. 2025, § 15 Rz. 227; Wacker in Schmidt, 44. Aufl. 2025, § 15 Rz. 401.

In der ersten Gewinnermittlungsstufe sind dabei auch die Erg. einer eventuell bestehenden Ergänzungsbilanz des Gesellschafters einzubeziehen.

BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706 (709); Groh, StuW 1995, 383; Groh, ZIP 1998, 89 (94); Gschwendtner, DStR 1995, 914 (915); Kahle, FR 2012, 109; Kahle, DStZ 2012, 61 (62); Herbst/Stegemann, DStR 2013, 176 (177); Lauer, DStR 2021, 2333 (2334); Bode in Brandis/Heuermann, § 15 Rz. 447 (8/2023); Wacker in Schmidt, 44. Aufl. 2025, § 15 Rz. 401.

Das SonderBV ist im Rahmen einer Sonderbilanz zu erfassen, für die ebenso wie für die StBil. der Gesellschaft die Regeln des BV-Vergleichs gelten.

BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376); Gosch, DStZ 1994, 193 (195); Bode in Brandis/Heuermann, § 15 Rz. 445 (8/2023); Krumm in Kirchhof/Seer, 24. Aufl. 2025, § 15 Rz. 235.

Zwar ist der Gesellschafter selbst idR nicht buchführungs- und bilanzierungspflichtig (Wichmann, DStR 2012, 2513 [2515]). Die hM nimmt jedoch an, dass die Personenhandelsgesellschaft insoweit buchführungspflichtig sei.

BFH v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418 Rz. 24; Kahle, DStZ 2012, 61 (63); vgl. auch Wichmann, DStR 2012, 2513 (2517).

513 (2) Methode der Ermittlung der Einkünfte

Additive Gewinnermittlung mit korrespondierender Bilanzierung: Nach Ansicht der Rspr. und der hM im Schrifttum sind die Erg. der StBil. der Gesellschaft und der Sonder- und Ergänzungsbilanzen des Gesellschafters zusammenzurechnen, wobei aber die Gesellschaft in ihrer StBil. und der Gesellschafter in seiner Sonderbilanz stets korrespondierend zu bilanzieren haben.

BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219 (225); BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174 (176); BFH v. 21.12.2017 – IV R 44/14, BFH/NV 2018, 407 Rz. 27; BFH v. 23.3.2023 – IV R 8/20 (IV R 7/17), BFH/NV 2023, 2132 Rz. 32; Lindwurm, DStR 2000, 53 (60); Röhrig/Doege, DStR 2006, 489 (493); Kahle, FR 2012, 109; Kahle, DStZ 2012, 61 (64); Herbst/Stegemann, DStR 2013, 176 (177); Herbst/Stegemann, DStR 2017, 2081; Lauer, DStR 2021, 2333 (2334); Bode in Brandis/Heuermann, § 15 Rz. 449 (8/2023); Kahle/Kopp, DB 2024, 133 (137); Krumm in Kirchhof/Seer, 24. Aufl. 2025, § 15 Rz. 240; Wacker in Schmidt, 44. Aufl. 2025, § 15 Rz. 404; zu Ausnahmen von dem Gebot der korrespondierenden Bilanzierung Herbst/Stegemann, DStR 2013, 176 (179).

Dabei wird zT von einer „Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft“ gesprochen.

BFH v. 24.8.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617 Rz. 41; BFH v. 16.3.2017 – IV R 1/15, BStBl. II 2017, 943 Rz. 39; Lauer, DStR 2021, 2333 (2334); Bode in Brandis/Heuermann,

§ 15 Rz. 444 (8/2023); *Kahle/Kopp*, DB 2024, 133 (137); *Wacker* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 15 Rz. 401.

In dieser Gesamtbilanz wird eine Forderung des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft funktional zu stl. Eigenkapital.

BFH v. 24.8.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617 Rz. 41; BFH v. 16.11.2023 – IV R 28/20, BStBl. II 2024, 258 Rz. 35, 41; *Herbst/Stegemann*, DStR 2017, 2081; *Lauer*, DStR 2021, 2333 (2334); *Kahle/Kopp*, DB 2024, 133 (137).

Daher findet das Imparitätsprinzip, das gerade zu unterschiedlicher Bilanzierung bei Schuldner und Gläubiger einer Forderung führen kann (s. Anm. 510), im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter keine Anwendung.

BFH v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871 (874); BFH v. 16.3.2017 – IV R 1/15, BStBl. II 2017, 943 Rz. 39; vgl. auch BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942 (944); BFH v. 16.11.2023 – IV R 28/20, BStBl. II 2024, 258 Rz. 35; *Lang*, FS Schmidt, 1993, 291 (303 f.); *Gosch*, DStZ 1994, 193 (194); *Kahle*, FR 2012, 109 (111); *Herbst/Stegemann*, DStR 2013, 176 (177); *Lauer*, DStR 2021, 2333 (2334); *Kahle/Kopp*, DB 2024, 133 (138).

Auch war eine Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber ihrem Gesellschafter nicht gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 aF abzuzinsen.

BFH v. 24.8.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617 Rz. 41; *Kahle*, FR 2012, 109 (111); *Herbst/Stegemann*, DStR 2017, 2081 (2082).

Passiviert die Gesellschaft eine Rückstellung für eine Pensionsverpflichtung gegenüber einem Gesellschafter, hat dieser in gleicher Höhe einen Anspruch in seiner Sonderbilanz zu aktivieren (*Kahle*, FR 2012, 109 [111]; *Herbst/Stegemann*, DStR 2017, 2081; vgl. auch BFH v. 12.12.2023 – VIII R 17/20, BFH/NV 2024, 571 Rz. 33 f.).

Die korrespondierende Bilanzierung endet mit der Beendigung der Gesellschaft oder dem Ausscheiden des Gesellschafters aus der Gesellschaft (BFH v. 16.3.2017 – IV R 1/15, BStBl. II 2017, 943; BFH v. 16.11.2023 – IV R 28/20, BStBl. II 2024, 258 Rz. 35, 38; *Lauer*, DStR 2021, 2333 [2334]). Zu diesem Zeitpunkt ist seine Sonderbilanz aufzulösen, weil er nicht mehr Mitunternehmer und nicht mehr am BV der Gesellschaft beteiligt ist (BFH v. 6.3.2014 – IV R 14/11, BStBl. II 2014, 624 Rz. 29). Sie ist allerdings – nur – für nachträgliche Einkünfte des Gesellschafters korrespondierend fortzuführen (BFH v. 6.3.2014 – IV R 14/11, BStBl. II 2014, 624, für die Bilanzierung von Pensionsansprüchen eines Gesellschafters).

Einstweilen frei.

514

d) Subjektive Zurechnung von Aktiva und Passiva

aa) Zurechnung von Wirtschaftsgütern

Schrifttum: *Seeliger*, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, Stuttgart 1962; *Stengel*, Die persönliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht, Rheinfelden/Berlin 1990; *Körner/Weiken*, Wirtschaftliches Eigentum nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG, BB 1992, 1033; *Weber-Grellet*, Drittaufwand – Konsequenzen aus dem Beschluß des Großen Senats vom 30.1.1995 GrS 4/92, DB 1995, 2550; *Mellwig/Weinstock*, Die Zurechnung von mobilen Leasingobjekten nach deutschem Handelsrecht und den Vorschriften des IASC, DB 1996, 2345; *Weber-Grellet*, Realisationsprinzip und Rückstellungen unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung, DStR 1996, 896; *Joussen*, Das wirtschaftliche Eigentum an Gebäuden, WPg 1999, 388; *Kort*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 EStG – Plädoyer für dessen Aufgabe, FR 2001, 53; *Schmid/Stoll*, Steuerliche Behandlung des echten Wertpapierpensionsgeschäfts nach dem Dividendenstripping-Urteil des BFH, DStR

2001, 2137; *Mayer*, Wirtschaftliches Eigentum in der Steuerbilanz, WPg 2003, 925; *Hoffmann/Lüdenbach*, Umsatzrealisierung bei strukturierten Geschäftsmodellen, DStR 2005, 1331; *Kempermann*, Wirtschaftliches Eigentum und Realisationszeitpunkt, StbJb. 2008/2009, 243; *Künkele/Zwirner*, BilMoG: Handelsrechtliche Reform mit steuerlichen Konsequenzen?, DStR 2009, 1277; *Wüstemann/Wüstemann*, Maßgeblichkeit der handelsbilanziellen wirtschaftlichen Zurechnung für die Steuerbilanz, BB 2012, 3127; *Stümpges*, Substanzerhaltungspflicht und -anspruch aus handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht am Beispiel des Hotelgeschäfts, DB 2013, 368; *Deubert/Lewe*, Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums beim Erwerb von GmbH-Anteilen, BB 2014, 1835; *Seidler*, Aufdeckung stiller Reserven mittels erbbaurechtlicher Gestaltungen in der handelsbilanziellen Praxis, BB 2014, 171; *Knobloch/Baumeister*, Realisationszeitpunkt für den Verkäufer beim Versandungskauf: Zum Spannungsverhältnis von Gefahrübergang und Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums, DStR 2015, 2403; *Baumeister/Knobloch*, Streitfragen zur käuferseitigen Aktivierbarkeit beim Versandungskauf, WPg 2016, 556; *Feldgen*, Übertragung von Beteiligungen mit gegenläufiger Put- und Call-Option, StuB 2016, 819; *Weber-Grellet*, Bauten auf fremdem Grund und Boden – ein bilanzsteuerrechtliches Trauerspiel, BB 2016, 2220; *Bär/Disser*, Handelsrechtliche Abbildung von Vertragsanpassungen bei Schuldinstrumenten, WPg 2017, 996; *Kowanda*, Die ertragsteuerliche Behandlung der Ehegatten- (und Lebenspartner-)Grundstücksgemeinschaft, DStR 2017, 961; *Scheller*, Die Bilanzierung im Palettentauschsystem, DStR 2017, 894; *J. Wüstemann/Backes/Schober*, Grundsätze wirtschaftlicher Vermögenszurechnung bei Leasinggeschäften im Lichte der neueren Rechtsprechung, BB 2017, 1963; *Deubert/Lewe*, Bilanzierung von Software beim Anwender nach HGB – Besonderheiten bei Cloud-Lösungen, BB 2019, 811.

515 (1) Maßgeblichkeit des sog. wirtschaftlichen Eigentums

Ebenso wie der Kaufmann in der HBil. hat der Stpfl. in der StBil. seine, also die ihm zuzurechnenden WG auszuweisen (BFH v. 25.7.2012 – I R 101/10, BStBl. II 2013, 165 [167]; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.145). Ein WG, das dem Stpfl. nicht zuzurechnen ist, darf er nicht in seiner Bilanz ausweisen. Es fehlt insoweit für den Stpfl. an der konkreten Aktivierungsfähigkeit (s. Anm. 500).

WG sind grds. in der Bilanz des Eigentümers auszuweisen; anders jedoch dann, wenn sie einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. für die handelsrechtl. Rechnungslegung § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB; vgl. auch Art. 6 Abs. 1 Buchst. h der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19). Im Zweifel ist also die wirtschaftliche Zurechnung – häufig auch als „wirtschaftliches Eigentum“ bezeichnet – maßgeblich.

BFH v. 12.9.1991 – III R 233/90, BStBl. II 1992, 182 (183); BFH v. 15.10.1996 – VIII R 44/94, BStBl. II 1997, 533 (534); BFH v. 15.7.1997 – VIII R 56/93, BStBl. II 1998, 152 (155); BFH v. 7.10.1997 – VIII R 63/95, DStRE 1998, 541 (542); *Körner/Weiken*, BB 1992, 1033; *Mellwig/Weinstock*, DB 1996, 2345 (2346); *Justenhoven/Meyer* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 5; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 516 (7/2024); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 152.

515a (2) Begriff des wirtschaftlichen Eigentums

Wirtschaftlicher Eigentümer ist nach der in Anlehnung an *Seeliger* (Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, 1962, 89 f.) entwickelten Rspr. – der der Wortlaut des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO angepasst wurde (vgl. BMF v. 1.10.1976 – IV A 7 - S 0015-30/76, BStBl. I 1976, 576 [582]; *Weber-Grellet*, BB 2016, 2220 [2223]) – derjenige, der die tatsächliche Sachherrschaft über ein WG in der Weise ausübt, dass er den zivilrechtl. Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung darauf ausschließen kann.

BFH v. 12.4.2000 – X R 20/99, BFH/NV 2001, 9 (10); BFH v. 18.7.2001 – X R 15/01, BStBl. II 2002, 278; BFH v. 18.7.2001 – X R 39/97, BStBl. II 2002, 284; BFH v. 20.11.2003 – III R 4/02, BStBl. II 2004, 305 (306); BFH v. 22.7.2008 – IX R 61/05, BFH/NV 2008, 2004 (2005); BFH v. 22.9.2016 – IV R 1/14, BStBl. II 2017, 171 Rz. 20; ebenso *Feyock/Heintel*, ZUM 2008, 179 (183); *Feldgen*, StuB 2016, 819; *Weber-Grellet*, BB 2016, 2220 (2223); *Kowanda*, DStR 2017, 961 (962); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.146; *Herbsthofer*, DStR 2024, 1272 (1276); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 515, 517 (7/2024).

(3) Tatsächliche Sachherrschaft über das Wirtschaftsgut

515b

Die tatsächliche Sachherrschaft über ein WG übt dabei idR derjenige aus, der im Besitz der Sache ist und Gefahr, Nutzen und Lasten trägt.

BFH v. 18.7.2001 – X R 39/97, BStBl. II 2002, 284; BFH v. 10.8.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58 (60); BFH v. 1.2.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407; BFH v. 22.9.2016 – IV R 1/14, BStBl. II 2017, 171 Rz. 20; *Weber-Grellet*, DStR 1996, 896 (897); *Joussen*, WPg 1999, 388 (392); *Hoffmann/Lüdenbach*, DStR 2005, 1331 (1333); *Deubert/Lewe*, BB 2014, 1835; *Weber-Grellet*, BB 2016, 2220 (2223); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.147; *Justenhoven/Meyer* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 6; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 152; einschränkend insoweit aber BFH v. 12.9.1991 – III R 233/90, BStBl. II 1992, 182 (184); vgl. auch BFH v. 18.5.2006 – III R 25/05, BFH/NV 2006, 1747 (kein wirtschaftliches Eigentum des Verkäufers bis zum Übergang von Besitz, Nutzungen und Lasten, wenn das zivilrechtl. Eigentum schon auf den Käufer übergegangen ist).

Soweit in diesem Zusammenhang häufig von Eigenbesitz gesprochen wird, ist allerdings nicht der Eigenbesitz iSd. § 854 BGB gemeint, sondern Besitz in Erwartung des Eigentumserwerbs (BFH v. 1.2.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407; BFH v. 22.9.2016 – IV R 1/14, BStBl. II 2017, 171 Rz. 20).

(4) Kein Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers

515c

Kennzeichnend für das Auseinanderfallen von zivilrechtl. und wirtschaftlichem Eigentum ist der Umstand, dass ein Herausgabeanspruch des zivilrechtl. Eigentümers nicht besteht oder wirtschaftlich bedeutungslos ist.

BFH v. 12.4.2000 – X R 20/99, BFH/NV 2001, 9 (10); BFH v. 18.7.2001 – X R 15/01, BStBl. II 2002, 278; BFH v. 18.7.2001 – X R 39/97, BStBl. II 2002, 284; BFH v. 2.6.2016 – IV R 23/13, BFH/NV 2016, 1433 Rz. 30; *Seeliger*, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, 1962, 90; *Rüber/Angloher*, FR 2008, 498 (499); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.146; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 517 (7/2024).

Nicht ausreichend ist es hingegen, dass der Herausgabeanspruch des zivilrechtl. Eigentümers nur für eine bestimmte Zeit (zB die Lebensdauer des Besitzers des WG) ausgeschlossen ist.

BFH v. 12.4.2000 – X R 20/99, BFH/NV 2001, 9 (10); *Seeliger*, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, 1962, 64.

(5) Substanz des Wirtschaftsguts steht dem wirtschaftlichen Eigentümer zu

515d

Der wirtschaftliche Eigentümer „verbraucht“ das WG aufgrund seiner Nutzungsbefugnis (aA *Stengel*, Die persönliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht, 1990, 150). Damit steht ihm die Substanz des WG zu.

Beispiel 1:

Der Mieter oder Pächter einer Sache ist grds. nicht deren wirtschaftlicher Eigentümer, da der Vermieter oder Verpächter einen Herausgabeanspruch hat, den er nach Ablauf der Miet- oder Pachtzeit geltend machen wird (vgl. auch BFH v. 29.3.2007 – IX R 14/06, BFH/NV 2007, 1471; BFH v. 23.9.2009 – IX B 84/09, BFH/NV 2010, 395; *Fischer in HHSp.*, § 39 AO Rz. 137 [2/2018]; *Stümpges*, DB 2013, 368 [369]). Bei einem Miet- oder Pachtvertrag, der für eine Zeit abgeschlossen wird, die der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Miet- oder Pachtsache entspricht, ist der Mieter oder Pächter hingegen als wirtschaftlicher Eigentümer der Miet- oder Pachtsache anzusehen, da diese nach Ablauf der Miet- oder Pachtzeit wirtschaftlich verbraucht ist und dem bestehenden Herausgabeanspruch des Vermieters oder Verpächters daher kein Wert beizumessen ist (vgl. FG Saarl. v. 9.5.2012 – 2 K 1073/10, EFG 2012, 1630, rkr.; *Fischer in HHSp.*, § 39 AO Rz. 148 [2/2018]).

Nach verbreiteter Auffassung muss allerdings neben der Substanz auch der Ertrag des WG dem wirtschaftlichen Eigentümer zustehen.

BGH v. 6.11.1995 – II ZR 164/94, BB 1996, 155 (156); BFH v. 29.3.2007 – IX R 14/06, BFH/NV 2007, 1471; BFH v. 2.6.2016 – IV R 23/13, BFH/NV 2016, 1433 Rz. 31; FG Saarl. v. 9.5.2012 – 2 K 1073/10, EFG 2012, 1630, rkr.; *Stengel*, Die persönliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht, 1990, 155; *J. Wüstemann*/S. Wüstemann, BB 2012, 3127; *J. Wüstemann/Backes/Schober*, BB 2017, 1963.

Dagegen wird jedoch zu Recht eingewandt, dass der Ertrag eines WG häufig beim zivilrechtl. Eigentümer verbleibt, obwohl man wegen des Verbrauchs der Substanz durch den Nutzenden diesem die Sache als wirtschaftliches Eigentum zurechnen muss (*Schulze-Osterloh in Baumbach/Hueck*, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 90).

Beispiel 2:

Im Fall der Vermietung eines Gegenstands für einen seiner betriebsgewöhnlichen ND entsprechenden Zeitraum liegt das wirtschaftliche Eigentum beim Mieter, der die Substanz verbraucht, obwohl der Ertrag der Sache in Form des Mietzinses dem zivilrechtl. Eigentümer zusteht.

Dementsprechend betont der BFH daher zutr., dass die stl. Zurechnung eines WG auf einen anderen als den zivilrechtl. Eigentümer voraussetzt, dass die Substanz des WG auf jenen übergeht (BFH v. 22.9.2016 – IV R 1/14, BStBl. II 2017, 171 Rz. 20).

Nicht zuzustimmen ist der Ansicht, dass die Annahme wirtschaftlichen Eigentums stets ausgeschlossen sei, wenn der Nutzende laufende Zahlungen an den zivilrechtl. Eigentümer zu zahlen hat (so aber *Joussen*, WPg 1999, 388 [395]). Ein Grundsatz, dass man für sein Eigentum nicht zu zahlen habe (so *Joussen*, WPg 1999, 388 [395]), existiert nicht, wie sich schon daran zeigt, dass auch der Erwerb von Eigentum durch Kauf mit einer Zahlung verbunden ist. Zudem ist in Rspr. und Schrifttum allg. anerkannt, dass auch dem Leasingnehmer, der für die Nutzung des Leasinggegenstands laufende Leasingzahlungen leistet, unter bestimmten Umständen der Leasinggegenstand wirtschaftlich zuzurechnen ist (grundlegend BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264; s. auch Anm. 1190).

515e (6) **Abgesicherte rechtliche Position des wirtschaftlichen Eigentümers**

Die wirtschaftliche Zurechnung setzt eine rechtl. abgesicherte Position des wirtschaftlichen Eigentümers voraus, dh., es bedarf eines wirksamen Rechtsverhältnisses, auf dessen Grundlage er die Sachherrschaft über das Gut ausübt.

Justenhoven/Meyer in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 5; nur für die handelsrechtl., nicht aber für die strechtl. Rechnungslegung ebenso *Mayer*, WPg 2003, 925 (930 ff.).

Die rechtl. gesicherte Position muss allerdings nicht auf den Erwerb gerichtet sein (so aber *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.146). Der wirtschaftliche Eigentümer muss auch nicht befugt sein, das WG zu veräußern oder zu belasten.

BFH v. 18.11.1970 – I 133/64, BStBl. II 1971, 133 (135); BFH v. 14.11.1974 – IV R 3/70, BStBl. II 1975, 281 (283); BFH v. 30.5.1984 – I R 146/81, BStBl. II 1984, 825 (827); BFH v. 27.11.1996 – X R 92/92, BStBl. II 1998, 97 (98); BFH v. 18.9.2003 – XI R 21/01, BFH/NV 2004, 306 (307); *Mayer*, WPg 2003, 925 (930 f.); *Feldgen*, StuB 2016, 819; *Justenhoven/Meyer* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 6; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 517 (7/2024).

(7) Verhältnis zu § 39 AO

516

Die wirtschaftliche Zurechnung nach Abs. 1 iVm. den GoB in Gestalt der Regelung des § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB ist uE als *lex specialis* gegenüber der allgemeinen stl. Zurechnungsvorschrift § 39 AO anzusehen.

GLA *Körner/Weiken*, BB 1992, 1033 (1037); *Kort*, FR 2001, 53 (54); *Schmid/Stoll*, DStR 2001, 2137 (2142 f.); *Kowanda*, DStR 2017, 961 (962); *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 39 AO Rz. 11 (5/2024); wohl auch BFH v. 7.10.1997 – VIII R 63/95, BFH/NV 1998, 1202 (1203); BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741 (742); *Weber-Grellet*, BB 2016, 2220 (2223); *J. Wüstemann/Backes/Schober*, BB 2017, 1963; ähnlich *J. Wüstemann/S. Wüstemann*, BB 2012, 3127; aA *Mayer*, WPg 2003, 925 (934 ff.); *Kempermann*, StbJb. 2008/2009, 243; *Künkele/Zwirner*, DStR 2009, 1277 (1279); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 515 (7/2024); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 151; offengelassen von BFH v. 1.2.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407.

Abs. 1 iVm. den GoB enthält besondere Regelungen für die stl. Gewinnermittlung, die nach der allgemeinen Gesetzssystematik den für alle Einkunftsarten geltenden Vorschriften der AO vorgehen.

(8) Bedeutung der Zurechnung

517

Die Frage der wirtschaftlichen Zurechnung eines WG hat zunächst Bedeutung für die Bilanzierung dem Grunde nach. Bilanziert wird das WG von demjenigen, dem es wirtschaftlich zuzurechnen ist.

In der Folge kommt der wirtschaftlichen Zurechnung Bedeutung für den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei Veräußerungsgeschäften zu, denn realisiert ist ein Gewinn nicht erst mit Übergang des zivilrechtl. Eigentums, sondern bereits dann, wenn das veräußerte Gut dem Erwerber und nicht mehr dem Veräußerer wirtschaftlich zuzurechnen ist (*Hoffmann/Lüdenbach*, DStR 2005, 1331 [1333]; *Kempermann*, StbJb. 2008/2009, 243 [244]). Das ist der Fall, wenn der Veräußerer seine Hauptpflicht aus dem Kaufvertrag – Übergabe der Sache und Übergang der Preisgefahr auf den Erwerber (*Kempermann*, StbJb. 2008/2009, 243 [247]) – erfüllt hat.

Die Kaufpreisforderung des Verkäufers ist zu diesem Zeitpunkt mit hinreichender Sicherheit entstanden; sie wird nur noch durch die allfällige Geltendmachung von Gewährleistungsansprüchen oder die mögliche Zahlungsunfähigkeit des Käufers gefährdet (BFH v. 29.11.1973 – IV R 181/71, BStBl. II 1974, 202 [204]; *Weber-Grellet*, DStR 1996, 896 [897]). Der Verkäufer hat sie nach dem Realisationsprinzip somit zu aktivieren. Entsprechend muss der verkaufte Gegenstand bei ihm ausgebucht werden, da er nicht gleichzeitig die verkaufte Sache und die Kaufpreisforderung ausweisen darf. Der verkaufte Gegenstand kann dann nur – weil ihm wirtschaftliche zuzurechnen – in der Bilanz des Käufers aktiviert werden (vgl. *Knob-*

loch/Baumeister, DStR 2015, 2403; *Baumeister/Knobloch*, WPg 2016, 556, zum Versendungskauf).

518 bb) Zurechnung von Schulden

Grundsatz: Die wirtschaftliche Zurechnung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen ist, anders als die wirtschaftliche Zurechnung von WG, kaum Gegenstand der Diskussion. Dies hat seinen Grund darin, dass eine Verbindlichkeit oder eine Rückstellung losgelöst von der Person eines Verpflichteten nicht vorstellbar ist, so dass sich die Frage der Zurechnung einer Schuld stets von selbst beantwortet, wenn die Voraussetzungen der Bilanzierung einer Verbindlichkeit oder Rückstellung – die eben nur in der Person eines Stpfl. und nicht abstrakt geprüft werden können – vorliegen. Dabei besteht gegenüber Forderungen – die ebenfalls durch das Band zwischen Gläubiger und Schuldner bestimmt werden – die Besonderheit, dass sich der Schuldner einer Verbindlichkeit weniger leicht austauschen lässt als der Gläubiger einer Forderung, mit der Folge, dass eine Verbindlichkeit im Zweifel sowohl vom rechtl. als auch von einem wirtschaftlich zur Erfüllung verpflichteten Stpfl. zu bilanzieren ist (ähnlich *Justenhoven/Meyer* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 81).

Sonderfall Gesamtschuldnerschaft: Gesamtschuldnerschaft bedeutet gem. § 421 BGB, dass mehrere eine Leistung in der Weise schulden, dass jeder einzelne verpflichtet ist, die Leistung zu bewirken, der Gläubiger sie jedoch insgesamt nur einmal fordern darf.

Im Zweifel hat jeder der Gesamtschuldner die Verbindlichkeit in voller Höhe zu passivieren, aber gleichzeitig allfällige Ausgleichsforderungen gegen die anderen Gesamtschuldner, soweit sie werthaltig sind, zu aktivieren (zweifelnd *Hoffmann*, StuB 2010, 165). Damit weist der Stpfl. im Erg. stets denjenigen Betrag als Passivposten aus, mit dem er letztlich wirtschaftlich belastet ist.

cc) Wichtige Anwendungsfälle beim wirtschaftlichen Eigentum

519 (1) Bauten auf fremden Grundstücken

Schrifttum: *Obermeier*, Zur Kritik an der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 30.1.1995 GrS 4/92 (BStBl. II 1995, 281), DStR 1995, 1015; *Groh*, Bauten auf fremdem Grundstück: BFH versus BFH?, BB 1996, 1487; *Eisgruber*, Bauten auf fremdem Grund und Boden, DStR 1997, 522; *Stephan*, Wirtschaftliches Eigentum bei Bauten auf fremdem Grund und Boden, DB 1997, 1049; *Neufang*, Gebäude auf fremdem Grund und Boden aus der Sicht der Steuerbilanz und der Wohnungseigentumsförderung, Inf. 1998, 705; *Obermeier/Weinberger*, Die ertragsteuerliche Behandlung von Bauten auf fremdem Grund und Boden, insbesondere die Problematik des Ehegatteneigentums, DStR 1998, 913; *Fischer*, Wirtschaftliches Eigentum am Gebäude auf fremdem Grund und Boden, DStR 2001, 2014; *Grosse*, Wirtschaftliches Eigentum an Gebäuden auf fremdem Grund und Boden, DStR 2002, 1517; *Schuster*, Wirtschaftliches Eigentum bei Bauten auf fremdem Grund und Boden, DStZ 2003, 369; *Strahl*, Wirtschaftliches Eigentum bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden und Mietereinbauten, FR 2003, 447; *Hensgens*, Wirtschaftliches Eigentum bei Bauten auf fremdem Grund und Boden, NJW 2004, 264; *Neufang/Körner*, Gebäude auf fremdem Grund und Boden versus Drittaufwand, BB 2010, 1503.

Grundsatz: Zu unterscheiden ist zwischen Scheinbestandteilen und wesentlichen Bestandteilen des Grundstücks. Bauten, die ein Stpfl. auf eigene Rechnung, aber

auf fremdem Grund und Boden errichtet, werden, sofern es sich nicht um Scheinbestandteile iSd. § 95 Abs. 1 BGB handelt, gem. §§ 93, 94 Abs. 1, 946 BGB als wesentlicher Bestandteil zivilrechtl. Eigentum des Grundstückseigentümers.

Scheinbestandteile sind Gebäude, die nur zu einem vorübergehenden Zweck (*Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 39 AO Rz. 77 [5/2024]; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 322 [12/2022]; ebenso BFH v. 12.4.2000 – X R 20/99, BFH/NV 2001, 9; sehr weitgehend insoweit BFH v. 15.9.1977 – V R 74/76, BStBl. II 1977, 886 [887]) oder in Ausübung eines dinglichen Rechts an dem Grundstück (BFH v. 12.4.2000 – X R 20/99, BFH/NV 2001, 9; *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 39 AO Rz. 77 [5/2024]; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 322 [12/2022]), zB eines Erbbaurechts (vgl. auch die Aufzählung bei *Neufang*, Inf. 1998, 705), errichtet werden. Errichtet ein Mieter Bauten und andere Anlagen auf dem gemieteten Grundstück, wird widerlegbar vermutet, dass dies nur in seinem Interesse für die Dauer des Vertragsverhältnisses und damit nur zu einem vorübergehenden Zweck geschieht (BFH v. 30.7.2009 – III R 8/07, BFH/NV 2010, 190; *Schuster*, DStZ 2003, 369 [370]). Scheinbestandteile stehen sowohl zivilrechtl. als auch wirtschaftlich im Eigentum des Errichtenden und sind von ihm als materielle WG (vgl. *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 786 [7/2024]) zu aktivieren.

Wesentliche Bestandteile des Grundstücks: Wird das errichtete Gebäude oder die errichtete Anlage wesentlicher Bestandteil des Grundstücks, so wird der Errichtende nicht schon dann dessen wirtschaftlicher Eigentümer, wenn er es mit dem Einverständnis des Grundstückseigentümers im eigenen Interesse oder auf eigene Kosten errichtet hat (*Schuster*, DStZ 2003, 369 [370]; *Fischer* in *HHSp.*, § 39 AO Rz. 158 [2/2018]; aA *Körner/Weiken*, BB 1992, 1033 [1040]). Er erlangt aber wirtschaftliches Eigentum, wenn sich die betriebsgewöhnliche ND des Gebäudes und die Dauer der Nutzungsberechtigung annähernd decken

BFH v. 7.10.1997 – VIII R 63/95, BFH/NV 1998, 1202 (1203); *Neufang/Körner*, BB 2010, 1503 (1504); *Fischer* in *HHSp.*, § 39 AO Rz. 158 (2/2018); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.150;

oder wenn er nach Beendigung der Nutzung ein Wegnahmerecht oder einen Ersatzanspruch gem. § 951 BGB hat.

BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741 (743 f.); BFH v. 20.11.2003 – III R 4/02, BStBl. II 2004, 305 (306); glA *Strahl*, FR 2003, 447 (449); vgl. auch *Grosse*, DStR 2002, 1517; *Hensgens*, NJW 2004, 264; ebenso bereits *Obermeier*, DStR 1995, 1015 (1016); *Groh*, BB 1996, 1487 (1489); *Eisgruber*, DStR 1997, 522 (529); *Stephan*, DB 1997, 1049; *Weber-Grellet*, DB 1995, 2550 (2558); *Obermeier/Weinberger*, DStR 1998, 913 (917); *Neufang*, Inf. 1998, 705 (706); *Fischer*, DStR 2001, 2014 (2015); *Neufang/Körner*, BB 2010, 1503 (1504); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.150; Sächs. FG v. 6.10.2011 – 6 K 552/09, DStRE 2012, 529 (530), rkr.; für einen Ausgleichsanspruch nach §§ 539, 581 BGB ebenso FG Berlin-Brandenb. v. 7.5.2008 – 12 K 8229/05 B, DStRE 2008, 1336 (1338), rkr.

Bei Bestehen eines Wegnahmerechts hinsichtlich des Gebäudes bzw. eines Ausgleichsanspruchs nach § 951 BGB steht dem Errichtenden die Substanz des Gebäudes zu, und zwar zunächst durch die Nutzung selbst, nach deren Beendigung dann in Form des Aufwendungsersatzanspruchs in Höhe des Zeitwerts des Gebäudes (*Groh*, BB 1996, 1487 [1489]). Der Herausgabeanspruch des zivilrechtl. Eigentümers, der das Gebäude nach Beendigung der Nutzung quasi zurückkaufen muss (*Groh*, BB 1996, 1487 [1489]; *Obermeier/Weinberger*, DStR 1998, 913 [917]), hat demgegenüber keine wirtschaftliche Bedeutung.

Wirtschaftliches Eigentum des Stpfl. an einem auf einem fremden Grundstück errichteten Gebäude ist hingegen dann zu verneinen, wenn der nach Beendigung der Nutzung zu leistende Ersatz deutlich hinter dem Zeitwert zurückbleibt (zB weniger als 75 % beträgt, vgl. *Groh*, BB 1996, 1487 [1490]) oder ganz ausgeschlossen ist,

BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741 (744); *Neufang/Körner*, BB 2010, 1503 (1505); vgl. aber für einen Fall eines stark eingeschränkten Entschädigungsanspruchs FG Köln v. 11.5.2005 – 4 K 6414/02, EFG 2007, 570; insoweit offengelassen von BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670.

wenn der Hersteller das Gebäude in der Absicht errichtet, es dem Eigentümer zuzuwenden (*Neufang/Körner*, BB 2010, 1503 [1505]) und wenn der Eigentümer dem Hersteller die Aufwendungen erstattet (*Neufang/Körner*, BB 2010, 1503 [1505]).

Auch ohne zivilrechtl. oder wirtschaftlicher Eigentümer des Bauwerks zu sein hat der Stpfl., der die Aufwendungen dafür getragen hat, diese – als „Aufwandsverteilungsposten“ – wie ein materielles WG zu aktivieren. Die Aufwendungen sind dann nach den für Gebäude geltenden Regeln abzuschreiben.

BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670; BFH v. 9.12.2012 – IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387; BFH v. 21.2.2017 – VIII R 10/14, BStBl. II 2017, 819 Rz. 17; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.150; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 786 (7/2024).

Auf diese Weise wird dem Grundsatz, dass derjenige, der Aufwendungen im betrieblichen Interesse getätigt hat, diese – hier im Wege der Verteilung auf die ND des Bauwerks – für stl. Zwecke von seinen Einkünften abziehen können muss, Rechnung getragen.

BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670 (671); BFH v. 9.12.2012 – IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387 (390); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.150; vgl. auch *Weber-Grellet*, BB 2016, 2220 (2224).

Dieser der Geltung des objektiven Nettoprinzip geschuldete Aufwandsverteilungsposten stellt jedoch kein WG dar (BFH v. 9.3.2016 – X R 46/14, BStBl. II 2016, 976 Rz. 40; aA *Weber-Grellet*, BB 2016, 2220 [2224 f.]; *Kowanda*, DStR 2017, 961 [964 f.]) und ist einem solchen auch nicht gleichzustellen; dementsprechend sind stille Reserven, die bezogen auf das Bauwerk entstanden sind, bei Beendigung der Nutzung nicht in den Aufgabegewinn des Stpfl. einzubeziehen (BFH v. 9.12.2012 – IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387 [390]; BFH v. 9.3.2016 – X R 46/14, BStBl. II 2016, 976 Rz. 40; *Kowanda*, DStR 2017, 961 [964 f.]).

519a (2) Erbbaurechte

Das Erbbaurecht ist ein dinglich gesichertes zeitlich befristetes Nutzungsrecht. Das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück wird nach zutreffender hM nicht dem Erbbauberechtigten wirtschaftlich zugerechnet.

BFH v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796; *Schubert/Hargarten* in Beck-Bil-Komm., 14. Aufl. 2024, § 247 HGB Rz. 336; vgl. auch *Seidler*, BB 2014, 171 (172). Allgemein zu dinglichen Nutzungsrechten ebenso BFH v. 2.6.2016 – IV R 23/13, BFH/NV 2016, 1433 Rz. 31.

(3) Film- und Fernsehrechte

519b

Schrifttum: *Feyock/Heintel*, Aktuelle Fragen der ertragsteuerrechtlichen Behandlung von Filmverträgen, ZUM 2008, 179; *Rüber/Angloher*, Die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums bei Film- und Fernsehfonds, FR 2008, 498; *Wassermeyer*, Medienfonds mit Schuldübernahme- bzw. Defeasance-Struktur, DB 2010, 354; *Dornheim*, Steuerliche Behandlung von Medienfonds, DStR 2011, 1793; *Elicker/Hartrott*, Zur steuerlichen Behandlung von Medienfonds mit Defeasance-Struktur, BB 2011, 1879.

Film- und Fernsehrechte, die im Auftrag eines Produktionsunternehmens entstanden sind und durch Lizenzverträge verwertet werden, sind grds. dem Produktionsunternehmen wirtschaftlich zuzurechnen.

BFH v. 14.4.2022 – IV R 39/19, BStBl. II 2022, 832; *Feyock/Heintel*, ZUM 2008, 179 (184 f.); *Rüber/Angloher*, FR 2008, 498; *Wassermeyer*, DB 2010, 354 (356 f.); *Elicker/Hartrott*, BB 2011, 1879 (1884); aA *Dornheim*, DStR 2011, 1793.

(4) Kapitalgesellschaftsanteile

519c

Schrifttum: *Mayer*, Wirtschaftliches Eigentum an Kapitalgesellschaftsanteilen, Diss., Düren 2003; *Kolbinger*, Das wirtschaftliche Eigentum an Aktien, 2008; *Kleinheisterkamp/Schell*, Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an Kapitalgesellschaftsanteilen beim Unternehmenskauf, DStR 2010, 833; *Deubert/Lewe*, Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums beim Erwerb von GmbH-Anteilen, BB 2014, 1835; *Feldgen*, Übertragung von Beteiligungen mit gegenläufiger Put- und Call-Option, StuB 2016, 819; *Loritz*, Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei nicht börsennotierten Aktien, DStR 2020, 1287.

Kapitalgesellschaftsanteile werden allg. demjenigen zugerechnet, der eine rechtl. geschützte Position innehat, die ihm gegen seinen Willen nicht entzogen werden kann, dem die mit der Beteiligung verbundenen Rechte, namentlich das Stimm- und Dividendenrecht zustehen und der die Chance bzw. das Risiko einer Wertsteigerung bzw. Wertminderung trägt.

BFH v. 9.10.2008 – IX R 73/06, BStBl. II 2009, 140 Rz. 12 ff.; BFH v. 20.7.2010 – IX R 38/09, BFH/NV 2011, 41 Rz. 14; BFH v. 24.1.2012 – IX R 69/10, BFH/NV 2012, 1099 Rz. 27; BFH v. 20.9.2024 – IX R 5/24, DStR 2024, 3075 Rz. 17; *Deubert/Lewe*, BB 2014, 1835 (1836); *Feldgen*, StuB 2016, 819 (820); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 7520 (7204); vgl. auch FG Nürnberg v. 13.12.2016 – 1 K 1214/14, EFG 2017, 1618, rkr. Rz. 220 ff.; *Loritz*, DStR 2020, 1287 (1289); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.155 mwN.

Maßgeblich sind die Umstände des Einzelfalls (BFH v. 9.10.2008 – IX R 73/06, BStBl. II 2009, 140 Rz. 16; BFH v. 20.9.2024 – IX R 5/24, DStR 2024, 3075 Rz. 18; *Deubert/Lewe*, BB 2014, 1835 [1836]). Fallen das Innehaben der Stimm- und Dividendenrechte einerseits und die Chance bzw. das Risiko einer Wertsteigerung bzw. Wertminderung andererseits auseinander, so ist letzteres maßgeblich.

FG Nürnberg v. 13.12.2016 – 1 K 1214/14, EFG 2017, 1618, rkr. Rz. 113 ff.; vgl. auch BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527 Rz. 40; BFH v. 16.4.2014 – I R 2/12, BFH/NV 2014, 1813 (V) Rz. 35 ff., insbes. Rz. 41; FG Nürnberg v. 7.6.2016 – 1 K 904/14, EFG 2017, 59, rkr. Rz. 61.

Zur Zurechnung von KapGes-Anteilen bei Auseinanderfallen von Abschluss des Kaufvertrags und dessen dinglichen Vollzug (*Signing* und *Closing*) vgl. *Kleinheisterkamp/Schell*, DStR 2010, 833.

520 (5) **Mieterein- und -umbauten: Schenbestandteile, Betriebsvorrichtungen**

Schrifttum: *Weyand/Reiter*, Ertragsteuerliche Folgen von Baumaßnahmen eines Mieters, Inf. 1995, 646; *Gschwendtner*, Mietereinbauten als Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut im Sinne des Handels- und Steuerbilanzrechts, in *Budde/Moxter/Offerhaus* (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 215; *Moxter*, Zur bilanzrechtlichen Behandlung von Mietereinbauten nach der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung, BB 1998, 259; *Neufang*, Mietereinbauten – ein neues Spannungsfeld in der Steuerberatung, Inf. 1998, 65; *Sauren*, Die neue Rechtslage bei Mietereinbauten, DStR 1998, 706; *Strahl*, Wirtschaftliches Eigentum bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden und Mietereinbauten, FR 2003, 447; *Kahle/Heinstein*, Ansatz von Grundstücken in der Steuerbilanz, DStZ 2006, 825; *Köhler/Pönicke*, Bilanzsteuerrechtliche Behandlung von Mietereinbauten, StBp. 2015, 39; *Nürnberg*, Ertragsteuerliche Behandlung von Mietereinbauten in der Bilanz des Mieters, DStR 2017, 1719; *Marx*, Bilanzierungsfragen bei Ein- und Umbauten von Mietern, StuB 2024, 409.

Begriff: Mieterein- und -umbauten sind nach einer Definition der FinVerw. „Baumaßnahmen, die der Mieter eines Gebäudes oder Gebäudeteils auf seine Rechnung an dem gemieteten Gebäude oder Gebäudeteil vornehmen läßt, wenn die Aufwendungen des Mieters nicht Erhaltungsaufwand sind“ (BMF v. 15.1.1976, BStBl. I 1976, 66; vgl. auch *Köhler/Pönicke*, StBp. 2015, 39). Solche liegen vor, wenn der Mieter (Gleiches gilt für einen Pächter) die Mietsache auf eigene Kosten verändert, zB indem er in gemieteten Räumen Zwischenwände einzieht oder vorhandene entfernt, Lastenfahrstühle oder Heizungsanlagen einbaut, Teppichboden verlegt uÄ. Derartige Ein- und Umbauten werden grds. gem. §§ 93, 94 Abs. 2, 946 BGB zivilrechtl. Eigentum des Vermieters, es sei denn, dass es sich um Scheinbestandteile iSd. § 95 Abs. 2 BGB handelte.

Scheinbestandteile sind Sachen, die nur zu einem vorübergehenden Zweck in ein Gebäude eingefügt werden. Ob von einem vorübergehenden Einfügen auszugehen ist, richtet sich nach dem Willen des Mieters (*Marx*, StuB 2024, 409 [413]). Mieterein- und -umbauten, die als Scheinbestandteile anzusehen sind, sind sowohl zivilrechtl. als auch wirtschaftlich Eigentum des Mieters und werden von ihm als bewegliche materielle WG aktiviert.

BFH v. 2.2.1990 – III R 188/85, BFH/NV 1990, 732 (733); BFH v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774 (775); BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); BFH v. 14.2.2007 – XI R 18/06, BStBl. II 2009, 957; Sächs. FG v. 6.10.2011 – 6 K 552/09, DStRE 2012, 529, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 20.8.2009 – 11 K 636/05, EFG 2010, 36, rkr.; *Weyand/Reiter*, Inf. 1995, 646; *Moxter*, BB 1998, 259 (261); *Neufang*, Inf. 1998, 65 (66); *Strahl*, FR 2003, 447 (448); *Kahle/Heinstein*, DStZ 2006, 825 (827); *Köhler/Pönicke*, StBp. 2015, 39 (43); *Nürnberg*, DStR 2017, 1719 (1720); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.151; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 3320 (7/2024); *Marx*, StuB 2024, 409 (412); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 270 „Mietereinbauten und -umbauten“.

Betriebsvorrichtungen sind Einrichtungen, die in besonderer und unmittelbarer Beziehung zu dem ausgeübten Gewerbebetrieb stehen und denen in Bezug auf die Ausübung des Gewerbebetriebs eine ähnliche Funktion wie einer Maschine zukommt.

BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II 2002, 100 (103); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (1813); BFH v. 24.3.2006 – III R 40/04, BFH/NV 2006, 2130 (2131); BFH v. 14.2.2007 – XI R 18/06 BStBl. II 2009, 957 (959); BFH v. 11.4.2019 – IV R 3/17, BFH/NV 2019, 1076 Rz. 16; *Köhler/Pönicke*, StBp. 2015, 39 (43f.); vgl. auch § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG.

Sie sind, auch wenn sie wesentliche Bestandteile des Gebäudes und somit zivilrechtl. Eigentum des Gebäudeeigentümers darstellen, gleichwohl vom Mieter als bewegliche materielle WG zu aktivieren.

BFH v. 2.2.1990 – III R 188/85, BFH/NV 1990, 732; BFH v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774; BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); FG Berlin-Brandenb. v. 20.8.2009 – 11 K 636/05, EFG 2010, 36, rkr.; Weyand/Reiter, Inf. 1995, 646 (647); Strahl, FR 2003, 447 (448); Kahle/Heinstein, DStZ 2006, 825 (827); Nürnberg, DStR 2017, 1719 (1720); Hennrichs in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.151; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 415 (7/2024); Marx, StuB 2024, 409 (412, 414); Weber-Grellet in Schmidt, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 270 „Mieterereinbauten und -umbauten“.

(6) Mieterein- und -umbauten: Sonstige wesentliche Bestandteile des Gebäudes

520a

Sofern Aufwendungen des Mieters auf die Mietsache zu wesentlichen Bestandteilen des Gebäudes führen, die weder Scheinbestandteile noch Betriebsvorrichtungen sind, ist zunächst danach zu differenzieren, ob es sich um HK oder Erhaltungsaufwand handelt.

Erhaltungsaufwand: Aufwendungen, die als Erhaltungsaufwand anzusehen sind, führen nach allgemeiner Ansicht nicht zu einem beim Mieter aktivierungsfähigen Mieterein- oder -umbau.

BFH v. 2.2.1990 – III R 188/85, BFH/NV 1990, 732; glA Kahle/Heinstein, DStZ 2006, 825 (826 f.); Nürnberg, DStR 2017, 1719; Weber-Grellet in Schmidt, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 270 „Mieterereinbauten und -umbauten“; zur Anwendung der Grundsätze des anschaffungsnahe Aufwands in diesem Zusammenhang Moxter, BB 1998, 259 (261); zum Zusammenreffen von Erhaltungsaufwand und HK Köhler/Pönicke, StBp. 2015, 39 (41 ff.).

Erhaltungsaufwand ist gegeben, wenn Teile des WG ersetzt oder modernisiert werden, ohne dass die Funktion des WG wesentlich verändert wird (Marx, StuB 2024, 409 [412]). Erhaltungsaufwand idS liegt zB vor bei dem Anbringen einer zusätzlichen Fassadenverkleidung (BFH v. 13.3.1979 – VIII R 83/77, BStBl. II 1979, 435), beim Ersetzen einer Gasradiatorenheizung durch eine Gascircoheizung (BFH v. 13.3.1979 – VIII R 83/77, BStBl. II 1979, 435), beim Ersetzen einer Kohleheizung durch eine Zentralheizung (BFH v. 24.6.1979 – VIII R 162/78, BStBl. II 1980, 7), beim Ersetzen eines Flachdachs durch ein Satteldach, wenn dadurch die Nutzungsmöglichkeit des Raumes nicht erhöht wird (Köhler/Pönicke, StBp. 2015, 39 [42]), beim Vergrößern von Fenstern (Köhler/Pönicke, StBp. 2015, 39 [42]) und beim Versetzen von Zwischenwänden (Köhler/Pönicke, StBp. 2015, 39 [42]).

Die Vereinfachungsregel der R 21.1 Abs. 2 Satz 2 EStR 2012, nach der Aufwendungen von bis zu 4.000 € pro Baumaßnahme auf Antrag als Erhaltungsaufwand zu behandeln sind, gilt dabei auch für den ein- oder umbauenden Mieter (Nürnberg, DStR 2017, 1719; aA Marx, StuB 2024, 409 [412]).

Herstellungskosten: Bei Aufwendungen, die als HK des Gebäudes zu qualifizieren sind, kommt eine Aktivierung beim Mieter jedenfalls nur dann in Betracht, wenn ein selbständiges WG entsteht (BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164 [165]). Die Rspr. verfuhr dabei in der Vergangenheit großzügig und nahm etwa bei Einbau einer Alarmanlage (BFH v. 16.2.1993 – IX R 85/88, BStBl. II 1993, 544), Anbau einer Sonnenmarkise (BFH v. 29.8.1989 – IX R 176/84, BStBl. II 1990, 430), Anbringen von Wandanstrichen (BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164), Verlegen von Fußböden (BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164

[165]), der Entfernung von Zwischenwänden (BFH v. 15.10.1996 – VIII R 44/94, BStBl. II 1997, 533) und der Installation von Elektroanlagen (BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164 [165]) selbständige WG an. Im Schrifttum werden zB auch der Einbau einer Treppe und eines Kamins oder Kachelofens als HK angesehen (Köhler/Pönicke, StBp. 2015, 39 [42]). Teilweise hat die Rspr. jedenfalls vereinzelt verlangt, dass das herzustellende WG – wenn auch nicht das Gebäude selbst – durch die Baumaßnahme in seiner Funktion bzw. seinem Wesen verändert wird (BFH v. 16.1.2007 – IX R 39/05, BStBl. II 2007, 922 [923]). Diese Einschränkung ist uE zu begrüßen.

Sofern das Vorliegen eines selbständigen WG zu bejahen ist, ist zu unterscheiden zwischen Gebäudebestandteilen, die als wirtschaftliches Eigentum des Mieters anzusehen sind, und Gebäudebestandteilen, die zwar nicht wirtschaftliches Eigentum des Mieters sind, aber in einem einheitlichen Nutzungs- oder Funktionszusammenhang mit dem Betrieb des Mieters stehen.

Wirtschaftliches Eigentum des Mieters an einem Gebäudebestandteil ist dabei in folgenden Fällen anzunehmen:

- Die betriebsgewöhnliche ND des Ein- oder Umbaus ist kürzer als die Mietzeit, so dass der Mieter den Ein- oder Umbau während der Mietzeit verbraucht.

Weyand/Reiter, Inf. 1995, 646 (647); *Gschwendtner*, FS Beisse, 1997, 215 (232); *Neufang*, Inf. 1998, 65 (67); *Köhler/Pönicke*, StBp. 2015, 39 (41); *Nürnberg*, DStR 2017, 1719 (1720); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 3321 (7/2024); *Marx*, StuB 2024, 409 (415); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 270 „Mietereinbauten und -umbauten“.

- Der Mieter ist berechtigt oder verpflichtet, den Ein- oder Umbau wieder zu entfernen.

BFH v. 15.10.1996 – VIII R 44/94, BStBl. II 1997, 533 (535); *Weyand/Reiter*, Inf. 1995, 646 (647); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 3321 [7/2024]; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 270 „Mietereinbauten und -umbauten“.

- Dem Mieter steht nach Beendigung der Mietzeit ein Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Restwerts zu.

BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164 (166); BFH v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774 (776); BFH v. 4.2.1998 – XI R 35/97, BStBl. II 1998, 542 (543); BFH v. 20.11.2003 – III R 4/02, BStBl. II 2004, 305 (306); BFH v. 14.2.2007 – XI R 18/06 BStBl. II 2009, 957 (959); *Weyand/Reiter*, Inf. 1995, 646 (647); *Gschwendtner*, FS Beisse, 1997, 215 (232); *Neufang*, Inf. 1998, 65 (67); *Strahl*, FR 2003, 447 (448); *Köhler/Pönicke*, StBp. 2015, 39 (41); *Nürnberg*, DStR 2017, 1719 (1720); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 3321 (7/2024); *Marx*, StuB 2024, 409 (415); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 270 „Mietereinbauten und -umbauten“. Zur zivilrechtl. Lage vgl. *Sauren*, DStR 1998, 706.

Der Entschädigungsanspruch kann sich aus § 539 BGB oder – insbes. wenn die Voraussetzungen des § 539 BGB nicht vorliegen – aus §§ 951, 812 BGB ergeben.

In diesen Fällen hat der Mieter nach allgemeiner Ansicht den Ein- oder Umbau als unbewegliches materielles WG zu aktivieren.

BFH v. 2.2.1990 – III R 188/85, BFH/NV 1990, 732; BFH v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774 (775); FG Berlin-Brandenb. v. 20.8.2009 – 11 K 636/05, EFG 2010, 36, rkr.; *Neufang*, Inf. 1998, 65 (67); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.151; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 3321 aE (7/2024); *Marx*, StuB 2024, 409 (414).

Dementsprechend bestimmt sich die Höhe der AfA nach den für das Gebäude geltenden Grundsätzen (BFH v. 15.10.1996 – VIII R 44/94, BStBl. II 1997, 533 [535]; Marx, StuB 2024, 409 [414]).

Kein wirtschaftliches Eigentum des Mieters: Wirtschaftsgüter, die nicht als wirtschaftliches Eigentum des Mieters anzusehen sind, müssen ebenfalls vom Mieter aktiviert werden, wenn sie in einem einheitlichen Funktions- oder Nutzungszusammenhang mit dem Betrieb des Mieters stehen.

BFH v. 2.2.1990 – III R 188/85, BFH/NV 1990, 732; BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164; BFH v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774; BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); FG Köln v. 7.9.2005 – 13 K 6449/03, EFG 2005, 1918, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 20.8.2009 – 11 K 636/05, EFG 2010, 36, rkr.; ebenso Körner/Weiken, BB 1992, 1033 (1040); Neufang, Inf. 1998, 65 (68); Strahl, FR 2003, 447 (448); Kahle/Heinstein, DStZ 2006, 825 (827); Hennrichs in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.151; Weber-Grellet in Schmidt, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 270 „Mieterneinbauten und -umbauten“; aA Marx, StuB 2024, 409 (415).

Es handelt sich insoweit um unbewegliche WG (Kahle/Heinstein, DStZ 2006, 825 [827]).

(7) Nießbrauch

520b

Schrifttum: Walter, Unternehmensnießbrauch, BB 1983, 1151; Ley, Steuerrechtliche Zurechnung von Nießbrauchsgegenständen, DStR 1984, 676; Tiedtke, Entnahme und Entnahmegewinn bei der Schenkung eines Betriebsgrundstücks unter Vorbehalt des Nießbrauchs, BB 1984, 759; Biergans, Der Nießbrauch an Einzelunternehmen und Mitunternehmeranteilen in der Einkommensteuer, DStR 1985, 327.

Begriff: Nießbrauch ist gem. §§ 1030, 1068, 1085 BGB die Belastung einer Sache, eines übertragbaren Rechts oder eines Vermögens in der Weise, dass der durch die Bestellung des Nießbrauchs Begünstigte (Nießbraucher) berechtigt ist, die Nutzungen der Sache, des Rechts oder des Vermögens zu ziehen. Der Nießbraucher darf zB die mit dem Nießbrauch belastete Sache vermieten oder verpachten (Pohlmann in MüKo BGB, Bd. 8, 9. Aufl. 2023, § 1030 BGB Rz. 115).

Man unterscheidet zwischen Zuwendungsnießbrauch, Vorbehaltsnießbrauch und Vermächtnisnießbrauch. Zuwendungsnießbrauch liegt vor, wenn der Nießbrauch vom Rechtsinhaber (also zB dem Eigentümer einer Sache) bestellt wird, ohne dass ein Vorbehaltsnießbrauch vorliegt (Pohlmann in MüKo BGB, Bd. 8, 9. Aufl. 2023, § 1030 BGB Rz. 8). Beim Vorbehaltsnießbrauch wird der Nießbrauch im Zusammenhang mit der Übertragung der Rechteinhaberschaft (zB des Eigentums an einer Sache) in der Weise vereinbart, dass dem ursprünglichen Rechteinhaber (zB dem Eigentümer der Sache) der Nießbrauch eingeräumt wird (Pohlmann in MüKo BGB, Bd. 8, 9. Aufl. 2023, § 1030 BGB Rz. 8). Vermächtnisnießbrauch ist ein Nießbrauch, der dem Nießbraucher aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers von dem oder den Erben bestellt wird (Pohlmann in MüKo BGB, Bd. 8, 9. Aufl. 2023, § 1030 BGB Rz. 8). Es handelt sich um eine besondere Art des Zuwendungsnießbrauchs.

Zurechnung: Der Nießbrauchsbesteller bleibt grds. zivilrechtl. Eigentümer der Sache bzw. zivilrechtl. Berechtigter des Rechts oder des Vermögens; bei der Bestellung des Nießbrauchs an einer Sache hat jedoch der Nießbraucher gem. § 1036 Abs. 1 BGB das Recht zum Besitz. Im Fall der Bestellung des Nießbrauchs an verbrauchba-

ren Sachen oder an bestimmten Inhaber- oder Orderpapieren wird allerdings gem. §§ 1067, 1084 BGB der Nießbraucher zivilrechtl. Eigentümer bzw. Berechtigter.

Der Nießbraucher wird idR nicht wirtschaftlicher Eigentümer des belasteten WG.

BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/82, BStBl. II 1995, 241 (246); BFH v. 26.11.1998 – IV R 39/98, BStBl. II 1999, 263 (264); BFH v. 6.12.2002 – III B 58/02, BFH/NV 2003, 443 (444), Vorbehaltsnießbrauch; BFH v. 24.6.2004 – III R 50/01, BStBl. II 2005, 80 (81); BFH v. 20.12.2005 – X B 128/05, BFH/NV 2006, 704; BFH v. 24.1.2008 – X B 87/07, BFH/NV 2008, 605 (606), Vorbehaltsnießbrauch; *Fischer in HHSp.*, § 39 AO Rz. 137 (2/2018); *Justenhoven/Meyer* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 49; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 3607 (7/2024).

Das gilt auch, wenn der Vorbehaltsnießbraucher sich den Nießbrauch auf Lebenszeit vorbehalten hat.

BFH v. 26.11.1998 – IV R 39/98, BStBl. II 1999, 263 (265); BFH v. 6.12.2002 – III B 58/02, BFH/NV 2003, 443 (444); BFH v. 24.6.2004 – III R 50/01, BStBl. II 2005, 80 (81); *Fischer in HHSp.*, § 39 AO Rz. 139 (2/2018); aA *Körner/Weiken*, BB 1992, 1033 (1041).

Anders ist selbst dann nicht zu entscheiden, wenn neben dem Nießbrauch ein schuldrechtl. Veräußerungsverbot vereinbart und dieses durch eine Rückkauflassungsvormerkung gesichert ist.

BFH v. 6.12.2002 – III B 58/02, BFH/NV 2003, 443 (444), mwN; *Fischer in HHSp.*, § 39 AO Rz. 141 (2/2018).

Auch in diesen Fällen kann der Nießbraucher nicht ähnlich wie ein Eigentümer über die Substanz der Sache verfügen; der Herausgabeanspruch des zivilrechtl. Eigentümers ist nur für eine bestimmte Zeit ausgeschlossen (s. Anm. 515).

Beim Vermächtnisnießbrauch ist eine abweichende wirtschaftliche Zurechnung auch dann nicht vorzunehmen, wenn dem Vermächtnisnießbraucher das Verwaltungs- und Nutznießungsrecht nach § 14 HöfeO zusteht (BFH v. 28.9.1995 – IV R 7/94, BStBl. II 1996, 440 [441]).

Der Nießbraucher wird in folgenden Fällen ausnahmsweise wirtschaftlicher Eigentümer des belasteten WG:

- Der Nießbraucher wird ausnahmsweise zivilrechtl. Eigentümer bzw. Berechtigter an der belasteten Sache oder dem belasteten Recht (so bei verbrauchbaren Sachen sowie Inhaber- und Orderpapieren, vgl. §§ 1067, 1084 BGB). In diesen Fällen sind diese Gegenstände dem Nießbraucher auch wirtschaftlich zuzurechnen; sie bleiben nicht wirtschaftliches Eigentum des Nießbrauchsbestellers (*Ley*, DStR 1984, 676 [678]). Bei der Bestellung des Nießbrauchs an einem Unternehmen wird somit der Nießbraucher zivilrechtl. und wirtschaftlicher Eigentümer des UV, nicht jedoch des AV, das sowohl zivilrechtl. als auch wirtschaftlich im Eigentum des Nießbrauchsbestellers verbleibt (*Walter*, BB 1983, 1151 [1154]; *Biergans*, DStR 1985, 327 [330]).
- Wirtschaftliches Eigentum des Nießbrauchers ist dann zu bejahen, wenn der Nießbrauch für einen Zeitraum bestellt wurde, der mindestens genauso lang wie die betriebsgewöhnliche ND des belasteten WG ist (*Justenhoven/Meyer* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 78).
- Gleiches gilt, wenn der Nießbrauch zwar für eine kürzere Zeit bestellt worden ist, der Nießbraucher aber Anspruch auf eine angemessene Entschädigung hat. Ebenso kann der Fall zu beurteilen sein, wenn dem Nießbraucher bei Beendigung des Nießbrauchs eine Option auf den Eigentumserwerb zusteht.

- Der Nießbraucher wird wirtschaftlicher Eigentümer des belasteten WG, wenn er – was allerdings selten der Fall sein dürfte – berechtigt ist, auf eigene Rechnung über die Substanz des WG zu verfügen (*Justenhoven/Meyer* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 78).
- Wirtschaftliches Eigentum des Vorbehaltsnießbrauchers wird schließlich bejaht, wenn er sich den Widerruf der Schenkung vorbehält bzw. ein Rücknahmerecht einräumen lässt. In diesem Fall kann der Vorbehaltsnießbraucher den zivilrechtl. Eigentümer durch Ausübung des Widerrufsrechts auf Dauer von der Einwirkung auf den Nießbrauchsgegenstand ausschließen, so dass es gerechtfertigt ist, ihn als wirtschaftlichen Eigentümer des Nießbrauchsgegenstands anzusehen.

Hess. FG v. 26.6.1997 – 1 K 2331/95, EFG 1998, 610, rkr.; *Ley*, DStR 1984, 676 (679); *Tiedtke*, BB 1984, 759 (760).

Der Vorbehaltsnießbraucher ist in derartigen Fällen jedoch dann nicht als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, wenn das Rücknahmerecht nur im Fall der Veräußerung des Gegenstands besteht. Ein schuldrechtl. Veräußerungsverbot allein führt nicht dazu, dass ein Gegenstand nicht dem zivilrechtl. Eigentümer zuzurechnen ist. Etwas anderes kann aus dem Grund nicht gelten, dass dem zivilrechtl. Eigentümer gerade infolge der Einräumung des Nießbrauchs die Nutzung des Gegenstands nicht möglich ist (BFH v. 26.11.1998 – IV R 39/98, BStBl. II 1999, 263 [265]).

(8) Pfandgut; Ladungsträger

521

Schrifttum: *Köhler*, Einzelprobleme der bilanzsteuerrechtlichen Behandlung des Leerguts – insbesondere Pfandrückstellung, StBp. 2001, 153; *Denzer/Rahier*, Zivilrechtliche und steuerliche Behandlung der Brunneneinheits-Emballagen der Mineralbrunnenindustrie, StBp. 2004, 57; *Jakob/Kobor*, Eckdaten der steuerbilanziellen Erfassung eines „Pfandkreislaufs“, DStR 2004, 1596; *Küspert*, Die bilanzielle Beurteilung des Pfandkreislaufs, FR 2008, 710; *Buciek*, Anmerkung zu BFH I R 36/07, FR 2010, 175; *Hoffmann*, Der Pfandkreislauf, StuB 2010, 333; *Klein*, Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Pfandgeldern in der Getränkeindustrie, DStR 2010, 712; *Rätke*, Erfolgsneutraler Ausweis von Pfandgeldern beim Getränkegroßhändler, StuB 2010, 178; *Hoffmann*, Der Palettenkreislauf, StuB 2011, 397; *Köhler*, Bilanzsteuerliche Behandlung erhaltener und gezahlter Pfandgelder für individualisiertes Einheitsleergut („Brunneneinheitsflaschen“) bei Mineralbrunnen, StBp. 2012, 154; *Hoffmann*, Anmerkung zu BFH I R 33/11, DB 2013, 1090; *Schothöfer*, Die bilanzielle Behandlung des Pfandgelds beim Mehrweg-Leergut im Lichte der aktuellen BFH-Rechtsprechung, DStR 2013, 1746; *Köhler*, Aktuelle Fragen im Zusammenhang mit der Buchung und Bilanzierung von „Pfandgeldern“ beim Mehrwegleergut der Getränkeindustrie, DB 2014, 2555; *Schothöfer*, „Kästchendenken“ beim Mehrwegleergut im Umsatz- und Ertragsteuerrecht, DStR 2015, 268; *Deubert/Lewe*, Bilanzierung von Pfandrückstellungen nach HGB, DStR 2020, 1975; *U. Prinz/Ludwig*, Bilanzierung vereinnahmter/verausgabter Pfandgelder in der Getränkeindustrie, FR 2020, 153; *U. Prinz*, Pfandgelder in der Getränkeindustrie, StuB 2021, 49.

Begriff: Pfandgut sind Gegenstände, die von einem Hersteller zunächst auf einen Händler und von diesem auf einen Endabnehmer übertragen werden; anschließend – so jedenfalls der Regelfall – gibt der Endabnehmer das Pfandgut dem Händler und dieser wiederum dem Hersteller zurück. Auf beiden Stufen wird typischerweise für die Überlassung des Pfandguts ein Pfandgeld vereinnahmt, das bei Rückgabe des Pfandguts zurückerstattet wird. Insbesondere bei Flaschen ist dabei zwischen Individualleergut, Einheitsleergut und Brunneneinheitsflaschen zu unterscheiden.

Individualleergut ist Leergut, das dauerhaft so gekennzeichnet ist, dass es sich vom Leergut anderer Hersteller unterscheidet und damit eindeutig als Leergut eines bestimmten Herstellers erkennbar ist.

BFH v. 6.10.2009 – I R 36/07, BStBl. II 2010, 232; *Küspert*, FR 2008, 710 (711); *Klein*, DStR 2010, 712; *Köhler*, StBp. 2012, 154 (157); *Hoffmann*, DB 2013, 1090; *Schothöfer*, DStR 2013, 1746; *Köhler*, DB 2014, 2555 (2556); *Scheller*, DStR 2017, 894 (896).

Das ist etwa bei Flaschen, in die der Name oder das Logo des Herstellers eingepreßt ist, der Fall.

Individualleergut bleibt zivilrechtl. stets Eigentum des Herstellers.

BFH v. 6.10.2009 – I R 36/07, BStBl. II 2010, 232; BGH v. 9.7.2007 – II ZR 233/05, NJW 2007, 2913 (2914); *Köhler*, StBp. 2012, 154 (158); *Köhler*, DB 2014, 2555 (2556); *Schothöfer*, DStR 2015, 268 (273); *Scheller*, DStR 2017, 894 (895); *U. Prinz/Ludwig*, FR 2020, 153 (155).

Eine abweichende wirtschaftliche Zurechnung des Leerguts kommt nicht in Betracht.

Wie hier *Köhler*, StBp. 2001, 153 (158); *Hoffmann*, StuB 2010, 333; *Hoffmann*, StuB 2011, 397, für besonders gekennzeichnete Mehrwegpaletten; aA wohl *Küspert*, FR 2008, 711 (716); *Buciek*, FR 2010, 175.

Der Herausgabeanspruch des Herstellers ist nicht wirtschaftlich wertlos, sondern durch das Pfandgeld gesichert.

Einheitsleergut (auch als standardisiertes Einheitsleergut bezeichnet) ist Leergut, das keine besonderen Individualisierungsmerkmale aufweist und von einer unbestimmten Anzahl von Herstellern verwendet wird

BFH v. 6.10.2009 – I R 36/07, BStBl. II 2010, 232; *Küspert*, FR 2008, 710 (711); *Klein*, DStR 2010, 712; *Schothöfer*, DStR 2013, 1746; *Köhler*, DB 2014, 2555 (2557); *U. Prinz*, StuB 2021, 49.

Das Eigentum an Einheitsleergut geht mit der Übereignung des Inhalts auf den Händler und sodann auf den Endabnehmer über.

BFH v. 6.10.2009 – I R 36/07, BStBl. II 2010, 232; BGH v. 9.7.2007 – II ZR 233/05, NJW 2007, 2913 (2914); *Köhler*, StBp. 2001, 153 (158); *Küspert*, FR 2008, 710 (711); *Köhler*, StBp. 2012, 154 (158); *Köhler*, DB 2014, 2555 (2556); *Schothöfer*, DStR 2015, 268 (273); *U. Prinz/Ludwig*, FR 2020, 153 (155).

Eine abweichende wirtschaftliche Zurechnung ist nicht geboten, da der jeweilige Eigentümer – wenn er das Leergut nicht zurückgeben, sondern behalten möchte – nicht gehindert ist, es weiterhin zu nutzen, so dass ihm die Substanz daran zusteht.

Gegen wirtschaftliche Zurechnung beim Hersteller auch *Köhler*, StBp. 2001, 153 (158); *Küspert*, FR 2008, 711 (715); *Schothöfer*, DStR 2015, 268 (273); aA *Jakob/Kobor*, DStR 2004, 1596 (1598); *Hoffmann*, StuB 2010, 333; *Klein*, DStR 2010, 712 (713 f.); *Deubert/Lewe*, DStR 2020, 1975 (1979); *U. Prinz/Ludwig*, FR 2020, 153 (155).

Ein Herausgabeanspruch des Herstellers besteht nicht (*Küspert*, FR 2008, 711 [715]).

Individualisiertes Einheitsleergut (auch als Brunneneinheitsleergut bezeichnet) ist Leergut, das einer bestimmten Gruppe von Herstellern zugeordnet werden kann, zB die Brunneneinheitsflasche, die von den in der Genossenschaft Deutscher Brunnen eG zusammengeschlossenen Mitgliedern des Verbands Deutscher Mineralbrunnen e.V. verwendet wird.

BFH v. 6.10.2009 – I R 36/07, BStBl. II 2010, 232; *Denzer/Rahier*, StBp. 2004, 57; *Schothöfer*, DStR 2013, 1746; *Köhler*, DB 2014, 2555 (2556).

Die Rspr. geht davon aus, dass die Mitglieder dieses Pools nach dem ersten Inverkehrbringen Miteigentum gem. § 948 Abs. 1, § 947 Abs. 1 Satz 1 BGB an den Brunneneinheitflaschen haben und sich an dieser zivilrechtl. Lage nichts ändert, wenn die einzelnen Flaschen sich auf verschiedenen Handelsstufen befinden.

BFH v. 19.1.2013 – I R 33/11, BStBl. II 2019, 150 Rz. 25; aA Köhler, StBp. 2001, 153 (158); Küspert, FR 2008, 711 (715).

Dem einzelnen Abfüllbetrieb ist das Leergut auch nicht wirtschaftlich zuzurechnen, weil er die anderen Mitglieder des Verbands nicht von der Einwirkung darauf ausschließen kann, sondern nach dem normalen Verlauf der Dinge vielmehr davon auszugehen ist, dass er die angenommenen Flaschen wieder in den Mehrwegkreislauf überführen wird (BFH v. 19.1.2013 – I R 33/11, BStBl. II 2019, 150 Rz. 26f.).

Ladungsträger: Ladungsträger wie zB Paletten werden zumeist nicht in einem Pfand-, sondern in einem Tauschsystem genutzt. Die Ladungsträger werden regelmäßig nicht durch ein Pfandgeld besichert (anders aber im Fall des FG Rhld.-Pf. v. 22.9.2010 – 2 K 2467/08, EFG 2011, 149, rkr.), sondern es sind innerhalb einer bestimmten Frist Ladungsträger gleicher Art, Qualität und Anzahl zurückzugeben (Scheller, DStR 2017, 894). Man unterscheidet bei Paletten zwischen offenen und geschlossenen Pools. Im geschlossenen Pool stellt ein Anbieter Paletten gegen Zahlung einer Gebühr zur Verfügung (Scheller, DStR 2017, 894 [895]). Der Anbieter bleibt Eigentümer der Palette. Das Nutzungsverhältnis ist ein Mietverhältnis; dem Mieter ist die Palette weder zivilrechtl. noch wirtschaftlich zuzurechnen (Scheller, DStR 2017, 894 [896]; ebenso FG Rhld.-Pf. v. 22.9.2010 – 2 K 2467/08, EFG 2011, 149, rkr., für eine leiheähnliche Gebrauchsüberlassung individualisierter Paletten gegen Pfand). Im offenen Palettenpool werden Paletten getauscht (Scheller, DStR 2017, 894 [895]). Zivilrechtlich liegt ein Sachdarlehen gem. § 607 BGB vor (Scheller, DStR 2017, 894 [896]; BMF v. 5.11.2013 – IV D 2 - S 7200/07/10022:001, 2013/0961371, BStBl. I 2013, 1386). Wirtschaftlich sollen die Paletten in diesem Fall dem Darlehensgeber zuzurechnen sein, weil der Darlehensnehmer die Paletten nicht dauerhaft nutzen darf, sondern innerhalb kurzer Frist zurückzugeben hat. Auch trage er nicht die Chancen und Risiken steigender oder sinkender Wiederbeschaffungskosten während der ND (Scheller, DStR 2017, 894 [897 f.]).

Einstweilen frei.

522–529

8. Bilanzierung der Aktivposten

Schrifttum: *Mathiak*, Anschaffungs- und Herstellungskosten, DStJG 7 (1984), 97; *Ley*, Der Begriff „Wirtschaftsgut“ und seine Bedeutung für die Aktivierung, Bergisch Gladbach, 2. Aufl. 1987; *Tiedchen*, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, Köln 1991; *Glaude*, Immaterielle Anlagewerte in Handelsbilanz, Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, Bergisch Gladbach/Köln 1994; *Janke*, Periodisierung, Objektivierung und Vorsicht bei Vermögensgegenständen und Schulden, StuW 1994, 214; *Mujkanovic*, Der derivative Geschäftswert im handelsrechtlichen Jahresabschluss, BB 1994, 894; *Costede*, Die Aktivierung von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht, StuW 1995, 115; *Babel*, Ansatz und Bewertung von Nutzungsrechten, Frankfurt am Main/Bern/New York/Paris 1997; *Kußmaul/Ollinger*, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten in Handels- und Steuerbilanz, StuW 2011, 282; *Tiedchen*, Posten der aktiven Rechnungsabgrenzung, in *Schulze-Osterloh/Hennrichs/J. Wüstemann/S. Wüstemann* (Hrsg.), HdJ Abt. II/9 (8/2013); *Lutz/Schlag*, Der Gegenstand der Aktivierung und seine Zurechnung nach HGB und EStG, in *Schulze-Osterloh/Hennrichs/J. Wüstemann/S. Wüstemann* (Hrsg.), HdJ Abt. II/1 (3/2017).

a) Aktivierungsvorschriften

Schrifttum: *Pezzer*, Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung, DStJG 14 (1991), 3; *Schiller*, Die Gründungsbilanz der Aktiengesellschaft, BB 1991, 2403; *Pickert*, Die steuerbilanzielle Behandlung von Vermittlungsleistungen beim dienstleistenden Unternehmen, DStR 1992, 1252; *Marten/Klopsch*, Steuerbilanzpolitik – Darstellung empirischer Ergebnisse anhand einer Fallstudie, DStR 1994, 1910; *Marx*, Objektivierungserfordernisse bei der Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, BB 1994, 2379; *Weber-Grellet*, Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz, DB 1994, 2405; *Weber-Grellet*, Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz – Reichweite des steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalts, StbJb. 1994/95, 97, 122; *Hoffmann*, Gibt es einen Grundsatz der Wesentlichkeit bei der steuerlichen Gewinnermittlung?, BB 1995, 1688; *Pyska*, Steuerliche Aspekte des handelsbilanziellen Aktivierungswahlrechts für Fremdkapitalzinsen als Teil der Herstellungskosten, DStR 1996, 807; *Küting/Hellen/Brakensiek*, Leasing in der nationalen und internationalen Bilanzierung, BB 1998, 1465; *Hoffmann*, Von der phasengleichen Dividendenvereinnahmung zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger steuerlicher Bilanzierung, DStR 2000, 1809; *Kliem*, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, Frankfurt am Main 2000; *Maulshagen/Maulshagen*, Rechtliche und bilanzielle Behandlung von Swapgeschäften, BB 2000, 234; *Kerssenbrock/Rodewald*, Steuerliches Verbot der phasengleichen Aktivierung von Dividenden – Aufgaben für die Vertragsgestaltungspraxis?, DStR 2002, 653; *Künkele/Zwirner*, Steuerbilanzpolitik: Ausweitung der Möglichkeiten durch das BilMoG, DStR 2010, 2263; *Tiedchen*, Nachbetreuungspflichten von Versicherungsvertretern, Optikern und Hörgeräteakustikern, FR 2012, 22; *Kraft/Hohage*, Bilanzierung der Kompensationszahlungen für ein Wettbewerbsverbot im internationalen Konzern, DB 2017, 327; *U. Prinz/Otto*, Steuerbilanzielle Behandlung von Entwicklungskosten für immaterielle Wirtschaftsgüter in Zeiten vernetzten Wirtschaftens, DStR 2017, 275.

530 aa) Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht

Aktivierungsfähigkeit: Steuerlich aktivierungsfähig sind WG, aktive RAP und geleistete Anzahlungen (s. auch Anm. 500). Nicht aktivierungsfähig in der StBil. sind hingegen die handelsrechtl. mit Inkrafttreten des BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) ohnehin weitgehend abgeschafften Bilanzierungshilfen.

- ▶ *Wirtschaftsgüter* sind werthaltige Positionen. Ihr Zugang erhöht, sofern sie dem Stpfl. zuzurechnen sind (s. Anm. 515 ff.), dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit ihnen auf der Passivseite Eigen- und nicht Fremdkapital gegenübersteht. Zum Begriff des WG vgl. Anm. 560 ff.
- ▶ *Aktive Rechnungsabgrenzungsposten* neutralisieren den Abfluss von Geldmitteln, denen Aufwand zuzurechnen ist, der sich erst in späteren Gewinnermittlungsperioden auswirkt und die stl. Leistungsfähigkeit des Stpfl. erst dann mindern darf.
- ▶ *Geleistete Anzahlungen* erfüllen im Wesentlichen dieselbe Aufgabe wie aktive RAP (zur Abgrenzung vgl. *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 49 ff. [7/2021]).
- ▶ *Bilanzierungshilfen* sind Bilanzposten, die weder Vermögensgegenstände noch RAP oder geleistete Anzahlungen sind. Der Sache nach handelt es sich um sofort abziehbaren Aufwand. In der HBil. war die Aktivierung von Bilanzierungshilfen zB in Gestalt von Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§ 269 HGB aF) erlaubt, aber nicht vorgeschrieben, um den sonst uU drohenden Ausweis der rechnerischen Überschuldung des Unternehmens zu vermeiden. Da sie für Ausgaben gebildet werden, die die Leistungsfähigkeit des Stpfl. mindern, kommt ihre Aktivierung in der StBil. grds. (zu Ausnahmen s. Anm. 575) nicht in Betracht.

Hoffmann, DStR 2000, 1809 (1812); *Kerssenbrock/Rodewald*, DStR 2002, 653 (654); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 356 (7/2024); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 31 aE.

Aktivierungspflicht: Soweit ein Posten – ein WG sowohl abstrakt als auch konkret (vgl. Anm. 500) – aktivierungsfähig ist, ist er stl. auch aktivierungspflichtig, es sei denn, dass ein stl. Aktivierungswahlrecht (s. Anm. 531 ff.) oder Aktivierungsverbot (s. Anm. 535 ff.) besteht.

bb) Aktivierungswahlrechte

(1) Begriff des Aktivierungswahlrechts

531

Begriff: Ein Aktivierungswahlrecht liegt vor, wenn der Stpfl. berechtigt, aber nicht verpflichtet ist, eine aktivierungsfähige Position in der Bilanz anzusetzen.

Beurteilungsspielraum: Abzugrenzen von Aktivierungswahlrechten sind Beurteilungsspielräume. Darunter versteht man Fälle, in denen jeweils im Einzelfall zu entscheiden ist, ob ein aktivierungsfähiger Vorgang gegeben ist. Diese Entscheidung obliegt dem Stpfl.; damit wird ihm jedoch kein Wahlrecht eingeräumt, sondern er ist gezwungen, eine uU schwierige rechtl. Subsumtion vorzunehmen.

Beurteilungsspielräume finden sich allerdings hauptsächlich im Bereich der Passivierung. Soweit Beurteilungsspielräume hinsichtlich Posten der Aktivseite bestehen, betreffen sie zumeist nicht die Frage der Aktivierung dem Grunde nach, sondern die Bewertung.

Beispiele:

Die Bewertung einer Forderung hängt von der Einschätzung der Werthaltigkeit durch den Stpfl. ab. Der Ansatz der Forderung selbst wird dadurch nicht berührt; äußerstenfalls ist sie mit dem Merkposten von 1 € zu aktivieren.

Bei abnutzbaren WG des AV sind gem. § 7 Abs. 1 Absetzungen für Abnutzung in Abhängigkeit von der betriebsgewöhnlichen ND vorzunehmen. Es ist also eine Einschätzung erforderlich, wie lange das WG voraussichtlich im Betrieb des Stpfl. genutzt werden kann.

(2) Steuerliche Aktivierungswahlrechte

532

Grundsatz: Im StRecht gibt es keine eigenständigen Regelungen über Aktivierungswahlrechte. Da vom Umfang der Aktivierung – wie auch der Passivierung – die Höhe des stl. Gewinns abhängt, ist die Gewährung von Wahlrechten unter dem Gesichtspunkt des aus dem Gleichheitssatz abgeleiteten Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung problematisch.

Ähnlich *Pezzer*, DStJG 14 (1991), 3 (6 f.); *Weber-Grellet*, DB 1994, 2405 (2406).

Ausnahmen: Obwohl es explizite Aktivierungswahlrechte nicht gibt, steht die Aktivierung eines Postens auch in der StBil. in einigen Fällen faktisch im Ermessen des Stpfl.

- **Wesentlichkeitsprinzip:** Nach dem auch im StRecht geltenden Wesentlichkeitsprinzip (vgl. Anm. 460 ff.) kann der Stpfl. nach hM in der StBil. von der Aktivierung solcher Posten, die als unwesentlich anzusehen sind, absehen.

BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 84; krit. zur Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes im Bereich der Aktivierung dem Grunde nach allerdings *Tiedchen*, FR 2012, 22 (24 f.);

krit. zur Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes bei der stl. Gewinnermittlung
Hoffmann, BB 1995, 1688.

- **Geringwertige Wirtschaftsgüter:** Die nach § 6 Abs. 2 bestehende Bewertungsfreiheit für geringwertige WG wirkt praktisch wie ein Aktivierungswahlrecht, ist aber – wie bereits die Stellung der Vorschrift zeigt – tatsächlich ein Bewertungswahlrecht, das sich letztlich aus dem Grundsatz der Wesentlichkeit ergibt (für ein Bewertungswahlrecht auch *Marten/Klopsch*, DStR 1994, 1910 [1911]; vgl. auch Anm. 460).

533 (3) Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte

Schrifttum: *Günkel*, Steuerliche Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, Ubg 2008, 126; *Küting*, Geplante Neuregelungen der Bilanzansatzwahlrechte durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, BB 2008, 1330; *Laubach*, Zum Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG): Die Bilanzierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände und der Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs, DB 2008, Beilage 1, 16; *Herzig/Briesemeister*, Steuerliche Konsequenzen der Bilanzrechtsmodernisierung für Ansatz und Bewertung, DB 2009, 976; *Herzig/Vossel*, Paradigmenwechsel bei latenten Steuern nach dem BilMoG, BB 2009, 1174; *Küting/Seel*, Die Ungereimtheiten der Regelungen zu latenten Steuern im neuen Bilanzrecht, DB 2009, 922; *Loitz*, Latente Steuern nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) – ein Wahlrecht als Mogelpackung?, DB 2009, 913; *Schülke*, Zur Aktivierbarkeit selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände, DStR 2010, 992; *Wolz*, Latente Steuern nach BilMoG: Analyse der konzeptionellen Neuregelung im Einzel- und Konzernabschluss, DB 2010, 2625; *Schmidt*, Grundfragen zur abstrakten Aktivierungsfähigkeit selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, DB 2014, 1273.

Fälle handelsrechtlicher Aktivierungswahlrechte: Nach geltender Rechtslage sind die einzigen Fälle handelsrechtl. Ansatzwahlrechte das in § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB gewährte Wahlrecht zur Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des AV,

– s. *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 976; *Günkel*, Ubg 2008, 126 (129f.); *Laubach*, DB 2008, Beilage 1, 16; *Schülke*, DStR 2010, 992; *Schmidt*, DB 2014, 1273 –

das in § 250 Abs. 3 HGB gewährte Wahlrecht zur Aktivierung des Disagios (s. *Küting*, BB 2009, 1330 [1331]) sowie das Wahlrecht zur Aktivierung latenter Steuern nach § 274 Abs. 2 HGB.

Herzig/Vossel, BB 2009, 1174 (1176); *Küting/Seel*, DB 2009, 922 (923f.); *Loitz*, DB 2009, 913 (914); *Wolz*, DB 2010, 2625.

Aktivierungsfähige Positionen: Sofern das Handelsrecht Wahlrechte zum Ansatz grds. aktivierungsfähiger Positionen vorsieht, besteht strechtl. grds. Aktivierungspflicht (vgl. Anm. 501), es sei denn, dem handelsrechtl. Wahlrecht steht ein stl. Aktivierungsverbot gegenüber (*Künkele/Zwirner*, DStR 2010, 2263).

Steuerrechtlich besteht für selbst geschaffene immaterielle WG des AV gem. Abs. 2 ein Aktivierungsverbot (s. Anm. 1750).

Das Disagio ist gem. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 aktivierungspflichtig, soweit die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind (vgl. Anm. 2244).

Bilanzierungshilfen, die handelsrechtl. stets aktivierungsfähig, aber nicht aktivierungspflichtig sind, dürfen in der StBil. nicht angesetzt werden (vgl. Anm. 530). Dementsprechend kommt die Aktivierung latenter Steuern stl. nicht in Betracht.

cc) Aktivierungsgebote

534

Ausdrückliche Aktivierungsgebote sieht weder das Handels- noch das StRecht vor. Auch Abs. 2 enthält nicht ein Aktivierungsgebot für entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV (so aber *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 161), sondern ein Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV (s. Anm. 536). Ebenso wenig enthält Abs. 5 ein Bilanzierungsgebot für transitorische RAP ieS (so aber *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 242), sondern ein Bilanzierungsverbot für transitorische RAP iwS (s. Anm. 541).

Das Gebot des Ansatzes aller aktivierungsfähigen Positionen, für die weder ein Aktivierungswahlrecht (s. Anm. 531 ff.) noch ein Aktivierungsverbot (s. Anm. 535 ff.) vorliegt, ergibt sich aus dem im Handels- und StRecht gleichermaßen geltenden Vollständigkeitsprinzip (ähnlich *Pickert*, DStR 1992, 1252 [1254]; allg. zum Vollständigkeitsprinzip Anm. 355 ff.).

dd) Aktivierungsverbote**(1) Überblick**

535

Aktivierungsverbote ergeben sich teilweise ausdrücklich aus dem Gesetz und teilweise aus den GoB. Handelsrechtliche Aktivierungsverbote sind jedenfalls dann auch für die StBil. zu beachten, wenn sie gleichzeitig als GoB anzusehen sind.

(2) Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Abs. 2)

536

Abs. 2 verbietet die Aktivierung selbst geschaffener oder unentgeltlich erworbener immaterieller WG des AV (zur Abgrenzung immaterieller von materiellen WG vgl. Anm. 585, zur Abgrenzung des AV vom UV vgl. Anm. 580). Handelsrechtlich besteht seit Inkrafttreten des BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) hingegen gem. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV ein Aktivierungswahlrecht; lediglich Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare Vermögensgegenstände sind gem. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB weiterhin zwingend von der Aktivierung ausgeschlossen.

Für entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV sowie für immaterielle WG des UV besteht dagegen sowohl handels- wie auch strechtl. nach dem Vollständigkeitsprinzip Aktivierungspflicht.

Marx, BB 1994, 2379 (2381); *Köhler*, StBp. 2014, 285 (287); ebenso für entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238 Rz. 13; *Kraft/Hohage*, DB 2017, 327 (328); *U. Prinz/Otto*, DStR 2017, 275 (277); für immaterielle WG des UV *Pickert*, DStR 1992, 1252 (1255); für das Handelsrecht *Justenhoven/Usinger* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 248 HGB Rz. 18.

Eines besonderen Aktivierungsgebots bedarf es dafür nicht (vgl. auch Anm. 534).

(3) Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens

537

Begriff: Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens sind alle Aufwendungen, die für die Herbeiführung der rechtl. Existenz des Unternehmens aufgewendet werden.

Hömborg/König/Gallasch in Baetge/Kirsch/Thiele, § 248 HGB Rz. 11.1 (6/2016); *Justenhoven/Usinger* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 248 HGB Rz. 2; ähnlich *Dicken* in Beck-OGK Bilanzrecht, § 248 HGB Rz. 34 (9/2023) – Maßnahmen, die ihren Abschluss im rechtl. Bestand des Unternehmens finden.

Dazu gehören zB Beratungskosten, Anwalts- und Notarkosten, Kosten der Gründungsprüfung, Kosten allfälliger Genehmigungen, Eintragungs- und Veröffentlichungskosten sowie Reisekosten der Gründer.

Bilanzierung: Die Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens darf der Bilanzierende nicht als Aktivposten ansetzen.

- **Handelsbilanz:** Für die HBil. ist dieses Aktivierungsverbot ausdrücklich in § 248 Abs. 1 Nr. 1 HGB festgelegt. Die Vorschrift hat jedoch nur klarstellende Bedeutung. Die genannten Aufwendungen führen weder zum Erwerb eines Vermögensgegenstands noch erfüllen sie die Voraussetzungen der Bildung eines aktiven RAP nach § 250 Abs. 1 Satz 1 HGB (*Justenhoven/Usinger* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 248 HGB Rz. 1). Daher wäre ihre Aktivierung auch ohne die gesetzliche Regelung nicht möglich.
- **Steuerbilanz:** Da es folglich auch an einem WG oder einem aktiven RAP nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 fehlt und damit die abstrakte Aktivierungsfähigkeit der Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens nicht gegeben ist (zum Begriff abstrakte Aktivierungsfähigkeit s. Anm. 500), sind sie ebenso wenig in der StBil. auszuweisen (*Justenhoven/Usinger* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 248 HGB Rz. 7).

Abgrenzung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts: Die Kosten der Gründung eines Unternehmens sind von den AHK materieller oder immaterieller WG abzugrenzen.

Beispiel:

Der BFH hielt es jedenfalls für denkbar, dass die Kosten für ein Steuergutachten sowie für ein Betriebskonzept einer Reederei nicht Kosten der Gründung des Unternehmens, sondern Teil der AK des – offenbar einzigen – Schiffs seien (BFH v. 21.5.1992 – IV R 107/90, BFH/NV 1993, 296 [297 f.]).

Insbesondere bei Konzeptionskosten stellt sich für die Rspr. stets die Frage, ob es sich um Gründungskosten des Unternehmens oder um die Anschaffung eines immateriellen WG „Betriebskonzeption“ handelt (BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538, [542], mit Nachw. zum Streitstand).

538 (4) Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals

Schrifttum: *Eisolt/Verdenhalven*, Behandlung von Börseneinführungskosten nach US-GAAP, DStR 1999, 816; *Fessler/Hegmann/Lemaitre*, Die Behandlung von Börseneinführungskosten unter Beachtung internationaler Rechnungslegungsnormen bei Unternehmen des „Neuen Marktes“, DStR 2000, 1069; *Hessler/Mosebach*, Verlustabzug bei Start-up-Unternehmen, DStR 2001, 813; *Kiwitz/Melzer*, Die Kosten der Börseneinführung eines mittelständischen Unternehmens, DStR 2001, 42; *Arndt*, Abzugsverbot von Eigenkapitalvermittlungsprovisionen geschlossener Immobilienfonds, BB 2002, 1617; *Kaminski*, Neue Probleme mit § 5 Abs. 1 EStG i.d.F. des BilMoG auf Grund des BMF-Schreibens vom 12.3.2010, DStR 2010, 771; *Zwirner*, Neues BMF-Schreiben unterstreicht die Bedeutung einer eigenständigen Politik – BMF-Schreiben vom 12.3.2010 zur Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB für die steuerliche Gewinnermittlung, DStR 2010, 591.

Begriff: Kosten der Beschaffung des Eigenkapitals sind sowohl die Kosten der erstmaligen Kapitalaufbringung als auch die Kosten der Kapitalaufbringung für alle späteren Kapitalerhöhungen (*Dicken* in BeckOGK Bilanzrecht, § 248 HGB Rz. 45 [9/2023]). Beispiele für solche Kosten sind Emissionskosten, Notariats- und Gerichtsgebühren, Gutachterkosten für die Bewertung von Sacheinlagen, Bankgebühren und Druckkosten für Aktienurkunden. Auch die Kosten der Börseneinführung (*Initial Public Offering*, IPO) gehören zu den Kosten der Beschaffung des Eigenkapitals.

Eisolt/Verdenhalven, DStR 1999, 816 (817); *Fessler/Hegmann/Lemaitre*, DStR 2000, 1069; *Hessler/Mosebach*, DStR 2001, 813 (817); *Kiwitz/Melzer*, DStR 2001, 42 (43).

Bilanzierung: Auch für die Kosten der Beschaffung des Eigenkapitals besteht ein Aktivierungsverbot.

- ▶ **Handelsbilanz:** Für die HBil. ist dies ausdrücklich in § 248 Abs. 1 Nr. 2 HGB geregelt. Auch insoweit hat die Vorschrift allerdings nur klarstellende Bedeutung, denn die Aufwendungen für die Eigenkapitalbeschaffung führen weder zum Erwerb eines Vermögensgegenstands noch berechtigen sie zur Bildung eines aktiven RAP.
- ▶ **Steuerbilanz:** Entsprechend können diese Kosten mangels abstrakter Aktivierungsfähigkeit (zum Begriff abstrakte Aktivierungsfähigkeit Anm. 500) auch in der StBil. nicht aktiviert werden (*Justenhoven/Usinger* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 248 HGB Rz. 7).

Abgrenzung von Kosten der Fremdkapitalbeschaffung: Abzugrenzen sind die Kosten der Eigenkapitalbeschaffung von den Kosten der Beschaffung von Fremdkapital, die nach dem eindeutigen Wortlaut nicht unter § 248 Abs. 1 Nr. 2 HGB fallen. Zu Letzteren gehören zB Kapitalvermittlungsgebühren.

Auch die Kosten der Fremdkapitalbeschaffung führen nicht zum Erwerb eines WG und sind daher regelmäßig sofort abziehbar (BFH v. 21.12.1977 – I R 20/76, BStBl. II 1978, 346 [347]; *Pyszka*, DStR 1996, 807 [808]).

Allerdings ist str., ob sie zwingend sofort gewinnwirksam zu erfassen sind oder ob für sie, sofern sie mit der Herstellung eines WG im Zusammenhang stehen, entsprechend der handelsbilanzrechtl. Regelung des § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB ein Aktivierungswahlrecht besteht.

Für ein Aktivierungswahlrecht BFH v. 4.10.1989 – II R 72/86, BStBl. II 1989, 962 (963); BFH v. 27.12.1989 – V B 138/88, BFH/NV 1990, 487; *Weber-Grellet*, DB 1994, 2405 (2408); *Weber-Grellet*, StBj. 1994/95, 97 (122); *Künkele/Zwirner*, DStR 2010, 2263 (2267).

Die FinVerw. geht seit Inkrafttreten des BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) davon aus, dass die Ausübung des Wahlrechts in der HBil. in der StBil. nachzuvollziehen ist, dh. dass die Fremdkapitalzinsen dann stl. als Teil der HK zu aktivieren sind, wenn handelsrechtl. ebenso verfahren wird.

BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, 2010/0188935, FR 2010, 398 Rz. 6; zust. *Kaminski*, DStR 2010, 771 (772); krit. hingegen *Künkele/Zwirner*, DStR 2010, 2263 (2267); *Zwirner*, DStR 2010, 591 (592).

Nach der uE zutreffenden Gegenansicht stellt das handelsrechtl. Wahlrecht des § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB jedoch eine Bilanzierungshilfe in Form einer Bewertungshilfe dar.

Bordewin, DStZ 1994, 513 (516); ebenso *Pyszka*, DStR 1996, 807 (811); *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 255 HGB Rz. 502.

Da Bilanzierungshilfen in der StBil. nicht angesetzt werden dürfen (s. Anm. 530), kommt stl. die Einbeziehung der Fremdkapitalzinsen in die HK des finanzierten

WG nicht in Betracht. Nach R 6.3 Abs. 5 EStR 2012 sind Fremdkapitalzinsen auch für die stl. Gewinnermittlung als HK zu beurteilen, wenn sie handelsrechtl. in die HK einbezogen worden sind.

Abgrenzung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts:

Die Kosten der Eigenkapitalbeschaffung sind von den AHK materieller oder immaterieller WG abzugrenzen. Eigenkapitalvermittlungsprovisionen stellen grds. nicht AHK eines immateriellen WG dar (BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389 Rz. 26; vgl. aber zu Eigenkapitalvermittlungsprovisionen geschlossener Fonds BFH v. 14.4.2011 – IV R 15/09, BStBl. II 2011, 706 [Windkraftfonds]; BFH v. 28.6.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717 [geschlossener Immobilienfonds]; s. auch *Arndt*, BB 2002, 1617).

539 (5) Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen

Begriff: Unmittelbare Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen sind zB Abschlussprovisionen, Vergütungen für Angestellte und Außendienstmitarbeiter, Aufwendungen für ärztliche Untersuchungen, Kosten der Anlage der Versicherungsakten und andere Verwaltungskosten. Mittelbare Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen, also solche, die nicht einem einzelnen Versicherungsvertrag zuzuordnen sind, sind zB Aufwendungen für Werbung, Verwaltungskosten für den Außendienst und Kosten der Schulung der Mitarbeiter (*Dicken* in BeckOGK Bilanzrecht, § 248 HGB Rz. 48 [9/2023]).

Bilanzierung: Die genannten Kosten dürfen nicht aktiviert werden.

- **Handelsbilanz:** Für die HBil. findet sich ein ausdrückliches Aktivierungsverbot in § 248 Abs. 1 Nr. 3 HGB. Die Vorschrift wurde zunächst als § 248 Abs. 3 durch das Versicherungsbilanzrichtlinie-Gesetz v. 24.6.1994 (BGBl. I 1994, 1377) in das HGB eingefügt. Sie übernahm die bis dahin in § 56 Abs. 2 VAG geltende Regelung, so dass das Aktivierungsverbot nicht nur für VU, sondern für alle Kaufleute galt, wenngleich es für Kaufleute, die nicht VU sind, ohne praktische Bedeutung gewesen sein dürfte. Durch das BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) wurde lediglich die Stellung der Bestimmung innerhalb des § 248 HGB geändert. Die Regelung ist deklaratorisch (*Justenhoven/Usinger* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 248 HGB Rz. 9), denn die entsprechenden Aufwendungen führen nicht zu Vermögensgegenständen oder aktiven RAP).
- **Steuerbilanz:** Auch in der StBil. dürfen die Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen nicht aktiviert werden (*Justenhoven/Usinger* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 248 HGB Rz. 9).

540 Einstweilen frei.

ee) Bilanzierung schwebender Geschäfte

Schrifttum: *Ciric*, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, Wiesbaden 1995; *Kütting/Kessler*, Der Streit um den Apotheker-Fall: Meinungssache oder Stimmungsmache?, DB 1997, 2441; *Weber-Grellet*, Der Apotheker-Fall – Anmerkungen und Konsequenzen zum Beschluß des Großen Senats vom 23.6.1997 GrS 2/93, DB 1997, 2233; *Piltz*, Verbindlichkeit versus Drohverlust – welche Rückstellungen sind noch erlaubt?, StbJb. 1999/2000, 221; *Maulshagen/Maulshagen*, Rechtliche und bilanzielle Behandlung von Swapgeschäften, BB 2000, 234; *Hahne/Sievert*, Abgrenzung von Drohverlustrückstellungen und Rückstellungen

für ungewisse Verbindlichkeiten, DStR 2003, 1992; *Hoffmann*, Anmerkung zu BFH I R 17/02, DStR 2003, 681; *Hoffmann*, Passivierung von Optionsprämien beim Stillhalter als Verbindlichkeit, StuB 2003, 543; *Schulze-Osterloh*, Anmerkung zu BFH I R 17/02, BB 2003, 1009; *Weber-Grellet*, Anmerkung zu BFH I R 17/02, FR 2003, 514; *Hahne*, Auswirkungen der Optionsentscheidung des BFH auf die Bilanzierung von Bürgschaften und Kreditgarantien, BB 2005, 819; *Hahne/Liepolt*, Steuerbilanzielle Bewertung von Stillhalterverpflichtungen aus Optionsgeschäften, DB 2006, 1329; *Lüdenbach/Hoffmann*, Das schwebende Geschäft als Vermögenswert: Bilanzierung bei Erwerb und Verkauf von Nutzungsrechten, DStR 2006, 1382; *Christiansen*, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: (Nicht-) Passivierung im Rahmen schwebender Geschäfte, DStR 2007, 869; *Euler/Binger*, Rückstellungen für Altersteilzeit – Erfüllungsrückstand versus Verpflichtungsüberhang? – Zu einem BFH-Urteil vom 30.11.2005, DStR 2007, 177; *Hoffmann*, Erschütterte Grundlagen der steuerlichen Bilanzierung durch den Kiesgruben-Beschluss des Großen BFH-Senats, DStR 2007, 1783; *Küting/Bauer/Hess/Reuter*, Erhaltene Anzahlungen und Fertigungsaufträge sowie ihre bilanzielle und bilanzanalytische Einordnung, DStR 2008, Beihefter zu Heft 47, 81; *Hruby*, Ansatz von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Handels- und in der Steuerbilanz, DStR 2010, 127; *Haußmann/Wehrheim*, Der Ansatz von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Energiewirtschaft, StuB 2011, 370; *Knobloch/Baumeister*, Aspekte handelsrechtlicher Bilanzierung schwebender Warenbeschaffungsgeschäfte, DB 2015, 2769; *Hennrichs/Riedel*, Blick ins Bilanz(steuern)recht, NZG 2016, 375; *Bär/Disser*, Handelsrechtliche Abbildung von Vertragsanpassungen bei Schuldinstrumenten, WPg 2017, 996; *Kraft/Hohage*, Nutzungsrechte als bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter, DStR 2017, 62; *Roos*, Bilanzierung von geleisteten Anzahlungen nach IFRS und HGB: Erfolgswirkungen aus nicht zahlungswirksamen Leistungen bei erstmaliger Erfassung, DStR 2017, 1282; *Tiedchen*, Was ist und zu welchem Zweck bilanziert man einen Erfüllungsrückstand?, NZG 2017, 1007.

(1) Begriff des schwebenden Geschäfts

541

Schwebende Geschäfte sind gegenseitige, auf Leistungsaustausch gerichtete Verträge iSd. § 320 BGB,

BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 (737); BFH v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BStBl. II 2006, 866 (867); BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); BFH v. 22.8.2006 – X B 30/06, BFH/NV 2006, 2253 (2254 f.); BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705 (707); *Piltz*, StbJb. 1999/2000, 221 (225 f.); *Christiansen*, DStR 2007, 869; *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 249 HGB Rz. 313 (10/2022); *Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 282 (290); *Kahle*, StuB 2024, 569 (571); *Kahle/Kopp* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 99; *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 87;

insbes. auch Dauerschuldverhältnisse,

BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 (594); BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); *Haußmann/Wehrheim*, StuB 2011, 370 (372); *Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 282 (290); *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 88;

bei denen der zur Sach-, Dienst- oder Werkleistung Verpflichtete seine Leistung abgesehen von unwesentlichen Nebenpflichten noch nicht vollständig erfüllt hat.

BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 (737); BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758; BFH v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BStBl. II 2006, 866 (867); BFH v. 7.12.2017 – IV R 23/14, BStBl. II 2018, 444 Rz. 22; *Ciric*, Grundsätze ordnungsmäßiger Wertaufhellung, 1995, 33; *Weber-Grellet*, DB 1997, 2233 (2234); *Piltz*, StbJb. 1999/2000, 221 (226); *Maulshagen/Maulshagen*, BB 2000, 243 (248); *Euler/Binger*, DStR 2007, 177 (180); *Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 282 (290); *Christiansen*, DStR 2007, 869; *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 88; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.76; *Kahle*, StuB 2024, 569 (571); *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 100; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 76.

Der Schwebezustand beginnt mit Vertragsabschluss.

Hommel in Baetge/Kirsch/Thiele, § 249 HGB Rz. 318 (10/2022); *Kußmaul/Ollinger*, *StuW* 2011, 282 (290); *Knobloch/Baumeister*, *DB* 2015, 2769; *Kahle*, *StuB* 2024, 569 (571); *Kahle/Kopp* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, *Bilanzrecht Kommentar*, 4. Aufl. 2024, § 246 Rz. 99; *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 91.

Er endet mit der Erfüllung des zur Sach-, Dienst- oder Werkleistung verpflichteten Vertragsteils.

BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, *BStBl. II* 2006, 593 (594); BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, *BStBl. II* 2008, 557 (558); BFH v. 7.11.2018 – IV R 20/16, *BStBl. II* 2019, 224 Rz. 25; *Hahne/Sievert*, *DStR* 2003, 1992 (1994); *Hoffmann*, *StuB* 2003, 543 (545); *Kütting/Bauer/Hess/Reuter*, *DStR* 2008, Beihefter zu Heft 47, 81 (85); *Hommel in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 249 HGB Rz. 323 (10/2022); *Knobloch/Baumeister*, *DB* 2015, 2769; *Tiedchen*, *NZG* 2017, 1007; *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 92; *Hennrichs in Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.76; *Kahle*, *StuB* 2024, 569 (571); *Reddig in Kirchhof/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 100; *Weber-Grellet in Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 76; aA *Hruby*, *DStR* 2010, 127 (130) – Schwebezustand nur, solange keiner der beiden Vertragspartner seine Hauptleistungspflicht erfüllt hat; ähnlich *Drüen*, *StuW* 2024, 289 (296) – im Regelfall mit der Leistung des zur Sach- oder Dienstleistung Verpflichteten.

Bei Dauerschuldverhältnissen, insbes. bei Nutzungsverhältnissen, endet der Schwebezustand jeweils hinsichtlich der bereits erbrachten Leistung (aA *Kußmaul/Ollinger*, *StuW* 2011, 282 [291] – Schwebezustand endet insgesamt mit Beginn der Nutzung).

Leistungen des zur Geldzahlung verpflichteten Vertragsteils haben keinen Einfluss auf den Schwebezustand (*Hommel in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 249 HGB Rz. 325 [10/2022]; *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 102).

542 (2) Bilanzierung bei Bestehen der Ausgeglichenheitsvermutung

Handelsbilanz: Nach den GoB werden Ansprüche und Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften grds. nicht bilanziert.

BFH v. 25.7.2012 – I R 101/10, *BStBl. II* 2013, 165 Rz. 19; BFH v. 15.3.2017 – I R 11/15, *BStBl. II* 2017, 1043 Rz. 26; BFH v. 13.7.2017 – IV R 34/14, *BFH/NV* 2017, 1426 Rz. 19; BFH v. 7.12.2017 – IV R 23/14, *BStBl. II* 2018, 444 Rz. 22; BFH v. 14.4.2022 – IV R 32/19, *BStBl. II* 2022, 832 Rz. 27; *Weber-Grellet*, *DStR* 1996, 896 (904); *Weber-Grellet*, *DB* 1997, 2233 (2234); *Kütting/Hellen/Brakensiek*, *BB* 1998, 1465 (1473); *Maulshagen/Maulshagen*, *BB* 2000, 243 (248); *Gosch*, *DStR* 2002, 977 (980); *Hahne*, *BB* 2005, 819 (821); *Hahne/Liepolt*, *DB* 2006, 1329; *Weber-Grellet*, *DB* 2002, 2180 (2181); *Christiansen*, *DStR* 2007, 869; *Euler/Binger*, *DStR* 2007, 177 (180); *Hoffmann*, *DStR* 2007, 1783 (1784); *Kußmaul/Ollinger*, *StuW* 2011, 282 (289); *Hennrichs/Riedel*, *NZG* 2016, 375 (376); *Bär/Disser*, *WPg* 2017, 996 (999); *Kraft/Hohage*, *DStR* 2017, 62 (64); *Hennrichs in Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.76; *Kahle/Kopp* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, *Bilanzrecht Kommentar*, 4. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 99; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 265 (7/2024); *Reddig in Kirchhof/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 100; *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 94; *Weber-Grellet in Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 76.

Es gilt die Ausgeglichenheitsvermutung, dh., es wird angenommen, dass die Ansprüche und Verbindlichkeiten aus dem schwebenden Geschäft sich wertmäßig entsprechen.

BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, *BStBl. II* 2006, 298 (299); BFH v. 15.3.2017 – I R 11/15, *BStBl. II* 2017, 1043 Rz. 26; BFH v. 14.4.2022 – IV R 32/19, *BStBl. II* 2022, 832 Rz. 27; *Drüen*, *StuW* 2024, 289 (291); *Kahle*, *StuB* 2024, 569 (571); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 265 (7/2024).

Solange das der Fall ist, besteht ein Aktivierungsverbot für den Anspruch des Stpfl. aus dem schwebenden Geschäft. Hinsichtlich dieses – abstrakt durchaus aktivierungsfähigen (Henrichs in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.76) – Anspruchs fehlt es damit an der konkreten Aktivierungsfähigkeit.

Kütting/Kessler, DB 1997, 2441 (2444); *Kliem*, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 78; *Lüdenbach/Hoffmann*, DStR 2006, 1382 (1383); im Erg. ebenso *Kohl*, Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, 1994, 72; *Roos*, DStR 2017, 1282.

Steuerbilanz: Das Bilanzierungsverbot gilt auch für die StBil. (BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324 Rz. 40; BFH v. 7.12.2017 – IV R 23/14, BStBl. II 2018, 444 Rz. 21 f.). Ansprüche aus schwebenden Geschäften dürfen daher auch in der stl. Gewinnermittlung nicht aktiviert werden.

(3) Bilanzierung bei Wegfall der Ausgeglichenheitsvermutung

543

Handelsbilanz: Wenn nicht mehr davon auszugehen ist, dass der Wert des sich aus dem schwebenden Geschäft ergebenden Anspruchs dem Wert der Verbindlichkeit zumindest entspricht, ist gem. § 249 Abs. 1 HGB eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu passivieren.

Steuerbilanz: Steuerlich besteht gem. Abs. 4a für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften allerdings ein Passivierungsverbot (s. Anm. 2050 ff.).

ff) Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten im weiteren Sinne

544

Begriff: Aktive transitorische Posten iwS sind vor dem Bilanzstichtag geleistete Ausgaben, deren Erfolg nicht innerhalb einer bestimmten Zeit nach dem Bilanzstichtag eintritt, wie zB bei Ausgaben für Forschung und Entwicklung oder für Werbung (vgl. auch Anm. 1916; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 1 f. [7/2021]).

Abgrenzung: Transitorische Posten iwS sind abzugrenzen von transitorischen Posten ieS und von antizipativen Posten.

► *Aktive transitorische Posten im engeren Sinne* sind Ausgaben, die vor dem Bilanzstichtag geleistet werden, aber Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen (*Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 2 [7/2021]; vgl. auch Anm. 1916).

► *Aktive antizipative Posten* sind Erträge, denen Einnahmen erst später folgen.

Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 4 (7/2021); *Schubert* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 250 HGB Rz. 4; vgl. auch Anm. 1916.

Bilanzierung: Aktive transitorische Posten iwS dürfen nicht aktiviert werden, da sie weder die Voraussetzungen eines WG noch die des Abs. 5 oder eines anderen aktivierungsfähigen Postens erfüllen. Aktive antizipative Posten sind als Forderungen zu aktivieren (*Schubert* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 250 HGB Rz. 4).

Einstweilen frei.

545–549

b) Grundsätze der Aktivierung

Schrifttum: *Becker*, Einkommensteuerrecht: Fragen der Aktivierung und Passivierung. Insbesondere der Gegenstand der einzelnen Aktivierung oder Passivierung, StuW 1929, Sp. 144;

Becker, Zum neuen Einkommensteuergesetz, *StuW* 1934, Sp. 1241; *Kuhn/Wieneke*, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Berlin, 5. Aufl. 1930; *Blümich*, Das Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934, Berlin, 2. Aufl. 1937; *Kaemmel/Bacciocco*, Einkommensteuergesetz vom 6. Februar 1938, München/Berlin, 2. Aufl. 1938; *Oermann/Meuschel*, Grundriß der Einkommensteuer, Stuttgart 1949; *Börnstein*, Die Aktivierung von Versuchs- und Entwicklungskosten nach Handelsrecht und Steuerrecht, *BB* 1957, 553; *Brockhoff/Lenski/Reinert*, Rechtsprechungskommentar zur Einkommensteuer, Bonn 1963; *Barske*, Gedanken zum Verhältnis der Handelsbilanz zur Steuerbilanz, *DB* 1964, 1569; *Döllerer*, Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, *DB* 1965, 1405; *Gail*, Steuerrechtliche Anerkennung der aktienrechtlichen Aktivierungsverbote, *WPg* 1969, 273; *Nissen*, Änderung der §§ 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes, *DStZ* 1969, 129; *Rau*, Steuerliche Übernahme handelsrechtlicher Bilanzierungsvorschriften, *DB* 1969, 676; *Thiel*, Das Gesetz zur Änderung der §§ 5 und 6 EStG, *FR* 1969, 165; *Eibelshäuser*, Immaterielle Anlagewerte in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, Wiesbaden 1983; *Schulze-Osterloh*, Handelsbilanz und steuerliche Gewinnermittlung, *StuW* 1991, 284; *Glanegger*, Bewertungseinheit und einheitliches Wirtschaftsgut, in *Raupach/Uelner* (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 145; *Westerfelhaus*, Zwei-Stufen-Ermittlung zum bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand, *DB* 1995, 885; *Winter*, Aktivierungsfähigkeit von Finanzderivaten, *BB* 1996, 2083; *Wassermeyer*, Auswirkungen der neueren Entscheidungen des Großen Senats zum Bilanzsteuerrecht, *DB* 2001, 1053; *Schreiber*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG und die IAS/IFRS, *DStR* 2005, 1351; *Rau*, Zur steuerbilanziellen Behandlung von Aktienanleihen, *DStR* 2006, 627; *Köhler*, Vollständiger Ansatz des Vermögens und der Schulden, *StBp.* 2009, 232; *Schülke*, Zur Aktivierbarkeit selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände, *DStR* 2010, 992; *Eckert*, Steuerliche Betrachtung elektronischer Zahlungsmittel am Beispiel sog. Bitcoin-Geschäfte, *DB* 2013, 2108; *Schulze-Osterloh*, Objektiver oder subjektiver Fehlerbegriff im Handelsbilanzrecht, *ZHR* 179 (2015), 9; *Kraft/Hohage*, Nutzungsrechte als bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter, *DStR* 2017, 62; *Kraft/Hohage*, Bilanzierung der Kompensationszahlungen für ein Wettbewerbsverbot im internationalen Konzern, *DB* 2017, 327; *Heck*, Funktionsweise und Grundzüge der steuerlichen Behandlung von Blockchain-basierten Kryptowährungen, *DStZ* 2020, 106; *Kopp*, Der Wirtschaftsgutbegriff im Lichte digitaler Tendenzen, *FR* 2025, 1.

aa) Rechtsentwicklung

550 (1) Einkommensteuergesetz 1925

Rechtslage: Bereits § 13 Satz 1 EStG 1925 verknüpfte die stl. Gewinnermittlung mit den handelsrechtl. GoB. Gleichzeitig waren aber gem. § 13 Satz 2 EStG 1925 die weiteren Bestimmungen des Gesetzes über Entnahmen, abziehbare Ausgaben und Bewertung zu beachten. Für die Frage der Aktivierung wurde danach § 16 Abs. 2 EStG 1925 als zentrale Vorschrift angesehen (vgl. RFH v. 10.4.1929, *StuW* 1929, Sp. 964; RFH v. 20.11.1929, *RStBl.* 1930, 60; RFH v. 21.10.1931, *RStBl.* 1932, 305 [306]; *Becker*, *StuW* 1929, Sp. 141 [148]). Sie bestimmte, dass „Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Gegenständen, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen sich bestimmungsgemäß auf einen längeren Zeitraum erstreckt“, nicht im Jahr der Anschaffung oder Herstellung voll abgezogen werden durften. Diese Aufwendungen waren demnach vielmehr zwingend zu aktivieren (zum Vorliegen einer Aktivierungspflicht ausdrücklich RFH v. 21.10.1931, *RStBl.* 1932, 305 [306]; ebenso *Kuhn/Wieneke*, EStG 1925, § 13 Rz. 12) und ggf. gem. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG 1925 planmäßig abzuschreiben.

Begriff Wirtschaftsgut: Der vom Gesetz verwendete Begriff „Gegenstand“ wurde allerdings einhellig als zu eng angesehen und abweichend von der zivilrechtl. Bedeutung als „wirtschaftliches Gut“ ausgelegt (RFH v. 20.11.1929, *RStBl.* 1930, 60; *Becker*, *StuW* 1929, Sp. 141 [149]). Die Bezeichnung „Wirtschaftsgut“ findet sich

in diesem Zusammenhang, soweit ersichtlich, erstmals in einem Urteil des RFH aus dem Jahr 1928 (RFH v. 27.3.1928, RStBl. 1928, 260). Eine terminologische Festlegung war damit aber nicht verbunden. In anderen Entsch. aus dieser Zeit spricht der RFH weiterhin auch von „wirtschaftlichem Gut“ (RFH v. 15.5.1929, StuW 1929, Sp. 1103 [1104 und 1106]; RFH v. 20.11.1929, RStBl. 1930, 60; RFH v. 27.11.1929, StuW 1930, Sp. 1150 [1151]; ebenso *Kuhn/Wieneke*, EStG 1925, § 13 Rz. 12), „wirtschaftlichem Vorteil“ (RFH v. 18.12.1928, StuW 1929, Sp. 531 [534]) und „Gut im wirtschaftlichen Sinn“ (RFH v. 15.5.1929, StuW 1929, Sp. 1103 [1104]; RFH v. 27.1.1932, StuW 1932, Sp. 520 [522]).

Steuerliche Aktivierungspflicht: Aktivierungsfähigkeit und damit Aktivierungspflicht bestand nach Ansicht des RFH für ein Gut, das einer besonderen Bewertung zugänglich ist und dessen Nutzen für das Unternehmen sich über einen längeren Zeitraum erstreckt (RFH v. 27.3.1928, StuW 1928, Sp. 705; RFH v. 20.11.1929, StuW 1930, Sp. 154 f.; RFH v. 27.11.1929, StuW 1930, Sp. 1150 [1151]; RFH v. 21.10.1931, StuW 1932, Sp. 492 [495]; ebenso *Kuhn/Wieneke*, EStG 1925, § 13 Rz. 12). Das Gut musste allerdings greifbar sein, also als Einzelheit ins Gewicht fallen; es durfte sich nicht derart „ins allgemeine“ verflüchtigen, dass es „nur als Steigerung des Goodwill des Unternehmens in Erscheinung“ trat (RFH v. 21.10.1931, RStBl. 1932, 305 [307]; ebenso bereits *Becker*, StuW 1929, Sp. 141 [157]). Maßgeblich war dafür die Frage, ob ein Erwerber des ganzen Betriebs im Hinblick auf das Gut einen entsprechend höheren Preis zahlen würde (RFH v. 21.10.1931, RStBl. 1932, 305 [308]).

Maßgeblichkeit: Ungeachtet der in § 13 EStG 1925 statuierten Bindung der stl. an die handelsrechtl. Gewinnermittlung bestand nach Ansicht des RFH damit strechtl. eine weitergehende Aktivierungspflicht als handelsrechtl. (RFH v. 27.3.1928, RStBl. 1928, 260; RFH v. 27.6.1933, RStBl. 1933, 1083 [1085]). Wenn diese Aussage zunächst (in RFH v. 27.3.1928, RStBl. 1928, 260) auch nur dahingehend zu verstehen war, dass für die handelsrechtl. aktivierungsfähigen Posten strechtl. Aktivierungspflicht bestand (s. *Eibelshäuser*, Immaterielle Anlagewerte in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, 1983, 62), so hatte der RFH mit der Formulierung eigenständiger Kriterien zur Bestimmung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ doch die Abkehr des StRechts vom Handelsrecht vollzogen (ebenso *Eibelshäuser*, Immaterielle Anlagewerte in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, 1983, 66 f.). Der weitere Schritt der Abkoppelung der stl. Aktivierungspflicht auch von der handelsrechtl. Aktivierungsfähigkeit folgte dann im Jahr 1931 (RFH v. 21.10.1931, RStBl. 1932, 305 [307]).

(2) Einkommensteuergesetz 1934

551

Rechtslage: Das EStG 1934 (RGBl. I 1934, 1005) knüpfte für die stl. Gewinnermittlung in § 5 ebenfalls an die GoB an. Bereits in dieser Gesetzesfassung war „für den Schluß des Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen“ war. Auch die neue Gesetzesfassung enthielt aber in § 5 Abs. 1 Satz 2 einen Vorbehalt hinsichtlich der Vorschriften über die Entnahmen und Einlagen (§ 4 Abs. 1), über die BA (§ 4 Abs. 3) und über die Bewertung (§ 6). Nach der Gesetzesbegründung sollte erreicht werden, dass die stl. Gewinnermittlung enger an die handelsrechtl. gebunden wurde, als dies wegen des Vorbehalts in § 13 Satz 2 EStG 1925 der Fall gewesen war. Hinsichtlich des neuen Vorbehalts in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG 1934 heißt es in der Gesetzesbegründung: „Diese Vorschriften [§ 4 Abs. 1, Abs. 3, § 6]

schließen sich den kaufmännischen Bewertungsgrundsätzen mehr an als die entsprechenden Vorschriften [§ 12 Abs. 2, §§ 15 bis 21 EStG 1925] des EStG 1925.“ (RStBl. 1935, 9, 11).

Begriff Wirtschaftsgut: Gleichzeitig übernahm das EStG 1934 in den §§ 4, 6 und 7 den Begriff „Wirtschaftsgut“. In der Gesetzesbegründung heißt es dazu: „Dieser Begriff, den die Rechtsprechung entwickelt hat, umfaßt Gegenstände, Rechte und wirtschaftliche Werte jeder Art“ (RStBl. 1935, 9 [11]). Angesichts der von Rspr. und Schrifttum gefundenen Auslegung des Begriffs „Gegenstand“ in § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG 1925 hätte es der Aufnahme dieses Begriffs in das Gesetz zwar nicht bedurft (aA *Becker*, StuW 1934, Sp. 1241 [1264]); immerhin kann man darin aber die Zustimmung des Gesetzgebers zur Entwicklung der Rspr. in diesem Punkt erkennen und der Gesetzesformulierung insoweit klarstellende Funktion zubilligen.

Steuerliche Aktivierungspflicht: An der Definition eines aktivierungsfähigen und damit auch aktivierungspflichtigen (zur stl. Aktivierungspflicht vgl. RFH v. 15.12.1936, RStBl. 1937, 622 [623]; *Blümich*, 2. Aufl. 1937, § 5 Rz. 8) Guts änderte sich durch das Inkrafttreten des EStG 1934 trotz der beabsichtigten engeren Anbindung der stl. Gewinnermittlung an die HBil. nichts. Weiterhin wurden die selbständige Bewertungsfähigkeit und der mehrjährige Nutzen für das Unternehmen als maßgeblich angesehen, wobei eine Begrenzung uferloser Aktivierung von Aufwendungen durch das Merkmal der „Greifbarkeit“ des erlangten Vorteils gefunden werden sollte.

RFH v. 15.12.1936, RStBl. 1937, 622 (623); RFH v. 4.1.1939, RStBl. 1939, 297 (299); *Blümich*, 2. Aufl. 1937, § 5 Rz. 8; *Kaemmel/Bacciocco*, 2. Aufl. 1938, § 5 Rz. 9; *Oermann/Meuschel*, Grundriß der Einkommensteuer, 1949, 66.

Erstmals wurde die selbständige Bewertungsfähigkeit dahingehend konkretisiert, dass es genüge, wenn das betreffende Gut mit dem gesamten Betrieb veräußert werden könne (RFH v. 9.3.1938, RStBl. 1938, 551 [552]).

Der RFH berief sich zur Begr. nunmehr auf § 7 (RFH v. 4.1.1939, RStBl. 1939, 297 [299]) und damit auf die Nachfolgevorschrift des § 16 Abs. 2 EStG 1925, die die Regelungen über die AfA enthielt.

Maßgeblichkeit: Obwohl der neu gefasste § 5 eine engere Bindung der stl. Gewinnermittlung an die handelsrechtl. GoB gewährleisten sollte, hielt der RFH an der Auffassung fest, dass strechtl. eine weitergehende Aktivierungspflicht als handelsrechtl. bestehe.

RFH v. 15.12.1936, RStBl. 1937, 622 (623); vgl. auch RFH v. 15.9.1937, RStBl. 1937, 1130.

552 (3) Einkommensteuergesetz 1947

Rechtslage: Das EStG 1947 war die Neubekanntmachung des EStG 1939, das im Hinblick auf die Gewinnermittlung keine Änderung gegenüber dem EStG 1934 enthielt.

Begriff Wirtschaftsgut: Der Begriff WG blieb weiterhin zentral für die stl. Aktivierung.

Steuerliche Aktivierungspflicht: Der OFH und später auch der BFH setzten die Rspr. des RFH fort.

BFH v. 28.2.1948, StuW 1948 II, Sp. 9 (10); BFH v. 28.1.1954 – IV 255/53 U, BStBl. III 1954, 109 (110); BFH v. 25.9.1956 – I 103/55 U, BStBl. III 1956, 349 (351); BFH v. 22.7.1964 – I 188/62 U, BStBl. III 1964, 565; BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965,

414 (415); ebenso *Brockhoff/Lenski/Reinert*, Rechtsprechungskommentar zur Einkommensteuer, 1963, §§ 4, 5 Rz. 305.

Dies geschah zunächst ebenfalls unter Berufung auf § 7 als Nachfolgevorschrift des § 16 Abs. 2 EStG 1925 (BFH v. 9.7.1953 – IV 8/53 U, BStBl. III 1953, 245), später dann unter Hinweis auf § 6.

BFH v. 15.4.1958 – I 27/57 U, BStBl. III 1958, 260; BFH v. 15.5.1963 – I 272/61 U, BStBl. III 1963, 327 (328); BFH v. 16.7.1964 – IV 33/60 U, BStBl. III 1964, 526 (527); ebenso *Barske*, DB 1964, 1569; *Börnstein*, BB 1957, 553 (556); krit. jedoch bereits *Döllerer*, BB 1965, 1405.

In der Folge wurde der Begriff „Wirtschaftsgut“ und damit die Aktivierungspflicht weit ausgedehnt. So verlangte die Rspr. zB die Aktivierung eines verlorenen Zuschusses eines Unternehmers an die Gemeinde zum Ausbau einer Straße (BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414), einmaliger größerer Instandhaltungsaufwendungen eines Mieters auf das gemietete Gebäude (BFH v. 4.7.1968 – IV 298/63, BStBl. II 1968, 681) sowie einer Zahlung eines ArbG an seine ArbN unter der Bedingung der Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses für weitere fünf Jahre (BFH v. 18.3.1965 – IV 116/64 U, BStBl. III 1965, 289; vgl. nunmehr v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 [846]). Hingegen verneinte sie eine Aktivierungspflicht für Zuschüsse eines Elektrizitätsversorgungsunternehmens an seine Abnehmer aus Anlass der Stromumstellung zur Umstellung bzw. zum Umtausch elektrischer Geräte (BFH v. 13.8.1957 – I 46/57 U, BStBl. III 1957, 350) und für den Werbekostenzuschuss eines Buch- und Schallplattengroßhändlers an seine Abnehmer (BFH v. 9.10.1962 – I 167/62 U, BStBl. III 1963, 7).

Maßgeblichkeit: Die Rspr. des BFH war insoweit uneinheitlich. Teilweise war der BFH der Überzeugung, dass die vom RFH gefundene und von ihm übernommene Definition des WG den handelsrechtl. GoB bzw. der handelsrechtl. Definition des Vermögensgegenstands entspreche.

BFH v. 13.3.1956 – I 209/55 U, BStBl. III 1956, 149 (150); BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414 (415); vgl. aber *Barske*, DB 1964, 1569, der den Hinweis auf die kaufmännischen GoB für die Frage der stl. Aktivierung als „völlig neben der Sache“ liegend bezeichnete.

Gelegentlich berief sich der BFH demgegenüber auf die Bilanzierungsfähigkeit „nach den Grundsätzen des Steuerrechts“.

BFH v. 28.1.1954 – IV 255/53 U, BStBl. III 1954, 109 (110); BFH v. 13.8.1957 – I 46/57 U, BStBl. III 1957, 350 (351); BFH v. 22.2.1962 – IV 58/59 U, BStBl. III 1962, 367 (368); krit. *Döllerer*, BB 1965, 1405.

In der Sache ist festzustellen, dass der BFH mit der Übernahme des Begriffs „Wirtschaftsgut“ und seiner Definition vom RFH dessen Abkehr vom Handelsrecht fortführte.

(4) Einkommensteuergesetz 1969

553

Rechtslage: Im EStG 1969 findet sich erstmals – in Anlehnung an den im Rahmen der Aktienrechtsreform 1965 neu geschaffenen § 153 Abs. 3 AktG – § 5 Abs. 2, der die Aktivierung nicht entgeltlich erworbener immaterieller WG des AV verbietet. Außerdem wurde der Einleitungssatz des § 6 „Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter ...“ um den Relativsatz „... Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, ...“ ergänzt. Diese Änderun-

gen waren die Folge der insbes. im Zuge der Aktienrechtsreform aufgetretenen Rechtsunsicherheiten hinsichtlich der stl. Aktivierung, die, wie ein Vorlagebeschluss des VI. Senats (BFH v. 16.2.1968 – VI 239/65, BStBl. II 1968, 518) zeigte, auch den BFH ergriffen hatten. Sie sollten ua. klarstellen, dass der vom BFH zuletzt in stRspr. als zentrale Vorschrift über die Aktivierung herangezogene § 6 keine stl. Bilanzierungsvorschrift darstellte, sondern lediglich die Bewertung betrifft und sich die Bilanzierung dem Grunde nach allein aus den § 4 Abs. 1 und § 5 ergibt.

BTDrucks. 5/3187, 3; BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (14); Gail, WPG 1969, 273 (274); Nissen, DStZ 1969, 129 (130); Rau, DB 1969, 676; Thiel, FR 1969, 165 (166); Glade, Immaterielle Anlagewerte in Handelsbilanz, Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, 1994, 138 f.

Begriff Wirtschaftsgut: Auch in der Neufassung des EStG hielt der Gesetzgeber am Begriff „Wirtschaftsgut“ fest. Insbesondere übernahm er den Begriff in den neuen § 5 Abs. 2, obwohl § 153 Abs. 3 AktG, an den sich der Gesetzgeber insoweit anlehnte, von „immateriellen Anlagewerten“ sprach. Eine Abweichung hinsichtlich des Gegenstands der Aktivierung gegenüber dem Handelsrecht sollte damit aber nicht verbunden sein.

BTDrucks. 5/3187 Anlage 3 (Gegenäußerung der BReg. zur Stellungnahme des BRat); Gail, WPG 1969, 273 (275 f.); Nissen, DStZ 1969, 129 (132); Rau, DB 1969, 676 (677).

Die Definition des Begriffs „Wirtschaftsgut“ vermag demnach für die Aktivierungsfähigkeit nichts mehr auszusagen.

Nissen, DStZ 1969, 129 (132); ähnlich Thiel, FR 1969, 165 (167).

Ungeachtet dieser Tatsache hält der BFH an der – letztlich von *Enno Becker* und dem RFH stammenden (vgl. Anm. 550) – Begriffsbestimmung fest (s. auch Anm. 560 ff.).

Steuerliche Aktivierungspflicht: Steuerlich aktivierungspflichtig sind nur solche Positionen, die nach den handelsrechtl. GoB aktivierungspflichtig oder jedenfalls aktivierungsfähig (s. Anm. 501) sind (aA *Costede*, StuW 1995, 115 [120]).

Maßgeblichkeit: Mit der Klarstellung, dass die stl. Aktivierungspflicht an die handelsrechtl. GoB anknüpft, sollte die Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. durchgesetzt sein. Entsprechend beruft sich der BFH nunmehr in Entsch., in denen die Aktivierungsfähigkeit einer Position umstritten ist, auf die handelsrechtl. GoB.

BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (14); BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380 (381); BFH v. 6.12.1978 – I R 35/78, BStBl. II 1979, 262 (263); BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/87, BStBl. II 1988, 348 (352).

554 bb) Bedeutung des Wirtschaftsgutbegriffs

Wie die Darstellung der Rechtsentwicklung der stl. Aktivierungsgrundsätze gezeigt hat (Anm. 550 ff.), diene der Begriff „Wirtschaftsgut“ zunächst dazu, eigenständige strechtl. Aktivierungsvoraussetzungen zu determinieren. Es galt der Grundsatz, dass, soweit die vom RFH gefundenen Kriterien des Begriffs WG erfüllt waren, stl. Aktivierungspflicht bestand. Entsprechend hob der RFH im Jahr 1939 eine Entsch. der Vorinstanz wegen „Verkennung des Begriffs ‚Wirtschaftsgut‘“ auf (RFH v. 26.1.1939, RStBl. 1939, 553 [556]).

Seit Inkrafttreten des EStG 1969, das der – im Gesetz bereits seit 1925 festgelegten – Bindung der StBil. an die handelsrechtl. GoB Geltung verschaffen sollte, hat der Begriff „Wirtschaftsgut“ hingegen nur noch beschreibende Bedeutung. Steuerlich akti-

vierungspflichtig ist demnach, was nach den handelsrechtl. GoB aktivierungspflichtig oder jedenfalls aktivierungsfähig ist (*Ley*, Der Begriff „Wirtschaftsgut“ und seine Bedeutung für die Aktivierung, 2. Aufl. 1987, 112, 144); diese Positionen lassen sich stl. mit dem Terminus „Wirtschaftsgut“ beschreiben. Vereinzelt unternommene Bestrebungen, den Begriff WG von der Frage der Aktivierung zu trennen (*Costede*, *StuW* 1995, 115 [117]), haben sich demgegenüber nicht durchsetzen können.

cc) Verhältnis zum Begriff Vermögensgegenstand

555

Begriff des Vermögensgegenstands und Begriff des Wirtschaftsguts als Aktivierungskriterien: Die stl. Aktivierungsfähigkeit und -pflicht richtet sich, wie spätestens nach der Änderung des § 6 Abs. 1 durch das EStG 1969 geklärt ist, gem. Abs. 1 Satz 1 nach den handelsrechtl. GoB (s. Anm. 553). Handelsrechtlich aktivierungsfähig sind gem. §§ 240, 241, 246 HGB Vermögensgegenstände. Der Begriff „Vermögensgegenstand“ umschreibt somit die nach Handelsrecht aktivierungsfähigen Positionen, der Begriff „Wirtschaftsgut“ die stl. aktivierungsfähigen Güter. Da sich beides nach den GoB richtet, müssen die Begriffe inhaltlich übereinstimmen.

BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 (352); BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 (635); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 (302); BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); FG Ba-Württ. v. 3.5.2017 – 4 K 173/14, BB 2017, 2416 (2417), nrkr., Az. BFH IV B 40/17; ebenso bereits BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (14); glA *Schulze-Osterloh*, *StuW* 1991, 284 (286); *Glanegger*, FS Schmidt, 1993, 145 (147); *Janke*, *StuW* 1994, 214; *Westerfelhaus*, DB 1995, 885; *Köhler*, StBp. 2009, 232 (233); *Kahle/Kopp* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 24; aA *Mujkanovic*, BB 1994, 894 (895); *Costede*, *StuW* 1995, 115 (116).

Einheitliche Definition der Begriffe „Vermögensgegenstand“ und „Wirtschaftsgut“: Die Rspr. definiert die Begriffe „Vermögensgegenstand“ und „Wirtschaftsgut“ dabei zwar grds. einheitlich, jedoch in der Weise, wie der RFH bereits den Begriff „Wirtschaftsgut“ bestimmt hatte (s. Anm. 560 ff.), nämlich als Sachen, Rechte, tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und sonstige Vorteile, die der Bilanzierende sich etwas kosten lässt und die einer selbständigen Bewertung fähig, also als Einzelheit greifbar sind.

StRspr.; BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 (635); BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 (302); BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); BFH v. 30.9.2010 – IV R 28/08, BStBl. II 2011, 406 Rz. 17; BFH v. 5.10.2011 – I R 94/10, BStBl. II 2012, 244 Rz. 10; BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238 Rz. 12; BFH v. 26.11.2014 – X R 20/12, BStBl. II 2015, 325 Rz. 23 f.; BFH v. 12.2.2015 – IV R 63/11, BFH/NV 2015, 832 Rz. 23; BFH v. 12.2.2015 – IV R 29/12, BStBl. II 2017, 668 Rz. 14; BFH v. 6.12.2017 – VI R 65/15, BStBl. II 2018, 353 Rz. 12; BFH v. 14.2.2023 – IX R 3/22, BStBl. II 2023, 571 Rz. 23; ebenso *Westerfelhaus*, DB 1995, 885 (886 f.); *Rau*, DStR 2006, 627 (628); *Köhler*, StBp. 2009, 232 (233); *Kraft/Hohage*, DStR 2017, 62 (63); *Heck*, DStZ 2020, 106 (108); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 326 (7/2024); vgl. auch BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238 Rz. 12. Für das Handelsrecht gleichsinnig *Schmidt*, DStR 2014, 544.

Definition des Begriffs „Wirtschaftsgut“ in Anlehnung an den Begriff „Vermögensgegenstand“: In neuerer Zeit hält der BFH an der Gleichsetzung der Begriffe „Vermögensgegenstand“ und „Wirtschaftsgut“ nicht mehr strikt fest, sondern spricht davon, dass der Begriff des „Wirtschaftsguts“ in Anlehnung an den Begriff „Vermögensgegenstand“ definiert werde (BFH v. 6.12.2017 – VI R 65/15, BStBl. II

2018, 353 Rz. 12; BFH v. 12.3.2020 – IV R 9/17, BFH/NV 2020, 973 Rz. 25; BFH v. 22.3.2022 – IV R 13/18, BStBl. II 2022, 656 Rz. 33) sowie von einem „einkommensteuerliche[n] Begriff des Wirtschaftsguts“ (BFH v. 6.12.1990 – IV R 3/89, BStBl. II 1991, 346 [347]), von einer „weitgehend[en]“ Übereinstimmung der Begriffe Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut (BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 [962]; BFH v. 6.9.2018 – IV R 26/16, BFH/NV 2018, 1260 [1262]) und von einem „weit gespannt[en]“ (BFH v. 30.9.2010 – IV R 28/08, BStBl. II 2011, 406 [407]) bzw. „weit zu fassend[en]“ (BFH v. 26.11.2014 – X R 20/12, BStBl. II 2015, 325 Rz. 23; BFH v. 12.5.2019 – X R 20/17 BStBl. II 2020, 3 Rz. 44; BFH v. 12.3.2020 – IV R 9/17, BFH/NV 2020, 973 Rz. 25; BFH v. 14.2.2023 – IX R 3/22, BStBl. II 2023, 571 Rz. 23) Begriff des Wirtschaftsguts, der auf der Grundlage der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen sei (BFH v. 12.5.2019 – X R 20/17 BStBl. II 2020, 3 Rz. 44; BFH v. 12.3.2020 – IV R 9/17, BFH/NV 2020, 973 Rz. 25). Von einem Gleichlauf der Begriffe „Vermögensgegenstand“ und „Wirtschaftsgut“ geht der BFH allerdings noch in einer Entsch. v. 14.12.2011 (BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238 Rz. 13) aus.

Die – vom handelsrechtl. Schrifttum überwiegend für das Vorliegen eines Vermögensgegenstands für erforderlich gehaltene – selbständige Verkehrsfähigkeit hält die Rspr. jedenfalls für verzichtbar und sieht es als hinreichend an, wenn das Gut zusammen mit dem Betrieb übertragen werden kann.

BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (14); BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 (635); BFH v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393 (1394); BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 (302); FG Ba-Württ. v. 3.5.2017 – 4 K 173/14, BB 2017, 2416 (2417), Az. BFH IV B 40/17; zust. *Glanegger*, FS Schmidt, 1993, 145 (148); *Babel*, Ansatz und Bewertung von Nutzungsrechten, 1997, 107; *Schreiber*, DStR 2005, 1351 (1353 mit Fn. 35); *Kraft/Hohage*, DB 2017, 327 (328).

Kritik an der Rspr.: Diese Rspr. wird im Schrifttum uE zu Recht kritisiert.

Eibelshäuser, Immaterielle Anlagewerte in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, 1983, 247 ff.; *Costede*, StuW 1995, 115 (116); *Kahle/Kopp* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 2. Aufl. 2020, § 246 HGB Rz. 28. Kritisch insbes. auch zu der Hinwendung des BFH zu einer eigenständigen Bestimmung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ *Schulze-Osterloh*, ZHR 179 (2015), 9 (27).

Da Abs. 1 Satz 1 nunmehr unbestritten auf die handelsrechtl. GoB verweist, hat sich die Begriffsbestimmung der übereinstimmend zu definierenden Begriffe „Vermögensgegenstand“ und „Wirtschaftsgut“ nach dem handelsrechtl. Verständnis des Begriffs „Vermögensgegenstand“ zu richten (ähnlich *Eckert*, DB 2013, 2108 [2109 f.]). Dieses erfordert nach wohl hM die Einzelveräußerbarkeit, nach aA jedenfalls die Einzelverwertungsfähigkeit oder Einzelvollstreckbarkeit eines Guts.

Überblick bei *Winter*, BB 1996, 2083 (2084 ff.); *Köhler*, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 93 ff.; *Schülke*, DStR 2010, 992; *Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 282 (284 f.); *Kahle/Kopp* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 4. Aufl. 2024, § 246 HGB Rz. 17 ff.

Die selbständige Bewertungsfähigkeit verbunden mit der Übertragbarkeit zusammen mit dem Betrieb reicht nach handelsrechtl. Auslegung des Begriffs „Vermögensgegenstand“ für die Aktivierungsfähigkeit hingegen nicht aus; die Bestimmung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ durch die Rspr. in dieser Weise ist daher nicht unproblematisch (vgl. auch *Wassermeyer*, DB 2001, 1053).

556–559 Einstweilen frei.

c) Merkmale des Wirtschaftsgutbegriffs

Schrifttum: *Becker*, Zur Rechtsprechung, StuW 1928, Sp. 804; *Herbsthofer*, Die steuerrechtliche Wirtschaftsguteigenschaft von Daten, DStR 2024, 1272.

aa) Merkmale des Begriffs Wirtschaftsgut nach der Rechtsprechung

(1) Selbständige Bewertungsfähigkeit

560

Das heute noch nach Ansicht der Rspr. zentrale Merkmal des Begriffs „Wirtschaftsgut“ ist die selbständige Bewertungsfähigkeit.

BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879); BFH v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393 (1394); BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); BFH v. 17.12.2008 – IV R 36/06, juris; BFH v. 26.11.2014 – X R 20/12, BStBl. II 2015, 325 Rz. 23 f.; BFH v. 12.5.2019 – X R 20/17 BStBl. II 2020, 3 Rz. 44; BFH v. 12.3.2020 – IV R 9/17, BFH/NV 2020, 973 Rz. 25.

Eine Position gilt dann als selbständig bewertungsfähig, wenn sie als Einzelheit von Bedeutung ist.

BFH v. 28.9.1990 – III R 77/89, BStBl. II 1991, 361 (362); BFH v. 8.2.1996 – III R 126/93, BStBl. II 1996, 542 (543).

Maßgeblich ist die Verkehrsanschauung.

BFH v. 16.2.1990 – III B 90/88, BStBl. II 1990, 794 (795); BFH v. 20.6.1990 – I R 160/85, BStBl. II 1990, 913 (914); BFH v. 28.9.1990 – III R 77/89, BStBl. II 1991, 361 (362); BFH v. 4.12.1991 – I R 148/90, BStBl. II 1992, 383 (384); BFH v. 22.1.1992 – I R 43/91, BStBl. II 1992, 529 (530); BFH v. 8.2.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893 (894); BFH v. 8.2.1996 – III R 126/93, BStBl. II 1996, 542 (543); BFH v. 17.12.2008 – IV R 36/06, juris; zur Feststellung und Berücksichtigung abweichender Verkehrsanschauung in den neuen gegenüber den alten Bundesländern vgl. BFH v. 8.2.1996 – III R 126/93, BStBl. II 1996, 542 (544).

Gelegentlich wird in diesem Zusammenhang auch gefordert, dass einmalige Aufwendungen vorliegen müssen, die sich eindeutig von anderen Aufwendungen abgrenzen lassen (BFH v. 16.2.1990 – III B 90/88, BStBl. II 1990, 794 [795]).

Diese letztgenannte Ausgestaltung des Merkmals der selbständigen Bewertungsfähigkeit ist uE jedoch in zweierlei Hinsicht kritisch zu sehen. Zum einen sind tatsächlich vom Stpfl. getätigte Aufwendungen gar nicht Voraussetzung für das Vorliegen eines WG, so dass in Fällen, in denen der Stpfl. selbst keine Aufwendungen hatte, auf diese Weise keine weitere Klarheit geschaffen werden kann. Zum anderen sind auch alle Aufwendungen des Stpfl., die nicht zum Erwerb eines WG führen, klar und eindeutig abgrenzbar, so zB Aufwendungen für einen Werbefeldzug, für Personalkosten uÄ.

(2) Greifbarkeit

561

Das Erfordernis der Greifbarkeit ist kein eigenständiges Merkmal des Begriffs „Wirtschaftsgut“, sondern konkretisiert das Merkmal der selbständigen Bewertungsfähigkeit. Selbständig bewertungsfähig ist danach, was als Einzelheit greifbar ist, sich also nicht ins Allgemeine verflüchtigt und damit vom Geschäfts- oder Firmenwert abgrenzbar ist.

BFH v. 18.6.1975 – I R 24/73, BStBl. II 1975, 809 (811); BFH v. 4.12.1991 – I R 148/90, BStBl. II 1992, 383 (384); BFH v. 22.1.1992 – I R 43/91, BStBl. II 1992, 529 (530); BFH v.

17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (507); BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); BFH v. 26.11.2014 – X R 20/12, BStBl. II 2015, 325 Rz. 23 f.; ähnlich bereits RFH v. 21.10.1931, RStBl. 1932, 305 (307). Ebenso wohl *Kopp*, FR 2025, 1 (3).

Häufig wird darauf abgestellt, ob ein gedachter Erwerber des ganzen Unternehmens für das Gut ein besonderes Entgelt ansetzen würde.

BFH v. 18.6.1975 – I R 24/73, BStBl. II 1975, 809 (811); BFH v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14; BFH v. 10.8.1989 – X R 176-177/87, BStBl. II 1990, 15 (16); BFH v. 10.5.1990 – IV R 41/89, BFH/NV 1991, 585; BFH v. 8.2.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893 (894 f.); BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (507); BFH v. 12.5.2019 – X R 20/17 BStBl. II 2020, 3 Rz. 45; ähnlich bereits RFH v. 21.10.1931, RStBl. 1932, 305 (308); ebenso *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 330 (7/2024).

In neuerer Zeit hat der BFH dies weiter dahingehend umschrieben, dass ein wirtschaftlich ausnutzbarer Vermögensvorteil vorliegen müsse, der als realisierbarer Vermögenswert zu werten sei (BFH v. 12.5.2019 – X R 20/17, BStBl. II 2020, 3 Rz. 45; BFH v. 12.3.2020 – IV R 9/17, BFH/NV 2020, 973 Rz. 25). Auch mit dieser Umschreibung bleibt das Merkmal der Greifbarkeit aber ausgesprochen unscharf; eine besondere Aussagekraft kommt ihm nicht zu.

562 (3) Vorliegen von Aufwendungen

Nach der Rspr. des BFH setzt das Vorliegen eines WG weiter voraus, dass es sich um einen Vorteil handelt, dessen Erlangung der Stpfl. sich etwas kosten lässt.

BFH v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14; BFH v. 8.2.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893 (894); BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879); BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); BFH v. 12.3.2020 – IV R 9/17, BFH/NV 2020, 973 Rz. 25.

Daraus ist aber nicht zu schließen, dass der Stpfl. tatsächlich Ausgaben getragen haben muss (*Herbsthofer*, DStR 2024, 1272 [1274]; *Kopp*, FR 2025, 1 [5]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 331 [7/2024]). Es muss vielmehr ausreichen, dass ein ordentlicher Kaufmann für die Erlangung des Vorteils etwas aufwenden würde (idS auch BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 Rz. 18). In dieser Allgemeinheit kommt dem Merkmal allerdings eine Abgrenzungsfunktion praktisch nicht mehr zu.

563 (4) Mehrjähriger Nutzen

Nicht Voraussetzung für das Vorliegen eines WG ist die Erbringung eines mehrjährigen Nutzens durch den Vorteil. Das ergibt sich aus einem Umkehrschluss aus § 7 Abs. 1 Satz 1.

So nunmehr ausdrücklich BFH v. 26.11.2014 – X R 20/12, BStBl. II 2015, 325 Rz. 32; BFH v. 12.3.2020 – IV R 9/17, BFH/NV 2020, 973 Rz. 25; ebenso *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 309b (3/2020); *Kopp*, FR 2025, 1 (5); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 332 (7/2024); *Marx*, Ubg 2024, 113 (118).

563a (5) Selbständige Nutzbarkeit

Nicht gefordert wird die selbständige Nutzbarkeit eines Gutes (BFH v. 28.7.1994 – III R 47/92, BStBl. II 1994, 873 Rz. 12; *Herbsthofer*, DStR 2024, 1272 [1274]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 332 [7/2024]).

(6) Übertragbarkeit zusammen mit dem Betrieb

564

Das Merkmal der Übertragbarkeit zusammen mit dem Betrieb ist kein Abgrenzungsmerkmal in dem Sinne, dass es WG gegenüber Nicht-WG auszeichnet (*Kopp*, FR 2025, 1 [5]). Es handelt sich hier vielmehr um ein „negatives Merkmal“, das lediglich besagen soll, dass die selbständige Verkehrsfähigkeit, Vererblichkeit, Verwertungsfähigkeit oder Vollstreckungsfähigkeit für das Vorliegen eines WG nicht erforderlich ist (s. auch Anm. 555).

bb) Stellungnahme

565

Nachdem sich das Vorliegen von Aufwendungen sowie der mehrjährige Nutzen eines Guts nicht als tragfähige Kriterien der Abgrenzung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ erwiesen haben und das Erfordernis der Übertragbarkeit zusammen mit dem Betrieb als ein solches Abgrenzungskriterium gar nicht gedacht ist, verbleibt es für die Bestimmung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ allein bei dem Merkmal der selbständigen Bewertungsfähigkeit.

Lediglich die selbständige Bewertungsfähigkeit als Kriterium des Begriffs „Wirtschaftsgut“ erwähnt BFH v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393 (1394). Im Einzelnen ebenso *Janke*, StuW 1994, 214 (221); glA wohl schon *Becker*, StuW 1928, Sp. 809 (832 f.); ebenso *Herbsthofer*, DStR 2024, 1272 (1274). *Kopp*, FR 2025, 1 (3), bezeichnet die selbständige Bewertbarkeit als zentrales Merkmal des Wirtschaftsgutbegriffs.

Allerdings ist auch das Merkmal der selbständigen Bewertungsfähigkeit, selbst in der Konkretisierung durch das Merkmal der Greifbarkeit, bislang unscharf geblieben (ebenso *Janke*, StuW 1994, 214 [220]). Weder der Gedanke der Abgrenzbarkeit des Vorteils vom Geschäfts- oder Firmenwert noch der der Berücksichtigung des Vorteils im Kaufpreis bei der gedachten Übertragung des gesamten Unternehmens lassen eindeutige Entsch. darüber zu, ob eine Position als WG zu qualifizieren ist oder nicht. Die Einordnung eines Guts als WG hängt vielmehr in hohem Maße von subjektiven Einschätzungen ab (ähnlich schon *Tiedchen*, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, 1991, 61). Letztlich verbleibt es damit dabei, dass als WG anzusehen ist, was nach der Verkehrsanschauung als selbständig bewertungsfähig angesehen wird.

Einstweilen frei.

566–569

d) Abgrenzung des Wirtschaftsguts von anderen Aktivposten

Schrifttum: *Watermeyer*, Bilanzierungshilfen in der Handels- und Steuerbilanz, Frankfurt am Main/Bern/New York/Paris 1991; *Schulze-Osterloh*, Der Ausweis von Aufwendungen nach dem Realisations- und dem Imparitätsprinzip, *Moxter/Müller/Windmüller/von Wysocki* (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 653; *Veit*, Die Funktionen von Bilanzierungshilfen, DB 1992, 101; *Marx*, Objektivierungserfordernisse bei der Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, BB 1994, 2379; *Betsche/Betsche*, Bilanz- und steuerrechtliche Konsequenzen der Einführung des Euro, DStR 1998, 1805; *Hakenberg*, Das Euro-Einführungsgesetz, BB 1998, 1491; *Tiedtke/Heckel*, Die Besteuerung des Geschäftswerts nach erklärter Betriebsaufgabe und anschließender Betriebsverpachtung, DStR 2001, 145.

aa) Abgrenzung von den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten

Schrifttum: *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e.V.*, Gesetzeskonforme Definition des Rechnungsabgrenzungspostens – Eine Analyse vor dem Hintergrund des true and fair view, DStR 1999, 2135; *Köhler*, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003; *Hoffmann*, Kfz-Steuer als Rechnungsabgrenzungsposten?, StuB 2010, 81; *Tiedchen*, Keine Rechnungsabgrenzung bei Vorauszahlung von Kraftfahrzeugsteuer?, FR 2010, 160.

570 (1) Begriff der aktiven Rechnungsabgrenzungsposten

Aktive RAP sind gem. § 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Ausgaben, die vor dem Abschlussstichtag geleistet werden, aber Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Es handelt sich hier um sog. transitorische RAP i.e.S. (vgl. auch Anm. 534, 2171). Diese Ausgaben werden als RAP aktiviert, so dass eine Gewinnauswirkung zunächst nicht eintritt. Der RAP wird in dem VZ aufgelöst, dem der Aufwand wirtschaftlich zugehört. In diesem Jahr tritt die Gewinnauswirkung ein. Damit wird dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung Genüge getan (vgl. Anm. 2161).

Häufig kommen aktive RAP bei Vorleistungen im Rahmen schwebender Geschäfte, die in der Bilanz als solche nicht ausgewiesen werden dürfen (s. Anm. 541 ff.), vor. Typische Anwendungsfälle für aktive RAP sind zB vorausgezahlte Miete und vorausgezahlte Versicherungsprämien. Das Vorliegen eines schwebenden Geschäfts ist aber nicht zwingend erforderlich, RAP können ihre Grundlage auch im öffentlichen Recht haben und sind daher zB auch für vorausgezahlte Kfz-Steuer, Abwassergebühren und Kammerbeiträge zu bilanzieren.

Hinsichtlich der vorausgezahlten Kfz-Steuer ist die Möglichkeit der Bildung eines RAP allerdings gelegentlich in Zweifel gezogen worden; vgl. FG Thür. v. 25.2.2009 – I 443/06, EFG 2009, 1738, aufgeh. durch BFH v. 19.5.2010 – I R 65/09, BStBl. II 2010, 967. Vgl. dazu *Hoffmann*, StuB 2010, 81; *Tiedchen*, FR 2010, 160.

571 (2) Aktive Rechnungsabgrenzungsposten als Verrechnungsposten

Rechnungsabgrenzungsposten erfüllen nicht die Voraussetzungen, die nach der Rspr. an ein WG zu stellen sind. Als reine Verrechnungsposten, die der periodengerechten Verteilung von Aufwand dienen, sind sie nicht selbständig bewertungsfähig, sondern lediglich berechenbar (str., zum Streitstand vgl. *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 42 ff. [7/2021]). Überschneidungen kann es daher nicht geben. Eine Position kann entweder die Voraussetzungen eines WG oder die eines aktiven RAP erfüllen, niemals aber beide.

Ebenso BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875 (877); *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e.V.*, DStR 1999, 2135 (2140); *Babel*, Ansatz und Bewertung von Nutzungsrechten, 1997, 131; *Köhler*, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 138; *Schubert* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 250 HGB Rz. 16; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 241. Weitere Nachweise zum Streitstand bei *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 42 (7/2021).

bb) Abgrenzung von den geleisteten Anzahlungen

Schrifttum: *Köhler*, Buchung und Bilanzierung von Anzahlungen, Teil I, StBp. 1998, 320, Teil II, StBp. 1999, 8; *Küting/Bauer/Hess/Reuter*, Erhaltene Anzahlungen und Fertigungsaufträge sowie ihre bilanzielle und bilanzanalytische Einordnung, DStR 2008, Beihefter zu

Heft 47, 81; Köhler, Buchung und Bilanzierung von Anzahlungen, StBp. 2016, 14; Roos, Bilanzierung von geleisteten Anzahlungen nach IFRS und HGB: Erfolgswirkungen aus nicht zahlungswirksamen Leistungen bei erstmaliger Erfassung, DStR 2017, 1282.

(1) Begriff der geleisteten Anzahlungen

572

Geleistete Anzahlungen sind Zahlungen im Rahmen eines schwebenden Geschäfts auf noch ausstehende Lieferungen oder Leistungen des anderen Vertragsteils.

BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 [315]; Hess. FG v. 26.2.2019 – 4 K 2033/17, juris rkr. Rz. 44; Köhler, StBp. 2016, 14; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 501 (7/2024); Schubert/Hargarten in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 247 HGB Rz. 352.

Die Zahlung müsste mangels aktivierungsfähigen Gegenpostens eigentlich zu einer Vermögensminderung führen, was jedoch gegen den Grundsatz der Erfolgsneutralität des schwebenden Geschäfts bis zur Beendigung des Schwebezustands verstieße. Daher wird der Abgang des Bar- oder Buchgelds durch die Aktivierung der geleisteten Anzahlung buchmäßig ausgeglichen (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 [315]; Köhler, StBp. 1998, 320 [324]; Roos, DStR 2017, 1282; Schubert/Hargarten in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 247 HGB Rz. 352). Auch geleistete Anzahlungen sind also Verrechnungsposten, die der Neutralisierung von Ausgaben dienen (ebenso Schulze-Osterloh, FS Forster, 1992, 653 [660]; Roos, DStR 2017, 1282; zur Abgrenzung von den transitorischen RAP ieS vgl. Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 49 ff. [7/2021]).

(2) Geleistete Anzahlungen als Verrechnungsposten

573

Teilweise wird die Ansicht vertreten, geleistete Anzahlungen verkörpern den Anspruch auf die ausstehende Lieferung oder Leistung. Da dieser Anspruch selbständig bewertungsfähig ist, sind geleistete Anzahlungen nach dieser Ansicht folglich als WG anzusehen.

Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 145; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 504 (7/2024); ähnlich Küting/Bauer/Hess/Reuter, DStR 2008, Beihefter zu Heft 47, 81 „Vermögenswert“.

Damit ist es erforderlich, eine Abgrenzung zwischen der Aktivierung als WG und als geleistete Anzahlung vorzunehmen. Insoweit wird offenbar von einem Vorrang der Aktivierung als geleistete Anzahlung ausgegangen.

Unseres Erachtens bilden die geleisteten Anzahlungen demgegenüber nicht den Anspruch auf die ausstehende Lieferung oder Leistung ab, sondern stellen ebenso wie aktive RAP lediglich Verrechnungsposten dar (ebenso Roos, DStR 2017, 1282; Schubert/Hargarten in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 247 HGB Rz. 352). Dies ergibt sich schon aus der identischen Funktion der Posten: Ebenso wie die Aktivierung eines RAP dient die Aktivierung einer geleisteten Anzahlung der Neutralisierung einer Vorleistung, die nach den GoB nicht erfolgswirksam werden darf. Folgte man der Gegenansicht, wären geleistete Anzahlungen darüber hinaus auf einen geringeren Wert, ggf. sogar auf Null, abzuschreiben, wenn die Gegenleistung nicht mehr werthaltig ist.

So in der Tat Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 146; für eine „aktive Wertberichtigung“ der Anzahlung hingegen Köhler, StBp. 1998, 320 (324); für die Möglichkeit der Teilwertabschreibung auf geleistete Anzahlungen Köhler, StBp. 1999, 8 (9); Köhler, StBp. 2016, 14 (19).

Damit wäre jedoch die Neutralisierung der Zahlung ganz oder teilweise wieder aufgehoben. Geboten wäre in diesem Fall vielmehr die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, die indes durch Abs. 4a untersagt wird und deren wirtschaftliches Erg. uE auch nicht auf dem Umweg der Abschreibung einer geleisteten Anzahlung erreicht werden kann.

cc) Abgrenzung von den Bilanzierungshilfen

574 (1) Begriff der Bilanzierungshilfe

Bilanzierungshilfen sind Aktivierungswahlrechte, die dem Bilanzierenden gewährt werden, um den Ausweis eines Verlusts über einen gewissen Zeitraum hinweg vermeiden zu können. Die der Bilanzierungshilfe zugrunde liegende Ausgabe ist handelsrechtl. weder ein Vermögensgegenstand noch ist dafür die Bildung eines aktiven RAP möglich oder geboten. Die zeitliche Begrenzung der durch die Bilanzierungshilfe angebotenen Erleichterung ergibt sich daraus, dass diese idR innerhalb einer gesetzlich festgelegten Zeit (häufig vier Jahre) aufzulösen ist. Bilanzierungshilfen sind allerdings durch das BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) weitgehend abgeschafft worden. Zu den Bilanzierungshilfen gehörte zB die nach Art. 44 EGHGB gegebene Möglichkeit, selbst geschaffene immaterielle WG des AV, die mit der Währungsumstellung auf den Euro zusammenhängen (zB Datenverarbeitungsprogramme), zu aktivieren.

Betsche/Betsche, DStR 1998, 1805 (1808); *Hakenberg*, BB 1998, 1491 (1494).

Für KapGes. ist ferner die aktive Steuerabgrenzung gem. § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB zu nennen.

Nach Auffassung des BFH stellt auch ein handelsrechtl. phasengleich aktivierter Dividendenanspruch (s. Anm. 621) eine Bilanzierungshilfe dar (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 [637]). Dem steht uE jedoch entgegen, dass der Ansatz einer Bilanzierungshilfe typischerweise ausdrücklich gesetzlich zugelassen und mit einer festen Abschreibungsregelung sowie für KapGes. mit einer Ausschüttungssperre verbunden ist (krit. insoweit auch *Hoffmann*, DStR 2000, 1809 [1812]).

575 (2) Bilanzierung von Bilanzierungshilfen

Bilanzierungshilfen dürfen in der StBil. grds. nicht aktiviert werden (vgl. Anm. 530). Ausnahmen sind bestimmte Bilanzierungshilfen eigener Art, nämlich das gem. § 17 Abs. 4 DMBilG zu aktivierende Sonderverlustkonto aus Rückstellungsbildung, das nach § 24 Abs. 5 DMBilG von Mutterunternehmen, die Schuldner einer Ausgleichsforderung gem. § 24 Abs. 1 DMBilG sind, zu aktivierende Beteiligungsentwertungskonto sowie die Aktivierung nicht entgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstände des AV gem. § 31 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 DMBilG. Diese drei Posten waren gem. § 50 DMBilG in die stl. Eröffnungsbilanz zu übernehmen und wirken sich wegen des Bilanzenzusammenhangs auch auf die StBil. der folgenden VZ aus (*Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 356 [7/2024]).

576 (3) Bilanzierungshilfen sind keine Wirtschaftsgüter

Die einer Bilanzierungshilfe zugrunde liegende Zahlung ist regelmäßig nicht als WG zu qualifizieren, so dass die Notwendigkeit der Abgrenzung entfällt. Allein die

Bilanzierungshilfe nach § 31 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 DMBilG betrifft die Aufhebung des Verbots der Aktivierung nicht entgeltlich erworbener immaterieller WG des AV (s. Anm. 536); auch hier ist aber eine Abgrenzung nicht erforderlich, da die Bilanzierungshilfe nicht in Konkurrenz zur Aktivierung des WG tritt, sondern nur die Überwindung eines eigentlich bestehenden Aktivierungsverbots zur Folge hat.

(4) Sonderfall: Geschäfts- oder Firmenwert

577

Schrifttum: *Tiedtke/Heckel*, Die Besteuerung des Geschäftswerts nach erklärter Betriebsaufgabe und anschließender Betriebsverpachtung, DStR 2001, 145; *Künkele/Zwirner*, BilMoG: Handelsrechtliche Reform mit steuerlichen Konsequenzen?, DStR 2009, 1277; *Mujkanovic*, Die Bilanzierung des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts, StuB 2010, 167; *Velte*, Handels- und steuerbilanzielle Qualifikation des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts, StuW 2010, 93; *Küting/Grau*, Die Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die bilanzanalytische Strukturbilanz, DStR 2012, 1241; *Kußmaul/Ollinger/Müller*, Das neue Bilanzrecht nach dem BilRUG-RegE, StuB 2015, 217; *Mujkanovic*, Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts: Aufgabe des Vorsichtsprinzips und normierter Rechtsbruch?, StuB 2015, 292; *Velte*, Verlängerung der Nutzungsdauer für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert und selbst erstellte immaterielle Anlagegüter durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz, NZG 2015, 856; *Bonnecke*, Herausforderungen der handelsrechtlichen Goodwill-Bilanzierung, StuB 2022, 721.

Begriff: Der Geschäfts- oder Firmenwert ist die Differenz zwischen der Summe der einzelnen materiellen und immateriellen WG abzüglich der Schulden (Substanzwert) und dem Gesamtwert eines gewerblichen Unternehmens. Er resultiert aus den Ertragsaussichten des Unternehmens, die sich aufgrund bestimmter Vorteile, wie etwa dem Ruf und der Organisation des Unternehmens, der Qualifikation der ArbN uÄ ergeben.

BFH v. 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771 (772); Schl.-Holst. FG v. 26.6.2019 – 5 K 198/18, juris, rkr. Rz. 48; *Tiedtke/Heckel*, DStR 2001, 145; *Küting/Grau*, DStR 2012, 1241 (1244); *Bonnecke*, StuB 2022, 721; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 621 f. (7/2021); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 221.

Rechtsnatur: Beim Geschäfts- oder Firmenwert handelt es sich damit um einen einzigartigen, mit anderen Bilanzpositionen nicht vergleichbaren Posten, dessen bilanzielle Einordnung nicht einheitlich beurteilt wird. Die Rspr. sowie die wohl hM im stl. Schrifttum qualifizieren den Geschäfts- oder Firmenwert als immaterielles WG.

BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (14); BFH v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455 (458); BFH v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922 (925); Schl.-Holst. FG v. 26.6.2019 – 5 K 198/18, juris, rkr. Rz. 49; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 629 (7/2024); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 222.

Im handelsbilanzrechtl. Schrifttum war die Rechtsnatur des Geschäfts- oder Firmenwerts hingegen umstritten.

Vgl. die Nachweise bei *Velte*, StuW 2010, 93 (95); *Küting/Grau*, DStR 2012, 1241 (1244). Für einen „Wert eigener Art“ nunmehr *Velte*, NZG 2015, 856 (858); als „Restwert“ bezeichnet *Mujkanovic*, StuB 2015, 292, den Geschäfts- oder Firmenwert.

Bilanzierung: Der Streit kann hier unentschieden bleiben, da das StRecht, wie sich in § 7 Abs. 1 Satz 3 zeigt, jedenfalls fingiert, dass der Geschäfts- oder Firmenwert ein immaterielles WG sei.

GIA Watermeyer, Bilanzierungshilfen in der Handels- und Steuerbilanz, 1991, 94; Tiedtke/Heckel, DStR 2001, 145 (146).

Gleiches gilt seit Inkrafttreten des BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) auch für das Handelsbilanzrecht, da § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB nunmehr bestimmt, dass der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand gilt. Auch hier liegt eine Fiktion vor.

Mujkanovic, StuB 2010, 167 (168); Velte, StuW 2010, 93 (95); Küting/Grau, DStR 2012, 1241 (1244); Mujkanovic, StuB 2015, 292; Velte, NZG 2015, 856; Bonnecke, StuB 2022, 721 (722); Suchanek in AOS, 7. Aufl. 2023, § 246 HGB Rz. 316; aA wohl Kußmaul/Ollinger/Müller, StuB 2015, 217 („... per definitionem ... als ... Vermögensgegenstand anzusehen ...“).

Der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert ist damit sowohl handels- wie auch strechtl. ohne Rücksicht auf die zutreffende bilanzielle Einordnung zu aktivieren (Künkele/Zwirner, DStR 2009, 1277 [1280]; Küting/Grau, DStR 2012, 1241 [1244]). Für den selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert besteht ein Aktivierungsverbot. Für das Handelsrecht folgt dies im Umkehrschluss aus § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB; für das StR aus Abs. 2 (Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 630 [7/2024]; für das Handelsrecht im Erg. ebenso Mujkanovic, StuB 2010, 167; Velte, StuW 2010, 93 [94]; Bonnecke, StuB 2022, 721 [722], die diese Rechtsfolge aber – jedenfalls auch – der Regelung des § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB entnehmen).

578–579 Einstweilen frei.

e) Arten von Wirtschaftsgütern

Schrifttum: Voss, Steuerbilanzielle Behandlung von PC-Software, FR 1989, 358; Eisolt, Förderung von Softwareinvestitionen in den neuen Bundesländern, DStR 1994, 233; Herzig/A. Söffing, Bilanzierung und Abschreibung von Fernsehrechten, WPg 1994, 601, 656; Kessler, Bilanzielle Behandlung von Internet-Auftritten, DB 1998, 1341; Wübbelsmann, Gedanken zur Diversifikation der Abschreibung einer Domain – Oder: Nachts sind alle Katzen grau, DStR 2005, 1659; Herzig/Jensen-Nissen/Koch, Bilanzierung von Emissionsberechtigungen gem. Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG) nach Handels- und Steuerbilanzrecht, FR 2006, 109; Köhler/Pönicke, Bilanzsteuerrechtliche Behandlung von Mietereinbauten, StBp. 2015, 39; Söffing/Schaz, Bilanzierung von Werbespots, DB 2016, 1838; Kirsch/von Wieding, Bilanzierung von Bitcoin nach HGB, BB 2017, 2731; U. Prinz/Otto, Steuerbilanzielle Behandlung von Entwicklungskosten für immaterielle Wirtschaftsgüter in Zeiten vernetzten Wirtschaftens, DStR 2017, 275.

aa) Abgrenzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens

Schrifttum: Forster, Zu Ausweis, Ansatz und Bewertung des Programmvermögens von Rundfunkanstalten, WPg 1988, 321; Wriedt/Witten, Zur bilanziellen Behandlung von Filmrechten, DB 1991, 1292; Häuselmann, Zur Bilanzierung von Investmentanteilen, insbesondere von Anteilen an Spezialfonds, BB 1992, 312; Kolbinger, Bilanzsteuerliche Fragen bei der Ersteigerung von Grundstücken durch Grundpfandgläubiger, BB 1993, 2119; Westerfelhaus, Die bilanzrechtliche Behandlung von „Musterprodukten“ im Einzelhandel, DStR 1997, 1220; Hruschka, Die bilanzielle Behandlung von Filmverwertungsrechten, DStR 2003, 1559; Wehrheim, Vorführprodukte: Anlage- oder Umlaufvermögen?, BB 2003, 2508; Drißen/Krumm, Pflicht und Kür: Über Buchführung, Bilanzierung und Gewinnermittlung bei gewerblichem Grundstückshandel, FR 2004, 285; Jakob/Kobor, Eckdaten der steuerbilanziellen Erfassung eines Pfandkreislaufs, DStR 2004, 1596; Streck/Binnewies, Gestaltungsmöglichkeiten, Bilanzierungs- und Steuerfragen zum Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausga-

sen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG), DB 2004, 1116; *Hommel/Wolf*, Emissionshandel im handelsrechtlichen Jahresabschluss – eine kritische Würdigung des Entwurfs der IDW Stellungnahme vom 2.3.2005, BB 2005, 1782; *Kanzler*, Kies im Einkünfte dualismus – Der Große Senat des BFH zur Einlage eines Bodenschatzes, DStR 2007, 1101; *Hoffmann*, Die Zuordnung von Grundbesitz zum Anlage- oder Umlaufvermögen, StuB 2008, 285; *Küspert*, Die bilanzielle Beurteilung des Pfandkreislaufs, FR 2008, 710; von *Twickel*, Und ewig (?) rauschen die Wälder, FR 2008, 612; *Wittwer*, Auf der Suche nach dem Holz im Wald, FR 2008, 617; *Kußmaul/Huwer*, Die Widerspruchslosigkeit der bilanziellen Differenzierung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen – Ein Widerspruch?, DStR 2010, 2471; *Behrens/Renner*, Kein Wechsel vom Anlage- in das Umlaufvermögen bei Grundstücksverkäufen durch Kapitalgesellschaften, DStR 2013, 1458; *Schothöfer*, Die bilanzielle Behandlung des Pfandgelds beim Mehrweg-Leergut im Lichte der aktuellen BFH-Rechtsprechung, DStR 2013, 1746; *Roos*, Behandlung von Vertragsabschluss- und Werbeprämien im Handelsrecht, DStR 2015, 437; *Schothöfer*, „Kästchendenken“ beim Mehrwegleergut im Umsatz- und Ertragsteuerrecht, DStR 2015, 268; *Scheller*, Die Bilanzierung im Palettentauschsystem, DStR 2017, 894; *Blecher/Horx*, Zur Bilanzierung von Kryptowährungen nach GoB und IFRS, WPg 2020, 267; *Roos*, Bilanzierung von Kunstgegenständen im handelsrechtlichen Jahresabschluss, DStR 2020, 1753; *Kirsch/von Wieding/Nonnast*, Bilanzielle Fragen beim Cannabis-Anbau, DB 2021, 629; *Bonnecke/Wallbruch*, Besonderheiten der handelsrechtlichen Bilanzierung von Profifußballspielern, StuB 2024, 655; *Bormann/Zoughbi*, HGB-Bilanzierung von Emissionsberechtigungen, BB 2024, 1643.

(1) Anwendungsbereich

580

Die Unterscheidung zwischen AV und UV ist auf das BV beschränkt. PV kann demgegenüber nie dem AV (BFH v. 28.9.1990 – III R 51/80, BStBl. II 1990, 27 [28]) – aber auch nicht dem UV – zugerechnet werden.

(2) Begriff des Anlagevermögens

581

Nach der auch für das StRecht nutzbar zu machenden Definition des § 247 Abs. 2 HGB gehören zum AV diejenigen Gegenstände, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

BFH v. 16.12.2009 – IV R 49/07, BFH/NV 2010, 945 (947); BFH v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BFH/NV 2010, 518 (521); BFH v. 25.10.2016 – I R 57/15, BFH/NV 2017, 388 Rz. 18; BFH v. 19.1.2017 – IV R 10/14, BStBl. II 2017, 466 Rz. 23; BFH v. 1.6.2022 – III R 56/20, BStBl. II 2023, 875 Rz. 35; BFH v. 16.9.2024 – III R 35/22, juris Rz. 14; *Denzer/Rahier*, StBp. 2004, 57 (59); *Hoffmann*, StuB 2008, 285; *Köhler*, StBp. 2009, 232 (233); *Behrens/Renner* DStR 2013, 1458 (1461); *Roos*, DStR 2020, 1753 (1756).

Das sind WG, die planmäßig und wiederholt im Betrieb gebraucht, also nicht verbraucht oder veräußert, werden (FG Düss. v. 4.6.2019 – 10 K 34/15, EFG 2019, 1274, rkr. Rz. 35; *Herbsthofer*, DStR 2024, 1272 [1277]).

„Dauernd“ iSd. der Definition des AV darf nicht als reiner Zeitbegriff im Sinne von „immer“ oder „für alle Zeiten“ verstanden werden, sondern bedeutet, dass der betreffende Gegenstand zum mehrmaligen Gebrauch und – im Unterschied zum UV – nicht zum alsbaldigen Verbrauch bzw. zur alsbaldigen Veräußerung gedacht ist.

BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); BFH v. 25.7.2019 – III R 22/16, BStBl. II 2020, 51 Rz. 24; BFH v. 1.6.2022 – III R 56/20, BStBl. II 2023, 875 Rz. 37; *Wittwer*, FR 2008, 617 (620); *Kußmaul/Huwer*, DStR 2010, 2471 (2474); *Behrens/Renner*, DStR 2013, 1458 (1461); *Blecher/Horx*, WPg 2020, 267 (269); *Tiedchen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 247 HGB Rz. 113; *Schubert/Hargarten* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 247 HGB Rz. 252 f.; vgl. auch *Herzig/Jensen-Nissen/Koch*, FR 2006, 109 (113 f.).

Dementsprechend sieht die Rspr. WG, die als Produktionsmittel verwendet werden, regelmäßig als solche des AV und zu veräußernde Produkte als solche des UV an (BFH v. 25.7.2019 – III R 22/16, BStBl. II 2020, 51 Rz. 22). Im Profifußball ist das Nutzungsrecht an einem Spieler dem AV des Vereins zuzuordnen (*Bonn-ecke/Wallbruch*, StuB 2024, 655 [656]).

Allein die Absicht des Stpfl., einen Gegenstand nach Beendigung der dauerhaften Nutzung für betriebliche Zwecke zu veräußern, führt nicht zur Annahme von UV.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267 (1268); BFH v. 26.6.2007 – IV R 49/04, BStBl. II 2009, 289 (294); vgl. auch BFH v. 24.7.2013 – IV R 1/10 (Zuchtsauen, die aus Wirtschaftlichkeitsgründen aus dem Zuchtbetrieb genommen und geschlachtet werden).

Auch der Umstand, dass bestimmte WG eine nur begrenzte ND haben, führt nicht dazu, anzunehmen, dass sie nicht zum dauerhaften Einsatz im Betrieb gedacht seien (so Nds. FG v. 15.8.2012 – 2 K 80/12, EFG 2012, 2191, rkr., für Hühner, deren Legeperiode 38 Wochen betrug; vgl. auch *Tiedchen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 247 HGB Rz. 113 – kurzlebige WG; *Schubert/Hargarten* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 247 HGB Rz. 252 – gebraucht erworbenes Kfz.).

In Anlehnung an die Bilanzgliederung des § 266 Abs. 2 HGB lassen sich als Beispiele für AV bestimmte immaterielle WG (Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten), Sachanlagen (Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken, technische Anlagen und Maschinen, andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Anlagen im Bau) und Finanzanlagen (Anteile an verbundenen Unternehmen, Ausleihungen an verbundene Unternehmen, Beteiligungen, Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, Wertpapiere des AV, sonstige Ausleihungen) nennen.

Bodenschätze gehören zum AV, solange sie noch nicht abgebaut sind (BFH v. 25.7.2012 – I R 101/10, BStBl. II 2013, 165 Rz. 21). Auch Nutzungsrechte zählen regelmäßig zum AV (*Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 282 [288]). Allerdings hält der BFH es für möglich, dass ein Nutzungsrecht derjenigen Poolmitglieder, die Brunneneinheitsleergut verwenden, an den Mehrrücknahmen besteht und meint, dass dieses Nutzungsrecht dem UV zuzurechnen sei (BFH v. 19.1.2013 – I R 33/11, BStBl. II 2019, 150 Rz. 38). Dem wird jedoch zu Recht entgegengehalten, dass nicht ersichtlich sei, dass sich dieses Nutzungsrecht durch die Auslieferung des Leerguts verbrauche; vielmehr stellt es die – dauerhafte – Rechtsgrundlage für die Berechtigung des betreffenden Poolmitglieds zur Weiterüberlassung des Leerguts dar (*Schothöfer*, DStR 2013, 1746 [1749]). Individualleergut und Brunneneinheitsleergut sind daher dem AV zuzurechnen (ebenso *Schothöfer*, DStR 2015, 268 [273]).

Insbesondere durch den technischen Fortschritt entstehen allerdings zunehmend WG, die nur schwer unter einen der in der Bilanzgliederung genannten Posten zu subsumieren sind, und die wegen ihrer Bestimmung, dem Unternehmen dauerhaft zu dienen, als AV anzusehen sind, zB Websites und Internet-Domains.

Zur Qualifikation als WG Anm. 1870 und 1760 „Internet-Domain-Adresse“ und „Internet-Website“ bzw. „Internet-Auftritt“; vgl. auch *Wübbelsmann*, DStR 2005, 1659 (1660); *Köhler*, StBp. 2014, 285 (288).

In besonders gelagerten Fällen können auch Positionen, die in aller Regel zum AV zählen, dem UV zuzurechnen sein.

Beispiele:

- Grundstücke gehören zwar typischerweise zum AV, bei Unternehmen, die gewerblichen Grundstückshandel betreiben, sind sie jedoch grds. Teil des UV (BFH v. 26.7.2001 – X B 5/01, juris; BFH v. 6.3.2007 – IV B 118/05, BFH/NV 2007, 1128; *Drüen/Krumm*, FR 2004, 685; *Kußmaul/Huwer*, DStR 2010, 2471 [2473]); zu Ausnahmen Nds. FG v. 19.1.2000 – 2 K 699/97, EFG 2000, 615, rkr.). Das gilt auch, wenn ein Grundstück vor dem Verkauf zunächst vermietet wird, es sei denn, es ist als Anlageobjekt erworben und entsprechend gewidmet worden (FG Düss. v. 4.6.2019 – 10 K 34/15, EFG 2019, 1274, rkr. Rz. 37). Auch von Banken ersteigerte Grundstücke sind als UV zu qualifizieren (BFH v. 9.11.1994 – I R 68/94, BStBl. II 1995, 336; *Kolbinger*, BB 1993, 2119).
- Werkzeuge sind in aller Regel AV, nicht jedoch, wenn sie nur zur Durchführung eines Auftrags angeschafft wurden und dabei in verhältnismäßig kurzer Zeit technisch oder wirtschaftlich verbraucht sind (BFH v. 28.10.1977 – III R 72/75, BStBl. II 1978, 115; *Köhler*, StBp. 2009, 232 [234]; ähnlich *Kußmaul/Huwer*, DStR 2010, 2471 [2473] für Stahlformen).
- Kraftfahrzeuge sind regelmäßig WG des AV; nicht hingegen im Betrieb eines Autohändlers, der sie zur alsbaldigen Veräußerung vorgesehen hat (*Kußmaul/Huwer*, DStR 2010, 2471 [2472]).
- Ladungsträger wie zB Paletten sind dem AV zuzurechnen, und zwar sowohl bei offenem wie bei geschlossenem Poolssystem (*Scheller*, DStR 2017, 894 [898]; aA Schl.-Holst. FG v. 30.6.2020 – 1 K 55/16, juris, für Mehrwegkisten eines Obst- und Gemüsegroßhändlers; offengelassen von BFH v. 1.6.2022 – III R 56/20, BStBl. II 2023, 875 Rz. 32). Anders ist es aber, wenn sie vom Stpfl. nicht für den eigenen Betrieb genutzt, sondern veräußert oder im Tauschwege abgegeben werden (FG Münster v. 4.10.2019 – 14 K 610/18 E, G, DStR 2020, 1265, rkr.).

Zum in der Bilanzgliederung unter § 266 Abs. 2 A.I.2. HGB genannten Geschäfts- oder Firmenwert vgl. Anm. 577; zu den unter § 266 Abs. 2 A.I.3. und II.4 HGB genannten geleisteten Anzahlungen vgl. Anm. 572.

(3) Begriff des Umlaufvermögens

582

Zum UV gehören alle Gegenstände, die nicht als AV anzusehen sind, sondern die dazu bestimmt sind, in einem einmaligen Akt veräußert oder verbraucht zu werden.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267 (1268); BFH v. 16.12.2009 – IV R 49/07, BFH/NV 2010, 945 (947); BFH v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BFH/NV 2010, 518 (521); BFH v. 19.1.2017 – IV R 10/14, BStBl. II 2017, 466 Rz. 23; BFH v. 16.9.2024 – III R 35/22, juris Rz. 14; FG Düss. v. 4.6.2019 – 10 K 34/15, EFG 2019, 1274, rkr. Rz. 35; *Denzer/Rahier*, StBp. 2004, 57 (59 f.); *Köhler*, StBp. 2009, 232 (233); *Schothöfer*, DStR 2013, 1746 (1747); *Tiedchen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 247 HGB Rz. 126.

Nach der Bilanzgliederung des § 266 Abs. 2 HGB sind Beispiele für das UV Vorräte (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen, fertige Erzeugnisse und Waren), Forderungen, Wertpapiere, soweit sie nicht zum AV zählen (Anteile an verbundenen Unternehmen, sonstige Wertpapiere), Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks. Auch Bitcoins stellen regelmäßig UV dar (*Blecher/Horx*, WPG 2020, 267 [270]; dazu auch *Kirsch/von Wieding*, BB 2017, 2731 [2734]).

Zu den Vorräten gehören zB Vertragsabschluss- und Werbeprämien, die Unternehmen an Neukunden im Zuge des Vertragsabschlusses verteilen (*Roos*, DStR 2015, 437 [439]).

Cannabispflanzen und -blüten stellen unfertige Erzeugnisse dar (*Kirsch/von Wieding/Nonnast*, DB 2021, 629 [631]).

Zum UV gehört auch das Feldinventar, also die aufgrund der Bestellung der Felder auf diesen vorhandenen Pflanzenbestände, einschließlich der stehenden Ernte, also der auf den Feldern vorhandene noch nicht abgeerntete Bestand an Feldfrüchten (FG Thür. v. 26.10.2011 – 4 K 927/10, EFG 2012, 1429, rkr.; Sächs. FG v. 16.5.2012 – 8 K 1355/10, juris, rkr. Rz. 12).

Wie auch im Rahmen des AV (Anm. 581) führt die wirtschaftliche Entwicklung dazu, dass auch über die Qualifikation von nicht in der Bilanzgliederung genannten Posten zu entscheiden ist. Dem UV sind nach hM zB Emissionsberechtigungen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (s. auch Anm. 1824) zuzurechnen, denn sie sollen nicht dauerhaft vom Unternehmen genutzt werden, sondern werden verbraucht oder veräußert.

Streck/Binnewies, DB 2004, 1116 (1119f.); *Hommel/Wolf*, BB 2005, 1782 (1783); *Herzig/Jensen-Nissen/Koch*, FR 2006, 109 (113f.); *Bormann/Zoughbi*, BB 2024, 1643; *Justenhoven/Usinger* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 248 HGB Rz. 55.

Auch Positionen, die typischerweise zum UV zählen, können uU dem AV zuzurechnen sein.

Beispiele:

Die Waren eines Händlers sind grds. UV, dies gilt hingegen nicht, soweit – und solange – sie der Demonstration dienen, wie etwa Musterhäuser eines Fertighausherstellers (vgl. BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986; BFH v. 7.4.2011 – III R 13/08, BFH/NV 2011, 1441 Rz. 14; *Köhler*, StBp. 2009, 232 [234]; *Schubert/Hargarten* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 247 HGB Rz. 253), Vorführwagen eines Autohändlers (vgl. BFH v. 9.5.1996 – III R 198/90, BFH/NV 1997, 148 mwN; BFH v. 7.4.2011 – III R 13/08, BFH/NV 2011, 1441 Rz. 14; *Tiedchen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 247 HGB Rz. 117; *Schubert/Hargarten* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 247 HGB Rz. 253; vgl. auch *Wehrheim*, BB 2003, 2508); Musterküchen eines Möbelhändlers (*Westerfelhaus*, DStR 1997, 1220 [1221]; *Schubert/Hargarten* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 247 HGB Rz. 253).

Zu den in der Bilanzgliederung unter § 266 Abs. 2 B.I.4. HGB genannten geleisteten Anzahlungen vgl. Anm. 572.

583 (4) Abgrenzung Anlagevermögen/Umlaufvermögen

Maßgeblich für die Abgrenzung ist die Zweckbestimmung.

BFH v. 16.12.2009 – IV R 49/07, BFH/NV 2010, 945 (947); BFH v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BFH/NV 2010, 518 (521); BFH v. 19.1.2017 – IV R 10/14, BStBl. II 2017, 466 Rz. 23; BFH v. 16.9.2024 – III R 35/22, DStR 2025, 21 Rz. 14; *Denzer/Rahier*, StBp. 2004, 57 (59); *Jakob/Kobor*, DStR 2004, 1596 (1597); *Herzig/Jensen-Nissen/Koch*, FR 2006, 109 (113f.); *Köhler*, StBp. 2009, 232 (233); *Kußmaul/Huwer*, DStR 2010, 2471 (2472); *Behrens/Renner*, DStR 2013, 1458 (1462); *Blecher/Horx*, WPg 2020, 267 (269); *Tiedchen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 247 HGB Rz. 114, 127; *Herbsthofer*, DStR 2024, 1272 (1277); *Schubert/Hargarten* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 247 HGB Rz. 250.

Diese hängt von dem Willen des Stpfl. ab und ist somit eine innere Tatsache; sie muss allerdings anhand von objektiven Umständen nachvollziehbar sein.

BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289 (290); BFH v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267 (1268); BFH v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BFH/NV 2010, 518 (521); BFH v. 19.1.2017 – IV R 10/14, BStBl. II 2017, 466 Rz. 23; BFH v. 25.7.2019 – III R 22/16, BStBl. II 2020, 51 Rz. 22; *Denzer/Rahier*, StBp. 2004, 57 (59); *Hoffmann*, StuB 2008, 285 (288); *Köhler*, StBp. 2009, 232 (233f.); *Blecher/Horx*, WPg 2020, 267 (269). Für den Vorrang der objektiven Gegebenheiten gegenüber dem subjektiven Willen des Stpfl. hingegen *Herzig/Jensen-Nissen/Koch*, FR 2006, 109 (114).

Insbesondere die Eigenart des Geschäftsbetriebs kann ein Indiz für die Zuordnung eines Gegenstands zum AV oder UV sein (BFH v. 2.2.1990 – III R 165/85, BStBl. II 1990, 706 [708]; BFH v. 25.7.2019 – III R 22/16, BStBl. II 2020, 51 Rz. 23).

Jedoch muss uU auf eine Vielzahl von Indizien zurückgegriffen werden.

Beispiele (1):

Bei der Beurteilung, ob ein Fernsehrecht eines Fernsehsenders zum AV oder zum UV gehört, kommt es maßgeblich darauf an, ob der Sender eine einmalige oder mehrmalige Ausstrahlung der Sendung beabsichtigt. Indizien für die Zweckbestimmung können dabei die Höhe der Produktionskosten oder AK, der Aktualitätsbezug, die Qualität der Sendung, das Parallelprogramm anderer Sender sowie die Sendezeit der Erstaussstrahlung sein (vgl. *Herzig/A. Söffing*, WPg 1994, 601 [606]; s. auch *Forster*, WPg 1988, 321 [322 f.]; *Wriedt/Witten*, DB 1991, 1292 [1293 f.]). Filmrechte gehören zum AV des Filmherstellers, wenn sie zeitlich und örtlich begrenzt zur alleinigen Verwertung überlassen werden, und zum UV, wenn das Filmrecht endgültig einem Dritten überlassen wird (vgl. Anm. 1824; BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 [322]; s. auch *Hruschka*, DStR 2003, 1559 [1561 f.]; *Söffing/Schaz*, DB 2016, 1838). Wie zu entscheiden ist, wenn der Film nur in einem einmaligen Akt „Lizenzvergabe“ verwertet oder so langfristig zur Nutzung überlassen wird, dass eine Anschlussverwertung nur einen sehr geringen wirtschaftlichen Wert hat, ist noch nicht abschließend geklärt (vgl. FG München v. 9.10.2007 – 8 V 1834/07, EFG 2008, 23, aufgehoben durch BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156).

Zur Beurteilung von Aktien vgl. Hess. FG v. 18.11.1999 – 4 K 6280/97, EFG 2000, 251, rkr.; zu Investmentanteilen vgl. *Häuselmann*, BB 1992, 312 (318).

Zu Leergut vgl. *Denzer/Rahier*, StBp. 2004, 57; *Küspert*, FR 2008, 710 (715).

Zu stehendem Holz, stehender Ernte sowie Dauerkulturen (Obstzucht-, Spargel- und Rebanlagen) vgl. BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (962); BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968 (973); *Wittwer*, FR 2008, 617 (620); zu Waldbestand auch *von Twickel*, FR 2008, 612 (613).

Zu technischem Entwicklungs-Know-How vgl. *U. Prinz/Otto*, DStR 2017, 275 (276).

Ohne Bedeutung ist hingegen die Art der Finanzierung eines Gegenstands (BFH v. 24.1.1990 – I R 54/86, BFH/NV 1991, 406 [408]).

Ein Gegenstand kann innerhalb eines Unternehmens seinen Charakter als AV oder UV ändern.

Beispiele (2):

Ein Gegenstand des AV wird zu UV, wenn der Stpfl. sich entschließt, ihn zu veräußern und dementsprechende Schritte einleitet, indem er zB den Gegenstand an einen Händler zur Veräußerung übergibt oder einen Makler beauftragt, Verkaufsverhandlungen zu führen (BFH v. 26.2.1987 – IV R 61/84, BFH/NV 1988, 24 [25 f.]; BFH v. 23.5.1990 – III R 192/85, BFH/NV 1990, 734 [736]; vgl. aber auch BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289 [290]; *Behrens/Renner*, DStR 2013, 1458 [1462]). Keine Umwidmung von AV zu UV findet hingegen statt, wenn der Betrieb oder Betriebsteil, dem die WG zuzuordnen sind, veräußert werden soll (BFH v. 10.8.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58). Ungeförderte Rohstoffe dienen der künftigen, dauerhaften Nutzung und gehören daher zum AV; werden sie aber aufgeschlossen, so werden sie zu UV (*Kanzler*, DStR 2007, 1101 [1104]).

(5) Bedeutung der Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen

584

Die Abgrenzung zwischen AV und UV hat Bedeutung für die Bilanzierung eines Gegenstands dem Grunde nach sowie für seine Bewertung; sie ist aber auch in Bereichen des StRechts von Bedeutung, die nicht unmittelbar die Bilanzierung betreffen.

Bilanzierungsverbot für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens:

Abs. 2 verbietet den Ansatz nicht entgeltlich erworbener immaterieller WG des AV, nicht solcher des UV.

Bewertung: § 6 unterscheidet in Nr. 1 – iVm. § 7 – und Nr. 2 für die Bewertung von WG ua. nach solchen des AV und solchen des UV.

Reinvestition: § 6b begünstigt die Veräußerung bestimmter WG des AV insoweit, als die darin enthaltenen stillen Reserven unter bestimmten Bedingungen auf eine Reinvestition übertragen werden können (vgl. § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2). Das WG darf vor der Veräußerung noch nicht zu UV geworden sein (BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289).

Investitionszulagen werden gem. § 2 InvZulG 2010 nur für bestimmte WG des AV gewährt (vgl. – allerdings jeweils zum InvZulG 2007 – BFH v. 17.9.2015 – III R 2/14, BStBl. II 2016, 294; BFH v. 15.10.2015 – III R 15/13, BFH/NV 2016, 241).

Investitionsabzugsbetrag: Der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g wird nur für WG des AV gewährt.

bb) Abgrenzung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern

Schrifttum: *Stapperfend*, Die steuer- und bilanzrechtliche Behandlung von Software, Köln 1991; *Schulze-Osterloh*, Der Ausweis von Aufwendungen nach dem Realisations- und dem Imparitätsprinzip, in *Moxter/Müller/Windmüller/von Wysocki* (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 653; *Kahlert/Lange*, Zur Abgrenzung immaterieller von materiellen Vermögensgegenständen, BB 1993, 613; *Marx*, Objektivierungserfordernisse bei der Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, BB 1994, 2379; *von Keitz*, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, Düsseldorf 1997; *Rehm/Lindauer*, Veränderte steuerliche Rahmenbedingungen für die Leasingbranche, BB 2000, Beilage 5, 21; Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., Kategorisierung und bilanzielle Erfassung immaterieller Werte, DB 2001, 989; *Schulze-Osterloh*, Einlage eines im Privatvermögen entdeckten Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen, BB 2007, 1323; *Weber-Grellet*, Die Einlage eines Kiesvorkommens, FR 2007, 515; *Luft*, Möglichkeiten der Weiterentwicklung des Investitionsabzugsbetrags gemäß § 7g Abs. 1 EStG, DStR 2012, 57; *Eckert*, Steuerliche Betrachtung elektronischer Zahlungsmittel am Beispiel sog. Bitcoin-Geschäfte, DB 2013, 2108; *Kraft/Hohage*, Nutzungsrechte als bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter, DStR 2017, 62; *Kraft/Hohage*, Bilanzierung der Kompensationszahlungen für ein Wettbewerbsverbot im internationalen Konzern, DB 2017, 327; *Hanke*, Herausforderungen für das Bilanzierungsobjekt „Künstliche Intelligenz“, WPg 2020, 506; *Ketteler-Eising/Peplowski*, Steuerliche Bedeutung der Vertragsarztzulassung bei Gründung eines Medizinischen Versorgungszentrums in der Rechtsform einer GmbH, DStR 2020, 2169; *Lohmar/Jeuckens*, „To the Moon“, aber abzüglich Steuern? Die ertragsteuerliche Behandlung von virtuellen Währungen (Teil I), DStR 2022, 1833; *Bonnecke/Wallbruch*, Besonderheiten der handelsrechtlichen Bilanzierung von Profifußballspielern, StuB 2024, 655; *Boorberg*, Wann ist eine Marke eine wesentliche Betriebsgrundlage im Rahmen einer Betriebsaufspaltung?, DStR 2024, 457.

585 (1) Begriff des materiellen Wirtschaftsguts

Materielle WG sind körperliche Gegenstände, also Sachen iSd. § 90 BGB, Bestandteile von Sachen iSd. § 93 BGB, Zubehör iSd. § 97 BGB

BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508 (512); BFH v. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II 2009, 421 (423); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 360 (7/2024); *Reddig in Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 80; *Kopp*, FR 2025, 1 (5).

und Tiere iSd. § 90a BGB (*Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 360 [7/2024]; *Kopp*, FR 2025, 1 [5]).

Das HGB nennt in der Bilanzgliederung des § 266 Abs. 2 A.II. als Sachanlagen Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken, technische Anlagen und Maschinen, andere Anlagen und die Betriebs- und Geschäftsausstattung. Als materielle WG werden somit auch grundstücksgleiche Rechte, also solche Rechte, die nach bürgerlichem Recht wie Grundstücke behandelt werden, angesehen, obwohl sie nicht körperlich sind.

So insbes. für das Erbbaurecht BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70 (72); *Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 282 (288); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 3500 (7/2024); anders aber für das Bergwerkseigentum BFH v. 25.7.2012 – I R 101/10, BStBl. II 2013, 165 Rz. 7.

Ebenfalls zu den materiellen WG zählen die unter § 266 Abs. 2 B.I. HGB genannten Vorräte, nämlich Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse sowie fertige Erzeugnisse und Waren.

Bodenschätze, soweit sie nicht als unselbständige Teile des Grundstücks, auf dem sie sich befinden, anzusehen sind (s. Anm. 601), sind gleichfalls materielle WG.

BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508; BFH v. 25.7.2012 – I R 101/10, BStBl. II 2013, 165 Rz. 10; BFH v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607 Rz. 32; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 464 (7/2024); *Schulze-Osterloh*, BB 2007, 1323 (1324); *Weber-Grellet*, FR 2007, 515 (519); *Weber-Grellet in Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 270 „Bodenschätze“.

Auch Finanzwerte wie Finanzanlagen, Beteiligungen, Forderungen und Wertpapiere, werden teilweise als materielle, teilweise als besondere Gruppe „monetärer“ WG, nicht jedoch als immaterielle WG angesehen (vgl. auch Anm. 586).

Materielle WG: BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508 (512); besondere Art der immateriellen WG: *Kahlert/Lange*, BB 1993, 613 (614); *von Keitz*, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 6f.; *Küting/Ulrich*, DStR 2001, 953 (954).

Zu den unter § 266 Abs. 2 A.II.4. und B.I.4. HGB genannten geleisteten Anzahlungen vgl. Anm. 572.

(2) Begriff des immateriellen Wirtschaftsguts

586

Immaterielle WG sind unkörperliche Güter

BFH v. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II 2009, 421 (423); BFH v. 18.5.2011 – X R 26/09, BStBl. II 2011, 865 Rz. 15; *Kirsch/Weber/Gallasch*, DStR 2013, 541 (543); *Schmidt*, DStR 2014, 544 (545); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 581 (7/2024).

Nach der Bilanzgliederung des § 266 Abs. 2 A.I. HGB gehören zu den immateriellen WG Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten. Auch unfertige Leistungen können zu den immateriellen WG gehören (vgl. BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 [321]; aA *Schulze-Osterloh*, FS Forster, 1992, 653 [658]).

Weitere immaterielle Wirtschaftsgüter sind:

– Nutzungsrechte;

BFH v. 20.10.2011 – VIII S 5/11, BFH/NV 2012, 262 (263); *Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 282 (288); *Kraft/Hohage*, DStR 2017, 62 (64); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 583, 605 (7/2024); *Kopp*, FR 2025, 1 (6). Zum Nutzungsrecht an einem Fußballspieler BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238; *Bonnecke/Wallbruch*,

StuB 2024, 655 (656); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 583, 742 (7/2024). Vgl. zu den grundstücksgleichen Rechten aber Anm. 585. Kein WG ist hingegen ein zu erwartender Nutzungsvorteil aus einer Immobilie (BFH v. 10.5.2016 – IX R 33/14, BFH/NV 2016, 1446 Rz. 20).

- Anwendungssoftware (*Hanke*, WPg 2020, 506 [507 f.]; *Kopp*, FR 2025, 1 [7]);
- virtuelle Währungen wie zB Bitcoins (*Eckert*, DB 2013, 2108 [2110]; *Lohmar/Jeuckens*, DStR 2022, 1833 [1835]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 583, 800 [7/2024]);
- Datensätze (*Herbsthofer*, DStR 2024, 1272 [1277]);
- Domain-Namen (*Kopp*, FR 2025, 1 [6]);
- Emissionsberechtigungen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (*Klein/Völker-Lehmkuhl*, DB 2004, 332 [334]; *Herzig/Jensen-Nissen/Koch*, FR 2008, 109 [113]; *Justenhoven/Usinger* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 248 HGB Rz. 55; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 583, 1264 [7/2024]);
- Filmrechte (BFH v. 14.4.2022 – IV R 32/19, BStBl. II 2022, 832 Rz. 37; *Söffing/Schaz*, DB 2016, 1838; *Drißen*, StuW 2024, 289 [294]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 583 [7/2024]);
- Know-how (*U. Prinz/Otto*, DStR 2017, 275 [276]; *Schmidt*, DStR 2014, 544 [545]; *Boorberg*, DStR 2024, 457; *Kopp*, FR 2025, 1 [6]);
- Markenrechte (*Boorberg*, DStR 2024, 457; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1083 [7/2024]);
- Verlagsrechte (*Boorberg*, DStR 2024, 457; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 583, 1311 [7/2024]);
- Vertragsarztzulassungen, wenn sie nicht Teil des Praxiswerts sind, sondern sich ausnahmsweise als gesondertes WG konkretisiert haben (BFH v. 21.2.2017 – VIII R 56/14, BStBl. II 2017, 694 Rz. 38; dazu auch *Ketteler-Eising/Peplowski*, DStR 2020, 2469 [2472 f.]);
- Wettbewerbsverbote (*Kraft/Hohage*, DB 2017, 327; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 583, 1353 [7/2024]; *Kopp*, FR 2025, 1 [6]);
- Wiederbepflanzungsrechte im Weinbau (BFH v. 6.12.2017 – VI R 65/15, BStBl. II 2018, 353 Rz. 13; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 583 [7/2024]);
- Vermarktungsrechte (*Kirsch/Weber/Gallasch*, DStR 2013, 541).

Nicht zu den immateriellen Wirtschaftsgütern, obgleich auch unkörperlich, zählt man Finanzwerte wie Finanzanlagen, Beteiligungen, Forderungen und Wertpapiere (zur Einstufung als materielle WG oder WG eigener Art vgl. Anm. 585). Dies hat seinen Grund darin, dass das Gesetz – wie sich etwa an dem in Abs. 2 ausgesprochenen Aktivierungsverbot zeigt – immaterielle WG als besonders unsichere Werte betrachtet, eine Einschätzung, die auf die genannten finanziellen WG nicht zutrifft, da sich ihre Werthaltigkeit in aller Regel ebenso leicht feststellen lässt wie die körperlicher Güter. Im Hinblick auf die danach bestehende Dreiteilung der WG in materielle, immaterielle und finanzielle WG kann man immaterielle WG auch als unkörperliche, nicht monetäre WG beschreiben (*Kopp*, FR 2025, 1 [6]), wobei Monetarität bedeutet, dass sie dem Unternehmen im finanziellen und nicht im operativen Bereich dienen.

von *Keitz*, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 7; Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der *Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, DB 2001, 989 (990); *Küting/Ulrich*, DStR 2001, 953 (954), alle für Vermögensgegenstände.

Zu dem unter § 266 Abs. 2 A.I.2. HGB genannten Geschäfts- oder Firmenwert vgl. Anm. 577; zu den unter § 266 Abs. 2 A.I.3. HGB genannten geleisteten Anzahlungen vgl. Anm. 572.

(3) Grundsätze der Abgrenzung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern

587

Grundsatz: Die Unterscheidung von materiellen und immateriellen WG mit Hilfe des Merkmals körperlich bzw. unkörperlich ist nur ein erster Anhaltspunkt. Grundsätzlich sind zwar körperliche Gegenstände als materielle und unkörperliche Güter als immaterielle WG anzusehen, jedoch gibt es auch eine Reihe unkörperlicher Güter, die als materielle WG eingestuft werden (zB grundstücksgleiche Rechte sowie die sog. finanziellen WG); ebenso sind Fälle denkbar, in denen ein körperlicher Gegenstand als immaterielles WG zu qualifizieren ist.

Vgl. BFH v. 22.5.1979 – III R 129/74, BStBl. II 1979, 634 (635): Prototyp einer Maschine; Sächs. FG v. 6.10.2004 – 4 K 172/02, EFG 2005, 1217, rkr.: Prototyp eines Flugzeugs; differenzierend insoweit *Kählert/Lange*, BB 1993, 613 (616).

Letztlich richtet sich die Abgrenzung – im Hinblick auf die Rechtsfolge des Abs. 2 – danach, ob die fragliche Position so unsicher ist, dass der sofortige erfolgswirksame Abzug der dafür angefallenen Ausgaben angezeigt erscheint oder ob die Aktivierung der erlangten Position als angemessen anzusehen ist (*Costede*, StuW 1995, 115 [119]; ähnlich *Stapperfend*, Die steuer- und bilanzrechtliche Behandlung von Software, 1991, 69).

Zu Verbünden aus selbständigen materiellen und immateriellen WG und gemischt materiell-immateriellen WG vgl. Anm. 1808.

(4) Bedeutung der Abgrenzung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern

588

Bilanzierungsverbot für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens: Abs. 2 verbietet den Ansatz nicht entgeltlich erworbener immaterieller, nicht aber materieller, WG des AV.

Bewertung: Die Sofortabschreibung für geringwertige WG nach § 6 Abs. 2, die Bildung eines Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a und die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 für WG, die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 angeschafft oder hergestellt worden sind, können nicht für immaterielle WG in Anspruch genommen werden. Der Gesetzeswortlaut spricht zwar insoweit nur von beweglichen WG. Dies wird jedoch von der hM uE zutr. so verstanden, dass immaterielle WG von den genannten Vorschriften nicht erfasst werden, da sie sich einer Unterscheidung hinsichtlich Beweglichkeit oder Unbeweglichkeit entziehen (vgl. auch Anm. 593 ff.).

BFH v. 28.7.1994 – III R 47/92, BStBl. II 1994, 873; *Köhler*, StBp. 2009, 232 (235); *Luft*, DStR 2012, 57; differenzierend nach planmäßiger AfA einerseits und Sonderabschreibungen andererseits *Herzig/A. Söffing*, WPg 1994, 601 (656, 658 f.); für eine analoge Anwendung jedenfalls des § 7 Abs. 1 Satz 5 auf Filmrechte *Radau*, DStR 2003, 1278 (1280).

Investitionsabzugsbetrag: Der Investitionsabzugsbetrag wird nur für materielle WG, nicht hingegen für immaterielle WG gewährt (vgl. § 7g). Zur Gleichsetzung von beweglichen bzw. unbeweglichen WG mit materiellen WG s.o. „Bewertung“.

Investitionszulagen werden ebenfalls nur für materielle WG gewährt (vgl. § 2 InvZulG 2010). Zur Gleichsetzung von beweglichen WG mit materiellen WG s.o. „Bewertung“.

cc) Abgrenzung von abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern

Schrifttum: *Heuer*, Die AfA-Fähigkeit von Kunstgegenständen, DStR 1983, 356; *Beater*, Absetzung für Abnutzung bei antiken Möbeln, BB 1990, 1869; *Lück*, Antiquitäten im Steuerrecht, DStZ 1990, 216; *Lück*, Nochmals: Antiquitäten im Steuerrecht und Möglichkeit der Abschreibung, DStZ 1991, 322; *Eisolt*, Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz auf Kunstgegenstände, DStR 1993, 1471; *Boorberg/Strümgmann/Spiess*, Bilanzierung von Arzneimittelzulassungen, DB 1994, 53; *Förster/Heyeres*, Steuerliche Gefahren bei der Aufnahme neuer Gesellschafter in eine freiberufliche Einzelpraxis, DStR 1995, 1693; *Stein/Ortmann*, Bilanzierung und Bewertung von Warenzeichen, BB 1996, 787; *Barth/Kneisel*, Entgeltlich erworbene Warenzeichen in der Handels- und Steuerbilanz, WPg 1997, 473; *Stein/Ortmann*, Planmäßige Abschreibung von Warenzeichen?, BB 1997, 199; *Boorberg/Strümgmann/Wendelin*, Zur Abnutzbarkeit entgeltlich erworbener Warenzeichen und Arzneimittelzulassungen – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 27.2.1998, DStR 1998, 421, DStR 1998, 1113; *Gold*, Steuerliche Abschreibungsfähigkeit für Marken?, DB 1998, 956; *Meffert/Burmman*, Abnutzbarkeit und Nutzungsdauer von Marken – Ein Beitrag zur steuerlichen Behandlung von Warenzeichen, in *Meffert/Krawitz* (Hrsg.), Unternehmensrechnung und -besteuerung, FS Dietrich Börner, Wiesbaden 1998, 87; *Schubert*, Eingeschränkte Abschreibung von entgeltlich erworbenen Marken und Arzneimittelzulassungen, FR 1998, 541; *Zacher*, Alte und „neue“ steuerliche Risiken bei Mediefonds – Beratungshinweise zum Jahresende, DStR 1999, 1838; *Müller-Katzenburg/Hofmann*, Abschreibungsmöglichkeiten bei Kunstgegenständen, BB 2000, 2563; *von Schönberg*, Die ertragsteuerlichen Folgen bei der Veräußerung und Entnahme von Grund und Boden und immateriellen Wirtschaftsgütern in der Land- und Forstwirtschaft, DStZ 2001, 145; *Radau*, Die Abschreibung von Filmrechten nach dem Medienerlass, DStR 2003, 1278; *Mank*, Die Internetdomain als abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut – Anmerkungen zum Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 16.11.2004, DStR 2005, 1294; *Hoffmann*, Neue Entwicklungen im Bilanzrecht, BC 2007, 298; *Ebling*, „Gebrauchskunst“ – ein Zauberwort – Die Problematik der wirtschaftlichen Abnutzung von Kunstwerken, DStR 2008, 1522; *Michels/Ketteler-Eising*, Steuerliche Behandlung der Vertragsarztzulassung, DStR 2009, 814; *Winkemann*, Realteilung von Freiberuflersozietäten – Steuerfalle Praxiswert, NJW 2009, 1308; *Kraft/Hohage*, Bilanzierung der Kompensationszahlungen für ein Wettbewerbsverbot im internationalen Konzern, DB 2017, 327; *Ketteler-Eising/Peplowski*, Steuerliche Bedeutung der Vertragsarztzulassung bei Gründung eines Medizinischen Versorgungszentrums in der Rechtsform einer GmbH, DStR 2020, 2169; *Roos*, Bilanzierung von Kunstgegenständen im handelsrechtlichen Jahresabschluss, DStR 2020, 1753; *Klenk/Labus/Lindner/Orth*, Der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts ist kein Wirtschaftsgut und nicht einlagefähig, DStR 2023, 7.

589 (1) Begriff des abnutzbaren Wirtschaftsguts

Abnutzbare WG sind solche, deren Nutzbarkeit sich für den Stpfl. aufgrund wirtschaftlichen oder technischen Wertverzehrserfahrungsgemäß auf einen begrenzten Zeitraum erstreckt.

BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968 (971); *Brandis* in *Brandis/Heuermann*, § 7 Rz. 208 ff. (5/2023); *Roos*, DStR 2020, 1753 (1756).

Wirtschaftlicher und technischer Wertverzehr sind jeweils gesondert zu beurteilen; bereits das Vorliegen einer der beiden Möglichkeiten führt zur Abnutzbarkeit des WG.

BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968 (971); *Lück*, DStZ 1990, 216 (217); *Brandis* in *Brandis/Heuermann*, § 7 Rz. 210 f. (5/2023); vgl. aber *Lück*, DStZ 1991, 322 (323).

Technischer Wertverzehr ist gegeben, wenn das WG dem Verschleiß unterliegt und seine Nutzbarkeit aus diesem Grund begrenzt ist (BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968 [971]; *Brandis* in *Brandis/Heuermann*, § 7 Rz. 209 [5/2023]). Es reicht aus, wenn das WG einer nicht unbedeutenden technischen Abnutzung unterliegt, auch wenn ein wirtschaftlicher Wertverzehr nicht eintritt (*Brandis* in *Brandis/Heuermann*, § 7 Rz. 211 [5/2023]) oder es wirtschaftlich sogar zu einem Wertzuwachs kommt (BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968 [971]). Vollzieht sich die technische Abnutzung allerdings in so großen Zeiträumen, dass sich eine ND nicht mehr annähernd bestimmen lässt, liegt ein nicht abnutzbares WG vor (BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968 [971]; Nds. FG v. 16.4.1997 – IX 547/94, EFG 1997, 953 [954], rkr.).

Materielle WG einschließlich der wie materielle WG zu aktivierenden (s. Anm. 520) Mieterein- und -umbauten unterliegen in aller Regel technischem Wertverzehr (zu Ausnahmen s. Anm. 591).

Wirtschaftlicher Wertverzehr liegt vor, wenn die Nutzbarkeit eines WG aus wirtschaftlichen Gründen zeitlich beschränkt ist (BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968 [971]; *Brandis* in *Brandis/Heuermann*, § 7 Rz. 209 [5/2023]). Das ist der Fall, wenn die Verwendbarkeit des WG vom sich wandelnden Zeitgeschmack abhängig ist.

Immaterielle WG unterliegen, sofern sie überhaupt abnutzbar sind, stets nur einer wirtschaftlichen Abnutzung (zur Terminologie insoweit *Brandis* in *Brandis/Heuermann*, § 7 Rz. 212 aE [5/2023]); technische Abnutzung ist bei ihnen nicht denkbar (*Boorberg/Strüngmann/Wendelin*, DStR 1998, 1113 [1114]).

(2) Begriff des nicht abnutzbaren Wirtschaftsguts

590

Nicht abnutzbar sind WG, die keinem Wertverzehr, sei er wirtschaftlicher oder technischer Art, unterliegen.

(3) Grundsätze der Abgrenzung von abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern

591

Die Abgrenzung zwischen abnutzbaren und nicht abnutzbaren WG richtet sich nach den tatsächlichen Umständen (BFH v. 9.8.1989 – X R 131–133/87, BStBl. II 1990, 50 [52]). Es ist also jeweils festzustellen, ob das WG dem Stpfl. voraussichtlich wertmäßig erhalten bleibt oder ob es typischerweise einem Wertverzehr unterliegt. Bei dieser Beurteilung haben Aufwendungen, die der Stpfl. zur Werterhaltung des WG tätigt, außer Betracht zu bleiben (vgl. § 7 Anm. 118; glA *Boorberg/Strüngmann/Wendelin*, DStR 1998, 1113 [1115]).

(4) Abgrenzung bei materiellen Wirtschaftsgütern

591a

Materielle Wirtschaftsgüter unterliegen typischerweise technischem Wertverzehr und sind daher regelmäßig abnutzbar. Nur in wenigen Einzelfällen erfährt dieser Grundsatz Ausnahmen.

Grundstücke unterliegen weder technischer noch regelmäßiger wirtschaftlicher Abnutzung. Selbst wenn der Stpfl. ein Grundstück über Jahre hinweg brachliegen lässt, ist damit nicht schon aus diesem Grund ein Wertverlust verbunden. Grundstücke gehören daher zu den nicht abnutzbaren WG (BFH v. 9.9.2010 – IV R 2/10,

BStBl. II 2011, 171 Rz. 44; BFH v. 21.9.2016 – X R 58/14, BFH/NV 2017, 275 Rz. 60).

Stehendes Holz wird ebenfalls als nicht abnutzbar angesehen (BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 [962]; BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968 [973]; BFH v. 18.2.2015 – IV R 35/11, BStBl. II 2015, 763 Rz. 18; BFH v. 2.7.2015 – IV R 21/14, BFH/NV 2016, 17 Rz. 19).

Finanzielle Wirtschaftsgüter – sofern man sie als materielle WG ansieht (s. Anm. 585) – unterliegen keinem Wertverzehr allein durch Zeitverlauf und sind daher nicht abnutzbar.

GLA Köhler, StBp. 2009, 232 (233, 234); Hoffmann in LBP, §§ 4, 5 Rz. 607 (4/2017); vgl. für Anteile an Investmentfonds BFH v. 29.3.2017 – I R 73/15, BFH/NV 2017, 1237 Rz. 9 (V).

Edelmetalle und Edelsteine unterliegen ebenso wie finanzielle WG keinem Wertverzehr durch Zeitverlauf (FG Berlin-Brandenb. v. 6.12.2007 – I K 7418/04 B, EFG 2008, 530, rkr.).

Antike Möbel und Kunstgegenstände sind materielle WG, die als solche zwar technischer Abnutzung unterliegen, wirtschaftlich jedoch im Laufe der Zeit häufig eher an Wert gewinnen als verlieren.

Kunstwerke anerkannter Meister sind danach nach hM nicht abnutzbar, da wirtschaftlicher Wertverzehr nicht zu verzeichnen sei und der technische Wertverzehr so geringfügig sei, dass er stl. zu vernachlässigen sei.

BFH v. 2.12.1977 – III R 58/75, BStBl. II 1978, 164 (165); FG Berlin v. 17.5.1991 – III 117/88, juris Rz. 31; FG Berlin-Brandenb. v. 6.12.2007 – I K 7418/04 B, EFG 2008, 530, rkr.; Lück, DStZ 1990, 216 (217); Eisolt, DStR 1993, 1471 (1473); Brandis in Brandis/Heuermann, § 7 Rz. 211, 365 „Kunstgegenstände/Antiquitäten“ (5/2023); s. auch Müller-Katzenburg/Hofmann, BB 2000, 2563; krit. Ebling, DStR 2008, 1522; Roos, DStR 2020, 1753 (1756f.).

Nach der Rspr. ist ein anerkannter Meister idS ein Künstler, dessen Gesamtwerk von einer Vielzahl kunstsachverständiger und kunstinteressierter Personen als künstlerisch anerkannt ist und von dem anzunehmen ist, dass dieses Ur. auf absehbare Zeit Bestand haben wird (FG Berlin v. 17.5.1991 – III 117/88, juris, rkr. Rz. 40). Als Indizien für die Qualifikation als anerkannter Meister werden im Schrifttum dem Künstler verliehene Kunstpreise und sonstige Auszeichnungen, seine Beteiligung an Kunstausstellungen und anderen bedeutsamen künstlerischen Projekten und der Ankauf seiner Werke durch Museen genannt (Roos, DStR 2020, 1753 [1757]). Ob der Preis eines Kunstwerkes Rückschlüsse auf den Grad der Anerkennung des Meisters zulässt, wird uneinheitlich beurteilt (vgl. dazu Roos, DStR 2020, 1753 [1757f.]).

Auch antike Gebrauchsgegenstände, die nicht als solche verwendet werden, sondern nur als Ausstellungsstücke dienen, sind nach hM als nicht abnutzbar zu qualifizieren.

BFH v. 9.8.1989 – X R 131–133/87, BStBl. II 1990, 50 (52); Lück, DStZ 1990, 216 (217f.); vgl. aber FG München v. 15.4.2005 – 7 K 5473/02, juris, rkr., zu Dekorationsstücken einer Gaststätte.

Antike Möbel und andere Gebrauchsgegenstände hingegen, die bestimmungsgemäß genutzt werden, werden aufgrund des durch den Gebrauch eintretenden technischen Wertverzehrs als abnutzbar angesehen.

Herrschende Meinung, BFH v. 31.1.1986 – VI R 78/82, BStBl. II 1986, 355 (356); BFH v. 14.2.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922 (923); BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98,

BStBl. II 2001, 194 (Meistergeige); aA Nds. FG v. 16.4.1997 – IX 547/94, EFG 1997, 953, rkr. (150 Jahre alter Empireschrank); FG Ba.-Württ. v. 12.11.1996 – 1 K 192/91, EFG 1997, 154, rkr. (Meistergeige); *Beater*, BB 1990, 1869 (1870); *Lück*, DStZ 1990, 216 (218); *Lück*, DStZ 1991, 322 (324).

Ebenfalls abnutzbar ist nach hM die sog. Gebrauchskunst. Darunter werden Kunstwerke verstanden, die nicht von anerkannten Meistern stammen, sondern dem Zeitgeschmack entsprechen und daher mit dessen Wandel einen wirtschaftlichen Wertverzehr zu verzeichnen haben.

BFH v. 2.12.1977 – III R 58/75, BStBl. II 1978, 164 (165); *Eisolt*, DStR 1993, 1471 (1473); krit. zu dieser Differenzierung *Ebling*, DStR 2008, 1522 (1523 f.); *Roos*, DStR 2020, 1753 (1757).

Demgegenüber erscheint es uE sachgerecht, Kunstwerke jeglicher Art sowie antike Sammlungs- und Gebrauchsgegenstände einheitlich zu behandeln und sie aufgrund des technischen Wertverzehrs, dem – wenngleich in geringerem Umfang als Gebrauchsgegenstände – auch Kunstgegenstände und als Ausstellungsstücke verwandte Objekte unterliegen, als abnutzbar anzusehen (ebenso *Heuer*, DStR 1983, 356 [358]). Allein das Vorliegen technischen Wertverzehrs reicht für die Einstufung eines WG als abnutzbar aus (vgl. Anm. 589); darauf, dass damit wirtschaftlich uU kein Wertverzehr einhergeht, kommt es dann ebenso wenig an wie darauf, dass durch Erhaltungsmaßnahmen sogar eine wirtschaftliche Wertsteigerung zu verzeichnen sein kann. Insbesondere darf die von der Rspr. bei als nicht abnutzbar angesehenen Gegenständen unterstellte sachgemäße Behandlung durch den Stpfl. (vgl. BFH v. 2.12.1977 – III R 58/75, BStBl. II 1978, 164 [165]; BFH v. 9.8.1989 – X R 131–133/87, BStBl. II 1990, 50 [52]; FG Berlin-Brandenb. v. 6.12.2007 – 1 K 7418/04 B, EFG 2008, 530, rkr.) nicht dazu führen, die technische Abnutzung zu vernachlässigen (ähnlich *Roos*, DStR 2020, 1753 [1756 f.]). Die technische Abnutzung ist gerade ohne Einwirkung des Stpfl. auf das WG zu beurteilen; die „sachgemäße Behandlung“ stellt der Sache nach Erhaltungsaufwand dar, der bei der Beurteilung der Abnutzbarkeit außer Betracht zu bleiben hat (ähnlich *Müller-Katzburg/Hofmann*, BB 2000, 2563 [2564]).

(5) Abgrenzung bei immateriellen Wirtschaftsgütern

591b

Bei immateriellen WG, die weder typischerweise abnutzbar noch typischerweise nicht abnutzbar sind, ist die Einordnung jeweils im Einzelfall anhand der tatsächlichen Verhältnisse vorzunehmen (BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, DStR 1998, 1464 [1465]). Maßgeblich ist, ob die Nutzungsmöglichkeit aus rechtl. oder wirtschaftlichen Gründen begrenzt ist.

BFH v. 29.4.2009 – IX R 33/08, BStBl. II 2010, 958 Rz. 13; BFH v. 2.3.2011 – II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147 Rz. 43; BFH v. 21.2.2017 – VIII R 56/14, BStBl. II 2017, 694 Rz. 35 f.; BFH v. 6.12.2017 – VI R 65/15, BStBl. II 2018, 353 Rz. 16; FG Rhld.-Pf. v. 19.5.2015 – 5 K 2429/12, juris, rkr.; Sächs. FG v. 10.11.2011 – 2 K 1116/11, EFG 2012, 1039, rkr.

Auch bei zeitlich begrenzten Rechten ist jedoch von einer unbegrenzten Nutzungsmöglichkeit auszugehen, wenn das Recht im Regelfall verlängert wird und ein Ende der Nutzung deshalb nicht absehbar ist.

BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BStBl. II 2010, 28; BFH v. 2.3.2011 – II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147 Rz. 43; BFH v. 6.12.2017 – VI R 65/15, BStBl. II 2018, 353 Rz. 16; *Brandis*/Heuermann, § 7 Rz. 212 (5/2023).

Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Stpfl. selbst das Recht unbegrenzt wird nutzen können; es reicht aus, dass das Recht unbefristet erteilt wurde, der Stpfl. es ohne Wertverzehr nutzen und es später durch Übertragung oder Überleitung verwerten kann (BFH v. 21.2.2017 – VIII R 56/14, BStBl. II 2017, 694 Rz. 37).

591c (6) Einzelfälle abnutzbarer immaterieller Wirtschaftsgüter

Arzneimittelkonzessionen: Nach Ablauf der Schutzfrist zugunsten des Erstantragstellers ist die Zulassung für weitere Antragsteller erheblich erleichtert, so dass nach Ablauf dieser Zeit die Zulassung beträchtlich an Wert verliert; sie ist daher abnutzbar.

BMF v. 12.7.1999 – IV C 2 - S 2172 – 11/99, BStBl. I 1999, 686; *Boorberg/Strüngmann/Spiess*, DB 1994, 53 (56); *Boorberg/Strüngmann/Wendelin*, DStR 1998, 1113 (1117); *Schubert*, FR 1998, 541 (543); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 647, 756 (7/2024); *Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 7 Rz. 41.

Fernsehrechte: Sendungen mit Bezug zum Tagesgeschehen sind bereits nach kurzer Zeit wirtschaftlich nahezu vollständig entwertet; aber auch andere Sendungen verlieren durch Zeitablauf an Wert, weil mit jeder Ausstrahlung die dadurch zu erzielenden Werbeeinnahmen sinken (*Herzig/A. Söffing*, WPg 1994, 601 [604]).

Die Verwertungsmöglichkeit von Filmrechten ist faktisch begrenzt, da der Unterhaltungswert eines Films mit jeder Wiederholung sinkt und die Zuschauerzahlen mit fortschreitendem Zeitablauf regelmäßig kontinuierlich zurückgehen (*Radau*, DStR 2003, 1278 [1279 f.]; im Erg. ebenso *Zacher*, DStR 1999, 1838 [1839]).

Finanzinstrumente (dazu auch Anm. 606).

Kundenstamm: Der Wert des Kundenstamms eines Unternehmens erschöpft sich im Laufe der Zeit.

Weber-Grellet in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 233; differenzierend BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BStBl. II 2010, 28, mwN; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1026 (7/2024).

Lieferrechte, die auf EU-Vorschriften beruhen, sind abnutzbar.

Vgl. für Milchlieferrechte auf der Basis der Milch-Garantiemengen-Verordnung (MGV) BFH v. 29.4.2009 – IX R 34/08, BFH/NV 2010, 17 Rz. 22; *von Schönberg*, DStZ 2001, 145 (151); für Tabaklieferrechte auf der Grundlage der VO (EWG) Nr. 2075/1992 des Rates vom 30. Juni 1992 über die gemeinsame Marktorganisation für Rohtabak FG Ba.-Württ. v. 11.4.2006 – 2 K 2607/04, EFG 2007, 21, rkr.; für Zuckerrübenlieferrechte BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BStBl. II 2010, 28; BFH v. 17.3.2010 – IV R 3/08, BStBl. II 2014, 512; BFH v. 9.9.2010 – IV R 2/10, BStBl. II 2011, 171 Rz. 43; *von Schönberg*, DStZ 2001, 145 (152 f.); s. auch *Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 7 Rz. 41.

Linienkonzessionen: Siehe „Personenbeförderungskonzessionen“.

Marken (früher: Warenzeichen): Die Schutzdauer wird zwar unter Zugrundelegung des voraussichtlichen Verlaufs regelmäßig verlängert, jedoch besteht eine Marke nicht unabhängig von der Leistung des Stpfl., sondern verliert durch Zeitablauf an Wert – und letztlich an Bestand, wenn sich dieser nicht aktiv um ihre Erhaltung bemüht.

BFH v. 12.5.2019 – X R 20/17, BStBl. II 2020, 3 Rz. 80; BMF v. 12.7.1999 – IV C 2 - S 2172 – 11/99, BStBl. I 1999, 686; *Stein/Ortmann*, BB 1996, 787 (790 f.); *Barth/Kneisel*, WPg 1997, 473 (477); *Boorberg/Strüngmann/Wendelin*, DStR 1998, 1113 (1115); *Gold*, DB 1998, 956 (959); *Meffert/Burmann*, FS Börner, 1998, 87; *Schubert*, FR 1998, 92 (93 f.); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1083 (7/2024); *Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 7 Rz. 41.

Milchlieferrechte: Siehe „Lieferrechte“.

Namensrecht: Der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts hängt von der Popularität des Namensträgers ab; ohne die Pflege des Bekanntheitsgrades nutzt er sich ab (BFH v. 12.5.2019 – X R 20/17, BStBl. II 2020, 3 Rz. 80; *Klenk/Labus/Lindner/Orth*, DStR 2023, 7 [10]).

Personenbeförderungskonzessionen sind abnutzbar, seit aufgrund der Novellierung des PBefG mW zum 1.1.2013 die Vergabe von Konzessionen für Personenbeförderungsleistungen auf einer europaweiten Ausschreibung zu beruhen hat. Seither können Verkehrsunternehmen nicht mehr – wie dies zuvor der Fall war – davon ausgehen, dass eine ihnen erteilte Personenbeförderungskonzession regelmäßig verlängert werden wird.

Kulosa in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 7 Rz. 41; OFD Nordrhein-Westfalen v. 16.1.2014, DStR 2014, 668; anders noch BFH v. 15.12.1993 – X R 102/92, BFH/NV 1994, 543 (544); heute noch für Nichtabnutzbarkeit *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 233.

Praxiswert: Der Praxiswert einer freiberuflichen Praxis ist abhängig vom Vertrauensverhältnis zum Praxisinhaber. Wird dieses nicht gepflegt, so verliert der Praxiswert die Praxis an Wert; er ist folglich abnutzbar.

BFH v. 29.4.2011 – VIII B 42/10, BFH/NV 2011, 1345 Rz. 4; BFH v. 9.8.2011 – VIII R 13/08, BStBl. II 2011, 875 Rz. 12; *Förster/Heyeres*, DStR 2005, 1693 (1695); *Winkemann*, NJW 2009, 1308 (1309); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 228.

Software unterliegt wirtschaftlichem Wertverzehr durch die Entwicklung neuer und besserer Programme.

Voss, FR 1989, 358 (362); im Erg. ebenso *Eisolt*, DStR 1994, 233 (234); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 270 „Software“.

Tabaklieferrechte: Siehe „Lieferrechte“.

Verlagsrechte unterliegen einem Wertverlust durch Zeitablauf, da es für ein Werk nicht eine endlose Zahl von Abnehmern gibt, sondern ab einer bestimmten Anzahl von Vervielfältigungen kaum mehr Erträge aus dem Verlagsrecht erwirtschaftet werden können (im Erg. ebenso BFH v. 14.3.1979 – I R 37/75, BStBl. II 1979, 470 [471]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1311 [7/2024]).

Verlagswerte oder -objekte sind die einzelnen Verlagserscheinungen, also jeweils die durch einen Titel gekennzeichneten Projekte oder Unternehmungen (BFH v. 14.3.1979 – I R 37/75, BStBl. II 1979, 470 [472]). Sie sind als abnutzbare WG anzusehen.

BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775 (776); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 647 (7/2024); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 233.

Wettbewerbsverbote werden in der Rspr. grds. als abnutzbar angesehen, weil sie im Zweifel mit dem Tod des Verpflichteten erlöschen; anders aber uU, wenn die tatsächlichen Umstände den Schluss zulassen, dass der Wert des Wettbewerbsverbots sich nicht innerhalb einer bestimmten oder zumindest bestimmbaren Zeitspanne erschöpft (BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BStBl. II 2010, 28; vgl. auch *Kraft/Hohage*, DB 2017, 327 [328]).

Wiederbepflanzungsrecht im Weinbau: Ein Wiederbepflanzungsrecht ist, solange es nicht ausgeübt wird, ein selbständiges immaterielles WG (BFH v. 6.12.2017 – VI R 65/15, BStBl. II 2018, 353 Rz. 13). Mit der Ausübung erlischt es als selbständiges Recht und „verschmilzt“ mit dem Grund und Boden (FG Rhld.-Pf. v.

19.5.2015 – 5 K 2429/12, juris, rkr.; von Schönberg, DStZ 2001, 145 [154]; offengelassen von BFH v. 6.12.2017 – VI R 65/15, BStBl. II 2018, 353 Rz. 18).

Zeitlich befristete Rechte bestehen nicht dauerhaft und werden daher als abnutzbar angesehen, gleichgültig, ob sich die Befristung aus rechtl. oder tatsächlichen Umständen ergibt (BFH v. 27.6.1978 – VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38 [39]; BFH v. 15.3.1990 – IV R 30/88, BStBl. II 1990, 623 [625]).

Zuckerrübenlieferrechte: Siehe „Lieferrechte“.

591d (7) Einzelfälle nicht abnutzbarer immaterieller Wirtschaftsgüter

Brennrechte sind Kontingente, die einer Brennerei für die innerhalb des jeweiligen Kontingents hergestellte und abgelieferte Alkoholmenge ein kostendeckendes Übernahmeentgelt zusichert. Sie bestehen unabhängig vom Zeitablauf, so dass ein Wertverzehr nicht zu verzeichnen ist.

BMF v. 22.2.1989, StEK EStG § 7 Nr. 189; Weber-Grellet in Schmidt, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 233. Anders, wenn das Brennrecht zeitlich befristet erteilt wird, vgl. Nds. FG v. 18.11.2009 – 2 K 100/07, EFG 2010, 699.

Domain-Namen unterliegen weder einer rechtl. noch wirtschaftlichen Abnutzung.

BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BStBl. II 2010, 28; differenzierend nach sog. *generic domains* (nicht abnutzbar) und sog. *qualified domains*, die aus einem Schutzrecht, zB einer Marke, abgeleitet werden (offengelassen) BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 (303 f.), der letztgenannten Entsch. im Hinblick auf *generic domains* zust. Kulosa in Schmidt, 44. Aufl. 2025, § 7 Rz. 43; Brandis in Brandis/Heuermann, § 7 Rz. 212 (5/2023); ebenso (und für Abnutzbarkeit von *qualified domains*) Wübbelsmann, DStR 2005, 1659 (1664); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 660 (7/2024); krit. zu der Entsch. hingegen Hoffmann, BC 2007, 298 (299); aA (*Domains* stets abnutzbar) Mank, DStR 2005, 1294 (1295).

Ewige Rechte sind zeitlich unbefristete Rechte an nicht abnutzbaren Gegenständen. Sie bestehen dauerhaft und verlieren durch den reinen Zeitablauf nicht an Wert (Brandis in Brandis/Heuermann, § 7 Rz. 212 [5/2023]; Weber-Grellet in Schmidt, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 188).

Güterfernverkehrskonzessionen sind nicht abnutzbar, weil sie zwar zeitlich befristet erteilt werden, der Konzessionsinhaber jedoch regelmäßig mit der Verlängerung der Konzessionserteilung rechnen kann (BMF v. 12.3.1996 – IV B 2 - S 2172 – 6/96, BStBl. I 1996, 372; Weber-Grellet in Schmidt, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 233; aA Kulosa in Schmidt, 44. Aufl. 2025, § 7 Rz. 41).

Optionsrechte (BFH v. 22.5.2019 – XI R 44/17, BStBl. II 2020, 44 Rz. 24).

Vertragsarztzulassung: Eine Vertragsarztzulassung ist regelmäßig ein unselbständiger Teil des Praxiswerts (BFH v. 9.8.2011 – VIII R 13/08, BStBl. II 2011, 875; FG Köln v. 26.1.2012 – 6 K 4538/07, EFG 2012, 1128, rkr.; Michels/Ketteler-Eising, DStR 2009, 814). Sofern sie ausnahmsweise als selbständiges immaterielles WG anzusehen ist, ist sie nicht abnutzbar, da der Inhaber sie dauerhaft nutzen kann.

BFH v. 21.2.2017 – VIII R 56/14, BStBl. II 2017, 694 Rz. 38; Brandis in Brandis/Heuermann, § 7 Rz. 212 (5/2023); Ketteler-Eising/Peplowski, DStR 2020, 2469 (2472 f.); Kulosa in Schmidt, 44. Aufl. 2025, § 7 Rz. 43; ebenso Nds. FG v. 28.9.2004 – 13 K 412/01, DStRE 2005, 427, rkr., jedenfalls soweit eine Altersgrenze nicht vorhanden ist.

Wassernutzungsrechte (Brandis in Brandis/Heuermann, § 7 Rz. 212 [5/2023]).

Wiederbepflanzungsrechte im Weinbau jedenfalls bis zum 30.6.2011 (BFH v. 6.12.2017 – VI R 65/15, BStBl. II 2018, 353; Brandis in Brandis/Heuermann, § 7

Rz. 212 [5/2023]; aA *Abele*, BB 2018, 881); danach dürften sie als abnutzbar anzusehen sein (vgl. *Abele*, BB 2018, 881).

(8) Bedeutung der Abgrenzung von abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern

592

Bewertung: Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und § 7 sind AfA nur bei abnutzbaren WG vorzunehmen. Auch die Bewertungsfreiheit des § 6 Abs. 2 und die Bildung eines Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a kommen nur für abnutzbare WG in Betracht.

Investitionsabzugsbetrag: Der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g kann nur für abnutzbare WG in Anspruch genommen werden.

Investitionszulage: Die Gewährung von Investitionszulagen ist gem. § 2 InvZulG 2010 ebenfalls auf die Anschaffung bzw. Herstellung abnutzbarer WG beschränkt (vgl. – allerdings jeweils zum InvZulG 2007 – BFH v. 17.9.2015 – III R 2/14, BStBl. II 2016, 294; BFH v. 15.10.2015 – III R 15/13, BFH/NV 2016, 241).

dd) Bewegliche/unbewegliche Wirtschaftsgüter

Schrifttum: *Kiesel*, Berechtigt die Einlage eines Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen zum Ansatz von Absetzungen für Substanzverringerung?, DStR 1999, 1214; *Kahle/Heinstein*, Ansatz von Grundstücken in der Steuerbilanz, DStZ 2006, 825; *Schulz*, Zulässigkeit der degressiven Abschreibung nach § 7 Abs. 2 EStG für Flugzeuge?, DB 2006, 526; *Nürnberg*, Ertragsteuerliche Behandlung von Mietereinbauten in der Bilanz des Mieters, DStR 2017, 1719.

(1) Begriff des beweglichen Wirtschaftsguts

593

Die Unterscheidung zwischen beweglichen und unbeweglichen WG betrifft nur materielle WG.

BFH v. 18.5.2011 – X R 26/09, BStBl. II 2011, 865 Rz. 14; BFH v. 2.6.2014 – III B 7/14, BFH/NV 2014, 1590 Rz. 15; BFH v. 14.4.2022 – IV R 32/19, BStBl. II 2022, 832 Rz. 37; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 363 (7/2024); *Weber-Grellet in Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 115.

Immaterielle WG sowie finanzielle WG (zum Begriff vgl. Anm. 585) entziehen sich dieser Einteilung; sie sind weder beweglich noch unbeweglich.

Bewegliches Wirtschaftsgut: Bewegliche WG sind alle Sachen iSd. § 90 BGB, grds. jedoch mit Ausnahme der Grundstücke und Gebäude. Als bewegliche WG werden danach insbes. angesehen

- bewegliche Sachen iSv. § 90 BGB

Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 365 (7/2024); *Kulosa in Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 7 Rz. 34; *Weber-Grellet in Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 115;

einschließlich der ihnen gem. § 90a BGB gleichgestellten Tiere (*Kulosa in Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 7 Rz. 34);

- Scheinbestandteile von Grundstücken iSv. § 95 BGB;

FG Rhld.-Pf. v. 19.3.2007 – 5 K 1639/05, EFG 2007, 1068, rkr.; *Kahle/Heinstein*, DStZ 2006, 825 (826); *Köhler/Pönicke*, StBp. 2015, 39 (41); *Nürnberg*, DStR 2017, 1719 (1720); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 365 (7/2024); *Kulosa in Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 7 Rz. 34; *Weber-Grellet in Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 115;

- Zubehör (*Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 7 Rz. 34; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 115);
- Schiffe;
BFH v. 5.3.1992 – IV B 178/90, BStBl. II 1992, 725 (726); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 365 (7/2024); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 115;
- Betriebsvorrichtungen iSv. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG;
BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; BFH v. 7.4.2011 – III R 8/09, BFH/NV 2011, 1187 Rz. 12; BFH v. 28.2.2013 – III R 35/12, BStBl. II 2013, 606; *Kahle/Heinstein*, DStZ 2006, 825 (826); *Köhler/Pönicke*, StBp. 2015, 39 (41); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 365, 415 (7/2024); *Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 7 Rz. 34; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 115;
- Feldinventar, also die aufgrund der Bestellung der Felder auf diesen vorhandenen Pflanzenbestände, einschließlich der stehenden Ernte, also der auf den Feldern vorhandene noch nicht abgeerntete Bestand an Feldfrüchten (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 365 [7/2024]; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 115);
- stehende Ernte (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 365 (7/2024); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 115).

594 (2) Begriff des unbeweglichen Wirtschaftsguts

Unbewegliche WG sind alle WG, die nicht zu den beweglichen WG gehören. Zu den unbeweglichen WG zählen daher insbes.

- Grundstücke und Gebäude (BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 [1813]; BFH v. 7.4.2011 – III R 8/09, BFH/NV 2011, 1187 Rz. 12; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 364 [7/2024]; für Grund und Boden ebenso *Kahle/Heinstein*, DStZ 2006, 825) sowie deren wesentliche Bestandteile, sofern sie nicht als bewegliche WG anzusehen sind;
- Gebäudeteile, Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume iSd. § 7 Abs. 5a (*Winnefeld*, Bilanz-Handbuch 5. Aufl. 2015, Rz. D 481);
- Erbbaurechte (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 3500 [7/2024]);
- Bodenschätze, soweit sie nicht als unselbständige Teile des Grundstücks, auf dem sie sich befinden (s. Anm. 601), anzusehen sind,
BFH v. 25.7.2012 – I R 101/10, BStBl. II 2013, 165 Rz. 21; *Kiesel*, DStR 1999, 1214 (1215); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 364, 464 (7/2024);
- Außenanlagen wie zB Parkplätze, Lagerplätze, Strand-, Sport- und Gartenanlagen (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 472 [7/2024]);
- Einfriedungen und Umzäunungen eines Grundstücks (s. auch Anm. 607);
- Hof- und Platzbefestigungen, Straßenzufahrten und Privatstraßen, sofern sie nicht als Betriebsvorrichtungen und somit als bewegliche WG anzusehen sind,
BFH v. 19.9.1999 – IX R 34/96, BStBl. II 2000, 257 (258); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 472 (7/2024);
- Luftfahrzeuge, sofern sie in die Luftfahrzeugrolle eingetragen sind,
BFH v. 2.5.2000 – IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467 (468); BFH v. 2.5.2000 – IX R 99/97, BFH/NV 2001, 14 (15); krit. *Schulz*, DB 2006, 526;

- Ladeneinbauten und Schaufensteranlagen, sofern sie nicht als Betriebsvorrichtungen und somit als bewegliche WG anzusehen sind,

Kahle/Heinstein, DStZ 2006, 825 (826); *Köhler/Pönicke*, StBp. 2015, 39 (41).

(3) Grundsätze der Abgrenzung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern

595

Grundsatz: Die Abgrenzung zwischen beweglichen und unbeweglichen WG richtet sich unter Rückgriff auf die zivilrechtl. Regelungen über Grundstücke, Gebäude sowie deren wesentliche Bestandteile und Scheinbestandteile nach dem Bewertungsrecht.

BFH v. 25.11.1999 – III R 77/97, BStBl. II 2002, 233 (234); BFH v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137 (139); BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 (843); BFH v. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877 (878); BFH v. 24.3.2006 – III R 40/04, BFH/NV 2006, 2130 (2131).

So ergibt sich die Einordnung der Betriebsvorrichtungen – unabhängig davon, ob es sich zivilrechtl. um wesentliche Bestandteile eines Gebäudes handelt – als bewegliche WG aus § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG (BFH v. 25.11.1999 – III R 77/97, BStBl. II 2002, 233 [234]); die Qualifizierung von Zubehör – entgegen § 97 BGB – als unbewegliche WG folgt aus § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG.

Einzelfälle: Problematisch sind ua. die Abgrenzung beweglicher WG von Gebäuden und von deren wesentlichen Bestandteilen sowie die Qualifizierung von Mieterein- und -umbauten.

- *Abgrenzung beweglicher Wirtschaftsgüter von Gebäuden:* Die Abgrenzung zwischen Gebäuden und beweglichen WG ist vom Gebäudebegriff her vorzunehmen. Ein Bauwerk, das als Gebäude anzusehen ist, kann danach kein bewegliches WG sein.

BFH v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137 (139); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (1813); BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986 Rz. 18; BFH v. 7.4.2011 – III R 8/09, BFH/NV 2011, 1187 Rz. 12.

Ein Bauwerk ist ein Gebäude, wenn es Menschen, Tieren oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und ausreichend standfest ist.

BFH v. 25.4.1996 – III R 47/93, BStBl. II 1996, 613 (614); BFH v. 21.11.1996 – III B 164/94, BFH/NV 1997, 442; BFH v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137 (139); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (1813); BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986 Rz. 18; BFH v. 7.4.2011 – III R 8/09, BFH/NV 2011, 1187 Rz. 13; *Köhler/Pönicke*, StBp. 2015, 39 (40).

Der Aufenthalt von Menschen darf nicht nur vorübergehend möglich sein. Nicht nur vorübergehend ist ein Aufenthalt bereits dann, wenn er wenige Minuten übersteigt (BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986 Rz. 22). Nicht hinderlich ist es auch, wenn Menschen sich zwar nicht nur vorübergehend, aber nur mit Schutzkleidung in dem Gebäude aufhalten können.

Entsprechend werden Bürocontainer, die auf festen Fundamenten stehen oder anderweitig fest mit dem Grund und Boden verbunden sind, von der Rspr. stets als Gebäude und nicht als bewegliche WG eingestuft.

BFH v. 25.4.1996 – III R 47/93, BStBl. II 1996, 613 (614); BFH v. 11.7.1996 – III R 69/95, BFH/NV 1997, 49; BFH v. 21.11.1996 – III B 164/94, BFH/NV 1997, 442; ebenso Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 346 (7/2024).

Auch Musterhäuser eines Fertighausherstellers (BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986 Rz. 22), mobile Baumarkthallen (BFH v. 21.11.1996 – III B 164/94, BFH/NV 1997, 442), Tiefkühlager (BFH v. 7.4.2011 – III R 8/09, BFH/NV 2011, 1187) und Gewächshäuser (BFH v. 21.1.1988 – IV R 116/86, BStBl. II 1988, 628 [629]) – nicht nur verglaste, sondern auch Foliengewächshäuser (BFH v. 21.3.1995 – III B 150/93, BFH/NV 1995, 826) – sind danach Gebäude.

- **Abgrenzung beweglicher Sachen von wesentlichen Gebäudebestandteilen:** Die Abgrenzung zwischen beweglichen Sachen und wesentlichen Bestandteilen eines Gebäudes richtet sich in Anlehnung an § 93 BGB danach, ob das WG von dem Gebäude getrennt werden kann, ohne dass es selbst oder das Gebäude zerstört oder in seinem Wesen verändert wird (BFH v. 16.11.1990 – III R 100/89, BFH/NV 1991, 772).

Ein venezianischer Kronleuchter ist danach eine bewegliche Sache (BFH v. 16.11.1990 – III R 100/89, BFH/NV 1991, 772), während eine in ein Gebäude eingepasste Beleuchtungsanlage zu dessen wesentlichen Bestandteilen gehört (BFH v. 5.3.1974 – I R 160/72, BStBl. II 1974, 353). Datenkabel nebst Zubehör zur Vernetzung einer EDV-Anlage, die in Kabelschächten verlegt werden, sind ebenfalls bewegliche Sachen (FG Sachs.-Anh. v. 12.12.2011 – I K 1071/06, DStRE 2013, 129, rkr.).

- **Mieterein- und -umbauten** sind bewegliche WG, wenn es sich um Scheinbestandteile handelt oder die Voraussetzungen einer Betriebsvorrichtung gegeben sind, und unbewegliche WG, wenn sie – nur – unter dem Aspekt des besonderen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs dem Mieter wirtschaftlich zuzurechnen (s. Anm. 520) sind (BFH v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774 [775]; Kulosa in Schmidt, 44. Aufl. 2025, § 7 Rz. 77).

596 (4) Bedeutung der Abgrenzung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern

Bewertung: AfA unbeweglicher WG werden stets in gleichen Jahresbeträgen (linear) vorgenommen, während leistungsabhängige AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 6 und degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 – derzeit mit unterschiedlichen Einschränkungen zulässig für WG, die nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2023 bzw. nach dem 31.3.2024 und vor dem 1.1.2025 angeschafft oder hergestellt worden sind – nur für bewegliche WG des AV (zur Abgrenzung zwischen AV und UV s. Anm. 583) in Betracht kommen.

Die Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit des § 6 Abs. 2 und die Bildung eines Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a sind ebenfalls nur für bewegliche WG des AV möglich.

Investitionsabzugsbetrag: Ein Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g kann nur für bewegliche WG des AV in Anspruch genommen werden.

Investitionszulagen nach dem InvZulG 2010 werden gem. § 2 des Gesetzes nur für bewegliche WG gewährt (vgl. – allerdings jeweils zum InvZulG 2007 – BFH v. 17.9.2015 – III R 2/14, BStBl. II 2016, 294; BFH v. 15.10.2015 – III R 15/13, BFH/NV 2016, 241).

597–599 Einstweilen frei.

f) Abgrenzung zwischen Wirtschaftsgütern, Teilen eines Wirtschaftsguts und mehreren Wirtschaftsgütern

Schrifttum: *Freudenberg*, Das Wirtschaftsgut „Grundstück“, Inf. 1991, 342; *Grube*, Außenanlagen bei Wohngebäuden und Einkommensteuer, DStZ 1991, 97; *Kupsch*, Zum Verhältnis von Einzelbewertungsprinzip und Imparitätsprinzip, in *Moxter/Müller/Windmüller/von Wysocki* (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 339; *Wacker*, Aktuelle Einzelfragen zur Entnahme von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen, BB 1995, Beilage 18, 1; *Ehmcke*, Änderung der Nutzung und der Eigentumsverhältnisse bei gemischt genutzten Grundstücken, DStR 1996, 201; *Olbrich*, Die Abgrenzung bilanzieller Bewertungseinheiten als Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens, in *Baetge* (Hrsg.), Rechnungslegung, Prüfung und Beratung, FS Rainer Ludewig, Düsseldorf 1996, 753; *Pyszka*, Gebäudebilanzierung und -abschreibung in Handels- und Steuerbilanz, BB 1996, 1979; *Wilhelm*, Gebäudebilanzierung und -abschreibung in der Handels- und Steuerbilanz, BB 1996, 1319; *Marx*, Bilanzierungsprobleme des Franchising, DStR 1998, 1441; *Obermeier/Weinberger*, Die ertragsteuerliche Behandlung von Bauten auf fremdem Grund und Boden, insbesondere die Problematik des Ehegatteneigentums – Gleichzeitig eine Besprechung der BFH-Entscheidungen vom 15.10.1996, VIII R 44/94, vom 11.6.1997, XI R 77/96 (Mietereinbauten) und vom 27.8.1997, XI R 35/91 (Arbeitszimmer), DStR 1998, 913; *Schoor*, Bilanzierungswahlrecht bei Grundstücks- und Gebäudeteilen von untergeordnetem Wert, DStZ 2003, 227; *Kahle/Heinstein*, Ansatz von Grundstücken in der Steuerbilanz, DStZ 2006, 825; *Petersen*, Steuerbilanzielle Erfassung der Erträge aus Investmentfonds, DStR 2006, 1674; *Wischott/Krohn/Nogens*, Steuerliche Risiken und Gestaltungsmöglichkeiten beim Erwerb und Betrieb von Windkraftanlagen, DStR 2009, 1737; *Herzig/Briesemeister/Joisten/Vossel*, Component approach im Handels- und Steuerbilanzrecht – Anmerkungen zu IDW RH HFA 1.016, WPg 2010, 561; *Husemann*, Abschreibung eines Vermögensgegenstands entsprechend der Nutzungsdauer wesentlicher Komponenten, WPg 2010, 507; *Lüdenbach*, Aktivierung von Werbelackierungen und -beschriftungen auf Fahrzeugen, StuB 2010, 317; *Urbahns*, Abschreibung und Nutzungsdauer von Windkraftanlagen und damit in Zusammenhang stehenden Wirtschaftsgütern in einem Windpark, StuB 2010, 302; *Keller/Gütlbauer*, Der Komponentenansatz als teilweiser Ersatz für die Abschaffung der Aufwandsrückstellungen durch BilMoG, StuB 2011, 11; *Urbahns*, Abgrenzung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern innerhalb eines Windparks, StuB 2011, 537; *Wischott/Nogens*, Laufende Besteuerung und steuerliche Risiken beim Erwerb von Windkraft- und Photovoltaikanlagen, DB 2012, 1352; *Johannemann/Reiter*, Verluste aus Termingeschäften im Betriebsvermögen, DStR 2015, 1489; *Schustek*, Einkommensteuerliche Behandlung von Blockheizkraftwerken, DStR 2015, 678; *Pyszka*, Das von mehreren Teilbetrieben genutzte Grundstück – ein Hindernis für die steuerneutrale Umstrukturierung?, Teil I, DStR 2016, 2017; *Weber-Grellet*, Bauten auf fremdem Grund und Boden – ein bilanzsteuerrechtliches Trauerspiel, BB 2016, 2220; *Hick*, Anwendungsfragen des § 5 Abs. 4b EStG im Zusammenhang mit der Passivierung von Rückstellungen für Nachsorgeverpflichtungen, FR 2020, 604.

aa) Bilanzierung einzelner Wirtschaftsgüter

600

In der StBil. wird jeweils das einzelne WG angesetzt und – entsprechend dem Einzelbewertungsgrundsatz – bewertet; AfA werden – sofern es sich um ein abnutzbares WG handelt – einheitlich, dh. nach derselben Methode und über denselben Zeitraum vorgenommen (Grundsatz der Einheitlichkeit der Abschreibung, vgl. *Wischott/Krohn/Nogens*, DStR 2009, 1737 [1740]; *Herzig/Briesemeister/Joisten/Vossel*, WPg 2010, 561 [571]). Ebenso kann eine Teilwertabschreibung bei einem einheitlichen WG nur einheitlich, nicht auf unselbständige Teile des WG vorgenommen werden (BFH v. 6.12.1978 – I R 33/75, BStBl. II 1979, 259 [260]).

Ein Kfz. ist ein WG und wird als solches über den Zeitraum seiner betriebsgewöhnlichen ND abgeschrieben, ungeachtet der Tatsache, dass einzelne unselbstän-

dige Teile des Fahrzeugs kurzlebiger sein mögen als das Fahrzeug als Ganzes. Wird das Kfz. in einem Unfall beschädigt, so ist ggf. der Wert des Fahrzeugs als Ganzes durch eine Teilwertabschreibung zu korrigieren, nicht die Werte der durch den Unfall besonders betroffenen Teile. Eine auf einem Kfz. angebrachte Werbelackierung oder -beschriftung ist ebenfalls Teil des WG Fahrzeug und kein eigenständiges WG (*Lüdenbach*, *StuB* 2010, 317).

Die Abschreibung eines einheitlichen Sachanlagegegenstandes getrennt nach wesentlichen Komponenten (sog. Komponentenansatz), die handelsrechtlich unter bestimmten Umständen für möglich gehalten wird (dazu *IDW RH HFA* 1.016), ist stl. nicht zulässig (BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, *BStBl.* II 2011, 696 Rz. 24; *Herzig/Briesemeister/Joisten/Vossel*, *WPg* 2010, 561 [571 f.]; *Husemann*, *WPg* 2010, 507 [514]; *Keller/Gütlbauer*, *StuB* 2011, 11 [13]).

Aus diesem Grund ist es jeweils erforderlich, das einzelne WG von unselbständigen Teilen eines WG einerseits und von einer Mehrheit von WG andererseits abzugrenzen.

601 **bb) Wesentliche Bestandteile als eigenständige Wirtschaftsgüter**

Wesentliche Bestandteile einer Sache iSd. §§ 93, 94 BGB können strechtl. Selbständige WG darstellen (*Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 133). Ebenso sind Bestandteile einer Sache, die nicht wesentliche Bestandteile darstellen, nicht stets eigenständige WG.

cc) Einzelfälle

601a **(1) Begriff der Betriebsvorrichtungen**

Begriff: Betriebsvorrichtungen iSd. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören.

Zwischen einer Betriebsvorrichtung im bilanzrechtl. Sinne und dem Betriebsablauf muss dabei ein ähnlich enger Zusammenhang bestehen, wie dies bei Maschinen der Fall ist. Die Betriebsvorrichtung muss also unmittelbar betrieblichen Zwecken dienen.

BFH v. 28.9.2000 – III R 26/99, *BStBl.* II 2001, 137 (140); BFH v. 5.9.2002 – III R 8/99, *BStBl.* II 2002, 877 (878); BFH v. 24.3.2006 – III R 40/04, *BFH/NV* 2006, 2130 (2131); BFH v. 11.4.2019 – III R 36/15, *BStBl.* II 2019, 705 Rz. 17; BFH v. 11.4.2019 – IV R 3/17, *BFH/NV* 2019, 1076 Rz. 16; BFH v. 11.1.2024 – IV R 24/21, *BFH/NV* 2024, 769 Rz. 28; FG Hamb. v. 15.5.2024 – 2 K 76/22, *juris*, rkr. Rz. 24; FG Münster v. 28.8.2024 – 2 K 1046/22 G, *DStRK* 2024, 276, *NZB* III B 85/24, Rz. 30; *Kahle/Heinstein*, *DStZ* 2006, 825 (826); *Schustek*, *DStR* 2015, 678; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 415 (7/2024).

Demgegenüber reicht es nicht aus, dass eine Anlage für den Betrieb nützlich, notwendig oder sogar gewerbepolizeilich vorgeschrieben ist.

BFH v. 26.6.1992 – III R 43/91, *BFH/NV* 1993, 436 (437); BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, *BStBl.* II 1994, 164 (165); BFH v. 28.9.2000 – III R 26/99, *BStBl.* II 2001, 137 (140); BFH v. 5.9.2002 – III R 8/99, *BStBl.* II 2002, 877 (878); BFH v. 11.4.2019 – III R 36/15, *BStBl.* II 2019, 705 Rz. 17; BFH v. 11.1.2024 – IV R 24/21, *BFH/NV* 2024, 769 Rz. 28; FG Hamb. v. 15.5.2024 – 2 K 76/22, *juris*, rkr. Rz. 24; FG Münster v. 28.8.2024 – 2 K 1046/22 G, *DStRK* 2024, 276, *NZB* III B 85/24 Rz. 30; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 415 (7/2024).

Selbständiges bewegliches Wirtschaftsgut: Betriebsvorrichtungen werden, auch wenn sie zivilrechtl. wesentliche Bestandteile eines Grundstücks oder Gebäudes sind, als eigenständige bewegliche WG angesehen.

BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (20); BFH v. 24.3.2006 – III R 40/04, BFH/NV 2006, 2130 (2131); *Wilhelm*, BB 1996, 1319 (1320); *Marx*, DStR 1998, 1441 (1447); *Kahle/Heinstein*, DStZ 2006, 825 (826); *Schustek*, DStR 2015, 678 (679); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 415 (7/2024).

Dies liegt an dem eigenständigen, von der eigentlichen Nutzung des Grundstücks oder Gebäudes zu unterscheidenden Nutzungs- und Funktionszusammenhang der Betriebsvorrichtung (s. Anm. 605).

(2) Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen und Gebäuden

601b

Abgrenzung: Die Abgrenzung zwischen Betriebsvorrichtungen und Gebäuden richtet sich nach dem Gebäudebegriff. Eine Baulichkeit, die alle Merkmale eines Gebäudes aufweist, kann nie als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren sein.

BFH v. 30.1.1991 – II R 48/88, BStBl. II 1991, 618 (619); BFH v. 2.1.1995 – III B 39/93, BFH/NV 1995, 546; BFH v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137 (139); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (1813); Hess. FG v. 3.11.2016 – 3 K 320/15, juris, rkr. (Kesselhaus mit einer Raumtemperatur von mehr als 50 Grad); *Kahle/Heinstein*, DStZ 2006, 825 (826); *Schustek*, DStR 2015, 678.

Eine Betriebsvorrichtung kann jedoch gleichzeitig als Bauwerk, das keinerlei Anlagen enthält, die dem nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen dienen (dazu BFH v. 29.9.1989 – III R 186/85, BFH/NV 1990, 453), zu qualifizieren sein (BFH v. 29.9.1989 – III R 186/85, BFH/NV 1990, 453 – Hochregallager; BFH v. 7.11.2019 – I R 46/17, BStBl. II 2020, 552 Rz. 17 – Freiland-Photovoltaikanlage).

Gebäudeteile sowie Außenanlagen können hingegen Betriebsvorrichtungen sein. Für die Abgrenzung zwischen Gebäudebestandteilen und Außenanlagen einerseits und Betriebsvorrichtungen andererseits ist maßgeblich, ob die Vorrichtung im Rahmen der allgemeinen Nutzung des Grundstücks oder Gebäudes erforderlich ist oder ob sie unmittelbar dem Betrieb des Unternehmens dient. Dies ist stets abhängig von dem konkret betriebenen Unternehmen, so dass häufig eine differenzierende Betrachtung notwendig ist.

Beispiele:

Regalwände, die die Funktion von Innenwänden übernehmen, können Betriebsvorrichtungen sein, wenn sie der Präsentation von Waren einer Apotheke dienen (BFH v. 24.3.2006 – III R 40/04, BFH/NV 2006, 2130 [2131]); sie bleiben aber unselbständige Bestandteile des Gebäudes, wenn es sich um Schrank- und Trennwände eines Architekturbüros handelt, weil sie zusammen mit Türelementen unmittelbar der Nutzung des Gebäudes und nicht dem Betrieb dienen (BFH v. 31.7.1997 – III R 247/94, BFH/NV 1998, 215).

Eine Schallschutzdecke ist grds. als unselbständiger Teil des Gebäudes anzusehen, und zwar selbst dann, wenn das betriebene Unternehmen geräuschintensiv ist, weil die allgemeine Funktion einer Decke auch darin zu sehen ist, der Übertragung des Schalls entgegenzuwirken (BFH v. 11.12.1987 – III R 191/85, BStBl. II 1988, 300, für einen Barbetrieb; BFH v. 1.12.1989 – III R 46/86, BFH/NV 1990, 598, für Gaststätten und Diskotheken). Sie kann jedoch als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren sein, wenn der Betrieb des Stpfl. besonderen, über das übliche Maß hinausgehenden Lärm verursacht (BFH v. 23.3.1990 – III R 63/87, BStBl. II 1990, 751, für die Flaschenabfüllanlage einer Brauerei).

Heizungsanlagen, deren eigentlicher Zweck in der Beheizung des betrieblich genutzten Gebäudes liegt, werden auch dann nicht als Betriebsvorrichtungen angesehen, wenn sie dane-

ben auch dem Gewerbebetrieb des Stpfl. dienen (BFH v. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877 [878]; *Köhler/Pönicke*, StBp. 2015, 39 [40]; *Schustek*, DStR 2015, 678 [680]). Anders ist aber uU zu entscheiden, wenn die Beheizung des Gebäudes durch die Heizungsanlage gegenüber deren zusätzlichen Leistungen als mögliche zusätzliche Nutzung gegenüber der Gewinnung der anderen Leistungen in den Hintergrund tritt (Nds. FG v. 10.7.2008 – 15 K 370/07, DStRE 2008, 1437 [1438], rkr.). Ein in einem Wohnhaus befindliches Blockheizkraftwerk, das einerseits der Beheizung der Wohnungen und andererseits der Gewinnung von Strom, der an Dritte veräußert wird, dient, ist nach diesen Grundsätzen keine Betriebsvorrichtung, weil hier die Nutzbarkeit des Wohnhauses im Vordergrund steht und daher die Beziehung des Blockheizkraftwerks zum Wohnhaus enger und unmittelbarer ist als zum gewerblichen Stromlieferbetrieb (Nds. FG v. 10.7.2008 – 15 K 370/07, DStRE 2008, 1437 [1438], rkr.).

Bodenbefestigungen (Platzbefestigungen, Hofbefestigungen, Hallenböden) sind grds. unselbständiger Teil des Grundstücks (so für einen Hallenboden mit einer Vertiefung für eine Hebebühne FG Düss. v. 26.6.2023 – 10 K 2800/20 G, EFG 2023, 1148, rkr.). Sie stellen aber Betriebsvorrichtungen dar, wenn die Befestigung eine besondere Bedeutung gerade für den Betrieb hat. Danach ist ein aus einer PE-Folie sowie einer Betonschicht bestehender Hallenboden einer Logistikhalle primär Teil des Gebäudes und somit keine Betriebsvorrichtung, wenn er – auch – erforderlich ist, um die Halle vor Witterungseinflüssen zu schützen (FG Düss. v. 29.8.2018 – 7 K 641/18 GE, EFG 2018, 1784, rkr. Rz. 20). Bei dem Umspannwerk eines Elektrizitätsunternehmens wurden hingegen Platzbefestigungen, die der Wartung der Anlage dienen (Schalterstraßen, Trafost Straßen, Umkehrplatz) als Betriebsvorrichtung angesehen (BFH v. 2.6.1971 – III R 18/70, BStBl. II 1971, 673). Ebenso wurde die Platzbefestigung einer Tankstelle als Betriebsvorrichtung qualifiziert (BFH v. 23.2.1962 – III 222/58 U, BStBl. III 1962, 179).

Bierkellerkühlanlagen, Kühlräume und Kühlmöbel für Theken- und Büfettanlagen sind Betriebsvorrichtungen eines Hotelbetriebs (BFH v. 11.4.2019 – III R 36/15, BStBl. II 2019, 705 Rz. 19).

Die Zuwegung einer Windkraftanlage ist eine Betriebsvorrichtung (BFH v. 11.4.2019 – IV R 3/17, BFH/NV 2019, 1076 Rz. 16).

Ein Lastenaufzug in einem Fertigungsbetrieb kann eine Betriebsvorrichtung sein (FG Münster v. 28.8.2024 – 2 K 1046/22 G, DStRK 2024, 276, NZB III B 85/24); Rolltreppen und Personenaufzüge in einem Warenhausbetrieb gehören hingegen nicht zu den Betriebsvorrichtungen (BFH v. 5.3.1971 – III R 90/69, BStBl. II 1971, 455).

Eine Paletten-Förderanlage in einer Lagerhalle ist eine Betriebsvorrichtung (FG Hamb. v. 15.5.2024 – 2 K 76/22, juris, rkr.).

Zu Betriebsvorrichtungen als Erg. von Mieterein- und -umbauten vgl. Anm. 520.

601c (3) Bodenschätze

Schrifttum: *Sydow*, Die Entstehung des „Bodenschatzes“ als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut, DB 2008, 2237; *Kiesel*, Berechtigt die Einlage eines Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen zum Ansatz von Absetzungen für Substanzverringerung?, DStR 1999, 1214; *Kanzler*, Kies im Einkünfte dualismus – Der Große Senat des BFH zur Einlage eines Bodenschatzes, DStR 2007, 1101; *Schulze-Osterloh*, Einlage eines im Privatvermögen entdeckten Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen, BB 2007, 1323; *Weber-Grellet*, Die Einlage eines Kiesvorkommens, FR 2007, 515.

Unselbständiger Teil des Grundstücks: Ein Bodenschatz ist zunächst ein unselbständiger Teil des Grund und Bodens, solange er im Boden lagert und nicht abgebaut wird (BFH v. 21.7.2009 – X R 10/07, BFH/NV 2010, 184 [185]). Seine Entdeckung allein macht ihn noch nicht zu einem selbständigen WG.

BFH v. 20.4.2001 – IV B 53/00, BFH/NV 2001, 1256; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449 (451), mwN; *Sydow*, DB 1998, 2237.

Selbständiges Wirtschaftsgut: Er wird zu einem selbständigen WG, wenn mit seiner Aufschließung begonnen wird oder jedenfalls mit der alsbaldigen Aufschließung zu rechnen ist.

BFH v. 4.9.1997 – IV R 88/96, BStBl. II 1997, 657 (658); BFH v. 20.4.2001 – IV B 53/00, BFH/NV 2001, 1256; BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879); BFH v. 13.7.2006 – IV R 51/05, BFH/NV 2006, 2064 (2066); BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508 (513f.); BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449 (451); BFH v. 17.12.2008 – IV R 36/06, nv., juris; BFH v. 21.7.2009 – X R 10/07, BFH/NV 2010, 184 (185); *Sydow*, DB 1998, 2237; *Kiesel*, DStR 1999, 1214 (1215); *Kanzler*, DStR 2007, 1101 (1105); *Schulze-Osterloh*, BB 2007, 1323; *Weber-Grellet*, FR 2007, 515 (519); *Hick*, FR 2020, 604 (609); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 464 (7/2024); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 140; BMF v. 7.10.1998 – IV B 2 - S 2134 – 67/98, BStBl. I 1998, 1221.

Davon ist auszugehen, wenn alle für den Abbau erforderlichen behördlichen Bewilligungen, Genehmigungen o.Ä. vorliegen (BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 [879]; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449 [451]; BMF v. 7.10.1998 – IV B 2 - S 2134 – 67/98, BStBl. I 1998, 1221). Der Rechtsanspruch auf eine solche Bewilligung oder Genehmigung reicht hingegen noch nicht aus (BFH v. 7.12.1989 – IV R 1/88, BStBl. II 1990, 317 [318]). Darüber hinaus ist ein Bodenschatz als selbständiges WG anzusehen, wenn ein Abbauunternehmen das betreffende Grundstück erwirbt und einen Kaufpreis nicht nur für das Grundstück selbst, sondern auch für den darin lagernden Bodenschatz zahlt.

BFH v. 17.12.2008 – IV R 36/06, juris; BFH v. 21.7.2009 – X R 10/07, BFH/NV 2010, 184 (185); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 464 (7/2024).

Das gilt allerdings ausnahmsweise nicht, wenn in absehbarer Zeit nicht mit dem Beginn der Aufschließung durch den Erwerber zu rechnen ist.

BFH v. 4.9.1997 – IV R 88/96, BStBl. II 1997, 657 (658); BFH v. 20.4.2001 – IV B 53/00, BFH/NV 2001, 1256; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449 (451); BFH v. 17.12.2008 – IV R 36/06, juris; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 464 (7/2024).

Unerheblich ist im letztgenannten Fall, ob der Erwerber im Hinblick auf den vorhandenen Bodenschatz einen höheren Preis für den Grund und Boden zahlt, denn ein solcher Mehrpreis wird in diesem Fall nicht für ein bereits vorhandenes WG „Bodenschatz“, sondern für eine in Zukunft liegende Nutzungsmöglichkeit entrichtet, die noch nicht zu einem selbständigen WG erstarkt ist.

BFH v. 4.9.1997 – IV R 88/96, BStBl. II 1997, 657 (658); BFH v. 20.4.2001 – IV B 53/00, BFH/NV 2001, 1256; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449 (451); BFH v. 17.12.2008 – IV R 36/06, juris.

Für die Beurteilung, ob die Aufschließung bevorsteht, kommt es auf den Zeitpunkt des Erwerbs an. Dementsprechend ist der Bodenschatz auch dann als selbständiges WG anzusehen, wenn die Aufschließung zwar beabsichtigt war, später aber Hindernisse auftreten, die die Aufschließung verzögern oder vereiteln (FG Münster v. 24.3.2015 – 12 K 1521/14 E, EFG 2015, 1265, rkr. Rz. 47f.; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 464 [7/2024]).

Auch die durch die Aussolung eines Salzstocks entstehenden Hohlräume können als vom Grund und Boden zu unterscheidende selbständige WG anzusehen sein, wenn sie in einem von der Oberfläche des Grund und Bodens zu unterscheidenden gesonderten Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 [879], mwN). Ein gesondertes WG „Auffüll-

recht“ bei Erteilung einer Baugenehmigung zur Errichtung eines Klärschlammzwischenlagers auf einem erworbenen Grundstück hat die Rspr. hingegen abgelehnt (BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878).

601d (4) Feldinventar/stehende Ernte

Das Feldinventar, also die aufgrund der Bestellung der Felder auf diesen vorhandenen Pflanzenbestände, einschließlich der stehenden Ernte, also der auf den Feldern vorhandene, noch nicht abgeerntete Bestand an Feldfrüchten, ist gem. § 94 Abs. 1 BGB ein wesentlicher Bestandteil des Grundstücks; bilanzrechtl. handelt es sich jedoch um ein selbständiges WG. Das Feldinventar auf verschiedenen Feldern stellt jeweils ein selbständiges WG dar (BFH v. 9.5.2019 – VI R 48/16, BFH/NV 2019, 908 Rz. 16; BFH v. 16.1.2020 – VI R 49/17, BFH/NV 2020, 762 Rz. 18).

601e (5) Grundstück/Gebäude

Ein Gebäude ist zivilrechtl. gem. § 94 Abs. 1 Satz 1 BGB wesentlicher Bestandteil des Grundstücks, auf dem es errichtet ist. Steuerrechtlich werden der Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits jedoch als selbständige unbewegliche WG angesehen.

BFH v. 16.7.1968 – GrS 7/67, BStBl. II 1969, 108 (110); vgl. auch BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879); BFH v. 24.1.2007 – IX B 84/06, BFH/NV 2007, 1104; BFH v. 17.3.2008 – IX B 172/07, BFH/NV 2008, 1147; BFH v. 13.8.2008 – IX B 91/08, BFH/NV 2009, 11; *Ehmcke*, DStR 1996, 201; *Obermeier/Weinberger*, DStR 1998, 913 (915); *Schoor*, DStZ 2003, 227; *Kahle/Heinstein*, DStZ 2006, 825; *Pyszka*, DStR 2016, 2017 (2018); *Weber-Grellet*, BB 2016, 2220 (2223); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 381 (7/2024).

Eine bilanzrechtl. Trennung der zivilrechtl. einheitlichen Sache ist deshalb erforderlich, weil der Grund und Boden nicht abnutzbar ist, das Gebäude hingegen jedenfalls der technischen Abnutzung unterliegt und es daher möglich sein muss, AfA auf das Gebäude vorzunehmen, obwohl das Grundstück nicht planmäßig abgeschrieben werden kann. Grundstück und Gebäude sind allerdings auch dann als selbständige WG anzusehen, wenn sie sich im UV befinden, obwohl die Vornahme planmäßiger AfA auf das Gebäude dann nicht in Betracht kommt (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 381 [7/2024]).

Obwohl es sich bei Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits um zwei voneinander zu unterscheidende WG handelt, sind sie doch insoweit miteinander verbunden, als das Grundstück wegen der notwendig vorliegenden Identität der Nutzung zwingend die Einstufung des Gebäudes als PV oder BV teilt.

BFH v. 27.1.1977 – I R 48/75, BStBl. II 1977, 388; BFH v. 12.7.1979 – IV R 55/74, BStBl. II 1980, 5 (7); BFH v. 11.3.1980 – VIII R 151/76, BStBl. II 1980, 740 (741); BFH v. 31.1.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395 (396); *Ehmcke*, DStR 1996, 201 (205); *Kahle/Heinstein*, DStZ 2006, 825 (827); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 384 (7/2024); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 134.

Ist das Gebäude wegen unterschiedlicher Nutzung teils als PV, teils als BV anzusehen, so ist auch das Grundstück entsprechend aufzuteilen.

Vgl. BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 (544); BFH v. 29.4.2008 – VIII R 98/04, BStBl. II 2008, 749; *Ehmcke*, DStR 1996, 201 (205).

(6) Ladenein- und -umbauten, Schaufensteranlagen, Schalterhallen von Kreditinstituten und ähnliche Einbauten

601f

Ladenein- und -umbauten, Schaufensteranlagen, Schalterhallen von Kreditinstituten und ähnliche Einbauten sind grds. selbständige, vom Gebäude zu unterscheidende WG.

BFH v. 31.7.1964 – VI 123/63 U, BStBl. III 1964, 555; BFH v. 29.3.1965 – I 411/61 U, BStBl. III 1965, 291 (292); BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132 (136); BFH v. 20.2.1975 – IV R 79/74, BStBl. II 1975, 510 (512); BFH v. 25.5.1984 – III R 103/81, BStBl. II 1984, 617 (620); *Obermeier/Weinberger*, DStR 1998, 913 (918); *Kahle/Heinstein*, DStZ 2006, 825 (826); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 138.

Das gilt selbst dann, wenn sie in einen Neubau eingefügt werden (*Kahle/Heinstein*, DStZ 2006, 825 [826]). Unabhängig von ihrer technischen ND ist nämlich jedenfalls die wirtschaftliche ND derartiger Anlagen idR kürzer als die des restlichen Gebäudes, da sie dem jeweiligen, sich immer schneller wandelnden Geschmack des Publikums angepasst werden und entsprechend häufig erneuert werden müssen. Es handelt sich um unbewegliche WG (*Kahle/Heinstein*, DStZ 2006, 825 [826]).

(7) Stehendes Holz

601g

Das stehende Holz ist ein selbständiges WG und nicht ein unselbständiger Teil des Grundstücks (BFH v. 18.2.2015 – IV R 35/11, BStBl. II 2015, 763 Rz. 18; BFH v. 2.7.2015 – IV R 21/14, BFH/NV 2016, 17 Rz. 19).

(8) Umzäunungen

601h

Die Umzäunung eines bebauten Grundstücks stellt unabhängig von der Art der Bebauung ein selbständiges WG dar und ist nicht unselbständiger Teil des aufstehenden Gebäudes.

GIA BFH v. 1.7.1983 – III R 161/81, BStBl. II 1983, 686 (688); BFH v. 4.3.1998 – X R 151/94, BFH/NV 1998, 1086 (1089), für Betriebsgrundstücke; ebenso *Grube*, DStZ 1991, 97 (100); aA BFH v. 15.12.1977 – VIII R 121/73, BStBl. II 1978, 210 (211); BFH v. 1.7.1983 – III R 161/81, BStBl. II 1983, 686 (688), für Wohngrundstücke.

Die Umzäunung eines unbebauten Grundstücks ist ebenfalls ein selbständiges WG und nicht ein unselbständiger Teil des Grundstücks.

(9) Windkraftwerke

601i

Ein Windkraftwerk besteht bilanzrechtl. aus den WG Windkraftanlage, Zuwegung, externer Verkabelung und Umspannwerk (BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 Rz. 17, 21; BFH v. 14.4.2011 – IV R 52/09, BStBl. II 2011, 929 Rz. 22; BFH v. 1.12.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407 Rz. 16; zust. *Wischott/Nogens*, DB 2012, 1352). Die Windkraftanlage stellt ein einheitliches WG dar, das die unselbständigen Teile Turm, Turbine und Rotorblätter (*Wischott/Krohn/Nogens*, DStR 2009, 1737 [1740]; vgl. auch *Urbahns*, StuB 2010, 302) sowie Fundament, Kompakttransformator und interne Verkabelung (BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 Rz. 17; *Urbahns*, StuB 2011, 537 [538]) enthält.

602 **dd) Scheinbestandteile als eigenständige Wirtschaftsgüter**

Scheinbestandteile sind gem. § 95 BGB Sachen oder Gebäude, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit einem Grundstück verbunden sind. Ebenso Scheinbestandteile sind Sachen, die nur zu einem vorübergehenden Zweck in ein Gebäude eingefügt sind. Scheinbestandteile iSd. § 95 BGB sind selbständige WG.

Wilhelm, BB 1996, 1319 (1320); *Marx*, DStR 1998, 1441 (1447); *Kahle/Heinstein*, DStZ 2006, 825 (826); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 139.

Es handelt sich um materielle bewegliche WG.

BFH v. 25.5.1984 – III R 103/81, BStBl. II 1984, 617 (619); BFH v. 11.12.1987 – III R 191/85, BStBl. II 1988, 300; BFH v. 14.11.1989 – III R 84/85, BStBl. II 1990, 286 (287); BFH v. 2.2.1990 – III R 188/85, BFH/NV 1990, 732 (733); BFH v. 26.6.1992 – III R 43/91, BFH/NV 1993, 436 (437); alle für Gebäudebestandteile.

Gebäude, die als Scheinbestandteile eines Grundstücks anzusehen sind, sind hingegen unbewegliche WG.

BFH v. 1.12.1970 – VI R 170/69, BStBl. II 1971, 159; BFH v. 30.3.1971 – VI R 202/68, BStBl. II 1971, 451.

603 **ee) Bilanzierung bei Bruchteilseigentum und Gesamthandseigentum, Wohnungs- oder Teileigentum**

Bruchteilseigentum: Beim Bruchteilseigentum gem. §§ 1008 ff. BGB erstreckt sich das Eigentum eines jeden Miteigentümers auf einen ideellen Anteil der ganzen Sache, nicht auf einen real abgrenzbaren Teil.

BFH v. 26.2.1987 – IV R 106/83, BFH/NV 1987, 497; *Ehmcke*, DStR 1996, 201 (208).

Gegenstände, die im Bruchteilseigentum (Miteigentum) mehrerer Personen stehen, stellen jedenfalls so viele selbständige WG dar, wie Eigentümer vorhanden sind.

BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281 (284); BFH v. 14.5.2002 – VIII 30/98, BStBl. II 2002, 741 (743); FG Hamb. v. 15.3.2012 – 1 K 248/10, EFG 2012, 1448, rkr.; *Wacker*, BB 1995, Beilage 18, 1 (12); *Ehmcke*, DStR 1996, 201 (208); *Schoor*, DStZ 2003, 227 (228); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 339 (7/2024); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 132.

Entsprechend bilanziert jeder Miteigentümer seinen ideellen Anteil an der Sache selbst – nicht ein Anteilsrecht – als selbständiges WG.

BFH v. 26.2.1987 – IV R 106/83, BFH/NV 1987, 497; BFH v. 8.3.1990 – IV R 60/89, BStBl. II 1994, 559 (560); *Ehmcke*, DStR 1996, 201 (208); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 132.

Gesamthandseigentum: Auch beim Gesamthandseigentum steht jedem Gesamthänder der Gegenstand ganz zu, jedoch beschränkt durch die Rechte des oder der anderen Gesamthänder.

Gegenstände, die im Gesamthandseigentum stehen, sind gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO den Beteiligten anteilig zuzurechnen, soweit dies für die Besteuerung erforderlich ist (BFH v. 25.9.2018 – GrS 2/16, BStBl. II 2019, 262 Rz. 82, 110). Das ist zB bei sog. Zebragesellschaften der Fall, also vermögensverwaltenden PersGes., bei denen einzelne Gesellschafter ihre Beteiligung in einem BV halten (BFH v. 25.9.2018 – GrS 2/16, BStBl. II 2019, 262 Rz. 82). Auch hier bestehen so viele WG, wie Gesamthänder an dem Gegenstand beteiligt sind (BFH v. 25.9.2018 – GrS 2/16,

BStBl. II 2019, 262 Rz. 111; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 339 [7/2024]). Verwirklichen die Gesamthänder in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit allerdings eine Gewinneinkunftsart, geht § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Regelung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO vor; die im Gesamthandseigentum stehenden Gegenstände werden einheitlich als BV der Gesamthandsgemeinschaft ausgewiesen (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 339 [7/2024]).

Wohnungs- oder Teileigentum ist nach § 1 Abs. 2 und 3 WEG das Sondereigentum an einer Wohnung (bei Wohnungseigentum) oder an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen (bei Teileigentum) in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört. Die im Wohnungs- oder Teileigentum stehenden Räume sind jeweils ein selbständiges WG.

BFH v. 29.9.1994 – III R 80/92, BStBl. II 1995, 72 (75); BFH v. 9.6.2005 – IX R 30/04, BFH/NV 2005, 1795; BFH v. 24.6.2009 – X R 36/06, BFH/NV 2009, 1701 (1704); *Ehmcke*, DStR 1996, 201 (209); *Wilhelm*, BB 1996, 1319 (1321).

ff) Abgrenzungsmerkmale

(1) Selbständige Bewertungsfähigkeit

604

Für die Abgrenzung greift die Rspr. zunächst auf die allgemeine Definition des Begriffs WG zurück (s. Anm. 560 ff.). Ein selbständiges WG liegt danach vor, wenn ein Gegenstand einen eigenen wirtschaftlichen Wert verkörpert, von greifbarem Nutzen ist und selbständig bewertet werden kann. Maßgeblich für die Frage der selbständigen Bewertungsfähigkeit ist letztlich die Verkehrsanschauung. Für das einzelne WG müssen grds. eindeutig abgrenzbare Aufwendungen getätigt worden sein.

BFH v. 28.9.1990 – III R 77/89, BStBl. II 1991, 361 (362); BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 (843); BFH v. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877; ebenso *Kupsch*, FS Forster, 1992, 339 (342 f.); vgl. auch BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 Rz. 19; BFH v. 19.4.2012 – III R 34/11, BFH/NV 2012, 1655 Rz. 12.

Die Merkmale des Begriffs WG allein sind jedoch nur unzulänglich geeignet, ein selbständiges WG von unselbständigen Teilen eines WG abzugrenzen. Die Rspr. hat daher ergänzende Kriterien entwickelt.

(2) Unvollständigkeit/negatives Gepräge

605

Kein selbständiges WG, sondern nur ein unselbständiger Teil eines WG ist danach anzunehmen, wenn die Hauptsache ohne die fragliche Position gleichsam unvollständig ist bzw. ein negatives Gepräge hat.

Vgl. BFH v. 6.10.1995 – III R 101/93, BStBl. II 1996, 166 (167); BFH v. 8.2.1996 – III R 126/93, BStBl. II 1996, 542 (544); BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 (843); BFH v. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877; BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 Rz. 19; BFH v. 19.4.2012 – III R 34/11, BFH/NV 2012, 1655 Rz. 14; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 335 (7/2024); *Kopp*, FR 2025, 1 (3 f.); ebenso bezogen auf Gebäudeteile *Kahle/Heinstein*, DStZ 2006, 825 (826).

Unvollständigkeit bzw. ein negatives Gepräge ist zu bejahen, wenn das WG ohne den betrachteten Teil nicht nutzbar ist (*Kupsch*, FS Forster, 1992, 339 [343]). Dies ist etwa der Fall bei einem Gebäude ohne Heizungseinrichtung oder ohne Dach.

606 (3) Festigkeit und Dauer der Verbindung

Grundsatz: Auch die Festigkeit der Verbindung sowie der Zeitraum, auf den die Verbindung zwischen den Einzelteilen oder die gemeinsame Nutzung angelegt ist, können bei der Beurteilung eine Rolle spielen.

BFH v. 9.11.1990 – III R 50/88, BStBl. II 1991, 425 (427); BFH v. 8.2.1996 – III R 126/93, BStBl. II 1996, 542 (544); BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 (843); BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 Rz. 19; BFH v. 19.4.2012 – III R 34/11, BFH/NV 2012, 1655 Rz. 14; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 335 (7/2024); *Kopp*, FR 2025, 1 (3); krit. zu diesem Abgrenzungsmerkmal *Kupsch*, FS Forster, 1992, 339 (345).

Sachgesamtheiten:

- ▶ **Grundsatz:** Mehrere Gegenstände, die miteinander verbunden sind, können als ein einheitliches WG qualifiziert werden. Damit soll eine „Atomisierung“ der WG verhindert werden (BFH v. 21.7.1966 – IV 289/65, BStBl. III 1967, 59 [60]). Insoweit ist zu unterscheiden, ob es sich um eine einheitliche Sache handelt oder nur um eine Sachgesamtheit, die zwar wirtschaftlich als Einheit erscheint, aber aus verschiedenen selbständigen Sachen besteht (BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 [843]).

Beispiele (1):

- ▶ **Filmverwertungsrecht/Stoffrecht:** Das Recht an einem literarischen Stoff (Stoffrecht), das zum Zwecke der Herstellung eines Films erworben wird, ist kein eigenständiges WG, sondern Teil des später entstehenden Filmverwertungsrechts (FG München v. 15.10.2014 – 1 K 3521/11, juris, rkr.).
- ▶ **Finanzinstrumente:** Anteile an einem Investmentfonds sind einheitliche WG; es sind nicht die vom Fonds gehaltenen WG jeweils einzeln zu bilanzieren (BFH v. 29.3.2017 – I R 73/15, BFH/NV 2017, 1237 Rz. 9 mwN (V); *Petersen*, DStR 2006, 1674 [1676]). Strukturierte Anleihen bestehen aus einer Anleihe und einer oder mehreren Derivaten (*Johannemann/Reiter*, DStR 2015, 1489). Es handelt sich auch dabei um ein einheitliches WG (*Johannemann/Reiter*, DStR 2015, 1489 [1493]).
- ▶ **Mehrere Gebäude auf einem Grundstück** sind grds. verschiedene WG.

BFH v. 28.6.1983 – VIII R 179/79, BStBl. II 1984, 196 (197); BFH v. 20.9.1989 – X R 140/87, BStBl. II 1990, 368 (372); BFH v. 2.6.1999 – X R 16/96, BStBl. II 1999, 596 (597); BFH v. 22.9.2005 – IX R 26/04, BStBl. II 2006, 169 (170); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 389 (7/2024); *Weber-Grellet in Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 135.

Dies gilt ohne Rücksicht darauf, ob die Gebäude einheitlich genutzt werden, also zB sämtlich dem Betrieb des Unternehmens des Stpfl. dienen.

BFH v. 28.6.1983 – VIII R 179/79, BStBl. II 1984, 196 (197); BFH v. 22.9.2005 – IX R 26/04, BStBl. II 2006, 169 (170); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 389 (7/2024).

Ebenso wenig maßgeblich ist es, ob die Gebäude einheitliche Versorgungsanlagen haben (BFH v. 28.6.1983 – VIII R 179/79, BStBl. II 1984, 196 [197]; BFH v. 22.9.2005 – IX R 26/04, BStBl. II 2006, 169 [170]).

Baulich miteinander verbundene Gebäude können als mehrere selbständige WG oder ein einheitliches WG anzusehen sein. Maßgeblich ist das Gesamtbild der Verhältnisse unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung (BFH v. 30.7.1981 – IV R 37/78, BStBl. II 1981, 783 [784]).

Beispiele (2):

- ▶ **Eine Brandmauer**, die zwei Gebäudehälften voneinander trennt, kann wie eine halbscheidige Giebelwand wirken und die Hälften zu zwei vertikal voneinander getrenn-

ten Gebäuden machen; sie kann aber auch eine Verbindung zwischen den Hälften darstellen, die dazu führt, dass beide Gebäudehälften als ein einheitliches Gebäude anzusehen sind (BFH v. 30.7.1981 – IV R 37/78, BStBl. II 1981, 783 [784]).

- ▶ *Ob ein Blockheizkraftwerk und eine Biogasanlage* ein einheitliches WG oder zwei verschiedene WG sind, ist eine Frage des Einzelfalls (vgl. dazu einerseits FG Münster v. 18.2.2015 – 11 K 2856/13, F, EFG 2015, 891, rkr.; andererseits FG Münster v. 28.6.2018 – 6 K 845/15 G, F, EFG 2018, 1887, rkr.).
- ▶ *Anbauten* sind selbständige WG, es sei denn, eine Trennung vom Hauptgebäude ist nur mit erheblichem Aufwand möglich oder es mangelt dem Anbau allein an Standfestigkeit (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 389 [7/2024]; vgl. dazu auch *Köhler/Pöncke*, StBp. 2015, 39 [40]).
- ▶ *Freistehende Gebäude* werden als Teile eines einheitlichen WG angesehen, wenn eine Baulichkeit dem auf dem gleichen Grundstück befindlichen Hauptgebäude in der Weise dient, dass das Hauptgebäude ohne die Baulichkeit als unvollständig erscheint.

BFH v. 28.6.1983 – VIII R 179/79, BStBl. II 1984, 196 (197); BFH v. 28.9.1990 – III R 178/86, BStBl. II 1991, 187 (188); BFH v. 22.9.2005 – IX R 26/04, BStBl. II 2006, 169 (170); *Kupsch*, FS Forster, 1992, 339 (343).

Dies wird etwa bei einem Garagengebäude auf einem mit einem Wohnhaus bebauten Grundstück angenommen, wenn die Anzahl der Garagen der der Wohneinheiten in etwa entspricht.

Vgl. einerseits BFH v. 28.6.1983 – VIII R 179/79, BStBl. II 1984, 196 (197); andererseits BFH v. 28.9.1990 – III R 178/86, BStBl. II 1991, 187 (188); BFH v. 22.9.2005 – IX R 26/04, BStBl. II 2006, 169 (170); auch BFH v. 2.6.1999 – X R 16/96, BStBl. II 1999, 596 (597); BFH v. 5.11.2003 – X R 16/01, BFH/NV 2004, 485 (486).

Ein freistehender Wintergarten oder eine freistehende Gartenlaube gehören jedoch nicht als unselbständige Teile zum Hauptgebäude (BFH v. 2.6.1999 – X R 16/96, BStBl. II 1999, 596 [597]); ebenso wenig eine freistehende Schwimmhalle.

- ▶ *Sanitärausstellung*: Eine Sanitärausstellung, die aus verschiedenen Sanitärgegenständen (Badewannen, Waschbecken, Duschen, Toiletten usw.) besteht, ist danach nicht als einheitliches WG anzusehen, weil die Bestandteile nicht besonders fest miteinander verbunden und jederzeit einzeln austauschbar sind (BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842).

(4) Nutzungs- und Funktionszusammenhang

607

Grundsatz: Ein Gegenstand, der mit einem anderen Gegenstand fest verbunden ist, wird gleichwohl als selbständiges WG angesehen, wenn er in einem eigenständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht.

Das Merkmal des eigenständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs dient dabei stets nur der Abspaltung von Teilen eines Gegenstands als selbständiges WG; umgekehrt gibt es kein Merkmal des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs, das dazu berechtigte, mehrere eigenständige Gegenstände im Sinne einer „Zweckseinheit“ zu einem einheitlichen WG zusammenzufassen.

BFH v. 28.6.1983 – VIII R 179/79, BStBl. II 1984, 196 (198); BFH v. 28.9.1990 – III R 178/86, BStBl. II 1991, 187; BFH v. 2.6.1999 – X R 16/96, BStBl. II 1999, 596 (597); BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 (843); BFH v. 22.9.2005 – IX R 26/04, BStBl. II 2006, 169 (170); *Grube*, DStZ 1991, 97 (98); missverständlich insoweit *Kahle/Heinstein*, DStZ 2006, 825 (826), der einheitliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang von Gebäude und unselbständigen Gebäudeteilen lasse „eine Einheit entstehen“.

Beispiele:

Betriebsvorrichtungen (dazu Anm. 601) stehen in einem eigenständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang gegenüber dem Grundstück oder Gebäude, dessen wesentlicher Bestandteil sie sind.

Deponie: Eine Deponie ist eine Anlage zur Lagerung, ggf. auch Beseitigung von Abfällen. Sie steht in einem vom Grund und Boden zu unterscheidenden Nutzungs- und Funktionszusammenhang und stellt daher ein eigenständiges WG dar (*Hick*, FR 2020, 604 [608 f.]).

Gebäudeteile:

- ▶ **Grundsatz:** Ein Gebäude stellt idR ein einheitliches WG dar (*Kahle/Heinstein*, DStZ 2006, 825 [826]). Von diesem Grundsatz gibt es jedoch zwei Ausnahmen, die auch miteinander kombiniert auftreten können.
- ▶ **Eigenständiger Nutzungs- und Funktionszusammenhang:** Gebäudeteile, die in unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen, stellen verschiedene selbständige WG dar.

Grundlegend BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132 (136); ebenso BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281 (284); BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 (544); BFH v. 21.4.2005 – III R 4/04, BStBl. II 2005, 604 (605); BFH v. 20.12.2012 – III R 40/11, BStBl. II 2013, 340 Rz. 7; *Wilhelm*, BB 1996, 1319 (1320); *Pyszka*, BB 1996, 1979; *Kahle/Heinstein*, DStZ 2006, 825 (826); *Pyszka*, DStR 2016, 2017 (2018); *Weber-Grellet*, BB 2016, 2220 (2223); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 420 (7/2024); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 135.

Die Rspr. hat dazu vier Kategorien eigenständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs entwickelt: eigenbetriebliche Nutzung, fremdbetriebliche Nutzung, Nutzung zu Wohnzwecken durch Vermietung und Nutzung zu eigenen Wohnzwecken.

BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132 (136); BFH v. 14.7.1989 – III R 29/88, BStBl. II 1989, 903 (905); BFH v. 21.4.2005 – III R 4/04, BStBl. II 2005, 604 (605); glA *Freudenberg*, Inf. 1991, 342; *Kahle/Heinstein*, DStZ 2006, 825 (827); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 420 (7/2024).

- ▶ **Einheitlichkeitsgrundsatz:** Dient ein Gebäude verschiedenen Zwecken, so stellen jeweils alle Gebäudeteile, die demselben Zweck dienen, ein einheitliches WG dar (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 424 [7/2024]). Ein eigenbetrieblich genutztes Gebäude oder Gebäudeteil ist deshalb auch dann ein einheitliches WG, wenn die eigenbetriebliche Nutzung sich auf verschiedene Betriebe des Stpl. bezieht.

Kahle/Heinstein, DStZ 2006, 825 (827); *Pyszka*, DStR 2016, 2017 (2018); aA *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 423 (7/2024).

Ebenso ist ein fremdbetrieblich genutztes Gebäude oder ein fremdbetrieblich genutzter Gebäudeteil ein einheitliches WG, wenn es verschiedenen Nutzern für deren Betriebe überlassen wird. Gleiches gilt für ein fremden Wohnzwecken dienendes Gebäude oder dienender Gebäudeteil, wenn es verschiedenen Personen zu Wohnzwecken überlassen wird (*Kahle/Heinstein*, DStZ 2006, 825 [827]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 426 [3/2020]).

Entsprechend der jeweiligen Nutzung sind die einzelnen Gebäudeteile als WG des BV oder des PV zu qualifizieren. Nach dem Einheitlichkeitsgrundsatz ist es unzulässig, einen fremdbetrieblich genutzten Gebäudeteil von vornherein teilweise dem BV und teilweise dem PV zuzuordnen (BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334 [336]; BFH v. 21.4.2005 – III R 4/04, BStBl. II 2005, 604 [605]). Bei späteren Nutzungsänderungen sind aber die Regeln über Entnahmen und Einlagen vorrangig zu beachten (BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II

2005, 334 [336]; BFH v. 21.4.2005 – III R 4/04, BStBl. II 2005, 604 [605]). Aus diesem Grund verliert ein zunächst betrieblich genutzter Gebäudeteil seine Eigenschaft als BV nicht dadurch, dass er zu fremden Wohnzwecken vermietet wird und sich in dem Gebäude ein weiterer fremdvermieteter Gebäudeteil befindet, der dem PV zugeordnet ist (BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334 [336]: keine „Zwangsentnahme“). Ebenso bleibt ein bislang zum PV gehörender Gebäudeteil, der später für fremde gewerbliche Zwecke vermietet wird, PV, auch wenn der Stpfl. einen weiteren, schon zuvor für fremde betriebliche Zwecke vermieteten Gebäudeteil dem gewillkürten BV zugeordnet hatte (BFH v. 21.4.2005 – III R 4/04, BStBl. II 2005, 604 [605]: keine „Zwangseinlage“).

- *Mehrere Eigentümer:* Ein Gebäudeteil, der wegen eigenständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs als selbständiges WG anzusehen ist, ist seinerseits in so viele WG aufzuteilen, wie Miteigentümer daran vorhanden sind (BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281 [284]; Krumm in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 420 [7/2024]; vgl. auch Anm. 602).

Einstweilen frei.

608–619

g) Zeitpunkt der Aktivierung

aa) Aufwendungen vor Entstehung oder Erlangung eines Wirtschaftsguts

620

Schrifttum: *Bordewin*, Zur Bewertung teilfertiger Erzeugnisse nach Handels- und Steuerrecht, BB 1975, 1472; *G. Söffing*, Die Unvereinbarkeit des Redaktionskostenurteils mit dem Bauplanungsurteil, FR 1977, 34; *von Bornhaupt*, Inwieweit können fehlgeschlagene Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Grundstücken und Gebäuden Werbungskosten sein?, FR 1981, 497; *Glanegger*, Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Grundstücken und Gebäuden (I), DB 1987, 2115; *Tiedchen*, Rechnungsabgrenzung und „bestimmte Zeit“, BB 1997, 2471.

Rechtsprechung und herrschende Meinung: Aufwendungen, die vor Entstehung oder Erlangung eines WG anfallen und später zu den AHK dieses WG gehören, sind nach hM sofort unter dem Posten des betreffenden WG zu aktivieren.

BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101 (102); BFH v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143 (144); BMF v. 16.3.1979, DB 1979, 625; *Bordewin*, BB 1975, 1472; *Glanegger*, DB 1987, 2115 (2117).

Die frühzeitige Aktivierung von AHK wird damit begründet, dass die vor dem Bilanzstichtag angefallenen Kosten nicht zunächst als BA und damit gewinnmindernd, zum Zeitpunkt der Entstehung des WG bzw. seiner Zurechnung zum Vermögen des Stpfl. hingegen wieder als Teil der AHK gewinnerhöhend aktiviert werden sollen.

BFH v. 11.3.1976 – IV R 176/72, BStBl. II 1976, 614 (616); BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101 (103); *Söffing*, FR 1977, 34 (36); *Glanegger*, DB 1987, 2115 (2116).

Kriterium der Identität: Die Rspr. ging zunächst davon aus, dass eine Aktivierung der vor dem Bilanzstichtag anfallenden Kosten voraussetze, dass das bislang Hergestellte mit dem Fertigprodukt identisch sein müsse und sich ihm gegenüber lediglich als ein „Weniger“ darstellen dürfe.

BFH v. 18.6.1975 – I R 24/73, BStBl. II 1975, 809 (811); BFH v. 11.3.1976 – IV R 176/72, BStBl. II 1976, 614 (616); BFH v. 2.6.1978 – III R 8/75, BStBl. II 1979, 235 (236); BFH v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143 (145).

Dabei wurde das Kriterium der Identität zunächst großzügig verstanden, so dass zB ein solches „Weniger“ auch schon in den Bauplänen eines Gebäudes gegenüber dem später herzustellenden Bauwerk gesehen wurde.

BFH v. 11.3.1976 – IV R 176/72, BStBl. II 1976, 614 (616); BFH v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143 (144); BFH v. 15.10.1981 – IV R 85/81, BStBl. II 1982, 63 (64); BFH v. 16.12.1998 – X R 153/95, BFH/NV 1999, 782 (783).

Dies sollte selbst dann gelten, wenn der Stpfl. die konkret vor dem Bilanzstichtag vorliegende Planung später verwarf und ein Gebäude auf Grund einer völlig neuen Planung errichtete.

BFH v. 11.3.1976 – IV R 176/72, BStBl. II 1976, 614 (616); *Söffing*, FR 1977, 34 (35).

Mittlerweile wendet die Rspr. dieses Kriterium nicht einmal mehr durchgehend an. So hat sie zB die Vermittlungsprovision für den Erwerb eines Gebäudes bereits vor dessen Übergang auf den Stpfl. als zu aktivierende „vorbereitende Anschaffungskosten“ angesehen (BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101), obwohl die Provisionszahlung mit dem Gebäude auch nicht ansatzweise identisch ist. Die Provision eines Nachmessers bei der Herstellung von Fenstern, Türen und Rollläden soll hingegen mangels Identität nicht als Teil der HK dieser WG zu aktivieren sein (BFH v. 13.9.1989 – II R 1/87, BStBl. II 1990, 47 [48]).

Stellungnahme: Eine Aktivierung von AHK kommt hingegen uE erst in Betracht, wenn das WG, für das sie aufgewendet wurden, dem Vermögen des Stpfl. zuzurechnen ist. Die Aktivierung eines WG setzt nämlich grds. voraus, dass dieses am Bilanzstichtag vorhanden und dem Stpfl. zuzurechnen ist. Entsprechend wird nach allgemeiner Ansicht bei der Anschaffung eines WG auch der vorausgezahlte Kaufpreis vor Erlangung der Sachherrschaft als geleistete Anzahlung und nicht als Teil der AK des WG aktiviert. Folgte man der hM hinsichtlich der „vorbereitenden Anschaffungskosten“, so kommt man zu einem paradox anmutenden Erg., wenn der Stpfl. vor dem Bilanzstichtag die Maklerprovision und den Kaufpreis zahlt, die Sache jedoch erst nach dem Bilanzstichtag erlangt. Nach der hM müsste er am Bilanzstichtag zwar die Maklerprovision als AK des WG aktivieren; die eigentlichen AK, den Kaufpreis, hingegen dürfte er nur unter den geleisteten Anzahlungen ausweisen.

Zutreffend erscheint dagegen die Aktivierung der vor der Erlangung des WG anfallenden AHK als aktiver RAP oder – ebenso wie der vorausgezahlte Kaufpreis – als geleistete Anzahlung. Gegen einen Ausweis als aktiver RAP lässt sich dabei nicht einwenden, dass es hier am Merkmal der „bestimmten Zeit“ fehle (so aber *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 347 [7/2024]). Das Kriterium der „bestimmten Zeit“ im Sinne einer kalendermäßigen Bestimmtheit ist nämlich dann entbehrlich, wenn die Aufwendungen, um deren Aktivierung es geht, bei Auflösung des Postens in die AHK eines WG eingehen (vgl. *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 102 ff. [7/2021]; *Tiedchen*, BB 1997, 2471 [2473 f.]). Vorzugswürdig ist gleichwohl der Ausweis unter den geleisteten Anzahlungen, weil Vorauszahlungen, die auf den Erwerb eines nicht nur abstrakt, sondern auch konkret aktivierungsfähigen WG zielen, regelmäßig unter diesem Posten aktiviert werden (vgl. *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 55 [7/2021]).

bb) Aktivierung von Dividenden

621

Schrifttum: *Blaum/Kessler*, Das Ende der phasengleichen Vereinnahmung von Beteiligungserträgen in der Steuerbilanz?, StuB 2000, 1233; *Groh*, Kein Abschied von der phasengleichen Aktivierung, DB 2000, 2444; *Herzig*, Kommentar zu BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BB 2000, 2252; *Hoffmann*, Von der phasengleichen Dividendenvereinnahmung zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger steuerlicher Bilanzierung, DStR 2000, 1809; *Hoffmann*, Anmerkung zu BMF v. 1.11.2000, DStR 2000, 1997; *Hoffmann*, Kein Abschied von der phasengleichen Aktivierung, DB 2000, 2557; *Kempermann*, Anm. zu BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, FR 2000, 1130; *Luttermann*, Anm. zu BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, FR 2000, 1131; *Moxter*, Phasengleiche Dividendenaktivierung: Der Große Senat des BFH im Widerstreit zu den handelsrechtlichen GoB, DB 2000, 2333; *Wassermeyer*, Kommentar zu BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, GmbHR 2000, 1111; *Kaminski*, Anmerkungen zum Berücksichtigungszeitpunkt von „Gewinnansprüchen“ aus Tochtergesellschaften in Handels- und Steuerbilanz, in *Freidank* (Hrsg.), Die deutsche Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung im Umbruch, FS Wilhelm Theodor Strobel, München 2001, 91; *Kraft*, Schlussfolgerungen aus der Entscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs zur phasengleichen Dividendenaktivierung für die Rechnungslegungspraxis, WPg 2001, 2; *Kraft*, Steuerliche, bilanzielle und gesellschaftsrechtliche Überlegungen zur phasengleichen Dividendenaktivierung nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH 2/99, in *Hommelhoff/Zätzsch/Erle* (Hrsg.), Gesellschaftsrecht Rechnungslegung Steuerrecht, FS Welf Müller, München 2001, 755; *Pezzer*, Anmerkung zu BFH v. 28.2.2001 – I R 48/94, FR 2001, 643; *Schulze-Osterloh*, Phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen, ZGR 2001, 497; *Wassermeyer*, Auswirkungen der neueren Entscheidungen des Großen Senats zum Bilanzsteuerrecht, DB 2001, 1053; *Kerssenbrock/Rodewald*, Steuerliches Verbot der phasengleichen Aktivierung von Dividenden – Aufgaben für die Vertragsgestaltungspraxis?, DStR 2002, 653; *Moxter*, Bilanzrechtlicher Aufbruch beim Bundesfinanzhof?, DStZ 2002, 243; *Ohmen/Seidler*, Wertaufhellung und Wertbegründung nach HGB und IFRS – ABC praxisrelevanter Fälle, BB 2015, 3051; *Marx*, Grundsätze der Gewinnrealisierung in Handels- und Steuerbilanzrecht, StuB 2016, 327; *Schiffer*, Phasengleiche Gewinnvereinnahmung bei Kapitalgesellschaften, StuB 2024, 782.

Gesellschafter von KapGes. haben einen Anspruch auf einen Anteil am Bilanzgewinn (vgl. § 58 Abs. 4 AktG, § 29 Abs. 1 GmbHG). Dieser Anspruch ist zunächst ein mitgliedschaftlicher Gewinnanspruch, der nicht selbstständig verkehrsfähig ist (*Kersting* in *Noack/Servatius/Haas*, 23. Aufl. 2022, § 29 GmbHG Rz. 48; *Koch* in *Koch*, 18. Aufl. 2024, § 58 AktG Rz. 26). Mit Wirksamwerden des Gewinnverwendungsbeschlusses wandelt sich dieses Recht in einen selbstständig verkehrsfähigen konkreten Zahlungsanspruch (*Kersting* in *Noack/Servatius/Haas*, 23. Aufl. 2022, § 29 GmbHG Rz. 49; *Koch* in *Koch*, 18. Aufl. 2024, § 58 AktG Rz. 28; *Schiffer*, StuB 2024, 782 [785]). Grundsätzlich kommt eine Aktivierung des Dividendenanspruchs erst zu diesem Zeitpunkt in Betracht (*Ohmen/Seidler*, BB 2015, 3051 [3053]; *Marx*, StuB 2016, 327 [331]; *Schiffer*, StuB 2024, 782). Der Stpfl. weist den Dividendenanspruch mithin in der Bilanz des Jahres, in dem der Gewinn ausgeschüttet wird, und nicht in der Bilanz des Jahres, in dem er entstanden ist, aus. Bei mehrfach gestufter Beteiligung vergeht entsprechend mehr Zeit, bis der Gewinn beim Stpfl. stl. wirksam wird.

Phasengleiche Aktivierung nur im Ausnahmefall möglich: Die sog. phasengleiche oder zeitkongruente Aktivierung eines Dividendenanspruchs in der Bilanz des Stpfl. in dem Jahr, in dem der Gewinn der KapGes. entstanden ist, ist nach neuerer Rspr. nur möglich, wenn zum Bilanzstichtag der KapGes. ein Bilanzgewinn auszuweisen ist, der mindestens ausschüttungsfähige Bilanzgewinn den Gesellschaftern bekannt ist und für diesen Zeitpunkt anhand objektiver Anhaltspunkte nachweisbar ist, dass die Gesellschafter endgültig entschlossen sind, eine bestimmte betragsmäßig festgelegte Gewinnverwendung künftig zu beschließen.

Grundlegend BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 (635); ebenso in nunmehr stRspr. BFH v. 20.12.2000 – I R 50/95, BStBl. II 2001, 409; BFH v. 28.2.2001 – I R 48/94, BStBl. II 2001, 401; BFH v. 7.2.2007 – I R 15/06, BStBl. II 2008, 340; BFH v. 21.5.2015 – IV R 15/12, BFH/NV 2015, 1561 Rz. 14. Dem Großen Senat im Erg. zust. *Luttermann*, FR 2000, 1131; *Schulze-Osterloh*, ZGR 2001, 497 (507); *Wassermeyer*, DB 2001, 1053; wohl auch *Hoffmann*, DStR 2000, 1809; krit. hingegen *Blaum/Kessler*, StuB 2000, 1233; *Groh*, DB 2000, 2444; *Moxter*, DB 2000, 2333; *Kaminski*, FS Strobel, 2001, 91 (100); *Kraft*, WPg 2001, 2; *Kraft*, FS Müller, 2001, 755; *Kerssenbrock/Rodewald*, DStR 2002, 653 (655); *Moxter*, DStZ 2002, 243; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 270 „Dividendenansprüche“.

Danach wäre eine phasengleiche Aktivierung uU denkbar, wenn aufgrund langjähriger Übung am Bilanzstichtag ein sicherer Schluss auf die Gewinnausschüttung der KapGes. im Folgejahr gezogen werden kann oder wenn das zuständige Organ der KapGes. spätestens am letzten Tag des Geschäftsjahres über den erwarteten Gewinn berichtet und der Stpfl. sich dann nachweislich festlegt, wie er sein Stimmrecht hinsichtlich der Gewinnverwendung ausüben will.

BFH v. 26.11.1998 – IV R 52/96, BStBl. II 1999, 547 (549); *Groh*, DB 2000, 2444; *Kempermann*, FR 2000, 1130 (1131).

Ist die KapGes. eine GmbH, die vor dem Bilanzstichtag des Stpfl. eine Vorabauschüttung beschlossen hat, so kommt eine phasengleiche Aktivierung der restlichen Dividende hingegen nicht in Betracht.

BFH v. 28.2.2001 – I R 48/94, BStBl. II 2001, 401; *Pezzer*, FR 2001, 643; grds. zweifelnd an der Möglichkeit der phasengleichen Aktivierung nach der Entsch. des Großen Senats *Herzig*, BB 2000, 2252 (2253); *Hoffmann*, DB 2000, 2557; *Wassermeyer*, GmbHR 2000, 1111; *Kraft*, WPg 2001, 2 (11); *Kraft*, FS Müller, 2001, 755 (772).

Abweichung von früherer Rechtsprechung des BFH und zivilrechtlicher Handhabung: Abweichend von der nunmehr stRspr. des BFH wurde es früher auch strechtl. in Übereinstimmung mit der zivil- und handelsrechtl. Übung (vgl. BGH v. 12.1.1998 – II ZR 82/93 – Tomberger, BGHZ 137, 378; EuGH v. 27.6.1996 – C-234/94 – Tomberger, Slg. I 1996, 3133 = DStR 1996, 1093, idF des Berichtigungsbeschlusses v. 10.7.1997, BB 1997, 1577; DStR 1997, 1416) als zulässig angesehen, den Dividendenanspruch phasengleich zu aktivieren, wenn der Stpfl. Mehrheitsgesellschafter der KapGes. war, das Geschäftsjahr der KapGes. spätestens am Bilanzstichtag endete und bis zur Aufstellung der Bilanz des Stpfl. ein Gewinnverwendungsbeschluss oder -vorschlag der KapGes. vorlag oder sicher zu erwarten war (BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714; dazu *Marx*, StuB 2016, 327 [331]). Der Große Senat des BFH begründet die Abweichung von der handelsrechtl. Beurteilung damit, dass der Dividendenanspruch erst mit der Fassung des Gewinnverteilungsbeschlusses ein aktivierungsfähiges WG darstelle (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 [635]). Dieser sei am Bilanzstichtag des Stpfl. noch nicht realisiert. Der Große Senat spricht insoweit von einer Abweichung von der Rspr. des BGH und EuGH aus allein strechtl. Gesichtspunkten. Sofern handelsrechtl. ein Wahlrecht bestehe, eine solche noch nicht entstandene und daher nicht als WG zu qualifizierende Dividendenforderung zu aktivieren, könne es sich nur um eine Bilanzierungshilfe handeln, die stl. keine Berücksichtigung finden könne (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 [637]).

Übergangsregelung der Verwaltung: Die FinVerw. beanstandete es allerdings nicht, wenn für Gewinnausschüttungen, die auf einem Gewinnausschüttungsbeschluss für ein abgelaufenes Wj. beruhen, für die letztmals das kstl. Anrechnungs-

verfahren gilt, die Grundsätze der phasengleichen Aktivierung weiterhin angewendet wurden (BMF v. 1.11.2000 – IV A 6 - S 2134 – 9/00, BStBl. I 2000, 1510; vgl. auch *Hoffmann*, DStR 2000, 1997).

Keine Anwendung der Grundsätze über Dividenden auf andere Ansprüche aus dem Gesellschaftsverhältnis: Die Grundsätze über die phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen sind nicht auf andere Ansprüche aus dem Gesellschaftsverhältnis, die keinen Gewinnverwendungsbeschluss zur Voraussetzung haben, übertragbar (so zB BFH v. 4.12.2012 – I R 42/11, BFH/NV 2013, 589, für die ergebnisabhängige Geschäftsführervergütung eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA).

Einstweilen frei.

622–649

9. Bilanzierung der Passivposten

a) Passivierungsvorschriften

aa) Passivierungsfähigkeit und Passivierungspflicht

650

Schrifttum: *Doralt*, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, DB 1998, 1357; *Merkert/Koths*, Rückstellungen – keine Spielwiese für „kreative“ Steuerpolitik!, DB 1998, 1937; *Glade*, Steuerentlastungsgesetz: Einschränkung handelsrechtlich ordnungsgemäßer Rückstellungen als „Steuerschluflöcher“, DB 1999, 400; *Reich/Helios*, Steuerliche Rückstellungen für die Entsorgung und Stilllegung von Kernkraftwerken in Deutschland als Beihilfen i.S. des Art. 87 Abs. 1 EGV, IStR 2005, 44; *Kessler*, Rückstellungen für atomare Entsorgung: Weder Fremdkörper noch Störfall im deutschen Steuerbilanzrecht, IStR 2006, 98; *Doralt*, Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, FR 2017, 377; *Tiedchen*, Posten der passiven Rechnungsabgrenzung, in *Schulze-Osterloh/Hennrichs/J. Wüstemann/S. Wüstemann* (Hrsg.), HdJ Abt. III/8, Loseblatt.

Passivierungsfähigkeit: Passivierungsfähig sind Verbindlichkeiten, Rückstellungen, passive RAP und erhaltene Anzahlungen (s. auch Anm. 500).

Auf der Passivseite der Bilanz finden sich darüber hinaus auch Posten, die nicht Passivposten im eigentlichen Sinne sind, nämlich das Eigenkapital sowie Rücklagen mit Eigenkapitalcharakter, also die Kapital- und Gewinnrücklagen und unversuerte Rücklagen (s. auch Anm. 500). Das Eigenkapital ist das Betriebsreinvermögen des Stpf., also die Differenz zwischen der Summe aller Aktiva und aller nicht zum Eigenkapital gehörigen Passivposten.

- *Verbindlichkeiten* sind Schulden oder Verpflichtungen gegenüber einem Dritten (Außenverpflichtungen), die dem Grund und der Höhe nach sicher sind.
- *Rückstellungen* umfassen Verbindlichkeitsrückstellungen, Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sowie Aufwandsrückstellungen.

Kritisch zur Bildung von Rückstellungen in der StBil. allg. allerdings *Doralt*, DB 1998, 1357; *Doralt*, FR 2017, 377; dagegen *Merkert/Koths*, DB 1998, 1937; *Glade*, DB 1999, 400 (402). Teilweise wird in der Möglichkeit der Rückstellungsbildung für atomare Entsorgung wegen der durch eine Steuerstundung gewährten Liquiditäts- und Zinsvorteile sogar eine Beihilfe iSd. Art. 87 Abs. 1 EGV gesehen (*Reich/Helios*, IStR 2005, 44 [47]; dagegen *Kessler*, IStR 2006, 98 [100]).

Für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften besteht allerdings gem. Abs. 4a ein Passivierungsverbot (s. Anm. 666, 2050 ff.). Verbindlichkeitsrückstellungen werden gebildet für Schulden oder Verpflichtungen

gegenüber einem Dritten (Außenverpflichtungen), bei denen entweder der Grund oder die Höhe oder beides noch nicht sicher feststeht (s. zu Einzelheiten Anm. 691 ff.). Aufwandsrückstellungen liegt hingegen keine Außenverpflichtung zugrunde; sie werden gebildet, um Ausgaben eines späteren Wj. als Aufwand des laufenden Jahres zu berücksichtigen (vgl. Anm. 720 ff.).

- ▶ *Passive Rechnungsabgrenzungsposten* neutralisieren den Zufluss von Geldmitteln, denen Ertrag zuzurechnen ist, der sich erst in späteren Gewinnermittlungsperioden auswirkt und die stl. Leistungsfähigkeit des Stpfl. erst dann erhöht.
- ▶ *Erhaltene Anzahlungen* erfüllen im Wesentlichen dieselbe Aufgabe wie passive RAP (zur Abgrenzung vgl. *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 25 [9/2018]).

Passivierungspflicht: Grundsätzlich ist ein Posten, der passivierungsfähig ist, auch passivierungspflichtig, es sei denn, dass ein stl. Passivierungswahlrecht (s. Anm. 651 ff.) oder Passivierungsverbot (s. Anm. 665 ff.) besteht.

bb) Passivierungswahlrechte

Schrifttum: *Sieker*, Rückstellungen für Verpflichtungen aus unmittelbaren Pensionszusagen in der Steuerbilanz nach Reform des Bilanzrechts, BB 1987, 1851.

651 (1) Begriff des Passivierungswahlrechts

Ein Passivierungswahlrecht ist gegeben, wenn der Stpfl. eine passivierungsfähige Position in der StBil. ansetzen darf, aber nicht ansetzen muss.

Beurteilungsspielraum: Die Frage, ob ein Passivposten auszuweisen ist, hängt häufig von der Beurteilung des Stpfl. ab. Dieser Beurteilungsspielraum eröffnet jedoch kein Passivierungswahlrecht; der Stpfl. muss vielmehr die tatsächlichen Gegebenheiten würdigen und sich danach entscheiden, ob und ggf. in welcher Höhe eine Passivierung geboten erscheint. Der Beurteilungsspielraum besteht dabei allerdings seltener in Bezug auf die Frage des Ansatzes eines Passivpostens, sondern häufiger hinsichtlich seiner Bewertung.

Beispiel:

Ein Beurteilungsspielraum hinsichtlich des Ansatzes eines Passivpostens besteht in Bezug auf Verbindlichkeitsrückstellungen, die nur gebildet werden dürfen, wenn die Inanspruchnahme des Stpfl. wahrscheinlich ist. Hier hat der Stpfl. also abzuwägen, welche Umstände für und welche gegen seine Inanspruchnahme durch den Anspruchsinhaber sprechen. Häufiger ist aber die Inanspruchnahme des Stpfl. nicht zweifelhaft, wohl aber die Frage, in welcher Höhe er in Anspruch genommen werden wird. So ist es etwa, wenn der Stpfl. einem Dritten zum Schadensersatz verpflichtet ist, aber die Schadenshöhe oder die Höhe der Mitverantwortung des Anspruchsinhabers noch nicht bekannt ist.

652 (2) Überblick über die steuerlichen Passivierungswahlrechte

Steuerlich bestehen Passivierungswahlrechte für die Bildung unversteuerter Rücklagen. Solche Rücklagen neutralisieren zunächst einen im VZ eingetretenen Gewinn und sind zumeist zu einem bestimmten späteren Zeitpunkt oder in einem bestimmten späteren Zeitraum gewinnerhöhend aufzulösen, so dass eine Steuerstundung gewährt wird. Im Einzelnen handelt es sich um die nachstehend aufgeführten Posten.

cc) Reinvestitionsrücklage gem. § 6b Abs. 3

653

Die Veräußerung von WG zu einem über dem Buchwert liegenden Preis führt im Regelfall dazu, dass die dadurch realisierten stillen Reserven zu versteuern sind. § 6b gestattet es dem Stpfl. jedoch, die stillen Reserven, die bei der Veräußerung bestimmter WG (zB Grund und Boden, Gebäude) realisiert werden, ganz oder teilweise auf andere, der Art nach im Gesetz bestimmte WG zu übertragen, die er im Jahr der Veräußerung angeschafft oder hergestellt hat. Gemäß § 6b Abs. 3 darf der Stpfl. stattdessen aber auch in Höhe der realisierten stillen Reserven eine den stl. Gewinn mindernde Rücklage bilden, die entweder auf innerhalb eines bestimmten Zeitraums angeschaffte oder hergestellte Reinvestitionsgüter zu übertragen oder nach Ablauf dieses Zeitraums gewinnerhöhend aufzulösen ist. Zu Einzelheiten s. § 6b Anm. 90 ff.

dd) Euroumrechnungsrücklage gem. § 6d Abs. 1 Satz 2

654

Wenn und soweit aus der zwingend vorgeschriebenen Umrechnung monetärer Posten in Fremdwährung in Euro ein Gewinn entstanden ist, durfte dieser gem. § 6d Abs. 1 Satz 2 in eine den stl. Gewinn mindernde Rücklage eingestellt werden. Die Rücklage war gewinnerhöhend aufzulösen, soweit das entsprechende WG aus dem BV ausschied; sie war spätestens am Schluss des fünften nach dem 31.12.1998 endenden Wj. aufzulösen.

Einstweilen frei.

655–657

ee) Zuschussrücklage nach R 6.5 Abs. 4 EStR

658

Schrifttum: *Küting/Pfmann/Elmann*, Die bilanzielle Behandlung von öffentlichen Zuwendungen für Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten im HGB-Recht, DStR 2010, 2206.

Erhält ein Stpfl. einen öffentlichen oder privaten Zuschuss zur Anschaffung oder Herstellung eines WG des AV, so kann er nach R 6.5 Abs. 2 EStR 2012 diesen entweder als BE ansetzen und die AHK des mit dem Zuschuss geförderten WG in voller Höhe aktivieren oder er kann den Zuschuss erfolgsneutral behandeln und die AHK des WG gekürzt um den Zuschussbetrag aktivieren. Erhält der Stpfl. den Zuschuss in einem der Anschaffung oder Herstellung vorangehenden Wj. und beabsichtigt er, ihn erfolgsneutral zu behandeln, so gestattet R 6.5 Abs. 4 EStR 2012, in Höhe des noch nicht verwendeten Zuschussbetrags eine stfreie Rücklage zu bilden, die bei Anschaffung oder Herstellung des WG auf dieses zu übertragen ist (vgl. zur entsprechenden Bestimmung R 6.5 EStR 2005 *Küting/Pfmann/Elmann*, DStR 2010, 2206 [2208 f.]).

Seit der Änderung des Abs. 1 Satz 2 durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) setzt die Bildung der Zuschussrücklage keine entsprechende Bilanzierung in der HBil. mehr voraus (*Küting/Pfmann/Elmann*, DStR 2010, 2206 [2208 f.]).

ff) Rücklage für Ersatzbeschaffung

Schrifttum: *Ebling*, Die steuerrechtlichen Grundlagen für die Bildung einer steuerfreien Rücklage für Ersatzbeschaffung bei Verlust eines Wirtschaftsguts infolge höherer Gewalt oder eines behördlichen Eingriffs, in *Ballwieser/Böcking/Drukarczyk/Schmidt* (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 1005; *Weber-Grellet*, Funktions-

gleichheit des Ersatzwirtschaftsguts als Voraussetzung einer Ersatzbeschaffungsrücklage, StuB 2004, 459; *Weber-Grellet*, Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht im Jahr 2004, BB 2005, 36; *Dötsch*, Subjektive Tatbestandsmerkmale und innere Tatsachen im Rahmen der Einkunftsermittlung, FR 2007, 589; *Zwirner*, Gesonderte steuerliche Aufzeichnungspflichten wegen BilMoG, DStR 2011, 802; *Zwirner/Künkele*, Bilanzsteuerliche Änderungen durch die EStÄR 2012 – Überblick über die wichtigsten Neuregelungen, DStR 2013, 1199; *Schoor*, Rechtentwicklungen zur Rücklage für Ersatzbeschaffung, StBp. 2014, 6 und 49; *Gröne*, Rücklage für Ersatzbeschaffung – Begründung und Entwicklungstendenzen einer gewohnheitsrechtlichen Institution, StuW 2022, 39; *Kanzler*, Die Ersatzbeschaffungsbegünstigung – Zu Reichweite und Grenzen eines gewohnheitsrechtlichen Instituts im Steuerrecht, FR 2024, 197.

659 (1) Gesetzlich nicht geregeltes Rechtsinstitut

Scheidet ein WG aufgrund höherer Gewalt aus dem BV aus und erhält der Stpfl. dafür eine Entschädigung, kann dieser Vorgang zur zwangsweisen Aufdeckung der in dem WG ruhenden stillen Reserven führen. Gleiches gilt bei Veräußerung eines WG zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs. Ein allgemeiner Grundsatz, dass eine Gewinnrealisierung entfällt, wenn ein WG gegen oder ohne den Willen des Stpfl. aus dem BV ausscheidet, besteht nicht.

BFH v. 15.5.1975 – IV R 138/70, BStBl. II 1975, 692 (695); BFH v. 18.9.1987 – III R 254/84, BStBl. II 1988, 330 (331); BFH v. 10.6.1992 – I R 9/91, BStBl. II 1993, 41 (43); *Ebling*, FS Moxter, 1994, 1005 (1023); *Weber-Grellet*, StuB 2004, 459.

Unter bestimmten Voraussetzungen kann der Stpfl. die stillen Reserven jedoch auf ein Ersatz-WG übertragen. Dieses gesetzlich nicht geregelte Institut wird allg. als „Rücklage für Ersatzbeschaffung“ bezeichnet, obwohl der Grundfall die Übertragung der stillen Reserven im Wj. des Verlustes betrifft (vgl. *Kanzler*, FR 2024, 197, der daher den Begriff „Ersatzbeschaffungsbegünstigung“ vorschlägt). Kommt es im Jahr des Verlustes nicht zu einer Ersatzbeschaffung, kann der Stpfl. für die zu erwartende Übertragung der stillen Reserven eine Rücklage bilden. Damit soll nicht nur die als unbillig empfundene Besteuerung eines zwangsweise realisierten Gewinns vermieden werden.

BFH v. 13.10.2010 – I R 79/09, BFH/NV 2011, 521 Rz. 16; BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BStBl. II 2014, 443 Rz. 13; *Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 6 Rz. 102.

Die durch das Ausscheiden des WG aus dem BV erlangten Beträge sollen dem Stpfl. vielmehr ungeschmälert zur Ersatzbeschaffung zur Verfügung stehen, was nicht möglich wäre, wenn sie der Besteuerung unterlägen

BFH v. 28.10.1998 – X R 96/96, BStBl. II 1999, 217 (219); BFH v. 14.10.1999 – IV R 15/99, BStBl. II 2001, 130 (132); BFH v. 23.10.2010 – I R 79/09, BFH/NV 2011, 521 Rz. 16; BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BStBl. II 2014, 443 Rz. 13; FG Münster v. 23.6.2016 – 12 K 3762/12 G, F, BB 2016, 2161, rkr. Rz. 50; *Schoor*, StBp. 2014, 6 (7); *Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 6 Rz. 102.

659a (2) Rechtsentwicklung

Die Möglichkeit der Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung geht auf die Rspr. des RFH zurück.

RFH v. 18.6.1929, RStBl. 1929, 523; RFH v. 22.11.1933, RStBl. 1934, 430; RFH v. 31.10.1934, StuW 1934, Nr. 727; RFH v. 10.8.1938, RStBl. 1938, 915; RFH v. 14.9.1938, RStBl. 1938, 1062; RFH v. 3.5.1944, RStBl. 1944, 619; zur Rspr. des RFH vgl. auch *Ebling*, FS Moxter, 1994, 1005 (1007 ff.).

Der BFH führte diese Rspr. fort.

BFH v. 4.9.1956 – I 95/56, BStBl. III 1956, 332; BFH v. 9.5.1957 – IV 406/55 U, BStBl. III 1957, 261; BFH v. 3.9.1957 – I 315/56 U, BStBl. III 1957, 386; BFH v. 22.9.1959 – I 51/59 U, BStBl. III 1961, 1; vgl. auch *Ebling*, FS Moxter, 1994, 1005 (1012 ff.).

Die Verwaltung lässt unter den von der Rspr. entwickelten Voraussetzungen die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung zu (vgl. R 6.6 EStR). Inzwischen handelt es sich bei dem Wahlrecht zur Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung um Gewohnheitsrecht.

BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BStBl. II 2014, 443 Rz. 13; *Schoor*, StBp. 2014, 6 (7); *Gröne*, StuW 2022, 39 (43); *Kanzler*, FR 2024, 197 (199); *Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 6 Rz. 102.

(3) Anwendungsbereich

659b

Die Möglichkeit der Übertragung der stillen Reserven ist nicht auf bestimmte Arten von WG beschränkt. Es kann sich um ein WG des AV oder des UV handeln (vgl. BFH v. 21.9.2009 – I B 39/09, BFH/NV 2010, 148; *Gröne*, StuW 2022, 39 [40]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [201 f.]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1274, 1286 [9/2024]). Das WG muss auch nicht dem notwendigen BV zugehören; es kann sich auch um ein nicht betriebsnotwendiges WG und um ein WG des gewillkürten BV handeln (*Kanzler*, FR 2024, 197 [202]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1286 [9/2024]; aA *Gröne*, StuW 2022, 39 [45 f.]). Ebenso kommen WG des SonderBV in Betracht.

(4) Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen/Beschädigung

659c

Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen bedeutet, dass das WG in der Folge nicht mehr im BV des Stpfl. vorhanden ist, weil es entweder nicht mehr dem Stpfl. zuzurechnen oder untergegangen ist (*Kanzler*, FR 2024, 197 [202]).

Beschädigung eines Wirtschaftsguts berechtigt nach Auffassung der Finanzverwaltung ebenfalls zur Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 Abs. 7 EStR; glA *Weber-Grellet*, StuB 2004, 459), während die Rspr. insoweit kein Bedürfnis für die Zulassung der Passivierung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung sieht, weil die Behebung der Beschädigung nicht zu AHK, sondern zu laufenden BA führt, die die Gewinnerhöhung aufgrund der Ersatzleistung ausgleichen (BFH v. 21.9.2009 – I B 39/09, BFH/NV 2010, 148; zust. *Kanzler*, FR 2024, 197 [202]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1270 [9/2024]).

(5) Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen aufgrund höherer Gewalt

659d

Höhere Gewalt stellen jedenfalls elementare Naturereignisse (Überschwemmungen, Blitzschlag, Hagelschlag, Sturm und Erdbeben, Tierseuchen) sowie ähnliche unabwendbare Ereignisse wie Explosionen, Berggrutsche/-schäden und Brände dar (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1275 [9/2024]; *Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 6 Rz. 103). Darüber hinaus knüpft die stl. Rspr. mittlerweile an die zivilrechtl. Rspr. an, die höhere Gewalt als ein betriebsfremdes, von außen durch elementare Naturkräfte oder Handlungen dritter Personen einwirkendes Ereignis definiert, das nach menschlicher Einsicht und Erfahrung unvorhersehbar ist, mit wirtschaftlich erträglichen Mitteln auch durch die äußerste, nach der Sach-

lage vernünftigerweise zu erwartende Sorgfalt nicht verhütet oder unschädlich gemacht werden kann und auch nicht wegen seiner Häufigkeit vom Geschädigten in Kauf zu nehmen ist (vgl. BFH v. 14.10.1999 – IV R 15/99, BStBl. II 2001, 130 [131 f.]; ebenso *Gröne*, StuW 2022, 39 [40]). Das BVerfG versteht unter höherer Gewalt Ereignisse, die menschlicher Steuerung völlig entzogen sind sowie Ereignisse, die unter den gegebenen Umständen auch durch die größte nach den Umständen des Falls vernünftigerweise vom Betroffenen unter Anlegung subjektiver Maßstäbe – also unter Berücksichtigung seiner Lage, Erfahrung und Bildung – zu erwartende und zumutbare Sorgfalt nicht abgewendet werden konnte (zB BVerfG v. 16.10.2007 – 2 BvR 51/05, BVerfGK 12, 303 Rz. 11). Danach liegt höhere Gewalt vor bei Diebstahl (*Schoor*, StBp. 2014, 6 [7]; *Gröne*, StuW 2022, 39 [41]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [203]; *Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 6 Rz. 104; aA *Ebling*, FS Moxter, 1994, 1005 [1023]), Unterschlagung (*Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 6 Rz. 104), Raub (*Kanzler*, FR 2024, 197 [203]; *Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 6 Rz. 104), Brandstiftung, einem unverschuldeten Autounfall (BFH v. 14.10.1999 – IV R 15/99, BStBl. II 2001, 130 [131 f.]; *Schoor*, StBp. 2014, 6 [7]; *Gröne*, StuW 2022, 39 [41]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [203]; *Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 6 Rz. 104), Bergschäden an Gebäuden (FG Köln v. 23.5.2002 – 13 K 5958/98, EFG 2002, 1288, rkr.; *Kanzler*, FR 2024, 197 [203]; *Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 6 Rz. 104) und Abriss eines Gebäudes kurze Zeit nach Fertigstellung wegen Baumängeln (BFH v. 18.9.1987 – III R 254/84, BStBl. II 1988, 330 [331]; *Gröne*, StuW 2022, 39 [41]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [203]; *Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 6 Rz. 104; krit. *Ebling*, FS Moxter, 1994, 1005 [1021]). Eigenes Verschulden des Stpfl. – auch geringstes Mitverschulden – schließt das Vorliegen höherer Gewalt jedoch aus (BFH v. 14.10.1999 – IV R 15/99, BStBl. II 2001, 130 [132]; *Gröne*, StuW 2022, 39 [41]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [203]; *Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 6 Rz. 104). Noch weniger berechtigt die Entnahme aus dem BV die Übertragung der stillen Reserven (*Kanzler*, FR 2024, 197 [202]). Streitig ist, ob eine Rücklage für Ersatzbeschaffung auch gebildet werden darf, wenn ein WG wegen eines Materialfehlers, Konstruktionsmangels oder Bedienungsfehlers aus dem BV des Stpfl. ausscheidet und er dafür eine Entschädigung erhält (verneinend BFH v. 15.5.1975 – IV R 138/70, BStBl. II 1975, 692 [695]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [203]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1275 [9/2024]; aA *Schoor*, StBp. 2014, 6 [8]).

659e (6) Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs

Behördlicher Eingriff: Ein behördlicher Eingriff ist gegeben, wenn der Stpfl. kraft öffentlichen Zwangs gehalten ist, seine privatrechtl. Entschließungsfreiheit aufzugeben.

BFH v. 21.2.1978 – VIII R 5/74, BStBl. II 1978, 428 (429); BFH v. 29.3.1979 – IV R 1/75, BStBl. II 1979, 412 (413); BFH v. 14.11.1990 – X R 85/87, BStBl. II 1991, 222 (225); *Gröne*, StuW 2022, 39 (41, 46); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1276 (9/2024); *Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 6 Rz. 105.

Ein Eingriff liegt in der Entziehung des WG, zB durch Enteignung oder wegen Inanspruchnahme für Verteidigungszwecke (BFH v. 14.11.1990 – X R 85/87, BStBl. II 1991, 222 [225]; BFH v. 10.6.1992 – I R 9/91, BStBl. II 1993, 41 [43]). Ebenso liegt ein Eingriff vor, wenn der Stpfl. sein Eigentum an einem Grundstück aufgrund eines Flurbereinigungs- oder Umlegungsverfahrens verliert und ihm

kein wertgleiches Grundstück zugewiesen wird (BFH v. 14.10.1970 – I R 34/69, BStBl. II 1971, 90). Auch längerfristige Nutzungsbeschränkungen wie Bauverbote

BFH v. 6.5.1971 – IV R 59/69, BStBl. II 1971, 664 [667]; Schl.-Holst. FG v. 6.12.2000 – II 276/97, EFG 2001, 620, rkr.; *Gröne*, StuW 2022, 39 (41); *Kanzler*, FR 2024, 197 (203); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1277 (9/2024); *Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 6 Rz. 105

oder behördlich angeordnete Betriebsunterbrechungen

BFH v. 14.11.1990 – X R 85/87, BStBl. II 1991, 222 (225); Schl.-Holst. FG v. 6.12.2000 – II 276/97, EFG 2001, 620, rkr.; *Gröne*, StuW 2022, 39 (41); *Kanzler*, FR 2024, 197 (204); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1277 (9/2024); *Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 6 Rz. 105

stellen Eingriffe idS dar.

Behördliche Eingriffe sind nur hoheitliche Maßnahmen (BFH v. 10.6.1992 – I R 9/91, BStBl. II 1993, 41 [43]; *Schoor*, StBp. 2014, 6 [8]); allerdings auch solche durch beliebige Unternehmer. Keine behördliche Maßnahme idS ist daher eine Maßnahme eines Hoheitsträgers auf privatrechtl. Grundlage (*Schoor*, StBp. 2014, 6 [8]; *Gröne*, StuW 2022, 39 [47]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [204]; BFH v. 21.2.1978 – VIII R 5/74, BStBl. II 1978, 428 [429]; BFH v. 10.6.1992 – I R 9/91, BStBl. II 1993, 41 [43]); zB die Geltendmachung eines vertraglich vereinbarten Wiederkaufsrechts (BFH v. 21.2.1978 – VIII R 5/74, BStBl. II 1978, 428 [429]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [204]) oder die Kündigung eines Mietvertrags durch eine Behörde (BFH v. 30.7.1965 – VI 143/64, HFR 1965, 541; *Kanzler*, FR 2024, 197 [204]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1277 [9/2024]); noch weniger Maßnahmen eines privaten Rechtsträgers (BFH v. 23.10.2010 – I R 79/09, BStBl. II 2014, 943, für Aktienveräußerung im Rahmen eines Ausschlussverfahrens nach § 327a AktG, sog. *squeeze out*).

Ausscheiden infolge des behördlichen Eingriffs: Erforderlich ist eine unmittelbare Einwirkung auf das WG infolge des behördlichen Eingriffs; eine nur mittelbare Beeinträchtigung reicht grds. nicht aus (BFH v. 6.5.1971 – IV R 59/69, BStBl. II 1971, 664 [667]). Die Verhinderung von Strukturanpassungen durch einen Bebauungsplan rechtfertigt daher nicht die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung bei Veräußerung des alten und Erwerb eines neuen Betriebsgrundstücks (BFH v. 14.11.1990 – X R 85/87, BStBl. II 1991, 222 [225]).

Zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs scheidet ein WG aus dem BV aus, wenn eine entsprechende Maßnahme ernstlich droht (BFH v. 12.3.1969 – I 97/65, BStBl. II 1969, 381 [382]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [204]). Dazu reicht eine eindeutige Ankündigung der Behörde aus (BFH v. 12.3.1969 – I 97/65, BStBl. II 1969, 381 [382]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [204]). Nicht hinreichend ist hingegen die Möglichkeit einer Enteignung aufgrund eines schon bestehenden oder gar eines erst einzubringenden Gesetzes (BFH v. 12.3.1969 – I 97/65, BStBl. II 1969, 381 [382]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [204]).

Ein WG kann auch dadurch zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs aus dem BV ausscheiden, dass es veräußert wird (BFH v. 6.5.1971 – IV R 59/69, BStBl. II 1971, 664 [667]). Es bedarf dann aber eines kausalen und zeitlichen Zusammenhangs zwischen dem Ausscheiden des WG und der Vermeidung des behördlichen Eingriffs (BFH v. 14.11.1990 – X R 85/87, BStBl. II 1991, 222 [224]; BFH v. 12.6.2001 – XI R 5/00, BStBl. II 2001, 830 [831]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [203]). Am notwendigen kausalen Zusammenhang fehlt es zB, wenn der Stpfl. freiwillig oder aus spekulativen Gründen zwischen Ausscheiden und Ersatzbeschaffung eine unange-

messen lange Zeit verstreichen lässt (BFH v. 12.6.2001 – XI R 5/00, BStBl. II 2001, 830 [831]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [203]); ebenso, wenn der Stpfl. bereits beim Erwerb des WG mit dem behördlichen Eingriff rechnen musste (BFH v. 14.4.1969 – I R 133/66, BStBl. II 1969, 488).

659f (7) Entschädigung

Entschädigung ist von einem Dritten geleisteter Ersatz für unfreiwilligen Vermögensverlust, zB eine Versicherungsleistung. Sie kann in einer Geld- oder einer Sachleistung bestehen (*Schoor*, StBp. 2014, 6 [8]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [202]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1282 [9/2024]; *Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 6 Rz. 109).

Die Veräußerung eines durch höhere Gewalt beschädigten WG führt nicht zur Annahme einer Entschädigung. Auch die Leistung vertraglich vereinbarten Schadensersatzes wegen Beschädigung eines WG ist keine Entschädigung, die zur Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung berechtigt (BFH v. 21.9.2009 – I B 39/09, BFH/NV 2010, 148; *Gröne*, StuW 2022, 39 [41]). Eine Verzinsung des Entschädigungsanspruchs darf nicht in die Rücklage einbezogen werden, sondern stellt eine sofort zu erfassende BE dar (BFH v. 28.10.1998 – X R 96/96, BStBl. II 1999, 217 [218]).

Gegen Entschädigung bedeutet, dass die Ersatzleistung gerade für die Aufgabe des WG als solches bewirkt werden muss. Entschädigungen für anderweitige Nachteile oder für Folgeschäden werden nicht erfasst (*Schoor*, StBp. 2014, 6 [8]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [202]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1282 [9/2024]). Keine rücklagefähige Entschädigung ist zB gegeben bei der Leistung einer „Entschädigung für Erwerbsverluste“, die in Ertragsausfällen des Veräußerers in den Folgejahren bestehen (FG Meckl.-Vorp. v. 13.11.2008 – 2 K 228/06, EFG 2009, 914, rkr.) oder bei Entschädigungen für sonstige künftige Nachteile (BFH v. 28.10.1998 – X R 96/96, BStBl. II 1999, 217 [219]). Allerdings sieht die FinVerw. bei Elementarereignissen häufig von der eigentlich gebotenen Aufteilung von Entschädigungsleistungen ab (*Kanzler*, FR 2024, 197 [202]).

659g (8) Absicht der Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts

Ersatzwirtschaftsgut: Das zum Ersatz des ausgeschiedenen WG anzuschaffende oder herzustellende Ersatz-WG muss im Betrieb des Stpfl. im Wesentlichen dieselbe Funktion haben (sog. Funktionsgleichheit).

BFH v. 29.4.1999 – IV R 7/98, BStBl. II 1999, 488 (490); BFH v. 22.1.2004 – IV R 65/02, BStBl. II 2004, 421 (422); BFH v. 21.9.2009 – I B 39/09, BFH/NV 2010, 148; FG Münster v. 23.6.2016 – 12 K 3762/12 G, F, BB 2016, 2161, rkr. Rz. 59; *Weber-Grellet*, StuB 2004, 459 (460); *Schoor*, StBp. 2014, 6 (9); *Gröne*, StuW 2022, 39 (41).

Ein Frachtkahn kann daher nicht durch einen Lkw., ein Motorrad nicht durch einen Pkw. ersetzt werden (*Kanzler*, FR 2024, 197 [205]; ebenso für das Ersetzen eines Frachtkahns durch einen Lkw. *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1286 [9/2024]).

Scheidet ein WG des AV aus dem BV aus, können die stillen Reserven nicht auf ein WG des UV übertragen werden, selbst wenn die WG als gleichartig anzusehen sind (*Kanzler*, FR 2024, 197 [202]). Deshalb kann zB ein Fahrzeughändler, in dessen Betrieb ein Vorführwagen zerstört wird, die stillen Reserven nicht auf ein zum Zwecke des Verkaufs angeschafftes Fahrzeug übertragen (Beispiel von *Kanzler*, FR 2024, 197 [202]).

Das Ersatz-WG muss dem ausgeschiedenen WG aber nicht wertmäßig entsprechen (*Schoor*, StBp. 2014, 6 [9]). Unschädlich ist auch die Anpassung an zwischenzeitlichen technischen Fortschritt (*Schoor*, StBp. 2014, 6 [9]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [205]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1287 [9/2024]).

Das WG muss für denselben Betrieb angeschafft oder hergestellt werden.

BFH v. 22.1.2004 – IV R 65/02, BStBl. II 2004, 421 (422); zust. *Weber-Grellet*, StuB 2004, 459 (461); *Weber-Grellet*, BB 2004, 36 (40); *Schoor*, StBp. 2014, 49 (50); *Gröne*, StuW 2022, 39 (41); *Kanzler*, FR 2024, 197 (205); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1289 (9/2024).

Dementsprechend ist die Herstellung eines gewerblich genutzten oder an einen Gewerbetreibenden vermieteten Gebäudes als Ersatz für ein zerstörtes landwirtschaftlich genutztes Gebäude nicht begünstigt.

BFH v. 3.10.1985 – IV R 16/83, BFH/NV 1986, 208; BFH v. 29.4.1999 – IV R 7/98, BStBl. II 1999, 488 (490).

Anschaffung oder Herstellung: Der Stpfl. muss das Ersatz-WG anschaffen oder herstellen. Die Anschaffung kann auch im Wege des Tauschs geschehen (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1284 [9/2024]). Eine Einlage eines Ersatz-WG berechtigt jedoch nicht zur Übertragung der stillen Reserven (BFH v. 11.12.1984 – IX R 27/82, BStBl. II 1985, 250 [251]; *Schoor*, StBp. 2014, 6 [9]; *Gröne*, StuW 2022, 39 [41]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [204]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1284 [9/2024]).

Ersatzbeschaffungsabsicht: Wird das Ersatz-WG im Jahr des Ausscheidens aus dem BV oder zuvor angeschafft oder hergestellt, ist ein Nachweis der Ersatzbeschaffungsabsicht nicht erforderlich (*Kanzler*, FR 2024, 197 [206]). Ist das nicht der Fall, muss die Ersatzbeschaffung ernstlich geplant und zu erwarten sein (BFH v. 12.3.1969 – I 97/65, BStBl. II 1969, 381; *Kanzler*, FR 2024, 197 [206]). Die entsprechende Absicht wird durch die Bildung der Ersatzbeschaffungsrücklage dokumentiert (BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BStBl. II 2014, 443 Rz. 14; *Gröne*, StuW 2022, 39 [41]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [206]).

(9) Frist zur Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts

659h

Der Stpfl. hat Ersatz für ein bewegliches WG im Regelfall innerhalb des ersten auf die Bildung der Rücklage folgenden Jahres zu beschaffen. Im Falle eines behördlichen Eingriffs dürfte es nicht zu beanstanden sein, wenn das Ersatz-WG schon früher beschafft wird, zB um eine ununterbrochene Nutzung sicherzustellen oder wenn sich eine günstige Erwerbschance bietet (BFH v. 12.6.2001 – XI R 5/00, BStBl. II 2001, 830 Rz. 16; *Kanzler*, FR 2024, 197 [205]). Die Rspr. lässt eine vorgezogene Ersatzbeschaffung innerhalb eines Zeitraums von zwei bis drei Jahren zu; ein Zeitraum von mehr als sechs Jahren wurde jedenfalls als zu lang angesehen (BFH v. 12.6.2001 – XI R 5/00, BStBl. II 2001, 830). Zudem muss der Stpfl. den ursächlichen Zusammenhang zwischen dem behördlichen Eingriff und der Ersatzbeschaffung nachvollziehbar darlegen (BFH v. 12.6.2001 – XI R 5/00, BStBl. II 2001, 830 Rz. 16; *Kanzler*, FR 2024, 197 [205]). Bei späterer Anschaffung oder Herstellung verlängert sich die Jahresfrist in Anlehnung an die Fristen des § 6b auf vier Jahre bzw. für neu herzustellende Gebäude auf bis zu sechs Jahre; im Unterschied zur Regelung des § 6b Abs. 3 Satz 3 wird dabei nicht gefordert, dass die Herstellung zu einem bestimmten Zeitpunkt begonnen hat (BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/

09, BFH/NV 2012, 1035 Rz. 21). Für die Inanspruchnahme der verlängerten Frist ist es nicht erforderlich, glaubhaft zu machen, dass die Ersatzbeschaffung noch ernstlich geplant und zu erwarten ist, aber aus besonderen Gründen noch nicht durchgeführt werden konnte. Der Fortbestand der Reinvestitionsabsicht wird vielmehr während des Laufs der Frist widerleglich vermutet (BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BFH/NV 2012, 1035 Rz. 22). Die Frist kann nicht verlängert werden (BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BFH/NV 2012, 1035 Rz. 21). Die FinVerw. hat dieses Urt. in der Weise umgesetzt, dass es auf WG iSd. § 6b Abs. 1 Satz 1 offenbar uneingeschränkt anzuwenden ist (R 6.6 Abs. 4 Satz 4 EStR 2012), während bei der Ersatzbeschaffung von WG, die nicht in § 6b Abs. 1 Satz 1 genannt werden, die Frist – in Anlehnung an die Weisungslage vor Inkrafttreten der EStR 2012, die indes keine bestimmte Frist vorsah – nur „im Einzelfall“ auf vier Jahre verlängert werden kann, wenn der Stpfl. glaubhaft macht, dass die Ersatzbeschaffung noch ernstlich geplant und zu erwarten ist, aber aus besonderen Gründen nicht durchgeführt werden konnte (R 6.6 Abs. 4 Satz 5 EStR 2012; noch weitergehend – entsprechende Glaubhaftmachung generell notwendig – offenbar *Zwirner/Künkele*, DStR 2013, 1199 [1201]). Die Entsch. des BFH (BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BFH/NV 2012, 1035) ist uE hingegen so zu verstehen, dass die Fristen des § 6b Abs. 3 generell und ohne das Erfordernis besonderer Darlegungen oder Glaubhaftmachungen auf alle WG anzuwenden sein sollen (glA *Gröne*, StuW 2022, 39 [47 f.]).

Im Falle der Beschädigung eines WG muss die Reparatur bei WG iSd. § 6b bis zum Ende des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wj., ansonsten bis zum Ende des ersten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wj. durchgeführt werden (R 6.6. Abs. 7 Satz 3 EStR 2012). R 6.6. Abs. 7 Satz 4 erklärt R 6.6. Abs. 4 Satz 5 für entsprechend anwendbar.

659i (10) Nichtvorliegen der Voraussetzungen der Bildung einer Rücklage nach § 6b

Sofern gleichzeitig die Voraussetzungen für die Bildung einer Rücklage nach § 6b vorliegen, scheidet die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung aus. Die Anwendung des § 6b geht vor (BFH v. 29.6.1995 – VIII R 2/94, BStBl. II 1996, 60).

659j (11) Rechtsfolge

Wahlrecht zur Bildung einer Rücklage: Liegen die genannten Voraussetzungen vor, kann der Stpfl. die AHK des Ersatz-WG sogleich um die erhaltene Entschädigung kürzen oder, wenn die Anschaffung oder Herstellung des Ersatz-WG noch aussteht, eine Rücklage für Ersatzbeschaffung bilden. Die Rücklage ist in dem Wj. zu bilden, in dem das ursprüngliche WG aufgrund höherer Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs aus dem BV ausgeschieden ist; eine Nachholung in einem späteren Wj. ist nicht zulässig (*Weber-Grellet*, StuB 2004, 459; *Gröne*, StuW 2022, 39 [41]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [207]). Eine Glaubhaftmachung des Bestehens einer Ersatzbeschaffungsabsicht ist zum Zeitpunkt der Bildung der Rücklage nicht erforderlich (BFH v. 11.10.2007 – X R 1/06, BStBl. II 2008, 119 [122]; *Dötsch*, FR 2007, 589 [594]).

Seit der Änderung des Abs. 1 Satz 2 durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) ist eine entsprechende Bilanzierung in der HBil. nicht mehr möglich (*Zwirner*, DStR 2011, 802 [803]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [201]). Das WG ist jedoch in das besondere Verzeichnis des Abs. 1 Satz 2 aufzunehmen.

Wird der Gewinn eines Stpfl. mangels Vorlage der Buchführung und Bilanz geschätzt, kommt die Berücksichtigung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung nicht in Betracht (BFH v. 4.2.1999 – IV R 57/97, BStBl. II 1999, 602 [604]; vgl. BMF v. 21.9.1999 – IV C 2 – S 2138 – 7/99, BStBl. I 1999, 835).

Höhe der Rücklage: Bei der Rücklage handelt es sich um eine Gewinnrücklage, die sich auf den Teilbetrag des ohne Rücklagenbildung realisierten Gewinns bezieht. Der Teilbetrag errechnet sich aus dem Saldo zwischen der als BE anzusetzenden Entschädigung und dem Buchwert des ausgeschiedenen WG ohne Rücksicht auf den Teilwert des ausgeschiedenen WG (BFH v. 24.6.1999 – IV R 46/97, BStBl. II 1999, 561 [562]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [209]). Wird dem Stpfl. mit der Entschädigung auch USt erstattet, so kann diese in die Rücklage mit einbezogen werden (BFH v. 24.6.1999 – IV R 46/97, BStBl. II 1999, 561 [562]; *Schoor*, StBp. 2014, 6 [8]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [209]). Eine Verzinsung des Entschädigungsanspruchs ist hingegen nicht in die Rücklage einzubeziehen (BFH v. 28.10.1998 – X R 96/96, BStBl. II 1999, 217 [219]).

Da es sich bei der Bildung der Rücklage für Ersatzbeschaffung um ein Wahlrecht handelt, ist es zulässig, es in der Weise teilweise auszuüben, dass nur ein Teilbetrag der erhaltenen Entschädigung in die Rücklage eingestellt wird (BFH v. 14.10.1970 – I R 34/69, BStBl. II 1971, 90 [92]; *Schoor*, StBp. 2014, 6 [10]; *Gröne*, StuW 2022, 39 [41]; aA *Kanzler*, FR 2024, 197 [207]).

Auflösung der Rücklage:

- ▶ *Freiwillige Auflösung der Rücklage:* Da die Bildung der Rücklage für Ersatzbeschaffung auf einem Passivierungswahlrecht beruht, steht es dem Stpfl. jederzeit frei, die Rücklage trotz Fortbestehens der Voraussetzungen ihrer Bildung ganz oder teilweise gewinnerhöhend aufzulösen (*Gröne*, StuW 2022, 39 [41]; aA *Kanzler*, FR 2024, 197 [208]).
- ▶ *Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts:* Schafft der Stpfl. ein Ersatz-WG an oder stellt er ein solches her, ist die Rücklage im Wj. der Anschaffung oder Herstellung durch Übertragung auf die AHK des Ersatz-WG aufzulösen, dh., die AHK werden um den Betrag der Rücklage gekürzt. Bemessungsgrundlage für die AfA des Ersatz-WG sind die gekürzten AHK; auch eine Teilwertabschreibung ist nur zulässig, wenn der Teilwert aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung unter den gekürzten AHK liegt (*Kanzler*, FR 2024, 197 [210]).
- ▶ *Keine Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts:* Gibt der Stpfl. die Absicht, ein Ersatz-WG anzuschaffen oder herzustellen endgültig auf, ist die Rücklage im Jahr der Aufgabe der Absicht gewinnwirksam aufzulösen (BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 [395]; *Schoor*, StBp. 2014, 49 [50]; *Kanzler*, FR 2024, 197 [210]). Gleiches gilt, wenn die Anschaffung oder Herstellung eines Ersatz-WG objektiv nicht mehr möglich ist (BFH v. 11.10.2007 – X R 1/06, BStBl. II 2008, 119 [122]; *Dötsch*, FR 2007, 589 [594]; *Schoor*, StBp. 2014, 49 [50]) oder ein nicht funktionsgleiches WG angeschafft wird (*Kanzler*, FR 2024, 197 [210]). Wenn der Stpfl. nicht innerhalb der Fristen des § 6b Abs. 3 ein Ersatz-WG anschafft oder herstellt, ist nach neuerer Rspr. unwiderleglich davon auszugehen, dass er die Reinvestitionsfrist aufgegeben hat (BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BFH/NV 2012, 1035 Rz. 22).
- ▶ *Betriebsaufgabe oder -veräußerung vor Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts:* Entfällt die Rücklage für Ersatzbeschaffung aufgrund einer Betriebsaufgabe oder -veräußerung, wird sie ebenfalls gewinnerhöhend aufge-

löst; die daraus resultierende Gewinnerhöhung gehört nicht zum laufenden, sondern zum Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinn.

BFH v. 25.6.1975 – I R 201/73, BStBl. II 1975, 848; BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 (395); BFH v. 20.12.2006 – X R 31/03, BStBl. II 2007, 862 (864); BFH v. 20.12.2006 – X R 42/04, BFH/NV 2007, 883 (884); BFH v. 23.5.2007 – X R 35/06, BFH/NV 2007, 1862 (1863); *Kanzler*, FR 2024, 197 (210).

Die Gewinnerhöhung gehört allerdings dann ausnahmsweise zum laufenden Gewinn, wenn der Stpfl. die Absicht zur Vornahme der Ersatzbeschaffung unabhängig von der Betriebsaufgabe oder -veräußerung, insbes. zB deutlich vor diesen Vorgängen, nach außen erkennbar aufgegeben hat (BFH v. 20.12.2006 – X R 42/04, BFH/NV 2007, 883 [884]; BFH v. 23.5.2007 – X R 35/06, BFH/NV 2007, 1862 [1863]).

Keine Verzinsung: Anders als § 6b löst die Auflösung der Rücklage für Ersatzbeschaffung ohne Anschaffung oder Herstellung eines Ersatz-WG keine Verzinsung aus.

660 gg) § 6 UmwStG

§ 6 UmwStG ermöglicht die Bildung einer den stl. Gewinn mindernden Rücklage für den sog. Übernahmefolgegewinn, der einer eine Körperschaft übernehmenden PersGes. dadurch entsteht, dass zwischen ihr und der Körperschaft bestehende Forderungen und Verbindlichkeiten durch Konfusion erlöschen oder Rückstellungen aufgelöst werden (*Loose in Brandis/Heuermann*, § 6 UmwStG Rz. 6 [12/2023]; *Martini in Widmann/Mayer*, § 6 UmwStG Rz. 3 [2/2022]). Die Rücklage ist in den folgenden drei Jahren mindestens zu je einem Drittel gewinnerhöhend aufzulösen.

661 hh) Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte

Schrifttum: *Wehrheim/Rupp*, Die Passivierung von Rückstellungen für Innenverpflichtungen nach Inkrafttreten des BilMoG, DStR 2010, 821.

Grundsatz: Sofern das Handelsrecht ein Wahlrecht zum Ansatz eines grds. passivierungsfähigen Postens vorsieht, besteht strechtl. nach den Grundsätzen der Entsch. des Großen Senats des BFH (BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291 [293]) ein Passivierungsverbot (vgl. auch *Wehrheim/Rupp*, DStR 2010, 821 [823]).

Einzelfälle: Handelsrechtlich bestanden bis zum Inkrafttreten des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) Passivierungswahlrechte für Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, die innerhalb des folgenden Geschäftsjahres, aber später als in den ersten drei Monaten desselben nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB aF), sowie allg. für Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 HGB aF). Diese Rückstellungen durften nach dem oben genannten Grundsatz schon nach alter Rechtslage stl. nicht gebildet werden. Durch das BilMoG sind die genannten Wahlrechte abgeschafft worden, so dass nun auch handelsrechtl. insoweit ein Passivierungsverbot besteht.

Zur Möglichkeit der Beibehaltung von vor Inkrafttreten des BilMoG gebildeten Rückstellungen s. *Wehrheim/Rupp*, DStR 2010, 821.

Ein handelsrechtl. Passivierungswahlrecht findet sich in Art. 28 Abs. 1 EGHGB für Pensionsrückstellungen, wenn die Pension vor dem 1.1.1987 zugesagt wurde; Gle-

ches gilt bei späterer Erhöhung einer sog. Altzusage. Zulässigkeit und Umfang der Bildung von Pensionsrückstellungen in der StBil. richten sich nach § 6a. Die hM nahm wegen des Wortlauts der Vorschrift („Für Pensionsverpflichtungen darf eine Rückstellung ... gebildet werden ...“) ein eigenständiges stl. Passivierungswahlrecht an (Nachweise bei *Seeger* in *Schmidt*, 29. Aufl. 2010, 44. Aufl. 2025, § 6a Rz. 3). Es bestand jedoch uE bereits für VZ vor 1987 sowohl handels- als auch strechtl. eine Passivierungspflicht für Pensionsrückstellungen (für das Handelsbilanzrecht ebenso *Sieker*, BB 1987, 1851 [1852]).

Einstweilen frei.

662

ii) Passivierungsgebote

663

Schrifttum: *Christiansen*, Passivierung öffentlich-rechtlich normierter Verbindlichkeiten, DStR 2008, 735.

Handelsrecht: Handelsrechtlich statuiert § 249 Abs. 1 HGB ein Passivierungsgebot für Verbindlichkeitsrückstellungen, für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, für Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb der ersten drei Monate nachgeholt werden, für Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, sowie für Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtl. Verpflichtung erbracht werden (Kulanzrückstellungen). Gemäß § 250 Abs. 2 HGB sind darüber hinaus passive RAP, also Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, die Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen. Aber auch soweit ausdrückliche Regelungen fehlen, ist die Passivierung aller passivierungsfähigen Posten, für die weder ein Passivierungswahlrecht noch ein Passivierungsverbot besteht, geboten. Dies folgt aus dem gem. § 246 Abs. 1 HGB geltenden Vollständigkeitsprinzip. Danach besteht handelsrechtl. ein Passivierungsgebot insbes. auch für Verbindlichkeiten (*Gassner*, Freundesgabe Haas, 1996, 121; *Christiansen*, DStR 2008, 735).

Steuerrecht: Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips gelten die handelsrechtl. Passivierungsgebote auch für die StBil., soweit das StRecht in Abs. 2–5 keine besonderen Regelungen trifft (BFH v. 19.8.2020 – XI R 32/18, BStBl. II 2021, 279 Rz. 22; BFH v. 13.9.2023 – XI R 20/20, BStBl. II 2024, 252 Rz. 17; *Künkele/Zwirner*, DStR 2010, 2263 [2264]).

Ein stl. Passivierungsgebot besteht danach für folgende Posten:

- Verbindlichkeiten (vgl. Anm. 670 ff.);
- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (vgl. Anm. 680 ff.);
- Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb der ersten drei Monate nachgeholt werden (vgl. Anm. 721);
- Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (vgl. Anm. 721);
- passive RAP, sofern die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 vorliegen (*Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 245).

Einstweilen frei.

664

jj) Passivierungsverbote

665 (1) Überblick

Passivierungsverbote ergeben sich häufig ausdrücklich aus dem Gesetz; teilweise aber auch aus den GoB. Darüber hinaus führen auch handelsrechtl. Passivierungswahlrechte – die indes nach Inkrafttreten des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) kaum mehr bestehen – dazu, dass insoweit stl. ein Passivierungsverbot besteht (s. Anm. 661).

666 (2) Gesetzliche Passivierungsverbote

Gesetzlich normierte Passivierungsverbote bzw. -einschränkungen finden sich in folgenden stl. Regelungen:

- in Abs. 2a für Verpflichtungen, die nur aus künftigen Einnahmen und Gewinnen zu tilgen sind (vgl. Anm. 1900 ff.);
- in Abs. 3 für Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte (vgl. Anm. 1950 ff.);
- in Abs. 4 für Rückstellungen für Dienstjubiläumszuwendungen (vgl. Anm. 2000 ff.);
- in Abs. 4a für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (vgl. Anm. 2050 ff.);
- in Abs. 4b Satz 1 für Rückstellungen für AK bzw. HK (vgl. Anm. 2105 ff.);
- in Abs. 4b Satz 2 für Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Stoffe (vgl. Anm. 2120 ff.).

667 (3) Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften

Begriff des schwebenden Geschäfts: Siehe Anm. 541 ff.

Passivierungsverbot für Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften bei Bestehen der Ausgeglichenheitsvermutung: Nach den GoB werden Ansprüche und Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften grds. nicht bilanziert (vgl. Anm. 541 ff.). Es besteht demnach ein Passivierungsverbot für die Verpflichtung des Stpfl. aus dem schwebenden Geschäft.

BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 (594); BFH v. 9.1.2013 – I R 33/11, BStBl. II 2019, 150 Rz. 44; BFH v. 25.5.2016 – I R 17/15, BStBl. II 2016, 930 Rz. 13; BFH v. 15.3.2017 – I R 11/15, BStBl. II 2017, 1043 Rz. 26; BFH v. 13.7.2017 – IV R 34/14 Rz. 19, juris; BFH v. 29.9.2022 – IV R 20/19, BStBl. II 2023, 435 Rz. 66; BFH v. 5.6.2024 – IV R 22/22, BFH/NV 2024, 1085 Rz. 29; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1440 (7/2024); *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 144; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 312.

Die Verpflichtung ist zwar abstrakt, nicht aber konkret passivierungsfähig (zur Unterscheidung zwischen abstrakter und konkreter Passivierungsfähigkeit vgl. Anm. 500).

668 (4) Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten im weiteren Sinne

Begriff: Rechnungsabgrenzungsposten lassen sich unterteilen in transitorische Posten ieS, transitorische Posten iwS und antizipative Posten (*Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 2 ff. [7/2021]).

- ▶ *Passive transitorische Posten im engeren Sinne* sind Einnahmen, die der Stpfl. vor dem Bilanzstichtag erhält, aber Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen (zB Vereinnahmung von Miet- oder Pachtzahlungen, die das folgende Jahr betreffen).
- ▶ *Passive transitorische Posten im weiteren Sinne* sind vor dem Bilanzstichtag erhaltene Einnahmen, die nicht innerhalb einer bestimmten Zeit nach dem Bilanzstichtag erfolgswirksam werden.
- ▶ *Passive antizipative Posten* sind Aufwendungen, denen erst später Ausgaben folgen.

Bilanzierung: Passive antizipative Posten werden in der Bilanz als Verbindlichkeiten ausgewiesen (*Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 6 mwN [7/2021]). Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 sieht – in Übereinstimmung mit § 250 Abs. 2 HGB – nur den Ansatz passiver transitorischer Posten iES als RAP vor. Für passive transitorische Posten iWS besteht sowohl handelsrechtl. als auch stl. ein Passivierungsverbot.

Einstweilen frei.

669

b) Verbindlichkeiten

Schrifttum: *Rupp*, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, Frankfurt am Main/Bern/New York/Paris 1991; *Moxter*, Zum Passivierungszeitpunkt von Umweltschutzrückstellungen, in *Moxter/Müller/Windmüller/von Wysocki* (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 427; *Böcking*, Verbindlichkeitsbilanzierung, Wiesbaden 1994; *Clemm*, Zur Nichtpassivierung entstandener Verbindlichkeiten wegen nachträglicher wirtschaftlicher Verursachung (Realisation) oder: Wie dynamisch ist die Bilanz im Rechtsinne?, in *Ballwieser/Böcking/Drukarczyk/Schmidt* (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 167; *Moxter*, Die BFH-Rechtsprechung zu den Wahrscheinlichkeitsschwellen bei Schulden, BB 1998, 2464; *Wassermeyer*, Aktuelle Rechtsprechung des I. Senats des BFH, WPg 2002, 10; *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, Düsseldorf 2007; *Christiansen*, Passivierung öffentlich-rechtlich normierter Verbindlichkeiten, DStR 2008, 735 *Günkel*, Aktuelle Probleme aus dem Bilanzsteuerrecht, StbJb. 2009/10, 331; *Krüger*, Bilanzielle Berücksichtigung der Ausgabe von Dienstleistungsgutscheinen?, DStR 2011, 1095; *Braun*, Bilanzielle Behandlung von Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktrittsklausel, DStR 2012, 1360; *Farle*, Ertragsteuerliche Folgen der Liquidation einer Kapitalgesellschaft im Hinblick auf noch nicht erfüllte Verbindlichkeiten, BB 2012, 1507; *Bünning*, Passivierungsaufschub bei sog. Hybridanleihen und -darlehen, BB 2014, 2667; *Tranacher*, Auswirkungen der Löschung der Gläubiger-GmbH wegen Vermögenslosigkeit und der Löschung auf eine noch bestehende Darlehensforderung und auf den bilanziellen Ansatz beim Schuldner, DStR 2017, 1078; *von Wolfersdorff*, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen: Was ist nur aus dem ehrbaren Kaufmann geworden?!, FR 2020, 610.

aa) Begriff

670

Schrifttum: *Gassner*, Bilanzierung von Verbindlichkeiten nach bedingtem Verzicht oder nach Rangrücktritt, *Crezelius/Raupach/Schmidt/Arndt* (Hrsg.), Freundesgabe Haas, Herne/Berlin 1996, 121; *Matschke/Schellhorn*, Gibt es einen neuen Verbindlichkeitsbegriff?, in *Matschke/Schildbach* (Hrsg.), Unternehmensberatung und Wirtschaftsprüfung, FS Günter Sieben, Stuttgart 1998, 447; *Kobor*, Bilanzberichtigung bei zu Unrecht passivierten privaten Verbindlichkeiten – Verfahren und Gewinnauswirkung, FR 2001, 281; *Moxter*, Neue Ansatzkriterien für Verbindlichkeitsrückstellungen (Teil I), DStR 2004, 657; *Christiansen*, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: Begriff und Abgrenzung sog. Obliegenheiten im BFH-

Urteil I R 6/96, DStR 2007, 407; Häuselmann, Bilanzielle und steuerliche Erfassung von Hybridanleihen, BB 2007, 931; Helios/Kröger, Aktuelle steuerliche Rechtsfragen von Rangrücktrittsvereinbarungen, DStR 2015, 2478; Kahlert, Steuerbilanzielle Behandlung des Rangrücktritts nach dem Konzept des IX. Senats des BGH, DStR 2015, 734; Baumeister/Knobloch, Streitfragen zur käuferseitigen Aktivierbarkeit beim Versendungskauf, WPg 2016, 556; Hageböke, Rückstellungen für Betreiberpflichten nach §§ 11 ff., 49 EnWG (Teil II), FR 2017, 412; Wacker, Zu den steuerbilanziellen Folgen eines Rangrücktritts nach der jüngeren Rechtsprechung des I. BFH-Senats, DB 2017, 26.

Der Begriff der Verbindlichkeit stimmt handels- und steuerbilanzrechtl. überein.

BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769 Rz. 8; BFH v. 8.11.2018 – IV R 36/16, BFH/NV 2019, 551 Rz. 31; BFH v. 19.8.2020 – XI R 32/18, BFH/NV 221, 228 Rz. 22; Häuselmann, BB 2007, 931 (933); Bünning, BB 2014, 2667.

Eine Verbindlichkeit ist eine dem Grund und der Höhe nach feststehende Leistungsverpflichtung gegenüber einem Dritten (Außenverpflichtung), die für den Stpfl. eine wirtschaftliche Belastung darstellt.

BFH v. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736 (737); BFH v. 5.6.2002 – I R 23/01, BFH/NV 2002, 1434 (1435); BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126 (127); BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (483); BFH v. 25.10.2006 – I R 6/05, BStBl. II 2007, 384 (385); BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705 (707); BFH v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2011, 812; BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332 Rz. 11; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769 Rz. 8; BFH v. 19.8.2020 – XI R 32/18, BStBl. II 2021, 279 Rz. 24; BFH v. 29.9.2022 – IV R 20/19, BStBl. II 2023, 435 Rz. 31; BFH v. 13.9.2023 – XI R 20/20, BStBl. II 2024, 252 Rz. 19; Gassner, Freundesgabe Haas, 1996, 121; Matschke/Schellhorn, FS Sieben, 1998, 447 (448 f.); Häuselmann, BB 2007, 931 (933); Christiansen, DStR 2008, 735; Krüger, DStR 2011, 1095 (1096); Farle, BB 2012, 1507 (1509); Bünning, BB 2014, 2667; Helios/Kröger, DStR 2015, 2478 (2481); Baumeister/Knobloch, WPg 2016, 556 (557); Hageböke, FR 2017, 412; Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht, § 246 HGB Rz. 82 (9/2023); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 1411 (7/2024); Reddig in Kirchhoff/Seer, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 140.

Verpflichtungen des Stpfl. gegen sich selbst (Innenverpflichtungen) sind hingegen keine Verbindlichkeiten im bilanzrechtl. Sinn (Rupp, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 60). Dies gilt insbes. für Obliegenheiten (Christiansen, DStR 2007, 407 [408 f.]).

670a **bb) Betriebliche Veranlassung**

Eine Verbindlichkeit darf nur ausgewiesen werden, wenn sie betrieblich veranlasst ist.

Kobor, FR 2001, 281 (283); Reddig in Kirchhoff/Seer, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 141; Weber-Grellet in Schmidt, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 311.

Ist die einer Verbindlichkeit zugrunde liegende Aufwendung hingegen privat veranlasst, darf sie den Gewinn nicht mindern.

670b **cc) Rechtsnatur**

Die Verbindlichkeit kann sich aus privatrechtl. Vereinbarungen oder aus dem öffentlichen Recht ergeben.

BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369; Christiansen, DStR 2007, 407 (408); D. Schubert, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bi-

lanz, 2007, 75; Christiansen, DStR 2008, 735; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 1410 (7/2024).

Beispiele:

Privatrechtliche Verpflichtungen ergeben sich aus Schuldverhältnissen iSd. § 241 BGB. Öffentlich-rechtliche Verpflichtungen sind zB Steuern, Gebühren und Beiträge, die der Stpfl. zu leisten hat.

Auch faktische Leistungsverpflichtungen, denen sich der Stpfl. Aus sittlichen, tatsächlichen oder wirtschaftlichen Gründen nicht entziehen kann oder will (zB Garantieleistungen, die der Stpfl. aus Kulanzgründen erbringt, oder die freiwillige Leistung eines Kundenbonus), können Verbindlichkeiten darstellen.

Moxter, FS Forster, 1992, 427 (429); Moxter, DStR 2004, 1057; Hageböke, FR 2017, 412; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 1413 (7/2024); von Wolfersdorff, FR 2020, 610 (612); aA D. Schubert, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 76.

dd) Art der Verpflichtung

670c

Bei der Außenverpflichtung kann es sich um eine Zahlungsverpflichtung oder eine sonstige Leistungsverpflichtung handeln.

BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126 (127); Christiansen, DStR 2007, 127; Christiansen, DStR 2009, 2213; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 1410 (7/2024).

Siehe zB zur Verpflichtung eines Kraftfahrzeughändlers zum Rückkauf der an Leasinggesellschaften oder Autovermietungen verkauften Fahrzeuge nach Ablauf der Leasingzeit bzw. nach einer Mindestvertragslaufzeit Anm. 1856.

ee) Fälligkeit

670d

Auf die Fälligkeit der Verpflichtung kommt es nicht an.

BFH v. 29.9.2022 – IV R 20/19, BStBl. II 2023, 435 Rz. 31; BFH v. 13.9.2023 – XI R 20/20, BStBl. II 2024, 252 Rz. 20; Tranacher, DStR 2017, 1078 (1082); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 1417 (7/2024); von Wolfersdorff, FR 2020, 610 (612); Reddig in Kirchhof/Seer, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 142; Weber-Grellet in Schmidt, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 311.

ff) Leistungsfähigkeit und Leistungswilligkeit

670e

Leistungsfähigkeit und Leistungswilligkeit des Stpfl. sind für das Bestehen einer Verbindlichkeit unerheblich.

BFH v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747 (748); BFH v. 26.2.1993 – VIII B 87/92, BFH/NV 1993, 364 (365); BFH v. 6.11.2007 – I B 50/07, BFH/NV 2008, 616 (617); Weber-Grellet in Schmidt, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 311; ebenso wohl Kahlert, DStR 2015, 734 (736); glA für Leistungsfähigkeit Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht, § 246 HGB Rz. 84 (9/2023); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 1417 (7/2024); aA Reddig in Kirchhof/Seer, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 142 (Stpfl. muss jedenfalls erfüllungsbereit sein).

Insbesondere hindert die Vermögenslosigkeit des Schuldners nicht die Passivierung einer Verbindlichkeit.

BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769 Rz. 9; BFH v. 10.8.2016 – I R 25/15, BStBl. II 2017, 670 Rz. 15; BFH v. 19.8.2020 – XI R 32/18, BFH/NV 2021, 228 Rz. 25; Briese, DStR 2017, 799 (803); Wacker, DB 2017, 26 (27); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 1417 (7/2024); Weber-Grellet in Schmidt, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 311.

671 **gg) Passivierungspflicht**

Schrifttum: *Ehmcke*, Bilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz, DStZ 1995, 691; *Christiansen*, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: Dem Grunde nach bestehende Verbindlichkeiten – (Nicht-)Anwendung des BFH-Urteils I R 45/97, DStR 2007, 127; *Christiansen*, Realisationsprinzip beim Ausweis von Verbindlichkeiten – eine unendliche Geschichte, DStR 2009, 2213; *Weber-Grellet*, BB-Rechtsprechungsreport zu 2014 veröffentlichten bilanzsteuerrechtlichen BFH-Urteilen, BB 2015, 43.

Eine gegenüber Dritten bestehende, nach Grund und Höhe sichere Verbindlichkeit ist zwingend zu passivieren.

BFH v. 25.10.2006 – I R 6/05, BStBl. II 2007, 384 (385); BFH v. 25.5.2016 – I R 17/15, BStBl. II 2016, 930 Rz. 13; BFH v. 19.8.2020 – XI R 32/18, BStBl. II 2021, 279 Rz. 22; BFH v. 13.9.2023 – XI R 20/20, BStBl. II 2024, 252 Rz. 18; *Ehmcke*, DStZ 1995, 691 (693); *Christiansen*, DStR 2007, 127 (128); *Christiansen*, DStR 2008, 735; *Christiansen*, DStR 2009, 2213 (2214); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1411 (7/2024); *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 140; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 310.

Weitergehende allgemeine Passivierungserfordernisse, wie etwa die wirtschaftliche Verursachung der Verbindlichkeit vor dem Bilanzstichtag, bestehen nicht.

Christiansen, DStR 2007, 127 (128); *Christiansen*, DStR 2008, 735 (737); *Christiansen*, DStR 2009, 2213 (2214); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1411 (7/2024); aA *Kobor*, FR 2001, 281 (283); *Tranacher*, DStR 2017, 1078 (1081); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 311.

Auch auf den Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme kommt grds. es nicht an.

Tranacher, DStR 2017, 1078 (1082); aA *Bünning*, BB 2014, 2667. Zu der Ausnahme bei mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit der Nichtinanspruchnahme vgl. Anm. 672.

hh) Einzelfälle der Passivierung

671a **(1) Auflösend/aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten**

Schrifttum: *Mathiak*, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1987, 51; *L. Schmidt*, Anmerkung zu BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86, DStR 1990, 485; *Kurth/Delhaes*, Die Entsperrung kapitalersetzender Darlehen, DB 2000, 2577; *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, Düsseldorf 2007; *Frystatzki*, Die steuerbilanzielle Behandlung von Rangrücktrittsvereinbarungen nach BGHZ 204, 231, DStR 2016, 2479; *W. Müller*, Bilanzierung des qualifizierten Rangrücktritts, BB 2016, 491; *Schulze-Osterloh*, Rangrücktritt in der Handelsbilanz zwischen BGH und BFH, BB 2017, 427.

Auflösend bedingte Verbindlichkeiten sind zu passivieren, bis die Bedingung eingetreten ist.

D. Schubert, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 78; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 246 HGB Rz. 88 (9/2023); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1425 (7/2024); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 314; *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 149; aA *L. Schmidt*, DStR 1990, 485 (nur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung); *Schubert* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 247 HGB Rz. 190 (Passivierung als Verbindlichkeit nur, wenn Bedingungseintritt unwahrscheinlich).

Dies gilt auch, wenn der Eintritt der Bedingung wahrscheinlich ist.

AA *Mathiak*, StW 1987, 51 (52); für die Passivierung einer Verbindlichkeitsrückstellung in diesem Fall *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1425 (7/2024); *Schubert* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 247 HGB Rz. 190.

Allenfalls wenn mit dem Eintritt der Bedingung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gerechnet werden kann, kann eine Passivierung mangels wirtschaftlicher Belastung des Stpfl. unzulässig sein (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1425 [7/2024]). Eine Passivierung kommt außerdem dann nicht in Betracht, wenn der Gläubiger den Eintritt der Bedingung nicht einseitig herbeiführen kann.

BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244 (246); BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 (118); BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139 (142).

Im letztgenannten Fall kann aber die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung geboten sein (BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139 [142]).

Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten (zB Bürgschaftsverpflichtungen, Rückzahlungsverpflichtungen bei Zuschüssen) dürfen erst bei Eintritt der Bedingung passiviert werden.

BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 (118); BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139 (141 f.); BFH v. 23.3.2011 – X R 42/08, BStBl. II 2012, 188 Rz. 22; FG Bremen v. 10.11.20126 – 1 K 42/16 (5), juris Rz. 33, rkr.; *Loose*, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, 1993, 138 f.; *Kurth/Delhaes*, DB 2000, 2577 (2581); *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 76 f.; *Frystatzki*, DStR 2016, 2479 (2485); *W. Müller*, BB 2016, 491 (493); *Schulze-Osterloh*, BB 2017, 427 (428); *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 246 HGB Rz. 87 (9/2023); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1423 (7/2024); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 314.

Anders ist nur zu entscheiden, wenn der Eintritt der Bedingung sicher ist (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1423 [7/2024]). Ist der Eintritt der Bedingung zumindest wahrscheinlich, ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden, sofern die fragliche Verbindlichkeit bereits wirtschaftlich verursacht ist.

GIA *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 77; *Frystatzki*, DStR 2016, 2479 (2485); *W. Müller*, BB 2016, 491 (493); *Schulze-Osterloh*, BB 2017, 427 (428); *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 246 HGB Rz. 87 (9/2023); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1424 (4/2024); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 314.

(2) Auflösend/aufschiebend bedingter Erlass

671b

Schrifttum: *Schwedhelm*, Forderungsverzicht mit Besserungsabrede, DStR 1991, 73; *Döllner*, Bilanzrechtliche Fragen des kapitalersetzenden Darlehens und der kapitalersetzenden Miete, in *Moxter/Müller/Windmüller/von Wysocki* (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 199; *Sender*, Bilanzielle und körperschaftsteuerliche Behandlung der Verbindlichkeit mit Rangrücktrittsvereinbarung und des Forderungsverzichts gegen Besserungsklausel, GmbHR 1992, 157.

Auflösend bedingter Erlass: Verbindlichkeiten, deren Erlass unter einer auflösenden Bedingung steht, dürfen bis zum Eintritt der Bedingung nicht passiviert werden.

BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581 (583 f.); BFH v. 31.8.2011 – IV B 72/10, BFH/NV 2012, 21 (22); *Schwedhelm*, DStR 1991, 73; *Sender*, GmbHR 1992, 157 (158); *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 246 HGB Rz. 89 (9/2023); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1426, 2703 (7/2024); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 314.

Ein auflösend bedingter Erlass kann in einer Besserungsvereinbarung liegen (vgl. *Döllerer*, FS Forster, 1992, 199 [203]; s. Anm. 671d). Nicht jede Besserungsvereinbarung hat jedoch einen auflösend bedingten Erlass zum Inhalt.

Aufschiebend bedingter Erlass: Verbindlichkeiten, deren Erlass unter einer aufschiebenden Bedingung steht, sind zu passivieren (*Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 314).

671c (3) Befristete Verbindlichkeiten

Schrifttum: *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, Düsseldorf 2007.

Befristete Verbindlichkeiten, die bereits entstanden sind und zu einem bestimmten Termin wegfallen, sind bis zu diesem Termin als Verbindlichkeit zu passivieren (*D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 78; *Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 246 HGB Rz. 90 [9/2023]). Das gilt auch für aufschiebend befristete Verbindlichkeiten vor Eintritt des Anfangstermins (*D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 79).

671d (4) Besserungsvereinbarung, Besserungsabrede, Besserungsschein

Schrifttum: *Groh*, Eigenkapitalersatz in der Bilanz, BB 1993, 1882; *Herlinghaus*, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, Köln 1994; *Schulze-Osterloh*, Rangrücktritt, Besserungsschein, eigenkapitalersetzende Darlehen – Voraussetzungen, Rechtsfolgen, Bilanzierung, WPg 1996, 97; *U. Prinz*, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, 661; *Heerma*, Passivierung bei Rangrücktritt: widersprüchliche Anforderungen an Überschuldungsbilanz und Steuerbilanz?, BB 2005, 537; *Taraschka*, Zur bilanzsteuerlichen Behandlung des Rangrücktritts, DStR 2006, 109; *Gahlen*, Bilanzierung von Forderungsverzichten gegen Besserungsschein und von Verlustbeteiligungen aus Mezzanine-Kapital nach HGB und IFRS, BB 2009, 2079; *Knebel/Schmidt*, Gestaltungen zur Eigenkapital-Optimierung vor dem Hintergrund der Finanzkrise, BB 2009, 430; *Becker/Pape/Wobbe*, Forderungsverzicht mit Besserungsschein – ein vermehrt genutztes Instrument zur Überwindung der Krise, DStR 2010, 506; *Rödding/Scholz*, „Lösch’ mich“ – vom Umgang mit leeren Schuldnergesellschaften, DStR 2013, 993; *Briese*, Forderungsverzicht gegen Besserungsschein sowie qualifizierter Rangrücktritt in Handels- und Steuerbilanz, DStR 2017, 799.

Ob eine gegenüber dem Stpfl. bestehende Forderung bei Abschluss einer Besserungsvereinbarung weiterhin zu passivieren ist, ist umstritten.

Dafür *Böcking*, Verbindlichkeitsbilanzierung, 1994, 87; *Herlinghaus*, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, 1994, 155; *Heerma*, BB 2005, 537 (542); dagegen *Groh*, BB 1993, 1882 (1885); *U. Prinz*, DStR 2000, 661 (669); *Gahlen*, BB 2009, 2079; *Knebel/Schmidt*, BB 2009, 430 (431); für die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung *Gassner*, Freundesgabe Haas, 1996, 121 (124f.); *Schulze-Osterloh*, WPg 1996, 97 (103f.).

Liegt in der zugrunde liegenden Abrede ein unbedingter oder auflösend bedingter Erlass der Forderung (so für den Regelfall offenbar *Taraschka*, DStR 2006, 109; *Becker/Pape/Wobbe*, DStR 2010, 506 [507]; *Braun*, DStR 2012, 1360 [1361]; *Rödding/Scholz*, DStR 2013, 993 [995]; vgl. auch den Fall des BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588) oder ergibt die Auslegung der Abrede, dass die Forderung nur

aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu tilgen sein soll, so kommt eine Passivierung nicht mehr in Betracht (s. Anm. 671b); in den übrigen Fällen ist die Verpflichtung weiterhin auszuweisen (ebenso *Briese*, DStR 2017, 799).

Tritt der Besserungsfall ein, ist die Verbindlichkeit wieder einzubuchen.

Becker/Pape/Wobbe, DStR 2010, 506 (508); vgl. auch *Braun*, DStR 2012, 1360 (1361); *Briese*, DStR 2017, 799 (801).

(5) Eigenkapitalersetzende Darlehen

671e

Schrifttum: *Weng*, Neuerungen bei Gesellschafterdarlehen, StuB 2012, 233; *Rödding/Scholz*, „Lösch’ mich“ – vom Umgang mit leeren Schuldnergesellschaften, DStR 2013, 993.

Die Hingabe solcher Leistungen, die nach früherer Rechtslage gesellschaftsrechtl. als eigenkapitalersetzend zu werten waren, führt handelsrechtl. zu Fremdkapital und damit zu Verbindlichkeiten. Durch das MoMiG (v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026) ist insoweit keine Änderung eingetreten (*Weng*, StuB 2012, 233 [235]).

Aufgrund der Geltung des Maßgeblichkeitsprinzips gilt dies auch stl.

Die Passivierung eines solchen Darlehens entfällt ausnahmsweise nur, wenn die Rückzahlung der vom Gesellschafter empfangenen Leistung nach den getroffenen Vereinbarungen nur unter denselben Umständen wie die Rückzahlung einer Einlage verlangt werden kann.

BFH v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436 (437); *Rödding/Scholz*, DStR 2013, 993 (995).

(6) Emissionsberechtigungen

671f

Schrifttum: *Klein/Völker-Lehmkuhl*, Die Bilanzierung von Emissionsrechten nach den deutschen Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung, DB 2004, 332; *Herzig/Jensen-Nissen/Koch*, Bilanzierung von Emissionsberechtigungen gem. Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG) nach Handels- und Steuerbilanzrecht, FR 2006, 109.

Mit dem TEHG (Gesetz über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen – Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz v. 8.7.2004, BGBl. I 2004, 1578) wurden die Voraussetzungen für ein Emissionshandelssystem geschaffen. Betreiber von unter das Gesetz fallenden Anlagen brauchen für deren CO₂-Emissionen Berechtigungen, die in bestimmten Grenzen kostenlos zugeteilt werden und handelbar sind.

Verfügt der Stpfl. zum Bilanzstichtag über genügend Emissionsberechtigungen entsprechend dem TEHG für die von ihm emittierten Treibhausgase, so hat er für die Abgabepflicht für die im abgelaufenen Wj. verursachten Emissionen eine Verbindlichkeit auszuweisen.

BMF v. 6.12.2005 – IV B 2 - S 2134a – 42/05, BStBl. I 2005, 1047 Rz. 15; aA (Passivierung einer Rückstellung) *Klein/Völker-Lehmkuhl*, DB 2005, 332 (336); *Herzig/Jensen-Nissen/Koch*, FR 2006, 109 (119f.); aA *Justenhoven/Usinger* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 248 HGB Rz. 59 (stets Ausweis einer Verbindlichkeitsrückstellung).

Verfügt der Stpfl. nicht über genügend Emissionsberechtigungen, hat er eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren.

671g (7) Erhaltene Anzahlungen

Schrifttum: *Kütting/Bauer/Hess/Reuter*, Erhaltene Anzahlungen und Fertigungsaufträge sowie ihre bilanzielle und bilanzanalytische Einordnung, DStR 2008, Beihefter zu Heft 47, 81; *Köhler*, Buchung und Bilanzierung von Anzahlungen, StBp. 2016, 14.

Erhaltene Anzahlungen sind Geldzahlungen, die im Rahmen eines im Übrigen noch schwebenden Geschäfts auf eine vom Stpfl. noch zu erbringende Sachleistungsverpflichtung erbracht werden.

BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 (559); BFH v. 13.2.2008 – III B 29-31/07, BFH/NV 2008, 947; BFH v. 17.3.2010 – X R 28/08, BFH/NV 2010, 2033 (2034); FG Düss. v. 14.7.2020 – 10 K 2970/15 F, EFG 2020, 1395, Az. BFH IV R 22/20 Rz. 158; *Köhler*, StBp. 2016, 14.

Es handelt sich dabei um Abschlagszahlungen oder Vorausleistungen.

Kütting/Bauer/Hess/Reuter, DStR 2008, Beihefter zu Heft 47, 81 (84); *Krüger*, DStR 2011, 1095 (1096); *Köhler*, StBp. 2016, 14.

Erhaltene Anzahlungen erfüllen im Wesentlichen dieselbe Aufgabe wie passive RAP (zur Abgrenzung vgl. *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 25 [7/2021]). Sie sind als Verbindlichkeiten auszuweisen.

BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244 (246); BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25 (26 f.); *Kütting/Bauer/Hess/Reuter*, Beihefter zu DStR 47/2008, 81 (82).

671h (8) Erschließungsbeiträge

Erschließungsbeiträge können öffentlich-rechtl. Verbindlichkeiten sein (BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369).

671i (9) Finanzplankredite

Schrifttum: *Beine*, Eigenkapitalersetzende Gesellschafterleistungen, Düsseldorf 1994; *Fleischer*, Finanzplankredite und Eigenkapitalersatz im Gesellschaftsrecht, Köln/Berlin/Bonn/München 1995; *Buciek*, Das kapitalersetzende Darlehen im Steuerrecht, Stbg 2000, 109; *Sieger/Aleth*, Finanzplankredite: Stand der Rechtsprechung und offene Fragen, GmbHR 2000, 462.

Als Finanzplankredite werden Kredite bezeichnet, die von vornherein in die Finanzplanung der Gesellschaft in der Weise einbezogen sind, dass die zur Aufnahme der Geschäfte erforderliche Kapitalausstattung durch eine Kombination von Eigen- und Fremdkapital erreicht werden soll. Sie haben materiell Eigenkapitalcharakter (BFH v. 7.4.2005 – IV R 24/03, BStBl. II 2005, 598 [601]; *Sieger/Aleth*, GmbHR 2000, 462 [463, 469]), stellen stl. aber grds. – der handelsbilanzrechtl. Qualifikation folgend – Fremdkapital dar.

GLA *Sieger/Aleth*, GmbHR 2000, 462 (469); aA für das Handelsbilanzrecht *Fleischer*, Finanzplankredite und Eigenkapitalersatz im Gesellschaftsrecht, 1995, 317; vgl. zur Problematik auch *Beine*, Eigenkapitalersetzende Gesellschafterleistungen, 1994, 315 ff.; *Buciek*, Stbg 2000, 109 (111 f.).

(10) Franchisenehmer-Werbebeiträge

671j

Schrifttum: *Marx/Löffler*, Die bilanzielle Abbildung besonderer Entgelte beim Franchising, DB 2013, 1337.

Werbebeiträge, die Franchisenehmer in einen gemeinsamen Werbeetat einzahlen und die zum Bilanzstichtag noch nicht verbraucht sind, sondern der Finanzierung der dem Franchisegeber obliegenden überregionalen Werbung dienen sollen, sind beim Franchisegeber durch Ausweis einer sonstigen Verbindlichkeit erfolgsneutral zu behandeln (BFH v. 22.8.2007 – X R 59/04, BStBl. II 2008, 284; zust. *Marx/Löffler*, DB 2012, 1337 [1342]).

(11) Gutscheine

671k

Schrifttum: *Hennrichs*, Rückstellungen in der Steuerbilanz, StbJb. 2015/16, 255; *Bünning/Park*, Steuerbilanzielle Behandlung von Kryptowährungen, BB 2018, 1835; *Feldgen*, Die Bildung einer Rückstellung für Bonuspunkte bzw. Gutscheine aus einem personalisierten Kundenbindungsprogramm, StuB 2019, 742; *Koss*, Gutscheine und ihre rechtliche Beurteilung, DB 2019, 2593; *Diffring/Saft*, Die Bilanzierung von Gutscheinsystemen, Ubg 2020, 146; *Schwemmer*, Gutscheine als neue Krisenwährung? – Bilanzielle Behandlung der Ausgabe von Gutscheinen und Auswirkungen auf die Insolvenzenreife, DStR 2020, 1585; *Sixt*, Die handelsbilanzielle und ertragsteuerliche Behandlung von Token beim Emittenten, DStR 2020, 1871; *Hommel/Schall*, Rückstellungen für Kundenbindungsprogramme – Änderung der Rechtsprechung?, BB 2023, 1323.

Handel und Dienstleistungsunternehmen arbeiten mehr und mehr mit der Ausgabe von Gutscheinen, die als Warengutscheine oder Sachgutscheine ausgegeben oder als Geschenkgutscheine verkauft (von *Koss*, DB 2019, 2593, als „Leistungsgutscheine“ bezeichnet) und später bei Kauf von Produkten oder Inanspruchnahme von Dienstleistungen eingelöst werden können. Zu diesen Leistungsgutscheinen gehören auch Treuepunkte oder Bonuspunkte, die gesammelt und später in eine Leistung umgetauscht werden können (*Koss*, DB 2019, 2593). In digitaler Form finden sich Gutscheine als *Utility Token* (*Sixt*, DStR 2020, 1871 [1872]; *Diffring/Saft*, Ubg 2020, 146 [147]).

Mit der Ausgabe solcher Gutscheine ist jedenfalls dann eine Verbindlichkeit zu passivieren, wenn der Gutscheininhaber sich den Wert des Gutscheins in bar auszahlen lassen kann (*Diffring/Saft*, Ubg 2020, 146 [150]; *Schwemmer*, DStR 2020, 1585 [1587]). Nach zutreffender hM gilt dies aber auch, wenn der Gutschein gegen Waren oder Dienstleistungen eingelöst werden muss, da der Stpfl. sich in diesem Fall verpflichtet, bei Vorlage des Gutscheins seine eigene Forderung um den Wert des Gutscheins zu reduzieren.

Hennrichs, StbJb. 2015/16, 255 (271 f.); *Koss*, DB 2019, 2593 (2596); *Diffring/Saft*, Ubg 2020, 146 (155 f.); *Schwemmer*, DStR 2020, 1585 (1587 f.). Für eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten hingegen BFH v. 29.9.2022 – IV R 20/19, BStBl. II 2023, 435; krit. dazu *Hommel/Schall*, BB 2023, 1323. Zur von der FinVerw. vertretenen abweichenden Auffassung vgl. *Diffring/Saft*, Ubg 2020, 146 (150); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1931 (7/2024). Zur Passivierung einer Verbindlichkeit bei Ausgabe von *Utility Tokens* vgl. *Bünning/Park*, BB 2018, 1835 (1837); *Sixt*, DStR 2020, 1871 (1875 f.).

Darin liegt eine Rabattgewährung im Hinblick auf die in der Vergangenheit getätigten Umsätze, nicht eine Preisminderung betr. die Leistung, anlässlich derer der

Gutschein eingelöst wird. Das zeigt sich zB daran, dass im Falle einer Rückabwicklung dieses Geschäfts der volle Preis und nicht der Preis abzgl. des Betrags des eingelösten Gutscheins zurückzuerstatten ist (*Feldgen*, StuB 2019, 742 [744]).

Anders ist es hingegen, wenn der Stpfl. sich lediglich verpflichtet, auf eine künftige Leistung einen Rabatt zu gewähren.

BFH v. 19.9.2012 – IV R 45/09, BStBl. II 2012, 123 (Friseurutschein); *Diffring/Saft*, Ubg 2020, 146 (155 f.); *Schwemmer*, DStR 2020, 1585 (1588); *Hommel/Schall*, BB 2023, 1323 (1325).

In diesem Fall kann der Stpfl. noch selbst entscheiden, ob er die – dann rabattierte – Sach- oder Dienstleistung erbringen will. Der Inhaber des Rabattgutscheins kann dies nicht einseitig herbeiführen. Dementsprechend besteht keine bereits auszuweisende Verpflichtung des Stpfl. (*Diffring/Saft*, Ubg 2020, 146 [157 f.]; *Schwemmer*, DStR 2020, 1585 [1587]).

671l (12) Hybridanleihen, Hybriddarlehen, Perpetuals

Schrifttum: *Häuselmann*, Bilanzielle und steuerliche Erfassung von Hybridanleihen, BB 2007, 931; *Bünning*, Passivierungsaufschub bei sog. Hybridanleihen und -darlehen, BB 2014, 2667.

Hybridanleihen, auch als Hybriddarlehen oder Perpetuals bezeichnet, sind Anleihen, die formell ohne eine bestimmte Laufzeit begeben werden (*Häuselmann*, BB 2007, 931). Sie stellen sowohl handels- als auch steuerbilanziell Verbindlichkeiten dar (*Häuselmann*, BB 2007, 931 [936]; *Bünning*, BB 2014, 2667 [2670 f.]; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 246 HGB Rz. 87.1 [9/2023]).

671m (13) Rangrücktritt

Schrifttum: *Döllerer*, Bilanzrechtliche Fragen des kapitalersetzenden Darlehens und der kapitalersetzenden Miete, in *Moxter/Müller/Windmöller/von Wysocki* (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 199; *Janka/Löwenstein*, Zur steuerlichen Behandlung des rechtsgeschäftlichen Rangrücktritts, DB 1992, 1648; *Sender*, Bilanzielle und körperschaftsteuerliche Behandlung der Verbindlichkeit mit Rangrücktrittsvereinbarung und des Forderungsverzichts gegen Besserungsklausel, GmbHR 1992, 157; *Thiel*, Im Grenzbereich zwischen Eigen- und Fremdkapital – Ein Streifzug durch die ertragsteuerlichen Probleme der Gesellschafter-Fremdfinanzierung, GmbHR 1992, 20; *Groh*, Eigenkapitalersatz in der Bilanz, BB 1993, 1882; *Häuselmann*, Rangrücktritt versus Forderungsverzicht mit Besserungsabrede, BB 1993, 1552; *Herlinghaus*, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, Köln 1994; *Schulze-Osterloh*, Rangrücktritt, Besserungsschein, eigenkapitalersetzende Darlehen – Voraussetzungen, Rechtsfolgen, Bilanzierung, WPg 1996, 97; *U. Prinz*, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, 661; *Kaiser*, Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt und deren Behandlung nach dem neuen § 5 Abs. 2a EStG, GmbHR 2001, 103; *Beissenhirtz*, Praktische Probleme des Dauerbrenners „Rangrücktritt“, StB 2003, 443; *Heerma*, Passivierung bei Rangrücktritt: widersprüchliche Anforderungen an Überschuldungsbilanz und Steuerbilanz?, BB 2005, 537; *Schildknecht*, Passivierungsverbote nach Rangrücktrittsvereinbarungen, DStR 2005, 181; *Berndt*, Bilanzielle Behandlung von Rangrücktrittsvereinbarungen, BB 2006, 2744; *Janssen*, Bilanzierung einer mit Rangrücktritt versehenen Verbindlichkeit in der Handels- und in der Steuerbilanz, BB 2006, 1895; *Lang*, Gelöste und ungelöste Probleme des Rangrücktritts, DStZ 2006, 789; *Taraschka*, Zur bilanzsteuerlichen Behandlung des Rangrücktritts, DStR 2006, 109; *Kammeter/Geisselmeier*, Der Rangrücktritt – Bestandsaufnahme und Auswirkun-

gen des MoMiG im Handelsbilanz- und Steuerrecht, NZI 2007, 214; *Kahlert/Gehrke*, Steuerneutralität des Rangrücktritts eines GmbH-Gesellschafters nach § 19 Abs. 2 Satz 3 InsO n.F., ZIP 2008, 2392; *Funk*, Der Rangrücktritt bei Gesellschafterdarlehen nach MoMiG im Steuerrecht, BB 2009, 867; *Rund*, Zivile Grundlagen bedeutsamer Steuerrechtsfälle bei Kapitalgesellschaft und GmbH & Co. KG, GmbHR 2009, 1149; *Kahlert/Gehrke*, Der Rangrücktritt nach MoMiG im GmbH-Recht: Insolvenzen- und steuerrechtliche Aspekte, DStR 2010, 227; *Rödding/Scholz*, „Lösch’ mich“ – vom Umgang mit leeren Schuldnergesellschaften, DStR 2013, 993; *Kahlert*, Steuerbilanzielle Behandlung des Rangrücktritts nach dem Konzept des IX. Senats des BGH, DStR 2015, 734; *Blumenberg/Neumann*, Sanierungssteuerrecht – aktuelle Herausforderungen für die Beratungspraxis (Teil I), Ubg 2016, 181; *Frystatzki*, Die steuerbilanzielle Behandlung von Rangrücktrittsvereinbarungen nach BGHZ 204, 231, DStR 2016, 2479; *Kahlert*, Bilanzierung des qualifizierten Rangrücktritts, BB 2016, 878; *Kahlert*, Aktuelle Rechtsfragen zu Rangrücktrittsvereinbarungen, DStR 2016, 209; *W. Müller*, Bilanzierung des qualifizierten Rangrücktritts, BB 2016, 491; *Briese*, Forderungsverzicht gegen Besserungsschein sowie qualifizierter Rangrücktritt in Handels- und Steuerbilanz, DStR 2017, 799; *Schulze-Osterloh*, Rangrücktritt in der Handelsbilanz zwischen BGH und BFH, BB 2017, 427; *Wacker*, Zu den steuerbilanziellen Folgen eines Rangrücktritts nach der jüngeren Rechtsprechung des I. BFH-Senats, DB 2017, 26; *Schmidt*, Passivierung bei Rangrücktritt und Vermögenslosigkeit, DB 2021, 146.

Ein Rangrücktritt stellt keinen auflösend bedingten Erlass der gegen den Stpfl. bestehenden Forderung dar (*Schulze-Osterloh*, WPg 1996, 97 [98]; *Berndt*, BB 2006, 2744 [2745]). Durch den Rangrücktritt wird die Forderung auch nicht in eine aufschiebend bedingte umgewandelt.

Kahlert, BB 2016, 878 (879); *Schulze-Osterloh*, BB 2017, 427 (428); aA für den qualifizierten Rangrücktritt *W. Müller*, BB 2016, 491 (493).

Forderungen, die mit einer Rangrücktrittserklärung verbunden sind, sind daher anders als auflösend bedingt erlassene Forderungen (s. Anm. 671b) oder aufschiebend bedingte Forderungen (s. Anm. 671a) im handelsrechtl. Jahresabschluss weiterhin als Verbindlichkeiten auszuweisen.

BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769 Rz. 9; BFH v. 10.8.2016 – I R 25/15, BStBl. II 2017, 670 Rz. 15; BFH v. 19.8.2020 – XI R 32/18, BStBl. II 2021, 279 Rz. 28; *Dölterer*, FS Forster, 1992, 199 (204); *Böcking*, Verbindlichkeitsbilanzierung, 1994, 87; *Schulze-Osterloh*, WPg 1996, 97 (101); *Heerma*, BB 2005, 537 (543); *Janssen*, BB 2006, 1895; *Lang*, DStZ 2006, 789 (790); *Kammeter/Geisselmeier*, NZI 2007, 214 (215); *Braun*, DStR 2012, 1360; *Rödding/Scholz*, DStR 2013, 993 (994); *Kahlert*, DStR 2015, 734 (736); *Blumenberg/Neumann*, Ubg 2016, 181 (185 f.); *Frystatzki*, DStR 2016, 2479 (2485); *Kahlert*, BB 2016, 878 (879); *Kahlert*, DStR 2016, 209 (210); *Briese*, DStR 2017, 799 (803); *Schulze-Osterloh*, BB 2017, 427 (428); *Reddig in Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 190; *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2024, § 247 HGB Rz. 206; *Schmidt*, DB 2021, 146.

Aufgrund der Geltung des Maßgeblichkeitsprinzips gilt dies auch für die StBil.

BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; BFH v. 27.5.1993 – IV R 1/92, BStBl. II 1994, 700 (702); BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581; BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618 (621); BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769 Rz. 9; BFH v. 10.8.2016 – I R 25/15, BStBl. II 2017, 670 Rz. 15; *Thiel*, GmbHR 1992, 20 (26); *Groh*, BB 1993, 1882 (1885); *Häuselmann*, BB 1993, 1552 (1556); *Herlinghaus*, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, 1994, 145; *Gassner*, Freundesgabe Haas, 1996, 121 (126 f.); *U. Prinz*, DStR 2000, 661 (669); *Kaiser*, GmbHR 2001, 103; *Beissenhertz*, StB 2003, 443 (446); *Heerma*, BB 2005, 537 (543); *Berndt*, BB 2006, 2744 (2746); *Janssen*, BB 2006, 1895; *Lang*, DStZ 2006, 789 (790); *Kammeter/Geisselmeier*, NZI 2007, 214 (215); *Funk*, BB 2009, 867 (870); *Rödding/Scholz*, DStR 2013, 993 (994); *Blumenberg/Neumann*, Ubg 2016, 181 (185 f.); *Kahlert*, BB

2016, 878 (879); *Briese*, DStR 2017, 799 (804); *Frystatzki*, DStR 2016, 2479 (2485); *Schubert* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 247 HGB Rz. 232; *Schmidt*, DB 2021, 146.

Insoweit macht es keinen Unterschied, ob ein einfacher oder ein sog. qualifizierter Rangrücktritt, bei dem der Gläubiger sich so behandeln lassen will, als handele es sich bei seiner Forderung um statutarisches Kapital, erklärt wurde.

Heerma, BB 2005, 537 (543); *Lang*, DStZ 2006, 789 (790); *Taraschka*, DStR 2006, 109 (111); *Kahlert/Gehrke*, ZIP 2008, 2392 (2393); *Rund*, GmbHR 2009, 1149 (1153); *Kahlert/Gehrke*, DStR 2010, 227 (231); BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 – S 2133 – 10/06, BStBl. I 2006, 497 Rz. 4; ebenso bereits *Schildknecht*, DStR 2005, 181 (183 f.); *Briese*, DStR 2017, 799 (803); aA *W. Müller*, BB 2016, 491 (493).

Ein Rangrücktritt nach § 19 Abs. 2 Satz 2, § 39 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 2 InsO steht einem qualifizierten Rangrücktritt gleich und hindert ebenfalls nicht die Passivierung der Verbindlichkeit (*Kahlert/Gehrke*, ZIP 2008, 2392 [2394 f.]; *Kahlert/Gehrke*, DStR 2010, 227 [232]).

Die Passivierung kommt allerdings nicht in Betracht, wenn die Verbindlichkeit nach den getroffenen Vereinbarungen als eine solche anzusehen ist, die nicht aus dem aktuell vorhandenen freien Vermögen, sondern nur aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu tilgen ist.

BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332 Rz. 17; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769 Rz. 9; BFH v. 19.8.2020 – XI R 32/18, BStBl. II 2021, 279 Rz. 27 f.; *Helios/Kröger*, DStR 2015, 2478 (2482); *Briese*, DStR 2017, 799 (803 f.); *Schulze-Osterloh*, BB 2017, 427 (428); *Wacker*, DB 2017, 26 (28); krit. *Braun*, DStR 2012, 1360 (1361 f.); vgl. auch „Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen“. Weitergehend *W. Müller*, BB 2016, 491 (493 f.) – keine Passivierung trotz vertraglich vorgesehener Tilgung aus freiem Vermögen, wenn zum Bilanzstichtag auch bei Auflösung einer Kapitalrücklage kein freies Vermögen vorhanden ist.

671n Einstweilen frei.

671o (14) Rückkaufverpflichtung

Schrifttum: *Klein*, Passivierung von Rückkaufverpflichtungen eines Kfz-Händlers, DStR 2011, 1981.

Verpflichtet sich ein Fahrzeughändler beim Verkauf eines Neuwagens, diesen zu einem verbindlich festgelegten Preis zurückzuerwerben, hat er in Höhe dieses Betrags eine Verbindlichkeit auszuweisen (BFH v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2011, 812 Rz. 17; *Klein*, DStR 2011, 1981). Die Verbindlichkeit ist bei Ausübung oder Verfall der Option des Erwerbers, von der Rückkaufverpflichtung Gebrauch zu machen, auszubuchen (BFH v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2011, 812 Rz. 17).

ii) Sonderfall Erfüllungsrückstand

Schrifttum: *Groh*, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1994, 90; *Schönborn*, Verbindlichkeitsrückstellungen bei progressiver Miete, BB 1998, 1099; *Roese*, Bilanzielle Verbindlichkeiten nach HGB und US-GAAP, Wiesbaden 1999; *Christiansen*, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: (Nicht-)Passivierung im Rahmen schwebender Geschäfte, DStR 2007, 869; *Christiansen*, Realisationsprinzip beim Ausweis von Verbindlichkeiten – eine unendliche Geschichte, DStR 2009, 2213; *Lettau/Ruhl*, Typische bilanzielle Probleme der Kaufpreisanpassung beim Immobilien-Share-Deal, DB 2010, 2233; *Tiedchen*, Was ist und zu welchem Zweck bilanziert man einen Erfüllungsrückstand?, NZG 2017, 1007.

(1) Begriff des Erfüllungsrückstands

671p

Ein Erfüllungsrückstand entsteht, wenn eine im Rahmen eines schwebenden Geschäfts bestehende Verbindlichkeit des Stpfl. im abgelaufenen Wj. oder früher hätte erfüllt werden müssen, die Erfüllung aber weiterhin aussteht.

BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758; BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 (594); BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 (560); BFH v. 9.12.2009 – X R 41/07, BFH/NV 2010, 860 (861); *Christiansen*, DStR 2007, 869 (872).

Es handelt sich dabei also nicht um einen eigenständigen Bilanzposten (*Kahle*, StuB 2024, 569 [572]), sondern nur um einen Ausnahmefall zum Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1443 [7/2024]).

(2) Voraussetzungen der Passivierung eines Erfüllungsrückstands

671q

Der Stpfl. muss weniger geleistet haben, als er nach dem Vertrag für die bis dahin von seinem Vertragspartner erbrachte Leistung zu leisten hatte.

BFH v. 22.8.2006 – X B 30/06, BFH/NV 2006, 2253 (2255); BFH v. 25.5.2016 – I R 17/15, BStBl. II 2016, 930 Rz. 13 ff.; BFH v. 5.6.2024 – IV R 22/22, BFH/NV 2024, 1085 Rz. 30; *Günkel*, StbJb. 2009/10, 331 (346); *Tiedchen*, NZG 2017, 1007; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 249 HGB Rz. 56 (9/2023); *Tiedchen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 249 HGB Rz. 143; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1443 (7/2024).

Hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung der sich gegenüberstehenden Leistungen hat die Rspr. ursprünglich das rechtl., insbes. schuldrechtl. Verhältnis von Leistung und Gegenleistung für maßgeblich gehalten und somit an den schuldrechtl. gebotenen Zeitpunkt der Erfüllung anknüpft (BFH v. 26.5.1976 – I R 80/74, BStBl. II 1976, 622). Nunmehr orientiert sie sich an den wirtschaftlichen Gegebenheiten.

BFH v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BStBl. II 2006, 866 (868); BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 (594); BFH v. 25.5.2016 – I R 17/15, BStBl. II 2016, 930 Rz. 15; BFH v. 9.12.2009 – X R 41/07, BFH/NV 2010, 860 (861); BFH v. 5.6.2024 – IV R 22/22, BFH/NV 2024, 1085 Rz. 31.

Dementsprechend kommt es auf die Fälligkeit der ausstehenden Leistung nicht an. Auch die Nichterfüllung einer nicht fälligen Leistung stellt einen Erfüllungsrückstand dar, wenn sie Gegenleistung für eine ganz oder teilweise bereits früher erbrachte Leistung des anderen Vertragspartners ist.

BFH v. 9.12.2009 – X R 41/07, BFH/NV 2010, 860 (861); BFH v. 25.5.2016 – I R 17/15, BStBl. II 2016, 930 Rz. 18; *Roese*, Bilanzielle Verbindlichkeiten nach HGB und US-GAAP, 1999, 81; *Günkel*, StbJb. 2009/10, 331 (346); *Tiedchen*, NZG 2017, 1007 (1008); aA *Christiansen*, DStR 2007, 869 (874).

Die Rspr. hält aber auch in jüngerer Zeit daran fest, dass die zukünftige Zahlung nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern auch Vergangenes abelten muss (BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 [593 f.]; BFH v. 9.12.2009 – X R 41/07, BFH/NV 2010, 860 [861]; BFH v. 25.5.2016 – I R 17/15, BStBl. II 2016, 930 Rz. 15).

Zudem muss die ausstehende Gegenleistung des Stpfl. vom Vertragspartner erdient sein (BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758 [759]; BFH v. 8.11.2011 – X B 221/10, BFH/NV 2012, 217 Rz. 4). Der BFH spricht gelegentlich auch davon, dass der Vertragspartner seine Leistung bereits erbracht haben müsse (BFH

v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758 [759]; BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 [594]). Daraus folgt uE, dass der Vertragspartner des Stpfl. den sich aus der ausstehenden Gegenleistung ergebenden Gewinn bereits realisiert haben muss (*Tiedchen*, NZG 2017, 1007 [1008]). Demzufolge kann ein Erfüllungsrückstand nur dann vorliegen, wenn der zur Geldleistung Verpflichtete mit seiner Leistung im Rückstand ist (*Tiedchen*, NZG 2017, 1007 [1008f.]; aA *Marx*, StuB 2022, 401 [403]; *Kahle*, StuB 2024, 569 [572]).

671r (3) Bilanzierung eines Erfüllungsrückstands

Ausweis als Verbindlichkeit: Besteht ein Erfüllungsrückstand, dessen Höhe sicher ist, ist dem durch den Ausweis einer Verbindlichkeit Rechnung zu tragen.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (846); BFH v. 25.5.2016 – I R 17/15, BStBl. II 2016, 930 Rz. 17; BFH v. 5.6.2024 – IV R 22/22, BFH/NV 2024, 1085 Rz. 32; *Groh*, StuW 1994, 90 (93); *Woerner*, FS Moxter, 1994, 483 (491); *Schönborn*, BB 1998, 1099 (1100); *Christiansen*, DStR 2009, 2213 (2215); *Tiedchen*, NZG 2017, 1007; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 249 HGB Rz. 56 (9/2023). Vgl. aber *Lettau/Ruhl*, DB 2010, 2233 (2234), für rückständige Mietzahlungen, die von einer Verbindlichkeitsrückstellung ausgehen, obwohl die Höhe der Zahlungen in aller Regel feststehen dürfte.

Ausweis als Rückstellung: Ist die zu erbringende Leistung noch nicht nach Grund oder Höhe gewiss, kommt auch die Bildung einer Rückstellung in Betracht.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (846); BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728 (729f.); BFH v. 5.6.2024 – IV R 22/22, BFH/NV 2024, 1085 Rz. 23; *Groh*, StuW 1994, 90 (93); *Schönborn*, BB 1998, 1099 (1100); *Kessler*, DStR 2001, 1903 (1905); *U. Prinz*, FR 2011, 1015 (1017); *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 249 HGB Rz. 56 (9/2023).

Es handelt sich um einen Sonderfall der Verbindlichkeitsrückstellung (BFH v. 15.4.1993 – IV R 75/91, BFHE 171, 434 [440]; *Schön*, BB 1994, Beilage 9, 1 [9]; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 249 HGB Rz. 56 [9/2023]).

Bilanzierung bei Vorleistungen des zur Geldzahlung Verpflichteten: Leistungen des zur Geldzahlung verpflichteten Vertragsteils führen zur Bilanzierung eines RAP oder einer geleisteten bzw. erhaltenen Anzahlung (für Anzahlungen vgl. *Roos*, DStR 2017, 1282).

671s (4) Erfüllungsrückstand bei Arbeitsverhältnissen

Arbeitsverhältnis/laufende Lohnzahlung: Ein Erfüllungsrückstand liegt vor, wenn der Stpfl. gegenüber einem ArbN mit der Lohnzahlung im Rückstand ist (*Fumi*, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 102f., 126f.; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 249 HGB Rz. 56 [9/2023]; *Tiedchen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 249 HGB Rz. 145).

Arbeitsverhältnis/Lohn- bzw. Gehaltsfortzahlung im Krankheitsfall: Kein Erfüllungsrückstand ist in der Verpflichtung eines ArbG zu sehen, in der Zukunft uU im Krankheitsfall Lohn oder Gehalt weiterzahlen zu müssen (BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758 [759]; im Erg. zust. *Weber-Grellet*, BB 2002, 35 [39]).

Arbeitsverhältnis/Gewährung von Altersfreizeit: Altersfreizeit besteht in der Gewährung zusätzlicher bezahlter Freistellungstage durch den ArbG zugunsten von ArbN vor ihrem Renteneintritt (*U. Prinz*, StuB 2024, 609). Die Verpflichtung des Stpfl., seinen ArbN Altersfreizeit zu gewähren, stellt einen Erfüllungsrückstand dar

(BFH v. 5.6.2024 – IV R 22/22, BFH/NV 2024, 1085; zust. *U. Prinz*, StuB 2024, 609 [611]).

Jubiläumszuwendungen: Zuwendungen an ArbN anlässlich eines ArbG-Jubiläums (Geschäfts- oder Firmenjubiläums) unterliegen nicht den einschränkenden Voraussetzungen des Abs. 4 (BFH v. 29.11.2000 – I R 31/00, BStBl. II 2004, 41; *Schubert* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 130 „Jubiläumszuwendungen“). Das verbindliche Versprechen von Zahlungen an ArbN des Stpfl. aus Anlass eines Geschäfts- oder Firmenjubiläums des Stpfl. führt zu einem Erfüllungsrückstand, soweit sie sich nach der Dauer der Betriebszugehörigkeit des jeweiligen ArbN richten und somit das ArbG-Jubiläum mit den in der Vergangenheit erbrachten Arbeitsleistungen verknüpfen (BFH v. 29.11.2000 – I R 31/00, BStBl. II 2004, 41). Sagt der Stpfl. jedoch jedem zum Zeitpunkt des Jubiläums beschäftigten ArbN unabhängig von seiner Betriebszugehörigkeit die Zahlung eines bestimmten Sockelbetrags zu, ist die Bildung einer Rückstellung insoweit nicht zulässig (BFH v. 29.11.2000 – I R 31/00, BStBl. II 2004, 41).

(5) Erfüllungsrückstand bei Darlehensverträgen

671t

Erhöht sich der Zinssatz für ein Darlehen im Laufe der Jahre, nehmen Rspr. und hM an, dass sich der Darlehensnehmer in den ersten Jahren der Darlehenslaufzeit im Erfüllungsrückstand befindet (BFH v. 25.5.2016 – I R 17/15, BStBl. II 2016, 930; *Dörfler*, WPg 2017, 595 [601]; *Mihm*, BB 2016, 2647; *Bolik/Max*, StuB 2017, 299 [302]); uE ist hingegen jeweils der tatsächlich vereinbarte Zinssatz und -betrag zu berücksichtigen; für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise mit anderem Erg. ist regelmäßig kein Raum (vgl. *Tiedchen*, NZG 2017, 1007 [1011]).

(6) Erfüllungsrückstand bei Kundenbetreuung/Nachbetreuung von Versicherungsvertretern

671u

Schrifttum: *Wendt*, Anmerkung zu BFH XI R 63/03, FR 2005, 22; *Heger*, Wohin geht die Rechtsprechung zur Verbindlichkeitsrückstellung?, StbJb. 2005/06, 233; *Hoffmann*, Vom Erfüllungsrückstand zur Aufwandsrückstellung, StuB 2011, 361; *Grützner*, Rückstellungen für die Verpflichtung zur Nachbetreuung von Versicherungsverträgen, StuB 2012, 55; *Hoffmann*, Die verschmähte Passivabgrenzung, StuB 2012, 329; *Tiedchen*, Nachbetreuungspflichten von Versicherungsvertretern, Optikern und Hörgeräteakustikern, FR 2012, 22; *Wardemann/Pott*, Rückstellung für die Nachbetreuung vermittelter Versicherungsverträge – Besonderheiten bei der Anwendung der BFH-Rechtsprechung auf Versicherungsmakler, DStR 2013, 1874; *Schustek*, Rückstellung für Nachbetreuungsleistungen bei Versicherungsvertretern/-maklern, DB 2015, 882; *Tiedchen*, Was ist und zu welchem Zweck bilanziert man einen Erfüllungsrückstand?, NZG 2017, 1007; *Oser/Wirtz*, Rückstellungsreport 2017, StuB 2018, 1.

Begriff: Kundenbetreuungsleistungen, die nach hM zur Rückstellungsbildung berechtigen können, kommen zum einen in Gestalt von Nachbetreuungsleistungen an der gelieferten Sache (zB bei Optikern und Hörgeräteakustikern) und zum anderen in Gestalt von Vertragsbetreuung und -abwicklung (zB bei Versicherungsvertretern oder Versicherungsmaklern) vor.

Nachbetreuungsleistungen: Verpflichtet sich ein Stpfl., an den von ihm gelieferten Gegenständen in der Folgezeit Beratungs-, Anpassungs- und Nachbetreuungsleistungen vorzunehmen, die unabhängig von unsachgemäßer Behandlung und Verschulden der Abnehmer zu erbringen sind, so lässt die Rspr. die Bildung einer Rück-

stellung zu, weil die Leistungspflicht sich aus dem jeweiligen Veräußerungsgeschäft ergebe (BFH v. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736 [737]; BFH v. 5.6.2002 – I R 23/01, BFH/NV 2002, 1434 [1435]; glA *Marx*, StuB 2022, 401 [406]; *Kahle*, StuB 2024, 569 [572]). Die Bildung einer Rückstellung wird hingegen abgelehnt, wenn der Stpfl. sich verpflichtet, bestimmte Reinigungs- und Nachbesserungsleistungen zu erbringen, „soweit erforderlich“, denn insoweit sei die Verpflichtung des Stpfl. abhängig vom künftigen Entstehen der entsprechenden Erforderlichkeit zur Nachbetreuung oder Reinigung; die benutzungsbedingten Mängel seien zum Bilanzstichtag noch nicht vorhanden (BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 [159]). Die FinVerw. folgt der Rspr. und lässt Rückstellungen für Nachbetreuungsleistungen in Gestalt von Versorgung, Anpassung und Nachbetreuung zu, für Reparaturleistungen außerhalb der gesetzlichen und vertraglichen Gewährleistungsverpflichtungen hingegen nicht (BMF v. 12.10.2005 – IV B 2 - S 2137 – 38/05, BStBl. I 2005, 953). Diese Unterscheidung überzeugt nicht, denn auch die Anpassungsverpflichtungen, die nach Auffassung der Rspr. und der FinVerw. zur Bildung einer Rückstellung berechtigen, sind zum Bilanzstichtag noch nicht vorhanden, sondern entstehen typischerweise erst in den Folgejahren, zB mit Veränderung der Sehkraft oder des Gehörs des Kunden. Zudem sind auch bei Garantieverpflichtungen allgemeine Mängel, die später eine Leistung des Stpfl. erforderlich machen, zum Zeitpunkt des Bilanzstichtags uU noch nicht vorhanden; gleichwohl wird insoweit die Bildung einer Rückstellung zugelassen. Im Schrifttum wird allg. angenommen, dass die Entsch. des BFH v. 10.12.1992 (BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158) durch BFH v. 28.7.2005 (BFH v. 28.7.2005 – XI R 63/03, BStBl. II 2006, 866, s.u.) überholt sei (*Wendt*, FR 2005, 22; *Heger*, StbJb. 2005/06, 233 [235]).

Vertragsbetreuung und -abwicklung: Erhält ein Versicherungsvertreter oder Versicherungsmakler seine Abschlussprovision nicht nur für die Vermittlung des Vertrags, sondern ist er zur weiteren Vertragsbetreuung verpflichtet, hat er nach hM für die künftigen Betreuungsleistungen eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstands zu bilden.

BFH v. 28.7.2005 – XI R 63/03, BStBl. II 2006, 866; BFH v. 16.11.2007 – X B 167/07, BFH/NV 2008, 244; BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BStBl. II 2012, 856; BFH v. 19.7.2011 – X R 48/08, BFH/NV 2011, 2032; BFH v. 27.2.2014 – III R 14/11, BStBl. II 2014, 1773 Rz. 11; BFH v. 16.9.2014 – X R 38/13, BFH/NV 2015, 195 Rz. 16; BFH v. 9.6.2015 – X R 27/13, BFH/NV 2015, 1676 Rz. 16; BFH v. 13.7.2017 – IV R 34/14, BFH/NV 2017, 1426 Rz. 19; BFH v. 25.7.2019 – IV R 49/16, BFH/NV 2020, 15 Rz. 20; BMF v. 20.11.2012 – IV C 6 - S 2137/09/10002, BStBl. I 2012, 1100; *Günkel*, StbJb. 2009/10, 331 (345 ff.); *Endert*, DStR 2011, 2280; *Endert*, DB 2011, 2164 (2165); *Grützner*, StuB 2012, 55 (56); *Wardemann/Pott*, DStR 2013, 1874; *Schustek*, DB 2015, 882; *Marx*, StuB 2022, 401 (407); *Kahle*, StuB 2024, 569 (572).

Besteht hingegen keine gesetzliche Verpflichtung zur weiteren Kundenbetreuung (dazu BFH v. 9.6.2015 – X R 27/13, BFH/NV 2015, 1676 Rz. 18) und hat der sich der Versicherungsvertreter oder Versicherungsmakler gegenüber der Versicherung auch nicht vertraglich verpflichtet, die von ihm vermittelten Versicherungsverträge weiterhin zu betreuen und abzuwickeln, soll er sich nicht in einem Erfüllungsrückstand befinden.

BFH v. 9.12.2009 – X R 41/07, BFH/NV 2010, 860; BFH v. 27.2.2014 – III R 14/11, BStBl. II 2014, 1773 Rz. 11; BFH v. 16.9.2014 – X R 38/13, BFH/NV 2015, 195; BFH v. 9.6.2015 – X R 27/13, BFH/NV 2015, 1676 Rz. 18; BFH v. 25.7.2019 – IV R 49/16, BFH/NV 2020, 15 Rz. 20; *Schustek*, DB 2015, 882 (883). Anders aber für Versicherungsmakler *Wardemann/Pott*, DStR 2013, 1874 (gesetzliche Verpflichtung des Versicherungsmaklers zur umfassenden Beratung und Betreuung der Versicherungsnehmer).

Im Schrifttum wird insoweit zwischen sog. harten Verpflichtungen und eher vagen Vereinbarungen hinsichtlich der Kundenbetreuung, die eher eine allgemeine Zielvorgabe darstellen, unterschieden. Lediglich eine sog. harte Verpflichtung soll die Passivierung einer Rückstellung rechtfertigen (*Schustek*, DB 2015, 882 [883]).

Eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstands soll des Weiteren nicht zu passivieren sein, wenn für die späteren Leistungen eine Folgeprovision gezahlt wird.

FG Münster v. 18.12.2012 – 11 V 3094/12 E, G, EFG 2013, 528, rkr.; *Endert*, DB 2011, 2164 (2165); *Wardemann/Pott*, DStR 2013, 1874 (1875); *Schustek*, DB 2015, 882 (884).

Stellungnahme: Sowohl in Nachbetreuungs- als auch in Vertragsbetreuungs- und -abwicklungsfällen ist uE nicht die Passivierung einer Rückstellung, sondern ggf. die Bilanzierung eines passiven RAP geboten. Es handelt sich in allen genannten Fällen um Situationen, in denen der Stpfl. eine Einnahme (die Zahlung des Kunden des Hörgeräteakustikers oder Optikers bzw. des Versicherungsunternehmens, soweit sie auf die noch nicht erbrachte Leistung entfällt) erhält, die Ertrag desjenigen folgenden Jahres darstellt, in dem die Leistung erbracht und damit der Ertrag realisiert wird.

GlA *Hoffmann*, StuB 2011, 361 (362); *Hoffmann*, StuB 2012, 329; *Tiedchen*, FR 2012, 22; *Tiedchen*, NZG 2017, 1007 (1011 f.); *Oser/Wirtz*, StuB 2018, 1, (7) Fn. 46.

(7) Erfüllungsrückstand bei Mietverträgen

671v

Nach hM liegt ein Fall des Erfüllungsrückstands vor, wenn in einem Mietverhältnis eine progressive Miete vereinbart wird (*Schönborn*, BB 1998, 1099 [1102]; *Hoffmann*, DStR 2006, 1125; *Breidert/Moxter*, WPg 2007, 912 [918 f.]; *Hoffmann*, StuB 2011, 361). Zur Begr. wird angeführt, dass nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Mietzahlung jedenfalls des ersten Erhöhungszeitraums anteilig als Entgelt auch für das erste Jahr anzusehen sei. Die später fällig werdende Miete entfalle daher in entsprechendem Umfang auf das mietfreie Wj. und sei in diesem wirtschaftlich verursacht. Unseres Erachtens sind die Mietzahlungen hingegen entsprechend der vertraglichen Vereinbarung zu erfassen (vgl. *Tiedchen*, NZG 2017, 1007 [1010]). Für die Vereinbarung einer mietfreien Zeit zu Beginn der Vertragslaufzeit gilt nichts anderes (glA BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593; vgl. auch *Tiedchen*, NZG 2017, 1007 [1011]).

(8) Erfüllungsrückstand bei Werkzeugkostenzuschüssen

671w

Schrifttum: *Förschle/Scheffels*, Die Bilanzierung von Zuschüssen, insbesondere für Werkzeugkosten, DB 1993, 2393; *U. Prinz/Otto*, Steuerbilanzielle Behandlung von Entwicklungskosten für immaterielle Wirtschaftsgüter in Zeiten vernetzten Wirtschaftens, DStR 2017, 275; *Tiedchen*, Was ist und zu welchem Zweck bilanziert man einen Erfüllungsrückstand?, NZG 2017, 1007; *Welter*, Steuerbilanzielle Abbildung von Entwicklungs- und Werkzeugkostenzuschüssen sowie Teilwertabschreibungen auf unfertige Werkzeuge im Umlaufvermögen, DB 2017, 2118.

Werkzeugkostenzuschüsse werden in der Zulieferindustrie, insbes. bei der Automobilherstellung, häufig für die Anschaffung von Spezialwerkzeugen geleistet. Der Auftraggeber (Hersteller) finanziert das Werkzeug vor; später wird der Zuschuss auf den Kaufpreis für die zu liefernden Produkte angerechnet (*Tiedchen*, NZG 2017, 1007 [1012]).

Sofern nicht nach Auffassung des BFH das mithilfe des Zuschusses angeschaffte Werkzeug wirtschaftlich dem Hersteller zuzurechnen ist (so im Falle des BFH v. 28.5.2015 – IV R 3/13, BFH/NV 2015, 1577), wird die Ansicht vertreten, dass der Auftragnehmer (Zulieferer) den Zuschuss als Erlös zu behandeln hat (BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655 Rz. 13; *U. Prinz/Otto*, DStR 2017, 275 [278]; *Welter*, DB 2017, 2118). Gleichzeitig soll die Passivierung einer Rückstellung für die Verpflichtung, den Zuschuss bei der Preiskalkulation für die zu liefernden Produkte anzurechnen, geboten sein (BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655 Rz. 16; *U. Prinz/Otto*, DStR 2017, 275 [278]; *Welter*, DB 2017, 2118). Der Auftragnehmer hat uE hingegen durch Vereinnahmung des Werkzeugkostenzuschusses keinen Gewinn realisiert (zur Realisierung von Gewinnen aus Umsatzgeschäften vgl. Anm. 398ff.), denn er hat seine Sachleistung, die Lieferung von Produkten, noch nicht erbracht. Es besteht daher auch keine Notwendigkeit, die Gewinnrealisation auf der Seite des Auftragnehmers zu neutralisieren (*Tiedchen*, NZG 2017, 1007 [1013]). Die Voraussetzungen für die Passivierung einer Rückstellung wegen des erhaltenen Werkzeugkostenzuschusses sind zudem nicht gegeben. Der Werkzeugkostenzuschuss ist ein Teil des Kaufpreises für die zu liefernden Produkte, wie sich daran zeigt, dass er bei der Preiskalkulation einzubeziehen ist. Das Geschäft über die Lieferung der Produkte ist bis zur Lieferung durch den Auftragnehmer ein schwebendes Geschäft, das nach dem Grundsatz über den Nichtausweis schwebender Geschäfte nicht bilanziert wird (dazu Anm. 541). Der Schwebezustand endet mit der Lieferung der Produkte. Vorher kommt die Passivierung einer Rückstellung allenfalls unter dem Aspekt des Erfüllungsrückstands in Betracht, dessen Voraussetzungen indes ebenfalls nicht gegeben sind (*Tiedchen*, NZG 2017, 1007 [1013]), da ein Erfüllungsrückstand stets nur bestehen kann, wenn der zur Sachleistung verpflichtete Vertragspartner bereits geleistet hat und der andere Vertragspartner die darauf entfallende Geldleistung noch nicht erbracht hat. Die Gewährung eines Werkzeugkostenzuschusses stellt eine Vorauszahlung auf die später zu liefernden Produkte dar. Der Auftragnehmer hat daher uE eine erhaltene Anzahlung zu bilanzieren.

Förschle/Scheffels, DB 1993, 2393 (2397); *Tiedchen*, NZG 2017, 1007 (1013); diff. *Bertram* in *Bertram/Kessler/Müller*, 15. Aufl. 2024, § 250 HGB Rz. 2 (bei Zuschuss für zeitraumbezogene Gegenleistung RAP, bei Zuschuss für mengenmäßige Gegenleistung Anzahlung).

671x (9) Erfüllungsrückstand bei Zuwachssparen

Beim sog. Zuwachssparen wird ein Sparvertrag abgeschlossen, bei dem der Zinssatz von vornherein in der Weise festgelegt wird, dass er in der ersten Ansparhälfte unter und in der zweiten Ansparhälfte über dem üblicherweise erzielbaren Kapitalmarktzins liegt. Nach der Rspr. ist während der ersten Ansparhälfte kein Erfüllungsrückstand anzunehmen, weil der Stpfl. nicht mit einer vereinbarten Leistung im Rückstand ist, sondern nur die für den jeweiligen Zeitraum vertraglich vereinbarte Verzinsung schuldet (BFH v. 20.1.1993 – I R 115/91, BStBl. II 1993, 373 [375]; vgl. auch *Tiedchen*, NZG 2017, 1007 [1011]; aA *Groh*, StuW 1994, 90 [93 f.]; *Moxter*, StuW 1995, 378 [381 f.]).

jj) Keine Passivierung von Verbindlichkeiten, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden müssen

672

Verbindlichkeiten, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden müssen, stellen für den Stpfl. keine wirtschaftliche Belastung dar und dürfen aus diesem Grund insoweit nicht passiviert werden, als mit einer Inanspruchnahme nicht zu rechnen ist.

BFH v. 8.11.2006 – I R 63/05, BFH/NV 2007, 763 (764f.); BFH v. 13.12.2016 – X R 4/15, BStBl. II 2017, 786 Rz. 34; BFH v. 8.11.2018 – IV R 36/16, BFH/NV 2019, 551 Rz. 31; BFH v. 19.8.2020 – XI R 32/18, BStBl. II 2021, 279 Rz. 25; *Herzig*, DB 1990, 1341 (1347); *Moxter*, FS Forster, 1992, 427 (429); *Ehmcke*, DStZ 1995, 691 (694); *Moxter*, BB 1998, 2464 (2465); *Tranacher*, DStR 2017, 1078 (1082); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1418 (7/2024); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 312.

Das ist zB der Fall, wenn feststeht oder zumindest anzunehmen ist, dass der Stpfl. die Einrede der Verjährung erheben wird.

BFH v. 15.2.2000 – X B 121/99, BFH/NV 2000, 1450; BFH v. 13.12.2016 – X R 4/15, BStBl. II 2017, 786 Rz. 36; BFH v. 8.11.2018 – IV R 36/16, BFH/NV 2019, 551 Rz. 31; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1419 (7/2024); *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 142; allg. für Einwendungen und dauerhaft wirkende Einreden ebenso *Weber-Grellet*, BB 2015, 43 (46).

Ist der Stpfl. hingegen trotz eingetretener Verjährung erfüllungsbereit, ist die Verbindlichkeit weiterhin zu passivieren.

Böcking, Verbindlichkeitsbilanzierung, 1994, 34; *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 243; *Tranacher*, DStR 2017, 1078 (1082); *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 142.

Teilweise wird die Kenntnis des Gläubigers von dem Anspruch, der der Verbindlichkeit des Stpfl. zugrunde liegt, gefordert. Eine Verpflichtung des Stpfl. zur Leistung von Schadensersatz soll danach erst dann auszuweisen sein, wenn der zum Schadensersatz verpflichtende Umstand aufgedeckt worden ist.

BFH v. 3.7.1991 – X R 163-164/87, BStBl. II 1991, 802 (804); ebenso BFH v. 30.6.1983 – VI R 41/81, BStBl. II 1984, 263 (265f.) für Haftpflichtverbindlichkeiten.

Dem ist nicht zuzustimmen (glA *Ehmcke*, DStZ 1995, 691 [693]; *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 147). Allenfalls dann, wenn die Entdeckung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen ist, hat die Passivierung mangels wirtschaftlicher Belastung des Stpfl. zu unterbleiben (ebenso *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 147).

kk) Zeitpunkt der Bilanzierung von Verbindlichkeiten

673

Schrifttum: *Moxter*, Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht, StuW 1989, 232; *Förschle/Scheffels*, Die Bilanzierung von Umweltschutzmaßnahmen aus bilanztheoretischer Sicht, DB 1993, 1197; *Woerner*, Zeitpunkt der Passivierung von Schulden und Verbindlichkeitsrückstellungen, in *Ballwieser/Böcking/Drukarczyk/Schmidt* (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 483; *Weber-Grellet*, BFH-Rechtsprechung zu Rückstellungen auf dem Prüfstand, StbJb. 2002/03, 241; *Schellhorn*, Die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach dem Urteil des BFH vom 27. Juni 2001 im Kontext der Europäisierung und Internationalisierung der Rechnungslegung, BFuP 2003, 306.

Für den Zeitpunkt der Bilanzierung einer Verbindlichkeit ist ihre rechtl. Entstehung ein wichtiger, aber nicht der alleinige Maßstab (*Woerner*, FS Moxter, 1994,

483 [488f.]). Maßgeblich ist die Entstehung einer wirtschaftlichen Last für den Stpfl.

BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116 (118); *Weber-Grellet*, StbJb. 2002/03, 241 (267); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1411 f. (7/2024).

Nicht durchgesetzt hat sich in der stl. Rspr. die im bilanzrechtl. Schrifttum verschiedentlich vertretene, aber auch hier umstrittene Ansicht, dass eine Verbindlichkeit – in Anwendung des Realisationsprinzips nicht nur auf Erträge, sondern auch auf Aufwendungen – nur dann zu passivieren sei, wenn sie Umsätze des abgelaufenen Wj. alimentiert habe.

Dafür *Moxter*, StuW 1989, 232 (234); *Moxter*, FS Forster, 1992, 428 (433); *Förschle/Schefels*, DB 1993, 1197 (1198); *Weber-Grellet in Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 311; aA *Kupsch*, BB 1992, 2320 (2325); *Christiansen*, DStR 2009, 2213 (2214); *Reddig in Kirchhof/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 1487 krit. auch *Clemm*, FS Moxter, 1994, 167 (172, 189 f.).

Dem ist der – allerdings regelmäßig im Zusammenhang mit der Passivierung von Verbindlichkeitsrückstellungen vorgebrachte, aber auch in diesem Zusammenhang zutreffende – Einwand entgegenzuhalten, dass es keinen bilanzrechtl. Grundsatz gibt, der es gebiete, Aufwand in das Jahr zu verlagern, in dem die dem Aufwand zuzuordnenden Erträge erzielt werden.

BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121; *Christiansen*, Steuerliche Rückstellbildung, 1993, 38; *Wassermeyer*, WPg 2002, 10 (12).

Lediglich die Vorschriften über die Aktivierung von AHK fordern ein Hinausschieben der Erfolgswirksamkeit von Aufwendungen; darüber hinaus besteht bilanzrechtl. keine Möglichkeit, Aufwendungen zu einem späteren Zeitpunkt als dem ihrer rechtl. Entstehung zu erfassen (so zutr. *Wassermeyer*, WPg 2002, 10 [12]).

674 II) Auflösung

Schrifttum: *Groh*, Eigenkapitalersatz in der Bilanz, BB 1993, 1882; *Farle*, Verbindlichkeiten in der Liquidation – Überprüfung verbindlicher Auskünfte, DStR 2012, 1590.

Eine Verbindlichkeit ist auszubuchen, wenn sie erloschen ist. Das ist insbes. bei Erfüllung oder Erlass der Fall.

BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; *Groh*, BB 1993, 1882 (1884); ebenso für den Erlass BFH v. 31.8.2011 – IV B 72/10, BFH/NV 2012, 21 (22); *Braun*, DStR 2012, 1360 (1361); *Farle*, BB 2012, 1507 (1509).

Auch wenn sich ergibt, dass die Verbindlichkeit mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr zu erfüllen sein wird, muss sie ausgebucht werden

BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; BFH v. 15.2.2000 – X B 121/99, BFH/NV 2000, 1450; *Weber-Grellet*, BB 2015, 43 (46); *Weber-Grellet in Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 313.

Die bevorstehende Liquidation des Schuldners berechtigt hingegen nicht zur Ausbuchtung bestehender Verbindlichkeiten.

Farle, BB 2012, 1507 (1509); *Farle*, DStR 2012, 1590; *Kahlert*, DStR 2015, 734 (736); *Weber-Grellet in Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 313.

Zum Rangrücktritt vgl. Anm. 671 „Rangrücktritt“.

675–679 Einstweilen frei.

c) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Schrifttum: *Herzig*, Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, insbesondere Umweltschutz, DB 1990, 1341; *Fumi*, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, Köln/Berlin/Bonn/München 1991; *Herzig*, Rückstellungen als Instrument der Risikovorsorge in der Steuerbilanz, DStJG 14 (1991), 199; *Herzig/Hötzel*, Rückstellungen wegen Produkthaftung, BB 1991, 99; *Rupp*, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, Frankfurt am Main/Bern/New York/Paris 1991; *Crezelius*, Zur Bildung von Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen, DB 1992, 1353; *Kessler*, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, Stuttgart 1992; *Kupsch*, Bilanzierung von Umweltlasten in der Handelsbilanz, BB 1992, 2320; *Christiansen*, Steuerliche Rückstellungsbildung, Bielefeld 1993; *Gelhausen/Fey*, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und Zukunftsbezogenheit von Aufwendungen, DB 1993, 593; *Loose*, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, Köln 1993; *Sarrazin*, Zweifelsfragen zur Rückstellungsbildung, WPg 1993, 1; *Christiansen*, Das Erfordernis der wirtschaftlichen Verursachung ungewisser Verbindlichkeiten vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – Versuch einer kritischen Analyse, BFuP 1994, 25; *Crezelius*, Rückstellungen für Umweltschutz?, NJW 1994, 981; *Janke*, Periodisierung, Objektivierung und Vorsicht bei Vermögensgegenständen und Schulden, StuW 1994, 214; *Köster*, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz, Düsseldorf 1994; *Loose*, Zur Bildung von Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, FR 1994, 137; *Schön*, Der Bundesfinanzhof und die Rückstellungen, BB 1994, Beilage 9, 1; *Bäcker*, Rückstellungen für die Altlastensanierung, BB 1995, 503; *Madauss*, Rückstellungen für „Schmiergelder“, DB 1996, 637; *Frenz*, Rückstellungen für ungewisse öffentlich-rechtliche Umweltverbindlichkeiten, DStZ 1997, 37; *Perlet/Baumgärtel*, Zur Bedeutung der Pauschalbewertung bei Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, in *Budde/Moxter/Offerhaus* (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Heinrich Beise, Düsseldorf 1997, 389; *Plewka/Schlösser*, Ausgewählte handelsbilanzielle Probleme bei der Einführung des EURO, DB 1997, 337; *Wangemann*, Rückstellungsbildung im Spannungsfeld zwischen rechtlicher Entstehung und wirtschaftlicher Verursachung, Göttingen 1997; *Crezelius*, Bestimmte Zeit und passive Rechnungsabgrenzung, DB 1998, 633; *Stobbel/Loose*, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 – Auswirkungen auf die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung, FR 1999, 405; *Daub*, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, Baden-Baden 2000; *Christiansen*, Kurskorrekturen bei der Passivierung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen?, DStZ 2002, 163; *Kayser*, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, Aachen 2002; *Gehm*, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz, BuW 2003, 542; *Osterloh-Konrad*, Rückstellungen für Prozessrisiken in Handels- und Steuerbilanz – Kriterien der Risikokonkretisierung und ihre Anwendung auf die Prozesssituation, DStR 2003, 1631 und 1675; *Glaschke*, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen im Bilanzsteuerrecht, StuB 2004, 897; *Heizmann/Heizmann*, Die Verbindlichkeitsrückstellung in der steuerlichen Beratungspraxis, SteuStud. 2004, 86; *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, Düsseldorf 2007; *Köster*, Objektivierung von Rückstellungen für öffentlich-rechtlich begründete Umweltschutzverpflichtungen, in *Kessler/Förster/Watrin* (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 695; *Ender*, Bildung einer Rückstellung für Bestandspflege bei Versicherungsverträgen, DStR 2011, 2280; *Ender*, Branchenspezifische Rückstellungen von Versicherungsmaklern und Anlageberatern, DB 2011, 2164; *Ender/Sepetauz*, Zweifelsfragen bei der Bilanzierung von Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, DStR 2011, 2060; *Haberland*, Rückstellung für fristgebundene Anpassungsverpflichtungen aus öffentlichem Recht, DStZ 2011, 790; *U. Prinz*, Rückstellungen in der Steuerbilanz: Ein Gebot sachgerechter Leistungsfähigkeitsbesteuerung, DB 2011, 492; *Baumhoffs/Liebchen/Kluge*, Die Bildung von Rückstellungen für die steuerliche Verrechnungspreisdokumentation, IStR 2012, 821; *Eckert*, Rückstellungen für Aufwendungen künftiger Außenprüfungen, DB 2012, 2187; *Eckert*, Abweichende Bilanzstichtage für Steuernachforderungen, DB 2012, 2903; *Petersen/Künkele/Göttler*, Handels- und steuerrechtliche Behandlung von Remissionen im deutschen Buchhandel, DStR 2012, 2141; *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e.V. (BWA)*, Ansatzpflicht für Rückstellungen künftiger Prüfungskosten, DStR 2013, 373; *Marx*, Irrungen und Wirkungen

bei der Bilanzierung öffentlich-rechtlicher Anpassungsverpflichtungen, FR 2013, 969; U. Prinz, Akzentverschiebungen bei umweltbezogenen Anpassungsrückstellungen in der BFH-Rechtsprechung, DB 2013, 1815; Baumann, Rückstellung für Archivierung, StBp. 2015, 113; Güntel, Rechtsprechungsmodifizierung bei der Wahrscheinlichkeit der Verbindlichkeit als Voraussetzung für die Rückstellungsbildung, BB 2015, 2091; Hennrichs, Rückstellung für eine ausschließlich gesellschaftsvertraglich begründete Pflicht zur Jahresabschlussprüfung – Zugleich Besprechung der Entsch. BFH v. 5.6.2014 – IV R 26/11, StuW 2015, 65; U. Prinz, Leitlinien steuerbilanzieller Rückstellungsbildung: Eine besteuerspraktische Bestandsaufnahme, DB 2015, 147; Hänsch, Rückstellung für Rücknahme- und Entsorgungspflichten von Elektrogeräten nach dem ElektroG, StBp. 2016, 165; Oser/Wirtz, Rückstellungsreport 2015, StuB 2016, 3; Wacker, Zum steuerbilanziellen Ausweis von Rückstellungen und Verbindlichkeiten – ein Streifzug durch die jüngere Rechtsprechung des I. BFH-Senats, in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter (Hrsg.), Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, FS Dietmar Gosch, München 2016, 413; Hageböke, Rückstellungen für Betreiberpflichten nach §§ 11 ff., 49 EnWG (Teil II), FR 2017, 412; Hommel/Ummenhöfer, Rückstellungen nach dem Realisationsprinzip – eine Analyse der jüngeren BFH-Rechtsprechung, BB 2017, 2219; Kraft/Hohage, Bilanzierung der Kompensationszahlungen für ein Wettbewerbsverbot im internationalen Konzern, DB 2017, 327; Kahle, Aktuelle Entwicklungen der Bilanzierung von Rückstellungen, DStR 2018, 976; Michling, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, Münster 2020; Tiedchen, Der BFH, die Verbindlichkeitsrückstellungen und das eigenbetriebliche Interesse, NZG 2020, 1121; Weber-Grellet, Anmerkung zu BFH XI R 2/19, FR 2020, 781; Kahle, Bilanzierung von Rückstellungen, StuB 2024, 569; Philippsen/Mielke, Handelsrechtliche Auswirkungen des Einwegkunststoffondgesetzes, StuB 2024, 369.

680 aa) Anwendungsbereich

Schrifttum: Bordewin, Umweltschutzzrückstellungen – Einzelfragen zur Konkretisierung und wirtschaftlichen Verursachung bei Sanierungs- und Anpassungsverpflichtungen, DB 1992, 1097; Hug/Ross/Seidler, Rückstellungen auf Grund einer noch nicht umgesetzten EU-Richtlinie?, BB 2000, 2510; Weber-Grellet, Rückstellung im Einzelunternehmen bei einer (Durchgriffs-)haftungsinsanspruchnahme als GmbH-Gesellschafter, StuB 2003, 840; Reich/Helios, Steuerliche Rückstellungen für die Entsorgung und Stilllegung von Kernkraftwerken in Deutschland als Beihilfen i.S. des Art. 87 Abs. 1 EGV, IStR 2005, 44; Tiedchen, Rückstellungsfähigkeit der Verpflichtung zur Abfallentsorgung, NZG 2005, 801; Kessler, Rückstellungen für atomare Entsorgung: Weder Fremdkörper noch Störfall im deutschen Bilanzrecht, IStR 2006, 98; Ross/Drögemüller, Keine Rückstellung in der Handels- und Steuerbilanz für Registrierungskosten aufgrund der künftigen EU-Chemikalienverordnung („REACH“), BB 2006, 1044; Hennrichs, Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung, in Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 237; Hruby, Ansatz von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Handels- und in der Steuerbilanz, DStR 2010, 127; Schulze-Osterloh, Das Bundesverfassungsgericht und die Unternehmensbesteuerung, in Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 255; U. Prinz, Arten der Einkünftermittlung – Bestandsaufnahme und Kritik – Betriebsvermögensvergleich, DStJG 34 (2011), 135; Dziadkowski, Passivierung von Rückstellungen für Verrechnungspreisdokumentationen, FR 2013, 777; Riedel, Wie sind eigenbetriebliche Aufwendungen von Außenverpflichtungen i.S.d. § 249 Abs. 1 HGB abzugrenzen?, FR 2015, 371; Welter, Steuerbilanzielle Abbildung von Entwicklungs- und Werkzeugkostenzuschüssen sowie Teilwertabschreibungen auf unfertige Werkzeuge im Umlaufvermögen, DB 2017, 2118; Petersen, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, WPg 2019, 1079; Hick, Anwendungsfragen des § 5 Abs. 4b EStG im Zusammenhang mit der Passivierung von Rückstellungen für Nachsorgeverpflichtungen, FR 2020, 604; von Wolfersdorff, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen: Was ist nur aus dem ehrbaren Kaufmann geworden?!, FR 2020, 610; Bonnecke, Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen, StuB 2021, 185.

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten werden gem. § 249 HGB gebildet für Verpflichtungen gegenüber Dritten (Außenverpflichtungen) oder für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen, die dem Grund oder der Höhe nach ungewiss sind (Günkel, BB 2015, 2091). Es handelt sich dabei – ebenso wie bei dem Grunde und der Höhe nach sicheren Verbindlichkeiten – um Schulden des Unternehmens.

Schl.-Holst. FG v. 8.3.2017 – I K 61/15, juris Rz. 37, Az. BFH I R 24/17; Hennrichs, FS Lang, 2010, 237 (249); Schulze-Osterloh, FS Lang, 2010, 255 (257, 260); U. Prinz, DB 2011, 492; U. Prinz, DStJG 34 (2011), 135 (167); U. Prinz, DB 2015, 147 (153); Hennrichs, StbJb. 2015/16, 255 (257); Wacker, FS Gosch, 2016, 413; Bongaerts/Zimmermann in Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 5525.

Als Grundlage der Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen wird vielfach das Vorsichtsprinzip angesehen.

BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655 (657); Fumi, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 40; Schön, BB 1994, Beilage 9, 1 (3); Frenz, DStZ 1997, 37 (39); Bordewin, FR 1998, 226; Gehm, BuW 2003, 542; Marx, FR 2013, 969 (970); Reich/Helios, IStR 2005, 44 (48); U. Prinz, DB 2011, 492; Hageböke, FR 2017, 412 (413); Bongaerts/Zimmermann in Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 5525; ähnlich Reddig in Kirchhoff/Seer, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 154 aE – Imparitätsprinzip; Drüen, FS Gosch, 2016, 57 (59) – Vorsichts- und Periodisierungsprinzip.

Im Hinblick auf den Umstand, dass es sich bei Verbindlichkeitsrückstellungen um Schulden des Unternehmens handelt, scheint es jedoch vorzugswürdig, insoweit das Vollständigkeitsprinzip heranzuziehen.

Ebenso Hennrichs, StbJb. 2015/16, 255 (260); Bongaerts/Zimmermann in Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 5525; wohl auch Kessler, IStR 2006, 98 (101); Perlet/Baumgärtel, FS Beisse, 1997, 389 (395).

Jedenfalls steht § 249 HGB im Einklang mit den GoB und findet daher über § 5 Abs. 1 Satz 1 auch für die stl. Gewinnermittlung Anwendung.

BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686 Rz. 10; BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl. II 2014, 302 Rz. 16; BFH v. 7.11.2013 – IV R 4/12, BStBl. II 2014, 306 Rz. 23; BFH v. 2.7.2014 – I R 46/12, BStBl. II 2014, 979 Rz. 16; BFH v. 5.11.2014 – VIII R 13/12, BStBl. II 2015, 523 Rz. 30; BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 21; BFH v. 28.5.2015 – IV R 3/13, BFH/NV 2015, 1577 Rz. 30; BFH v. 8.11.2016 – I R 35/15, BStBl. II 2017, 768 Rz. 19; BFH v. 15.3.2017 – I R 11/15, BStBl. II 2017, 1043 Rz. 16; BFH v. 27.9.2017 – I R 53/15, BStBl. II 2018, 702 Rz. 19; BFH v. 27.9.2017 – I R 65/15, juris Rz. 22; BFH v. 13.2.2019 – XI R 42/17, BStBl. II 2020, 671 Rz. 8; BFH v. 22.5.2019 – XI R 40/17, BStBl. II 2019, 663 Rz. 21; BFH v. 22.1.2020 – XI R 2/19, BStBl. II 2020, 493 Rz. 18; Dziadkowski, FR 2013, 777; Baumann, StBp. 2015, 113 (114); Hennrichs, StbJb. 2015/16, 255 (256); Hänsch, StBp. 2016, 165 (167); Wacker, FS Gosch, 2016, 413 (414); Hageböke, FR 2017, 412 (413); Petersen, WPg 2019, 1079 (1080); Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht, § 249 HGB Rz. 16 (9/2023); Hick, FR 2020, 604 (605). Nach U. Prinz, DB 2015, 147 (148), und Kahle, StuB 2024, 569, sind Rückstellungen ein „notwendiger Bestandteil eines sachgerechten Steuerbilanzrechts“.

bb) Außenverpflichtung

(1) Grundsatz

681

Bei der der Rückstellung zugrundeliegenden Verpflichtung muss es sich um eine Außenverpflichtung handeln, also eine Verbindlichkeit gegenüber einem Dritten.

BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900 Rz. 17; D. Schubert, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 34; Hennrichs in

BeckOGK Bilanzrecht, § 249 HGB Rz. 26 (9/2023); *Tiedchen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 249 HGB Rz. 60.

Dritter ist jeder, dem ein subjektives Gläubigerrecht gegenüber dem Stpfl. zustehen kann, der also ein Tun oder Unterlassen von ihm verlangen kann.

Riedel, FR 2015, 371; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 249 HGB Rz. 26 (9/2023); *Michling*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, 2020, 79; *Tiedchen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 249 HGB Rz. 60.

Eine Außenverpflichtung liegt auch dann vor, wenn Gläubigerin eine juristische Person ist, mit der sich der Stpfl. in einem Konzernverbund befindet (so für Tochtergesellschaft *Kraft/Hohage*, DB 2017, 327 [328]).

Bei Verpflichtungen, die ihre Grundlage im öffentlichen Recht haben (s. Anm. 695), ist Dritter eine Behörde (zu einem solchen Fall vgl. *Philippsen/Mielke*, StuB 2024, 369 [371], ein Verwaltungshelfer oder eine beliehene Person (*Michling*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, 2020, 81 f.; *Tiedchen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 249 HGB Rz. 60).

Innenverpflichtungen, also betriebsinterne Verpflichtungen, die zur Aufrechterhaltung der Tätigkeit erfüllt werden müssen und nicht gleichzeitig öffentlich-rechtl. Verpflichtungen sind, berechtigen nicht zur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung (*Riedel*, FR 2015, 371 [372]). Unter Umständen ist aber die Bildung einer Aufwandsrückstellung (s. Anm. 720 ff.) geboten (BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 [560]).

681a (2) Außenverpflichtung bei Aufbewahrungspflichten von Akten

Handakten – auch als Auftraggeberakten bezeichnet (*Meyering/Gröne*, FR 2020, 158) – enthalten Schriftstücke, die ein Steuerberater aus Anlass seiner beruflichen Tätigkeit von seinem Auftraggeber oder für diesen erhalten hat. Mandantenakten enthalten den Schriftverkehr mit dem Mandanten sowie Arbeitspapiere und Arbeitsergebnisse des Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers (*Meyering/Gröne*, FR 2020, 158 [159]). Mandantenakten dienen dem Interesse des Berufsträgers daran, das Mandat geordnet zu verwalten und werden als Element der gewissenhaften Berufsausübung angesehen (*Meyering/Gröne*, FR 2020, 158 [159]). Steuerberater und Wirtschaftsprüfer haben die in § 66 Abs. 1 Satz 1 StBerG bzw. § 51b Abs. 2 Satz 1 WPO genannten Handakten für die Dauer von zehn Jahren nach Beendigung des Auftrags aufzubewahren. Sie können diese Pflicht allerdings gem. § 66 Abs. 1 Satz 2 StBerG bzw. § 51b Abs. 2 Satz 2 WPO dadurch zum Erlöschen bringen, dass sie den Auftraggeber auffordern, die entsprechenden Akten in Empfang zu nehmen, und dieser der Aufforderung nicht innerhalb von sechs Monaten nach Erhalt nachkommt. Dies soll der Zulässigkeit der Bildung einer Rückstellung für die Erfüllung der Aufbewahrungspflicht entgegenstehen (BFH v. 13.2.2019 – XI R 42/17, BStBl. II 2020, 671 Rz. 14; FG Köln v. 3.3.2010 – 14 K 4943/07, juris, rkr.).

Mandantenakten: Die Führung von Mandantenakten sowie ihre Aufbewahrung für eine bestimmte Zeit ist – anders als die Führung von Handakten – nicht gesetzlich vorgeschrieben (für eine „qualifizierte Vorstufe einer Aufbewahrungspflicht“ aber *Meyering/Gröne*, FR 2020, 158 [161]). Für die Kosten der Aufbewahrung von Mandantendaten im DATEV-Rechenzentrum darf eine Rückstellung nicht passiviert werden (*Oser/Wirtz*, StuB 2018, 1, [4f.]). Selbst wenn man eine faktische Verpflichtung zur Aufbewahrung von Mandanten bejaht, weil der Berufsträger für die

Dauer der Regelverjährung von drei Jahren verpflichtet ist, auf Verlangen Rechenschaft abzulegen und das Vorhalten der Mandantenakten innerhalb dieser Frist sinnvoll sein kann, um Haftungsansprüchen entgegenzutreten (*Meyering/Gröne*, FR 2020, 158 [160 f.]), fehlt es hier doch an einer Außenverpflichtung.

Patientenakten eines erwerbswirtschaftlich tätigen Krankenhauses: Krankenhäuser haben zum einen gem. § 6 der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV) iVm. §§ 257, 261 HGB das Rechnungswesen betreffende Unterlagen aufzubewahren sowie gem. § 630f BGB Patientenakten zu führen und diese zehn Jahre lang aufzubewahren. Zur Aufbewahrung von das Rechnungswesen betreffenden Unterlagen s. Anm. 695k, 695m. Auch für die Aufbewahrung der Patientenakten ist eine Rückstellung zu passivieren (*Baumann*, StBp. 2015, 113 [114]).

(3) Außenverpflichtung bei ERA-Anpassungsfonds

681b

Die Tarifvertragsparteien der Metall- und Elektroindustrie haben sich auf ein einheitliches Entgeltsystem für Arbeiter und Angestellte (Entgeltrahmenabkommen, ERA) geeinigt, das die unterschiedlichen Tarifverträge ablöst. Da Modellrechnungen für Baden-Württemberg eine Entgelterhöhung um 2,79 % ergaben, aber Kostenneutralität erreicht werden sollte, verzichteten die beschäftigten ArbN auf die Auszahlung eines Teils der ausgehandelten Tarifierhöhung. In der sog. Vorbereitungsphase zur Einführung der Entgeltrahmenvereinbarung wurden daher tarifliche Erhöhungen nur teilweise ausbezahlt und teilweise einem Anpassungsfonds zugeführt. In der sog. Einführungsphase werden die Guthaben aus dem Anpassungsfonds innerhalb der folgenden fünf Jahre für die aufgrund des Entgeltrahmenabkommens zusätzlich anfallenden Leistungen des ArbG verbraucht, soweit sie über die Mehrbelastung von 2,79 % hinausgehen. Beträgt die Mehrbelastung des ArbG weniger als 2,79 %, sind die nicht mehr benötigten Guthabenbeträge aus dem Anpassungsfonds als Sonderzahlungen an diejenigen ArbN auszukehren, die durch Verzicht auf Auszahlung von Tarifierhöhungsbeträgen den Fonds mitfinanziert haben und zum Zeitpunkt der Ausschüttung noch im Unternehmen beschäftigt sind. Über diese Verwendungsbindung des Fonds hinaus besteht allerdings kein individueller Anspruch des einzelnen ArbN (Einzelheiten bei *Frey*, BB 2005, 1044; *Herzig/Bohn*, BB 2006, 1551; vgl. auch BMF v. 2.4.2007 – IV B 2 - S 2137/07/0003, 2007/0141742, BStBl. I 2007, 301).

Aufgrund der Verpflichtung zur Auszahlung aus dem ERA-Anpassungsfonds ist eine Rückstellung zu bilden (*Herzig/Bohn*, BB 2006, 1551; *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „ERA-Anpassungsfonds“; BMF v. 2.4.2007 – IV B 2 - S 2137/07/0003, 2007/0141742, BStBl. I 2007, 301 [302]; aA *Frey*, BB 2005, 1044). Die ArbG sind zur entsprechenden Verwendung des Anpassungsfonds verpflichtet. Von einer Inanspruchnahme ist auszugehen, da nicht anzunehmen ist, dass die ArbN auf die Auszahlung verzichten werden. Die Verpflichtung ist auch bereits rechtl. entstanden, so dass es auf ihre wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag nicht ankommt (s. Anm. 692).

(4) Außenverpflichtung bei Währungsumstellung und Umstellung des Rechnungslegungssystems

681c

Euro-Umstellung: Die Kosten der Umstellung auf den Euro berechtigten nicht zur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung, da weder eine bestimmte Außenverpflichtung rechtl. entstanden war noch die künftigen Aufwendungen bereits wirtschaftlich verursacht waren.

Wie hier *Heusinger*, DStR 1997, 427 (430); *Tischbierek*, DB 1997, 1041; aA *Plewka/Schlösser*, DB 1997, 337 (344).

IAS/IFRS-Umstellung: Für die Kosten der Umstellung der Rechnungslegung auf IAS bzw. IFRS darf eine Rückstellung nicht gebildet werden (aA *Cebul/Amann/Leibfried*, BuW 2003, 313 [315 f.]), da weder eine bestimmte Außenverpflichtung rechtl. entstanden ist noch die künftigen Aufwendungen bereits wirtschaftlich verursacht sind; sie beziehen sich vielmehr allein auf die zukünftige Tätigkeit des Stpfl.

681d (5) Außenverpflichtung bei Künstlersozialabgaben

Unternehmen, die nicht nur gelegentlich Werke oder Leistungen selbständiger Künstler und Publizisten nutzen, sind verpflichtet, sich durch eine Künstlersozialabgabe an der Finanzierung der Künstlersozialversicherung nach dem Künstlersozialversicherungsgesetz (KSVG) zu beteiligen. Die Künstlersozialabgabe beträgt 4,8 % auf sämtliche im Kj. an selbständige Künstler und Publizisten gezahlte Entgelte (*Roß/Zilch*, BB 2017, 1774 [1775]).

Bilanzierung: Für die Verpflichtung, eine Künstlersozialabgabe zu leisten, ist eine Rückstellung zu passivieren (*Roß/Zilch*, BB 2017, 1774 [1775]). Es handelt sich um eine Außenverpflichtung, nämlich eine solche gegenüber den Versicherungsträgern (*Roß/Zilch*, BB 2017, 1774 [1775]). Die Verpflichtung ist im abgelaufenen Geschäftsjahr wirtschaftlich verursacht, da sie aufgrund der Beschäftigung selbständiger Künstler und Publizisten in diesem Jahr entsteht (*Roß/Zilch*, BB 2017, 1774 [1775]). Der Stpfl. muss ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen, da die Pflicht zur Leistung der Künstlersozialabgabe von den Trägern der Rentenversicherung geprüft wird (*Roß/Zilch*, BB 2017, 1774 [1775]).

681e (6) Außenverpflichtung bei Restrukturierungsverpflichtungen

Schrifttum: *Hain*, Restrukturierungsaufwendungen in der Rechnungslegung nach HGB, IAS und U.S. GAAP, Düsseldorf 2000; *M. Prinz*, Restrukturierungsrückstellungen im Visier der Betriebsprüfung, DB 2007, 353; *Brink/Tenbusch*, Restrukturierungsrückstellungen im Visier der Betriebsprüfung, DB 2008, 363; *Bolik/Schuhmann*, Ansatz und Bewertung von Umstrukturierungs- und Sozialplanrückstellungen, StuB 2016, 679; *Zwirner/Kähler*, Rückstellungsbilanzierung bei Standortverlagerungen, StuB 2016, 621; *König*, Gegenrechnung von Vorteilen bei Restrukturierungsrückstellungen, DStR 2020, 1292; *Bonnecke*, Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen, StuB 2021, 185.

Begriff: Unter Restrukturierung ist ein Bündel von Maßnahmen zu verstehen, das zum Ziel hat, durch Einschränkung oder Beendigung der Geschäftstätigkeit in bestimmten Bereichen die Leistungsfähigkeit des Unternehmens nachhaltig zu stärken (*Hain*, Restrukturierungsaufwendungen in der Rechnungslegung nach HGB, IAS und U.S. GAAP, 2000, 2; *Kayser*, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 237). Dabei werden regelmäßig die Strukturen und ggf. auch Produktionsfaktoren des Unternehmens umgestaltet (*König*, DStR 2020, 1292 [1293]). Die Restrukturierung kann verschieden Arten von Außenverpflichtungen (zB Abfindungszahlungen an ArbN, Sozialplanverpflichtungen, uU Abbruch- und Entsorgungsverpflichtungen durch Stilllegung von Anlagen) nach sich ziehen.

Abbruch/Entsorgung von Anlagen im Rahmen der Restrukturierung eines Unternehmens: Rückstellungen für den Abbruch oder die Entsorgung von Anlagen können nur gebildet werden, wenn der Stpfl. dazu gesetzlich, durch behördliche Verfügung oder aufgrund vertraglicher Vereinbarung verpflichtet ist. Ansonsten liegt eine Innenverpflichtung vor, die stl. nicht zu einer Rückstellungsbildung führt.

Standortverlagerungen: Rückstellungen sind zu passivieren für Sozialplanverpflichtungen bei mit der Standortverlagerung einhergehendem Personalabbau sowie für Aufwendungen, die wegen vorzeitiger Auflösung von Miet-, Pacht- oder Leasingverträgen anfallen (*Zwirner/Kähler*, StuB 2016, 621 [622]; *Bonnecke*, StuB 2021, 185 [189]). Ebenso sind allfällige Rückbau- und Entfernungsverpflichtungen rückstellungsfähig (*Zwirner/Kähler*, StuB 2016, 621 [622]). Betriebsinterne Umstrukturierungs- und Umbaumaßnahmen rechtfertigen hingegen nicht die Bildung von Rückstellungen, weil es sich nicht um Außenverpflichtungen (vgl. dazu Anm. 680) handelt (*Zwirner/Kähler*, StuB 2016, 621 [622]; *Bonnecke*, StuB 2021, 185 [189]). Das gilt auch für Kosten der Umschulung der Belegschaft (*Bonnecke*, StuB 2021, 185 [189]). Die Umzugskosten sind nicht rückstellungsfähig, weil sie nicht in der Vergangenheit wirtschaftlich veranlasst sind (s. Anm. 693), sondern das Wj. betreffen, in dem sie entstehen (*Zwirner/Kähler*, StuB 2016, 621 [622]).

Umstrukturierungsmaßnahmen: Für die Verpflichtung, im Rahmen einer Umstrukturierung Abfindungen an ArbN zu zahlen, sowie für deswegen anfallende Sozialplanverpflichtungen sind Rückstellungen zu passivieren (*Bolik/Schuhmann*, StuB 2016, 679 [681]; *Hain*, Restrukturierungsaufwendungen in der Rechnungslegung nach HGB, IAS und U.S. GAAP, 2000, 2; *Kayser*, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 246 ff.; *M. Prinz*, DB 2007, 353; *Brink/Tenbusch*, DB 2008, 363; *Bonnecke*, StuB 2021, 185 [189]). Auch Rechts- und Beratungskosten im Zusammenhang mit der Umstrukturierung sind rückstellungspflichtig (*Bonnecke*, StuB 2021, 185 [189]).

cc) Betriebliche Veranlassung

682

Grundsatz: Die einer Rückstellung zugrunde liegende Verbindlichkeit muss betrieblich veranlasst sein.

BFH v. 12.6.2002 – XI R 35/01, BFH/NV 2002, 1441 (1442); BFH v. 6.3.2003 – XI R 52/01, BStBl. II 2003, 658 (659 ff.); BFH v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (373); BFH v. 22.8.2012 – X R 23/10, BStBl. II 2013, 76 Rz. 16; BFH v. 30.11.2017 – IV R 22/15, juris Rz. 25 ff.; BFH v. 22.5.2019 – XI R 40/17, BStBl. II 2019, 663 Rz. 15; *Fumi*, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 35; *Rupp*, Der Gesetzestatsbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 120; *Weber-Grellet*, StuB 2003, 840; *Michling*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, 2020, 60; *Bonnecke*, StuB 2021, 185 (187); *Tiedchen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 249 HGB Rz. 65; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 368.

Aufwendungen, die mangels betrieblicher Veranlassung im Zeitpunkt des Mittelabflusses den Gewinn nicht mindern dürfen, können sich auch nicht vor diesem Zeitpunkt durch Bildung einer Rückstellung auf den Gewinn auswirken. Kapitalgesellschaften haben allerdings mangels Vorhandenseins einer außerbetrieblichen Sphäre für alle ungewissen Verbindlichkeiten Rückstellungen zu bilden. Ist die zugrunde liegende Verbindlichkeit nicht betrieblich, sondern gesellschaftsrechtl. veranlasst, ist der Betrag der Rückstellung dem Gewinn außerbilanziell wieder hinzuzurechnen.

Einzelfälle:

- *Prozesskosten:* Prozesskosten teilen als Folgekosten das rechtl. Schicksal des Streitgegenstands.

BFH v. 17.6.1999 – III R 37/98, BStBl. II 1999, 600 (601); BFH v. 16.5.2001 – X R 16/98, BFH/NV 2001, 1262 (1263); BFH v. 1.8.2005 – IV B 45/04, BFH/NV 2005, 2186 (2187).

Daher darf eine Rückstellung für Prozesskosten nicht gebildet werden, wenn der Rechtsstreit nicht betrieblich veranlasst ist. Zivilprozesse, die für oder gegen den Betrieb des Stpfl. angestrengt werden, sind regelmäßig betrieblich veranlasst. Kosten erbrechtl. Prozesse sind hingegen auch dann nicht betrieblich veranlasst, wenn Gegenstand des streitigen Anspruchs ein Betrieb oder ein betrieblich genutztes WG ist (BFH v. 17.6.1999 – III R 37/98, BStBl. II 1999, 600 [601]; BFH v. 16.5.2001 – X R 16/98, BFH/NV 2001, 1262 [1263]). Kosten eines Prozesses wegen ESt dürfen den Gewinn nicht mindern; insofern kommt auch die Bildung einer Prozesskostenrückstellung nicht in Betracht, und zwar bei ESt-Streitigkeiten selbst dann nicht, wenn die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns im Streit ist (BFH v. 1.8.2005 – IV B 45/04, BFH/NV 2005, 2186 [2187]). Nachdem auch die GewSt nicht als BA abziehbar ist, gilt entsprechendes für Streitigkeiten über GewSt. Strafprozesse sind grds. nicht betrieblich veranlasst. Eine Ausnahme gilt, wenn der gegen den Stpfl. erhobene Vorwurf durch sein berufliches Verhalten veranlasst ist. Die dem Stpfl. zur Last gelegte Tat muss dabei ausschließl. und unmittelbar aus seiner betrieblichen Tätigkeit heraus erklärbar sein.

BFH v. 12.6.2002 – XI R 35/01, BFH/NV 2002, 1441 (1442); BFH v. 30.6.2004 – VIII B 265/03, BFH/NV 2004, 1639; BFH v. 18.10.2007 – VI R 42/04, BStBl. II 2008, 223 (224). Gegen die Bildung einer Rückstellung für Kosten eines betrieblich veranlassten Strafprozesses wegen der Anwendbarkeit des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 allerdings BFH v. 14.5.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 1632.

- *Steuern:* Rückstellungen können nur gebildet werden für betriebliche Steuern und Nebenleistungen zu diesen Steuern, also für GewSt, USt, GrSt und LSt, nicht hingegen insbes. für die ESt. Da die GewSt allerdings gem. § 4 Abs. 5b seit dem VZ 2008 nicht mehr als BA abziehbar ist, ist der entsprechende Rückstellungsbetrag dem Gewinn außerbilanziell wieder hinzuzurechnen (OFD Rhld. v. 5.5.2009, DB 2009, 1046). Kapitalgesellschaften haben für zum Bilanzstichtag entstandene, aber noch nicht veranlagte KSt eine Rückstellung zu bilden (*Herzig/Liekenbrock*, DB 2013, 409), die gem. § 10 Nr. 2 KStG bei der Gewinnermittlung ebenfalls unberücksichtigt bleibt (BFH v. 16.12.2009 – I R 43/08, BStBl. II 2012, 688 Rz. 12).

683 dd) Art der Leistungsverpflichtung

Es kann sich um eine Geld-, Sach-, Dienst- oder sonstige Leistungsverpflichtung handeln.

BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 (197); BFH v. 25.1.2017 – I R 70/15, BStBl. II 2017, 780 Rz. 21; *Fumi*, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 33; *Kessler*, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 89; *Christiansen*, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 29f.; *Christiansen*, DStZ 2002, 163; *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e.V. (BWA)*, DStR 2013, 373; *Dziadkowski*, FR 2013, 777; *Michling*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, 2020, 79; *Tiedchen*, NZG 2020, 1121 (1122); *Tiedchen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 249 HGB Rz. 69.

Auch für unselbständige Nebenleistungen, die Bestandteil einer Außenverpflichtung sind, sind Rückstellungen zu bilden, wenn die Nebenleistung erforderlich ist, um die Hauptleistung zu erfüllen.

FG Köln v. 14.1.2015 – 13 K 2929/12, EFG 2015, 1114, rkr. Rz. 68; *Daub*, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 72; *Michling*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, 2020, 79.

Rückstellungsfähig sind deshalb zB Schadensbearbeitungskosten zur Erfüllung einer Verbindlichkeit aus einem Versicherungsvertrag (glA *Schubert* in Beck-Bil-Komm., 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 52), Abrechnungskosten, wenn die Abrechnungsverpflichtung eine Nebenpflicht aus einem Werkvertrag ist und die mit einer Remission verbundenen Kosten für Transport, Verpackung, Lagerung und Remissionsbearbeitung (*Petersen/Künkele/Göttler*, DStR 2012, 2141 [2145]).

ee) Rechtsnatur und Rechtsgrundlage der Leistungsverpflichtung

(1) Rechtsnatur der Leistungsverpflichtung

684

Sowohl privatrechtl. als auch öffentlich-rechtl. Verpflichtungen können zur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung führen.

BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (483); BFH v. 10.1.2007 – I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102 (1103); BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900 Rz. 18; *Fumi*, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 33; *Rupp*, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 62; *Bordewin*, DB 1992, 1097; *Crezelius*, DB 1992, 1353 (1354); *Gelhausen/Fey*, DB 1993, 593; *Crezelius*, NJW 1994, 981 (982); *Janke*, StuW 1994, 214 (223); *Wangemann*, Rückstellungsbildung im Spannungsfeld zwischen rechtlicher Entstehung und wirtschaftlicher Verursachung, 1997, 162; *Crezelius*, DB 1998, 633 (634); *Stobbe/Loose*, FR 1999, 405 (411); *Daub*, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 71; *Christiansen*, DStZ 2002, 163; *Kayser*, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 86 f.; *Gehm*, BuW 2003, 542 (543); *Glaschke*, StuB 2004, 897; *Heizmann/Heizmann*, SteuStud. 2004, 86 (89); *Starke/Spies*, GmbHR 2005, 1042 (1043); *Tiedchen*, NZG 2005, 801 (802); *Ross/Drögemüller*, BB 2006, 1044 (1045); *Eckert*, DB 2012, 2187 (2189); *Petersen*, WPg 2019, 1079; *Ballwieser* in MüKo HGB, 5. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 11; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1520 (7/2024); *Michling*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, 2020, 80; *U. Prinz*, DB 2020, 10 (12); *Weber-Grellet*, FR 2020, 781 (783); *Bongaerts/Zimmermann* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 5552; *Tiedchen* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 249 HGB Rz. 70; *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 161.

(2) Rechtsgrundlage der Leistungsverpflichtung

684a

Die Verpflichtung kann sich ebenso aus einem vertraglich begründeten wie aus einem gesetzlichen Schuldverhältnis ergeben.

Fumi, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 33; *Rupp*, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 62; *Crezelius*, DB 1992, 1353 (1354); *Crezelius*, DB 1998, 633 (634); *Petersen*, WPg 2019, 1079 (1081); *Michling*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, 2020, 80; *Tiedchen*, NZG 2020, 1121 (1122); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1520 (7/2024); *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 161.

Auch ein faktischer Leistungszwang – wie etwa derjenige zur Erbringung von Kulanzleistungen (s. Anm. 684b) – reicht für die Bildung einer Rückstellung aus.

BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655 (657); BFH v. 10.1.2007 – I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102; BFH v. 16.9.2014 – X R 38/13, BFH/NV 2015, 195 Rz. 37; BFH v. 5.11.2014 – VIII R 13/12, BStBl. II 2015, 523 Rz. 34; BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900 Rz. 17; *Fumi*, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 33 f.; *Herzig*, DStJG 14 (1991), 199 (210); *Crezelius*, DB 1992, 1353 (1354); *Kessler*, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 96 f.; *Christiansen*, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 29 f.; *Crezelius*, NJW 1994, 981 (982); *Janke*, StuW 1994, 214 (224); *Madauss*, DB 1996, 637; *Wangemann*, Rückstellungsbildung im Spannungsfeld zwischen rechtlicher Entstehung und wirtschaftlicher Verursachung, 1997, 162; *Crezelius*, DB 1998, 633 (634); *Daub*, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 72 f.; *Hug/Ross/Seidler*, BB 2000, 2510 (2511); *Kayser*, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 87; *Köster*, FS Herzig, 2010, 695 (699); *Endert*, DB 2011, 2164 (2167); *Petersen/Künkele/Göttler*, DStR 2012, 2141 (2143); *Kraft/Hohage*, DB 2017, 327 (328 f.); *Welter*, DB 2017, 2118 (2119); *Ballwieser* in MüKo HGB, 5. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 11; *Michling*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, 2020, 88 ff.; *Tiedchen*, NZG 2020, 1121 (1122); *Weber-Grellet*, FR 2020, 781 (783); *von Wolfersdorff*, FR 2020, 610 (612); *Bongaerts/Zimmermann* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 5556; *Tiedchen* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 249 HGB Rz. 73; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1524 (7/2024); *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 162; aA *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 236 ff.; *Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 249 HGB Rz. 42 (9/2023); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.173.

Da es in diesen Fällen an einem rechtl. Zwang zur Erfüllung der Verbindlichkeit fehlt, sind an die Passivierung von faktischen Verpflichtungen allerdings hohe Anforderungen zu stellen. Gefordert werden objektiv nachprüfbare Anhaltspunkte dafür, dass der Stpfl. die Verpflichtung tatsächlich erfüllen wird (*Ballwieser* in MüKo HGB, 5. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 11; *von Wolfersdorff*, FR 2020, 610 [613]). Solche Anhaltspunkte können zB ein entsprechendes Verhalten in der Vergangenheit, entsprechende Beschlüsse der Geschäftsleitung, eine bestimmte Übung in der konkreten Branche oder die Ankündigung der Leistungsbereitschaft gegenüber dem Empfänger sein (*Ballwieser* in MüKo HGB, 5. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 11; *von Wolfersdorff*, FR 2020, 610 [613]; *Bongaerts/Zimmermann* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 5556; eingehend dazu *Michling*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, 2020, 95 f.).

684b (3) Rückstellungen für Garantieleistungen und Kulanzleistungen

Schrifttum: *Pfitzer/Schaum/Oser*, Rückstellungen im Lichte aktueller Rechtsentwicklungen, BB 1995, 1373; *Kessler/Ranker*, Zur Bemessung von Rückstellungen für Gewährleistungsverpflichtungen, StuB 2001, 325; *Wulfi/Petzold*, Bilanzierung von Leasing-Rücknahmeverpflichtungen in der Automobilbranche, DStR 2004, 2116; *Seidel*, Garantierückstellungen, StBp. 2009, 281.

Garantieleistungen (Gewährleistungsverpflichtungen): Unter Garantieleistungen versteht man einerseits vertragliche oder gesetzliche Gewährleistungs- oder Garantieverpflichtungen sowie andererseits Kulanzleistungen, die ohne eine rechtl. Verpflichtung erbracht werden, denen sich der Stpfl. aber aus sittlichen, moralischen oder ähnlichen Gründen nicht zu entziehen können glaubt. Garantieleistun-

gen können im Umtausch, der Nachbesserung oder der Rücknahme des Liefergegenstands sowie in der Gewährung eines Preisnachlasses, Schadensersatzes oder einer Gutschrift bestehen. Leistungen des Stpfl. aufgrund nachträglicher Änderungswünsche eines Kunden nach ordnungsmäßiger Vertragserfüllung durch den Stpfl. gehören hingegen nicht in den Bereich der Garantieleistungen (BFH v. 22.12.1999 – IV B 119/99, BFH/NV 2000, 711).

Garantieverpflichtungen unterscheiden sich von der Produkt- oder Produzentenhaftung insofern, als jene die Gebrauchs- und Funktionsfähigkeit der Sache betreffen, während diese die Sicherheit der gelieferten Sache betrifft.

Garantieverpflichtungen sind ungewisse Verbindlichkeiten, für die eine Rückstellung zu passivieren ist, wenn die allgemeinen Voraussetzungen vorliegen.

BFH v. 7.10.1982 – IV R 39/80, BStBl. II 1983, 104 (105); BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 (159); BFH v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 437 (438); BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 (228); *Kessler/Ranker*, StuB 2001, 325 (326); *Wulff/Petzold*, DStR 2004, 2116 (2117); *Schubert* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 130 „Gewährleistungsrückstellungen“; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 550 „Gewährleistung“.

Garantieverpflichtungen sind am Abschlussstichtag rechtl. entstanden. Auf den Eintritt des Garantiefalls kommt es nicht an; dieser betrifft lediglich die für die Beurteilung der Rückstellungsbildung nicht maßgebliche Fälligkeit des Anspruchs auf die Garantieleistung.

Die Inanspruchnahme des Stpfl. muss wahrscheinlich, nicht nur möglich sein. Dementsprechend sind am Bilanzstichtag bereits gerügte Mängel zu berücksichtigen; noch nicht gerügte Mängel sind zu berücksichtigen, wenn und soweit mit einer Inanspruchnahme des Stpfl. zu rechnen ist (BFH v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 437 [438]; BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 [228]; BFH v. 28.8.2018 – X B 48/18, BFH/NV 2019, 113 Rz. 28). Die für die letztgenannten Fälle anzustellende Wahrscheinlichkeitsprognose kann sich aus den Erfahrungen der Vergangenheit ergeben; sie kann aber auch auf den besonderen Umständen des jeweiligen Einzelfalls beruhen (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 [229]). Sobald die Gewährleistungspflicht abgelaufen ist, ist die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus einer Gewährleistungsverpflichtung jedenfalls nicht mehr gegeben; uU kommt aber die Bildung einer Rückstellung wegen Kulanzleistungen in Betracht.

Garantierückstellungen können als Einzel- oder Pauschalrückstellungen sowie teils einzeln und teils pauschal gebildet werden.

BFH v. 7.10.1982 – IV R 39/80, BStBl. II 1983, 104 (105); BFH v. 30.6.1983 – IV R 41/81, BStBl. II 1984, 263 (264 f.); BFH v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 437 (438); *Pfitzer/Schaum/Oser*, BB 2005, 1373 (1377); *Seidel*, StBp. 2009, 281 (283); *Endert*, DB 2011, 2164 (2167); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1924 (7/2024).

Häufig wird die Bildung sowohl von Einzel- als auch von Pauschalrückstellungen angebracht sein, wenn sich einzelne konkrete Risiken der Inanspruchnahme bereits absehen lassen und zudem die durch Schätzung quantifizierbare Gefahr weiterer Inanspruchnahmen besteht. Dabei darf es aber nicht zur Doppelerfassung von Risiken sowohl in der einen als auch in der anderen Gruppe kommen (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1924 [7/2024]). Einzelrückstellungen werden für alle bekannt gewordenen Gewährleistungsfälle gebildet (*Schubert* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 130 „Gewährleistungsrückstellungen“;

enger *Kessler/Ranker*, *StuB* 2001, 325 [327] – Mängel müssen bis zum Bilanzstichtag geltend gemacht worden sein). Im Übrigen sind für das erfahrungsgemäß bestehende Risiko der Inanspruchnahme aus Gewährleistungsverpflichtungen pauschale Rückstellungen zu bilden.

Allgemeine Ansicht, vgl. BFH v. 6.5.2003 – VIII B 163/02, BFH/NV 2003, 1313 (1314); *Seidel*, *StBp.* 2009, 281 (284); *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 130 „Gewährleistungsrückstellungen“.

Dies geschieht üblicherweise durch Anwendung eines bestimmten Prozentsatzes des Umsatzes, aus dem sich die Inanspruchnahme ergeben kann. Der Erfahrungswert hat sich dabei in erster Linie nach den betriebsindividuellen Umständen des Stpfl. zu richten (BFH v. 19.12.2006 – I B 67/06, BFH/NV 2007, 695); ggf. kann er durch branchentypische Erfahrungen ergänzt werden (BFH v. 24.3.1999 – I R 20/98, BFH/NV 1999, 1566 [1567]).

Bei der Bewertung von Garantierückstellungen sind nach der Rspr. Rückgriffsansprüche gegen Dritte, unabhängig davon, ob sie hinreichend konkretisiert und damit aktivierungsfähig sind, rückstellungsmindernd zu berücksichtigen (BFH v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 437 [439]; glA *Seidel*, *StBp.* 2009, 281 [284]). Zur Berechnung von Garantierückstellungen bei mehrjähriger Garantiefrist vgl. BFH v. 7.10.1982 – IV R 39/80, BStBl. II 1983, 104 (105); *Seidel*, *StBp.* 2009, 281 (284); zur Bewertung von Gewährleistungsrückstellungen eines Herstellers gegenüber seinen Vertragshändlern vgl. BFH v. 13.11.1991 – I R 129/90, BStBl. II 1992, 519; *Seidel*, *StBp.* 2009, 281 (285); zur Bewertung von Gewährleistungsrückstellungen eines Kfz-Importeurs gegenüber seinen Kunden Hess. FG v. 26.4.2012 – 4 K 1729/07, EFG 2013, 194, rkr.).

Kulanzleistungen sind faktische Verbindlichkeiten, die zur Bildung einer Rückstellung berechtigen.

BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 (159); *Kessler/Ranker*, *StuB* 2001, 325 (326); *Seidel*, *StBp.* 2009, 281; grds. zur Möglichkeit der Rückstellungsbildung für faktische Verpflichtungen Anm. 684.

In Betracht kommen Garantieleistungen nach Ablauf einer Garantiefrist oder solche Leistungen, die über das nach der gesetzlichen oder vertraglich vereinbarten Garantie Geschuldete hinausgehen. Voraussetzung für die Passivierung einer Rückstellung ist insoweit, dass sich der Stpfl. der Gewährleistung aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1924 [7/2024]). Zudem muss die faktische Verpflichtung zur Leistungserbringung mangels rechtl. Entstehung in der Zeit bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht sein, dh., sie muss mit einer bis zu diesem Zeitpunkt vom Stpfl. erbrachten Lieferung oder Leistung zusammenhängen (BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 [159]). Daher versagt die Rspr. die Bildung von Kulanzrückstellungen, wenn der Stpfl. Reparaturen, die auf bestimmungsgemäßem Gebrauch und Verschleiß der von ihm gelieferten Waren sowie Fremderzeugnissen beruhen, gratis oder verbilligt durchführt, weil die beseitigten Mängel nichts mit dem ursprünglichen Verkauf zu tun hätten, sondern wirtschaftlich erst in den Folgejahren mit dem Gebrauch der Ware zusammenhängen (BFH v. 6.4.1965 – I 23/63 U, BStBl. III 1965, 383); ebenso für Nachbetreuungslösungen eines Optikers oder Hörgeräteakustikers für in späteren Jahren durch Verschleiß oder Behandlungsfehler der Kunden auftretende Mängel (BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 [159 f.]; vgl. auch „Kundenbetreuung“).

(4) Rückstellungen für Produkthaftung (Produzentenhaftung)

684c

Schrifttum: *Herzig/Hötzel*, Rückstellungen wegen Produkthaftung, BB 1991, 99; *Schwarz*, Die Zulässigkeit von Pauschalrückstellungen für Produzentenhaftung, DStR 1994, 194; *Beier/Grimme*, Pauschalrückstellungen wegen Produkthaftung, BB 1995, 1686; *Schwarz*, Die Informationsstände für die Produkthaftungsrickstellung dem Grunde nach, DStR 1995, 1399; *Perlet/Baumgärtel*, Zur Bedeutung der Pauschalbewertung bei Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, in *Budde/Moxter/Offerhaus* (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 389; *Funk/Müller*, Produzenten- und Produkthaftungsrickstellungen nach HGB und IFRS, BB 2010, 2163.

Als Produzentenhaftung oder Produkthaftung bezeichnet man die Haftung des Herstellers für Folgeschäden aus der Benutzung (oder bloßen Existenz) seiner Erzeugnisse, also außerhalb der Gewährleistung für Fehlerfreiheit des Erzeugnisses selbst (*Funk/Müller*, BB 2010, 2163). Die Schäden können an Personen, Sachen oder Vermögen auftreten. Geschädigt und anspruchsberechtigt können der bestimmungsgemäße Verbraucher oder Dritte sein. Haftender ist regelmäßig der Hersteller, uU aber auch dessen Zulieferer und der Händler. Bei der Produzentenhaftung handelt es sich um einen besonderen Fall der Haftpflicht (*Schwarz*, DStR 1994, 194; *Beier/Grimme*, BB 1995, 1686).

Seit dem 1.1.1990 gilt das ProdHaftG (v. 15.12.1989, BGBl. I 1989, 2198). Es geht zurück auf die EG-Richtlinie Produkthaftung v. 25.7.1985 und begründet erstmalig eine verschuldensunabhängige Produkthaftung. Die bis zum 1.1.1990 mangels ausdrücklicher Regelung durch die Rspr. entwickelte verschuldensabhängige Produkthaftung nach § 823 BGB wird von der Neuregelung nicht berührt (§ 15 Abs. 2 ProdHaftG).

Zu unterscheiden sind die verschuldensunabhängige Gefährdungshaftung nach dem ProdHaftG (häufig als Produkthaftung bezeichnet), die verschuldensabhängige Haftung nach § 823 BGB (häufig als Produzentenhaftung bezeichnet) sowie die besondere Produkthaftung nach bestimmten Spezialgesetzen (zB §§ 84–93 ArzneimittelG für Arzneimittel, § 37 Abs. 2 GentechnikG für gentechnisch hergestellte Produkte).

Die Gefahr, aufgrund der Produzenten- oder Produkthaftung auf Schadensersatzleistungen in Anspruch genommen zu werden, stellt eine ungewisse Verbindlichkeit dar. Sie ist vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht, nämlich mit dem Inverkehrbringen – nicht schon mit der Herstellung – des Produkts (*Herzig/Hötzel*, BB 1991, 99 [102]). Die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme richtet sich nach den allgemeinen Kriterien, die für Ansprüche, die sich nicht aus einem Vertrag ergeben, anzuwenden sind (s. Anm. 694).

Rückstellungen für die Inanspruchnahme aus Produzenten- oder Produkthaftung können ebenso wie Gewährleistungsrückstellungen als Einzel- oder Pauschalrückstellungen gebildet werden.

Schl.-Holst. FG v. 6.12.1983 – I 210/79 (V), EFG 1984, 336, rkr.; *Herzig/Hötzel*, BB 1991, 99 (101); *Beier/Grimme*, BB 1995, 1686 (1687); *Schwarz*, DStR 1995, 1399 (1404); *Funk/Müller*, BB 2010, 2163 (2164); *Schubert* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 130 „Produzentenhaftung/Produkthaftung“.

Einzelrückstellungen sind zu bilden, soweit sich einzelne konkrete Schadensfälle bereits absehen lassen. Dabei kann nicht gefordert werden, dass ein Schadensersatzanspruch bereits geltend gemacht wurde; es reicht aus, dass die schadensstiften-

den Umständen bekannt sind und die Geltendmachung eines Schadensersatzanspruchs droht (*Schwarz*, DStR 1995, 1399 [1403]; weitergehend *Herzig/Hötzel* BB 1991, 99 [101] – Wahrscheinlichkeit des Inverkehrbringens mangelbehafteter Produkte, die geeignet sind, Folgeschäden herbeizuführen, ausreichend). Daneben sind für das allg. bestehende Risiko, aufgrund von noch nicht bekannt gewordenen oder in ihrem Ausmaß noch nicht absehbaren Schäden in Anspruch genommen zu werden, Pauschalrückstellungen zu bilden, deren Höhe unter Berücksichtigung der betriebsindividuellen Erfahrungen des Stpfl., uU ergänzt durch branchentypische Erfahrungswerte, zu schätzen ist. Allerdings muss bei der Kombination von Einzel- und Pauschalrückstellung ausgeschlossen werden, dass Risiken sowohl in der einen als auch in der anderen Gruppe und damit doppelt erfasst werden.

684d (5) Rückstellungen für Rücknahmeverpflichtungen

Schrifttum: *Fey*, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten aufgrund der Verordnungen zur Abfallbewältigung, DB 1992, 2353; *Eilers*, Rückstellungen für Rücknahmepflichten, in *Herzig* (Hrsg.), Bilanzierung von Umweltlasten und Umweltschutzverpflichtungen, Köln 1994, 147; *Ross/Seidler*, Rückstellungen für Altautorücknahme und -entsorgung, BB 1999, 1258; *Hug/Ross/Seidler*, Rückstellungen auf Grund einer noch nicht umgesetzten EU-Richtlinie?, BB 2000, 2510; *Kessler*, Anpassungspflichten im Bilanzrecht: (Neue?) Grenzwerte für die wirtschaftliche Verursachung, DStR 2001, 1903; *Hug/Ross/Seidler*, Bilanzielle Bewältigung der Rückwirkungsproblematik durch das Altfahrzeug-Gesetz (AltfahrzeugG), DB 2002, 1013; *Schäfer*, Droht die Pflicht zur kumulierten Rückstellungsbildung für die Entsorgung von Elektroaltgeräten?, BB 2004, 2735; *Wulff/Petzold*, Bilanzierung von Leasing-Rücknahmeverpflichtungen in der Automobilbranche, DStR 2004, 2116; *Marx/Köhlmann*, Bilanzielle Abbildung von Rücknahmeverpflichtungen nach HGB und IFRS, BB 2005, 2007; *Hänsch*, Rückstellung für Rücknahme- und Entsorgungspflichten von Elektrogeräten nach dem ElektroG, StBp. 2016, 165; *Oser/Philippsen/Wirtz*, Aktuelles zu den Rücknahme- und Entsorgungspflichten nach dem ElektroG, StuB 2017, 569; *Kahle*, Aktuelle Entwicklungen der Bilanzierung von Rückstellungen, DStR 2018, 976; *Oser/Wirtz*, Rückstellungsreport 2017, StuB 2018, 1; *Petersen*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, WPg 2019, 1079.

Hersteller und Händler von Produkten werden mehr und mehr dazu verpflichtet, diese unentgeltlich zurückzunehmen und zu entsorgen. Solche Verpflichtungen finden sich zB in dem VerpackG (Gesetz über das Inverkehrbringen, die Rücknahme und die hochwertige Verwertung von Verpackungen vom 5.7.2017, BGBl. I 2017, 2234, zuletzt geändert am 27.1.2021, BGBl. I 2021, 140), das mW zum 1.1.2019 die VerpackVO (VO über die Vermeidung und Verwertung von Verpackungsabfällen v. 21.8.1998, BGBl. I 1998, 2379, zuletzt geändert am 18.7.2017, BGBl. I 2017, 2753), abgelöst hat, im Batteriegesetz (Gesetz über das Inverkehrbringen, die Rücknahme und die umweltverträgliche Entsorgung von Batterien und Akkumulatoren v. 25.6.2009, BGBl. I 2009, 1582, zuletzt geändert am 3.11.2020, BGBl. I 2020, 2280), in der Altfahrzeug-Verordnung (Verordnung über die Überlassung, Rücknahme und umweltverträgliche Entsorgung von Altfahrzeugen v. 21.6.2002, BGBl. I 2002, 2214, zuletzt geändert am 18.11.2020, BGBl. I 2020, 2451) und im Elektro- und Elektronikgerätegesetz (Gesetz über das Inverkehrbringen, die Rücknahme und die umweltverträgliche Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten vom 24.10.2015, BGBl. I 2015, 1739, zuletzt geändert am 3.11.2020, BGBl. I 2020, 2280).

Für die bestehende Verpflichtung zur Rücknahme von in den Verkehr gebrachten Produkten ist nach hM eine Rückstellung zu bilden.

Fey, DB 1992, 2353 (2359); Eilers in Herzig, Bilanzierung von Umweltlasten und Umweltschutzverpflichtungen, 1994, 147 (159); Frenz, DStZ 1997, 37 (42); Kessler, DStR 2001, 1903 (1910); Wulff/Petzold, DStR 2004, 2116 (2118); Marx/Köhlmann, BB 2005, 2007 (2008); ähnlich Schubert in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 130 „Produktverantwortung“ (soweit die künftigen Ausgaben durch Umsatzerlöse des abgelaufenen Geschäftsjahrs verursacht sind).

Gleiches gilt bei freiwilliger Rücknahme von Produkten, etwa vor dem Hintergrund einer anderenfalls ergehenden entsprechenden staatlichen Regelung. In der Selbstverpflichtung zur Rücknahme wird uE zutr. eine faktische Umweltverbindlichkeit gesehen.

BFH v. 10.1.2007 – I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102, Selbstverpflichtung zur Rücknahme von Altbatterien; ebenso bereits Frenz, DStZ 1997, 37 (42 f.); Ross/Seidler, BB 1999, 1258 (1261).

Für die kraft Gesetzes bestehende Verpflichtung zur Rücknahme von Elektrogeräten hat der BFH in jüngerer Zeit noch zum ElektroG 2005 die Passivierung einer Rückstellung erst dann für zulässig gehalten, wenn die zuständige Stelle gegenüber dem Stpfl. eine Abholanordnung erlassen hat.

BFH v. 25.1.2017 – I R 70/15, BStBl. II 2017, 780; glA Hänsch, StBp. 2016, 165 (167); aA hingegen Oser/Philippsen/Wirtz, StuB 2017, 569 (570); Kahle, DStR 2018, 976 (978); Petersen, WPg 2019, 1079 (1087 f.); krit. auch Michling, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, 2020, 123.

Bei der freiwilligen Rücknahme von Altbatterien soll die Rückstellung hingegen schon zum Zeitpunkt der Lieferung der Batterien gebildet werden (BFH v. 10.1.2007 – I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102).

Die gesetzlich geregelten Rücknahmeverpflichtungen entstehen uE mit dem Inverkehrbringen des Produkts, so dass es auf eine wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag nicht mehr ankommt (glA Hommel/Ummenhöfer, BB 2017, 2219 [2221]). Ebenso wenig kommt es darauf an, ob der Stpfl. selbst die Produkte in Umlauf gebracht hat, wenn seine Rücknahmeverpflichtung unabhängig davon besteht, wer sie hergestellt oder vertrieben hat. Maßgeblich ist allein, dass der Stpfl. zur Rücknahme verpflichtet ist (aA Schäfer, BB 2004, 2735 [2736 f.]; hinsichtlich der sog. „0:1-Rücknahmepflicht“ von Händlern nach dem ElektroG 2015 für Altgeräte bis zu einer Abmessung von 25 cm Kantenlänge unabhängig davon, ob der Vertreiber ein Neugerät veräußert oder entsprechende Altgeräte führt, ebenfalls aA Oser/Philippsen/Wirtz, StuB 2017, 569 [572]; Oser/Wirtz, StuB 2018, 1, [5]).

Faktische Rücknahmeverpflichtungen sind wirtschaftlich verursacht, wenn sich die zurückzunehmenden Güter im Verkehr befinden. Weder gesetzlich bestehende noch faktisch entstandene Rücknahmeverpflichtungen sind hingegen noch nicht in der Zeit vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht; deshalb dürfen für zukünftige Rücknahmeverpflichtungen – etwa aufgrund von noch nicht umgesetzten EU-Richtlinien – Rückstellungen nicht gebildet werden.

Kessler, DStR 2001, 1903 (1911); aA Hug/Ross/Seidler, BB 2000, 2510; Hug/Ross/Seidler, DB 2002, 1013 (1014); Marx/Köhlmann, BB 2005, 2007 (2009).

Soweit eine Rücknahmeverpflichtung rechtl. entstanden oder vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht ist, besteht an der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. zumeist kein Zweifel (glA Marx/Köhlmann, BB 2005, 2007 [2009]), da die Verbraucher von der Möglichkeit der Rückgabe in der überwiegenden Zahl der Fälle Gebrauch machen werden. Bei der Rücknahmeverpflichtung

nach dem ElektroG ist allerdings jeweils zu prüfen, ob ein Hersteller tatsächlich mit einer Abholverfügung rechnen muss (*Oser/Philippsen/Wirtz*, StuB 2017, 569 [571]).

684e **(6) Rückstellungen für Selbstverpflichtung zur Rücknahme**

Die Rspr. nimmt eine faktische Verbindlichkeit, die zur Rückstellungsbildung berechtigt, an, wenn ein brancheneigener Zentralverband eine Selbstverpflichtungserklärung abgibt, hergestellte bzw. verkaufte Batterien nach dem Gebrauch wieder zurückzunehmen, um sie einer sachgerechten Entsorgung zuzuführen (BFH v. 10.1.2007 – I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102;). Die Selbstverpflichtungserklärung wird als hinreichender Anhaltspunkt dafür angesehen, dass das konkrete Mitgliedsunternehmen des Verbands die Leistung erbringen werde (dazu *von Wolfersdorff*, FR 2020, 610 [613]). Entsprechend kann eine Selbstverpflichtung eines Unternehmens zur Vornahme von bestimmten Umweltschutzmaßnahmen zur Passivierung einer Rückstellung für eine faktische Leistungsverpflichtung berechtigen (*von Wolfersdorff*, FR 2020, 610 [613]). Vgl. dazu auch Anm. 684d sowie Anm. 698.

685 **ff) Fälligkeit**

Die Verpflichtung muss nicht fällig sein.

BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89 (92); BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (506) für Pächterneuerungsrückstellung; *Gelhausen/Fey*, DB 1993, 593 (594); *Köster*, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz, 1994, 63, 85; *Plewka/Schlösser*, DB 1997, 337 (343); *Christiansen*, DStZ 2002, 163 (168); *Hruby*, DStR 2010, 127 (129); *Hageböke*, FR 2017, 412 (416); *Bongaerts/Zimmermann* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 5555; *Tiedchen* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 249 HGB Rz. 61.

Dementsprechend ist für eine noch nicht fällige Verpflichtung, Pachtgegenstände zu erhalten und unbrauchbar gewordene Pachtgegenstände zu erneuern, eine Rückstellung zu bilden.

BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89 (90); BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (506); BFH v. 12.2.2015 – IV R 29/12, BStBl. II 2017, 668 Rz. 22; *Stümpges*, DB 2013, 368 (369); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 550 „Pächterneuerung“.

686 **gg) Anspruchsinhaber**

Der Anspruchsinhaber muss dem Stpfl. nicht bekannt sein.

Kessler, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 90; *Köster*, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz, 1994, 63, 85; *Heizmann/Heizmann*, SteuStud. 2004, 86 (89); *Petersen*, WPg 2019, 1079 (1081); *Bongaerts/Zimmermann* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 5554; *Tiedchen* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 249 HGB Rz. 62; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1518 (7/2024); *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 161.

Insbesondere im Bereich der Produkthaftung kommt es vor, dass ein Stpfl. Schadensersatzansprüche gewärtigt, ohne die Anspruchsinhaber zu kennen; für die Inanspruchnahme durch die unbekannten Geschädigten ist gleichwohl eine Rückstellung zu bilden. Gleiches gilt bei Gewährleistungsverpflichtungen, die mit dem Verkauf von Waren einhergehen, deren Gläubiger der Stpfl. aber noch nicht kennt.

hh) Leistungsfähigkeit und Leistungswilligkeit

687

Auf die Leistungsfähigkeit (BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 [538]) oder -willigkeit des Stpfl. (*Herzig*, DB 1990, 1341 [1342]) kommt es ebenfalls nicht an.

ii) Passivierungspflicht

688

Schrifttum: *Hoffmann*, Anmerkung zu BFH v. 2.10.1992 – III R 54/91, DStR 1993, 124; *Luig*, Ein Vorbescheid des Bundesfinanzhofs zu den Rückstellungen für Altlasten, BB 1993, 2051; *Stengel*, Rückstellungen für Risiken aus Rechtsstreiten, BB 1993, 1403; *Eilers*, Rückstellungen für Altlastensanierungsaufwand: „Konkretisierung“ neu konkretisiert?, DStR 1994, 121; *Gosch*, Anmerkung zu BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, StBp. 1994, 96; *Groh*, Altlasten: Abweichung von den Rückstellungsregeln?, StbJb. 1994/95, 23; *Gschwendtner*, Rückstellungen für Altlasten, DStZ 1994, 257; *Herzig/Köster*, Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlich begründeter Verpflichtungen, insbesondere wegen Altlastensanierungsverpflichtungen, BB 1994, Beilage 23; *Knopp*, Rückstellungen für Altlasten, BB 1994, 967; *Oser/Pfitzer*, Rückstellungspflicht für Umweltlasten, DB 1994, 845; *Wesner*, Altlast und Aufwandsrückstellung – ein Widerspruch?, in *Ballwieser/Böcking/Drukarczyk/Schmidt* (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 433; *Pfitzer/Schaum/Oser*, Rückstellungen im Lichte aktueller Rechtsentwicklungen, BB 1995, 1373; *Siegel*, Umweltschutzbedingte Aufwendungen, DB 1995, 537; *Stuhr/Bock*, Steuerrechtliche Behandlung öffentlich-rechtlich bedingter Umweltschutzverpflichtungen, DStR 1995, 1134; *Flies*, Rückstellungen aufgrund von Umweltverbindlichkeiten, StBp. 1996, 109; *Kessler*, Der „Hüter des Bilanzrechts“ auf Abwegen?, DStR 1996, 1228; *Perlet/Baumgärtel*, Zur Bedeutung der Pauschalbewertung bei Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, in *Buddel Moxter/Offerhaus* (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 389; *Roeder*, Rückstellung für Umweltschutzmaßnahmen wegen Abfallentsorgungspflichten, DB 1997, 1885; *Söffing*, Altlastenrückstellungen, in *Kley/Sünner/Willemsen* (Hrsg.), Steuerrecht Steuer und Rechtspolitik Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung Umweltrecht, FS Wolfgang Ritter, Köln 1997, 257; *Eilers/Geisler*, Bundes-Bodenschutzgesetz: Bilanz- und steuerrechtliche Erfassung von Umweltschutzmaßnahmen, BB 1998, 2411; *Hain*, Restrukturierungsaufwendungen in der Rechnungslegung nach HGB, IAS und U.S. GAAP, Düsseldorf 2000; *Scheffler*, Verbreiterung der Bemessungsgrundlage: Was bleibt von Rückstellungen in der Steuerbilanz? (Teil I), StuB 2000, 489; *Kessler/Ranker*, Zur Bemessung von Rückstellungen für Gewährleistungsverpflichtungen, StuB 2001, 325; *Moxter*, Anmerkung zu BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BB 2001, 569; *Hoffmann*, Anmerkung zu BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, DStR 2002, 715; *Hug/Ross/Seidler*, Bilanzielle Bewältigung der Rückwirkungsproblematik durch das Altfahrzeug-Gesetz (AltfahrzeugG), DB 2002, 1013; *Weber-Grellet*, Zur Abschaffung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, StuB 2002, 700; *Weber-Grellet*, BFH-Rechtsprechung zu Rückstellungen auf dem Prüfstand, StbJb. 2002/03, 241; *Cebull/Amann/Leibfried*, Bildung von Rückstellungen für Umstellungskosten auf IAS/IFRS, BuW 2003, 313; *Eisenbach*, Rückstellung für Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, StuB 2003, 71; *Günkel*, Ausgewählte Probleme zum Bilanzsteuerrecht, StbJb. 2003/04, 283; *Mayr*, Schließt das Eigeninteresse eine Verbindlichkeitsrückstellung aus?, DB 2003, 740; *Ross/Drögemüller*, Rückstellungspflicht aufgrund gesetzlicher Aufbewahrungsfristen?, WPg 2003, 219; *Berndt*, Anmerkung zu BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BB 2004, 1623; *Fatouros*, Anmerkung zu BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, FR 2004, 1016; *Glaschke*, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen im Bilanzsteuerrecht, StuB 2004, 897; *Hahn*, Abzugsfähige Kartellbußen – zum Beschluss des BFH vom 24.3.2004, I B 203/03, IStR 2004, 789; *Kiegler*, Steuerliche Abzugsfähigkeit von EG-Kartellbußen als Betriebsausgaben, DStR 2004, 1974; *Klein/Kuhn*, Überlegungen zur Abzugsfähigkeit von EU-Geldbußen als Betriebsausgaben, FR 2004, 206; *Lüdeke/Skala*, Bildung von Rückstellungen für EU-Geldbußen, BB 2004, 1436; *Schäfer*, Droht die Pflicht zur kumulierten Rückstellungsbildung für die Entsorgung von Elektroaltgeräten?, BB 2004, 2735; *R. Schmidt/Roth*, Bilanzielle Behandlung von Umweltschutzverpflichtungen, DB 2004, 553; *Siegel*, Schadstoffbelas-

tete Grundstücke und Rückstellungen: Der I. Senat des BFH auf der Zielgeraden, *StuB* 2004, 506; *Wüstemann*, Anmerkung zu BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, *BB* 2004, 323; *Fatouros*, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten – Beginn einer Kehrtwende in der Rechtsprechung?, *DB* 2005, 117; *Heger*, Wohin geht die Rechtsprechung zur Verbindlichkeitsrückstellung?, *StBj.* 2005/06, 233; *Lüdenbach/Hoffmann*, Faktische Verpflichtungen und (verdeckte) Aufwandsrückstellungen nach IFRS und HGB/EStG, *BB* 2005, 2344; *Starke/Spies*, Rückstellungen für Mitwirkungspflichten bei Betriebsprüfungen, *GmbHR* 2005, 1042; *Tiedchen*, Rückstellungsfähigkeit der Verpflichtung zur Abfallentsorgung, *NZG* 2005, 801; *Zühlsdorff/Geissler*, Abfallrechtliche Rückstellungen im Fokus des BFH, *BB* 2005, 1099; *Grützner*, Rückstellung für Patentverletzung auch bei Unkenntnis des Inhabers des Patents, *StuB* 2006, 469; *Kleine/Werner*, Rückstellungen für Verwaltungskosten künftiger Betriebsprüfungen, *DStR* 2006, 1954; *Christiansen*, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: Dem Grunde nach bestehende Verbindlichkeiten – (Nicht-)Anwendung des BFH-Urteils I R 45/97, *DStR* 2007, 127; *Christiansen*, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: Begriff und Abgrenzung sog. Obliegenheiten im BFH-Urteil I R 6/96, *DStR* 2007, 407; *Christiansen*, Passivierung öffentlich-rechtlich normierter Verbindlichkeiten, *DStR* 2008, 735; *Sielaff*, Das Objektivierungserfordernis bei der Bilanzierung von Rückstellungen, *DStR* 2008, 369; *Christiansen*, Realisationsprinzip beim Ausweis von Verbindlichkeiten – eine „unendliche“ Geschichte, *DStR* 2009, 2213; *Köhler*, Vollständiger Ansatz des Vermögens und der Schulden, Teil II, *StBp.* 2009, 264; *Küting/Kessler/Cassel/Metz*, Die bilanzielle Würdigung bestandsunsicherer Schadensersatzverpflichtungen nach IFRS und HGB, *WPg* 2010, 315; *Wendt*, Wie wesentlich ist der Wesentlichkeitsgrundsatz für die Steuerbilanz?, in *Kessler/Förster/Watrin* (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 517; *Klusmeier*, Rückstellung für eine Inanspruchnahme nach § 133 InsO – eine zwingende Folge der Rechtsprechung des BGH, *DStR* 2014, 2056; *Rogall/Dreßler*, Zur Entstehung der rechtlichen Verpflichtung bei Verbindlichkeitsrückstellungen, *Ubg* 2014, 759; *Hennrichs*, *BB* Kommentar zu BFH VIII R 45/12, *BB* 2015, 1841; *U. Prinz*, Rückstellungen: aktuelles Praxis-Know-how, *WPg* 2015, 1223; *Roser*, Verbindlichkeitsrückstellungen dem Grunde und der Höhe nach – Auswirkungen der aktuellen Rechtsprechung?, *WPg* 2015, 693; *Wolf*, Passivierung von Rückstellungen im Lichte von „Dieselgate“, *StuB* 2016, 334; *Kahle*, Ausgewählte Fragen der Bilanzierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, *DStZ* 2017, 904; *Brauchle/Spingler/Tenzer*, Bilanzierung bestrittener Steuerforderungen und -schulden im Handelsrecht, *WPg* 2019, 664; *Petersen*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, *WPg* 2019, 1079; *Oser/Wirtz*, Rückstellungsreport 2020, *StuB* 2021, 1.

Wenn die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten erfüllt sind, besteht stl. grds. ebenso wie handelsrechtl. Passivierungspflicht.

BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, *BStBl.* II 2012, 122 Rz. 11; BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, *BStBl.* II 2013, 196 (197); BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, *BStBl.* II 2013, 686 Rz. 10; BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, *BStBl.* II 2014, 302 Rz. 16; BFH v. 25.1.2017 – I R 70/15, *BStBl.* II 2017, 780 Rz. 21; BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, *BStBl.* II 2017, 900 Rz. 15; BFH v. 22.3.2022 – IV R 13/18, *BStBl.* II 2022, 656 Rz. 48; BFH v. 29.9.2022 – IV R 20/19, *BStBl.* II 2023, 435 Rz. 41; BFH v. 9.3.2023 – IV R 24/19, *BStBl.* II 2023, 698 Rz. 19; BFH v. 5.6.2024 – IV R 22/22, *BFH/NV* 2024, 1085 Rz. 27; *Gelhausen/Fey*, *DB* 1993, 593 (595); *Sarrazin*, *WPg* 1993, 1; *Christiansen*, *BFuP* 1994, 25; *Gschwendtner*, *DStZ* 1994, 257 (259); *Köster*, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, 1994, 63, 31; *Schön*, *BB* 1994, Beilage 9, 1 (3); *Bäcker*, *BB* 1995, 503 (505); *Perlet/Baumgärtel*, FS Beisse, 1997, 389; *Eilers/Geisler*, *BB* 1998, 2411; *Stobbe/Loose*, *FR* 1999, 405 (411); *Köhler*, *StBp.* 2000, 345; *Gehm*, *BuW* 2003, 542; *Osterloh-Konrad*, *DStR* 2003, 1631; *Glaschke*, *StuB* 2004, 897; *Zühlsdorff/Geissler*, *BB* 2005, 1099; *Starke/Spies*, *GmbHR* 2005, 1042 (1043); *Haberland*, *DStZ* 2011, 790; *Eckert*, *DB* 2012, 2187 (2188); *Eckert*, *DB* 2012, 203; *Klusmeier*, *DStR* 2014, 2056 (2057); *Kahle*, *DStZ* 2017, 904 (905); *Bongaerts/Zimmermann* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 5520, 5541; *Marx*, *Ubg* 2024, 113 (119).

Entgegen einer früher von der Rspr. vertretenen Ansicht

BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788; BFH v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742 (743); ebenso *Heizmann/Heizmann*, *SteuStud.* 2004, 86 (89),

ist auch für unwesentliche Verbindlichkeiten eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden.

BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BStBl. II 2012, 856 Rz. 30; BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 Rz. 34; *Pfitzer/Schaum/Oser*, BB 1995, 1373 (1376); *Endert*, DStR 2011, 2280; *Endert*, DB 2011, 2164 (2165); *U. Prinz*, DB 2011, 1815; *U. Prinz*, DB 2020, 10 (12); *Bongaerts/Zimmermann* in *Prinz/Kanzler*, *Handbuch Bilanzsteuerrecht*, 4. Aufl. 2021, Rz. 5549; *Tiedchen* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 249 HGB Rz. 132.

Der Nichtausweis unwesentlicher Rückstellungen verstieße gegen das auch für die stl. Gewinnermittlung zu befolgende Vollständigkeitsprinzip.

Endert/Sepetauz, DStR 2011, 2060; *Endert*, DB 2011, 2164 (2165); krit. zur Diskussion um die Unwesentlichkeit insbes. der Rückstellungen für Nachbetreuungsverpflichtungen *Wendt*, FS Herzig, 2010, 517 (529).

Zu beachten ist aber, dass das StRecht an verschiedenen Stellen dem Maßgeblichkeitsgrundsatz vorgehende spezielle Vorschriften enthält, wie zB Abs. 2a, 3, 4, 4a und 4b.

Einstweilen frei.

689

jj) Ausnahmen von der Passivierungspflicht

(1) Verbindlichkeiten, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Gegenstand haben

690

Grundsatz: Abs. 4b Satz 1 untersagt die Bildung von Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wj. als AHK eines WG zu aktivieren sind (s. Anm. 2105 ff.).

Beispiele:

Anliegerbeiträge: Nicht zu den nachträglichen AK eines bereits erschlossenen Grundstücks gehören Anliegerbeiträge; insoweit ist die Passivierung einer Rückstellung möglich (BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369).

Nachsorgeverpflichtungen eines Deponiebetreibers berechtigen zur Passivierung einer Rückstellung (BFH v. 9.3.2023 – IV R 24/19, BStBl. II 2023, 698 Rz. 20), allerdings nur insoweit, als die aufzuwendenden Kosten nicht zu AHK führen (BFH v. 8.11.2016 – I R 35/15, BStBl. II 2017, 768; krit. dazu *Hommel/Ummenhöfer*, BB 2017, 2219 [2221]).

Prozesskosten: Die Passivierung einer Rückstellung ist nicht zulässig, wenn die Prozesskosten Teil der AHK eines WG sind.

(2) Verbindlichkeiten, für die ein Abzugsverbot besteht

690a

Grundsatz: Die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung kam nach früher hM auch dann nicht in Betracht, wenn für die zugrunde liegenden Aufwendungen ein Abzugsverbot besteht.

BFH v. 9.6.1999 – I R 64/97, BStBl. II 1999, 656 (657); BFH v. 15.3.2000 – VIII R 34/96, BFH/NV 2001, 297 (298); BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349 (352f.); *Herzig*, DStJG 14 (1991), 199 (206); *Christiansen*, *Steuerliche Rückstellungsbildung*, 1993, 33 f.; *Sarrazin*, WPg 1993, 1; *Gehm*, BuW 2003, 542.

Vorzugswürdig ist uE die heute überwiegend vertretene Gegenansicht, nach der die entsprechende Verbindlichkeit in der StBil. – uU auch in Gestalt einer Rückstellung – zu passivieren und dem Gewinn außerbilanziell hinzuzurechnen ist.

BFH v. 14.5.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 684 Rz. 62; wohl auch bereits BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (538); BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 (197); BFH v. 7.11.2013 – IV R 4/12, BStBl. II 2014, 306 Rz. 23; *Bongaerts/Zimmermann in Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 5557.

Einzelfälle:

- **Geldbußen:** Trotz Vorliegen des Abzugsverbots des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 kommt nach der Rspr. des BFH die Passivierung einer Rückstellung für Geldbußen in Betracht, wenn durch die festgesetzte – oder auch nur angedrohte (BFH v. 22.5.2019 – XI R 40/17, BStBl. II 2019, 663 Rz. 20) – Geldbuße der durch den Gesetzesverstoß erzielte wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft wird und bei der Bemessung der Geldbuße ihre stl. Nichtabziehbarkeit nicht berücksichtigt worden ist (BFH v. 24.3.2004 – I B 203/03, BFH/NV 2004, 959; ebenso BFH v. 7.11.2013 – IV R 4/12, BStBl. II 2014, 306 Rz. 26; BFH v. 22.5.2019 – XI R 40/17, BStBl. II 2019, 663 Rz. 19). Dabei ist allerdings noch nicht endgültig geklärt, ob die Nichtberücksichtigung der stl. Nichtabziehbarkeit wirkungsbezogen (so BFH v. 24.3.2004 – I B 203/03, BFH/NV 2004, 959; BFH v. 22.5.2019 – XI R 40/17, BStBl. II 2019, 663 Rz. 25; ebenso *Schönfeld/Haus/Bergmann*, DStR 2014, 2323 [2325]) oder final (so wohl BFH v. 7.11.2013 – IV R 4/12, BStBl. II 2014, 306) zu bestimmen ist (*Drüen*, FS Gosch, 2016, 57 [63], unterscheidet insoweit anschaulich „Abschöpfungswille oder -wirkung“). Dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht es, auf die objektiv abschöpfende Wirkung abzustellen (ebenso *Schönfeld/Haus/Bergmann*, DStR 2014, 2323 [2325]; *Schönfeld/Haus/Bergmann/Erne*, DStR 2017, 73 [74]), nicht auf den Willen der Behörde, welcher zudem uU schwer feststellbar ist, da bspw. deutsche Kartellbehörden eine Begr. für die Bemessung einer Buße nicht zu geben brauchen (dazu *Drüen*, FS Gosch, 2016, 57 [65]).
- **Hinterziehungszinsen:** Für Hinterziehungszinsen ist eine Rückstellung zu bilden, wenn die Zinsverbindlichkeit besteht, sie in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht ist und die Inanspruchnahme durch Festsetzung wahrscheinlich ist. Die Festsetzung selbst muss noch nicht vorliegen (BFH v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592 [594]).

691 kk) Überblick über die Passivierungsvoraussetzungen

Passivierungsvoraussetzungen für eine Verbindlichkeitsrückstellung sind grds. die rechtl. Entstehung oder wirtschaftliche Verursachung der zugrunde liegenden ungewissen Verbindlichkeit im abgelaufenen Wj. oder in der davor liegenden Zeit (s. Anm. 700 ff.) sowie die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. (s. Anm. 694).

BFH v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 (645); BFH v. 21.9.2005 – X R 29/03, BStBl. II 2006, 647 (648); BFH v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (373); BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (253); BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 (560); BFH v. 27.1.2010 – I R 103/08, BStBl. II 2010, 614 (615); BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BFH/NV 2014, 225 Rz. 17; BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 22; BFH v. 5.4.2017 – X R 30/

15, BStBl. II 2017, 900 Rz. 17; *Sarrazin*, WPg 1993, 1 (2); *Flies*, StBp. 1996, 109 (111); *Eisenbach*, StuB 2003, 71 (72); *Schäfer*, BB 2004, 2735 (2736); *Starke/Spies*, GmbHR 2005, 1042 (1043); *Herzig/Bohn*, BB 2006, 1551 (1552); *Köhler*, StBp. 2009, 264; *Roser*, WPg 2015, 693 (695); *Kraft/Hohage*, DB 2017, 327 (328).

Ergibt sich die dem Grund oder der Höhe nach ungewisse Verpflichtung des Stpfl. aus dem öffentlichen Recht, so fordert die Rspr. zusätzlich, dass sie sich am Bilanzstichtag hinreichend konkretisiert hat und dass an ihre Verletzung Sanktionen geknüpft sind, so dass sich der Stpfl. der Verpflichtung im Erg. nicht entziehen kann.

BFH v. 12.12.1991 – IV R 28/91, BStBl. II 1992, 600 (601); BFH v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010 (1011); BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570; BFH v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (484); BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644; BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 (197); BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686 Rz. 11; BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900 Rz. 18; ebenso *Groh*, StbJb. 1994/95, 23 (25); *Baum*, DB 1995, 153 (162); *Gehm*, BuW 2003, 542 (543); *Hruby*, DStR 2010, 127 (128); *Reddig in Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 164; *Weber-Grellet in Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 364 f.; im Grundsatz auch zust. *Schön*, BB 1994, Beilage 9, 1 (7). Weitergehend *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1528 (7/2024) – Konkretisierung auch für zivilrechtl. Verpflichtungen erforderlich.

Neben der Konkretisierung der Verpflichtung hat die Rspr. in neuerer Zeit allg. die weitere Voraussetzung aufgestellt, dass die Erfüllung der Verpflichtung nicht von eigenbetrieblichen Erfordernissen des Unternehmens gleichgerichtet und kongruent überlagert werden darf (BFH v. 22.1.2020 – XI R 2/19, BStBl. II 2020, 493 Rz. 22 f.). Vgl. zu Rückstellungen für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen Anm. 695.

II) Ungewisse Verbindlichkeit

(1) Wahrscheinlichkeit des Be- bzw. Entstehens der Verbindlichkeit

692

Ungewisse Verbindlichkeiten sind zum einen solche, die am maßgeblichen Stichtag dem Grunde nach entstanden sind, jedoch der Höhe nach nicht feststehen (erste Fallgruppe). Zum anderen sind es Verbindlichkeiten, die am Stichtag nicht mit Sicherheit entstanden sind, deren Bestehen aber wahrscheinlich ist (zweite Fallgruppe). Schließlich kann es sich um Verbindlichkeiten handeln, die am Stichtag rechtlich noch nicht entstanden, wirtschaftlich aber in einem abgelaufenen Zeitraum verursacht worden sind (dritte Fallgruppe, zum Ganzen vgl. FG Sachs.-Anh. v. 13.3.2013 – 3 K 309/09, nv., juris, rkr. Rz. 65). Ein Fall der ersten Gruppe ist zB gegeben, wenn eine konkretisierte Verpflichtung zur Beseitigung von Umweltschäden besteht, aber noch nicht absehbar ist, wie hoch die Kosten der Erfüllung sein werden. Die zweite Fallgruppe betrifft zB Situationen, in denen nicht abschließend beurteilt werden kann, ob ein Ereignis, das vor dem Bilanzstichtag stattgefunden hat, zu einer Schadensersatzverpflichtung führen wird. Ein Beispiel für die dritte Fallgruppe sind künftige Kosten für die Mitwirkungspflicht des Stpfl. bei einer Außenprüfung betreffend die abgelaufenen Jahre (s. Anm. 695h).

Sind sowohl Grund als auch Höhe der Verbindlichkeit ungewiss (zweite und dritte Fallgruppe), ist zu prüfen, ob ihr Entstehen wahrscheinlich ist. Das ist uE der Fall, wenn stichhaltige Gründe für ein Entstehen sprechen (ebenso *Kütting/Kessler/Cassel/Metz*, WPg 2010, 315 [328]; *Tiedchen* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 249 HGB Rz. 78), wobei die jeweiligen Umstände des Einzelfalls sowie die persönlichen Erfahrungen des Stpfl. und die branchentypischen Verhältnisse in Betracht zu ziehen sind (ähnlich *Kessler/Ranker*, StuB 2001, 325 [327]).

Die Rspr. fordert demgegenüber, dass mehr Gründe für als gegen das Entstehen der Verbindlichkeit sprechen.

BFH v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (373); BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (253); BFH v. 18.1.2007 – IV R 42/04, BStBl. II 2008, 956 (958); BFH v. 5.11.2014 – VIII R 13/12, BStBl. II 2015, 523 Rz. 40; BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 28; BFH v. 29.9.2022 – IV R 20/19, BStBl. II 2023, 435 Rz. 57; ähnlich BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686 Rz. 11, überwiegende Wahrscheinlichkeit des Entstehens.

Wollte man dies im Sinne einer 51 %-Klausel verstehen (so offenbar BFH v. 18.1.2007 – IV R 42/04, BStBl. II 2008, 956 [958]), wie sie im Bereich der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. verschiedentlich vertreten wird (s. Anm. 694), so ist dies uE zu restriktiv. Maßgeblich ist vielmehr, ob stichhaltige Gründe vorliegen, die das Entstehen der Verbindlichkeit wahrscheinlich erscheinen lassen (*D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 37 f.; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1536 [7/2024]).

692a (2) Geltendmachung unerheblich

Auf die Geltendmachung eines Anspruchs oder die Kenntnis des Anspruchsinhabers kommt es in diesem Zusammenhang nicht an (*Köster*, FS Herzig, 2010, 695 [700]; *Tiedchen in AOS*, 7. Aufl. 2023, § 249 HGB Rz. 61; vgl. aber zu diesen Fragen im Rahmen der Prüfung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. Anm. 694).

692b (3) Entstehung von Verpflichtungen bei Altersteilzeit

Schrifttum: *Schwinger/Wildner*, Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen: Neue Impulse für die Diskussion durch das Zwischenurteil des Hessischen FG vom 23.9.2004 (Az. 4 K 1120/02), FR 2005, 828; *Hirsch/Lieb/Veit*, Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen: BFH widerspricht BMF und IDW, StuB 2006, 344; *U. Prinz*, Neues zur Rückstellung wegen Altersteilzeit nach dem Blockmodell, WpG 2006, 953; *Wellisch/Quast*, Bilanzierung von Rückstellungen bei „verblockter“ Altersteilzeit und Lebensarbeitszeitkonten, BB 2006, 763; *Euler/Binger*, Rückstellungen für Altersteilzeit – Erfüllungsrückstand versus Verpflichtungsüberhang? – Zu einem BFH-Urteil vom 30.11.2005, DStR 2007, 177; *Heger*, Altersteilzeit in der Steuerbilanz, BB 2007, 1043; *Lieb/Rhiel*, Das neue BMF-Schreiben vom 28.3.2007 zur Bilanzierung von Altersteilzeitverpflichtungen in der Steuerbilanz, StuB 2007, 505; *Zwirner*, Besonderheiten der Behandlung von Altersteilzeitvereinbarungen nach BilMoG, BB 2011, 619; *Bolik/Kummer*, BFH I R 53/15: Neue Entwicklungen zur wirtschaftlichen Verursachung, BB 2018, 624.

Durch Altersteilzeitarbeit soll gem. § 1 ATZG (Gesetz zur Förderung eines gleitenden Übergangs in den Ruhestand – Altersteilzeitgesetz v. 23.7.1996, BGBl. I 1996, 1078, zuletzt geändert durch Art. 151 Gesetz v. 29.3.2017, BGBl. I 2017, 626) älteren ArbN – das sind nach § 1 Abs. 2 ATZG ArbN, die das 55. Lebensjahr vollendet haben – ein gleitender Übergang vom Erwerbsleben in die Altersrente ermöglicht werden. Man unterscheidet die kontinuierliche Altersteilzeit in Form des sog. Gleichverteilungsmodells, bei dem der ArbN während eines bestimmten Zeitraums bis zum Eintritt in das Rentenalter seine Arbeitszeit auf die Hälfte reduziert, und das Blockmodell, bei dem der ArbN während der ersten Hälfte des Altersteilzeitraums voll arbeitet (sog. Beschäftigungsphase) und während der zweiten Hälfte, der sog. Freistellungsphase, völlig freigestellt ist. Der ArbN erhält während der gesam-

ten Dauer der Altersteilzeit die Hälfte seines Gehalts zzgl. bestimmter Aufstockungsbeträge; zudem leistet der ArbG für den ArbN zusätzliche Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung. Unter bestimmten Bedingungen werden dem ArbG die Aufstockungsbeträge ganz oder zT von der Bundesagentur für Arbeit erstattet.

Schwinger/Wildner, FR 2005, 828; *Hirsch/Lieb/Veit*, StuB 2006, 344; *U. Prinz*, WPg 2006, 953; *Wellisch/Quast*, BB 2006, 763; *Euler/Binger*, DStR 2007, 177 (178); *Zwirner*, BB 2011, 619.

Haben ArbG und ArbN sich auf das Gleichverteilungsmodell geeinigt, besteht hinsichtlich der Gehaltszahlungen kein Anlass zur Bildung von Rückstellungen. Die Verpflichtung des ArbG, dem ArbN während der Freistellungsphase Bezüge zu zahlen, ist eine dem Grunde und der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeit (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 [252]; *Euler/Binger*, DStR 2007, 177 [180 f.]), für die nach allgemeiner Ansicht eine Rückstellung zu bilden ist (*Zwirner*, BB 2011, 619). Die Verpflichtung ist bereits während der der Beschäftigungsphase wirtschaftlich verursacht, weil sie an die Leistung des ArbN in der Beschäftigungsphase anknüpft (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 [253 f.]; *Zwirner*, BB 2011, 619). Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ist gegeben, da ArbN, die in ein Altersteilzeitverhältnis eintreten, die dabei zugesagten Leistungen in der Freistellungsphase typischerweise in Anspruch nehmen (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 [253]). Dies gilt allerdings nur in Bezug auf solche ArbN, die einen Antrag auf Altersteilzeit bereits gestellt haben, nicht hingegen für solche, die zwar potentielle Anwärter auf die Gewährung von Altersteilzeit sind, aber den entsprechenden Antrag noch nicht gestellt haben (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 [253 f.]). Die Rückstellung umfasst sämtliche in der Freistellungsphase zu leistenden Bezüge einschließlich der Aufstockungsbeträge und der zusätzlichen Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung. Der Rückstellungsbetrag ist dabei während der Beschäftigungsphase zeitanteilig ratierlich aufzubauen und während der Freistellungsphase dem „Verbrauch“ entsprechend zeitanteilig aufzulösen.

BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (254 f.); zust. *Wellisch/Quast*, BB 2006, 763 (765); ebenso nunmehr BMF v. 28.3.2007 – IV B 2 - S 2175/07/0002, 2007/0136390, BStBl. I 2007, 297 Rz. 1; hinsichtlich der Anwendungsregelung geändert durch BMF v. 11.3.2008 – IV B 2 - S 2175/07/0002, BStBl. I 2008, 496; zu BMF v. 28.3.2007 vgl. *Heger*, BB 2007, 1043; *Lieb/Rhiel*, StuB 2007, 505.

Die FinVerw. fordert allerdings bei der Bewertung der Rückstellung die Gegenrechnung von Erstattungsansprüchen gem. § 4 ATZG.

BMF v. 28.3.2007 – IV B 2 - S 2175/07/0002, 2007/0136390, BStBl. I 2007, 297 Rz. 4 ff., gegen BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (256); krit. zur Gegenrechnung von Erstattungsansprüchen auch *U. Prinz*, WPg 2006, 953 (956).

Die Verpflichtung zur Zahlung von Aufstockungsbeträgen führt zur Passivierung einer Rückstellung, die sofort in voller abgezinster Höhe auszuweisen ist, wenn die Aufstockungszahlung den Charakter einer Abfindung hat, und die ratierlich über den Zeitraum der Erdienung durch den ArbN aufzubauen ist, wenn die Aufstockungszahlung Entlohnungscharakter hat (*Oser*, StuB 2014, 43).

Abfindungszahlungen wegen zu erwartender Rentenkürzung aufgrund vorzeitiger Inanspruchnahme der Rente (sog. Nachteilsausgleich) nach § 5 Abs. 7 des Tarifvertrags zur Regelung der Altersteilzeit (TV ATZ) werden zum Ende des Altersteilzeitarbeitsverhältnisses gezahlt, wenn bei dem in den Ruhestand tretenden Arbeit-

nehmer eine Rentenkürzung zu verzeichnen ist. Die Rspr. sieht den tatsächlichen Eintritt der Rentenkürzung als wirtschaftlich wesentliches Tatbestandsmerkmal der Entstehung des Abfindungsanspruchs an, das erst verwirklicht ist, wenn der Arbeitnehmer aus dem aktiven Dienst ausscheidet, und versagt aus diesem Grund die Möglichkeit der Passivierung einer Rückstellung (BFH v. 27.9.2017 – I R 53/15, BStBl. II 2018, 702; krit. dazu *Bolik/Kummer*, BB 2018, 624 [626]).

692c (4) Entstehung von Verpflichtungen im Pfandkreislauf

Schrifttum: *Köhler*, Einzelprobleme der bilanzsteuerrechtlichen Behandlung des Leerguts – insbesondere Pfandrückstellung, StBp. 2001, 153; *Köhler*, Zivilrechtliche Grundlagen des Vertriebssystems bei standardisiertem Leergut in der Getränkeindustrie (sog. Einheitsflaschen) und die steuerlichen Auswirkungen, StBp. 2003, 168, 212; *Denzer/Rahier*, Zivilrechtliche und steuerliche Behandlung der Brunneneinheits-Emballagen der Mineralbrunnenindustrie, StBp. 2004, 57; *Jakob/Kobor*, Eckdaten der steuerbilanziellen Erfassung eines „Pfandkreislaufs“, DStR 2004, 1596; *Köhler*, Die Unterscheidung und Abgrenzung zwischen Verbindlichkeit und Rückstellung, dargestellt am Beispiel der Rückzahlungsverpflichtung für Leihemballagen in der Getränkeindustrie, StBp. 2004, 121, 159, 193; *Klein*, Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Pfandgeldern in der Getränkeindustrie, DStR 2010, 712; *Rätke*, Erfolgsneutraler Ausweis von Pfandgeldern beim Getränkegroßhändler, StuB 2010, 178; *Schothöfer*, Die bilanzielle Behandlung des Pfandgelds beim Mehrweg-Leergut im Lichte der aktuellen BFH-Rechtsprechung, DStR 2013, 1746; *Köhler*, Aktuelle Fragen im Zusammenhang mit der Buchung und Bilanzierung von „Pfandgeldern“ beim Mehrwegleergut der Getränkeindustrie, DB 2014, 2555; *Deubert/Lewe*, Bilanzierung von Pfandrückstellungen nach HGB, DStR 2020, 1975; *U. Prinz*, Steuerbilanzielle Rückstellungen, DB 2020, 10; *U. Prinz/Ludwig*, Bilanzierung vereinnahmter/verausgabter Pfandgelder in der Getränkeindustrie, FR 2020, 153; *U. Prinz*, Pfandgelder in der Getränkeindustrie, StuB 2021, 49.

In der Getränkeindustrie findet man einen sog. Pfandkreislauf vor, der darin besteht, dass auf jeder Vertriebsstufe Getränke in Verbindung mit dem dazugehörigen Leergut (Flaschen und Kästen) abgegeben werden und dabei vom Abnehmer ein Entgelt für das Getränk und ein Pfandgeld für das Leergut gezahlt wird. Das Pfandgeld ist regelmäßig auf den verschiedenen Vertriebsstufen gleich hoch und übersteigt häufig den Wert des Pfandguts; es wird gegen Rückgabe des Leerguts zurückerstattet (*Klein*, DStR 2010, 712).

Für die Verpflichtung, im Fall der Rückgabe von mit Pfand belegtem Leergut erhaltenes Pfandgeld zurückzuzahlen, nahm die hM bislang eine Pflicht zur Passivierung einer Pfandrückstellung an.

Denzer/Rahier, StBp. 2004, 57 (61); *Jakob/Kobor*, DStR 2004, 1596 (1598); *Schubert* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 130 „Pfand“; aA *Köhler*, StBp. 2001, 153 (160); *Köhler*, StBp. 2003, 212 (214); *Köhler*, StBp. 2004, 159 (161, 195); *Klein*, DStR 2010, 712 (716); *Rätke*, StuB 2010, 178 (180); ebenso FG Rhld.-Pf. v. 22.9.2010 – 2 K 2467/08, EFG 2011, 249, rkr., für aufgrund vertraglicher Vereinbarung eingenommenes Pfandgeld für individuell zuordenbare Mehrweg-Paletten.

Nach der Rspr. kommt hingegen eine Passivierung bei sog. Minderrücknahmen (Überhang des vereinnahmten über das verausgabte Pfandgeld) bei Einheitsleergut (zum Begriff s. Anm. 521) nicht in Betracht, da hier jeweils das zivilrechtl. Eigentum am Leergut übertragen wird (BFH v. 9.1.2013 – I R 33/11, BStBl. II 2019, 150 Rz. 44). Bei dieser Sichtweise ist das Pfandgeld der Erlös für die Veräußerung des Leerguts (*Schothöfer*, DStR 2013, 1746; für ein Sachdarlehen hingegen *Deubert/Lewe*, DStR 2020, 1975 [1978]; *U. Prinz/Ludwig*, FR 2020, 153 [155]). Bei Individual-

leergut und individualisiertem Einheitsleergut (zu den Begriffen s. Anm. 521) ist entgegen der bislang hM nicht eine Rückstellung, sondern eine Verbindlichkeit zu passivieren.

BFH v. 9.1.2013 – I R 33/11, BStBl. II 2019, 150 Rz. 45; glA Köhler, DB 2014, 2555 [2556]). Für die Passivierung einer Rückstellung hingegen Deubert/Lewe, DStR 2020, 1975 (1977); U. Prinz, DB 2020, 10 (11); U. Prinz, StuB 2021, 49 (50).

Die FinVerw. gestattet es den Stpfl., Einheitsleergut bilanziell weiterhin ebenso wie Individualleergut zu behandeln. Verzichtet der Stpfl. allerdings in einem Wj., das nach der Veröffentlichung des entsprechenden BMF-Schreibens endet, auf die Ausübung dieses Wahlrechts, ist er für die Zukunft an diese Entsch. gebunden (BMF v. 8.12.2020 – IV C 6 - S 2133/19/10002:013, BStBl. I 2020, 1367; dazu U. Prinz, StuB 2021, 49).

(5) Entstehung von Rekultivierungsverpflichtungen

692d

Schrifttum: Schmidbauer, Bilanzierung umweltschutzbedingter Aufwendungen im Handels- und Steuerrecht sowie nach IAS, BB 2000, 1130; Christiansen, Passivierung öffentlich-rechtlich normierter Verbindlichkeiten, DStR 2008, 735; Brank/Hasenclever, Gegenrechnung von zukünftigen Erlösen bei der Bewertung von Rückstellungen nach BilMoG, DStR 2011, 637.

Für den Stpfl. kann sich aufgrund eines Gesetzes, behördlicher Auflagen oder vertraglicher Vereinbarung eine Pflicht zur Rekultivierung oder Wiederaufforstung von zuvor von ihm genutztem Grund und Boden ergeben. Dies kommt insbes. beim Abbau von Bodenschätzen vor. Rekultivierungsverpflichtungen sind nicht auf fremde Grundstücke beschränkt; durch Gesetz oder behördliche Auflagen kann der Stpfl. auch zur Rekultivierung eigenen Grund und Bodens verpflichtet sein. Betreiber von Abfalldeponien haben eine Nachsorgeverpflichtung, nach Stilllegung der Deponie die Oberflächen abzudichten und zukünftig austretende Schadstoffe aufzubereiten und zu entsorgen (vgl. Hommel/Ummenhöfer, BB 2017, 2219 [2221]).

Rekultivierungsverpflichtungen sind mit Beginn der Grundstücksnutzung rechtl. entstandene, aber der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten. Die Inanspruchnahme ist regelmäßig hinreichend wahrscheinlich, da anzunehmen ist, dass die gesetzliche Verpflichtung, behördliche Auflage oder vertragliche Vereinbarung durchgesetzt werden wird. Daher ist für eine Rekultivierungsverpflichtung grds. eine Rückstellung zu bilden.

Vgl. BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (880), für eine Wiederauffüllungspflicht; Schmidbauer, BB 2000, 1130 (1136); Brank/Hasenclever, DStR 2011, 637.

Die Rückstellung ist ratierlich in Abhängigkeit vom Abbaufortschritt anzusammeln.

BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98 Rz. 29, Deponie-Rekultivierung; Christiansen, DStR 2008, 735 (738); Schubert in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 130 „Rekultivierung“.

Dies folgt allerdings nicht aus § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1 (BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98 Rz. 30; Schubert in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 100 „Rekultivierung“), sondern aus dem allgemeinen Grundsatz, dass Rückstellungen mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen sind. Der für die Erfüllung der Rekultivierungsverpflichtung voraussichtlich aufzuwendende Betrag erhöht sich mit der fortschreitenden Nutzung des Grundstücks (BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98 Rz. 30).

692e **(6) Entstehung von Remissionsverpflichtungen**

Im Verhältnis zwischen Verlagen und Buchgroß- und -einzelhändlern besteht die Möglichkeit, unverkaufte Bücher (sog. Remittenden) nach einer bestimmten Zeit zurückzugeben und damit den Kauf rückgängig zu machen (*Petersen/Künkele/Göttler*, DStR 2012, 2141 [2143]).

Der Verlag hat für das Remissionsrisiko eine Rückstellung zu bilden, die pauschal nach den Erfahrungswerten der Vergangenheit zu bemessen ist (*Petersen/Künkele/Göttler*, DStR 2012, 2141 [2143]).

692f **(7) Entstehung von Verpflichtungen bei Rückabwicklung eines Vertrags**

Ist der Ertrag aus einem gegenseitigen Vertrag realisiert, so ist eine Rückstellung zu passivieren, wenn der Vertragspartner die Rückabwicklung des Vertrags verlangen kann und objektiv hinreichende Hinweise dafür vorliegen, dass dies geschehen wird (*Endert*, DB 2011, 2164 [2168]). In Betracht kommt hier die Bildung von Pauschalrückstellungen anhand der Erfahrungswerte der vorangegangenen Jahre (*Endert*, DB 2011, 2164 [2168]).

692g **(8) Entstehung von Steuerverpflichtungen**

Grundsätzlich ist eine Steuerrückstellung auch zu passivieren, wenn der Stpfl. die StFestsetzung für unrichtig hält und sich mit Rechtsmitteln dagegen zur Wehr setzt (*Brauchle/Spingler/Tenzer*, WPg 2019, 664 [665 f.]), es sei denn, der angefochtene StBescheid ist offenkundig rechtswidrig oder es liegt gesicherte Rspr. vor, die die rechtl. Beurteilung des Stpfl. stützt (*Brauchle/Spingler/Tenzer*, WPg 2019, 664 [665]).

692h **(9) Entstehung von Verpflichtungen bei Vereinbarung von Zeitwertkonten**

Arbeitgeber und ArbN können vereinbaren, dass ein Teil der Vergütung des ArbN nicht ausbezahlt, sondern auf ein Zeitwertkonto eingezahlt wird. Das Guthaben auf diesem Zeitwertkonto gibt dem ArbN einen Anspruch auf bezahlte Freistellung, der nach den vereinbarten Regelungen später eingelöst werden kann (*Sterzinger*, BB 2012, 2728).

Die sich aus dem Zeitwertkonto ergebende Verbindlichkeit des ArbG ist eine ungewisse Verbindlichkeit, für die er eine Rückstellung zu bilden hat (FG Hamb. v. 20.8.2012 – 3 K 63/11, juris, rkr. Rz. 25; *Sterzinger*, BB 2012, 2728 [2723]). Zu beachten ist allerdings, dass Rspr. und FinVerw. das Ansparen von Wertguthaben auf Zeitwertkonten bei beherrschenden GesGf. von KapGes. nicht anerkennen mit der Folge, dass die entsprechende Rückstellung zu einer vGA führt (BFH v. 11.11.2015 – I R 26/15, BStBl. II, 2016, 489; BMF v. 8.8.2019 – IV C 5 - S 2332/07/0004:004, BStBl. I 2019, 874; dazu *Meurs*, BB 2019, 2333).

693 **mm) Wirtschaftliche Verursachung**

Die wirtschaftliche Verursachung der der Rückstellung zugrundeliegenden Verbindlichkeit bestimmt maßgeblich den Zeitpunkt der Bilanzierung (*Ross/Drögemüller*, WPg 2003, 219 [222]; zum Zeitpunkt der Bilanzierung s. Anm. 700 ff.). Das Kriterium der wirtschaftlichen Verursachung verwirklicht das Stichtags- und das Periodisierungsprinzip (*von Wolfersdorff*, FR 2020, 610 [612]). Es ist nur dann von eigen-

ständiger Bedeutung, wenn die in Rede stehende ungewisse Verbindlichkeit sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ist. Besteht die Verbindlichkeit hingegen zum Bilanzstichtag bereits dem Grunde nach, ist also rechtl. entstanden, und beschränkt sich die Ungewissheit auf die Höhe, ist die wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit nicht Voraussetzung für die Rückstellungsbildung.

BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 (122 f.) mwN; BFH v. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736 (738); glA *Fatouros*, DB 2005, 117 (121); *Christiansen*, DStR 2007, 127; *Sielaff*, DStR 2008, 369 (371); *Christiansen*, DStR 2008, 735 (737); *Christiansen*, DStR 2009, 2213 (2214); *von Wolfersdorff*, FR 2020, 610 (612).

nn) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

(1) Grundsatz

694

Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. ist – anders als die wirtschaftliche Verursachung (vgl. Anm. 693) – auch dann Voraussetzung für die Rückstellungsbildung, wenn die ungewisse Verbindlichkeit dem Grunde nach besteht und nur die Höhe ungewiss ist. Auch bei rechtl. bestehenden Verbindlichkeiten ist es möglich, dass eine Inanspruchnahme des Stpfl. ausscheidet, etwa weil der Gläubiger der Verbindlichkeit diese wegen der langdauernden Geschäftsbeziehungen, wegen eines persönlichen Näheverhältnisses oder aus anderen Gründen nicht geltend machen wird.

Die Inanspruchnahme des Stpfl. ist nach hM wahrscheinlich, wenn mehr Gründe für als gegen sie sprechen.

BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (538); BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349 (350); BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 (689); BFH v. 6.5.2003 – VIII B 163/02, BFH/NV 2003, 1313 (1314); BFH v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (374); BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (253); BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (752); BFH v. 16.12.2014 – VIII 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 27; BFH v. 27.9.2017 – I R 53/15, BStBl. II 2018, 702 Rz. 22; BFH v. 29.9.2022 – IV R 20/19, BStBl. II 2023, 435 Rz. 57; ähnlich BFH v. 28.8.2018 – X B 48/13, BFH/NV 2019, 113 Rz. 27 („überwiegende Wahrscheinlichkeit“); *Kupsch*, BB 1992, 2320 (2325); *Christiansen*, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 36; *Gschwendtner*, DStZ 1994, 257 (259); *Hain*, Restrukturierungsaufwendungen in der Rechnungslegung nach HGB, IAS und U.S. GAAP, 2000, 52; *Kessler/Ranker*, StuB 2001, 325 (327); *Glaschke*, StuB 2004, 897 (898); *Roser*, WPg 2015, 693 (701); *Kraft/Hohage*, DB 2017, 327 (329).

Der Stpfl. darf bei der Prüfung der Wahrscheinlichkeit seiner Inanspruchnahme nicht die pessimistischste Annahme wählen.

BFH v. 6.5.2003 – VIII B 163/02, BFH/NV 2003, 1313 (1314); BFH v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 (374); BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (752); *Hageböke*, FR 2017, 412 (413).

Daraus wird teilweise gefolgert, dass der Ansatz einer Verbindlichkeitsrückstellung nur in Betracht komme, wenn der Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. mehr als 50 % beträgt (sog. 51 %-Formel). Im Schrifttum wird dies zT, insbes. im Hinblick auf das Vorsichtsprinzip, kritisiert.

Herzig, DStJG 14 (1991), 199 (215); *Herzig/Hötzel*, BB 1991, 99 (102); *Herzig/Köster*, BB 1994, Beilage 23, 1 (6); *Janke*, StuW 1994, 214 (225); *Köster*, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz, 1994, 65; *Wangemann*, Rückstellungsbildung im Spannungsfeld zwischen rechtlicher Entstehung und wirtschaftlicher Verursachung, 1997, 163; *Glaschke*, StuB 2004, 897 (898).

Nach verbreiteter Ansicht soll die Bildung einer Rückstellung vielmehr bereits dann geboten sein, wenn die Inanspruchnahme des Stpfl. mindestens ebenso wahrscheinlich ist wie die Nichtinanspruchnahme, also bei 50 %iger Wahrscheinlichkeit.

Herzig, DStJG 14 (1991), 199 (215); *Herzig/Hötzel*, BB 1991, 99 (102); *Herzig/Köster*, BB 1994, Beilage 23, 1 (6); *Drüen*, FS Gosch, 2016, 57 (60).

Es ist allerdings zu bedenken, dass eine prozentgenaue Bestimmung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. kaum möglich ist.

Herzig/Hötzel, BB 1991, 99 (103); *Daub*, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 140; *Kayser*, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 93; *Hoffmann*, DStR 1993, 124 (125). *Hoffmann*, DStR 2002, 715, spricht insoweit zutr. von „Scheinquantifizierung“; *Klusmeier*, DStR 2014, 2056 (2058), vom „Jonglieren mit prozentualen Quoten“, das „wenig ergiebig und somit schlicht unbrauchbar“ sei.

Auch fordert die Rspr., richtig verstanden, mit der Formel, dass mehr Gründe für als gegen die Inanspruchnahme sprechen müssten, kein Abzählen einzelner Gründe, sondern eine Gewichtung der in Betracht kommenden Umstände.

Christiansen, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 36; *Kayser*, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 93; *Osterloh-Konrad*, DStR 2003, 1631 (1633); *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 43; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1540 (7/2024).

Daher erscheint es uE gerechtfertigt, von der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. auszugehen, wenn stichhaltige Gründe dafür sprechen.

GLA *Fumi*, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 42; *Herzig/Hötzel*, BB 1991, 99 (103); *Kessler*, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 100; *Köster*, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz, 1994, 67; *Daub*, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 142; *Kayser*, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 95; *Glaschke*, StuB 2004, 897 (898); *Fatouros*, DB 2005, 117 (122); *Baumhoff/Liebchen/Kluge*, IStR 2012, 821 (825); *Brauchle/Spingler/Tenzer*, WPg 2019, 664 (665); *Tiedchen* in *AOS*, 7. Aufl. 2023, § 249 HGB Rz. 99; ebenso wohl *Stengel*, BB 1993, 1403 (1406).

Liegen solche nicht vor, darf eine Rückstellung nicht gebildet werden (aA *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 117 ff.: Rückstellungspassivierung darf nur unterbleiben, wenn die Inanspruchnahme mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen ist); sind sie hingegen gegeben, so ist die Bildung einer Rückstellung mit dem vollen Rückstellungsbetrag geboten (*Günkel*, BB 2015, 2091; vgl. zur Bewertung von Rückstellungen § 6 Anm. 1158 ff.). Die insoweit erforderliche Prognose ist nicht nach den subjektiven Erwartungen des Stpfl. selbst, sondern nach den tatsächlichen Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns zu treffen.

BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376); BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (538); BFH v. 5.6.2001 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736 (737); BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749; BFH v. 16.12.2014 – VIII 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 23; *Herzig*, DStJG 14 (1991), 199 (215); *Herzig/Köster*, BB 1994, Beilage 23, 1 (6 ff.); *Köster*, FS *Herzig*, 2010, 695 (701); *Hageböke*, FR 2017, 412 (413).

Dabei sind insbes. betriebsindividuelle und branchentypische Erfahrungen mit einzubeziehen.

BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (752), mwN; FG Ba-Württ. v. 19.3. 2015 – 13 K 540/13, EFG 2015, 1347, rkr. Rz. 16; *Hageböke*, FR 2017, 412 (414).

Bedeutsam können insoweit auch allfällige für den Stpfl. erkennbare Vorstellungen des Anspruchsinhabers sein (BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 [752], mwN; FG Ba-Württ. v. 19.3.2015 – 13 K 540/13, EFG 2015, 1347, rkr. Rz. 16).

(2) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bei Abbruch- und Entfernungsverpflichtungen

694a

Schrifttum: *Christiansen*, Passivierung öffentlich-rechtlich normierter Verbindlichkeiten, DStR 2008, 735; *Neufang/Körner*, Gebäude auf fremdem Grund und Boden versus Drittaufwand, BB 2010, 1503.

Abbruch- bzw. Entfernungsverpflichtung des Mieters oder Pächters: Ein Mieter oder Pächter hat grds. die Miet- oder Pachtsache nach Beendigung der Vertragsdauer im früheren Zustand zurückzugeben. Einrichtungen, mit denen er die gemietete Sache versehen hat, muss er entfernen, bauliche Veränderungen sind zu beseitigen (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612 [613]); Bauten auf fremdem Grund und Boden sind abzurechnen

Für die Abbruch- bzw. Entfernungsverpflichtung ist eine Rückstellung zu bilden.

BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612 (613); BFH v. 2.7.2014 – I R 46/12, BStBl. II 2014, 979 Rz. 18; Sächs. FG v. 26.6.2014 – 4 K 393/12, BB 2014, 2352 Rz. 26, rkr.; *Neufang/Körner*, BB 2010, 1503 (1505).

Voraussetzung ist aber, dass die allgemeinen Voraussetzungen für die Passivierung einer Rückstellung erfüllt sind. Daran fehlt es, wenn der Stpfl. nicht ernsthaft damit rechnen muss, die Abbruch- oder Entfernungsverpflichtung erfüllen zu müssen (Sächs. FG v. 26.6.2014 – 4 K 393/12, BB 2014, 2352, rkr., für die Verpflichtung eines Energieversorgungsunternehmens, nach Beendigung der Versorgung Fernwärme-Versorgungsleitungen auf Grundstücken der Kunden zu entfernen).

Die Passivierung einer Rückstellung kommt auch dann nicht in Betracht, wenn ein Vermieter sich gegenüber dem Mieter neben der Überlassung eines Gebäudes auch zum Abbruch des Altgebäudes verpflichtet und die Abbruchverpflichtung dem Saldierungsbereich eines schwebenden Geschäfts zuzuordnen ist (BFH v. 23.9.2008 – IV B 15/07, BFH/NV 2009, 28 [29]).

Rückstellungen für Abbruch- bzw. Entfernungsverpflichtungen sind gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1 zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln (*Christiansen*, DStR 2008, 735 [738]; ebenso bereits BFH v. 19.2.1975 – I R 28/73, BStBl. II 1975, 480 [482]). Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e sind sie nunmehr abzuzinsen (anders noch BFH v. 19.2.1975 – I R 28/73, BStBl. II 1975, 480 [482]). Ändert sich der Nutzungszeitraum, so ist die Höhe der Rückstellung entsprechend anzupassen (BFH v. 2.7.2014 – I R 46/12, BStBl. II 2014, 979).

Öffentlich-rechtliche Abbruch- bzw. Entfernungsverpflichtung: Ergibt sich die Verpflichtung, eine Anlage oder Baulichkeit abzureißen oder zu entfernen, aus öffentlichem Recht, so ist ebenfalls eine Rückstellung zu bilden, wenn mit der Inanspruchnahme hinreichend sicher zu rechnen ist. Das ist jedenfalls der Fall, wenn eine behördliche Verfügung bereits vorliegt; im Übrigen ist jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob ein Zwang zum Handeln mit der erforderlichen Nähe bevorsteht.

Die Bewertung öffentlich-rechtl. Abbruch- bzw. Entfernungsverpflichtungen entspricht derjenigen der Abbruch- bzw. Entfernungsverpflichtungen des Mieters oder Pächters.

694b (3) **Außergerichtliche/gerichtliche Inanspruchnahme**

Außergerichtliche Inanspruchnahme: Nimmt der Gläubiger den Stpfl. außergerichtlich in Anspruch, ist die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme grds. gegeben.

Kütting/Kessler/Cassel/Metz, WPg 2010, 315 (324); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1543 (7/2024); vgl. auch den Fall des BFH v. 3.7.1992 – X R 163-164/87, BStBl. II 1991, 802.

Dabei ist jeweils durch Auslegung der entsprechenden Äußerungen des Gläubigers des Stpfl. zu ermitteln, ob bereits ein Anspruch geltend gemacht werden soll.

Vgl. FG Ba-Württ. v. 19.3.2015 – 13 K 540/13, EFG 2015, 1347, rkr., das durch Auslegung zu dem Erg. gelangte, dass ein an den Stpfl. gerichtetes Anwaltsschreiben nicht die außergerichtliche Geltendmachung eines Schadensersatzanspruchs, sondern nur das Anmahnen vertragstreuen Verhaltens und die Androhung von Sanktionen für den Fall des nicht vertragstreuen Verhaltens enthalten habe, dazu *Abele*, BB 2015, 1393.

Gerichtliche Inanspruchnahme: Wird ein Anspruch gegen den Stpfl. im Klagewege geltend gemacht, ist die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme regelmäßig gegeben.

BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 (689); BFH v. 16.12.2014 – VIII 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 27; *Stengel*, BB 1993, 1403; *Hoffmann*, DStR 2002, 715 (716); *Osterloh-Konrad*, DStR 2003, 1631 (1633, 1675); *Sielaff*, DStR 2008, 369 (371); *Kütting/Kessler/Cassel/Metz*, WPg 2010, 315 (324); *Hennrichs*, BB 2015, 1841; *Günkel*, BB 2015, 2091; *U. Prinz*, WPg 2015, 1223 (1224); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1543 (7/2024).

Anders ist es nur, wenn die Klage oder das eingelegte Rechtsmittel offensichtlich unzulässig, willkürlich oder erkennbar nur zum Schein angestrengt worden ist.

BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 29; *Günkel*, BB 2015, 2091 (2093); *U. Prinz*, WPg 2015, 1223 (1224).

Ein gegen einen Dritten in einem vergleichbaren Fall ergangenes erstinstanzliches Urteil soll nicht ausreichen, um die für die Passivierung einer Rückstellung hinreichende Wahrscheinlichkeit des Entstehens der Verbindlichkeit zu begründen (BFH v. 19.10.2005 – XI R 64/04, BStBl. II 2006, 371 [373]; aA *Hennrichs*, StbJb. 2015/16, 255 [268]).

Die überwiegende Wahrscheinlichkeit des Entstehens der Verbindlichkeit kann trotz eines darüber anhängigen Prozesses ausnahmsweise zu verneinen sein, wenn gewichtige objektive Umstände gegen ein Unterliegen des Stpfl. sprechen.

BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 30; zust. *Hennrichs*, BB 2015, 1841; *Hennrichs*, StbJb. 2015/16, 255 (265) – „in dubio pro Rückstellung“; vgl. auch *U. Prinz*, WPg 2015, 1223 (1224).

Der BFH hat dies in einem Fall angenommen, in dem ein „von fachkundiger dritter Seite erstelltes Gutachten“ vorlag, das ein Unterliegen in dem anhängigen Prozess als nicht überwiegend wahrscheinlich bezeichnete.

BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 30; zust. *Wolf*, StuB 2016, 334 (335). Zu den Anforderungen an ein solches Gutachten vgl. *Günkel*, BB 2015, 2091 (2093); *Hennrichs*, StbJb. 2015/16, 255 (266 f.); *U. Prinz*, WPg 2015, 1223 (1224).

(4) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bei Prozesskosten

694c

Schrifttum: *Stengel*, Rückstellungen für Risiken aus Rechtsstreiten, BB 1993, 1403; *Pfitzer/Schaum/Oser*, Rückstellungen im Lichte aktueller Rechtsentwicklungen, BB 1995, 1373; *Osterloh-Konrad*, Rückstellungen für Prozessrisiken in Handels- und Steuerbilanz – Kriterien der Risikokonkretisierung und ihre Anwendung auf die Prozesssituation, Teil II, DStR 2003, 1675; *Sielaff*, Das Objektivierungserfordernis bei der Bilanzierung von Rückstellungen, DStR 2008, 369.

Die Inanspruchnahme des Stpfl. aus einem bereits anhängigen Prozess, mit dem er in Anspruch genommen wird (Passivprozess), ist grds. hinreichend wahrscheinlich (ebenso BFH v. 16.12.2014 – VIII 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 27; *Osterloh-Konrad*, DStR 2003, 1675 [1677]), da davon auszugehen ist, dass der Prozessgegner den Prozess nicht angestrengt hätte, wenn er nicht die Chance des Obsiegens sähe. Ebenso ist die Inanspruchnahme des Stpfl. aus einem bereits anhängigen von ihm angestregten Prozess (Aktivprozess) regelmäßig hinreichend wahrscheinlich (glA *Stengel*, BB 1993, 1403 [1404]), da anzunehmen ist, dass der Beklagte es nur zu einem Prozess kommen lässt, wenn er von einem Unterliegen des Stpfl. ausgeht (*Osterloh-Konrad*, DStR 2003, 1675 [1676]; *Sielaff*, DStR 2008, 369 [371]).

Ist ein Prozess noch nicht anhängig, ist die Bildung einer Rückstellung uE entgegen der wohl hM

BFH v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406 (407); BFH v. 25.11.2009 – X R 28/05, juris Rz. 55; FG München v. 24.10.2011 – 5 V 491/11, nv., juris, rkr. Rz. 39; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 2199 (7/2024); *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 130 „Prozesskosten“; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 550 „Prozesskosten“; aA für Aktivprozesse *Stengel*, BB 1993, 1403 (1404).

nicht grds. ausgeschlossen (glA *Osterloh-Konrad*, DStR 2003, 1675 [1676f.]). Insoweit ist zwischen Aktiv- und Passivprozess zu unterscheiden. Die Inanspruchnahme des Stpfl. für Kosten eines drohenden Passivprozesses ist hinreichend wahrscheinlich, wenn stichhaltige Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der zukünftige Prozessgegner Klage erheben wird (*Osterloh-Konrad*, DStR 2003, 1675 [1677]), zB weil bereits ein Mahnverfahren eingeleitet wurde und der Stpfl. nicht beabsichtigt, daraufhin die geltend gemachte Forderung zu erfüllen, oder weil außgerichtlicher Schriftwechsel nach nachvollziehbarer Einschätzung des Stpfl. nicht zu einer Einigung führt. Für die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. für Kosten eines drohenden Aktivprozesses sind strengere Maßstäbe anzulegen, da der Stpfl. es selbst in der Hand hat, die Klage zu erheben oder dies nicht zu tun. Das schließt es allerdings nicht aus, auch Kosten eines noch anzustrengenden Prozesses zurückzustellen, nämlich wenn der Stpfl. absehen kann, dass er seinen Anspruch nur mit gerichtlicher Hilfe wird durchsetzen können und auch entschlossen ist, dies zu tun (ähnlich *Osterloh-Konrad*, DStR 2003, 1675 [1676]; enger BFH v. 11.11.2015 – I B 3/15, BFH/NV 2016, 387 – Rückstellung nur zulässig, wenn sich die spätere Klageerhebung nur noch als rein formale Handlung darstellt). Im Hinblick auf Strafprozesse wird die Erhebung der Anklage ausreichen. Der Beschluss über die Eröffnung des Hauptverfahrens muss noch nicht ergangen sein, um eine Inanspruchnahme des Stpfl. hinsichtlich der Verfahrenskosten hinreichend wahrscheinlich erscheinen zu lassen.

Die Bildung einer Rückstellung für die Kosten weiterer Instanzen wird teilweise nur für zulässig gehalten, wenn das Rechtsmittel bereits eingelegt wurde. Aber auch wenn am Bilanzstichtag bereits eine Entsch. gefallen ist, aber die Rechtsmit-

telfrist noch nicht abgelaufen ist, besteht Anlass, einzuschätzen, ob die Einlegung des Rechtsmittels – und damit die Gefahr der Kostentragung – hinreichend wahrscheinlich ist, und zwar sowohl bei Obsiegen als auch bei Unterliegen des Stpfl. (ähnlich BFH v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406 [407]; BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 27). Vor Ergehen einer Entsch. in der Vorinstanz ist die Inanspruchnahme des Stpfl. für Kosten der nächsten Instanz hingegen nicht als hinreichend wahrscheinlich anzusehen.

GLA *Osterloh-Konrad*, DStR 2003, 1675 (1677); aA *Pfitzer/Schaum/Oser*, BB 1995, 1373 (1379); für Aktivprozesse ebenso *Stengel*, BB 1993, 1403 (1404).

Sie hängt in diesem Stadium von einer Reihe völlig unwägbarer Faktoren ab, zB vom weiteren Prozessverlauf – der uU auch eine Einigung der Parteien erbringen kann – und der Überzeugungskraft der Urteilsgründe.

Sofern die Bildung einer Rückstellung für Prozesskosten geboten ist, umfasst sie alle mit der Rechtsverfolgung zusammenhängenden Kosten, also Gerichtsgebühren, Anwalts- und sonstige Beratungskosten, Gutachterkosten, Fahrtkosten usw. (*Schubert* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 130 „Prozesskosten“), und zwar sowohl hinsichtlich der selbst zu tragenden eigenen Kosten (insoweit aA *Osterloh-Konrad*, DStR 2003, 1675 [1676], die unzutreffend von einer Innenverpflichtung ausgeht) als auch der dem Prozessgegner zu erstattenden Kosten (*Pfitzer/Schaum/Oser*, BB 1995, 1373 [1379]).

Für Prozesszinsen darf eine Rückstellung nur für die bereits abgelaufene Zeit gebildet werden; zukünftig entstehende Prozesszinsen sind nicht vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht.

BFH v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406 (408); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 2199 (7/2024); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 550 „Prozesskosten“.

694d (5) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bei vertraglichen Verpflichtungen

Bei vertraglichen Verpflichtungen ist grds. davon auszugehen, dass der Gläubiger seine Rechte kennt und von ihnen Gebrauch macht.

BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891 (893); BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612 (613); BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); ebenso *Scheffler*, StuB 2000, 489 (491); *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 44; *Köster*, FS Herzig, 2010, 695 (701); krit. *Herzig/Köster*, BB 1994, Beilage 23, 1 (9); zurückhaltender auch *Küting/Kessler/Cassell/Metz*, WPg 2010, 315 (323); *Petersen*, WPg 2019, 1079 (1081); *Tiedchen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 249 HGB Rz. 101; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1541 (7/2024).

694e (6) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bei Verpflichtungen, die sich nicht aus einem Vertrag ergeben

Bei Verpflichtungen, die sich nicht aus einem Vertrag ergeben, soll dies hingegen nicht stets der Fall sein, weil der Gläubiger uU von seinem Anspruch – noch – keine Kenntnis hat. Eine Rückstellung wegen einer Verpflichtung des Stpfl. zur Leistung von Schadensersatz oder einer sich aus dem öffentlichen Recht ergebenden Verpflichtung soll danach erst dann auszuweisen sein, wenn der Gläubiger der Verpflichtung Kenntnis von seinem Anspruch hat oder die Kenntniserlangung un-

mittelbar bevorsteht bzw. wenn die die Verpflichtung auslösenden Umstände aufgedeckt wurden oder ihre Aufdeckung zumindest unmittelbar bevorsteht.

BFH v. 11.12.2001 – VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486 (487); BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751 f.); vgl. auch BFH v. 30.6.1983 – VI R 41/81, BStBl. II 1984, 263 (265 f.), für Haftpflichtverbindlichkeiten; BFH v. 22.8.2012 – X R 23/10, BStBl. II 2013, 76 Rz. 17; BFH v. 28.8.2018 – X B 48/13, BFH/NV 2019, 113 Rz. 27; FG Köln v. 17.3.2011 – 13 K 52/11, EFG 2011, 1768 (1770), rkr., für betriebliche Schadenersatzverpflichtungen aus strafbaren Handlungen; *Luig*, BB 1993, 2051 (2053); *R. Schmidt/Roth*, DB 2004, 553 (555); *Siegel*, StuB 2004, 506; *Kleine/Werner*, DStR 2006, 1954 (1956); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1542 (7/2024). Weniger restriktiv BFH v. 2.10.1992 – III R 54/91, BStBl. II 1993, 153 (154) – Rückstellungsbildung bereits geboten, wenn der Stpfl. davon ausgehen muss, dass sein Verhalten entdeckt wird. Strenger jedoch *Endert*, DB 2011, 2164 (2167) – Rückstellungsbildung erst, wenn der Geschädigte bereits Klage eingereicht hat oder dies noch tun wird.

Insbesondere bei Verbindlichkeiten, die aus einer Straftat herrühren, soll es an der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme fehlen, solange der Stpfl. davon ausgehen kann, dass die Tat unentdeckt bleibt (BFH v. 22.8.2012 – X R 23/10, BStBl. II 2013, 76 Rz. 18).

Für die Passivierung von Einzelrückstellungen für Gewährleistungsverpflichtungen ist es nach der Rspr. erforderlich, dass ein Mangel bereits gerügt wurde oder dass mit einer Inanspruchnahme des Verkäufers zu rechnen ist (BFH v. 28.8.2018 – X B 48/18, BFH/NV 2019, 113 Rz. 28).

Damit wird die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen uE jedoch zu sehr eingeschränkt.

GLA *Oser/Pfitzer*, DB 1994, 845 (848); *Schön*, BB 1994, Beilage 9, 1 (9); *Wesner*, FS Moxter, 1994, 433 (438 f.); *Siegel*, DB 1995, 537; *Stuhr/Bock*, DStR 1995, 1134 (1137 f.); krit. zu diesem „gläubigerbezogenen“ Ansatz der Rspr. auch *Eilers*, DStR 1994, 121 (123); *Herzig*, DB 1994, 20; *Herzig/Köster*, BB 1994, Beilage 23, 1 (7); *Bäcker*, BB 1995, 503 (509 ff.); *Roeder*, DB 1997, 1885; *Söffing*, FS Ritter, 1997, 257 (262); *Daub*, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 83 f.; *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 45 f.; vgl. auch *Knopp*, BB 1994, 967 (968); *Gosch*, StBp. 1994, 96 (97 f.); *Köster*, FS Herzig, 2010, 695 (702 f.).

Solange dem Stpfl. die jederzeitige Aufdeckung droht, kann nicht unterschiedslos davon ausgegangen werden, dass mehr Gründe gegen als für die Inanspruchnahme des Stpfl. sprechen. Vielmehr ist die Wahrscheinlichkeit der Aufdeckung in die Prüfung einzubeziehen.

Ebenso *Siegel*, DB 1995, 537; ähnlich *Köster*, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz, 1994, 111 f.; *Kessler*, DStR 1996, 1228 (1233 f.); *J. Wüstemann*, BB 2004, 323 (324); *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 48 f.

In diese Richtung geht auch eine allerdings singulär gebliebene Entsch. des BFH, nach der eine Rückstellung für eine Patentrechtsverletzung grds. auch dann gebildet werden kann, wenn der Rechtsinhaber keine Kenntnis von der Rechtsverletzung hat, es sei denn, es lägen besondere Gründe für eine Nichtinanspruchnahme vor, so zB wenn der Rechtsinhaber für den Rechtsverletzer erkennbar keine Kenntnis von der Rechtsverletzung erlangen könne. Gleichzeitig versucht der BFH eine Verallgemeinerung dieser Rechtsgrundsätze zu verhindern, indem er ausführt, dass Patentrechtsverletzungen sich wegen der ständigen Überwachung des Marktes durch Patentinhaber zB von Umweltschäden, die häufig unentdeckt blieben, unterscheiden.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/05, BStBl. II 2006, 517; zust. *Berndt*, BB 2006, 1220; zu dieser Entsch. auch *Grützner*, StuB 2006, 469.

Man wird uE unter der Geltung des Vorsichtsprinzips grds. nur in Ausnahmefällen zu dem Erg. kommen können, dass die Aufdeckung und damit die Inanspruchnahme so wenig wahrscheinlich sind, dass die Bildung einer Rückstellung verzichtbar erscheint.

Ähnlich *Frenz*, DStZ 1997, 37 (41); *Daub*, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 154. Noch weitergehend *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 121: Verzicht auf Rückstellungspassivierung nur, wenn Kenntniserlangung des Gläubigers und bzw. oder die Inanspruchnahme des Schuldners mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen werden kann.

694f oo) Keine Überlagerung durch eigenbetriebliches Interesse

Nach neuerer Rspr. setzt die Passivierung einer Rückstellung voraus, dass das wirtschaftliche Interesse des Anspruchsberechtigten das eigenbetriebliche Interesse des Stpfl. überwiegt. Die Passivierung einer Rückstellung ist danach nicht zulässig, wenn das eigenbetriebliche Interesse des Stpfl. als wirtschaftlich auslösendes Moment der Belastung zu werten ist (BFH v. 22.1.2020 – XI R 2/19, BStBl. II 2020, 493 Rz. 22f.). Der BFH begründet dies mit der Erwägung, dass in Fällen, in denen eine bestehende Außenverpflichtung durch ein eigenbetriebliches Interesse bei wirtschaftlicher Betrachtung vollständig überlagert werde, der Sache nach eine Aufwandsrückstellung vorliege (BFH v. 22.1.2020 – XI R 2/19, BStBl. II 2020, 493 Rz. 23). Die Einführung eines solchen „Negativmerkmals“ – die der BFH bereits in früherer Zeit im Hinblick auf öffentlich-rechtl. Verbindlichkeiten befürwortet hatte (dazu Anm. 695c) wird im Schrifttum uE zu Recht kritisiert. Der BFH vermengt hier in unzulässiger Weise Außen- und Innenverpflichtungen; ist eine Außenverpflichtung gegeben, kommt die Annahme einer Aufwandsverpflichtung schlechterdings nicht in Betracht; sie ist ein Aliud zu einer auf einer Außenverpflichtung beruhenden Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten. Zudem ist die vom BFH geforderte Abgrenzung zum einen unsicher, lässt sich doch ein eigenbetriebliches Interesse des Verpflichteten einer Außenverpflichtung häufig feststellen, zum anderen überflüssig, da die bestehenden Voraussetzungen für die Bilanzierung von Rückstellungen ausreichen, um eine zu weitgehende Passivierung zu verhindern.

Michling, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, 2020, 135 ff.; *Tiedchen*, NZG 2020, 1121; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 249 HGB Rz. 40 (9/2023); *Tiedchen* in AOS, 7. Aufl. 2023, § 249 HGB Rz. 108; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1522 (7/2024); *Marx*, Ubg 2024, 113 (119).

pp) Besonderheiten bei Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen

695 (1) Konkretisierung

Bei einer öffentlich-rechtl. Verpflichtung muss diese nach der Rspr. des BFH hinreichend konkretisiert sein. Das setzt voraus, dass entweder eine Verfügung der zuständigen Behörde vorliegt oder – im Fall einer sich aus einem Gesetz selbst ergebenden Verpflichtung (sog. normierte Verpflichtung) – das Gesetz ein inhaltlich genau bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums vorschreibt.

BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (484); BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 (645); BFH v. 21.9.2005 – X R 29/03, BStBl. II 2006, 647 (648); BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 Rz. 13, 26; BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 (197); BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686 Rz. 11; BFH v. 5.11.2014 – VIII R 13/12, BStBl. II 2015, 523 Rz. 35 ff.; BFH v. 8.11.2016 – I R 35/15, BStBl. II 2017, 768 Rz. 19; BFH v. 25.1.2017 – I R 70/15, BStBl. II 2017, 780 Rz. 21; BFH v. 13.2.2019 – XI R 42/17, BStBl. II 2020, 671 Rz. 9; glA Eisenbach, StuB 2003, 71 (72); Zühlsdorff/Geissler, BB 2005, 1099; Haberland, DStZ 2011, 790 (791); Baumann, StBp. 2015, 113 (114); Hänsch, StBp. 2016, 165 (167); Weber-Grellet, FR 2020, 781 (783); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 1529 (7/2024).

Damit setzt die Passivierung einer Rückstellung für eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung deren Bestehen voraus; lediglich die Höhe kann unsicher sein (von Wolfersdorff, FR 2020, 610 [613]).

Das genau bestimmte Handeln idS, das in der Rspr. als „konkreter Gesetzesbefehl“ bezeichnet wird (BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 [645]), wird im Schrifttum als „Zielvorgabe“ verstanden, dh., dass das Erg. der vom Stpfl. erwarteten Maßnahmen bestimmt ist, nicht aber der konkrete Weg bzw. die konkrete Maßnahme, mit der dieses Erg. zu erreichen ist.

Rogall/Dreßler, Ubg 2014, 759 (761); Hageböke, FR 2017, 412 (417 ff.); Michling, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, 2020, 107; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 1529 (7/2024).

In der neueren Rspr. wird zudem das Erfordernis des Handelns in einem bestimmten Zeitraum relativiert, indem es nicht mehr als unabdingbare Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung angesehen wird, sondern nur noch als Indiz für die Beurteilung der Frage, ob der Stpfl. ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen muss, gewertet wird.

BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 (646); ebenso BFH v. 21.9.2005 – X R 29/03, BStBl. II 2006, 647 (649); zust. Berndt, BB 2004, 1623; Köster, FS Herzig, 2010, 695 (706); Hageböke, FR 2017, 412 (419). Der BFH (BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900 Rz. 19) stellt nur noch auf einen gesetzeskonkretisierenden Rechtsakt (Verwaltungsakt, Verfügung oder verwaltungsrechtl. Vereinbarung) oder die unmittelbare Erfüllung der Merkmale des gesetzlichen Tatbestands ab, ohne das Zeitmoment überhaupt zu erwähnen.

Im Schrifttum wird das Erfordernis der Konkretisierung häufig kritisiert; teilweise wird es als Sonderrecht für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen angesehen, für das es an einer Rechtfertigung fehle.

Herzig/Köster in HdJ, Abt. III/5 Rz. 114 ff. (4/1999); Daub, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 155 ff.; Hug/Ross/Seidler, DB 2002, 1013 (1016); Cebull/Amann/Leibfried, BuW 2003, 313 (315); Mayr, DB 2003, 740 (741); Ross/Drögemüller, WPg 2003, 219 (220); Sielaff, DStR 2008, 369 (374).

Es handelt sich uE indes nicht um besondere Voraussetzungen oder gar ein Sonderrecht für die Bildung von Rückstellungen für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen.

Ebenso U. Prinz, DStJG 34 (2011), 135 (176 f.); U. Prinz, DB 2011, 492 (496); U. Prinz, DB 2011, 1815; Rogall/Dreßler, Ubg 2014, 759 (760).

Die von der Rspr. entwickelten Konkretisierungserfordernisse betreffen vielmehr die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl.

BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (484); Glaschke, StuB 2004, 897 (898); Kleine/Werner, DStR 2006, 1954 (1955); Baumhoff/Liebchen/Kluge, IStR 2012, 821 (822); ähnlich Sielaff, DStR 2008, 369 (373) – Wahrscheinlichkeit des Bestehens der Verpflichtung und Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.

Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ist uE bei öffentlich-rechtl. Verpflichtungen nach den allg. geltenden Regeln zu beurteilen, wobei sich die Parallele zu Verpflichtungen, die sich nicht aus einem Vertrag ergeben, anbietet (s. Anm. 694; aA BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891 [894] – Vergleich mit vertraglich begründeten Verpflichtungen). Es ist folglich eine Beurteilung erforderlich, ob die Aufdeckung durch die entsprechende Behörde und damit die Inanspruchnahme droht.

Droht die Aufdeckung durch die Behörde, droht auch in aller Regel auch die Inanspruchnahme des Stpfl. (vgl. zur Inanspruchnahme eines Arztes auf Rückzahlungen durch die Kassenärztliche Vereinigung wegen Überschreitens der Richtgrößen zu Verordnungskosten für Arznei-, Verband- und Heilmittel BFH v. 5.11.2014 – VIII R 13/12, BStBl. II 2015, 523). Nur wenn die Aufdeckung durch die Behörde hingegen so gut wie ausgeschlossen ist, wird man auch das Drohen der Inanspruchnahme verneinen müssen. Unter der Geltung des Vorsichtsprinzips wird man Letzteres aber eher selten annehmen können. Zwar hat der BFH im Jahr 2001 ausgesprochen, für den dortigen Streitzeitraum – die Jahre 1987 bis 1989 – gebe es keinen allgemeinen Erfahrungssatz des Inhalts, dass der „hohe Stellenwert des Rechtsguts saubere Umwelt, das gestiegene Umweltbewusstsein und die Stärkung der Rechtsstellung der Öffentlichkeit hinsichtlich der Information“ auch ohne Kenntnis der zuständigen Behörden – im Streitfall von signifikanten Kontaminationen – zu deren baldigen Eingreifen führe (BFH v. 11.12.2001 – VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486 [488]). Angesichts immer weiter steigender Sensibilität im Hinblick auf Fragen des Umweltschutzes dürfte diese Aussage zunehmend an Berechtigung verlieren (vgl. dazu auch von *Wolfersdorff*, FR 2020, 610 [614], mit Hinweis auf die mittlerweile eingeführten Melde-, Mess- und Berichtspflichten von Betreibern umweltrelevanter Unternehmen). Denkbar sind allerdings auch ausnahmsweise Fälle, in denen trotz Aufdeckung durch die Behörde die Inanspruchnahme des Stpfl. nicht wahrscheinlich ist, etwa weil die Behörde signalisiert hat, die Sache nicht verfolgen zu wollen (glA *Köster*, FS Herzog, 2010, 695 [708]; *Petersen*, WPg 2019, 1079 [1083]).

695a (2) Sanktionsbewehrung

Nach gefestigter Rspr. ist die Bildung einer Rückstellung für eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung nur möglich, wenn die Verletzung der Pflicht sanktionsbewehrt ist.

BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 (645); BFH v. 21.9.2005 – X R 29/03, BStBl. II 2006, 647 (648); BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 Rz. 26; BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 (197); BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686 Rz. 11; BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BFH/NV 2014, 225 Rz. 18; BFH v. 13.2.2019 – XI R 42/17, BStBl. II 2020, 671 Rz. 9; BFH v. 22.5.2019 – XI R 40/17, BStBl. II 2019, 663 Rz. 22; ebenso *Eisenbach*, StuB 2003, 71 (72); *Marx*, FR 2013, 969 (971); *Baumann*, StBp. 2015, 113 (114); *Hänsch*, StBp. 2016, 165 (167); *Weber-Grellet*, FR 2020, 781 (783); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1529 (7/2024); krit. zu dieser Voraussetzung der Rückstellungsbildung hingegen *Ross/Drögemüller*, WPg 2003, 219 (220).

Dieses Merkmal ersetzt das im Bereich privatrechtl. Verbindlichkeiten erforderliche Merkmal der Außenverbindlichkeit und ist daher im Bereich öffentlich-rechtl. Verpflichtungen notwendig. Rückstellungen für privatrechtl. Verbindlichkeiten dürfen nur gebildet werden, wenn ein Dritter, der Gläubiger, die Erfüllung zwangsweise – und sei es nur, wie bei faktischen Verbindlichkeiten, aufgrund faktischen Zwangs – durchsetzen kann. Bei öffentlich-rechtl. Verpflichtungen fehlt

ein Gläubiger; es gibt nur die Allgemeinheit, regelmäßig vertreten durch eine Behörde, der gegenüber die Verpflichtung besteht (ähnlich *Glaschke*, StuB 2004, 897 [898]; *Christiansen*, DStR 2007, 407 [408]). Voraussetzung der Rückstellungsbildung muss auch hier sein, dass der Stpfl. sich der Erfüllung der Verbindlichkeit nicht entziehen kann; das ist der Fall, wenn die Nichterfüllung sanktionsbewehrt ist. Dabei wird es als ausreichend angesehen, wenn die mögliche Konsequenz der Pflichtverletzung die (teilweise) Einstellung der betrieblichen Tätigkeit ist.

BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 (122); zust. *Rogall/Drefler*, Ubg 2014, 759 (761); vgl. dazu auch *Hageböke*, FR 2017, 412 (421).

(3) Kontrolle durch die Behörde

695b

Der BFH (BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 [645]) hat die Zulässigkeit der Rückstellung – auch – damit begründet, dass die Erfüllung der Verpflichtung durch die Behörde kontrolliert werde. Teilweise ist danach die regelmäßige Kontrolle durch die zuständige Behörde als eine neue, zusätzliche Voraussetzung für die Bildung von Rückstellungen für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen verstanden worden (*Zühlsdorff/Geissler*, BB 2005, 1099 [1100 f.]). Das stellt uE jedoch eine Überinterpretation der genannten Entsch. dar; die Ausführungen des BFH sind nicht so zu verstehen, als sei bei der Bildung von Rückstellungen für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen jeweils auch zu prüfen, ob eine Kontrolle durch die Behörde stattfindet (glA *Fatouros*, DB 2005, 117 [123]; *Heger*, StbJb. 2005/06, 233 [240]). Dieses Kriterium ist, soweit ersichtlich, seither von der Rspr. nicht wieder aufgegriffen worden. Es ist uE auch ungeeignet; allenfalls kann man die Kontrolldichte der jeweiligen Behörde insoweit heranziehen, als die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. zu beurteilen ist (ähnlich *Fatouros*, DB 2005, 117 [123]). Insoweit wird man aber nur in Ausnahmefällen davon ausgehen können, dass die Inanspruchnahme praktisch ausgeschlossen sei, da sich die tatsächlich geübte Behördenpraxis jederzeit wieder ändern kann.

(4) Keine Überlagerung durch eigenbetriebliches Interesse

695c

Insbesondere im Hinblick auf öffentlich-rechtl. Verbindlichkeiten (zu diesem Negativmerkmal allg. vgl. Anm. 694f) fordert der BFH über die Konkretisierung und die Sanktionsbewehrung hinaus, dass die Erfüllung der Verpflichtung nicht von eigenbetrieblichen Interessen des Unternehmens gleichgerichtet und kongruent überlagert wird.

BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570 (571); vgl. auch BFH v. 27.12.2010 – VIII B 88/10, BFH/NV 2011, 600 (601); BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BFH/NV 2014, 225 Rz. 27; zust. *Christiansen*, DStZ 2002, 163 (166); *Haberland*, DStZ 2011, 790 (793); wohl auch *Roser*, WPg 2015, 693 (701); *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 161.

Diese Rspr. ist im Schrifttum uE zu Recht überwiegend auf Kritik gestoßen.

Moxter, BB 2001, 569; *Weber-Grellet*, StuB 2002, 700 (704); *Weber-Grellet*, StbJb. 2002/03, 241 (271); *Mayr*, DB 2003, 740; *Günkel*, StbJb. 2003/04, 283 (295 f.); *Fatouros*, FR 2004, 1016 (1018); *Glaschke*, StuB 2004, 897 (901); *Fatouros*, DB 2005, 117 (119); *Tiedchen*, NZG 2005, 801 (803 f.); *Zühlsdorff/Geissler*, BB 2005, 1099 (1100 f.); *Köster*, FS Herzog, 2010, 695 (709); *Hennrichs*, StuW 2015, 65 (68); *Oser/Wirtz*, StuB 2016, 3 (7); *Hageböke*, FR 2017, 412 (421 ff.); *Meyering/Gröne* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schuppen*, Bilanzrecht Kommentar, 2. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 101; *Michling*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in der Steuerbilanz, 2020, 135 ff.; *Schubert* in *Beck-*

BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 62; *Tiedchen*, NZG 2020, 1121; *Weber-Grellet*, FR 2020, 781 (783 f.); *Hommel/Stein/Ummenhofer*, WPg 2021, 80 (85); *Oser/Wirtz*, StuB 2021, 1 (4); *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 249 HGB Rz. 40 (7/2024); *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 9.175; *Marx*, Ubg 2024, 113 (119); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 362. Gegen die Berücksichtigung eigenbetrieblicher Interessen auch *Herzig/Bohn*, BB 2006, 1551 (1552); wohl auch *Lüdenbach/Hoffmann*, BB 2005, 2344 (2347).

Eine Unterscheidung öffentlich-rechtl. Verpflichtungen nach solchen, deren Erfüllung überwiegend im öffentlichen Interesse liegt, und solchen, bei denen dies nicht der Fall ist, ist kaum möglich (glA *Ross/Drögemüller*, WPg 2003, 219 [221]). Soweit ein solcher Versuch unternommen wird, erscheinen die Ergebnisse willkürlich. So werden Auffüllungs- und Rekultivierungsverpflichtungen, Verpflichtungen zur Beseitigung von Altlasten sowie die Verpflichtungen zur Aufstellung und Prüfung von Jahresabschlüssen und zur Abgabe betrieblicher StErklärungen als überwiegend im öffentlichen Interesse bestehend angesehen, während die Verpflichtung zur Durchführung amtlicher Überprüfung technischer Anlagen in regelmäßigen Abständen, etwa durch den TÜV, sowie die Verpflichtung zur Beseitigung von Schlammablagerungen und Verunreinigungen als zumindest in gleicher Weise von eigenbetrieblichen Interessen getragen sein sollen (vgl. die Nachweise bei *Tiedchen*, NZG 2005, 801 [803]; anders in neuerer Zeit BFH v. 9.11.2016 – I R 43/15, BStBl. II 2017, 379 Rz. 17 – Wartungsverpflichtungen nach § 6 LuftBO im überwiegenden öffentlichen Interesse). Dies kann sich aber – je nach der konkreten Situation des Stpfl. – auch anders darstellen. Bei Unternehmen, die nicht Einzelunternehmen sind, besteht bspw. ein erhebliches eigenbetriebliches Interesse an der Aufstellung eines Jahresabschlusses, weil er Grundlage für die Gewinnzurechnung und ggf. -ausschüttung ist. Auf der anderen Seite kann ein Unternehmen auch aus eigenbetrieblichen Gründen daran interessiert sein, die Bestätigung für die technische Sicherheit seiner Geräte oder Fahrzeuge zu erhalten, um diese weiterhin im Betrieb nutzen zu können. Besonders augenfällig wird das Fehlen der Sinnhaftigkeit der Unterscheidung im Fall der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, die nach der Rspr. des BFH (BFH v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 [133]) überwiegend dem Allgemeininteresse zugeschrieben wird. Geschäftsunterlagen dürften jedenfalls auch zu Beweissicherungszwecken für allfällige zivilrechtl. Auseinandersetzungen aufbewahrt werden, mit der Folge, dass bis zum Ablauf aller zivilrechtl. Verjährungsfristen das eigenbetriebliche Interesse als zumindest dem öffentlichen Interesse gleichgerichtet anzusehen wäre und danach das öffentliche Interesse in den Vordergrund träte, so dass erst nach Ablauf einer gewissen Zeit eine Rückstellung für die Kosten der Aufbewahrung gebildet werden könnte.

695d (5) Rückstellungen für Abfallentsorgung

Schrifttum: *Rürup*, Rückstellungen für Verpflichtungen aus Umwelthaftung, in *Moxter/Müller/Windmüller/von Wysocki* (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 519; *Achatz*, Umwelttrisiken in der Handels- und Steuerbilanz, DStJG 15 (1993), 161; *Mayr*, Schließt das Eigeninteresse eine Verbindlichkeitsrückstellung aus?, DB 2003, 740; *Berndt*, Anmerkung zu BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BB 2004, 1623; *Glaschke*, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen im Bilanzsteuerrecht, StuB 2004, 897; *Weber-Grellet*, Anmerkung zu BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, FR 2004, 1016; *Zühlsdorff/Geissler*, Abfallrechtliche Rückstellungen im Fokus des BFH, BB 2005, 1099; *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, Düsseldorf 2007.

Die Verpflichtung eines Stpfl. zur Entsorgung von Abfall erfordert uE die Bildung einer Rückstellung. Unter der Geltung des Gesetzes über die Vermeidung und Entsorgung von Abfällen v. 27.8.1986 (BGBl. I 1986, 1410 – AbfG 1986) ebenso wie unter der des Gesetzes zur Förderung der Kreislaufwirtschaft und Sicherung der umweltverträglichen Beseitigung von Abfällen v. 27.9.1994 (BGBl. I 1994, 2705 – KrW-/AbfG) ist diese Verpflichtung in jedem Fall als hinreichend konkretisiert anzusehen, denn es steht dem Stpfl. nicht mehr frei, in welcher Art und in welchem Zeitraum er sich seines Abfalls entledigt.

GlA *Rürup*, FS Forster, 1992, 519 (537 f.); *Achatz*, DStJG 15 (1993), 161 (193); *Frenz*, DStZ 1997, 37 (45); *Moxter*, BB 2001, 569; *Mayr*, DB 2003, 740 (741); *Glaschke*, StuB 2004, 897 (901 f.); *Zühlsdorff/Geissler*, BB 2005, 1099 (1103); aA jedenfalls unter der Geltung des AbfG 1986 *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 257.

Die wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit ist gegeben, da der Abfall in der zurückliegenden Zeit der wirtschaftlichen Betätigung entstanden ist. Die Inanspruchnahme des Stpfl. ist auch hinreichend wahrscheinlich, da nicht anzunehmen ist, dass die zuständige Behörde, die von der Existenz des abfallproduzierenden Betriebs eines Stpfl. Kenntnis haben wird, von einer Durchsetzung der Vorschriften des KrW-/AbfG absehen wird.

Nicht zu folgen ist der Differenzierung der Rspr. danach, ob eigener Abfall zu entsorgen ist (dann soll eine Rückstellung nicht gebildet werden dürfen, BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570; ebenso FG Münster v. 16.12.2010 – 11 K 398/06 E, insoweit nicht abgedruckt in EFG 2011, 1143, rkr.) oder der Stpfl. sich gegen Entgelt zur Entsorgung fremden Abfalls verpflichtet (dann wird die Bildung einer Rückstellung für zulässig gehalten, BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644). Im ersten Fall hält der BFH die nach dem AbfG 1986 bzw. nach dem KrW-/AbfG bestehende öffentlich-rechtl. Verpflichtung zur Abfallentsorgung für nicht hinreichend konkretisiert, während er im zweiten Fall die Konkretisierung bejaht.

Zu der vom BFH zusätzlich aufgestellten Voraussetzung, dass die Erfüllung einer öffentlich-rechtl. Verpflichtung nicht von eigenbetrieblichen Erfordernissen des Unternehmens gleichgerichtet und kongruent überlagert werden darf (BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570 [571]), vgl. Anm. 695.

Maßgeblicher Unterschied in der Beurteilung der beiden Fälle scheint der Hinweis des BFH im zweiten der genannten Fälle (BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644 [645]) darauf zu sein, dass der Stpfl., der Abfall gegen Entgelt entgegennimmt, einen Erlös erzielt, der nicht ungeschmälert in das Jahresergebnis eingehen dürfe (so auch *Weber-Grellet*, FR 2004, 1016). Darin liegt eine Annäherung an die Auffassung, nach der das Realisationsprinzip auch für den Ausweis von Rückstellungen maßgeblich sei, mit der Folge, dass eine Rückstellung dann zu bilden ist, wenn sie einen Erlös des betreffenden Wj. alimentiert (so auch *Berndt*, BB 2004, 1623). Diese Auffassung ist uE jedoch abzulehnen (s. Anm. 702).

Auch für die Übernahme der Verpflichtung zur Sammlung, Sortierung, Verwertung und Entsorgung von Verkaufsverpackungen durch den Betreiber eines Recycling-Systems ist eine Rückstellung zu passivieren (FG Köln v. 14.1.2015 – 13 K 2929/12, EFG 2015, 1114, rkr.).

695e (6) Rückstellungen für Altlasten

Schrifttum: *Hermanns*, Die Behandlung von Altlasten im Jahresabschluß – Praktische Vorgehensweise im Lichte des Theorienstreits, DStR 1995, 1971; *Rödl/Layer/Meichelbeck*, Umweltschutzrückstellungen aufgrund vertraglicher Sanierungsverpflichtungen, DStR 1995, 428; *Eilers/von Rosenberg*, Rückstellungen für Altlasten: Bundes-Bodenschutzgesetz und neueste Rechtsentwicklung, DStR 1996, 1113; *Eilers/Geisler*, Bundes-Bodenschutzgesetz: Bilanz- und steuerrechtliche Erfassung von Umweltschutzmaßnahmen, BB 1998, 2411; *Schmidbauer*, Bilanzierung umweltschutzbedingter Aufwendungen im Handels- und Steuerrecht sowie nach IAS, BB 2000, 1130; *Glaschke*, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen im Bilanzsteuerrecht, StuB 2004, 897; *Schmidt/Roth*, Bilanzielle Behandlung von Umweltschutzverpflichtungen, DB 2004, 553; *Siegel*, Schadstoffbelastete Grundstücke und Rückstellungen: Der I. Senat des BFH auf der Zielgeraden, StuB 2004, 506.

Verpflichtungen des Stpfl. aufgrund von Altlasten liegen vor, wenn der Stpfl. an Grundstücken oder Gewässern eingetretene Umweltschäden beseitigen muss. Solche Pflichten können sich aus einem Gesetz, aus behördlicher Auflage, aufgrund von Schadensersatzverpflichtungen oder durch vertragliche Vereinbarung (s. insbes. *Rödl/Layer/Meichelbeck*, DStR 1995, 428) ergeben.

Ist ein Grundstück des Stpfl. kontaminiert, so dass eine Altlastensanierung erforderlich ist, sind nicht nur die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung, sondern uU auch diejenigen für eine Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 gegeben. Die Rspr. lässt in diesen Fällen die Teilwertabschreibung neben der Rückstellungsbildung zu, wenn und soweit die Voraussetzungen vorliegen.

BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (485 f.); zust. *Schmidt/Roth*, DB 2004, 553 (556 f.); *U. Prinz*, DB 2011, 492 (496); aA die zuvor hM, vgl. zB *Siegel*, StuB 2004, 506 (507) – Vorrang der Teilwertabschreibung; *Schmidbauer*, BB 2000, 1130 (1132) – Wahlrecht.

Allerdings ist der Betrag der Rückstellung nach der Rspr. insoweit zu vermindern, als die Sanierung zu nachträglichen HK führen wird (BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 [485 f.]; glA *Schmidt/Roth*, DB 2004, 553 [554]). Die FinVerw. hat diese Aussage dahingehend erweitert, dass die Rückstellung auch insoweit zu kürzen ist, als die Sanierung voraussichtlich zu einer Wertaufholung führen wird.

BMF v. 11.5.2010 – IV C 6 - S 2137/07/10004, BStBl. I 2010, 495 (496); glA bereits *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 245; insoweit nicht zu entscheiden von BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (485 f.), der die Rechtslage zu § 6 idF vor dem StEntlG 1999/2000/2002 – Beibehaltungswahlrecht hinsichtlich Teilwertabschreibungen – zugrunde zu legen hatte.

Dies lässt sich zwar nicht auf Abs. 4b stützen, wohl aber auf den allgemeinen Gedanken, dass Rückstellungen nicht für aktivierbaren Aufwand gebildet werden dürfen.

Kommt danach eine Rückstellung wegen der Verpflichtung zur Altlastensanierung in Betracht, müssen die allgemeinen Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung vorliegen. Die rechtl. Entstehung oder wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung ist regelmäßig gegeben (*Hermanns*, DStR 1995, 1971 [1974]; *Glaschke*, StuB 2004, 897 [900]). Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. ist jedenfalls gegeben, wenn der privatrechtl. Gläubiger bereits Ansprüche angemeldet hat (s. Anm. 694) oder bei öffentlich-rechtl. Verpflichtungen ein Verwaltungsakt ergangen ist (*Schmidt/Roth*, DB 2004, 553 [554]). Sie ist darüber hinaus zu bejahen, wenn der Schaden dem privatrechtl. Gläubiger oder der für die Entsch. über die Rechtsfolgen zuständigen Behörde bekannt ist oder alsbald bekannt sein wird und der Stpfl. mit seiner Inanspruchnahme ernsthaft rechnen muss.

Für öffentlich-rechtl. Verpflichtungen zur Altlastensanierung vgl. BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891 (894); BFH v. 11.12.2001 – VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486 (487); BFH v. 17.3.2006 – IV B 177/04, BFH/NV 2006, 1286 (1287); *Schmidt/Roth*, DB 2004, 553 (555).

Die Kenntniserlangung der zuständigen Fachbehörde ist zwar keine rechtl. Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für Altlastensanierung (BFH v. 11.12.2001 – VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486 [487]; BFH v. 17.3.2006 – IV B 177/04, BFH/NV 2006, 1286 [1287]), sie stellt aber ein gewichtiges Indiz bei der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme dar, denn bei Kenntnis der Behörde von einem ordnungswidrigen Zustand ist regelmäßig davon auszugehen, dass die Beseitigung durchgesetzt werden wird (BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 [484]). Dies gilt insbes. seit Inkrafttreten des Bundes-Bodenschutzgesetzes (BBodSchG) v. 17.3.1998 (BGBl. I 1998, 502), das den Ermessensspielraum der zuständigen Behörden bei Vorliegen von schädlichen Bodenveränderungen oder Altlasten einschränkt (s. *Eilers/Geisler*, BB 1998, 2411; vgl. auch *Eilers/von Rosenberg*, DStR 1996, 1113). Der Gesetzesbefehl des § 4 Abs. 3 BBodSchG, nach dem der Verursacher einer schädlichen Bodenveränderung oder Altlast, dessen Gesamtrechtsnachfolger, der Grundstückseigentümer und der Inhaber der tatsächlichen Gewalt über das Grundstück verpflichtet sind, den Boden und Altlasten sowie durch schädliche Bodenveränderungen oder Altlasten verursachte Verunreinigungen von Gewässern so zu sanieren, dass dauerhaft keine Gefahren, erhebliche Nachteile oder Belästigungen für den Einzelnen oder die Allgemeinheit entstehen, soll nach Ansicht der FinVerw. gleichwohl nicht ausreichen, um ein inhaltlich bestimmtes Handeln des Stpfl. innerhalb eines bestimmbaren Zeitraums festzulegen; zudem wird darauf hingewiesen, dass die Nichterfüllung dieser Pflicht nicht sanktionsbewehrt sei (BMF v. 11.5.2010 – IV C 6 - S 2137/07/10004, BStBl. I 2010, 495 [496]).

(7) Rückstellungen für Anpassungsverpflichtungen

695f

Schrifttum: *Schmidbauer*, Bilanzierung umweltschutzbedingter Aufwendungen im Handels- und Steuerrecht sowie nach IAS, BB 2000, 1130; *Kessler*, Anpassungspflichten im Bilanzrecht: (Neue?) Grenzwerte für die wirtschaftliche Verursachung, DStR 2001, 1903; *Glaschke*, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen im Bilanzsteuerrecht, StuB 2004, 897; *Oser*, Rückstellungsreport 2013, StuB 2014, 43; *Euler/Hommel*, Passivierungszeitpunkt von Rückstellungen – neuere Entwicklungen in der BFH-Rechtsprechung, BB 2014, 2475; *Oser/Wirtz*, Rückstellungsreport 2017, StuB 2018, 1.

Anpassungsverpflichtungen treffen den Stpfl. in der Weise, dass er eine Anlage durch geeignete Vorsorgemaßnahmen an den jeweiligen Stand der Technik anzupassen hat, um die von der Anlage ausgehenden schädlichen Umwelteinwirkungen möglichst gering zu halten (*Kessler*, DStR 2001, 1903 [1909]). Die Anpassungsverpflichtung kann sich aus einem Gesetz – in Betracht kommt hier insbes. § 5 Abs. 1 Nr. 2 BImSchG und die hieran anknüpfenden Regelungen, zB die TA Luft – oder einer behördlichen Verfügung ergeben.

Eine Rückstellung für die Anpassungsverpflichtung ist nur zu bilden, wenn sie im abgelaufenen Wj. rechtl. entstanden oder wirtschaftlich verursacht ist (vgl. Anm. 702). Das dürfte nach neuerer Rspr. des BFH selten der Fall sein. Danach ist die Verpflichtung nicht bereits dann rechtl. entstanden, wenn die von dem Stpfl. betriebene Anlage den gesetzlichen Voraussetzungen nicht mehr entspricht.

BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686; ähnlich bereits BFH v. 12.12.2007 – IV R 85/05, BStBl. II 2008, 516 (519); anders noch BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 (122); der neueren Rspr. zust. *U. Prinz*, DB 2013, 1815 (1816).

Der BFH stellt vielmehr auf die „innere Wirksamkeit“ des die Anpassungsverpflichtung aussprechenden VA ab, also auf den Zeitpunkt, zu dem die in der konkreten Anordnung enthaltenen materiellen Rechtsfolgen ausgelöst werden (krit. zu diesem Merkmal und zu den damit verbundenen Implikationen *Euler/Hommel*, BB 2014, 2475 [2477 f.]). Diese innere Wirksamkeit kann mit der „äußeren Wirksamkeit“, der Bekanntgabe des VA, zusammenfallen, sie kann ihr aber auch nachgelagert sein (so im Fall des BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686).

Demzufolge ist die wirtschaftliche Verursachung der Anpassungsverpflichtung erforderlich. In Anlehnung an die gefestigte finanzgerichtliche Rspr., dass Verbindlichkeiten, die darauf gerichtet sind, die Nutzung von WG in Zeiträumen nach Ablauf des Wj. zu nutzen, nicht im abgelaufenen Wj. wirtschaftlich verursacht sind (vgl. zB BFH v. 19.5.1987 – VIII R 327/86, BStBl. II 1987, 848), dürfte dies bei Anpassungsmaßnahmen, die erst in der Zukunft vorzunehmen sein, regelmäßig zu verneinen sein (so auch im Fall des BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686; zust. *U. Prinz*, DB 2013, 1815 [1816]).

Zu Anpassungsaufwendungen, die nach der SEPA-Verordnung (ABl. EU 2012 Nr. L 94, 22) erforderlich wurden, vgl. *Oser*, StuB 2014, 43 (51).

695g (8) Rückstellungen für Beihilfen

Schrifttum: *Cloer/Vogel*, Rückstellungen bei rechtswidrigen steuerlichen Beihilfen, IStR 2016, 531; *Hoffmann*, Bilanzierungsfragen bei Beihilfen, StuB 2016, 641; *Linn/Pignot*, Mögliche Verstöße gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot in nationalen Begünstigungstatbeständen, StuB 2016, 573.

Art. 107 ff. AEUV regeln die Zulässigkeit staatlicher Beihilfen an Unternehmen. Werden Beihilfen in unzulässiger Weise gewährt (zB weil der gewährende Staat die Beihilfe nicht gem. Art. 108 AEUV bei der Kommission angemeldet hat), sind sie zurückzuzahlen. Darin liegt eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung, die grds. zur Passivierung einer Rückstellung führt (*Cloer/Vogel*, IStR 2016, 531 [534]). Erfährt die Kommission von der Beihilfeleistung, so ist die Rückstellung nicht schon bei Eröffnung eines vorläufigen Prüfverfahrens, sondern erst zum Zeitpunkt der Eröffnung des Hauptverfahrens zu passivieren.

Cloer/Vogel, IStR 2016, 531 (535); *Hoffmann*, StuB 2016, 641 (642); weitergehend wohl *Linn/Pignot*, StuB 2016, 573 (578) – Rückstellungsbildung nach materiell-rechtl. Prüfung, ob ein Risiko der Qualifizierung einer Zuwendung als rechtswidrige Beihilfe droht. Zur Passivierung einer Rückstellung für die drohende Nachzahlungspflicht von EEG-Umlagebeträgen vgl. *Oser*, StuB 2014, 43 (47 f.).

695h (9) Rückstellungen für Mehrsteuern nach Betriebsprüfungen

Schrifttum: *Gross/Matheis/Lindgens*, Rückstellungen für Kosten des Datenzugriffs der Finanzverwaltung, DStR 2003, 921; *Starke/Spies*, Rückstellungen für Mitwirkungspflichten bei Betriebsprüfungen, GmbHR 2005, 1042; *Kleine/Werner*, Rückstellungen für Verwaltungskosten künftiger Betriebsprüfungen, DStR 2006, 1954; *Herzig/Liekenbrock*, Bilanzierung von Steuerrückstellungen nach BilMoG und IDW RS HFA 34, DB 2013, 409; *Wendt*, Anmerkung zu BFH X R 23/10, FR 2013, 123; *Lewe/Peun*, Rückstellungen für Betriebsprüfungsrisi-

ken nach BilMoG, DStR 2014, 1186; *Hoffmann*, Betriebsprüfungsrisiko und Steuerstreitigkeiten, StuB 2016, 677; *Atilgan*, Die Bilanzierung von strittigen Steuern aus einer Außenprüfung, StB 2020, 293.

Die allgemeine Erfahrung, dass bei einer Bp. bzw. Steuerfahndungsprüfung mit Steuernachforderungen zu rechnen ist, rechtfertigt nach allgemeiner Ansicht nicht die Bildung einer Rückstellung, weil es an der hinreichenden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme fehlt. Das soll auch gelten, wenn der Stpfl. weiß, dass er den Tatbestand einer Steuerhinterziehung verwirklicht hat. Die Bildung einer Rückstellung soll entsprechend den Grundsätzen der Rspr. zur Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bei öffentlich-rechtl. Verpflichtungen (s. Anm. 695) frühestens zum Zeitpunkt der Beanstandung einer bestimmten Sachbehandlung durch den Prüfer anzunehmen sein (sog. aufdeckungsorientierte Maßnahme).

BFH v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592 (593); BFH v. 27.11.2001 – VIII R 36/00, BStBl. II 2002, 731 (732); BFH v. 22.8.2012 – X R 23/10, BStBl. II 2013, 76 Rz. 20; BFH v. 12.5.2020 – XI B 59/19, BFH/NV 2020, 909 Rz. 10; *Eckert*, DB 2012, 2903; *Wendt*, FR 2013, 123 (124); *Atilgan*, StB 2020, 293 (294); vgl. aber demgegenüber BFH v. 15.3.2012 – III R 96/07, BStBl. II 2012, 719, Passivierung doppelt ausgewiesener USt nicht erst bei Aufdeckung. Strenger wohl *Hoffmann*, StuB 2016, 677 (678) – nicht stets Rückstellungsbildung schon bei Aufgreifen eines Sachverhalts durch den Prüfer.

Ohne Rücksicht auf eine Beanstandung durch den Außenprüfer ist allerdings die Passivierung einer Rückstellung zulässig und geboten, wenn der Stpfl. sich entschlossen hat, einen von ihm als unrichtig behandelt erkannten Sachverhalt gegenüber der Finanzbehörde zu berichtigen (so zutr. *Bugge* in KKM, § 5 Rz. D 99 aE [5/2017]). Seine Inanspruchnahme droht hier nicht nur, sie ist vielmehr sicher, sobald die Finanzbehörde Kenntnis von der Berichtigung erhält.

Praktisch werden Rückstellungen für Mehrsteuern nach einer Bp. im Jahr der wirtschaftlichen Entstehung, mithin in dem Jahr, in dem die Prüfung stattgefunden hat, passiviert (FG München v. 19.9.2016 – 7 K 621/16, EFG 2016, 1984 Rz. 44 aE, 47, rkr.).

Die Rückstellung umfasst neben der zu erwartenden Steuernachzahlung auch die darauf entfallenden Nachzahlungszinsen (*Herzig/Liekenbrock*, DB 2013, 409 [410]; *Lewe/Peun*, DStR 2014, 1186).

(10) Rückstellungen für Mitwirkungspflichten bei Betriebsprüfungen

695i

Im Rahmen einer Bp. hat der Stpfl. Auskünfte zu erteilen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden vorzulegen, die zum Verständnis erforderlichen Auskünfte zu geben und die Behörde beim unmittelbaren Datenzugriff auf die mithilfe eines EDV-Systems erstellte Buchführung zu unterstützen. Des Weiteren hat er dem Prüfer den zur Durchführung der Prüfung erforderlichen Raum bzw. Arbeitsplatz sowie weitere erforderliche Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen (§ 200 AO). Die Prüfung selbst sowie allfällige damit verbundene Betriebsbesichtigungen finden während der normalen Geschäfts- und Arbeitszeit statt und binden daher vielfältige Mittel des Stpfl. (*Eckert*, DB 2012, 2187 [2188]). Diese Mitwirkungspflichten des Stpfl. stellen eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung dar.

Starke/Spies, GmbH 2005, 1042 (1044); *Kleine/Werner*, DStR 2006, 1954 (1955); *Eckert*, DB 2012, 2187 (2189); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 550 „Betriebsprüfung“.

Diese öffentlich-rechtl. Verpflichtung entsteht rechtl. erst mit der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung (BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 Rz. 16). Sie ist aber in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht, da der Tatbestand, an den ihre Entstehung anknüpft (s. Anm. 701) – die wirtschaftliche Tätigkeit des zu prüfenden Zeitraums – in der Vergangenheit verwirklicht wurde.

BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 Rz. 26; *Starke/Spies*, GmbHR 2005, 1042 (1044); *Kleine/Werner*, DStR 2006, 1954 (1956); *Eckert*, DB 2012, 2187 (2189).

Die Inanspruchnahme des Stpfl. droht, wenn mehr Gründe für als gegen die Wahrscheinlichkeit, dass eine Bp. durchgeführt wird, sprechen (BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 Rz. 19). Die Veranlagung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung wird insoweit zutr. nicht als ausreichend angesehen.

BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 Rz. 19; *Eckert*, DB 2012, 2187 (2191); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1721 (3/2020); aA *Kleine/Werner*, DStR 2006, 1954 (1956).

Jedenfalls mit Zugang der Prüfungsanordnung ist aber die Inanspruchnahme des Stpfl. hinreichend wahrscheinlich (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1721 [7/2024]). Nach neuerer Rspr. haben zudem Großbetriebe, die gem. § 4 Abs. 2 BPO der Anschlussprüfung unterliegen, bereits vor Erlass der Prüfungsanordnung eine Rückstellung für Mitwirkungspflichten zu passivieren.

BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 Rz. 19; ebenso *Wacker*, FS Gosch, 2016, 413 (422); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1721 (7/2024); aA *Eckert*, DB 2012, 2187 (2190).

Im Schrifttum wird zutr. darauf hingewiesen, dass in Konsequenz dieser Entsch. auch bei lückenlos stattfindenden Lohnsteueraußenprüfungen gem. § 42f für Betriebe der Größenklassen A1 (mehr als 500 ArbN) und A2 (100 bis 499 ArbN) die Wahrscheinlichkeit der Anordnung dieser Prüfung hinreichend groß ist, um die Bildung einer Rückstellung für die Mitwirkungspflicht zu rechtfertigen (Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e.V. (BWA), DStR 2013, 373 [374]; aA *Wacker*, FS Gosch, 2016, 413 [422]). Gleiches gilt für allgemeine Bp. bei Mittelbetrieben, die statistisch einem Prüfungsturnus von ca. 141/2 Jahren unterliegen, etwa ab dem 8. ungeprüften Jahr (Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e.V. (BWA), DStR 2013, 373 [374]; aA BMF v. 7.3.2013 – IV A 3 - S 0338/07/10010 2013/0072232, BStBl. I 2013, 196; *Wacker*, FS Gosch, 2016, 413 [422]). Noch weitergehend wird teilweise davon ausgegangen, dass ein hinreichendes Drohen einer Bp. bereits dann gegeben sei, wenn eine StFestsetzung gem. § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen wird.

Rückstellungsfähig sind nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 7.3.2013 – IV A 3 - S 0338/07/10010 2013/0072232, BStBl. I 2013, 196) allerdings nur die Kosten, die in direktem Zusammenhang mit der Bp. stehen, nämlich die Kosten der Bereitstellung eines geeigneten Raums und Arbeitsplatzes für den Prüfer, die bei der Erfüllung der Auskunft- und Erläuterungspflichten entstehenden Kosten sowie allfällige Rechts- und Steuerberatungskosten.

695j (11) Rückstellungen für Datenspeicherung

Kosten für die Aufbewahrung und Archivierung digitaler Daten, die der Stpfl. zum Zweck des Datenzugriffs durch die FinVerw. im Rahmen einer Bp. gem. § 147

Abs. 6 AO vorzuhalten hat, sind rückstellungsfähig (s. *Gross/Matheis/Lindgens*, DStR 2003, 921).

(12) Rückstellungen für Kosten der Buchführung

695k

Der Stpfl. ist zur Aufstellung eines Jahresabschlusses und damit verbunden zur Verbuchung der Geschäftsvorfälle und zur Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen verpflichtet. Die Prüfung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses sind für bestimmte Stpfl. gesetzlich vorgeschrieben, bei anderen Stpfl. ergibt sich eine entsprechende Verpflichtung aus der Satzung. Ein Stpfl. kann seinen Jahresabschluss allerdings auch freiwillig prüfen lassen.

Für die Kosten der laufenden Buchführung ist daher eine Rückstellung zu passivieren (BFH v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010 [1012]; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 2010 [7/2024]), und zwar uE auch dann, wenn sich in späteren Jahren herausstellt, dass die Buchführung früherer Jahre mangelhaft war und der Stpfl. sie sodann aufarbeitet (aA BFH v. 24.8.1972 – VIII R 21/69, BStBl. II 1973, 55; *Kleine/Werner*, DStR 2006, 1954 [1955]). Die Pflicht zur Verbuchung der laufenden Geschäftsvorfälle knüpft an die wirtschaftliche Tätigkeit im abgelaufenen Jahr an, ist also bereits wirtschaftlich verursacht; zudem ist die Inanspruchnahme des Stpfl. hinreichend wahrscheinlich, denn die Erfüllung dieser Pflicht wird regelmäßig durchgesetzt. Die Nichterfüllung der Pflichten ist auch – zB durch § 283b StGB – sanktionsbewehrt.

(13) Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

695l

Der Stpfl. ist zur Aufstellung eines Jahresabschlusses und damit verbunden zur Verbuchung der Geschäftsvorfälle und zur Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen verpflichtet. Für die Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen ist eine Rückstellung zu passivieren.

BFH v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131 (132); BFH v. 18.1.2011 – X R 14/09, BStBl. II 2011, 496 Rz. 12; zust. *Gehm*, BuW 2003, 542 (547); vgl. auch *Eisenbach*, StuB 2003, 71 (72); *Krupske*, StB 2003, 442. Zu den in Betracht kommenden Unterlagen vgl. *Henckel*, BB 2009, 1798 (1799); *Endert/Sepetauz*, DStR 2011, 2060; zur Höhe der Rückstellung vgl. BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676 Rz. 10, Einbeziehung von Finanzierungskosten bei Poolfinanzierung.

Die Aufbewahrungspflicht ist mit der Entstehung der entsprechenden Unterlagen wirtschaftlich verursacht (*Marx/Berg*, DB 2006, 169 [171]). Ein allfälliges eigenbetriebliches Interesse des Stpfl. an der Erfüllung der Aufbewahrungs- und Dokumentationspflichten steht der Bildung einer Rückstellung nicht entgegen (*Marx/Berg*, DB 2006, 169 [171]; zum eigenbetrieblichen Interesse allg. s. Anm. 694f).

Dabei sind getrennte Rückstellungen für Unterlagen, die sechs und für solche, die zehn Jahre aufzubewahren sind, zu passivieren; ggf. darüber hinaus noch weitere Rückstellungen für Unterlagen, die besonderen branchenspezifischen Aufbewahrungspflichten unterliegen (*Endert/Sepetauz*, DStR 2011, 2060).

Die Kosten für die Aufbewahrung künftig entstehender aufbewahrungspflichtiger Unterlagen sind hingegen nicht rückstellungsfähig (BFH v. 18.1.2011 – X R 14/09, BStBl. II 2011, 496 Rz. 15).

695m (14) Rückstellungen für die Aufstellung, Prüfung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses

Aufstellung des Jahresabschlusses: Der Stpfl. ist zur Aufstellung eines Jahresabschlusses und damit verbunden zur Verbuchung der Geschäftsvorfälle und zur Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen verpflichtet. Für die Kosten der Aufstellung des Jahresabschlusses ist daher eine Rückstellung zu passivieren.

BFH v. 20.3.1980 – IV R 89/79, BStBl. II 1980, 297 (298); zust. *Weber-Grellet*, DStR 1996, 896 (902); glA *Rupp*, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 90 ff.; *Kessler*, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 118; *Köster*, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz, 1994, 132.

Prüfung des Jahresabschlusses: Die Kosten der Prüfung des Jahresabschlusses gem. §§ 316 ff. HGB stellen bei gesetzlicher Verpflichtung eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung und bei privatrechtl. (durch Satzung bzw. Gesellschaftsvertrag oder Vertrag mit einem Dritten begründeter) Verpflichtung eine Außenverpflichtung dar.

BFH v. 23.7.1980 – I R 28/77, BStBl. II 1981, 62, für die gesetzliche Prüfungspflicht; ebenso sowohl für gesetzliche als auch privatrechtl. Prüfungspflicht *Hennrichs*, StbJb. 2015/16, 255 (261); *Roser*, WPg 2015, 693 (699); *Althoff*, DB 2016, 1893 (1894 f.); *U. Prinz*, DB 2020, 10 (11); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 2010 (7/2024); *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 130 „Jahresabschluss“, jedenfalls für eine mit einem Kreditgeber vertraglich vereinbarte Prüfungspflicht glA *Hoffmann*, DStR 2014, 1817 (1818); *U. Prinz*, DB 2014, 2188 (2190); *Petersen*, WPg 2019, 1079 (1081).

Im Fall der durch die Satzung bzw. den Gesellschaftsvertrag vorgeschriebenen Prüfung sind Gläubiger die Gesellschafter.

So ausdrücklich für KapGes. *Althoff*, DB 2016, 1893 (1896 f.); aA für den Fall einer im Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft begründeten Prüfungspflicht BFH v. 5.6.2014 – IV R 26/11, BStBl. II 2014, 886; zust. *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 24. Aufl. 2025, § 5 Rz. 161; krit. hingegen *U. Prinz*, DB 2014, 2188 (2189 f.); *U. Prinz*, DB 2015, 147 (151); *Riedel*, FR 2015, 371 (372 f.); *Hennrichs*, StbJb. 2015/16, 255 (262 f.); *Althoff*, DB 2016, 1893 (1896); *U. Prinz*, DB 2020, 10 (11); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 2010 (7/2024); *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 130 „Jahresabschluss“.

Die Verletzung der gesetzlichen Prüfungspflicht ist dadurch sanktioniert, dass ein nicht geprüfter Jahresabschluss gem. § 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG nichtig ist.

Für eine nicht in der Satzung bzw. dem Gesellschaftsvertrag vorgesehene oder mit einem Dritten vertraglich vereinbarte Prüfung des Jahresabschlusses ist wie folgt zu unterscheiden: Fasst die Gesellschaft in der Gesellschafterversammlung einen entsprechenden Beschluss, besteht ebenfalls eine Verpflichtung der Gesellschaft gegenüber den Gesellschaftern, so dass eine Rückstellung zu passivieren ist. Beschließen die Gesellschafter demgegenüber außerhalb der Gesellschafterversammlung im Wege einer bloßen Gesellschaftervereinbarung, dass eine Prüfung durchzuführen sei, so bindet dies die an der Vereinbarung beteiligten Gesellschafter untereinander, nicht aber die Gesellschaft. Eine zur Rückstellungsbildung berechtigende Verpflichtung der Gesellschaft besteht dann nicht.

Liegt danach eine öffentlich-rechtl. oder gesellschaftsvertragliche Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses vor, ist diese auch im abgelaufenen Geschäftsjahr wirtschaftlich verursacht, da sie ihren Grund in der Tätigkeit der Gesellschaft in der Vergangenheit hat (glA *Oser*, DStR 2014, 2309 [2311]). Für die Kosten der Prüfung von Jahresabschlüssen künftiger Geschäftsjahre darf eine Rückstellung

hingegen nicht passiviert werden, da sie im abgelaufenen Geschäftsjahr weder rechtl. entstanden noch wirtschaftlich verursacht sind (*Hennrichs*, StbJb. 2015/16, 255 [261]).

Kosten der Veröffentlichung des Jahresabschlusses: Die Kosten der Veröffentlichung des Jahresabschlusses gem. §§ 325 ff. HGB stellen bei gesetzlicher Verpflichtung eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung und bei privatrechtl. Verpflichtung ebenso wie die privatrechtl. Prüfungspflicht eine Außenverpflichtung dar. Zur wirtschaftlichen Verursachung und Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme gilt das zu den Kosten der laufenden Buchführung Gesagte. Die Verletzung der gesetzlichen Offenlegungspflicht ist durch § 334 Abs. 1 Nr. 5 HGB sanktioniert.

BFH v. 23.7.1980 – I R 28/77, BStBl. II 1981, 62, für gesetzliche Pflicht zur Veröffentlichung; ebenso sowohl für gesetzliche als auch privatrechtl. Veröffentlichungspflicht *Schubert* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 130 „Jahresabschluss“; *U. Prinz*, DB 2020, 10 (11).

(15) Rückstellungen für die Kostenüberdeckung bei Wasserversorgungsunternehmen und Mehrerlösabschöpfungen bei Energieversorgungsnetzbetreibern

696

Schrifttum: *Hruby*, Ansatz von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Handels- und in der Steuerbilanz, DStR 2010, 127; *Hageböke*, Rückstellungen für „Mehrerlösabschöpfungen“ bei Energieversorgungsnetzbetreibern, DB 2011, 1480 und 1543; *Haußmann/Wehrheim*, Der Ansatz von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Energiewirtschaft, StuB 2011, 370; *Klein/Pitzke*, Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Verrechnungsverpflichtungen, StuB 2012, 391; *Oser*, Rückstellungsreport 2013, StuB 2014, 43; *Welter/Ballwieser*, BFH zu Rückstellungen für Kostenüberdeckung – Auswirkungen auf Mehrerlösabschöpfung, periodenübergreifende Saldierung und Regulierungskonto?, DStR 2013, 1492.

Kostenüberdeckung bei Wasserversorgungsunternehmen: Zweckverbände im Bereich der Wasser- und Abwasserversorgung können ihre Kosten bei der Gebührenbemessung in einem mehrjährigen Zeitraum berücksichtigen, der jedoch höchstens fünf Jahre umfassen soll. Kostenüberdeckungen, die sich am Ende des Bemessungszeitraums ergeben, sind innerhalb der folgenden fünf Jahre auszugleichen, dh. preismindernd zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 6.2.2013 – I R 62/11, BStBl. II 2013, 954). Die Kunden der abgelaufenen Wj., der sog. Kalkulationsperiode, haben allerdings keinen Anspruch auf Herausgabe des Betrags der Kostenüberdeckung (BFH v. 6.2.2013 – I R 62/11, BStBl. II 2013, 954 Rz. 14). Die Preisminde- rung kommt also nicht dem Kreis der Kunden der abgelaufenen Wj., sondern dem Kreis der Kunden der folgenden Wj., der mit ersterem nicht vollständig deckungsgleich sein muss, zugute.

Die Rspr. hält die Passivierung einer Rückstellung für die öffentlich-rechtl. Verpflichtung eines Zweckverbands, die Kostenüberdeckung auszugleichen, für geboten.

BFH v. 6.2.2013 – I R 62/11, BStBl. II 2013, 954; zust. *Oser*, StuB 2014, 43 (49); aA *Klein/Pitzke*, StuB 2012, 391 (395).

Die Bilanzierung eines passiven RAP liegt uE näher, da der Zweckverband Einnahmen in Form der überhöhten Entgelte erhalten hat, für die er eine Leistung in den folgenden Jahren noch erbringen muss.

Mehrerlösabschöpfungen bei Energieversorgungsnetzbetreibern: Im Zuge der Liberalisierung des Energiemarktes wurden die für die Energiewirtschaft beste-

henden Gebietsmonopole abgeschafft. Die Betreiber von Energieversorgungsnetzen haben grds. jedermann Netzzugang zu gewähren. Seit Oktober 2005 bedürfen die Netzentgelte einer Genehmigung; allerdings wurden den Energieversorgungsunternehmen Übergangsfristen eingeräumt, während derer die ursprünglich vereinbarten Netzentgelte weiterhin erhoben werden durften. Dies führte zur Erzielung von Mehrerlösen gegenüber den später genehmigten Netzentgelten. Diese Mehrerlöse waren periodenübergreifend auszugleichen, dh. in der folgenden Genehmigungsperiode entgeltmindernd in Ansatz zu bringen (BGH v. 14.8.2008 – KVR 39/07, RdE 2008, 323; zum Ganzen vgl. *Hruby*, DStR 2010, 127; *Haußmann/Wehrheim*, StuB 2011, 370; *Welter/Ballwieser*, DStR 2013, 1492 [1493]; *Hageböke*, DB 2011, 1480 [1481 ff.]; *Klein/Pitzke*, StuB 2012, 391). Dieses System der sog. periodenübergreifenden Saldierung wurde zum 1.1.2009 durch ein sog. Regulierungskonto gem. § 5 der Verordnung über die Anreizregulierung der Energieversorgungsnetze (ARegV) ersetzt. Danach wird die Differenz zwischen den nach § 4 ARegV zulässigen Erlösen und den vom Netzbetreiber unter Berücksichtigung der tatsächlichen Mengenentwicklung erzielbaren Erlösen jährlich auf einem Regulierungskonto verbucht. In beiden Fällen besteht kein Anspruch der Kunden der abgelaufenen Wj. auf Herausgabe von Mehrerlösen; vielmehr mindern die Mehrerlöse die Netzentgelte der folgenden Jahre (*Welter/Ballwieser*, DStR 2013, 1492 [1494 f.]) und kommen damit den Kunden der folgenden Jahre, die nicht vollständig identisch mit den Kunden der abgelaufenen Jahre sein müssen, zugute.

Für diese sog. Mehrerlösabschöpfung, die eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung darstellt (*Hageböke*, DB 2011, 1534) nimmt die hM eine Pflicht zur Rückstellungsbildung an.

Hruby, DStR 2010, 127; *Haußmann/Wehrheim*, StuB 2011, 370 (372); *Hageböke*, DB 2011, 1534; *Welter/Ballwieser*, DStR 2013, 1492; aA BMF v. 28.11.2011 – IV C 6 - S 2137/09/10004, BStBl. I 2011, 1111; *Klein/Pitzke*, StuB 2012, 391 (392 ff.).

Es soll sich dabei um einen Fall des Erfüllungsrückstands handeln (*Haußmann/Wehrheim*, StuB 2011, 370 [375]).

Auch hier liegt uE die Bilanzierung eines passiven RAP näher, da der Energieversorgungsnetzbetreiber Einnahmen in Form der überhöhten Entgelte erhalten hat, für die er eine Leistung in den folgenden Jahren noch erbringen muss.

697 (16) Rückstellungen für die Kosten der Mitwirkung bei Sozialversicherungsprüfungen

Für die Kosten der Mitwirkung des Stpfl. bei Sozialversicherungsprüfungen, die, ohne dass insoweit ein Ermessen der Behörde gegeben ist, regelmäßig durchgeführt werden, besteht nach den Grundsätzen der Rspr. zu Rückstellungen für die Mitwirkungspflicht bei stl. Außenprüfungen (s. Anm. 695i) die Pflicht zur Passivierung einer Rückstellung (*Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e.V. (BWA)*, DStR 2013, 373 [374]).

698 (17) Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten

Schrifttum: *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, Düsseldorf 2007; *von Wolfersdorff*, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen: Was ist nur aus dem ehrbaren Kaufmann geworden?!, FR 2020, 610.

Begriff: Umweltverbindlichkeiten kommen in vielfältiger Weise vor. Sie können sich aus gesetzlichen Vorschriften sowie behördlichen Auflagen ergeben oder zivilrechtl. Natur sein (*von Wolfersdorff*, FR 2020, 610 [613]). Zu den Umweltverbindlichkeiten zählen insbes. Anpassungsverpflichtungen, also die Verpflichtung, betriebliche Anlagen an den Stand der Technik anzupassen bzw. umzurüsten (s. Anm. 695f), die Pflicht zur Beseitigung von Altlasten, also von Umweltschäden, die an Grundstücken oder Gewässern eingetreten sind (s. Anm. 695e), die Pflicht zur Beseitigung von Schadstoffen, Rekultivierungsverpflichtungen (s. Anm. 692d) und Schadensersatzansprüche, die an eingetretene Umweltschäden geknüpft sind.

Schadensersatzansprüche wegen Umweltschäden: Für die Bilanzierung verschuldensabhängiger Schadensersatzverpflichtungen aufgrund von Umweltschäden gelten die allgemeinen Grundsätze, dh., es handelt sich um ungewisse Verbindlichkeiten, soweit sie noch nicht dem Grund und der Höhe nach feststehen. Sie sind vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht, wenn das schadenstiftende Ereignis vor dem Bilanzstichtag verwirklicht wurde. Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ist uE bereits gegeben, wenn der Stpfl. mit der Aufdeckung des zum Schadensersatz verpflichtenden Tatbestands ernsthaft rechnen muss.

Gefährdungshaftung für Umweltschäden: Neben den allgemeinen gesetzlichen Verpflichtungstatbeständen besteht seit dem Inkrafttreten des Umwelthaftungsgesetzes (v. 10.12.1990, BGBl. I 1990, 2634) eine privatrechtl. Gefährdungshaftung für bestimmte umweltgefährdende Industrieanlagen. Auch insoweit kann die Inanspruchnahme des Stpfl. uE ohne Kenntnis des Anspruchsinhabers hinreichend wahrscheinlich sein, wenn damit zu rechnen ist, dass die Kenntniserlangung bevorsteht und der Anspruchsinhaber den Stpfl. in Anspruch nehmen wird. Der Stpfl. muss wegen der Ursachenvermutung des § 6 UmwHG bereits dann eine Rückstellung bilden, wenn der Nachweis des störungsfreien Normalbetriebs nicht möglich ist (*Herzig/Köster*, DB 1991, 53 [54]). Andererseits reicht eine pessimistische Beurteilung der wahrscheinlichen Inanspruchnahme allein nicht aus. Deshalb ist trotz des erheblichen latenten Risikos, welches eine umweltgefährdende Industrieanlage mit sich bringt, eine Rückstellung unzulässig, wenn keine auf eine spätere Inanspruchnahme hindeutenden objektiven Tatsachen bekannt sind (*Herzig/Köster*, DB 1991, 53 [55]).

Faktische Umweltverbindlichkeiten: Soweit faktische Umweltverbindlichkeiten wie zB die Selbstverpflichtung zur Rücknahme bestimmter Produkte oder Stoffe, zum Recycling, zum Aufbau von Biodiversität oder Entwicklung von Verfahren zur Minimierung von Treibhausgasemissionen als rückstellungsfähig angesehen werden (*von Wolfersdorff*, FR 2020, 610 [613]), ist jeweils zu prüfen, ob eine Außenverpflichtung gegeben ist (*D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 256 ff.).

(18) Rückstellungen für Verrechnungspreisdokumentation

699

Steuerpflichtige, die grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen unterhalten, haben gem. § 90 Abs. 3 AO und der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung (GAufzV v. 13.11.2003, BGBl. I 2003, 2296) besondere Aufzeichnungen zu führen. Für die Dokumentation von Verrechnungspreisen entstehen zudem häufig weitere Kosten wie zB die Übersetzung von Dokumenten in fremder Sprache gem. § 87 Abs. 2 AO (*Dziadkowski*, FR 2013, 777). Diese Pflichten werden mit zunehmender Globalisierung der Wirtschaft immer bedeutsamer (*Dziadkowski*, FR 2013, 777 [779 f.]).

Es handelt sich um eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung (*Baumhoff/Liebchen/Kluge*, IStR 2012, 821 [826]). Die Aufwendungen für die Erfüllung dieser Pflichten sind grds. rückstellungsfähig (*Baumhoff/Liebchen/Kluge*, IStR 2012, 821 [826]; *Dziadkowski*, FR 2013, 777 [778]). Da die entsprechenden Aufzeichnungen allerdings nur im Rahmen einer stl. Außenprüfung vorzulegen sind, hängt die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Stpfl. davon ab, ob mit hinreichender Sicherheit von der Anordnung einer Außenprüfung auszugehen ist (vgl. *Baumhoff/Liebchen/Kluge*, IStR 2012, 821 [825]).

qq) Zeitpunkt der Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen

Schrifttum: *Kraus*, Zum Rückstellungsbegriff des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, StuW 1988, 133; *Naumann*, Rechtliches Entstehen und wirtschaftliche Verursachung als Voraussetzung der Rückstellungsbilanzierung, WPg 1991, 529; *Herzig*, Die rückstellungsbegrenzende Wirkung des Realisationsprinzips, in *Raupach/Uelner* (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 209; *Siegel*, Umweltschutz im Jahresabschluß, BB 1993, 326; *Beck/Oser/Pfitzer/Wollmert*, Aktuelle Fragen der Rückstellungsbilanzierung, DB 1994, 2557; *Groh*, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Steuerrecht der Unternehmen, ZGR 1994, 610; *Siegel*, Das Realisationsprinzip als allgemeines Periodisierungsprinzip?, BFuP 1994, 1; *Weber-Grellet*, Adolf Moxter und die Bilanzrechtsprechung, BB 1994, 30; *Woerner*, Kriterien zur Bestimmung des Passivierungszeitpunkts bei Verbindlichkeitsrückstellungen, BB 1994, 246; *Mayer-Wegelin*, Die wirtschaftliche Verursachung von Verbindlichkeitsrückstellungen, DB 1995, 1241; *Christiansen*, Verbindlichkeitsausweis und Realisationsprinzip, *Crezelius/Raupach/Schmidt/Arndt* (Hrsg.), Freundesgabe Haas, Herne/Berlin 1996, 57; *Kessler*, Erneute Kehrtwende des BFH bei der Interpretation der wirtschaftlichen Verursachung?, DStR 1996, 1430; *Weber-Grellet*, Realisationsprinzip und Rückstellungen unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung, DStR 1996, 896; *Naumann*, Zur Abgrenzung von künftig ertragsteuerrechtlich nicht mehr zu bildenden Drohverlustrückstellungen, insbesondere bei Kreditinstituten, BB 1998, 527; *Schönborn*, Verbindlichkeitsrückstellungen bei progressiver Miete, BB 1998, 1099; *Buciek*, Anmerkung zu BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, DStZ 2001, 641; *Euler*, Anmerkung zu BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BB 2001, 1897; *Kessler*, Anpassungspflichten im Bilanzrecht: (Neue?) Grenzwerte für die wirtschaftliche Verursachung, DStR 2001, 1903; *Koths*, Recht so: Der I. BFH-Senat schafft Ordnung im ungewissen Rückstellungs-Terrain für öffentlich-rechtliche Anpassungsverpflichtungen, DB 2001, 1849; *Weber-Grellet*, Anmerkung zu BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, FR 2001, 900; *Gosch*, Einige Bemerkungen zur aktuellen bilanzsteuerrechtlichen Rechtsprechung des I. Senats des BFH, DStR 2002, 977; *Mayr*, Anpassungsverpflichtungen: Handels- und Steuerbilanz auf Distanz, BB 2002, 2323; *Siegel*, Anpassungsrückstellungen aus der Sicht des I. Senats des BFH und aus der Sicht der GoB, DB 2002, 707; *Weber-Grellet*, Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht im Jahr 2001, BB 2002, 35; *Weber-Grellet*, Realisationsprinzip und Belastungsprinzip – Zum zeitlichen Ausweis von Ertrag und Aufwand, DB 2002, 2180; *Weber-Grellet*, BFH-Rechtsprechung zu Rückstellungen auf dem Prüfstand, StbJb. 2002/03, 241; *Hahne/Sievert*, Abgrenzung von Drohverlustrückstellungen und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, DStR 2003, 1992; *Happe*, Neue Entwicklungen bei den öffentlich-rechtlichen Rückstellungen, StuB 2003, 546; *Happe*, Anpassungsrückstellungen – eine (fast) ideologische Diskussion?, StuB 2003, 931; *Köhler*, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, Aachen 2003; *Mayr*, Beantwortung vermeintlich offener Fragen – Replik, BB 2003, 305; *Schellhorn*, Die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach dem Urteil des BFH vom 27. Juni 2001 im Kontext der Europäisierung und Internationalisierung der Rechnungslegung, BFuP 2003, 306; *Siegel*, Anpassungsverpflichtungen (Erwiderung), BB 2003, 304; *Siegel*, Rückstellungen für bestellte Lastkraftwagen?, StuB 2003, 927; *Moxter*, Neue Ansatzkriterien für Verbindlichkeitsrückstellungen (Teil I), DStR 2004, 657; *Wulff/Petzold*, Bilanzierung von Leasing-Rücknahmeverpflichtungen in der Automobilbranche, DStR 2004, 2116; *Fatouros*, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten – Beginn einer Kehrtwende in der Rechtsprechung?, DB 2005, 117; *Schulze-Osterloh*, Die Unentziehbarkeit als Voraus-

setzung einer Verbindlichkeitsrückstellung, FS Siegel 2005, 185; *Kleine/Werner*, Rückstellungen für Verwaltungskosten künftiger Betriebsprüfungen, DStR 2006, 1954; *Christiansen*, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: Dem Grunde nach bestehende Verbindlichkeiten – (Nicht-)Anwendung des BFH-Urteils I R 45/97, DStR 2007, 127; *Euler/Binger*, Rückstellungen für Altersteilzeit – Erfüllungsrückstand versus Verpflichtungsüberhang? – Zu einem BFH-Urteil vom 30.11.2005, DStR 2007, 177; *Christiansen*, Realisationsprinzip beim Ausweis von Verbindlichkeiten – eine „unendliche“ Geschichte, DStR 2009, 2213; *Hruby*, Ansatz von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Handels- und in der Steuerbilanz, DStR 2010, 127; *Christiansen*, „Weißer Rauch“ für die Passivierung rechtlich bestehender Verbindlichkeiten?, DStR 2011, 2483; *Schüttler/Berthold*, Rückstellung für Zulassungskosten eines Pflanzenschutzmittels – Licht und Schatten des BFH-Urteiles vom 8.9.2011, IV R 5/09, DStR 2011, 2485; *Sigler*, Zum Zeitpunkt der Passivierung von Rückstellungen, DStR 2011, 1478; *Dziadkowski*, Zum umstrittenen Rückstellungskriterium der wirtschaftlichen Verursachung, BB 2012, 2167; *Engel-Ciric/Moxter*, Das umstrittene Rückstellungskriterium der wirtschaftlichen Verursachung in der jüngeren Rechtsprechung, BB 2012, 1143; *Christiansen*, Allgemeines und Spezifisches zur Bilanzierung von Verbindlichkeiten, DStR 2013, 1347; *Christiansen*, „Enfin“ – erklärter Gleichklang bei der Passivierung ungewisser Verbindlichkeiten, DStR 2014, 279; *Euler/Hommel*, Passivierungszeitpunkt von Rückstellungen – neuere Entwicklungen in der BFH-Rechtsprechung, BB 2014, 2475; *Lewe/Peun*, Rückstellungen für Betriebsprüfungsrisiken nach BilMoG, DStR 2014, 1186; *U. Prinz*, Grundsatzurteil zu öffentlich-rechtlichen Anpassungsrückstellungen, DB 2014, 80; *Rogall/Dreßler*, Zur Entstehung der rechtlichen Verpflichtung bei Verbindlichkeitsrückstellungen, Übg 2014, 759; *Hüttemann*, Anmerkung zu BFH X R 30/15, BB 2017, 1714.

(1) Grundsatz

700

Verbindlichkeitsrückstellungen dürfen nur dann gebildet werden, wenn die zugrunde liegende Verpflichtung bereits rechtl. entstanden ist oder ein Vergangenheitsbezug besteht, sie also zwar nicht rechtl., aber wirtschaftlich verursacht sind (vgl. Anm. 701). Nicht zulässig ist daher zB die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen zur Vorsorge gegen das – künftige – allgemeine Unternehmensrisiko.

Fumi, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 31; *Böcking*, Verbindlichkeitsbilanzierung, 1994, 89; *Daub*, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 137; *Kayser*, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 92, Fn. 138.

Insoweit fehlt es sowohl an der rechtl. Entstehung als auch an der wirtschaftlichen Verursachung der entsprechenden Verbindlichkeit.

Gibt ein Stpfl. Dienstleistungsgutscheine an Kunden ab, die im Folgejahr eingelöst werden können, so darf er dafür keine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bilden, da die Verpflichtung zur Erbringung der Leistung weder bereits rechtl. entstanden noch im abgelaufenen Geschäftsjahr wirtschaftlich verursacht worden ist.

BFH v. 19.9.2012 – IV R 45/09, BStBl. II 2013, 123 Rz. 42 f.; *Schulze-Osterloh*, BB 2010, 434; *Schwemmer*, DStR 2020, 1585 (1587); *Hommel/Schall*, BB 2023, 1323 (1325); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1924 (7/2024); im Erg. gegen eine Rückstellungsbildung auch *Hennrichs*, StbJb. 2015/16, 255 (269 f.); *Krüger*, DStR 2011, 1095 (1097 f.), der sich für passive Rechnungsabgrenzung ausspricht.

(2) Wirtschaftliche Verursachung vor der rechtlichen Entstehung

701

Eine Verbindlichkeitsrückstellung ist nach allgemeiner Ansicht bereits vor der rechtl. Entstehung auszuweisen, wenn die Verbindlichkeit im abgelaufenen Wj. oder in der davor liegenden Zeit wirtschaftlich verursacht ist.

BFH v. 24.1.1990 – I B 112/88, BFH/NV 1991, 434; BFH v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010 (1011); BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 (159); BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891 (892); BFH v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742 (743); BFH v. 25.1.2017 – I R 70/15, BStBl. II 2017, 780 Rz. 22; BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900 Rz. 17; *Naumann*, WPg 1991, 529 (532); *Rupp*, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 108; *Beck/Oser/Pfitzer/Wollmert*, DB 1994, 2557 (2566); *Groh*, ZGR 1994, 610 (613); *Köster*, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz, 1994, 130; *Loose*, FR 1994, 137 (138); *Christiansen*, DStR 2009, 2213 (2216); *Sigler*, DStR 2011, 1478; aA *Schüttler/Berthold*, DStR 2011, 2485 (2487).

Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Verursachung einer Verbindlichkeit gelten die folgenden Grundsätze.

701a (3) Entstehung der Verbindlichkeit durch Zeitablauf

Eine Verbindlichkeit ist jedenfalls dann vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht, wenn sie danach automatisch durch Zeitablauf entsteht.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (847); *Kessler*, DStR 1996, 1430 (1434); *Kessler*, DStR 2001, 1903 (1905); *Kayser*, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 116.

Das ist zB der Fall, wenn die Aufnahme des Betriebs des Stpfl. eine Verpflichtung zum Abbruch oder zur Entfernung von Anlagen nach sich zieht. Die Entstehung der Verpflichtung hängt dann nur noch vom Zeitablauf bis zur Einstellung der Tätigkeit ab.

Umstritten war, ob eine solche Rückstellung sofort in voller Höhe (so uE zutr. *Kessler*, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 294 ff.; grds. ebenso *Kayser*, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, 2002, 258, der aber die Ansammlung des Rückstellungsbetrags aus Praktikabilitätsgründen für „zu tolerieren“ hält; ähnlich *Fatouros*, DB 2005, 117 [121]) zu bilden oder ob der schließlich fällige Betrag über die voraussichtliche Dauer der betrieblichen Tätigkeit ratierlich anzusammeln war (so BFH v. 19.2.1975 – I R 28/73, BStBl. II 1975, 480 [482]; *Rupp*, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 98 f.). Nach dem durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) eingefügten § 6 Abs. 3a Buchst. d Satz 1 ist der Streit nunmehr im Sinne der letztgenannten Ansicht entschieden; vgl. § 6 Anm. 1182 ff.

Auch Wiederauffüllungs- und Rekultivierungsaufwendungen entstehen durch Zeitablauf. Ebenso entstehen geschäftsvorfallbezogene Aufzeichnungspflichten, zB die Pflicht zur Dokumentation von Verrechnungspreisen gem. § 90 Abs. 3 AO, im Laufe der Zeit (*Baumhoff/Liebchen/Kluge*, IStR 2012, 821 [827]). Gleiches gilt bei Unternehmen mit vom Kj. abweichenden Wj. für die Verpflichtung, Urlaubsgeld und Weihnachtsg Gratifikationen zu zahlen.

Diese Rückstellungen sind nach allgemeiner Ansicht ratierlich anzusammeln (*Weber-Grellet*, DStR 1996, 896 [902]; *Gehm*, BuW 2003, 542 [550]), und zwar Rückstellungen für Wiederauffüllungs- und Rekultivierungsverpflichtungen entsprechend der Fördermenge (vgl. *Naumann*, WPg 1991, 529 [532]; *Christiansen*, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 40, Fn. 60; *Siegel*, BB 1993, 326 [333]; *Siegel*, BFuP 1994, 1 [16 f.]; *Kessler*, DStR 2001, 1903 [1907 f.]; differenzierend jedoch *Kessler*, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 290 [Kombinationsverfahren, das die verschiedenen Einflussgrößen für das Entstehen der Verpflichtung, namentlich die Fördermenge und die in Anspruch genommene Abbaufäche berücksichtigt]; ähnlich *Rupp*, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 100 f. [Kombinationsverfahren, aber aus

Vereinfachungsgründen Bemessung entsprechend der Fördermenge zulässig)], und Rückstellungen für Urlaubsgeld und Weihnachtsg Gratifikationen entsprechend dem Zeitraum, auf den die Zahlung entfällt (BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506 [509]; *Fumi*, Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1991, 106; aA *Kessler*, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 338). Zu den verschiedenen Möglichkeiten der Ansammlung von Rückstellungen für die Verrechnungspreisdokumentation gem. § 90 Abs. 3 AO vgl. *Baumhoff/Liebchen/Kluge*, IStR 2012, 821 (827).

In gleicher Weise gebietet die Verpflichtung eines Betreibers eines Wasserkraftwerks gegenüber dem zuständigen Wasser- und Bodenverband zur Erhaltung des Flusses in einem ordnungsgemäßen Zustand durch Entfernung des Schlammes, der sich im Stauraum des Kraftwerks ansammelt, die Bildung einer Rückstellung entsprechend der Menge des bereits angesammelten Schlammes.

Gelhausen/Fey, DB 1993, 593 (595 ff.); ähnlich *Kupsch*, BB 1992, 2320 (2325); *Schön*, BB 1994, Beilage 9, 1 (6).

(4) Wesentliche Tatbestandsverwirklichung:

701b

Eine Verbindlichkeit ist nach stRspr. wirtschaftlich verursacht, wenn der Tatbestand, von dessen Verwirklichung ihre Entstehung abhängt, im Wesentlichen verwirklicht ist und sie damit so eng mit dem abgelaufenen oder einem vorhergehenden Wj. verknüpft ist, dass es gerechtfertigt erscheint, sie wirtschaftlich als eine am Bilanzstichtag bestehende Verbindlichkeit zu behandeln.

BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 (538); BFH v. 30.1.2002 – I R 71/00, BStBl. II 2003, 279 (280); BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (253); BFH v. 27.1.2010 – I R 103/08, BStBl. II 2010, 614 (616); BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 Rz. 25; BFH v. 25.1.2017 – I R 70/15, BStBl. II 2017, 780 Rz. 22; BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900 Rz. 21; BFH v. 27.9.2017 – I R 53/15, BStBl. II 2018, 702 Rz. 24; BFH v. 29.9.2022 – IV R 20/19, BStBl. II 2023, 435 Rz. 46; zust. *Crezelius*, DB 1992, 1353 (1354); *Sarrazin*, WpG 1993, 1 (3); *Kraft/Hohage*, DB 2017, 327 (329). Kritisch zu dieser Rspr. hingegen *Moxter*, FS Forster, 1992, 428 (431); *Loose*, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, 1993, 132 f.; *Schönborn*, BB 1998, 1099 (1101); *Engel-Ciric/Moxter*, BB 2012, 1143 (1145).

Maßgeblich ist die wirtschaftliche Wertung des jeweiligen Einzelfalls unter Berücksichtigung der rechtl. Struktur des Tatbestands, mit dessen Erfüllung die rechtl. Verpflichtung entsteht.

BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 (253); BFH v. 27.1.2010 – I R 103/08, BStBl. II 2010, 614 (616); BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196 Rz. 25.

(5) Zusammenhang mit der Tätigkeit des Steuerpflichtigen vor dem Bilanzstichtag:

701c

An der Verknüpfung mit dem abgelaufenen oder einem vorhergehenden Wj. und damit an der Rückstellungsfähigkeit fehlt es, wenn die Verbindlichkeit nicht im Zusammenhang mit der vergangenen Tätigkeit des Stpfl. steht, sondern einen Bezug – nur – zu seiner zukünftigen Tätigkeit ausweist.

Der Grund für die Unzulässigkeit der Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung liegt in diesen Fällen nicht darin, dass noch offen ist, ob der Stpfl. die wirtschaftliche Tätigkeit, auf der die Verpflichtung beruht, im Jahr ihrer Entstehung weiterhin betreiben wird (so aber *Schön*, BB 1994, Beilage 9, 1 [5]). Es kommt daher nicht darauf an, ob der Stpfl. sich des zukünftigen Aufwands durch Einstellung seiner wirtschaftlichen Tätigkeit entziehen

kann (so aber *Siegel*, BB 1993, 326 [328]; vgl. auch *Siegel*, DB 2002, 707 [708]; *Siegel*, BB 2003, 304; *Siegel*, StuB 2003, 927; ebenso nunmehr BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900 Rz. 32; aA *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 385). Einer solchen Argumentation steht das *going-concern*-Prinzip entgegen, nach dem im Zweifel davon auszugehen ist, dass das Unternehmen fortgeführt werden wird (ebenso *Crezelius*, DB 1992, 1353 [1359]; *Kessler*, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 119; *Kessler*, DStR 1996, 1430 [1435]; vgl. auch *Kessler*, DStR 2001, 1903 [1905]; im Erg. glA *Christiansen*, DStR 2002, 1196; *Happe*, StuB 2003, 546 [548]; *Osterloh-Konrad*, DStR 2003, 1631 [1635]; vgl. auch *Buciek*, DStZ 2001, 641; *Mayr*, BB 2003, 305; krit. zur Auffassung *Siegels* auch *Happe*, StuB 2003, 927).

701d (6) Keine Maßgeblichkeit des Realisationsprinzips für die wirtschaftliche Verursachung

Von der Voraussetzung, dass die einer Rückstellung zugrunde liegende Verbindlichkeit einen Bezug zur Tätigkeit des Stpfl. vor dem Bilanzstichtag aufweisen muss, zu unterscheiden ist eine uE abzulehnende Ansicht, nach der die wirtschaftliche Verursachung voraussetzt, dass sich die einer Rückstellung zugrunde liegende Verbindlichkeit Erträgen zuordnen lassen müsse, die vor dem Bilanzstichtag realisiert worden sind.

So *Herzig*, DB 1990, 1341 (1346 f.); *Groh* in *Baetge*, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, 1991, 75 (80 f.); *Herzig*, DStJG 14 (1991), 199 (204 f., 212 f.); *Herzig/Hötzel*, BB 1991, 99 (100); *Naumann*, WPg 1991, 529 (531 ff.); *Moxter*, FS Forster, 1992, 428 (433 f.); *Gelhausen/Fey*, DB 1993, 593 (594 f., 597); *Herzig*, FS Schmidt, 1993, 209 (219 ff.); *Groh*, StuW 1994, 90 (95); *Köster*, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und in der Steuerbilanz, 1994, 129; *Herzig/Köster* in *HdJ*, Abt. III/5 Rz. 128 ff. (4/1999); *Naumann*, BB 1998, 527 (528); *Schönborn*, BB 1998, 1099 (1100); *Hahne/Sievert*, DStR 2003, 1992; *Moxter*, DStR 2004, 1057 (1058); *Wulff/Petzold*, DStR 2004, 2116 (2117); *Euler/Binger*, DStR 2007, 177 (182 f.); ebenso wohl *Weber-Grellet*, BB 1994, 30 (32); *Weber-Grellet*, DB 1997, 2233 (2235); *Daub*, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 79; *Weber-Grellet*, DB 2002, 2180 (2182 f.); *Euler/Hommel*, BB 2014, 2475 (2476); ähnlich BFH v. 28.6.1989 – I R 86/85, BStBl. II 1990, 550 (553); BFH v. 25.8.1989 – III R 95/87, BStBl. II 1989, 893 (895); BFH v. 28.5.1997 – VIII R 59/95, BFH/NV 1998, 22 (23); BFH v. 13.5.1998 – VIII R 58/96, BFH/NV 1999, 27 (29); BFH v. 15.3.1999 – I B 95/98, BFH/NV 1999, 1205 (1206); wie hier aber BFH v. 12.12.1991 – IV R 28/91, BStBl. II 1992, 600 (604); BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 (123 f.); *Kraus*, StuW 1988, 133 (147); *Crezelius*, DB 1992, 1353 (1361); *Kessler*, Rückstellungen und Dauerschuldverhältnisse, 1992, 112 f.; *Kupsch*, BB 1992, 2320 (2324 f.); *Loose*, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, 1993, 140, 144; *Siegel*, BB 1993, 326 (334 f.); *Christiansen*, BFuP 1994, 25 (34); *Crezelius*, NJW 1994, 981 (983); *Loose*, FR 1994, 137 (140); *Schön*, BB 1994, Beilage 9, 1 (6 f.); *Siegel*, BFuP 1994, 1 (20); *Christiansen*, Freundesgabe Haas, 1996, 57 (61); *Kessler*, DStR 1996, 1430 (1432 ff.); *Frenz*, DStZ 1997, 37 (40); *Köhler*, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 110; *Christiansen*, DStR 2007, 127 (128); *Christiansen*, DStR 2011, 2483 (2485).

Gegen diese Ansicht spricht zunächst, dass sie wenig praktikabel erscheint, da sich häufig nicht eindeutig feststellen lässt, welche Erträge durch bestimmte Aufwendungen alimentiert werden.

So zutr. *Crezelius*, DB 1992, 1353 (1361); *Schön*, BB 1994, Beilage 9, 1 (7); *Kessler*, DStR 1996, 1430 (1434); *Fatouros*, DB 2005, 117 (122).

Dies lässt sich am Beispiel der öffentlich-rechtl. Verpflichtung zur Überholung von Luftfahrtgeräten verdeutlichen. Unter den Vertretern der Auffassung, dass das Realisationsprinzip für die Bestimmung des Zeitpunkts der Bilanzierung von

Rückstellungen maßgeblich sei, besteht keine Einigkeit darüber, ob für diese Verpflichtung eine Rückstellung zu bilden ist oder nicht, weil nicht einheitlich beurteilt wird, ob die Überholung vergangene oder zukünftige Erträge alimentiert.

Dafür *Herzig*, DB 1990, 1341 (1351); dagegen *Gelhausen/Fey*, DB 1993, 593 (595); *Hommel/Stein/Ummenhofer*, WPg 2021, 80 (82).

Auch bei Kulanzrückstellungen, die zu den Rückstellungen für faktische Verpflichtungen (s. Anm. 684a) gehören, fällt die Entsch. über den zutreffenden Bilanzierungszeitpunkt nach dieser Ansicht schwer. Es dürfte kaum festzustellen sein, ob der Stpfl. eine Kulanzleistung erbringt, um einen ehemaligen Kunden zufriedenzustellen, oder ob er zu der Leistung bereit ist, weil er dadurch eine Imageverbesserung und damit eine Verbesserung des zukünftigen Absatzes seiner Produkte erstrebt (für eine solche Differenzierung aber *Herzig*, DStJG 14 [1991], 199 [229 f.]).

Zudem kann eine Verpflichtung sich aus einem einseitig verpflichtenden Vertrag, einem einseitigen Rechtsgeschäft oder aus dem Gesetz ergeben (zB bei der Verpflichtung zur Leistung von Schadensersatz). In diesen Fällen bleibt ein Ertrag gänzlich aus. Gleichwohl kann die Notwendigkeit der Passivierung von Rückstellungen hier nicht bezweifelt werden (für einseitig verpflichtende Verträge und einseitige Rechtsgeschäfte ebenso *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 40).

Entscheidend ist aber der im Schrifttum uE zu Recht vorgebrachte Einwand, dass durch die Ausdehnung des Realisationsprinzips auf Fragen der Passivierung das Vorsichtsprinzip bzw. das sich aus diesem ergebende Imparitätsprinzip verletzt werden.

Für eine Verletzung des Vorsichtsprinzips *Kupsch*, BB 1992, 2320 (2325); *Siegel*, BB 1993, 326 (334); *Loose*, FR 1994, 137 (140); für eine Verletzung des Imparitätsprinzips *Crezeli-us*, DB 1992, 1353 (1361); *Christiansen*, BFuP 1994, 25 (34 f.); *Schön*, BB 1994, Beilage 9, 1 (7); *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 40; ähnlich *Mayer-Wegelin*, DB 1995, 1241 (1244 f.).

(7) Keine Nutzbarmachung des Teilwertgedankens für die wirtschaftliche Verursachung

701e

Ebenso abzulehnen ist die in neuerer Zeit vereinzelt vertretene Ansicht, dass die wirtschaftliche Verursachung in Anlehnung an den Teilwertgedanken zu bestimmen sei. Eine Verbindlichkeit soll danach wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht sein, wenn ein gedachter Erwerber des gesamten Unternehmens sie in seinem Kaufpreiskalkül preismindernd berücksichtigen würde. Das soll davon abhängen, ob der gedachte Erwerber die aufgrund der Verbindlichkeit später notwendig werdenden Ausgaben durch nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung konkrete zuordenbare künftige Vorteilszuflüsse kompensiert sieht (*Engel-Ciric/Moxter*, BB 2012, 1143 [1145]; zust. *Marx*, FR 2013, 969 [973]). Dieser Ansatz wird zu Recht als wenig praktikabel und justiziabel bezeichnet (*Dziadkowski*, BB 2012, 2167 [2168]). Diese Ansicht kommt außerdem zu dem wenig einleuchtenden Erg., dass zB für die Verpflichtung zur Entrichtung von Zulassungskosten für ein Pflanzenschutzmittel eine Rückstellung zu bilden ist, wenn sich das Pflanzenschutzmittel als im Betrieb des Stpfl. nicht nutzbar erweist, während die Bildung einer Rückstellung ausgeschlossen sein soll, wenn das Pflanzenschutzmittel genutzt werden kann (*Engel-Ciric/Moxter*, BB 2012, 1143 [1146]).

702 (8) Rechtliche Entstehung vor der wirtschaftlichen Verursachung

Umstritten ist die Frage, wann eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden ist, wenn die wirtschaftliche Verursachung der zugrunde liegenden Verbindlichkeit ihrer rechtl. Entstehung nachfolgt. Die Rspr. und die hM im Schrifttum vertreten dazu zutr. die Auffassung, dass die Rückstellung in diesem Fall bereits zum Zeitpunkt der rechtl. Entstehung der Verbindlichkeit zu passivieren sei.

BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121; BFH v. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736 (738); BFH v. 5.6.2002 – I R 23/01, BFH/NV 2002, 1434 (1435); BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686 Rz. 11; BFH v. 22.3.2022 – IV R 13/18, BStBl. II 2022, 656 Rz. 48; *Kraus*, StuW 1988, 133 (147); *Kupsch*, BB 1992, 2320 (2324 f.); *Christiansen*, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 38 f.; *Loose*, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, 1993, 140 f., 144; *Siegel*, BB 1993, 326 (335); *Loose*, FR 1994, 137 (140); *Mayer-Wegelin*, DB 1995, 1241 (1244); *Kessler*, DStR 1996, 1430 (1432 ff.); *Plewka/Schlösser*, DB 1997, 337 (344); *Koths*, DB 2001, 1849; *Gosch*, DStR 2002, 977 (979 f.); *Wassermeyer*, WPg 2002, 10 (11 f.); *Happe*, StuB 2003, 546 (549); *Osterloh-Konrad*, DStR 2003, 1631 (1634); *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 42; *Schulze-Osterloh*, FS Siegel 2005, 185 (189); *Christiansen*, DStR 2009, 2213 (2214 ff.); *Hruby*, DStR 2010, 127 (129); *Christiansen*, DStR 2013, 1347; *Christiansen*, DStR 2014, 279 (280); *Lewel/Peun*, DStR 2014, 1186; *Rogall/Dreßler*, Ubg 2014, 759 (765); *Hennrichs*, StuW 2015, 65 (68); *Hageböke*, FR 2017, 412 (416); wohl auch *Dziadkowski*, BB 2012, 2167 (2169); differenzierend *Moxter*, FS Forster, 1992, 428 (431 ff.); einschränkend auch *Köster*, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz, 1994, 160 f. (eingeschränkt rückstellungsbezogene Wirkung des Realisationsprinzips). Der IV. Senat des BFH hat diese Frage allerdings zunächst ausdrücklich offengelassen, vgl. BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 Rz. 14; BFH v. 19.9.2012 – IV R 45/09, BStBl. II 2013, 123 Rz. 40. Der BFH (BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BFH/NV 2014, 225 Rz. 24) vertritt in dieser Entsch. die Auffassung, dass eine Verbindlichkeit (im Streitfall handelte es sich um eine öffentlich-rechtl. Verbindlichkeit), die rechtl. entstanden ist, stets auch wirtschaftlich verursacht sei (zust. *U. Prinz*, DB 2014, 80 [82]).

Rechtlich entstanden in dem für die Bilanzierung maßgeblichen Sinne ist eine Verbindlichkeit, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Leistungspflicht geknüpft ist (BFH v. 27.1.2010 – I R 103/08, BStBl. II 2010, 614 [616]). Ergibt sich die Verpflichtung des Stpfl. aus einem Verwaltungsakt, so ist sie regelmäßig mit der Bekanntgabe des Verwaltungsakts rechtl. entstanden. Unter Umständen soll sie nach neuerer Rspr. aber rechtl. auch erst später entstehen, zB wenn die mit dem Verwaltungsakt getroffene Regelung von einer aufschiebenden Bedingung oder Befristung abhängig gemacht wird (BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686, hinsichtlich des Zeitpunkts der Entstehung der öffentlich-rechtl. Verpflichtung zur Begrenzung staubförmiger Emissionen nach der TA Luft 2002; BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl. II 2014, 302 Rz. 20, für flugverkehrstechnische Maßnahmen auf der Grundlage von Lufttüchtigkeitsanweisungen und *Joint Aviation Requirements*). Das überzeugt nicht, da es gerade das Wesen einer einer Rückstellung zugrunde liegenden Verpflichtung ist, dass sie erst zu einem späteren Zeitpunkt zu erfüllen ist. Es wird zutr. nicht einmal für schädlich gehalten, wenn die Verpflichtung erst nach Ablauf mehrerer Jahre zu erfüllen ist (*Köster*, FS Herzig, 2010, 695 [706]).

Im Schrifttum wird allerdings teilweise auch die Ansicht vertreten, dass das Realisationsprinzip rückstellungsbegrenzend wirke, mit der Folge, dass eine Verbindlichkeitsrückstellung ohne Rücksicht auf die rechtl. Entstehung der zugrunde liegenden Verbindlichkeit erst dann zu passivieren sei, wenn die durch die Verbindlichkeit alimentierten Erträge realisiert werden.

So *Herzig* DB 1990, 1341 (1347); *Herzig*, DStJG 14 (1991), 199 (212 f.); *Naumann*, WPg 1991, 529 (531); *Herzig*, FS Schmidt, 1993, 209 (219 ff.); *Weber-Grellet*, DStR 1996, 896 (903 f.); *Daub*, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS, 2000, 80; *Euler*, BB 2001, 1897; *Weber-Grellet*, FR 2001, 900 (901); *Mayr*, BB 2002, 2323 (2328 f.); *Weber-Grellet*, BB 2002, 35 (38 f.); *Weber-Grellet*, DB 2002, 2180 (2182); *Weber-Grellet*, StbJb. 2002/03, 241 (271); *Sigler*, DStR 2011, 1478 (1482); *Kahle*, DStZ 2017, 904 (906 f.); *Kahle*, DStR 2018, 976 (977); *Kahle*, StuB 2024, 569 (570); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 384; vgl. zum Streitstand auch *Schellhorn*, BFuP 2003, 306 (315 ff.).

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass das Realisationsprinzip grds. nicht geeignet ist, den Zeitpunkt der Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung zu bestimmen (s. Anm. 701d). Es kann daher auch nicht rückstellungsbegrenzend wirken. Maßgeblich sind vielmehr das Vorsichtsprinzip (so *Siegel*, BB 1993, 326 [335]; *Loose*, FR 1994, 137 [140]) bzw. das sich aus diesem ergebende Imparitätsprinzip (*Kraus*, StuW 1988, 133 [147]; *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, 2007, 40), die in diesem Fall den Ausweis einer Rückstellung erfordern.

(9) Wirtschaftliche Verursachung bei Abrechnungsverpflichtungen

702a

Abrechnungsverpflichtungen (zB eines Versorgungsunternehmens) sind rechtl. mit Ablauf des Jahres entstanden, für das abgerechnet werden muss, so dass eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden ist (BFH v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742). Auch eine Abrechnungsverpflichtung als Nebenverpflichtung zB aus einem Werkvertrag macht die Bildung einer Rückstellung erforderlich (*Weber-Grellet* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 5 Rz. 550 „Abrechnungsverpflichtung“).

(10) Wirtschaftliche Verursachung bei Aktienoptionsprogrammen und Stock Appreciation Rights

702b

Schrifttum: *Lorenz*, Rückstellungsbildung bei Stock Options, DStR 2000, 1789; *Schmidbauer*, Virtuelle Aktienoptionsprogramme im deutschen Handels- und Steuerrecht sowie nach US-GAAP und IAS, DStR 2000, 1487; *Lange*, Rückstellungen für Stock Options in Handels- und Steuerbilanz, StuW 2001, 137; *Simons*, Erfolgsneutrale oder erfolgswirksame Buchung von Aktienoptionsprogrammen?, WPg 2001, 90; *Herzig/Lochmann*, Steuerbilanz und Betriebsausgabenabzug bei Stock Options, WPg 2002, 325; *Walter*, Bilanzierung von Aktienoptionsplänen in Handels- und Steuerbilanz – einheitliche Behandlung unabhängig von der Art der Unterlegung, DStR 2006, 1101; *Fischer/Schmid*, Sind steuerliche Rückstellungen für Stock Appreciation Rights während der Wartezeit dem Grunde nach zulässig?, DStR 2018, 1629.

Mit Aktienoptionsprogrammen wird Mitarbeitern von Aktiengesellschaften die Möglichkeit zum Bezug von Aktien unter bestimmten Bedingungen (*Stock Option*) oder eine vom Aktienkurs abhängige Barvergütung (*Stock Appreciation Rights*) gewährt (*Lorenz*, DStR 2000, 1579; *Fischer/Schmid*, DStR 2018, 1629). Letztere werden auch als virtuelle Aktienoptionsprogramme (*Schmidbauer*, DStR 2000, 1487; *Walter*, DStR 2006, 1101; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 920 „Aktienoptionsprogramme“ [3/2020]) oder fingierte Optionen bezeichnet (*Simons*, WPg 2001, 90 [93]).

Der BFH hat für ein Aktienoptionsprogramm, bei dem die Mitarbeiter die Option ausüben konnten, falls der Verkehrswert der Aktien mindestens 10 % über dem Ausübungspreis pro Aktie lag (sog. Erfolgsziel) und wenn ein sog. Exit-Ereignis

eintrat, das als Verkauf der wesentlichen Vermögenswerte der AG, der Aktienmehrheit an einen Dritten oder – im Zusammenhang mit einem Börsengang – jeder Verkauf von Aktien durch bestimmte „Sponsoren“ an unabhängige Dritte, beschrieben wurde, die Passivierung einer Rückstellung abgelehnt, weil die Verbindlichkeit die Ansprüche der Optionsberechtigten zu erfüllen weder in der Vergangenheit rechtl. entstanden noch wirtschaftlich verursacht gewesen sei (BFH v. 15.3.2017 – I R 11/15, BStBl. II 2017, 1043 Rz. 19; vgl. auch bereits BFH v. 25.8.2010 – I R 103/09, BStBl. II 2011, 215 Rz. 22). Das Optionsrecht werde nicht gewährt, um bereits erbrachte Arbeitsleistungen zu entlohnen, sondern, wie sich an der Vereinbarung des Erfolgsziels zeige, um die Optionsberechtigten zu erfolgsorientierter Tätigkeit in der Zukunft zu motivieren (BFH v. 15.3.2017 – I R 11/15, BStBl. II 2017, 1043 Rz. 24). Zudem zeige die Verknüpfung mit einem – von der AG frei herbeizuführenden – in der Zukunft liegenden Exit-Ereignis, dass eine Entlohnung vergangener Tätigkeit nicht gewollt gewesen sei (BFH v. 15.3.2017 – I R 11/15, BStBl. II 2017, 1043 Rz. 25). Ein Erfüllungsrückstand lag nach Auffassung des BFH ebenfalls nicht vor, so dass der Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte (dazu Anm. 541) der Passivierung einer Rückstellung entgegenstand (BFH v. 15.3.2017 – I R 11/15, BStBl. II 2017, 1043 Rz. 26; ebenso *Lange*, StuW 2001, 137 [141 ff.]; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 249 HGB Rz. 65 [9/2023]; aA *Lorenz*, DStR 2000, 1579; *Herzig/Lochmann*, WPg 2002, 325 [336 f.]).

Stock Appreciation Rights (SAR): Bei der Gewährung von *Stock Appreciation Rights* geht die wohl hM davon aus, dass dadurch die Leistungen des Mitarbeiters in der Vergangenheit abgegolten werden, mit der Folge, dass der ArbG sich im Erfüllungsrückstand befindet und eine Rückstellung zu passivieren hat (*Schmidbauer*, DStR 2000, 1487 [1490]; *Lange*, StuW 2001, 137 [143]; *Simons*, WPg 2001, 90 [93]; *Walter*, DStR 2006, 1101; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 249 HGB Rz. 65 [9/2023]).

702c (11) Wirtschaftliche Verursachung von Berufsgenossenschafts-, Handwerkskammer- und Sozialversicherungsbeiträgen

Für künftige Berufsgenossenschafts-, Handwerkskammer- und Sozialversicherungsbeiträge kann eine Rückstellung nicht passiviert werden, und zwar auch dann, wenn sich die Höhe des Beitrags nach dem in einem zurückliegenden VZ erzielten Gewinn richtet (BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900; zust. *Hommel/Ummenhöfer*, BB 2017, 2219 [2220]; *Hüttemann*, BB 2017, 1714; *Kahle*, DStR 2018, 976 [977 f.]; *U. Prinz*, DB 2020, 10 [12]; aA *Oser/Wirtz*, StuB 2016, 3 [6]). Rückständige Berufsgenossenschafts-, Handwerkskammer- und Sozialversicherungsbeiträge sind hingegen als Verbindlichkeiten zu passivieren (BFH v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592 [593]).

702d (12) Wirtschaftliche Verursachung der Einwegkunststoffabgabe

Die Verpflichtung zur Entrichtung einer Einwegkunststoffabgabe nach dem Einwegkunststofffondsgesetz (EWKFondsG) v. 15.5.2023 (BGBl. I 2023 Nr. 124) ist durch das Inverkehrbringen von Kunststoffprodukten wirtschaftlich verursacht und somit rückstellungsfähig (*Philippsen/Mielke*, StuB 2024, 369 [371]).

(13) Wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung zum Erwerb von Emissionsberechtigungen

702e

Schrifttum: *Glaschke*, Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen im Bilanzsteuerrecht, StuB 2004, 897; *Klein/Völker-Lehmkuhl*, Die Bilanzierung von Emissionsrechten nach den deutschen Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung, DB 2004, 332; *Mutschler/Lang*, Das System des Emissionshandels und seine Auswirkungen auf die Rechtsstellung der Unternehmen, DB 2004, 1711; *Streck/Binnewies*, Gestaltungsmöglichkeiten, Bilanzierungs- und Steuerfragen zum Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG), DB 2004, 1116; *Herzig/Jensen-Nissen/Koch*, Bilanzierung von Emissionsberechtigungen gem. Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG) nach Handels- und Steuerbilanzrecht, FR 2006, 109.

Mit dem TEHG (Gesetz über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen – Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz v. 8.7.2004, BGBl. I 2004, 1578) wurden die Voraussetzungen für ein Emissionshandelssystem geschaffen. Betreiber von unter das Gesetz fallenden Anlagen brauchen für deren Emissionen Berechtigungen, die in bestimmten Grenzen kostenlos zugeteilt werden und handelbar sind (zu Einzelheiten vgl. *Herzig/Jensen-Nissen/Koch*, FR 2006, 109).

Hat ein Stpfl. zum Bilanzstichtag nicht genügend Emissionsberechtigungen entsprechend dem TEHG für die von ihm emittierten Treibhausgase, so hat er für den Erwerb weiterer Berechtigungen eine Rückstellung zu bilden.

Glaschke, StuB 2004, 897 (900); *Mutschler/Lang*, DB 2004, 1711 (1712); *Klein/Völker-Lehmkuhl*, DB 2004, 332 (336); *Streck/Binnewies*, DB 2004, 1116 (1120); *Herzig/Jensen-Nissen/Koch*, FR 2006, 109 (119 f.); BMF v. 6.12.2005 – IV B 2 - S 2134a – 42/05, BStBl. I 2005, 1047 Rz. 17.

Die Verpflichtung zum Erwerb weiterer Emissionsberechtigungen ist in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht, weil sie an die im abgelaufenen Wj. ausgestoßenen CO₂-Emissionen anknüpft und diese abgilt.

Glaschke, StuB 2004, 897 (900); *Herzig/Jensen-Nissen/Koch*, FR 2006, 109 (119); BMF v. 6.12.2005 – IV B 2 - S 2134a – 42/05, BStBl. I 2005, 1047 Rz. 17.

(14) Wirtschaftliche Verursachung der Kosten einer Hauptversammlung

702f

Die Aufgaben der Hauptversammlung einer AG sind nicht ausschließlich vergangenheitsbezogen, sondern betreffen überwiegend das Jahr, in dem die Hauptversammlung zusammentritt, so zB die Beschlussfassung über die Gewinnverwendung, ggf. auch über Satzungsänderungen, und die Bestellung von Aufsichtsratsmitgliedern. Eine Rückstellung für die Kosten der Durchführung einer Hauptversammlung ist daher nicht zulässig.

BFH v. 23.7.1980 – I R 28/77, BStBl. II 1981, 62 (63); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 2010 (7/2024); *Schubert in Beck-BilKomm.*, 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 130 „Hauptversammlung“.

(15) Wirtschaftliche Verursachung der Lagerkostenabgabe für Zucker

702g

Die Lagerkostenabgabe für Zucker, die von Zuckerherstellern erhoben wird, entsteht erst mit dem Absatz des Zuckers und hängt damit mit der zukünftigen Tätigkeit des Herstellers zusammen, so dass eine Rückstellung nicht gebildet werden darf (BFH v. 13.5.1998 – VIII R 58/96, BFH/NV 1999, 27).

702h **(16) Wirtschaftliche Verursachung von Leistungen aufgrund von Änderungswünschen des Auftraggebers**

Leistungen, die ein Stpfl. nach ordnungsmäßigem Abschluss seiner vertraglich festgelegten Leistung aufgrund von Änderungswünschen seines Auftraggebers erbringt, sind nicht in dem Wj. wirtschaftlich veranlasst, in dem der ursprüngliche Vertrag erfüllt wurde, sondern zukunftsbezogen (BFH v. 22.12.1999 – IV B 119/99, BFH/NV 2000, 711).

702i **(17) Wirtschaftliche Verursachung der Kosten der Nachanalyse von Arzneimitteln und von Zulassungskosten für Pflanzenschutzmittel**

Kosten der Nachanalyse von Arzneimitteln: Bei der Verpflichtung eines pharmazeutischen Unternehmens, Arzneimittel in späteren Jahren nachanalysieren zu lassen, fehlt es an der wirtschaftlichen Verursachung in der Vergangenheit, wenn die Nachanalyse Voraussetzung für den Vertrieb der Arzneimittel nach einem bestimmten Zeitpunkt ist.

BFH v. 25.8.1989 – III R 95/87, BStBl. II 1989, 893 (894); BFH v. 24.1.1990 – I B 112/88, BFH/NV 1991, 434 (435); BFH v. 28.5.1997 – VIII R 59/95, BFH/NV 1998, 22; zust. *Kessler*, DStR 1996, 1430 (1435 f.); *Weber-Grellet*, DStR 1996, 896 (903); im Erg. ebenso *Moxter*, FS Forster, 1992, 428 (433).

Zulassungskosten von Pflanzenschutzmitteln sind grds. nicht in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht, weil die Zulassung im Zusammenhang mit dem künftigen Vertrieb steht (aA BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 Rz. 29 ff.). Auf die wirtschaftliche Verursachung kommt es jedoch nicht an, wenn die Verpflichtung bereits mit der Antragstellung rechtl. entstanden und nur die Höhe der anfallenden Kosten noch ungewiss ist; in diesem Fall ist allein wegen der rechtl. Entstehung die Bildung einer Rückstellung geboten (*Christiansen*, DStR 2009, 2213).

702j **(18) Wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung zur Leistung von Sanierungsgeldern**

Die Verpflichtung von Mitgliedern der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) zur Leistung von Sanierungsgeldern an diese, um künftige Finanzierungslücken zu schließen, berechtigt nicht zur Bildung einer Rückstellung, sondern hängt mit dem Betrieb des Stpfl. in der Zukunft zusammen (BFH v. 27.1.2010 – I R 103/08, BStBl. II 2010, 614; dazu *Rogall/Dreßler*, Ubg 2014, 759 [764]).

702k **(19) Wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung zur Steuerzahlung**

Steuern künftiger Kj. werden durch den Betrieb des Stpfl. In den künftigen Jahren verursacht und dürfen nicht durch Passivierung einer Rückstellung vorweggenommen werden (dazu auch *Kessler*, DStR 1996, 1430 [1435]). Rückständige Steuern sind als Verbindlichkeiten zu passivieren.

702l **(20) Wirtschaftliche Verursachung von Wartungskosten**

Die Verpflichtung des Stpfl., ein technisches Gerät (zB Fluggerät) in der Zukunft überholen zu lassen, ist noch nicht rechtl. entstanden; nach hM ist sie auch nicht in den Jahren zuvor wirtschaftlich verursacht, weil sie nicht die Voraussetzung für

die Nutzung bis zum Entstehen der Überholungsverpflichtung, sondern für die Nutzung nach diesem Zeitpunkt ist (*Hommel/Ummenhöfer*, BB 2017, 2219; *Oser/Wirtz*, StuB 2018, 1 [9]); im Erg. ebenso *Moxter*, FS Forster, 1993, 428 [433]); ebenso für Anpassungsverpflichtungen nach den sog. Lufttüchtigkeitsanweisungen des Luftfahrtbundesamtes (LTA) und den Joint Aviation Requirements (JAR) *Ha-bermann*, DStZ 2011, 790 [796]).

rr) Auflösung/Anpassung

703

Schrifttum: *Drüen/Stiewe*, Die „Bilanzaufhellung“ im Spiegel der aktuellen Rechtsprechung, StuB 2004, 489; *Strahl*, Bilanzsteuerliche Relevanz des Stichtagsprinzips, FR 2005, 361.

Gemäß § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB iVm. Abs. 1 dürfen Rückstellungen nur aufgelöst werden, wenn der Grund für ihre Bildung entfallen ist.

Vgl. BFH v. 12.4.1989 – I R 41/85, BStBl. II 1989, 612 (613); BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376); BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 (689); BFH v. 16.12.2009 – I R 43/08, BStBl. II 2012, 688 Rz. 13; FG München v. 19.9.2016 – 7 K 621/16, EFG 2016, 1984, rkr. Rz. 45.

Das ist auch der Fall, wenn eine zunächst zu Recht gebildete Rückstellung aufgrund geänderter Rspr. unzulässig wird (BFH v. 25.4.1990 – I R 78/95, BFH/NV 1990, 630 [631]). Ebenso ist eine Rückstellung aufzulösen, wenn und soweit sie nicht hätte passiviert werden dürfen und der Fehler nicht in einer früheren Bilanz berichtigt werden kann, weil er in einem bestandskräftigen StBescheid berücksichtigt worden ist, der aus verfahrensrechtl. Gründen nicht geändert werden kann (BFH v. 16.12.2009 – I R 43/08, BStBl. II 2012, 688 Rz. 13; FG München v. 19.9.2016 – 7 K 621/16, EFG 2016, 1984, rkr. Rz. 45).

Ob die Auflösung einer Rückstellung geboten ist, ist im Einzelfall auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender und spätestens bei der Aufstellung der Bilanz erkennbarer Umstände aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns zu beurteilen.

BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 (689); vgl. auch *Strahl*, FR 2005, 361 (363).

Danach ist eine Rückstellung zB aufzulösen, wenn das ursprüngliche Risiko der Inanspruchnahme entfallen ist (BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 [485]).

Eine Rückstellung für eine Verbindlichkeit des Stpfl., die der Anspruchsinhaber gerichtlich geltend macht, darf erst dann aufgelöst werden, wenn die Klage rechtskräftig abgewiesen worden ist (BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 [376]; BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 [689]), es sei denn, der Gläubiger hat ein offensichtlich unzulässiges Rechtsmittel eingelegt.

BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376); BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 (689); vgl. auch BFH v. 16.12.2014 – VIII 45/12, BStBl. II 2015, 759 Rz. 27; zweifelnd insoweit *Drüen/Stiewe*, StuB 2004, 489 (495).

Steht dem Anspruchsinhaber am Bilanzstichtag noch ein Rechtsmittel zur Verfügung und verzichtet er nach dem Bilanzstichtag – etwa durch Verstreichenlassen der Rechtsmittelfrist – auf dessen Einlegung, so darf der Stpfl. die Rückstellung am Bilanzstichtag auch dann nicht auflösen, wenn der Verzicht vor dem Tag der Aufstellung der Bilanz geschieht (BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 [689 f.]).

Werden die Mehrsteuern, die einer Rückstellung zugrunde liegen, später reduziert, so ist die Rückstellung entsprechend ganz oder teilweise aufzulösen, sobald geänderte Bescheide über die Mehrsteuern ergangen sind, und zwar im Jahr der Bildung der Rückstellung (FG München v. 19.9.2016 – 7 K 621/16, EFG 2016, 1984, rkr.).

Eine Verbindlichkeitsrückstellung ist schließlich dann aufzulösen, wenn aus der zugrunde liegenden ungewissen Verpflichtung eine nach Grund und Höhe sichere Verpflichtung geworden ist. Der Stpl. hat dann anstelle der Rückstellung eine Verbindlichkeit auszuweisen.

Haben sich die Verhältnisse in der Weise geändert, dass die Voraussetzungen für die Passivierung der Rückstellung nicht vollständig weggefallen sind, aber mit einer Inanspruchnahme in geringerem Umfang als zunächst angenommen zu rechnen ist, so ist die Rückstellung teilweise aufzulösen, also an die geänderten Verhältnisse anzupassen (BFH v. 2.7.2014 – I R 46/12, BStBl. II 2014, 979 Rz. 22).

704–709 Einstweilen frei.

710 d) Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften beruhen auf einem künftig zu erwartenden Verpflichtungsüberhang des Stpl. aus einem schwebenden Geschäft. Sie dürfen gem. Abs. 4a stl. nicht gebildet werden (vgl. Anm. 666, 2050 ff.).

711–719 Einstweilen frei.

e) Aufwandsrückstellungen

Schrifttum: *Wilhelm*, Keine Rückstellung wegen unterlassener Instandhaltung in der Steuerbilanz, *StuW* 1990, 64; *Baetge*, Zur Frage der Reichweite des Passivierungsgrundsatzes, *FS Forster*, 1992, 27; *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz, *Düsseldorf* 2007; *Wehrheim/Rupp*, Die Passivierung von Rückstellungen für Innenverpflichtungen nach Inkrafttreten des BilMoG, *DStR* 2010, 821.

720 aa) Begriff der Aufwandsrückstellung

Aufwandsrückstellungen beruhen nicht auf einer rechtl. oder wirtschaftlichen Verpflichtung gegenüber einem Dritten (Außenverpflichtung), sondern auf einer Verpflichtung des Stpl. gegenüber sich selbst (Innenverpflichtung). Eine Innenverpflichtung liegt vor, wenn wirtschaftliche Gegebenheiten die Erfüllung erforderlich machen (*Baetge*, *FS Forster*, 1992, 27 [37]).

Die Bildung von Aufwandsrückstellungen dient der periodengerechten Gewinnermittlung (*Plewka/Schlösser*, *DB* 1997, 337 [343]).

721 bb) Bilanzierung der Aufwandsrückstellungen

Aufwandsrückstellungen sind stl. insoweit zu anzusetzen, als handelsrechtl. gem. § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB eine Verpflichtung zur Passivierung besteht.

Christiansen, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 124; *Sarrazin*, *WpG* 1993, 1; *Gehm*, *BuW* 2003, 542; *D. Schubert*, Der Ansatz von gewissen und ungewissen Verbindlichkei-

ten in der HGB-Bilanz, 2007, 74; *Wehrheim/Rupp*, DStR 2010, 821 (823); *Schubert* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 249 HGB Rz. 147, 152; aA *Wilhelm*, StuW 1990, 64.

Es handelt sich dabei um Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag nachgeholt werden, sowie um Rückstellungen für Maßnahmen der Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, ohne dass insoweit eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung besteht.

Soweit eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung zur Abraumbeseitigung besteht, ist ohne Rücksicht auf die Einhaltung der zeitlichen Grenzen des § 249 HGB eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden (*Herzig*, DStJG 14 [1991], 199 [228]; *Rupp*, Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1991, 66).

cc) Zeitpunkt der Bilanzierung von Aufwandsrückstellungen

722

Aufwandsrückstellungen sind zu passivieren, wenn die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Die Auffassung, dass eine Passivierung nur insoweit in Betracht kommt, als der zugrunde liegende Aufwand Erträge des abgelaufenen Geschäftsjahres und nicht solche des folgenden Geschäftsjahres alimentiert (so *Baetge*, FS Forster, 1992, 27 [37]), ist hier ebenso wie im Bereich der Verbindlichkeitsrückstellungen (s. Anm. 701) abzulehnen.

dd) Auflösung der Aufwandsrückstellung

723

Auch für Aufwandsrückstellungen gilt § 249 Abs. 3 Satz 2 HGB iVm. Abs. 1, dh., sie dürfen nur dann aufgelöst werden, wenn der Grund für ihre Bildung entfallen ist. Das ist insbes. der Fall, wenn die unterlassene Aufwendung innerhalb der maßgeblichen Frist nachgeholt wurde oder diese Frist ungenutzt verstrichen ist.

ee) Passive Rechnungsabgrenzungsposten

724

Passive RAP sind zwingend zu bilden für Einnahmen, die der Stpfl. vor dem Abschlussstichtag erhält, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen, vgl. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2. Zu Einzelheiten vgl. Anm. 2150 ff.

Einstweilen frei.

725–879

III. Besondere Verzeichnisse (Abs. 1 Sätze 2 und 3)

Schrifttum: *Ortmann-Babel/Bolik/Gageur*, Ausgewählte steuerliche Chancen und Risiken des BilMoG, DStR 2009, 934; *Herzig/Briesemeister*, Reichweite und Folgen des Wahlrechtsvorbehalts § 5 Abs. 1 EStG, DB 2010, 917; *Ortmann-Babel/Bolik*, Chancen und Grenzen der steuerbilanziellen Wahlrechtsausübung nach BilMoG, BB 2010, 2099; *Richter*, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12.3.2010, GmbHR 2010, 505; *Harle*, Prüfungsfelder der Finanzverwaltung bei Kapitalgesellschaften, StBp. 2015, 245.

Siehe auch Schrifttum vor Anm. 1 und vor Anm. 150.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239.

880 1. Wirtschaftsgüter

Grundsatz: Nach Abs. 1 Satz 2 sind nur WG (zum Begriff des WG s. Vor §§ 4–7 Anm. 116 und Anm. 560) in das besondere Verzeichnis aufzunehmen. Das schließt die Berücksichtigung gewinnmindernder Rücklagen im Verzeichnis aus.

BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 22; *Dörfler/Adrian*, Ubg 2009, 385; *Kliem/Buchholz* in Beck-BilKomm., 14. Aufl. 2024, § 274 HGB Rz. 261.

Der vom Wortlaut vorgezeichnete sachliche Geltungsbereich des Abs. 1 Satz 2 ist uE nicht teleologisch auf andere Bilanzposten zu erweitern, weil die Bildung von gewinnmindernden Rücklagen in der StBil. oder den Zusätzen und Anmerkungen zur HBil. (Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 EStDV und § 5b Abs. 1 Satz 2) ausreichend erkennbar ist. Da gewinnmindernde Rücklagen bereits nach den allgemeinen Grundsätzen der ordnungsmäßigen Dokumentation (§§ 145, 146 AO) in der StBil. oder der Überleitungsrechnung gesondert auszuweisen sind und deshalb die Abweichung zur HBil. in der Überleitungsrechnung oder der eigenständigen StBil. leicht nachvollzogen werden kann, bedarf es deren Berücksichtigung in einem (weiteren) besonderen Verzeichnis auch nicht, um entsprechend § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 die Bildung und Auflösung der Rücklage in der Buchführung nachvollziehen zu können. Die Gegenauffassung, nach der die Vorschrift teleologisch auf Rücklagen zu erweitern ist, wie sie nach § 6b gebildet werden können,

Schiffers/Köster in EStG eKomm., § 5 Rz. 150.11 (3/2025),

überzeugt deshalb uE nicht (ebenso *Briesemeister/Hoffmann* in LBP, §§ 4, 5 Rz. 331 [2/2019], die dort aber, wie *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 622 [3/2022] für „passive WG“, ohne Begr. eine Verzeichnispflicht für wahlrechtsbedingte passivische Abweichungen annehmen. Das widerspricht uE dem Wortlaut der Norm).

Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens begründen nach der Verwaltungspraxis keine Aufzeichnungspflicht (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 19).

881 2. GoB-widriger Ausweis

Grundsatz: In das besondere Verzeichnis sind nur WG aufzunehmen, die in der StBil. zu einem Stichtag nach dem 31.12.2008 im Rahmen der Ausübung eines stl. Wahlrechts mit einem anderen als dem handelsrechtl. maßgeblichen Wert ausgewiesen worden sind.

Soll Computerhardware und Software nach BMF v. 22.2.2022 (BMF v. 22.2.2022 – IV C 3 - S 2190/21/10002, BStBl. I 2022, 187, s. Anm. 262 und § 7 Anm. 190) GoB-widrig mit einer ND von einem Jahr sofort abgeschrieben werden, obwohl die tatsächliche betriebsgewöhnliche ND größer ist, wird uE ein stl. Wahlrecht iSd. Abs. 1 Satz 2 ausgeübt. Die Zulässigkeit dieser Wahlrechtsausübung setzt daher eine Aufnahme in das Verzeichnis nach Abs. 1 Satz 2 voraus.

Wertabweichungen aus anderen Gründen führen nicht zu dieser Pflicht. Für Zuschüsse gilt deshalb keine Verzeichnispflicht, wenn sie als BE angesetzt werden (folgerichtig R 6.5 Abs. 4 Satz 2 EStR 2012; BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 23).

Neu ausgeübte Wahlrechte: Die Vorschrift gilt einerseits für die erstmalige Ausübung stl. Wahlrechte für Wj., die nach dem 31.12.2008 enden. Sie gilt nicht,

wenn im Rahmen der Übergangsvorschriften zum BilMoG (Art. 67 Abs. 3 und 4 EGHGB) handelsrechtl. die stl. Ansätze in der HBil. übergangsweise beibehalten worden sind

BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 22; *Schiffers/Köster* in EStG eKomm., § 5 Rz. 150.12 (3/2025).

Vor 2009 begonnene Wahlrechte: Die Vorschrift gilt auch für WG die erstmals in der HBil. nach GoB und im Rahmen eines früher ausgeübten Wahlrechts in der StBil. unverändert abweichend von den GoB angesetzt werden sollen

Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 203c (7/2024).

Die Gegenauffassung, nach der die Verzeichnispflicht nur für erstmals ab Inkrafttreten des BilMoG ausgeübte Wahlrechte gelten soll,

Ortmann-Babel/Bolik/Gageur, DStR 2009, 934; *U. Prinz in Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 370.

ist uE weder mit dem Wortlaut noch mit dem Zweck der Regelung vereinbar, die Wahlrechtsausübung nachvollziehbar zu dokumentieren.

Umwandlungssteuerrechtliche Wahlrechte begründen keine Aufzeichnungspflicht (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 19), weil sie global für alle WG eines Betriebs/Teilbetriebs ausgeübt werden und leicht nachvollziehbar sind (*Richter*, GmbHHR 2010, 505 [510]).

3. In der steuerlichen Gewinnermittlung

882

In der stl. Gewinnermittlung sind WG mit einem anderen als dem handelsrechtl. maßgeblichen Wert ausgewiesen, wenn sie mit diesem Wert in den Zusätzen und Anmerkungen (Überleitungsrechnung) iSd. §§ 5b Abs. 1 Satz 2; 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV oder in der eigenständigen StBil. iSd. §§ 5b Abs. 1 Satz 3; 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV ausgewiesen sind.

4. Besondere Verzeichnisse (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2)

883

Verzeichnisse sind den allgemeinen Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen der §§ 145, 146 AO und den Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung des § 147 AO entsprechende Aufzeichnungen, wie sie auch nach § 4 Abs. 3 Satz 5 (s. § 4 Anm. 640), § 4g Abs. 4 Satz 2 (s. § 4g Anm. 40), § 6c Abs. 2 (s. § 6c Anm. 40) und § 7a Abs. 8 (s. § 7a Anm. 71) zu führen sind. Über die allgemeinen Vorschriften hinaus bestehen keine besonderen Formvorschriften, weshalb das Verzeichnis auch handschriftlich geführt werden könnte (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 20; *Hoffmann in LBP*, §§ 4, 5 Rz. 331 [2/2019]).

Besondere Verzeichnisse sind neben der laufenden Buchführung, der Bilanz, dem Inventar, der GuV und der Überleitungsrechnung geführte Aufzeichnungen. Sie sind Bestandteil der stl. Buchführung iSd. §§ 140 ff. AO (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 19). Der Wortlaut („Verzeichnisse“) meint nicht mehrere Verzeichnisse im körperlichen Sinne. Es genügt dem Zweck der Regelung nach ein einheitliches Verzeichnis, in das die adressierten WG aufgenommen werden (klarstellend auch *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 203a [7/2024]). Dieses Verzeichnis kann mit anderen, auch handelsrechtl. Verzeichnis-

sen verbunden sein und etwa in zusätzlichen Spalten des im Rahmen der Inventur nach § 240 HGB aufzustellenden Anlagenverzeichnisses oder des Anlagenspiegels iSd. § 268 Abs. 2 HGB bestehen oder mit dem Verzeichnis über gWG nach § 6 Abs. 2 Satz 4 verbunden sein.

BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 20; BTDrucks. 16/10067, 124; *Richter*, GmbHR 2010, 505 (511); *Schiffers/Köster* in EStG eKomm., § 5 Rz. 150.15 (7/2024).

Das Verzeichnis ist nicht Gegenstand der elektronisch nach § 5b zu übermittelnden Bilanz sowie GuV (s. § 5b Anm. 24).

Laufend geführt wird ein Verzeichnis, wenn es spätestens mit dem Jahresabschluss erstellt wird und die betroffenen WG chronologisch oder systematisch so verzeichnet sind, dass die Ausübung der Wahlrechte nachvollzogen werden kann. Eine bloße Sammlung von Belegen genügt nicht.

Vgl. FG München v. 27.7.2015 – 7 K 697/14, rkr., BB 2015, 2864, mit Anm. *Kubik*; BFH v. 9.8.1984 – IV R 151/81, BStBl. II 1985, 47, unter 2.b; *Strahl*, KÖSDI 2009, 16642 (16646).

Verzeichnispflichtige WG sind so lange in dem Verzeichnis zu führen, wie sich das Wahlrecht auswirkt, also idR bis zur Übereinstimmung der Werte in HBil. und StBil. (*Prinz*, DStJG 34 [2011], 135 [157]; weitergehend, bis zum Ausscheiden der betroffenen WG: *Ortmann-Babel/Bolik*, BB 2010, 2099 [2101]).

884 5. Inhaltliche Anforderungen (Abs. 1 Satz 3)

Tag der Anschaffung oder Herstellung: Tag der Anschaffung ist der Tag der Erlangung der Verfügungsmacht (s. § 6 Anm. 164). Tag der Herstellung ist der Tag der Fertigstellung (s. § 6 Anm. 166).

Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Die WG sind mit den fortgeführten AHK iSd. § 6 (zum Begriff der AK s. § 6 Anm. 180; zum Begriff der HK s. § 6 Anm. 225) in das Verzeichnis aufzunehmen (vgl. § 6c Anm. 42; *Richter*, GmbHR 2010, 505 [511]).

Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts ist die gesetzliche Grundlage des Wahlrechts. Bei Billigkeitswahlrechten – etwa auf der Grundlage des § 163 Satz 2 AO – kann zusätzlich auf die Verwaltungsvorschrift hingewiesen werden.

Vorgenommene Abschreibungen sind nach dem Zweck der Regelung Sonderabschreibungen, Teilwertabschreibungen, AfA, AfaA, erhöhte Absetzungen und Wertänderungen aufgrund von Bewertungsfreiheiten (§§ 7–7i, 81–82i EStDV) des betreffenden Jahres und die kumulierten Wertänderungen der Vorjahre.

885 6. Entbehrlichkeit des besonderen Verzeichnisses und Erleichterungen

Wenn sich die vorgeschriebenen Informationen vollständig aus einem anderen Verzeichnis ergeben (zB Anbauverzeichnis nach § 142 AO), ist kein besonderes Verzeichnis erforderlich (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 20). Darüber hinaus sind nach § 148 AO weitere Erleichterungen durch die Finanzbehörden zu bewilligen, soweit ein gesondertes Verzeichnis im Einzelfall unverhältnismäßig wäre. Das ist nach § 148 Satz 2 AO auch rückwirkend möglich (vgl. *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 148 AO Rz. 1, 19 [7/2023]).

7. Folge fehlerhafter Verzeichnisse und Berichtigung

Grundsätzliche Rechtsfolge regelwidriger Verzeichnisse:

► *Versagung des Wahlrechts:*

- ▷ *Fehler im Jahr der Wahlrechtsausübung:* Eine Abs. 1 Sätze 2 und 3 nicht entsprechende Dokumentation der Wahlrechtsausübung führt für GoB-widrige Wahlrechte grds. zu einem unzulässigen Ansatz der betroffenen WG in der stl. Gewinnermittlung, der im Rahmen des Festsetzungsverfahrens durch Anpassung an den Ausweis in der HBil. zu korrigieren ist, soweit dieser strechtl. zulässig ist. Werden Unterschiede zwischen HBil. und StBil. nicht erläutert, kann dies eine Zuschätzung rechtfertigen (FG München v. 27.7.2015 – 7 K 697/14, rkr., BB 2015, 2864, rkr., m. Anm. *Kubik*). Enthält die HBil. einen strechtl. unzulässigen Ansatz, ist der strechtl. Regelansatz zugrunde zu legen (zB lineare Abschreibung nach § 7 Abs. 1, *Herzig/Briesemeister*, DB 2010, 917 [924]). Andere stl. Wahlrechte sind nicht wirksam ausgeübt, wenn sie nicht ordnungsgemäß im besonderen Verzeichnis dokumentiert werden, weil das Verzeichnis der WG, die abweichend von den handelsrechtl. GoB ausgewiesen werden, als zusätzliche Voraussetzung neben die speziellen Voraussetzungen der jeweiligen stl. Wahlrechte tritt (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Rz. 21). In diesem Fall ist durch Auslegung des Wahlrechts die Grundregel der stl. Gewinnermittlung zu bestimmen und anzuwenden. Bei der Auslegung des Wahlrechts ist der Grundsatz der Maßgeblichkeit der GoB als Wertentscheidung des Gesetzgebers zu berücksichtigen.

- ▷ *Abbruch des Verzeichnisses:* Ein späterer Abbruch des Verzeichnisses berührt die Wirksamkeit der Ausübung des Wahlrechts nicht. Die Gegenaufnahme, die im bewussten Abbruch des Verzeichnisses ein Mittel der Steuerbilanzpolitik erkennt,

Ortmann-Babel/Bolik, BB 2010, 2099; abwägend *Herzig/Briesemeister*, DB 2010, 917 (924),

überzeugt uE nicht, weil nach Abs. 1 Satz 2 das in einem Wahlrecht zum Ausdruck kommende Gestaltungsrecht des Stpfl. abhängig von einer ordnungsgemäßen Dokumentation sein soll und jede Änderung der Bilanzierung wieder eine Ausübung des Gestaltungsrechts darstellt, die nachvollziehbar dokumentiert werden soll. Ein Abbruch des Verzeichnisses kann daher kein Gestaltungsinstrument sein, sondern friert das gewählte Wahlrecht ein.

- ▷ *Ordnungswidrigkeit:* Das Verzeichnis ist Teil der stl. Buchführung iSd. §§ 145 ff. AO. Wird es nach wirksamer Wahlrechtsausübung nicht entsprechend Abs. 1 Sätze 2 und 3 iVm. §§ 145 ff. AO fortgeführt, stellt dies eine Verletzung der Mitwirkungspflichten des Stpfl. dar, die unter den weiteren Voraussetzungen des § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bußgeldrechtl. geahndet werden und Zwangsmaßnahmen (Zwangsgeld) begründen kann (allg. zur Durchsetzung der stl. Buchführungspflichten *Drüen* in *Tipke/Kruse*, Vor § 140 AO Rz. 22, 25 [9/2020]).

Anerkennung regelwidriger Verzeichnisse durch die Finanzbehörde: Die Finanzbehörde kann nach § 148 Satz 2 AO rückwirkend von der Verzeichnispflicht befreien oder ein nicht ordnungsgemäßes Verzeichnis anerkennen, wenn der Zweck des Abs. 1 Satz 2, die Ausübung stl. Wahlrechte in der Gewinnermittlung nachvollziehbar zu dokumentieren, auf andere Weise sichergestellt ist. Die Rechtsfolge einer Versagung des Wahlrechts tritt dann nicht ein.

Berichtigung: Das besondere Verzeichnis ist nicht Teil der Bilanz iSd. § 4 Abs. 2 und kann daher nach den allgemeinen Regeln vor Bestandskraft der Festsetzung bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung in der Tatsacheninstanz berichtigt werden (ebenso *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 203b [7/2024]; *U. Prinz*, DB 2010, 2069 [2072]). Ein wegen eines Verzeichnisfehlers unwirksam ausgeübtes Wahlrecht kann darüber hinaus im Zusammenhang mit einer deswegen durchgeführten Bilanzberichtigung im Rahmen einer dann nach § 4 Abs. 2 Satz 2 zulässigen Bilanzänderung erneut ausgeübt und das Verzeichnis auf diesem Weg ebenfalls im Erg. berichtigt werden (zutr. *Ortmann-Babel/Bolik*, BB 2010, 2099 [2100]).

887–899 Einstweilen frei.

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

I. Aktivierung und Passivierung von Arbeitsverhältnissen

900 1. Arbeitsverhältnisse als schwebende Geschäfte

Arbeitsverhältnisse sind schwebende Dauerschuldverhältnisse, für die die Vermutung gilt, dass sich Leistung des ArbG (Lohnzahlung) und Gegenleistung des ArbN (Erbringung von Arbeitsleistung) in jeder Phase des Geschäfts wertmäßig ausgeglichen gegenüberstehen (zB BFH v. 25.2.1986 – VIII R 377/83, BStBl. II 1986, 465; BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758). Infolgedessen besteht handelsrechtl. (und über Abs. 1 auch strechtl.) grds. das Verbot, den Anspruch auf Erbringung von Arbeitsleistung zu aktivieren und die Verpflichtung zur Zahlung von Arbeitslohn und zur Erbringung von Nebenleistungen zu passivieren (*Herzig*, StbJb. 1985/86, 61).

Fehlt es zum Bilanzstichtag als dem für die Beurteilung maßgebenden Zeitpunkt an der Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung, greifen Aktivierungs- und Passivierungsverbot nicht ein. Eine bessere Kenntnis bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ist nach dem Grundsatz der Wertaufhellung zu berücksichtigen (zur Wertaufhellung BFH v. 4.4.1973 – I R 130/71, BStBl. II 1973, 485; BFH v. 10.3.1993 – I R 70/91, BStBl. II 1993, 446). Vom Bilanzstichtag aus gesehen ist mithin zu entscheiden, ob der ArbG mit Ablauf der Leistungsperiode (sog. Periodenbetrachtung) seine sämtlichen Leistungspflichten erfüllt (anderenfalls Erfüllungsrückstand, s. Anm. 922 ff.) und die dafür geschuldete Arbeitsleistung vollumfänglich erhalten hat (anderenfalls Vorleistung, s. Anm. 916).

901–907 Einstweilen frei.

908 2. Aktivierung von Aufwendungen anlässlich der Begründung von Arbeitsverhältnissen

Leistungen des Arbeitgebers an einen anderen Arbeitgeber, damit der ArbN sein bisheriges Arbeitsverhältnis lösen und ein neues Arbeitsverhältnis mit dem Stpfl. begründen kann, sind grds. nicht als AK eines immateriellen WG zu aktivieren, da es insoweit an der für die Qualifizierung als WG erforderlichen Verkehrsfähigkeit fehlt (glA *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 228 [8/2020]; vgl. zB auch BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; BFH v. 9.2.1978 – IV R 201/74, BStBl. II 1978, 370; aA früher hier bis Lfg. 145 unter Berufung auf BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979,

369, Abschn. 2a). Etwas anderes gilt bei einer Transferentschädigung, die beim Wechsel eines Lizenzfußballspielers (hierzu auch FinMin. NRW v. 26.7.1974, StEK EStG § 5 Bil. Nr. 29) bei vorzeitiger Vertragsbeendigung an den abgebenden Verein gezahlt wird. Die Transferentschädigung ist als AK des immateriellen WG „Spielerlaubnis“ zu aktivieren (BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977; BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238; immaterielles WG der exklusiven Nutzungsmöglichkeit „an dem Spieler“; Landesamt für Steuern und Finanzen Sachsen v. 24.2.2012 – S 2170 - 95/12 - 211, juris; Hüttemann, DStR 1994, 490; Lüdenbach/Hoffmann, DB 2004, 1442; Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Ablösebetrag“; differenzierend Teschke/Knipping/Sundheimer, FR 2012, 1137; aA Kaiser, DB 2004, 1109; Steiner/Gross, StuB 2005, 531; Jansen, FR 2007, 837; Koether, FR 2012, 631; auch Ströfer, BB 1982, 1087; Schülke, DStR 2012, 45). Das gilt auch für zusätzlich an Spielervermittler gezahlte Provisionen; diese sind als AK/ANK zu aktivieren, soweit sie im Zusammenhang mit Vereinswechseln von Spielern gezahlt werden, die vom ArbG gegen Zahlung von Ablösebeträgen an die abgebenden Vereine verpflichtet worden sind (BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238; auch BFH v. 21.2.2017 – VIII R 56/14, BStBl. II 2017, 694; aA Koether, FR 2012, 631). Die AfA erfolgt über die voraussichtliche Dauer des Arbeitsverhältnisses (BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977; BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238). Zum Vorsteuerabzug eines Profifußballvereins aus Rechnungen von Spielervermittlern s. BFH v. 28.8.2013 – XI R 4/11, BStBl. II 2014, 282; hierzu Sterzinger, UVR 2015, 338.

Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer im Zusammenhang mit dessen Einstellung (zB Handgeld oder Abfindung zum Ausgleich der dem ArbN anderweitig entgehenden Vorteile) sind als BA sofort abziehbar (glA Schiffers in Korn, § 5 Rz. 227 [8/2020]). Eine Aktivierung scheidet mangels entgeltlichen Erwerbs eines immateriellen WG aus (s. Abs. 2). Dies gilt ebenso für Leistungen an Dritte (zB für Stellenanzeigen, Gutachten und Reisekosten für Vorstellungsgespräche).

Einstweilen frei.

909–915

3. Aktivierung von Vorleistungen und Passivierung von Erfüllungsrückständen während des Arbeitsverhältnisses

a) Aktivierung von Vorleistungen des Arbeitgebers

916

Hat zwar der ArbG bis zum Bilanzstichtag die ihm obliegenden Leistungspflichten erfüllt, der ArbN seinerseits aber die geschuldete Arbeitsleistung nicht erbracht, fehlt es an der Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung. Die Vorleistung des ArbG ist als RAP (zB Urlaubsrückstand, Urlaubsentgelt, s. Anm. 2000; BFH v. 7.11.1963 – IV 396/60 S, BStBl. III 1964, 123; auch BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74,

Leserhinweis: Bitte beachten Sie, dass die Kommentierung des § 5 EStG sukzessive im Laufe der nächsten Lieferungen ausgetauscht wird. Für diesen Übergangszeitraum können sich Unregelmäßigkeiten bezüglich der Seitennummerierung und -anschlüsse ergeben. Die Fortsetzung der Kommentierung erfolgt auf Seite E 477 mit dem Stand Dezember 2021.

BStBl. II 1980, 506) oder als Forderung zu aktivieren (glA *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 550 „Gleitzeit“; *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 228.1 [8/2020]). Nicht zu aktivieren sind sog. Minderstunden, wenn also der ArbN nicht verpflichtet ist, die im Lohnzahlungszeitraum nicht erbrachten Wochenstunden nachzuholen (FG Berlin-Brandenb. v. 23.8.2001 – 6 K 2028/06, EFG 2012, 600, rkr.).

Einstweilen frei.

917–921

b) Passivierung von Erfüllungsrückständen

922

Rückständige Gegenleistung für bereits geleistete Arbeit: Soweit der ArbG sich am Bilanzstichtag mit der Zahlung des Arbeitslohns für bereits geleistete Arbeit in Rückstand befindet, muss der Rückstand als (gewisse oder ungewisse) Verbindlichkeit des vergangenen Wj. passiviert werden. Der Rückstand ist als Rückstellung zu passivieren, wenn der ArbN während des vergangenen Wj. keine ausreichende Vergütung erhalten hat und nicht anzunehmen ist, dass der ArbN seine Leistung unentgeltlich erbringen wollte (BFH v. 8.2.1962 – IV 303/58 S, BStBl. III 1962, 412, betr. Arbeitsverhältnis mit Kindern). Schließlich kann eine Bilanzierung auch dann geboten sein, wenn eine zum Bilanzstichtag einseitige Verpflichtung des ArbG aus einem schwebenden Geschäft vorliegt, die nach dessen Beendigung und daher zu einem Zeitpunkt zu erfüllen sein wird, in dem ein Anspruch auf die Gegenleistung nicht mehr besteht, der dieser Verpflichtung ausgleichend gegenüberstehen könnte (sog. Verpflichtungsüberhang; vgl. BFH v. 2.10.1997 – IV R 82/96, BStBl. II 1998, 205, aE; BFH v. 30.1.2002 – I R 71/00, BStBl. II 2003, 279).

Zusage künftiger Leistungen: Stellt die Zusage einer künftigen Leistung des ArbG Entgelt für eine am Bilanzstichtag bereits erbrachte Leistung des ArbN dar und besteht insoweit eine Verpflichtung des ArbG (zB aus der Zusage von Jubiläumsgeschenken), ist diese als (gewisse oder ungewisse) Verbindlichkeit am Bilanzstichtag zu passivieren.

Einstweilen frei.

923–924

c) Bilanzielle Behandlung einzelner Erfüllungsrückstände während des Arbeitsverhältnisses

925

Abfindung bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses: Die Abfindung eines ArbN wegen vereinbarter Auflösung des Arbeitsverhältnisses zu einem nach dem Bilanzstichtag liegenden Zeitpunkt ist als Verbindlichkeit zu passivieren, wenn diese der Höhe nach sicher ist, anderenfalls als (Verbindlichkeits-)Rückstellung (vgl. *E. Schmidt*, FR 1979, 504). Dagegen gilt die Gleichwertigkeitsvermutung, wenn Abfindungen nach §§ 9 ff. KSchG gezahlt werden, weil das Arbeitsgericht eine außerordentliche Kündigung für begründet oder eine ordentliche Kündigung für sozial nicht gerechtfertigt hält; hier dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden, auch nicht, wenn es in der Vergangenheit zu Abfindungszahlungen gekommen ist (BFH v. 7.9.1954 – I 50/54 U, BStBl. III 1954, 330; BFH v. 9.5.1995 – IV B 97/94, BFH/NV 1995, 970).

Altersteilzeit: Bei Arbeitsfreistellung des ArbN nach dessen Vorleistungen (sog. Blockmodell) ist bereits während der Beschäftigungsphase des ArbN ab Beginn des Altersteilzeitverhältnisses für die Verpflichtung zur Zahlung eines bestimmten Prozentsatzes des bisherigen Arbeitsentgelts bis zum Beginn der Freistellungsphase eine ratierlich aufzubauende Rückstellung unter Einbeziehung der Aufstockungen iSd. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b Altersteilzeitgesetz (AltTZG) zu bilden (BFH

v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 550 „Arbeitszeit“; *Herzig/Heimig*, Ubg 2010, 330; *Weber-Grellet*, BB 2007, 35; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 975 [3/2020]; *U. Prinz*, WPg 2006, 953; *Euler/Binger*, DStR 2007, 177; *Heger*, BB 2007, 1043; nunmehr auch BMF v. 28.3.2007 – IV B 2 - S 2175/07/0002, 2007/0136390, BStBl. I 2007, 297; aA allerdings noch BMF v. 11.11.1999 – IV C 2 - S 2176 - 102/99, BStBl. I 1999, 959; auch IDW RS HFA 3 v. 18.11.1998, WPg 1998, 1063). Der Erstattungsanspruch nach § 4 AltTZG für die Wiederbesetzung des Arbeitsplatzes ist nicht gegenzurechnen, da er in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Altersteilzeitverpflichtung steht (glA *U. Prinz*, WPg 2006, 953; *Heger*, BB 2007, 1043; auch BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251, mwN zur Rechtslage vor Einf. von § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c; aA allerdings BMF v. 28.3.2007 – IV B 2 - S 2175/07/0002, 2007/0136390, BStBl. I 2007, 297; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 550 „Arbeitszeit“; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 975 [3/2020]). Die Bewertung richtet sich grds. nach versicherungsmathematischen Grundsätzen (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251). Die Rückstellung ist während der Freistellungsphase aufzulösen (ebenso *Herzig/Heimig*, Ubg 2010, 330; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 975 [3/2020]). Soweit nach BMF (BMF v. 28.3.2007 – IV B 2 - S 2175/07/0002, 2007/0136390, BStBl. I 2007, 297; BMF v. 11.3.2008 – IV B 2 - S 2175/07/0002, BStBl. I 2008, 496) die Grundsätze des BFH (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251) erst auf nach dem 30.11.2005 aufgestellte Bilanzen anzuwenden seien, fehlt es insoweit an einer entsprechenden Rechtsgrundlage (grundlegend *U. Prinz/M. Schulz*, DStR 2007, 776; *Ortmann-Babel/Bolik*, DStR 2007, 1139; aA möglicherweise *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 230 [8/2020]). Die vorgenannten Grundsätze gelten nach BMF (BMF v. 11.11.1999 – IV C 2 - S 2176 - 102/99, BStBl. I 1999, 959) entsprechend für Vereinbarungen nach dem Altersteilzeitgesetz v. 23.7.1996 (BGBl. I 1996, 1078). Für zum Ende des Altersteilzeitarbeitsverhältnisses an die ArbN zu zahlende Abfindungen wegen regelmäßig zu erwartender Rentenminderung infolge vorzeitiger Inanspruchnahme der Rente nach § 5 Abs. 7 TV ATZ (sog. Nachteilsausgleich) dürfen Rückstellungen mangels wirtschaftlicher Verursachung in den bis zum Bilanzstichtag abgelaufenen Wj. nicht gebildet werden; insoweit fehlt es an dem eigentlichen wirtschaftlichen Beweggrund für die Leistung der Abfindung, dem Eintritt der Rentenkürzung (BFH v. 27.9.2017 – I R 53/15, BFH/NV 2018, 476; zust. *Kolb*, StuB 2018, 292; aA noch BMF v. 28.3.2007 – IV B 2 - S 2175/07/0002, 2007/0136390, BStBl. I 2007, 297, wonach zumindest eine rätierliche Ansammlung von Rückstellungen für den Nachteilsausgleich bis zum Ende der Beschäftigungsphase zulässig sein soll; aber nunmehr angepasst – dem BFH folgend – durch BMF v. 22.10.2018 – IV C 6 - S 2175/07/10002, 2018/0835766, BStBl. I 2018, 1112).

Arbeitnehmerdarlehen: Darlehensforderungen gegen ArbN sind ertragstl. grds. mit den AK anzusetzen (s. § 6 Abs. 1 Nr. 2; vgl. auch § 255 Abs. 1 HGB); AK sind mindestens die ausgezahlten Darlehensbeträge, unabhängig davon, ob das Darlehen unverzinslich oder niedrig verzinslich ist. Die Unverzinslichkeit oder die niedrige Verzinslichkeit betreffen nicht die AK, sondern den Teilwert der Forderung (zB BFH v. 24.1.1990 – I R 157/85, BStBl. II 1990, 639, mwN). Werden unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Darlehen an Betriebsangehörige vergeben, scheidet eine Teilwertabschreibung (s. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2) nach stRspr. aus, denn es ist davon auszugehen, dass ein Erwerber des Unternehmens die mit dem niedrigen Zinssatz angestrebten unternehmerischen Zwecke (Verbesserung des Betriebs- und Arbeitsklimas) zum Maßstab seiner Preisvorstellungen machen und für dieses

Darlehen daher den Nennwert vergüten würde. Daher ist der Teilwert eines solchen unverzinslichen Darlehens an Betriebsangehörige nicht niedriger als seine AK (BFH v. 22.1.1991 – VIII R 7/86, BFH/NV 1991, 451, mwN).

Arbeitslosengeld: Für Erstattungsansprüche der BfA nach § 147a SGB III (vormals § 128 AFG; hierzu BMF v. 10.12.1991 – IV B 2 - S 2137 - 66/91, BB 1992, 31) sind Rückstellungen zu bilden (*Bauer/Diller*, BB 1992, 2283; IDW HFA, WPg 1995, 56) und nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e abzuzinsen (hierzu *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Arbeitslosengeld“).

Ausbildungskosten: Wegen der zu erwartenden Ausbildungskosten im Rahmen eines Berufsausbildungsverhältnisses können Rückstellungen grds. nicht gebildet werden, da die beiderseitigen künftigen Verpflichtungen noch von keiner Seite voll erfüllt worden sind und sich ausgewogen gegenüberstehen (BFH v. 25.1.1984 – I R 7/80, BStBl. II 1984, 344). Das gilt auch, wenn das ausbildende Unternehmen aus sozialen, arbeitsmarkt- oder wirtschaftspolitischen Gründen mit mehr Personen Ausbildungsverträge abgeschlossen hat, als es zur Sicherung eines ausreichenden Bestands an im eigenen Unternehmen ausgebildeten Fachkräften voraussichtlich benötigen wird (Fall des „Überbestands“ an Berufsausbildungsverhältnissen; BFH v. 3.2.1993 – I R 37/91, BStBl. II 1993, 441; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 550 „Ausbildungskosten“; aA *Kessler*, DStR 1994, 1289).

Gewinnbeteiligungen (Tantiemen, Gratifikationen usw.): Ist die Gewinnbeteiligung Gegenleistung für ein in der Vergangenheit liegendes Verhalten des ArbN und unabhängig von dessen künftigen Verhalten, stellt sie zusätzlichen Arbeitslohn dar. Für sie ist eine entsprechende Verbindlichkeitsrückstellung in dem Wj. zu bilden, für das die Gewinnbeteiligung zugesagt wurde, und zwar auch, wenn die Gewinnbeteiligung erst im folgenden Geschäftsjahr zugesagt und ausbezahlt wird (BFH v. 2.12.1992 – I R 46/91, BStBl. II 1993, 109; glA *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 164 „Tantiemen“). Nach BFH (BFH v. 7.7.1983 – IV R 47/80, BStBl. II 1983, 753) gilt dies auch, wenn die Gewinnbeteiligung nur unter der Voraussetzung weiterer Betriebszugehörigkeit gewährt, aber nach Merkmalen der Vergangenheit (zB erbrachte Arbeitsleistung, gezeigte Betriebstreue) bemessen wird. Wird die Gewinnbeteiligung nur unter der Voraussetzung weiterer Betriebszugehörigkeit gewährt, ist bei der Bewertung der Rückstellung ein Abschlag für die Fluktuation und den Zinsanteil vorzunehmen (BFH v. 7.7.1983 – IV R 47/80, BStBl. II 1983, 753; *Herzig*, StbJb. 1985/86, 61; *Groh*, BB 1988, 1919). Wird dem ArbN eine sog. Erfolgsprämie zugesagt, welche erst nach langer Zeit und dann nur nach Maßgabe der späteren Ertrags- und Liquiditätslage des Unternehmens ratenweise zu zahlen ist, so fehlt es an einer gegenwärtigen wirtschaftlichen Belastung als Voraussetzung für eine (Verbindlichkeiten-)Rückstellung (BFH v. 18.6.1980 – I R 72/76, BStBl. II 1980, 741).

Gleitzeitüberhang: Wird bei gleitender Arbeitszeit ein Gleitzeitüberhang auf das folgende Wj. übertragen, so hat der ArbG in diesem neuen Wj. Arbeitslohn ohne Gegenleistung des ArbN zu zahlen und daher eine entsprechende Rückstellung zu bilden (glA *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 550 „Gleitzeit“; *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Gleitzeitüberhänge“; *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 230 „Gleitzeit“ [8/2020]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 970 „Gleitzeitüberhang“ [3/2020]).

Jubiläumszuwendungen: Siehe Anm. 2000 ff.

Lohnfortzahlung im Krankheitsfall: Für die Verpflichtung, Angestellten im Krankheitsfall das Gehalt für eine bestimmte (künftige) Zeit weiter zu zahlen,

kann keine Rückstellung gebildet werden, da der ArbN mit seiner Arbeitsleistung vor dem Bilanzstichtag nicht für künftige Ansprüche auf Gehaltsfortzahlung im Krankheitsfall vorgeleistet hat und sich daher zum Bilanzstichtag Leistung und Gegenleistung ausgeglichen gegenüberstehen (BFH v. 7.6.1988 – VIII R 296/82, BStBl. II 1988, 886; BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758; aA *Bode*, DB 1990, 333). Hat ein ArbN am Bilanzstichtag einen Anspruch auf Lohnfortzahlung wegen bereits eingetretener Krankheit, ist der Arbeitsvertrag insoweit nicht ausgeglichen; dem Anspruch auf Lohn steht kein gleich hoher Anspruch des ArbG auf Dienstleistungen gegenüber. Der nach dem Bilanzstichtag während der Krankheit und eines etwaigen Erholungsurlaubs zu zahlende Lohn ist daher zurückzustellen (glA *Brezing*, StfB. 1977/78, 374; *Meilicke*, DB 1978, 2481; *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Lohnfortzahlung im Krankheitsfall“; aA *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 550 „Lohnfortzahlung“; s. auch *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 230 „Krankheitskosten“ [8/2020]).

Mutterschutz: Liegt am Bilanzstichtag eine Meldung der Schwangerschaft gem. § 5 MuSchG vor, sind uE für die künftige Verpflichtung des ArbG zur Zahlung von Leistungen nach dem MuSchG in der HBil. Rückstellungen wegen drohender Verluste zu bilden (glA *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Mutterschutz“). Demgegenüber dürfen in der StBil. für die künftige Verpflichtung des ArbG zur Zahlung von Leistungen nach dem MuSchG Rückstellung wegen drohender Verluste oder für ungewisse Verbindlichkeiten selbst dann nicht gebildet werden, wenn eine Mitteilung über den Eintritt der Schwangerschaft vorliegt (BFH v. 2.10.1997 – IV R 82/96, BStBl. II 1998, 205, mwN).

Pensionsrückstellung: Siehe § 6a.

Pensionssicherungsverein: Eine Rückstellung ist nur für bereits eingetretene Beitragsschuldverpflichtungen des abgelaufenen Wj. zu bilden (*Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 550 „Pensionssicherungsverein“). Für künftige Beiträge an den Pensionssicherungsverein darf eine Rückstellung mangels wirtschaftlicher Verursachung in der Vergangenheit nicht gebildet werden (zB BFH v. 13.11.1991 – I R 102/88, BStBl. II 1992, 336; BFH v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406; BMF v. 13.3.1987 – IV B 1 - S 2176 - 12/87, BStBl. I 1987, 365).

Schwerbehinderte: Die Bildung einer handelsbilanziellen Verlustrückstellung kommt in Betracht, wenn der Wert der Leistungen des schwerbehinderten ArbN während der voraussichtlichen Dauer des Arbeitsverhältnisses wahrscheinlich hinter dem Wert der vom ArbG zu erbringenden Gegenleistungen zurückbleiben wird (glA *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Schwerbehinderten-Pflichtplätze“). In der StBil. dürfen diese Rückstellungen indes nicht gebildet werden (*Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 550 „Soziallasten“).

Sozialplan: Für künftige Leistungen aufgrund des Sozialplans nach §§ 111, 112 BetrVG sind nach BMF (BMF v. 2.7.1977 – IV B 2 - S 2137 - 13/77, BStBl. I 1977, 280; auch R 5.7 Abs. 9 EStR) Rückstellungen zu bilden, wenn der Unternehmer den Betriebsrat vor dem Bilanzstichtag über die geplanten Betriebsänderungen gem. § 111 Satz 1 BetrVG unterrichtet hat. Ebenso, wenn der Betriebsrat erst nach dem Bilanzstichtag, aber vor Aufstellung oder Feststellung der Bilanz unterrichtet wird, und der Unternehmer sich bereits vor dem Bilanzstichtag zur Betriebsänderung entschlossen hat oder vor dem Bilanzstichtag eine wirtschaftliche Notwendigkeit bestanden hat, eine zur Aufstellung eines Sozialplans verpflichtende Maßnahme durchzuführen (BMF v. 2.7.1977 – IV B 2 - S 2137 - 13/77, BStBl. I 1977, 280). Die rechtl. Verpflichtung entsteht frühestens mit dem Abschluss des Sozial-

plans und der damit verbundenen Kollektivzusage an die Belegschaft insgesamt. Entgegen der Auffassung der FinVerw. kann die Unterrichtung des Betriebsrats uE allerdings nur als Beweisanzeichen dafür gewertet werden, wann die Verbindlichkeiten aus dem Sozialplan wirtschaftlich durch den Entschluss des Unternehmers zu Betriebsänderungen entstanden sind und ist daher keine notwendige Voraussetzung für die wirtschaftliche Entstehung der Verbindlichkeiten. Der Entschluss des Unternehmers kann auch auf andere Weise nachgewiesen werden (glA H. Vogel, JbFStR 1977/78, 254; Herzig, StbJb. 1985/86, 61; M. Prinz, DB 2007, 353; Schubert in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Sozialplan“; aA R 5.7 Abs. 9 EStR; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 980 „Sozialplan“ [3/2020]; s. auch Bolik/Schuhmann, StuB 2016, 679). Die Wahrscheinlichkeit von Betriebsänderungen reicht nicht aus (OFD Düss. v. 15.11.1989, DStR 1990, 148; M. Prinz, DB 2007, 353; Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 550 „Sozialplan“).

Sozialversicherungsabgaben: Die Verpflichtung des ArbG zur Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen ist eine dem Grunde und der Höhe nach gewisse Verbindlichkeit. Rückständige Sozialabgaben sind daher als Verbindlichkeiten zu passivieren (BFH v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592).

Treueprämien: Siehe Jubiläumszuwendungen, Anm. 2000 ff.

Urlaubsrückstand: Hat der ArbN im abgelaufenen Geschäftsjahr (= Kj.) vorgeleistet, sind nach dem Bilanzstichtag anfallende rückständige Urlaubsverpflichtungen, denen keine Arbeitsleistung gegenübersteht, als Erfüllungsrückstand in Höhe des Urlaubsentgelts zurückzustellen, welches der ArbG hätte aufwenden müssen, wenn er seine Zahlungsverpflichtung bereits am Bilanzstichtag erfüllt hätte (BFH v. 10.3.1993 – I R 70/91, BStBl. II 1993, 446; BFH v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406). Änderungen des Entgelts, die erst im Folgejahr wirksam werden, sind nicht zu berücksichtigen (Stichtagsprinzip; zB BFH v. 8.7.1992 – XI R 50/89, BStBl. II 1992, 910; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 967 „Urlaub“ [3/2020]; abw. FG Berlin-Brandenb. v. 24.6.2009 – 12 V 12238/08, EFG 2009, 2010, rkr.: bei fehlender tarifvertraglicher oder individualvertraglicher Regelung ist Durchschnittsverdienst der letzten 13 Wochen maßgeblich; aA Tonner, DB 1992, 1592). Bei vom Geschäftsjahr abweichendem Kj. kann eine noch offene Verpflichtung des ArbG zur Zahlung von Urlaubsentgelt (Arbeitslohn, ArbG-Anteil zur Sozialversicherung und Urlaubsgeld) nur insoweit als Verbindlichkeit bilanziert werden, als sie Urlaub betrifft, der auf den vor dem Bilanzstichtag liegenden Teil des Urlaubsjahrs entfällt (BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506; Hoffmann in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1286 [11/2007]).

Verdienstsicherung für ältere Arbeitnehmer: Eine tarif- oder einzelvertragliche Zusage gegenüber dem ArbN, seinen bisherigen Lohn auch dann in gleicher Höhe fortzuzahlen, wenn er aus altersbedingten oder sonstigen betrieblichen Gründen auf einen niedriger bewerteten und bezahlten Arbeitsplatz umgesetzt wird, rechtfertigt grds. keine Verlustrückstellung (BFH v. 25.2.1986 – VIII R 377/83, BStBl. II 1986, 465; BFH v. 16.12.1987 – I R 68/87, BStBl. II 1988, 338; FinMin. NRW v. 7.3.1997, BB 1997, 1411; aA wohl für handelsbilanzielle Zwecke Herzig/Köster in HdJ, Abt. III/5 Rz. 454 [4/1999]; stl. wird diese Drohverlustrückstellung aber nach § 5 Abs. 4a nicht anerkannt; zutr. Schiffrers in Korn, § 5 Rz. 230 „Verdienstsicherung“ [8/2020]).

Weihnachtsgratifikationen: Grundsätzlich ist die Zahlung von Weihnachtsgeld (Weihnachtsgratifikation) als zusätzliches Entgelt für die das ganze Jahr über geleistete Arbeit des ArbN anzusehen (BFH v. 16.6.1972 – III R 94/71, BStBl. II 1972,

821; BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506). Als Verpflichtung aus einem schwebenden Geschäft kann sie aber nur insoweit bilanziert werden, als das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung durch Leistungsrückstände gestört ist. Bei vom Geschäftsjahr abweichendem Kj. ist daher die Verpflichtung des ArbG auf Zahlung rückständigen Weihnachtsgelds nur in Höhe des Betrags zu passivieren, der bei zeitproportionaler Aufteilung des Weihnachtsgelds auf die Zeit vor dem Bilanzstichtag entfällt (BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506).

926–956 Einstweilen frei.

957 4. Aktivierung von Arbeitslohn als Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern

Der Aufwand aus der Zahlung laufender Arbeitslöhne und aus der Bildung von Rückstellungen aus Arbeitsverhältnissen kann im Jahr der Verursachung von der Erfolgswirksamkeit ausgeschlossen sein, wenn er in die AHK von Erzeugnissen oder WG des AV eingeht und als Teil hiervon zu aktivieren ist. Solche als AHK aktivierten Aufwendungen werden erst bei Veräußerung der Erzeugnisse bzw. durch die AfA gem. § 7 auf WG des AV erfolgswirksam.

Zu Löhnen

- als Teil der AK eines WG s. § 6 Anm. 292 und
- als Teil der HK eines WG s. § 6 Anm. 978–982, 984, 986.

Aktivierung von Dienstleistungen: Nach § 4 Abs. 1 des Gesetzes über Arbeitnehmererfindungen v. 25.7.1957 (ArbNERfG, BGBl. I 1957, 756) können Erfindungen eines ArbN gebundene oder freie Erfindungen sein. Gebundene Erfindungen (Dienstleistungen) sind während der Dauer des Arbeitsverhältnisses gemachte Erfindungen, die entweder aus der dem ArbN im Betrieb oder in der öffentlichen Verwaltung obliegenden Tätigkeit entstanden sind, oder maßgeblich auf Erfahrungen oder Arbeiten des Betriebs oder der öffentlichen Verwaltung beruhen. Sonstige Erfindungen des ArbN sind freie Erfindungen. Nimmt ein Unternehmer die Dienstleistung eines ArbN uneingeschränkt in Anspruch (vgl. § 6 ArbNERfG), so hat der ArbN gegen den ArbG nach den Vorschriften des ArbNERfG einen Anspruch auf Zahlung einer angemessenen Vergütung. Nach FG München (FG München v. 20.10.1978 – VIII [IX] 196/76 Aus G, EFG 1979, 71, rkr.) soll insoweit ein zur Aktivierung führender entgeltlicher Erwerb eines immateriellen WG vorliegen, so dass der ArbG die Dienstleistung mit den AK – den an den ArbN gezahlten Erfindervergütungen – zu aktivieren habe (glA Hoffmann in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1293 [11/2007]). Diese Ansicht ist uE abzulehnen, denn Dienstleistungen, die der ArbG in Anspruch nimmt, sind selbst geschaffene immaterielle WG und daher nicht aktivierbar (s. Abs. 2; auch BFH v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146). Ein Anschaffungsvorgang liegt nicht vor. Die Aufwendungen des ArbG sind daher Teil der HK (s. näher Müller-Dott, StbJb. 1983/84, 265; glA Döllerer, BB 1969, 505).

958–959 Einstweilen frei.

II. Aktivierung und Passivierung bei Bauleistungen

Schrifttum: Backhaus, Die Gewinnrealisation bei mehrperiodigen Lieferungen und Leistungen in der Aktienbilanz, ZfB 1980, 347; Ogiermann, Die Bilanzierung unfertiger Aufträge im Bauunternehmen, Köln 1981; Korn, Steuerfragen bei Bauunternehmen, KÖSDI 1984,

5728; *Schindler*, Die Probleme bei langfristiger Fertigung nach derzeitigem und zukünftigem Handelsrecht, BB 1984, 574; *Freidank*, Erfolgsrealisierung bei langfristigen Fertigungsprozessen, DB 1989, 1197; *Köhler*, Mehrjährig schwebende Geschäfte des Industrieanlagenbaus, Frankfurt 1989; *Zieger*, Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung, Wiesbaden 1990; *Schäfer*, Besteuerungsprobleme bei der Ausführung (teilweise) unentgeltlicher Bauleistungen durch Kapitalgesellschaften an ihre Gesellschafter bzw. ihnen nahestehende Personen, DStZ 1991, 40; *Hillenbrand/Brosig*, Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei der Veräußerung von zu erstellenden Eigentumswohnungen, BB 1994, 1397; *Maute/Wagner*, Sonderabschreibungen nach § 4 Abs. 2 FördG auf Teilerstellungskosten, insbesondere bei Generalunternehmerverträgen, DStR 1995, 549; *Krawitz*, Die bilanzielle Behandlung der langfristigen Auftragsfertigung und Reformüberlegungen unter Berücksichtigung internationaler Entwicklungen, DStR 1997, 886; *Siegel*, Der Auftragsbestand – Immaterieller Vermögensgegenstand oder schwebendes Geschäft?, DB 1997, 941; *Paus*, Besteuerung von „kleinen“ Arbeitsgemeinschaften, FR 1998, 994; *Reinhart*, Bilanzierung langfristiger Fertigungsaufträge nach IAS und HGB, RIW 1999, 417; *Hoffmann*, Bilanzierung und Bewertung der „Halbfertigen Bauten auf fremdem Grund und Boden“ bei Bauunternehmen nach dem Wegfall der Drohverlustrückstellungen, DStR 2000, 1338; *Kümpel*, Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung nach deutscher und US-amerikanischer Rechnungslegung, Lohmar 2000; *Hofer*, Die Bilanzierung nicht kostendeckender Bauaufträge in der Handels- und Steuerbilanz der Bauunternehmen, DStR 2001, 635; *Wulff/Roessle*, Bilanzierung und Bewertung unfertiger Bauaufträge bei Verlustgeschäften, DB 2001, 393; *Tjarks*, (Teilwertabschreibung) Höhe der Teilwertabschreibung bei drohenden Verlusten aus unfertigen Erzeugnissen und Leistungen, FR 2002, 329; *Duske/Stalf*, Verluste aus unfertigen Bauaufträgen auf dem Prüfstand: Abschied vom Grundsatz der Vorrangs der verlustfreien Bewertung vor der Drohverlustrückstellung?, DStR 2003, 533; *Sydow*, Steuerliche Behandlung von Public-Private-Partnership-Konzessionsmodellen, NWB F. 2, 8187; *Fabian/Farle*, Bilanzielle Beurteilung von „Public Private Partnerships“ am Beispiel des „A-Modells“, DStR 2004, 929; *Hoffmann*, BFH: Verlustfreie Bewertung halbfertiger Bauten, DStR 2005, 1975; *Horn/Peters*, Vertragsgestaltung bei Public Private Partnership (PPP)-Projekten, BB 2005, 2421; *Fabian/Farle*, Das BMF-Schreiben zur ertragsteuerlichen Behandlung des „A-Modells“, DStR 2006, 169; *Friedrich*, Bilanzierung von Public-Private-Partnership-Projekten beim Auftragnehmer nach HGB und IFRS, BB 2006, 1492; *Heuermann*, Gewinnrealisierung bei zu erstellender Eigentumswohnung, StBp. 2006, 28; *Reinart/Petrak*, Steuerwirksame Berücksichtigung von Verlusten bei teilfertigen Bauaufträgen, WPg 2006, 612; *Siegel*, Verluste bei unfertigen Bauten, StuB 2006, 61; *Wendt*, Gewinnrealisierung bei Veräußerung neu errichteter Eigentumswohnungen, BFH-PR 2006, 16; *Winnefeld*, Sonderfragen der Rechnungslegung der Arbeitsgemeinschaften (ARGE), in *Winnefeld* (Hrsg.), Bilanz-Handbuch, München, 5. Aufl. 2015, Kapitel L Rz. 183 ff.; *Köhler*, Buchung und Bilanzierung bei unfertigen Erzeugnissen und Leistungen und bei Anzahlungen, StBp. 2007, 332 und 349; *Sauren*, Steuerrecht in der immobilienwirtschaftlichen Praxis, NZM 2007, 115; *Köhler*, Buchung und Bilanzierung bei unfertigen Erzeugnissen und Leistungen und bei Anzahlungen, StBp. 2008, 16, 43 und 79; *Küting/Bauer/Hess/Reuter*, Erhaltene Anzahlungen und Fertigungsaufträge sowie ihre bilanzielle und bilanzanalytische Einordnung, DStR 2008, Beihefter zu Heft 47, 81; *Lüdenbach*, Ertragsrealisierung im Bauträgergeschäft, StuB 2009, 195; *Söhl*, Retrograde Bewertung unfertiger Erzeugnisse und Leistungen in der Handels- und Steuerbilanz, NWB 2012, 2094; *Wiechers*, Bilanzierung und Bewertung bei Bauunternehmen, BBK 2012, 1045; *Marx/Juds*, Gewinnrealisierung bei Werkverträgen – Zum BMF-Schreiben v. 13.5.2015, DStR 2015, 1462; *Ringwald*, Gewinnrealisierung bei Werkverträgen, NWB 2015, 2352; *Heintges/Erber*, Hypothese: IAS 11 (Auftragsfertigung) = IFRS 15 (Umsatz über Zeit), WPg 2016, 1067; *Köhler*, Einzelproblem in der Bilanzierungspraxis von Abschlagszahlungen bei Werkverträgen, StBp. 2016, 93; *Velte/Stawinoga*, Handels- und steuerbilanzielle (Teil-)Gewinnrealisierung bei (langfristigen) Werkverträgen, StuW 2016, 118; *Weber-Grellet*, Bauten auf fremdem Grund und Boden – ein bilanzsteuerrechtliches Trauerspiel, BB 2016, 2220; *Ramme*, Gewinnrealisierung bei Abschlagsforderungen und ihre Probleme, DB 2017, 2958; *Korn/Strahl*, Hinweise zur steuerlichen Gewinnermittlung für 2019 – Unfertige Leistungen und Anzahlungen, KÖSDI 2019, 21466; *Glanemann*, „Eigenbetriebliche Interessen“ bei der Beurteilung von Rückstellungen?, EstB 2020, 244.

1. Rechtsgrundlagen und bilanzielle Einordnung von Bauleistungen

960 a) Begriff und Rechtsgrundlagen

Bauleistungen werden gemeinhin sehr umfassend definiert als „Arbeiten jeder Art, durch die eine bauliche Anlage hergestellt, instandgehalten, geändert oder beseitigt wird“ (§ 1 VOB/A). Der Begriff der „baulichen Anlage“ ist ebenfalls sehr weit und kann als eine erbaute Anlage, die in einer auf Dauer gedachten Weise künstlich mit dem Erdboden verbunden ist und eine gewisse planungsrechtl. Relevanz besitzt, definiert werden. Hierunter können nicht nur Gebäude, Straßen und andere typische „Bauleistungen“ fallen, sondern zB auch größere Warenautomaten (OVG NRW v. 4.6.2007 – 7 B 573/07, juris). Ebenfalls gelten die Fertigung von Schiffen und Flugzeugen, für die Werkvertragsrecht anwendbar ist, als Bauleistungen iW.S. Diese Leistungen werden idR durch Bauunternehmer ausgeführt, die wiederum selbst andere Unternehmer (Subunternehmer, s. Anm. 976) mit einzelnen Teilleistungen beauftragen können. Rechtsgrundlage ist regelmäßig ein Werkvertrag gem. § 631 BGB, häufig in der Form des Bauvertrags gem. § 650a Abs. 1 BGB.

Werkvertrag ist ein gegenseitiger Vertrag, durch den sich der Unternehmer dazu verpflichtet, dem Auftraggeber das versprochene Werk zu errichten, und der Auftraggeber zur Entrichtung der vereinbarten Vergütung verpflichtet wird (§ 631 Abs. 1 BGB). Die Erbringung von Bauleistungen erfolgt regelmäßig auf der Grundlage von Werkverträgen. Für Werkverträge gelten grds. die Regelungen in §§ 631–650 BGB. Dem Werkunternehmer steht die Vergütung grds. (zu Abschlagszahlungen gem. § 632a BGB s.u.) erst mit der Abnahme seiner Leistung zu. Der Besteller ist daher verpflichtet, das vertragsgemäß hergestellte Werk abzunehmen, es sei denn, es ist nicht hinreichend mangelfrei (§ 640 Abs. 1 BGB). Die Abnahme kann sowohl ausdrücklich als auch durch konkludentes Handeln, zB Nutzung des errichteten Bauwerks, erfolgen. Daneben kennt das Gesetz die fiktive Abnahme. Gemäß § 640 Abs. 2 Satz 1 BGB gilt ein Werk als abgenommen, wenn der Unternehmer dem Besteller nach Fertigstellung des Werks eine angemessene Frist zur Abnahme gesetzt hat und der Besteller die Abnahme nicht innerhalb dieser Frist unter Angabe mindestens eines Mangels verweigert hat. Für Bauleistungen wird in Anlehnung an § 12 Abs. 1, Abs. 5 Nr. 1 VOB/B generell eine Frist von zwölf Tagen als angemessen betrachtet (*Genius* in juris-PK-BGB, Bd. 2, 9. Aufl. 2020, § 640 BGB Rz. 48). Da die Regelungen zur Abnahme dispositiv sind, können die Vertragsparteien die Abnahmevoraussetzungen zB hinsichtlich Form, Zeitpunkt und Voraussetzungen erleichtern oder erschweren. Bis zum Zeitpunkt der Abnahme trägt der Bauunternehmer die Gefahr für das Gelingen des Bauwerks (§ 644 Abs. 1 BGB). Mit der Abnahme erfolgt der Übergang der Gefahr auf den Auftraggeber sowie eine Beweislastumkehr für etwaige Mängel (*Sprau* in *Palandt*, 80. Aufl. 2021, § 640 BGB Rz. 11, § 634 BGB Rz. 12). Mit Abnahme ist der Zahlungsanspruch des Bauunternehmers nicht mehr von der Einrede des nicht erfüllten Vertrags bedroht; statt der Herstellungspflicht bestehen allenfalls noch Gewährleistungspflichten. Auch die Fälligkeit der Zahlungsverpflichtung hängt von der Abnahme durch den Auftraggeber ab, wobei bei Vorliegen von Teilleistungen (s. Anm. 971) bereits bei Vollendung und Abnahme einer jeweiligen Teilleistung die Zahlungsverpflichtung eintritt (§ 641 Abs. 1 BGB). Vom Gefahrtragungsgrundsatz in § 644 BGB kann zudem abgewichen werden (vgl. § 650o BGB). So kann zB der Gefahrübergang vorverlagert werden, wie es etwa § 12 Abs. 6 iVm. § 7 VOB/B bei Beschädigung oder Zerstörung der Leistung durch unabwendbare, vom Unternehmer nicht zu vertretende Umstände vorsieht. Bei der uU schwieri-

gen Abgrenzung vom Kaufvertrag sind nicht die Bezeichnungen im Vertrag maßgeblich, sondern ob der Vertrag die o.g., für einen Werkvertrag in Form eines Bauvertrags typischen Regelungen aufweist. Ein Werkvertrag liegt regelmäßig vor, wenn die zu übertragenden Bauten im Zeitpunkt des Vertragsschlusses noch nicht fertig gestellt sind (BFH v. 19.2.2009 – IV R 10/06, BStBl. II 2009, 53; zu Abgrenzungsfragen näher *Busche* in MüKo BGB, Bd. 6, 8. Aufl. 2020, § 631 BGB Rz. 9, 113 ff.).

Bauvertrag iSv. § 650a BGB ist ein Unterfall des Werkvertrags und definiert den Bauvertrag als Vertrag über die Herstellung, die Wiederherstellung, die Beseitigung oder den Umbau eines Bauwerks, einer Außenanlage oder eines Teils davon. Auch Verträge über die Instandhaltung eines Bauwerks sind Bauverträge, wenn das Werk für die Konstruktion, den Bestand oder den bestimmungsgemäßen Gebrauch von wesentlicher Bedeutung ist. Für Bauverträge idS finden sich seit dem 1.1.2018 ausdrückliche Regelungen im Allgemeinen in §§ 650a bis 650h BGB und zu Bauverträgen mit Verbrauchern iSv. § 13 BGB als Besteller in §§ 650i bis 650n BGB. Diese Regelungen sind ergänzend bzw. vorrangig zu den werkvertraglichen Regelungen anwendbar.

Bauträgerverträge iSv. §§ 650u, 650v BGB verpflichten den Unternehmer, ein Bauwerk zu errichten oder umzubauen und dem Besteller das Eigentum oder ein Erbbaurecht an dem bebauten Grundstück zu verschaffen. Hierbei baut der Besteller nicht auf fremdem Grundstück, sondern bezieht Bauleistung und Grundstück aus einer Hand. Der Bauträgervertrag enthält damit sowohl werk- als auch kaufvertragliche Elemente, so dass teils kaufrechtl., teils werkvertragliche Regelungen des BGB Anwendung finden.

Abschlagszahlungen kann der Werkunternehmer gem. § 632a BGB grds. bei allen Werkverträgen für eine vertragsgemäß erbrachte Leistung in der Höhe verlangen, in der der Besteller einen Wertzuwachs erlangt hat. Nähere Regelungen für Abschlagszahlungen bei Bauleistungen enthält § 16 VOB/B, soweit diese wirksam in den Vertrag einbezogen sind. Der gesetzliche Anspruch wird fällig mit Erreichen des betreffenden Leistungsstands und dem Zahlungsverlangen des Unternehmers; § 16 VOB/B fordert zusätzlich die Erteilung einer Rechnung. Abschlagszahlungen werden auf die mit Werkabnahme fällige Werklohnvergütung angerechnet. Beim Verbraucherbauvertrag ist das Recht, Abschlagszahlungen zu fordern (§ 632a BGB), auf 90 % der Gesamtvergütung begrenzt (§ 650m BGB). Bei Bauträgerverträgen besteht ein Anspruch auf Abschlagszahlungen nur, wenn diese entsprechend bestimmten Regelungen der Makler- und Bauträgerverordnung vertraglich vereinbart sind (§ 650v BGB). Auch Vorauszahlungen, denen noch keine entsprechende Leistung des Unternehmers gegenübersteht, können vereinbart werden.

Anwendung des Kaufrechts (§ 650 BGB) beschränkt sich auf Verträge, die die Lieferung herzustellender oder zu erzeugender beweglicher Sachen zum Gegenstand haben. Es kann damit nicht bei Bauleistungen ieS in Betracht kommen, zB aber bei Verträgen über den Bau von Flugzeugen etc.

Einstweilen frei.

961

b) Wirtschaftliches Eigentum bei Bauleistungen

962

Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen im Hauptanwendungsfall, also bei Bauleistungen auf einem Grundstück des Auftraggebers, regelmäßig nicht auseinander.

Unstrittig geht das unfertige Bauwerk nach und nach in das zivilrechtl. Eigentum des Bauherrn über, da Gebäude als wesentlicher Bestandteil des Grundstücks dem Grundstückseigentümer zuzurechnen sind (§ 94 Abs. 1 BGB). Das gilt auch für das wirtschaftliche Eigentum; dieses ist nach BFH auch dann nicht ausnahmsweise dem Bauunternehmer zuzuordnen, wenn dieser noch gewisse Einwirkungsmöglichkeiten auf das halbfertige Bauwerk hat (BFH v. 8.3.1968 – III 85/65, BStBl. II 1968, 575).

Nach aA bleibt bei Bauleistungen auf fremdem Grund und Boden (s. dazu allg. Anm. 519) der Bauunternehmer bis zur Abnahme der wirtschaftliche Eigentümer des unfertigen Bauwerks, da er bis dahin die Leistungsgefahr und damit das wirtschaftliche Risiko trage sowie den Bauherrn regelmäßig bis zur Abnahme der Bauleistung von der Nutzung ausschließen könne (Hofer, DStR 2001, 635 [636]). Ihm sei es erst dann nicht mehr möglich, sein wirtschaftliches Eigentum am Gebäude zu nutzen, wenn der zivilrechtl. Eigentümer die Nutzung untersage. Folglich setze das wirtschaftliche Eigentum keine Vereinbarung eines Nutzungsrechts voraus (Weber-Grellet, BB 2016, 2220 [2223 f.]). Im Regelfall kann der Bauunternehmer uE den zivilrechtl. Eigentümer für die gewöhnliche ND nicht von der Einwirkung auf das unfertige Bauwerk ausschließen (§ 39 Abs. 1 Abs. 1 Nr. 2 AO); dies kann uE lediglich in Ausnahmefällen bei Vorliegen entsprechender Vertragsklauseln im Werkvertrag angenommen werden. Auch die Argumentation, das wirtschaftliche Risiko aus dem halbfertigen Bauwerk liege allein beim Bauunternehmer, überzeugt nicht, weil der Auftraggeber ebenfalls zahlreiche wirtschaftliche Risiken aus dem nicht fertig gestellten Bauwerk trägt (zB Insolvenz des Bauunternehmers nach geleisteter Anzahlung).

Danach liegen das zivilrechtl. und wirtschaftliche Eigentum am unfertigen Bauwerk regelmäßig beim Bauherrn. Umfasst sind auch wesentliche Bestandteile des Gebäudes, die stets zugleich solche des Grundstücks sind (§ 94 Abs. 2 BGB), zB dachintegrierte Fotovoltaikanlagen. Bei anderen Bauleistungen, die keinen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes begründen (zB aufgesetzte sog. Auf-Dach-Fotovoltaikanlagen, die ohne einen unverhältnismäßigen Aufwand und ohne Verursachung von Beschädigungen vom Gebäude getrennt und anderenorts wieder installiert werden können, vgl. Hess. FG v. 20.1.2011 – 11 K 2735/08, EFG 2011, 1158, rkr.; OLG Nürnberg v. 10.10.2016 – 14 U 1168/15, juris), liegen das zivilrechtl. und wirtschaftliche Eigentum bis zur Abnahme grds. beim Bauunternehmer.

Das wirtschaftliche Eigentum an dem zu bebauenden Grundstück geht im Rahmen eines Bauträgervertrags erst mit Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten aufgrund notarieller Vereinbarung oder Abschlusses eines Übertragungsvertrags auf den Besteller über. Solange nach einer Gesamtbetrachtung der Bauunternehmer die tatsächliche Sachherrschaft über das Grundstück ausübt und den Besteller auf Dauer von der Einwirkung auf das Grundstück wirtschaftlich ausschließen kann, ist der Bauunternehmer als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen (vgl. allg. BFH v. 6.12.2018 – X R 11/17, DStR 2019, 737; BFH v. 20.10.2011 – IV R 35/08, BFH/NV 2012, 377).

963 c) Bauleistungen als Gegenstand schwebender Geschäfte

Bis zur vertragsgemäßen Erfüllung der Pflichten aus dem Werkvertrag liegt ein schwebendes Geschäft vor. Es handelt sich um einen gegenseitigen, auf Leistungsaustausch gerichteten Vertrag, den der leistungspflichtige Bauunternehmer während der Herstellungsphase noch nicht vollständig erfüllt hat (BFH v. 7.9.2005 –

VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324; Köhler, StBp. 2016, 93 [94]).

Die Qualifizierung als schwebendes Geschäft hat zur Folge, dass zur Wahrung des Realisationsprinzips beim Bauunternehmer entsprechend den allgemeinen Grundsätzen zur Bilanzierung schwebender Geschäfte grds. keine Gewinnrealisierung erfolgen darf (s. Anm. 540). Zur Neutralisierung des schwebenden Geschäfts hat grds. lediglich eine Aktivierung der Auftragsaufwendungen im UV unter dem Posten „Unfertige Erzeugnisse und Leistungen“ zu erfolgen (s. Anm. 964 ff.).

2. Bilanzierung beim Bauunternehmer

a) Aktivierung teiltfertiger Bauten beim Bauunternehmer

aa) Ausweis teiltfertiger Bauten

964

Unter den Begriff „teiltfertige Bauten“ bzw. „unfertige Bauten“ können sämtliche zum Bilanzstichtag noch nicht vom Bauherrn abgenommenen Bauleistungen subsumiert werden (Ogiermann, Die Bilanzierung unfertiger Aufträge im Bauunternehmen, 1981, 18; Köhler, StBp. 2016, 93 [94]), soweit durch diese ein WG entstanden ist. Denn die Bilanzposition „unfertige Leistungen“ ist nicht als zwingende Aufwandskorrektur zu verstehen, sondern setzt das Vorliegen eines WG voraus (BFH v. 26.4.2018 – III R 5/16, BStBl. II 2018, 536; BFH v. 29.8.2018 – XI R 32/16, BFH/NV 2019, 259). Es sind dabei verschiedene Konstellationen denkbar, in denen es zu einer Bilanzierung der noch nicht fertigen Leistung mit dem Ziel der Neutralisierung des angefallenen Aufwands kommen kann:

Beispiel 1 (Bau auf Grundstück des Auftraggebers/Bauherrn):

Bauunternehmer H beginnt am 15. April mit der Errichtung einer neuen Lagerhalle für die Großhandelskette K. Der Bau erfolgt auf dem eigens hierfür von K erworbenen Grundstück und soll laut Vertrag am 30. Juni des Folgejahres fertig gestellt sein.

Der Bauunternehmer ist weder zivilrechtl. noch wirtschaftlicher Eigentümer der unfertigen Lagerhalle (vgl. Anm. 962). Allerdings ist in dem schwebenden Geschäft uE ein zu bilanzierender Vermögensgegenstand in Form einer entstehenden Forderung enthalten, denn für den Ausweis (und die Bewertung) der unfertigen Bauleistung ist die abweichende zivilrechtl. Eigentumslage uE nicht ausschlaggebend. Der Vermögensgegenstand ist nach hM im Vorratsvermögen unter den „Unfertigen Leistungen“ (§ 266 Abs. 2 B.I.2 HGB) auszuweisen (ebenso ADS, 6. Aufl. 1996, § 266 HGB Rz. 109). Die (frühere) Ansicht der FinVerw. (BMF v. 14.11.2000 – IV A 6 - S 2174 - 5/00, BStBl. I 2000, 1514), dass unfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden unter den Vorräten als Forderung bei den „Fertigen Erzeugnissen“ (§ 266 Abs. 2 B.I.3 HGB) auszuweisen sind, ist uE abzulehnen, da bilanzrechtl. eine Forderung noch nicht realisiert ist (so tendenziell auch BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298, mwN zum Streitstand bzgl. der bilanzrechtl. Einordnung). Dieses Vorgehen entspricht auch der anerkannten Bilanzierungspraxis großer deutscher Bauunternehmen, die regelmäßig einen gesonderten Posten für unfertige Bauleistungen zur Abgrenzung vom übrigen Vorratsvermögen ausweisen. Dieser kann zB als „Nicht fertig gestellte Bauarbeiten“ oder als „Nicht abgerechnete Bauten“ bezeichnet werden.

Beispiel 2 (Bau auf Grund und Boden des Auftragnehmers):

Spezialmaschinenhersteller A erhält am 1. November einen Auftrag zum Bau einer High-tech-Produktionsanlage im Wert von 15 Mio. €. A führt die Konstruktion des Systems, welches als bauliche Anlage angesehen werden kann (vgl. Anm. 960), in der betriebseigenen Produktionsstätte durch und rechnet mit der Auslieferung am 15. März des Folgejahres. Zum 31. Dezember hat Auftragnehmer A die teiltfertige Bauleistung in seiner Bilanz auszuweisen. Da die Anlage jedoch zur Auslieferung und nicht für die eigene Nutzung bestimmt

ist, hat gem. § 266 Abs. 2 B.I.2 HGB ein Ausweis im UV unter den Vorräten als „Unfertiges Erzeugnis“ zu erfolgen.

Beispiel 3 (Bauunternehmer ist Bauherr):

Bauunternehmer X beginnt am 1. September zur Erweiterung des Geschäftsbetriebs mit der Errichtung eines neuen Bürogebäudes auf seinem Betriebsgelände. Zum Zeitpunkt des Bilanzstichtages am 31. Dezember hat X das noch nicht fertige Bauwerk in seiner Bilanz auszuweisen. Hierbei ist das Bürogebäude im AV unter dem Posten „Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ gem. § 266 Abs. 2 A.II.4 HGB aufzunehmen, wobei zur Wahrung der Übersichtlichkeit eine Untergliederung dieses Postens in „Geleistete Anzahlungen“ und „Anlagen im Bau“ sinnvoll erscheint.

965 **bb) Bewertung teulfertiger Bauten**

Die Bewertung der teulfertigen Bauleistung hat grds. mit den produktionsbezogenen HK der Arbeiten zu erfolgen, dh., sämtliche bis zum Bilanzstichtag angefallenen Kosten der Produktion sind als unfertige Bauleistung zu aktivieren. Auch Aufwendungen für nicht vereinbarte Mehrleistungen oder geänderte Ausführungen sind berücksichtigungsfähig (aA oV, DStZ 2019, 213 [214]). Solche Sachverhalte können nur eine Teilwertabschreibung rechtfertigen (s.u. „Ansatz des niedrigeren Teilwerts“) und sind ansonsten erst im Rahmen der Gewinnrealisierung mindernd zu berücksichtigen. Erhaltene Anzahlungen auf erbrachte Bauleistungen sind – soweit möglich – aktivisch mit der unfertigen Bauleistung zu verrechnen.

Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz: Die anzusetzenden HK in der StBil. stimmen seit dem Inkrafttreten von § 6 Abs. 1 Nr. 1b zum 23.7.2016 mit den HK in der HBil. überein (s. nachfolgende Tabelle). Die Bewertungsuntergrenze im StRecht war nur bis zum 22.7.2016 höher als nach HGB und der Ermessensspielraum durch Bewertungswahlrechte folglich geringer.

R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 sah bis zum Inkrafttreten der EStÄR 2012 zum 1.1.2012 vor, dass das handelsrechtl. Bewertungswahlrecht für Kosten der allgemeinen Verwaltung und Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung auch für die StBil. galt. Voraussetzung für die Berücksichtigung als Teil der HK war, dass in der HBil. entsprechend verfahren wurde.

EStÄR 2012: Danach wurden stl. Aktivierungswahlrechte für Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie für angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung anerkannt, die in der StBil. unabhängig von der handelsrechtl. Behandlung ausgeübt werden konnten.

§ 6 Abs. 1 Nr. 1b Satz 1: Seit dem Inkrafttreten der Regelung am 23.7.2016 (Art. 23 Abs. 2 iVm. Art. 4 VerfModG v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679) ist für diese Aufwandspositionen ein stl. Aktivierungswahlrecht explizit gesetzlich statuiert. § 6 Abs. 1 Nr. 1b Satz 1 wirkt diesbezüglich bei Gewinnermittlung nach § 5 einschränkend. Danach ist die Aktivierung in der StBil. nur möglich, sofern auch in der HBil. vom Wahlrecht Gebrauch gemacht wird. Eine Ausübung des Aktivierungswahlrechts unabhängig von der HBil. ist damit nicht mehr möglich; die handelsrechtl. Bewertung ist für die StBil. maßgeblich. Für Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung verwendet wird, besteht in der HBil. ein Aktivierungswahlrecht, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (§ 255 Abs. 3 Satz 2 HGB). Es steht uE der wahlweisen Aktivierung in der StBil. nicht ent-

gegen, dass § 6 Abs. 1 Nr. 1b die Fremdkapitalzinsen nicht ausdrücklich nennt, denn die Aktivierung der Zinsen kann der Aktivierung der Kosten der allgemeinen Verwaltung gleichgesetzt werden (vgl. *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 503).

	Handelsbilanz § 255 Abs. 2 HGB	Steuerbilanz R 6.3 EStÄR 2012 (bis 22.7.2016)	Steuerbilanz § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG (ab 23.7.2016)
Materialeinzelkosten (zB Baumaterial)	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
Fertigungseinzelkosten	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung (zB besondere Gutachten)	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
Materialgemeinkosten	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
Fertigungsgemeinkosten (zB für Werkstattbetrieb, Werkzeuglager, Fuhrpark, Lagerhaltung, Transport und Prüfung des Baumaterials)	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
Wertverzehr des Anlagevermögens (soweit durch die Fertigung veranlasst)	Aktivierungspflicht <i>Wertuntergrenze</i>	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht <i>Wertuntergrenze</i>
Kosten der allgemeinen Verwaltung (zB Datenverarbeitung)	Aktivierungswahlrecht	Aktivierungspflicht	Aktivierungswahlrecht
Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs	Aktivierungswahlrecht	Aktivierungspflicht	Aktivierungswahlrecht
Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen	Aktivierungswahlrecht	Aktivierungspflicht	Aktivierungswahlrecht
Aufwendungen für betriebliche Altersvorsorge (zB Pensionsrückstellung)	Aktivierungswahlrecht	Aktivierungspflicht <i>Wertuntergrenze</i>	Aktivierungswahlrecht
Fremdkapitalzinsen (unter bestimmten Voraussetzungen)	Aktivierungswahlrecht <i>Wertobergrenze</i>	Aktivierungswahlrecht <i>Wertobergrenze</i>	Aktivierungswahlrecht <i>Wertobergrenze</i>
Vertriebs-/Forschungskosten	Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot
Zinsen für Fremdkapital, das nicht zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird	Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot
Fremdkapitalzinsen, die nicht auf den Zeitraum der Herstellung entfallen	Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot

Zur korrekten Ermittlung der angefallenen HK ist ein Rückgriff auf Daten der internen Kosten- und Leistungsrechnung unabdingbar, wobei jedoch auch zwischen den sog. internen HK und den stl. HK Differenzen bestehen können (vgl. auch Köhler, StBp. 2007, 349 [352 ff.]). Daraus lassen sich besondere Anforderungen an das Bauunternehmen ableiten. Zentrale Voraussetzung ist das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Kosten- und Leistungsrechnung, wobei sich eine Aufzeichnung in Form von Baukonten empfiehlt, um eine zuverlässige Erfassung sämtlicher HK der einzelnen Projekte sicherzustellen. Ebenso haben sich Fertigungsablaufpläne zum Nachweis des Fertigstellungsgrads als zweckmäßig erwiesen (wie hier Köhler, StBp. 2008, 16).

Ansatz des niedrigeren Teilwerts: Übersteigen die bisher angefallenen HK den Teilwert des halbfertigen Bauwerks (zB durch fehlerhafte Kalkulation oder nicht vorhersehbare Kostensteigerungen), kann zur Wahrung des Imparitätsprinzips eine Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 erfolgen. Seit dem BilMoG besteht hier uE keine Bindung an die handelsrechtl. Bewertung mehr, die zu einer verpflichtenden Teilwertabschreibung führen könnte. Das bedeutet, dass bereits bei der Bilanzerstellung zu prüfen ist, ob ein niedrigerer Teilwert vorliegt und das uE gegebene stl. Wahlrecht auszuüben ist. Die Teilwertabschreibung ist nicht erst nach Beendigung des schwebenden Geschäfts möglich.

Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 76, 451, 270 „Fertige Erzeugnisse“ und „Unfertige Erzeugnisse“; *Hoffmann*, DStR 2000, 1338; *Hofer*, DStR 2001, 635; *Köhler*, StBp. 2008, 16 (20); aA *Siegel*, DB 1997, 941 (943); *Maute/Wagner*, DStR 1995, 549 (550).

Zwar ist seit 1997 eine Rückstellung für drohende Verluste (Drohverlustrückstellung) stl. gem. Abs. 4a Satz 1 nicht mehr zulässig, doch dieses Ansatzverbot begrenzt eine mögliche Teilwertabschreibung nicht (BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298). Eine Teilwertabschreibung darf jedoch nur bei einer dauerhaften Wertminderung und auch dann nur bis auf Null vorgenommen werden. Darüber hinaus sind die Verluste stl. aufgrund des Passivierungsverbots des Abs. 4a Satz 1 unbeachtlich.

Bei der Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist nicht nur der bis zum Bilanzstichtag entsprechend dem Fertigstellungsgrad angefallene anteilige Verlust zu berücksichtigen, sondern der gesamte aus dem Auftrag drohende Verlust, begrenzt auf die Höhe der aktivierten HK.

BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; BFH v. 25.11.2009 – X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090; *Hofer*, DStR 2001, 635 (638); *Wulff/Roessle*, DB 2001, 393; *Duske/Stalf*, DStR 2003, 533 (534); *Happe*, BBK F. 13, 4821; *Hoffmann*, DStR 2005, 1975 (1981); *Reinart/Petrak*, WPg 2006, 612; *Köhler*, StBp. 2008, 16 (20); krit. *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Unfertige Erzeugnisse“.

Die früher von der FinVerw. vertretene Ansicht, eine Teilwertabschreibung nur bezüglich des bis zum Bilanzstichtag abgewickelten Geschäfts zuzulassen (BMF v. 14.11.2000 – V A 6 - S 2174-5/00, BStBl. I 2000, 1514), ist abzulehnen, da ein gedachter Erwerber auch die Risiken des Bauauftrags in der Zukunft in seine Preiskalkulation einfließen lassen würde. Diese Sichtweise trägt dem Imparitätsprinzip Rechnung, da die Verluste beim Bauunternehmer bereits entstanden, wenn auch noch nicht realisiert sind. Zudem hat eine aktivische Abwertung in der StBil. Vorrang vor einer Rückstellungsbildung (wie hier BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; IDW RS HFA 4, FN-IDW 7/2010, 298; aA *Tjarks*, FR 2002, 329 [331]). Dem hat sich im Erg. auch die FinVerw. angeschlossen (H 6.7 „Teilwertabschreibung“ EStH).

Der Teilwert entspricht grds. den Wiederherstellungskosten (den Reproduktionskosten). Er umfasst damit die bis zum Bewertungsstichtag angefallenen HK zzgl. der Gemeinkosten und der Vertriebskosten, nicht aber den anteiligen Gewinn (BFH v. 8.3.1968 – III 85/65, BStBl. II 1968, 575). Der Teilwert kann aus besonderen Gründen auch unter dem Reproduktionswert liegen (BFH v. 17.5.1974 – III R 50/73, BStBl. II 1974, 508). So sind die AK durch retrograde Ermittlung des Teilwerts um den Betrag zu reduzieren, um den am Bilanzstichtag der vereinbarte Werklohn (einschließlich etwaiger vereinbarter Nachträge) niedriger ist als die Summe der bis zur Fertigstellung anfallenden gesamten Selbstkosten (einschließlich Beseitigungskosten für bereits vor Abnahme bekannt gewordene Mängel und ggf. verwirklichte Vertragsstrafen) zzgl. eines durchschnittlichen Unternehmerlohns (BFH v. 25.11.2009 – X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Unfertige Erzeugnisse“; *Weber-Grellet*, DB 2008, 2452; s. auch H 6.7 „Halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden“ EStH; krit. *Siegel*, StuB 2006, 61).

Beispiel:

Die Bau AG erhält am 1.1.2008 einen Auftrag zum Bau einer neuen Multifunktionsarena zu einem Festpreis von 100 Mio. €. Die Arena soll zum 1.1.2010 in Betrieb genommen werden. Zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses rechnet die Bau AG mit HK iHv. 80 Mio. €. Zum 31.12.2008 sind bei der Bau AG bei einem Fertigstellungsgrad von 50 % aufgrund sprunghaft gestiegener Beschaffungsmarktpreise bereits Produktionskosten iHv. 60 Mio. € angefallen. Da ein Preisrückgang auf dem Beschaffungsmarkt im kommenden Jahr nicht zu erwarten ist, rechnet die Bau AG auch in 2009 mit HK iHv. 60 Mio. €.

Trotz des stl. Verbots einer Drohverlustrückstellung wirkt sich der verlustträchtige Bauauftrag über die Vornahme einer Teilwertabschreibung auf die aktivierten HK (60 Mio. €) aus. Im Einklang mit dem BFH (BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298) ist der Verlust aus dem gesamten Bauauftrag zu berücksichtigen, so dass entsprechend den GoB der niedrigere Teilwert iHv. 40 Mio. € anzusetzen ist, der bereits den insgesamt erwarteten Verlust des Auftrags iHv. 20 Mio. € antizipiert.

Eine Teilwertabschreibung ist regelmäßig nicht zulässig, wenn

- die Verpflichtung zur Fertigstellung des Bauvorhabens entfallen ist und die teilfertigen Bauten als solche anderweitig sinnvoll verwertet werden können,
- selbständige Teilleistungen abgenommen werden und zu einer Teilgewinnrealisierung führen oder
- die Aufträge bewusst verlustbringend kalkuliert werden, was uE in der Baubranche jedoch angesichts seltener Prestige- oder Lockvogelangebote kaum vorkommen dürfte.

Vgl. BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; H 6.7 EStH „Halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden“ EStH.

Einstweilen frei.

966–968

b) Aktivierung des Anspruchs auf Gegenleistung (Gewinnrealisierung) beim Bauunternehmer

aa) Gewinnrealisierung im Regelfall

969

Grundsätzlich (zu Ausnahmen s. Anm. 970–975) erfolgt beim Bauunternehmer eine Gewinnrealisierung erst zum Zeitpunkt der Abnahme des Bauwerks gem. § 640 BGB, da der Auftrag bis dahin als schwebendes Geschäft behandelt wird

(s. Anm. 963). Nicht von Bedeutung für die Gewinnrealisierung sind die Fälligkeit des Werklohns bzw. die Erstellung einer prüffähigen Honorarabschlussrechnung am Bilanzstichtag. Letztere kommt allenfalls als Indiz für das Entstehen der Vergütungsforderung in Betracht. Nach Abnahme und Gefahrübergang (s. Anm. 960) hat der Bauunternehmer in Höhe seines Werkleistungsanspruchs eine Forderung aus Lieferung und Leistung gem. § 266 Abs. 2 B.II.1 HGB zu aktivieren. Gleichzeitig ist die entstandene Forderung aus dem bisher noch nicht fertig gestellten Bauwerk (s. Anm. 964, Beispiel 1) aus den Vorräten auszubuchen. Die Differenz zwischen vereinbartem Werklohn und dem Buchwert der halbfertigen Leistung und eventuell noch anfallenden Kosten führt zu einem entsprechenden Ertrag des Bauunternehmers.

970 **bb) Gewinnrealisierung bei Eigentumswohnungen**

Wohneigentum besteht aus dem Sondereigentum (zB Sanitäranlagen der Wohnungen) und dem Gemeinschaftseigentum (zB Grundstück, Treppenhaus, tragende Bauwerkteile) und kann zivilrechtl. getrennt abgenommen werden (*Hillenbrand/Brosig*, BB 1994, 1397, mwN). *Mundt* (Dt. Steuerberatertag 1984, 141) nimmt aufgrund der Verzahnung von Sonder- und Gemeinschaftseigentum einen einheitlichen Gewinnrealisierungszeitpunkt mit Abnahme des Sondereigentums an, während *Uelner* (Dt. Steuerberatertag 1984, 142) für das Gemeinschaftseigentum und das Sondereigentum von unterschiedlichen Realisationszeitpunkten ausgeht, da es sich um abgrenzbare Teilleistungen (vgl. Anm. 971) handele. Ebenso wäre es auch denkbar, eine einheitliche Gewinnrealisierung entsprechend der zivilrechtl. Betrachtung erst mit Abnahme des Gemeinschaftseigentums bzw. der Abnahme der letzten Wohnung anzunehmen (vgl. BFH v. 13.11.1985 – VIII R 391/83, BFH/NV 1986, 531).

Der **BFH** fingiert den Realisationszeitpunkt beim Veräußernden regelmäßig dann, wenn mehr als 50 % der Erwerber das Gemeinschaftseigentum ausdrücklich oder durch mindestens drei Monate rügelose Ingebrauchnahme konkludent abgenommen haben. Die Gewinnrealisierung umfasst dann allerdings nur das bereits abgenommene Wohnungseigentum (BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26; glA o.V., DStR 2005, 1895; *Brandt*, Inf. 2006, 3; *Heuermann*, StBp. 2006, 28; *Wendt*, BFH-PR 2006, 16).

Stellungnahme: Einheitlich auf die Abnahme des Sondereigentums abzustellen, wird der Bedeutung des Gemeinschaftseigentums, das regelmäßig den überwiegenden Teil von Wert und Bausubstanz ausmacht, nicht gerecht und wäre auch nicht mit dem Vorsichtsprinzip des HGB vereinbar. Die Lösung von *Uelner* (Dt. Steuerberatertag 1984, 142) würde in der Praxis zu unzumutbaren Schwierigkeiten bei der Aufteilung des Zahlungsanspruchs führen. Eine Gewinnrealisierung beim Bauunternehmer erst zum Zeitpunkt der Abnahme des Gemeinschaftseigentums durch den letzten Erwerber zu unterstellen, würde möglichen Missbrauch durch Hinauszögern der letzten Abnahme eröffnen. Deshalb erscheint die „Kompromisslösung“ des BFH aus praktischen Gründen (Vereinfachung), zur Missbrauchsvermeidung (Hinauszögern der Gewinnrealisierung) und unter Berücksichtigung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung grds. akzeptabel, auch wenn sie zivilrechtl. angreifbar ist. Das Urteil des BFH ist uE aber nicht schematisch anzuwenden, sondern nur als Regelvermutung zu verstehen. Sie kann widerlegt werden, wenn die Umstände des Einzelfalls erheblich vom durchschnittlichen Fall abweichen und

ein Erwerber bis zur Bilanzaufstellung einen wesentlichen Mangel am Gemeinschaftseigentum rügt (zutr. *Lüdenbach*, StUB 2009, 195).

cc) Gewinnrealisierung bei Teilleistungen

971

Die ertragstl. Definition von Teilleistungen lehnt sich eng an die ustl. Kriterien gem. Abschn. 13.4 UStAE an. Teilleistungen liegen danach vor, wenn

- die Leistung wirtschaftlich in in sich abgeschlossene und abgrenzbare Teile teilbar ist (zB Auftrag zum Ausbau einer Autobahn an sechs verschiedenen Streckenabschnitten), so dass die abgenommene Teilleistung das Gesamtfunktionsrisiko aus dem Auftrag nicht mehr beeinflusst,
- sich die Vertragspartner einig sind, dass die jeweilige Leistung in bestimmte Teilleistungen unterteilt wird,
- bestimmte Teile gesondert abgenommen/vollendet und die zivilrechtl. Rechtsfolgen einer Abnahme nicht ausgeschlossen werden,
- für die Teilleistung eine separate Vergütung vereinbart ist und
- eine gesonderte Abrechnung erfolgt.

Maßgeblich sind die jeweiligen individuellen Vereinbarungen zwischen Auftraggeber und -nehmer (insbes. Werkvertrag und Leistungsverzeichnis, Bauakte, Stundenlohnzettel der ArbN, Besprechungsprotokolle zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer).

Vgl. auch OFD Karlsruhe v. 28.2.2012, S 7270, juris; *Korn*, KÖSDI 1984, 5728 (5731); *Söhl*, NWB 2012, 2094 (2096 f.).

Abgrenzbare Teilleistungen sind als eigenständige Bauten zu behandeln (*Hillenbrand/Brosig*, BB 1994, 1397 [1398]). Die Gewinnrealisation durch Aktivierung einer entsprechenden Forderung tritt hier grds. erst dann ein, wenn die Teilleistung fertig gestellt und vom Auftraggeber abgenommen wurde oder als abgenommen gilt.

BFH v. 8.12.1982 – I R 142/81, BStBl. II 1983, 369; BFH v. 7.11.2018 – IV R 20/16, BStBl. II 2019, 224; *Köhler*, StBp. 2008, 16 (19); *Hillenbrand/Brosig*, BB 1994, 1397; *Schäfer*, DSz 1991, 40 (47); aA *Freidank*, DB 1989, 1197 (1199), der eine Teilgewinnrealisierung nur dann als zulässig betrachtet, wenn anderenfalls der Jahresabschluss eine nicht unerhebliche Verzerrung der Ertragslage des Unternehmens aufweist.

Ausnahmsweise tritt nach dem BFH die Gewinnrealisierung nicht erst mit der Abnahme des Werks oder der Stellung einer Honorarschlussrechnung ein, sondern schon in dem Zeitpunkt, in dem der Anspruch auf Abschlagszahlungen entsteht, wenn die Wirkungen der Abnahme für das Entstehen des Entgeltanspruchs des Unternehmers durch Sonderregelungen, wie etwa eine Gebührenordnung, modifiziert werden. So sei zB im Rahmen des § 8 Abs. 2 HOAI aF weder die Abnahme der Planungsleistung noch die Stellung einer Honorarschlussrechnung für die Entstehung des Honoraranspruchs von Bedeutung. Mit der auftragsgemäßen Erbringung der Planungsleistung sei die Abschlagszahlung bereits verdient und dem Leistenden auch „so gut wie sicher“, da eine Rückforderung geleisteter Abschlagszahlungen ausgeschlossen ist, wenn der Auftragnehmer durch Überreichung einer prüfbaren Honorarschlussrechnung nachweist, dass der Honoraranspruch in der bereits abgerechneten Höhe entstanden ist (BFH v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968, unter Bezugnahme auf BGH v. 22.11.2007 – VII ZR 130/06, NJW-RR 2008, 328 mwN). Diese Ausnahme ist in der Literatur zu Recht auf Kritik gestoßen.

Vgl. Korn/Strahl, KÖSDI 2019, 21466, Rz. 18; Ramme, DB 2017, 2958; Velte/Stawinoga, StW 2016, 118; Marx/Juds, DStR 2015, 1462; Korn/Strahl, KÖSDI 2019, 21466, Rz. 18; Reddig in Kirchhof/Seer, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 103.

Da die erhaltenen Zahlungen ggf. zurückzuzahlen sind, sind sie dem Werkunternehmer nicht so gut wie sicher. Abschlagsrechnungen wirken nicht wie eine Teilabnahme und es erfolgt auch kein vorzeitiger Gefahrübergang. Das Urteil widerspricht damit der *completed contract*-Methode und ist nicht mit dem handelsrechtl. Vorsichtsprinzip vereinbar. Problematisch ist weiterhin, dass sich bei mehrjähriger Fertigung Gewinnrealisierungen aufgrund der Abschlagszahlungen als Scheingewinne herausstellen können, wenn nach Vollendung feststeht, dass sich aus dem Gesamtauftrag insgesamt ein Verlust ergeben hat. Sind die Gewinne nicht über einen Verlustrücktrag verrechenbar, widerspricht die Gewinnrealisierung dem strechtl. Leistungsfähigkeitsprinzip.

Des Weiteren lässt sich das BFH-Urt. auf die aktuelle Fassung der HOAI nicht übertragen, da § 8 iVm. § 15 Abs. 1 HOAI seit dem 15.7.2013 nicht mehr allein eine vertragsgemäße Erbringung der Werkleistung ausreichen lässt, sondern eine Abnahme der Leistung fordert, soweit nichts anderes schriftlich vereinbart wurde.

Die Aussage des BFH, welche sich auf die aus einer Sonderregelung folgende Gewinnrealisierung bezog, kann uE jedenfalls nicht pauschal auf alle Abschlagszahlungen nach § 632a BGB übertragen werden (ebenso nun auch BMF v. 15.3.2016 – IV C 6 - S 2130/15/10001, BStBl. I 2015, 542; aA zuvor BMF v. 29.6.2015 – IV C 6 - S 2130/15/10001, BStBl. I 2015, 542 [außer Kraft], welches die Grundsätze des BFH-Urteils auch auf Abschlagszahlungen gem. § 632a BGB ausweiten wollte). Eine Abschlagszahlung nach § 632a BGB stellt eine Anzahlung auf die Vergütung des Gesamtwerks dar, welche unabhängig von der Abnahme ist. Der Anspruch des Unternehmers auf Abschlagszahlung führt nicht zu einer Risikoverlagerung auf den Besteller (Busche in MüKo BGB, Bd. 6, 8. Aufl. 2020, § 632a BGB Rz. 4, 11), so dass in Abgrenzung zu § 8 Abs. 2 HOAI aF die Vergütung noch nicht „so gut wie sicher“ ist. Vielmehr muss im Einzelfall beurteilt werden, ob sich der Vertrag in selbständige Teilleistungen mit je eigenen Gewinnrealisierungszeitpunkten „zerlegen“ lässt. Die Teilleistung muss selbständig abrechenbar sein; dh., der Besteller muss die Teilleistung abgenommen und der Werkunternehmer die Vergütung für diese Teilleistung endgültig verdient haben (ebenso FG Ba-Württ. v. 3.3.2016 – 3 K 1603/14, EFG 2016, 1071, rkr.).

Eine Gewinnrealisation unterbleibt auch dann nicht, wenn für die gesamte Bauleistung ein Verlust zu erwarten ist, da Teilleistungen als eigenständige Bauten und damit losgelöst von einer Gesamtbetrachtung des Projekts zu behandeln sind (aA Köhler, StBp. 2008, 79 [83]; Söhl, NWB 2012, 2094 [2097]).

972 dd) Langfristige Fertigung ohne Teilleistungen

Langfristige Fertigung bezeichnet Fertigungsaufträge, deren Dauer vom Herstellungsbeginn bis zur Abnahme des gesamten Auftrags mehrere Berichtsperioden umfasst (Reinhart, RIW 1999, 417). Typische Beispiele sind der Schiffs-, Flugzeug- oder Industrieanlagenbau. Nach Handels- und StRecht ist ein Ausweis von anteiligen Erträgen entsprechend dem Fertigungsgrad grds. nicht möglich, sofern die Teilleistungskriterien (vgl. Anm. 971) nicht erfüllt sind. Man spricht in diesem Fall von der sog. *completed contract*-Methode, da der Gewinn des gesamten Auftrags einmalig nach Fertigstellung bzw. Abnahme der Vertragsleistung aufgedeckt wird. Dies bedeutet, dass während der Fertigung lediglich eine Aktivierung der unfertigen Bauleistung zu den HK erfolgen darf (vgl. Anm. 965) mit der Folge, dass der Bauunternehmer während der Bauphase regelmäßig aufgrund nicht aktivierungs-

fähiger Vertriebskosten und der zulässigen Nichtaktivierung bestimmter Gemeinkosten (s. Anm. 965) aus dem schwebenden Geschäft einen Verlust ausweist, auch wenn der Auftrag gewinnträchtig ist (ebenso *Schindler*, BB 1984, 574). Bei Einhaltung des strengen Realisationsprinzips vermittelt der Jahresabschluss bei einer langfristigen Fertigung allerdings ein nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Ertragslage, insbes. wenn wenige langfristige Großprojekte die meisten Ressourcen eines Bauunternehmens in Anspruch nehmen (*Schindler*, BB 1984, 574; *Backhaus*, ZfbF 1980, 347 [351]).

Da zudem eine hohe Ertragsteuerbelastung beim Bauunternehmer im Jahr der Fertigstellung entsteht (*Freidank*, DB 1989, 1197 [1198]), sollte man zumindest de lege ferenda darüber nachdenken, den Ansatz des Fertigungsauftrags unter dem Posten „Unfertige Erzeugnisse“ auf der Aktivseite – über die HK gem. § 255 Abs. 2 und 3 HGB hinaus – bis zu den Selbstkosten zu erhöhen. Diese Vorgehensweise wäre uE mit dem Vorsichtsprinzip vereinbar, wenn überschaubar ist, dass mit dem Projekt insgesamt kein Verlust erwirtschaftet wird und KapGes. diese Maßnahme im Anhang des Jahresabschlusses dokumentieren (ebenso *Freidank*, DB 1989, 1197 [1203]). Unter geltendem Recht lässt sich eine derartige Vorgehensweise uE wohl nicht rechtfertigen, da ein Ausweis der gesamten Selbstkosten § 255 Abs. 2 HGB widerspräche (wie hier *Kümpel*, Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung nach deutscher und US-amerikanischer Rechnungslegung, 2000, 169 ff.; *Velte/Stawinoga*, StuW 2016, 118 [121 ff.]; zweifelnd *Lüdenbach*, StuB 2009, 195).

Aufgrund des besonderen Augenmerks der IFRS auf die Informationsfunktion der Bilanz sieht IFRS 15.5 (zuvor IAS 11.22) in bestimmten Fällen (zB für den Anlagen- und Maschinenbau) im Gegensatz zum HGB eine Ertrags- (und Aufwands-) Realisation entsprechend dem Leistungsfortschritt am Bilanzstichtag vor (*percentage of completion*-Methode), sofern die Voraussetzungen des IFRS 15.35 (zuvor IAS 11.23-24) erfüllt sind. Gemäß dieser Methode werden die entsprechend dem Fertigstellungsgrad angefallenen Auftragskosten den Auftragserlösen zugeordnet und ergebniswirksam erfasst, wodurch dem Bilanzleser entscheidungsnützliche Informationen gegeben werden (str., teilweise wird nach dem neuen IFRS 15 eine Umsatzrealisierung erst ab Kontrollübergang iSd. IFRS 15.35, dh ab Implementierung beim Kunden, angenommen; vgl. dazu *Heintges/Erber*, WpG 2016, 1067; klarer IAS 11.25, der auf Jahresabschlüsse für Geschäftsjahre bis zum 31.12.2017 angewendet werden konnte). Die aus dieser Methode resultierende Glättung des Erfolgsausweises ist uE jedoch nur in seltenen Ausnahmefällen mit dem Vorsichtsprinzip des deutschen Handelsrechts vereinbar, wenn mit ausreichender Sicherheit ein Gewinn aus dem Auftrag zu erwarten ist (zB bei Vorliegen einer Kostenzuschlagsvereinbarung mit ausreichender Absicherung der Forderung) und der anteilig realisierte Ertrag mit einer Ausschüttungssperre versehen wird (vgl. *Zieger*, Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung, 1990, 346 ff.; krit. zur *percentage of completion*-Methode: BFH v. 24.1.2008 – IV R 87/06, BStBl. I 2008, 428; *Velte/Stawinoga*, StuW 2016, 118 [126]; *Krawitz*, DStR 1997, 886 [891]; *Freidank*, DB 1989, 1197).

ee) Gewinnrealisierung bei Public-Private-Partnership-Modellen (PPP-Modelle)

973

Auf einen langen Zeitraum angelegte vertragliche Bindungen zwischen privaten Unternehmern (idR eine Projektgesellschaft) und dem öffentlichen Sektor zur effizienteren Erstellung und Entwicklung öffentlicher Infrastrukturmaßnahmen werden unter dem Begriff „PPP-Modelle“ zusammengefasst.

A-Modell: Das häufigste PPP-Modell, das sog. A-Modell, zeichnet sich dadurch aus, dass sich der Konzessionsnehmer (idR eine Projektgesellschaft) vertraglich gegenüber dem Konzessionsgeber (öffentlich-rechtl. Körperschaft) verpflichtet, eine festgelegte Konzessionsstrecke (Bundesautobahnabschnitt) zu planen, zu bauen bzw. auszubauen, zu finanzieren und für den jeweiligen Konzessionszeitraum zu betreiben und zu erhalten. Im Gegenzug erhält der Konzessionsnehmer vom Konzessionsgeber eine Beteiligung an den aufgrund des Autobahnmautgesetzes erhobenen Mauteinnahmen und ggf. eine Anschubfinanzierung. Nach Ablauf des Konzessionszeitraums ist der Konzessionsnehmer verpflichtet, die Konzessionsstrecke in einem Mindestzustand, der über die reinen Erhaltungsmaßnahmen hinausgeht, an den Konzessionsgeber zurückzugeben. Das zivilrechtl. und das wirtschaftliche Eigentum des Projektgegenstands liegen beim öffentlichen Auftraggeber.

- *Aufwendungen zum Bau der Konzessionsstrecke* (abzgl. einer Anschubfinanzierung) stellen nach Ansicht der FinVerw. eine Vorleistung des Konzessionsnehmers dar. Dieser hat die Vorleistung und die Anschubfinanzierung bis zur Fertigstellung der Strecke gewinnneutral als „Anzahlung“ zu behandeln und nach Fertigstellung und Abnahme der Strecke in einen aktiven RAP einzustellen. Dieser ist dann bis zum Ende des Konzessionszeitraums gleichmäßig aufzulösen (BMF v. 4.10.2005 – IV B 2 - S 2134a - 37/05, BStBl. I 2005, 916, Rz. 13 f.). *Fabian/Farle* (DStR 2006, 169 [171]) wollen den auf die Vorleistungen entfallenden Aufwand dagegen als „unfertige Leistung“ aktivieren. Dies überzeugt uE mehr, da es sich bei dem Ausbau des Streckenabschnitts nicht um eine Ausgabe iSd. Abs. 5 Satz 1 handelt, die zu einem künftigen Aufwand führt. Vielmehr liegt eine Ausgabe des Konzessionsnehmers vor, die zu künftigen Ertrag (anteilige Mauteinnahmen) führt. Außerdem werden bei PPP-Modellen regelmäßig Arbeitsgemeinschaften (vgl. Anm. 974) als Konzessionsnehmer auftreten, die die benötigten Leistungen bei verschiedenen Mitgliedsunternehmen einkaufen. Die Zahlungen an diese Unternehmen werden spätestens mit Vollendung des Ausbaus zu Aufwand. Es liegt somit kein Vorauszahlungscharakter vor, der zur Bildung eines aktiven RAP notwendig ist (*Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 241). Es sind uE die gleichen Bilanzierungsgrundsätze wie bei Bauten auf fremdem Grund und Boden (s. Anm. 964) anzuwenden, da der Konzessionsnehmer weder als zivilrechtl. noch als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist (s. auch Anm. 962).
- *Forderungen auf Mauteinnahmen:* Durch Abschluss eines PPP-Vertrags wird ein Dauerschuldverhältnis begründet, welches als schwebendes Geschäft grds. nicht zu bilanzieren ist (BMF v. 4.10.2005 – IV B 2 - S 2134a - 37/05, BStBl. I 2005, 916, Rz. 12; ergänzt durch BMF v. 27.5.2013 – IV C 6 - S 2134 - a, BStBl. I 2013, 722, Rz. 3; *Fabian/Farle*, DStR 2004, 929). Nach *Sydow* sind die Voraussetzungen für eine Aktivierung der Forderung auf Mauteinnahmen bereits mit der Abnahme des Bauwerks im bürgerlich-rechtl. Sinne erfüllt, da der wirtschaftliche Schwerpunkt des Vertrags auf dem reinen Ausbau der Strecke liege, so dass ein Dauerschuldverhältnis abzulehnen sei (vgl. *Sydow*, NWB F. 2, 8187 [8190]). Da die Gewährung der Mautbeteiligung noch von zukünftig zu erbringenden Erhaltungs- und Erneuerungspflichten abhängt, reicht die Abnahme des Ausbaus allein uE nicht zur Aktivierung einer Forderung beim Konzessionsnehmer, also zur Gewinnrealisierung aus (so auch *Fabian/Farle*, DStR 2004, 929 [930]). Die späteren Einnahmen aus der Beteiligung an den Mautgebühren sind als laufende Erträge zu erfassen.

- ▶ *Mautzahlungen vor Fertigstellung*: Falls Mautzahlungen bereits vor Fertigstellung der Baumaßnahme an den Konzessionsnehmer anteilig abgeführt werden, sind diese gewinnneutral als „Anzahlung“ zu passivieren, soweit ihr Anteil an der Konzessionsstrecke durch eine sachgerechte Schätzung ermittelt werden kann. Von der FinVerw. wird jedoch auch nicht beanstandet, wenn die Einnahmen bis zur Höhe der laufenden Ausgaben erfolgswirksam erfasst und lediglich die darüber hinaus gezahlten Beträge als „Anzahlung“ passiviert werden (BMF v. 4.10.2005 – IV B 2 – S 2134a – 37/05, BStBl. I 2005, 916, Rz. 18).
- ▶ *Laufende Aufwendungen des Konzessionsnehmers für Betrieb und Erhaltung der Strecke* sind als laufende BA zu behandeln.
- ▶ *Über das normale Maß hinausgehende Erhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen*: Für diese einmalig oder mehrmals während der Projektlaufzeit anfallenden Aufwendungen kann aufgrund eines Erfüllungsrückstands eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden, wenn in den laufenden Zahlungen des Auftraggebers ein Anteil enthalten ist, der bis zum entsprechenden Bilanzstichtag zu erbringende und damit wirtschaftlich verursachte Erhaltungs- und Instandhaltungsaufwendungen des Auftragnehmers abgelten soll. Bei fehlender vertraglicher Abgrenzung ist die Rückstellungshöhe zu schätzen. Ohne einen solchen Erfüllungsrückstand kommt es darauf an, ob eine Vorleistung vorliegt, die den Ausweis eines passiven RAP gebietet, zB bei einer Rückzahlungsverpflichtung bezüglich nicht verbrauchter Finanzierungsmittel des Auftraggebers für bestimmte Aufwendungen (ebenso BMF v. 27.5.2013 – IV C 6 – S 2134 – a/07/10002, 2013/0467485, BStBl. I 2013, 722, Rz. 5f.).
- ▶ *Rückgabeverpflichtung*: Für die Pflicht, die Konzessionsstrecke in einem Mindestzustand zurückzugeben, hat der Konzessionsnehmer eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden (Abs. 1 Satz 1). Die Dotierung der Rückstellung basiert auf einer Schätzung der zu erwartenden Kosten. Grundsätzlich sind nur Aufwendungen für Maßnahmen, die über die vertragliche Erhaltungsverpflichtung hinausgehen, rückstellungsfähig. Der Rückstellungsbeitrag ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d anzusammeln und nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e abzuzinsen (wie hier BMF v. 4.10.2005 – IV B 2 – S 2134a – 37/05, BStBl. I 2005, 916, Rz. 15f.; *Fabian/Farle*, DStR 2004, 929 [931f.]). Rückstellungen für andere Sachverhalte – wie die vertraglich vereinbarte Aufrechterhaltung oder Herstellung eines Mindestzustands innerhalb des Projektzeitraums – sind aber nicht ausgeschlossen. Es ist zu prüfen, ob nach allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen eine Rückstellung zulässig ist. Für die bei PPP-Projekten anfallenden, über das normale Maß hinausgehenden Erhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen, die innerhalb der Projektlaufzeit anfallen können, ist die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zulässig, soweit ein Erfüllungsrückstand eingetreten ist. Nach dem BMF kommt es zu einem Erfüllungsrückstand, wenn in den Zahlungen der öffentlichen Hand ein kalkulierter Anteil für die Erfüllung der Erhaltungs- und Instandhaltungsverpflichtungen des privaten Unternehmers enthalten ist, welcher solche Maßnahmen abgilt, die bis zum Bilanzstichtag von dem Verpflichteten zu erfüllen sind. Ein passiver RAP gem. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 ist geboten, wenn kein Erfüllungsrückstand vorliegt, sondern eine Vorleistung gegeben ist. Eine Vorleistung kann zB auch in einzelnen Bestandteilen der laufenden Zahlungen des öffentlichen Auftraggebers liegen (BMF v. 27.5.2013 – IV C 6 – S 2134 – a, BStBl. I 2013, 722, Rz. 3–6).

F- und V-Modell sowie Vertragsmodelle im Hochbau: Die Erläuterungen zum PPP- bzw. sog. A-Modell gelten – vorbehaltlich der konkreten Vertragsvereinbarungen – grds. sinngemäß auch für die weiteren PPP-Modelle (wie hier *Horn/Peters*, BB 2005, 2421; nun auch BMF v. 27.5.2013 – IV C 6 - S 2134 - a/07/10002, 2013/0467485, BStBl. I 2013, 722). Das F-Modell (Betreibermodell) basiert auf dem Fernstraßenbauprivatfinanzierungsgesetz. Es unterscheidet sich vom A-Modell nur dadurch, dass es um ein Ingenieurbauwerk (Brücke, Tunnel, Gebirgspass) geht und der private Auftragnehmer vom öffentlichen Auftraggeber für die Erbringung der Leistung das Recht erhält, selbst eine Maut zu erheben. Beim V-Modell (Verfügbarkeitsmodell) erfolgt für die Errichtung/Sanierung sowie den Betrieb einer Verkehrsinfrastruktur keine Nutzerfinanzierung. Der öffentliche Auftraggeber zahlt ein monatliches Leistungsentgelt, das an die Verfügbarkeit einer Straße und/oder die Qualität der Leistung geknüpft ist. Das zivilrechtl. und wirtschaftliche Eigentum des Grundstücks und der Gebäude liegt beim öffentlichen Auftraggeber. Daneben gibt es noch verschiedene Modelle im öffentlichen Hochbau, bei denen je nach vertraglicher Ausgestaltung das zivilrechtl. und/oder wirtschaftliche Eigentum über die zu errichtende bzw. zu sanierende Immobilie beim Auftragnehmer oder beim Auftraggeber liegen können. Liegt das Eigentum beim öffentlichen Auftraggeber, kann dieser dem privaten Auftragnehmer ein umfassendes Nutzungs- und Besitzrecht an Grundstück und Gebäude (zB durch ein Nießbrauchsrecht, vgl. dazu Anm. 1060 ff., oder eine schuldrechtl. Vereinbarung in Form eines Gestattungsvertrags ohne dinglichen Rechtscharakter) einräumen.

974 ff) Gewinnrealisierung bei Arbeitsgemeinschaften (Arge)

Häufig schließen sich im Baugewerbe mehrere Unternehmen zur Realisation eines Großprojekts zu einer Arbeitsgemeinschaft (Arge) zusammen. Grundsätzlich tritt eine Arge in Form einer GbR auf. Liegt jedoch ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb vor, so ist die Arge zwingend als oHG zu qualifizieren (vgl. OLG Dresden v. 20.11.2001 – 2 U 1928/01, DB 2003, 713). Dabei ist zwischen folgenden Ausgestaltungen zu unterscheiden:

Die sog. Außen-Arge schließt den Bauvertrag direkt mit dem Auftraggeber ab. Falls die Mitglieder gegenüber der Arge Leistungen erbringen, sind die erzielten Erlöse der Mitglieder als Umsatzerlöse und ihre jeweiligen Aufwendungen unter dem entsprechenden Aufwandsposten beim jeweiligen Mitgliedsunternehmen zu berücksichtigen. Besteht der Vertrag nur zwischen dem Auftraggeber und einem Mitgliedsunternehmen der Arge, das die verschiedenen Aufträge auf die restlichen Unternehmen verteilt, so handelt es sich um eine sog. Innen-Arge. Schließen die einzelnen Mitglieder direkt mit dem Auftraggeber Verträge über die Erledigung von Teilen des Auftrags, bestehen bezüglich der Gewinnrealisierung grds. keine Unterschiede zu Einzelbauunternehmen.

Sowohl Innen-Arge als auch Außen-Arge sind in kleine und große Argen zu unterteilen. Beschränkt sich die Aufgabe der Arge auf die Erfüllung eines einzigen Bauvorhabens (sog. kleine Arge), so findet gem. § 180 Abs. 4 AO keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte statt. Die FinVerw. leitet aus dieser Vorschrift ab, dass die Leistungen der jeweiligen Mitglieder an die Arge stl. wie Fremdleistungen zu behandeln sind, mit der Konsequenz, dass Gewinne mit der Leistungserbringung realisiert werden (BMF v. 27.1.1998 – IV B 2 - S 2241 - 5/98, BStBl. I 1998, 251; ebenso *Winnefeld* in *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl.

2015, Rz. L 194; wohl auch Korn, KÖSDI 1984, 5728 [5737]). Gegenüber der großen Arge, die sich zur Erfüllung mehrerer Bauaufträge zusammenschließt, ist die kleine Arge durch den früheren Besteuerungszeitpunkt benachteiligt.

gg) Gewinnrealisierung bei entgeltlichem Eintritt in den Bauvertrag

975

Tritt ein Bauunternehmer entgeltlich in den schwebenden Bauvertrag eines anderen Bauunternehmens ein, kommt eine Realisierung aus dem Geschäft als immaterielles WG „Bauvertrag“ nur in Betracht, wenn das Entgelt nicht nur der Erstattung des Aufwands für bereits teilweise erstellte Bauwerke dient (wohl auch BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324). Der Bauvertrag ist gem. § 5 Abs. 2 beim übernehmenden Bauunternehmer in Höhe der entgoltenen Gewinnaussichten zu aktivieren.

Der abgebende Bauunternehmer hat eventuell aktivierte unfertige Leistungen auszubuchen. Die Differenz zwischen vereinbartem Entgelt und dem Buchwert der halbfertigen Leistung und eventuell noch anfallenden Kosten führt zu einem entsprechenden Ertrag des abgebenden Bauunternehmers.

hh) Gewinnrealisierung bei Subunternehmern

976

Wird ein Bauauftrag an einen Generalunternehmer vergeben und erteilt dieser verschiedene Teilaufträge in eigenem Namen an weitere Unternehmer, so spricht man von Subunternehmerverträgen. Diese begründen keine Mitunternehmerschaft (wie hier FG Düss. v. 23.9.1971 – I 3/65 G, EFG 1972, 136, rkr.). Die vom Subunternehmer erbrachten Leistungen bilanziert der Generalunternehmer unter „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“. Die erbrachten Bauleistungen können beim General- und beim Subunternehmer unter „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ oder „Unfertige Leistungen“ erfasst werden. Für die jeweilige Bilanzierung ist auf die Vertragsgestaltung zwischen Sub- und Generalunternehmer abzustellen.

c) Passivierung beim Bauunternehmer

977

Erhaltene Anzahlungen des Auftraggebers sind Vorleistungen, die der Bauunternehmer mit dem Nennwert als Verbindlichkeit auszuweisen hat. Aktiviert der Bauunternehmer seine Entgeltforderung, so ist die erhaltene Anzahlung nicht zu passivieren, sondern mit dem Forderungsbetrag zu saldieren (BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904; Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 316; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 766 [3/2020]). Für erhaltene Anzahlungen, die aktivierten unfertigen Bauleistungen zurechenbar sind, besteht nach § 268 Abs. 5 Satz 2 HGB für KapGes. ein Ausweiswahlrecht, von einer Passivierung abzusehen und diese stattdessen offen von den im Vorratsvermögen aktivierten unfertigen Bauleistungen abzusetzen. Das offene Absetzen erscheint aus Sicht der Bilanzanalyse vorzugswürdig, wenn gleichzeitig transparent zwischen Vorauszahlungen und Abschlagszahlungen unterschieden wird (wie hier Küting/Bauer/Hess/Reuter, DStR 2008, Beihefter zu Heft 47, 81 [87 f.]).

Erst nach der Gewinnrealisierung des Auftrags kommt für Gewährleistungsansprüche der Auftraggeber die Bildung einer Individual- und/oder Pauschalrückstellung in Betracht (BFH v. 17.1.1963 – IV 165/59 S, BStBl. III 1963, 237; BFH v. 7.10.1982 – R 39/80, BStBl. II 1983, 104; BFH v. 13.11.1991 – I R 126/90, BStBl. II

1992, 519; BFH v. 6.5.2003 – VIII B 163/02, BFH/NV 2003, 1313; Anm. 684 „Garantieleistungen“). Individualrückstellungen sind für die bis zum Bilanzstichtag bekannt gewordenen einzelnen Garantiefälle zu bilden. Pauschalrückstellungen sind zu bilden, soweit aus den Erkenntnissen der Vergangenheit unternehmens- oder – begrenzt – auch branchenspezifisch mit einer wahrscheinlichen künftigen Inanspruchnahme des Bauunternehmers gerechnet werden muss (BFH v. 30.6.1983 – IV 165/59 S, BStBl. II 1984, 263). Dabei sind die zivilrechtl. Vereinbarungen zu beachten. Für den Bilanzierenden bestehen idR deutliche Ermessensspielräume. Daher kommt es darauf an, die Rückstellungsberechnung wirtschaftlich vernünftig begründen zu können und dies zu dokumentieren (vgl. auch *Wiechers*, BBK 2012, 1045 [1050]). Schadensstatistiken, nicht aber zwischen den Vertragsparteien im Voraus vereinbarte pauschale Sicherheitseinbehalte für ein bestimmtes Projekt, entfalten hier eine gewisse Aussagekraft. Je nach Sparte (Hochbau, Tiefbau, Straßenbau etc.), dem darin enthaltenen spezifischen Risiko, den individuellen technischen und betriebswirtschaftlichen Verhältnissen (zB Qualitätsmanagement, Produktionsverfahren und Materialeinsatz) und den konkreten vertraglichen Vereinbarungen (zB Gewährleistungszeitraum) kann die Höhe der Rückstellung variieren. Es können betriebsindividuelle oder branchenübliche, für die Fin-Verw. nachweisbare Erfahrungswerte herangezogen werden. Steuerbilanziell dürfen nur die Einzelkosten und die notwendigen Gemeinkosten angesetzt werden. Ferner dürfen nur am Abschlussstichtag abgenommene und abgerechnete Bauleistungen (ggf. auch Teilleistungen; vgl. Anm. 971) in die Berechnung einbezogen werden. Besteht eine werthaltige Rückgriffsmöglichkeit gegenüber Dritten (zB bei Subunternehmer- oder Arge-Leistungen), mindern diese Gewährleistungsansprüche die Rückstellungshöhe (OFD Koblenz v. 2.8.2004, S 2137 A, juris; Anm. 684 „Garantieleistungen“).

Für die Abrechnungsverpflichtungen gem. § 14 VOB/B sind ebenfalls Rückstellungen zu bilden, wenn die Bauleistung bereits abgenommen wurde und die Kosten erst nach dem Bilanzstichtag entstehen. Hier liegt kein schwebendes Geschäft vor, da der Anspruch des Bauunternehmers auf den Werklohn bereits entstanden ist. Die Höhe der Rückstellung muss den tatsächlich zu erwartenden Kosten (Vollkosten) entsprechen (vgl. BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788; BFH v. 18.1.1995 – I R 44/95, BStBl. II 1995, 742). Im Übrigen sind die Aufwendungen für noch ausstehende Bauleistungen nach dem Realisations- und Vorsichtsprinzip nicht zu passivieren.

Soweit die Rückstellungen nicht in Anspruch genommen wurden, sind sie gewinnerhöhend aufzulösen (BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375; BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759).

Der Bauunternehmer darf nach der Rspr. des BFH in vielen Fällen keine Rückstellung für die Aufwendungen bilden, die mit der Auflösung von auf einem Gelände des Auftraggebers errichteten Baustellenlagern verbunden sind. Eine Verbindlichkeitsrückstellung iSd. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB scheidet aus, wenn ein so hohes Maß an eigenbetrieblichem Interesse an der Räumung des Materiallagers vorliege, dass dieses eine bestehende rechtl. Außenverpflichtung vollständig überlagere. Dies sei der Fall, wenn bereits das Einrichten des Materiallagers auf dem fremden Grundstück, insbes. für künftige Verwendungen, im Interesse des Auftragnehmers lag und die Räumung einen untrennbaren Zusammenhang mit dem Transport in ein Zentrallager oder zu einer anderen Baustelle des Auftraggebers aufweist (vgl. BFH v. 22.1.2020 – XI R 2/19, BB 2020, 1520 mwN zum Diskussionsstand; BFH v.

8.11.2000 – I R 6/96, DStR 2001, 290; BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, DStR 2013, 2745; BFH v. 9.11.2016 – IR 43/15, DStR 2017, 588). Damit kommt eine Verbindlichkeitsrückstellung für die Räumung von Baustellenlagern wohl nur in Ausnahmefällen in Betracht.

Unseres Erachtens birgt die Abwägung zwischen dem Eigeninteresse des Bauunternehmers und den bestehenden Vertragspflichten große Abgrenzungsschwierigkeiten (so auch *Glanemann*, EStB 7/2020, 244; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 793 [3/2020]). Bei strikter Anwendung der BFH-Rspr. müsste ein Überlagern des eigenbetrieblichen Interesses bei Erfüllung bloßer Vertragspflichten immer bejaht werden, sei es zur Vermeidung einer Inanspruchnahme aus Vertrag oder von Ersatzansprüchen. Auf das Kriterium des eigenbetrieblichen Interesses sollte daher uE nicht zurückgegriffen werden. Vielmehr sollte allein maßgeblich sein, ob vertraglich eine echte Drittverpflichtung vereinbart ist, die die jeweilige Leistungserbringung (Räumung des Baustellenlagers) umfasst.

3. Bilanzierung beim Auftraggeber

a) Aktivierung von Bauleistungen beim Auftraggeber

aa) Aktivierung von fertigen Bauten oder Teilleistungen

978

Nach erfolgter Abnahme sind fertige Bauten beim Auftraggeber im AV innerhalb der Sachanlagen (§ 266 Abs. 2 A.II HGB) unter dem entsprechenden Posten zu aktivieren. Lediglich bei vorhandener Weiterveräußerungsabsicht kann eine Aktivierung im UV als „sonstiger Vermögensgegenstand“ (§ 266 Abs. 2 B.II.4. HGB) in Betracht kommen.

Die Bewertung erfolgt grds. zu AK, wobei auch ANK (zB Aufwendungen für die Baubetreuung an Dritte bei unmittelbarem Zusammenhang mit der Errichtung der baulichen Anlage) sowie nachträgliche AK und Anschaffungspreisminderungen zu berücksichtigen sind (§ 255 Abs. 1 HGB). Zu den AK gehören uU auch die Kosten für den Abbruch eines vorher auf dem Grundstück befindlichen Gebäudes sowie dessen ggf. vorhandener Restbuchwert (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; BFH v. 6.12.1984 – IX R 5/79, BStBl. II 1985, 208; BFH v. 31.8.1993 – IX R 79/89, BFH/NV 1994, 232; H 6.4 „Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Grundstück“ EStH). Nicht aktivierungsfähig sind grds. Eigenkapitalvermittlungsprovisionen für die Einwerbung von Kommanditeinlagen sowie Vermittlungsprovisionen für Darlehen bei einer Windkraftanlagen betreibenden GmbH & Co. KG, da diese der Finanzierung der Geschäftstätigkeit der KG dienen und keine auf § 42 AO gestützte Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (s. Anm. 250 ff.) und damit keine Qualifizierung als (verdeckte) AHK der Windkraftanlagen rechtfertigen (aA BFH v. 14.4.2011 – IV R 15/09, BStBl. II 2011, 706). Bei Eigenherstellung eines Bauunternehmers erfolgt die Bewertung nach den HK des § 255 Abs. 2 HGB. Eine Aktivierung darf auch vorgenommen werden, sofern noch unwesentliche Nebenleistungen (zB Abrechnungsverpflichtung nach § 14 VOB/B) ausstehen (BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788).

Die oben dargestellten Grundsätze gelten ebenfalls für bereits fertig gestellte, abgenommene Teilleistungen (vgl. Anm. 971).

979 **bb) Aktivierung unfertiger Bauten**

Das noch nicht fertig gestellte Bauwerk kann bei Herstellung auf Grund und Boden des Bauunternehmers nicht in der Bilanz des Auftraggebers aktiviert werden, da sich das Bauwerk noch in der Verfügungsmacht des Bauunternehmers befindet und dieser somit als wirtschaftlicher Eigentümer den teilfertigen Bau zu aktivieren hat (vgl. Anm. 964, Beispiel 2).

Handelt es sich um einen unfertigen Bau auf dem Grund und Boden des Bauherrn, hat dieser als wirtschaftlicher Eigentümer des zu erstellenden Bauwerks (vgl. Anm. 962) eine Aktivierung vorzunehmen. Der Ansatz hat im Sachanlagevermögen unter dem Posten „Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ zu erfolgen (§ 266 Abs. 2 A.II.4. HGB). Sofern eine Abgrenzung von den Anzahlungen (Anm. 980) möglich ist, bietet es sich an, die „Anlagen im Bau“ gesondert auszuweisen (ADS, 6. Aufl. 1996, § 266 HGB Rz. 64 ff.).

Ein immaterielles WG „Bauvertrag“ kann der Auftraggeber selbst dann nicht aktivieren, wenn der Wert des Anspruchs auf Lieferung des Bauwerks am Bilanzstichtag aufgrund zwischenzeitlich eingetretener Kostensteigerung gestiegen ist (vgl. BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324).

980 **cc) Behandlung von geleisteten Anzahlungen**

Geleistete Anzahlungen auf zu erstellende Bauten sind bis zur Abwicklung des schwebenden Geschäfts im AV unter dem Posten „Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ (§ 266 Abs. 2 A.II.4. HGB) zu aktivieren. Ein darin enthaltener abziehbarer Vorsteuerbetrag ist über einen aktiven RAP gem. Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 zu berücksichtigen. Dagegen ist die nicht abziehbare Vorsteuer auf geleistete Anzahlungen dem Nettobetrag der Anzahlung unter „Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ hinzuzuaddieren (ebenso Köhler, StBp. 2008, 43 [45]).

Leistet der Auftraggeber bei Bauten auf seinem eigenen Grund und Boden Anzahlungen, hat die Bilanzierung aufgrund der Eigentümerstellung des Bauherrn unter dem (gesonderten) Posten „Anlagen im Bau“ (vgl. Anm. 979) zu erfolgen. Der Ansatz erfolgt gem. § 9b Abs. 1 mit dem Nettobetrag der Anzahlung, soweit die Vorsteuer abziehbar ist, anderenfalls mit dem Bruttobetrag.

981 **dd) Berücksichtigung von Abschreibungen**

Der Beginn der planmäßigen Abschreibungen (§ 7) auf Bauten des Sachanlagevermögens ist der Zeitpunkt der Abnahme, da das schwebende Geschäft dann abgewickelt ist und der fertige Bau beim Auftraggeber im Sachanlagevermögen aktiviert wird (vgl. Anm. 978).

Auf unfertige Bauten darf dagegen keine reguläre Abschreibung vorgenommen werden, da noch keine (Ab-)Nutzung vorliegt. Denkbar ist jedoch eine außerplanmäßige Abschreibung, insbes. wenn die vereinbarte Bauleistung, zB aufgrund der Insolvenz des Bauunternehmers, nur zT oder gar nicht erbracht wurde (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830). Eine Teilwertabschreibung darf auch vorgenommen werden, soweit der Wert der Bauleistung dauerhaft unter den Betrag der Teil-HK gesunken ist (wie hier Köhler, StBp. 2008, 43 [48 f.]).

b) Passivierung beim Auftraggeber**aa) Passivierung von fertigen Bauleistungen oder Teilleistungen**

982

Nach Abnahme des Werks hat der Auftraggeber eine Verbindlichkeit zu passivieren, falls der Endpreis bekannt ist.

Ist die Höhe der Rechnung nicht zuverlässig bestimmbar und die Abnahme bereits erfolgt, so ist eine Rückstellung zu passivieren. Eine Rückstellung iSd. Abs. 4a Satz 1 liegt nicht vor, da eine Rückstellung für den Erwerb einer schon aktivierten Bauleistung nicht in den Anwendungsbereich dieser Vorschrift fällt (OFD München v. 19.7.2000 – S 2000 - 42 St 41/42, DStR 2000, 1348). Die Höhe dieser Rückstellung entspricht grds. dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung bestimmten, den AHK entsprechenden Betrag. Gleiches gilt sinngemäß für die Passivierung von Teilleistungen (vgl. Anm. 971).

bb) Passivierung von unfertigen Bauten

983

Erfolgt die Herstellung des Bauwerks auf dem Grund und Boden des Auftragnehmers, kann der Auftraggeber bis zur Abnahme keine Passivierung vornehmen.

Bei unfertigen Bauten auf dem Grundstück des Auftraggebers sind für noch ausstehende Rechnungen, soweit keine Anzahlungen geleistet wurden, Rückstellungen zu bilden.

Einstweilen frei.

984–999

III. Aktivierung und Passivierung bei Dienstleistungen**1. Dienstleistungsverhältnisse als schwebende Geschäfte**

1000

Dienstleistungsverträge unterliegen den Regelungen für schwebende Geschäfte (zur Ausgestaltung von Dienstleistungsverhältnissen als Dauerschuldverhältnisse vgl. zB BFH v. 3.7.1980 – IV R 138/76, BStBl. II 1980, 648); es gilt die Vermutung, dass sich Leistung und Gegenleistung in jeder Phase des Geschäfts einander ausgeglichen gegenüber stehen (zB BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506; BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758, Arbeitsverhältnisse; s. Anm. 288 ff. der Kommentierung mit Stand 1/2012, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsrecht.de/hhr_archiv.htm). Steuerrechtlich darf daher grds. der Anspruch auf Erbringung der Dienstleistung nicht aktiviert bzw. die Verpflichtung zur Zahlung des Entgelts nicht passiviert werden (vgl. auch BFH v. 9.1.2013 – I R 33/11, BFH/NV 2013, 1009). Fehlt es aber zum Bilanzstichtag als dem für die Beurteilung maßgebenden Zeitpunkt (sog. Periodenbetrachtung; zur Berücksichtigung besserer Kenntnis bis zur Bilanz aufstellung s. BFH v. 10.3.1993 – I R 70/91, BStBl. II 1993, 446; BFH v. 4.4.1973 – I R 130/71, BStBl. II 1973, 485) an der Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung, greifen Aktivierungs- und Passivierungsverbot nicht ein (s. Anm. 1002–1007).

Begriff der Dienstleistung: „Dienstleistungen“ bezeichnen hier Leistungen, die in Form von Tätigkeiten (nicht Geld, Sachwerten oder Nutzungen) gegenüber Dritten erbracht werden. Geschuldet wird entweder allein die Tätigkeit (Dienstvertrag, s. §§ 611 ff. BGB) oder aber auch ihr Arbeitserfolg (Werkvertrag, s. §§ 631 ff. BGB), soweit dieser unkörperlicher Art ist (zB Erstellung von Plänen oder Gutachten; zu

körperlichen Arbeitserfolgen s. zB Anm. 960 ff. „Bauleistungen“). Die Leistungen müssen von Selbständigen iSd. § 18 oder Gewerbetreibenden iSd. § 15 erbracht werden (zur Abgrenzung von Nichtselbständigen bei Dienstverhältnissen s. § 18 Anm. 19; auch Anm. 900 ff. zur Frage der Aktivierung und Passivierung von Arbeitsverhältnissen).

Zivilrechtliche Grundlagen: Neben Dienst- und Werkvertrag können auch ein Geschäftsbesorgungsvertrag oder ein gemischter Vertrag Rechtsgrundlage der Dienstleistung sein, zB Architektenvertrag, Arztvertrag, Vertrag mit Baubetreuungsunternehmen oder Bauträgern (soweit auf Geschäftsbesorgungen beschränkt), Vertrag mit Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater; Vertrag mit Werbeagentur (zu weiteren Einzelheiten s. *Weidenkaff* in *Palandt*, 80. Aufl. 2021, Einf. vor § 611 BGB; *Sprau* in *Palandt*, 80. Aufl. 2021, Einf. vor § 631 BGB).

1001 Einstweilen frei.

2. Bilanzierung beim Dienstleistungsverpflichteten

1002 a) Aktivierung unfertiger Dienstleistungen beim Dienstleistungsverpflichteten

Hat der Dienstleistungsverpflichtete seine Leistung noch nicht voll erbracht und liegt auch keine selbständig abrechenbare Teilleistung (s. Anm. 1004) vor, kommt grds. nur eine Aktivierung von Aufwendungen, nicht aber des Entgeltanspruchs in Betracht (auch BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432, wonach der Provisionsanspruch des HV nicht zu aktivieren ist, wenn der Geschäftsherr das vermittelte Geschäft erst nach dem Bilanzstichtag ausgeführt hat; zur Frage der fehlenden Gewinnrealisierung ebenso BFH v. 26.4.2018 – III R 5/16, BStBl. II 2018, 536; BFH v. 29.8.2018 – XI R 32/16, BFH/NV 2019, 259; aA *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 740 „Unfertige Leistungen“ [3/2021]). Danach sind Aufwendungen für „unfertige Leistungen“ als HK (des Entgeltanspruchs) zu aktivieren, wenn sie von einigem Gewicht sind und sich einem bestimmten Auftrag zuordnen lassen (BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291; BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239, aE; dem Wortlaut nach weitergehend BMF v. 16.3.1979, DB 1979, 625; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Unfertige Leistungen“; *Schubert/Berberich* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 64 f.; und sich durch die laufenden Aufwendungen ein WG herausgebildet hat s. BFH v. 26.4.2018 – III R 5/16, BStBl. II 2018, 536; BFH v. 29.8.2018 – XI R 32/16, BFH/NV 2019, 259; *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 344 [8/2020]; aA *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Unfertige Leistungen“ mwN; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 740 „Unfertige Leistungen“ [3/2021]). Zur Frage der Aktivierung der zur Entstehung des Entgeltanspruchs gemachten Aufwendungen s. *Döllerer*, BB 1974, 1545.

b) Aktivierung des Anspruchs des Dienstleistungsverpflichteten auf die Gegenleistungen, insbesondere Honoraransprüche (Gewinnrealisierung)

1003 aa) Zeitpunkt der Gewinnrealisierung im Regelfall

Eine Aktivierung des Entgeltanspruchs für Dienstleistungen und damit Gewinnrealisierung ist geboten, wenn der Dienstleistungsverpflichtete die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung – abgesehen von unwesentlichen Nebenleistungen –

vollumfänglich erbracht, dh. seine Verpflichtung „wirtschaftlich erfüllt“ hat (BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291; BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25; BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557; auch BFH v. 8.12.1982 – I R 142/81, BStBl. II 1983, 369; zu zeitraumbezogenen Leistungsverpflichtungen s. auch BFH v. 7.12.2017 – IV R 23/14, BFH/NV 2018, 687 sowie Anm. 1005). Bei Werkverträgen iSd. § 631 BGB bedarf es zusätzlich der Abnahme des Werks durch den Besteller (BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26, mwN; auch OFD Münster v. 27.8.1998, EStG-Kartei NW § 5 F. 1 Nr. 3000). Die Aktivierung ist grds. unabhängig von Rechnungserteilung, Abrechnungsperiode oder Fälligkeit des Anspruchs (vgl. BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21; BFH v. 3.8.2005 – I R 94/03, BStBl. II 2006, 20; auch BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291; FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980, rkr.; s. aber BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594, zu Wechseldiskont; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 618, mwN). Ist die Höhe der Forderung ungewiss, muss der Stpfl. schätzen (BFH v. 24.3.1960 – IV 93/58 U, BStBl. III 1960, 268). Im Fall von Unsicherheiten aufgrund von Abnahme unter Vorbehalt (§ 640 Abs. 2 BGB) oder drohendem Ausfall sind Wertberichtigungen vorzunehmen. Schadensersatz- oder Gewährleistungsansprüche sind gesondert als Verbindlichkeit oder Rückstellung auszuweisen (BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291). Zur Frage der Behandlung eines *Earn-Out* bei Unternehmenskaufverträgen s. *Blöchle/Dumser*, Ubg 2012, 108; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 940a (3/2021).

bb) Gewinnrealisierung bei selbständig abrechenbaren Teilleistungen

1004

Ist eine vor Leistungsvollendung erbrachte Teilleistung selbständig abrechenbar und gesondert vergütungsfähig, sind die insoweit gemachten Aufwendungen als gesicherter Anspruch auf einen Teil des Entgelts zu aktivieren, wenn ein vertraglicher Anspruch auf Vergütung der erhaltenen Teilleistungen besteht (BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291; BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557); es darf sich nicht nur um einen Anspruch auf Zahlung eines Abschlags oder Vorschusses handeln (BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239; BFH v. 8.12.1982 – I R 142/81, BStBl. II 1983, 369; s. auch BFH v. 2.9.1954 – IV 159/53 U, BStBl. III 1954, 314: freie Berufe; BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291: Gartenarchitekt; BFH v. 24.3.1960 – IV 93/58 U, BStBl. III 1960, 268: Kassenarzt; BFH v. 6.2.1964 – IV 205/60, DB 1964, 1093: Steuerberater; BFH v. 13.3.1964 – III 208/61 U, BStBl. III 1964, 297: Ingenieure; BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239: Architekt; FG Berlin v. 29.4.1991 – VIII 332/89, EFG 1992, 62, rkr.: Teilleistungen beim Werkvertrag). Gegen Aktivierung nicht abgerechneter Leistungen bei Werbeagentur mit *Full-Service*-Betreuung eines Werbungstreibenden *Dornberg/Wendler*, DB 1979, 1862; vgl. auch *Günther*, DB 1971, 877; *Wehner*, BB 1984, 1133.

Gebührenordnung oder Honorarvereinbarung: Der Entgeltanspruch für eine selbständig abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistung kann entstehen aufgrund besonderer Vereinbarung oder aufgrund Gebührenordnung (zB BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291; BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239; auch BFH v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 66). Eine selbständig abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistung wird idR vorliegen, wenn für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart worden ist und es sich nicht lediglich um einen Anspruch auf Zahlung eines

Abschlags oder eines Vorschusses handelt (BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239). Die Gebühr nach Gebührenordnung ist idR erst entstanden mit Vollendung der vertragsgemäßen Dienste (vgl. *Pünder*, BB 1961, 524; daher keine Teilaktivierung von künftigen Honorarforderungen aus noch laufenden Verhältnissen). Etwas anderes gilt aber, wenn die Gebührenordnung eine gesonderte Gebührenabrechnung vorsieht; dann gilt jede Teilleistung als eigenständiger Vertragsgegenstand (FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980, rkr.).

Pauschalhonorar: Siehe Anm. 1005 aE.

Pensionsanwartschaft als Entgelt für Dienstleistungen: Zur Frage der Aktivierung beim Berechtigten s. BFH v. 14.12.1988 – I R 44/83, BStBl. II 1989, 323; auch BFH v. 23.3.2011 – X R 42/08, BStBl. II 2012, 188; keine Aktivierung von aufschiebend bedingten Anwartschaften auf Hinterbliebenenversorgung.

1005 cc) Gewinnrealisierung bei zeitraumbezogenen Leistungen (Dauerschuldverhältnissen)

Sind Dienstleistungen zeitraumbezogen, so gelten Besonderheiten (vgl. BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904). Es werden zwei Fallgruppen unterschieden (s. BFH v. 7.12.2017 – IV R 23/14, BFH/NV 2018, 687 mwN; FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980, rkr.):

Dauerverpflichtung: Besteht über einen längeren Zeitraum eine qualitativ gleichbleibende Dauerverpflichtung (zB bei Miet- oder Pachtverhältnissen oder Arbeitsverträgen [Dauerschuldverhältnisse]; vgl. BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904), konkretisiert sich die zeitraumbezogene Leistung in jedem Augenblick des Vertragszeitraums, und zwar unabhängig von gesetzlich oder vertraglich bestimmten Abrechnungszeiträumen für die Gegenleistung. Es kommt zu einer zeitproportionalen Gewinnrealisierung (vgl. zB BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505, mwN; BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21; FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980, rkr.; BFH v. 7.12.2017 – IV R 23/14, BFH/NV 2018, 687).

Mehrere Einzelleistungen: Etwas anderes gilt, wenn lediglich ein zeitlicher Rahmen für mehrere ihrem Charakter nach selbständige Einzelleistungen vorgegeben wird. Die Dauerhaftigkeit der Leistung bildet hier nur den zeitlichen Rahmen für einzelne Leistungen (zB auch bei Sukzessivlieferungen und Wiederkehrschuldverhältnissen), haftet aber nicht der Leistung selbst an; die (anteilige) Realisierung tritt bei Erfüllung jeder einzelnen vereinbarten Teilleistung ein (vgl. BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BFH/NV 1999, 260) und ist entsprechend (anteilig) zu bilanzieren (vgl. auch BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BFH/NV 2000, 369; Leistungsspektrum eines VU; FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980, rkr., unter Hinweis auf BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312; BFH v. 7.12.2017 – IV R 23/14, BFH/NV 2018, 687). Dies gilt auch für vereinbarte Pauschalhonorare, wenn der Anspruch, auf den geleistet wird, rechtl. entstanden ist (BFH v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 669; zu vereinbarten Pauschalhonoraren bei Dauerschuldverhältnissen auch BFH v. 3.7.1980 – IV R 138/76, BStBl. II 1980, 648) und wenn diese nicht im Zeitpunkt des Zuflusses als Anzahlung (hierzu s. BFH v. 4.8.1976 – I R 145/74, BStBl. II 1976, 675) zu qualifizieren sind (FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980, rkr.). Zur Frage der Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung s. *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Langfristige Fertigung“, mwN.

c) Passivierung beim Dienstleistungsverpflichteten

1006

Passivierung erhaltener Anzahlungen: Erhaltene Anzahlungen auf noch zu erbringende Dienstleistungen sind beim Dienstleistungsverpflichteten als Verbindlichkeiten grds. zum Nennbetrag nebst USt (brutto) zu passivieren (zB BFH v. 3.7.1980 – IV R 138/76, BStBl. II 1980, 648; BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244; BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 765, mwN [3/2021]; *Küting/Bauer/Hess/Reuter*, DStR 2008, Beihefter zu Heft 47, 81 [82]). Mit Erbringung der selbständig abrechenbaren (Teil-)Leistung ist die erhaltene Anzahlung mit der (anteilig) zu aktivierenden Forderung zu verrechnen (*Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 550 „Anzahlungen“, unter Hinweis auf BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904; s. auch Anm. 671 „Erhaltene Anzahlungen“).

Hat der Stpfl. eine abrechenbare Teilleistung erbracht, aber bereits das gesamte Entgelt erhalten, ist der Gewinn insoweit verwirklicht, als das Entgelt auf die Teilleistung entfällt; der Rest ist erhaltene Anzahlung (BFH v. 2.9.1954 – IV 159/53 U, BStBl. III 1954, 314; BFH v. 27.6.1996 – IV B 69/95, juris).

Bildung von Rückstellungen: Hat der Dienstleistungsverpflichtete die zum Bilanzstichtag fällige Dienstleistung nicht erbracht, gleichwohl aber das fällige Entgelt erhalten, besteht ein sog. Erfüllungsrückstand. Dieser ist entsprechend den allgemeinen Grundsätzen (s. Anm. 295, mit Stand 1/2012, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsrecht.de/hhr_archiv.htm) zu passivieren. Die Bewertung erfolgt stl. zu Einzelkosten und angemessenen Teilen der Gemeinkosten (*Kulosa in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 447; *Schubert in Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 160; im Einzelnen s. § 6 Anm. 1172 ff.). Muss der Dienstleistungsverpflichtete das Entgelt zurückzahlen, wenn er die Dienstleistung endgültig nicht erbringt, so ist die erhaltene Zahlung wie ein Vorschuss zu passivieren.

Beispiele für die Aktivierung und Passivierung aufgrund von Dienstleistungsverhältnissen s. Anm. 1485 ff. (Vertreterverhältnisse). Zu Arbeitsverhältnissen s. Anm. 900 ff.

3. Aktivierung und Passivierung beim Auftraggeber

1007

Passivierung der Entgeltverbindlichkeit erfolgt während des Dienstverhältnisses bei Erfüllungsrückstand des Auftraggebers, insbes. also, wenn der Anspruch des Dienstleistungsverpflichteten (ganz oder teilweise) entstanden, aber noch nicht erfüllt ist (s. Anm. 1003 ff.).

Aktivierung des gezahlten oder passivierten Entgelts erfolgt, soweit es Gegenleistung für die Anschaffung oder Herstellung eines WG von einem Dritten ist. Zur Aktivierung von geleisteten Anzahlungen s. Anm. 572 ff.

Einstweilen frei.

1008–1031

IV. Aktivierung und Passivierung bei dinglichen Rechten, insbesondere Erbbaurecht und Nießbrauch

Schrifttum: Monografien: *Wehlmann*, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nutzungsrechts Erbbaurecht, Aachen 1995; *Schneider*, Bilanzierung von Erbbaurechten, Hamburg 1997; *von Oefele/Winkler*, Handbuch des Erbbaurechts, München, 5. Aufl. 2012;

Götz/Hülsmann, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, Berlin, 9. Aufl. 2013; Spiegelberger/Schallmoser, Immobilien im Zivil- und Steuerrecht, Köln 2018.

Aufsätze: Armbrust, Rückstellungen für Erneuerungs-, Entfernungs- und Heimfallverpflichtungen (II), DB 1979, 2096; Martin, Das Erbbaurecht in der Bilanz, DB 1982, 1077; Lohmeyer, Die einkommen- und gewerbesteuerliche Behandlung der Erbbauzinsen, DStZ 1983, 144; Döllerer, Zur Bilanzierung dinglicher Rechtsverhältnisse, BB 1984, 2034; D. Meyer, Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, München 1984; Winkeljohann, Der Nießbrauch an Grundstücken im betrieblichen Bereich, DStR 1985, 227; Paus, Bilanzierungsfragen bei betrieblichen Erbbaurechten, FR 1987, 163; Mathiak, Zur Bilanzierung dinglicher Rechtsverhältnisse, in Döllerer/Knobbe-Keuk/Klein/Moxter (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 397; Wollny, Zur Behandlung der Grunderwerbsteuer als Teil der Anschaffungskosten beim Erwerb eines bebauten Grundstücks, BB 1988, 1572; L. Schmidt, Entgeltliche Veräußerung eines bebauten Betriebsgrundstücks unter Nießbrauchsvorbehalt, DStR 1990, 611; Wüllenkemper, Steuerliche Folgen der unentgeltlichen Bestellung eines Nießbrauchs an einem zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstück, FR 1991, 101; Stracke, Zur Behandlung der durch den Erbbauberechtigten getragenen und gezahlten Erschließungskosten beim Grundstückseigentümer, FR 1992, 461; Kaufmann, Die Bilanzierung schwebender Geschäfte am Beispiel von Erbbaurechten, DB 1993, 290; Stapperfend, Die Bilanzierung entgeltlicher Nutzungsrechte bei Einmalzahlung, FR 1993, 525; Spindler, Zur steuerrechtlichen Behandlung der vom Erbbauberechtigten übernommenen Erschließungskosten, DB 1994, 650; Babel, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten, BB 1997, 2261; Moxter, Die BFH-Rechtsprechung zur Aktivierungspflicht von beim Erwerb von Nutzungsrechten anfallenden Nebenkosten, DStR 1999, 51; Carlé/Bauschatz, Nießbrauch bei Betriebsvermögen – zivil- und steuerrechtliche Probleme und Lösungen, KÖSDI 2001, 12872; Milatz/Kruchen, Einmalzahlung von Erbbauzinsen als Gestaltungsansatz, DStZ 2004, 635; Weber-Grellet, Zusätzliche Nutzungsvergütung bei entschädigungslosem Übergang des vom Erbbauberechtigten errichteten Gebäudes, StuB 2004, 596; Durst, Erbbaurecht: Zivil- und steuerrechtliche Gestaltungen, KÖSDI 2006, 15250; Marx, Zweckadäquate Bilanzierung von Erbbaurechtsvereinbarungen, FR 2006, 797; Rätke, Die Bilanzierung des Erbbaurechts in Handels- und Steuerbilanz, BBK, F. 12, 6961; Hoffmann, Bilanzierung von Erbbaurechten, StuB 2009, 667; Korn, Steuergestalterische Aspekte beim Grundstücksnießbrauch, in Wachter (Hrsg.), Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, FS Sebastian Spiegelberger, Bonn 2009, 309; Kußmaul/Ollinger, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten in Handels- und Steuerbilanz, StuW 2011, 282; Seidler, Aufdeckung stiller Reserven mittels erbbaurechtlicher Gestaltungen in der handelsbilanziellen Praxis, BB 2014, 171; Hermes, Das mitgliedschaftliche Nießbrauchsrecht als steuerrechtliche Einkunftsquelle und als Instrument der Einkünfteerzielung, FR 2018, 825.

1. Aktivierung und Passivierung bei dinglichen Rechten

1032 a) Begriff und Arten der dinglichen Rechte

Begriff: Unter dinglichen Rechten werden gegenüber jedermann wirkende Rechte (sog. absolute Rechte) verstanden, die ihrem Inhaber als subjektives Recht die Herrschaft über eine Sache (§§ 854 ff. BGB) oder ein sonstiges Recht (zB das Urheberrecht) gewähren.

Arten: Dingliche Rechte sind entweder unbeschränkt (Eigentum) oder beschränkt (zB Hypothek). Letztere sind Belastungen des Eigentums durch Nutzungs- oder Verwertungsrechte, die das umfassende Recht des Eigentümers einschränken. Sie lassen nur einen beschränkten, nach der Art des jeweiligen Rechts ausgestalteten, rechtl. Zugriff auf die Sache zu.

Einkommensteuerrechtlich von Bedeutung sein kann die Unterscheidung, ob das dingliche Recht den Betroffenen

- zu einer reinen Duldung oder Unterlassung verpflichtet (zB Erbbaurecht, dingliche Grunddienstbarkeiten [§ 1018 BGB, zB Wegerecht], Nießbrauch [§ 1030 BGB], Dauerwohnrecht und Dauernutzungsrecht iSd. § 31 WEG, allg. dingliche Nutzungsrechte genannt – sie sind abzugrenzen von rein schuldrechtl. Nutzungsrechten, s. Anm. 1787; *Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 282 [283]) oder
- zu einer Leistung bzw. Sicherung (zB Hypothek [§ 1113 BGB], Grundschuld [§ 1191 BGB], Rentenschuld [§ 1199 BGB], Reallast [§ 1105 BGB]).

Zu dieser Unterscheidung s. auch § 6 Anm. 370 ff.

Einstweilen frei.

1033

b) Grundsätze zur bilanziellen Behandlung

aa) Dingliche Rechtsverhältnisse als schwebende Geschäfte

1034

Nach nunmehr stRspr. und hM zählen dingliche Rechtsverhältnisse – insbes. dingliche Nutzungsrechte – bilanzrechtl. zu den schwebenden Geschäften (BFH v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796, mwN; BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808; BFH v. 5.6.2014 – XI R 44/12, BStBl. II 2016, 187; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 590 [3/20120]; *Crezelius*, FS Döllerer, 1988, 81 [88]; *Paus*, FR 1987, 163; tendenziell aA zu Nutzungsrechten *Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 282).

Schwebende Geschäfte (zum Begriff s. Anm. 540) werden vor Beendigung des Schwebezustands grds. nicht bilanziert. Dingliche Rechtsverhältnisse sind nur dann zu aktivieren bzw. passivieren, wenn sich Leistung und Gegenleistung nicht ausgeglichen gegenüberstehen (s. Anm. 540). Aufgrund der Qualifizierung als schwebende Geschäfte fallen drohende Verluste unter das Rückstellungsverbot des Abs. 4a; s. im Einzelnen Anm. 2050 ff.

Einstweilen frei.

1035

bb) Aktivierung von Aufwendungen zum Erwerb dinglicher Rechte

1036

Dingliche Rechte sind grds. selbständig erwerbbarer WG. Ausnahmen bilden Nießbrauch und beschränkt persönliche Dienstbarkeiten; sie sind nicht übertragbar, ihre Ausübung kann Dritten bloß überlassen werden (§§ 1059, 1092 BGB). Ist dieses Ausübungsrecht entgeltlich erworben, so ist es zu aktivieren. Zur Reallast vgl. § 1111 BGB. Zur Aktivierbarkeit von Nutzungsrechten als immaterielle WG insgesamt s. auch Anm. 1687.

Erwerb durch Bestellung des Rechts: Die AK sind zu aktivieren und nach § 7 linear abzuschreiben. Dabei ist zwischen den Aufwendungen zur unmittelbaren Entstehung des Rechts, wie zB Notarkosten, und den Gegenleistungen für die Bestellung zu unterscheiden. Erstere sind zu aktivierende AK, während letztere als vorausgezahltes Nutzungsentgelt gelten, für das ein aktiver RAP zu bilden ist (BFH v. 7.10.1960 – VI 120/60 U, BStBl. III 1960, 491; BFH v. 14.9.1999 – IX R 31/96, DStRE 2000, 397; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 590 [3/2020]); s. auch § 7 Anm. 120 f.

Erwerb eines bereits bestehenden Rechts von einem Dritten: Die AK sind voll zu aktivieren und nach § 7 linear abzuschreiben, da im Verhältnis zwischen Erwerber

und Drittem kein schwebendes Geschäft vorliegt (glA *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 589 [3/2020]; *Döllerer*, BB 1984, 2034 [2039]).

1037–1039 Einstweilen frei.

1040 cc) Passivierung dinglicher Lasten

Dingliche Lasten sind Belastungen, die den Eigentümer aufgrund dinglicher Rechte eines Dritten zu Leistungen verpflichten (zB Rentenschuld) oder den Nutzwert des Eigentums mindern (zB Erbbaurecht). Öffentlich-rechtliche Beschränkungen (zB Baulasten) können diesen wirtschaftlich vergleichbar sein. Beide sind – unabhängig von der Frage einer Entgeltlichkeit oder Befristung – grds. keine sog. negativen WG (wie zB Schulden) und daher nicht passivierbar.

Herrschende Meinung: vgl. BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296, mwN; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 780 (3/2020); *Döllerer*, BB 1984, 2034; *D. Meyer*, Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, 1984, 318; *Mathiak*, FS *Döllerer*, 1988, 397 (402); *Kauffmann*, DB 1993, 290 (291); aA – wenn auch insoweit im Erg. gleich – unter genereller Verneinung der abstrakten Bilanzierbarkeit von dinglichen Nutzungsrechten *Hoffmann/Nacke/Briesemeister* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 706 (11/2007); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 319; *Wehlmann*, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nutzungsrechts Erbbaurecht, 1995, passim.

Dingliche Lasten, die zu einem Dulden oder Unterlassen verpflichten (zB Erbbaurecht, Nießbrauch): Die fehlende Passivierbarkeit folgt für diese dinglichen Lasten aus ihrer untrennbaren Verknüpfung mit dem Grundstück, kraft derer sie regelmäßig keine greifbaren Einzelbelastungen, sondern nur Bestandteile der Bewertung des belasteten WG sind. Dies gilt auch für Grunddienstbarkeiten, beschränkte persönliche Dienstbarkeiten und das dingliche Wohnrecht iSd. § 1093 BGB (BFH v. 17.10.1968 – IV 84/65, BStBl. II 1969, 180; BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128; BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296). Als Element der Bewertung können sie jedoch bei entsprechender Wertminderung eine Teilwertabschreibung des belasteten Grundstücks rechtfertigen.

Dingliche Lasten, die der Sicherung einer Leistung dienen (also Hypothek, Grundschuld, Rentenschuld und Reallast): Bei diesen dinglichen Lasten wird grds. ausschließlich die zugrunde liegende Geld- oder Sachleistungsschuld passiviert (BFH v. 24.7.1990 – VIII R 226/84, BFH/NV 1991, 588, mwN; BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472). Eine Passivierung als (dingliche) Verbindlichkeit oder Rückstellung sollte ausnahmsweise möglich sein, wenn die dingliche Last nach dem wirtschaftlichen Leistungsinhalt einem rein schuldrechtl. (wenn auch ggf. befraglich noch nicht endgültig bestimmbar) Zahlungsanspruch gleichwertig ist, sich von diesem allenfalls durch die besondere Rechtsbeständigkeit von dinglichen Rechten (Fortbestand auch bei Änderung des Eigentümers des belasteten Gegenstands) unterscheidet und die gesicherte Schuld noch nicht zu bilanzieren ist. Letzteres kann der Fall sein, wenn der Eigentümer nicht zugleich persönlicher Schuldner oder persönlich Haftender ist und – bei der Sicherung einer fremden Schuld – ein Zahlungsausfall des persönlichen Schuldners nicht zu erwarten ist, da die dingliche Sicherung dann gegenüber der gesicherten Schuld ein abgrenzbares Einzel-WG sein kann (tendenziell ähnlich BFH v. 12.1.1983 – IV R 180/80, BStBl. II 1983, 595).

1041 Einstweilen frei.

dd) Abfindung für die Befreiung von einer dinglichen Last

1042

Abfindungen für die Befreiung von einer dinglichen Last stellen nachträgliche AK für das belastete WG dar. So hat der BFH (BFH v. 1.10.1975 – I R 243/73, BStBl. II 1976, 184) zutr. entschieden, dass Aufwendungen für die Ablösung eines dinglichen Nutzungsrechts im Jahr der Fertigstellung zu den HK des neu errichteten Gebäudes gehören, wenn sie im Veranlassungszusammenhang mit dem Abbruch eines Altgebäudes und der Errichtung eines neuen Gebäudes geleistet werden.

Für die Befreiung von einem Erbbaurecht bzw. von einem Nießbrauch s. Anm. 1052 und 1065.

Einstweilen frei.

1043–1049

2. Aktivierung und Passivierung beim Erbbaurecht**a) Zivilrechtlicher Inhalt des Erbbaurechts**

1050

Gemäß § 1 Abs. 1 ErbbauRG ist das Erbbaurecht das Recht, auf oder unter der Oberfläche eines fremden Grundstücks ein Gebäude zu haben. Es entsteht durch Bestellung, die notarieller Beurkundung und der Eintragung im Grundbuch bedarf; es kann veräußert und vererbt werden. Dadurch werden Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits sachenrechtl. getrennt.

Rechtsfolgen für den Erbbauberechtigten gemäß ErbbauRG: Der Erbbauberechtigte darf das Grundstück auf eigene Kosten bebauen, entrichtet dafür Erbbauzinsen, wird – abweichend von §§ 93, 946 BGB – Eigentümer des (bereits vorhandenen oder noch zu errichtenden) Gebäudes, verliert bei Beendigung des Erbbaurechtsverhältnisses das Eigentum am Gebäude und erhält uU bei Beendigung des Erbbaurechtsverhältnisses eine Entschädigung für das Gebäude.

Rechtsfolgen für den Erbbaupflichteten: Der Erbbaupflichtete stellt sein Grundstück für die Bebauung für bestimmte Zeit zur Verfügung, bleibt Eigentümer des Grundstücks, wird bei Beendigung des Erbbaurechts Eigentümer des Gebäudes und muss bei Beendigung des Erbbaurechts uU eine Entschädigung für das Gebäude zahlen.

Die Beendigung des Erbbaurechts kann auf drei Arten erfolgen:

- *Durch Zeitablauf* bei vertraglich vereinbarter Dauer des Erbbaurechts (§ 27 ErbbauRG); der gesetzlich vorgesehene Entschädigungsanspruch kann vertraglich ausgeschlossen werden.
- *Durch vertragliche Aufhebung* (§ 26 ErbbauRG), die nur bei entsprechender vertraglicher Vereinbarung eine Entschädigungspflicht auslöst.
- *Durch Heimfall* (§ 2 Nr. 4, §§ 3–4 ErbbauRG): Bei der Bestellung des Erbbaurechts bestimmen die Vertragspartner, unter welchen Voraussetzungen das Erbbaurecht auf den Erbbaupflichteten zu übertragen ist. Dazu gehören idR Verzug mit der Zahlung von mindestens zwei Jahresbeträgen der Erbbauzinsen (§ 9 Abs. 4 ErbbauRG) oder unterbliebene Errichtung des Bauwerks und Instandhaltung (§ 2 Nr. 1 ErbbauRG). Als Ausgleich hat der Erbbaupflichtete eine angemessene Entschädigung zu leisten, die den realen Wert des Gebäudes abdeckt (§ 32 ErbbauRG); diese Entschädigung kann aber vertraglich ausgeschlossen werden.

1051 **b) Grundsätze der bilanzrechtlichen Behandlung des Erbbaurechts**

Die Grundsätze der bilanzrechtl. Behandlung des Erbbaurechts sind als unmittelbare Folge der kontroversen Diskussion um die richtige Bilanzierung von Nutzungsrechten (s. Anm. 1787) umstritten.

Rechtsprechung: Nach der Rspr. steht das Erbbaurecht aufgrund seines Leistungsinhalts eher einem rein schuldrechtl. Nutzungsverhältnis wie Miete oder Pacht gleich, weil es nicht nur das Recht umfasst, auf dem Grundstück ein Gebäude zu errichten, sondern auch das Recht, den Grund und Boden zu nutzen („verdinglichte Miete“). Entsprechend seiner Einordnung als schuldrechtl. Nutzungsverhältnis wird das Erbbaurecht bilanziell als schwebendes Geschäft gewertet (BFH v. 20.1.1983 – IV R 158/80, BStBl. II 1983, 413; BFH v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796 [797]; BFH v. 8.11.2017 – IX R 25/15, BFHE 260, 202). Die Besonderheit des Erbbaurechts bestehe nur darin, die Rechtsbeziehungen zu verdinglichen, so dass diese auch zwischen den Nachfolgern im Erbbaurecht und im Grundstückseigentum gelten. Daher will die Rspr. die jeweiligen Erbbauzinsen als Ertrag bzw. Aufwand gewinnwirksam erfassen (BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; BFH v. 20.1.1983 – IV R 158/80, BStBl. II 1983, 413; BFH v. 17.4.1985 – I R 132/81, BStBl. II 1985, 617; BFH v. 23.9.2003 – IX R 65/02, BStBl. II 2005, 159; BFH v. 20.9.2006 – IX R 17/04, BStBl. II 2007, 112). Obwohl sich dies auszuschließen scheint, wird das Erbbaurecht von der Rspr. gleichzeitig als immaterielles WG behandelt. Es ist danach in Höhe der einmaligen ANK (zB Notar-, Gerichtsgebühren uÄ) zu aktivieren und über die ND abzuschreiben. Das aufgrund des Erbbaurechts errichtete Gebäude ist gem. § 266 Abs. 2 A.II. Nr. 1 HGB als Gebäude auf fremdem Grund und Boden im Sachanlagevermögen zu aktivieren.

Schrifttum: Dagegen sprechen sich Teile des Schrifttums dafür aus, das Erbbaurecht als einen vom Grundstückseigentum abgespalteten, selbständigen materiellen Vermögensgegenstand des AV zu erfassen und mit seinen gesamten AK zu aktivieren (*Mathiak*, FS Döllerer, 1988, 397 [402]; *Marx*, FR 2006, 797 [803 f.]; *Hoffmann*, StuB 2009, 667; *Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 291). Beim Erbbauberechtigten habe danach im Regelfall der periodischen Entrichtung des Erbbauzinses eine Aktivierung des Erbbaurechts mit dem Barwert – berechnet für die gesamte Laufzeit – zu erfolgen; dem stehe ein gleich hoher Passivposten für die Summe der zukünftig zu erbringenden Erbbauzinsen gegenüber, so dass der Anschaffungsvorgang erfolgsneutral abgebildet werde.

Beim Grundstückseigentümer ergebe sich durch die Erbbaurechtsbestellung eine Rechtsspaltung, aufgrund derer der bislang einheitlich bilanzierte Vermögensgegenstand Grund und Boden aufzuspalten und der Barwert des gesamten zukünftigen Erbbauzinsanspruchs dem Anschaffungskostenteil des Grundstücks gegenüberzustellen sei. Der Wert des Grund und Bodens verringere sich durch die Rechtsspaltung und ziehe eine periodische Wertaufholung mit der jährlich verringerten Restlaufzeit des Erbbaurechts nach sich, bis mit Beendigung des Erbbaurechts schließlich wieder der Ausgangswert von Grund und Boden erreicht sei.

Stellungnahme: Das Erbbaurecht schränkt zwar als beschränkt dingliches Recht die Rechte des Grundstückseigentümers ein, bildet damit jedoch noch keinen eigenständigen Eigentumsausschnitt, der eine Aktivierung des dinglichen Rechts als materielles WG zulassen könnte. Gegen eine solche Bilanzierung spricht auch der Vergleich mit der Vermietung, die ebenfalls zu einem vorübergehenden „Verlust des Nutzungsrechts“ führt, ohne dass grds. ein aktivierungsfähiges WG entsteht. Die

zeitliche Begrenzung des Erbbaurechts steht der Annahme eines materiellen WG entgegen. Dass das Erbbaurecht durch die Eintragung ins Grundbuch einen weitergehenden Schutz gewährt, berechtigt uE nicht zu abweichenden bilanziellen Ergebnissen. Der Erbbauberechtigte ist weiterhin auf die Duldung der Nutzung angewiesen und muss diese bei Verweigerung der Nutzung wie ein Mieter ggf. einklagen.

c) Einräumung und laufende Behandlung des Erbbaurechts

aa) Behandlung beim Erbbauberechtigten

1052

Keine Aktivierung von Grund und Boden: Der Erbbauberechtigte darf den Grund und Boden des mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstücks idR nicht aktivieren; denn er erlangt durch die Bestellung des Erbbaurechts grds. nicht das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück iSv. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO (vgl. BFH v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353). Ausnahmsweise kann wirtschaftliches Eigentum begründet werden, so zB wenn der Erbbauberechtigte zu einem späteren Zeitpunkt zivilrechtl. Eigentümer des Grundstücks werden soll und sowohl der entsprechende Kaufvertrag bereits abgeschlossen ist als auch der Nutzen- und Lastenwechsel schon stattgefunden hat (vgl. BFH v. 2.5.1984 – VIII R 276/81, BStBl. II 1984, 820; ebenso für Leasing-Modell BFH v. 8.6.1995 – IV R 67/94, BFH/NV 1996, 101).

Aktivierung des Gebäudes: Die Dauer des Erbbaurechts spielt für das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude keine Rolle (aA *Hoffmann*, StuB 2009, 667). Errichtet der Erbbauberechtigte nach der Bestellung des Erbbaurechts an einem unbebauten Grundstück ein Gebäude, so hat er seine Aufwendungen zur Herstellung aufgrund des zivilrechtl. Eigentums am neuen Gebäude als HK des Gebäudes gem. § 255 Abs. 2 HGB iVm. § 5 Abs. 1 zu aktivieren (glA *Frotscher/Watrin* in *Frotscher/Geurts*, § 5 Rz. 191d [3/2019]; *Rätke*, BBK, F. 12, 6961 [6967]; *Seidler*, BB 2014, 171) und nach den für Gebäude geltenden AfA-Regeln (§ 7 Abs. 4, 5) abzuschreiben.

Bei der Bestellung eines Erbbaurechts an einem bereits bebauten Grundstück geht das Eigentum am Gebäude auf den Erbbauberechtigten über (§ 12 ErbbauRG), so dass dieser das Gebäude zu aktivieren hat. Hinsichtlich der Bewertung ist zu differenzieren: Bezahlte der Erbbauberechtigte für das Gebäude ausdrücklich ein gesondertes einmaliges Entgelt, ist der entsprechende Betrag als Gebäude-AK zu aktivieren (glA *Durst*, KöSDI 2006, 15250 [15256]). Wird für das Gebäude kein gesondertes Entgelt vereinbart, sondern lediglich ein als „Erbbauzins“ bezeichnetes Entgelt, ist die einheitliche Zahlung im Rahmen einer Schätzung in einen Anteil für die laufende Nutzung von Grund und Boden und in einen Anteil als Kaufpreis für den Übergang des Eigentums am Gebäude aufzuspalten, denn in diesem Fall ist anzunehmen, dass die Parteien eine untechnische Bezeichnung gewählt haben und im Erbbauzins ein Kaufpreisannteil enthalten ist (ebenso BFH v. 10.10.2000 – IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183; BFH v. 18.3.2009 – I R 9/08, BStBl. II 2010, 560; *Frotscher/Watrin* in *Frotscher/Geurts*, § 5 Rz. 191 [3/2019]). Das gilt uE sowohl bei einer Einmalzahlung des Erbbauzinses als auch bei laufenden Zahlungen. Die Leistungen für die Nutzung von Grund und Boden stellen beim Erbbauberechtigten BA dar. Zugleich hat er bei laufender Entgeltzahlung die (kapitalisierte) Kaufpreisverbindlichkeit zu passivieren und infolge der laufenden Entgeltzahlung rätierlich aufzulösen. Gleichzeitig sind in Höhe des (kapitalisierten) Kaufpreises AK für das Gebäude auf fremdem Grund und Boden zu aktivieren.

Aktivierung der Anschaffungsnebenkosten: Das Bilanzierungsverbot reicht nach Grund und Umfang nicht weiter als die für die Dauer des Schwebezustands vermutete „Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung“ (BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70; zust. *Wollny*, BB 1988, 1572 [1574]; *Moxter*, DStR 1999, 51 [53]). Die abstrakte Bilanzierungsfähigkeit des Erbbaurechts als immaterielles WG konkretisiert sich, sobald außerhalb des Dauernutzungsverhältnisses ein Aufwand in Form von ANK entsteht. Zu diesen zählen Grunderwerbsteuer, eine vom Erwerber zur Erlangung des Erbbaurechts zu leistende Maklerprovision, Notar- und Gerichtsgebühren sowie Vermessungskosten. Diese Zahlungen stellen kein vorweggenommenes oder zusätzliches Nutzungsentgelt dar, weil sie rechtl. und wirtschaftlich auf einer Rechtsgrundlage beruhen, die nicht vom Leistungsaustausch erfasst wird.

BFH v. 31.1.1964 – VI 252/62, BStBl. III 1964, 187; BFH v. 30.11.1976 – VIII R 202/72, BStBl. II 1977, 384; BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; BFH v. 20.1.1983 – IV R 158/80, BStBl. II 1983, 413; BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70; aA *Meyer-Scharenberg*, DStR 1991, 754; Behandlung als sofort abziehbare BA.

Erbbauzinsen: Die bilanzrechtl. Einordnung des Erbbaurechts als schwebendes Geschäft durch die Rspr. führt dazu, dass keine Aktivierung der Erbbauzinsverpflichtung erfolgen darf (vgl. BFH v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796). Die Entrichtung der Erbbauzinsen führt zu laufenden BA (BFH v. 20.9.2006 – IX R 17/04, BStBl. II 2007, 112). Werden die Erbbauzinsen als Einmalbetrag vorausgezahlt, sind sie als RAP zu aktivieren, soweit die Laufzeit des Erbbaurechts zumindest bestimmbar oder objektivierbar (s. Anm. 1062, 1580) ist. Erbbauzinsen stellen hingegen grds. keine AK des Grund und Bodens bzw. eines vorhandenen Gebäudes iSd. § 255 Abs. 1 HGB dar. Dies gilt sowohl für laufende Zahlungen als auch für eine in einem Einmalbetrag geleistete Zahlung, es sei denn, der vereinbarte „Erbbauzins“ enthält einen Kaufpreisanteil für ein bereits vorhandenes Gebäude (s.o. Anm. 1052 „Aktivierung des Gebäudes“).

BFH v. 23.9.2003 – IX R 65/02, BStBl. II 2005, 159; BFH v. 8.11.2017 – IX R 25/15, BFH/NV 2018, 560; *Seidler*, BB 2014, 171; *Milatz/Kruchen*, DStZ 2004, 635 (639); *Mathiak*, FS Döllerer, 1988, 397 (405 f.); *Groh*, BB 1982, 133 (139); *Frotscher/Watrin* in *Frotscher/Geurts*, § 5 Rz. 191 f. (3/2019); aA BMF v. 10.12.1996 – IV B 3 – S 2253 – 99/96, BStBl. I 1996, 1440; Aktivierung als AK für das Erbbaurecht; so auch *Stapperfend*, FR 1993, 525; *Martin*, DB 1982, 1077.

Im Anwendungsbereich des § 11, also nicht bei BV-Vergleich gem. § 4 Abs. 1, § 5 (vgl. § 11 Abs. 2 Satz 6), gilt hinsichtlich Vorauszahlungen und Einmalzahlungen § 11 Abs. 2 Satz 3, der zwingend die gleichmäßige Verteilung auf den Zeitraum vorschreibt, für den die Vorauszahlung geleistet wird (s. § 11 Anm. 124). Zur Anwendung von BFH (BFH v. 23.9.2003 – IX R 65/02, BStBl. II 2005, 159) auf gleich gelagerte Steuerfälle s. auch BayLfSt. v. 12.8.2011 – S 2253.1.1 – 1/4 St32, ESt-Kartei BY § 21 EStG Karte 7.2; s. zur zeitlichen Anwendbarkeit des § 11 Abs. 2 Satz 3 auch die Vorlagebeschlüsse des BFH zum BVerfG VFH v. 7.12.2010 – IX R 48/07, BStBl. II 2011, 345; BFH v. 7.12.2010 – IX R 70/07, BStBl. II 2011, 346.

Erschließungskosten: Die bilanzrechtl. Behandlung der Erschließungskosten ist umstritten.

- *Nach ständiger Rechtsprechung* und Teilen des Schrifttums führt die vertragliche Übernahme von Erschließungsbeiträgen durch den Erbbauberechtigten als zusätzliches Entgelt für die Nutzung des Grundstücks zu einer Vermehrung des BV des Grundstückseigentümers. Der Erbbauberechtigte soll danach für die Er-

schließungskosten einen aktiven RAP bilden und anschließend über die Laufzeit des Erbbaurechts linear auflösen müssen (BFH v. 17.4.1985 – I R 132/81, BStBl. II 1985, 617; BFH v. 8.12.1988 – IV R 33/87, BStBl. II 1989, 407; BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109; OFD Düss. v. 10.11.1992 – S 2133 A - St 11 H, juris; *Frotscher/Watrin in Frotscher/Geurts*, § 5 Rz. 191c [3/2019]; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 326 [4/2012]; *Rätke*, BBK, F. 12, 6961 [6966 f.]; *Lohmeyer*, DStZ 1983, 144 [145]). Dies gilt für vom Erbbauberechtigten geleistete Ergänzungsbeiträge, also Beiträge für die Ersetzung oder Modernisierung bereits vorhandener Erschließungsanlagen, nach BFH (BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109) entsprechend.

Anders BFH v. 14.9.1999 – IX R 31/96, DStRE 2000, 397: Erschließungskosten ausnahmsweise dann AK für das Erbbaurecht, wenn sie das einzige Entgelt für die Bestellung des Erbbaurechts darstellen (zweifelhaft, s.u.).

- **Schrifttum:** Nach aA sollen die vom Erbbauberechtigten übernommenen Erschließungskosten AK für das Erbbaurecht sein, da sie einmalig anfielen und Voraussetzung für eine sinnvolle Bebauung seien. Es sei kein Bezug zur Dauer des Erbbaurechts ersichtlich. Die Erschließungskosten dienten in erster Linie dazu, das betreffende Grundstück baureif zu machen, weshalb der Erbbauberechtigte diese regelmäßig im eigenen Interesse trage. Auch nähme ausschließlich der Erbbauberechtigte die Erschließungsanlagen in Anspruch.

Spindler, DB 1994, 650 (652); *Herrmann*, StuW 1992, 179 (183 f.); *Mathiak*, DStR 1992, 449 (452); differenzierend *Stracke*, FR 1992, 461 (466) – Zurechnung der Erschließungskosten während der Laufzeit zum Erbbauberechtigten und nach Beendigung zum Erbbaupflichteten.

- **Stellungnahme:** Der Erbbauberechtigte ist zwar der Erste, der die Erschließungsanlagen faktisch nutzt. Aber sie kommen letztlich dem Erbbaupflichteten nach Beendigung des Erbbaurechts zugute, weil sie die Verwertbarkeit des Grundstücks verbessern. Denn Beiträge zur Errichtung erstmaliger Erschließungsanlagen dienen der allgemeinen Erweiterung der Nutzbarkeit des Grund und Bodens – insbes. der Erlangung der Baureife – und bewirken damit letztlich eine bleibende Werterhöhung des Grund und Bodens. An dieser Beurteilung ändert sich auch nichts durch § 134 Abs. 1 Satz 2 BauGB, nach dem der Erbbauberechtigte Beitragsverpflichteter für die Erschließungsbeiträge ist. Diese Regelung bestimmt lediglich die öffentlich-rechtl. Beziehungen zwischen dem Erbbauberechtigten und der Gemeinde als Beitragsgläubiger. Entgegen der Ansicht des IX. Senats des BFH sind uE Erschließungskosten auch dann nicht AK des Erbbaurechts, wenn diese laut Vertragsinhalt die einzige Gegenleistung für die Bestellung des Erbbaurechts darstellen. Gerade der Verzicht auf die Entrichtung eines Erbbauzinses spricht dafür, die Erschließungskosten als Nutzungsentgelt und damit als Gegenleistung für die Duldung zu qualifizieren. Die Erschließungskosten sind folglich auch in diesem Fall in einen aktiven RAP einzustellen und über die Dauer des Erbbaurechts linear aufzulösen.

Erwerb des Erbbaurechts von einem Dritten: Erwirbt der Erbbauberechtigte von einem Dritten ein bereits bestehendes Erbbaurecht, so muss er sämtliche AK einschließlich ANK aktivieren und über die Restlaufzeit linear abschreiben (BFH v. 23.11.1993 – IX R 84/92, BStBl. II 1994, 292; BFH v. 27.7.1994 – X R 97/92, BStBl. II 1994, 934; BFH v. 20.3.2002 – X R 34/00, BFH/NV 2002, 914; *Rätke*, BBK, F. 12, 6961 [6965 f.]). Diese AK bestehen idR im Wesentlichen aus dem gezahlten Kaufpreis, aus der Grunderwerbsteuer sowie notariellen, behördlichen und gerichtlichen

Gebühren (s. auch *Milatz/Kruchen*, DStZ 2004, 635 [640]). Zu den AK gehört aber auch die Übernahme der vom Rechtsvorgänger bereits geleisteten Erschließungskosten (BFH v. 23.11.1993 – IX R 84/92, BStBl. II 1994, 292; BFH v. 27.7.1994 – X R 97/92, BStBl. II 1994, 934). Die zu entrichtenden Erbbauzinsen gehören grds. (zu einer Ausnahme s. Anm. 1052 „Aktivierung des Gebäudes“) nicht zu den AK, da diese nicht geleistet werden, um das Erbbaurecht oder ein bereits errichtetes Gebäude zu erwerben (ebenso BFH v. 8.11.2017 – IX R 25/15, BFH/NV 2018, 560).

Erwerb des Grundstücks durch den Erbbauberechtigten: Erwirbt der Erbbauberechtigte zu einem späteren Zeitpunkt das Grundstück, so geht das Erbbaurecht nicht automatisch unter, sondern wird nur auf seinen Antrag aus dem Grundbuch gelöscht. Der neue Eigentümer und vormalige Erbbauberechtigte muss den Grund und Boden aktivieren. Soweit er Erschließungskosten getragen hat, sind diese als vorgezogene AK zu aktivieren (BFH v. 17.4.1985 – I R 132/81, BStBl. II 1985, 617; *Frotscher/Watrin in Frotscher/Geurts*, § 5 Rz. 191c [3/2019]). Der Restwert des für die Erschließungskosten gebildeten aktiven RAP wird daher aufgelöst und betragsmäßig dem Grund und Boden hinzugerechnet. Das Gebäude wird vom Posten „Bauten auf fremden Grundstücken“ oÄ umgebucht auf den „Bebaute Grundstücke“ oÄ genannten Bilanzposten.

Nach *Paus* (FR 1987, 163 [166]) ist der Restwert des aktiven RAP über das Aufwandskonto auszubuchen, weil das geltende Recht keine Umdeutung in AK ermögliche. Zuzustimmen ist uE dem BFH. Da der vormalige Erbbauberechtigte die Erschließungskosten zu tragen hatte (s.o. „Erschließungskosten“), wären die Erschließungskosten AK des Grund und Bodens geworden, wenn anstelle der Bestellung des Erbbaurechts sogleich eine Veräußerung des Grund und Bodens stattgefunden hätte. Durch den „Umweg“ über das Erbbaurechtsverhältnis kann sich die grundsätzliche bilanzrechtl. Behandlung der Erschließungskosten nicht ändern.

1053 Einstweilen frei.

1054 **bb) Behandlung beim Erbbauverpflichteten**

Erbbauzinsen sind BE des Erbbauverpflichteten, soweit sich das Erbbaugrundstück im BV befindet (BFH v. 20.9.2006 – IX R 17/04, BStBl. II 2007, 112). Für Einmalzahlungen und vorausgezahlte Erbbauzinsen ist ein passiver RAP zu bilden und entsprechend der Restlaufzeit des Erbbaurechts linear als Ertrag aufzulösen (*Durst*, KÖSDI 2006, 15250 [15254]).

Grund und Boden: Der Erbbauverpflichtete bleibt idR wirtschaftlicher Eigentümer des Grund und Bodens und hat diesen unverändert in seiner Bilanz auszuweisen. Die Belastung des Grundstücks mit dem Erbbaurecht führt nicht zur Entnahme aus dem BV (BFH v. 1.3.1994 – VII R 35/92, BStBl. II 1995, 241 mwN; BFH v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665).

Ausnahmsweise wird das Grundstück gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 entnommen, wenn das Erbbaurecht unentgeltlich bestellt wird (BFH v. 24.3.2011 – IV R 46/08, BStBl. II 2011, 692; OFD Rheinland v. 8.9.2011 – S 2177 - 2011/0004 - St 157, EStG-Kartei NW § 4 (1)-(3) EStG Nr. 803; *Durst*, KÖSDI 2006, 15250 [15254]). Im Hinblick auf die Ertraglosigkeit fehlt die Eignung des Erbbaurechts, den Betrieb zu fördern. Nach BFH (BFH v. 26.2.1970 – I R 42/68, BStBl. II 1970, 419) gilt ein Grundstück durch die Bestellung eines Erbbaurechts nur solange als nicht entnommen, als keine Entnahmehandlung vorliegt, insbes. eine weitere betriebliche Nutzung in der Vereinnahmung des Erbbauzinses gewährleistet ist. Bei einem teil-

entgeltlich bestellten Erbbaurecht kann das Grundstück jedenfalls bis zur Unterschreitung der für den Regelfall auch von der FinVerw. anerkannten (vgl. R 4.2 Abs. 1 EStR) 10 %-Grenze des ortsüblichen Vollentgelts im gewillkürten BV verbleiben (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; BFH v. 24.3.2011 – IV R 46/08, BStBl. II 2011, 692; OFD Rheinland v. 8.9.2011 – S 2177 - 2011/0004 - St 157, EStG-Kartei NW § 4 (1)-(3) EStG Nr. 803; aA [Grenze der Teilentgeltlichkeit bei 50 %] *Durst*, KÖSDI 2006, 15250 [15254]; ebenso noch OFD Düss. v. 17.3.1995 – S 2134 A - St 11H, Mitteilungen der Rheinischen Notarkammer 1995, 218). Die auf die anteilige private Nutzung des Grundstücks entfallenden Kosten mindern als mit den Selbstkosten zu bewertende Entnahme den Gewinn nicht.

Die durch Zahlung der Erschließungskosten bedingte Wertsteigerung des Grund und Bodens ist in der Bilanz des Grundstückseigentümers als Vermögenszugang beim Grund und Boden zu aktivieren (BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; BFH v. 17.4.1985 – I R 132/81, BStBl. II 1985, 617; BFH v. 12.1.1995 – IV R 3/93, BStBl. II 1995, 632). Als Ausgleich für seine eigentliche Beitragszahlungspflicht (s. Anm. 1052 „Erschließungskosten“) hat der Grundstückseigentümer einen passiven RAP zu bilden und diesen linear während der Laufzeit des Erbbaurechts aufzulösen (BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; BFH v. 4.9.1997 – IV R 40/96, BFH/NV 1998, 569).

Bestellung des Erbbaurechts an einem bebauten Grundstück führt zu einer Veräußerung des Gebäudes durch den Erbbaupflichteten. Das Veräußerungsentgelt besteht aus dem – kapitalisierten – Erbbauzins, soweit er auf das Gebäude entfällt (s. zur Aufteilung Anm. 1052 „Aktivierung des Gebäudes“), und wirkt sich ggf. im Jahr der Veräußerung gewinnerhöhend aus. In dieser Höhe ist eine jedes Jahr neu zu bewertende Forderung zu aktivieren und mit den jährlichen Erbbauzinsen zu verrechnen (BFH v. 10.10.2000 – IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183).

Erwerb eines mit einem Erbbaurecht bereits belasteten Grundstücks: Dadurch können für den neuen Grundstückseigentümer (nachträgliche) AK entstehen, wenn sich dieser von der Erbbaurechtsbelastung freikauft und dadurch die vollständige rechtl. und wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück erhält (BFH v. 21.12.1982 – VIII R 215/78, BStBl. II 1983, 410).

Tritt der Erwerber nicht in den Erbbaurechtsvertrag ein und wird er auch nicht an den vom Erbbauberechtigten im Voraus geleisteten Erbbauzinsen beteiligt, so aktiviert der Erwerber nur den belasteten Grund und Boden in Höhe des Kaufpreises und der ANK (BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296). Der Veräußerer hat den Grund und Boden auszubuchen. Der aufgrund der Vorauszahlung des Erbbauzinses gebildete RAP ist bis zur Veräußerung weiterhin zeitanteilig aufzulösen und bleibt im Übrigen unberührt.

d) Beendigung des Erbbaurechtsverhältnisses

aa) Behandlung beim Erbbaupflichteten

1055

Dem Grundstückseigentümer fließt mit Beendigung des Erbbaurechts der Wertzuwachs zu; er hat das Bauwerk grds. mit dem gemeinen Wert zu aktivieren (BFH v. 21.11.1989 – IX R 170/85, BStBl. II 1990, 310; OFD Düss. v. 10.11.1992 – S 2133 A - St 11 H, juris).

Entschädigung: Ist der Grundstückseigentümer verpflichtet, eine Entschädigung an den Erbbauberechtigten zu zahlen, so hat er bei Beendigung des Erbbaurechts

eine entsprechende Verpflichtung zu passivieren und in gleicher Höhe die AK des Gebäudes zu aktivieren. Auf die AK kann er AfA nach § 7 Abs. 4, 5 vornehmen (so auch *Durst*, KÖSDI 2006, 15250 [15255]; *Rätke*, BBK, F. 12, 6961 [6970]).

Wendet der Erbbauverpflichtete gegenüber dem Erbbauberechtigten eine Ablösesumme auf, um das Erbbaurecht aufzuheben und auf dem Grundstück ein neues Gebäude zu errichten, so gehört neben den Kosten für den Abriss des zuvor vom Erbbauberechtigten errichteten Gebäudes auch die Ablösesumme zu den HK des neuen Gebäudes (BFH v. 13.12.2005 – IX R 24/03, BStBl. II 2006, 461).

Wird das Erbbaurecht vor der Bebauung durch den Erbbauberechtigten gegen Entschädigung durch den Erbbauverpflichteten aufgehoben, handelt es sich uE grds. um (nachträgliche) AK für den Grund und Boden. Etwas anderes kann nur dann gelten, wenn das Ziel der Erlangung unbelasteten Eigentums durch andere vorrangige Zwecke vollständig überlagert wird (wie zB in dem Fall, dass in engem zeitlichem Zusammenhang mit der Ablösung des Erbbaurechts ein Erbbaurechtsvertrag mit höherem Entgelt vereinbart wird (vgl. BFH v. 26.1.2011 – IX R 24/10, BFH/NV 2011, 1480).

Entschädigungsloser Übergang des Gebäudes: Der Erbbauverpflichtete kann während des Bestehens des Erbbaurechts mangels rechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums das Gebäude (noch) nicht aktivieren. Im Übrigen ist zu differenzieren:

- ▶ *Folgt die Entschädigungslosigkeit aus dem Gesetz*, kann ein Nutzungsentgelt nicht angenommen werden. Für den Grundstückseigentümer ergeben sich erst bei Zeitablauf oder Heimfall bilanzielle Konsequenzen. Es erfolgt dann ein unentgeltlicher Erwerb des Gebäudes, der zur Aktivierung des Gebäudes mit dem gemeinen Wert (§ 6 Abs. 4) und zu AfA nach § 7 Abs. 4, 5 führt.
- ▶ *Ist die Entschädigung vertraglich ausgeschlossen*, gelten die folgenden Grundsätze:
 - ▷ *Bei Entschädigungslosigkeit im Falle der Beendigung durch Zeitablauf* (§ 27 ErbbauRG) führt der Verzicht auf die in § 27 Abs. 1 ErbbauRG vorgesehene Entschädigung zu einem (nachträglichen) Nutzungsentgelt, das periodengerecht zu verteilen ist (BFH v. 31.10.1990 – I R 77/86, BStBl. II 1991, 471; BFH v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353; *Lohmeyer*, DStZ 1983, 144 [145]). Der BFH hat sich allerdings nicht dazu geäußert, wie diese Vorgabe umzusetzen ist. Viel spricht dafür, dass der Erbbauverpflichtete nach der Erbbaurechtsbestellung erfolgsneutral seinen (künftig) fälligen Übertragungsanspruch als Forderung und gleichzeitig einen passiven RAP in entsprechender Höhe zu bilden hat (ebenso *Weber-Grellet*, StuB 2004, 596 [599]). Die Höhe beider Posten sollte sich uE nach dem auf den Bewertungsstichtag abgezinsten gemeinen Wert des Gebäudes richten, den dieses voraussichtlich bei Beendigung des Erbbaurechts haben wird (ähnlich *Rätke*, BBK, F. 12, 6961 [6970 f.]; s. auch BFH v. 31.10.1990 – I R 77/86, BStBl. II 1991, 471; ggf. aa *Weber-Grellet*, StuB 2004, 596 [599]), wenngleich eine realistische Schätzung gerade angesichts der regelmäßig langen Laufzeit des Erbbaurechts nur schwer möglich ist. Über die Jahre erfolgt dann eine erfolgswirksame lineare Auflösung nur des RAP entsprechend der vereinbarten Dauer des Erbbaurechts. Am Ende der Laufzeit besteht der RAP folglich nicht mehr; der Übertragungsanspruch wird ausgebucht und das Gebäude mit seinem gemeinen Wert zum Übertragungszeitpunkt eingebucht. Wird das Gebäude vor Beendigung des Erbbaurechts zerstört, erfolgt eine erfolgsneutrale Ausbucht des verbliebenen RAP und des Übertragungsanspruchs.

- ▷ *Bei Entschädigungslosigkeit im Falle des Heimfalls* (§ 2 Nr. 4, § 3 ErbbauRG) gelten entsprechende Grundsätze (s. auch BFH v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353). Da die Heimfallgründe (zB Verzug) individuell zu vereinbaren sind, ihr Eintritt ungewiss ist und die Vertragsparteien regelmäßig nicht von ihrem Eintreten ausgehen, kann für die periodengerechte Verteilung keine kürzere als die vereinbarte Laufzeit zugrunde gelegt werden; der mögliche Heimfall hat also bis zu seinem Eintritt keine bilanziellen Auswirkungen. Tritt der Heimfall ein, wird der (aufgrund gleichzeitig vereinbarter Entschädigungslosigkeit bei Zeitablauf) aktivierte Übertragungsanspruch und der verbliebene passive RAP ausgebucht und das Gebäude zu seinem gemeinen Wert eingebucht. Ist für den Fall der Beendigung durch Zeitablauf eine Entschädigung vereinbart, wird das Gebäude bei entschädigungslosem Heimfall erfolgswirksam mit seinem gemeinen Wert aktiviert, da der Verzicht auf Entschädigung eine wirtschaftliche Gegenleistung für die Nutzung ist.

bb) Behandlung beim Erbbauberechtigten

1056

Der Erbbauberechtigte muss das bislang bilanzierte Gebäude ausbuchen. Die Beendigung des Erbbaurechts durch Zeitablauf, Aufhebung oder Heimfall führt zum Eigentumsübergang des Gebäudes auf den Grundstückseigentümer.

Entschädigung: Soweit der Erbbauberechtigte gegenüber dem Erbbauverpflichteten einen Entschädigungsanspruch für den Verlust des Gebäudeeigentums hat, ist dieser als Forderung gewinnerhöhend zu aktivieren.

Entschädigungsloser Übergang des Gebäudes: Grundsätzlich entfällt der Entschädigungsanspruch gem. § 26 ErbbauRG bei Aufhebung des Erbbaurechts sowie bei vertraglichem Ausschluss auch bei Zeitablauf und Heimfall. Bilanziell ist zu differenzieren:

- ▶ *Entschädigungsloser Übergang kraft Gesetzes:* Hier ergeben sich erst bei Zeitablauf oder Heimfall bilanzielle Konsequenzen. Dann ist ein ggf. noch vorhandener Restbuchwert des Gebäudes erfolgswirksam auszubuchen.
- ▶ *Im Fall des vertraglichen Ausschlusses* des Entschädigungsanspruchs sind die Fälle der Beendigung des Erbbaurechts durch Heimfall bzw. Zeitablauf gleich zu behandeln, da die künftige Heimfallverpflichtung regelmäßig von Umständen abhängig ist, deren Eintritt im Zeitpunkt der Bilanzierung noch nicht absehbar ist. Insoweit kann bis zu ihrem tatsächlichen Eintritt bilanzrechtl. nicht die (mögliche) Heimfallverpflichtung, sondern nur die Beendigung durch Zeitablauf berücksichtigt werden.
- ▶ *Periodengerechte Verteilung:* Der entschädigungslose Übergang des Gebäudes auf den Erbbauverpflichteten stellt wirtschaftlich betrachtet eine (weitere) Gegenleistung des Erbbauberechtigten für die vorangegangene Nutzung dar. Dieses „Nutzungsentgelt“ bei Beendigung des Erbbaurechts ist nach Auffassung des BFH ab Errichtung des Gebäudes periodengerecht auf die gesamte (uE nicht nur die verbleibende) Laufzeit des Erbbaurechts zu verteilen (BFH v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353; ebenso *Weber-Grellet*, StuB 2004, 596 [599]; *Durst*, KÖSDI 2006, 15250 [15255]). Im Fall der Vereinbarung einer unangemessen niedrigen Entschädigung gelten die Grundsätze zum entschädigungslosen Übergang sinngemäß.

Zur praktischen Umsetzung dieser periodengerechten Verteilung schweigt der BFH allerdings; diese ist entsprechend umstritten. Teilweise wird eine nach der

gewählten AfA-Methode (§ 7 Abs. 4 Satz 1 oder 2) differenzierende Lösung vertreten. Wird die AfA gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 nach der vereinbarten Dauer des Erbbaurechts als voraussichtlich tatsächlicher ND bemessen, schlägt sich der Aufwand bereits vollständig in der AfA des Gebäudes nieder. Im Fall der typisierenden, niedrigeren AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 sei in Höhe des am Ende der Erbbaurechtslaufzeit voraussichtlich verbleibenden Restbuchwerts des Gebäudes eine Ansammlungsrückstellung (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d) zu bilden (Krumm in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1072 [3/2020]; tendenziell ebenso, jedoch gleichzeitig die Aktivierung eines Heimfallanspruchs erwägend *Kempermann*, HFR 2004, 439). Andere wollen die Verpflichtung zur entschädigungslosen Übertragung des Gebäudes ausschließlich über die AfA – ohne Bildung einer Rückstellung – in der Bilanz darstellen (Weber-Grellet in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 550 „Heimfallverpflichtung“; Schubert in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Heimfall“; Reddig in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 238 „Heimfallverpflichtung“; Hoffmann/Nacke/Briesemeister in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1499 [2/2019] „Heimfallverpflichtung“; Armbrust, DB 1979, 2096 [2100] – Letzterer nur bei Erneuerungsverpflichtungen für Rückstellungsbildung). Rätke (BBK, F. 12, 6961 [6969]) will die auch seines Erachtens ab Errichtung des Gebäudes zu bildende Rückstellung durch einen aktiven RAP neutralisieren. Der RAP wäre dann erfolgswirksam über die Dauer des Erbbaurechts linear aufzulösen. Bei Beendigung des Erbbaurechts wären die Rückstellung und ein etwaiger Restbuchwert des Gebäudes gegeneinander auszubuchen; die Differenz beider Werte wäre gewinnwirksam.

- **Stellungnahme:** Eine Rückstellung ist jedenfalls insoweit zulässig, wie durch den entschädigungslosen Übergang des Gebäudes zusätzliche Kosten entstehen, die der Erbbauberechtigte zu tragen hat. Dagegen kommt eine Rückstellung in Höhe des voraussichtlichen gemeinen Werts des Gebäudes am Ende der Laufzeit selbst als Ansammlungsrückstellung nicht in Betracht, da es in dieser Höhe nicht zu einem für eine Verbindlichkeitsrückstellung erforderlichen künftigen Aufwand kommt. Zudem wird die Ansicht von Rätke im Regelfall zumindest teilweise zu einer doppelten Berücksichtigung des Aufwands führen (über AfA und ratierliche Auflösung des aktiven RAP). Damit scheidet uE eine Ansammlungsrückstellung aber nicht insgesamt aus, sondern nur, wenn es voraussichtlich zu keinem Verpflichtungsüberhang kommt. Gegen die alleinige Berücksichtigung des „Nutzungsentgelts“ über die AfA spricht, dass diese am Ende der Laufzeit nicht der Höhe des gemeinen Werts des Gebäudes entsprechen muss und infolgedessen eine andere Höhe des „Nutzungsentgelts“ beim Erbbauberechtigten berücksichtigt würde als beim Erbbaupflichteten.

Übersteigt der voraussichtliche gemeine Wert des Gebäudes am Laufzeitende die bis dahin voraussichtlich geltend gemachte AfA (eine Voraussetzung, die nur selten erfüllt sein dürfte), so ist uE in Höhe der Differenz eine Ansammlungsrückstellung zulässig. Sie ist zeitanteilig in gleichen, die Laufzeit des Erbbaurechts widerspiegelnden Raten aufzubauen. Dabei sind Umstände, die den voraussichtlichen gemeinen Wert am Laufzeitende ändern, am jeweiligen Bilanzstichtag zu berücksichtigen.

1057–1059 Einstweilen frei.

3. Aktivierung und Passivierung beim Nießbrauch**a) Zivilrechtlicher Inhalt des Nießbrauchs**

1060

Eine Legaldefinition des Nießbrauchs findet sich in § 1030 Abs. 1 BGB:

„Eine Sache kann in der Weise belastet werden, dass derjenige, zu dessen Gunsten die Belastung erfolgt, berechtigt ist, die Nutzungen der Sache zu ziehen (Nießbrauch).“

Der Nießbrauch kann damit an allen Sachen, also zB an beweglichen Sachen, Tieren (§ 90a BGB) und Grundstücken, eingeräumt werden. Während der Laufzeit des Nießbrauchs ist der Eigentümer verpflichtet, die Nutzung durch den Nießbraucher zu dulden (BFH v. 27.6.1978 – VIII R 54/74, BStBl. II 1979, 332).

Gemäß § 1068 Abs. 2 BGB finden auf den Nießbrauch an Rechten die Vorschriften über den Nießbrauch an Sachen entsprechende Anwendung. An Rechten, die nicht übertragbar sind, kann allerdings kein Nießbrauch bestellt werden (§ 1069 Abs. 2 BGB).

Die folgenden Ausführungen zur Bilanzierung beschränken sich auf das Nießbrauchsrecht an einem Grundstück als wesentlichste Form.

Zu den einzelnen Arten des Nießbrauchs s. § 2 Anm. 201 und § 5 Anm. 522.

Einstweilen frei.

1061

b) Behandlung beim Nießbrauchsberechtigten (Nießbraucher)**aa) Entgeltlicher und teilentgeltlicher Erwerb**

1062

Entgeltlich bestellter Nießbrauch: Der Nießbrauch ist, nur wenn er entgeltlich bestellt ist, ein immaterielles WG und zugleich ein schwebendes Geschäft (vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348).

- **Aktivierung des Grundstücks und bestehender Gebäude:** Der Nießbraucher kann ein von ihm im Rahmen seines Unternehmens durch den Nießbrauch genutztes Grundstück sowie bestehende Gebäude nicht als BV aktivieren, da er grds. nicht wirtschaftlicher Eigentümer wird (s. auch Anm. 522, 1065; nur ausnahmsweise wirtschaftliches Eigentum, des Nießbrauchers bei eindeutig getroffenen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarungen mit dem zivilrechtl. Eigentümer, die diesen von der Einwirkung auf die Sache – zumindest nahezu vollständig – ausschließen und den Nießbraucher berechtigen, vergeichbar einem Eigentümer nach Belieben über den Nießbrauchsgegenstand zu verfügen). Zu aktivieren hat er jedoch ggf. das immaterielle WG „Nießbrauchsrecht“. Als AK hat er dabei den Wert der Aufwendungen anzusetzen, die er für das Nutzungsrecht aufwenden musste, soweit diese außerhalb des schwebenden Geschäfts stehen, also ANK sind; s. Anm. 1052 zur Aktivierung von ANK des Erbbaurechts (vgl. auch *Mathiak*, FS Döllerer, 1988, 397 [408]; *Meyer*, Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, 1984, 317; *Spiegelberger/Schallmoser*, Immobilien im Zivil- und Steuerrecht, 2018, Kap. 7, Rz. 7.92; krit. *L. Schmidt*, DStR 1990, 611 [615]; aA *Babel*, BB 1997, 2261 [2267 f.]; für die vollständige Aktivierung aller AK *Winkeljohann*, DStR 1985, 227 [228]). Das WG Nießbrauchsrecht ist linear über die (voraussichtliche) ND abzuschreiben, soweit die ND begrenzt ist (s. „Nießbrauchsentgelt als Betriebsausgabe“), im Übrigen kommt nur eine Teilwertabschreibung in Betracht.

- **Aktivierung eines selbst errichteten Gebäudes:** Errichtet der Nießbraucher auf dem Grundstück ein Gebäude, gelten die allgemeinen ertragstl. Grundsätze zu Bauten auf fremden Grundstücken (s. Anm. 519). Das Gebäude ist zivilrechtl. grds. ein Scheinbestandteil iSv. § 95 Abs. 1 Satz 2 BGB, wenn der Grundstückseigentümer die Bebauung gestattet hat. Bilanzrechtlich hat das zur Folge, dass der Nießbraucher das Gebäude in seiner Bilanz zu aktivieren hat (wie hier *Carlél/Bauschatz*, KÖSDI 2001, 12872 [12875]; allg. Anm. 519 „Scheinbestandteile“).
- **Nießbrauchsentsgelt als Betriebsausgabe:** Das vom Nießbraucher an den Grundstückseigentümer als Gegenleistung für den Nießbrauch entrichtete Entgelt stellt eine BA dar, unabhängig davon, ob es in einer Einmalzahlung oder in laufenden Beträgen geleistet wird. Ein in einem Einmalbetrag gezahltes Nutzungsentsgelt ist beim Nießbraucher aktiv abzugrenzen, soweit der Nießbrauch für einen rechnerisch bestimmten Zeitraum bestellt wurde (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 – S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1148, Rz. 26). Sofern das Nießbrauchsrecht auf die Lebenszeit des Berechtigten bestellt ist, sind die Erwerbsaufwendungen des Nießbrauchsberechtigten auf die mutmaßliche Lebenszeit (Schätzung erforderlich, zB anhand der Sterbetafel des Statistischen Bundesamts, der versicherungsmathematisch berechneten Lebenserwartung oder der vom BMF nach § 14 Abs. 1 Satz 2 BewG festgelegten Werte, vgl. BMF v. 28.10.2020 – IV C 7 – S 3104/19/10001:005, 2020/0990919, BStBl. I 2020, 1048) des Berechtigten zu verteilen (so auch *Spiegelberger/Schallmoser*, Immobilien im Zivil- und Steuerrecht, 2018, Kap. 7, Rz. 7.99). Wird die Einmalzahlung dagegen für einen immerwährenden Nießbrauch geleistet, ist keine Rechnungsabgrenzung möglich (glA *Mathiak*, FS Döllerer, 1988, 397 [409]; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 331 [11/2015]; *Tonner* in *B/B*, § 5 Rz. 340 „Nießbrauch“ [12/2017]). Es entstehen AK für das immaterielle WG „Nießbrauch“. Entsprechendes gilt bei Zahlungen zum Eintritt in ein bestehendes Nießbrauchsrecht.

Teilentgeltliche Bestellung: Hier gelten die oa. Grundsätze ausschließlich für den Anteil des Nießbrauchs, der entgeltlich bestellt wurde. Vom Nießbraucher getragene Grundstücksaufwendungen können ebenso nur entsprechend dem Verhältnis des Entgelts zum Kapitalwert des Nießbrauchs angesetzt werden (glA BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 – S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1148, Rz. 12, 311; *Winkeljohann*, DStR 1985, 227 [228]).

Ein vorbehaltener Nießbrauch ist nach stRspr. keine Gegenleistung des Erwerbers des belasteten Gegenstands (s. Anm. 1063).

1063 bb) Unentgeltliche Bestellung

Die Qualifizierung des Nießbrauchs als immaterielles WG hat zur Folge, dass der unentgeltliche Erwerb des Nießbrauchs gem. Abs. 2 nicht aktiviert werden darf. Als unentgeltlicher Erwerb gilt auch der Verkauf unter Vorbehaltsnießbrauch, da der Nießbrauch in diesen Fällen nach der Rspr. nur ein wertbildender Faktor der Sache ist; nur letztere ist (beim Nießbrauchsverpflichteten) zu aktivieren.

BFH v. 28.7.1981 – VIII R 124/76, BStBl. II 1982, 378; BFH v. 7.12.1982 – VIII R 153/81, BStBl. II 1983, 627; BFH v. 5.7.1984 – IV R 36/81, BStBl. II 1984, 771; BFH v. 30.7.1985 – VIII R 71/81, BStBl. II 1986, 327; BFH v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772; BFH v. 7.6.1994 – IX R 33-34/92, BStBl. II 1994, 927; BFH v. 18.11.2014 – IX R 49/13, BStBl. II 2015, 224; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 – S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1148, Rz. 39, 40.

Soll ein Grundstück aus dem PV des Nießbrauchsbestellers durch einen unentgeltlich bestellten Nießbrauch vom Nießbraucher betrieblich genutzt werden, so muss dieser das Nutzungsrecht als abschreibbares WG in sein BV einlegen (BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244; BFH v. 20.11.1980 – VIII R 117/79, BStBl. II 1982, 68; BFH v. 2.8.1983 – VIII R 170/78, BStBl. II 1983, 735; BFH v. 2.8.1983 – VIII R 57/80, BStBl. II 1983, 739; BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; vgl. auch *Winkeljohann*, DStR 1985, 227 [229 f.]).

Einstweilen frei.

1064

c) Behandlung beim Nießbrauchsbesteller (Eigentümer)

aa) Entgeltliche und teilentgeltliche Bestellung

1065

Grundsätzlich sind Nießbrauchslasten aufgrund ihrer Zugehörigkeit zu einem schwebenden Geschäft nicht passivierbar (s. Anm. 1062).

Grundstück: Das mit dem Nießbrauch belastete Grundstück ist (einschließlich eines darauf vorhandenen Gebäudes) nach wie vor in der Bilanz des zivilrechtl. Eigentümers auszuweisen, da er grds. (s. zu Ausnahmen BFH v. 26.11.1998 – IV R 39/98, BStBl. II 1999, 263; *Korn*, FS Spiegelberger, 2009, 309 [311 f.]; Anm. 522) auch wirtschaftlicher Eigentümer bleibt. Die Bestellung eines entgeltlichen Nießbrauchs an einem zum BV gehörenden Grundstück führt – vorbehaltlich einer Entnahmeerklärung – auch nicht zur Entnahme, weil das Grundstück dem Unternehmen nach wie vor Nutzen stiftet (s. auch *Wüllenkemper*, FR 1991, 101 [102 ff.]; *Winkeljohann*, DStR 1985, 227 [228]). Überlässt im Rahmen eines Zuwendungs-nießbrauchs der Nießbraucher dem Nießbrauchsbesteller das belastete Grundstück mietweise zur Nutzung (quasi zurück), führt auch dies nicht zu einer Entnahme des Grundstücks (BFH v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850). Die Mietzahlungen des Nießbrauchsbestellers stellen BA dar (glA *Carlé/Bauschatz*, KÖSDI 2001, 12872 [12876]). Neben der AfA ist bei entsprechender Wertminderung durch die Nießbrauchsbelastung eine Teilwertabschreibung möglich (s. Anm. 1040).

Nießbrauchsentgelt: Das vom Nießbraucher gezahlte Entgelt ist beim Nießbrauchsbesteller als BE zu erfassen. Empfängt der Nießbrauchsbesteller das Entgelt in laufenden Beträgen, sind diese Zahlungen als Ertrag zu buchen (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 331 [11/2015]; *Tonner* in *B/B*, § 5 Rz. 340 „Nießbrauch“ [12/2017]). Bei Einmalzahlung ist ein passiver RAP zu bilden, der entsprechend der Laufzeit des Nießbrauchs ertragswirksam aufzulösen ist.

Bei einer teilentgeltlichen Bestellung gelten diese Grundsätze ausschließlich für den Anteil des Nießbrauchs, der entgeltlich bestellt wurde (wie hier BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1148, Rz. 31). Beträgt das Entgelt für die Nießbrauchsbestellung maximal 10 % des üblichen Entgelts, liegt insgesamt eine unentgeltliche Nießbrauchsbestellung (s. hierzu Anm. 1066) vor.

bb) Unentgeltliche Bestellung

1066

Bei unentgeltlicher Bestellung erfolgt eine mit dem Teilwert (ohne Abzug des Nutzungsrechts) zu bewertende Entnahme, weil das Betriebsgrundstück für die Dauer des Nießbrauchs nicht mehr oder nur noch unerheblich für die betriebliche Nutzung zur Verfügung steht. Es hat seinen wirtschaftlichen Wert für den Betrieb und damit seine Aktivierungsfähigkeit verloren. Das gilt selbst dann, wenn der Betrieb

das nießbrauchsbelastete Grundstück weiterhin, zB aufgrund eines mit dem Nießbraucher abgeschlossenen Miet- oder Pachtvertrags, nutzt (so auch *Winkeljohann*, DStR 1985, 227 [228]).

1067 **d) Ablösung des Nießbrauchsrechts**

Zahlungen zur Ablösung eines Nießbrauchs sind grds. als nachträgliche AK des Nießbrauchsbestellers auf den Grund und Boden (und – falls vorhanden – auf ein nicht vom Nießbraucher errichtetes Gebäude) zu qualifizieren. Dies gilt sowohl für Einmalzahlungen als auch für wiederkehrende Leistungen und selbst dann, wenn der Nießbrauchsbesteller durch die Nießbrauchsbestellung vor allem (höhere) Einkünfte erzielen wollte. Der dingliche Bezug der Beseitigung der Einschränkungen des Eigentums bleibt hier der maßgebliche Grund für die Begr. nachträglicher AK.

BFH v. 7.6.2018 – IV R 37/15, BFH/NV 2018, 1082; BFH v. 21.7.1992 – IX R 14/89, BStBl. II 1993, 484; BFH v. 15.12.1992 – IX R 323/87, BStBl. II 1993, 488; BFH v. 22.2.2007 – IX R 29/05, BFH/NV 2007, 1100; BMF v. 24.7.1998 – IV B 3 - S 2253 - 59/98, BStBl. I 1998, 914, Rz. 62.

Eine Qualifizierung der Zahlungen zur Ablösung eines Nießbrauchs als AK kommt dann nicht in Betracht, wenn es sich bei den Zahlungen um Versorgungsleistungen iSv. § 10 Abs. 1a Nr. 2 handelt. Voraussetzung ist, dass das Nießbrauchsrecht durch lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen abgelöst wird.

BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1148, Rz. 59; BMF v. 6.5.2016 – IV C 3 - S 2221/15/10011:004, BStBl. I 2016, 476; BFH v. 18.11.2014 – IX R 49/13, BStBl. II 2015, 224; BFH v. 12.5.2015 – IX R 32/14, BStBl. II 2016, 331.

Bei der Ablösung eines unentgeltlich eingeräumten Nießbrauchs an einem Grundstück ist jedoch Voraussetzung für nachträgliche AK auf Grund und Boden, dass die Vereinbarungen sowohl über die Einräumung als auch die Ablösung des Nießbrauchs strechtl. anzuerkennen sind, insbes. darf kein Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten iSv. § 42 AO vorliegen (BFH v. 6.7.1993 – IX R 112/88, BStBl. II 1998, 429). Ebenso darf der Zweck, unbelastetes Eigentum zu erwerben, nicht vollständig durch andere vorrangige Zwecke überlagert werden (ähnlich BFH v. 26.1.2011 – IX R 24/10, BFH/NV 2011, 1480).

Auch Zahlungen, die ein Grundstückseigentümer leistet, um die Wiedereintragung eines bereits gelöschten Nießbrauchs zu verhindern, stellen – wie Aufwendungen zur Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs – nachträgliche AK dar. Dies gilt selbst dann, wenn das Grundstück an den ablösenden Eigentümer unentgeltlich übertragen oder das Nutzungsrecht – im Rahmen einer Erbauseinandersetzung – unentgeltlich eingeräumt wurde (BFH v. 28.11.1991 – XI R 2/87, BStBl. II 1992, 381; BFH v. 21.7.1992 – IX R 72/90, BStBl. II 1993, 486). Die FinVerw. stimmt dieser Rspr. in den Fällen des Vermächtnisnießbrauchs ausdrücklich zu (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1148, Rz. 65); bezüglich der anderen Nießbrauchsarten liegt bisher keine ausdrückliche Stellungnahme der FinVerw. vor.

1068–1069 Einstweilen frei.

V. Aktivierung und Passivierung von Finanzprodukten

1. Begriff des Finanzprodukts und dargestellte Arten

1070

Als Folge der Vernetzung und Globalisierung der Wirtschafts- und Finanzmärkte hat sich eine große Anzahl von Finanzprodukten entwickelt. Der Begriff „Finanzprodukte“ umfasst dabei als Oberbegriff das gesamte Spektrum der finanzwirtschaftlichen Instrumente. Nachfolgend wird die Aktivierung und Passivierung der in der Praxis wichtigsten Finanzprodukte dargestellt, nämlich Optionen (Anm. 1071 ff.), Zinsbegrenzungsvereinbarungen (Anm. 1074 ff.), unbedingte Termingeschäfte (Anm. 1077 f.), Swapgeschäfte (Anm. 1079 f.), Kreditderivate (Anm. 1081), Anleihen (Anm. 1082 ff.), strukturierte Produkte (Anm. 1085 ff.) und Investmentanteile (Anm. 1092 ff.).

Die Aktivierung und Passivierung von Wertpapierdarlehens-, Pensions- und Repogeschäften ist in Anm. 1550 ff. dargestellt.

Zur Aktivierung und Passivierung von Genussrechten s. § 8 KStG Anm. 170 ff.

2. Optionen

a) Begriff und wirtschaftlicher Zweck von Optionen

1071

Optionen sind Geschäfte, bei denen der einen Partei (Inhaber) das Recht eingeräumt wird, mit der anderen Partei (Stillhalter) ein bestimmtes Vertragsverhältnis einzugehen bzw. vom Stillhalter die Zahlung eines bestimmten Geldbetrags zu verlangen (IDW RS BFA 6, WPg Supplement 4/2011, 52; zu Optionen auf Zahlung eines Geldbetrags [insbes. Differenzausgleich] *Scharpf/Luz*, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 421 f.; zu Optionsstrategien [zB *straddles*, *strangles* und *spreads*] *Häuselmann/Wiesenbart*, DB 1990, 641; *Krumnow* ua., Rechnungslegung der Kreditinstitute, 2. Aufl. 2004, § 340e HGB Rz. 442; *Scharpf/Luz*, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 431 f.). Die wichtigsten Grundformen von Optionen sind (*Scharpf/Luz*, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 343 ff.):

Optionen auf Lieferung des Basiswerts: Bei dieser Grundform erwirbt der Inhaber vom Stillhalter gegen Bezahlung einer Optionsprämie (*option premium*) das Recht (er hat aber keine Pflicht), eine festgelegte Anzahl eines Basiswerts zum Basispreis (*exercise* bzw. *strike price*) entweder vom Stillhalter zu kaufen (Kaufoption oder *call*), oder an ihn zu verkaufen (Verkaufsoption oder *put*).

Optionen auf Zahlung eines Geldbetrags: Bei dieser Grundform erwirbt der Inhaber vom Stillhalter gegen Bezahlung einer Optionsprämie das Recht, die Zahlung eines bestimmten Geldbetrags zu verlangen. Eine Unterform dieser Grundform sind Optionen auf Differenzausgleich (*cash-settlement*), bei deren Ausübung die Zahlung der Differenz zwischen Basispreis und Marktwert des Basiswerts erfolgt. Eine weitere Unterform dieser Grundform bilden Optionen, bei deren Ausübung ein festgelegter Geldbetrag zu zahlen ist (zB *binary option* bzw. *digital options*).

Die wirtschaftlichen Aspekte und Funktionen von Optionen sind im Einzelnen sehr vielschichtig. Ausgehend von der Grundmotivation der Marktteilnehmer können aber folgende drei Haupteinsatzmöglichkeiten von Optionen unterschieden werden.

Absicherung (*hedging*): Unter dem Begriff der Absicherung wird eine Risikobegrenzung verstanden, bei der zu einem vorhandenen oder antizipierten Grundgeschäft ein entgegengesetztes Sicherungsgeschäft (*hedge*) mit dem Ziel eingegangen wird, dass sich Gewinne und Verluste aus beiden Geschäften vollständig oder teilweise kompensieren.

Arbitrage (*arbitrage*): Als Arbitrage wird die systematische Ausnutzung von Marktpreisdifferenzen und komparativen Kostenvorteilen mit dem Ziel, risikolose Gewinne zu realisieren, bezeichnet.

Spekulation (*trading*): Im Rahmen der Spekulation wird versucht, durch die richtige Einschätzung der zukünftigen Marktpreisentwicklung Gewinne zu erzielen. Dabei werden bewusst Risiken eingegangen.

Jeder der og. Funktionen ist dabei für ein effizientes Funktionieren der Finanzmärkte erforderlich (zum Vorstehenden vgl. *Haisch/Helios*, Rechthandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 1 Rz. 25–29 mwN).

b) Bilanzierung von Optionen

1072 aa) Bilanzierung beim Inhaber

Zur handelsrechtl. Bilanzierung von Optionsgeschäften s. IDW RS BFA 6, WPg Supplement 4/2011, 52 ff. (dazu *Helios*, RdF 2011, 75).

Der Inhaber hat Kaufoptionen (*long calls*) und Verkaufsoptionen (*long puts*) mit den Prämien und Gebühren zzgl. der Erwerbskosten als AK zu aktivieren (*Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1097 [3/2020]). Aufgrund einer Folgebewertung können Optionen nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 auf den Teilwert zu berichtigen sein. Eine Abschreibung aufgrund planmäßigen Wertverzehr kommt hingegen selbst bei Optionen im AV nicht in Betracht (*Häuselmann*, DB 1987, 1745; *Eisele/Knobloch*, DStR 1993, 577; aA *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 246 [11/2015]).

Der Inhaber kann die Optionen ausüben, verkaufen, glattstellen oder verfallen lassen:

Im Fall der Ausübung von Kaufoptionen sind die erworbenen Basiswerte mit der Summe der Basispreise (*strike price*) und der Buchwert der Optionen zu aktivieren. Die ursprünglichen AK der Optionen – nicht der Buchwert – stellt ANK der Basiswerte dar (BFH v. 22.5.2019 – XI R 44/17, BStBl. II 2020, 44; H 6.2 EStR 2012, „Optionsprämie,; krit. *Weber-Grellet*, FR 2019, 964; *Weber-Grellet*, BB 2020, 43 [48]; dazu auch *Knobloch/Arend*, DB 2021, 405 [461 ff.]; *Schmid*, DStR 2019, 2674; aA RFH v. 28.6.1932, RStBl. 1933, 651; FG Ba.-Württ. v. 30.6.1993 – 12 K 188/90, EFG 1994, 197, rkr.; FG Düss. v. 29.11.2016 – 6 K 4005/14 K, F, EFG 2017, 369 als Vorinstanz zum BFH; wiederum aA *Schmid/Renner*, DStR 2005, 815). Die Ausübung von Optionen ist keine Veräußerung und kein Tausch (BFH v. 22.5.2019 – XI R 44/17, BStBl. II 2020, 44; *Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 5 Rz. 134a ff. [3/2019]; *Kulosa in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 140 „Optionen“; *Häuselmann*, Ubg 2008, 391; aA *Bogenschütz*, FS Schaumburg, 2009, 209; *Dinkelbach*, RdF 2012, 270).

Im Fall der Ausübung von Verkaufsoptionen sind die Basiswerte und die Optionen auszubuchen und die erhaltenen Basispreise zu aktivieren. In Höhe der Differenz zwischen den Basispreisen abzgl. der Buchwerte der Optionen einerseits und den Buchwerten der Basiswerte andererseits entsteht ein Gewinn oder ein Verlust. Bei den Buchwerten der Optionen handelt es sich um Veräußerungskosten der Basiswerte (*Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 5 Rz. 134a [3/2019]; *Weber-Grellet in*

Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 144; Häuselmann, Ubg 2008, 391; aA Schmid/Renner, DStR 2005, 2059).

Bei der Veräußerung von Optionen entsteht in Höhe der Differenz zwischen den Buchwerten der Optionen und den Veräußerungspreisen abzgl. der Veräußerungskosten ein Gewinn oder Verlust.

Gleiches gilt bei einer rechtlichen Glattstellung, bei der die gekauften und verkauften Optionen zivilrechtl. aufgehoben werden. Eine wirtschaftliche Glattstellung (dh. der Stpfl. neutralisiert wirtschaftlich die Optionen durch Verkauf von entsprechenden Optionen, ohne dass es zu einer zivilrechtl. Aufhebung kommt) führt demgegenüber nicht zu einer Ausbuchung der Optionen (§ 246 Abs. 2 HGB), macht allerdings eine Folgebewertung der Optionen innerhalb einer Bewertungseinheit grds. entbehrlich (Bieg, StB 2003, 288; Häuselmann, Die steuerbilanzielle Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 19 und 100 f.; zu Bewertungseinheiten allg. Scharpf in Küting/Weber, Der Konzernabschluss, 14. Aufl. 2018, Kap. 6 Rz. 865; zu § 5 Abs. 1a Frotscher in Frotscher/Geurts, § 5 Rz. 143 ff. [3/2019]; Hoffmann/Nacke in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1323 [11/2007]; zu Bewertungseinheiten bei Optionen Scharpf/Luz, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 427 ff.; Scharpf, RdF 2014, 62).

Bei Verfall sind Optionen aufwandswirksam abzuschreiben und auszubuchen (Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 1101 [3/2021]; Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 144).

bb) Bilanzierung beim Stillhalter

1073

Der Stillhalter von Kaufoptionen (*short calls*) und Verkaufsoptionen (*short puts*) hat die Prämien abzgl. der Kosten nach der Rspr. des BFH und der neueren Verwaltungsansicht als Verbindlichkeiten zu passivieren (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126; BMF v. 12.1.2004 – IV A 6 - S 2133 - 17/03, BStBl. I 2004, 192; aA noch BMF v. 3.9.1996 – IV B 2 - S 2133-17/96, nv.). Bei den zu passivierenden Prämien handelt es sich nicht um unverzinsliche Verbindlichkeiten, da die Prämien auch eine Zinskomponente enthalten. Eine Abzinsung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ist daher nicht erforderlich (Häuselmann, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 104; Hahne/Liepold, DB 2006, 1329). Im Zuge der fortlaufenden bilanziellen Behandlung ist umstritten, ob ein die Prämien übersteigendes Risiko aus einer späteren Ausübung der Optionen (Risikoüberhang) durch eine gem. § 5 Abs. 4a stl. nicht anzuerkennende Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (BMF v. 12.1.2004 – IV A 6 - S 2133 - 17/03, BStBl. I 2004, 192) oder durch eine stl. anzuerkennende Zuschreibung der Verbindlichkeiten auf den Teilwert (Frotscher in Frotscher/Geurts, § 5 Rz. 134b [3/2019]; Kulosa in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 140 „Optionen“; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 1097 [3/2020]; Kraft/Mohr, RdF 2011, 406) abzubilden ist (Anm. 2057).

Aus Sicht des Stillhalters gibt es die Szenarien der Ausübung, der Glattstellung und des Verfalls der Optionen:

Im Fall der Ausübung von Kaufoptionen sind die zu liefernden Basiswerte und die passivierten Prämien auszubuchen sowie die erhaltenen Basispreise zu aktivieren. In Höhe der Differenz zwischen den Basispreisen zzgl. des Erlöses aus der Ausbuchung der Prämien einerseits und den Buchwerten der Basiswerte andererseits entsteht ein Verlust oder ein Gewinn. Die auszubuchenden Prämien erhöhen

den Veräußerungserlös (*Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 5 Rz. 134a [3/2019]; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1097 [3/2020]).

Im Fall der Ausübung von Verkaufsoptionen sind die für die Prämien passivierten Verbindlichkeiten auszubuchen und die gelieferten Basiswerte zu aktivieren. Die AK der Basiswerte sind die Basispreise abzgl. des Betrags der ausgebuchten Verbindlichkeiten (*Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 5 Rz. 134a [3/2019]; *Häuselmann*, Ubg 2008, 391).

Bei einer rechtlichen Glattstellung ergibt sich in Höhe der Differenz zwischen den erhaltenen und den gezahlten Prämien ein Gewinn oder Verlust (*Häuselmann*, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 107). Hingegen ist eine wirtschaftliche Glattstellung uE nicht erfolgswirksam, macht aber eine Folgebewertung entbehrlich.

Bei Verfall der Optionen sind die passivierten Prämien ertragswirksam auszubuchen (*Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1097 [3/2020]).

Stellungnahme: Ein Risikoüberhang ist uE durch die stl. anzuerkennende Zuschreibung der für die Prämien passivierten Verbindlichkeiten auf den Teilwert auszuweisen. Eine Drohverlustrückstellung iSd. §§ 249 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 HGB würde das Bestehen von schwebenden Geschäften voraussetzen, stl. aber an § 5 Abs. 4a scheitern.

Nach BFH (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126) stellen Optionen keine schwebenden Geschäfte dar, weil der Inhaber durch Zahlung der Prämien seinen Teil des Vertrags bereits vollständig erfüllt hat (krit. *Schulze-Osterloh*, BB 2003, 1009; *Weber-Grellet*, FR 2003, 514; bestätigt aber durch BFH v. 15.6.2004 – I R 5/04, BFH/NV 2005, 421). Nach BFH (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126) liegt aber beim Stillhalter ein Erfüllungsrückstand vor, da er die Prämien bereits vereinnahmt hat, während er seine eigene Verpflichtung zum Stillhalten bis zum Verfalltag noch erbringen muss (aA wohl *Christiansen*, DStR 2007, 869; dagegen wiederum *Herzig/Briesemeister*, DB 2002, 1570). Der BFH (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126) hat offengelassen, in welcher Position ein Risikoüberhang abzubilden ist. Er hat allerdings betont, dass die für die Prämien passivierten Verbindlichkeiten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2 mit den AK oder dem höherem Teilwert zu bewerten sind. Aufgrund der Einheitlichkeit der Verpflichtung des Stillhalters ist hieraus uE der Schluss zu ziehen, dass ein Risikoüberhang durch eine Zuschreibung der Verbindlichkeiten auf den Teilwert auszuweisen ist (glA *Hahne*, BB 2005, 819; *Hahne/Liepold*, DB 2006, 1329; *Hahne/Sievert*, DStR 2003, 1992; *Wagner*, Der Konzern 2005, 147; *Wehrheim/Krause*, BB 2003, 1552; aA FG Bremen v. 26.8.2004 – I K 99/04 (1), EFG 2004, 1588, aufgehoben durch BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705; *Häuselmann*, Ubg 2008, 391; erneut offengelassen durch BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. 2009, 708; BFH v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2011, 812, dazu *Hahne*, BB 2011, 622).

Teilweise wird auch angenommen, dass eine Drohverlustrückstellung im Hinblick auf das bei Optionsausübung abgeschlossene Basisgeschäft zu erfolgen habe (*Häuselmann*, Ubg 2008, 391). Fraglich erscheint aber, ob aufgrund der Bedingtheit des Basisgeschäfts insoweit bereits ein schwebendes Geschäft vorliegt. *Krumm* (in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1097, 920 „Option“ [3/2020]) argumentiert weitergehend, dass der Risikoübergang sich erst mit wirtschaftlicher Erfüllung des Basisgeschäfts realisiert und daher nicht dem Optionsgeschäft zuzuordnen ist. Wenn bei

schwebenden Geschäften eine Drohverlustrückstellung ausscheide, dann müsse dies für ein im bilanzrechtl. Sinne noch nicht einmal schwebendes Geschäft erst recht gelten.

cc) Aktienbezogene Optionen

1073a

In der Praxis sind Optionen auf die Lieferung von Aktien von besonderer Bedeutung. Hier erlangt das Zusammenspiel zwischen Bilanzierung einerseits und StBefreiung nach § 8b KStG andererseits Gewicht. Nach BFH (BFH v. 6.3.2013 – I R 18/12, BStBl. II 2013, 588) sind Erträge aus der Ausbuchung von Stillhalterprämien für Optionen bei Lieferung von Aktien nicht von § 8b Abs. 2 KStG begünstigt. Er hat dies im Wesentlichen damit begründet, dass Stillhalterpositionen – wie Bezugsrechte (BFH v. 23.1.2008 – I R 101/06, BStBl. II 2008, 719) – keine Anteile iSd. § 8b Abs. 2 KStG sind und dass sie auch nicht zu Dividenden führen; weder nach Wortlaut noch nach Gesetzeszweck sei daher ihre Einbeziehung in § 8b KStG gerechtfertigt. Demgegenüber hat der BFH der Bilanzierung von Optionen ausdrücklich keine Bedeutung beigemessen. Nicht zuletzt deshalb hat das Urteil im Schrifttum Kritik erfahren (*El Mourabit*, BB 2013, 1640; *Haisch*, RdF 2014, 222; *Roser*, GmbHR 2013, 722; *Schmid/Renner*, DStR 2013, 2734; *Schnitger*, DStR 2013, 1771). Zudem hat das Urteil auch nicht die Behandlung der Optionsinhaberpositionen geklärt. Hierzu hat sich der BFH aber in einem obiter dictum (BFH v. 9.4.2014 – I R 52/12, DStR 2014, 1221) geäußert. Auf dieser Basis ist wie folgt zu differenzieren:

Stillhalterpositionen: Bei der Ausübung von Kaufoptionen erhöht die Ausbuchung der Stillhalterprämien steuerbilanziell den Veräußerungserlös für die Aktien. Gemäß BFH (BFH v. 6.3.2013 – I R 18/12, BStBl. II 2013, 588) ist im Rahmen des § 8b Abs. 2 KStG das Veräußerungsergebnis in Bezug auf die Aktien aber um diesen Betrag zu kürzen. Im Fall der Ausübung von Verkaufsoptionen vermindert die Ausbuchung der Stillhalterprämien steuerbilanziell die AK für die Aktien. Nach BFH (BFH v. 6.3.2013 – I R 18/12, BStBl. II 2013, 588) sind die Stillhalterprämien uE insoweit auch im Rahmen der Ermittlung eines späteren Veräußerungsergebnisses in Bezug auf die Aktien hinzuzurechnen (glA *Pung* in *DPM*, § 8b KStG Rz. 140 [6/2020]; *Schnitger* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 8b KStG Rz. 344; *Schnitger*, DStR 2013, 1771; aA *El Mourabit*, BB 2013, 1640).

Optionsinhaberpositionen: Bei der Ausübung von Kaufoptionen erhöht die Ausbuchung der Optionen steuerbilanziell die AK für die Aktien. Gemäß BFH (BFH v. 9.4.2014 – I R 52/12, DStR 2014, 1221) sind uE die erhöhten AK auch im Rahmen der Gewinnermittlung bei einer Veräußerung der Aktien zu berücksichtigen mit der Folge, dass sie im Erg. nicht abziehbar sind (glA *Pung* in *DPM*, § 8b KStG Rz. 140 [6/2020]; § 8b KStG Anm. 72; aA *Schmid/Renner*, DStR 2013, 2734). Im Fall der Ausübung von Verkaufsoptionen führt die Ausbuchung der Optionen steuerbilanziell zu Veräußerungskosten für die Aktien. Nach BFH (BFH v. 9.4.2014 – I R 52/12, DStR 2014, 1221) ist das uE auch bei der Gewinnermittlung iSv. § 8b Abs. 2 KStG nachzuvollziehen (glA *Pung* in *DPM*, § 8b KStG Rz. 140 [6/2020]; *Schmid/Renner*, DStR 2013, 2734; aA wohl *Gosch*, BFH/PR 2013, 277 [278]). Im Erg. hat der BFH damit der abweichenden Ansicht, wonach in beiden Fällen die Aufwendungen für die Optionen im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns für die Aktien herauszurechnen wären, eine relativ klare Absage erteilt. Vielmehr hat er grds. den Aussagen des BMF (BMF v. 9.10.2012 – IV C 1 -

S 2252/10/10013, BStBl. I 2012, 953, jetzt BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85) beigespflichtet, wonach die Ausübung von Kaufoptionen zu AK für die Basiswerte und die Ausübung von Verkaufsoptionen zu Veräußerungskosten in Bezug auf die Basiswerte führt.

Stellungnahme: Über alle Positionen und Handlungsalternativen hinweg führt die Auffassung des BFH zu einer asymmetrischen Besteuerung (zu Symmetrie-Überlegungen *Helios/Niedrig*, DStR 2012, 1301; *Philipowski*, DStR 2011, 1298; vgl. auch *Hahne*, RdF 2014, 316 [319f.]): Während die Stillhalterpositionen sowohl bei Ausübung als auch Verfall zu stpfl. Erträgen führen, sind Aufwendungen für die Optionsinhaberpositionen nur bei Verfall stl. abzugsfähig, bei Ausübung hingegen im Erg. stl. nicht abziehbar. Ob diese Asymmetrie richtig sein kann, ist fraglich, zumal der Ertrag bzw. der Aufwand letztlich auf Positionen beruht, die auch laut BFH gerade keine Anteile iSd. § 8b KStG sind. Weshalb dann eine Position in einer Handlungsalternative eine konzeptionell andere Behandlung erfahren soll, kann nur schwer überzeugen (aA aber *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8b Rz. 198a, wonach die asymmetrischen Besteuerung im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit liegen soll). Es fehlt uE bislang an einem Gesamtkonzept für die Besteuerung von aktienbezogenen Optionen.

Kopplungsgeschäfte: Zudem hat der BFH (BFH v. 9.4.2014 – I R 52/12, DStR 2014, 1221) entschieden, dass Verluste aus der Veräußerung von Zertifikaten Veräußerungskosten in Bezug auf Aktien sein können. Laut den für den BFH bindenden tatrichterlichen Feststellungen bestand die Besonderheit des Falls aber darin, dass die Zertifikate- und Aktiengeschäfte isoliert „keinen Sinn“ machten. Deshalb sollen die Zertifikatverluste auf Basis eines weiten Begriffsverständnisses Veräußerungskosten darstellen (vgl. auch FG Nürnberg v. 1.5.2011 – 1 K 69/2006, EFG 2013, 966, rkr.; Nds. FG v. 24.10.2013 – 6 K 404/11, BeckRS 2014, 94785, rkr.; OFD Rheinland v. 3.4.2013 – S 2750a - 1014 - St 131, juris, dazu auch krit. *Fischler*, RdF 2013, 83; *Haisch*, RdF 2014, 222; *Herr*, DStR 2016, 2786; *Kröger*, RdF 2013, 259).

Bewertungseinheiten: Die stl. Behandlung von Bewertungseinheiten zwischen Aktien und Optionen ist höchst umstritten und bislang nicht geklärt:

- **Verwaltungsansicht:** Nach Verwaltungsansicht (BMF v. 25.8.2010 – IV C 6 - S 2133/07/10001, 2009/0743135, DB 2010, 2024; OFD Rheinland v. 11.3.2011, DB 2011, 737; OFD Frankfurt v. 22.3.2012, DStR 2012, 1389) führt auch die Bildung einer Bewertungseinheit iSd. § 5 Abs. 1a nicht zu einer Saldierung der Ergebnisse aus den Aktien- und Optionsgeschäften im Rahmen des § 8b KStG (glA *Pung* in *DPM*, § 8b KStG Rz. 140 [6/2020]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann* § 5 Rz. 1101 [3/2020]).
- **Schrifttum:** Dies wird im Schrifttum teilweise als nicht sachgerecht empfunden, da sich die wirtschaftliche Absicherung nicht im stl. Erg. niederschläge (*Hahne*, StuB 2008, 181). Vor diesem Hintergrund wird gefordert, § 8b KStG nicht nur auf einzelne Elemente der Bewertungseinheit, sondern auf deren Erg. im Ganzen anzuwenden (*Glaser/Kahle*, Ubg 2015, 113; *Micksch/Mattern*, DB 2010, 579; *U. Prinz*, DStJG 34, 157; *Teiche*, DStR 2014, 1737; wohl auch *Weitbrecht/Helios*, RdF 2012, 141). Im Fall der einseitigen Auflösung des Sicherungsgeschäfts soll dies bereits daraus folgen, dass dessen kompensatorische Effekte – zB durch Zuschreibungen beim verbleibenden Grundgeschäft, die Bildung von RAP oder die Passivierung einer Anzahlung – zu konservieren seien und dadurch die Gesamtbetrachtung ohnehin über das Ende der Bewertungseinheit hinausfortwirke (*Helios*, DB 2012, 2890). Entsprechend der Verwaltungsansicht

stuft eine andere Auffassung im Schrifttum die Bewertungseinheit indes als rein innerbilanzielles Instrument ein und verneint eine außerbilanzielle Gesamtbetrachtung (*Drüen* in *Staub*, HGB, Bd. 5, 5. Aufl. 2014, § 254 Rz. 20; *Meinert*, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 2010, 260 ff.; offengelassen hingegen bei *Helios/Meinert*, Ubg 2011, 592; *Schmitz*, DB 2009, 1620; *Schnitger*, DStR 2013, 1771).

- **Rechtsprechung:** Das FG Düss. (FG Düss. v. 13.12.2011 – 6 K 1209/09 F, EFG 2012, 1496; krit. *Helios/Niedrig*, DStR 2012, 1301; zust. hingegen *Schnitger*, DStR 2013, 1771) und das FG Berlin-Brandenb. (FG Berlin-Brandenb. v. 10.2.2016 – 11 K 12212/13, EFG 2016, 1629; krit. *Rödder/Schumacher*, DStR 2018, 705) haben entschieden, dass Ergebnisse von Absicherungsgeschäften bei der Ermittlung eines § 8b KStG-Ergebnisses nicht zu berücksichtigen sind. Letzteres hat dazu ausgeführt, dass sich allein nach § 8b KStG, nicht aber nach § 254 HGB iVm. § 5 Abs. 1a Satz 2 bestimme, welche Teile des Gewinns § 8b Abs. 2 KStG unterfielen. Der BFH ging in der Revisionsentscheidung (BFH v. 6.3.2013 – I R 18/12, BStBl. II 2013, 588) zum Urt. des FG Düss. auf die vorliegende Streitfrage nicht ein. Im Revisionsverfahren auf das Urt. des FG Berlin-Brandenb. hat der BFH (BFH v. 10.4.2019 – I R 20/16, BStBl. II 2020, 674) nunmehr im Sinne der Auffassung der FinVerw. entschieden, dass Ergebnisse von Absicherungsgeschäften bei der Ermittlung eines § 8b KStG-Ergebnisses nicht zu berücksichtigen sind. Unter bestimmten Umständen können Gewinne aus Absicherungsgeschäften nach Ansicht des BFH dennoch nach § 8b Abs. 2 KStG stbefreit sein: Die FinVerw. versucht diese Entsch. zu konkretisieren (BMF v. 5.10.2020 – IV C 2 - S 2750-a/19/10005:002, 2020/0973310, BStBl. I 2020, 1033).
- **Stellungnahme:** Bewertungseinheiten dürften uE rein innerbilanziell wirken und eine Saldierung von Aktien- und Optionsgeschäften im Rahmen des § 8b KStG daher grds. ausscheiden (glA *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8b Rz. 198a; *Meinert*, DStR 2017, 1407 und 1447 mwN). Auch aus dem Urt. des BFH (BFH v. 9.4.2014 – I R 52/12, DStR 2014, 1221) dürfte sich nichts anderes ergeben (glA *Pung* in *DPM*, § 8b KStG Rz. 8, 110 und 140 [6/2020]; *Ebel*, FR 2014, 410; aA *Teiche*, DStR 2014, 1737). Diese Behandlung kann allerdings wiederum zu asymmetrischen Besteuerungsergebnissen führen. Der BFH hat die hier vertretenen Auffassung im Erg. bestätigt (BFH v. 10.4.2019 – I R 20/16, BStBl. II 2020, 674).

3. Zinsbegrenzungsvereinbarungen

a) Begriff und wirtschaftlicher Zweck von Zinsbegrenzungsvereinbarungen 1074

Zinsbegrenzungsvereinbarungen sind vertraglich festgelegte Grenzen der Verzinzung (Zinsobergrenzen – *caps* – und Zinsuntergrenzen – *floors*), bezogen auf einen bestimmten Nominalbetrag mit einer bestimmten Laufzeit (*Hull*, Options, Futures, and other Derivatives, 6. Aufl. 2006, 619 ff.; zu Kombinationen von Zinsbegrenzungsvereinbarungen [zB *collars* und *corridors*] *Häuselmann*, BB 1990, 2149).

Wie Optionen können Zinsbegrenzungsvereinbarungen zur Absicherung, Arbitrage und Spekulation eingesetzt werden (*Haisch/Helios*, Rechthandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 1 Rz. 39, mwN; s. Anm. 1071). Der Einsatz zu Absicherungszwecken steht dabei in der Praxis im Vordergrund.

1075 **b) Bilanzierung beim Käufer**

Zinsbegrenzungsvereinbarungen sind entsprechend ihrem wirtschaftlichen Gehalt grds. wie Optionen zu bilanzieren (IDW RS BFA 6, WPg 2011, Supplement 4/2011, 52; Anm. 1786 „Zinsbegrenzungsvereinbarungen“). Der Käufer hat die Zinsbegrenzungsvereinbarungen als WG mit den AK zu aktivieren (FG München v. 25.3.2003 – 6 K 2641/01, EFG 2003, 1072, rkr.; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 248 [11/2015]; *Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 5 Rz. 135 [3/2019]; *Krumm in Brandis/Heusermann*, § 5 Rz. 1101 [3/2020]; aA *ADS*, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 382). Die AK bestimmen sich bei einmalig gezahlten Prämien nach deren Betrag bzw. bei auf die Laufzeit verteilten Prämien nach deren Barwert (*Häuselmann*, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 117). Im AV aktivierte Zinsbegrenzungsvereinbarungen sind im Verlauf der Folgebilanzierung gem. §§ 6 Abs. 1 Nr. 1, 7 Abs. 1 über die Laufzeit aufwandswirksam abzuschreiben. Entsprechend ihrem wirtschaftlichen Gehalt handelt es sich bei Zinsbegrenzungsvereinbarungen nämlich um abnutzbare WG, da an jedem sog. *roll over date* eine Teiloption verfällt (*Bieg*, StB 2003, 288; *Hoffmann/Nacke in LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1325 [11/2007]; *Rätke*, StuB 2004, 34). Bei Zinsbegrenzungsvereinbarungen im UV kommen hingegen keine Abschreibungen in Betracht (FG München v. 25.3.2003 – 6 K 2641/01, EFG 2003, 1072, rkr.; *Häuselmann*, BB 1990, 2149, auch zu einer Teilwertberichtigung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2; zu Bewertungseinheiten bei Zinsbegrenzungsvereinbarungen *Scharpf/Luz*, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 576).

1076 **c) Bilanzierung beim Verkäufer**

Der Verkäufer von Zinsbegrenzungsvereinbarungen hat die Prämien entsprechend der bilanziellen Behandlung von Optionen als Verbindlichkeiten mit den AK zu passivieren (*Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 5 Rz. 135 [3/2019]; *Eisele/Knobloch*, DStR 1993, 577; *Häuselmann*, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 117; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 248 [11/2015]; aA *Scharpf/Luz*, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 572). Im Verlauf der Folgebilanzierung sind die Verbindlichkeiten über die Laufzeit aufzulösen. Dies ergibt sich ebenfalls aus dem wirtschaftlichen Verständnis der Zinsbegrenzungsvereinbarungen als Serie von Optionen, von denen an jedem *roll over date* eine Teiloption verfällt (*Häuselmann*, BB 1990, 2149; *Scharpf/Luz*, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 573; aA *Eisele/Knobloch*, DStR 1993, 577). Ist damit zu rechnen, dass der Verkäufer am folgenden *roll over date* zu einer Ausgleichszahlung verpflichtet sein wird, ist dem nach hM durch Passivierung einer gem. Abs. 4a stl. nicht anzuerkennenden Drohverlustrückstellung Rechnung zu tragen (*Häuselmann*, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 118; *Rau*, DStR 2003, 1769). In diesem Fall ist uE die für die Prämien zu passivierende Verbindlichkeit entsprechend zuzuschreiben (glA *Hoffmann/Nacke in LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1325 [11/2007]; s. Anm. 1073).

4. Unbedingte Termingeschäfte

1077 **a) Begriff und wirtschaftlicher Zweck von unbedingten Termingeschäften**

Unbedingte Termingeschäfte (auch Festgeschäfte) beinhalten für die Vertragsparteien unbedingte Erfüllungspflichten. Zu ihnen gehören insbes. *Forwards* und *Fu-*

tures (zu *Forward Rate Agreements* Neumann-Tomm in Lademann, § 5 Rz. 929 [10/2016]).

Forwards sind individualvertraglich (*over the counter* – OTC) eingegangene Verpflichtungen, zugrunde liegende Handelsobjekte (Basiswerte) zu im Zeitpunkt der Begr. der Verpflichtungen festgelegten Preisen (Terminpreise), aber zu einem in der Zukunft liegenden Zeitpunkt (Liefertag) zu kaufen oder zu verkaufen. Basiswerte können lieferbar oder nicht lieferbar sein (IDW RS BFA 5, WPg 2011, Supplement 4/2011, 50).

Futures: Bei *Futures* handelt es sich um an Terminbörsen mit Clearing-Systemen eingegangene Verpflichtungen, Basiswerte mit standardisierten Kontraktgrößen zu Terminpreisen am Liefertag zu kaufen oder zu verkaufen. Sie können während der Laufzeit börsentäglich durch rechtl. Glattstellung beendet werden. Im Zeitpunkt des Kaufs oder Verkaufs von *Futures* sind die Parteien verpflichtet, (Geld- oder Wertpapier-)Sicherheiten zu leisten (*initial margins*). Während der Laufzeit von *Futures* werden weitere Einschüsse abgerechnet (*variation margins*). Hierfür werden börsentäglich die offenen Positionen bewertet und die Differenz zwischen Tages- und Vortageskurs dem Einschusskonto (*margin account*) jeder Partei gutgeschrieben oder belastet (Bieg, StB 2003, 92; Scharpf in Küting/Weber, Der Konzernabschluss, 13. Aufl. 2012, Kap. 6 Rz. 830).

Wie Optionen können *Forwards* und *Futures* zur Absicherung, Arbitrage und Spekulation eingesetzt werden (Haisch/Helios, Rechthandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 1 Rz. 40, mwN; s. Anm. 1071).

b) Bilanzierung von unbedingten Termingeschäften

1078

Zur handelsrechtl. Bilanzierung von *Financial Futures* und *Forward Rate Agreements* s. IDW RS BFA 5, WPg 2011, Supplement 4/2011, 50 ff.

Forwards:

- ▶ **Geschäftsabschluss:** *Forwards* sind als schwebende Geschäfte bei Geschäftsabschluss nicht zu bilanzieren (ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 377; Häuselmann/Wagner, BB 2002, 2170; zu Bewertungseinheiten bei *Forwards* Wagner, Inf. 2006, 538). Mit *Forwards* verbundene Anzahlungen (*Prepaid Forwards*) sind nicht aufzuzinsen (Häuselmann in Grotherr, Internationale Steuerplanung, 2. Aufl. 2003, 885).
- ▶ **Laufzeit:** Am jeweiligen Bilanzstichtag sind drohende Verluste aus *Forwards* durch die Bildung von gem. Abs. 4a stl. nicht anzuerkennenden Drohverlustrückstellungen auszuweisen (ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 377; Häuselmann/Wagner, BB 2002, 2170). Verluste drohen, wenn die für die Restlaufzeit der *Forwards* geltenden Terminkurse für den Terminverkäufer (Terminkäufer) über (unter) den vereinbarten Terminpreisen liegen.
- ▶ **Beendigung des Geschäfts:** *Forwards* werden idR durch Lieferung der Basiswerte beendet. Im Fall der Lieferung der Basiswerte sind diese beim Terminverkäufer auszubuchen sowie die erhaltenen Kaufpreise zu aktivieren. In Höhe der Differenz zwischen den Terminpreisen einerseits und den Buchwerten der Basiswerte andererseits entsteht dem Terminverkäufer ein Verlust oder ein Gewinn. Beim Terminkäufer sind die Basiswerte mit den Terminpreisen als AK zu aktivieren. Dies gilt selbst dann, wenn die Marktwerte der Basiswerte im Lieferungszeitpunkt unter den Terminpreisen liegen (Haisch/Danz, DStZ 2005, 850; Häusel-

mann/Wagner, BB 2002, 2170; aA ADS, 6. Aufl. 1994, § 255 HGB Rz. 75). Im Lieferungszeitpunkt sind gebildete Drohverlustrückstellungen ertragswirksam aufzulösen; dieser Auflösungsertrag ist für stl. Zwecke in entsprechender Anwendung des Abs. 4a nicht zu berücksichtigen (Häuselmann/Wagner, BB 2002, 2170; zur Beendigung von *Forwards* durch Barausgleich s. sogleich).

Futures:

- ▶ **Geschäftsabschluss:** *Futures* sind als schwebende Geschäfte bei Geschäftsabschluss grds. nicht zu bilanzieren. Allerdings sind in Geld geleistete bzw. erhaltene *initial margins* (s. Anm. 1077) erfolgsneutral zu aktivieren bzw. zu passivieren (Bieg, StB 2003, 92; Eisele/Knobloch, DStR 1993, 617; IDW RS BFA 5, WPg 2011, Supplement 4/2011, 50; zu Bewertungseinheiten bei *Futures* Scharpf in Küting/Weber, Der Konzernabschluss, 14. Aufl. 2018, Kap. 6 Rz. 871).
- ▶ **Laufzeit:** Geleistete bzw. erhaltene *variation margins* (s. Anm. 1077) sind ebenfalls zu aktivieren bzw. zu passivieren. Nach hM scheidet bei ihnen eine erfolgswirksame Behandlung aus (Bieg, StB 2003, 92; Eisele/Knobloch, DStR 1993, 617; Frotscher in Frotscher/Geurts, § 5 Rz. 136 [3/2019]; IDW RS BFA 5, WPg 2011, Supplement 4/2011, 50; aA Glaab/Werneth/Zimmer, ZIP 1984, 158; vgl. auch Neumann-Tomm in Lademann, § 5 Rz. 934 [10/2016]). Drohen aus *Futures* am jeweiligen Bilanzstichtag Verluste, ist den durch Bildung von gem. Abs. 4a stl. nicht anzuerkennenden Drohverlustrückstellungen Rechnung zu tragen. Statt der Bildung von Drohverlustrückstellungen ist auch die stl. anzuerkennende Teilwertberichtigung von aktivierten *variation margins* zulässig (IDW RS BFA 5, WPg 2011, Supplement 4/2011, 50; Scharpf in Küting/Weber, Der Konzernabschluss, 14. Aufl. 2018, Kap. 6 Rz. 839; aA Bieg, StB 2003, 93; vgl. auch Neumann-Tomm in Lademann, § 5 Rz. 934 [10/2016]).
- ▶ **Beendigung des Geschäfts:** *Futures* werden idR durch Barausgleich oder rechtl. Glattstellung beendet. Im Fall des Barausgleichs sind sämtliche bis dahin aufgelaufenen Bewertungsergebnisse erfolgswirksam zu berücksichtigen, dh., erhaltene (gezahlte) und passivierte (aktivierte) *variation margins* sind wie der Barausgleich erfolgswirksam zu vereinnahmen. Auch gebildete Drohverlustrückstellungen sind ertragswirksam aufzulösen; für stl. Zwecke ist ein solcher Auflösungsertrag jedoch nicht zu berücksichtigen (s.o.). Demgegenüber werden die *initial margins* erfolgsneutral zurückgezahlt bzw. zurückübertragen (Bieg, StB 2003, 92). Werden *Futures* durch rechtl. Glattstellung beendet, gilt das Vorstehende entsprechend. Im Fall der ausnahmsweisen Beendigung durch Lieferung der Basiswerte gelten die Ausführungen zu *Forwards* mit der Maßgabe entsprechend, dass die erhaltenen (gezahlten) *variation margins* beim Futurekäufer die AK der Basiswerte mindern (erhöhen) und beim Futureverkäufer den Veräußerungserlös erhöhen (mindern) (Bieg, StB 2003, 92; Scharpf in Küting/Weber, Der Konzernabschluss, 13. Aufl. 2012, Kap. 6 Rz. 834f. und 840; aA ADS, 6. Aufl. 1994, § 255 HGB Rz. 75).

5. Swapgeschäfte

1079 a) Begriff und wirtschaftlicher Zweck von Swapgeschäften

Swapgeschäfte (*swaps*) sind Vereinbarungen zum Austausch künftiger Zahlungsströme. Bei diesen kann es sich sowohl um Zahlungsverbindlichkeiten (*liability swaps*) als auch um Zahlungsansprüche (*asset swaps*) handeln. Swaps werden zwi-

schen den Parteien individualvertraglich (*over the counter* – *OTC*) abgeschlossen. Dabei kommen aber regelmäßig Standardvertragsdokumentationen zur Anwendung (zB *ISDA-Master-Agreement*). Die wichtigsten Grundformen von Swaps sind (vgl. *Hull, Options, Futures, and other Derivates*, 6. Aufl. 2006, 149 ff. und 697 ff.):

Zinsswaps (*interest rate swaps*): Bei Zinsswaps vereinbaren die Parteien, zu bestimmten Zahlungsterminen (*roll over dates*) während der Laufzeit Zinsbeträge in gleicher Währung auszutauschen, die aus Forderungen oder Verbindlichkeiten aus Grundgeschäften mit Dritten resultieren. Der Austausch der Zinsbeträge erfolgt dabei bezogen auf Kapitalbeträge mit identischem Nominalbetrag. Die Kapitalbeträge werden allerdings nicht rechtl. auf die jeweils andere Partei übertragen, sondern dienen nur als Berechnungsgrundlage für die Zinsbeträge (*notional amount*).

Währungsswaps (*cross currency swaps*): Bei Währungsswaps vereinbaren die Parteien, zu bestimmten Zahlungsterminen während der Laufzeit Kapitalbeträge in unterschiedlichen Währungen und die daraus resultierenden Zinsbeträge auszutauschen. Währungsswaps lassen sich in drei Teiltransaktionen aufteilen: Austausch der Kapitalbeträge in unterschiedlichen Währungen, wobei sich das Tauschverhältnis nach dem Devisenkassakurs zu Beginn der Laufzeit bestimmt (Anfangstransaktion), Austausch der Zinsbeträge aus den ausgetauschten Kapitalbeträgen (Zinstransaktion) und Rücktausch der Kapitalbeträge, wobei das Tauschverhältnis dem der Anfangstransaktion entspricht (Schlusstransaktion).

Zins-/Währungsswaps (*cross currency interest rate swaps*): Zins-/Währungsswaps vereinen die Charakteristika von Zins- und Währungsswaps, so dass die im Rahmen der Währungsswaps zu erbringenden Zinsauszahlungszahlungen auf unterschiedlicher Zinsbasis erfolgen. Die Zahlungen können sowohl den Austausch fester (*fixed rate*) oder variabler (*floating rate*) als auch den Tausch fester gegen variable Zinsen (*fixed to floating rate*) in unterschiedlichen Währungen vorsehen.

Wie Optionen können Swaps zur Absicherung, Arbitrage und Spekulation eingesetzt werden (*Haisch/Helios*, *Rechthandbuch Finanzinstrumente*, 2011, § 1 Rz. 40, mwN; s. Anm. 1071).

b) Bilanzierung der Swapgeschäfte

1080

Geschäftsabschluss: Bei Geschäftsabschluss sind Swaps nach hM als schwebende Geschäfte grds. nicht zu bilanzieren (*Maulshagen/Maulshagen*, BB 2000, 243; *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 1034 [10/2016]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1111 [3/2020]; aA *Jutz*, Swaps und Financial Futures und ihre Abbildung im Jahresabschluss, 1989, 73 ff.; dagegen wiederum *Wenger/Kaserer/Bayer*, DStR 1995, 948). Im Grundsatz führt der Geschäftsabschluss von Swaps nicht zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den zugrunde liegenden Kapitalbeträgen (*Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 5 Rz. 145 [3/2019]). Eine Ausnahme besteht für Währungs- und Zins-/Währungsswaps mit effektivem Kapitalaustausch, bei denen es im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses zu einem erfolgsneutralen Aktiv- bzw. Passivtausch kommt (*Scharpf* in *Küting/Weber*, *Der Konzernabschluss*, 14. Aufl. 2018, Kap. 6 Rz. 852; zu Bewertungseinheiten bei Swaps *Scharpf/Luz*, *Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten*, 2. Aufl. 2000, 493 ff.).

Laufzeit: Während der Laufzeit periodisch zu leistende bzw. zu empfangende Zahlungen sind nach hM zum Bilanzstichtag aufwands- bzw. ertragswirksam abzugrenzen (*Schiffers/Strahl/Fuhrmann/Veit* in *Korn*, § 5 Rz. 264 [12/2020]; *Maulshagen/Maulshagen*, BB 2000, 243; *Scharpf/Luz*, *Risikomanagement, Bilanzierung und*

Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 486 und 505; teilweise aA Häuselmann, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 127). Für vorschüssig gezahlte bzw. erhaltene aperiodische Zahlungen (*up front payments*) sind aktive bzw. passive RAP zu bilden, die über die Laufzeit verteilt erfolgswirksam aufzulösen sind (Häuselmann, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 126). Nachschüssige aperiodische Zahlungen (*balloon payments*) sind durch entsprechende Forderungen bzw. Verbindlichkeiten, die ebenfalls zeitanteilig realisiert werden, auszuweisen (Frotscher in Frotscher/Geurts, § 5 Rz. 145 [5/2019]). Verpflichtungsüberhänge aus Swaps sind durch die Bildung von gem. Abs. 4a stl. nicht anzuerkennenden Drohverlustrückstellungen am jeweiligen Bilanzstichtag zu berücksichtigen (Schiffers/Strahl/Fuhrmann/Veit in Korn, § 5 Rz. 263 [12/2020]; Neumann-Tomm in Lademann, § 5 Rz. 1034 [10/2016]; Maulshagen/Maulshagen, BB 2000, 243; teilweise aA Wiese/Dammer, DStR 1999, 867). Solche Verpflichtungsüberhänge bestehen, soweit Swaps negative Marktwerte aufweisen.

Beendigung des Geschäfts: Swaps können durch Verfall (*expiration*), durch vorzeitige Vertragsauflösung (*close out*), durch Übertragung aller Rechte und Pflichten auf einen Dritten (*assignment*) oder Glattstellung durch Abschluss eines Gegenswaps für die Restlaufzeit (*reversal*) beendet werden.

- ▶ Bei Verfall sind gebildete Drohverlustrückstellungen, soweit sie nicht durch dabei zu zahlende Ausgleichszahlungen verbraucht werden, ertragswirksam aufzulösen; für stl. Zwecke ist dieser Ertrag nicht zu berücksichtigen (s. Anm. 1078).
- ▶ Im Fall eines *close out* hat die Partei, deren Ende des Swaps einen negativen Marktwert aufweist, eine Ausgleichszahlung (*close out payment*) zu leisten. Gezahlte bzw. erhaltene *close out payments* sind sofort aufwands- bzw. ertragswirksam (Häuselmann, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 121; Ettinger, Ubg 2015, 416; Weber-Grellet, RdF 2014, 56; teilweise aA Helios, DB 2012, 2890). Entsprechendes gilt uE bei einem *assignment*.
- ▶ Im Fall einer Glattstellung durch einen *reversal* kommt es demgegenüber nicht zu einer sofortigen Gewinn- bzw. Verlustrealisierung. Die Glattstellung führt jedoch dazu, dass eine Folgebewertung grds. entbehrlich wird (Bieg, StB 2003, 209; Häuselmann, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 128; s. Anm. 1072).

1081 6. Kreditderivate

Begriff: Kreditderivate sind Instrumente, mittels derer die mit Darlehen, Schuldverschreibungen oder anderen Marktrisikopositionen (Referenz-Aktiva) verbundenen Kreditrisiken vom Inhaber der Referenz-Aktiva (Sicherungsnehmer) auf eine andere Person (Sicherungsgeber) wirtschaftlich übertragen werden, ohne dass es zu einer rechtl. Übertragung der Referenz-Aktiva kommt (Jahn/Reiner in Schimansky/Bunte/Lwowski, Bankrechts-Handbuch, 5. Aufl. 2017, § 114 Rz. 27). Die wichtigsten Arten von Kreditderivaten sind *credit default options* (CDO) und *credit default swaps* (CDS), *total return swaps* (TRS) sowie *credit linked notes* (CLN) (Jahn/Reiner in Schimansky/Bunte/Lwowski, Bankrechts-Handbuch, 5. Aufl. 2017, § 114 Rz. 29–33, auch zu den entsprechenden Begriffen; zu *credit spread options* und *credit spread swaps* Kühnle, WPg 2002, 288).

Wirtschaftlicher Zweck: Wie Optionen können Kreditderivate zur Absicherung, Arbitrage und Spekulation eingesetzt werden (s. Anm. 1071).

Bilanzierung:

- ▶ *Credit Default Options und Credit Default Swaps*: CDO und CDS sind nach wohl hM entsprechend den Grundsätzen über die Bilanzierung von Optionen zu bilanzieren (*Häuselmann*, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 136; *Kühnle*, WPg 2002, 288; aA *Geurts*, DB 2001, 1163; *Wiese/Dammer*, DStR 1999, 867, für CDS, auch zu weiteren Einzelheiten; zu Bewertungseinheiten *Wagner*, Inf. 2006, 538).
- ▶ *Total Return Swaps* sind entsprechend den Grundsätzen über die Bilanzierung von Swaps zu bilanzieren (*BdB*, WPg 2000, 677; *Geurts*, DB 2001, 1163; *Häuselmann*, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 127; *Häuselmann/Wagner*, BB 2002, 2170; *Kühnle*, WPg 2002, 288; auch zu weiteren Einzelheiten; zu Bewertungseinheiten *Wagner*, Inf. 2006, 538).
- ▶ *Credit Linked Notes* sind uE als echte strukturierte Produkte als einheitliche WG bzw. Schulden zu bilanzieren (glA *Geurts*, DB 2001, 1163; *Häuselmann*, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 135; *Wagner*, StuB 2004, 1085; *Wiese/Dammer*, DStR 1999, 867; ebenso wohl BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831, entgegen Nds. FG v. 24.10.2013 – 6 K 128/11, EFG 2014, 123; dazu *Kröger*, BB 2016, 1722; *Rau*, DStR 2017, 737 [738f.]; aA IDW RS BFA 1, WPg 2002, 195, auch zu weiteren Einzelheiten; s. Anm. 1085 ff.).

7. Anleihen**a) Begriff der Anleihe**

1082

In der Praxis hat sich eine kaum mehr zu überblickende Vielzahl von Arten und Typen von Anleihen, dh. Schuldverschreibungen iSv. § 793 BGB, herausgebildet (*Geurts* in *B/B*, § 20 Rz. 460 ff. [11/2008]; zu Zertifikaten *Haisch/Danz*, FB 2005, 819; zu *credit linked notes* und strukturierten Produkten s. Anm. 1081 und 1085 ff.). Daher werden nachfolgend nur die Grundsätze der Anleihebilanzierung und die steuerbilanzielle Behandlung spezieller Anleiheformen dargestellt (zur Anleihebilanzierung allg. *Breuninger/Frey* in *Habersack/Mülbert/Schlitt*, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 4. Aufl. 2019, § 19 Rz. 1 ff.; zu Kombi-Zinsanleihen *Hoffmann/Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1331 [11/2007]).

b) Grundsätze zur Bilanzierung von Anleihen

1083

Bilanzierung beim Inhaber: Der Inhaber hat Anleihen mit den AK gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. 2, § 8 Abs. 1 KStG, § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB zu aktivieren. Beim Ersterwerber entsprechen die AK dem Ausgabebetrag zzgl. Nebenkosten. Dies gilt auch für Anleihen mit einem (Emissions-)Abgeld; eine Aktivierung mit dem höheren Rückzahlungsbetrag kommt nicht in Betracht (*Hoffmann/Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1327 [11/2007]; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 242 ff. [11/2015]; aA IDW HFA 1/1983, WPg 1992, 699). Beim Erwerb von verzinslichen Anleihen besonders in Rechnung gestellte Zinsen (Stückzinsen) gehören nicht zu den AK der Anleihen, sondern stellen ein selbständiges WG in Gestalt einer Zinsforderung dar (BFH v. 13.12.1963 – IV 22/61 S, BStBl. III 1964, 184; *Schubert/Gadek* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 250). Hingegen scheidet bei einem Erwerb von Anleihen ohne einen Ausweis von Stückzinsen (*flat-Handel*) der Ansatz einer gesonderten Zinsforderung aus (*Birck/Meyer*, Die Bankbilanz, 3. Aufl. 1989, V 269; *Häu-*

selmann, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 21; aA jetzt *Häuselmann*, Ubg 2009, 225).

Bilanzierung beim Emittenten: Der Emittent hat Anleihen gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB iVm. § 5 Abs. 1 mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren. Dies gilt auch für Anleihen mit einem (Emissions-)Abgeld. Während für das Abgeld in der HBil. gem. § 250 Abs. 3 HGB ein aktiver RAP gebildet werden kann (Wahlrecht), ist die Bildung eines aktiven RAP in der StBil. gem. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 zwingend (BFH v. 29.11.2006 – I R 46/05, DB 2007, 718; krit. *Wagner*, StuB 2007, 509). Der aktive RAP ist über die Laufzeit der Anleihen aufwandswirksam aufzulösen (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 242 ff. [11/2015]).

1084 c) Bilanzielle Behandlung spezieller Anleiheformen

Null-Kupon-Anleihen (*zero bonds*) sind Schuldverschreibungen, die mit einem (Emissions-)Abgeld ausgegeben und am Ende der Laufzeit zum Nennbetrag zurückgezahlt werden. Auf Null-Kupon-Anleihen werden während der Laufzeit keine Zinsen gezahlt.

- **Inhaber:** Der Ersterwerber hat Null-Kupon-Anleihen mit dem Ausgabebetrag zu aktivieren. Der jährliche Aufzinsungsbetrag ist den AK der Null-Kupon-Anleihen ertragswirksam zuzuschreiben (BMF v. 5.3.1987 – IV B 2 - S 2133 - 1/87, BStBl. I 1987, 394; *IDW*, WPg 1986, 248; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1091 [3/2020]; aA *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 1095 [10/2016]; zum Zweiterwerber *Kussmaul*, BB 1987, 1562).
- **Emittent:** Der Emittent hat Null-Kupon-Anleihen korrespondierend mit dem Ausgabebetrag zu passivieren. Diese Verbindlichkeit ist jährlich aufwandswirksam um den Aufzinsungsbetrag zu erhöhen (BMF v. 5.3.1987 – IV B 2 - S 2133 - 1/87, BStBl. I 1987, 394; *IDW*, WPg 1986, 248; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1091 [3/2020]; aA *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 1095 [10/2016]).

Zerlegbare Anleihen: Bei zerlegbaren Anleihen (*stripped bonds*) handelt es sich um Anleihen, bei denen Kapitalforderungen und Zinsforderungen durch den Inhaber getrennt und separat voneinander unter verschiedenen Wertpapierkennnummern (WKN) gehandelt werden können. Besonderheiten für die steuerbilanzielle Behandlung von *stripped bonds* ergeben sich nur für deren Inhaber: Vor der Trennung in einzelne sog. *strips* (*separate trading of registered interest and principal securities*) hat der Inhaber *stripped bonds* als ein WG mit den AK zu aktivieren (*Häuselmann*, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 173; aA wohl *ADS*, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 368). Dies folgt uE daraus, dass die zukünftigen Zinsansprüche als schwebende Geschäfte grds. nicht bilanzierungsfähig sind und die Kupons erst im Zeitpunkt der Trennung zu eigenständigen WG erstarken (glA wohl *Göttgens*, WPg 1998, 567). Die Trennung stellt keinen Realisationsvorgang dar (*Göttgens*, WPg 1998, 567; *Hoffmann/Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1329 [11/2007]; *IDW RH BFA* 1.001, WPg 2012, Supplement 1/2012, 125; dazu *Helke*, RdF 2012, 138), so dass die Buchwerte der Anleihen vor Trennung auf die *strips* im Verhältnis ihrer Teilwerte aufzuteilen sind (*Göttgens*, WPg 1998, 567; *IDW RH BFA* 1.001, WPg 2012, Supplement 1/2012, 125). Auch die Rekonstruktion ist kein Realisationsvorgang. Ab dem Zeitpunkt der Rekonstruktion sind die *strips* wiederum als ein WG mit der Summe der gesamten Buchwerte zu aktivieren (*Göttgens*, WPg 1998, 567; *IDW RH BFA* 1.001, WPg 2012, Supplement 1/2012, 125). Die *strips* sind während der Laufzeit nach den Grundsätzen über die Bilanzierung und Bewertung

von Null-Kupon-Anleihen zu behandeln (Göttgens, WPg 1998, 567; IDW RH BFA 1.001, WPg 2012, Supplement 1/2012, 125; s. Anm. 1084). Bei Verkauf oder Rückzahlung der *strips* entsteht dem Inhaber in Höhe der Differenz zwischen dem zu aktivierenden Verkaufs- oder Rückzahlungsbetrag einerseits und den auszubuchenden Buchwerten andererseits ein Gewinn oder Verlust.

8. Strukturierte Produkte

a) Begriff und Ausstattung von strukturierten Produkten

1085

Strukturierte Produkte (*combined/compound instruments*) sind Instrumente mit Forderungscharakter, die aus finanzökonomischer Sicht Kombinationen aus mehreren Bausteinen darstellen. Entsprechend definiert das IDW strukturierte Finanzinstrumente in der RS HFA 22 als Vermögensgegenstände mit Forderungscharakter bzw. entsprechende Verbindlichkeiten, die im Vergleich zu den nicht strukturierten Finanzinstrumenten hinsichtlich ihrer Verzinsung, ihrer Laufzeit und/oder ihrer Rückzahlung besondere Ausstattungsmerkmale aufweisen (IDW-FN 2008, 455). Allgemein wird zwischen unechten und echten strukturierten Produkten unterschieden (Briesemeister, Hybride Finanzinstrumente im Ertragsteuerrecht, 2006, 175; Häuselmann, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 142 und 144):

Als unechte strukturierte Produkte werden Instrumente bezeichnet, die im Rechtsverkehr zwar als ein Instrument gehandelt, die aber durch den Inhaber ohne Mitwirkung des Emittenten in zwei oder mehrere selbständig (handelbare) Instrumente zerlegt werden können.

Unter echten strukturierten Produkten werden demgegenüber Instrumente verstanden, bei denen mehrere Bausteine zu einem einzigen (handelbaren) Instrument zusammengefügt werden, das nicht physisch in Rechenpositionen zerlegt werden kann.

b) Grundsätze zur Bilanzierung strukturierter Produkte

aa) Unechte strukturierte Produkte

1086

Unechte strukturierte Produkte sind in ihre Bausteine zu zerlegen und die Bausteine unter den jeweils maßgeblichen Bilanzpositionen zu erfassen (Häuselmann, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 144; Scharpf/Luz, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 677). Eine getrennte Bilanzierung hat uE dabei schon vor einer tatsächlichen Trennung der Bausteine zu erfolgen (glA Häuselmann/Wagner, BB 2002, 2431; § 6 Anm. 307 „Optionsanleihe“; aA ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 365; vgl. auch BMF v. 9.10.2012 – IV C 1 – S 2252/10/10013, BStBl. I 2012, 953, Rz. 8; anders aber für zerlegbare Anleihen, s. Anm. 1084).

bb) Echte strukturierte Produkte

1087

Die Diskussion über die Behandlung von echten strukturierten Produkten wurde bislang überwiegend im handelsrechtl. Schrifttum geführt (dazu Briesemeister, Hybride Finanzinstrumente im Ertragsteuerrecht, 2006, 175 f.). Im Wesentlichen werden folgende Ansätze vertreten:

Einheitsansatz (*integration approach*): Nach dieser Ansicht sind echte strukturierte Produkte als Einheit unter einer Bilanzposition auszuweisen (*Hachmeister* in HdJ, Abt. II/3 Rz. 71 [9/2011]; *Scherrer*, DStR 1999, 1205).

Zerlegungsansatz (*bifurcation approach*): Danach sind echte strukturierte Produkte unter bestimmten Voraussetzungen in ihre Bausteine zu zerlegen und die Bausteine unter den jeweils maßgeblichen Bilanzpositionen auszuweisen (*Bertsch*, KoR 2003, 550; *Krumnow* ua., Rechnungslegung der Kreditinstitute, 2. Aufl. 2004, § 340e HGB Rz. 460 ff.; *Scharpf* in *Küting/Weber*, Der Konzernabschluss, 13. Aufl. 2012, Kap. 6 Rz. 861 ff.).

- **Handelsrecht:** Das IDW hat sich zur Bilanzierung von echten strukturierten Produkten bei Banken erstmals in den Rechnungslegungshinweisen des BFA 1003 geäußert (IDW RH BFA 1003, WPg 2001, 916; dazu *Dombek*, WPg 2002, 1065). Danach sind solche Produkte grds. als Einheit zu bilanzieren. Unter bestimmten Voraussetzungen (insbes. unterschiedliche Marktpreisrisiken der Bausteine) hat jedoch eine getrennte Bilanzierung zu erfolgen. Das IDW hat am 2.9.2008 die RS HFA 22 veröffentlicht, die die RH BFA 1003 ersetzen und in Zukunft für alle Unternehmen gelten soll. Die RS HFA 22 basiert auf dem gleichen Konzept wie die RH BFA 1003, sieht aber ein komplexes System von Ausnahmen und Rückausnahmen vom Einheitsansatz zugunsten des Zerlegungsansatzes vor (IDW RS HFA 22, IDW-FN 2008, 455, überarbeitet in WPg Supplement 4/2015, 30 ff.; dazu *Mihm* in *Habersack/Mülbert/Schlitt*, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 4. Aufl. 2019, § 14 Rz. 14.1 ff.; *Schaber/Rehm/Märkl*, Handbuch strukturierter Finanzinstrumente – HGB – IFRS –, 2008, 4 ff.; *Wiechens/Varain*, BB 2008, 2338).
- **Steuerrecht:** Im stl. Schrifttum wurde die Frage, ob für die Besteuerung von echten strukturierten Produkten der Einheits- oder der Zerlegungsansatz Anwendung zu finden hat, bislang kaum konzeptionell erörtert und ist ungelöst (dazu *Briesemeister*, Hybride Finanzinstrumente im Ertragsteuerrecht, 2006, 175 ff.; *Haisch*, FR 2009, 65). Während überwiegend der Einheitsansatz vertreten wird (*Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Finanzprodukte“; *Dreyer/Herrmann*, DB 2001, 1637; *Elser/Jetter*, FB 2005, 625; *Haarmann*, JbFStR 1991/92, 469; *Häuselmann*, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 144), finden sich vereinzelt auch Stimmen, die den Zerlegungsansatz favorisieren (*Mihm* in *Habersack/Mülbert/Schlitt*, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 4. Aufl. 2019, § 14 Rz. 14.1 ff.; *Rau*, DStR 2006, 627). Rechtsprechung und FinVerw. haben sich zu dieser Fragestellung noch nicht grds. geäußert (s. aber sogleich). Im PV werden echte strukturierte Produkte allerdings als einheitliches WG besteuert (BFH v. 4.12.2007 – VIII R 53/05, DB 2008, 438; FG Berlin v. 22.4.2004 – 1 K 1100/03, EFG 2004, 1450, rkr.; BMF v. 2.3.2001 – IV C 1 - S 2252 - 56/01, BStBl. I 2001, 206).

Stellungnahme: Echte strukturierte Produkte sind uE für steuerbilanzielle Zwecke als Einheit unter einer Bilanzposition zu erfassen (glA *Briesemeister*, Hybride Finanzinstrumente im Ertragsteuerrecht, 2006, 175 ff., mit umfangreicher Begr.). Mit Ausnahme des § 272 Abs. 2 Nr. 2 HGB enthält weder das Handelsrecht noch das StRecht spezielle Regelungen zu ihrer Behandlung, so dass die GoB maßgebend sind (§ 5 Abs. 1, § 8 Abs. 1 KStG). Nach dem Einzelbewertungsgrundsatz und Vollständigkeitsgebot der §§ 240 Abs. 1, 246 Abs. 1, 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB ist entscheidend, ob echte strukturierte Produkte einheitliche WG oder eine Mehrzahl von WG sind. Der BFH hat für verbundene Objekte entschieden, dass diese dann

einheitliche WG sind, wenn sie als einheitliches Ganzes in Erscheinung treten (BFH v. 16.12.1958 – I 286/56, BStBl. III 1959, 77). Dies ist der Fall, wenn zwischen den einzelnen Objekten ein Nutzungs- und Funktionszusammenhang besteht (BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842). Anhaltspunkte für einen solchen Zusammenhang sind insbes. die rechtl. Abgrenzung und die Verkehrsanschauung (Prah/Naumann, WPg 1992, 709). Danach spricht bereits die Untrennbarkeit von echten strukturierten Produkten und die Verkehrsanschauung, die in ihrem Handel unter einer Wertpapier-Kenn-Nummer zum Ausdruck kommt, für die Qualifizierung als einheitliches WG. Ausschlaggebend ist allerdings, dass bei der Konstruktion von echten strukturierten Produkten gerade die Wirkungsweisen ihrer Bausteine aufeinander abgestimmt werden. Zwischen den einzelnen Bausteinen besteht daher ein Nutzungs- und Funktionszusammenhang, was zur Einstufung als einheitliches WG führt (glA im Erg. BFH v. 4.12.2007 – VIII R 53/05, DB 2008, 438; FG Berlin v. 22.4.2004 – 1 K 1100/03, EFG 2004, 1450, rkr.; BMF v. 2.3.2001 – IV C 1 - S 2252 - 56/01, BStBl. I 2001, 206, für PV); dies muss auch für BV gelten, da der Begriff der WG nach der Rspr. für alle Einkunftsarten identisch ist (BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842).

Demgegenüber weist der Zerlegungsansatz als theoretisches Konzept erhebliche Schwächen auf (insbes. fehlende Objektivierbarkeit und Nichtberücksichtigung von wirtschaftlichen Synergien; vgl. Briesemeister, Hybride Finanzinstrumente im Ertragsteuerrecht, 2006, 205 ff.; Eisele/Knobloch, ZfbF 55, 749; Herzig, IStR 2000, 482). Aufgrund dieser Schwächen ist der Zerlegungsansatz uE nicht in der Lage, die Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage eines Unternehmens zutr. darzustellen, und lässt sich deshalb auch nicht durch den *true and fair view*-Grundsatz bzw. die wirtschaftliche Betrachtungsweise rechtfertigen (glA Danz/Kieninger/Patzner in Zerey, Außerbörsliche [OTC] Finanzderivate, 2008, § 22 Rz. 48; dazu Haisch, StbJb. 2006/2007, 317 [341 ff.]; aA Rau, DStR 2006, 627). Aus diesen Gründen können die RS HFA 22 inhaltlich nicht überzeugen. Sie basieren im Kern auf dem *risk-and-reward approach* von IFRS 39 bzw. FAS 133, der der deutschen HBil. und StBil. wesensfremd ist. Schließlich sind die RS HFA 22 uE auch nicht als spezielle GoB einzustufen (glA Eisele/Knobloch, ZfbF 55, 749; Elser/Jetter, FB 2005, 625; Haisch/Danz, DStZ 2005, 850; aA Bertsch, KoR 2003, 550, jeweils zu RH BFA 1003; allg. zur fehlenden Qualifikation von Rechnungslegungsstellungen des IDW als GoB Hüffer in Großkommentar HGB, 2002, § 238 HGB Rz. 45).

Das BMF (BMF v. 19.12.2017 – IV C 6 - S 2133/09/10002:001, nv.) hat sich der hier vertretenen Ansicht angeschlossen. Gestützt auf den Einzelbewertungsgrundsatz lehnt das BMF eine Zerlegung von echten strukturierten Finanzinstrumenten am Beispiel einer *credit linked note* ab. In diesem Zusammenhang stellt das BMF außerdem ausdrücklich fest, dass sich eine Zerlegung mangels GoB-Qualität weder auf die RS HFA 22 noch auf den *true and fair view*-Grundsatz stützen lässt. Ferner hat der BFH (BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831) entschieden, dass bei einer *credit linked note* die mit dem eingebetteten *Credit Default Swap* verbundenen Vorteile im Falle ihrer Realisierung bilanziell dadurch abgebildet werden, dass sich im Falle von Forderungsausfällen die von der Emittentin zu passivierenden Rückzahlungsverbindlichkeiten aus den Schuldverschreibungen gewinnerhöhend vermindern sollen (BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831; entgegen Nds. FG v. 24.10.2013 – 6 K 128/11, EFG 2014, 123). Hieraus wird im Schrifttum zu Recht abgeleitet, dass sich der BFH tendenziell für eine einheitliche Bilanzierung von echten strukturierten Finanzinstrumenten ausspricht (Haisch, RdF

2018, 159; Kröger, BB 2016, 1722; Rau, DStR 2017, 737 [738f.]). Das Urte. des FG Köln (FG Köln v. 18.1.2017 – 10 K 3615/14, EFG 2017, 1012) und die Revisionsentscheidung des BFH (BFH v. 27.3.2019 – I R 20/17, DStR 2019, 1963) zur Besteuerung von Umtauschanleihen im BV geht auch in diese Richtung (Haisch, BB 2019, 2481; Niedling, RdF 2017, 265).

c) Bilanzielle Behandlung speziell strukturierter Produkte

1088 aa) Optionsanleihen

Begriff: Optionsanleihen (*bonds with warrants*) sind Anleihen, die dem Inhaber neben einem festen Zins zusätzlich das Recht einräumen, nach den Anleihebedingungen junge Aktien des Emittenten – ggf. einer Konzerngesellschaft – innerhalb eines bestimmten Zeitraums zu einem vorher festgelegten Preis zu beziehen. Die Anleihebedingungen sehen idR die Verbriefung und die Abtrennbarkeit der Optionsrechte von den Anleihen vor, so dass die Optionsrechte getrennt unter einer eigenen Wertpapier-Kenn-Nummer gehandelt werden können. Die Ausübung der Optionsscheine führt nicht zum Erlöschen der Anleihen (Habersack in MüKo AktG, 5. Aufl. 2021, § 221 AktG Rz. 24 und 31ff., auch zu besonderen Ausstattungsmerkmalen).

Bilanzierung:

- **Inhaber:** Optionsanleihen sind als zwei WG (Anleihen ex und Optionsscheine) gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. 2 EStG, § 8 Abs. 1 KStG, § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB jeweils mit den AK zu aktivieren. Im Einzelnen gilt Folgendes:
 - ▷ **Optionsanleihen mit marktüblicher Verzinsung (offenes Aufgeld):** In diesem Fall sind die Anleihen ex mit dem Ausgabebetrag der Optionsanleihen und die Optionsscheine mit dem offenen Aufgeld zu aktivieren (Geurts in B/B, § 20 Rz. 485 [10/2014]). Im Hinblick auf die Ausübung oder den Verfall der Optionsscheine gelten die Ausführungen zu Optionen entsprechend (s. Anm. 1072).
 - ▷ **Optionsanleihen mit niedriger Verzinsung (verdecktes Aufgeld):** In diesem Fall kommt es für den Ersterwerber darauf an, ob die Gegenleistungen für die Optionsscheine in einem Teil des Ausgabepreises (Doppelerwerb) oder im Verzicht auf eine marktübliche Verzinsung (Alleinerwerb) besteht:
 - Beim Doppelerwerb sind die Anleihen ex und die Optionsscheine jeweils mit dem auf sie entfallenden Anteil am Ausgabebetrag zu aktivieren. Die Aufteilung des Ausgabetrags hat auf Basis der Teilwerte der Anleihen ex und der Optionsscheine zu erfolgen. Die Anleihen ex sind während der Laufzeit nach den Grundsätzen über die Bilanzierung und Bewertung von Null-Kupon-Anleihen zu behandeln (Geurts in B/B, § 20 Rz. 485 ff. [10/2014]; Haarmann, JbFStR 1991/92, 469; aA OFD Düss. v. 23.3.2001, DB 2001, 1337; s. Anm. 1084).
 - Beim Alleinerwerb sind die Anleihen ex mit dem Ausgabebetrag zu aktivieren und die Optionsscheine, die vorausbezahlten Zins darstellen, mit ihrem Teilwert. Im Hinblick auf diesen Zins ist ein passiver RAP zu bilden, der über die Laufzeit ertragswirksam aufzulösen ist. Bei den Anleihen ex kommt aufgrund der niedrigen Verzinsung eine Teilwertberichtigung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 in Betracht (Groh, DB 2002, 860).

Ob ein Doppel- oder Alleinerwerb vorliegt, bestimmt sich gem. BFH nach den Emissionsbedingungen (BFH v. 16.5.2001 – I R 102/00, BStBl. II 2001, 710; BFH v. 1.7.2003 – VIII R 9/02, BStBl. II 2003, 883; dazu *Groh*, DB 2002, 860; *Haisch*, DStR 2001, 1968; *Mihm* in *Habersack/Mülbert/Schlitt*, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 4. Aufl. 2019, § 14 Rz. 14.77 ff.). Beim Zweiterwerb sind stets die Grundsätze des Doppelerwerbs anzuwenden (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 740 „Optionsanleihen“ [3/2020]).

- **Emittent:** Die bei der Emission von Optionsanleihen vereinnahmten Beträge sind zu aktivieren; korrespondierend sind Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB iVm. § 5 Abs. 1 zu passivieren. Offene und verdeckte Aufgelder für die Optionsscheine sind im Emissionszeitpunkt gem. § 272 Abs. 2 Nr. 2 HGB in die Kapitalrücklage einzustellen. Sie verbleiben in der Kapitalrücklage unabhängig davon, ob die Optionsscheine ausgeübt werden oder nicht. Nach der Rspr. des BFH stellen die Aufgelder für stl. Zwecke unabhängig von der Ausübung der Optionsscheine Einlagen in das stl. Einlagekonto dar (BFH v. 30.11.2005 – I R 3/04, BFHE 211, 339; BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; dazu *Haisch/Danz*, DStZ 2006, 229; aA noch OFD Düss. v. 23.3.2001, DB 2001, 1337). Bei Optionsanleihen mit verdecktem Aufgeld ist für das (Emissions-)Abgeld in der StBil. zwingend ein aktiver RAP zu bilden (BFH v. 30.11.2005 – I R 3/04, BFHE 211, 339; BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; aA *Hahne*, StuB 2006, 295; s. Anm. 1083).

bb) Wandelanleihen

1089

Begriff: Wandelanleihen (*convertible bonds*) sind Anleihen, die neben einem festen Zins dem Inhaber das Recht einräumen, innerhalb eines bestimmten Zeitraums eine in den Anleihebedingungen bestimmte Anzahl junger Aktien des Emittenten gegen Hingabe der Anleihen zu beziehen. Im Unterschied zu Optionsanleihen führt die Ausübung des Wandlungsrechts zum Erlöschen der Anleihen (*Habersack* in *MüKo AktG*, 5. Aufl. 2021, § 221 AktG Rz. 24, 29 und 52, auch zu Pflichtwandelanleihen und besonderen Ausstattungsmerkmalen).

Bilanzierung:

- **Inhaber:** Wandelanleihen sind uE als einheitliches WG mit den AK zu aktivieren; die zusätzliche Bilanzierung von Inhaberpositionen aus Verkaufsoptionen hinsichtlich der Aktien scheidet aus (glA *Dreyer/Herrmann*, DB 2001, 1637; *Haarmann*, JbFStR 1991/92, 469; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 920 „Wandelschuldverschreibungen“ [3/2020]; *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 1075/2 [10/2016]; *Wiese/Dammer*, DStR 1999, 867; aA *Gelhausen/Rimmelspacher*, AG 2006, 729; *Holle/Tschatsch*, FR 2018, 884 [886]; *Mihm* in *Habersack/Mülbert/Schlitt*, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 4. Aufl. 2019, § 14 Rz. 14.24; vgl. auch *Rau*, DStR 2014, 2201). Die Wandlung von Wandelanleihen führt nicht zu einer Gewinnrealisierung (RFH v. 24.8.1944, RFHE 54, 128; BFH v. 21.2.1973 – I R 106/71, BStBl. II 1973, 460; OFD Frankfurt v. 29.3.1995, BB 1995, 1345). Daran ändert uE auch § 6 Abs. 6 Satz 1 nichts, denn die Wandlung stellt keinen Tausch oder tauschähnlichen Vorgang dar (glA BMF v. 30.4.2018 – IV C 6 - S 2133/09/10001:006, FR 2018, 907; BFH v. 11.11.2014 – I R 53/13, BFH/NV 2015, 686; *Gelhausen/Rimmelspacher*, AG 2006, 729; *Holle/Tschatsch*, FR 2018, 884 [888]; aA *Ehmcke* in *Brandis/Heuermann*, § 6

Rz. 873a [3/2021]; C.B. Korn, FR 2003, 1101; Rau, DStR 2014, 2201; dazu Haisch, RdF 2015, 165; Niedling, RdF 2016, 49). Eine Teilwertabschreibung wird deshalb auch im Wandlungszeitpunkt nicht rückgängig gemacht (OFD Frankfurt v. 29.3.1995, BB 1995, 1345; § 6 Anm. 1500 „Wandelschuldverschreibung“). Die erhaltenen Aktien sind mit dem Buchwert der Wandelanleihen zzgl. eventueller Zuzahlungen zu aktivieren (BFH v. 11.11.2014 – I R 53/13, BFH/NV 2015, 686; Häuselmann/Wagner, BB 2002, 2431; zu Pflichtwandelanleihen und besonderen Ausstattungsmerkmalen Gelhausen/Rimmelspacher, AG 2006, 729; Häuselmann, BB 2003, 1531; Mihm in Habersack/Mülbert/Schlitt, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 4. Aufl. 2019, § 14 Rz. 14.34; zur fortlaufenden Bewertung vgl. Holle/Tschatsch, FR 2018, 884 [887]).

- **Emittent:** Wandelanleihen sind als Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren, offene und verdeckte Aufgelder für die Wandlungsrechte sind gem. § 272 Abs. 2 Nr. 2 HGB in die Kapitalrücklage einzustellen. Die Aufgelder stellen uE für stl. Zwecke von Anfang an und unabhängig von der Ausübung der Wandlungsrechte Einlagen dar (glA Geurts in B/B, § 20 Rz. 511 ff. [11/2008]; Hoffmann/Nacke in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1118 [2/2014]; Mihm in Habersack/Mülbert/Schlitt, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 4. Aufl. 2019, § 14 Rz. 14.27; Teufel, AG 2008, 892; aA Heger, juris PR-SteuerR 5/2006, Anm. 6; Wagner, Der Konzern 2006, 262; dazu Haisch/Danz, DStZ 2006, 229). Der BFH (BFH v. 11.11.2014 – I R 53/13, BFH/NV 2015, 686) hat sich dieser Meinung grds. angeschlossen; er hat allerdings auch entschieden, dass bei jederzeitiger Ausübbarkeit des Wandlungsrechts kein Aufgeld und damit keine Einlage geleistet wird (Niedling, RdF 2016, 49). Im Fall von Wandelanleihen mit verdecktem Aufgeld ist für das (Emissions-)Abgeld in der StBil. ein aktiver RAP zu bilden.
- **Zum Rückkauf von Wandelanleihen durch den Emittenten** s. einerseits Altenburg, DStR 2013, 5, und andererseits Fischer/Lackus, DStR 2013, 623; Herzig/Joisten, DB 2013, 954. Handelsrechtliche Aufwendungen sind uE in diesem Zusammenhang auch stl. abzugsfähig (glA Holle/Tschatsch, FR 2018, 884 [887]; vgl. auch Mihm in Habersack/Mülbert/Schlitt, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 4. Aufl. 2019, § 14 Rz. 14.28).

1090 cc) Umtauschanleihen

Begriff: Umtauschanleihen (*exchangeable bonds*) sind Anleihen, die dem Inhaber neben dem Anspruch auf Zahlung eines festen, unter dem marktüblichen Zinssatz liegenden Zinses das Recht geben, anstelle der Rückzahlung des Nennbetrags die Lieferung einer in den Anleihebedingungen bestimmten Anzahl von Aktien zu verlangen. Im Gegensatz zu Wandelanleihen handelt es sich bei den Aktien nicht um junge Aktien des Emittenten, sondern um alte Aktien meist einer dritten Gesellschaft (Häuselmann, BB 2000, 139; Wiese/Dammer, DStR 1999, 867; aA Dreyer/Herrmann, FR 2001, 722).

Bilanzierung:

- **Inhaber:** Umtauschanleihen sind uE als einheitliches WG mit den AK zu aktivieren (glA Ehmcke in Brandis/Heuermann, § 6 Rz. 874a [3/2021]; Egner/Heinz, StuB 2005, 748; Häuselmann/Wagner, BB 2002, 2431; aA Mihm in Habersack/Mülbert/Schlitt, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 4. Aufl. 2019, § 14 Rz. 14.94; vgl. auch Rau, DStR 2014, 2201). Im Gegensatz zu Wandelanlei-

hen ist der Umtausch der Anleihen gegen Aktien ein tauschähnlicher Vorgang, der gem. § 6 Abs. 6 Satz 1 zu einer Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert der Umtauschanleihen und dem gemeinen Wert der Aktien im Zeitpunkt des Umtauschs führt (vgl. auch BFH v. 27.3.2019 – I R 20/17, BStBl. II 2020, 685, wobei allerdings beim Emittenten kein Tausch vorliegen soll, was aber einen Tausch auf Inhaberseite nicht ausschließt; dazu *Haisch*, BB 2019, 2481). Zugleich stellt der gemeine Wert der Umtauschanleihen die AK der zu aktivierenden Aktien dar (*Häuselmann/Wagner*, BB 2002, 2431; *Lohr*, FB 2000, 578; *Rau*, DStR 2014, 2201; aA *Dreyer/Herrmann*, FR 2001, 722).

- ▶ *Emittent*: Umtauschanleihen sind uE als einheitliche Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren; die Bilanzierung zusätzlicher Stillhalterpositionen aus Verkaufsoptionen kommt nicht in Betracht (BFH v. 27.3.2019 – I R 20/17, BStBl. II 2020, 685; *Ehmcke* in *Brandis/Heuermann*, § 6 Rz. 874a [3/2021]; *Häger/Reusch*, *Mezzanine Finanzierungsinstrumente*, 2. Aufl. 2007, 327; *Häuselmann/Wagner*, BB 2002, 2431; *Wagner*, StuB 2004, 1085; aA *Mihm* in *Habersack/Müllbert/Schlitt*, *Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt*, 4. Aufl. 2019, § 14 Rz. 14.91). Bezüglich der fortlaufenden steuerbilanziellen Behandlung ist danach zu unterscheiden, ob hinsichtlich der den Anleihen zugrunde liegenden Aktien ein Deckungsbestand unterhalten wird oder nicht (*Häger/Reusch*, *Mezzanine Finanzierungsinstrumente*, 2. Aufl. 2007, 327; *Häuselmann/Wagner*, BB 2002, 2431; *Beauvais/Fischer/Traichel* in *Bösl/Sommer*, *Mezzanine Finanzierung*, 2006, 229f., auch zum Umtausch in Aktien; uE Bildung einer Verbindlichkeitenrückstellung bei Risikoüberhängen; so auch BFH v. 27.3.2019 – I R 20/17, BStBl. II 2020, 685; vgl. auch *Rau*, DStR 2014, 2201; *Schmitz*, BB 2009, 1620).

dd) Aktienanleihen

1091

Begriff: Aktienanleihen (*reverse convertibles*) sind hochverzinsliche Anleihen, die mit einem Recht des Emittenten ausgestattet sind, anstelle der Rückzahlung des Nennbetrags eine in den Anleihebedingungen bestimmte Anzahl von alten Aktien (meist einer dritten Gesellschaft) zu liefern (*Harenberg*, NWB F. 3, 10713; *Scherrer*, DStR 1999, 1205).

Bilanzierung:

- ▶ *Inhaber*: Aktienanleihen sind uE als einheitliches WG mit den AK zu aktivieren; die Bilanzierung von Stillhalterpositionen aus Verkaufsoptionen ist daneben nicht möglich (glA *Ehmcke* in *Brandis/Heuermann*, § 6 Rz. 874 [3/2021]; *Häuselmann/Wagner*, BB 2002, 2431; *Scherrer*, DStR 1999, 1205; aA *Rau*, DStR 2006, 627; *Rau*, DStR 2014, 2201). Die Andienung der Aktien ist ein tauschähnlicher Vorgang, der nach § 6 Abs. 6 Satz 1 zu einer Verlustrealisierung in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert der Aktienanleihen und dem gemeinen Wert der Aktien führt; der gemeine Wert der Aktienanleihen stellt zugleich die AK der Aktien dar (*Ehmcke* in *Brandis/Heuermann*, § 6 Rz. 874 [3/2021]; *Häuselmann/Wagner*, BB 2002, 2431; *Wiese/Dammer*, DStR 1999, 867; aA *Dreyer/Herrmann*, FR 2001, 722; *Rau*, DStR 2014, 2201).
- ▶ *Emittent*: Die bei der Emission von Aktienanleihen vereinnahmten Beträge sind zu aktivieren; korrespondierend ist uE eine einheitliche Verbindlichkeit in Höhe des Rückzahlungsbetrags zu passivieren; zusätzliche Inhaberpositionen aus Verkaufsoptionen können nicht bilanziert werden (*Ehmcke* in *Brandis/Heuermann*, § 6 Rz. 874 [3/2021]; *Häuselmann/Wagner*, BB 2002, 2431; *Egner*/

Heinz, StuB 2005, 748; *Wagner*, StuB 2004, 1085; aA *Rau*, DStR 2006, 627). Im Hinblick auf die fortlaufende steuerbilanzielle Behandlung ist danach zu unterscheiden, ob hinsichtlich der den Anleihen zugrunde liegenden Aktien ein Deckungsbestand unterhalten wird oder nicht (*Häuselmann/Wagner*, BB 2002, 2431; *Rau*, DStR 2006, 627, auch zur Aktienandienung).

9. Investmentanteile

1092 a) Besteuerung von Investmentfonds

Ab Anfang 2018 ist unter dem reformierten Investmentsteuergesetz zwischen Investmentfonds iSv. §§ 1 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Satz 2, 6 ff. InvStG 2018 und Spezial-Investmentfonds nach § 26 InvStG zu unterscheiden (zum InvStG 2018 insgesamt s. Anh. zu § 20 EStG):

Investmentfonds werden stl. intransparent behandelt und unterliegen mit bestimmten Einkünften (inländ. Beteiligungseinnahmen, inländ. Immobilienerträge und sonstige inländ. Einkünfte) selbst der KSt und ggf. der GewSt (§§ 6 und 15 InvStG 2018). Die Anleger in Investmentfonds haben Ausschüttungen (einschließlich Substanzauskehrungen), Gewinne aus der Veräußerung und die sog. Vorabpauschale zu versteuern (§§ 16, 18 InvStG 2018).

Spezial-Investmentfonds werden stl. weiterhin (semi-)transparent behandelt. Auch sie unterliegen mit den og. Einkünften im Grundsatz der KSt, die Besteuerung kann aber durch die Ausübung von sog. Transparenzoptionen (§§ 30, 33 InvStG 2018) vermieden werden. Die Anleger in Spezial-Investmentfonds haben Ausschüttungen, sog. ausschüttungsgleiche Erträge und Gewinne aus der Veräußerung von Spezial-Investmentfondsanteilen zu versteuern (§ 34 InvStG 2018).

Trotz dieser Änderungen unterliegen Anteile an Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds weiterhin den allgemeinen handelsrechtl. Grundsätzen über die Bilanzierung von Wertpapieren (zum bisherigen Recht *Häuselmann*, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 179, 199 und 207). Diese Grundsätze sind gem. Abs. 1 für die steuerbilanzielle Behandlung maßgebend. Die Vorschriften des InvStG 2018 haben jedoch als Spezialregeln Vorrang vor den allgemeinen Vorschriften, soweit sie mit ihnen in Widerspruch stehen.

Die von Investmentfonds gehaltenen WG sind nicht dem Anleger zuzurechnen und bei diesem zu bilanzieren; dies gilt trotz der Fortgeltung des Transparenzprinzips auch für Spezial-Investmentfonds (zum bisherigen Recht BFH v. 29.3.2017 – I R 73/15, BStBl. II 2017, 1065; *Häuselmann*, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 179 und 199; *Scharpf/Schaber*, Handbuch Bankbilanz, 3. Aufl. 2009, 452; vgl. auch *Helios/Löschinger*, DB 2009, 1724; zum InvStG 2018 vgl. *Häuselmann*, Investmentanteile, 2019, 109 ff.).

1093 b) Bilanzierung von Investmentanteilen

Erwerb: Der Investor hat Investmentanteile und Spezial-Investmentfonds mit den AK zu aktivieren. Die AK sind idR der Ausgabe- bzw. Kaufpreis zzgl. Nebenkosten. Der Ausgabeaufschlag iSv. §§ 71 Abs. 2, 165 Abs. 2 Nr. 8 KAGB und der Ertragsausgleich iSv. § 162 Abs. 2 Nr. 6 KAGB stellen rechtl. unselbständige Bestandteile des Kaufpreises dar, die jeweils die AK der Investmentanteile und Spezial-Investmentfonds erhöhen (BFH v. 22.3.1972 – I R 199/69, BStBl. II 1972, 489; BFH

v. 3.8.1976 – VIII R 101/71, BStBl. II 1977, 65; BFH v. 4.3.1980 – VIII R 48/76, BStBl. II 1980, 453, zum Ausgabeaufschlag und Ertragsausgleich; Häuselmann, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 181; Häuselmann/Ludemann, FR 2005, 415; aA Rockel/Patzner, DStR 2008, 2122, zum Ertragsausgleich; Lübbenhüsen in Brinkhaus/Scherer, KAGG – AuslInvestmG, 2003, vor §§ 37n ff. KAGG Rz. 44, zum Zwischengewinn, der durch das InvStG 2018 abgeschafft wurde; vgl. auch Häuselmann, Investmentanteile, 2019, 116f.).

Haltedauer:

- **Folgebewertung:** Investmentanteile und Spezial-Investmentfonds sind im Zuge der Folgebewertung nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 teilwertzubereichtigen (zur bisherigen Rechtslage BFH v. 21.9.2011 – I R 7/11, BFHE 235, 273; BMF v. 5.7.2011 – IV C 1 - S 1980 - 1/10/10011:006, BStBl. I 2011, 735; Entwurf eines BMF-Schreibens v. 17.1.2014 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002, Rz. 36 ff.; dazu Adrian/Helios, DStR 2014, 721; OFD Hannover v. 25.4.2005, DB 2005, 1194, ist dadurch teilweise überholt; zum InvStG 2018 vgl. Häuselmann, Investmentanteile, 2019, 124 ff.).
- **Ausschüttungen:** Bezüglich der steuerbilanzielle Behandlung von Ausschüttungen auf Investmentanteile und Spezial-Investmentfonds gelten die allgemeinen Grundsätze für Gewinnausschüttungen. Danach erfolgt die Vereinnahmung von Ausschüttungen auf Investmentanteile und Spezial-Investmentfonds mit der Entstehung des Rechtsanspruchs auf Auszahlung (BMF v. 18.8.2009 – IV C 1 - S 1980 - 1/08/10019, 2009/0539738, BStBl. I 2009, 931, Rz. 28; OFD Rheinland v. 11.1.2008, EStG-Kartei NW InvStG Nr. 2004, zu weiteren Einzelheiten; zum InvStG 2018 vgl. Häuselmann, Investmentanteile, 2019, 122 f.). Substanzauskehrungen aus einem Investmentfonds sind nur im Rahmen von Teilwertberechtigungen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 zu berücksichtigen. Hingegen mindern uE Substanzauskehrungen aus einem Spezial-Investmentfonds die AK der Anteile (teilweise aA Häuselmann, Investmentanteile, 2019, 123).
- **Vorabpauschale:** Im Fall der Thesaurierung von Erträgen auf Ebene des Investmentfonds kommt eine ergebniswirksame Vereinnahmung erst im Zeitpunkt der Realisierung durch Verkauf oder Rückgabe der Investmentanteile in Betracht. Gemäß § 18 Abs. 3 InvStG 2018 gilt die Vorabpauschale jedoch am ersten Werktag des folgenden KJ. als zugeflossen. Um eine Doppelbesteuerung der Vorabpauschalen zu vermeiden, ist der Gewinn aus der Veräußerung oder Rückgabe der Investmentanteile um die während der Besitzzeit angesetzten Vorabpauschalen gem. § 19 Abs. 1 Satz 3 InvStG 2018 zu vermindern. Bei bilanzierenden Anlegern ist dementsprechend in Höhe der Vorabpauschale ein aktiver Ausgleichsposten in der StBil. zu bilden (BTDrucks. 18/8045, 90; Helios/Mann, DB 2016, Sonderausgabe Nr. 1, 16; Stadler/Bindl, DStR 2016, 1953; Zinowsky/Grabowski, IRZ 2017, 201; zum InvStG 2018 vgl. Häuselmann, Investmentanteile, 2019, 123 f.).
- **Ausschüttungsgleiche Erträge:** Werden Erträgen auf Ebene des Spezial-Investmentvermögens thesauriert, kommt eine ergebniswirksame Vereinnahmung trotz des Transparenzprinzips auch erst im Zeitpunkt der Realisierung durch Verkauf oder Rückgabe der Spezial-Investmentanteile in Betracht (zum bisherigen Recht BFH v. 29.3.2017 – I R 73/15, BStBl. II 2017, 1065, mwN; Häuselmann, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 189; Häuselmann, BB 1992, 312; Scharpf/Schaber, Handbuch Bankbilanz, 3. Aufl. 2009, 453; aA Birck/Meyer, Die Bankbilanz, 3. Aufl. 1989, V 296; Hoffmann/Na-

cke in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1340 [11/2007]). Nach § 36 Abs. 4 Satz 2 InvStG 2018 gelten die ausschüttungsgleichen Erträge mit Ablauf des Geschäftsjahres des Spezial-Investmentfonds als zugeflossen. Bei bilanzierenden Anlegern ist allerdings der Tatsache Rechnung zu tragen, dass die ausschüttungsgleichen Erträge insbes. bei einem Verkauf oder einer Rückgabe der Spezial-Investmentanteile nochmals der Besteuerung unterliegen würden. Daher ist korrespondierend zur Vereinnahmung dieser Erträge ein aktiver Ausgleichsposten in der StBil. zu bilden (*Jansen/Greger*, BB 2018, 1243; zur alten Rechtslage BFH v. 29.3.2017 – I R 73/15, BStBl. II 2017, 1065, mwN; BMF v. 18.8.2009 – IV C 1 - S 1980 - 1/08/10019, 2009/0539738, BStBl. I 2009, 931, Rz. 29; die aA des BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555, in Bezug auf organschaftliche Ausgleichsposten findet hier keine Anwendung).

- **Transparenzoptionen:** Im Fall der Ausübung der Transparenzoption für Beteiligungseinnahmen nach § 30 Abs. 1 InvStG 2018 sind die betroffenen Einnahmen unmittelbar dem Anleger zuzurechnen; hierdurch wird die Besteuerung auf Ebene des Spezial-Investmentfonds vermieden (*Haisch*, RdF 2015, 301; *Helios/Mann*, DB 2016, Sonderausgabe Nr. 1, 20; *Stadler/Bindl*, DStR 2016, 1962). Erfolgen keine korrespondierenden Ausschüttungen, kommt eine ergebniswirksame Vereinnahmung in der HBil. erst im Zeitpunkt der Realisierung durch Verkauf oder Rückgabe der Investmentanteile in Betracht. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der nur stl. zugerechneten Beteiligungseinnahmen sind uE aktive Ausgleichsposten zu bilden. Die Transparenzoption für Immobilieneinkünfte führt nicht zu einer Zurechnung der Einkünfte; vielmehr sind auf ausschüttungsgleiche und ausgeschüttete Immobilieneinkünfte gem. §§ 33 Abs. 1, 50 InvStG 2018 KapErtrSt zu erheben, um die Besteuerung der Einkünfte auf Spezial-Investmentfonds-Ebene auszuschließen. Sofern keine Ausschüttung der Immobilieneinkünfte erfolgen, sind im Hinblick auf die ausschüttungsgleichen Erträge stl. Ausgleichsposten zu bilden (s.o.).
- **Sog. Absetzungsbeträge** (vormals negative thesaurierte Erträge): Nach dem Urt. des FG Münster (FG Münster v. 19.2.2018 – 13 K 1278/14 K G F, EFG 2018, 781) können für sog. negative thesaurierte Erträge – dh. Ausschüttungen, die gem. § 2 InvStG 2004 keine Erträge darstellten, weil die vom Fonds vorgenommenen AfA höher waren als der investimentrechtl. Einbehalt – passive Ausgleichsposten gebildet oder die AK der Anteile gemindert werden. Hingegen hat der BFH in der Revisionsentscheidung nur die Bildung von passiven Ausgleichsposten akzeptiert (BFH v. 1.7.2020 – XI R 10/18, BStBl. II 2021, 292). Nach dem neuen InvStG können die sog. Absetzungsbeträge iSv. § 35 Abs. 4 InvStG 2018 steuerneutral ausgeschüttet werden. Ob die Anleger einen passiven Ausgleichsposten zu bilden haben oder die AK der Anteile zu mindern sind, ist auch nach neuem Recht nicht geregelt. Die Gesetzesbegründung lässt auf Erstes schließen (BTDrucks. 18/8045, 121), was auch mit der bisherigen BFH-Rspr. im Einklang stehen würde.

Verkauf oder Rückgabe: Im Fall des Verkaufs oder der Rückgabe von Investmentanteilen sind diese mit dem Buchwert auszubuchen. In Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert und dem Verkaufs- oder Rückgabepreis ergibt sich ein Gewinn oder Verlust; in der Vergangenheit gebildete aktive Ausgleichsposten sind aufwandswirksam aufzulösen (*Helios/Mann*, DB 2016, Sonderausgabe Nr. 1, 16; *Stadler/Bindl*, DStR 2016, 1953; *Zinowsky/Grabowski*, IRZ 2017, 201; zum bisherigen Recht *Häuselmann*, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten,

10. Aufl. 2005, 191; Büttner/Mücke in *Berger/Steck/Lübbehüsen*, InvG/InvStG, 2010, § 8 InvStG Rz. 14; zum InvStG 2018 vgl. Häuselmann, *Investmentanteile*, 2019, 130; zu weiteren Einzelheiten auch *Hagen*, Ubg 2008, 337; *Kussmaul/Gräbe*, Ubg 2008, 331; *Wagner*, StuB 2007, 801; *Wellisch/Quast/Lenz*, BB 2008, 490; zu Spezialfonds *Hammer*, *Spezialfonds im Steuerrecht aus Investorensicht*, 2007; *Neumann*, *Die Besteuerung von Publikums-Investmentvermögen*, 2011).

Einstweilen frei.

1094–1099

VI. Aktivierung und Passivierung bei Leasing-Verträgen

Schrifttum Einzelschriften: *Schierloh*, *Leasing – Steuerrechtliche Behandlung unter Berücksichtigung der jüngsten Rechtsentwicklung*, Bonn 1971; *Seeger*, *Zivilrechtliche und steuerrechtliche Behandlung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen über bewegliche Sachen*, Diss. Berlin 1972; *Borggräfe*, *Die Zwangsvollstreckung in bewegliches Leasinggut*, Köln 1976; *Runge/Bremser/Zöller*, *Leasing*, Heidelberg 1978; *Büschgen* (Hrsg.), *Praxishandbuch Leasing*, München 1998; *Siebert*, *Leasing oder Kredit – eine steuerliche Vergleichsrechnung*, Köln 2001; *Feinen*, *Das Leasinggeschäft*, Frankfurt am Main, 4. Aufl. 2002; *Spittler*, *Leasing für die Praxis*, Köln, 6. Aufl. 2002; *Kroll*, *Finanzierungsalternative Leasing*, Stuttgart-Vaihingen 2007; *Lüdicke/Arndt*, *Geschlossene Fonds*, München, 6. Aufl. 2013; *Tonner*, *Leasing im Steuerrecht*, Heidelberg, 6. Aufl. 2013; *Eilers/Rödding/Schmalenbach*, *Unternehmensfinanzierung*, München, 2. Aufl. 2014; *Graf von Westphalen*, *Der Leasingvertrag*, Köln, 7. Aufl. 2015.

Aufsätze: *Plathe*, *Zur rechtlichen Beurteilung des Leasing-Geschäfts*, BB 1970, 601; *Buchloh*, *Der Leasing-Erlass im Spiegel des Leasing-Urteils*, BB 1971, 776; *Döllerer*, *Leasing – wirtschaftliches Eigentum oder Nutzungsrecht?*, BB 1971, 535; *Knapp*, *Problematischer Leasing-Erlass*, DB 1971, 685; *Runge*, *Leasing in steuerlicher Sicht*, DStZ 1971, 121; *Söffing*, *Mobilien-Leasing*, FR 1971, 216; *Flume*, *Das Rechtsverhältnis des Leasing in zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht*, DB 1972, 1; *Runge*, *Immobilien-Leasing in steuerlicher Sicht*, DStZ 1972, 161; *Groh*, *Zur Anwendung der Leasing-Erlasse*, StBp. 1973, 97; *Kenntemich*, *Zur Bewertung von Leasing-Gegenständen und Leasing-Verbindlichkeiten in der Jahresbilanz des Leasing-Nehmers*, WPg 1973, 84; *Storn*, *Zur Bewertung von Leasingforderungen beim Leasinggeber*, WPg 1973, 525; *Rohse*, *Mobilien-Leasing – Auswirkungen der typisierten Abgrenzungsmerkmale des Leasing-Erlasses in der Praxis*, StBp. 1975, 154; *Leffson*, *Die Darstellung von Leasingverträgen im Jahresabschluss*, DB 1976, 637; *Ebenroth*, *Der Finanzierungs-Leasing-Vertrag als Rechtsgeschäft zwischen Miete und Kauf*, JuS 1978, 588; *Büschgen*, *Finanzierungsleasing als Finanzierungsalternative – eine kritische Würdigung unter betriebswirtschaftlichen Aspekten*, ZfB 1980, 1028; *Döllerer*, *Droht eine neue Aktivierungswelle?*, BB 1980, 1337; *Bossert*, *Risikoprüfung und Risikoverteilung bei Finanzierungsleasingverträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter*, BB 1981, 2038; *Mellwig*, *Erfolgssteuerliche Aktivierungsprobleme bei Mobilien-Leasing-Verträgen*, BB 1981, 1808; *Pfleger*, *Sachverhaltsgestaltungen zwischen inländischen verbundenen Unternehmen als Mittel der Bilanzpolitik*, DB 1982, 2198; *von Wysocki*, *Zu einigen Fragen der Bilanzpolitik vor dem Abschlussstichtag*, StuW 1982, 49; *Sonnenberger*, *Rechtsfragen beim Leasing beweglicher Sachen*, NJW 1983, 2217; *Figge*, *Grundlagen der betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Behandlung des Leasing*, FLF 1984, 109; *Groove*, *Gewinnrealisierung bei Leasing-Gesellschaften*, DB 1984, 889; *Paulus*, *Die steuerliche Behandlung des Leasing*, BB 1984, Beilage 8, 10; *Struntz*, *Sale-and-lease-back*, DStR 1984, 102; *Zöller*, *Big-Ticket-Leasing*, BB 1984, Beilage 8; *Kaligin*, *Zur Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentümers beim Immobilienleasing – unter Einbeziehung des sog. Kommunalleasing und des Spezialleasing*, DStZ 1985, 235; *Mathiak*, *Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht*, StuW 1985, 80; *Eckstein*, *Insolvenzrechtsreform und Leasing*, FLF 1986, 149; *Tacke*, *Bearbeitung und Abwicklung eines Leasingvertrags*, DB 1988, Beilage 6, 3; *Scheiterle*, *Abschreibungen auf das „Vermietvermögen“ der Leasingunternehmen*, DB 1990, 2182; *Sobotka*, *Der neue Teilamortisationserlass im Immobilien-Leasing*, BB 1992, 827; *Canaris*, *Grundprobleme des Finanzierungsleasing im Lichte des Verbraucherkreditgesetzes*,

ZIP 1993, 401; *Hinterberger*, Kaufen oder Leasen? Der Versuch eines Vorteilhaftigkeitsvergleichs, NotBZ 1997, 129; *Leukel*, Die Wiederentdeckung des Einbringungsmodells in der Leasingbranche nach der Steuergesetzänderung, DB 2002, 1852; *Zahn*, Der kaufrechtliche Nacherfüllungsanspruch – ein Trojanisches Pferd im Leasingvertrag?, DB 2002, 985; *Höpfner*, Die Auswirkungen der Schuldrechtsreform auf das Finanzierungsleasing, FLF 2004, 72; *Eisele*, Aktuelle Finanzrechtsprechung zur Frage der Abgrenzung von Gebäuden und Betriebsvorrichtungen, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 15.6.2005, II R 67/04, Inf. 2005, 944; *Tonner*, Sind anerkannte Bilanzierungsregeln des Finanzierungsleasings gefährdet?, FR 2007, 946; *Vosseler*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Sale-and-Lease-back-Geschäften – Zur Reichweite eines BFH-Urteils vom 9.2.2006, DStR 2007, 188; *Loritz*, Steuerrechtliche „Überraschung“ durch das Finanzgericht München zu Filmfonds, ZSteu. 2008, 74; *Rüber/Angloher*, Die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums bei Film- und Fernsehfonds, FR 2008, 498; *Findeisen/Sabel*, Definition des Finanzierungsleasing i.S. des KWG nach dem Merkblatt der BaFin, DB 2009, 801; *Lüdicke/Kind*, Finanzierungsleasing als Finanzdienstleistung, DStR 2009, 709; *Brinkmann/Hübner*, Anmerkung zu OFD Hannover v. 22.10.2009, IStR 2010, 69; *Theisen/Lins*, Defeasance-Strukturen bei Filmfonds – Modell, Funktion und steuerliche Konsequenzen, DStR 2010, 1649; *Wassermeyer*, Medienfonds mit Schuldübernahme- bzw. Defeasance-Struktur, DB 2010, 354; *Dornheim*, Steuerliche Behandlung von Medienfonds – Auswirkungen der Entsch. des FG München vom 8.4.2011, DStR 2011, 1793; *Herzig/Briesemeister*, Medienfonds mit Defeasance Struktur – Steuerliche Konsequenzen von Schuldübernahmeverpflichtungen, Ubg 2011, 581; *Klein*, Passivierung von Rückkaufverpflichtungen eines Kfz-Händlers, DStR 2011, 1981; *Lüdicke/Fischer*, Steuerliche Behandlung von Medienfonds, DStR 2011, 1935; *Wildner/Krause*, Anwendung des § 19 GewStDV bei Leasing und Factoringunternehmen, BB 2011, 1373; *Kohlhaas*, Die finanziellen Belastungen der Filmfonds-Anleger, FR 2012, 289; *Meyer*, Einschränkung der off-balance-sheet-Bilanzierung von Leasingtransaktionen nach HGB und IFRS, PiR 2014, 1; *Dilßner/Müller*, Leasingbilanzierung auf dem Prüfstand, BC 2017, 164 und 220; *Kirsch*, Anschlussanalytische und abschlusspolitische Effekte der Leasingbilanzierung nach IFRS 16 – Teil 1: Auswirkungen bei Leasingnehmern, IRZ 2018, 39; *Scheffler/Rapp*, Lohnt sich die Diskussion um die steuerliche Behandlung des Leasings?, Der Konzern 2017, 12; *Brühl/Weiss*, Fortentwicklung der Leasing-Rechtsprechung bei „sale-and-lease-back“ und Teilamortisation, NWB 2018, 90.

1. Begriff, Erscheinungsbild und Rechtsnatur des Leasings

1100 a) Begriff und Bedeutung des Leasings

Leasingverhältnisse sind besonders gestaltete Besitz- oder Nutzungsüberlassungsverhältnisse. Allen Arten von Leasinggeschäften ist eine entgeltliche Gebrauchsüberlassung von WG gemeinsam (vgl. auch BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264 [266]). Die verschiedenen Varianten des Leasings unterscheiden sich insbes. im Hinblick auf die Verteilung von Rechten und Pflichten zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer und die Gestaltung der Zahlungsströme.

Der Begriff „Leasing“ ist dem angloamerikanischen Rechtsinstitut des *lease* entlehnt. Weder im deutschen Zivil- noch im deutschen StRecht findet sich eine Definition. Unter Leasing werden die unterschiedlichsten Vertragsgestaltungen verstanden, „die vom normalen Mietvertrag bis zum verdeckten Ratenkauf reichen“ (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264). Angesichts der Vielzahl seiner Erscheinungsformen ist weder eine allgemeine Begriffsbestimmung, noch eine einheitliche stl. Beurteilung des Leasings möglich. Vielmehr haben sich für verschiedenen Arten der Leasinggeschäfte bestimmte „Grundtypen“ herausgebildet.

Die betriebswirtschaftliche Bedeutung des Leasings liegt in seiner Finanzierungsfunktion für Investitionen (s. *Schott/Bartsch* in *Eilers/Rödding/Schmalenbach*, Unternehmensfinanzierung, 2. Aufl. 2014, E I. Rz. 6ff.). Wichtige Motive für den Abschluss von Leasingverträgen sind dabei:

- die Schonung des Eigenkapitals bei gleichzeitiger Unabhängigkeit von vorhandenen Kreditlinien;
- die Liquiditätsentlastung, da die laufenden Leasingraten idR aus mit Hilfe der Leasinggegenstände erzielten Erlösen erwirtschaftet werden, dh. Anpassung des Leasingratenverlaufs an den erwarteten Nutzen aus den geleasteten Gegenständen (*pay-as-you-earn*);
- der Wegfall von Sicherheitsleistungen (allenfalls Prüfung der „Leasing-Würdigkeit“ des Unternehmens bezüglich Ertragskraft und Managementfähigkeiten);
- die Begrenzung des Überalterungsrisikos bei Gegenständen, die einem schnellen technischen Alterungsprozess unterliegen;
- die Verbesserung von Bilanzkennziffern. Zur Frage der Konsolidierung von Zweckgesellschaften s. Anm. 1163.

Zu den betriebswirtschaftlichen Aspekten des Leasing vgl. auch *Büschgen*, ZfB 1980, 1028; *Eckstein*, FLF 1986, 149; *Figge*, FLF 1984, 109; *Hinterberger*, NotBZ 1997, 129; *Siebert*, Leasing oder Kredit – Eine steuerliche Vergleichsrechnung, 2001; *Feinen*, Das Leasinggeschäft, 2002; *Kroll*, Finanzierungsalternative Leasing, 2007. Zu Risikostruktur und Risikoverteilung bei Finanzierungsleasingverträgen s. *Bossert*, BB 1981, 2038.

Die steuerliche Bedeutung des Finanzierungsleasings besteht insbes. darin, dass der Leasingnehmer stl. Abzugsbeträge vorverlagern kann. Den estl. Vorteilen steht jedoch ein betriebswirtschaftlich höherer Aufwand in der Grundmietzeit und eine Reduzierung der Abzugsbeträge nach Ablauf der Grundmietzeit bei Weiternutzung des WG entgegen. Bis zur Unternehmenssteuerreform 2008 bestanden auch erhebliche gewstl. Vorteile, da Leasingraten nicht der Hinzurechnung unterlagen. Seit 2008 unterliegt der (pauschalisierte) Zinsanteil in Leasingraten jedoch der gewstl. Hinzurechnung (§ 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG, zu Auswirkungen beim Leasinggeber s. Anm. 1108).

Die Interessenlage der Vertragsparteien geht in stl. Hinsicht beim Finanzierungsleasing regelmäßig dahin, dass neben dem bürgerlich-rechtl. auch das wirtschaftliche Eigentum an dem Leasinggegenstand beim Leasinggeber liegt, um zu erreichen, dass der Leasinggegenstand dem Leasinggeber zugerechnet wird. Die Zurechnungsfrage wird in der StBil. nach den Grundsätzen über die Zurechnung wirtschaftlichen Eigentums nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO entschieden (s. Anm. 1116). Die Praxis orientiert sich an den Leasing-Erlassen der FinVerw. (s. Anm. 1118 ff.).

- **Zurechnung des Leasinggegenstands beim Leasinggeber:** Der Leasingvertrag ist stl. wie ein gewöhnlicher Miet- oder Pachtvertrag zu behandeln, dh. als schwebendes Geschäft (s. Anm. 1232; zur Behandlung beim Leasinggeber s. Anm. 1165–1178). Die Leasingraten stellen beim Leasingnehmer abziehbare BA dar (s. im Einzelnen Anm. 1180–1186). Da beim Finanzierungsleasing die Grundmietzeit begriffsnotwendig kürzer als die betriebsgewöhnliche ND des Leasinggegenstands ist (s. Anm. 1138), führen die Leasingraten typischerweise zu höheren BA als die AfA nach § 7 bei Anschaffung oder Herstellung des WG zzgl. der Kreditzinsen.
- **Zurechnung des Leasinggegenstands beim Leasingnehmer:** Der durch die Vorverlagerung von Abzugsbeträgen mögliche stl. Vorteil entfällt, wenn der Leasinggegenstand aufgrund wirtschaftlichen Eigentums dem Leasingnehmer zugerechnet wird (s. im Einzelnen Anm. 1190–1193).

Leasing-Erlasse: Die FinVerw. hat im Anschluss an die Leasing-Urteile des BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264; BFH v. 18.11.1970 – I R 133/64, BStBl. II 1971, 133; s. Anm. 1116) in den folgenden vier Leasing-Erlassen Zurechnungsgrundsätze mit typisierenden Zurechnungskriterien aufgestellt:

- Mobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264), s. Anm. 1125,
- Immobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 21.3.1972 – F/IV B 2 - S 2170 - 11/72, BStBl. I 1972, 188), s. Anm. 1126,
- Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 - S 2170 - 161/7, FR 1976, 115 = DB 1976, 172 = BB 1976, 72), s. Anm. 1127,
- Teilamortisations-Immobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 23.12.1991 – IV B 2 - S 2170 - 115/91, BStBl. I 1992, 13), s. Anm. 1028.

Die vorstehenden Leasing-Erlasse werden von der FinVerw. nach wie vor angewandt (Landesamt für Steuern Nds. v. 26.2.2020 – S 2170 - 22 - St 227, DStR 2020 1739). Zu sonstigen Verwaltungsanweisungen zu Leasingverträgen s. Anm. 1130.

Die wirtschaftliche Entwicklung des Leasingmarkts hat in Deutschland seit Beginn der 1970er Jahre eine stürmische Entwicklung genommen. Im Jahr 2019 erreichten die Leasing-Neuinvestitionen einen Wert von rd. 75 Mrd. €. Davon entfielen auf Immobilien-Leasing-Investitionen rund 1,5 Mrd. €. Die zum großen Teil im Pkw- und EDV-Bereich wachsenden Mobilien-Leasing-Investitionen erreichten im gleichen Zeitraum einen Betrag von rund 64 Mrd. €. Zusammen lag der Anteil des Immobilien- und Mobilien-Leasing an der gesamten Investitionstätigkeit in Deutschland (= Leasingquote) bei rund 15,9 %. Beim Mobilien-Leasing lag die Quote mit 24 % deutlich höher als beim Immobilien-Leasing (vgl. BDL, Jahresbericht 2020). Die geringere Leasingquote beim Immobilien-Leasing ist zum einen dadurch bedingt, dass Immobilien-Leasing-Konzeptionen aufwendige rechtl. und stl. Konzeptionen erfordern, die sich häufig erst bei einem Investitionsvolumen von 5 Mio. € oder mehr rechnen, und zum anderen dadurch, dass auch große Infrastrukturprojekte des Staats dem Leasingmarkt bisher verschlossen blieben. Reglementierungen finden sich zB in den Kommunalleasing-Erlassen der Bundesländer (zB Sächs. FinMin. v. 15.2.1993, BB 1993, 696, Anh. 12; s. Anm. 1162). Die Kunden des Leasingneugeschäfts im Jahr 2019 teilten sich wie folgt auf die verschiedenen Sektoren auf: 37 % Dienstleistungen (ua. Banken, Versicherungen), 17 % verarbeitendes Gewerbe, 1 % private Haushalte, 12 % Verkehr und Nachrichtenübermittlung, 9 % Handel, 8 % Baugewerbe, 3 % Landwirtschaft/Energie- und Wasserversorgung/Bergbau und 2 % Staat.

1101 b) Erscheinungsbild des Leasings und Leasingarten

Gegenstand von Leasingfinanzierungen sind insbes. Kfz., Maschinen, Büroausstattungen, gewerbliche Immobilien und industrielle Anlagen sowie Flugzeuge. Das sog. Equipment-Leasing betrifft bewegliche Anlagegüter wie Maschinen und Einrichtungen (regelmäßige Vertragsdauer: drei bis zwölf Jahre). Das sog. Konsumgüter-Leasing bezieht sich auf Gebrauchsgüter wie Kfz. oder EDV-Hardware (Vertragsdauer: einige Monate bis fünf Jahre). Leasingfähig sind alle Objekte, die verkehrsfähig und selbständig bewertbar sind. Damit deckt sich die Leasingfähigkeit mit der handelsrechtl. Qualifizierung als Vermögensgegenstand bzw. mit dem estrechtl. Begriff des (aktiven) WG iSd. §§ 4–6, die nach überwiegender Auffas-

sung praktisch gleichgesetzt werden (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632; ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 12; vgl. auch BFH v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14; BFH v. 28.7.1994 – II R 47/92, BStBl. II 1994, 873, betr. immaterielle WG). Auch Bruchteilseigentum ist leasingfähig, da es als Sachwert anerkannt ist (vgl. BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281; BFH v. 28.6.2005 – IV B 174/03, BFH/NV 2005, 2009).

Operating-Leasing ist einem klassischen Mietverhältnis vergleichbar. Es besteht keine feste Grundmietzeit, das Vertragsverhältnis ist kurzfristig kündbar und das Risiko der Amortisation bleibt beim Leasinggeber. Das Operating-Leasing findet im Allgemeinen auf Konsumgüter Anwendung (s.o.) und kann in Gestalt des Maintenance-Leasing mit Wartungs- und anderen Nebenleistungspflichten des Leasinggebers verbunden sein (auch Full-Service-Leasing). Da der Leasinggeber beim Operating-Leasing den Restwert des Leasinggegenstands bei Vertragsende nur durch Anschlussvermietung oder -verwertung decken kann, spielt die Instandhaltungspflicht des Leasingnehmers eine größere Rolle als beim Finanzierungsleasing. Zur stl. Behandlung des Operating-Leasing als Mietvertrag s. Anm. 1112.

Finanzierungsleasing ist die langfristige Vermietung von (beweglichen und unbeweglichen) Investitionsgütern. Die Objekte werden dabei vom Leasinggeber oft nach den Bedürfnissen und Vorstellungen des Leasingnehmers angeschafft oder hergestellt. Die feste Grundmietzeit und die Höhe der Mietraten werden so bemessen, dass der Leasinggeber während der Mietdauer seine Investitionskosten aus den Mieten ganz oder doch zum überwiegenden Teil amortisieren kann. Dabei wird auch bei den sog. Teilamortisations-Modellen im Sinne der Leasing-Erlasse der FinVerw. (s. Anm. 1118) typischerweise eine Vollamortisation erreicht, da hier davon ausgegangen wird, dass die nicht von den Leasingraten gedeckten Kosten des Leasinggebers auf andere Weise realisiert werden. Beim Teilamortisationsvertrag mit Andienungsrecht kann der Leasinggeber dem Leasingnehmer den Leasinggegenstand zum kalkulierten Restwert andienen. Unter Umständen steht dem Leasingnehmer auch das Recht zu, den Leasinggegenstand selbst zu erwerben (zu Leasing-Verträgen mit Kaufoption s. Anm. 1143, zu Leasing-Verträgen mit Mietverlängerungsoption s. Anm. 1151). Bei Teilamortisationsverträgen mit Mehrerlösbeteiligung kann der Leasinggeber den Leasinggegenstand zum Ablauf des Vertrags veräußern. Liegt der Veräußerungserlös unter dem kalkulierten Restwert, hat der Leasingnehmer den Fehlbetrag auszugleichen. Liegt der Veräußerungserlös über dem kalkulierten Restwert, so erhält der Leasingnehmer typischerweise neben dem Restwert auch einen Teil des Mehrerlöses.

Die IFRS unterscheiden anders als das deutsche Recht nicht zwischen Operating-Leasing und Finanzierungsleasing, sondern zwischen *Finance* und *Operate Lease*. Die Abgrenzung von *Finance* und *Operate Lease* nach IFRS weicht von der Abgrenzung von Operating-Lease und Finanzierungsleasing im deutschen Recht ab. Die Amortisation der Kosten und eine unkündbare Grundmietzeit, die für das Finanzierungsleasing nach deutschem Recht prägend sind, sind für die Abgrenzung zwischen *Finance* und *Operate Lease* nicht entscheidend. *Finance Leases* liegen vielmehr immer dann vor, wenn alle wesentlichen Chancen und Risiken aus dem Leasingvertrag auf den Leasingnehmer übergegangen sind (IFRS 16.62, Übernahme durch EU-VO 2017/1986 v. 1.1.2019). Ist dies nicht der Fall, wird von einem *Operating Lease* ausgegangen. Zur Einstufung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 s. Anm. 1117, 1113.

Sale-and-lease-back: Dabei verkauft der Leasingnehmer den von ihm zuvor erworbenen oder hergestellten, häufig bereits genutzten Leasinggegenstand an eine Leasinggesellschaft und schließt mit dieser gleichzeitig einen Leasingvertrag. Wirtschaftlich handelt es sich um ein Darlehen, dessen Rückzahlung mittels Zahlung der Leasingraten erfolgt. Die Übertragung des Leasinggegenstands dient dabei der Sicherung. Ist der Leasingnehmer wirtschaftlicher Eigentümer, hält er diese Stellung ohne Unterbrechung inne (BFH v. 13.10.2016 – IV R 33/13, BFHE 255, 386, BStBl. II 2018, 81). Als Gründe für dieses Verfahren kommen in Betracht: Liquiditätsbeschaffung aus eigener Substanz, nämlich Freisetzung investierten Kapitals ohne Verzicht auf weitere Eigennutzung, Ergebnisverbesserungen durch vorzeitige Gewinnrealisierung, Übertragung stiller Reserven auf andere Investitionsobjekte gem. § 6b oder auch der Wunsch, Verlustvorträge zu nutzen (vgl. *Pfleger*, DB 1982, 2199; bei verbundenen Unternehmen auch im Fall selbsterstellter immaterieller WG des AV, zB bei Patenten, anwendbar; *Popp*, KÖSDI 1982, 4840; von *Wysocki*, StuW 1982, 49; *Strittig*, DStR 1984, 102). Die fehlende ustl. Anerkennung in BFH (BFH v. 9.2.2006 – V R 22/03, BStBl. II 2006, 727) betraf einen Sale and Mietkauf-back-Vertrag, bei dem der Leasinggeber nicht entsprechend den Vorgaben des Mobilien-Teilamortisationserlasses (BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 - S 2170 - 161/7, FR 1976, 115) an der Wertsteigerungschance partizipierte (vgl. *Brinkmann/Hübner*, IStR 2010, 69; *Vosseler*, DStR 2007, 188). Zum Einbringungsmodell als besonderer Form des *sale-and-lease-back*, bei dem der Leasingnehmer ein Leasingobjekt gegen Gewährung von Gesellschaftsrecht einbringt, s. *Leukel*, DB 2002, 1852.

Fonds-Leasing: Investitionen der Unternehmen oder der öffentlichen Hand werden teilweise über Leasingfonds finanziert. Ein Leasingfonds ist eine Leasing-Objektgesellschaft meist in der Rechtsform einer KG oder GbR, häufig als Publikums-KG, die das Eigenkapital zur Objektfinanzierung bereitstellt (geschlossener Fonds). Die Kommanditisten partizipieren an den liquiditätsmäßigen und stl. Ergebnissen der Objektgesellschaft. Durch den Abbau von Steuervergünstigungen sowie gesetzliche Maßnahmen zur Eindämmung unerwünschter Steuersparmodelle (zB § 15b) haben steuerorientierte Leasingfonds an Bedeutung verloren (s. auch *Lüdicke/Arndt*, Geschlossene Fonds, 6. Aufl. 2013, 71 ff.).

Cross-Border-Leasing bezeichnet grenzüberschreitende Leasinggestaltungen, bei denen sich Leasinggesellschaft und Leasingnehmer – und ggf. auch der Lieferant – in verschiedenen Ländern befinden. Vorzugsweise eingesetzt wurden derartige Leasinggestaltungen bei Großgeschäften (*big-ticket-Leasing*). Allerdings nimmt das *cross-border-Leasing* durch das Zusammenwachsen der europäischen Märkte auch im niedrigvolumigen Geschäft (Werkzeugmaschinen, Industrieanlagen ua.) deutlich zu.

Bei der Anwendung von Leasingverträgen im internationalen Bereich können sich zusätzliche Gestaltungsalternativen dadurch ergeben, dass die beteiligten Staaten unterschiedliche Regelungen bezüglich der Zurechnung des Leasingobjekts zum Leasinggeber oder Leasingnehmer anwenden. Durch die Ausnutzung von Qualifikationskonflikten können stl. Vorteile erzielt werden. Während in einigen Ländern wie in Deutschland oder den USA die wirtschaftliche Zurechnung maßgeblich ist, folgen andere Jurisdiktionen dem Prinzip der rein rechtl. Zurechnung, mithin also der Bilanzierung beim Leasinggeber. In solchen Fällen kann die Mitteilungspflicht gem. §§ 138d, 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO relevant werden (vgl. BMF v. 29.3.2021 – IV A 3 - S 0304/19/10006:010, BStBl. I 2021, 582, Rz. 164).

c) Rechtsnatur des Leasings

Die zivilrechtl. Einordnung des Leasingvertrags hat Bedeutung etwa für die Anwendung von Gefahrtragungsregeln, Gewährleistungsrechten oder Verbraucherschutzvorschriften nach dem BGB, die Beachtung zwingender Rechtsnormen, die Auslegung von Allgemeinen Geschäftsbedingungen (§§ 305 ff. BGB) und das Insolvenzrecht. Die zivilrechtl. Einordnung ist auch bei der bilanz- und strechtl. Frage der Zuordnung des Leasinggegenstands relevant, da WG gem. § 39 Abs. 1 AO grds. dem rechtl. Eigentümer zugerechnet werden.

Operating-Leasing (zum Begriff s. Anm. 1101) zeichnet sich nach Auffassung des BGH dadurch aus, dass der Leasinggeber seine AHK nicht bereits durch einmaliges, sondern erst durch mehrfaches Überlassen des Leasinggegenstands an (verschiedene) Leasingnehmer amortisiert (BGH v. 30.10.2002 – VIII ZR 119/02, NJW 2003, 505; *Weidenkaff in Palandt*, 80. Aufl. 2021, Einf. vor § 535 BGB Rz. 40). Die mietvertragliche Einordnung ist beim Operating-Leasing, das einem klassischen Mietverhältnis iSd. § 535 ff. BGB entspricht, unbestritten (vgl. BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264; BGH v. 28.3.1990 – VIII ZR 17/89, NJW 1990, 1785; *Graf von Westphalen*, Der Leasingvertrag, 7. Aufl. 2015, 450).

Finanzierungsleasing (zum Begriff s. Anm. 1101) ist nach zivilrechtl. Betrachtungsweise ein Leasingvertrag, bei dem der Leasingnehmer für die Vollamortisation der vom Leasinggeber für die Anschaffung des Leasinggegenstands getätigten Aufwendungen und Kosten einzustehen hat (BGH v. 11.1.1995 – VIII ZR 82/94, NJW 1995, 1019; *Weidenkaff in Palandt*, 80. Aufl. 2021, Einf. vor § 535 BGB Rz. 39). Auch der Finanzierungsleasingvertrag wird nach Auffassung der zivilrechtl. Rspr. (zB BGH v. 11.1.1995 – VIII ZR 82/94, NJW 1995, 1019; BFH v. 12.9.2001 – VIII ZR 109/00, NJW 2002, 133) und der hM im Schrifttum (*Flume*, DB 1972, 1; *Sonnenberger*, NJW 1983, 2217; *Zahn*, DB 2002, 985; *Kügel in Büschgen*, Praxishandbuch Leasing, 1998, § 5 Rz. 60 ff.; *Ehlert in Bamberger/Roth*, 3. Aufl. 2012, § 535 BGB Rz. 48; *Dickersbach in Erman*, 16. Aufl. 2020, Anh. § 535 BGB Rz. 19; *Heintzmann in Soergel*, 13. Aufl. 2007, Vor § 535 BGB Rz. 41; *Graf von Westphalen*, Der Leasingvertrag, 7. Aufl. 2015, Rz. 93 ff.) als (atypischer; s.u.) Mietvertrag angesehen. Die gegenteiligen Auffassungen im Schrifttum, die das Leasing mit Blick auf die branchenübliche Überwälzung der Sach- und Preisgefahr auf den Leasingnehmer als Kaufvertrag einordnen (*Plathe*, BB 1970, 601; *Ebenroth*, JuS 1978, 588) oder aufgrund seiner Finanzierungsfunktion als Darlehens- oder Kreditvertrag qualifizieren (*Borggräfe*, Die Zwangsvollstreckung in bewegliches Leasinggut – Finanzierungsleasing als Kreditgeschäft, 1976, 72 f.; *Schmidt-Salzer*, AGB, 2. Aufl. 1977, Rz. F 178), finden derzeit kaum noch Unterstützung, da sowohl der Kauf wie das Darlehen den Übergang des Eigentums voraussetzen, den die Leasingparteien schon aus stl. Gründen ausschließen wollen. Die Auffassung, Leasing als gemischttypischen Vertrag einzuordnen, der sich aus Elementen des Kredit- und Geschäftsbesorgungsrechts zusammensetzt (s. *Canaris*, ZIP 1993, 402; *Höpfner*, FLF 2004) ist vom BGH ausdrücklich abgelehnt worden (BGH v. 9.10.1985 – VIII ZR 217/84, BGHZ 96, 103), da die Einordnung als atypischer Geschäftsbesorgungsvertrag sich mit der fortbestehenden Eigentümerstellung des Leasinggebers nicht vereinbaren lasse. Aufgrund seines Interesses am Restwert des Leasinggegenstands beansprucht der Leasinggeber nicht nur eine formale, sondern eine materielle Eigentümerposition, die sowohl der Fremdnützigkeit der Geschäftsbesorgung als auch dem Herausgabe- und Übereignungsanspruch des Geschäftsherrn widerspricht. Im Hinblick auf die Eigentümerposition des Leasingge-

bers und der nur zeitlich begrenzten Gebrauchsberechtigung des Leasingnehmers steht daher auch das Finanzierungsleasing dem gesetzlichen Vertragstyp der Miete am nächsten. Da idR der Leasingnehmer die Investitionsentscheidung trifft und das Risiko einer Fehlinvestition trägt (vgl. zB Argumentation BGH v. 4.7.1990 – VIII ZR 288/89, NJW 1990, 3016), ist der Leasingvertrag als atypischer Mietvertrag anzusehen, der je nach Vertragsgestaltung Elemente von Geschäftsbesorgung und Darlehen bzw. Kauf in sich aufnimmt (vgl. BGH v. 14.12.1989 – IX ZR 283/88, NJW 1990, 1113; *Graf von Westphalen*, Der Leasingvertrag, 7. Aufl. 2015, Rz. 93 ff.). Im Hinblick auf die vom klassischen Mietvertrag abweichende Interessenlage hat die Rspr. für das Finanzierungsleasing praktische Konsequenzen gezogen. So wird zugelassen, dass der Leasinggeber sich formularvertraglich von seiner mietrechtl. Gewährleistungspflicht freizeichnet und dem Leasingnehmer stattdessen die kaufrechtl. Gewährleistungsansprüche gegen den Lieferanten abtritt (vgl. zB BGH v. 27.6.1990 – VIII ZR 72/89, DB 1990, 2016). Ferner wird im Hinblick auf die Finanzierungsfunktion dem Leasinggeber bei vorzeitiger Vertragsbeendigung auch ohne entsprechende vertragliche Regelung ein Vollamortisationsanspruch zugesprochen (BGH v. 16.5.1990 – VIII ZR 108/89, NJW 1990, 2377).

1106 Einstweilen frei.

1107 d) Abgrenzung zu anderen Rechtsverhältnissen mit Finanzierungsfunktion

Mietkauf: Bei einem Mietkaufvertrag handelt es sich um einen sog. Mischvertrag, der sowohl Elemente des Mietvertrags (§§ 535 ff. BGB) als auch des Kaufvertrags (§§ 433 ff. BGB) enthält (vgl. Anm. 1280 ff.). Im Zivilrecht wird unter einem Mietkaufvertrag ein Mietvertrag verstanden, der eine Kaufoption für den Mieter enthält, deren Ausübung zu einem Kauf der Mietsache durch den Mieter führt (s. Anm. 1280). Wird dem Mieter im Rahmen eines BGB-typischen Mietvertrags lediglich zusätzlich die Option eingeräumt, den Mietgegenstand zu erwerben, so wird der Mietkaufvertrag strechtl. als normaler Mietvertrag behandelt; die Anrechnung der Mietraten auf den Optionskaufpreis stehen dem nicht grds. entgegen (s. Anm. 1283). Beabsichtigen die Vertragsparteien allerdings von Anfang an den Kauf, was nach den gesamten Vertragsbedingungen, dem wirtschaftlichen Gehalt des Vertrags sowie den sonstigen Umständen des Einzelfalls zu beurteilen ist, so handelt es sich um einen verdeckten Ratenkauf, bei dem das wirtschaftliche Eigentum von vornherein beim Ratenkäufer liegt (vgl. FinMin. Schl.-Holst. v. 27.7.2004, StEK EStG § 5 Akt. Nr. 176; s. im Einzelnen Anm. 1283).

Darlehen: Mit ihm hat der Leasingvertrag die Finanzierungsfunktion gemeinsam (vgl. *Lieb*, DB 1988, 946, zur wirtschaftlichen Identität beider Vertragstypen). Nach § 500 BGB wird das Finanzierungsleasing mit den Gelddarlehen und Ratenlieferungsverträgen zu den Finanzierungshilfen gerechnet, die, soweit sie zwischen einem Unternehmer iSv. § 14 BGB und einem Verbraucher iSv. § 13 BGB geschlossen werden, Letzterem besondere Schutzrechte einräumen. Im Gegensatz zu einem Darlehensgeber hat der Leasinggeber aber das zivilrechtl. und typischerweise auch das wirtschaftliche Eigentum am finanzierten Leasingobjekt.

Factoring: Im Gegensatz zum Finanzierungsleasing setzt das Factoring die Eigentumsübertragung voraus. Der Factor erwirbt die gesamten oder einen Teil der Forderungen des Unternehmens, führt dessen Debitorenbuchhaltung einschließlich des Mahnwesens und bevorschusst idR die Forderungen (vgl. *Schott/Bartsch* in *Eilers/Rödding/Schmalenbach*, Unternehmensfinanzierung, 2. Aufl. 2014, E II.

Rz. 57). Während Leasing auf mittel- oder langfristige Finanzierung von Anlagegütern und damit den Ersatz von gebundenem Betriebskapital abzielt, dient Factoring idR der kurzfristigen Forderungsfinanzierung.

e) Finanzierungsleasing im Sinne des Aufsichtsrechts

1108

Finanzierungsleasing fällt seit Dezember 2008 in den Anwendungsbereich des KWG. Beim Finanzierungsleasing handelt es sich seitdem um eine grds. erlaubnispflichtige Finanzdienstleistung (§ 1 Abs. 1a Satz 2 Nr. 10 KWG). Neben dem Abschluss von Finanzierungsleasingverträgen als Leasinggeber steht auch die Verwaltung von Objektgesellschaften iSd. § 2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 17 KWG unter Erlaubnisvorbehalt.

BaFin-Merkblatt: Der Begriff des Finanzierungsleasings im Sinne des Finanzaufsichtsrechts wird von der BaFin. im Merkblatt v. 19.1.2009 erläutert (abgedruckt bei *Consbruch/Fischer*, KWG, B 53.10 [7/2018]). Das BaFin-Merkblatt beschreibt das Finanzierungsleasing als ein Geschäft, das aus wirtschaftlicher Sicht einen Kredit des Leasinggebers an den Leasingnehmer darstellt, der sich nur deshalb nicht unter das Kreditgeschäft nach § 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KWG subsumieren lässt, weil die Finanzierung formal-juristisch in eine Gebrauchsüberlassung gefasst wird (BaFin-Merkblatt, Hinweis zum Tatbestand des Finanzierungsleasing [§ 1 Abs. 1a Satz 2 Nr. 10 KWG] v. 19.1.2009, unter II. Abs. 10). Nach Auffassung der BaFin. wird das Finanzierungsleasing insbes. dadurch geprägt, dass der Leasingnehmer das Investitionsrisiko trägt. Dies könne dadurch erreicht werden, dass der Leasingnehmer das geleaste WG über die Laufzeit des Leasingvertrags finanziert und amortisiert – und sei es über eine Abschlagszahlung bei Rückgabe des Leasinggegenstands (BaFin-Merkblatt v. 19.1.2009, unter II. Abs. 14). Entscheidendes Abgrenzungskriterium für die aufsichtsrechtl. Einordnung des Leasings ist damit die sog. Vollamortisation. Die Vollamortisation kann nach dem BaFin-Merkblatt auch durch eine „Mischkalkulation“ erreicht werden, die eine Verwertung des Leasinggegenstands nach Ablauf der festen Grundmietzeit berücksichtigt (BaFin-Merkblatt v. 19.1.2009, unter II. Abs. 18). Diese Mischkalkulation kann aus Sicht der BaFin. auch ohne formale Restwertgarantie zu einer Vollamortisation führen, wenn die Leasingraten unter Berücksichtigung eines kalkulierten Erlöses aus der anschließenden Verwertung die Amortisation von Kosten, Zinsen und Marge des Leasinggebers sicherstellen. Zur Kritik an der extensiven Auslegung des Begriffs des Finanzierungsleasing durch die BaFin. s. *Lüdicke/Kind*, DStR 2009, 709. Zur Bereichsausnahme für Leasing-Objektgesellschaften iSd. § 2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 17 KWG s. *Findeisen/Sabel*, DB 2009, 801.

Die steuerliche Bedeutung der aufsichtsrechtlichen Einordnung als Finanzierungsleasing liegt darin, dass das sog. Bankenprivileg des § 19 GewStDV seit 2008 – und damit parallel zur Einf. der gewstl. Hinzurechnung von Leasingraten (s. Anm. 1100) – nach § 19 Abs. 4 GewStDV auch für Finanzdienstleistungsinstitute gilt. Die Finanzierungsform Leasing wäre ohne diese Regelung gegenüber der klassischen Bankfinanzierung benachteiligt, da die Zinsen ansonsten sowohl beim Leasingnehmer als auch beim Leasinggeber der GewSt unterlegen hätten. Die Refinanzierungsaufwendungen der Leasinggesellschaften unterliegen daher nach § 19 Abs. 4 Satz 1 GewStDV nicht der gewstl. Hinzurechnung, soweit die entsprechenden Aufwendungen unmittelbar auf Finanzdienstleistungen iSd. § 1 Abs. 1a Satz 2 KWG entfallen (vgl. *Wildner/Krause*, BB 2011, 1373). Die Vorschrift ist allerdings

nur anzuwenden, wenn die Umsätze der entsprechenden Unternehmen zu mindestens 50 % auf Finanzdienstleistungen entfallen (§ 19 Abs. 4 Satz 2 GewStDV).

1109–1110 Einstweilen frei.

2. Persönliche Zurechnung von Leasinggegenständen

1111 a) Zurechnung nach Handelsrecht

Das Handelsrecht enthält keine besonderen Rechtsnormen für die Zurechnung von Vermögensgegenständen, die im Wege des Leasings genutzt werden. Die Zurechnungsfrage muss daher nach den allgemeinen handelsrechtl. Grundsätzen entschieden werden. Abzustellen ist auf die allgemeine Regel des § 246 Abs. 1 HGB, wonach der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und RAP zu enthalten hat, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist (Vollständigkeitsgrundsatz). § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB idF des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) verlangt für die Aufnahme von Vermögensgegenständen in die Bilanz darüber hinaus, dass sie dem Eigentümer auch wirtschaftlich zuzurechnen sind.

Ausgangspunkt der handelsbilanziellen Beurteilung ist die jeweilige Zivilrechtslage (*Ostermann/Hellen* in HdR, 5. Aufl. 2002, Einzelabschluss, Kap. 6 Rz. 122). Nur wenn ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Sachherrschaft über den Leasinggegenstand in einer Weise innehat, dass er den zivilrechtl. Eigentümer dauerhaft von der Einwirkung bzw. Nutzung ausschließen kann, ist ihm der Leasinggegenstand als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen (BGH v. 6.11.1995 – II ZR 164/94, BB 1996, 155). Dies ist insbes. dann der Fall, wenn der zivilrechtl. Eigentümer keinen oder nur einen wirtschaftlich bedeutungslosen Herausgabeanspruch gegenüber dem Nutzungsberechtigten hat. Nach der Gesetzesbegründung zu § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB (BRDrucks. 344/08, 101) soll auch die Neufassung der Vorschrift nur klarstellenden Charakter haben und die von der Rspr. erarbeiteten Beurteilungskriterien ebenso wie die stl. Leasing-Erlasse unberührt lassen. Im Erg. wird im handelsrechtl. Jahresabschluss daher üblicherweise nach wie vor der stl. Einordnung gefolgt. Die handelsrechtl. Leasingbilanzierung orientiert sich dabei an der strechtl. Vorschrift des § 39 Abs. 1 AO sowie den verschiedenen Leasing-Erlassen der FinVerw. (s. Anm. 1118 ff.). Den Leasing-Erlassen kommt für die handelsrechtl. Bilanzierung daher weitgehend der Charakter handelsrechtl. GoB zu.

1112 b) Zurechnung nach Steuerrecht

Rechtsgrundlage für die steuerliche Zuordnung ist allein § 39 AO. Nach § 39 Abs. 1 AO sind WG grds. dem Eigentümer zuzurechnen. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO bestimmt, dass WG abweichend davon dann nicht dem Eigentümer zuzurechnen sind, wenn ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein WG in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche ND von der Einwirkung auf das WG ausschließen kann. Maßgeblich für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums ist damit die tatsächliche Sachherrschaft über den Leasinggegenstand. An der Sachherrschaft des Leasinggebers fehlt es, wenn sein zivilrechtl. Herausgabeanspruch gegenüber dem Leasingnehmer keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat (s. im Einzelnen auch Anm. 515).

Umstritten ist das Verhältnis von § 39 AO zu der Zurechnung nach § 5 Abs. 1 iVm. den GoB in Gestalt der Regelung des § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB. Nach Auffassung von *Herzig* (in HdR, 5. Aufl. 2002, Kap. 3 Rz. 11) ist § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB *lex specialis* gegenüber der allgemeinen stl. Zurechnungsvorschrift des § 39 AO (s. auch Anm. 516 mwN zum Streitstand). Für einen Vorrang des § 39 AO *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 151; offen gelassen von BFH v. 21.12.2017 – IV R 56/16, BFH/NV 2018, 597. Jedenfalls im Bereich des Leasings sind uE bei der Definition des wirtschaftlichen Eigentums für stl. Zwecke nach wie vor § 39 AO und die von der Rspr. erarbeiteten Beurteilungskriterien ebenso wie die stl. Leasing-Erlasse maßgeblich (s. dazu sogleich und Anm. 1118 ff.).

Die stl. Beurteilung unterscheidet sich damit sowohl von dem „risk and reward approach“, wie er unter dem früheren IAS 17.8 galt, als auch von dem „right of use“-Ansatz unter IFRS 16 (s. dazu Anm. 1195). Die Zurechnung nach IFRS hat daher keine Auswirkung auf die strechtl. Zurechnung. Aufgrund der allein nach § 39 AO zu beurteilenden Zurechnung nach den Grundsätzen des wirtschaftlichen Eigentums ist die strechtl. Zurechnung gegenüber den Entwicklungen der Leasingbilanzierung in der internationalen Rechnungslegung „immunisiert“ (so *Wendt*, FR 2017, 527).

Operating-Leasing: Zum Begriff s. Anm. 1101. Operating-Leasing zeichnet sich nach Auffassung des BGH dadurch aus, dass der Leasinggeber die Amortisation seines Anschaffungsaufwands nicht bereits durch einmaliges, sondern erst durch mehrfaches Überlassen des Leasinggegenstands an (verschiedene) Leasingnehmer erreicht (BGH v. 30.10.2002 – VIII ZR 119/02, NJW 2003, 505; Anm. 1105). Der Leasinggeber ist rechtl. und wirtschaftlicher Eigentümer (vgl. auch das Leasingurteil des BFH in Anm. 1116), so dass bilanziell die allgemeinen Grundsätze für Mietverträge gelten (s. Anm. 1225, 1232).

Das sog. Leasingurteil des BFH v. 26.1.1970 (IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) betrifft die ertragstl. Behandlung des Finanzierungsleasings von beweglichen WG. Es betraf einen Vollamortisationsfall. Der BFH hat aufbauend auf den Grundsätzen zur Feststellung des wirtschaftlichen Eigentums Abgrenzungskriterien für die Zurechnung von Leasingobjekten entwickelt. Nach den Umständen des Einzelfalls könne der im bürgerlich-rechtl. Eigentum des Leasinggebers stehende Leasinggegenstand wirtschaftlich dem Leasingnehmer zuzurechnen sein. Der wirtschaftliche Eigentümer werde „allein dadurch charakterisiert, dass er im Regelfall den rechtl. Eigentümer dauernd von der Einwirkung auf das WG wirtschaftlich ausschließen kann, so dass ein Herausgabeanspruch des Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat“; nicht entscheidend für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums seien „gewisse positive Möglichkeiten (Gebrauchen, Nutzen, Zerstören des Wirtschaftsguts), auch nicht die Möglichkeit, Dritte von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut auszuschließen“. Die Frage der stl. Zurechnung hat der BFH zwar von einer Einzelfallbetrachtung abhängig gemacht, aber folgende Fallgruppen herausgearbeitet, bei denen das Leasingobjekt idR dem Leasingnehmer zuzurechnen sei:

- Die Grundmietzeit deckt sich – annähernd – mit der betriebsgewöhnlichen ND (= stl. Abschreibungsdauer), best. durch BFH v. 1.10.1970 – V R 49/70, BStBl. II 1971, 34.
- Die Grundmietzeit liegt erheblich unter der betriebsgewöhnlichen ND. Der Leasingnehmer hat ein Optionsrecht auf Mietverlängerung oder Kauf, bei dessen Ausübung er nur eine einer Anerkennungsgebühr ähnelnde Zahlung leisten

muss (erheblich unter dem Marktpreis liegender Mietzins oder Kaufpreis), best. durch BFH v. 18.11.1970 – 1133/64, BStBl. II 1971, 133.

- Das Leasingobjekt ist auf die Verhältnisse und Bedürfnisse des Leasingnehmers speziell angepasst und nach Ablauf der Grundmietzeit nur noch beim Leasingnehmer wirtschaftlich sinnvoll nutzbar (sog. Spezial-Leasing).

In weiteren Leasingurteilen zum Mobilien- und Immobilienleasing nimmt der BFH auf das Urteil zum Mobilien-Leasing v. 26.1.1970 mehrfach ausdrücklich Bezug und lässt für die Frage der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an Leasinggegenständen im Wesentlichen die gleichen Grundsätze gelten wie bereits im Leasingurteil v. 26.1.1970. Hervorzuheben sind die Entsch. des BFH (BFH v. 18.11.1970 – I R 133/64, BStBl. II 1971, 133, zu einen Mietkaufvertrag über ein Fabrikgrundstück; BFH v. 30.5.1984 – I R 146/81, BStBl. II 1984, 825, ebenfalls zum Immobilien-Leasing; BFH v. 8.8.1990 – X R 149/88, BStBl. II 1991, 70; BFH v. 27.11.1996 – X R 92/92, BStBl. II 1998, 97, betr. Mobilien-Leasing; BFH v. 9.12.1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311, betr. Immobilien-Leasing; BFH v. 13.10.2016 – IV R 33/13, BStBl. II 2018, 81, betr. Andienungsrecht bei *sale-and-lease-back*-Gestaltungen). Nach den Grundsätzen dieser gefestigten BFH-Rspr. kommt es bei der Frage, wem der Leasinggegenstand zuzurechnen ist, nicht auf die zivilrechtl. Verfügungsbefugnis am Ende der Grundmietzeit, sondern unter dem Gesichtspunkt des wirtschaftlichen Eigentums darauf an, ob für die gewöhnliche ND des Leasinggegenstands ein faktischer Ausschluss des Leasinggebers von der tatsächlichen Sachherrschaft gegeben ist.

Insbesondere die jüngeren Urteile zu *sale-and-lease-back*-Gestaltungen (BFH v. 13.10.2016 – IV R 33/13, BStBl. II 2018, 81; BFH v. 21.12.2017 – IV R 55/16, BFH/NV 2018, 593) nehmen dabei die zeitlich früheren Entwicklungen im Bereich zur Auslegung des § 39 AO bei Wertpapiergeschäften nicht auf (vgl. BFH v. 18.8.2015 – I R 88/13, BStBl. II 2016, 961) und halten an den gefestigten Grundsätzen zu Leasing-Transaktion fest (vgl. auch *Brühl/Weiss*, NWB 2018, 90, zur Konsistenz der Rspr.).

1113–1115 Einstweilen frei.

1116 3. Verfahrensfragen

Wem im Einzelfall das Leasingobjekt zuzurechnen ist, entscheidet für das Besteuerungsverfahren einschließlich des Investitionszulageverfahrens das für den Leasinggeber zuständige FA. Lediglich in Zweifelsfällen, zB in Fällen des *sale-and-lease-back*, soll das FA des Leasinggebers vor einer Entsch. das FA des Leasingnehmers informieren (OFD Frankfurt v. 11.3.2008, ESt-Kartei HE § 6 EStG, F. 5, Karte 1, III.2). Die Beurteilung des für den Leasinggeber zuständigen FA hat somit grds. Vorrang gegenüber einer vom FA des Leasingnehmers vertretenen anderweitigen Auffassung. Bei ernsthaften Bedenken des für den Leasingnehmer zuständigen FA hat das für den Leasinggeber zuständige FA die OFD bzw. das Landesamt zu beteiligen. Bei Kommunal-Leasing soll in Fällen von grundsätzlicher Bedeutung vor der abschließenden Entsch. des FA in einem verwaltungsinternen Verfahren der Einzelfall mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder (Prüfkommission Kommunal-Leasing) erörtert werden (OFD Frankfurt v. 11.3.2008, ESt-Kartei HE § 6 EStG, F. 5, Karte 1, III.4).

1117 Einstweilen frei.

4. Leasing-Erlasse der Finanzverwaltung

a) Zurechnungsregeln der Finanzverwaltung in den Leasing-Erlassen

1118

Nach Klärung der Grundsatzfragen zur Objektzurechnung durch die Rspr. des BFH im Leasing-Urteil (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) und den darauf aufbauenden Entsch. (s. Anm. 1116) hat die FinVerw. in vier Erlassen detaillierte Kriterien für die Zurechnung von Leasingobjekten festgeschrieben. Die in den Leasing-Erlassen aufgestellten Zuordnungskriterien sind bis heute für die stl. Einordnung maßgeblich. Die Erlasse bestimmen für den Fall des Finanzierungsleasings, unter welchen Voraussetzungen eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasinggeber erfolgt. Bei einer „erlasskonformen“ Ausgestaltung des Leasingverhältnisses ist der Leasinggegenstand für stl. Zwecke dem Leasinggeber zuzurechnen.

Die Leasing-Erlasse konkretisieren dabei die im Grundsatzurteil des BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) niedergelegten Zurechnungsgrundsätze (s. Mobilien-Leasing-Erlass, BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264, unter I.). Typisch ist die Vereinbarung einer festen Grundmietzeit, durch die sichergestellt werden soll, dass der Leasingnehmer nicht während der gesamten ND die Sachherrschaft am Leasinggegenstand behält. Entscheidend ist, dass der Leasingnehmer nach dem Gesamtbild der Verhältnisse keine Position innehat, die es ihm ermöglicht, den Leasinggeber dauerhaft derart auszuschließen, dass dessen Herausgabeanspruch keine nennenswerte praktische Bedeutung zukommt (vgl. BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264, unter III.; BFH v. 12.9.1991 – III R 233/90, BStBl. II 1992, 182; BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164). Dies wird angenommen, soweit ein anderer sowohl das Risiko des zufälligen Untergangs trägt als auch die Chance der Wertsteigerung hat (BFH v. 24.9.1991 – VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330; BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527).

Spezial-Leasing: In Fällen des Spezial-Leasings (s. Anm. 1160) ist der Leasinggegenstand ohne Rücksicht auf das Verhältnis von Grundmietzeit und betriebsgewöhnlicher ND und auf Optionsklauseln stets dem Leasingnehmer zuzurechnen.

Keine abschließende Regelung: Die Leasing-Erlasse folgen einer typisierenden Betrachtung. Bei Einhaltung der dort von der FinVerw. aufgestellten Kriterien ist vom wirtschaftlichen Eigentum des Leasinggebers auszugehen. Dies bedeutet aber nicht im Umkehrschluss, dass eine Zurechnung beim Leasinggeber nur gesichert ist, wenn die Vertragsgestaltung erlasskonform ist, dh. genau einem Regelbeispiel eines Leasing-Erlasses entspricht. Eine Zurechnung beim Leasinggeber ist auch bei Vertragsgestaltungen möglich, die die Regelbeispiele unterschiedlicher Leasing-Erlasse kombinieren (s. *Tonner*, FR 2007, 946), denn die Leasing-Erlasse setzen kein Recht, sondern stellen nur eine Auslegungshilfe zur Zurechnung nach Maßgabe des § 39 AO dar. Die Zurechnungsregeln des Erlasses haben somit den Charakter einer widerlegbaren Vermutung (glA *Runge/Bremser/Zöller*, Leasing, 1978, 228). Im Einzelfall kann also eine von den Vorgaben eines Erlasses abweichende Beurteilung geboten sein (zur Bedeutung einzelner Zurechnungskriterien s. Anm. 1138–1154). Die Zurechnung von Leasinggütern hängt stets von den Umständen des Einzelfalls, dh. von der Vertragsgestaltung und deren tatsächlicher Durchführung ab (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264). In Fällen, die von den Grundmodellen des Teilamortisationserlasses abweichen, wird man daher eine Zurechnungsentscheidung auf der Basis der allgemeinen Grundsätze treffen müssen. Maßgeblich ist dabei, ob

der Leasingnehmer eine Position innehat, die es ihm ermöglicht, den Leasinggeber als zivilrechtl. Eigentümer dauerhaft derart auszuschließen, dass seinem Herausga-beanspruch bei dem für die gewählte Gestaltung typischen Verlauf zumindest tat-sächlich keine nennenswerte praktische Bedeutung mehr zukommt („regulärer Ver-lauf“, s. BFH v. 18.7.2001 – X R 15/01, BStBl. II 2002, 281 [284]).

Eine Neufassung der Leasing-Erlasse ist in der Vergangenheit innerhalb der Fin-Verw. und mit den Fachverbänden diskutiert worden. Insbesondere ist die Frage nach einem einheitlichen Erlass für Mobilien und Immobilien aufgeworfen wor-den. Dabei geht es vor allem um die Problematik des wirtschaftlichen Eigentums. Hier stellte sich zB die Frage, ob die besonderen Risikozuweisungskriterien nach dem neueren Immobilien-Teilamortisations-Erlass auch für Mobilien-Teilamorti-sationsverträge Anwendung finden sollen (vgl. Anm. 1128). Dem Vernehmen nach sah der Entwurf für einen konsolidierten Leasing-Erlass aus dem Jahr 1998 die Anwendung einheitlicher Zuordnungskriterien für Mobilien und Immobilien vor. Danach sollte bei Leasingverträgen mit Kaufoption oder Andienungsrecht die Übernahme von (nicht-versicherbaren) Sachrisiken durch den Leasingnehmer grds. zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums führen. Letztlich ist der Ver-such, die Leasing-Erlasse in einem einheitlichen Erlass zu konsolidieren, jedoch im Entwurfsstadium stecken geblieben. Die FinVerw. ist vielmehr dazu übergegangen, sich zu speziellen Fragestellungen ad hoc zu äußern: s. BMF v. 23.2.2001, geändert durch BMF v. 5.8.2003 – IV A 6 - S 2241 - 81/03, BStBl. I 2003, 406, zur ertragstl. Behandlung von Film und Fernsehfonds (s. Anm. 1155); OFD Frankfurt v. 20.6. 2006, FR 2006, 793, zu Leasingverträgen mit feststehender Abschlusszahlung in Höhe der Restamortisation (s. Anm. 1127); OFD Frankfurt v. 20.3.2007, DB 2007, 829, zum Containerleasing; LFD Thüringen v. 31.1.2012, DStR 2012, 970, zum Containerleasing (s. Anm. 1142).

Vor dem Hintergrund der vorstehenden Erlasse bestehen insbes. bei Teilamortisati-onsverträgen über bewegliche WG, die nicht den drei Grundfällen des Teilamorti-sations-Mobilien-Leasing-Erlasses (BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 - S 2170 - 161/7, FR 1976, 115, s. Anm. 1127) entsprechen, in der Praxis häufig Unsicherheiten über die stl. Behandlung. Die FinVerw. neigt dazu, bei nicht erlass-typischen Teilamorti-sationsverträgen über bewegliche WG die Risikotragungsregelungen des Teilamor-tisations-Immobilien-Leasing-Erlasses v. 23.12.1991 anzuwenden (s. Anm. 1128). Eine pauschale Übertragung der dort genannten Kriterien widerspricht uE jedoch den von der Rspr. herausgearbeiteten Grundsätzen, nach denen der zivilrechtl. Ei-gentümer nur dann kein wirtschaftliches Eigentum hat, wenn er weder ein Wert-minderungsrisiko trägt noch die Chance der Wertsteigerung hat. Die nach dem Teilamortisations-Immobilien-Leasing-Erlass schädlichen Risikoübernahmeklau-seln, die für sich gesehen allenfalls das Wertminderungsrisiko ausschließen, führen daher nicht ohne weiteres zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Leasingnehmer. Dies entspricht im Übrigen auch dem Wertungsschema des Teil-amortisations-Immobilien-Leasing-Erlasses selbst, da die Risikoübernahmeklauseln auch nach dem Erlass nur dann relevant sind, wenn gleichzeitig eine Kauf- oder Mietverlängerungsoption zu feststehenden Konditionen vorliegt. Nur wenn die Werterhöhungschancen aufgrund derartiger Optionsrechte ausschließlich beim Leasingnehmer liegen, muss beim Leasinggeber eine relevante Risikoposition ver-bleiben, um einen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Leasingneh-mer zu verhindern (s. im Einzelnen Anm. 1128 und 1141). Vor dem Hintergrund der vorstehend dargestellten Unsicherheiten im Hinblick auf die stl. Einordnung

von nicht erlass-typischen Teilamortisationsverträgen ist zu empfehlen, zur Erlangung von Rechtssicherheit ggf. eine verbindliche Auskunft einzuholen.

Einstweilen frei.

1119–1124

b) Mobilien-Leasing-Erlass v. 19.4.1971/Vollamortisation

1125

Der Mobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264) bezieht sich – entsprechend dem Leasing-Urt. des BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264, s. Anm. 1117) – auf das Finanzierungsleasing mit Vollamortisation in der Grundmietzeit. Finanzierungsleasing iSd. Mobilien-Leasing-Erlasses liegt nur vor, wenn

- der Vertrag über eine bestimmte Grundmietzeit abgeschlossen ist, während derer er bei vertragsgemäßer Erfüllung von beiden Vertragsparteien nicht gekündigt werden kann und
- der Leasingnehmer mit den in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten mindestens die AHK sowie alle Nebenkosten einschließlich der Finanzierungskosten des Leasinggebers deckt.

Zurechnungsregeln des Erlasses: Beim Finanzierungsleasing über Mobilien mit Vollamortisation während der Grundmietzeit ist der Leasinggegenstand

- ▶ *regelmäßig dem Leasinggeber zuzurechnen:* stets wenn die Grundmietzeit höchstens 90 % und mindestens 40 % der betriebsgewöhnlichen ND beträgt und
 - kein Optionsrecht auf Kauf oder Mietverlängerung eingeräumt wurde, oder
 - ein Optionsrecht eingeräumt wurde und der Kaufpreis dem linearen Restbuchwert oder dem niedrigeren gemeinen Wert entspricht bzw. die Anschlussmiete den Wertverzehr für den Leasinggegenstand deckt.
- ▶ *regelmäßig dem Leasingnehmer zuzurechnen,*
 - wenn die Grundmietzeit mehr als 90 % (s. Anm. 1139) oder weniger als 40 % (s. Anm. 1140) der betriebsgewöhnlichen ND (s. Anm. 1138) beträgt; oder
 - wenn die Grundmietzeit zwischen 40 % und 90 % der betriebsgewöhnlichen ND beträgt, sofern
 - eine Kaufoption (s. Anm. 1142) besteht und der Kaufpreis niedriger ist als der unter Anwendung der linearen AfA nach der amtlichen Tabelle ermittelte Buchwert (linearer Restbuchwert; s. Anm. 1142) oder der niedrigere gemeine Wert im Zeitpunkt der Veräußerung; oder sofern
 - bei Mietverlängerungsoption (s. Anm. 1151) die Anschlussmiete nicht den Wertverzehr deckt, der sich auf der Basis des linearen Restbuchwerts oder des niedrigeren gemeinen Werts und der RestND laut AfA-Tabelle ergibt.

Änderung der Vereinbarungen: Wenn der Kaufpreis bzw. die Anschlussmiete nicht bereits beim Abschluss des Leasingvertrags, sondern erst während oder nach Ablauf der Grundmietzeit festgelegt oder verändert werden, gelten die vorstehenden Grundsätze entsprechend.

c) Immobilien-Leasing-Erlass v. 21.3.1972/Vollamortisation

1126

Der Immobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 21.3.1972 – F/IV B 2 - S 2170 - 11/72, BStBl. I 1972, 188) baut hinsichtlich Begriff, Abgrenzung, Vertragsformen und Zu-

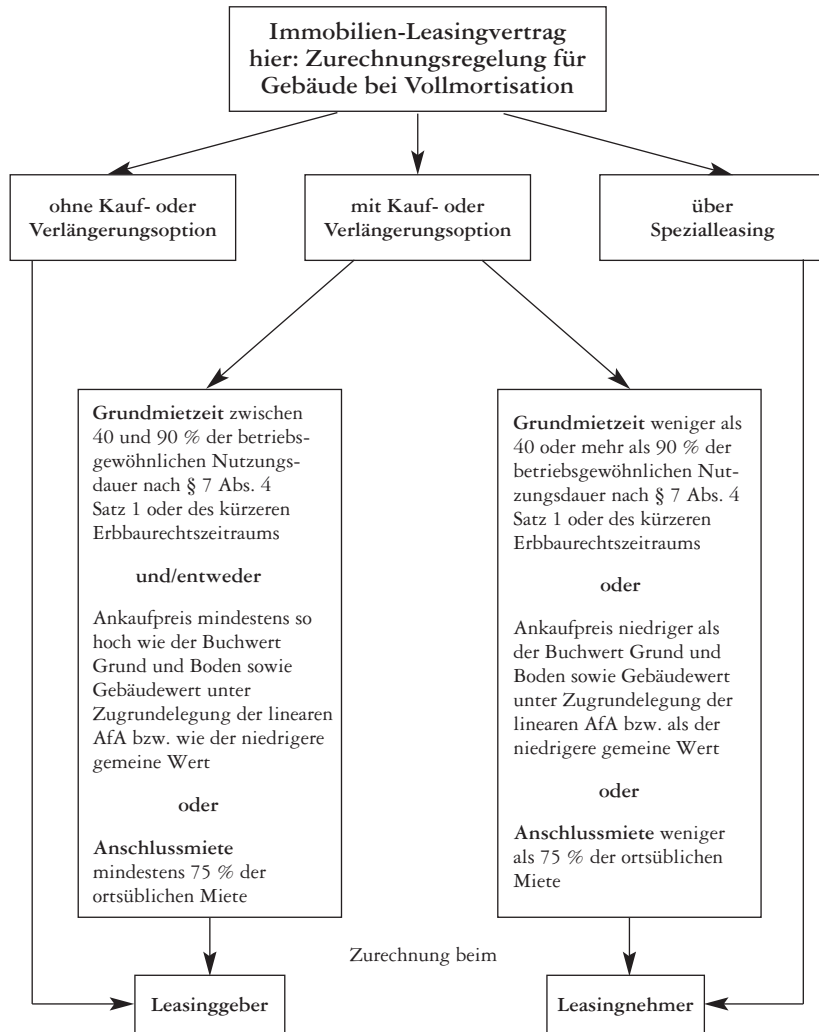
rechnungskriterien unmittelbar auf dem Mobilien-Leasing-Erlass auf (BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 – S 2170 – 31/71, BStBl. I 1971, 264, s. Anm. 1125). Die Zurechnungsregeln des Immobilien-Leasing-Erlasses beziehen sich auf Vollamortisations-Verträge, die während der Grundmietzeit bei vertragsgemäßer Erfüllung von keiner Seite kündbar sind und die in dieser Zeit alle Kosten des Leasinggebers (AHK, Neben- und Finanzierungskosten) durch die Raten des Leasingnehmers decken (BMF v. 21.3.1972 – F/IV B 2 – S 2170 – 11/72, BStBl. I 1972, 188, unter Verweisung auf BFH v. 25.10.1963 – IV 429/62 U, BStBl. III 1964, 44; BFH v. 2.8.1966 – I R 119/66, BStBl. III 1967, 63; BFH v. 18.11.1970 – 1133/64, BStBl. II 1971, 133).

Bedeutung des Erlasses: In der Praxis haben die im Erlass geregelten Formen des Immobilien-Leasings keine große Bedeutung, da dem Immobilien-Leasing idR eine gegenüber der voraussichtlichen betriebsgewöhnlichen ND der Immobilie (s. Anm. 1138) wesentlich kürzere Grundmietzeit zugrunde liegt, idR 20 Jahre. Unter diesen Umständen würde eine Vollamortisation innerhalb der Grundmietzeit im Vergleich zum tatsächlichen Wertverzehr zu unverhältnismäßig hohen Leasingraten führen (*Spittler*, Leasing in der Praxis, 6. Aufl. 2002, 60).

Zurechnungsregeln des Erlasses: Nach dem Erlass sind die Zurechnungskriterien für das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude und am Grund und Boden getrennt zu prüfen, denn abweichend von § 94 BGB sind Gebäude für stl. Zwecke als selbstständige WG und damit grds. unabhängig vom Grund und Boden zu behandeln. Die Zurechnung von Betriebsvorrichtungen richtet sich nach dem Mobilien-Leasing-Erlass.

- ▶ *Zurechnung des Grund und Bodens:* Grund und Boden wird regelmäßig dem Leasinggeber zugerechnet. Eine Zurechnung zum Leasingnehmer erfolgt nur bei Verträgen mit Kaufoption, sofern dem Leasingnehmer auch das Gebäude zugerechnet wird (s.u.); bei Spezial-Leasing-Verträgen ist entsprechend zu verfahren.
- ▶ *Zurechnung des Gebäudes:* Dem Leasinggeber ist das Gebäude zuzurechnen, wenn
 - die Grundmietzeit zwischen 40 % und 90 % der betriebsgewöhnlichen ND (s. Anm. 1138) beträgt und
 - keine Optionsrechte bestehen oder
 - bei einer Kaufoption der Gesamtkaufpreis für Gebäude und Grundstück bei Optionsausübung mindestens so hoch ist wie der lineare Restbuchwert des Gebäudes zzgl. des Buchwerts (oder niedrigeren gemeinen Werts) des Grundstücks (s. Anm. 1143) oder
 - bei einer Mietverlängerungsoption oder automatischer Mietverlängerung die Anschlussmiete höher ist als 75 % der üblichen Miete für ein vergleichbares Grundstück (s. Anm. 1151) und
 - kein Fall des Spezial-Immobilien-Leasing vorliegt (s. Anm. 1160).

Mietverlängerungsoptionen wirken sich damit nach dem Immobilien-Vollamortisations-Erlass nur auf die Zurechnung des Gebäudes, nicht aber auf die Zurechnung des Grund und Bodens aus. Zu Zurechnungsregeln für Gebäude s. die folgende Übersicht:



Betriebsvorrichtungen unterliegen, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind, einer gesonderten stl. Behandlung. Für sie gelten die Mobilien-Leasing-Erlasse (s. Anm. 1125 und 1127; vgl. auch *Runge/Bremser/Zöller*, Leasing, 1978, 286). Zum Begriff der Betriebsvorrichtung s. § 7 Anm. 317; zur Abgrenzung von Gebäuden vgl. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG, Abgrenzungsrichtlinien zu § 68 BewG und § 7 Anm. 315, 320–345. Zu einzelnen Betriebsvorrichtungen s. § 7 Anm. 350 (ABC); *Eisele*, Inf. 2005, 944.

d) Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass v. 22.12.1975

1127

Das BMF (BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 – S 2170 – 161/7, FR 1976, 115) hat zur Zurechnung des Leasinggegenstands bei drei Vertragstypen Stellung genommen, bei

denen die Leasingraten in der Grundmietzeit nur eine Teilamortisation bewirken (sog. Teilamortisations-Verträge oder *non-full-pay-out-Leasing*).

Wirtschaftlich gesehen hat das *full-pay-out-Leasing* für den Leasinggeber zwar den Vorteil, kein Verwertungsrisiko am Ende der Mietzeit tragen zu müssen, andererseits macht es Vollamortisations-Leasing gegenüber herkömmlicher Finanzierung umso teurer, je kürzer die Grundmietzeit ist. Unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten erweist sich auch die Diskrepanz zwischen voller Amortisation und Verkehrswert des Leasinggegenstands am Ende der Grundmietzeit als nachteilig. Vor diesem Hintergrund kommt dem *non-full-pay-out-Leasing* in der Praxis eine erheblich größere Bedeutung zu.

Auf Anfrage der Leasingbranche und vor dem Hintergrund der BFH-Rspr. hat das BMF typisierte Zurechnungsregeln entwickelt. Ausgangspunkt sind Verträge mit einer Grundmietzeit zwischen 40 % und 90 % der betriebsgewöhnlichen ND (zum Begriff s. Anm. 1138). Die 40 %-Grenze war in Vollamortisationsfällen von der FinVerw. eingeführt worden, da bei einer sehr kurzen Grundmietzeit, innerhalb derer das WG voll amortisiert wird, ein (verdeckter) Ratenkauf angenommen wurde, obwohl das bürgerlich-rechtl. Eigentum nicht übergeht. Diese Argumentation macht uE bei einer Teilamortisation keinen Sinn. Nichtsdestotrotz wurde die 40 %-Grenze unreflektiert übernommen.

Die Chance der Wertsteigerung ist das maßgebende Kriterium für die Zurechnung des Leasinggegenstands nach dem Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 – S 2170 – 161/7, FR 1976, 115). Verbleibt die Chance der Wertsteigerung in wesentlichem Umfang beim Leasinggeber, wofür es nach dem Erlass ausreicht, wenn er zu mindestens 25 % an dem die Restamortisation übersteigenden Teil des Veräußerungserlöses beteiligt ist, ist ihm der Leasinggegenstand selbst dann zuzurechnen, wenn der Leasingnehmer das Risiko einer Wertminderung trägt. In allen drei im Erlass behandelten Vertragsmodellen trägt der Leasingnehmer voll und ausschließlich das für das Eigentum typische Risiko der Wertminderung, ohne deshalb als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen zu werden. Eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums zum Leasingnehmer setzt uE damit voraus, dass sich neben dem Risiko der Wertminderung auch die Chance der Wertsteigerung in der Person des Leasingnehmers vereint (zutr. *Lüdicke/Fischer*, DStR 2011, 1935 [1937]).

Die folgenden drei Vertragsmodelle werden im Erlass diskutiert:

- **Vertragsmodell mit Andienungsrecht des Leasinggebers, jedoch ohne Optionsrecht des Leasingnehmers:** Durch das Andienungsrecht ist der Leasingnehmer, sofern ein Verlängerungsvertrag nicht zustande kommt, auf Verlangen des Leasinggebers verpflichtet, den Leasinggegenstand zu einem Preis zu kaufen, der bereits bei Abschluss des Leasingvertrags fest vereinbart wird. Stets dem Leasinggeber zuzurechnen ist in diesem Fall der Leasinggegenstand nach dem Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 – S 2170 – 161/7, FR 1976, 115) deshalb, weil der Leasinggeber allein die Chance der Wertsteigerung (Möglichkeit der Nichtausübung des Andienungsrechts) hat, während der Leasingnehmer allein das Risiko der Wertminderung trägt (Abnahmepflicht bei Ausübung des Andienungsrechts).
- **Vertragsmodell mit Aufteilung des Mehrerlöses:** Der Leasinggegenstand wird nach Ablauf der Grundmietzeit durch den Leasinggeber veräußert. Ist der Veräußerungserlös niedriger als die Differenz zwischen den Gesamtkosten des Lea-

singgebers und den in der Grundmietzeit entrichteten Leasingraten (Restamortisation), so ist der Leasingnehmer verpflichtet, eine Abschlusszahlung in Höhe der Differenz zwischen Restamortisation und Veräußerungserlös zu zahlen. Ist der Veräußerungserlös hingegen höher als die Restamortisation, so wird der Mehrerlös aufgeteilt. Bei diesem Modell ist

- der Leasinggegenstand dem Leasinggeber zuzurechnen, wenn der Leasinggeber mindestens 25 % des die Restamortisation übersteigenden Teils des Veräußerungserlöses erhält,
- der Leasinggegenstand dem Leasingnehmer zuzurechnen, wenn der Leasinggeber weniger als 25 % des die Restamortisation übersteigenden Teils des Veräußerungserlöses erhält.

Nach dem Erlass bewirkt eine Beteiligung des Leasinggebers zu 25 % oder mehr, dass er „noch in einem wirtschaftlich ins Gewicht fallenden Umfang an etwaigen Wertsteigerungen des Leasinggegenstands beteiligt ist“, und demnach die Chance der Wertsteigerung (jedenfalls auch) beim Leasinggeber liegt.

- *Vertragsmodell eines kündbaren Mietvertrags mit Anrechnung des Veräußerungserlöses auf die vom Leasingnehmer zu leistende Schlusszahlung:* Der Leasingnehmer kann den Leasingvertrag nach Ablauf der Grundmietzeit (mindestens 40 % der betriebsgewöhnlichen ND) kündigen. Bei Kündigung ist eine Abschlusszahlung in Höhe der durch die Leasingraten nicht gedeckten Gesamtkosten des Leasinggebers zu entrichten. Auf diese Abschlusszahlung werden 90 % des vom Leasinggeber erzielten Veräußerungserlöses angerechnet. Ist der anzurechnende Teil des Veräußerungserlöses zzgl. der vom Leasingnehmer bis zur Veräußerung entrichteten Leasingraten niedriger als die Gesamtkosten des Leasinggebers, so muss der Leasingnehmer in Höhe der Differenz eine Abschlusszahlung leisten. Ist jedoch der Verkaufserlös höher als die Differenz zwischen den Gesamtkosten des Leasinggebers und den bis zur Veräußerung entrichteten Leasingraten, so behält der Leasinggeber diesen Differenzbetrag in vollem Umfang. Der Leasinggegenstand ist hier dem Leasinggeber zuzurechnen, da diesem eine während der Mietzeit eingetretene Wertsteigerung in vollem Umfang zugutekommt.

Nach OFD Frankfurt v. 20.6.2006 (FR 2006, 793) soll die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasinggeber ausgeschlossen sein, wenn im Rahmen der Anrechnung der Abschlusszahlung zwar eine erlasskonforme Mehrerlösaufteilung vorgesehen ist (s. „Vertragsmodell mit Aufteilung des Mehrerlöses“), der Leasingnehmer – in Abweichung vom Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass – aber ein Ankaufsrecht zum Verkehrswert hat. In diesem Fall soll nach Auffassung der OFD eine Zurechnung beim Leasingnehmer erfolgen. Dem kann uE nicht gefolgt werden. Die von der OFD angesprochene Vertragsgestaltung entspricht hinsichtlich der Abschlusszahlung und Mehrerlösaufteilung dem im Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass typisierten Vertragsmodell mit Aufteilung des Mehrerlöses. Gleiches gilt auch für die Kaufpreisanrechnung bei der für die stl. Zurechnung entscheidenden Chancen-und-Risiken-Wertung (s. Anm. 1141). Der Leasinggeber hat bei dieser Vertragsgestaltung zwar das gesamte Investitionsrisiko auf den Leasingnehmer verlagert. Der Leasinggeber ist gleichwohl als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, da die Wertsteigerungschance bei ihm verblieben ist, was nach dem Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass anzunehmen ist, wenn der Leasinggeber mindestens 25 % des Mehrerlöses erhält (s. auch *Tonner*, FR 2007, 946). Der BFH hat mittlerweile inzident bestätigt, dass in Konstellationen, wie sie

der Verfügung der OFD Frankfurt zugrunde liegen, dh. einer Schlusszahlung in Höhe der Restamortisation und einer 25%igen Beteiligung des Leasinggebers am Mehrerlös, eine Kaufoption des Leasingnehmers unschädlich ist (vgl. BFH v. 26.6.2007 – IV R 49/04, BStBl. II 2009, 289, hierzu *Lüdicke/Fischer*, DStR 2011, 1935).

1128 e) Teilamortisations-Immobilien-Leasing-Erlass v. 23.12.1991

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht des Leasingnehmers haben sich *full-pay-out*-Verträge insbes. bei Immobilien nicht durchgesetzt. Die Leasingraten stellen Finanzierungskosten dar, die einem Vergleich mit herkömmlichen Finanzierungsalternativen standzuhalten haben. Daher wird der Leasingnehmer kaum bereit sein, während der Grundmietzeit die gesamten Investitionskosten zu tragen und im Anschluss hieran noch einen Kaufpreis oder eine Anschlussmiete in nennenswerter Höhe zu leisten. Folglich dominieren *non-full-pay-out*-Verträge mit Kauf- bzw. Mietverlängerungsoption. Bei einem Teilamortisationsvertrag werden die Gesamtkosten des Leasinggebers mit den in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten nur zT, dh. idR nur in Höhe der AfA, beglichen. Das BMF (BMF v. 23.12.1991 – IV B 2 - S 2170 - 115/91, BStBl. I 1992, 13) unterscheidet zwischen folgenden fünf Vertragsvarianten:

- Verträge ohne Optionsrecht,
- Spezial-Leasingverträge,
- Verträge mit Kaufoption des Leasingnehmers,
- Verträge mit Mietverlängerungsoption des Leasingnehmers,
- Verträge mit Kauf- oder Mietverlängerungsoption und besonderen Verpflichtungen des Leasingnehmers.

Grund und Boden: Auch bei Teilamortisationsverträgen wird bei der Zurechnung zwischen Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits differenziert. Im Gegensatz zu Vollamortisationsverträgen sind die Zurechnungskriterien aber nur hinsichtlich des Gebäudes zu prüfen. Die Zurechnung des Grund und Bodens folgt dann der Zurechnung des Gebäudes.

Verträge ohne Optionsrecht: Das Gebäude und damit auch der Grund und Boden wird stets dem Leasinggeber zugerechnet. Dies gilt unabhängig von der Vertragslaufzeit, dh., die 40 % bis 90 %-Grenze spielt nach dem Teilamortisations-Erlass bei Fehlen einer Option keine Rolle. Die 40 %-Untergrenze ist für Immobilien-Teilamortisationsverträge zu Recht generell entfallen, gleich, ob eine Option besteht oder nicht. Die 40 %-Grenze war in Vollamortisationsfällen von der Fin-Verw. eingeführt worden, da bei einer sehr kurzen Grundmietzeit, innerhalb derer das WG voll amortisiert wird, ein (verdeckter) Ratenkauf angenommen wurde. Diese Argumentation macht bei einer Teilamortisation – erst recht, wenn es sich um Immobilien handelt – keinen Sinn.

Spezial-Leasing: Hier liegt das wirtschaftliche Eigentum wie auch sonst wegen Wertlosigkeit des Herausgabeanspruchs des Leasinggebers beim Leasingnehmer.

Verträge mit Kauf- oder Mietverlängerungsoption: Der Leasinggegenstand wird dem Leasingnehmer zugerechnet, wenn die Grundmietzeit mehr als 90 % der betriebsgewöhnlichen ND beträgt oder der vorgesehene Kaufpreis unter dem Restbuchwert des Leasinggegenstands unter Berücksichtigung linearer AfA nach Ablauf der Grundmietzeit liegt bzw. die Anschlussmiete nicht mindestens 75 % des ortsüblichen Mietentgelts ausmacht.

Verträge mit besonderen Verpflichtungen des Leasingnehmers: Darüber hinaus wird bei Verträgen mit Kauf- oder Mietverlängerungsoption das wirtschaftliche Eigentum auch dann dem Leasingnehmer stets – dh. unabhängig von der Höhe des Kaufoptionspreises bzw. der Anschlussmiete – zugerechnet, wenn dieser aufgrund besonderer Verpflichtungen auch das Wertminderungsrisiko trägt. Da der Leasingnehmer bei feststehendem Kaufpreis bzw. Miethöhe über die Option die Chance der Wertsteigerung hat, muss der Leasinggeber das Wertminderungsrisiko übernehmen, damit nicht sowohl Chancen als auch Risiken aus dem Objekt beim Leasingnehmer vereinigt sind. Damit hängt die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums letztlich von der Übernahme des Wertminderungsrisikos ab. Der Teilamortisationserlass sieht deshalb in den Rz. 12–17 sechs typische Risikoübernahmeklauseln vor, die den wirtschaftlichen Eigentümer kennzeichnen.

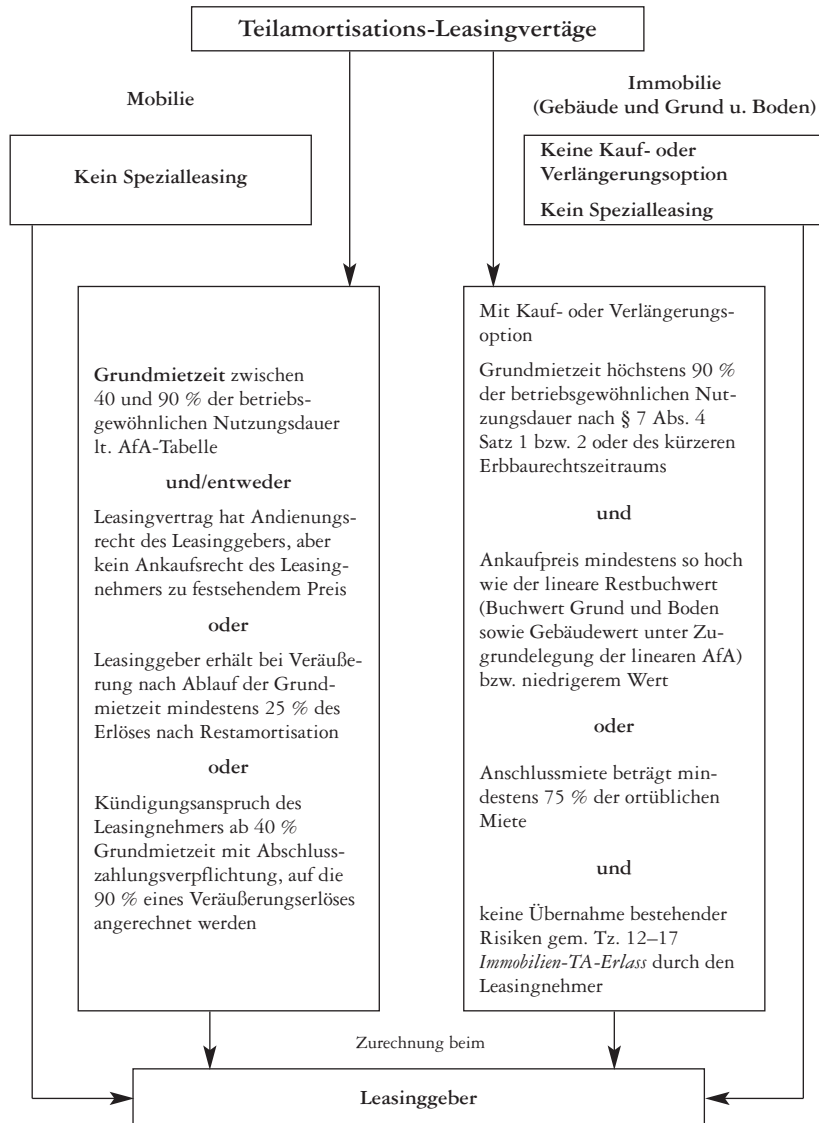
► *Diese sechs typischen Risikoübernahmeklauseln sind:*

- ▷ *Übernahme der Gefahr des zufälligen Untergangs:* Der Leasingnehmer darf nicht die Gefahr des zufälligen ganzen oder teilweisen Untergangs des Leasinggegenstands tragen. Insbesondere muss der Leasingnehmer ein Mietminderungsrecht behalten. Zulässig ist, dass der Leasinggeber das Risiko über eine Sachversicherung (Feuer, Sturm etc.) abdeckt, deren Beiträge er an den Leasingnehmer weiterbelastet. Dies gilt selbst für den Fall einer sog. *all-risk*-Versicherung, wenn nur einzelne, allerdings sehr umfangreiche Risiken, abgedeckt werden, aber ein Restrisiko beim Leasinggeber verbleibt.
- ▷ *Übernahme der Kosten bei unverschuldeter Zerstörung:* Der Leasingnehmer darf bei ganzer oder teilweiser Zerstörung des Leasinggegenstands, die nicht von ihm zu vertreten ist, nicht auf Verlangen des Leasinggebers zur Wiederherstellung bzw. zum Wiederaufbau auf seine Kosten verpflichtet werden. Auch in dem Fall muss der Leasingnehmer ein Mietminderungsrecht behalten. Eine Sachversicherung mit vertraglicher Kostenweiterbelastung an den Leasingnehmer ist dagegen unschädlich.
- ▷ *Unveränderte Leistungspflicht bei unverschuldetem Nutzungsausschluss:* Eine Minderung der Leasingraten darf für den Fall nicht ausgeschlossen sein, dass die Nutzung des Leasinggegenstands aufgrund eines nicht vom Leasingnehmer zu vertretenden Umstands langfristig ausgeschlossen ist.
- ▷ *Kostenübernahme bei Vertragsbeendigung:* Kommt es zu einer vorzeitigen Vertragsbeendigung, die der Leasingnehmer nicht zu vertreten hat, darf er nicht vertraglich verpflichtet werden, dem Leasinggeber die bisher nicht gedeckten Kosten, ggf. auch einschließlich einer Pauschalgebühr zur Abgeltung von Verwaltungskosten, zu erstatten.
- ▷ *Freistellung des Leasinggebers von Ansprüchen Dritter:* Der Leasingnehmer darf nicht verpflichtet werden, den Leasinggeber von sämtlichen Ansprüchen Dritter freizustellen, die diese hinsichtlich des Leasinggegenstands gegenüber dem Leasinggeber geltend machen. Dieser Ausschluss soll jedoch nicht gelten, sofern der Anspruch des Dritten vom Leasingnehmer verursacht worden ist.
- ▷ *Wirtschaftlicher Erwerbszwang bei Erbbaurecht:* Ist der Leasingnehmer Eigentümer des Grund und Bodens, auf dem der Leasinggeber als Erbbauberechtigter den Leasinggegenstand errichtet, so ist darauf zu achten, dass der Erbbaurechtsvertrag zwischen Leasingnehmer und Leasinggeber zu fremdüblichen Konditionen abgeschlossen wird. Der Leasingnehmer darf auf-

grund des Erbbaurechtsvertrags nicht unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten gezwungen werden, den Leasinggegenstand nach Ablauf der Grundmietzeit zu erwerben. Ein solcher wirtschaftlicher Zwang zur Ausübung des Ankaufsrechts besteht, wenn nach Ablauf der Grundmietzeit für die restliche Laufzeit des Erbbaurechts kein oder nur ein im Verhältnis zum Markt geringerer Erbbauzins vereinbart worden ist. Gleiches kann auch gelten, wenn der Leasingnehmer nach Ablauf der Grundmietzeit die Grundstücksbelastungen zu tragen hat, ohne eine adäquate Weiterbelastungsmöglichkeit zu haben (vgl. *Sobotka*, BB 1992, 827 [831]).

- *FinVerw.*: Wird dem Leasingnehmer eine einzige vorstehend genannte Belastung auferlegt, so ist ihm der Leasinggegenstand als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen (zur Kritik s. *Brühl/Weiss*, NWB 2018, 90 [95] sowie Anm. 1141).
- *BFH*: Die höchstrichterliche Rspr. stellt im Zusammenhang mit den von der *FinVerw.* aufgestellten Bedingungen fest, dass bestimmte typischerweise verwendete Vertragsbestandteile zwar Indizwirkung entfalten können, die Entsch. jedoch in jedem Einzelfall nach den konkreten Umständen zu treffen ist (BFH v. 2.6.2016 – IV R 23/13, BFH/NV 2016, 1433). Soweit die *FinVerw.* in Verwaltungsvorschriften Prüfkriterien formuliert und diesen Grenzen zuordnet, handele es sich dabei um typisierte und zur Gewährleistung eines gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs geschaffene Abgrenzungsmerkmale, die als norminterpretierende Verwaltungsanweisungen Anhaltspunkte für die Gesetzesauslegung durch die Rspr. bieten, eine abschließende Regelung aber weder beanspruchen noch enthalten können.
- *Literatur*: Die vorstehenden sechs Risikoübernahmeklauseln führen uE jedoch nur dann zum wirtschaftlichen Eigentum des Leasingnehmers, wenn der Kaufoptionspreis bzw. die Verlängerungsmiete in Höhe eines feststehenden, im Voraus vereinbarten Betrags ausgestaltet sind. Bei einer Kauf- oder Mietverlängerungsoption zu Marktkonditionen trägt der Leasingnehmer zwar das Risiko der Wertminderung, ihm stünde aber die Chance der Wertsteigerung nicht zu, weil er für den Erwerb einen höheren als den ursprünglich erwarteten Preis aufwenden müsste (zutr. *Tonner*, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 61; *Lüdicke/Fischer*, DStR 2011, 1935 [1937]). Zur Bedeutung von Optionsrechten s. Anm. 1142.

Zur Anwendung des Teilamortisations-Immobilien-Leasing-Erlasses auf Lizenzverträge s. Anm. 1155.



Einstweilen frei.

1129

f) Sonstige Verwaltungsanweisungen zu Leasingverträgen

1130

BMF v. 21.7.1970 – IV B/2 - S 2170 - 52/70, BStBl. I 1970, 913: Steuerliche Behandlung von Leasingverträgen.

BMF v. 3.12.1973 (StEK EStG § 5 Akt. Nr. 62; DB 1973, 2373): Zurechnung von Sprinkleranlagen, mittlerweile aufgehoben (s. Anm. 108).

BMF v. 13.12.1973 (StEK EStG § 5 Akt. Nr. 63; FR 1974, 16): Aufteilung der Leasingraten in einen Zins- und Kostenanteil sowie in einen Tilgungsanteil bei Zurechnung des Leasinggegenstands zum Leasingnehmer, mittlerweile aufgehoben (s. Anm. 1192).

BMF v. 12.12.1974 (StEK EStG § 5 Akt. Nr. 73; FR 1975, 64): Behandlung von Nebenkosten, mittlerweile aufgehoben.

BMF v. 13.5.1980 (StEK EStG § 5 Akt. Nr. 85; BB 1980, 815): Unzulässigkeit der Aktivierung künftiger Leasingraten und der Bildung von Rückstellungen für erwartete Veräußerungsverluste beim Leasinggeber (s. Anm. 1165 und 1177).

BMF v. 10.10.1983 – IV B 2 - S 2170 - 83/83, BStBl. I 1983, 431: zur Behandlung von degressiven Leasingraten (s. Anm. 1168) sowie Vormieten und Mietsonderzahlungen (s. Anm. 1173, 1182, 2000).

BMF v. 9.6.1987 – IV B 2 - S 2170 - 14/87, BStBl. I 1987, 440: zur betriebsgewöhnlichen ND und Restbuchwert bei Wirtschaftsgebäuden.

BMF v. 9.1.1996 – IV B 2 - S 2170 - 135/95, BStBl. I 1996, 9: zur bilanz- und gewstl. Behandlung der Forfaitierung von Forderungen aus Leasingverträgen.

BMF v. 13.5.1998 (DB 1998, 1060; DStR 1998, 893): Maßgebende betriebsgewöhnliche ND bei Leasing-Verträgen; Änderung der amtlichen AfA-Tabelle (s. Anm. 1138) nunmehr: OFD Frankfurt v. 22.10.2002 (ESt-Kartei HE § 6 EStG, F. 5, Karte 4). Maßgebende betriebsgewöhnliche ND bei Leasing-Verträgen (s. Anm. 1138).

BMF v. 2.6.1998 (FR 1998, 627) zur Beteiligung des Leasingnehmers an einer Leasinggegenstand-KG, mittlerweile aufgehoben.

OFD Frankfurt v. 7.9.2000 (FR 2001, 44) zum Containerleasing.

BMF v. 23.2.2001 – IV A 6 - S 2241 - 8/01, BStBl. I 2001, 175, geändert durch BMF v. 5.8.2003 – IV A 6 - S 2241 - 81/03, BStBl. I 2003, 406, zur ertragstl. Behandlung von Film und Fernsehfonds.

OFD Frankfurt v. 20.6.2006 (FR 2006, 793) zu Leasingverträgen mit feststehender Abschlusszahlung in Höhe der Restamortisation.

OFD Rheinland v. 20.3.2007 (FR 2007, 454) zum Containerleasing.

OFD Frankfurt v. 11.3.2008 (ESt-Kartei HE § 6 EStG, F. 5, Karte 1, III.4) zur Ermittlung des Zins- und Kostenanteils bei der Aufteilung von Leasingraten.

LFD Thüringen v. 31.1.2012 (DStR 2012, 970) zum Containerleasing.

Landesamt für Steuern Nds. v. 26.2.2020 – S 2170 - 22 - St 227 (DStR 2020, 1739) zur Fortgeltung der Leasingerlasse.

1131–1137 Einstweilen frei.

5. Typisierende Zurechnungskriterien der Leasing-Erlasse

a) Bedeutung des Verhältnisses von Grundmietzeit zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer

1138 aa) Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer bei Leasingverträgen

Abgesehen vom Spezial-Leasing (s. Anm. 1160) und Teilamortisationsverträgen über Immobilien ist bei allen Leasingverträgen über bewegliche und unbewegliche

WG das Verhältnis von betriebsgewöhnlicher ND und Grundmietzeit von entscheidender Bedeutung. Die FinVerw. stellt typisierend auf die 90 %- und die 40 %-Grenze (s. Anm. 1139, 1140) ab.

Mobilien-Leasing: Für Mobilien ist nach den Leasing-Erlassen der FinVerw. als betriebsgewöhnliche ND der in den amtlichen AfA-Tabellen angegebene Zeitraum zugrunde zu legen. Die Betriebsprüfungspraxis orientiert sich dementsprechend nahezu ausschließlich an den amtlichen AfA-Tabellen. Gehört der Leasingnehmer zu einer Wirtschaftsbranche, für die es spezielle AfA-Tabellen gibt, sind diese uE zumindest für den Fall des Finanzierungsleasings vorrangig. Eine Abweichung von den amtlichen AfA-Tabellen kann geboten sein, wenn die betriebsgewöhnliche ND nach einer amtlichen AfA-Tabelle, etwa infolge der technischen Fortentwicklung, zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führt und von einer längeren gewöhnlichen ND ausgegangen werden muss (BFH v. 9.12.1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311; *Tonner*, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 38).

- ▶ **Änderung der AfA-Tabelle:** Wird nach Anschaffung des Leasinggegenstands durch den Leasinggeber und nach Abschluss des Leasingvertrags mit dem Leasingnehmer eine geänderte amtliche AfA-Tabelle im BStBl. veröffentlicht, so ist – auch wenn die neue AfA-Tabelle rückwirkende Anwendung findet – für die Frage, wem hinsichtlich der betriebsgewöhnlichen ND das wirtschaftliche Eigentum zusteht, die bisherige AfA-Tabelle maßgebend (OFD Frankfurt v. 22.10.2002, ESt-Kartei HE § 6 EStG, F. 5, Karte 4).
- ▶ **Computerhardware und Software:** Für Computerhardware und Software kann nach Ansicht der FinVerw. für Zwecke des § 7 eine betriebsgewöhnliche ND von einem Jahr zugrunde gelegt werden (BMF v. 26.2.2021 – IV C 3 - S 2190/21/10002:013, DStR 2021, 540). Der Hinweis in einer Vorversion des BMF-Schreibens, dass der Ansatz einer ND von drei bis fünf Jahren in Leasingverträgen nicht beanstandet würde, findet sich nicht in der finalen Version des Schreibens. Insoweit ist unklar, ob die FinVerw. zukünftig bei dieser Art von WG von einer einjährigen ND auch für Leasingzwecke ausgeht.
- ▶ **Gebrauchte Wirtschaftsgüter:** Für die Ermittlung der ND von gebrauchten WG kommt es auf die Verhältnisse des Einzelfalls an (vgl. BFH v. 19.5.1976 – I R 164/74, BStBl. II 1977, 60; BFH v. 14.2.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922). Nach einer Verfügung des Hessischen Ministeriums der Finanzen (Hess. Fin-Min. v. 27.11.1972, ESt-Kartei HE 1978 § 7 EStG, Karte 8; vgl. auch OFD Frankfurt v. 8.1.2001, ESt-Kartei HE § 7 EStG, F. 1, Karte 6, dort: „Flugzeuge gebraucht“) soll sich die RestND bei gebraucht erworbenen WG nach dem Verhältnis der AK für das gebrauchte WG zu den AK eines neuen WG richten; hingegen sei es nicht möglich, schematisch von der betriebsgewöhnlichen ND laut AfA-Tabelle den Zeitraum der bisherigen Nutzung abzuziehen. Nach einer Entsch. des FG Berlin soll es dagegen auch zulässig sein, die RestND durch Abzug der bereits verstrichenen ND von der gewöhnlichen ND eines neuen WG zu ermitteln (FG Berlin v. 25.9.1985 – II 172/82, EFG 1986, 389, rkr.).
- ▶ **Besondere Beanspruchung des Wirtschaftsguts:** Eine durch die betriebliche Nutzung eintretende besondere Beanspruchung, welche die gewöhnliche ND verkürzt, ist zu berücksichtigen. Nach Auffassung des BFH ist auf die „objektive Benutzbarkeit des Wirtschaftsguts unter Berücksichtigung der besonderen betriebstypischen Beanspruchung“ abzustellen (vgl. BFH v. 9.12.1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311). Dagegen kommt es nicht darauf an, wie lange der Stpfl. das WG tatsächlich in seinem Betrieb verwendet oder voraussichtlich verwen-

den wird (BFH v. 9.12.1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311; *Scheidel*, BB 1971, 508; aA *Runge/Bremser/Zöller*, Leasing, 1978, 265–269). Maßgeblich ist uE die Beanspruchung im Betrieb des tatsächlich Nutzenden – idR des Leasingnehmers, wofür wiederum die AfA-Tabelle der FinVerw. für allg. verwendbare WG oder speziellere Branchentabellen des Leasingnehmers heranzuziehen sind (BMF v. 15.12.2000 – IV D 2 - S 1551 - 188/00, B/2 - 2-337/2000 - S 1551 A, S 1551-88/00, BStBl. I 2000, 1532).

- ▶ *Berücksichtigung betriebsindividueller Erfahrungen*: Sofern der Leasinggeber aufgrund seiner betriebsindividuellen Erfahrungen bei seiner handels- und strechtl. Gewinnermittlung einen längeren Abschreibungszeitraum als den der AfA-Tabelle zugrunde legt und das von der FinVerw. akzeptiert wird, muss dem Leasinggeber uE zugestanden werden, den längeren Zeitraum auch für die 40 %-/90 %-Regelung zugrunde zu legen. Entsprechendes gilt für einen kürzeren Nutzungszeitraum (BMF v. 2.6.1998, FR 1998, 627; *Tonner*, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 39; *Runge/Bremser/Zöller*, Leasing, 1978, 267).
- ▶ *Nutzungsdauer und Betriebskonzept*: Nach BMF (BMF v. 15.6.1999 – IV D 6 - S 1551 - 45/99, BStBl. I 1999, 543) soll bei Verlustzuweisungsgesellschaften, deren Betriebskonzept offensichtlich von einer erheblich längeren ND ausgeht als diejenige in den AfA-Tabellen, die „dem Betriebskonzept zugrunde gelegte Nutzungsdauer“ maßgeblich sein. So sahen Mobilien-Leasingfonds über Flugzeuge oder Schienenfahrzeuge in ihrer Kalkulation teilweise vor, dass das Leasingobjekt nach einer bspw. zehnjährigen Grundmietzeit zu einem hohen Restwert im Rahmen eines Verkaufs oder einer Andienung verwertet wird (vgl. zB BFH v. 26.6.2007 – IV R 49/04, BStBl. II 2009, 289). In dem Fall unterstellt die FinVerw. eine über die AfA-Tabelle hinausgehende ND. Dem kann aber nur insoweit gefolgt werden, als die Erzielung des Verwertungserlöses gesichert ist. Daran fehlt es, wenn der Leasingnehmer ein Ankaufsrecht hat. Das BMF (BMF v. 15.6.1999 – IV D 6 - S 1551 - 45/99, BStBl. I 1999, 543) sieht eine Übergangsregelung für vor dem 1.1.2001 angeschaffte/hergestellte WG vor.
- ▶ *Nutzungsdauer bei immateriellen Wirtschaftsgütern*: Für den Geschäfts- oder Firmenwert ist die ND in § 7 Abs. 1 Satz 3 geregelt, für alle anderen immateriellen WG bestimmt sich diese nach allgemeinen Grundsätzen, dh. dem Zeitraum, in dem der Stpfl. das WG voraussichtlich zur Nutzung einsetzen wird. Als betriebsgewöhnliche ND für Filmrechte wird nach BMF (BMF v. 23.2.2001 – IV A 6 - S 2241 - 8/01 BStBl. I 2001, 175, Rz. 17; s. Anm. 1129) unter Hinweis auf § 93 Abs. 3 UrhG ein Zeitraum von 50 Jahren angesehen (zur Auswirkung auf das wirtschaftliche Eigentum s. Anm. 1155).

Immobilien-Leasing: Die ND für Gebäude wird nach § 7 Abs. 4 Satz 1 bemessen, dh. beträgt je nach Fallgestaltung 50, 40, 33 ⅓ oder 25 Jahre. Liegt die betriebsgewöhnliche ND im Einzelfall darunter, so ist nach § 7 Abs. 4 Satz 2 von der kürzeren ND auszugehen.

Vgl. BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696: 40-jährige ND; BMF v. 20.11.1958, BB 1958, 1236: 30 Jahre bei Parkhäusern; BMF v. 15.5.1963, BB 1963, 1124: 33 ⅓ Jahre bei Warenhäusern und Gebäuden, die ausschließlich dem Einzelhandel dienen.

Hat der Leasingnehmer dem Leasinggeber am Grundstück, das Gegenstand des Leasingvertrags ist, ein Erbbaurecht eingeräumt, und ist der Erbbaurechtszeitraum kürzer als die betriebsgewöhnliche ND des Gebäudes, so tritt an die Stelle der betriebsgewöhnlichen ND der kürzere Erbbaurechtszeitraum (Immobilien-Leasing-Erlass, s. Anm. 1126; Beispiele dazu bei *Runge*, DStZ 1972, 166).

bb) Bedeutung der 90 %-Grenze

1139

Die FinVerw. nimmt nach den Mobilien-Leasing-Erlassen (BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 – S 2170 – 31/71, BStBl. I 1971, 264; BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 – S 2170 – 161/7, FR 1976, 115, s. Anm. 1125, 1127) wie nach dem Immobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 21.3.1972 – F/IV B 2 – S 2170 – 11/72, BStBl. I 1972, 188, s. Anm. 1126) eine annähernde Deckung von betriebsgewöhnlicher ND und Grundmietzeit an, wenn die Grundmietzeit mehr als 90 % der betriebsgewöhnlichen ND beträgt. Die hM im Schrifttum billigt aus Praktikabilitätsgründen die 90 %-Grenze.

Vgl. Wöhe, HwStR „Leasing“, 724; P. Fischer in HHSpr., § 39 AO Rz. 226 (2/2018); Scheidel, BB 1971, 508; Söffing, FR 1971, 216; Runge, DStZ 1971, 126; Schierloh, Leasing, 1971, 48; Runge/Bremser/Zöller, Leasing, 1978, 270; Tonner, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 28; dagegen Seeger, Zivilrechtliche und steuerrechtliche Behandlung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen über bewegliche Sachen, 1972, 99, der die 90 %-Grenze für zu hoch hält, da bereits bei einer Grenze von 75 bis 80 % der Leasinggegenstand für den Leasinggeber regelmäßig keinen wirtschaftlich ins Gewicht fallenden Wert habe, und Knapp, DB 1971, 688, der es mit dem Leasing-Urt. des BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) für nicht vereinbar hält, den Verbrauch oder Verschleiß bereits auf einen Zeitpunkt vorzuverlegen, in dem das WG erst 90 % seiner ND hinter sich gebracht hat.

Die typisierende Betrachtung ist uE im Interesse der Praktikabilität und der Rechtssicherheit vertretbar. Einerseits nehmen bspw. die Rechnungslegungsvorschriften nach US-GAAP einen Capital Lease mit Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasingnehmer bereits bei einer Vertragslaufzeit von mindestens 75 % der betriebsgewöhnlichen ND an. Andererseits kommt insbes. bei Großobjekten (sog. *big-ticket*-Leasing; vgl. Zöller, StB 1984, Beilage 1, 27) dem nach Ablauf einer 90%igen Grundmietzeit verbleibenden Restwert von weniger als 10 % häufig doch eine noch ins Gewicht fallende Bedeutung zu.

cc) Bedeutung der 40 %-Grenze

1140

Über das Leasing-Urt. des BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264; s. Anm. 1117) hinausgehend sehen die Mobilien-Leasing-Erlasse (BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 – S 2170 – 31/71, BStBl. I 1971, 264; BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 – S 2170 – 161/7, FR 1976, 115, s. Anm. 1125, 1127) wie der Immobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 21.3.1972 – F/IV B 2 – S 2170 – 11/72, BStBl. I 1972, 188, s. Anm. 1126) eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasingnehmer vor, wenn die Grundmietzeit weniger als 40 % der betriebsgewöhnlichen ND beträgt.

Dem stimmte das ältere Schrifttum mit der Begr. zu, bei einer derart kurzen Grundmietzeit liege erfahrungsgemäß ein verdeckter Ratenkaufvertrag vor oder es sei regelmäßig die – stillschweigende – Einräumung von Optionsrechten oder sonstigen Vorteilen zu vermuten.

So Rau, DB 1971, Beilage 10, 6; Söffing, FR 1971, 216; Flume, DB 1973, 1664; P. Fischer in HHSpr., § 39 AO Rz. 225 ff. (2/2018); Runge/Bremser/Zöller, Leasing, 1978, 272; dagegen Knapp, DB 1971, 689, der diese Regelung in Widerspruch zur Rspr. sieht, ebenfalls krit. Schierloh, Leasing, 1971, 48 f.; Buchloh, BB 1971, 778; Rohse, StBp. 1975, 156; Mathiak, StuW 1985, 81.

Nach Tonner (Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 29) kann die Untergrenze von 40 % der betriebsgewöhnlichen ND nur eine Vermutung des ersten

Anscheins sein, die jederzeit von den Vertragsparteien entkräftet werden kann (ebenso *Runge/Bremser/Zöller*, Leasing, 1978, 272). Gegen die Vermutung eines Ratenkaufvertrags oder der Einräumung von stillschweigenden Optionen lässt sich generell einwenden, der Leasinggeber habe gerade bei einer sehr kurzen Grundmietzeit jedenfalls bei Standarderzeugnissen die Möglichkeit, den Leasinggegenstand im Wege des Second-Hand-Leasings erneut anzubieten (Inst. FuSt., Leasing, Heft 99, 48; *Spittler*, Leasing, 1977, 60). Eine pauschale Zuordnungsentscheidung, die letztlich auf einer unwiderlegbaren Annahme über vermeintliche, stillschweigende Nebenabreden beruht, ist uE abzulehnen.

Nach dem Immobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 23.12.1991 – IV B 2 - S 2170 - 115/91, BStBl. I 1992, 13, s. Anm. 1128) ist die 40 %-Untergrenze nicht relevant. Dadurch kann es bei gewerblichen Anlagen, die bautechnisch zusammenhängende Immobilien und Betriebsvorrichtungen enthalten, insofern zu merkwürdigen Ergebnissen kommen, als bei den – langlebigen – Betriebsvorrichtungen die 40 %-Grenze gilt und bei den zugehörigen Immobilien nicht. Dieser Wertungswiderspruch spricht uE ebenfalls gegen eine pauschale Anwendung der 40 %-Grenze.

1141 b) Bedeutung des Risikos und der Chance der Wertveränderung

Der Leasinggeber als rechtl. Eigentümer bleibt bei Teilamortisationsleasing auch wirtschaftlicher Eigentümer, wenn mindestens eines der beiden Kriterien des wirtschaftlichen Eigentums (Wertsteigerungschance oder Wertminderungsrisiko) bei ihm liegt.

Maßgeblichkeit der Wertsteigerungschance: Im Mobilien-Teilamortisations-Erlass (BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 - S 2170 - 161/7, FR 1976, 115) hat die FinVerw. die Chance der Wertsteigerung des Leasinggegenstands als maßgebendes Kriterium für die Zurechnung des Leasinggegenstands angesehen (s. im Einzelnen Anm. 1127). Der Umstand, dass das Wertminderungsrisiko hier generell beim Leasingnehmer liegt, führt für sich gesehen nicht zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums. Die Maßgeblichkeit der Wertsteigerungschance ignoriert OFD Frankfurt v. 20.6.2006 (FR 2006, 793), wonach die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasinggeber ausgeschlossen sein soll, wenn im Rahmen der Anrechnung der Abschlusszahlung zwar eine erlasskonforme Mehrerlösaufteilung vorgesehen ist, der Leasingnehmer – in Abweichung vom Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass – aber ein Ankaufsrecht zum Verkehrswert hat. Richtigerweise ist der Leasinggeber auch in diesem Fall als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, da die Wertsteigerungschance bei ihm verblieben ist, was nach dem Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass anzunehmen ist, wenn der Leasinggeber mindestens 25 % des Mehrerlöses erhält (zutr. *Tonner*, FR 2007, 946; *Lüdicke/Fischer*, DStR 2011, 1935, s. auch Anm. 1127).

Maßgeblichkeit des Wertminderungsrisikos: Nach Maßgabe des Immobilien-Teilamortisations-Erlasses (BMF v. 23.12.1991 – IV B 2 - S 2170 - 115/91, BStBl. I 1992, 13, s. Anm. 1128) muss der Leasinggeber das Wertminderungsrisiko tragen, wenn der Leasingnehmer über die Option zum Ankauf des Leasingobjekts die Chance der Wertsteigerung hat. In diesen Fällen muss der Leasinggeber also die Risiken tragen, die typischerweise aus dem Eigentum am Objekt erwachsen, um wirtschaftlicher Eigentümer zu bleiben. Der Erlass zählt in Rz. 12–17 sechs Risikoübernahme Klauseln auf, die nach Auffassung der FinVerw. die Risikostellung des Leasinggebers so aushöhlen, dass das wirtschaftliche Eigentum auf den Leasing-

nehmer übergeht, wenn ihm auch nur das Risiko aus einer einzigen Klausel auferlegt wird (s. Anm. 1128). Auch in diesen Fällen kommt es uE auf die Gesamtumstände der Vertragsgestaltung an. Jedenfalls bei Leasingverträgen mit Mietverlängerungsoption (ohne Kaufoption) ist entgegen dem Erlass eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasingnehmer wegen Übernahme eines der sechs Risiken nicht zwingend. Abzulehnen ist im Übrigen eine pauschale Anwendung der Rz. 12–17 des Immobilien-Teilamortisations-Erlasses auf Konstellationen, in denen lediglich ein Andienungsrecht des Leasinggebers vorliegt. Da die Werterhöhungschance in diesen Fällen beim Leasinggeber verbleibt, kommt es auf die Übernahme eines Wertminderungsrisikos durch die genannten Risikoübernahmeklauseln richtigerweise nicht mehr an (s. auch Anm. 1118).

c) Bedeutung von Optionsrechten

1142

Die Möglichkeit der Ausübung von Optionsrechten hat eine erhebliche Bedeutung für die Frage der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums.

Andienungsrecht (put-option) des Leasinggebers: Bei Leasingverträgen mit Andienungsrecht ist der Leasingnehmer verpflichtet, auf Verlangen des Leasinggebers den Leasinggegenstand zu einem bereits bei Abschluss des Leasingvertrags fest vereinbarten Kaufpreis zu übernehmen. Damit hat der Leasinggeber die Chance der Wertsteigerung, der Leasingnehmer das Risiko der Wertminderung. Der Leasinggegenstand bleibt auch wirtschaftlich dem Leasinggeber zuzurechnen (vgl. Teilamortisations-Erlass, BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 – S 2170 – 161/7, FR 1976, 115, Anm. 1127). Diese Chancen-/Risikowertung gilt sowohl für Vollamortisations- wie auch für Teilamortisations-Leasing-Verträge.

Bei Teilamortisations-Leasingverträgen über Mobilien, die nicht den drei Grundtypen des Teilamortisations-Mobilien-Erlasses entsprechen, neigt die FinVerw. dazu, die Regeln des Teilamortisations-Immobilien-Erlasses (BMF v. 23.12.1991 – IV B 2 – S 2170 – 115/91, BStBl. I 1992, 13, Rz. 6 ff.) entsprechend anzuwenden (so zum sog. Container-Leasing-Modell OFD München v. 27.8.1998, FR 1998, 967; OFD Frankfurt v. 7.9.2000, FR 2001, 44, Rz. 3.1.2; OFD Rheinland v. 20.3.2007, FR 2007, 454). Nach OFD Rheinland v. 20.3.2007 behält der Leasinggeber das wirtschaftliche Eigentum in Teilamortisationsfällen ungeachtet eines Andienungsrechts stets, wenn der Andienungspreis nicht garantiert ist. Nach Auffassung der OFD Rheinland soll der Leasinggeber das wirtschaftliche Eigentum in diesem Fall deshalb behalten, weil der Leasinggeber mangels festgelegtem Andienungspreis ein Wertminderungsrisiko trägt (ebenso LFD Thüringen v. 31.1.2012, DStR 2012, 970). Steht der Andienungspreis dagegen von vornherein fest, soll es nach Auffassung der FinVerw. darauf ankommen, ob dem Leasinggeber eine Wertsteigerungschance verbleibt.

Verliert der Leasinggeber zwar das Wertminderungsrisiko, behält aber die Wertsteigerungschance, da er das WG nicht andienen muss, sondern an einen Dritten veräußern kann, bleibt der Leasinggeber auch wirtschaftlicher Eigentümer. Es kommt uE – entgegen der missverständlichen Begr. in den vorstehenden Erlassen – allein darauf an, ob dem Leasinggeber die Chance der Wertsteigerung verbleibt. Unerheblich ist danach, ob der Leasinggeber das Recht hat, dem Leasingnehmer die vermieteten WG nach Ablauf des Leasingvertrags zu einem garantierten Rückkaufswert anzudienen (ebenso FG Bremen v. 16.11.2006 – 1 K 29/06 [1], SIS 07 17 01, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 23.11.2009 – 10 K 206/07, EFG 2010, 486, rkr.; *Tonner*, FR 2007, 946).

Dabei kommt es auch nicht darauf an, ob das Andienungsrecht für den Leasinggeber wirtschaftlich vorteilhaft ist oder nicht. Es ist vielmehr allein entscheidend, dass der Leasingnehmer bei einem bloßen Andienungsrecht für den Leasinggeber keine rechtl. ausreichend abgesicherte Position innehat, die es ihm ermöglicht, den Leasinggeber für die verbleibende ND von der Einwirkung auf das Leasingobjekt auszuschließen (BFH v. 13.10.2016 – IV R 33/13, BStBl. II 2018, 81; bestätigt durch BFH v. 21.12.2017 – IV R 55/16, BFH/NV 2018, 593). Die FinVerw. sowie einzelne FG hatten demgegenüber in der Vergangenheit bereits dann den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums angenommen, wenn der festgelegte Put-Optionspreis so hoch bemessen war, dass eine Ausübung der Option von vornherein zu erwarten war. In diesem Fall sollte dem Herausgabeanspruch des Leasinggebers wirtschaftlich keine Bedeutung mehr zukommen und der Leasinggegenstand dem Leasingnehmer zugerechnet werden (FG Köln v. 20.9.2011 – 12 V 1524/11, DStRE 2013, 754, rkr.; ebenso Nds. FG v. 3.7.2013 – 4 K 188/11, EFG 2013, 1724, unter Verweis auf die BFH-Rspr. zu Kaufoptionen). Der BFH hat dieser Rechtsauffassung mit den vorgenannten Entsch. nunmehr eine klare Absage erteilt und klargestellt, dass schon nach dem Wortlaut des § 39 Abs. 2 Satz 1 AO eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums zum Leasingnehmer eine entsprechende Rechtsmacht des Leasingnehmers voraussetzt. Würde man in Leasingfällen insoweit auf eine solche Rechtsmacht des Leasingnehmers verzichten, käme es zu einer unkontrollierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Anders ist die Situation beim Spezialleasing. Der Leasinggeber hat auch vor Ablauf der betriebsgewöhnlichen ND keine Möglichkeit den Leasinggegenstand wirtschaftlich anderweitig zu nutzen oder zu verwerten. Der Herausgabeanspruch ist daher generell von Beginn an wertlos, so dass das wirtschaftliche Eigentum unabhängig von einem Optionsrecht des Leasinggebers immer beim Leasingnehmer verbleibt (BFH v. 13.10.2016 – IV R 33/13, BStBl. II 2018, 81, Rz. 43; wie BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264, Rz. III.4).

Kaufoption (call-option) des Leasingnehmers: Die Rspr. beurteilt im Leasing-Urt. des BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) die Frage, ob ein optionsberechtigter Leasingnehmer wirtschaftlicher Eigentümer ist, nach dem Wahrscheinlichkeitsgrad der Optionsausübung, wobei Kauf- und Mietverlängerungsoption (s. Anm. 1151) grds. gleich behandelt werden. Allein die Einräumung einer Option (auf Eigentumserwerb oder Mietverlängerung) genügt nach BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) für die Zurechnung wirtschaftlichen Eigentums beim Leasingnehmer nicht. „Hinzukommen muss, dass mit der Ausnutzung dieser Möglichkeit zu rechnen ist.“ Dazu gilt nach BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264), „dass die Optionsausübung nicht ohne Weiteres unterstellt werden kann, wenn die Verlängerungsmiete oder der Anschlusskaufpreis dem am Ende der Grundmietzeit noch vorhandenen Marktpreis des Leasingobjekts entspricht, dass dies vielmehr nur für die (typischen) Leasingverträge gilt, in denen Anschlussraten oder Anschlusskaufpreis sich lediglich als eine Art Anerkennungsgebühr und nicht als echte Gegenleistung für die Gebrauchsüberlassung darstellen“ (vgl. auch BFH v. 18.11.1970 – I 133/64, BStBl. II 1971, 133; BFH v. 30.5.1984 – I R 146/81, BStBl. II 1984, 825; BFH v. 9.12.1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311; BFH v. 2.6.2016 – IV R 23/13, BFH/NV 2016, 1433).

- **Aufteilung des Mehrerlöses:** Die Auffassung der OFD Frankfurt (OFD Frankfurt v. 20.6.2006, FR 2006, 793), wonach ein Ankaufsrecht zum Verkehrswert die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasinggeber ausschließt,

wenn im Rahmen der Anrechnung der Abschlusszahlung eine erlasskonforme Mehrerlösaufteilung vorgesehen ist, ist abzulehnen. Richtigerweise ist der Leasinggeber auch in diesem Fall als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, da die Wertsteigerungschance bei ihm verblieben ist, was nach dem Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass anzunehmen ist, wenn der Leasinggeber mindestens 25 % des Mehrerlöses erhält (zutr. *Tonner*, FR 2007, 946; *Lüdicke/Fischer*, DStR 2011, 1935; s. auch Anm. 1127).

- *Bei Teilamortisations-Immobilien-Leasing-Verträgen*, bei denen der Leasingnehmer durch ein Ankaufsrecht zum Restbuchwert (auf Basis der linearen AfA) die Chance der Wertsteigerung hat, muss der Leasinggeber das Wertminderungsrisiko tragen, damit nicht sämtliche Chancen und Risiken aus dem Objekt beim Leasingnehmer vereinigt sind. Der Teilamortisations-Immobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 23.12.1991 – IV B 2 – S 2170 – 115/91, BStBl. I 1992, 13, Rz. 12–17) sieht deshalb sechs typische Risikoübernahmeklauseln vor, die den wirtschaftlichen Eigentümer kennzeichnen (s. Anm. 1128, 1141). Der BFH hat im Hinblick auf diese Prüfkriterien klargestellt, dass diese als norminterpretierende Verwaltungsanweisungen nur Anhaltspunkte für die Gesetzesauslegung durch die Rspr. bieten, eine abschließende Regelung aber weder beanspruchen noch enthalten können (BFH v. 2.6.2016 – IV R 23/13, BFH/NV 2016, 1433).

Die Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung hängt nach Auffassung der Fin-Verw. bei Leasingverträgen mit einer Grundmietzeit von mindestens 40 % bzw. höchstens 90 % vom Verhältnis von Anschlusskaufpreis zum Buchwert nach linearer AfA bzw. zum niedrigeren gemeinen Wert im Zeitpunkt der Veräußerung ab. Zur Ermittlung des maßgeblichen Buchwerts stellen die Erlasse typisierend auf den unter Anwendung der linearen AfA nach § 7 Abs. 4 oder nach der amtlichen AfA-Tabelle nach Ablauf der Grundmietzeit zu ermittelnden Buchwert für Gebäude bzw. Mobilien ab. Die Ermittlung des typisierten Restbuchwerts schließt Bewertungswahlrechte wie die degressiven AfA, SA oder Baukostenzuschüsse aus. Eine nach stl. Grundsätzen zulässige AfA nach 7 Abs. 1 Satz 7 oder Teilwertabschreibung ist uE allerdings für die Berechnung des Buchwerts zu berücksichtigen (glA bereits *Scheidel*, BB 1971, 508; *Runge*, DStZ 1972, 166). Der niedrigere gemeine Wert ergibt sich aus der Begriffsbestimmung des § 9 Abs. 2 BewG (s. § 6 Anm. 573). An den Nachweis, dass der gemeine Wert niedriger ist als der lineare Restbuchwert, werden strenge Anforderungen gestellt (vgl. *Runge*, DStZ 1972, 166; *Runge/Bremser/Zöller*, Leasing, 1978, 275; *Scheidel*, BB 1971, 508).

d) Bedeutung der Doppeloption

1143

Hat nach Ablauf der Grundmietzeit sowohl der Leasinggeber ein Andienungsrecht (*put-option*) als auch der Leasingnehmer ein Kaufoptionsrecht (*call-option*), spricht man von einer Doppeloption oder wechselseitigen Option (vgl. BFH v. 11.7.2006 – VIII R 32/04, BStBl. II 2007, 296, betr. wirtschaftliches Eigentum an GmbH-Anteilen). Im Urteilsfall deckten sich die Ausübungszeiträume für die beiden Optionen, und für beide Optionen galt derselbe Kaufpreis. Deshalb war nach Auffassung des BFH nach dem typischerweise zu prognostizierenden Geschehensablauf davon auszugehen, dass – jedenfalls im Überschneidungsbereich der vereinbarten Optionszeiträume – entweder der Verkäufer zur Abwendung eines Vermögensverlusts oder der Käufer zur Realisierung eines Vermögenszuwachses von seinem Optionsrecht Gebrauch machen würde, so dass sowohl das Risiko der Wert-

minderung wie auch die Chance der Wertsteigerung bereits mit Vertragsabschluss auf den Käufer übergegangen war. Bei einer entsprechend ausgestalteten Doppeloption nach Ablauf der Grundmietzeit ist somit der Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer des Leasinggegenstands anzusehen (glA *Tonner*, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 48; *Runge/Bremser/Zöller*, Leasing, 1978, 304; aA *Leffson*, DB 1976, 639). Allgemein kann von einem solchen typischerweise zu prognostizierenden Geschehensablauf nicht ausgegangen werden, wenn sich die Ausübungszeiträume der Optionen nicht decken und unterschiedliche Kaufpreise gelten, insbes. wenn der Optionskaufpreis noch nicht endgültig festgelegt, sondern später gutachtlich festzustellen ist (vgl. BFH v. 22.7.2008 – IX R 74/06, BFH/NV 2008, 1908). Bei größeren Investitionen finden sich in der Praxis Teilamortisations-Mobilen-Leasing-Verträge, bei denen der Leasinggeber das in BMF (BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 - S 2170 - 161/7, FR 1976, 115, Rz. 2a) vorgesehene Andienungsrecht und der Leasingnehmer zusätzlich ein im Erlass nicht vorgesehenes Ankaufsrecht hat. Dies führt nicht zwingend zum wirtschaftlichen Eigentum des Leasingnehmers. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist die Doppeloption insbes. dann nicht schädlich, wenn ein Ankauf zum Verkehrswert vorgesehen ist. Der Leasingnehmer trägt im Hinblick auf das Andienungsrecht des Leasinggebers das Wertminderungsrisiko, hat aber keine die Wertsteigerungschance eröffnende günstige Kaufoption.

1144–1150 Einstweilen frei.

1151 e) Bedeutung der Mietverlängerungsoption des Leasingnehmers

Der BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) behandelt Mietvertragsverlängerungsoption und Kaufoption als Kriterien für die Zurechnung wirtschaftlichen Eigentums gleich. Bei Leasingverträgen mit Mietverlängerungsoption behält der Leasinggeber die Wertsteigerungschance, wenn die Anschlussmiete eine echte Gegenleistung für die weitere Gebrauchsüberlassung und nicht nur eine Art Anerkennungsgebühr ist (s. Anm. 1142).

Der Finanzverwaltung dient als Gradmesser für die Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung nach den Leasing-Erlassen die Angemessenheit der Anschlussmiete für den Verlängerungszeitraum (s.u.). Das gilt auch bei automatischer Verlängerung des Leasingvertrags nach Ablauf der Grundmietzeit (s.u.). Ob die Höhe der Anschlussraten während oder nach Ablauf der Grundmietzeit festgelegt oder der Erlassregelung entsprechend angepasst wird, spielt – wie bei der Kaufoption – keine Rolle (ggf. Berichtigung früherer Veranlagungen). Ohne Bedeutung ist eine Mietverlängerungsoption in Fällen, in denen Grundmietzeit und Mietverlängerungszeit zusammen 90 % der betriebsgewöhnlichen ND nicht überschreiten.

- **Mobilen-Vollamortisationsverträge:** Hier wird der Leasinggegenstand dem Leasingnehmer regelmäßig zugerechnet, wenn die Anschlussmiete so bemessen ist, dass sie den Wertverzehr für den Leasinggegenstand nicht deckt, der sich auf der Grundlage des unter Berücksichtigung der linearen AfA nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelten Buchwerts oder des niedrigeren gemeinen Werts und der RestND laut AfA-Tabelle ergibt. Für die Zurechnung zum Leasinggeber muss also die Summe der Anschlussmietraten den Teil des linearen Restbuchwerts (oder niedrigeren gemeinen Werts) erreichen, der dem Wertverzehr im Verlängerungszeitraum entspricht.

- **Immobilien-Leasing:** Für die Zurechnung des Grund und Bodens spielt eine Mietverlängerungsoption grds. keine Rolle. Bei Teilamortisation ist das Gebäude dem Leasinggeber bei einer Mietverlängerungsoption dagegen dann zuzurechnen, wenn die Anschlussmiete mehr als 75 % des Mietentgelts beträgt, das für ein nach Art, Lage und Ausstattung vergleichbares Grundstück üblicherweise gezahlt wird (BMF v. 23.12.1991 – IV B 2 - S 2170 - 115/91, BStBl. I 1992, 13, Rz. 10). Maßgeblich ist uE allein der Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrags (aA *Runge*, DStZ 1972, 167; auch der Zeitpunkt der Optionsausübung; zur Möglichkeit der Änderung der Anschlussmietraten s.o.). Bei den Vergleichsmieten sind ggf. Zu- oder Abschläge zu machen, zB wenn sie Nebenkosten enthalten oder wenn der Leasingnehmer außerhalb der Leasingraten zusätzliche Verpflichtungen übernommen hat (*Runge*, DStZ 1972, 167). Bei Vollamortisation (BMF v. 21.2.1972 – F/IV B 2 - S 2170 - 11/72, BStBl. I 1972, 188) erfolgt eine Zurechnung zum Leasinggeber, wenn die Anschlussmiete so bemessen ist, dass sie den Wertverzehr deckt, der sich auf Basis des unter Berücksichtigung der linearen AfA ermittelten Buchwerts oder niedrigeren gemeinen Werts ergibt.
- **Leasing-Verträge mit automatischer Verlängerung:** Verträge ohne Mietverlängerungsoption, bei denen nach Ablauf der Grundmietzeit eine automatische Verlängerung für den Fall vorgesehen ist, dass der Vertrag nicht von einer der Parteien gekündigt wird, sind zu behandeln wie Leasing-Verträge mit Mietverlängerungsoption, dh., für die Zurechnung ist die Höhe der für den Verlängerungszeitraum vorgesehenen Anschlussmiete maßgebend. Bei Leasinggegenständen, für die kein Gebrauchsgütermarkt besteht und die sich nach Ablauf der Grundmietzeit nicht mehr zum Verkauf eignen, ist keine Kündigung seitens des Leasinggebers zu erwarten; der Leasinggeber ist also praktisch von der Einwirkung auf das Leasinggut ausgeschlossen, da der formell bestehende Herausgabeanspruch wirtschaftlich wertlos ist (*Rau*, DB 1971, Beilage 10, 10; *Runge*, DStZ 1971, 128; *Runge/Bremser/Zöller*, Leasing, 1978, 281). Der Mobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264, unter II.2.c) lässt aber den Nachweis des Gegenteils im Einzelfall zu; der Leasinggegenstand bleibt im wirtschaftlichen Eigentum des Leasinggebers, wenn nachgewiesen wird, dass der Leasinggeber bei Verträgen über gleiche WG innerhalb eines Zeitraums von 90 % der betriebsgewöhnlichen ND in einer Vielzahl von Fällen das Vertragsverhältnis aufgrund seines Kündigungsrechts beendet.

Einstweilen frei.

1152

f) Bedeutung der Aufteilung des Veräußerungserlöses

1153

Wird zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer eine Vereinbarung darüber getroffen, wem der Erlös aus einer Veräußerung des Leasinggegenstands nach Ablauf der Grundmietzeit zusteht, so ist für die Zurechnung zwischen Teilamortisations- und Vollamortisations-Leasing-Verträgen zu unterscheiden.

Bei Teilamortisations-Leasingverträgen reicht nach Auffassung der FinVerw. „eine ins Gewicht fallende Beteiligung des Leasinggebers an Wertsteigerungen des Leasinggegenstands“ aus, um den Leasinggegenstand weiterhin dem Leasinggeber als bürgerlich-rechtl. Eigentümer zuzurechnen. Übersteigt der Veräußerungserlös die Abschlusszahlung und erhält der Leasinggeber aus dem überschießenden Betrag mindestens 25 %, so sieht die FinVerw. darin „eine ins Gewicht fallende Betei-

ligung des Leasinggebers an Wertsteigerungen des Leasinggegenstands“ (Teilamortisations-Erlass, BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 – S 2170 – 161/7, FR 1976, 115; s. Anm. 1127). Dem folgt auch der BFH (BFH v. 4.7.2002 – IV B 44/02, BFH/NV 2002, 1559 = DStRE 2003, 9). Der sich daraus ergebende Umkehrschluss, dass allein eine unter 25 % liegende Erlösbeteiligung stets zu wirtschaftlichem Eigentum des Leasingnehmers führt, ist uE zweifelhaft. Die Leasing-Erlasse gehen insoweit über die Anforderungen der BFH-Rspr. hinaus. Nach dieser kippt das wirtschaftliche Eigentum des Leasinggebers erst, wenn er vom Leasingnehmer nur einen einer „Anerkennungsgebühr“ ähnelnden Betrag erhält (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264). Dieser Betrag muss aber nicht notwendigerweise bei mindestens 25 % des Verkehrswerts liegen. Gerade bei Big-Ticket-Leasingtransaktionen wird regelmäßig auch eine unterhalb der Schwelle von 25 % des Verkehrswert liegende Wertsteigerung eine Größenordnung erreichen, bei der man nicht mehr von einer „Anerkennungsgebühr“ sprechen kann.

Bei Vollamortisations-Leasingverträgen, bei denen der Erlös aus dem Verkauf des Leasinggegenstands nach Ablauf der Grundmietzeit dem Leasingnehmer zusteht, ist dieser von vornherein auch wirtschaftlicher Eigentümer des Leasinggegenstands, da der Leasinggeber kein Risiko der Wertminderung trägt (wegen Vollamortisation in der Grundmietzeit), andererseits aber der Leasingnehmer allein die Chance der Wertsteigerung innehat (glA *Tonner*, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 46; s. auch Anm. 1143). Für die Zurechnung des Leasinggegenstands beim Leasinggeber genügt es, wenn ihm im Rahmen der Aufteilung der Veräußerungserlös in Höhe des Restbuchwerts oder des niedrigeren gemeinen Werts zusteht; eine Beteiligung an dem über den Restbuchwert hinausgehenden Mehrerlös wird von der FinVerw. nicht gefordert (*Tonner*, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 46).

Bonus-Gewährung: Wird dem Leasingnehmer nach Ablauf des Leasingvertrags ein Bonus aus dem Veräußerungserlös eingeräumt, sofern er ein neues WG least, hat dessen Anrechnung auf den Folge-Leasingvertrag uE grds. keinen Einfluss auf die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums am alten oder neuen Leasinggegenstand. Der ggf. bestehende kaufmännische Anreiz zum Abschluss eines Folge-Leasingvertrags ist insoweit ohne Bedeutung.

1154 g) Bedeutung der Anrechnung des Veräußerungserlöses auf die Abschlusszahlung

Wird bei Teilamortisations-Leasing-Verträgen vereinbart, dass der Leasingnehmer nach Ablauf der Grundmietzeit eine Abschlusszahlung in Höhe des noch nicht gedeckten Gesamtaufwands des Leasinggebers (Restamortisation) zu leisten hat und auf diese Abschlusszahlung der aus der Veräußerung des Leasingguts erzielte Erlös teilweise anzurechnen ist, so trägt allein der Leasingnehmer das Risiko einer Wertminderung (bis zur Höhe der Abschlusszahlung), während die Chance der Wertsteigerung beim Leasinggeber verbleibt, dem der überschüssige Veräußerungserlös zufließt. Der Leasinggegenstand bleibt dem Leasinggeber zuzurechnen (BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 – S 2170 – 161/7, FR 1976, 115, unter 2.c; *Tacke*, DB 1988, Beilage 6, 3; *Tonner*, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 47).

Nach OFD Frankfurt (OFD Frankfurt v. 20.6.2006, FR 2006, 793) soll die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasinggeber allerdings ausgeschlossen sein, wenn im Rahmen der Anrechnung der Abschlusszahlung zwar eine erlass-

konforme Mehrerlösaufteilung vorgesehen ist (s. Anm. 1127), der Leasingnehmer – in Abweichung vom Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass – aber ein Ankaufsrecht zum Verkehrswert hat. In diesem Fall soll nach Auffassung der OFD eine Zurechnung beim Leasingnehmer erfolgen. Dem kann uE nicht gefolgt werden (s. Anm. 1127). Die von der OFD angesprochene Vertragsgestaltung entspricht hinsichtlich der Abschlusszahlung und Mehrerlösaufteilung dem im Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass typisierten Vertragsmodell mit Aufteilung des Mehrerlöses. Gleiches gilt auch für die Kaufpreisanrechnung bei der für die stl. Zurechnung entscheidenden Chancen-und-Risiken-Wertung. Richtigerweise ist der Leasinggeber auch in diesem Fall als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, da die Wertsteigerungschance bei ihm verblieben ist, was nach dem Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass anzunehmen ist, wenn der Leasinggeber mindestens 25 % des Mehrerlöses erhält (zutr. *Tonner*, FR 2007, 946; *Lüdicke/Fischer*, DStR 2011, 1935; s. auch Anm. 1127).

6. Anwendung der Leasing-Erlasse auf Lizenzverträge

1155

Nach Auffassung der FinVerw. sind die Grundsätze der Leasing-Erlasse auf Lizenzverträge entsprechend anzuwenden (Medienerlass, BMF v. 23.2.2001 – IV A 6 – S 2241 – 8/01, BStBl. I 2001, 175, Rz. 16, geändert durch BMF v. 5.8.2003 – IV A 6 – S 2241 – 81/03, BStBl. I 2003, 406). Nach dem Beschluss der Einkommensteuerreferenten auf der ESt-Sitzung V/07 v. 19.-21.9.2007 sollen nur die Immobilien-Leasing-Erlasse zur Anwendung kommen. Beträgt die Mindestlaufzeit unter 20 Jahren und decken die garantierten Lizenzzahlungen mindestens die Investitionskosten, wäre bei einer betriebsgewöhnlichen ND von 50 Jahren (s. Anm. 1138) entsprechend dem Erlass (BMF v. 21.3.1972 – F/IV B 2 – S 2170 – 11/72, BStBl. I 1972, 188) das wirtschaftliche Eigentum dem Lizenznehmer zuzurechnen (zur Übergangsregelung s. BMF v. 23.2.2001 – IV A 6 – S 2241 – 8/01, BStBl. I 2001, 175, Rz. 55). Sofern der Lizenznehmer die vereinbarten Lizenzen auch für den Fall eines zufälligen Untergangs des Lizenzgegenstands weiter schuldet, soll ihm entsprechend dem Teilamortisations-Immobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 23.12.1991 – IV B 2 – S 2170 – 115/91, BStBl. I 1992, 13) das wirtschaftliche Eigentum zugerechnet werden. Das Gleiche soll auch gelten, wenn gleichzeitig eine Kaufoption für den Lizenznehmer und ein Andienungsrecht für den Lizenzgeber vereinbart ist (sog. Doppeloption, s. Anm. 1143).

Gegen die Auffassung der FinVerw., nach der nur die Immobilien-Leasing-Erlasse zur Anwendung kommen sollen, spricht, dass immaterielle (nicht-körperliche) WG, zB Filmrechte, weder beweglich noch unbeweglich sind; nur materielle (körperliche) WG können beweglich oder unbeweglich sein (s. § 7 Anm. 315). Darüber hinaus sind auch sonst keine Gründe dafür ersichtlich, wieso für immaterielle WG die Immobilien-Leasing-Erlasse zur Anwendung kommen sollen (so zutr. *Lüdicke/Fischer*, DStR 2011, 1935). Letztlich nimmt auch der Medienerlass (BMF v. 23.2.2001 – IV A 6 – S 2241 – 8/01, BStBl. I 2001, 175, Rz. 16) selbst auf die für „Leasingverträge geltende Grundsätze“ und damit allenfalls auf die Summe aller Leasing-Erlasse Bezug, enthält aber gerade keine Beschränkung auf die Immobilien-Leasing-Erlasse. Für eine „entsprechende“ Anwendung des Mobilien-Teilamortisations-Erlasses und gegen eine Anwendung der Immobilien-Erlasse, *Rüber/Angloher*, FR 2008, 498.

Nach den allgemeinen Grundsätzen kommt es für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums auch bei immateriellen WG darauf an, ob der Lizenzvertrag so ausgestaltet ist, dass für den Regelfall von einer Übertragung des immateriellen WG am Ende der Lizenzdauer auf den Lizenznehmer auszugehen ist. Diese Grundsätze gelten auch für sog. Medien- oder Filmfonds (s. *Lüdicke/Arndt*, Geschlossene Fonds, 6. Aufl. 2013, 84 ff.). Im Hinblick auf etwaige Verwertungsabreden, nach denen nach einer Lizenzphase die Filmrechte an den Lizenznehmer aufgrund von Kauf-/Verkaufsoptionen übertragen werden können, ist für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Filmrechten somit entscheidend, ob unter Berücksichtigung des typischen Geschehensablaufs bereits bei Vertragsschluss mit hinreichender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden kann, dass die Option ausgeübt wird. Nach dem Grundsatzurteil des BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) führt eine Kaufoption dabei nicht per se zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums. Hinzukommen muss, dass mit der Ausnutzung dieser Möglichkeit zu rechnen ist. Die Optionsausübung kann nicht ohne weiteres unterstellt werden, wenn der Anschlusskaufpreis dem am Ende der Grundmietzeit noch vorhandenen Marktpreis des Leasinggegenstands entspricht. Etwas anderes gilt in Fällen, in denen der Anschlusskaufpreis sich lediglich als eine Art Anerkennungsgebühr und nicht als echte Gegenleistung für die Gebrauchsüberlassung darstellt (vgl. auch BFH v. 18.11.1970 – I 133/64, BStBl. II 1971, 133; BFH v. 30.5.1984 – I R 146/81, BStBl. II 1984, 825; BFH v. 9.12.1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311). Solange der Kaufoptionspreis jedoch mindestens dem bei linearer Abschreibung verbleibenden Restbuchwert entspricht, liegt eine über eine bloße Anerkennungsgebühr hinausgehende echte Gegenleistung vor, so dass eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Lizenznehmer nicht in Betracht kommt. Das ist der Fall, wenn in den vorgenannten Medienfondsfällen die Kaufoptionspreise dem linearen Restbuchwert entsprechen bzw. diesen Betrag übersteigen, (s. ausführlich *Lüdicke/Fischer*, DStR 2011, 1935). In diesem Zusammenhang kommt es auch nicht darauf an, ob die entsprechenden Zahlungen des Leasingnehmers durch ein abstraktes Schuldversprechen eines Dritten garantiert sind. Dies hat das FG München (FG München v. 8.4.2011 – I K 3669/09, EFG 2011, 1699, rkr.) inzident bestätigt (s. *Lüdicke/Fischer*, DStR 2011, 1935; ausführl. *Herzig/Briesemeister*, Ubg 2011, 581; aA *Dornheim*, DStR 2011, 1793).

1156–1159 Einstweilen frei.

7. Spezial-Leasing

1160 a) Steuerliche Behandlung des Spezial-Leasing

Rechtsprechung: Nach dem Leasing-Urt. des BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) sind Mobilien ohne Rücksicht auf das Verhältnis von Grundmietzeit und ND dem Leasingnehmer zuzurechnen, wenn der Leasinggegenstand speziell auf die Verhältnisse des Leasingnehmers zugeschnitten ist und nach Ablauf der Grundmietzeit nur noch bei diesem eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendung finden kann. Das Gleiche hat der BFH (BFH v. 30.5.1984 – I R 146/81, BStBl. II 1984, 825) für das Immobilien-Leasing wiederholt. Die Rspr. hat bisher nur wenige Ausnahmefälle als Spezialleasing qualifiziert, insbes. handelte es sich hierbei um Fälle, bei denen der Leasingnehmer aufgrund seiner besonderen Stellung, zB einer Monopolstellung, als Einziger in der Lage war, das WG zu nutzen (BFH v. 15.12.2001 – III R 130/95, DStRE 2001, 971). Nur in Fällen, in denen

eine alternative Nutzung durch Dritte nicht denkbar erscheint, kann davon ausgegangen werden, dass der Leasinggegenstand für den Leasinggeber außerhalb des Leasingvertrags keinen eigenständigen Wert besitzt und deshalb ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vorliegt (FG Hamb. v. 27.5.2009 – 2 K 93/08, DStRE 2010, 687, rkr.).

Finanzverwaltung: Nach dem Mobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 – S 2170 – 31/71, BStBl. I 1971, 264) ist bei Spezial-Leasingverträgen „der Leasinggegenstand regelmäßig dem Leasingnehmer ohne Rücksicht auf das Verhältnis von Grundmietzeit und ND und auf Optionsklauseln zuzurechnen“. Dieser Auffassung hat sich der BFH in Ergänzung seiner bisherigen Rspr. nunmehr ausdrücklich angeschlossen (BFH v. 13.10.2016 – IV R 33/13, BStBl. II 2018, 81, 85; best. durch BFH v. 21.12.2017 – IV R 56/16, BFH/NV 2018, 597). Nach dem Vollamortisations-Immobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 21.3.1972 – F/IV B 2 – S 2170 – 11/72, BStBl. I 1972, 188) ist bei Spezial-Leasingverträgen das Gebäude stets dem Leasingnehmer zuzurechnen, das Grundstück dem Leasingnehmer nur dann, wenn der Spezial-Leasingvertrag eine Kaufoption enthält und der Kaufpreis bei Optionsausübung niedriger ist als der lineare Restbuchwert des Gebäudes zzgl. des Buchwerts (oder niedrigeren gemeinen Werts) des Grundstücks.

b) Stellungnahme

1161

Die Voraussetzungen für die Annahme von Spezial-Leasing sind uE nur dann gegeben, wenn eine alternative Nutzung des Leasinggegenstands durch andere Personen als den Leasingnehmer nicht denkbar ist. Auf der Grundlage der Rspr. des BFH (s. Anm. 1160) kann nur in diesen Fällen eine Zurechnung zum Leasingnehmer erfolgen. Um den vagen Begriff des Spezial-Leasings auszufüllen, sind an den speziellen Zuschnitt des Gegenstands auf den Leasingnehmer besonders strenge Anforderungen zu stellen; jede Möglichkeit weiterer wirtschaftlicher Verwendung schließt die Annahme von Spezial-Leasing notwendig aus. Dazu gehört auch die Möglichkeit der Verschrottung bei entsprechendem Schrottwert (*Döllerer*, BB 1971, 535; *Knapp*, DB 1971, 690).

Bei einzelnen WG kommt Spezial-Leasing grds. nur in Betracht, wenn es sich um Sonderanfertigungen, nicht um Serienprodukte handelt (*Scheidel*, BB 1971, 508; *Knapp*, DB 1971, 690; *Runge/Bremser/Zöller*, Leasing, 1978, 294). Die Möglichkeit, dass sich der Leasingnehmer die Gegenstände beim Leasinggeber aussucht, reicht nicht aus (glA *Knapp*, DB 1971, 690). Serienfabrikate wie zB Güterwagen, Tankwagen, Anbauteile, die nicht nach den Wünschen des Leasingnehmers wesentlich abgeändert werden, kommen idR für ein Spezial-Leasing nicht in Betracht (glA *Runge/Bremser/Zöller*, Leasing, 1978, 294). Spezial-Leasing scheidet auch aus, wenn der Gegenstand durch geringfügige Umarbeiten für einen anderen Betrieb verwendbar gemacht werden kann (*Knapp*, DB 1971, 690). Zu Sprinkleranlagen s. Anm. 108.

c) Spezial-Leasing in Sonderfällen

1162

Spezial-Leasing bei Sachgesamtheiten: Der BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) hat als Beispiel für Spezial-Leasing die vollständige Einrichtung eines Selbstbedienungsladens mit Registrierkassen, Regalen, Selbstbedienungstheken, Kassentischen, Kühlrichtungen usw. nach den Wünschen und Plänen des Leasingnehmers angeführt. Allerdings kann eine Vielzahl von WG nur

dann zum Spezial-Leasing führen, wenn bei deren Aufteilung eine sinnvolle anderweitige Nutzung ausgeschlossen ist; grds. ist auf das einzelne WG abzustellen (*Tonner*, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 41).

Besonderheiten bei Immobilien-Leasing: Beim Immobilien-Leasing werden Planung und Errichtung der Gebäude regelmäßig auf die Wünsche und Bedürfnisse des Leasingnehmers ausgerichtet, zB bezüglich Standort, Bauweise, Größe, Ausstattung. Das reicht nach allgemeiner Auffassung nicht aus, um Spezial-Leasing anzunehmen (vgl. *Runge*, DStZ 1972, 167; *Runge/Bremser/Zöller*, Leasing, 1978, 294; *Tonner*, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 54). Nur aus der Kenntnis der gesamten Vertragsgestaltung und -durchführung können Folgerungen auf die Einordnung als Spezial-Leasing gezogen werden (so zu Recht *Runge*, DStZ 1972, 167). Nach Auffassung von *Tonner* dürfte Spezial-Leasing bei Immobilien vorliegen, wenn zur Zeit der Errichtung und der erstmaligen Vermietung des Objekts ein Markt für derartige WG nicht besteht und daher ein Wechsel des Leasingnehmers ausgeschlossen erscheint. Nach *Runge/Bremser/Zöller* (Leasing, 1978, 294) kommt es bei Industrieanlagen nicht entscheidend darauf an, ob es sich um wirtschaftlich selbständig betriebsfähige Anlagen handelt und ob es hypothetisch denkbar ist, dass auch ein anderer als der Leasingnehmer die Anlage betreibt, sondern ob ein Wechsel des Leasingnehmers und des Betreibers der Anlage wegen ihrer spezifischen Eigenheiten sich auf ganz besonders gelagerte Ausnahmefälle beschränken wird. Maßgeblich ist, ob das Objekt auch bei einem anderen Stpfl. als dem Leasingnehmer im Rahmen seiner auf Einkunftserzielung gerichteten Tätigkeit Verwendung finden könnte. Das wird bei Kläranlagen, Müllverbrennungsanlagen, Fernsehtürmen regelmäßig zu verneinen sein, auf keinen Fall aber bei Tanks einer Tankstelle, die dort jeder Betreiber benötigt. Spezial-Leasing kann sich aber aus der Belegenheit des Objekts ergeben, zB wenn sich die Tankstelle mitten auf dem Betriebsgelände eines Unternehmens befindet.

Kommunal-Leasing: Insbesondere im Bereich des sog. Kommunal-Leasing, also in Fällen, bei denen eine Kommune (Gemeinde, Landkreis, kommunaler Zweckverband) unmittelbar Leasingnehmer ist oder eine privatrechtl. organisierte Gesellschaft (Betriebs-GmbH, AG, PersGes.), an der mehrheitlich Kommunen beteiligt sind, als Leasingnehmer der kommunalen Einrichtung auftritt (OFD München v. 28.1.2005, StEd. 2005, 187), ist im Einzelfall zu prüfen, ob nicht auch ein anderer öffentlich-rechtl. oder privater Träger als Mieter oder übernehmender Eigentümer in Betracht käme, zB bei auf Leasing-Basis errichteten kommunalen Krankenhäusern, Altenheimen, Kindergärten, Garagen, Schwimmbädern und Sportanlagen (*Tonner*, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 55; *Kaligin*, DStZ 1985, 235; *Paulus*, BB 1984, Beilage 8, 10). Prima facie geht die FinVerw. von Spezial-Leasing aus (zB FinMin. Sachsen v. 15.2.1993, StEd. 1993, 144). Spezial-Leasing ist gegeben, wenn bei Abschluss des Leasingvertrags ein Markt für derartige WG nicht besteht und daher ein Wechsel des Leasingnehmers ausgeschlossen erscheint (OFD München v. 28.1.2005, StEd. 2005, 187). Meist ist aber bei solchen kommunalen Objekten eine Nutzung durch Dritte denkbar, zB bei Verwaltungsgebäuden. Bei Objekten, die zwar einen speziellen Zuschnitt haben, aber auch von anderen Trägern betrieben werden können und auch tatsächlich unterhalten werden, wie etwa Kindergärten, Altersheimen, Sport- und Freizeitanlagen, Krankenhäusern sowie Versorgungsanlagen, liegt in aller Regel ebenfalls kein Spezial-Leasing vor.

8. Beteiligung des Leasingnehmers an der Leasing-Objektgesellschaft

1163

Bei größerem Finanzierungsleasingvolumen (zB größere gewerbliche Immobilien oder Mobilien) wird typischerweise für jedes einzelne Objekt eine eigenständige Gesellschaft gegründet (Objektgesellschaft), die das Leasingobjekt kauft, errichtet oder errichten lässt und an den Leasingnehmer verleast. Bei Beteiligung des Leasingnehmers erhält die Objektgesellschaft meist die Rechtsform einer PersGes. (aus Haftungsgründen in der Form der KG), um den Leasingnehmer an deren ertragstl. Ergebnissen partizipieren zu lassen oder insbes. im Fall des *sale-and-lease-back* bei Immobilien eine weitgehende GrEStBefreiung nach § 5 Abs. 2 GrEStG zu erreichen.

Maßgeblichkeit der Leasing-Erlasse: Auch bei Beteiligung des Leasingnehmers an der Objektgesellschaft bleiben die von der Rspr. herausgearbeiteten und in den Leasing-Erlassen festgelegten Chancen-, Risiken- und Verteilungsgrundsätze zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer anwendbar (vgl. BMF v. 2.6.1998, FR 1998, 627, mittlerweile aufgehoben).

Konsolidierung von Leasingobjektgesellschaften nach HGB: Nach § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB kommt eine Konsolidierung auch dann in Betracht, wenn ein Mutterunternehmen bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens trägt, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient (Zweckgesellschaft). Die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/12407, 89) nimmt im Hinblick auf die Beurteilung der Mehrheit der Risiken und Chancen bei der Beherrschung von Zweckgesellschaften ausdrücklich auf die in IAS SIC-12.10 genannten Kriterien Bezug. Danach soll eine Konsolidierung beim beteiligten Leasingnehmer vorzunehmen sein, wenn die Zweckgesellschaft zB zur ausschließlichen Durchführung eines Leasinggeschäfts im Interesse des Leasingnehmers eingesetzt ist und dieser die maßgeblichen Entscheidungsbefugnisse hat (vgl. *Tonner*, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 1 Rz. 39, Kap. 4 Rz. 1 ff.). Zu Einschränkungen der *off-balance-sheet*-Bilanzierung von Leasingtransaktionen s. *Meyer*, PiR 2014, 1.

Einstweilen frei.

1164

9. Bilanzielle Behandlung bei wirtschaftlichem Eigentum des Leasinggebers**a) Behandlung beim Leasinggeber****aa) Aktivierung, Bewertung, Absetzungen für Abnutzung**

1165

Aktivierung: Als wirtschaftlicher Eigentümer bilanziert der Leasinggeber nach § 247 Abs. 2 HGB den vermieteten Leasinggegenstand, der dazu bestimmt ist, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen, im AV. Die handelsrechtl. Qualifizierung gilt über das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 Satz 1 auch für die strechtl. Beurteilung des WG. Da der Betriebszweck des Leasinggebers auf die Nutzungsüberlassung an Gegenständen gerichtet ist, ist von einer dauernden Nutzung im Betrieb auszugehen. Dies gilt sowohl für das Operating-Leasing als auch für das Finanzierungsleasing (vgl. zB BFH v. 5.2.1987 – IV R 105/84, BStBl. II 1987, 448; BFH v. 7.11.2000 – III R 7/97, BStBl. II 2001, 200).

- *Die Verpflichtungen aus dem Leasingvertrag* (insbes. die Überlassungspflicht und die Ratenzahlungspflicht) werden als schwebendes Geschäft bilanziell grds. nicht erfasst, weil während des Schwebezustands die (widerlegbare) Vermutung

besteht, dass sich die wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem Vertrag wertmäßig ausgleichen (stRspr., s. Anm. 540).

- **Immaterielle Wirtschaftsgüter:** Bei Vermietung von immateriellen WG, zB Filmrechten, besteht nach Abs. 2 ein Ansatzverbot, soweit es sich um ein selbstgeschaffenes WG im AV handelt. Das FG München (FG München v. 9.10.2007 – 8 V 1834/07, EFG 2008, 23, aufgeh. durch BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156) hat bei einem Filmfonds UV angenommen, da der Film nach Ablauf der Lizenzierung voraussichtlich keinen oder nur noch einen geringen wirtschaftlichen Wert haben würde und dem Lizenznehmer außerdem die Möglichkeit zur Verlängerung der Lizenzen oder zum Ankauf des Films eingeräumt sei (krit. *Loritz*, ZSteu. 2008, 74). Dieser Auffassung ist der BFH uE zu Recht nicht gefolgt; selbst geschaffene immaterielle WG verbleiben vielmehr grds. im AV des Herstellers, auch wenn er die Rechte umfassend und langfristig lizenziert, solange die ihm verbleibenden Verwertungsmöglichkeiten nicht wirtschaftlich völlig unbedeutend sind (vgl. BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156; vgl. auch Anm. 586).

Bewertung: Der Ansatz des Leasinggegenstands erfolgt – soweit es sich um nicht abnutzbare WG, zB Grund und Boden, oder UV handelt – gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 mit den AHK, bei abnutzbaren WG wie Gebäuden oder beweglichen WG des AV gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 vermindert um die AfA nach § 7. Zu den AK gehören grds. auch die sog. Anschaffungsnebenkosten des Leasinggebers (s. § 6 Anm. 292 ff.), nicht jedoch die, welche der Leasingnehmer zB für den Transport oder die Montage selbst getragen hat (zur fehlenden Abziehbarkeit von Drittaufwand vgl. zB BFH v. 15.1.2008 – IX R 45/07, BStBl. II 2008, 572).

Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung muss das Leasing-Unternehmen in seiner HBil. den niedrigeren Wert ansetzen (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB). In der StBil. besteht gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 (hinsichtlich WG des AV, die der Abnutzung unterliegen) bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 (hinsichtlich anderer WG) in Fällen einer dauernden Wertminderung ein Wahlrecht zum Ansatz des niedrigeren Teilwerts – mit einem Wertaufholungsgebot (vgl. auch BMF v. 25.2.2000 – IV C 2 - S 2171b – 14/00, BStBl. I 2000, 372; § 6 Anm. 554 ff., 625). Ein (niedrigerer) Teilwert soll nicht vorliegen, solange davon ausgegangen werden kann, dass die vertraglichen Vereinbarungen (Herstellergarantie ua.) eine betragsmäßige Deckung des noch vorhandenen Buchwerts gewährleisten (vgl. IDW HFA 1/89, WPg 1990, 625).

Absetzungen für Abnutzung:

- **Mobilien-Leasing:** Dem Leasinggeber stehen die AfA nach § 7 Abs. 1 bis 3 zu. Die Absetzung bemisst sich dabei gem. § 7 Abs. 1 Satz 2 grds. nach der betriebsgewöhnlichen ND des WG, nicht nach der vereinbarten, regelmäßig kürzeren Grundmietzeit des Leasingvertrags (aA *Scheiterle*, DB 1990, 2182). Maßgebend für die betriebsgewöhnliche ND eines Leasinggegenstands ist nach der FinVerw. die in den amtlichen AfA-Tabellen oder Branchentabellen aufgeführte ND; s. im Einzelnen Anm. 1138.
- **Immobilien-Leasing:** Beim Immobilien-Leasing stehen dem Leasinggeber die AfA nach § 7 Abs. 4 oder 5 zu. Bei Errichtung eines Gebäudes aufgrund eines Erbbaurechts ist als betriebsgewöhnliche ND für das Gebäude grds. der Erbbaurechtszeitraum anzusehen (s. Anm. 1138).

Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen auf den Leasinggegenstand kann der Leasinggeber in Anspruch nehmen, sofern er die Voraussetzungen der jeweiligen stl. Begünstigungsvorschrift erfüllt. Ausgeschlossen sind Steuervergünstigungen für Leasinggesellschaften jedoch grds., wenn die jeweilige Steuervergünstigungsvorschrift eine eigenbetriebliche Nutzung des WG in der Betriebsstätte des Stpfl. erfordert (zB §§ 7d, 7f, 7g und § 2 FördG), die bei Vermietung bzw. Verleasen nicht anerkannt wird (vgl. zum gleichgelagerten Fall des BerlinFG: BFH v. 13.10.1989 – III R 144/84, BStBl. II 1990, 84). Diese Schlechterstellung ist für den Bereich des Finanzierungsleasings, das in Konkurrenz zu anderen Finanzierungsformen steht, im Hinblick auf Art. 3, 12 und 14 GG verfassungsrechtl. nicht unbedenklich. Zur Erhaltung der Steuervergünstigung in Leasingfällen könnte daran gedacht werden, zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer eine Betriebsaufspaltung herzustellen, wobei neben der tatsächlichen Beherrschung auch eine betriebsvermögensmäßige Verbindung zwischen Betriebs- und Besitzunternehmen bestehen muss (vgl. BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723).

Einstweilen frei.

1166–1167

bb) Leasingraten

1168

Ist der Leasinggegenstand dem Leasinggeber als bürgerlich-rechtl. und wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen, so ist der Leasingvertrag ein schwebendes Geschäft, das grds. nicht in der Bilanz erfasst werden darf. Die am Bilanzstichtag noch nicht fälligen Leasingraten und der Wert der noch zu erbringenden Vermietungsleistungen dürfen daher in der Bilanz nicht ausgewiesen werden (*Döllerer*, BB 1980, 1337; *Groove*, DB 1984, 889). Die Leasingraten sind beim Leasinggeber BE des Wj., für das sie das Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Leasinggegenstands darstellen.

Sonderzahlungen: Soweit vom Leasingnehmer Sonderzahlungen geleistet werden, sind diese durch RAP abzugrenzen (zu Mietsonderzahlungen, Vormieten, Mieterdarlehen s. Anm. 1173).

Nebenkosten, die der Leasingnehmer dem Leasinggeber zusätzlich zu den Leasingraten erstattet (zB Grundsteuer bei Immobilien), sind BE des Leasinggebers.

Degressive/progressive Leasingraten: Zur Anerkennung als BA des Leasingnehmers und entsprechend als BE des Leasinggebers s. Anm. 1180.

Einstweilen frei.

1169–1172

cc) Vormieten, Sonderzahlungen, Mieterdarlehen

1173

Vormieten: Mit den Vormieten trägt der Leasingnehmer zur Finanzierung der Investitionskosten des Leasinggebers während der Herstellungsphase des Leasinggegenstands bei. Sie sind keine gesonderte Gegenleistung für die Kapitalnutzung und Kapitalbereitstellung durch den Leasinggeber während der Bauzeit, sondern Teil des Entgelts auf Nutzungsüberlassung (BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696) und nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 passiv abzugrenzen. Der passive RAP ist ab dem Zeitpunkt der Nutzungsüberlassung wie eine sonstige Sonderzahlung linear – oder bei stl. anzuerkennenden degressiven Leasingraten (s. Anm. 1180) auch degressiv – über die Grundmietzeit zu verteilen (*Tonner*, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 3 Rz. 18).

Sonderzahlungen: Vom Leasingnehmer (insbes. bei Vertragsabschluss) zu erbringende Sonderzahlungen, die auf die späteren Leasingraten nicht angerechnet werden und nicht rückzahlbar sind, sind idR ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Mietvorauszahlungen anzusehen. Das heißt, sie sind in einen passiven RAP (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2) einzustellen, der grds. linear gewinnerhöhend aufzulösen ist. Zu Schlusszahlungen s. Anm. 1205.

Mieterdarlehen: Vom Leasingnehmer geleistete Darlehen, die bei Verlängerung des Mietvertrags über die vereinbarte Grundmietzeit hinaus entweder auf die späteren Leasingraten angerechnet oder zurückerstattet werden, hat der Leasinggeber in Höhe der insgesamt bis zum Bilanzstichtag bestehenden Darlehensverpflichtung als Verbindlichkeit auszuweisen (vgl. *Tonner*, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 3 Rz. 29).

1174–1176 Einstweilen frei.

1177 dd) Rückstellungen für Risiken aus dem Leasingverhältnis

Rückstellung für drohende Verluste: Rückstellungen für drohende Verluste aus dem Leasingverhältnis dürfen nach Abs. 4a in der StBil. nicht mehr gebildet werden, weil der Leasingvertrag ein schwebendes Geschäft darstellt (s. Anm. 1165).

Rückstellung für Wartungskosten: Es ist unklar, ob der Leasinggeber bei einem Flugzeugleasinggeschäft eine Rückstellung dafür bilden kann, dass er dem zur Wartung des Fluggeräts verpflichteten Leasingnehmer anlässlich des Anfalls von Wartungskosten diejenigen Beträge zur Verfügung stellen muss, die er mit Rücksicht auf künftige Flugzeugchecks zusätzlich zu den Leasingraten vom Leasingnehmer erhalten hat (zust. FG München v. 6.9.2002 – 12 V 113/02, EFG 2003, 149, rkr.; Aussetzungsbeschluss FG Berlin v. 17.12.2004 – 8 B 8279/02, EFG 2005, 544; abl. FG Berlin-Brandenb. v. 18.11.2008 – 6 K 8272/02 B, EFG 2009, 316, rkr.).

Rückstellung für Rückkaufverpflichtung: In der Praxis betrifft dies insbes. die Verpflichtung eines Kfz-Händlers, ein an eine Leasinggesellschaft verkauftes Fahrzeug nach Ablauf der Grundmietzeit zu einem festen Preis zurückzuerwerben. Der BFH (BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, FR 2008, 514) hat bereits 2007 entschieden, dass für die Rückkaufverpflichtung als eine wirtschaftlich und rechtl. selbständige Leistung eine Verbindlichkeit zu passivieren ist. Diese Rspr. wurde in BFH v. 17.11.2010 (BFH v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2010, 812) auch für den Fall einer Verkaufsoption (*put-option*) der Leasing- bzw. Vermietungsgesellschaft bestätigt. Nachdem die FinVerw. zuerst anderer Auffassung war (vgl. dazu Nichtanwendungserlass BMF v. 12.8.2009 – IV C 6 - S 2137/09/10003, BStBl. I 2009, 890, mittlerweile aufgehoben), hat sich das BMF der Auffassung des BFH nunmehr angeschlossen (BMF v. 12.10.2011 – IV C 6 - S 2137/09/10003, BStBl. I 2011, 967). Im zuletzt genannten Schreiben geht das BMF davon aus, dass auf der Ebene des Optionsberechtigten für das vereinbarte Optionsrecht (Rückverkaufsoption) ein nicht-abnutzbares immaterielles WG mit den AK (welche dem Wert der beim Kfz-Händler passivierten Verbindlichkeit entsprechen sollen) anzusetzen ist; entsprechend sei der Ansatz des erworbenen Kfz zu mindern (s. auch *Klein*, DStR 2011, 1981). Bei Ausübung der Option sei das immaterielle WG erfolgswirksam auszubuchen. Die Auffassung des BMF zur stl. Behandlung beim Optionsberechtigten ist uE keineswegs zwingend (krit. auch *Hoffmann*, Anm. zu BFH v. 17.11.2010 – I R 83/09, DStR 2011, 355). Zur Frage der stl. Behandlung beim Optionsberechtigten hat der BFH noch nicht Stellung bezogen.

Im Rahmen sog. Restwertmodelle im Kfz-Leasing sichert der Hersteller oder ein Dritter das Risiko des Kfz-Händlers ab, dass diesem aus der mit der Leasinggesellschaft vereinbarten Rückkaufoption droht. Ausgeglichen werden dabei solche Verluste, die sich aus der Differenz zwischen dem Händlereinkaufspreis im Zeitpunkt des Rückkaufs und dem beim Abschluss der Option vereinbarten Restwert ergeben. Die FinVerw. geht wohl auch in diesen Fällen von der Verpflichtung zur Passivierung einer Verbindlichkeit nach der Maßgabe von BMF (BMF v. 12.10.2011 – IV C 6 - S 2137/09/10003, BStBl. I 2011, 967) aus (OFD NRW v. 24.4.2018, nv.). Die Höhe der Verbindlichkeit werde durch die Absicherung des Herstellers nicht beeinflusst. Mangels anderer Anknüpfungspunkte soll die Bewertung der Verbindlichkeit an die Höhe des vom Hersteller zu zahlenden Entgelts für das volle Ausfallrisiko angelehnt werden können, solange die Absicherung nicht (teilweise) durch die Leasinggesellschaft selbst erfolgt. Der Ausgleichsanspruch gegen den Absichernden soll in der Bilanz zu keiner Zeit mit einer Forderung erfasst werden, da er erst im Zeitpunkt der Ausübung der Rückkaufoption entsteht und gleichzeitig die AK des zurückerworbenen Fahrzeugs mindert.

ee) Veräußerung der Leasing-Forderung (Forfaitierung)

1178

Zur Refinanzierung eines Leasingvertrags erfolgt häufig ein Verkauf der künftigen Leasingraten (Forderungsverkauf; Forfaitierung) an einen Dritten, meist ein Kreditinstitut.

Echte und unechte Forfaitierung: Bei einer echten Forfaitierung verbleibt beim Leasinggeber lediglich das Risiko des rechtl. Bestands (Veritätshaftung), nicht aber die Haftung für die Zahlungsfähigkeit des Leasingnehmers (Bonitätshaftung) (BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122). Werden dem Forderungskäufer Sicherheiten am Vermietungsobjekt eingeräumt, so liegt eine echte Forfaitierung nur vor, wenn die Sicherheiten nur die Garantiehafung des Verkäufers nach §§ 435, 453 BGB auf den Bestand der Mietforderungen absichern. Hat das Kreditinstitut im Fall der Insolvenz des Leasingnehmers Rückgriffsrechte gegen den Leasinggeber oder dessen Konzernmuttergesellschaft, so liegt bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein durch Forderungsabtretung gesicherter Kredit vor (unechte Forfaitierung).

Rechnungsabgrenzung: Da bei Forfaitierung nur die Zahlungsansprüche auf den Erwerber übergehen, der Leasinggeber aber aus dem Leasingvertrag weiterhin zur Nutzungsüberlassung an den Leasingnehmer verpflichtet bleibt, steht der Kaufpreis nach allgemeiner Auffassung einer Mietvorauszahlung gleich. In Höhe des Geldeingangs aufgrund des Forderungsverkaufs ist ein passiver RAP gem. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 zu bilden (BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122; BMF v. 9.1.1996 – IV B 2 - S 2170 - 135/95, BStBl. I 1996, 9). Der passive RAP ist über den Zeitraum, auf den sich der Forderungsverkauf erstreckt, gewinnerhöhend aufzulösen. Die Auflösung hat nach Ansicht der FinVerw. linear zu erfolgen (BMF v. 9.1.1996 – IV B 2 - S 2170 - 135/95, BStBl. I 1996, 9). Bei anzuerkennender progressiver oder degressiver Ratenzahlung (s. Anm. 1180) ist uE jedoch eine dem Kostenverlauf entsprechende Auflösung anzuerkennen (vgl. *Tonner*, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 3 Rz. 20 und 58 ff.).

Zurechnung: Die Forfaitierung künftiger Leasingraten wie auch des Ankaufsrechts beeinflusst die Zurechnung des Leasingguts nicht (BMF v. 9.1.1996 – IV B 2 - S 2170 - 135/95, BStBl. I 1996, 9). Der Leasinggeber behält aufgrund seiner Veri-

tätshaftung die typischen Objektrisiken, dh., er ist dem Forderungskäufer gegenüber regresspflichtig, wenn der Leasingnehmer vertragsgemäß die Mietzahlung verweigern kann. Dies gilt allerdings nicht für die Forfaitierung des Optionspreisanspruchs oder des Andienungswerts – sog. Restwertforfaitierung. Diese Forfaitierungserlöse sind vom Leasinggeber nicht als Erträge aus zukünftigen Perioden passiv abzugrenzen, sondern als Verbindlichkeiten auszuweisen und bis zum Ablauf der Grundmietzeit ratierlich aufzuzinsen (vgl. BFH v. 8.11.2000 – I R 37/99, BStBl. I 2001, 722).

Gewerbsteuerliche Hinzurechnung: Nach dem durch die Unternehmensteuerreform 2008 eingeführten § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 GewStG fällt auch der rechnerische Aufwand im Zuge der Forfaitierung von Ansprüchen aus schwebenden Verträgen (per Fiktion als Entgelt für Schulden) unter die Hinzurechnung. Daher besteht seit 2008 der frühere gewstl. Vorteil dieser Forfaitierungsverträge nicht mehr. Der rechnerische Aufwand stellt hierbei die Differenz aus der Summe der zu erwartenden Leasingraten (jeweils zum Nominalwert) und der vom Käufer erhaltenen Gegenleistung für diese Forderung dar. Im rechnerischen Aufwand enthaltene Wertermittlungskosten und vergleichbare Gebühren sind auszuschneiden (gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 19, 23). Der verbleibende rechnerische Aufwand wird sodann über die Restlaufzeit des schwebenden Vertrags linear verteilt (gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 21). Der auf die einzelnen Jahre entfallende rechnerische Aufwand wird nach Maßgabe von § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG zu einem Viertel dem Gewerbeertrag wieder hinzugerechnet.

Zinsschranke: Die nach § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG fingierten Finanzierungsanteile bei Miet-, Pacht-, Leasing- und Lizenzzahlungen stellen hingegen keinen Zinsaufwand im Sinne der Zinsschrankenregelung des § 4h dar, da diese Beträge nicht über die Zinsposition der GuV laufen und es sich nicht um Entgelte für Geldkapitalüberlassungen handelt (BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rz. 14). Bei einer echten Forfaitierung ergeben sich durch die Abtretung daher weder beim Abtretenden noch beim Abtretungsempfänger Zinsaufwendungen bzw. Zinserträge iSd. § 4h Abs. 3 Sätze 2 und 3. Es wird aber durch die FinVerw. nicht beanstandet, wenn Abtretungsempfänger und Abtretender aufgrund eines übereinstimmenden schriftlichen Antrags, der bei dem für den Abtretungsempfänger örtlich zuständigen FA zu stellen ist, die echte Forfaitierung bzw. das echte Factoring als Überlassung von Fremdkapital iSv. § 4h Abs. 3 behandeln (BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rz. 14, 32 ff. und 37 ff.).

1179 Einstweilen frei.

b) Behandlung beim Leasingnehmer

1180 aa) Leasingraten

Ermittelt der Leasingnehmer seinen Gewinn durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5, sind die Mietraten grds. als Aufwand in dem Wj. zu erfassen, in dem die Verpflichtung zu ihrer Zahlung entstanden ist. Ermittelt der Leasingnehmer seinen Gewinn durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3, so sind die Leasingraten grds. BA des Jahres, in dem sie beim Leasingnehmer abfließen (§ 11 Abs. 2).

Degressive Leasingraten: Der BFH (BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696) hat die Abziehbarkeit von degressiven Leasingraten beim Immobilien-Leasing abgelehnt und eine gleichmäßige Verteilung der Gesamtmiete auf die Dauer der Grundmietzeit verlangt; die über den jährlichen Durchschnittsbetrag hinausgehenden Beträge sind zu aktivieren. Nach BMF (BMF v. 10.10.1983 – IV B 2 - S 2170 - 83/83, BStBl. I 1983, 431) gilt dieses Urteil für nach dem 1.1.1983 abgeschlossene Verträge nur in Fällen, die mit dem vom BFH entschiedenen Sachverhalt übereinstimmen (Immobilien-Leasingvertrag; keine Kündigung, ausgenommen aus wichtigem Grund, während der gesamten Laufzeit des Leasingvertrags; fest vereinbarte Jahresleistung ohne Anpassungsmöglichkeiten) vgl. auch H 5.6 „Leasingvertrag mit degressiven Leasingraten – Behandlung beim Leasingnehmer – Immobilienleasing“ EStH 2012). Bei anders gelagerten Sachverhalten erkennt die FinVerw. degressive Leasingraten in ihrer tatsächlichen jährlichen Höhe weiterhin als BA des Leasingnehmers und BE des Leasinggebers an (H 5.6 „Leasingvertrag mit degressiven Leasingraten – Behandlung beim Leasingnehmer“ EStH 2012). Der BFH (BFH v. 28.2.2001 – I R 51/00, BStBl. II 2000, 645) hat beim Mobilien-Leasing degressive Leasingraten im Einzelfall zugelassen, soweit dies dem Nutzungsverlauf einer Mobilität entspricht. Die Anwendung auf das Immobilien-Leasing hat der BFH offen gelassen, hält die Anerkennung jedoch für problematisch, soweit der Nutzungswert der Immobilie gleich bleibend ist und keinem technischen und wirtschaftlichen Wertverzehr unterliegt. Die Gesichtspunkte, die nach Ansicht des BFH für die Zulässigkeit degressiver Leasingraten sprechen, wie der wirtschaftliche Wertverzehr oder die zunehmenden Aufwendungen für Reparatur und Instandhaltung, können uE allerdings auch auf Immobilien-Leasingverträge zutreffen (vgl. auch Anm. 2000 und *Tonner*, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 3 Rz. 14). Die FinVerw. hält an ihrer bisherigen Auffassung fest (vgl. zB OFD Frankfurt v. 19.7.2001, DStR 2001, 1702; zuletzt BMF v. 28.6.2002, DStR 2002, 1395; H 5.6 „Leasingvertrag mit degressiven Leasingraten – Behandlung beim Leasingnehmer“ EStH 2012).

Progressive Leasingraten: Für die Vereinbarung eines progressiven Ratenverlaufs, bei dem die Leasingraten in der Anfangsphase niedriger als in späteren Nutzungsphasen sind, können gewichtige Gründe vorliegen (BFH v. 20.1.1983 – IV R 158/80, BStBl. II 1983, 413, betr. Erbbaurechtsvertrag mit progressiv ansteigendem Erbbauzins; *Tacke*, DB 1987, Beilage 12, 12). So kann ein Mietverlauf in Form einer Staffelmiete dem zu erwartenden Lebenshaltungskostenindex Rechnung tragen. Steuerrechtlich ist die Abgrenzung progressiver Leasingraten nach Abs. 5 Nr. 1 nicht möglich, da dies einen unzulässigen antizipativen RAP darstellen würden.

bb) Nebenkosten

1181

Nach Auffassung der FinVerw. bestehen keine Bedenken, Nebenkosten beim Leasingnehmer als sofort abziehbare BA anzuerkennen, sofern sie das im Leasing überlassene WG und nicht andere vom Leasinggeber erworbene WG betreffen (OFD Münster v. 5.7.1972, StEK EStG § 5 Akt. Nr. 57, mittlerweile aufgehoben; OFD Düss. v. 27.6.1972, DB 1972, 1604: nicht als Vorauszahlungen zu behandeln, uE grds zutr.; aA *Runge/Bremser/Zöller*, Leasing, 1978, 1312).

Transport-/Anschluss-/Montagekosten: Es ist zu unterscheiden, ob der Leasinggeber die Kosten selbst trägt und in die Leasingraten einkalkuliert (dann Behandlung wie die Leasingraten) oder ob der Leasinggeber die Kosten dem Leasingneh-

mer gesondert in Rechnung stellt bzw. der Leasingnehmer die Kosten aus eigener rechtl. Verpflichtung selbst zahlt (*Tonner*, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 3 Rz. 32). Bei gesonderter Inrechnungstellung durch den Leasinggeber sind die Kosten vom Leasingnehmer bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 aktiv abzugrenzen und über die Grundmietzeit zu verteilen (aA *Mellwig*, BB 1981, 1811). Bei Zahlung der Kosten aufgrund eigener rechtl. Verpflichtung des Leasingnehmers gegenüber Dritten handelt es sich dagegen nicht um Aufwand für eine Zeit nach dem Bilanzstichtag, so dass diese Zahlungen nicht in die Rechnungsabgrenzung einbezogen werden dürfen (*Tonner*, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 3 Rz. 32, unter Hinweis auf BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380).

1182 cc) Vormieten, Sonderzahlungen, Mieterdarlehen

Vormieten (s. Anm. 1173): Stellen Vormieten Mietvorauszahlungen dar (vgl. BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696), so hat der Leasingnehmer bei Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1, § 5 die bis zum Beginn der Nutzung angefallenen Vormieten als aktiven RAP (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1) auszuweisen und diesen ab dem Zeitpunkt der Nutzungsüberlassung linear über die Grundmietzeit zu verteilen (FG Hamb. v. 28.3.1994 – I 26/94, EFG 1994, 756, rkr.). Zu einer degressive Auflösung s. Anm. 1173, 1180.

Sonderzahlungen: Zum Begriff s. Anm. 1173. Stellen Sonderzahlungen Mietvorauszahlungen dar, sind sie wie Vormieten (s.o.) zu behandeln, dh. bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 aktiv abzugrenzen und bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und den Überschusseinkunftsarten regelmäßig sofort abziehbar (vgl. BFH v. 5.5.1994 – VI R 100/93, BStBl. II 1994, 643; vgl. auch Anm. 2000 zu Leasingraten).

Mieterdarlehen: Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 ist der Darlehensanspruch gegen den Leasinggeber in Höhe der zum Bilanzstichtag insgesamt gewährten Darlehen auszuweisen. Zur Bewertung des Darlehens, insbes. bei Zinslosigkeit s. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3.

1183–1184 Einstweilen frei.

1185 dd) Einbauten und Umbauten des Leasingnehmers

Nimmt der Leasingnehmer Modifikationen am Leasinggegenstand vor, um die Gebrauchs- und Einsatzmöglichkeiten im Betrieb zu verbessern oder zu verändern (zB durch Ersatz des vorhandenen durch einen stärkeren Motor oder die Vornahme einer zusätzlichen Schutzlackierung), so ist es für die bilanzstrechtl. Behandlung von Bedeutung, ob es sich dabei um Nebenkosten in Form von Montage- oder Installationskosten handelt oder ob die Aufwendungen als Mietereinbauten oder Mieterumbauten anzusehen sind. So wird eine zusätzliche Schutzlackierung zu den Montage- oder Installationskosten zählen, während es sich beim Einbau eines anderen Motors um einen Mieterumbau handeln kann (vgl. *Mellwig*, BB 1981, 1813).

Zur bilanziellen Behandlung von Montage- oder Installationskosten s. Anm. 1181. Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen Mietereinbauten oder Mieterumbauten ein zu aktivierendes materielles WG darstellen, vgl. BMF v. 15.1.1976 – IV B 2 - S 2133 - 1/76, BStBl. I 1976, 66; BFH v. 26.2.1975 – I R 32/73, BStBl. II 1975, 443; BFH v. 26.2.1975 – I R 184/73, BStBl. II 1975, 443.

ee) Rückstellungen

1186

Drohverlustrückstellung: Eine nach § 249 Abs. 1 Satz 1 Fall 2 HGB handelsrechtl. ggf. zu bildende Drohverlustrückstellung wird nach § 5 Abs. 4a für Abschlussstichtage nach dem 31.12.1996 stl. generell nicht mehr anerkannt.

Rückstellung wegen Beseitigung von Mietereinbauten: Von der strechtl. unzulässigen Drohverlustrückstellung des § 249 Abs. 1 Satz 1 Fall 2 HGB, die das Risiko zukünftiger Einnahmen betrifft, zu unterscheiden ist die strechtl. nach wie vor zulässige Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 Fall 1 HGB. Diese Verbindlichkeitsrückstellung betrifft das Risiko zukünftiger Ausgaben aus einem Geschäft. Um eine derartige Verbindlichkeitsrückstellung handelt es sich bei der Verpflichtung des Leasingnehmers, auf seine Kosten Mietereinbauten nach Ablauf der Grundmietzeit zu beseitigen. Es gelten die gleichen Grundsätze wie für die noch nicht fällige Verpflichtung des Pächters zur Erneuerung unbrauchbar gewordener Pachtgegenstände (vgl. BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89). Da die Rückstellung zusätzliche Aufwendungen für die gesamte Grundmietzeit betrifft, ist sie nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1 rätlich bis zur Höhe der geschätzten Kosten am Ende der Grundmietzeit anzusammeln. Erweisen sich frühere Schätzungen als falsch, ist eine Anpassung der Rückstellung vorzunehmen. In die Bewertung dürfen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b nur die Einzelkosten und angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten einfließen. Soweit die Rückstellungen sich auf einen Zeitraum von über zwölf Monaten erstrecken, ist zudem eine Abzinsung mit 5,5 % vorzunehmen (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 iVm. Nr. 3 Satz 2).

Einstweilen frei.

1187–1189

10. Bilanzielle Behandlung bei wirtschaftlichem Eigentum des Leasingnehmers

a) Behandlung beim Leasingnehmer

aa) Aktivierung, Bewertung, Absetzungen für Abnutzung

1190

Aktivierung: Ist der Leasingnehmer wirtschaftlicher Eigentümer des Leasinggegenstands, so hat er das WG als Gegenstand seines BV in seiner HBil. und seiner StBil. zu aktivieren (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264); zur Passivierung der (Kaufpreis-)Verbindlichkeit s. Anm. 1192. Zu den AHK, die der Leasingnehmer zu aktivieren hat, gehören auch Nebenkosten, soweit sie Nebenkosten der Anschaffung oder Herstellung bilden und nicht als BA abziehbar sind. Beim Immobilien-Leasing ist der aktivierte Betrag auf Grund und Boden und Gebäude im Verhältnis der Teilwerte zueinander aufzuteilen (*Hoffmann in LBP*, §§ 4, 5 Rz. 179a; *Runge/Bremser/Zöller*, Leasing, 1978, 316).

Bewertung: Der Leasingnehmer hat den Leasinggegenstand gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 nicht mit den AHK des Leasinggebers, sondern mit seinen eigenen AHK zu bewerten (glA *Runge/Bremser/Zöller*, Leasing, 1978, 314). Nach den Finanzierungsleasing-Erlassen (BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264; BMF v. 23.3.1972 – F/IV B 2 - S 2170 - 11/72, BStBl. I 1972, 188) gelten aber als AHK des Leasingnehmers die AHK des Leasinggebers nach § 6 Abs. 1 Nr. 1, die dieser der Berechnung der Leasingraten zugrunde gelegt hat (nicht einzubeziehen sind demnach die in die Leasingraten ggf. einkalkulierten Aufschläge bezüglich Verwal-

tungskosten, Eigenkapitalverzinsung und ein Gewinn des Leasinggebers), zzgl. etwaiger weiterer AHK, die nicht in den Leasingraten enthalten sind. Sind dem Leasingnehmer die der Berechnung der Leasingraten zugrunde liegenden AHK des Leasinggebers nicht bekannt, so sind sie nach hM zu schätzen (Scheidel, BB 1971, 508; Runge/Bremser/Zöller, Leasing, 1978, 316; Tonner, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 3 Rz. 42). Zu ermitteln ist der Betrag, den der Leasingnehmer hätte aufwenden müssen, wenn er den Leasinggegenstand nicht vom Leasinggeber, sondern unmittelbar am Markt erworben hätte und den Erwerb in konventioneller Weise durch ein Kreditinstitut hätte finanzieren lassen (glA Tonner, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 3 Rz. 42: ggf. Ermittlung durch Abzinsung der Summe aller Leasingraten).

Absetzungen für Abnutzung: Als wirtschaftlichem Eigentümer stehen dem Leasingnehmer die AfA gem. § 7 zu, ferner erhöhte Absetzungen und SA, sofern in seiner Person die Voraussetzungen der StBegünstigung erfüllt sind. Die AfA richtet sich nach der betriebsgewöhnlichen ND des Leasinggegenstands (vgl. Mobilien-Leasing-Erlass, BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264).

1191 Einstweilen frei.

1192 bb) Leasingraten

Passivierung der Verbindlichkeit gegenüber dem Leasinggeber: In Höhe der aktivierten AHK (s. Anm. 1190) hat der Leasingnehmer eine (Kaufpreis-)Verbindlichkeit gegenüber dem Leasinggeber zu passivieren; dabei sind die in den Leasingraten nicht berücksichtigten, vom Leasingnehmer selbst getragenen AHK außer Ansatz zu lassen (vgl. Mobilien-Leasing-Erlass, BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264). Am Ende jedes Wj. ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 der Teilwert der Verbindlichkeit als Barwert der Kaufpreisschuld auszuweisen.

Aufteilung der laufenden Leasingraten: Die vom Leasingnehmer gezahlten Leasingraten sind in einen Tilgungsanteil sowie einen Zins- und Kostenanteil aufzuteilen (Mobilien-Leasing-Erlass, BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264).

- ▶ *Der Tilgungsanteil* ist erfolgsneutral zu behandeln (Mobilien-Leasing-Erlass, BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264); er mindert beim Leasingnehmer die passivierte Kaufpreisverbindlichkeit (s. Anm. 1190), beim Leasinggeber die aktivierte Kaufpreisforderung (s. Anm. 1194). Infolge der laufenden Tilgung verringert sich der Zinsanteil über die Leasingperiode; dementsprechend erhöht sich der Tilgungsanteil.
- ▶ *Der Zins- und Kostenanteil* stellt hingegen eine sofortabzugsfähige BA dar (vgl. Mobilien-Leasing-Erlass, BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264).
- ▶ *Ermittlung des Zins- und Kostenanteils:* Nach OFD Frankfurt v. 11.3.2008 (ESt-Kartei HE § 6 EStG, F. 5, Karte 1) kommt für die Ermittlung des Zinsanteils ein allgemeiner Zinssatz nicht in Betracht; er ergibt sich vielmehr, „wenn die Summe der Leistungen, die der Leasingnehmer vor und während der Grundmietzeit zu erbringen hat, um den Betrag der AHK des Leasinggebers, die der Berechnung der Leasingraten zugrunde gelegt worden sind, vermindert wird“. Dementsprechend ist die Aufteilung der einzelnen Leasingrate vorzunehmen

(vgl. auch IDW HFA, WPg 1973, 102; Groh, StBp. 1973, 97; Kenntemich, WPg 1973, 84; Storn, WPg 1973, 525).

- **Barwertvergleichsmethode:** „Der Leasingnehmer kann den in den einzelnen Leasingraten enthaltenen Zins- und Kostenanteil in der Weise ermitteln, dass er die Summe der auf das Wirtschaftsjahr entfallenden Leasingraten um die Differenz zwischen den Barwerten der zu passivierenden Verbindlichkeit gegenüber dem Leasinggeber am Beginn und am Ende des Wirtschaftsjahres (Tilgungsanteil) verringert. Als Barwert der Verbindlichkeit im Zeitpunkt ihrer Begr. sind die vom Leasingnehmer zu aktivierenden AHK mit der Ausnahme der nicht in den Leasingraten berücksichtigten AHK des Leasingnehmers anzusehen“ (OFD Frankfurt v. 11.3.2008, ESt-Kartei HE § 6 EStG, F. 5, Karte 1).
- **Zinsstaffelmethode:** Nach OFD Frankfurt v. 11.3.2008 (ESt-Kartei HE § 6 EStG, F. 5, Karte 1) bestehen keine Bedenken, den Zinsanteil statt durch Vergleich der Barwerte nach der Zinsstaffelmethode zu ermitteln, und zwar nach der Formel:

$$\frac{\text{Summe der Zins- und Kostenanteile aller Leasingraten} \times (\text{Anzahl der restlichen Raten} + 1)}{\text{Summe der Zahlenreihe aller Raten}}$$

Dabei ist Summe der Zins- und Kostenanteile aller Leasingraten die Differenz zwischen der Summe aller Leasingraten einerseits und den AHK für den Leasinggegenstand, die bei der Ermittlung der Leasingraten zugrunde gelegt worden sind, andererseits. Die Summe der Zahlenreihe aller Raten wird nach der Summenformel für eine endliche arithmetische Reihe ermittelt:

$$S_n = \frac{n}{2} \times (g_1 + g_n)$$

Dabei bedeuten:

n = Zahl der insgesamt zu leistenden Raten

g_1 = 1

g_n = Zahl der noch zu leistenden Raten

Hat der Leasingnehmer zu Beginn des Leasingverhältnisses eine einmalige Sonderzahlung zu leisten, so ist diese als Aufgeld anzusehen, vom Leasingnehmer zu aktivieren und auf die Grundmietzeit zu verteilen. Die Verteilung ist, da es sich bei dem Aufgeld wirtschaftlich gesehen um eine zusätzliche Vergütung für den Kredit handelt, entsprechend der Verteilung der Zins- und Kostenanteile vorzunehmen (vgl. OFD Frankfurt v. 11.3.2008, ESt-Kartei HE § 6 EStG, F. 5, Karte 1).

Einstweilen frei.

1193

b) Behandlung beim Leasinggeber

1194

Der Leasinggeber darf mangels wirtschaftlichen Eigentums den Leasinggegenstand weder in seiner HBil. noch in seiner StBil. ausweisen, folglich auch keine AfA, erhöhte Absetzungen oder SA in Anspruch nehmen. Der Leasingvertrag ist vielmehr strechtl. als Veräußerungsgeschäft zu behandeln.

Infolgedessen hat der Leasinggeber den Zahlungsanspruch zu aktivieren. Die Bewertung hat mit dem Barwert unter Berücksichtigung der in den Leasingraten enthaltenen Zins- und Kostenteile zu erfolgen und entspricht damit grds. der vom Leasingnehmer passivierten Kaufpreisverbindlichkeit (s. Anm. 1192). In den folgenden Wj. ist die Forderung abzgl. des jeweiligen Tilgungsbetrags auszuweisen.

Der Tilgungsanteil ist erfolgsneutral, die Differenz zwischen der Summe der im Wj. geleisteten Leasingraten und dem Tilgungsbetrag als Ertrag des betreffenden Wj. zu behandeln. Zu der Aufteilung der Leasingraten in einen Tilgungsanteil sowie einen Zins- und Kostenanteil s. Anm. 1192.

11. Exkurs: Bilanzierung nach IFRS 16

1195 a) Zurechnung zum Leasingnehmer

Die Leasingbilanzierung nach IFRS ist in IFRS 16 „Leases“ geregelt. Gemäß EU-VO 2017/1986 sind die Regelungen europaweit anwendbar für Geschäftsjahre mit Beginn am oder nach dem 1.1.2019. Im Wesentlichen geht es dabei darum, alle Leasingverhältnisse auch in der Bilanz des Leasingnehmers abzubilden (sog. *right-of-use-Ansatz*) bei gleicher Bilanzierung unabhängig von der Art des Leasingverhältnisses (sog. *single lessee accounting model*) und Gestaltungsmöglichkeiten durch *off-balance-sheet*-Finanzierungen zu begrenzen. Die Neuregelungen in IFRS 16 treten an die Stelle der bisher geltenden Regelungen aus IAS 17.

Ein Leasingverhältnis setzt nach der Definition von IFRS 16.9 das Vorliegen eines Vertrags voraus, der dazu berechtigt, die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts gegen Zahlung eines Entgelts für einen bestimmten Zeitraum zu kontrollieren. Nähere Anhaltspunkte zur Identifizierung eines Leasingverhältnisses beinhalten die Paragraphen B9-B33. IFRS 16 stellt dabei darauf ab, dass der Leasingnehmer während des gesamten Verwendungszeitraums berechtigt ist, (1) im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des identifizierten Vermögenswerts zu ziehen (B21-B23) und (2) über die Nutzung des identifizierten Vermögenswerts zu entscheiden (B24-B30). Anders als bisher unter IAS 17 liegt der Fokus damit nicht auf dem wirtschaftlichen Eigentum, sondern auf den Kontrollmöglichkeiten des Leasingnehmers (*Dilßner/Müller*, BC 2017, 220 [221]).

1196 b) Bilanzierung beim Leasingnehmer

Der right-of-use-Ansatz nach IFRS 16.22 sieht für die Bilanzierung des Leasingnehmers vor, dass in seiner Bilanz anstelle des dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Vermögenswerts das Nutzungsrecht aus dem Leasingverhältnis bilanziert wird, unabhängig von der Art des Leasingverhältnisses. Die Bewertung des Nutzungsrechts erfolgt mit den AK (IFRS 16.23). Die AK umfassen nach IFRS 16.24

- (1) den Betrag, mit dem die Leasingverbindlichkeit erstmalig bewertet wird,
- (2) die bereits vor oder bei der Bereitstellung gezahlten Leasingraten abzgl. erhaltener Rabatte,
- (3) bereits entstandene direkte Kosten und
- (4) ggf. bestimmte, im Schätzungswege zu ermittelnde Restitutionskosten am Ende der Vertragslaufzeit, die nicht bereits nach IAS 2 im Zusammenhang mit Vorräten stehen.

Das single lessee accounting model nach IFRS 16.22 verlangt eine grds. einheitliche Bilanzierung aller Leasingverhältnisse unabhängig von Art und Ausgestaltung. Danach ist zu Beginn des Leasings neben dem Nutzungsrecht stets auch die entsprechende Leasingverbindlichkeit zu bilanzieren. Die Leasingverbindlichkeit ist zum Barwert der zum Bereitstellungsdatum noch nicht geleisteten Leasingzahlungen zu bewerten (IFRS 16.26). Bei der Abzinsung der noch nicht geleisteten Lea-

singzahlungen ist dabei von dem Zinssatz auszugehen, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt. Sofern dieser nicht ohne Weiteres bestimmbar ist, muss der Grenz-fremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers verwendet werden. Der abzuzinsende Betrag setzt sich zusammen aus:

- (1) festen Leasingzahlungen zzgl. der de facto festen Zahlungen (IFRS 16.B42) und abzgl. etwaiger Rabatte,
- (2) variablen Zahlungen (ua. Kopplung an Verbraucherpreisindex, Referenzzinssatz oder marktübliche Mietpreise), die mit dem zum Bewertungszeitpunkt gültigen Index oder Zinssatz bewertet wurden,
- (3) zukünftig erwarteten Verpflichtungen aus Restwertgarantien,
- (4) dem Kaufpreis bei Ausübung einer Kaufoption, wenn eine hinreichende Wahrscheinlichkeit der Ausübung (IFRS 16.B37-40) besteht, und
- (5) vereinbarten Strafzahlungen für die Kündigung des Verhältnisses, wenn die Kündigungsoption in die Laufzeit eingepreist wurde.

Eine Differenzierung zwischen Vollamortisation und Teilamortisation ist wie auch früher in IAS 17 nicht vorgesehen. IFRS 16 kennt nur die Unterscheidung zwischen einem Leasingverhältnis und einem Nicht-Leasingverhältnis (vgl. *Dilßner/Müller*, BC 2017, 220 [222 f.]; *Dilßner/Müller*, BC 2017, 164 [167 ff.]).

Ausnahmsweise kommt das single lessee accounting model nicht zur Anwendung, wenn es sich um ein kurzfristiges Leasingverhältnis (IFRS 16.5; Laufzeit von maximal zwölf Monaten ohne Kaufoption) oder ein Leasingverhältnis mit zugrunde liegendem Vermögenswert von geringem Wert (IFRS 16.5, B3-B8) handelt. Dem Leasingnehmer steht dann ein Wahlrecht zu, wonach er solche Verhältnisse entweder freiwillig bilanzieren oder davon absehen und die Leasingzahlungen über die Laufzeit verteilt als Aufwand erfassen kann (IFRS 16.5-8).

Im Rahmen der Folgebewertung des Nutzungsrechts hat das Unternehmen grds. weiterhin das Anschaffungskostenmodell anzuwenden (IFRS 16.29). Ausnahmen ergeben sich in zwei Fällen:

- (1) Nutzungsrechte, die der in IAS 40 enthaltenen Definition von als Finanzinvestitionen gehaltenen Immobilien entsprechen, werden mit dem Zeitwertmodell bewertet, wenn das Unternehmen IAS 40 auf seine entsprechenden Immobilien anwendet.
- (2) Alle Nutzungsrechte, die sich auf eine Sachanlageklasse beziehen, für die das Unternehmen das in IAS 16 enthaltene Neubewertungsmodell anwendet, können (Wahlrecht) einheitlich nach diesem Modell bewertet werden.

Für die Folgebewertung sind nach dem Anschaffungskostenmodell jeweils alle Abschreibungen sowie Wertminderungsaufwendungen abzuziehen. Die Abschreibung wird grds. vom Bereitstellungsdatum bis zum Ende der ND oder dem vorher eintretenden Ende des Leasingverhältnisses vorgenommen. Im Fall der vereinbarten und hinreichend wahrscheinlichen Ausübung einer Kaufoption oder des vereinbarten Eigentumsübergangs ist ausschließlich die ND des Leasinggegenstands maßgebend. Im Übrigen gelten die Vorschriften aus IAS 16 (IFRS 16.31, 32). Die Wertminderungsaufwendungen bestimmen sich nach IAS 36. Zudem müssen Änderungen des Barwerts der Leasingverbindlichkeit infolge von Änderungen des Leasingverhältnisses berücksichtigt (IFRS 39-46) werden (IFRS 16.30, 36(c)).

- *Bei der Folgebewertung der Leasingverbindlichkeit müssen nach IFRS 16.36 folgende Umstände berücksichtigt werden:*
 - (1) Erhöhung um die Aufzinsung der künftigen Leasingraten,
 - (2) Verringerung um die bereits geleisteten Leasingraten und
 - (3) Anpassungen infolge von Änderungen der Leasingvereinbarung, Neubewertung (IFRS 16.39-46) oder Änderung von de facto festen Leasingraten.
- *Mögliche Auslöser für eine Neubewertung von Leasingverbindlichkeit und Nutzungsrecht sind*
 - (1) Ereignisse, die sich auf die Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung auswirken (IFRS 16.20, 21) und dadurch die Laufzeit des Leasingverhältnisses beeinflussen,
 - (2) Veränderungen des vereinbarten Restwertausgleichs oder
 - (3) Änderungen der zur Bestimmung der zukünftigen Leasingzahlungen verwendeten Indizes, Zinssätze und Mietpreise aus IFRS 16.28, sofern sich die Änderungen auf die Leasingraten auswirken,

Gegebenenfalls muss die Änderung des Leasingverhältnisses als gesondertes Verhältnis in die Bilanz aufgenommen werden (IFRS 16.44).

Insgesamt führt die Bilanzierung beim Leasingnehmer zur Zunahme von langfristigem Vermögen und Leasingverbindlichkeiten und zur Verringerung des Eigenkapitals als Folge der Anwendung der Effektivzinsmethode auf die fortlaufende Bewertung der Leasingverbindlichkeiten (*Kirsch*, IRZ 2018, 39 [43]).

1197 c) Bilanzierung beim Leasinggeber

Die Bilanzierung des Leasinggebers nach IFRS weicht kaum von der nach IAS 17 ab. Die Untergliederung in Finanzierungs- und Operating-Leasingverhältnisse ist nach IFRS 16.61 weiterhin vorgesehen. Finanzierungsleasing liegt vor, wenn im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen übertragen werden. Ansonsten handelt es sich um Operating-Leasing. Diese und die weiteren Kriterien stimmen überwiegend mit denen von IAS 17.7-19 überein. Beim Operating-Leasing wird der Vermögensgegenstand beim Leasinggeber aktiviert. Die Leasingzahlungen werden periodisch als Ertrag erfasst. Beim Finanzierungsleasing ist der Vermögenswert auszubuchen und eine Leasingforderung in Höhe des Barwerts der erwarteten Leasingzahlungen zu erfassen.

1198 d) Sale-and-lease-back-Transaktionen

Übertragung als Verkauf zu qualifizieren: Eine nennenswerte Neuerung in IFRS 16 sind die Vorschriften zu Sale-and-lease-back-Vorgängen (IFRS 16.98 ff.). Dabei ist zunächst anhand von IFRS 15 festzustellen, ob die Übertragung des Leasinggegenstands als Verkauf zu qualifizieren ist. Ist dies der Fall, dann folgt die Bilanzierung bei Leasinggeber und Leasingnehmer nach IFRS 16.100-102: Das sich aus dem Rückleasing ergebende Nutzungsrecht hat der Verkäufer und spätere Leasingnehmer mit dem Teil des früheren Buchwerts zu bewerten, der sich auf das von ihm zurückbehaltene Nutzungsrecht bezieht. Gewinne und Verluste sind nur zu berücksichtigen, soweit sie sich auf den Teil des Nutzungsrechts beziehen, das auf den Käufer (Leasinggeber) übertragen wurde. Auf der Seite des Käufers folgt

die Bewertung des Erwerbs bzw. des Leasingverhältnisses dagegen den allgemeinen Vorschriften zum Finanzierungs-/Operating-Leasing.

Übertragung nicht als Verkauf zu qualifizieren: Sofern die Übertragung des Vermögenswerts nicht als Verkauf iSv. IFRS 15 qualifiziert wird, stellt sich die Bilanzierung bei Verkäufer und Käufer wie folgt dar: Der Verkäufer bilanziert weiterhin den Leasinggegenstand nach den allgemeinen Grundsätzen. Zudem hat er eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe der Erlöse aus der Übertragung nach IFRS 9 zu erfassen. Der Käufer darf den Leasinggegenstand nicht in seiner Bilanz ausweisen. Korrespondierend zur Behandlung beim Verkäufer erfasst er in der Höhe der Erlöse aus der Übertragung einen finanziellen Vermögenswert nach den Regeln von IFRS 9.

Einstweilen frei.

1199

VII. Aktivierung und Passivierung bei Lizenzverträgen

1. Rechtsgrundlagen und Verhältnis zu anderen Rechtsverhältnissen

Schrifttum: *Beck*, Der Lizenzvertrag im Verlagswesen, München 1961; *Böhme*, Die Besteuerung des Know-how, München/Berlin 1967; *Knoppe*, Die Besteuerung der Lizenz- und Know-how-Verträge, Köln, 2. Aufl. 1972; *Wolf/Werth*, Der internationale technisch-industrielle Lizenztausch, Düsseldorf 1972; *Martin/Grützmacher/Lemke*, Der internationale Lizenzverkehr, Heidelberg, 6. Aufl. 1977; *Poley*, Know-how-Export, Lizenzvergabe, Technologie-Transfer, Köln 1981; *Roth*, Die Besteuerung des Know-how-Exports, Frankfurt 1983; *Groß*, Der Lizenzvertrag, Heidelberg, 9. Aufl. 2007; *Theisen/Lins*, Defeasance-Strukturen bei Filmfonds – Modell, Funktion und steuerliche Konsequenzen, DStR 2010, 1649; *Wassermeyer*, Medienfonds mit Schuldübernahme- bzw. Defeasance-Struktur, DB 2010, 354.

a) Begriff

1200

Unter einem Lizenzvertrag iSv versteht man einen Vertrag, in dem der Inhaber eines gewerblichen Schutzrechts (zum Gegenstand s. im Einzelnen Anm. 1201) als Lizenzgeber einem Dritten (Lizenznehmer) die Benutzung eines geschützten Rechts (Patent, Warenzeichen, Urheberrecht und andere geschützte Rechte) auf Zeit gegen Entgelt gewährt; der Vertrag enthält idR Nebenabreden. Im weiteren Sinne wird auch ein Vertrag über die Ausnutzung einer ungeschützten Erfindung (Know-how-Vertrag, s. Anm. 1202) als Lizenzvertrag bezeichnet. Für Fragen der Aktivierung und Passivierung bei Lizenzgeber und Lizenznehmer hat diese Unterscheidung idR keine Bedeutung.

b) Rechtsgrundlagen

1201

Bürgerlich-rechtlich ist der Lizenzvertrag nicht geregelt, sondern bildet einen Vertrag eigener Art (*Weidenkaff* in *Palandt*, 80 Aufl. 2021, Einf. vor § 581 BGB Rz. 7). Je nach Ausgestaltung des Lizenzvertrags enthält dieser Elemente des Kauf-, Miet- und/oder Gesellschaftsvertrags oder aber des Pachtvertrags (vgl. BGH v. 11.6.1970 – X ZR 23/68, BB 1970, 896; *Knoppe*, Die Besteuerung der Lizenz- und Know-how-Verträge, 2. Aufl. 1972, 5-11; *Groß*, Der Lizenzvertrag, 9. Aufl. 2007, 34-38). Für die Bilanzierung ist von Bedeutung, dass ein Lizenzverhältnis einem Pachtverhältnis ähnlich ist (BFH v. 27.2.1976 – III R 64/74, BStBl. II 1976, 529).

Der Know-how-Vertrag (s.u. und Anm. 1202) ist ebenfalls idR als Pachtvertrag zu behandeln (OLG Hamm v. 2.3.1993 – 7 U 39/92, NJW-RR 1993, 1270; *Pfaff*, BB 1974, 565 mwN).

Gegenstand des Lizenzvertrags ist die entgeltliche Überlassung zur Nutzung von

- ▶ *gewerblichen Schutzrechten* (Lizenzvertrag iwS): Patente (§ 9 PatG), Gebrauchsmuster (§ 13 GebrMG), Geschmacksmuster (§ 3 GeschmMG), Warenzeichen (§ 8 WZG), literarische oder künstlerische Urheberrechte (§§ 31–44 UrhG), Computerprogramme (§§ 69a–69g UrhG), verwandte Schutzrechte (§§ 70–87e UrhG) und das Leistungsschutzrecht des Filmherstellers (§ 94 UrhG).
- ▶ *ungeschützten Verfahren und Erfindungen* (Know-how-Vertrag; Lizenzvertrag iwS): insbes. Fertigungs- und Vertriebsverfahren.

Umfang der Lizenz: Sie kann eine einfache oder ausschließliche sein. Bei der einfachen Lizenz behält der Lizenzgeber das Recht, das Schutzrecht (oder die ungeschützte Erfindung) auch anderen Personen zur Nutzung zu überlassen. Bei der ausschließlichen Lizenz ist nur der Lizenznehmer zur Nutzung und zur Geltendmachung des Schutzrechts gegen Dritte berechtigt. Die Lizenz kann ferner in gewisser Weise, zB hinsichtlich des sachlichen oder räumlichen Nutzungsbereichs, beschränkt oder unbeschränkt sein. Die Unterscheidungen wirken sich uE bilanziell nicht aus (s. auch Anm. 1205). Von Bedeutung für die bilanzielle Behandlung ist aber, ob die Einräumung des Nutzungsrechts zeitlich befristet oder auf Dauer erfolgt bzw. ob nach Ablauf des Lizenzvertrags noch Verwertungsmöglichkeiten von wirtschaftlicher Relevanz verbleiben (s. Anm. 1202).

1202 c) Verhältnis zu anderen Rechtsverhältnissen, insbesondere Rechtskauf

Vergleichbare Rechtsverhältnisse: Die gleichen Bilanzierungsgrundsätze wie für Lizenzverträge gelten für verschiedene verwandte Vertragsverhältnisse. Als solche kommen insbes. die nachfolgenden Verträge in Betracht:

- ▶ *Bühnenaufführungsvertrag:* Er enthält Elemente aus Pacht-, Werk- und Verlagsvertrag sowie Gesellschaft (BGH v. 23.4.1954 – I ZR 139/53, BGHZ 13, 115).
- ▶ *Filmverleihvertrag* zwischen Verleihfirma und Kinounternehmen: Er ist Mietvertrag (bezüglich der Filmkopie als Sache, OLG Celle v. 25.6.1965, NJW 1965, 1667) und Lizenzvertrag (bezüglich der urheberrechtl. Überlassung des Vorführungsrechts, §§ 19, 94 UrhG).
- ▶ *Filmverwertungsvertrag* zwischen Filmhersteller und Verleiher: Er ist ein Lizenzvertrag, ggf. mit Kauf eines Rechts oder von Filmmaterial und – im Fall an einer Erlösbeteiligung – ähnlich einem Verlagsvertrag der Verpflichtung zur Auswertung (BGH v. 15.6.1951 – I ZR 121/50, BGHZ 2, 331; s. „Abgrenzung zur Gesellschaft“).
- ▶ *Franchisingvertrag:* Er regelt die Überlassung einer Marke, eines Warenzeichens iVm. Lizenzen oder/und Know-how und enthält Merkmale eines Dienst-, Werk-, Kauf- und Gesellschaftsvertrags (vgl. *Skaupy*, BB 1969, 113). Es handelt sich dabei um ein Absatzsystem, bei dem rechtl. selbständige Unternehmen eine vom Franchisegeber getestete Vertriebsform von Waren und Diensten nach den Regeln des Franchisegebers anwenden, der die straffe Einhaltung kontrolliert und den Franchisenehmer laufend beliefert und berät (*Gross/Skaupy*, Franchising in der Praxis, 1976; OLG Schleswig v. 27.8.1986, NJW-RR 1987, 220).

- ▶ **Know-how-Vertrag:** Er entspricht dem Lizenzvertrag (ieS), ist aber auf Gegenstände gerichtet, die nicht schutzfähig sind, insbes. Fertigungs- und Vertriebsverfahren (vgl. *Knoppe*, Die Besteuerung der Lizenz- und Know-how-Verträge, 2. Aufl. 1972, 22; OLG Hamm v. 2.3.1993, NJW-RR 1993, 1270).
- ▶ **Verlagsvertrag:** Er ist ein im Verlagsgesetz geregelter Vertrag bürgerlichen Rechts über die Vervielfältigung und Verbreitung eines Werks der Literatur, der Wissenschaft oder der Musik. Dabei räumt der Inhaber eines Urheberrechts dem Verlag das Nutzungsrecht zur Vervielfältigung und Verbreitung ein und verpflichtet sich, von einer anderweitigen Vervielfältigung und Verbreitung abzuweichen. Der Verleger ist zur Vervielfältigung und Verbreitung des Werks verpflichtet (§ 1 VerlG). Der Verlagsvertrag ist damit eine gesetzlich geregelte Form des Lizenzvertrags.

Abgrenzung zum Rechtskauf: Ein Rechtskauf erfordert, dass das Recht voll oder wenigstens im wesentlichen Umfang und endgültig übergehen soll, während beim Lizenzvertrag nur die Verwertung oder Nutzung gestattet, nicht das Recht selbst übertragen wird (vgl. *Weidenkaff* in *Palandt*, 80. Aufl. 2021, Einf. vor § 433 BGB Rz. 22). Ein Veräußerungsgeschäft im Sinne eines Rechtskaufs, bei dem der Lizenznehmer seine AK aktivieren muss (s. Anm. 1211), liegt vor,

- wenn die rechtsförmliche Nutzungsüberlassung wirtschaftlich eine Veräußerung des Schutzrechts bildet; das kann uE der Fall sein, wenn das Schutzrecht für die gesamte Schutzdauer exklusiv überlassen ist, so dass bei Vertragsablauf nichts mehr zurückzugeben ist (vgl. BFH v. 25.10.1963 – IV 429/62 U, BStBl. III 1964, 44; BFH v. 2.6.1978 – III R 4/76, BStBl. II 1978, 507; zur Anwendbarkeit der Leasinggrundsätze auf Filmlizenzverträge vgl. BMF v. 23.2.2001 – IV A 6 – S 2241 – 8/01, BStBl. I 2001, 175; zur Bedeutung nicht veräußerbarer Rechte des Urhebers für die Abgrenzung zum Rechtekauf vgl. BFH v. 24.10.2018 – I R 69/16, BStBl. II 2019, 401; BFH v. 24.10.2018 – I R 83/16, BFH/NV 2019, 522, wobei die dortigen Ausführungen sich uE nur auf Vereinbarungen mit Urhebern selbst und deren Erben beziehen können, weil die vom BFH genannten unveräußerbaren Rechte nur diesen persönlich zustehen und daher nicht Gegenstand von Verträgen mit anderen Rechteinhabern sein können; nur natürliche Personen können Urheber sein; vgl. *Loewenheim/Pfeifer* in *Schricker/Loewenheim*, Urheberrecht, 6. Aufl. 2020, § 7 UrhG Rz. 2); zur Abzinsung einer langfristigen, unverzinslichen Kaufpreisverbindlichkeit s. § 6 Anm. 1141–1149;
- wenn der Lizenznehmer gegen Entgelt in die Rechte eines anderen Lizenznehmers eintritt (BFH v. 1.8.1968 – I 206/65, BStBl. II 1969, 66; *Döllerer*, BB 1984, 2039).

Abgrenzung zur Gesellschaft (§ 705 BGB): Lizenzverträge enthalten häufig gesellschaftsrechtl. Elemente (vgl. RG v. 23.4.1929, RGZ 142, 213, betr. Patentreferenz; RG v. 4.2.1927, RGZ 116, 78, betr. Erfindungsverwertung); s. auch oben „Bühnenaufführungsvertrag“, „Filmverwertungsvertrag“ und „Franchisingvertrag“. Diese gesellschaftsrechtl. Elemente werden aber idR nicht ausreichen, um die Vertragspartner zu Mitunternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) zu machen, da es an der Mitunternehmerinitiative oder/und am Mitunternehmerisiko fehlt; sie ändern daher nichts an der bilanziellen Behandlung des Lizenzvertrags als schwebendes Austauschgeschäft.

- ▶ **Lizenz als gesellschaftsrechtlicher Beitrag:** Der Gesellschaftsvertrag einer Pers. Ges. kann einen Gesellschafter zur Lizenzerteilung an die Gesellschaft ver-

pfllichten. Dann sind die Lizenzgebühren stl. als Gewinnanteile des Gesellschafters und das Schutzrecht als SonderBV des Gesellschafters zu behandeln, so dass keine Bilanzierung wie zwischen einander Fremden erfolgt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757, betr. Autorenhonorar; ebenso schon dann, wenn die Nutzungsüberlassung nicht im Gesellschaftsvertrag geregelt ist, aber der Verwirklichung des Gesellschaftszwecks dient).

1203–1204 Einstweilen frei.

1205 2. Lizenzvertrag als schwebendes Dauerschuldverhältnis

Der Lizenzvertrag begründet idR ein Dauerschuldverhältnis, da er die Vertragspartner während der Dauer des Vertrags zu Leistungen verpflichtet, den Lizenzgeber vor allem zur Ermöglichung der Nutzung des Lizenzgegenstands, den Lizenznehmer vor allem zu Entgeltleistungen (sog. Lizenzgebühren). Ferner bestehen idR Nebenleistungspflichten, zB für den Lizenzgeber zur Verteidigung des Lizenzgegenstands (Schutzrechts) gegen Verletzung durch Dritte im räumlichen Bereich des Lizenzvertrags, für den Lizenznehmer zur Ausübung des Nutzungsrechts und zur Rechnungslegung hierüber, für beide Partner zum Erfahrungsaustausch usw.

Grundsätzlich kein bilanzieller Ausweis: Ein Lizenzvertrag mit laufenden, gleichmäßigen Lizenzzahlungen ist im Zweifel ausgeglichen, so dass weder beim Lizenzgeber ein Anspruch auf Lizenzzahlungen noch beim Lizenznehmer ein Nutzungsrecht zu aktivieren ist. Auszuweisen sind daher nur Vorleistungen und Erfüllungsrückstände (s. „Verbindlichkeiten aus einem Lizenzvertrag“). Die Lizenzzahlungen bilden beim Lizenznehmer laufende, sofort abziehbare BA, beim Lizenzgeber laufende BE (glA BFH v. 23.9.1969 – I R 22/66, BStBl. II 1970, 104, betr. Schallplattenhändler als Lizenznehmer; BFH v. 27.2.1976 – III R 64/74, BStBl. II 1976, 529, gegen EFG 1974, 302: hinsichtlich der Bilanzierung einem Pachtvertrag vergleichbar, auch wenn die Lizenz eine ausschließliche ist und daher bürgerlich-rechtl. wie ein dingliches Recht beurteilt wird; ebenso *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 740 [3/2020]; insoweit aA *Clausen*, DStZ 1976, 375; *Clausen*, JbFStR 1976/77, 120 (134); das entspricht der Tendenz der Rspr., dingliche und schuldrechtl. Rechte gleich zu behandeln). Eine einmalige Lizenzzahlung für eine bestimmte Laufzeit des Lizenzvertrags steht uE der Beurteilung des Vertrags als ein schwebendes Geschäft nicht entgegen, da die übrigen Vertragspflichten der Partner während der Laufzeit des Vertrags zu erfüllen sind (über die Abgrenzung zum Rechtskauf s. Anm. 1202). Auch die Einmalzahlung bildet Nutzungsentgelt, nur für die Laufzeit des Vertrags. Wird diese im Voraus gezahlt, ist sie daher uE ebenso zu behandeln wie die Vorauszahlung von Lizenzgebühren für einen Teil der Vertragszeit, dh. aktiv abzugrenzen (s. „Lizenzvorauszahlungen“; glA *Döllerer*, BB 1984, 2038; aA *Knoppe*, Die Besteuerung der Lizenz- und Know-how-Verträge, 2. Aufl. 1972, 109: AK des Nutzungsrechts, AfA während der wirtschaftlichen Nutzungsdauer, dh. in drei bis fünf Jahren; ebenso *Stumpf*, Der Lizenzvertrag, 5. Aufl. 1984, Rz. 501; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270; s. auch Anm. 1052 über Einmalzahlung für die Einräumung eines Erbbaurechts statt laufender Erbbauzinsen; Anm. 1243 und Anm. 2000 „Mietvorauszahlungen“ über Einmalzahlung für die Einräumung eines Mietrechts statt laufender Mietzahlungen; ebenso BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267, betr. Pachtvorauszahlungen).

Lizenzvorauszahlungen für eine bestimmte Zeit muss der Lizenznehmer aktiv und der Lizenzgeber passiv abgrenzen (s. Anm. 2000 „Lizenzgebühren“ und oben „Grundsätzlich kein bilanzieller Ausweis“). Vorauszahlungen für eine unbestimmte Zeit werden kaum vorkommen; sie wären beim Lizenznehmer sofort abziehbar (s. Anm. 1926), beim Lizenzgeber wäre die Zahlung als Vorauszahlung auf ein noch nicht vollständig erfülltes, schwebendes Geschäft passiv auszuweisen, bis die Rechteeinräumung endet oder diese wirtschaftlich wertlos geworden ist (s. Anm. 540). Ebenso sind Vorauszahlungen für die laufende Mitteilung gewerblicher Erfahrungen (Know-how) aktiv und passiv abzugrenzen; die Posten sind während der Laufzeit des Vertrags in gleichen Teilbeträgen aufzulösen.

Variable Vergütungen, zB gewinn- oder umsatzabhängige Vergütungen, sind aufschiebend bedingte Forderungen, die grds. erst mit Eintritt der Bedingung bilanziell zu erfassen sind (BFH v. 23.3.2012 – X R 42/08, BStBl. II 2012, 188; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 940a [3/2018]). Sie sind daher zu erfassen, wenn der Zeitraum, für den die gewinn- oder umsatzabhängige Vergütung zu berechnen ist, endet. Ist die Vergütung für die gesamte Laufzeit des Vertrages zu berechnen, ist die Vergütung wie eine Einmalzahlung grundsätzlich gleichmäßig auf die gesamte Laufzeit des Vertrags zu verteilen (zur rückwirkenden Änderung der StFestsetzung bei gewinn-/umsatzabhängigen Kaufpreis nach 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vgl. *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 940a [3/2020]; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Gewinnabhängige Vergütungen“). Ist im Hinblick auf die gewinn-/umsatzabhängige Vergütung ein Mindestbetrag vereinbart (sog. Minimumgarantie) ist diese nach Vereinnahmung passiv über den Zeitraum, für den diese gewährt wird, abzugrenzen (zu ustl. Annahme von Teilleistungen, bei für einzelne Kj. geschuldete Mindestlizenzgebühren, BFH v. 18.4.2013 – V R 19/12 BStBl. II 2013, 842).

Schlusszahlungen sind zeitlich proportional zu aktivieren, wenn und soweit sie Entgelt für die Einräumung der Rechte für einen bestimmten Zeitraum sind (BFH v. 7.12.2017 – IV R 23/14, BFH/NV 2018, 505; BFH v. 7.12.2017 – IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440; *Wassermeyer*, DB 2010, 354). Erschöpft sich die Gegenleistung nicht in der Überlassung der Rechte, sondern ist die Schlusszahlung mit weiteren Verpflichtungen des Lizenzgebers verbunden, kommt uE eine (proratarische) Aktivierung nur in Betracht, wenn der Wert der Verpflichtungen bestimmt oder zumindest bestimmbar ist; denn anderenfalls scheitert eine Aktivierung an der Unsicherheit der Höhe des auf die Nutzungsüberlassung entfallenden Teils der Zahlung (*Theisen/Lins*, DStR 2010, 1649), so dass einer Aktivierung der Realisationsgrundsatz entgegensteht. Für die Frage, ob sich die Leistungspflicht des Lizenzgebers in der Überlassung der Rechte während der Laufzeit erschöpft oder ob die Schlusszahlung Entgelt (auch) für darüberhinausgehende Verpflichtungen ist und ob eine Aufteilung auf verschiedene Leistungsbestandteile erforderlich ist, bestimmt sich nach dem Inhalt des zugrunde liegenden Vertrags (BFH v. 7.12.2017 – IV R 23/14, BStBl. II 2018, 444; BFH v. 7.12.2017 – IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440). Demgegenüber sollte nach Auffassung der FinVerw. (Beschl. der Einkommensteuerreferenten auf der ESt-Sitzung V/07 v. 19.-21.9.2007) bei Film- und Medienfonds auch in Fällen, in denen der Lizenzvertrag mit Kaufoption für den Lizenznehmer vorsieht, dass der Lizenznehmer am Ende der Laufzeit eine Schlusszahlung schuldet, die auf den vereinbarten (Mindest-)Optionspreis angerechnet wird, eine Linearisierung erfolgen und die Schlusszahlung gleichmäßig über den Zeitraum des Lizenzvertrags verteilt und jedes Jahr zeitanteilig aktiviert werden. Diese Auffassung ist jedenfalls in dieser

Allgemeinheit durch die Entsch. des BFH v. 7.12.2007 überholt. Abzustellen ist vielmehr auf den konkreten Inhalt der jeweiligen vertraglichen Vereinbarungen (vgl. auch FG Köln v. 11.9.2019 – 3 K 2193/17, EFG 2020, 1205, Az. BFH IV R 32/19). Gegen eine Qualifikation der Schlusszahlung, die auf den Kaufoptionspreis angerechnet wird, als laufendes Nutzungsentgelt spricht nach *Herzig/Briesemeister* (Ubg 2011, 581 [589 ff.]) der Umstand, dass die Stillhalterleistung des optionsverpflichteten Lizenzgebers eine auf den Ausübungszeitpunkt bezogene Leistung darstellt.

Verbindlichkeiten aus einem Lizenzvertrag (Erfüllungsrückstand): Insbesondere wenn die Lizenzgebühren durch den Verkauf der lizenzierten Produkte wirtschaftlich verursacht sind, hat der Lizenznehmer am Bilanzstichtag für rückständige Lizenzgebühren eine Verbindlichkeit oder, wenn die Höhe ungewiss ist, eine Rückstellung auszuweisen (vgl. BFH v. 23.9.1969 – I R 22/66, BStBl. II 1970, 104 [106]). Beim Lizenzgeber sind rückständige Lizenzgebühren als Forderungen zu aktivieren (allerdings ggf. mit Wertberichtigung).

Keine Rückstellungen für drohende Verluste aus Lizenzverträgen: Soweit der Lizenzvertrag als schwebendes Geschäft zu beurteilen ist (zur Abgrenzung vgl. Anm. 1202), dürfen in der StBil. gem. Abs. 4a keine Rückstellungen für drohende Verluste gebildet werden (vgl. Anm. 1850 ff.).

1206–1210 Einstweilen frei.

1211 3. Entgeltlicher Erwerb von Rechten aus Lizenzverträgen

Zu Lizenzgebühren als HK s. § 6 Anm. 1000 „Lizenzgebühren“.

Entgeltlich erworbene Rechte aus einem Lizenzvertrag sind als immaterielle WG mit den AK zu aktivieren (Abs. 2), wenn

- ein Rechtskauf (zur Abgrenzung zwischen Lizenzvertrag und Rechtskauf s. Anm. 1202) oder
- ein entgeltlicher Eintritt in einen Lizenzvertrag (s. Anm. 1202 „Abgrenzung zum Rechtskauf“)

vorliegt, sofern das Recht zeitlich befristet und daher bei Erwerb eines Unternehmens nicht Teil des Geschäftswerts ist (vgl. BFH v. 1.8.1968 – I 206/65, BStBl. II 1969, 66; BFH v. 14.3.1979 – I R 37/75, BStBl. II 1979, 470; glA *Döllerer*, BB 1984, 2039).

Entgeltlich erworbenes Know-how ist mit den AK zu aktivieren, nicht dagegen selbst geschaffenes Know-how (Abs. 2; glA *Böhme*, Die Besteuerung des Know-how, 1967, 103 f.). Dagegen äußert *Knoppe* (Die Besteuerung der Lizenz- und Know-how-Verträge, 2. Aufl. 1972, 11) – ungeachtet der grundsätzlichen Aktivierungspflicht – wegen der Eigenart des Know-hows Bedenken gegen eine volle Aktivierung der AK. Zur AfA s. § 7 Anm. 600 „Know-how“.

Passivierung einer Kaufpreisverbindlichkeit: Liegt ein entgeltlicher Erwerb vor, so ist eine etwaige Kaufpreisverbindlichkeit zu passivieren, wenn die Nutzungsmöglichkeit auf den Käufer übergegangen ist. Laufende, der Höhe nach gleich bleibende Vergütungen sind mit dem Barwert zu passivieren (zu Renten s. Anm. 1322–1325). Umsatz- oder gewinnabhängige Vergütungen dürfen dagegen nicht passiviert werden, sondern sind erst anzusetzen, nachdem der Umsatz oder Gewinn angefallen ist; die gegenteilige Rspr. ist uE durch Abs. 2a überholt (s. Anm. 1326); zur Abzinsung einer langfristigen, unverzinslichen Kaufpreisforderung s. § 6 Anm. 1141–1149.

1212–1213 Einstweilen frei.

4. Bilanzierung bei Schutzrechtsverletzung

1214

Der Lizenzgeber ist idR dem Lizenznehmer gegenüber verpflichtet, Verletzer des Schutzrechts zu bekämpfen; ggf. muss er Ansprüche gegen Verletzer aktivieren, soweit sie hinreichend sicher und konkretisiert sind (zu Art und Höhe der Ansprüche s. Anm. 1814). Der Schutzrechtsverletzer passiviert seine Ersatzverpflichtungen nach Abs. 3 (s. Anm. 1800–1819).

Verletzungen durch den Lizenznehmer sind möglich, indem er das Schutzrecht über den vertraglichen (sachlichen und/oder räumlichen) Geltungsbereich hinaus ausnutzt. Der Lizenzgeber hat ggf. vertragliche und gesetzliche Ansprüche gegen den Lizenznehmer zu aktivieren. Beim Lizenznehmer gilt für die Passivierung Abs. 3 (s. dazu Anm. 1800–1819).

Dem Lizenznehmer erwachsen aus der Schutzrechtsverletzung uU vertragliche Ansprüche gegen den Lizenzgeber. Bei einer ausschließlichen Lizenz hat er selbst (statt des Lizenzgebers) Ansprüche gegen die Verletzer (s. Anm. 1814).

Einstweilen frei.

1215–1224

VIII. Aktivierung und Passivierung bei Miet- und Pachtverhältnissen

Schrifttum: Monografien: *Wakolbinger*, Miet- und Pachtgegenstände als fremdes Eigentum in den Bilanzen der Unternehmung, Diss., Tübingen 1953; *Mittelbach*, Gewerbliche Miet- und Pachtverträge in steuerlicher Sicht, Herne/Berlin, 4. Aufl. 1979; *Hanraths/Glaser*, Grundstücks- und Gebäudewerte in der Steuerbilanz und in der Steuerpraxis, Herne/Berlin, 4. Aufl. 1980.

Aufsätze: *Henninger*, Rückstellungen für Ersatz gepachteter Betriebsgegenstände und Abschreibungen auf Pachtgegenstände, DB 1955, 1169; *Bernstein*, Zweifelsfragen bei Pachtverhältnissen im Steuerrecht, DStZ/A 1960, 366; *Bléncke*, Gewerbliche Pachteinnahmen bei Verpachtung von Grundstücken, StuW 1962, 491; *Heinlein*, Pachtvertrag oder stilles Gesellschaftsverhältnis, DStZ/A 1962, 183; *Hofbauer*, Die bilanzielle Behandlung verlorener Baukostenzuschüsse beim Vermieter, DB 1964, 38; *Knoppe*, Leasing, Vermietung und Verpachtung von Anlagegütern, DStR 1964, 49; *Kellerbach*, Miet- und Pachtverhältnisse zwischen Ehegatten, StBp. 1969, 39; *Märkle*, Miet- und Pachtverhältnisse zwischen Komplementär-GmbH und GmbH & Co. KG, GmbHR 1971, 121; *Heuer*, Rückstellung des Mieters für Instandhaltung und Veräußerung des Grundstücks, FR 1973, 101; *Bulla*, Wertsicherungsklauseln in Miet- und Pachtverträgen, DB 1975, 965; *Mittelbach*, Bilanzierung der Aufwendungen für die Verbesserung von Miet- und Pachträumen, DStR 1976, 541; *Schubert/Küting*, Pacht- und Überlassungsverträge, DB 1976, Beilage zu Heft 7; *Korn*, Umsatz- und einkommensteuerliche Probleme bei Grundstücken und Baumaßnahmen, StbKongrRep. 1977, 153; *Conze*, Analogiedenken und begriffsschematisches Denken im Steuerrecht, FR 1978, 393; *Armbrust*, Rückstellungen für Erneuerungs-, Entfernungs- und Heimfallverpflichtungen, DB 1979, 2045 und 2096; *Clemm*, Grundprobleme der Gewinn- und Verlustrealisation bei langfristiger Auftragsfertigung und langfristiger Vermietung, DStJG 4 (1981), 117; *Armbrust*, Sind Heimfallrückstellungen Dauerschulden?, DB 1982, 1022; *Meyer*, Zur einkommensteuerlichen Behandlung von Abstandszahlungen im Rahmen privater Miet- und Pachtverhältnisse, FR 1984, 2; *Sundermeier*, Rückstellungen für Verpflichtungen aus Pachtverträgen, BB 1993, 824; *Koths*, Sonderfälle der Bilanzierung bei schwebenden Geschäften: Pächterneuerungs-/Pachtinstandhaltungsverpflichtungen, JbFStR 1996/1997, 148; *Moxter*, Zur Bilanzierung von Mietereinsparungen nach der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung, BB 1998, 259; *Schönborn*, Verbindlichkeitsrückstellungen bei progressiver Miete, BB 1998, 1099; *Hommel*, ED/2013/6 „Leases“: neue Bestimmungen für Miete, Pacht und Leasing, BB 2013, 1707.

Zur Betriebsverpachtung s. vor Anm. 1400; zu Mietereinbauten und Mieterumbauten s. Anm. 1256.

1. Zivilrechtliche Grundlagen und Abgrenzung von anderen Rechtsverhältnissen

1225 a) Rechtsnatur und Erscheinungsformen von Miet- und Pachtverhältnissen

Miet- und Pachtverhältnisse (zur Abgrenzung s. Anm. 1229) sind gegenseitige Verträge in Form von Dauerschuldverhältnissen (s. Anm. 1232). Solange sie nicht vollständig erfüllt sind, werden sie nach den Grundsätzen zur Bilanzierung schwebender Geschäfte (s. Anm. 540) nicht in der Bilanz ausgewiesen, solange sich die Leistungsverpflichtungen ausgeglichen gegenüberstehen (s. Anm. 1232). Auszuweisen sind dagegen solche Ansprüche und Verpflichtungen, die außerhalb des wechselseitigen Verhältnisses der Leistungsverpflichtungen stehen, so insbes. selbstständige Verpflichtungen neben den Verpflichtungen aus dem Miet- oder Pachtvertrag (s. Anm. 1232), ferner erbrachte Vorleistungen (s. Anm. 1241–1243) und Erfüllungsrückstände (s. Anm. 1244–1245). Zur Abgrenzung vom Erwerb der Mietsache s. Anm. 1229; zur Abgrenzung vom Erwerb eines Mietrechts s. Anm. 1250.

Grundlage für die Bilanzierung sind die vertraglichen Vereinbarungen und, soweit im Miet- bzw. Pachtvertrag keine abweichende Regelung getroffen wurde, das Mietrecht (§§ 535 ff. BGB) und das Pachtrecht (§§ 581 ff. BGB).

Der Unterschied zwischen Miet- und Pachtvertrag besteht in zwei Punkten: Dem Pächter stehen im Gegensatz zum Mieter auch die Früchte einer Sache zu; Gegenstand der Pacht können auch Rechte und nicht nur Sachen wie bei der Miete sein. Unterschiedliche Rechtsfolgen bestehen im Wesentlichen bei der Erneuerungs- und Erhaltungspflicht für überlassenes Inventar, die bei Grundstücks-pacht dem Pächter obliegt (§ 586 BGB), nicht aber dem Mieter (es sei denn, eine solche Pflicht wurde vereinbart, §§ 536, 548 BGB) sowie bei der Ersatzpflicht bei nicht rechtzeitiger Übergabe der überlassenen Sachen nach Vertragsende (Miete § 557 Abs. 1 BGB; Pacht § 597 BGB).

Die weiteren Unterschiede (Kündigung, Verjährung, Verfahrensrecht) sind für die Bilanzierung ohne Bedeutung. Auch bei der grds. für die Bilanzierung wichtigen Frage, wem Instandhaltungs- und Substanzerneuerungsverpflichtungen obliegen, kommt es nur selten auf die gesetzlichen Unterschiede an, da diese Fragen einerseits meistens vertraglich geregelt sind und sich andererseits durch die Vertragsvereinbarungen auch häufig die Grenzen zwischen Miet- und Pachtvertrag verschieben.

Unternehmens- bzw. Betriebspacht liegt vor, wenn Pachtgegenstand das Unternehmen als Inbegriff von Sachen, Rechten, Immaterialgütern und Erwerbschancen ist. Unternehmenspacht kommt vor allem dann in Betracht, wenn der Pächter ein Recht zur Fortführung der Firma erwirbt oder einen schon vorhandenen Kundenstamm übernehmen kann (*Harke* in MüKo BGB, 8. Aufl. 2020, § 581 BGB Rz. 7). Unternehmenspacht wird dabei als der Oberbegriff aufgefasst; von Betriebspacht spricht § 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG (zur Bilanzierung von Unternehmens- bzw. Betriebspachtverträgen in Einzelnen s. Anm. 1400 ff.).

- *Abgrenzung Unternehmenspacht/Grundstücks- bzw. Raumpacht:* Zur Unterscheidung kommt es darauf an, ob lediglich Räume mit Inventar verpachtet werden (zB Gaststätte, Kantine, Hotel) oder ob ein Unternehmen mit Firma, Kundenstamm, Lieferantenbeziehungen, Forderungen und Verbindlichkeiten,

gewerblichen Schutzrechten wie Patenten oder Waren- und Markenzeichen gepachtet wird (*Harke* in MüKo BGB, 8. Aufl. 2020, § 581 BGB Rz. 7).

Betriebsüberlassung: Der Betriebsüberlassungsvertrag ist eine Sonderform des Betriebspachtvertrags (s.o.) mit der Besonderheit, dass der Betrieb vom Pächter zwar auf eigene Rechnung, aber in fremdem Namen geführt wird (s. Anm. 1401, 1415–1418).

Betriebsaufspaltung: Die Besitz-PersGes. verpachtet das ihr gehörende AV, evtl. auch das UV, an eine Betriebs-KapGes. Bei der sog. umgekehrten Betriebsaufspaltung verpachtet eine Besitz-KapGes. das AV bzw. UV an eine Betriebs-PersGes. Der Pachtvertrag im Rahmen einer Betriebsaufspaltung kann ein sog. Unternehmenspachtvertrag sein, wenn der ganze Betrieb als solcher verpachtet ist, sei es mit oder ohne Substanzerhaltungspflicht, oder auch ein gewöhnlicher Grundstücks-pachtvertrag.

Leasing ist eine besonders gestaltete Form des Mietverhältnisses, für die Rspr. und FinVerw. besondere Regeln entwickelt haben (s. Anm. 1100–1199).

Einstweilen frei.

1226–1228

b) Abgrenzung von anderen Rechtsverhältnissen

1229

Verhältnis zum Mietkauf: Unter Mietkauf wird ein Vertragsverhältnis verstanden, das estl. entweder erst als Mietvertrag und nach Ausübung der Kaufoption als Veräußerungsgeschäft zu behandeln ist oder (nach wirtschaftlicher Betrachtung) von vornherein estl. als Kauf, also als Veräußerung, beurteilt werden muss (s. Anm. 1280).

Verhältnis zum Sachdarlehen: Beim Miet- und Pachtverhältnis wird eine Sache bzw. ein Recht zur Nutzung überlassen. Bei Vertragsbeendigung ist dieselbe Sache bzw. dasselbe Recht zurückzugeben. Beim Sachdarlehen wird der Darlehensnehmer Eigentümer der überlassenen Sachen und hat lediglich Sachen von gleicher Art, Güte und Menge zurückzuerstatten (§ 607 BGB).

Verhältnis zur Gesellschaft (§ 705 BGB): Pacht- und Gesellschaftsverträge unterscheiden sich dadurch, dass beim Gesellschaftsvertrag die Leistung (Nutzungsüberlassung) zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks erbracht wird, während bei einem Pachtverhältnis der Pächter den Pachtgegenstand allein nutzt und an den Verpächter nur einen Teil des von ihm erwirtschafteten Ertrags zahlt (BFH v. 30.11.1961 – V 156/59 U, BStBl. III 1962, 73; BGH v. 29.1.1951 – IV ZR 171/50, NJW 1951, 308; BGH v. 28.10.1987 – VIII ZR 383/86, DB 1988, 174; zum Erfordernis eines – ggf. verdeckten – Gesellschaftsverhältnisses für die Annahme einer Mitunternehmenschaft vgl. BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282; BFH v. 1.7.2003 – VIII R 2/03, BFH/NV 2003, 1564). Miet- und Pachtverträge enthalten gelegentlich gesellschaftsrechtl. Elemente (s. Anm. 1202 über Lizenzverträge), ohne dass die Vertragspartner dadurch notwendig zu Mitunternehmern iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 werden. Bei Vermietung oder Verpachtung durch einen Mitunternehmer an die Mitunternehmenschaft gehört das vermietete bzw. verpachtete WG zum SonderBV, die Miet- und Pachtzinsen rechnen gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu den gewerblichen Einkünften des Mitunternehmers, so dass stl. keine Bilanzierung wie zwischen Fremden erfolgt (vgl. auch Anm. 1202 über Lizenz als gesellschaftsrechtl. Beitrag).

Verhältnis zu Rentenvereinbarungen: Wird unter nahen Angehörigen ein Pachtvertrag abgeschlossen, so kann dieser bei Ausgestaltung als typischer Versorgungs-

vertrag stl. als eine außerbetriebliche Versorgungsvereinbarung zu beurteilen sein (BFH v. 25.5.1976 – IV R 226-227/71, BStBl. II 1976, 561). Im vom BFH entschiedenen Fall hatte ein Sohn für den vom Vater übergebenen Betrieb diesem als Pachtzins alle Arzt-, Apotheker-, Krankenhaus-, Kleidungskosten zu zahlen, freie Verköstigung und ein umsatzabhängiges „Taschengeld“ zu gewähren und sich zur Pflege zu verpflichten. Diese Leistungen sah der BFH nicht als Pachtzins an, weil eine solche Vereinbarung unter Fremden völlig unüblich sei. Eine solche Regelung würde eher einer Versorgungsvereinbarung entsprechen. Die Beurteilung, ob ein Pachtvertrag oder eine Rente vorliegt, kann uE nicht anhand der Art der Gegenleistung beurteilt werden. Pachtzins kann auch in Form von Sach- oder Dienstleistungen erbracht werden (*Harke* in MüKo BGB, 8. Aufl. 2020, § 581 BGB Rz. 7). Entscheidend ist, ob die typischen Merkmale eines Pachtvertrags (Nutzungsüberlassung gegen Pachtzinszahlung) vorliegen und ob der Pachtvertrag tatsächlich durchgeführt wird (daran fehlte es im Streitfall). Problematisch kann uE für die Beurteilung von Versorgungsleistungen als Pachtzinsen allenfalls die Frage sein, ob die „Versorgungsleistungen“ eine bestimmte bzw. bestimmbare Gegenleistung darstellen, denn der Pachtzins muss bestimmt bzw. bestimmbar sein (BGH v. 27.11.1963 – VIII ZR 116/62, WM 1964, 184).

Verhältnis zu Dienst- und Werkverträgen: Abgrenzungsfragen treten auf bei Überlassung von Betrieben, für die eine Konzession benötigt wird (zB Gaststätten, wenn der Eigentümer weiterhin die Konzession behält). Ist der Betriebsübernehmer weiterhin vom Verpächter wirtschaftlich abhängig und weisungsgebunden, so liegt ein Dienstvertrag vor. Bei Hausmeisterverträgen mit Dienstwohnung ist die Wohnungsüberlassung häufig ein besonderes, zusätzliches Entgelt für die geschuldete Dienstleistung. Bei diesen Verträgen wird grds. jede einzelne Leistung nach den für sie maßgebenden Vorschriften beurteilt (*Latzel* in *von Staudinger*, 2020, § 611 BGB Rz. 202). Ein Werkvertrag liegt vor bei Tätigkeit des Übernehmers für den Überlassenden, zB wenn der „Verpächter“ weiterhin Vertrieb und Marketing des Produkts übernimmt, allein Aufträge vergibt, Weisungen erteilt sowie eine Aufrechnung der Pacht mit dem Werklohn erfolgt.

Verhältnis zu Lizenz- und Know-how-Verträgen: Siehe Anm. 1202.

1230–1231 Einstweilen frei.

1232 2. Bilanzierung von Miet- und Pachtverträgen als Dauerschuldverhältnisse

Behandlung als schwebende Geschäfte: Miet- und Pachtverträge sind Dauerschuldverhältnisse (*Weidenkaff* in *Palandt*, 80. Aufl. 2021, Einf. vor § 535 BGB Rz. 1, Einf. vor § 581 BGB Rz. 2). Dauerschuldverhältnisse werden, soweit sie noch nicht von beiden Parteien erfüllt sind, als schwebende Geschäfte behandelt (vgl. BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593). Grundsätzlich werden Rechte und Pflichten aus einem schwebenden Geschäft bilanziell nicht ausgewiesen, weil davon ausgegangen wird, dass sie sich wertmäßig gegenseitig ausgleichen (s. Anm. 540). Würde die Verpflichtung zur künftigen Zahlung des Mietzinses passiviert, so müsste ein gleich hoher Posten für die Rechte aus dem Mietvertrag aktiviert werden. Ein Ausweis ist daher nur insoweit geboten, als die Grundsätze über die Behandlung schwebender Geschäfte dies verlangen (BFH v. 17.2.1971 – I R 121/69, BStBl. II 1971, 391; BFH v. 26.5.1976 – I R 80/74, BStBl. II 1976, 622; BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89; BFH v. 21.9.2011 – I R 50/10, BStBl. II 2012, 197). Danach sind Vorleistungen zu aktivieren und Erfüllungsrück-

stände zu passivieren (BFH v. 19.7.1983 – VIII R 160/79, BStBl. II 1984, 56; BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05 BStBl. II 2006, 593; s. Anm. 1241–1245). Die Bilanzierung von Miet- und Pachtverhältnissen erfolgt beim Mieter und Vermieter (als verschiedenen Stpl.) unabhängig voneinander (früher für den Fall der Betriebsaufspaltung str., geklärt durch BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714).

Begriff des Mietzinses: Der Mietzins besteht üblicherweise in Geld, kann aber auch als Sach-, Werk- oder Dienstleistung vereinbart werden (*Weidenkaff in Palandt*, 80. Aufl. 2021, § 535 BGB Rz. 71). Er umfasst alle Arten von Leistungsentgelten, die der Mieter als Gegenleistung für die Gebrauchs- bzw. Nutzungsüberlassung aufwenden muss (*Hanraths/Glaser*, Grundstücks- und Gebäudewerte in der Steuerbilanz und Steuerpraxis, 1980, Rz. 208), also fortlaufende Leistungen wie auch Einmalleistungen. Mietzins als Einmalleistung kommt vor allem dann vor, wenn der Mieter entweder den Vermieter befähigen will, die Mietsache in einen für seine Zwecke geeigneten Zustand zu versetzen, zB durch verlorene Zuschüsse, oder wenn der Mieter sich zu Aufwendungen auf die Mietsache verpflichtet, zB zur Errichtung eines Bauwerks, und diese Aufwendungen dem Vermieter zugutekommen. Solche Einmalleistungen kommen insbes. in Form von Baukostenzuschüssen (s. Anm. 1243), Mietereinbauten und -umbauten, die dem Vermieter zugutekommen, gleichgültig, ob zu Beginn, während oder ob am Ende der Vertragszeit (s. Anm. 1261) oder sog. Mieterdarlehen (s. Anm. 1243) vor. Die Einmalleistungen sind als Mietvorauszahlungen zu werten, wenn sie Gegenleistung für die Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassung sind (s. Anm. 1243). Sonst handelt es sich um AHK für den Erwerb eines Nutzungsrechts (zur Abgrenzung s. Anm. 1250). Der Mietzins muss nicht nach Zeitabschnitten bemessen sein und kann sich auch ganz oder teilweise nach dem von Mieter erzielten Umsätzen oder Gewinnen richten (*Weidenkaff in Palandt*, 80. Aufl. 2021, § 535 BGB Rz. 74); in diesem Fall hängt ihre bilanzielle Erfassung vom jeweils vereinbarten Abrechnungszeitraum ab (zB bei einem Abrechnungszeitraum von einem Jahr mit Ablauf des Jahres; s. auch zu vergleichbaren Regelungen in Lizenzverträgen Anm. 1205). Ist die vereinbarte Miete teilweise zurückzuzahlen, ist hierfür grds. eine Rückstellung in Höhe des voraussichtlichen bilanziellen Aufwands zu bilden (BFH v. 21.9.2011 – I R 50/10, BStBl. II 2012, 197, zur Verpflichtung den Mieter eines Pkw am Erlös aus der Veräußerung zu beteiligen, soweit dieser einen angenommenen Mindestrestwert übersteigt: Rückstellung in Höhe der Differenz zwischen Restbuchwert und angenommenen Mindestrestwert; anders noch BFH v. 8.10.1987 – IV R 18/86, BStBl. II 1988, 57).

Behandlung selbständiger Verpflichtungen im Zusammenhang mit schwebenden Geschäften: Der Grundsatz, dass Rechte und Pflichten aus schwebenden Geschäften nicht zu bilanzieren sind, gilt nur insoweit, als es sich um voneinander abhängige Leistungen und Gegenleistungen aus einem gegenseitigen Vertrag handelt (BFH v. 25.1.1984 – I R 7/80, BStBl. II 1984, 344; BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; *Woerner*, StbJb. 1984/85, 187). Leistungen, die nicht im Abhängigkeitsverhältnis stehen, unterliegen den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen für Verbindlichkeiten und Rückstellungen (ähnlich *Woerner*, StbJb. 1984/85, 187). Ob es sich um Haupt- oder Nebenleistung handelt, ist dabei unerheblich (BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74 BStBl. II 1980, 506, betr. Nebenleistungen des ArbG). Im Abhängigkeitsverhältnis stehen die Verpflichtung des Vermieters zur Gebrauchsüberlassung und Instandhaltung der Mietsache (BFH v. 26.5.1976 – I R

80/74, BStBl. II 1976, 622; *Woerner*, StbJb. 1984/85, 187) und die Verpflichtung des Mieters zur Zahlung des Mietzinses. Dabei ist zu berücksichtigen, dass im Einzelfall Bestandteil des Mietzinses auch Sachleistungen wie zB dem Vermieter gesetzlich obliegende Erneuerungsverpflichtungen, Verpflichtungen zu Ein- und Umbauten, Wiederauffüllverpflichtungen und Übereignung (= unentgeltlicher Heimfall) von Einrichtungen des Mieters sein können (s. auch Anm. 1256 zum Begriff des Mietzinses). Bei Erneuerungsverpflichtungen handelt es sich immer (s. BFH v. 5.5.1976 – I R 166/74, BStBl. II 1976, 717; BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89; BFH v. 28.5.1998 – IV R 31/97, BStBl. II 2000, 286) und bei Wiederauffüllverpflichtungen unter bestimmten Voraussetzungen um Mietzins, der im Gegenleistungsverhältnis zur Gebrauchsüberlassung steht (ebenso *Rohse*, DStR 1985, 469); s. Anm. 1265.

Weitere wichtige Bilanzierungsfragen: Mietereinbauten, Mieterumbauten (Anm. 1256, 1257); Heimfallverpflichtungen (Anm. 1260–1263); Entfernungs- und Wiederherstellungsverpflichtungen (Anm. 1264–1266); Mieterzuschüsse, Mieterdarlehen, Mietvorauszahlungen (Anm. 1243); Abfindungen (Anm. 1272–1276). Zur Betriebspacht mit Substanzerhaltungspflicht bzw. Erneuerungsverpflichtung des Pächters s. Anm. 1404, 1408; zur Rückstellung für unterlassenen Erhaltungsaufwand s. Anm. 1244.

1233–1240 Einstweilen frei.

3. Bilanzierung von Vorleistungen und Erfüllungsrückständen

1241 a) Entstehen von Erfüllungsrückständen

Die Grundsätze der Nichtbilanzierung von Ansprüchen und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften gelten nur, solange und soweit diese einander ausgeglichen gegenüberstehen, auch wenn sie am Bilanzstichtag bereits rechtl. entstanden sind. Aktiviert und passiviert wird, wenn das Gleichgewicht solcher Vertragsbeziehungen durch schuldrechtl. Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände gestört ist (BFH v. 26.5.1976 – I R 80/74, BStBl. II 1976, 622; BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506; BFH v. 8.12.1982 – I R 142/81, BStBl. II 1983, 369; BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; BFH v. 5.4.2006 – I 43/05, BStBl. II 2006, 593). Ob eine Vorleistung oder ein Erfüllungsrückstand vorliegt, ist uE aus der Sicht des Bilanzstichtags zu entscheiden. Neue Erkenntnisse bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung sind zu berücksichtigen (EuGH v. 7.1.2003 – C-306/99, BStBl. II 2004, 144; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 81).

Vorleistung liegt vor bei Erfüllung für Zeitabschnitte, für die noch keine Gegenleistung erbracht ist, insbes. bei Mietvorauszahlungen (s. Anm. 1243). Bei Immobilien ist bei der Vereinbarung von degressiven Mietzahlungen durch die Bildung eines RAP eine gleichmäßige Verteilung der Mietzahlungen über die Dauer des Mietverhältnisses herzustellen (BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696); bei Mietverträgen über bewegliche WG ist dagegen eine Verteilung degressiver Mieten nicht geboten (BFH v. 28.2.2001 – I R 51/00 BStBl. II 2001, 645). Auch Einnahmen aus der Forfaitierung von Mietforderungen sind passiv abzugrenzen und grds. gleichmäßig über die Laufzeit des Vertrags aufzulösen (BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95 BStBl. II 1997, 122).

Erfüllungsrückstand besteht, soweit eine Leistung für einen Zeitraum geschuldet wird, der vor dem Bilanzstichtag liegt (s. Anm. 1244–1245). Darauf, ob die Leis-

tung zum Bilanzstichtag fällig war, kommt es für die Bilanzierung nicht an (BFH v. 24.5.1984 – I R 166/78, BStBl. II 1984, 747; BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593). Nach *Woerner* (StbJb. 1984/85, 185) ist für den Zeitpunkt der Passivierungspflicht entscheidend, dass sich die Verpflichtung mit Ablauf des Zeitraums, für den abgerechnet wird, zu einem negativen Vermögenswert konkretisiert hat. Vor dem BFH v. 24.5.1984 (BFH v. 24.5.1984 – I R 166/78, BStBl. II 1984, 747) war nach Auffassung des BFH maßgebender Zeitpunkt für die Passivierung eines Erfüllungsrückstands der Fälligkeitszeitpunkt (so noch BFH v. 26.5.1976 – I R 80/74, BStBl. II 1976, 622; BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506; BFH v. 8.12.1982 – I R 142/81, BStBl. II 1983, 369; BFH v. 22.11.1983 – VIII R 133/82, BFHE 140, 69). Progressive Mieten dürfen nicht durch Bildung von RAP auf die Grundmietzeit verteilt werden (*Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1038 [3/2020]; *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 735); jedoch muss in den Jahren niedriger Mieten der Vermieter eine nicht fällige Forderung aktivieren und der Mieter eine Verbindlichkeit passivieren (*Schönborn*, BB 1998, 1099), soweit die Mietsteigerung nicht als eine verdeckte Wertsicherung zu werten ist (*Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1038 [3/2020]).

Einstweilen frei.

1242

b) Behandlung der Vorleistungen und Erfüllungsrückstände beim Mieter

aa) Aktivierung von Mietvorauszahlungen beim Mieter

1243

Mietvorauszahlungen sind sämtliche im Voraus bezahlte Mietzinsleistungen, die die Besonderheit aufweisen, dass ihre Verwendung dem Vermieter grds. freisteht (*Weidenkaff in Palandt*, 80. Aufl. 2021, Einf. vor § 535 BGB Rz. 112). Siehe auch „Abgrenzung zu Mieterdarlehen“ und „Abgrenzung zu Baukostenzuschüssen“.

Bei einer Mietvorauszahlung handelt es sich für den Mieter im Allgemeinen um einen Aufwand für einen bestimmten Mietzeitraum nach dem Bilanzstichtag, der deshalb als RAP aktiv abzugrenzen ist (BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267). Der Zeitraum, für den die Vorauszahlung anzurechnen ist, wird im Allgemeinen auch bei Verträgen von unbestimmter Dauer bestimmbar sein. Problematisch ist die Bestimmung der Zeit, auf die die Mietvorauszahlung anzurechnen ist, bei Mietvorauszahlungen in Form von Sachleistungen oder als Einmalleistung, zB bei Zuschüssen oder Darlehensgewährung und bei gleichzeitig unbestimmter Vertragsdauer. Enthält der Mietvertrag keine Anhaltspunkte für den Verrechnungszeitraum (zB Mieterhöhung ab einem bestimmten Zeitraum), so lässt der BFH (BFH v. 23.2.1977 – I R 104/75, BStBl. II 1977, 392) eine Schätzung der „bestimmten“ Zeit zu (zur Kritik s. Anm. 1926a). Zur Höhe des RAP und zu weiteren Einzelfragen s. Anm. 668.

Nach der Rspr. ist der RAP grds. während der Mietdauer linear aufzulösen (BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122). Kommt es zur Vertragsbeendigung, zB aufgrund einer außerordentlichen Kündigung, bevor die Mietvorauszahlung vollständig verrechnet worden ist, so ist der aktive RAP aufzulösen. Der Mieter erhält zivilrechtl. im Allgemeinen eine Forderung gegen den Vermieter auf Rückzahlung gem. § 547 BGB, die zu aktivieren ist.

Abgrenzung zu Mieterdarlehen: Gewährt ein Mieter dem Vermieter ein Darlehen, so handelt es sich um einen vom Mietverhältnis unabhängigen Vertrag. Bei einer Verknüpfung mit dem Mietverhältnis ist jedoch eine Mietvorauszahlung an-

zunehmen. Indizien für eine Mietvorauszahlung sind zB ein weit unter dem Kapitalmarkt vereinbarter Zins bzw. Unverzinslichkeit, eine Tilgung in kleinen Raten, insbes. die Verrechnung mit der monatlichen Miete oder die Koppelung der Laufzeit an die Dauer des Mietverhältnisses (*Eisenschmid* in *Schmidt-Futterer*, Mietrecht, 14. Aufl. 2019, § 535 BGB Rz. 669).

Abgrenzung zu Baukostenzuschüssen: Baukostenzuschüsse sind Leistungen des Mieters an den Vermieter, die dem Aufbau bzw. der Wiederherstellung von Mieträumen dienen sollen (*Weidenkaff* in *Palandt*, 80. Aufl. 2021, Einf. vor § 535 BGB Rz. 109). Bei Baukostenzuschüssen kann es sich um Mietvorauszahlungen oder Aufwendungen zum Erwerb eines „Mietrechts“ handeln. Die Abgrenzung erfolgt nach der erkennbaren Zweckrichtung der Zuschüsse. Bei Anrechnung auf die Miete liegt eine Mietvorauszahlung vor. Die Anrechnung kann sich aus einer erheblichen Erhöhung der Miete nach Ablauf einer bestimmten Mietzeit ergeben (BFH v. 28.10.1980 – VIII R 34/76, BStBl. II 1981, 161). Darauf, ob der Zuschuss als sog. verlorener Zuschuss bezeichnet wird, kommt es nicht an (BFH v. 28.10.1980 – VIII R 34/76, BStBl. II 1981, 161). Wird der Zuschuss gewährt, um überhaupt erst das Mietverhältnis zu erlangen, so handelt es sich um Aufwendungen für ein „Mietrecht“ (BFH v. 25.7.1957 – IV 195/56 U, BStBl. III 1957, 346). Zur Abgrenzung Mietvorauszahlung/Erwerb eines Nutzungsrechts allg. s. Anm. 1250.

1244 bb) Passivierung von Erfüllungsrückständen beim Mieter

Rückständige Mietzinszahlungen sind beim Mieter als Verbindlichkeiten auszuweisen. Ein Erfüllungsrückstand besteht, wenn der Mieter die Leistung des Vermieters, nämlich Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassung für einen bestimmten Zeitraum, in Anspruch genommen hat und diese vertragsgemäß vergüten muss (*Woerner*, StbJb. 1984/85, 185). Auf die Fälligkeit kommt es nicht an (s. Anm. 1241; BFH v. 24.5.1984 – I R 166/78, BStBl. II 1984, 747, betr. Darlehensvertrag). Dass der Mieter am Anfang mietfrei gestellt ist, führt nach Auffassung des BFH nicht zu einem Erfüllungsrückstand (BFH 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593; krit. *Hoffmann*, DStR 2006, 1125).

Rückständiger Instandhaltungsaufwand: Ist der Mieter zur Instandhaltung der Mietsache verpflichtet, so ist rückständiger Erhaltungsaufwand zu passivieren.

Rückständige Erneuerungs- und Substanzerhaltungsverpflichtungen sind zu passivieren (BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89); s. Anm. 1404, 1408.

1245 c) Behandlung von Mietvorauszahlungen und Erfüllungsrückständen beim Vermieter

Passivierung von erhaltenen Mietvorauszahlungen: Diese sind beim Vermieter passiv abzugrenzen, s. Anm. 1243.

Aktivierung von Erfüllungsrückständen des Mieters beim Vermieter:

- ▶ *Rückständige Mietzinszahlungen* sind beim Vermieter als Forderung auszuweisen.
- ▶ *Rückständiger Instandhaltungsaufwand* des Mieters ist nur dann zu aktivieren, wenn gleichzeitig die durch die unterlassene Instandhaltung verursachte Wertminderung des WG durch eine Teilwertabschreibung berücksichtigt wurde (*Mittelbach*, Gewerbliche Miet- und Pachtverträge, 4. Aufl. 1979, Rz. 454). Der

Verbindlichkeit des Mieters, die Mietsache instandzuhalten, steht eine gleichwertige Forderung des Vermieters gegenüber. Nach den handelsrechtl. GoB wird dieser Anspruch solange nicht ausgewiesen, wie der Vermieter den Erhaltungsrückstand bei der Bewertung des vermieteten WG unberücksichtigt lässt (Heuer, FR 1973, 101). Dies ist vertretbar, solange der Anspruch gegen den Mieter vollwertig ist. Bei zweifelhaften Ansprüchen ist der Ausweis nur noch so lange zulässig, wie der Buchwert des vermieteten WG mindestens ebenso hoch ist wie die Summe aus dem Teilwert des WG und dem noch vorhandenen Wert des Anspruchs gegen den Mieter (Heuer, FR 1973, 101).

- ▶ *Rückständige Erneuerungs- und Substanzerhaltungsverpflichtungen* sind ebenso wie rückständige Instandhaltungsaufwendungen des Mieters zu bilanzieren (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505).

Passivierung eigener Erfüllungsrückstände des Vermieters:

- ▶ *Rückständige Gebrauchsüberlassung* kann im Allgemeinen nicht nachgeholt werden, da es sich insoweit um eine zeitbezogene Leistung handelt. Kommt der Vermieter seiner Verpflichtung nicht nach, so entfällt sein Anspruch auf Gegenleistung, der Vertrag ist insoweit wieder ausgeglichen. Eventuelle Schadenersatzansprüche des Mieters sind zu passivieren.
- ▶ *Rückständiger Instandhaltungsaufwand* darf grds. nicht durch Bildung einer Rückstellung passiviert werden (BFH v. 26.5.1976 – I R 80/74, BStBl. II 1976, 622); etwas anderes gilt nach § 249 Abs. 1 Nr. 1 HGB nur dann, wenn diese im folgenden Wj. innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden.
- ▶ *Rückständiger Ersatz für Aufwendungen des Mieters:* Der Vermieter ist dem Mieter gelegentlich zum Ersatz von Instandhaltungsaufwendungen oder von anderen Aufwendungen, zB für notwendige Verwendungen des Mieters auf die Mietsache iSv. § 539 Abs. 1 BGB, verpflichtet. Diese rückständigen Ersatzverpflichtungen sind zu passivieren.

Keine Rückstellungen für drohende Verluste aus Mietverträgen: Da ein Mietvertrag als schwebendes Geschäft zu beurteilen ist (zur Abgrenzung vgl. Anm. 1232), dürfen in der StBil. grds. keine Rückstellungen für drohende Verluste gebildet werden (vgl. Anm. 2050). Dies gilt jedoch nicht für schuldrechtl. Vorleistungen der anderen Vertragspartei oder einen Erfüllungsrückstand des Stplf.; in diesem Fall ist eine Verbindlichkeitenrückstellung auch in der StBil. auszuweisen (BFH v. 21.9.2011 – I R 50/10, BStBl. II 2012, 197; Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 450; vgl. auch Anm. 2055).

Einstweilen frei.

1246–1249

4. Bilanzierung beim Erwerb eines Mietrechts

1250

Der Abschluss eines ausgeglichenen Miet- oder Pachtvertrags (und ebenso der Eintritt in einen ausgeglichenen Miet- oder Pachtvertrag) führt nicht zur Aktivierung und Passivierung (s. Anm. 1232), es sei denn, es läge der entgeltliche Erwerb eines immateriellen WG „Nutzungsrecht“ (Mietrecht) von einem Dritten vor. Dritter kann auch der Vermieter sein, nicht aber der Stplf.

Kein entgeltlicher Erwerb liegt vor, wenn Aufwendungen des Mieters auf die Mietsache gemacht werden, ohne dass dies Bedingung für den Abschluss des Mietvertrags war (BFH v. 26.2.1975 – I R 32/73 BStBl. II 1975, 443; BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808; Mittelbach, Gewerbliche Miet- und Pachtverträge,

4. Aufl. 1979, Rz. 108). Aufwendungen zur Freimachung einer Wohnung werden nicht als AK des Mietrechts an der freigemachten Wohnung anerkannt (BFH v. 16.5.1963 – IV 379/60 U, BStBl. III 1965, 400; BFH v. 25.2.1975 – VIII R 115/70, BStBl. II 1975, 730).

Entgeltlicher Erwerb eines Mietrechts: Ein entgeltlicher Erwerb eines Mietrechts liegt vor,

- wenn Aufwendungen für den Abschluss eines Mietvertrags angefallen sind. Als AK für den Erwerb eines Nutzungsrechts kommen nach BFH (BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267) nur einmalige Aufwendungen in Betracht, die im Zusammenhang mit dem Vertragsabschluss anfallen oder als Entgelt für das Zustandekommen des Vertrags geleistet wurden, wenn es sich hierbei nicht um eine Gegenleistung des Nutzungsberechtigten für die Gebrauchsüberlassung handelt (BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808).
- durch Zahlung eines gesonderten Entgelts für das Recht zum Eintritt in einen bestehenden Mietvertrag an einen Dritten (zB Vormieter; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 591 [3/2020]); ein Entgelt für den Eintritt in ein Mietverhältnis wird nur insoweit gezahlt werden und ist nur insoweit gesondert aktivierbar, als dem Erwerber der Nutzen, den er sich aus dem Mietverhältnis verspricht, größer erscheint als die Belastung mit dem Mietzins.
- **Anwendungsfälle:** Erwerb eines Filialunternehmens mit mehrjährigen Mietverträgen unter der im Zeitpunkt des Unternehmenskaufs geltenden Marktmiete. Gesonderte Aufwendungen für den Abschluss von Mietverträgen liegen insbes. vor bei Aufwendungen, die nicht an den Vertragspartner, sondern an Dritte geleistet werden.

Beispiele:

Der Pächter einer Gaststätte zahlt den Anliegern ein Entgelt für die Belästigung durch den Betrieb der Gastwirtschaft. Er erwirbt damit ein bestimmtes, über den Nutzungswert der Mietsache hinausgehendes Nutzungsrecht (Beispiel nach *Mittelbach*, *Gewerbliche Miet- und Pachtverträge*, 4. Aufl. 1979, Rz. 114). Um einen Mietvertrag zu erhalten, wird einem Vermieter eine Abfindung für dessen vorzeitige Räumung gezahlt (s. Anm. 1274).

- **Abgrenzung zur Mietvorauszahlung:** Der Erwerb eines Mietrechts ist wegen der unterschiedlichen bilanziellen Behandlung von der Mietvorauszahlung abzugrenzen. Zum Begriff der Mietvorauszahlung s. Anm. 1241. Für Mietvorauszahlungen sind RAP zu bilden (s. Anm. 1243). Nutzungsrechte sind dagegen (bei entgeltlichem Erwerb) zu aktivieren und abzuschreiben. Eine Anrechnung auf die Miete führt zu Mietvorauszahlungen (BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267); Zahlung an den Vermieter spricht für Mietvorauszahlungen; Zahlungen an andere Personen als den Vermieter sprechen für den Erwerb eines Nutzungsrechts. Bei Zuschüssen des Mieters an den Vermieter handelt es sich um eine Mietvorauszahlung, wenn der Zuschuss mit dem Mietzins verrechnet wird, auch wenn die Leistung als Baukostenzuschuss bezeichnet wurde (BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267, unter Berufung auf BGH v. 29.10.1969 – VIII ZR 130/68, BGHZ 53, 35, und BGH v. 21.10.1970 – VIII ZR 63/69, BGHZ 54, 347). Erfolgt keine Verrechnung mit künftigen Mietzahlungen, kommt eine Aktivierung eines immateriellen WG in Betracht, wenn der Mieter ein vom Mietverhältnis unabhängiges Nutzungsrecht erhält (BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812). Instandhaltungs- und Modernisierungsaufwand als Gegenleistung für Abschluss oder Verlängerung des Miet-

vertrags ist zu aktivieren, sofern es sich nicht um geringfügige Beträge handelt (BFH v. 25.9.1962 – I 253/60 U, BStBl. III 1963, 85; gegen Überspannung dieses Grundsatzes mit Recht *Hoffmann*, FR 1963, 588).

Bilanzierung des Mietrechts: Das Mietrecht ist vom Mieter als immaterielles WG mit den AK zu aktivieren. „Werden für den Erwerb eines sich über Jahre hin erstreckenden Mietrechts wegen der damit verbundenen geschäftlichen Vorteile Anschaffungskosten aufgewendet, so sind diese als Anschaffungskosten eines immateriellen Einzelwirtschaftsguts zu aktivieren und auf die Dauer des Rechts linear abzuschreiben. Das gilt auch dann, wenn ein solches Recht im Rahmen des Erwerbs eines gesamten Unternehmens miterworben wird; es geht dabei nicht als Bestandteil in den zu aktivierenden derivativen Geschäftswert ein“ (BFH v. 17.3.1977 – IV R 218/72, BStBl. II 1977, 595, zur gesonderten Aktivierung der dem Veräußerer zustehenden und auf den Erwerber übergehenden Mietrechte beim Erwerb eines Unternehmens). Die Entsch. betraf den Erwerb eines Tabakwarengroßhandels mit Zigarettenautomaten und „Abstellplätzen“, dh. Mietrechten zur Aufstellung der Automaten.

Zu aktivieren sind die AK des Mietrechts einschließlich etwaiger Nebenkosten wie Kreditbeschaffungskosten, Beratungshonorare usw. Maklergebühren sind nur soweit zu aktivieren, wie sie auf den Erwerb eines gesondert zu erfassenden Nutzungsrechts entfallen und nicht auf den Nachweis zum Abschluss des Mietvertrags (RFH v. 18.5.1927, RFHE 21, 195, betr. Abschlussgebühr für einen Vertrag; BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95 BStBl. II 1997, 808).

- ▶ *Teilwertabschreibung auf das „Mietrecht“:* Hat der Stpfl. ein Mietrecht aktiviert, erweist sich aber der Erwerb oder wenigstens die Preisbemessung als Fehlmaßnahme, so kann eine Teilwertabschreibung gerechtfertigt sein (s. allg. § 6 Anm. 400). Hat der Stpfl. das Mietrecht nicht aktiviert, weil der Mietvertrag ausgeglichen zu sein schien, und erweist sich der Nutzungswert als geringer als die Mietzinsverpflichtung, so ist handelsrechtl. eine Rückstellung wegen eines drohenden Verlusts zu bilden, die stl. jedoch nicht anerkannt wird (FG München v. 18.8.2008 – 7 K 585/07, DStRE 2009, 279, rkr.).
- ▶ *Absetzung für Abnutzung auf das „Mietrecht“:* Das Nutzungsrecht ist auf die voraussichtliche ND gem. § 7 Abs. 1 abzusetzen. Die ND entspricht der voraussichtlichen Mietzeit (die länger sein kann als die vereinbarte Mietzeit).

Einstweilen frei.

1251–1255

5. Bilanzierung von Mietereinbauten und Mieterumbauten

Schrifttum: *Harbich*, Betriebsgrundstücke im Ertragsteuerrecht, Berlin 1979; *Knobbe-Keuk*, Die steuerliche Behandlung von Nutzungsrechten, StuW 1979, 305; *Mittelbach*, Gewerbliche Miet- und Pachtverträge in steuerlicher Sicht, Herne/Berlin, 4. Aufl. 1979; *Hanraths/Glaser*, Grundstücks- und Gebäudewerte in der Steuerbilanz und Steuerpraxis, Herne/Berlin, 4. Aufl. 1980; *Mittelbach*, Grundstücke, Gebäude und Gebäudeteile im Betriebsvermögen, Köln, 3. Aufl. 1981; *Moxter*, Zur Bilanzierung von Mietereinbauten nach der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung, BB 1998, 259; *Hottmann*, Ertragsteuerliche Behandlung von Mietereinbauten, SteuK 2014, 177.

a) Bilanzierung beim Mieter/Pächter

1256

Der Mieter/Pächter hat Einbauten und Umbauten, die von ihm vorgenommen wurden, zu aktivieren, wenn es sich entweder um WG handelt (s.u.) oder um Ein-

bauten, die nach der Rspr. des BFH wie materielle WG behandelt werden (s.u.). Eine aktive Rechnungsabgrenzung erfolgt bei der Qualifikation als Mietvorauszahlung (s. Anm. 1241, „Mietereinbauten und -umbauten“); s. auch Anm. 1243 „Abgrenzung Mietvorauszahlung/Baukostenzuschüsse“.

Aktivierungspflicht beim Mieter: Grundlegend BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670. Danach besteht Aktivierungspflicht beim Mieter für

- ▶ *Scheinbestandteile* (BFH v. 14.1.2004 – IX R 54/99, BFH/NV 2004, 1088; *Mittelbach*, DStR 1976, 543; § 7 Anm. 349); sie sind dem Mieter als bürgerlich-rechtl. Eigentümer zuzurechnen;
- ▶ *Betriebsvorrichtungen* (Begriff s. § 7 Anm. 317);
- ▶ *sonstige Einbauten, die im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters stehen* (zu wirtschaftlichem Eigentum allg. s. § 2 Anm. 147); davon ist auszugehen, wenn bei Beendigung des Mietverhältnisses die eingebauten Sachen voraussichtlich verbraucht sein werden oder vom Mieter unter Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands entfernt werden dürfen oder müssen oder der Mieter mindestens Erstattung des noch verbliebenen gemeinen Werts der Einbauten verlangen kann;
- ▶ *sonstige Einbauten „wie“ materielle Wirtschaftsgüter des Mieters* (obwohl er weder rechtl. noch wirtschaftlicher Eigentümer der Einbauten ist), wenn sie unmittelbar den besonderen betrieblichen (oder beruflichen) Zwecken des Mieters dienen (eine unmittelbare sachliche Beziehung zum Betrieb des Mieters besitzen) und mit dem Gebäude nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen.

Aufwendungen, die nicht als materielles WG zu aktivieren sind, sind nicht als AHK eines immateriellen WG oder als RAP zu bilanzieren (*Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Mietereinbauten und -umbauten“).

Spätere Aufwendungen des Mieters auf Einbauten, die er aktivieren muss, sind uE nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen wie Aufwendungen auf WG, deren rechtl. oder wirtschaftlicher Eigentümer er ist; dh., es gelten die allgemeinen Grundsätze über die Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand. Eine weitergehende Aktivierung von Aufwendungen, die beim vermietenden Eigentümer Erhaltungsaufwand wären (so BFH v. 4.7.1968 – IV 298/63, BStBl. II 1968, 681; vgl. auch BFH v. 25.9.1962 – I 253/60 U, BStBl. III 1963, 85: Aktivierung nach den allgemeinen Grundsätzen der dynamischen Bilanzauffassung für schwebende Verträge), kann nicht mehr verlangt werden (BFH v. 21.2.1978 – VIII R 148/73, BStBl. II 1978, 345; BFH v. 14.11.1989 – III R 84/85, BStBl. II 1990, 286; glA o.V., DB 1975, 1282).

Absetzung für Abnutzung: Hat der Mieter ein WG zu bilanzieren, sind diese nach den für das WG geltenden Regeln abzuschreiben (zur Abschreibung von Aufbauten als Gebäude BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07 BStBl. II 2010, 670).

Teilwertabschreibung ist zulässig und bei nachhaltiger Wertminderung geboten, soweit der mit dem Einbau erstrebte Nutzen nicht in voller Höhe eingetreten ist (BFH v. 3.8.1966 – IV 309/62, BStBl. III 1966, 670, betr. Änderung des Mietvertrags; BFH v. 27.11.1974 – I R 123/73, BStBl. II 1975, 294, betr. Einstellung des Betriebs). Zur Höhe des Teilwerts vgl. BFH v. 24.8.1984 – III R 118/81, BStBl. II 1984, 818.

b) Bilanzierung beim Vermieter

1257

Beim Vermieter sind Mieterein- oder -umbauten des Mieters nicht zu aktivieren, auch wenn er (und nicht der Mieter, s. Anm. 1256) wirtschaftlicher Eigentümer geworden ist, es sei denn, die Aufwendungen des Mieters könnten als unechter Drittaufwand angesehen werden (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 740 „Drittaufwand“ [3/2020]; zur Anerkennung von Drittaufwand als WK vgl. BFH v. 28.9.2010 – IX R 42/09, BStBl. II 2011, 271; BFH v. 21.2.2017 – VIII R 10/14, BStBl. II 2017, 819).

Einstweilen frei.

1258–1259

6. Bilanzierung bei Heimfallverpflichtungen**a) Begriff der Heimfallverpflichtung**

1260

Heimfallverpflichtungen sind öffentlich- oder privatrechtl. begründete Verpflichtungen des Mieters (Pächters), zu einem bestimmten oder bestimmbaren Zeitpunkt bestimmte Anlagen an den Vermieter (Verpächter) zu übereignen, sei es mit oder ohne Entschädigung (vgl. *Armbrust*, DB 1979, 2049). Heimfallverpflichtungen können nur bei wirtschaftlichem Eigentum des Mieters vorliegen (vgl. *Armbrust*, DB 1979, 2049). Zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung in diesem Fall s. Anm. 1263.

Beispiele:

Städtischer Grund wird zur Errichtung von Anschlagsäulen für Werbezwecke verpachtet mit der Verpflichtung, diese bei Vertragsende entschädigungslos an die Stadtgemeinde zu übereignen (BFH v. 6.10.1976 – I R 115/75, BStBl. II 1977, 94). Konzessionen von Versorgungs- und Verkehrsbetrieben enthalten häufig die Verpflichtung zur kostenlosen Übereignung der errichteten Anlagen.

b) Bilanzierung beim Mieter/Pächter

1261

Der Mieter/Pächter hat die Einbauten bzw. Einrichtungen trotz Heimfallverpflichtung bei Miet- bzw. Pachtende mit den HK zu aktivieren, wenn er wirtschaftlicher Eigentümer der Einbauten geworden ist oder diese wie ein materielles WG zu aktivieren hat (s. Anm. 1256). Die AfA ist auf die betriebsgewöhnliche ND zu verteilen (BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670).

Der Heimfall ist wie folgt zu berücksichtigen: Ist die ND kürzer oder genauso lang wie die voraussichtliche Vertragslaufzeit, so ist kein Passivposten zu bilden. Bei längerer ND ist eine Rückstellung für den Heimfall vorzunehmen, die während der voraussichtlichen Vertragslaufzeit bis zum Heimfall ratierlich anzusammeln ist (aA *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 550 „Heimfallverpflichtung“; *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Heimfall“, wonach der Heimfall bei der Berechnung der AfA zu berücksichtigen ist). *Krumm* (in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1072 [3/2020]) geht offenbar von einem Wahlrecht aus, ob eine Rückstellung gebildet wird oder die Heimfallverpflichtung bei der AfA berücksichtigt wird; gegen eine Berücksichtigung bei der AfA aber BFH (BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670). Dabei muss zur Zeit des Heimfalls der Passivposten dem dann voraussichtlich vorhandenen Buchwert entsprechen.

Einstweilen frei.

1262

1263 c) Bilanzierung beim Vermieter

Die Bilanzierung beim Vermieter hängt davon ab, ob der Heimfall unentgeltlich oder gegen ein gesondertes Entgelt erfolgt und wann ein Zugang beim Vermieter vorliegt.

Entgeltlicher Heimfall: Wird vom Verpächter ein gesondertes Entgelt gezahlt, so handelt es sich um die Anschaffung eines WG. Anschaffungszeitpunkt ist die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Diese beurteilt sich nach allgemeinen Grundsätzen (s. § 6 Anm. 175). Der Verpächter hat die erworbenen Mieter-einrichtungen bzw. Gebäude zu aktivieren; AK entsprechen dem Entgelt, außer es erfolgte zusätzlich eine teilweise Anrechnung auf den Mietzins (s.u.).

Unentgeltlicher Heimfall: Ist der Mieter bei Mietende zur entschädigungslosen Herausgabe von WG bzw. Ein- und Umbauten verpflichtet, so bilden die herauszugebenden WG, deren ND beim voraussichtlichen Ende des Mietvertrags noch nicht verbraucht ist, in Höhe des voraussichtlichen Restwertes beim Vermieter zusätzlichen Mietzins (zum entschädigungslosen Übergang eines im Erbbaurecht errichteten Gebäudes vgl. BFH v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353). Wird erst nach Herstellung des WG der unentgeltliche Heimfall und seine Anrechnung auf den Mietzins vereinbart, so wird der Vermieter zum Zeitpunkt der Wirksamkeit dieser Vereinbarung wirtschaftlicher Eigentümer mit der Folge des Zuflusses des zusätzlichen Mietzinses zu diesem Zeitpunkt. Dieser ist dann nach den allgemeinen Grundsätzen auf die gesamte noch verbleibende Laufzeit des Vertrags zu verteilen und für den noch nicht abgelaufenen Zeitraum als Vorauszahlung aktiv abzugrenzen (vgl. Anm. 1245). Steht es dem Mieter frei, seine vorgenommene Einrichtung wegzunehmen und fallen dem Vermieter nur diejenigen Einrichtungen zu, die der Mieter nicht wegnimmt, so ist der Vermieter erst mit Vertragsende wirtschaftlicher Eigentümer der dann heimfallenden Einrichtung. In diesem Fall handelt es sich für den Vermieter um nachträglichen Mietzins, der mit Vertragsende realisiert ist.

1264 Einstweilen frei.

7. Bilanzierung der Entfernung- und Wiederherstellungsverpflichtung des Mieters

1265 a) Keine Forderung bzw. Verbindlichkeit aus schwebendem Geschäft

Aufwendungen zur Beseitigung von baulichen Veränderungen, die vom Mieter vorgenommen wurden (zB Abbruch- oder Umbaukosten) und zur Entfernung von Mietereinrichtungen (zB Transportkosten) sind bilanziell auszuweisen, wenn eine Verpflichtung des Mieters dazu besteht, auch wenn ungewiss ist, wann das Vertragsverhältnis endet (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1021 [3/2020]). Diese Verpflichtung kann auf einer ausdrücklichen Vereinbarung oder auf § 546 BGB beruhen, wonach die Mietsache bei Übergabe grds. in gleichem Zustand zu sein hat wie bei Vertragsbeginn, abgesehen von normalen Abnutzungserscheinungen (*Weidenkaff in Palandt*, 80. Aufl. 2021, § 546 BGB Rz. 5). Zur Behandlung von unterlassenen Instandhaltungsaufwendungen s. Anm. 1244.

Eine Verpflichtung zur Entfernung einer vom Mieter errichteten Anlage oder zur Wiederherstellung der Mietsache in den ursprünglichen Zustand (zB Abbruch) gehört nicht zu den Forderungen bzw. Verbindlichkeiten aus schwebendem Ge-

schäft, sondern ist eine hiervon selbständige Verpflichtung (BFH v. 7.8.1970 – III R 119/67, BStBl. II 1970, 842; BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612). Zum Umfang schwebender Geschäfte und zur Abgrenzung selbständiger Verpflichtungen allg. s. Anm. 1232. Die Verpflichtung zur Rückgabe der Mietsache im ursprünglichen Zustand (unter Berücksichtigung des gewöhnlichen Gebrauchs) ist nicht die Gegenleistung für die Gebrauchsüberlassung. Ob dem Mieter hierfür überhaupt Aufwendungen entstehen, bestimmt sich allein nach der tatsächlichen Nutzung der Mietsache durch den Mieter und hat keinen Zusammenhang mit der Leistungsverpflichtung des Vermieters. Der Unterschied zu Substanzerneuerungsverpflichtungen des Pächters liegt darin, dass der Pächter in diesem Fall eine grds. dem Verpächter obliegende Verpflichtung, nämlich Erhaltung des Pachtobjekts, übernimmt. Das stellt eine Sachleistung als Gegenleistung für die Gebrauchsüberlassung dar (s. Anm. 1232).

Als selbständige Verpflichtungen sind zu behandeln

- ▶ *Wiederherstellungs- und Entfernungsverpflichtungen* bei Rückgabe der Mietsache; hierzu gehören auch die Verpflichtungen zur Rekultivierung, Einplanierung und zum Abbruch (vgl. BFH v. 19.2.1975 – I R 28/73, BStBl. II 1975, 480; BFH v. 26.9.1975 – III R 15/74, BStBl. II 1976, 110; BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612; s. Anm. 1266).
- ▶ *die Wiederauffüllverpflichtung* für eine Kiesgrube, die auf einer öffentlich-rechtl. Verpflichtung oder auf einer gesonderten Vereinbarung neben dem Mietvertrag beruht, wurde als selbständige Verpflichtung neben dem schwebenden Geschäft beurteilt (BFH v. 16.9.1970 – I R 184/67, BStBl. II 1971, 85; BFH v. 26.10.1970 – III R 150/67, BStBl. II 1971, 82). Zur Kritik an der missverständlichen Sachverhaltsbeschreibung und Begr. s. *Rohse*, StBp. 1985, 101 und 134.

b) Rückstellung für die Entfernungs- oder Wiederherstellungsverpflichtung 1266

Voraussetzungen der Rückstellungsbildung: Eine Rückstellung für die mit der Entfernung verbundenen Aufwendungen bzw. für die Wiederherstellungskosten ist zulässig und geboten, wenn entsprechende Aufwendungen aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns wahrscheinlich sind (Anm. 704 „Entfernungsverpflichtung“). Die Wahrscheinlichkeit beurteilt sich entweder nach der zivilrechtl. Lage (Vertrag, gesetzliches Mietrecht) oder nach öffentlich-rechtl. Entfernungsverpflichtungen (Auflagen für Konzessionen, gesetzliche Regelungen; Einzelheiten s. Anm. 1265). Ein ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann muss uE grds. so lange mit dem Verlangen des Vertragspartners auf Vertragserfüllung rechnen, bis der Vertragspartner eindeutig zu erkennen gegeben hat, dass er auf eine Geltendmachung seiner Rechte verzichtet (einschränkend *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1021 [3/2020]); die abweichende Auffassung des BFH zum Bewertungsrecht (BFH v. 7.8.1970 – III R 119/67, BStBl. II 1970, 842) ist auf die Bilanzierung nicht übertragbar (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1021 [3/2020]).

Nach RFH (RFH v. 24.1.1933, RStBl. 1933, 337) kann keine Rückstellung für die Kosten der Rückgabe der Mietsache an den Vermieter gebildet werden. Es handelte sich im entschiedenen Fall aber um Umzugskosten, die nicht rückstellbar sind. Rückgabekosten (zB für Demontage und Transport einschließlich Versicherung einer gemieteten Maschine) belasten wirtschaftlich die ganze Mietzeit und können daher uE durch lineare Bildung einer Rückstellung auf die Mietzeit verteilt werden.

Bemessung der Rückstellung: Zu ermitteln sind die zukünftigen mutmaßlichen Kosten einschließlich eines angemessenen Teils der notwendigen Gemeinkosten für den Abbruch (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b; BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676), und zwar nach den jeweiligen Verhältnissen des Bilanzstichtags (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251; BFH v. 2.7.2014 – I R 46/12, BStBl. II 2014, 979; s. aber hinsichtlich künftiger Preissteigerungen nach Einführung des Abzinsungsgebots § 6 Anm. 780). Bei bestimmter Vertragsdauer sind die Jahresbeträge gleichmäßig auf die gesamte Vertragsdauer zu verteilen (zur teilweisen Auflösung bei nachträglicher Vertragsverlängerung BFH v. 2.7.2014 – I R 46/12, BStBl. II 2014, 979). Bei unbestimmter Vertragsdauer ist die mutmaßliche Vertragslaufzeit zu schätzen und die Rückstellungsverpflichtung auf diese geschätzte Vertragsdauer zu verteilen (vgl. Anm. 1265). Die Rückstellung ist zum jeweiligen Stichtag abzuzinsen (vgl. § 6 Anm. 766). Nach Kündigung des Mietverhältnisses wird die Wiederherstellungsverpflichtung zu einer befristeten Verbindlichkeit. Die Zuführung zur Rückstellung muss uE auf die restliche Vertragslaufzeit verteilt werden (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612; BFH v. 2.7.2014 – I R 46/12, BStBl. II 2014, 979).

1267–1271 Einstweilen frei.

8. Bilanzierung von Abfindungen im Rahmen von Miet- und Pachtverhältnissen

Schrifttum: Meyer, Zur einkommensteuerlichen Behandlung von Abstandszahlungen im Rahmen privater Miet- und Pachtverhältnisse, FR 1984, 1.

1272 a) Abfindung eines Mieters durch den Vermieter

Behandlung beim Vermieter:

- ▶ *Abfindung für vorzeitige Aufhebung eines Mietvertrags:* Zahlt der Vermieter dem Mieter eine Abfindung für die vorzeitige Aufhebung des Mietvertrags, so erwirbt er dadurch entgeltlich vom Mieter das Recht, die Räume selbst oder durch Vermietung zu nutzen (glA Littmann, DStR 1970, 393) und damit ein handelsrechtl. aktivierbares und stl. aktivierungspflichtiges WG, das gesondert vom Gebäude zu aktivieren und während seiner voraussichtlichen ND nach § 7 Abs. 1 abzuschreiben ist; die ND dieses Rechts wird der verbleibenden Restlaufzeit des beendeten Mietvertrags entsprechen.
- ▶ *Abfindung zur Beseitigung einer Fehlmaßnahme:* Nach BFH (BFH v. 14.10.1971 – I R 52/71, BStBl. II 1972, 34) ist eine Abfindung (für den Verzicht auf ein Erbbaurecht) sofort abziehbar, wenn sie – kurz gesagt – der Beseitigung einer Fehlmaßnahme dient; s. § 6 Anm. 452. Dementsprechend ist die an einen Mieter gezahlte Abfindung sofort abziehbar, wenn der Eigentümer durch den Mietvertrag an einer vorteilhafteren Ausnutzung des Mietgegenstands gehindert wird und dadurch die Gewinnaussichten seines Unternehmens im Ganzen beeinträchtigt werden.
- ▶ *Abfindung zwecks Abbruchs eines Gebäudes:* Wird die Abfindung geleistet, um das wirtschaftlich verbrauchte Gebäude abzurechen und durch einen Neubau zu ersetzen, so gehört sie zu den HK des Neubaus (so BFH v. 13.12.2005 – IX R 24/03, BStBl. II 2006, 461, mwN). Dagegen bildet die Abfindung AK eines besonderen WG (eines Nutzungsrechts), wenn der Stpfl. vorerst das Grundstück

anders nutzen will. Entschließt er sich dann erst später zum Abbruch, so steht die Abfindung uE nicht mehr in dem vom BFH verlangten engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Neubau; das erworbene Nutzungsrecht wird wertlos und ist abzuschreiben, ebenso wie der Restbuchwert des Gebäudes selbst (FG Hessen v. 29.9.1997 – 4 K 2488/93 DStRE 1998, 948, rkr.; s. § 6 Anm. 353).

Behandlung beim Mieter:

- ▶ *Aktivierung des Abfindungsanspruchs:* Die Abfindung bildet, wenn das Mietverhältnis betrieblich veranlasst war, eine BE (BFH v. 8.10.1964 – IV 365/62 U, BStBl. III 1965, 12; § 4 Anm. 570).
- ▶ *Die Verwendung der Abfindung* ist für die Behandlung der erhaltenen Abfindung unerheblich. Zahlt der Mieter seinerseits eine Abfindung, um anderwärts mieten zu können, so kann er die erhaltene Abfindung nicht von dem zu aktivierenden Betrag seiner eigenen Zahlung absetzen.

BFH v. 4.3.1958 – I 132/57, StRK EStG § 5 R. 175; BFH v. 12.5.1959 – I 203/58, StRK EStG § 5 R. 209: Grundsatz der Einzelbewertung; keine Neutralisierung nach den Grundsätzen für Ersatzbeschaffungen bei Ausscheiden von WG durch höhere Gewalt; FG Hamb. v. 27.6.1958 – I 240/57, EDStZ 1959, 67, rkr.; aA o.V., FR 1952, 310; Meyer-Arndt, DStZ 1954, 334.

- ▶ *Passive Rechnungsabgrenzung?* Der Mieter kann auch nicht die erhaltene Abfindung durch passive Rechnungsabgrenzung auf die Abschreibungsdauer der von ihm selbst gezahlten Abfindung (s.o.) verteilen, um eine während der Dauer des neuen Mietvertrags zu zahlende höhere Miete oder voraussichtlich eintretende Gewinnauffälle auszugleichen, selbst wenn ihm die Abfindung ausdrücklich zu einem solchen Zweck gewährt worden ist; es kommt nur auf das Vertragsverhältnis zwischen dem Geber und dem Empfänger der Abfindung an; sie bildet im erwähnten Fall nicht eine Vorleistung des Gebers für eine noch nicht erbrachte Gegenleistung des Empfängers.

BFH v. 7.3.1973 – I R 48/69, BStBl. II 1973, 565 (568), zum Begriff des RAP; aA aufgrund der dynamischen Bilanzauffassung BFH v. 4.9.1962 – I 198/61 U, BStBl. III 1963, 7; o.V., DB 1961, 1242; früher hier; gegen Gewinnrealisierung, wenn der Abfindende die Zahlung unmittelbar an den Dritten zwecks Bereitstellung von Räumen für den weichenden Mieter zahlt, Krah, Inf. 1966, 71.

Das Gleiche gilt, wenn der weichende Mieter die Abfindung als Ersatz von Aufwendungen erhält, die ihm durch die Räumung entstehen. Nach BFH (BFH v. 29.5.1963 – VI 326/60, StRK EStG § 5 R. 372) kann der weichende Mieter einen passiven RAP in gleicher Höhe bilden, wenn der Stpfl. ein Recht zur unentgeltlichen Aufgabe von Anzeigen (Bekanntgabe seines Umzugs) in den vom Vermieter herausgegebenen Zeitungen erhält. Dies wird im Hinblick auf Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 nur zulässig sein, wenn die Anzahl der Anzeigen bestimmt ist und diese innerhalb eines bestimmten nach dem Bilanzstichtag liegenden Zeitraums in Anspruch genommen werden müssen.

Einstweilen frei.

1273

b) Abfindung eines Mieters durch den Nachmieter

1274

Behandlung beim abgefundenen Mieter: Die Abfindung bildet eine BE, wenn das Mietverhältnis betrieblich veranlasst war (dazu und zur Frage der passiven Ab-

grenzung s. Anm. 1272). Handelte es sich um ein weder betrieblich noch beruflich veranlassenes Mietverhältnis, gehört die Abfindung zum nicht stbaren Vermögensbereich (BFH v. 14.9.1999 – IX R 89/95, BFH/NV 2000, 423).

Behandlung beim Nachmieter:

- *Abfindung für vorzeitige Räumung* bildet AK der Rechtsstellung des Vormieters; sie ist daher zu aktivieren

RFH v. 9.2.1927, RFHE 20, 211; RFH v. 23.10.1929, StuW 1930 Nr. 94; RFH v. 20.11.1929, RStBl. 1930, 60; RFH v. 27.11.1929, StuW 1930 Nr. 754; OFD Hamb. v. 14.3.1974, StEK EStG § 4 BetrAusg. Nr. 157.

und uE entsprechend der ND dieser Rechtsstellung, dh. entsprechend der restlichen Mietzeit des Vormieters, abzuschreiben.

- *Abfindung für Baukosten des Vormieters*: Erwirbt der Stpfl. das wirtschaftliche Eigentum an den vom Vermieter geschaffenen Anlagen, so hat er die AK zu aktivieren und entsprechend der voraussichtlichen ND der Anlagen, längstens entsprechend der voraussichtlichen (nicht immer gleich der vereinbarten) Mietdauer abzuschreiben. Erwirbt der Stpfl. nicht das wirtschaftliche Eigentum an den Anlagen, so steht er aber doch ebenso, als wenn er selbst nach Mietbeginn bauliche Aufwendungen macht; für die Aktivierung der Abfindung gilt daher uE das Gleiche wie bei eigenen Bauaufwendungen des Stpfl., s. Anm. 1256 über Mieterereinbauten (gegen Aktivierung *Mittelbach*, Gewerbliche Miet- und Pachtverträge, 4. Aufl. 1979, Rz. 119: kein Erwerb eines immateriellen WG von einem Dritten). Entfernt der Stpfl. vom Vermieter geschaffene Einrichtungen, ohne sie zu benutzen, obwohl er dafür eine Abfindung gezahlt hat, so bildet diese wirtschaftlich ein Entgelt für die Räumung (BFH v. 19.1.1961 – IV 295/58 U, BStBl. III 1961, 131); s. dazu oben „Abfindung für vorzeitige Räumung“.
- *Abfindung vor Betriebseröffnung* zur Erlangung von Geschäftsräumen bildet bereits eine BA (RFH v. 9.2.1927, RFHE 20, 211; RFH v. 3.4.1935, StuW 1935, Nr. 282). Zur Aktivierung s. die vorstehenden Absätze.

1275 c) Sonstige Abfindungen

Abfindung eines Wohnberechtigten: Ein dingliches Wohnrecht ist nicht übertragbar, nur seine Ausübung kann einem anderen überlassen werden (§§ 1092 f. BGB). Gegenstand einer Abfindung, die aus betrieblichem Anlass gewährt wird, ist daher der Verzicht auf das Wohnrecht.

Die neuere Rspr. neigt dazu, dingliche Nutzungsverhältnisse „wie“ schuldrechtl. Nutzungsverhältnisse zu behandeln, wenn beide nach ihrem wirtschaftlichen Leistungsinhalt einander ähneln (s. Anm. 1034, 1062). Dann gilt für die Abfindung eines dinglich Wohnberechtigten grds. Entsprechendes wie für die Abfindung eines Mieters (BFH v. 9.2.1983 – I R 29/79, BStBl. II 1983, 451; s. Anm. 1272).

Abfindung für Zweckentfremdung von Wohnraum: Durch eine Zahlung an das Wohnungsamt für Zweckentfremdung von Wohnraum für gewerbliche oder berufliche Zwecke erwirbt der Stpfl. von der Behörde ein Recht zur andersartigen Nutzung der Räume, das uE, zu aktivieren und entsprechend der voraussichtlichen ND abzuschreiben ist (VG Berlin v. 19.9.1962 – VIII A 219/59, EFG 1963, 246, rkr.; für sofortigen Abzug bei PV BFH v. 24.10.1979 – VIII R 92/77, BStBl. II 1980, 187, aber unter ausdrücklicher Berufung auf die Unterschiede zwischen der Einkünfteermittlung durch Überschussrechnung und der Gewinnermittlung durch

Vermögensvergleich: die handelsrechtl. und stl. Aktivierung als WG ergebe sich zum einen aus der sich über mehrere Jahre erstreckende Nutzung und im Fall der Veräußerung des Betriebs der Berücksichtigung des erlangten Vorteils bei der Berechnung des Kaufpreises; demgegenüber gelte bei den Überschusseinkünften grds. das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 und stelle die Veräußerung der Vermögensgegenstände grds. keinen stpfl. Tatbestand dar).

Einstweilen frei.

1276–1279

IX. Aktivierung und Passivierung beim Mietkauf

1. Begriff und Erscheinungsformen des Mietkaufs

1280

Der Mietkauf ist rechtl. kein fester Begriff. Er ist ein Finanzierungsinstrument, das vor allem in der Leasingbranche zur Anwendung kommt und dort erhebliche Bedeutung hat (s. Anm. 1281). Als Anlegermodell ist er strechtl. meistens gescheitert, teilweise auch betrügerisch eingesetzt worden (s. „Betrügerische Verwendung des Mietkaufs“).

Zivilrechtliche Behandlung: Den Vertragstyp eines „Mietkaufvertrags“ gibt es im Zivilrecht nicht. Es handelt sich um einen sog. Mischvertrag, bei dem ein Mietvertrag mit einem Kaufoptionsvertrag verbunden wird; für jeden Teil ist das Recht des zutreffenden Vertragstyps anzuwenden. Als Mietkauf wird im Zivilrecht ein Mietvertrag bezeichnet, bei dem der Vermieter dem Mieter das Recht einräumt (Option), innerhalb einer bestimmten Frist eine (idR neue) Sache zu einem vorher bestimmten Preis zu kaufen, wobei die bis dahin gezahlte Miete ganz oder zT auf den Kaufpreis angerechnet wird; dazu genügt zB die Klausel „Bei Übernahme Mietanrechnung 50 %“. Das Eigentum an der Mietsache verbleibt bis zur Optionsausübung beim Verkäufer; deshalb liegen so lange auch Gefahr, Mängelhaftung und Instandhaltung gem. §§ 535 Abs. 1 Satz 2, 536 bis 536c BGB beim Vermieter (s. *Weidenkaff in Palandt*, 80. Aufl. 2021, Einf. vor § 535 BGB Rz. 30).

„Echter“ und „unechter“ Mietkauf: In der Praxis wird häufig zwischen echtem und unechtem Mietkauf unterschieden. Beim „echten“ Mietkauf wird ein Mietvertrag zu marktüblichen Bedingungen geschlossen, in dem dem Mieter die Option eingeräumt wird, die Mietsache (Fahrzeuge, Maschinen, Wohnungen, Gewerbeimmobilien usw.) später zu erwerben, ohne dass sich aus den Vertragsbedingungen ein wirtschaftlicher Zwang zum Erwerb ergibt, wobei die vereinbarte (volle oder anteilige) Anrechnung der Mietzahlungen auf den Kaufpreis allerdings zu einer erhöhten Miete führt. Auch bei einem „unechten“ Mietkauf wird ein Mietvertrag geschlossen und über eine gewisse Zeit durchgeführt. Die Vertragsbedingungen sind jedoch von vornherein auf einen Verkauf an den Mieter ausgerichtet, sei es durch so hoch bemessene Mieten, dass der Mieter wirtschaftlich zu einem Kauf gezwungen ist, sei es, dass im Mietkaufvertrag bereits die Konditionen des Kaufvertrags einschließlich Kaufpreis sowie (an Stelle einer Option) der Zeitpunkt des Übergangs fest vereinbart sind.

Für die Beurteilung, ob ein Mietkaufvertrag strechtl. als Mietvertrag oder als Kaufvertrag zu behandeln ist, sind die Begriffe „echter Mietkauf“ und „unechter Mietkauf“ zu unbestimmt und daher irrelevant. Die strechtl. Beurteilung knüpft nicht an Begrifflichkeiten an, sondern an einzelne Kriterien, die Rückschlüsse auf den wirtschaftlichen Gehalt des Vertrags erlauben.

Der Mietkauf kann strechtl. bis zur Optionsausübung als Mietvertrag oder von vornherein als Kaufvertrag zu behandeln sein. Entscheidend ist, ob nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Vertragsverhältnis trotz der Kaufoption als ein Mietverhältnis anzusehen oder wegen der Kaufoption in Verbindung mit weiteren Kriterien von vornherein wirtschaftlich als ein Kauf zu qualifizieren ist (zu den Kriterien s. Anm. 1283). Das Gleiche gilt für Pachtverträge (BFH v. 10.12.1964 – IV 328/61 U, BStBl. III 1965, 224).

Kauf nach Miete: Wird zunächst ein Mietvertrag zu einem ortsüblichen Mietzins abgeschlossen und erwirbt der Mieter die Mietsache durch einen rechtl. nicht mit dem Mietvertrag zusammenhängenden Kaufvertrag, so handelt es sich nicht um einen Mietkauf; dafür spricht insbes., dass die Mieten nicht oder nur unbedeutend auf den Kaufpreis angerechnet werden. Steuerrechtlich ist dies ganz normal als Mietvertrag (s. Anm. 1286) und sodann als Veräußerungsgeschäft zu behandeln.

Sale-and-Mietvertrag-back ist eine Variante des *sale-and-lease-back* (s. dazu Anm. 1101), bei der die Kaufoption des Leasingnehmers nicht im Leasingvertrag geregelt ist, sondern in einem gesonderten Mietkaufvertrag. Ebenso wie beim normalen *sale-and-lease-back* richtet sich die Qualifizierung des Vertragswerks als Mietvertrag oder Kaufvertrag nach den Grundsätzen, die der BFH allg. für die Zurechnung des Leasingguts aufgestellt hat (vgl. BFH v. 13.10.2016 – IV R 33/13, BStBl. II 2018, 81, Rz. 29–31: Leasingnehmer kein wirtschaftlicher Eigentümer, wenn die betriebsgewöhnliche ND zwar länger als die Grundmietzeit ist, dem Leasinggeber aber ein Andienungsrecht zu so günstigen Konditionen eingeräumt ist, dass mit der Ausübung des Rechts zu rechnen ist). Rechtsgrundlage für die Zurechnung ist nach höchstrichterlicher Rspr. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO. Die Fin-Verw. stellt pauschalierend auf die Leasingerlasse ab (s. Anm. 1118–1128). Danach ist beim *sale-and-Mietvertrag-back* das wirtschaftliche Eigentum weiterhin dem Leasinggeber zuzurechnen, wenn die Grundmietzeit höchstens 90 % und mindestens 40 % der betriebsgewöhnlichen ND beträgt und bei Mobilien der Kaufpreis dem linearen Restbuchwert oder dem niedrigeren gemeinen Wert entspricht (s. Anm. 1125) oder bei Immobilien der Gesamtkaufpreis für Gebäude und Grundstück bei Optionsausübung mindestens so hoch ist wie der lineare Restbuchwert des Gebäudes zzgl. Buchwert (oder niedrigerer gemeiner Wert) des Grundstücks (s. Anm. 1126) oder bei Teilamortisation das Vertragswerk den Vertragsmodellen bzw. Zurechnungsregeln der Teilamortisationserlasse für Mobilien und Immobilien entspricht (s. Anm. 1127 und 1128). Für die USt kann idR von einer Lieferung an den Leasingnehmer ausgegangen werden, wenn der Leasinggegenstand estrechtl. dem Leasingnehmer zuzurechnen ist. Geht der Überlassung des Leasinggegenstandes im Leasingverfahren eine Eigentumsübertragung vom späteren Leasingnehmer an den Leasinggeber voraus, so kann die Gesamtbetrachtung der Umstände des Einzelfalls dazu führen, dass der Überlassung nur eine Sicherungs- und Finanzierungsfunktion zukommt und sie daher nicht zu einer Lieferung iSd. § 3 Abs. 1 UStG führt (BFH v. 27.9.2018 – V R 32/16, UR 2019, 191, betr. Billigkeitserlass bei fehlerhaften Rechnungen im Rahmen eines *sale-and-Mietkauf-back*; BMF v. 4.12.2012 – IV B 8 - S 7100/07/10031, BStBl. I 2008, 1084; BMF v. 18.3.2020 – III C 2 - S 7100/19/10008:003, UR 2020, 362, betr. ustrechtl. Behandlung von Miet- und Leasingverträgen als Lieferung oder sonstige Leistung gemäß Neufassung des Abschnitt 3.5 Abs. 5–7 UStAE).

Immobilien-Mietkaufmodell: Darunter waren Steuermodelle zu verstehen, bei denen der Stpl. gewöhnlich ein Vertragswerk mit einer Betreuungs- und Verwaltungs-

gesellschaft abschloss, wonach er einerseits ein Gebäude als Bauherr erwarb und andererseits einen Mietkäufer vermittelt bekam (zT unter Einschaltung einer Vermietungsgesellschaft), der das Gebäude nach Ablauf einer bestimmten Mietzeit (häufig identisch mit der VuV-Verlustphase) erwerben konnte. Die stl. Anerkennung dieser Modelle scheiterte idR einerseits an der fehlenden Möglichkeit des Bauherrn, in der Vermietungszeit einen positiven Totalüberschuss der Einnahmen zu erzielen, andererseits an der Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO betr. die Zwischenvermietung (s. dazu BMF v. 7.12.1979 – IV B 1 - S 2253 - 76/79, BStBl. I 1980, 3; BFH v. 17.5.1984 – V R 118/82, BStBl. II 1984, 678; BFH v. 31.3.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774; BFH v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668; BFH v. 11.8.1987 – IX R 143/86, BFH/NV 1988, 292; BFH v. 30.10.1990 – IX R 92/89, BFH/NV 1991, 390; BFH v. 15.9.1992 – IX R 15/91, BFH/NV 1994, 301; BFH v. 9.2.1993 – IX R 42/90, BStBl. II 1993, 658). Ob aus der Sicht des Mietkäufers sein Mietverhältnis mit dem Bauherrn strechtl. als Mietvertrag oder als Kaufvertrag anzusehen war, richtet sich uE nach den Grundsätzen über den Mietkauf (s. Anm. 1283).

Betrügerische Verwendung des Mietkaufs: Das Mietkaufmodell ist mehrfach für betrügerische Schneeballsysteme missbraucht worden, so im Kfz-Handel und im Immobilienbereich. Ausgenutzt wurde dabei, dass der Verkäufer beim Mietkauf das Eigentum erst zu einem späteren Zeitpunkt übertragen muss und der Käufer deshalb für einige Zeit keinen Verdacht schöpft. So wurden in einem Fall in Baden-Württemberg hunderte von Mietkäufern zur Anschaffung eines Pkw. mit einem Kaufpreis angelockt, der bis zu 35 % unter dem Listenpreis lag. Der Vermieter finanzierte die Fahrzeuge, die er teilweise erwarb, teilweise auch nur anmietete, mit einer hohen Anzahlung von bis zu 30 % des Kaufpreises und hohen monatlichen Ratenzahlungen, bis ihm die Liquidität ausging und das System zusammenbrach. Nur wenige Mietkäufer wurden Eigentümer ihres Pkw.

Auch das Geschäftsmodell der 2002 gegründeten GENO Wohnbaugenossenschaft eG beruhte auf einem Mietkaufmodell. Um teilnehmen zu können, musste man zunächst Mitglied der Genossenschaft werden und dazu – im Regelfall in Raten – eine Kapitalanlage iHv. 10 000 € bis 40 000 € leisten, abhängig vom Wert der gewünschten Immobilie. Nach einer von der Höhe der angesparten Einlage abhängigen, mehrjährigen Wartezeit konnte der Genosse den Kauf oder den Bau der von ihm gewünschten Immobilie verlangen. Für die Dauer von 25 Jahren wurde der Genosse Mieter dieser Immobilie und hatte neben der Miete eine Ansparrate von jährlich 1,1 % der Investitionssumme zu zahlen. Der Mietvertrag enthielt die Option, die Immobilie zu einem von vornherein feststehenden Kaufpreis unter Anrechnung der Kapitalanlage und der Ansparraten zu erwerben. Das System konnte nur funktionieren, wenn Jahr für Jahr eine große Anzahl neuer Genossen beitraten. Da diese Erwartung nicht eintrat, wurde die Genossenschaft im August 2018 insolvent, für Zehntausende platzte der Traum vom Eigenheim. Von den Genossen, die vor der Insolvenz nicht rechtzeitig gekündigt hatten, forderte der Insolvenzverwalter sogar weiterhin die ausstehenden Raten ein.

2. Bedeutung des Mietkaufs

1281

Unter einem Mietkauf wird hier – wie im Zivilrecht – ein Mietvertrag verstanden, der eine Kaufoption (Call Option) für den Mieter enthält, deren Ausübung zu einem Kauf der Mietsache unter (voller oder anteiliger) Anrechnung der Mietsache durch den Mieter führt.

Der Mietkauf ist ein Finanzierungsinstrument, das dem Mieter zunächst einmal die (regelmäßig langjährige) Nutzung und den späteren Erwerb der Mietsache ermöglicht, auch wenn anfangs nur wenig oder gar kein Eigenkapital vorhanden ist und ohne dass Bankkredite aufgenommen werden müssen. Für den Mieter hat der Mietkauf insbes. den Vorteil, einerseits feste, zinsunabhängige und damit planbare Mietzahlungen zu leisten, andererseits hinsichtlich des Eigentumserwerbs flexibel zu bleiben, ggf. also davon auch absehen zu können. Wegen der Anrechnung der Mietzahlungen auf den Kaufpreis ist er aber mit einer gegenüber der marktüblichen Miete erheblich höheren Miete belastet. Dieser Teil der Miete ist bei Nichtausübung der Option verloren; das Gleiche gilt im Konkursfall des Vermieters, weil dieser bis zur Optionsausübung zivilrechtl. Eigentümer bleibt. Für den Vermieter hat der Mietkauf den Vorteil höherer Mieten, bei denen es auch bleibt, wenn die Option nicht ausgeübt wird. Vertraglich können auch vorab die Instandhaltungskosten auf den Mieter abgewälzt werden.

Wirtschaftliche Bedeutung: Bei den deutschen Leasinggesellschaften spielt der Mietkauf als Geschäftsmodell eine erhebliche Rolle. Das Neugeschäft der Leasingbranche betrug in 2018 insgesamt 69,2 Mrd. €, in 2019 74,4 Mrd. €. Davon entfielen in 2018 und 2019 jeweils 9,1 Mrd. € auf den Mietkauf, also 13,15 % bzw. 12,23 % des Gesamtvolumens der Branche (Bundesverband Deutscher Leasing-Unternehmen, Leasing-Markt 2019, 5, 14).

1282 Einstweilen frei.

1283 3. Kriterien zur steuerrechtlichen Qualifizierung als Miete oder Kauf

Wie ein Mietkauf strechtl. zu qualifizieren ist, richtet sich danach, ob er seinem wirtschaftlichen Gehalt nach einem Mietvertrag oder einem Kaufvertrag entspricht (grundlegend BFH v. 18.11.1970 – I R 133/64, BStBl. II 1971, 133). Wirtschaftlich ist ein Kaufvertrag anzunehmen, wenn der Mieter die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers hat. Maßgeblich für die Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts des Vertrags sind die Vertragsbedingungen (zB Höhe der Mietzahlungen, Dauer des Mietvertrags, Einwirkungsrecht des Mieters auf die Mietsache) sowie die Umstände und Absichten der Vertragspartner, die zum Abschluss des Vertrags geführt haben (vgl. BFH v. 27.1.1955 – V 198/54 U, BStBl. III 1955, 94; BFH v. 5.11.1957 – I 221/564, BStBl. III 1957, 445; BFH v. 12.9.1991 – III R 233/90, BStBl. II 1992, 182; BFH v. 27.9.2001 – X R 67/00, BFH/NV 2002, 327). Die Vertragsbedingungen sowie die Umstände und Absichten der Vertragspartner bei Vertragsabschluss müssen daraufhin überprüft werden, ob nach dem typischerweise zu prognostizierenden Geschehensablauf mit einer Ausübung des Optionsrechts zu rechnen ist (dann Kaufvertrag) oder mit einer Ausnutzung der Optionsmöglichkeit nicht mit hinreichender Sicherheit gerechnet werden kann (dann Miete). Wie auch beim Leasingvertrag mit Kaufoption (s. Anm. 1142) genügt allein die Einräumung einer Option auf späteren Eigentumserwerb nicht für die Behandlung als Kaufvertrag und die Zurechnung wirtschaftlichen Eigentums beim Mieter. „Hinzu kommen muss, dass mit der Ausübung der Option zu rechnen ist“ (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264, Leasingurteil). Dies entscheidet sich nach den übrigen Vertragsbedingungen und den Umständen und Absichten der Vertragspartner bei Vertragsabschluss. Allein die Tatsache, dass die Mietzahlungen bei Optionsausübung auf den Kaufpreis angerechnet werden, erlaubt uE noch keine sichere Prognose.

Erlasse der Finanzverwaltung zum Mietkauf: Auf die von der Rspr. aufgestellten Grundsätze über Mietkaufverträge für die Zurechnung wird im Immobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 21.3.1972 – F/IV B 2 – S 2170 – 11/72, BStBl. I 1972, 188, unter III.) hingewiesen, sofern die begrifflichen Voraussetzungen des Finanzierungsleasings nicht erfüllt sind. In Fällen der Teilamortisation gilt inzwischen der speziellere Erlass BMF (BMF v. 23.12.1991 – IV B 2 – S 2170 – 115/91, BStBl. I 1992, 13). Im Erl. Landesamt für Steuern Nds. (Landesamt für Steuern Nds. v. 26.2.2020 – S 2170 – 22 – St 227; gleichlautend FinMin. Schl.-Holst. v. 27.7.2004 – VI 304 – S 2170, juris; gleichlautend OFD Frankfurt/Main v. 5.3.2014 – S 2170A – 103 – St 224) wird zwischen „echten Mietkäufen“ (stl. als Mietverträge zu behandeln) und „unechten Mietkäufen“ (stl. als Ratenkaufvertrag zu behandeln) unterschieden. Diese Begriffe sind für die stl. Behandlung irrelevant (s. Anm. 1280). Die Erlasse führen – wenn auch unvollständig – eine Reihe materieller Merkmale als Indizien für die Behandlung als Mietvertrag oder Kaufvertrag auf und betonen zutr., dass insgesamt auf die Gesamtgestaltung des jeweiligen Einzelfalls abzustellen ist (unter Hinweis auf BFH v. 12.9.1991 – III R 233/90, BStBl. II 1992, 182).

Kriterien für die Annahme eines Mietvertrags:

- ▶ *Gebrauchsüberlassung im Vordergrund:* Hängen Mietzins, Mietzeit und Mietbedingungen bei wirtschaftlicher Betrachtung nur mit der Gebrauchsüberlassung zusammen und sind sie mit den Bestimmungen des künftigen Kaufvertrags nicht so eng verbunden, dass entweder der Mietvertrag ohne Kaufvertrag oder der Kaufvertrag ohne Mietvertrag nicht verständlich wäre, so handelt es sich bis zur Optionsausübung um einen Mietvertrag. In Anwendung dieser Kriterien hat der BFH v. 2.8.1966 (BFH v. 2.8.1966 – I R 119/66, BStBl. III 1967, 63) einen Mietvertrag und der BFH v. 5.11.1957 (BFH v. 5.11.1957 – I 221/56 U, BStBl. III 1957, 445) einen Kaufvertrag angenommen.
- ▶ *Angemessene Miete:* Von einem Mietvertrag ist auszugehen, wenn die vereinbarte Miete angemessen ist (Landesamt für Steuern Nds. v. 26.2.2020 – S 2170 – 22 – St 227; gleichlautend FinMin. Schl.-Holst. v. 27.7.2004 – VI 304 – S 2170, juris; gleichlautend OFD Frankfurt/Main v. 5.3.2014 – S 2170A – 103 – St 224).
- ▶ *Verrechnung gegen Pfandbetrag:* Überlässt der Stpfl. dem Kunden einen Verpackungsapparat gegen einen Pfandbetrag, der durch Rechnungskürzungen oder Skonti im Laufe der Zeit zurückerstattet wird, so handelt es sich um eine Nutzungsüberlassung (BFH v. 11.3.1965 – IV 407/62 U, BStBl. III 1965, 363).
- ▶ *Kaufoption ohne wirtschaftliche Bedeutung für die Mietvertragsbedingungen:* Sind die Bedingungen des Mietvertrags, insbes. die Höhe des Mietzinses und die Mietdauer, wirtschaftlich gesehen nicht von der zusätzlich eingeräumten Kaufoption beeinflusst, so liegt bis zur Optionsausübung ein Mietvertrag vor. Das Vertragsverhältnis ist insoweit genauso zu behandeln wie ein Leasingvertrag mit Kaufoption; allein die Einräumung einer Option genügt nicht für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Mieter (s. Anm. 1142). Das gilt nach den o.g. Ländererlassen insbes., wenn dem Mieter das Recht eingeräumt ist, jederzeit den Mietgegenstand zu erwerben und die Ausübung dieser Kaufoption im Ermessen des Mieters liegt.
- ▶ *Anrechnung der Mietzahlungen auf den Kaufpreis:* Keine Anrechnung spricht stark für einen Mietvertrag; ebenso wenn die Anrechnung der Mietzahlungen auf den Kaufpreis erst bei Abschluss des Kaufvertrags festgelegt wird (vgl. o.g. Ländererlasse). Ist die Anrechnung der Mieten auf den Kaufpreis von vornhe-

rein vereinbart, spricht das für sich genommen noch nicht gegen eine Behandlung als Mietvertrag; es kommt auf die Höhe der Mietzahlungen und die Höhe des Options-Kaufpreises an (s. „Kriterien für die Annahme eines Kaufvertrags“).

- *Kauf auf Probe mit Kaufoption*: Ein Mietvertrag mit Kaufoption ist auch dann nicht als Kaufvertrag zu behandeln, wenn das WG zunächst zum Zweck der Erprobung auf seine technische Brauchbarkeit mietweise überlassen wird und sich der Käufer die endgültige Kaufentscheidung vorbehält (BFH v. 16.1.1986 – III R 116/83, BStBl. II 1986, 467; BFH v. 5.7.2001 – III B 84/00, BFH/NV 2001, 1606).
- *Sale-and-lease-back-Verträge*: Refinanziert ein Stpfl. den Kauf von WG durch Abschluss eines *Sale-and-lease-back*-Vertrags mit Kaufoption, so erlangt uE gleichwohl grds. der Vermieter wirtschaftliches Eigentum an den WG mit der Folge, dass uE auch ein Mietkaufvertrag mit dem bisherigen Eigentümer als Mietvertrag zu behandeln ist (vgl. FG Brandenb. v. 24.9.2003 – I K 463/01, EFG 2005, 1079, rkr., betr. USt; vgl. auch IDW ERS HFA 13 nF, Rz. 70–72). Dagegen ist nach BFH (BFH v. 9.2.2006 – V R 22/03, BStBl. II 2006, 727, betr. ustl. Behandlung) weder die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf den Vermieter noch die Vermietung an den bisherigen Eigentümer anzuerkennen, wenn nach der Interessenlage der Vertragsbeteiligten und dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarungen dem *Sale-and-lease-back*-Verfahren eine bloße Sicherungs- und Finanzierungsfunktion zukommt (uE zutr.; s. auch Anm. 1280). Vgl. auch Anm. 1560 zu Pensionsgeschäften mit reinem Sicherungscharakter.

Kriterien für die Annahme eines Kaufvertrags:

- *Unangemessen hohe Miete*, die den Nutzungswert weit übersteigt und beim Kauf voll auf den Kaufpreis angerechnet wird, spricht für einen Kaufvertrag (BFH v. 27.1.1955 – V 198/54 U, BStBl. III 1955, 94; BFH v. 5.11.1957 – I 221/56 U, BStBl. III 1957, 445; vgl. auch RFH v. 24.9.1930, RStBl. 1931, 12; FG Rhld.-Pf. v. 29.8.1956, EFG 1956, 335, rkr.; vgl. auch o.g. Ländererlasse). Allein die Anrechnung der Mietzahlung genügt uE noch nicht für die Annahme eines Kaufvertrags. Nach den o.g. Ländererlassen ist ein Kaufvertrag anzunehmen, wenn der Kaufpreis dem bei Abschluss des Vertrags geltenden Listenpreis entspricht und die überhöhten Mieten auf den Kaufpreis angerechnet werden, so dass sich ein Restkaufpreis ergibt, der unter dem Teilwert des WG liegt.
- *Unverständlich niedriger Kaufpreis*: Ist zwar keine Anrechnung der Mietzahlungen auf den Kaufpreis vereinbart worden, der bei Ausübung der Kaufoption zu zahlende Kaufpreis aber so niedrig, dass er ohne Hinzurechnung der bis dahin zu leistenden Zahlungen als Kaufpreis wirtschaftlich nicht verständlich wäre, spricht das für einen Kaufvertrag (BFH v. 18.11.1970 – I 133/64, BStBl. II 1971, 133, Immobilien-Leasing-Urteil).
- *Mietvertrag ohne Kaufvertrag nicht verständlich*: Ist nach den Vertragsbedingungen der Mietvertrag ohne den Kaufvertrag oder der Kaufvertrag ohne den vorhergehenden Mietvertrag wirtschaftlich nicht verständlich, so liegt von vornherein ein Kaufvertrag vor (BFH v. 5.11.1957 – I 221/56 U, BStBl. III 1957, 445; bestätigt durch das Leasing-Urteil BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264 [270], für einen Sachverhalt mit Listenpreis als Kaufpreis, Anrechnung der Mietzahlungen und Verkehrswert bei Optionsausübung weit über Listenpreis).
- *Verbrauch der Mietsache*: Ist die Mietdauer so bemessen, dass nach ihrem Ablauf die Mietsache durch den Gebrauch technisch oder wirtschaftlich ver-

braucht ist, liegt ein Kaufvertrag vor (BFH v. 25.10.1963 – IV 429/62 U, BStBl. III 1964, 44, betr. Gasflaschen; BFH v. 2.6.1978 – III R 4/76, BStBl. II 1978, 507; o.g. Ländererlasse; vgl. auch BFH v. 14.2.2001 – X R 82/97, BStBl. II 2001, 440).

- ▶ *Übergang des Eigentums an der Mietsache nach dem Tod des Vermieters:* Wird in einem Mietvertrag vereinbart, dass der Mietgegenstand mit dem Tod des Vermieters oder dessen Erben lastenfrei und ohne weitere Gegenleistung in das Eigentum des Mieters übergehen soll, handelt es sich um einen Kaufvertrag mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Mieter bei Vertragsschluss (BFH v. 14.11.1974 – IV R 3/70, BStBl. II 1975, 281).
- ▶ *Übertragung von Erhaltungsaufwendungen und Absicherung der Kaufoption durch ein Vorkaufsrecht:* Weicht der Mietvertrag inhaltlich von einem gesetzestypischen Mietvertrag durch Absicherung der Kaufoption und eine atypische Regelung der vertraglichen Rechte und Pflichten vom gesetzestypischen Mietvertrag ab, so spricht dies von Anfang an für einen Kaufvertrag und wirtschaftliches Eigentum des Mieters, wobei auch dem nach Abschluss des Vertrags geübten Verhalten Bedeutung zukommt (BFH v. 12.9.1991 – III R 233/90, BStBl. II 1992, 182).

Einstweilen frei.

1284–1285

4. Bilanzielle Behandlung eines Mietkaufs als Mietvertrag

1286

Bleibt bei einem Mietkaufvertrag der Vermieter wirtschaftlicher Eigentümer des Vertragsgegenstands, so ist der Vertrag strechtl. als Mietvertrag zu qualifizieren (zu den Abgrenzungskriterien s. Anm. 1283).

Einkünfteerzielungsabsicht als Voraussetzung: Der Mietkauf führt als strechtl. Mietvertrag nur zu gewerblichen Vermietungs- und Verpachtungseinkünften gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 21 Abs. 3 und Abs. 1 Satz 1 und damit zur Möglichkeit, BA steuermindernd geltend zu machen, wenn nach der Vertragsgestaltung von einer Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden kann. Dafür spricht bei VuV grds. eine unwiderlegbare Vermutung (§ 7 Anm. 70). Bei Mietkaufverträgen gilt diese Vermutung aber nicht. Vielmehr spricht die dem Mietkäufer eingeräumte Kaufoption nach dem ersten Anschein für die von vornherein bestehende Absicht des Eigentümers, den Mietgegenstand zu veräußern, und damit grds. gegen eine Überschusserzielungsabsicht durch langfristige Vermietung (BFH v. 30.10.1990 – IX R 92/92, BFH/NV 1991, 390; BFH v. 9.2.1993 – IX R 42/90, BStBl. II 1993, 658). Entscheidend ist der Zeitraum der voraussichtlichen Vermietung bzw. der Optionszeitraum. Dieser Zeitraum muss so bemessen sein, dass er die Prognose rechtfertigt, in der Vermietungsphase könne ein Gesamtüberschuss erzielbar sein. Daran fehlt es zB bei einem fünfjährigen Optionszeitraum im Rahmen eines Mietkaufmodells (BFH v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668; BFH v. 31.3.1987 – 9 R 112/83, BStBl. II 1987, 774; s. § 21 Anm. 73 „Mietkaufmodelle“). Der Mietverkäufer trägt die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht; diese ist nicht gegeben, solange er sich nicht eindeutig für eine langfristige Vermietung entschieden hat (BFH v. 31.3.1987 – 9 R 112/83, BStBl. II 1987, 774; BFH v. 9.2.1993 – IX R 42/90, BStBl. II 1993, 658).

Während der Mietzeit bestehen bei einem strechtl. als Mietvertrag anzuerkennenden Mietkauf keine Besonderheiten. Der Miet- oder Pachtvertrag ist als schwebendes Geschäft zu behandeln und daher vom Mietverkäufer bilanziell nicht auszu-

weisen, es sei denn, es liegt eine Vorleistung oder ein Erfüllungsrückstand vor (s. Anm. 1232–1245). Ist der Vertrag trotz unangemessen hoher Mietzahlungen doch noch als Mietvertrag zu behandeln (s. Anm. 1283), so ist das Optionsrecht uE als zusätzlich erworbenes, selbständiges immaterielles WG zu behandeln; der überhöhte Teil der Mietzahlungen ist als AK der Option zu aktivieren (vgl. BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/07, BFH/NV 2008, 437, unter D.2.d, betr. Erwerb und Aktivierung einer Rückkaufoption, die im Kaufpreis für das WG bei wirtschaftlicher Betrachtung mitbezahlt ist; glA *Paulick*, FR 1963, 428; *Knoppe*, Betriebsverpachtung, 7. Aufl. 1985, 154).

Bei Ausübung der Kaufoption verwandelt sich der Mietvertrag nicht rückwirkend in einen Kaufvertrag. Daher ist der Kaufpreis für den gebrauchten Mietgegenstand (ggf. zzgl. der AK des Ankaufsrechts; s.o.) aktivierungspflichtig. Das gilt uE auch, wenn die gezahlte Miete auf den Kaufpreis angerechnet wird (glA FG Rhld.-Pf. v. 11.3.1965, EFG 1965, 319, rkr.; *Heckmann*, DB 1964, 1782; aA Fin-Verw., FR 1957, 284; *Kaatz*, FR 1958, 210; *Knoppe*, Betriebsverpachtung, 7. Aufl. 1985, 154). Der Mieter kauft nicht rückwirkend den Kaufgegenstand in neuem, sondern erst zur Zeit des Kaufabschlusses in gebrauchtem Zustand (vgl. BFH v. 2.8.1966 – I R 119/66, BStBl. III 1967, 63). Als AK sind nach den Ländererlassen (vgl. Landesamt für Steuern Nds. v. 26.2.2020 – S 2170 - 22 - St 227) anzusetzen: Restlicher Kaufpreis (Options-Kaufpreis) + angerechnete Miete ./ verbrauchte „Afa“ (Wertverzehr vom Listenpreis für die Mietdauer ab Ingebrauchnahme durch den späteren Käufer bis zum Erwerbszeitpunkt, höchstens angerechnete Miete). Dabei soll die Anrechnung der gezahlten Miete als Rückgängigmachung des ursprünglichen Mietaufwands gelten.

Stellungnahme: Dem ist uE nicht zu folgen. Die beim bisherigen Vermieter angefallene Afa kann für die AK des Mietkäufers keine Rolle spielen. AK bildet nur der Optionskaufpreis (= Restkaufpreis zzgl. der angerechneten Mietzahlungen). Dadurch wird nicht der ursprüngliche Mietaufwand rückgängig gemacht, sondern lediglich der Preis für den gebrauchten Mietgegenstand bestimmt.

1287 Einstweilen frei.

1288 5. Bilanzielle Behandlung eines Mietkaufs als Kaufvertrag

Geht bei einem Mietkaufvertrag das wirtschaftliche Eigentum an dem Vertragsgegenstand auf den Mieter über, so ist der Vertrag strechtl. als Kaufvertrag zu qualifizieren (zu den Abgrenzungskriterien s. Anm. 1283).

Ab Abschluss des Mietvertrags wird der Mietvertrag stl. als Kaufvertrag (Veräußerung) behandelt.

- *Beim Mieter* stellen die Mietzahlungen Kaufpreissraten dar. Wie beim Ratenkauf muss die Summe der Raten in Zins und Tilgung zerlegt werden (s. § 17 Anm. 181); nur die Tilgungsanteile der Mietzahlungen bilden Kaufpreissraten. Die Kaufpreisschuld als Verpflichtung zur Gegenleistung ist mit ihrem Teilwert zu passivieren; Teilwert ist der Barwert der Verbindlichkeit. Der Barwert ist der nach für Kaufpreissrenten maßgebenden Grundsätzen auf den Bilanzierungstichtag abgezinsten Gesamtkaufpreis, bestehend aus den geleisteten Mietzahlungen und dem Optionskaufpreis (BFH v. 18.11.1970 – I 133/64, BStBl. II 1971, 133). Das Vertragsobjekt ist mit den AK zu aktivieren, der dem Barwert der Kaufpreisschuld, ggf. zzgl. gesondert übernommener HK, entspricht (BFH v. 18.11.1970 – I 133/64, BStBl. II 1971, 133). Der Mieter nimmt als wirtschaftli-

cher Eigentümer von Vertragsbeginn an die AfA auf das WG vor (BFH v. 18.11.1970 – I R 133/64, BStBl. II 1971, 133, unter IV.3). Wird bei Vertragsbeginn der Vertragsgegenstand beim Mieter irrtümlich nicht aktiviert, so bestimmt sich der Bilanzansatz für die den Fehler berichtigende Einbuchung nach den ursprünglichen AK abzgl. der fiktiven AfA für die in der Vergangenheit liegenden Nutzungszeiten; die AHK können nicht um die als Mietaufwand gewinnmindernd erfassten Zahlungen gekürzt werden (FG Berlin-Brandenb. v. 15.9.2009 – 6 K 1140/05, EFG 2010, 33, rkr.).

- *Beim Vermieter* erfolgt eine entsprechende Behandlung: Ausbuchung der „vermieteten“ Sache und Einbuchung eines abgezinsten Kaufpreisanspruchs unter Gewinnrealisierung (vgl. § 17 Anm. 181).

Bei Nichtausübung der Kaufoption ist ein zunächst zutr. als Kaufvertrag behandelter Mietkauf (s. Kriterien in Anm. 1283) von dem Zeitpunkt an, in dem die Nichtausübung feststeht (zB Verzichtserklärung, Fristablauf), auch stl. wieder als Mietvertrag zu behandeln, nicht rückwirkend. Der Mieter bucht den verbliebenen Buchwert des WG sowie die Rest-Kaufpreisschuld aus und leistet künftig als BA abziehbare Mietzahlungen. Der Vermieter bucht das WG wieder ein und bezieht künftig Mieteinnahmen als laufende BE. Für die Bewertung des WG bei seiner Wiedereinbuchung ist uE § 6 Abs. 6 Satz 1 maßgebend. Danach bemessen sich die AK nach dem gemeinen Wert des hingegebenen WG, der dem verbliebenen Buchwert des Kaufpreisanspruchs entsprechen dürfte.

Nachträgliche Einbuchung: Wird bei einem als Kaufvertrag zu behandelnden Mietkauf der Vertragsgegenstand irrtümlich nicht aktiviert, so ist er bei der den Fehler berichtigenden Einbuchung mit den ursprünglichen AK abzgl. der fiktiven AfA für die in der Vergangenheit liegenden Nutzungszeiten anzusetzen; eine Kürzung der AK um die als Mietaufwand gewinnmindernd erfassten Zahlungen ist nicht zulässig (FG Berlin-Brandenb. v. 15.9.2009 – 6 K 1140/05, EFG 2010, 33, rkr.).

Einstweilen frei.

1289

X. Bilanzielle Behandlung von negativen Kaufpreisen

Schrifttum: *Söffing*, Der Geschäfts- und Firmenwert, in *Knobbe-Keuk/Klein/Moxter* (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 593; *Bachem*, Berücksichtigung negativer Geschäftswerte in Handels-, Steuer- und Ergänzungsbilanz, BB 1993, 967; *Bachem*, Der „negative Geschäftswert“ – eine Schimäre als Steuersparmodell? – Replik auf Siegel/Bareis, BB 1993, 1977; *Siegel/Bareis*, Der „negative Geschäftswert“ – eine Schimäre als Steuersparmodell?, BB 1993, 1477; *Groh*, Negative Geschäftswerte in der Bilanz, in *Kirchhof/Offenhaus/Schöberle* (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, Köln 1994, 815; *Hoffmann*, Zur ertragsteuerlichen Behandlung eines negativen Kaufpreises bzw. Geschäftswertes – Besprechung des BFH Urteils vom 21.4.1994 – IV R 70/92, DStR 1994, 1305, DStR 1994, 1762; *Mujkanovic*, Der negative Geschäftswert in der Steuerbilanz des Erwerbers eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils, WPg 1994, 522; *Ossadnik*, Zur Diskussion um den „negativen Geschäftswert“, BB 1994, 747; *Siegel/Bareis*, Zum „negativen Geschäftswert“ in Realität und Bilanz, BB 1994, 317; *Gießler*, Der „passive Ausgleichsposten“ in der Bilanz – nichts anderes als ein negativer Geschäftswert?, DStR 1995, 699; *Ernsting*, Zur Bilanzierung eines negativen Geschäfts- oder Firmenwertes nach Handels- und Steuerrecht, WPg 1998, 405; *Strahl*, Abzustockende Wirtschaftsgüter bei Abfindung von Mitunternehmern unter Buchwert – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 12.12.1996, IV R 77/93 –, DStR 1998, 515; *Hübsch*, Steuerliche Behandlung einer negativen Ergänzungsbilanz bei der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen durch eine Personengesellschaft,

DStR 2001, 11; *Ley*, Ergänzungsbilanzen beim Erwerb von Personengesellschaftsanteilen, bei Einbringungen nach § 24 UmwStG und bei Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, KÖSDI 2001, 12982; *Niehus*, Fortführung von Ergänzungsbilanzen, StuW 2002, 116; *Söffing*, Ergänzungsbilanz und negativer Geschäftswert, StB 2002, 330; *Paus*, Die neuen Ergänzungsbilanzen bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter, FR 2003, 59; *Hoffmann*, Bilanzierung eines negativen Kaufpreises beim Erwerber, GmbH-StB 2005, 91; *Hoffmann*, Anmerkung zu BFH v. 24.6.2006, I R 49/04, I R 50/04, DStR 2006, 1315; *Lüdenbach/Völkner*, Abgrenzung des Kaufpreises von sonstigen Vergütungen bei der Erst- und Entkonsolidierung – Unternehmenskaufverträge als Mehrkomponentengeschäfte, BB 2006, 1435; *Schiffers*, Bilanzielle Folgen bei Erwerb einer Beteiligung gegen Zuzahlung des Veräußerers, WPg 2006, 1279; *Schulze-Osterloh*, Passiver Ausgleichsposten beim Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gegen Zuzahlung des Verkäufers, BB 2006, 1955; *Ernsting*, Bilanzierung eines negativen Kaufpreises im Rahmen des Unternehmenserwerbs, GmbHR 2007, 135; *Hoffmann*, Negative Anschaffungskosten, PiR 2007, 118; *Roser/Haupt*, Negative Kaufpreise – der BFH lässt viele Fragen offen, GmbHR 2007, 78; *Weber-Grellet*, Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht 2006, BB 2007, 35; *Pung*, Ausgewählte Einzelfragen zur Anwendung des § 8b KStG, Ubg 2008, 254; *Hoffmann*, Negativer Unternehmenskaufpreis, StuB 2011, 121; *Meier/Geberth*, Behandlung des passiven Ausgleichspostens („negativer Geschäftswert“) in der Steuerbilanz, DStR 2011, 733; *Preißler/Bressler*, Bilanzierungsfragen beim negativen Geschäftswert im Falle des Share Deal, BB 2011, 427; *Preißler/Preißler*, Negativer Geschäftswert beim Asset Deal – Handelsrechtliche Überlegungen unter Einbeziehung der Steuersituation der Beteiligten, DStR 2011, 133; *U. Prinz*, Negativer Kaufpreis: Ein steuerbilanzielles Sonderphänomen, FR 2011, 373; *U. Prinz*, Negativer Kaufpreis von Mitunternehmeranteilen, JbFStR 2011/12, 434; *Scheunemann/von Mandelsloh/Preuß*, Negativer Kaufpreis beim Unternehmenskauf, DB 2011, 201; *Benz/Placke*, Die neue gesetzliche Regelung durch das AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz zur „angeschafften Drohverlustrückstellung“ in § 4f und § 5 Abs. 7 EStG, DStR 2013, 2653; *Kahle*, Ergänzungsbilanzen bei Personengesellschaften, FR 2013, 873; *M. Prinz*, Drohendes Aus für die steuerwirksame Hebung stiller Lasten – Analyse geplanter Neuregelungen zur Besteuerung von Verpflichtungsübernahmen, Ubg 2013, 57; *Dannecker/Rudolf*, Veräußerung von Mitunternehmeranteilen und Unternehmenstransaktionen mit negativem Kaufpreis im Lichte der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG, BB 2014, 2539; *Fuhrmann*, Rechtsprechungsbrechende Gesetzgebung zur steuerrechtlichen Behandlung von Verpflichtungsübernahmen durch das AIFM-StAnpG, DB 2014, 9; *Lüdenbach/Hoffmann*, Das Nichtanwendungsgesetz zur Hebung stiller Lasten, GmbHR 2014, 123; *Schindler*, Die Beschränkung der Hebung stiller Lasten auf der Seite des Übertragenden durch § 4f EStG, GmbHR 2014, 561; *Schindler*, Die Neuregelung der steuerbilanziellen Behandlung erworbener stiller Lasten, GmbHR 2014, 786; *Förster/Staaden*, Veräußerung und Erwerb von Mitunternehmeranteilen mit passivierungsbeschränkten Verpflichtungen, BB 2016, 1323; *Rapp*, Behandlung negativer Kaufpreise beim Erwerb von Mitunternehmeranteilen, FR 2018, 170; *U. Prinz*, Steuerbilanzierung eines negativen Kaufpreises beim Unternehmenserwerb, DB 2020, 2145.

1290 1. Begriff des negativen Kaufpreises und Abgrenzung

Bei Unternehmen in schwierigen wirtschaftlichen Situationen ist es keine Seltenheit, dass der Verkäufer für das Unternehmen (oder einen Gesellschaftsanteil) nur einen symbolischen Kaufpreis erhält oder der Käufer zur Übernahme überhaupt nur dann bereit ist, wenn der Verkäufer eine Zuzahlung an ihn leistet. Häufig werden negative Kaufpreise bei Unternehmen vereinbart, die entweder überschuldet sind oder bei denen zukünftig finanzielle Belastungen (zB aufgrund von Restrukturierungsmaßnahmen) entstehen und deren (zeitweise) Fortführung zumindest auch im Interesse des Verkäufers liegt (zB weil das verkaufte Unternehmen ein Zulieferbetrieb ist, aus sozialer Verantwortung oder Imagegründen).

Begriff: Unter dem Begriff „negativer Kaufpreis“ sollen hier nur folgende Fallgestaltungen erfasst werden:

- Der Verkäufer leistet für die Übernahme des Kaufgegenstands eine Zahlung an den Käufer (sog. Zuzahlung des Verkäufers). Eine Zuzahlung des Verkäufers im vorgenannten Sinne ist auch anzunehmen, wenn der Verkäufer eine Zahlung an den Käufer leistet, die den Zeitwert der vom Käufer übernommenen Verbindlichkeiten übersteigt, oder wenn der Verkäufer bei der Übertragung von Sachgesamtheiten WG an den Käufer (mit-)überträgt, die nach dem Nominalwertprinzip zu bewerten sind (zB Bar- oder Buchgeld, s. auch Anm. 1296), und diese Werte den Kaufpreis (einschließlich übernommener Verbindlichkeiten) übersteigen.
- Der Käufer zahlt einen (positiven, ggf. auch symbolischen) Kaufpreis für den Erwerb einer mitunternehmerischen Beteiligung, der allerdings unter dem Buchwert des übernommenen Kapitalkontos liegt (sog. Kauf unter Buchwert).

Ein negativer Kaufpreis im vorstehenden Sinne kann entweder von Anfang an vereinbart worden sein oder sich nachträglich – bspw. durch Gewährleistungs- und/oder Freistellungszahlungen des Verkäufers – ergeben.

Ein negativer Kaufpreis liegt dagegen nicht vor, soweit Zahlungen des Verkäufers bzw. die Reduzierung des Kaufpreises als Entgelt für eine vom Käufer zu erbringende Leistung anzusehen sind. Eine solche Leistung des Käufers kann bspw. darin bestehen, dass er den Verkäufer von bestehenden Risiken im Zusammenhang mit dem Kaufgegenstand befreit oder Liefer- bzw. Abnahmebeziehungen mit dem Verkäufer eingeht (Risikoübernahme als Leistung des Käufers ausdrücklich erwähnt in BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656; weitere Beispiele bei *Schiffers*, WPg 2006, 1279; *Lüdenbach/Völkner*, BB 2006, 1435).

Bilanzielle Kernfragen bei Vereinbarung eines negativen Kaufpreises sind, wie die vom Käufer erworbenen WG bei ihm bilanziell anzusetzen sind und ob eine Zuzahlung des Verkäufers beim Käufer als Erwerbsgewinn zu einer sofortigen Gewinnrealisierung führt oder (zunächst) erfolgsneutral zu behandeln ist.

2. Zuzahlung des Verkäufers beim Erwerb von Einzelwirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten

a) Behandlung beim Verkäufer

1291

Stellt die Zuzahlung des Verkäufers einen negativen Kaufpreis dar, handelt es sich wohl um Veräußerungskosten des Verkäufers. Es sind – soweit Anteile an KapGes. übertragen werden – die Abzugsbeschränkungen nach § 3c Abs. 2 iVm. § 3 Nr. 40 bzw. § 8b Abs. 3 KStG zu berücksichtigen (*Pung*, Ubg 2008, 254).

Übernimmt der Käufer im Rahmen des Erwerbs vom Verkäufer Verpflichtungen, die beim Verkäufer als ursprünglich Verpflichtetem Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, so ist für nach dem 28.11. 2013 endende Wj. die Regelung des § 4f zu beachten, welcher durch das AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2) eingefügt wurde (s. allg. § 4f Anm. 1 ff.; BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619; *Schindler*, GmbHR 2014, 561; *Lüdenbach/Hoffmann*, GmbHR 2014, 123; *Fuhrmann*, DB 2014, 9 [14 ff.]; *Benz/Placke*, DStR 2013, 2653; *M. Prinz*, Ubg 2013, 57; s. ausdrücklich zur Anwendung von §§ 4f, 5 Abs. 7 auf Transaktionen mit negativem Kaufpreis: *Dannecker/Rudolf*, BB 2014, 2539 [2542 ff.]). Nach § 4f

Abs. 1 Satz 1 ist der sich aus der Übertragung der Verpflichtung ergebende Aufwand gleichmäßig auf das Wj. der Schuldübernahme und die nachfolgenden 14 Jahre zu verteilen und beim Verkäufer als BA abziehbar. Die Verteilung des Aufwands erfolgt nach Ansicht der FinVerw. durch außerbilanzielle Hinzurechnungen und Abrechnungen und kommt nur dann in Betracht, wenn die relevante Verpflichtung am vorausgegangenen Bilanzstichtag bereits bestand und beim Käufer auf die übernommene Verpflichtung § 5 Abs. 7 (s. hierzu Anm. 1293) anwendbar ist oder anwendbar wäre, wenn für den Käufer deutsches StRecht gelten würde (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619). Ist aufgrund der Übertragung der Verpflichtung ein entsprechender Passivposten beim Verkäufer gewinnerhöhend auszubuchen, so kann nach § 4f Abs. 1 Satz 2 der sich durch die Übertragung ergebende Aufwand in dieser Höhe im Wj. der Übertragung sofort abgezogen werden, und nur der diesen Betrag übersteigende Aufwand ist dann entsprechend zu verteilen und in den Folgejahren nur anteilig abziehbar (*Benz/Placke*, DStR 2013, 2653 [2656]). Eine Verteilung des Aufwands unterbleibt jedoch ua. vollständig gem. § 4f Abs. 1 Satz 3, wenn die Übernahme im Rahmen einer Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebs oder des gesamten Mitunternehmeranteils iSd. §§ 14, 16 Abs. 1, 3 und 3a sowie des § 18 Abs. 3 erfolgt oder ein ArbN unter Mitnahme seiner erworbenen Pensionsansprüche zu einem neuen ArbG wechselt. Bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Teilbetriebs ist ein Veräußerungs- oder Aufgabeverlust um den Übertragungsaufwand iSd. § 4f Abs. 1 Satz 1 zu vermindern, soweit er den Verlust begründet oder erhöht hat. § 4f Abs. 1 Sätze 1, 2 und 7 gelten neben Schuldübernahmen auch für Schuldbeitritte oder Erfüllungsübernahmen mit (ganzer oder teilweiser) Schuldfreistellung (§ 4f Abs. 2).

b) Behandlung beim Käufer

1292 aa) Negativer Kaufpreis und Realisationsprinzip

Nach Ansicht des BFH (BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656) führt die Zuzahlung des Verkäufers beim Käufer eines EinzelWG nicht zu einem sofortigen Anschaffungs- oder Erwerbsgewinn. Dem Ausweis eines Anschaffungsgewinns steht das Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) entgegen, aus dem folgt, dass Anschaffungsvorgänge für den Käufer – unabhängig davon, ob ein positiver Kaufpreis gezahlt wird oder eine Zuzahlung durch den Verkäufer zu leisten ist – erfolgsneutral zu behandeln sind (so auch die hM: *Ernsting*, GmbHR 2007, 135; *Schulze-Osterloh*, BB 2006, 1955; aA noch Schl.-Holst. FG v. 5.12.2003 – I K 973/97, EFG 2004, 1324, Vorinstanz zu BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656; s. auch *Siegel/Bareis*, BB 1993, 1477; *Siegel/Bareis*, BB 1994, 317). Der vorstehende Grundsatz gilt auch beim Erwerb von Sachgesamtheiten.

1293 bb) Ausweis des negativen Kaufpreises in der Bilanz

Für die Zuzahlung des Verkäufers ist in der Bilanz des Käufers ein passiver Ausgleichsposten zu bilden. Eine Abstockung der WG (Wertberichtigung), die mangels AK lediglich mit dem Erinnerungswert aktiviert sind, oder ein Ansatz negativer AK sind nicht zulässig. Auch eine Rückstellung für Verbindlichkeiten oder eine Drohverlustrückstellung scheiden aus, ebenso der Ansatz eines passiven RAP. Im Einzelnen:

Keine Abstockung in der Bilanz des Käufers und kein Ansatz von negativen Anschaffungskosten: Im Fall der Zuzahlung durch den Verkäufer kommt eine Wert-

berichtigung (Abstockung) des bzw. der erworbenen EinzelWG nicht in Betracht, da dieses mangels AK lediglich mit einem Erinnerungswert (1 €) in der Bilanz anzusetzen ist. Beim Erwerb von Sachgesamtheiten sind bestimmte WG (zB Bar- und Buchgeld) weiterhin mit ihrem Nominalwert anzusetzen (s. Anm. 1296). Auch die Abstockung der Bilanzansätze anderer WG, die mit dem Erwerbsvorgang nicht im Zusammenhang stehen, scheidet aus (BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656). Ebenso kann eine Zuzahlung des Verkäufers nicht zu negativen AK des Käufers und damit zum Ausweis des erworbenen WG auf der Passivseite der Bilanz führen. AK setzen Aufwendungen voraus, die beim Käufer aufgrund der vom Verkäufer erhaltenen Zahlung gerade nicht vorliegen (BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656).

Keine Passivierung als Verbindlichkeits-, Drohverlustrückstellung oder passiver Rechnungsabgrenzungsposten für die Zuzahlung des Verkäufers: Die Neutralität des Anschaffungsvorgangs kann bei einer Zuzahlung des Verkäufers regelmäßig auch nicht dadurch erreicht werden, dass der Käufer eine Verbindlichkeitsrückstellung bildet, da ihre Bildung eine Außenverpflichtung verlangt, an der es häufig fehlen dürfte (anders ggf., wenn sich der Käufer gegenüber dem Verkäufer zur Fortführung des verlustverursachenden Betriebs/der Finanzierung der Gesellschaft verpflichtet, s. *Ernsting*, WPg 1998, 405). Auch die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder der Ansatz eines passiven RAP scheiden aus (BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656; s. auch *Ernsting*, WPg 1998, 405). Hiervon zu unterscheiden ist die Passivierung von Verbindlichkeiten und die Bildung von Rückstellungen für Verpflichtungen, die der Käufer vom Verkäufer im Rahmen des Erwerbs übernommen hat. Diese sind für vor dem 28.11.2013 endende Wj. grds. auch dann mit dem Zeitwert der Verpflichtungen zulässig, wenn sie beim Verkäufer einem Ansatzverbot oder Ansatz- und Bewertungsbeschränkungen unterlegen haben (BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566; BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, BStBl. II 2017, 1226; BFH v. 12.12.2012 – I R 69/11, BStBl. II 2017, 1232; BFH v. 12.12.2012 – I R 28/11, BStBl. II 2017, 1265). Durch das AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2) wurde jedoch § 5 Abs. 7 eingefügt, der den Ansatz übernommener Verpflichtungen beim Übernehmer und dessen Rechtsnachfolger neu regelt (s. allg. zu § 5 Abs. 7 Anm. 2400 ff.; BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619; *Schindler*, GmbHR 2014, 786; *Lüdenbach/Hoffmann*, GmbHR 2014, 123 [126 ff.]; *Fuhrmann*, DB 2014, 9 [12 ff.]; *Benz/Placke*, DStR 2013, 2653; *M. Prinz*, Ubg 2013, 57). § 5 Abs. 7 Satz 1 ordnet nunmehr für nach dem 28.11.2013 endende Wj. (auf Antrag auch bereits für frühere Wj.) die Anwendung der bisher für den Verkäufer geltenden Ansatzverbote bzw. Ansatz- und Bewertungsbeschränkungen beim Käufer ab dem nächsten auf die (zunächst erfolgsneutrale) Verpflichtungsübernahme folgenden Abschlussstichtag an. Der Käufer hat die übernommenen Verpflichtungen so zu bilanzieren, wie sie beim Verkäufer ohne die Übertragung zu bilanzieren wären. Bilanzsteuerliche Wahlrechte können jedoch unabhängig von der Wahl des ursprünglich Verpflichteten in Anspruch genommen werden (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619). Ergibt sich aus der Anwendung des Abs. 7 Satz 1 ein Gewinn beim Käufer, kann er in Höhe von 14/15 eine gewinnmindernde Rücklage bilden, welche in den folgenden 14 Wj. jeweils mit mindestens 1/14 gewinnerhöhend aufzulösen ist. Da die Rücklage nach dem Gesetzeswortlaut nicht zwingend gleichmäßig aufzulösen ist, sondern nur ein Mindestbetrag für die Auflösung vorgegeben wird, ergibt sich hier ein gewisser Gestaltungsspielraum (*Benz/Placke*, DStR 2013, 2653 [2659]).

Eine noch nicht aufgelöste Rücklage ist gem. Abs. 7 Satz 6 gewinnerhöhend auszubuchen, wenn die Verpflichtung, für die die Rücklage gebildet wurde, nicht mehr besteht. Abs. 7 gilt nicht nur für Schuldübernahmen, sondern sinngemäß auch für Fälle des Schuldbeitritts oder der Erfüllungsübernahme mit (vollständiger oder teilweiser) Schuldfreistellung und ist nach Abs. 7 Satz 3 auch beim Erwerb eines Mitunternehmeranteils anwendbar.

Bilanzierung als passiver Ausgleichsposten:

- *Ansatz des passiven Ausgleichspostens:* Die Zuzahlung des Verkäufers – soweit sie die vom Käufer für übernommene Verpflichtungen gebildeten Passivposten übersteigt – ist jedoch durch den Ansatz eines Passivpostens sowohl in der HBil. als auch über den in § 5 Abs. 1 Satz 1 normierten Maßgeblichkeitsgrundsatz in der StBil. zu neutralisieren, um damit die aus dem Realisationsprinzip abgeleitete Erfolgsneutralität des Anschaffungsgeschäfts sicherzustellen (BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656; *Roser/Haupt*, GmbHR 2007, 78, ausführl. zum Ausweis des passiven Ausgleichspostens in der HBil.). Der BFH hat offengelassen, ob ein negativer Geschäfts- oder Firmenwert oder ein passiver Ausgleichsposten auf der Passivseite anzusetzen ist. Jedenfalls beim Erwerb von EinzelWG scheidet der Ansatz eines negativen Geschäfts- oder Firmenwerts aus, und die Zuzahlung des Verkäufers ist durch den Ansatz eines passiven Ausgleichspostens zu neutralisieren (so auch die hM im Schrifttum: *Schiffers*, WPg 2006, 1279; *Schulze-Osterloh*, BB 2006, 1955; *Roser/Haupt*, GmbHR 2007, 78; *U. Prinz*, DB 2020, 2145 [2147 f.]; *Frey/Fichtner* in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Aufl. 2020, § 27 Rz. 107, im Zusammenhang mit dem Erwerb von Personengesellschaftsanteilen; aA *Gießler*, DStR 1995, 699). Die grundsätzliche Zulässigkeit des Ansatzes eines passiven Ausgleichspostens ergibt sich aus der Öffnungsklausel der Bilanzgliederung in § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB (ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 294; krit. *Hoffmann*, DStR 2006, 1315; *Hoffmann*, StuB 2011, 121 [122]).
- *Fortführung und Zeitpunkt der Auflösung des passiven Ausgleichspostens:* Die Auflösung des passiven Ausgleichspostens führt beim Käufer zu einer Gewinnrealisierung. Nach hM ist der passive Ausgleichsposten beim Erwerb von EinzelWG zur Vermeidung des Ausweises noch nicht realisierter Gewinne erst bei der Veräußerung (oder Entnahme) bzw. der Liquidation aufzulösen (*Weber-Grellet*, BB 2007, 35; *Schulze-Osterloh*, BB 2006, 1955; *Ernsting*, GmbHR 2007, 135, mwN; *Preißler/Bressler*, BB 2011, 427 [430], mit einer zusammenfassenden Darstellung der unterschiedlichen Ansätze; aA wohl *Hoffmann*, DStR 2006, 1135; *Schubert/F. Huber* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 407; ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 294; s. *Roser/Haupt*, GmbHR 2007, 78, zur Behandlung des Ausgleichspostens in Umwandlungsfällen).
- *Steuerliche Konsequenzen der Auflösung des passiven Ausgleichspostens:* Die Auflösung des passiven Ausgleichspostens führt zu einem Ertrag. Soweit der passive Ausgleichsposten allerdings mit dem Erwerb einer Beteiligung an einer KapGes. im Zusammenhang steht, sollte der Gewinn bei Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen auch unter die Begünstigung des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG bzw. § 3 Nr. 40 EStG fallen, da der Ausgleichsposten als Korrekturposten zu der auf der Aktivseite ausgewiesenen Beteiligung anzusehen ist (so im Erg. *Ernsting*, GmbHR 2007, 135; *Schiffers*, WPg 2006, 1279; *Pung*, Ubg 2008, 254; *Preißler/Bressler*, BB 2011, 427 [431]).

3. Negative Kaufpreise beim Erwerb von Mitunternehmeranteilen

a) Grundsätzliches

1295

Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stellt stl. kein WG dar. Vielmehr gilt der Erwerb eines Mitunternehmeranteils stl. als anteiliger Erwerb der im Gesamthandsvermögen gehaltenen WG (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180). Für die steuerbilanzielle Behandlung von negativen Kaufpreisen ergeben sich aber beim Erwerb von Mitunternehmeranteilen Besonderheiten.

Behandlung beim Verkäufer: Ist nach Abzug der Veräußerungskosten die Abfindung bzw. der erhaltene Kaufpreis niedriger als das Kapitalkonto des ausscheidenden Mitunternehmers oder leistet dieser eine Zuzahlung, entsteht ein Veräußerungsverlust, der grds. ausgleichs- und abzugsfähig ist (*Hörger/Rapp* in *LBP*, § 16 Rz. 172b [2/2007]).

Wenn im Rahmen der Übertragung des (gesamten) Mitunternehmeranteils aus der Realisierung der stillen Lasten Aufwand resultiert, so ist dieser gem. § 4f Abs. 1 Satz 3 stl. nicht nach § 4f Abs. 1 Satz 1 auf mehrere Wj. zu verteilen (*Rapp*, FR 2018, 170 [172], zur Behandlung bei der Veräußerung von Teilen eines Mitunternehmeranteils: *Dannecker/Rudolf*, BB 2014, 2539 [2540 f.]; *Förster/Staaden*, BB 2016, 1323 [1324 f.]).

Behandlung beim Käufer: Nach allgemeiner Meinung leitet sich auch beim Erwerb eines Mitunternehmeranteils aus dem Realisationsprinzip ab, dass der Käufer keinen sofortigen Anschaffungsgewinn realisiert (BFH v. 24.10.1996 – IV R 90/94, BStBl. II 1997, 241; BFH v. 26.6.2002 – IV R 3/01, BStBl. II 2003, 112; *Wacker* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 15 Rz. 463; *Kahle*, FR 2013, 873 [878]; *U. Prinz*, FR 2011, 373 [374]; aA *Groh*, FS Klein, 1994, 815, im Fall einer Zuzahlung durch den Verkäufer). Dies wird durch Abstockung der übernommenen WG beim Käufer (s. Anm. 1296) und durch Passivierung eines verbleibenden Differenzbetrags (s. Anm. 1297) erreicht.

b) Abstockung bzw. Aufstockung der Wirtschaftsgüter und Verbindlichkeiten beim Käufer

1296

Sofern der Käufer eines Mitunternehmeranteils einen Kaufpreis zahlt, der niedriger als das von ihm übernommene Kapitalkonto ist, oder eine Zuzahlung des Verkäufers erhält, sind die in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen Buchwerte in einer für den Käufer aufzustellenden negativen Ergänzungsbilanz bzw. beim Erwerb durch alle Mitunternehmer unmittelbar in der Gesamthandsbilanz abzustocken (BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; BFH v. 26.6.2002 – IV R 3/01, BStBl. II 2003, 112; krit. *Hoffmann*, StuB 2011, 121 [122]; *Gießler*, DStR 1995, 699).

Höhe der Abstockung: Die erworbenen WG sind um die Differenz zwischen dem Kapitalkonto und dem Kaufpreis bzw. der Zuzahlung des Verkäufers (BFH v. 19.2.1981 – IV R 41/78, BStBl. II 1981, 731), maximal jedoch bis zum Erinnerungswert (1 €) abzustocken; nicht bilanzierte oder unterbewertete Verbindlichkeiten und Rückstellungen sind bis zum Zeitwert aufzustocken (s. zur Aufstockung von Passiva *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 626 ff. [8/2021]; *Kahle*, FR 2013, 873 [878 f.]; *Scheunemann/von Mandelsloh/Preuß*, DB 2011, 201 [202], mwN). Nach der Rspr. des BFH konnte der Erwerber die aufgestockten Verbindlichkeiten unabhängig von stl. bestehenden Ansatzverboten (zB Ansatzverbot bezüglich Rückstel-

lungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, § 5 Abs. 4a) bzw. Ansatz- und Bewertungsbeschränkungen (zB Bewertung von Pensionsrückstellungen in der StBil., § 6a) fortführen (BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566; BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, BStBl. II 2017, 1226; BFH v. 12.12.2012 – I R 69/11, BStBl. II 2017, 1232; BFH v. 12.12.2012 – I R 28/11, BStBl. II 2017, 1265). Für nach dem 28.11.2013 endende Wj. ordnet § 5 Abs. 7 Satz 1, welcher gem. Abs. 7 Satz 3 für den Erwerb eines Mitunternehmeranteils entsprechend gilt, allerdings nunmehr ab dem nächsten auf die erfolgsneutrale Verpflichtungsübernahme endenden Wj. die Anwendung der bisher beim Verkäufer geltenden Ansatzverbote bzw. Ansatz- und Bewertungsbeschränkungen an und der Käufer hat die übernommene Verpflichtung so zu bilanzieren, wie sie ohne Übernahme beim Verkäufer zu bilanzieren wäre (hat der Käufer bspw. eine Verpflichtung übernommen, die beim Verkäufer als Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach Abs. 4a in der StBil. nicht passiviert werden durfte, kann der Käufer zwar zunächst die Rückstellung passivieren, muss diese allerdings zum Ende des dem Erwerb folgenden Wj. erfolgswirksam auflösen und das Absatzverbot des Abs. 4a beachten).

Verteilung des Abstockungsbetrags: Die Aufstockung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen bis zum Zeitwert hat uE Vorrang vor der Abstockung von WG (aA wohl U. Prinz, FR 2011, 373 [374]). Bei WG, die nach dem Nominalwertprinzip (zB Bar- und Buchgeld, vollwerthaltige Forderungen) zu bewerten sind, bleibt es beim Ansatz des Nominalbetrags; eine Abstockung dieser WG kommt nicht in Betracht (BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; ausführlich zu str. Einzelfragen Strahl, DStR 1998, 515; Ossadnik, BB 1994, 747). Sofern danach die WG nicht vollständig auf den Erinnerungswert abzustocken sind, ist die Abstockung entsprechend dem Verhältnis der Teilwerte zueinander vorzunehmen (nur für WG, deren Teilwert niedriger ist als der Buchwert: Hörger/Rapp in LBP, § 16 Rz. 173 [2/2007]; Preißler/Preißler, DStR 2011, 133 [136], mwN; aA Kahle, FR 2013, 873 [878] unter Verweis auf BFH v. 19.2.1981 – IV R 41/78, BStBl. II 1981, 731: Schätzweg, praktikabel nach dem Verhältnis der Buchwerte; Grottel/Baldamus, Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 749: Verhältnis der Minderwerte; s. zur Fortentwicklung der abgestockten WG in den Folgeperioden: Rapp, FR 2018, 170 [174]).

Die Abstockung ist grds. bei sämtlichen WG vorzunehmen, dh. sowohl bei WG des AV als auch des UV (Krumm in Kirchhof/Seer, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 248; aA nur bedingte Abstockung des UV Hörger/Rapp in LBP, § 16 Rz. 173 [2/2007]).

Auflösung des Abstockungsbetrags: Der Abstockungsbetrag ist gewinnwirksam aufzulösen, soweit die WG verbraucht, abgenutzt oder veräußert werden (BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831).

1297 c) Passivierung eines Ausgleichspostens beim Käufer, soweit Auf- und Abstockung nicht möglich sind

Der nach Abstockung (s. Anm. 1296) verbleibende Differenzbetrag zwischen Kaufpreis bzw. Zuzahlung des Verkäufers und Kapitalkonto ist nach hM als Passivposten anzusetzen, um die Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs für den Käufer sicherzustellen. BFH v. 21.4.1994 (IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745) hat sich ausdrücklich gegen den Ausweis eines negativen Geschäfts- oder Firmenwerts und für einen passiven Ausgleichsposten entschieden (ebenso die hM; ADS, 6. Aufl. 1995,

§ 255 HGB Rz. 294; Hörger/Rapp in LBP, § 16 Rz. 173 [2/2007]; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 625 [8/2021]; aA – für den Ausweis eines negativen Firmenwerts – Nds. FG v. 24.10.1991 – XII 706/84, EFG 1993, 15, Vorinstanz zu BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; Ernsting, WPg 1998, 405; Mujkanovic, WPg 1994, 522; Gießler, DStR 1995, 699).

Fortschreibung (Folgebewertung)/Auflösung des passiven Ausgleichspostens: Gemäß BFH (BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180) ist der passive Ausgleichsposten bei Mitunternehmensbeteiligungen anteilig aufzulösen, wenn der Käufer aus der mitunternehmerischen Beteiligung Verluste erzielt, spätestens jedoch bei Beendigung der Beteiligung (ebenso U. Prinz, FR 2011, 373 [374]; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 626 [8/2021]). Im Schrifttum werden unterschiedliche Meinungen vertreten: Für Auflösung erst bei Verkauf oder Liquidation Schulze-Osterloh, BB 2006, 1955 (1956); Preißer/Preißer, DStR 2011, 133 (137 f.); Preißer/Preißer, BB 2011, 427 (431); für eine grundsätzliche Auflösung des passiven Ausgleichspostens jeweils bis zur Höhe von realisierten Verlusten, wobei nach Scheunemann/von Mandelsloh/Preuß, DB 2011, 674 (675), eine solche Verrechnung mit Verlusten nur zu erfolgen hat, soweit sich bei der Kaufpreisfindung einkalkulierte Verluste realisieren, Meier/Geberth, DStR 2011, 733 (735); U. Prinz, JbFStR 2011/12, 434 (440 f.); Dannecker/Rudolf, BB 2014, 2539 (2542); Rapp, FR 2018, 170 (175 f.); für eine Auflösung des passiven Ausgleichspostens, sobald über einen längeren Zeitraum Gewinne erzielt werden und positive Ertragsaussichten bestehen, Gießler, DStR 1995, 699 (701 ff.). Jedoch sollen später entstehende Verluste nicht mit dem Ausgleichsposten zu verrechnen sein und wirken sich mithin beim Erwerber aus, soweit der Erwerber nach dem Erwerb (aus stl. Sicht) für die zunächst ohne eigenen finanziellen Einsatz erlangte Vermögensposition etwas „gezahlt“ hat, wobei eine solche finanzielle Beteiligung des Käufers an den Verlusten auch in der Einstellung versteuerter Gewinne in die Rücklagen gesehen werden kann (FG Düss. v. 15.12.2010 – 15 K 2784/09 F, BB 2011, 433, rkr.; dazu U. Prinz, FR 2011, 373; Meier, DStR 2011, 112). Einer planmäßigen Auflösung analog § 7 Abs. 1 Satz 3 im 15-Jahres-Zeitraum stehen das Realisationsprinzip und das Fehlen einer betriebsgewöhnlichen ND entgegen (U. Prinz, DB 2020, 2145 [2148]; U. Prinz, FR 2011, 373 [374]).

Einstweilen frei.

1298–1299

XI. Aktivierung und Passivierung bei Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen

Schrifttum: Monografien: Kapp/Grune, Die Besteuerung von Renten, RuStD Heft 46, Köln 1965; Biergans/Koller, Raten, Renten, andere wiederkehrende Zahlungen in der Einkommensteuer, München, 4. Aufl. 1998; Myßen/Fischer/Grager/Wißborn, Renten – Raten – Dauernde Lasten, Herne/Berlin, 16. Aufl. 2017; Richter, Handbuch der Rentenbesteuerung, Köln, Loseblatt.

Aufsätze: Meyer/Richter, Zur steuerlichen Behandlung von Renten und dauernden Lasten, FR 1970, 373; Haas, Zur Übertragung von Betriebsvermögen gegen Rente, DStZ 1974, 411; Paus, Betriebliche Versorgungsrenten an ausscheidende Gesellschafter, BB 1978, 1157; Mittelbach, Wertsicherungsklauseln im Zivil- und Steuerrecht, Ludwigshafen, 4. Aufl. 1980; Richter, Praxisfragen, Zur Rentenbesteuerung bei Mitunternehmensbeteiligungen, StBp. 1980, 276; Biergans, Steuergestaltung bei der Übertragung von Familienpersonengesellschaften gegen wiederkehrende Zahlungen im Bereich der Einkommensteuer, DStR 1981, 455; von Bornhaupt, Außerbetriebliche Versorgungsrenten bei Vermögensübergabeverträgen zwischen El-

tern und Kindern, DStR 1981, 335; *Schult*, Vorteile der Übertragung von Mitunternehmeranteilen auf Angehörige gegen Leibrente, DB 1981, 5; *Thoma*, Betriebliche Rentenverpflichtungen, DStR 1983, 97; *Walkhoff*, Ausgabenabzug bei Kaufpreisrenten und Kaufpreisraten mit Wertsicherungsklauseln, DB 1984, 1216; *Ritzrow*, Betriebliche Veräußerungsrenten, betriebliche und private Versorgungsrenten, StBp. 1985, 153; *L. Schmidt*, Pensionsrückstellung für ehemaligen Gesellschafter einer Personengesellschaft vor und nach 1986, FR 1990, 719; *Kempermann*, Steuerliche Behandlung von Pensionszusagen bei Personengesellschaften, FR 1998, 433; *H.W. Schoor*, Handlungsbedarf und Gestaltungen bei Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen nach dem neuen Rentenerlass, Information StWa. 2004, 828; *Neufang*, Betriebsübergang gegen wiederkehrenden Leistungen, BB 2005, 688; *Kratzsch*, Aktuelle Entwicklungen bei der vorweggenommenen Erbfolge und der Erbauseinandersetzung, StB 2007, 327; *Horn*, Gegenleistung und Vorbehalte bei Übergabeverträgen, NWB 2008, 3841; *Kratzsch*, Geänderte Regelung des Sonderausgabenabzugs im Zusammenhang mit Vermögensübertragungen gegen wiederkehrende Leistungen, StB 2008, 157; *Schmidt/Schwind*, Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen nach dem JStG 2008, NWB 2008, 4597; *Meyering*, Renten, Raten und dauernde Lasten bei Unternehmensakquisitionen, NWB-EV 2010, 321, *Neu/Hamacher*, Anwendung des § 18 Abs. 3 UmwStG bei Veräußerung eines Unternehmens oder Mitunternehmeranteils gegen wiederkehrende Bezüge, DStR 2010, 1453; *Geck*, Übergabe von Mitunternehmeranteilen gegen Versorgungsleistungen: Gestaltungsüberlegungen hinsichtlich der Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen, DStR 2011, 1303; *Deutschländer*, Private Vermögensübertragungen gegen dauernde Lasten, NWB 2013, 3636; *Kratzsch*, Gewinnverzicht kann zu einer entgeltlichen Mitunternehmer-Teilanteilsübertragung führen, PFB 2016, 94.

1300 1. Begriff der wiederkehrenden Bezüge

Fragen der Aktivierung und Passivierung stellen sich bei betrieblich veranlassten Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen. Nichtbetriebliche wiederkehrende Bezüge sind beim Empfänger als Einnahmen gem. § 22 Nr. 1 und beim Leistenden im Rahmen der Überschusseinkünfte als WK (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1) oder als SA gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a zu behandeln.

Begriff der wiederkehrenden Bezüge: Darunter versteht man Bezüge, die nicht nur einmalig, sondern mehrfach von Zeit zu Zeit wiederkehren und auf einem einheitlichen Entschluss des Leistenden oder einem einheitlichen Rechtsgrund beruhen und nicht im Austausch mit einer Gegenleistung stehen oder Kapitalrückzahlungen sind (s. im Einzelnen § 22 Anm. 100 ff.; zu Kaufpreisraten s. auch Anm. 1306).

Begriff der Renten: Renten sind wiederkehrende Bezüge, die (zusätzlich) auf einem Stammrecht beruhen und gleichmäßig für einen längeren Zeitraum in der festgelegten Höhe geleistet werden (s. § 22 Anm. 262 ff.).

Betriebliche Veranlassung: Betrieblich veranlasste wiederkehrende Bezüge liegen vor,

- wenn BV gegen wiederkehrende Bezüge veräußert wird und sich Leistung und Gegenleistung nach dem Willen der Beteiligten gleichwertig gegenüberstehen (betriebliche Veräußerungsrenten, s. Anm. 1306–1330; über andere Bezüge s. Anm. 1326),
- wenn die wiederkehrenden Bezüge zum Zweck der Versorgung des Empfängers aus betrieblichem Interesse gewährt werden (betriebliche Versorgungsrenten, s. Anm. 1332–1338) oder
- wenn sie als Schadensersatz aufgrund unerlaubter Handlung zu zahlen sind (zur betrieblichen Veranlassung bei wiederkehrenden Bezügen, die aufgrund eines Schadensersatzes zu leisten sind, s. Anm. 1343).

1301–1304 Einstweilen frei.

2. Behandlung betrieblicher Veräußerungsleistungen

a) Grundsätzliches

1305

Eine Passivierung wiederkehrender Leistungen ist (insbes.) bei betrieblichen Veräußerungsleistungen vorzunehmen (zu betrieblichen Versorgungsleistungen, die nicht zu passivieren sind, s. Anm. 1332 ff.). Liegen betriebliche wiederkehrende Bezüge vor, so kommt es beim Leistungsempfänger für die Anwendbarkeit des Wahlrechts in R 16 Abs. 11 EStR (Sofort- oder Zuflussbesteuerung) darauf an, ob es sich um Renten iSd. zivilrechtl. Rentenbegriffs oder um sonstige – der Höhe nach nicht gleichmäßig gezahlte – wiederkehrende Bezüge (insbes. gewinn- oder umsatzabhängige Bezüge) handelt; nur bei lebenslangen Renten oder lang andauernden (mehr als zehn Jahre) Zeitrenten und Kaufpreislöhnen kommt das Wahlrecht gem. R 16 Abs. 11 EStR in Betracht. Beim Erwerber ist hingegen die estrechtl. Behandlung für beide Arten der wiederkehrenden Bezüge im Bereich der Gewinnermittlung im Grundsatz gleich. Die Bilanzierung (Passivierung) beim Erwerber ist unabhängig von der Ausübung des Wahlrechts gem. R 16 Abs. 11 EStR (s. Anm. 1322 ff.).

b) Voraussetzungen der betrieblichen Veräußerungsrente

aa) Begriff und Abgrenzung

1306

Eine (betriebliche) Veräußerungsrente, also ein (einheitlicher) Veräußerungsvorgang, liegt vor, wenn BV

- gegen eine Rente veräußert (bzw. erworben) wird und Leistung und Gegenleistung nach dem Willen der Beteiligten sich gleichwertig gegenüberstehen (s. Anm. 1308);
- uE aber auch, wenn zwar keine Abwägung wie unter fremden Dritten vorgenommen wird, aber weder eine private Versorgungsleistung noch eine – nach § 12 Nr. 2 stl. nicht relevante – Unterhaltsleistung vorliegt. Dies kommt uE in Betracht, wenn Empfänger der Leistungen nicht zum Generationennachfolgeverbund gehört (zB bei Geschwistern, vgl. auch BFH v. 20.10.1999 – X R 86/96, BStBl. II 2000, 602) oder keine Leistungen auf Lebenszeit vereinbart wurden (vgl. BFH v. 31.8.1994 – X R 44/93, BStBl. II 1996, 676). Dem folgt auch die FinVerw., da in BMF (BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, zB Rz. 57) zB für den Fall, dass kein begünstigtes Vermögen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 übertragen worden ist (insoweit ist ein Verfahren beim BFH anhängig, in dem das BMF durch BFH v. 28.4.2020 – IX R 11/19, FR 2020, 840, Rz. 13, zum Beitritt aufgefordert wurde), die wiederkehrenden Leistungen nicht auf die Lebenszeit des Berechtigten zu zahlen sind oder die Erträge nicht ausreichen, um die wiederkehrenden Leistungen zu finanzieren. Im Fall der Übertragung von BV kommt es – entsprechend den hier geltenden Grundsätzen – jedenfalls im Rahmen einer teilentgeltlichen Übertragung bei der vorweggenommenen Erbfolge darauf an, ob die Gegenleistung das Kapitalkonto übersteigt (sog. Einheitstheorie, vgl. BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811). In diesem Fall liegt eine entgeltliche Veräußerung bzw. auf der anderen Seite ein Erwerb vor. Soweit die Gegenleistung niedriger als das Kapitalkonto ist, gilt § 6 Abs. 3 (Buchwertverknüpfung).

Abgrenzung gegenüber Versorgungsrenten: Die Abgrenzung der betrieblichen Veräußerungsrenten von den Versorgungsrenten (s. Anm. 1332 ff.) ergibt sich aus dem Zweck, den die Vertragsparteien mit der Vereinbarung der Rente verfolgen

(BFH v. 20.1.1959 – I 200/58 U, BStBl. III 1959, 192; BFH v. 23.1.1964 – IV 85/62 U, BStBl. III 1964, 239; Anm. 1332 ff.). Wollen die Beteiligten mit der Rente eine nach kaufmännischen Regeln abgewogene Gegenleistung für die Übertragung von BV vereinbaren, liegt eine Veräußerungsrente vor; bemessen sie dagegen die Rentenhöhe nach den Versorgungsvorstellungen des Rentenempfängers, ist die Rente eine – betriebliche oder private – Versorgungsrente (vgl. Anm. 1332, 1334 ff.). Entsprechend dem Hauptzweck der wiederkehrenden Leistungen ist (grds.) eine einheitliche Beurteilung geboten.

1307 **bb) Gegenstand der Veräußerung**

Gegenstände der Leistung des Veräußernden an den Erwerber können sein

- ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil, und zwar sowohl bei einem land- und forstwirtschaftlichen BV (§ 14 Satz 1), einem gewerblichen Unternehmen (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Halbs. 1 und 2, Nr. 2 und 3) und bei selbständigen Tätigkeiten iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1–3;
- einzelne (oder mehrere) WG des BV;
- der Verzicht auf betriebliche Rechte oder auf die Ausübung einer betrieblichen Tätigkeit oder die Beendigung des Vertragsverhältnisses eines HV (gegen Gewährung eines Ausgleichsanspruchs nach § 89b HGB).

Eine vor Eintritt des Erbfalls erklärter Erb- und/oder Pflichtteilsverzicht unterliegt als unentgeltlicher Vertrag, der der Regulierung der Vermögensnachfolge dienen soll, nicht der ESt, begründet also keine Veräußerung, auch wenn der Nachlass aus betrieblichem Vermögen besteht. Renten für lebzeitige Erb- oder Pflichtteilsverzichtete enthalten keinen Ertrags- oder Zinsanteil (BFH v. 20.11.2012 – VIII R 57/10, BFH/NV 2013, 633; BFH v. 26.3.2013 – VIII B 157/12, BFH/NV 2013, 934).

1308 **cc) Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung**

Eine Veräußerungsrente setzt grds. (zu Ausnahmen s. Anm. 1306) voraus, dass die Vertragspartner Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten abwägen und sich deshalb nach ihrem Willen die Leistungen gleichwertig gegenüberstehen.

BFH v. 22.9.1982 – IV R 154/79, BStBl. II 1983, 99; BFH v. 29.1.1992 – X R 193/87, BStBl. II 1992, 465.

Bei Zusage einer Zeitrente (s. Anm. 1315) ist die Feststellung dieser Voraussetzung idR problemlos: Gegenüberzustellen sind Rentenbarwert und Verkehrswert des veräußerten WG.

Bei Zusage einer Leibrente oder anderer laufender Bezüge auf Lebenszeit (s. Anm. 1315) sind grds. die subjektiven Vorstellungen der Beteiligten maßgeblich. Maßgeblich ist, ob der Verkehrswert des veräußerten WG und der Barwert der Leibrente subjektiv gleichwertig gegenüberstehen (BFH v. 22.9.1982 – IV R 154/79, BStBl. II 1983, 99; BFH v. 12.11.1985 – VIII R 126/81, BStBl. II 1986, 55; BFH v. 26.3.1987 – IV R 58/85, BFH/NV 1987, 770). Aus der objektiv vorhandenen Gleichwertigkeit der Leistungen oder aus dem Auseinanderklaffen der Werte können uU Rückschlüsse auf den Willen der Parteien gezogen werden. Deshalb besteht – falls Leistung und Gegenleistung objektiv gleichwertig sind – keine Vermutung, dass bei Rentenvereinbarungen zwischen Eltern und Kindern aus Anlass

der Übertragung von Betrieben statt einer Veräußerungsrente eine außerbetriebliche Versorgungsrente gegeben ist (vgl. zB BFH v. 24.10.1978 – VIII R 172/75, BStBl. II 1979, 135; BFH v. 21.1.1986 – VIII R 238/81, BFH/NV 1986, 597; BFH v. 30.7.2003 – X R 12/01, BStBl. II 2004, 211).

Lästiger Gesellschafter: Dient beim Ausscheiden eines lästigen Gesellschafters die Rente dem Zweck, das anteilige übertragene BV abzugelten und den Gesellschafter zum Ausscheiden zu veranlassen, stellt die Rente einerseits die Gegenleistung für das übertragene BV dar. Der übrige Rententeil muss – nach den subjektiven Vorstellungen der Beteiligten – das angemessene Entgelt dafür sein, dass der lästige Gesellschafter sich zum Ausscheiden aus der Gesellschaft bereitfindet. Das Wahlrecht nach R 16 Abs. 11 EStR gilt zwischen Sofort- und Zuflussbesteuerung uE auch hinsichtlich des die stillen Reserven übersteigenden Betrags, der als Abfindung an den lästigen Gesellschafter gezahlt wird (ebenso *Myßen/Adam/Grager/Vogt/Wißborn*, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 1042; s. auch Anm. 1317).

dd) Betriebliche Veranlassung

1309

Die betriebliche Veranlassung der Veräußerungsrente ergibt sich allein aus dem Zusammenhang mit der Veräußerung oder – aus Sicht des Erwerbers – dem Erwerb eines Betriebs, Teilbetriebs usw. Es kommt nicht darauf an, ob für die Veräußerung auch ein besonderes betriebliches Interesse hinsichtlich der Vereinbarung einer Rente besteht. Eine betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn die wiederkehrenden Bezüge durch Umstände ausgelöst sind, die mit dem Betrieb in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Betriebliche wiederkehrende Leistungen sind von privaten Versorgungsleistungen zu unterscheiden, die auch bei der Übertragung von Betrieben zugesagt werden können, wenn diese keine Gegenleistung darstellen. Laufende Bezüge aus Unterhaltsgründen sind niemals betrieblicher Natur (vgl. § 12 Nr. 2, § 22 Nr. 1 Satz 2).

Unterschiedliche Behandlung von Leistendem und Empfänger: Je nach Fallgestaltung können die wiederkehrenden Bezüge beim Leistenden betrieblich, beim Empfänger demgegenüber aber nicht betrieblich veranlasst sein.

Beispiel:

A verkauft gegen eine Leibrente ein zu seinem PV gehörendes Grundstück an B, der es in seinem Betrieb verwendet. Die Rente ist für den Rentenberechtigten A eine private Rente iSd. § 22 Nr. 1 und für den rentenverpflichteten B eine betriebliche Veräußerungsrente.

Auch der umgekehrte Fall ist denkbar, also ein betrieblicher Veranlassungszusammenhang beim Empfänger, jedoch ein privater Zusammenhang für den Leistenden.

Nutzungsänderung beim Erwerber: Wird das gegen eine Veräußerungsrente erworbene WG (zB ein Zweifamilienhaus) zunächst privat genutzt und später in den Betrieb des Erwerbers eingelegt, ist die Einlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 zu bewerten. Da zwischen der Rentenverbindlichkeit und dem mit ihrem Gegenwert erworbenen WG ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, folgt die Verbindlichkeit – nach allgemeinen Grundsätzen (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817, unter C.II.3.a; BFH v. 27.4.2017 – IV B 53/16, BFH/NV 2017, 1032) – dem WG und wird in das BV eingelegt (BFH v. 29.11.1968 – VI R 183/66, BStBl. II 1969, 233; BFH v. 10.5.1972 – I R 220/70, BStBl. II 1972, 620; vgl. auch BFH v. 28.3.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2003, 642, für den umgekehrten Fall der „Umwidmung“ ei-

nes Darlehens nach Betriebsaufgabe, die nicht allein durch Willensakt vorgenommen werden kann; vgl. auch R 4.2 Abs. 15 Satz 2 EStR). Die Rentenverbindlichkeit ist entsprechend § 6 Abs. 1 Nr. 5 mit ihrem Barwert im Zeitpunkt der Anschaffung abzgl. der Tilgung für die Zeit zwischen Anschaffung und Einbringung – also mit dem Barwert im Zeitpunkt der Einlage – zu passivieren.

1310–1314 Einstweilen frei.

c) Behandlung betrieblicher Veräußerungsleistungen beim Berechtigten

1315 aa) Wahlrecht zwischen sofortiger Versteuerung und Besteuerung in den Jahren des Zuflusses

Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil gegen Leibrente (oder mehr als zehnjährige Zeitrente; s. „Veräußerung gegen Zeitrente“) veräußert, so hat der Stpfl. die Wahl zwischen der sofortigen Versteuerung eines Veräußerungsgewinns nach §§ 16, 34 und einer nicht tarifbegünstigten Besteuerung der nachträglichen BE im Jahr des Zuflusses gem. § 24 Nr. 2 iVm. § 15 (vgl. BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532, mwN), ausgenommen bei umsatz- oder gewinnabhängigen Leistungen (s. „Veräußerung gegen umsatz- oder gewinnabhängige wiederkehrende Bezüge“).

Dieses Wahlrecht beruht auf einer teleologischen Reduktion der §§ 16, 34 in Verbindung mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung. Der Veräußerungsgewinn wird im Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen realisiert (BFH v. 14.12.1988 – I R 44/83, BStBl. II 1989, 323; BFH v. 29.3.2007 – XI B 56/06, BFH/NV 2007, 1306), soweit keine Veräußerung gegen gewinn- oder umsatzabhängige Bezüge erfolgt (s. „Veräußerung gegen umsatz- oder gewinnabhängige wiederkehrende Bezüge“). Da der vorzeitige Tod des (oder der) Rentenberechtigten nicht zu einer (rückwirkenden) Korrektur des Veräußerungsgewinns führt (BFH v. 19.8.1999 – IV R 67/98, BStBl. II 2000, 179), könnte dessen Ansatz dazu führen, dass der Veräußerer Gewinne zu versteuern hat, die er tatsächlich niemals erzielt (vgl. BFH v. 20.1.1971 – I R 147/69, BStBl. II 1971, 302). Deshalb wird die Wahl der Zuflussbesteuerung gewährt.

- ▶ **Wahlrechtsausübung:** Die Ausübung des Wahlrechts ist an keine besondere Form gebunden. Es kann bis zum Eintritt der formellen und materiellen Bestandskraft der Veranlagung geltend gemacht werden (s. auch § 16 Anm. 408). Nach Wahlrechtsausübung ist der Stpfl. – innerhalb der Grenzen der Bestandskraft – an das Wahlrecht gebunden (BFH v. 16.8.1991 – X B 7/91, BFH/NV 1991, 819). Dementsprechend lässt der BFH eine Wahlrechtsänderung – in den Grenzen des § 351 Abs. 1 AO – auch zu, wenn und soweit der Bescheid lediglich partiell noch nicht formell und materiell bestandskräftig ist und aufgrund einer Änderungsnorm teilweise geändert wird (BFH v. 26.4.2018 – III R 12/17, nv.).
- ▶ **Bedeutung des Wahlrechts:** Da die wiederkehrenden Zahlungen für Übertragungsvorgänge ab dem 1.1.2004 in Zins- und Tilgungsanteil aufzuteilen sind (R 16 Abs. 11 Satz 7 EStR; s. Anm. 1317), ist die Zuflussbesteuerung weniger vorteilhaft als zuvor. Die Wahl der Zuflussbesteuerung sollte daher wohl überlegt sein und bietet sich zB an, wenn aufgrund besonderer Umstände die (tatsächliche) Lebenserwartung des Berechtigten voraussichtlich niedriger sein wird als bei der Berechnung des versicherungsmathematischen Werts zugrunde gelegt wird.

Veräußerung gegen Zeitrente: Auch wenn als Gegenleistung für die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen eine Zeitrente vereinbart wird, gelten hinsichtlich der Gewinnverwirklichung die obenstehenden für Leibrenten maßgebenden Grundsätze, soweit die Zeitrente über einen „langen, nicht mehr überschaubaren Zeitraum“ gezahlt wird, wenn die Rente einen Versorgungscharakter aufweist (vgl. BFH v. 20.1.1959 – I 200/58 U, BStBl. III 1959, 192; BFH v. 26.7.1984 – IV R 137/82, BStBl. II 1984, 829; § 16 Anm. 406). Insoweit ist – wie bei Kaufpreisraten, bei denen das Wahlrecht der R 16 Abs. 11 EStR gleichfalls ausnahmsweise besteht – ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren erforderlich (§ 16 Anm. 406; *Wacker in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 16 Rz. 224f.); außerdem muss in der Vereinbarung eindeutig zum Ausdruck kommen, dass der Veräußerer sich die Versorgung sichern wollte (Versorgungscharakter, vgl. auch BFH v. 12.6.1968 – IV 254/62, BStBl. II 1968, 653, mwN).

Veräußerung gegen umsatz- oder gewinnabhängige wiederkehrende Bezüge: Der Veräußerer hat das Entgelt zwingend als laufende nachträgliche BE in der Höhe zu versteuern, in der die Summe der Entgelte das – ggf. um zusätzliche Einmaleistungen gekürzte – Schlusskapitalkonto zzgl. der Veräußerungskosten überschreitet; ein Wahlrecht besteht nicht (vgl. RFH v. 14.5.1930, RStBl. 1930, 580; RFH v. 23.5.1933, RStBl. 1933, 663; BFH v. 16.7.1964 – IV 377/62 U, BStBl. III 1964, 622; BFH v. 26.1.1978 – IV R 182/74, nv.; zuletzt BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261; BFH v. 17.7.2013 – X R 40/10, BStBl. II 2013, 883; BFH v. 27.10.2015 – VIII R 47/12, BStBl. II 2016, 600). Dies gilt uE für jede Art von wiederkehrenden Zahlungen, die von einer schwankenden Bezugsgröße abhängen und damit keine Rente darstellen. Unschädlich für das Vorliegen einer Rente ist allerdings eine bloße Wertsicherungsklausel. Nachdem im Anschluss an die Rspr. des IX. und X. Senats die Zahlungen bei Renten in einen Zins- und Tilgungsanteil zerlegt werden (s. Anm. 1317), muss eine solche Aufteilung konsequenterweise auch (notfalls im Schätzungswege) bei gewinn- oder umsatzabhängige Zahlungen erfolgen. Auch wenn in diesem Fall der Gesamtwert der Leistungen nicht von vornherein feststeht, werden die Beteiligten bei der Kalkulation einen Zinsanteil angesetzt haben.

bb) Wahl der Sofortversteuerung

1316

Nach allgemeinen Grundsätzen der Gewinnverwirklichung ist der Veräußerungsgewinn im Zeitpunkt der Veräußerung zu erfassen und zu verbuchen, auch wenn der Veräußerungspreis in Form einer lebenslangen Rente geleistet wird. Als Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung bei Renten ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums anzusehen. Zur Gewinnermittlung ist als Veräußerungspreis der Barwert der Rentenverpflichtung, bei Leibrenten der nach der mutmaßlichen Lebensdauer geschätzte (versicherungsmathematisch berechnete) Barwert maßgebend (zur Behandlung des Rentenanspruchs Anm. 1320).

Anders ist dies allerdings bei der Höhe nach schwankenden Leistungen, insbes. bei gewinn- und umsatzabhängigen Zahlungen, da hier die genaue Höhe des Veräußerungsentgelts nicht feststellbar ist; hier erfolgt die Versteuerung (stets) erst im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche Einnahme (s. Anm. 1315, 1317).

1317 **cc) Wahl der Besteuerung im Zuflusszeitpunkt als nachträgliche Einkünfte**

Wählt der Stpfl., der einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil iSd. § 16 Abs. 1 oder entsprechendes BV iSd. § 14 Satz 1 (s. § 14 Anm. 41 ff.) oder iSd. § 18 Abs. 3 gegen eine Leibrente veräußert, nicht die sofortige Versteuerung gem. R 16 Abs. 11 EStR, so hat er den nach allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen zu ermittelnden Gewinn erst im Zeitpunkt des Zuflusses der Renten (§ 11 Abs. 1) zu versteuern, und zwar als nachträgliche Einkünfte iSd. §§ 13, 15 oder 18 iVm. § 24 Nr. 2 (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532; s. auch § 16 Anm. 406).

Aufteilung in Kapital- und Zinsanteil bei Zuflussbesteuerung: Wiederkehrende Veräußerungsleistungen sind in einen zu versteuernden Zinsanteil und einen Kapitalanteil aufzuteilen. Es gibt nach Auffassung des BFH „keinen steuerrechtlich tragfähigen Grund, bei langfristigen nicht gleichmäßigen (abänderbaren) wiederkehrenden Leistungen anders als bei eben solchen gleichmäßigen Zahlungen von einer durchgehenden Erfassung des Zinsanteils abzusehen“ (vgl. § 16 Anm. 309 mwN). Dementsprechend ist in R 16 Abs. 11 Sätze 7 und 8 EStR geregelt, dass die Grundsätze dieser Rspr. auch in den Fällen der Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge anzuwenden sind. Danach sind bei nachträglicher Versteuerung der Gewinne aus der Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge die in den wiederkehrenden Leistungen enthaltenen Zinsanteile bereits im Zeitpunkt ihres Zuflusses nachträgliche BE (BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 – S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 69 ff.; das gilt nach R 16 Abs. 11 Satz 8 EStR nur für Veräußerungen nach dem 31.12.2003). Der Zinsanteil ist mit Zufluss als Ertrag zu erfassen und nur der Tilgungsanteil mit dem Kapitalkonto zu verrechnen. Buchungstechnisch ist auch dieser Vorgang für stl. Zwecke zu erfassen, da weiterhin BV vorliegt (§ 16 Anm. 409 mwN und Anm. 1320).

Grundsätzlich muss der Rentenanspruch mit Realisierung in voller Höhe erfasst (gebucht) werden, auch wenn die Zuflussbesteuerung gewählt wird. Insoweit könnte es sich für die StBil. anbieten, den Rentenanspruch noch nicht mit Realisierung zu buchen. Hierdurch würde sichergestellt, dass die Zahlungen nach Verrechnung mit dem (bisherigen) Kapitalkonto in voller Höhe als Ertrag erfasst werden; außerdem führt der vorzeitige Tod des Berechtigten vor Verrechnung mit dem Kapitalkonto zu einem Aufwand. Die Buchung bei Zahlung würde (bis zur vollständigen Verrechnung) jeweils lauten: Bank gegen Rentenanspruch (Tilgungsanteil) und Zinsertrag (Zinsanteil).

Lästiger Gesellschafter: Insoweit ist im Fall einer nachträglichen Versteuerung die gesamte Rente gem. § 24 Nr. 2 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 anzusetzen, sobald die Rentenzahlungen das Kapitalkonto des Ausscheidenden und die von ihm getragenen Veräußerungskosten übersteigen. Zwischen der Rente, die das Entgelt für den Mitunternehmeranteil bildet, und der Rente, die den lästigen Gesellschafter zum Ausscheiden veranlasst hat, ist insoweit nicht zu unterscheiden (*Myßen/Adam/Gragert/Vogt/Wißborn*, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 1045).

Ablösung wiederkehrender Bezüge: Die Ablösung wiederkehrender Bezüge aus einer Betriebs- oder Anteilsveräußerung durch eine Einmalzahlung kann – ausnahmsweise – als Veräußerungserlös tarifbegünstigt sein (BFH v. 10.7.1991 – X R 79/90, BFHE 165, 75; BFH v. 14.1.2004 – X R 37/02, BStBl. II 2004, 493), wenn bisher keine oder nur geringfügig eine nach §§ 16, 34 begünstigte Versteuerung vorgenommen wurde.

1318–1319 Einstweilen frei.

dd) Aktivierung der Forderung beim Berechtigten

1320

Bislang ist noch ungeklärt, ob eine Kaufpreisforderung nach der Veräußerung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils zwangsläufig ins PV des Veräußerers übergeht oder BV bleibt bzw. bleiben kann (für einen Übergang ins PV zB *Schallmoser* in *Brandis/Heuermann*, § 16 Rz. 597 [8/2017]). Nach bisheriger Auffassung der Rspr. wird der Rentenbarwert im Fall einer Sofortversteuerung zwangsweise ins PV überführt (vgl. § 16 Anm. 309 mwN). Der BFH hat die Frage noch nicht abschließend geklärt (BFH v. 16.3.1989 – IV R 153/86, BStBl. II 1989, 557 [558]; BFH v. 16.12.1997 – VIII R 11/95, BStBl. II 1998, 379 [380]; PV im Fall einer Aufgabe; offengelassen in BFH v. 19.8.1999 – IV R 67/98, BStBl. II 2000, 179 [182]; BFH v. 9.11.1999 – II R 45/97, BFH/NV 2000, 686 [687]; RestBV). Da der Anspruch auf die wiederkehrenden Bezüge auch nach Veräußerung noch zum (aktiven) RestBV gehört, bleibt die Forderung im BV und ist dementsprechend zu aktivieren (s. § 16 Anm. 409; *Paus*, DStZ 2003, 523; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 785; *Dötsch*, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1987, 105 ff.).

Die entsprechende Buchung lautet: Forderung an sonstiger betrieblicher Ertrag sowie Buchwerte der einzelnen WG. Es gilt dasselbe wie bei von der Veräußerung ausgenommenen Betriebsschulden, die weiterhin „passives Restvermögen“ und (bis zum Wegfall der Verwertungs- oder Tilgungshindernisse) so zu behandeln sind, als ob sie ihren betrieblichen Charakter behalten hätten (BFH v. 22.9.1990 – XI R 46/98, BStBl. II 2000, 210). Damit sind spätere Änderungen hinsichtlich des Rentenanspruchs noch bilanziell zu erfassen. Die Buchung im Fall der Sofortversteuerung bei Vereinnahmung der (jeweiligen) Rate lautet: Bank gegen Rentenanspruch (Tilgungsanteil) und Zinsertrag (Zinsanteil). Zu den weiteren Folgen, insbes. hinsichtlich der Einkunftsart (§ 15 iVm. § 24 Nr. 2), vgl. § 16 Anm. 309.

ee) Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter gegen Rente

1321

Bei Veräußerung einzelner WG gegen Rente besteht kein Wahlrecht nach R 16 Abs. 11 EStR (s. Anm. 1315). Ein Gewinn wird mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums verwirklicht.

Aktivierung der Rentenforderung: Der Veräußerer muss den versicherungsmathematischen Barwert der Leibrente (oder den Barwert der Zeitrente) aktivieren, so dass er als Gewinn (oder Verlust) den Unterschied zwischen Barwert und Buchwert des veräußerten WG sowie den Veräußerungskosten auszuweisen hat (BFH v. 20.1.1971 – I R 147/69, BStBl. II 1971, 302; glA *Meyer/Richter*, FR 1971, 464; *Myßen/Adam/Grager/Vogt/Wißborn*, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 751 ff.). Da es sich nicht um Veräußerungsgewinne iSd. §§ 14, 16 oder 18 Abs. 3 handelt, finden die Freibeträge dieser Vorschriften und die Tarifvergünstigung des § 34 keine Anwendung.

Behandlung der wiederkehrenden Rentenzahlungen: Die Rentenverpflichtung ist bis zu ihrer vollständigen Tilgung in den jeweiligen StBil. mit ihrem Barwert auszuweisen. Die jährliche Barwertminderung ist Aufwand, während die jährliche Rentenleistung Ertrag ist, so dass beim Veräußerer jeweils Gewinn nur in der Höhe eintritt, um den die jährliche Rentenleistung die jährliche Barwertminderung übersteigt (Zinsanteil).

d) Behandlung betrieblicher Veräußerungsleistungen beim Verpflichteten

1322 aa) Überblick

Bei der Vereinbarung einer betrieblichen Veräußerungsrente stellen sich für den Erwerber (Rentenverpflichteten) im Wesentlichen drei Fragen:

- Wie ist die Rentenverbindlichkeit in der StBil. erstmals zu passivieren? (s. Anm. 1323).
- Wie wirken sich die laufenden Rentenzahlungen und die jährlichen Änderungen in der Höhe der Rentenverpflichtung auf den Gewinn des Erwerbers aus? (s. Anm. 1324).
- Mit welchen Werten sind die zur betrieblichen Nutzung erworbenen WG zu aktivieren, wenn die Gegenleistung für die angeschafften WG in einer Rentenverpflichtung besteht? (s. Anm. 1328).

Die Aktivierung und Passivierung der Rentenzahlungen hängt nicht davon ab, ob der Veräußerer die sofortige oder die nachträgliche Versteuerung der Rentenleistungen gewählt hat (zu diesem Wahlrecht s. Anm. 1315).

Der BFH hat in einem Einzelfall (BFH v. 26.7.1962 – IV 355/61 U, BStBl. III 1962, 390) zugelassen, dass beim Erwerb eines (einzelnen) abnutzbaren WG, das der AfA nach § 7 unterliegt, gegen wiederkehrende Leibrentenzahlungen eine Aktivierung der AK sowie eine Passivierung der Rentenverpflichtung unterbleiben kann und dass stattdessen die wiederkehrenden Rentenzahlungen in voller Höhe als BA iSd. § 4 Abs. 4 behandelt werden. Die Entsch. mag für den Einzelfall hinzunehmen sein (weil im Erg. kein wesentlicher Unterschied bestand), ansonsten ist ein solches Vorgehen unzulässig, da § 255 HGB – ohne Ausnahme – vorsieht, dass AHK zu aktivieren sind.

1323 bb) Erstmalige Passivierung der Rentenverpflichtung

Die Rentenverpflichtung ist mit dem versicherungsmathematischen Barwert in der Eröffnungsbilanz (beim Erwerb einzelner WG spätestens in der auf den Erwerb folgenden Schlussbilanz) zu passivieren, und zwar gem. § 6 Abs. 1 Nr. 7 bei Erwerb eines Betriebs mit dem Teilwert und nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2 bei Erwerb einzelner WG mit den AK bzw. ggf. mit dem höheren Teilwert.

Barwert von Leibrenten: Der Barwert (dh. die Summe der abgezinsten Rentenzahlungen) ist von mehreren Faktoren abhängig, die sich nicht von vornherein genau bestimmen lassen (voraussichtliche Dauer der Rentenzahlungen, Zinsfuß).

Die Lebensdauer ist nach der (jeweils) aktuellsten Sterbetafel (zB ab VZ 2017 BMF v. 4.11.2016 – IV C 7 - S 3104/09/10001, 2016/1012678, BStBl. I 2016, 1166, noch aktuell in 2018 gem. BMF v. 28.11.2017 – IV C 7 - S 3104/09/10001, 2017/0990971, BStBl. I 2017, 1526; ab VZ 2021: BMF v. 28.10.2020 – IV C 7 - S 3104/19/10001:005, BStBl. I 2020, 1048) zu schätzen; der Zinssatz richtet sich danach, was im Zeitpunkt des Eingehens der Rentenverpflichtung für langfristige Anlagen üblich ist (BFH v. 19.1.1960 – I 213/59, StRK EStG § 5 R. 220; s. auch FG Berlin v. 14.5.1974 – V 110/73, EFG 1974, 472, rkr.; zur Berechnung des Barwerts eingehend *Heubeck*, DNotZ 1965, 452; ferner *Nicolai*, StBp. 1979, 232). Die geringere Lebenserwartung des Rentenberechtigten wegen schlechten Gesundheitszustands ist bei der Barwertermittlung außer Betracht zu lassen (BFH v. 30.7.2003 – X R 12/01, BStBl. II 2004, 211), kann bei nahen Angehörigen aber im Falle einer deutlich

kürzeren tatsächlichen Lebenserwartung dazu führen, dass nicht von einer Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung auszugehen ist (BFH v. 30.7.2003 – X R 12/01, BStBl. II 2004, 211, unter II.2.c dd).

- ▶ *Finanzverwaltung*: Die FinVerw. gewährt ein Wahlrecht (R 6.2 EStR), legt aber grds. den Ansatz nach dem BewG zugrunde, während der BFH im betrieblichen Bereich grds. von einer Ermittlung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ausgeht (BFH v. 2.5.2001 – VIII R 64/93, HFR 2002, 11). Danach kann der Barwert entweder nach den Vorschriften des BewG oder nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelt werden. Bei der Ermittlung nach den Vorschriften des BewG wird mit einem Abzinsungszinssatz von 5,5 % gerechnet. Erfolgt die Berechnung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen, sind die aktuellen Sterbetafeln zugrunde zu legen. Die Höhe des Barwerts der Kaufpreisforderung hängt vom jährlichen Rentenbetrag, vom Lebensalter und Geschlecht der rentenberechtigten Person und vom Zinssatz ab und ist damit genauer als der nach §§ 13, 14 BewG zu ermittelnde Wert. Angesichts des von der FinVerw. eingeräumten Wahlrechts ist der Streit, ob die Ermittlung nach §§ 13 ff. BewG überhaupt zulässig ist, ohne praktische Auswirkung (nach wohl hM gelten die §§ 13–16 BewG nicht, zB Wacker in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 16 Rz. 284, 294; aA FG Köln v. 11.7.1986 – V 447/82 E, EFG 1986, 561 [562], rkr.; vgl. § 16 Anm. 415). Dagegen sind die AK eines WG, das mittels Ratenkauf ohne gesonderte Zinsvereinbarung erworben wird, nach Verwaltungsansicht stets mit dem nach §§ 12 ff. BewG ermittelten Barwert im Zeitpunkt der Anschaffung anzusetzen (R 6.2 Satz 2 EStR).
- ▶ *Rechtsprechung*: Nach Ansicht des BFH ist der versicherungsmathematische Barwert einer betrieblichen Rentenverpflichtung im Zeitpunkt der Übergabe in Anlehnung an die Vorschriften des BewG mit einem Zinssatz von 5,5 % zu ermitteln (BFH v. 20.11.1969 – IV R 22/68, BStBl. II 1970, 309; BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47; § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e), sofern die Vertragspartner nicht einen höheren Rechnungszinsfuß vereinbart haben (BFH v. 19.5.1992 – VIII R 37/90, BFH/NV 1993, 87). In besonders begründeten Ausnahmefällen konnte für die Berechnung des versicherungsmathematischen Werts auch ein höherer Abzinsungssatz zugrunde gelegt werden (BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491).
- ▶ *Literaturmeinungen*: Der Zinsfuß von 5,5 % wird auch für Jahre danach als nicht bindend angesehen (Korn/Strahl in Korn, § 6 Rz. 93 [4/2018]; Rapp in LBP, § 6 Rz. 102 [4/2014]). Die Anwendung des nach § 12 Abs. 3 BewG gesetzlichen Zinsfußes sei vom BFH in der Vergangenheit zwar mehrfach für vertretbar erachtet worden; dies sei aber geschehen, weil er sich im Rahmen des Marktzinsniveaus als geeignete Größe dargestellt (BFH v. 25.11.1992 – X R 34/89, BStBl. II 1996, 663; BFH v. 2.5.2001 – VIII R 64/93, BFH/NV 2002, 10). Letzteres lasse sich aktuell nicht mehr bejahen.
- ▶ *Stellungnahme*: Für die bis 1999 geltende Rechtslage kam uE bei wirtschaftlicher Rechtfertigung auch ein niedrigerer Zinssatz als 5,5 % in Betracht. Gegen eine starre Anwendung eines Zinsfußes von 5,5 % spricht auch, dass bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen nach § 6a an die Stelle eines Zinsfußes von 5,5 % ein Zinsfuß von 6 % getreten ist. Ein höherer Zinsfuß war allerdings nicht deshalb zugrunde zu legen, weil die Rente mit einer Wertsicherungsklausel ausgestattet war (BFH v. 20.11.1969 – IV R 22/68, BStBl. II 1970, 309; BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491). Ein anderer Rechnungszinsfuß

als 5,5 % war nach BFH (BFH v. 28.2.1974 – IV R 205/70, nv.) denkbar, wenn der Verpflichtete berechtigt ist, die Rentenverpflichtung durch Zahlung eines Kapitalbetrags abzulösen, der mit einem bestimmten vertraglich vereinbarten Zinssatz berechnet ist. Der Barwert entsprach dann grds. der Ablösesumme. Genauso war zu verfahren, wenn die Leibrentenverpflichtung die Gegenleistung für einen bestimmten Geldbetrag darstellte (BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491).

- *Seit dem Veranlagungszeitraum 1999* gilt uE dagegen eine zwingende Abzinsung mit einem Zinsfuß von 5,5 %. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Halbs. 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002 (BGBl. I 1999, 402) sind Verbindlichkeiten – ab dem ersten nach dem 31.12.1998 endenden Wj. – stets mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen; dies gilt entsprechend für § 6 Abs. 1 Nr. 7 (Ehmcke in Brandis/Heuermann, § 6 Rz. 281 [7/2016]; Hoffmann in LBP, § 6 Rz. 681 [8/2013]; aA Schubert in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 253 HGB Rz. 66). Hintergrund für diese Beurteilung ist, dass Verbindlichkeiten, die auf Leistung eines Geldbetrags gerichtet und erst nach geraumer Zeit zu tilgen sind, auch ohne ausdrückliche Zinsvereinbarung neben dem Tilgungsanteil einen Zinsanteil enthalten. Eine Bewertung nach §§ 13 ff. BewG, die den gemeinen Wert abbildet, ist alternativ zur Ermittlung des versicherungsmathematischen Werts uE lediglich noch aus Vereinfachungsgründen zulässig (so für die frühere Rechtslage generell FG Köln v. 11.7.1986 – V 447/82 E, EFG 1986, 561, rkr., für den Veräußerer). Der in § 253 Abs. 2 Sätze 1, 3 HGB für auf Rentenverpflichtungen beruhende Verbindlichkeiten, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, vorausgesetzte Zinssatz (durchschnittlicher Marktzins der letzten sieben Jahre) ist für das StRecht nicht maßgebend. § 6 Abs. 1 Nr. 3 und 7 bestimmen mit dem Teilwert einen gegenüber §§ 13 ff. BewG spezielleren Bewertungsmaßstab, so dass §§ 13 ff. BewG für den Erwerber lediglich aufgrund der Regelung in R 6.2 EStR anwendbar sind. Allerdings ist der og. Literaturansicht (Korn/Strahl in Korn, § 6 Rz. 93 [4/2018]; Hoffmann in LBP, § 6 Rz. 215 [4/2014]), die trotz der gesetzlichen Vorgabe in § 6 Abs. 1 Nr. 3 auch den Ansatz eines unter 5,5 % liegenden Zinssatzes zulässt, zuzugeben, dass der Zins von 5,5 % nicht mehr den aktuellen Marktverhältnissen entspricht. Zu wünschen wäre, dass – nachdem das BVerfG die Vollverzinsung mit 6 % „gekippt“ hat (BVerfG v. 8.7.2021 – 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17) – einhergehend mit einer etwaigen gesetzlichen (den Marktverhältnissen anzupassenden) Neuregelung auch die Abzinsung nach dem BewG nach unten angepasst wird. Das BMF will die Entsch. jedoch derzeit explizit nur auf Zinsen nach § 233a AO anwenden (BMF v. 17.9.2021 – IV A 3 – S 0338/19/10004:005, BStBl. I 2021, 1759).

Gegenwartswert von Kaufpreistraten: Kaufpreistraten sind – soweit keine wesentlich unter 5,5 % liegende Verzinsung vereinbart wird – mit dem nach §§ 12 ff. BewG ermittelten Barwert im Zeitpunkt der Anschaffung anzusetzen (vgl. auch R 6.2 Satz 2 EStR); die Tabellen zu § 12 BewG legen einen Zinssatz von 5,5 % zugrunde. Liegt der Zinssatz wesentlich unter 5,5 %, ist für die Errechnung des Veräußerungsgewinns ebenfalls eine Abzinsung der Kaufpreisforderung vorzunehmen (FG Düss. v. 16.9.1970 – VIII 196/67 S, EFG 1971, 24, rkr.; Meyer/Richter, StBp. 1966, Beilage zu Heft 9).

Fraglich ist, ob für die Berechnung des jährlichen Zinsverlustes die Zinsdifferenz zwischen dem von der Verwaltung angenommenen Grenzzinssatz von 3 % und dem tatsächlichen Zinssatz maßgebend ist (zur Berechnung s. Ländererlasse v. 10.10.2010,

BStBl. I 2010, 810) oder die Differenz des vereinbarten Zinssatzes zu 5,5 %. Grundsätzlich ist uE die Differenz zu 3 % (anders noch in der Voraufgabe: 5,5 %) maßgebend, denn schon die Verzinsung mit 5,5 % ist zu heutigen Zeiten nicht mehr zeitgemäß. Daher sollten – soweit es denn bei der Berechnung mit 5,5 % überhaupt bleibt (dazu s.o.) – nur extreme Abweichungen erfasst werden und diese auch nur derart, dass Extremabweichungen nach oben oder unten erfasst werden.

Barwert von Zeitrenten: Die Barwertermittlung ist, wenn die Laufzeit der Rentenzahlungen feststeht, wesentlich einfacher als bei einer Leibrente. Für die Höhe des Zinssatzes gelten die bei Leibrenten maßgeblichen Grundsätze; häufig wird für die gesamte Laufzeit ein einheitlicher Zinssatz von 5,5 % zugrunde gelegt.

- ▶ *Spätere Ablösung der Rentenverpflichtung:* Eine spätere Ablösung der Rentenverpflichtung wirkt sich nicht auf die Höhe des erstmalig zu passivierenden Betrages aus, soweit sie nicht von vornherein beabsichtigt war (Korn/Strahl in Korn, § 6 Rz. 94 [4/2018]).
- ▶ *Abgekürzte und verlängerte Leibrente:* Bei einer abgekürzten Leibrente ist der Rentenbarwert zwar grds. ebenfalls nach der Lebenserwartung zu bestimmen. Soweit die Höchstlaufzeit jedoch offensichtlich und deutlich unterhalb der Lebenserwartung liegt, ist auf die Höchstlaufzeit abzustellen; umgekehrt ist bei einer verlängerten Leibrente die Lebenserwartung unbeachtlich, wenn die Mindestzeit deutlich oberhalb der Lebenserwartung liegt (Korn/Strahl in Korn, § 6 Rz. 94 [4/2018]).
- ▶ *Tod des Rentenberechtigten vor Übergabe:* Da der Rentenbarwert erstmalig zum Zeitpunkt der Übergabe des Betriebs ermittelt wird, ist der Tod des Rentenberechtigten nach Vertragsabschluss, aber vor Betriebsübergabe bei der Ermittlung des Rentenbarwerts zu berücksichtigen (zum späteren Tod s. „Passivierung in den Folgejahren“). Soweit die Rente dann in vermindertem Umfang an den Erben gezahlt wird, ist ein entsprechend niedrigerer Rentenbarwert anzusetzen (Hess. FG v. 28.11.1979 – IV 259/78, EFG 1980, 273, rkr.).

cc) Behandlung in den Folgejahren

1324

Hinsichtlich der Passivierung in den Folgejahren bestehen zwei Möglichkeiten, nämlich entweder die jährliche Ermittlung des Barwerts oder die Behandlung der Rentenleistungen als Aufwand.

Jährliche Ermittlung des Barwerts: In den StBil., die auf die erstmalige Passivierung der Rentenverpflichtung folgen, ist der Barwert, der durch die jährlichen Zahlungen geringer wird, jeweils neu zu ermitteln und zu passivieren. Dabei ist es nicht zulässig, ohne sachlichen Grund von einer Berechnungsmethode auf die andere (§§ 13, 14 BewG, versicherungsmathematischer Wert) zu wechseln. Die auf diese Weise jährlich eintretende Barwertminderung ist Tilgung und als Ertrag auszuweisen; ebenso ist die Auflösung des Passivpostens beim Erlöschen der Rentenverpflichtung – insbes. durch Tod des Rentenberechtigten – laufender Ertrag. Die Privilegien der §§ 16, 34 sind, da der Tatbestand des § 16 nicht erfüllt ist, nicht anwendbar.

Jährliche Rentenleistungen als Aufwand: Sowohl bei Leib- als auch bei Zeitrenten können die jährlichen Rentenleistungen auch als Aufwand behandelt werden. Zusammen mit der – einen Ertrag darstellenden – Barwertminderung ergibt sich somit in Höhe des Betrags, um den die Rentenleistung die Barwertminderung übersteigt, eine Gewinnminderung, die als Zinsleistung anzusehen ist. Lebt die

Person, von deren Leben die Rentenzahlung abhängt, länger als nach der ursprünglichen Lebenserwartung angenommen, so bewirkt dies, dass die jährliche Barwertminderung (Tilgung) relativ gering und damit der den Gewinn schmälern Teil der jährlichen Rentenleistungen (Zins) relativ hoch ist.

Beispiel:

K hat einen Gewerbebetrieb zum 1.1.2017 gegen eine betriebliche Veräußerungsleibrente von V erworben. Der Barwert der Rente zum 1.1.2017 beträgt 200 000 € und zum 31.12.2017 192 000 €. Die jährlichen Rentenleistungen belaufen sich auf 20 000 €. Die Veräußerungskosten hat Z getragen.

K muss in der Eröffnungsbilanz zum 1.1.2017 die übernommenen WG mit insgesamt 200 000 € aktivieren und die Rentenschuld mit 200 000 € passivieren. Von der Rentenzahlung iHv. 12 000 € sind 8 000 € (Barwertminderung der Rentenverpflichtung) Tilgung auf die Rentenschuld und 4 000 € Zinsen. Nur der Zinsbetrag von 4 000 € wirkt sich in 17 Gewinnmindernd aus. Die Rentenzahlung von 12 000 € wird über Aufwand und die Barwertminderung von 8 000 € über Ertrag gebucht.

Keine buchhalterische Auflösung der Rentenverpflichtung: Bislang wurde hier die Auffassung vertreten, statt der Aufteilung der wiederkehrenden Leibrentenzahlungen in einen Tilgungs- und Zinsanteil könne der Erwerber auch die jährliche Verrechnung der Rentenleistungen in voller Höhe mit dem passivierten Rentenbarwert wählen (sog. buchhalterische Methode; vgl. auch *Wrede*, Inf. 1975, 149). Rentenleistungen würden sich in diesem Fall bis zum Erreichen des Barwerts der Rentenverpflichtung gewinnneutral auswirken; erst nach Übersteigen des Barwerts minderten sie in voller Höhe den Gewinn. Gesetz, Rspr. und FinVerw. stützen diese Auffassung nicht. Vielmehr ist bei sämtlichen wiederkehrenden Veräußerungsleistungen in Kapital- und Zinsanteil aufzuteilen, soweit die FinVerw. nicht ausdrücklich eine andere Behandlung im Billigkeitswege zulässt (so zB R 4.5 Abs. 4 Satz 4 EStR für Überschussrechner beim Erwerb von AV).

1325 **dd) Auswirkungen späterer Änderungen auf die Passivierung**

Ablösung der Rentenverpflichtung: Sie hat zur Folge, dass sich der Gewinn erhöht, soweit die Abfindungssumme geringer ist als der Barwert der Rentenverpflichtung im Zeitpunkt der Ablösung, und dass sich der Gewinn mindert, soweit die Abfindungssumme höher ist als der Barwert. Zur Auswirkung auf die AK s. Anm. 1328.

Vergleich: Vergleichen sich die Parteien bei einem Streit über die Höhe der ursprünglich vereinbarten Rentenverpflichtung, sind die sich aus dem Vergleich ergebenden Änderungen der Rentenverpflichtung bei der Barwertermittlung zu berücksichtigen; bestandskräftige Bescheide können nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert werden. Anders ist es jedoch, wenn die Parteien durch eine zusätzliche Vereinbarung nachträglich die Rentenhöhe (Erhöhung oder Minderung) für die Zukunft ändern. Diese Abweichungen von der ursprünglichen Regelung sind uE erst vom Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Vereinbarung an bei der Ermittlung der zu passivierenden Rentenverpflichtung zu beachten (also keine Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO). Zu den entsprechenden Fragen im Fall der Aktivierung s. Anm. 1328.

Wegfall der Leibrentenverpflichtung durch den Tod des Rentenberechtigten (oder der Person, von deren Leben die Rentenverpflichtung abhängt): Der in diesem Zeitpunkt – der nach erstmaliger Aktivierung und Übergabe liegen muss (s.o.) – noch vorhandene Restbetrag der passivierten Rentenverbindlichkeit ist gewinn-

erhöhend aufzulösen; die Tarifvergünstigung des § 34 Abs. 1 und 2 findet insoweit keine Anwendung, da die Voraussetzungen der §§ 14, 16, 18 Abs. 3 – mangels Veräußerung/Aufgabe eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils – nicht vorliegen (*Myßen/Adam/Grager/Vogt/Wißborn*, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 684; BFH v. 19.8.1999 – IV R 67/98, BStBl. II 2000, 179). Dies gilt auch nach einer in früheren Wj. erfolgsneutral vorgenommenen Einbuchung (BFH v. 26.6.1996 – XI R 41/95, BStBl. II 1996, 601).

Wegfall der Leibrentenverpflichtung aus privaten Gründen: Wenn der Berechtigte aus privaten Gründen auf den Rentenanspruch verzichtet (denkbar insbes. bei betrieblichen Veräußerungsrenten, die zwischen Eltern und Kindern vereinbart waren), ist die Rentenverpflichtung erfolgsneutral auszubuchen (Buchung: Rentenverbindlichkeit/Einlage).

Wertsicherungsklausel: Werden die Rentenzahlungen aufgrund einer Wertsicherungsklausel erhöht, so ist der Erhöhungsbetrag als selbständige Rente zu behandeln. Der Barwert der auf der Wertsicherungsklausel beruhenden Rentenleistungen ist auf den Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Vereinbarung versicherungsmathematisch zu ermitteln und mindert als Aufwand den Gewinn (BFH v. 29.11.1983 – VIII R 231/80, BStBl. II 1984, 109; BFH v. 23.2.1984 – IV R 128/81, BStBl. II 1984, 516). Eine Nachaktivierung bei den AK ist nicht vorzunehmen (s. auch Anm. 1328; *Myßen/Adam/Grager/Vogt/Wißborn*, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 792), da ein rückwirkendes Ereignis (§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO) – anders als zB bei einer nachträglichen Neufestsetzung der Gegenleistung im Vergleichsweg – nicht vorliegt. Die auf die Erhöhung entfallenden Rentenzahlungen sind wie die übrigen Rentenleistungen zu behandeln: die Barwertminderung dieses Rententeils ist Ertrag, die entsprechenden Rentenleistungen sind Aufwand. Der Vorgang ist nicht aufzusplitten in den Teil ohne und mit Erhöhung. Nach Auffassung von *Myßen/Fischer/Grager/Wißborn* (Renten – Raten – Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 792), wirkt sich nur der im Mehrbetrag steckende Zinsanteil gewinnmindernd aus. Da bereits der Erhöhungsbetrag zu Lasten des Gewinns verbucht wird und der Rentenbarwert in den Folgejahren aufgelöst wird (= Tilgungsanteil), ist uE indes im Fall einer Bilanzierung eine derartige Differenzierung nicht angezeigt.

ee) Behandlung gewinn- oder umsatzabhängiger sowie anderer Veräußerungsbezüge beim Verpflichteten

1326

Passivierung: Auch die Verbindlichkeit, gewinn- oder umsatzabhängige Bezüge leisten zu müssen, ist grds. mit dem Barwert zu passivieren (vgl. BFH v. 12.1.1983 – IV R 180/80, BStBl. II 1983, 595; s. ferner *Grieger*, BB 1967, 618). Die Rspr. nimmt allerdings bei schwer bewertbaren immateriellen WG (ein Teil des Schrifttums auch bei materiellen WG) ein Aktivierungs- und Passivierungs-Wahlrecht an (s. Anm. 1328). Verpflichtungen, die von der Entstehung künftiger Gewinne abhängen, sind uE gem. Abs. 2a nicht passivierungsfähig, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob sie Gegenstand für den Erwerb materieller oder immaterieller WG sind.

Behandlung der wiederkehrenden Leistungen: Sie ist abhängig davon, wie der Verpflichtete von seinem Bilanzierungswahlrecht (falls man ein solches annimmt) Gebrauch macht:

- *Wählt der Erwerber die sofortige Aktivierung und Passivierung*, so wird es wegen der Schwierigkeit der Aufteilung dieser Leistungen in einen Zins- und Til-

gungsanteil für zulässig gehalten, die Auflösung des Barwerts nach der buchhalterischen Methode (s. Anm. 1325) vorzunehmen (*Myßen/Adam/Grager/Vogt/Wißborn*, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 892, 895; *Richter*, DStZ 1984, 568). Nach der buchhalterischen Methode sind die wiederkehrenden Leistungen zunächst in voller Höhe mit dem Barwert zu verrechnen; nach Erreichen des Barwerts mindern sie in voller Höhe den Gewinn.

Fraglich ist aber, ob nur der Tilgungsanteil oder der gesamte Zahlungsbetrag zu verrechnen ist (für Letzteres *Myßen/Adam/Grager/Vogt/Wißborn*, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 895). Ebenso wie für den Veräußerer bei Veräußerung gegen Renten (s. Anm. 1313, 1317) ist bei umsatzabhängigen Leistungen zwischen Zins- und Tilgungsanteil zu unterscheiden, da bei einer Veräußerung auch bei schwankender Bezugsgröße ein Zinsanteil einkalkuliert und enthalten ist (ähnlich *Krah*, BB 1961, 1372). *Myßen/Fischer/Grager/Wißborn* (Renten – Raten – Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 895) lehnen dies bei betrieblichen Veräußerungsleistungen schon vom Grundansatz her ab und kommen daher zu einem anderen – uE nicht zutreffenden – Erg. Der BFH (BFH v. 27.10.2015 – VIII R 47/12, BStBl. II 2016, 600) musste in seiner Entsch. im Zusammenhang mit gewinnabhängigen Zahlungen beim sog. Gewinnverzichtsmodell auf die Frage nicht näher eingehen.

- **Gewinnneutrale Passivierung der Leistungen:** Der Tilgungsanteil der wiederkehrenden Leistungen ist jeweils erfolgsneutral zu passivieren, der Zinsanteil ist sofort abziehbarer Aufwand.

Behandlung anderer laufender Veräußerungsbezüge beim Verpflichteten: Liegen wiederkehrende Bezüge vor, die keine Renten im Sinne des Rentenbegriffs sind (s. § 22 Anm. 262 ff.), bei denen aber die Gleichmäßigkeit der Einzelleistungen gegeben ist (also zB Bezüge ohne Rentenstammrecht oder mit kürzerer Laufzeit als zehn Jahre), so ist grds. die estrechtl. Behandlung beim Verpflichteten dieselbe wie bei Renten.

1327 Einstweilen frei.

1328 ff) Aktivierung (Bewertung) der erworbenen Wirtschaftsgüter

Erwerb gegen Zahlung einer Rente: Erwirbt ein Stpfl. einen Betrieb oder einzelne WG, die er in seinem Betrieb nutzt, so hat er die erworbenen WG nach § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2, 7 grds. mit den AK zu aktivieren. Als AK ist der Barwert der Rente (dh. die Summe der abgezinsten Rentenzahlungen, s. Anm. 1325, auch zum Wahlrecht gem. R 6.2 EStR) anzusetzen (BFH v. 5.2.1969 – I R 21/66, BStBl. II 1969, 334).

Soweit ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil erworben wurde, bildet der Rentenbarwert den Gesamtpreis. Er ist auf die einzelnen WG (ggf. unter Berücksichtigung eines Geschäftswerts) im Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen.

Beim Erwerb eines Betriebs ist allerdings nach § 6 Abs. 1 Nr. 7 der Teilwert anzusetzen, wenn er niedriger ist; im Zweifelsfall ist jedoch davon auszugehen, dass ein eventueller Mehrbetrag (Differenz zwischen Rentenbarwert = AK und Summe der Teilwerte der erworbenen WG) für den Geschäftswert gezahlt worden ist (vgl. hierzu im Einzelnen § 6 Anm. 911). Ein Geschäftswert ist erst zu aktivieren, nachdem sämtliche anderen stillen Reserven aufgedeckt worden sind (sog. Stufentheorie, vgl. auch BFH v. 23.2.1984 – IV R 128/81, BStBl. II 1984, 516).

Demnach ist beim Erwerb eines einzelnen WG, eines Betriebs, Teilbetriebs usw. gegen Rente idR der Barwert der Rentenleistungen für die Aktivierung der erworbenen WG maßgebend; dies gilt auch bei Freistellung des Veräußerers von einer

(privaten) Rentenverpflichtung gegenüber Dritten (BFH v. 12.1.1983 – IV R 180/80, BStBl. II 1983, 595).

- *Lästiger Gesellschafter*: Wird die Rente an einen lästigen Gesellschafter (s. Anm. 1317; zum Begriff Wacker in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 16 Rz. 491) gezahlt, so ist der Teil des Rentenbarwerts, der geleistet wird, um den lästigen Gesellschafter zum Ausscheiden zu bewegen, mit Zahlung gewinnmindernd zu passivieren. Die verbleibenden Gesellschafter haben den Teil des Rentenbarwerts, der das Entgelt für die stillen Reserven einschließlich des Geschäftswertes darstellt, zu aktivieren. Der Teil des Rentenbarwerts, der für das Ausscheiden des lästigen Gesellschafters gezahlt wird, ist zu Lasten des Gewinns des Jahres, in dem der lästige Gesellschafter seinen Mitunternehmeranteil an die verbleibenden Gesellschafter überträgt, gewinnmindernd zu berücksichtigen (Myßen/Adam/Grager/Vogt/Wißborn, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 1046). Der in den Zahlungen enthaltene Zinsanteil mindert in vollem Umfang den Gewinn.
- *Geringwertige Wirtschaftsgüter*: Hier gelten die allgemeinen Grundsätze. Soweit der Kaufpreis auf gWG entfällt (bis 2017 bis 410 € netto, seit 2018 bis 800 €, § 6 Abs. 2), kann anstelle von AfA eine Sofortabschreibung vorgenommen werden. Soweit die AHK mehr als 250 € und bis zu 1 000 € betragen, können die (anteiligen) Aufwendungen in einen (jahresbezogenen) Sammelposten eingestellt werden (§ 6 Abs. 2a).
- *Der Höhe nach schwankende Zahlungen*: Auch beim Erwerb eines Betriebs gegen wiederkehrende, vom Gewinn oder Umsatz abhängige Bezüge sind die WG nach § 6 Abs. 1 Nr. 7 mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den AHK anzusetzen (s. § 6 Anm. 1240). Als AK der erworbenen WG ist der passivierte Barwert der Bezüge (s.o.) maßgebend.

Wahlrecht bei schwer bewertbaren immateriellen Wirtschaftsgütern: Von den og. Grundsätzen macht die Rspr. eine Ausnahme, soweit es sich um den Erwerb schwer bewertbarer immaterieller WG (zB Geschäftswert, firmenwertähnliche WG) handelt. Während die Rspr. früher beim Erwerb schwer bewertbarer immaterieller WG eine sofortige Aktivierung und Passivierung grds. ausschloss (vgl. zB RFH v. 1.2.1933, RStBl. 1933, 479; BFH v. 17.12.1964 – IV 378/61 U, BStBl. III 1965, 170 [172]), räumt der BFH dem Erwerber ein Bilanzierungswahlrecht ein (BFH v. 2.2.1967 – IV 246/64, BStBl. III 1967, 366): Der Erwerber kann danach entweder schwer bewertbare immaterielle WG sofort mit dem geschätzten Barwert aktivieren und in entsprechender Höhe eine Verbindlichkeit passivieren (s. Anm. 1326), oder er kann die sofortige Aktivierung und Passivierung unterlassen und stattdessen die wiederkehrenden Leistungen jährlich gewinnneutral aktivieren, und zwar so lange, bis der Teilwert der WG im Zeitpunkt des Erwerbs erreicht ist; an die einmal ausgeübte Wahl ist der Stpl. für die Zukunft gebunden.

Der BFH begründet das Wahlrecht damit, dass nicht nur der Wert der erworbenen WG schwer feststellbar sei, sondern dass auch die Schätzung des Barwerts der Verbindlichkeit erhebliche Schwierigkeiten bereite. Die Entsch., mit welchem Wert die WG anzusetzen sind, ist indes auch bei einer erst allmählich vorzunehmenden Aktivierung zu treffen. Vor diesem Hintergrund wird vertreten, dass im Hinblick auf die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 7 stets – auch hinsichtlich eines Geschäftswertes und anderer schwer bewertbaren WG – eine sofortige Aktivierung geboten sei (Myßen/Adam/Grager/Vogt/Wißborn, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 888 ff.). Aufgrund der Unsicherheit, ob und wann die wiederkehrenden Leistungen dazu führen, dass sie hinsicht-

lich des Tilgungsanteils den Wert des angeschafften WG erreicht haben, ist das Wahlrecht uE schon aus Billigkeitsgründen geboten.

Für den Erwerber empfiehlt sich hinsichtlich des Geschäftswerts die allmähliche Aktivierung, da bei sofortiger Aktivierung und gleichzeitiger Passivierung der Verbindlichkeit im Fall des vorzeitigen Ablebens des Berechtigten der Passivposten gewinnerhöhend aufzulösen ist, ohne dass eine AfA auf den Geschäftswert in Frage kommt (vgl. o.V., FR 1970, 170).

Wählt der Erwerber die allmähliche Aktivierung der schwer bewertbaren immateriellen WG, so wirken sich die wiederkehrenden Leistungen, soweit sie auf diese WG entfallen, infolge der Aktivierung hinsichtlich des Tilgungsanteils (s. Anm. 1317) zunächst erfolgsneutral aus (BFH v. 2.2.1967 – IV 246/64, BStBl. III 1967, 366). Sobald die Leistungen die zu aktivierenden Beträge (maßgebend sind die Wertverhältnisse zum Erwerbsstichtag) übersteigen und deshalb eine Aktivierung nicht mehr stattfindet, mindern sie in voller Höhe den Gewinn; daneben ist bei abnutzbaren WG des AV AfA vorzunehmen.

Auswirkung späterer Änderungen auf die Bewertung der gegen Rente erworbenen Wirtschaftsgüter: Es gilt der Grundsatz, dass nachträgliche Ereignisse sich nicht auf die Höhe der AK auswirken. Anders ist dies (ausnahmsweise), soweit die AK rückwirkend neu zu bestimmen sind (rückwirkendes Ereignis, § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO). Im Einzelnen:

- ▶ *Eine Ablösung der Rentenverbindlichkeit* lässt die aus dem Rentenbarwert ermittelten AK unverändert, wenn sie dem noch vorhandenen Barwert der Rentenverpflichtung entsprechen. Anderenfalls liegt eine Erhöhung oder Minderung der AK vor; die stl. Behandlung ist dieselbe wie bei Vereinbarungen über die nachträgliche Änderung der Rentenhöhe (s.u.).
- ▶ *Abweichung von der vermuteten Lebensdauer:* Weicht die tatsächliche Lebensdauer des Rentenberechtigten (oder der sonst für die Rentendauer maßgebenden Person) von der vermuteten Lebensdauer ab, so rechtfertigt dies keine Änderung der AK (des aktivierten Rentenbarwerts). Diese Änderung der Rentenhöhe beruht auf dem Rentenwagnis und hängt nicht mit der Anschaffung der WG zusammen. Insbesondere der „vorzeitige Tod“ des (oder der) Rentenberechtigten führt demnach nicht zu einer (rückwirkenden) Korrektur des Veräußerungsgewinns (BFH v. 26.4.2018 – III R 12/17, nv.).
- ▶ *Minderung wegen Gewährleistungsansprüchen:* Erfolgt eine Minderung der Gegenleistung aufgrund von Gewährleistungsansprüchen (§§ 437, 441 BGB), so ermäßigen sich insoweit die AK. Dies gilt auch, wenn die AK in Rentenzahlungen bestehen. Sie sind daher auf der Grundlage des sich nach der Minderung ergebenden Rentenbarwerts neu zu ermitteln. Bestandskräftige Veranlagungen sind uE nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern.
- ▶ *Vergleichsschluss:* Auch durch Vergleiche oder andere vertragliche Regelungen können Minderungen oder Erhöhungen der Leistungen eintreten, die durch die Anschaffung der erworbenen WG veranlasst sind. Deshalb wirkt sich in diesen Fällen die Änderung der Rentenhöhe auch auf die AK (= Barwert) aus. Bei einem Vergleich, mit dem ein Streit über die Höhe der Rentenverpflichtung beigelegt wird, kommt eine Änderung der bestandskräftigen Bescheide nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO in Frage (anders, wenn wiederkehrende Leistungen mit Wirkung für die Zukunft erhöht oder verringert werden; in diesem Fall wirkt sich die Vertragsänderung auf die AK erst vom Zeitpunkt ihres Wirksamwer-

dens aus). Diese Beträge sind, falls ein Gesamtpreis vorliegt, auf die einzelnen WG im Verhältnis der Verkehrswerte zu verteilen.

- **Wertsicherungsklausel:** Die Vereinbarung einer Wertsicherungsklausel ist jedenfalls idR nicht bereits im Zeitpunkt der Rentenvereinbarung und des Erwerbs des BV bei der Barwertermittlung zu berücksichtigen. Tritt der Wertsicherungsfall ein, sind die AK gleichwohl nicht zu ändern (BFH v. 29.11.1983 – VIII R 231/80, BStBl. II 1984, 109; BFH v. 6.2.1987 – IV R 128/81, BStBl. II 1984, 516).

Die Erhöhung des Barwerts führt zu einem laufenden Aufwand (Buchung: Aufwand/Rentenverpflichtung, s. Anm. 1323 und § 6 Anm. 1178).

- **Eine Zahlungsunfähigkeit** des Erwerbers, der die Rentenleistungen nicht mehr erbringen kann, berührt die Höhe der AK nicht; lediglich der nach § 16 zu versteuernde Gewinn ist aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses zu korrigieren (Änderung gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO, vgl. Anm. 1325).

Einstweilen frei.

1329

e) Veräußerung oder Aufgabe des gegen betriebliche Veräußerungsrente erworbenen Betriebs

1330

Veräußert ein Stpfl. (Ersterwerber) einen Betrieb, den er gegen eine betriebliche Veräußerungsrente erworben hat, an einen Dritten (Zweiterwerber), so ist hinsichtlich der Rentenverpflichtung des Ersterwerbers zu unterscheiden, ob diese weiterhin vom Ersterwerber zu erfüllen ist oder ob sie vom Zweiterwerber – in Anrechnung auf den Kaufpreis – übernommen worden ist.

Bei Übergang der Rentenverpflichtung auf den Zweiterwerber liegt für den Zweiterwerber eine betriebliche Veräußerungsrente vor, die entsprechend den Grundsätzen in Anm. 1324 ff. zu behandeln ist. Ob und inwieweit beim Ersterwerber ein Gewinn oder Verlust eintritt, richtet sich nach den Vorschriften der §§ 14, 16, 18 Abs. 3.

Für den Rentenberechtigten ändert sich aufgrund der Veräußerung des Betriebs durch den Ersterwerber unabhängig von der Wahlrechtsausübung (R 16 Abs. 11 EStR) hinsichtlich der Behandlung der Rente nichts.

Bei Verbleiben der Rentenverpflichtung beim Ersterwerber ändert sich die Besteuerung beim Rentenempfänger nicht (vgl. BFH v. 16.7.1969 – I R 186/66, BStBl. II 1970, 56; BFH v. 22.9.1999 – XI R 46/98, BStBl. II 2000, 120). Auch auf die Besteuerung des Zweiterwerbers hat der Vorgang keine Auswirkung. Die Verbindlichkeit bleibt im BV, soweit sie nicht durch den Veräußerungspreis und die Verwertung von zurückbehaltenen WG hätte abgedeckt werden können (BFH v. 19.1.1982 – VIII R 150/79, BStBl. II 1982, 321). Da das Rentenstammrecht, aus dem die Ansprüche des Rentenberechtigten auf wiederkehrende Bezüge erwachsen, bis zum Tod des Rentenberechtigten fortbesteht, kann die Rentenverbindlichkeit im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung grds. nicht getilgt werden, so dass die Rentenverbindlichkeit auch nach der Veräußerung (Zwangs-)BV bleibt. Ob und inwieweit eine Überführung der Rentenverpflichtung in das PV vorzunehmen ist, hängt davon ab, ob der Rentenberechtigte einer Ablösung zugestimmt hat und inwieweit der Erlös für die Ablösung ausreicht.

- **Ablösung insgesamt möglich:** Stimmt der Rentenberechtigte der Ablösung zu und reicht der Erlös aus, die Verbindlichkeit zu tilgen, so wird die Rentenver-

bindlichkeit uE in das PV des Erwerbers überführt. Insoweit entsteht weder ein Gewinn noch ein Verlust, da der Buchwert dem Barwert entspricht. Der Ertragsanteil der wiederkehrenden Rentenzahlungen ist in diesem Fall uE nicht als SA iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1a abziehbar, da (ursprünglich) keine privaten Versorgungsleistungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1a vereinbart wurden (BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 – S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 5 ff.).

- *Ablösung möglich, aber der Erlös ist zu niedrig:* Stimmt der Rentenberechtigte der Ablösung zu, reicht der Erlös aber nur aus, die Verbindlichkeit teilweise zu tilgen, so wird die Verbindlichkeit in dem Umfang PV, in dem sie getilgt wird, und bleibt in dem Umfang notwendiges (Rest-)BV, in dem der Erlös nicht für die Tilgung ausreicht (vgl. BFH v. 11.12.1980 – I R 174/78, BStBl. II 1981, 463; BFH v. 21.11.1989 – IX R 10/84, BStBl. II 1990, 213).
- *Ablösung nicht möglich:* Stimmt der Rentenberechtigte der Ablösung nicht zu und ist sie daher schon dem Grunde nach nicht möglich, so bleibt die Rentenverbindlichkeit insgesamt notwendiges (Rest-)BV (BFH v. 22.9.1999 – XI R 46/98, FR 2000, 199; BFH v. 17.12.2008 – III R 22/05, BFH/NV 2009, 1409). BV kann auch ohne aktiven Betrieb vorliegen (zB BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288), denn der estl. Begriff des Gewerbebetriebs umfasst auch die auf Abwicklung eines Unternehmens gerichtete Tätigkeit (BFH v. 24.4.1980 – IV R 68/77, BStBl. II 1980, 658; BFH v. 9.11.1999 – II R 45/97, BFH/NV 2000, 686; BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288, jeweils für die Zurückbehaltung von Forderungen im „Rest-BV“). Auch im Fall nachträglich erbrachter betrieblicher Rentenzahlungen kann der Zins- und Tilgungsanteil versicherungsmathematisch berechnet werden (Wendt, FR 2000, 201).

Im Falle der **Betriebsaufgabe** gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Zurückbehaltung der Rentenverpflichtung im Fall der Betriebsveräußerung (s.o.).

1331 Einstweilen frei.

3. Behandlung betrieblicher Versorgungsrenten

a) Voraussetzungen der betrieblichen Versorgungsrenten

1332 aa) Begriff der Versorgungsrente

Die betriebliche Versorgungsrente ist eine Rente, die – in den meisten Fällen aus Anlass der Übertragung von BV – zur Versorgung des Rentenberechtigten geleistet wird. Eine betriebliche Versorgungsrente wird in der Rspr. des BFH angenommen, wenn die Rente nicht als Entgelt für die vom ausscheidenden Gesellschafter übergehenden betrieblichen Vermögenswerte gedacht ist, sondern mehr eine Vergütung für seine früher dem Betrieb erbrachten Leistungen sein soll, durch die der Berechtigte zur Sicherung seines Lebensunterhalts angemessen an den künftigen Erträgen des Unternehmens beteiligt werden soll (BFH v. 7.4.1994 – IV R 56/92, BStBl. II 1994, 740). Wird eine Rente für jemanden gezahlt, der niemals für das (mittlerweile idR übernommene) Unternehmen tätig war und der auch nicht – wie ggf. die Witwe (Anm. 1334) – im engen Zusammenhang mit einer solchen Person steht, kann keine betriebliche Versorgungsrente vorliegen (BFH v. 20.6.2007 – X R 2/06, BStBl. II 2008, 99). Die betriebliche Veranlassung wird aus der Sicht des Rentenverpflichteten beurteilt (s. Anm. 1334). Von der betrieblichen Veräußerungsrente unterscheidet sich die betriebliche Versorgungsrente durch den Zweck und die Interessenlage der Beteiligten (s. auch Anm. 1306).

Versorgungszweck: Entscheidend für die Abgrenzung ist der Hauptzweck, den die Beteiligten mit der Rentenvereinbarung verfolgen (BFH v. 17.12.1964 – IV 378/61 U, BStBl. III 1965, 170; *Myßen/Adam/Grager/Vogt/Wißborn*, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 923 ff., 933 ff.). Nicht erforderlich ist, dass durch die Rente die Versorgung sichergestellt wird; es genügt, dass die Rente zur Versorgung des Rentenempfängers beiträgt und betrieblich veranlasst ist (Anm. 1333). Ermitteln die Beteiligten die Höhe der Rente nach dem Wert des übertragenen BV, so liegt eine betriebliche Veräußerungsrente vor; wird dagegen die Rentenhöhe nach dem bemessen, was dem Rentenberechtigten zum Zweck der Versorgung zugewendet werden soll, handelt es sich um eine Versorgungsrente (BFH v. 26.1.1978 – IV R 62/77, BStBl. II 1978, 301; FG Münster v. 29.1.1976 – VII 510/73 E, EFG 1976, 434, rkr.). Im Zusammenhang mit der Übertragung von BV wird idR eine betriebliche Veräußerungsrente vorliegen, weil sich Kaufleute grds. nichts schenken (BFH v. 16.11.1972 – IV R 38/68, BStBl. II 1973, 184). Dies gilt nach BFH (BFH v. 2.5.2001 – VIII R 64/93, BFH/NV 2002, 10) sogar bei einer Grundstücksübertragung an einen Mitgesellschafter und Unausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung, wenn Anhaltspunkte dafür fehlen, dass eine Versorgung angestrebt worden ist. Es liegt umso eher eine betriebliche Versorgungsrente vor, als das übertragene BV von geringem Wert ist (s. auch Anm. 1334).

Aus Versorgungsgründen geleistete Gewinn- oder Umsatzbeteiligungen können ebenfalls betrieblich veranlasst sein (BFH v. 14.12.1965 – IV 96/65 U, BStBl. III 1966, 192; BFH v. 7.12.1966 – VI 266/65, BStBl. III 1967, 306) und sind wie betriebliche Versorgungsrenten zu behandeln. Der Verpflichtete setzt die Leistungen als BA vom Gewinn ab, während der Berechtigte – ohne Verrechnung mit dem Kapitalkonto – nachträgliche Einkünfte gem. §§ 13, 15 oder 18 iVm. § 24 Nr. 2 erzielt; vgl. Anm. 1335–1338.

Keine Aufspaltung bis zur Höhe des Kapitalkontos: Eine Aufspaltung der wiederkehrenden Leistungen in der Weise, dass bis zur Höhe des Kapitalkontos eine betriebliche Veräußerungsrente (mit der Folge, dass insoweit für den Rentenberechtigten StFreiheit besteht) und im Übrigen eine betriebliche Versorgungsrente anzunehmen ist, kommt nicht in Frage (BFH v. 27.4.1977 – I R 12/74, BStBl. II 1977, 603; *Myßen/Adam/Grager/Vogt/Wißborn*, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 972 ff.). Für die Abgrenzung ist der Hauptzweck, den die Beteiligten mit der Vereinbarung der Rente verfolgen, maßgebend (Anm. 1306 f.: einheitliche Beurteilung). Ebenso ist eine Versorgungsrente idR nicht teils als betriebliche, teils als private Versorgungsrente zu beurteilen (BFH v. 23.1.1964 – IV 8/62 U, BStBl. III 1964, 422; aA *Paus*, BB 1978, 1157); allerdings kommt bei einer dem Grunde nach betrieblichen Veranlassung in Betracht, (im Falle einer überhöhten Zahlung) einen Teil als privat veranlasst anzusehen. Liegt eine betriebliche Versorgungsrente vor, kann der Verpflichtete die einzelnen Rentenzahlungen sofort als BA absetzen (BFH v. 27.4.1977 – I R 12/74, BStBl. II 1977, 603; s. Anm. 1337 f.).

Zusätzlicher Einmalbetrag: Wird zu einer betrieblichen Versorgungsrente zusätzlich ein fester Betrag gezahlt, so ist dieser die Gegenleistung für die Übertragung von BV und dementsprechend estrechtl. Veräußerungspreis iSd. §§ 14, 16 oder 18 Abs. 3. Die Rente verliert durch die Zahlung des Einmalbetrags nicht ihren Charakter als betriebliche Versorgungsrente; es bleibt unter Einbeziehung des Einmalbetrags zu prüfen, ob die Rente als betriebliche Veräußerungsrente oder als betriebliche Versorgungsrente zu beurteilen ist (vgl. auch BFH v. 23.1.1964 – IV 85/

62 U, BStBl. III 1964, 239; *Myßen/Adam/Grager/Vogt/Wißborn*, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 173 ff.; *Haas*, DStZ 1974, 411 [417]).

1333 Einstweilen frei.

1334 **bb) Betriebliche Veranlassung der Versorgungsrente**

Betriebliche und außerbetriebliche (private) Versorgungsrenten haben den mit der Rentengewährung verfolgten Zweck gemeinsam: die Versorgung des Berechtigten. Sie werden durch die Veranlassung der Vereinbarung voneinander abgegrenzt.

Eine (private) Versorgungsrente wird beim Empfänger gem. § 22 Nr. 1 und beim Verpflichteten gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a angesetzt. Seit dem 1.1.2008 (§ 52 Abs. 23e) sind insoweit lediglich noch Vorgänge begünstigt, bei denen (Teil-)Betriebe, Mitunternehmeranteile oder bestimmte Anteile an KapGes. übertragen werden (vgl. *Kratzsch*, StB 2008, 157).

Betriebliche Veranlassung der Versorgungsrente liegt vor, wenn aus Sicht des Rentenverpflichteten ein betriebliches Interesse an der Leistung vorliegt (BFH v. 10.10.1963 – VI 322, 323/61 U, BStBl. III 1963, 592; BFH v. 3.7.1964 – VI 346/62 U, BStBl. III 1964, 548). Betriebliche Versorgungsrenten kommen – idR im Zusammenhang mit der Übertragung von BV – zur Abgeltung früherer Tätigkeiten und Verdienste vor. Sie können ausnahmsweise an Angehörige gezahlt werden, wenn die Zahlungen einem Fremdvergleich standhalten (s.u.).

Fehlt es an der betrieblichen Veranlassung der Versorgungsrente, ist aber der Versorgungscharakter der Rentenleistungen zu bejahen, so handelt es sich um eine private (= außerbetriebliche) Versorgungsrente (zur Abgrenzung s. Anm. 1332).

Versorgungsrenten zur Abgeltung früherer Tätigkeiten: Kennzeichnend für eine betriebliche Versorgungsrente kann der Gedanke der Entlohnung der früher für den Betrieb geleisteten Dienste sein, insbes. wenn die Rente als nachhaltiges Entgelt für die geleistete Tätigkeit – ähnlich wie die Pension für einen ArbN – vereinbart wurde (BFH v. 7.7.1992 – VIII R 36/90, BStBl. II 1993, 26; BFH v. 7.4.1994 – IV R 56/92, BStBl. II 1994, 740; BFH v. 20.6.2007 – X R 2/06, BStBl. II 2008, 99). Die betriebliche Veranlassung wird nicht allein dadurch begründet, dass das geschäftliche Ansehen des Erwerbers die Versorgungsleistungen erforderlich macht (BFH v. 25.8.1966 – IV 299/62, BStBl. III 1966, 675; anders noch BFH v. 30.7.1959 – IV 265/58 U, BStBl. III 1959, 406).

- *Witwe des ehemaligen Betriebsinhabers:* Auch soweit die Versorgungsrente an die Witwe des ehemaligen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) – etwa aus dem Gedanken der betrieblichen Fürsorge heraus – bezahlt wird, kann die betriebliche Veranlassung zu bejahen sein, falls die Rente in der gleichen Art wie an ausgeschiedene ArbN des Betriebs gewährt wird (Fremdvergleich; vgl. BFH v. 7.12.1977 – I R 75/77, BStBl. II 1978, 269; BFH v. 18.1.1979 – IV R 76/76, BStBl. II 1979, 403; aA *Schulze zur Wiesche*, DStR 1978, 607: private Versorgungsrente). Empfänger der betrieblichen Versorgungsrente können auch andere nahe Angehörige desjenigen sein, dessen Verdienste für den Betrieb abgegolten werden sollen (BFH v. 8.10.1957 – I 347/56 U, BStBl. III 1957, 440; BFH v. 23.11.1967 – IV 126/65, BStBl. II 1968, 266).
- *Rente in Prozentsatz des tariflichen Gehalts:* Für die betriebliche Veranlassung einer Versorgungsrente kann sprechen, dass die Rente nach einem Prozentsatz des tariflichen Gehalts eines bestimmten Angestellten bemessen worden ist

(BFH v. 27.4.1977 – I R 12/74, BStBl. II 1977, 603). Die Annahme einer betrieblichen Veranlassung erfordert jedoch nicht zwingend, dass gleichartige Rentenzusagen tatsächlich an die ArbN des Betriebs erteilt worden sind (BFH v. 25.10.1984 – IV R 165/82, BStBl. II 1985, 212). Die betriebliche Veranlassung kann auch auf anderen betrieblichen Erwägungen beruhen (vgl. BFH v. 27.4.1977 – I R 12/74, BStBl. II 1977, 603).

Versorgungsrenten im Zusammenhang mit der Übertragung von Betriebsvermögen:

- ▶ *Übertragung eines Einzelbetriebs:* Die Rspr. hat anerkannt, dass auch bei der Übertragung eines Einzelunternehmens eine betriebliche Versorgungsrente gewährt werden kann; insoweit greift der mit Wirkung ab VZ 1986 eingeführte § 15 Abs. 1 Satz 2 allerdings nicht.

Zur Zulässigkeit bei Übertragung eines Einzelunternehmens BFH v. 30.7.1959 – IV 265/58 U, BStBl. III 1959, 406; BFH v. 23.1.1964 – IV 8/62 U, BStBl. III 1964, 422; BFH v. 25.8.1966 – IV 299/62, BStBl. III 1966, 675, dazu o.V., HFR 1967, 63; BFH v. 26.1.1978 – IV R 62/77, BStBl. II 1978, 301; *Myßen/Adam/Grager/Vogt/Wißborn*, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 990.

- ▶ *Übertragung eines Mitunternehmeranteils:* Häufig werden betriebliche Versorgungsrenten zugunsten eines Mitunternehmers bei seinem Ausscheiden aus einer Mitunternehmerschaft vereinbart. Voraussetzung für die Annahme einer betrieblichen Versorgungsrente ist dabei nicht, dass der Rentenverpflichtete das BV des ausgeschiedenen Mitunternehmers übernommen hat (BFH v. 14.12.1965 – IV 96/65 U, BStBl. III 1966, 192; BFH v. 18.1.1979 – IV R 76/76, BStBl. II 1979, 403). Die frühere Tätigkeit als ArbN reicht allerdings nicht: Da es der Zwecksetzung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Halbs. 2 entspricht, die Vorschrift nicht auf Versorgungsbezüge anzuwenden, die der Gesellschafter einer PersGes. bezieht, aber in einer Zeit erdient hat, in der er nur ArbN der PersGes. war, gilt dies entsprechend für betriebliche Versorgungsleistungen iSv. § 15 Abs. 1 Satz 2 (BFH v. 24.11.1983 – IV R 14/83, BStBl. II 1984, 431).
- ▶ *Versorgungsrenten an nahestehende Personen bei Personengesellschaften:* Werden Versorgungsrenten von PersGes. (Mitunternehmerschaften) an nahe Angehörige des rentenberechtigten Mitunternehmers geleistet, so gelten für die Qualifizierung der Rente dieselben Grundsätze wie bei Rentenleistungen einer einzelnen Person an einen nahen Angehörigen (BFH v. 19.1.1961 – IV 295/58 U, BStBl. III 1961, 131). Es wird vermutet, dass die Rente eine außerbetriebliche Versorgungsrente ist (BFH v. 22.9.1982 – IV R 154/79, BStBl. II 1983, 99; BFH v. 29.1.1993 – X R 193/87, BStBl. II 1992, 465). Die Vermutung kann nicht dadurch widerlegt werden, dass die Leistung einer betrieblichen Rente im Fall der Übertragung eines Mitunternehmeranteils im Gesellschaftsvertrag geregelt ist (BFH v. 21.12.1977 – I R 52/76, BStBl. II 1978, 332). Die Vermutung gilt auch, wenn an der Gesellschaft auch Fremde beteiligt sind, die Zahlungsverpflichtung aber von den Gesellschaftern übernommen wird, die nahe Angehörige des Rentenberechtigten sind. Ist dagegen die Gesellschaft, an der auch fremde Gesellschafter beteiligt sind, zur Zahlung der Rente verpflichtet und erfüllt sie auch tatsächlich diese Verpflichtung, so gilt die Vermutung, dass eine außerbetriebliche Versorgungsrente vorliegt, grds. nicht, weil man in diesem Fall nicht von der Wahrscheinlichkeit ausgehen kann, dass der Gesellschafter, der nicht Angehöriger des Rentenberechtigten ist, sich zu einer anteiligen Rentenzahlung aus außerbetrieblichen Erwägungen verpflichtet (so auch BFH v. 25.10.1984 – IV R

165/82, BStBl. II 1985, 212). Die Abgrenzung ist wegen der mW zum VZ 1986 eingefügten Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 2 bei Mitunternehmensschaften nicht mehr von so erheblichem Gewicht wie früher (*Myßen/Adam/Grager/Vogt/Wißborn*, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 990).

Aus Versorgungsgründen geleistete Gewinn- oder Umsatzbeteiligungen können betrieblich veranlasst sein (BFH v. 14.12.1965 – IV 96/65 U, BStBl. III 1966, 192; BFH v. 7.12.1966 – VI 266/65, BStBl. III 1967, 306) und sind wie betriebliche Versorgungsrenten zu behandeln. Der Verpflichtete setzt die Leistungen als BA Nr. vom Gewinn ab, während der Berechtigte – ohne Verrechnung mit dem Kapitalkonto – nachträgliche Einkünfte gem. §§ 13, 15 oder 18 iVm. § 24 Nr. 2 erzielt; vgl. Anm. 1335–1338.

Versorgungsrenten bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter: Bei Übertragung einzelner WG wird im Schrifttum eine betriebliche Versorgungsrente abgelehnt, da in einem solchen Fall die betriebliche Versorgung des Übertragenden nicht angenommen werden könne (so *Myßen/Adam/Grager/Vogt/Wißborn*, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 938; *Richter*, StBp. 1980, 277). Dies trifft uE zwar idR, nicht aber in dieser Allgemeinheit zu; zB kann ein einzelnes WG wesentliche Betriebsgrundlage sein; es kann auch vorkommen, dass der Erwerber nur an einzelnen WG interessiert ist (zB am Kundenstamm) und im Übrigen dem früheren Betriebsinhaber durch die Versorgungsrente die Betriebseinstellung ermöglichen will.

1335 b) Behandlung betrieblicher Versorgungsrenten beim Berechtigten

Der Rentenberechtigte bezieht mit der betrieblichen Versorgungsrente nachträgliche Einkünfte aus LuF, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit gem. § 24 Nr. 2 iVm. §§ 13, 15 oder 18 (BFH v. 2.12.1997 – VIII R 11/96, BFH/NV 1998, 835; BFH v. 22.3.2006 – XI R 60/03, nv., juris).

Versteuerung der Rentenzahlungen im Zeitpunkt des Zuflusses: Die Rentenzahlungen sind bei Zufluss (§ 11 Abs. 1) in voller Höhe als laufender Gewinn zu versteuern, nicht begünstigt nach § 16. Eine Aufteilung in Zins- und Tilgungsanteil ist, da keine Veräußerungsleistungen vorliegen, nicht geboten (*Myßen/Adam/Grager/Vogt/Wißborn*, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 977). Die (wahlweise; s. Anm. 1326) Versteuerung eines Barwerts der Rentenzahlungen kommt bei der betrieblichen Versorgungsrente mangels Vorliegen einer Betriebsveräußerung nicht in Frage (*Haas*, DStZ 1974, 411 [417]).

Anders als bei den betrieblichen Veräußerungsrenten (s. Anm. 1315ff.) sind die Zahlungen der betrieblichen Versorgungsrente vom Zeitpunkt des ersten Zuflusses an (§ 11) estpfl., ohne dass bis zur Höhe der Buchwerte des übertragenen Betriebs, Teilbetrieb usw. StFreiheit gegeben ist (BFH v. 3.7.1964 – VI 346/62 U, BStBl. III 1964, 548; BFH v. 16.11.1972 – IV R 38/68, BStBl. II 1973, 184; BFH v. 6.3.1975 – IV R 191/71, BStBl. II 1975, 600; *Myßen/Adam/Grager/Vogt/Wißborn*, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 972).

Behandlung des übertragenen Betriebsvermögens: Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil übertragen, so geht für den Rentenberechtigten das BV gewinnneutral über (§ 6 Abs. 3); zur entsprechenden Behandlung beim Rentenverpflichteten s. Anm. 1337. Bei der Übertragung eines einzelnen WG gelten die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften (zB Entnahme bei Übergang aus privatem Anlass).

Abfindung der betrieblichen Versorgungsrente: Wird die betriebliche Versorgungsrente später durch eine Abfindungszahlung abgelöst, so ist auch die Abfindungszahlung den nachträglichen Einkünften zuzurechnen und nach § 24 Nr. 2 iVm. §§ 13, 15 oder 18 zu versteuern. Die Abfindungssumme für eine betriebliche Versorgungsrente ist – ebenso wenig wie die für eine betriebliche Veräußerungsrente (s. Anm. 1317) – nicht nach § 34 Abs. 1 und 2 tarifbegünstigt, da es sich hier nach den Grundsätzen der Rspr. zum Entschädigungsbegriff bei Gewinneinkünften (vgl. zB BFH v. 20.7.1978 – IV R 43/74, BStBl. II 1979, 9; BFH v. 4.9.2002 – XI R 53/01, BStBl. II 2003, 177, mwN) – jedenfalls im Regelfall – nicht um eine Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. a handelt.

Erlöschen der Rentenverpflichtung wegen Todes des Rentenberechtigten: Bei vorzeitigem Wegfall der betrieblichen Versorgungsrente stellt die Differenz, um die das Kapitalkonto höher als die geleisteten Rentenzahlungen ist, keinen est-rechtl. auszugleichender Verlust dar, da eine Verrechnung mit dem Kapitalkonto nicht vorzunehmen ist (aA Meyer/Richter, StBp. 1967, 8).

Kosten bei Betriebsübertragung: Die bei Betriebsübertragung entstehenden Kosten, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb des Rentenrechts stehen, sind BA des Berechtigten (Myßen/Adam/Grager/Vogt/Wißborn, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 979). Ohne einen solchen Zusammenhang mindern sie die Einkünfte des Rentenempfängers (Berechtigten) nicht.

Einstweilen frei.

1336

c) Behandlung betrieblicher Versorgungsrenten beim Verpflichteten

1337

Keine Passivierung der Rentenverbindlichkeit: Die Verpflichtung zur Zahlung einer betrieblichen Versorgungsrente darf nach stRspr. nicht passiviert werden (vgl. BFH v. 27.4.1977 – I R 12/74, BStBl. II 1977, 603; BFH v. 26.1.1978 – IV R 62/77, BStBl. II 1978, 301; BFH v. 7.4.1994 – IV R 56/92, BStBl. II 1994, 740), denn die einzelnen Rentenzahlungen belasten wirtschaftlich lediglich die wiederkehrenden Erträge (vgl. BFH v. 3.7.1964 – VI 346762 U, BStBl. III 1964, 548; krit. Thoma, DStR 1983, 97).

Abziehbarkeit der Rentenleistungen: Leistungen aufgrund einer betrieblichen Versorgungsrente bilden beim Verpflichteten in voller Höhe abziehbare BA (BFH v. 7.4.1994 – IV R 56/92, BStBl. II 1994, 740). Eine Verrechnung mit dem den übertragenen Betrieb betreffenden Kapitalkonto findet nicht statt, weil die Gewährung der betrieblichen Versorgungsrente nicht die Gegenleistung für die Übertragung des BV darstellt (vgl. auch Anm. 1335). Dies gilt auch bei Zahlungen an einen ausgeschiedenen Mitunternehmer oder dessen Witwe; auch in diesem Fall liegt nach § 15 Abs. 1 Satz 2 eine in die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung (§§ 179, 180 AO) der PersGes. einzubeziehende Vorabvergütung vor.

Aktivierung des erworbenen Betriebsvermögens:

- *Erwerb eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils:* Nach § 6 Abs. 3 hat die Aktivierung mit den für den bisherigen Betriebsinhaber (Mitunternehmer) maßgebenden Werten zu erfolgen, soweit keine zusätzlichen AK aufgebracht werden (BFH v. 27.4.1977 – I R 12/74, BStBl. II 1977, 603). Soweit neben der betrieblichen Versorgungsrente eine Barzahlung zu leisten ist, stellt diese AK dar. Aufwendungen des Erwerbers führen zu AK. Nach BFH (BFH v. 11.7.1973 – I R 126/71, BStBl. II 1974, 50) erzielen beim (ganz oder teilweise) unent-

geltlichen Erwerb des Anteils eines ausscheidenden Gesellschafters die verbleibenden Gesellschafter einen stpfl. Gewinn, es sei denn, die Vereinbarung der Unentgeltlichkeit beruht auf außerbetrieblichen Gründen (BFH v. 7.2.1995 – VIII R 36/93, BStBl. II 1995, 770, mwN). Dies gilt auch bei der Vereinbarung einer betrieblichen Versorgungsrente (s. BFH v. 27.4.1977 – I R 12/74, BStBl. II 1977, 603, aE). Im Fall einer Teilentgeltlichkeit bei Übertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge kommt es darauf an, ob die Gegenleistung das Kapitalkonto überschreitet (sog. Einheitstheorie; zB BFH v. 16.12.1992 – XI R 34/92, BStBl. II 1993, 436, mwN; BFH v. 7.11.2000 – VIII R 27/98, BFH/NV 2001, 262).

- **Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter:** Beim Übergang aus betrieblichem Anlass erzielt der Rentenverpflichtete grds. eine nach § 6 Abs. 4 zu bewertende BE, beim Übergang aus privatem Anlass kann er das WG in sein BV einlegen.

Auswirkung späterer Änderungen: Die Ablösung der Rentenverpflichtung führt wie die wiederkehrende Rentenzahlung zu einer BA. Erlischt die Rentenverpflichtung infolge des Todes des Rentenberechtigten, so entsteht beim Rentenverpflichteten wegen der fehlenden Passivierung kein Ertrag.

1338 d) Veräußerung oder Aufgabe des gegen betriebliche Versorgungsrente erworbenen Betriebs

Veräußert der zur Zahlung der betrieblichen Versorgungsrente Verpflichtete den Betrieb, so ist zu unterscheiden, ob der Betriebserwerber (Zweiterwerber) die Rentenverpflichtung übernimmt oder ob der Veräußerer (Ersterwerber) die Rente auch in Zukunft zahlt.

Übergang der Rentenverpflichtung auf den Zweiterwerber: Die Übernahme wird idR in Anrechnung auf den Kaufpreis geschehen. Dies hat zur Folge, dass die Rente für den Zweiterwerber den Charakter einer betrieblichen Veräußerungsrente annimmt und auch dementsprechend bei ihm zu behandeln ist (RFH v. 2.8.1939, RStBl. 1939, 1078; BFH v. 12.1.1983 – IV R 180/80, BStBl. II 1983, 595 (596); *Myßen/Adam/Grager/Vogt/Wißborn*, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 995; aA FG Düss. v. 24.10.1974 – II 130/73 E, EFG 1975, 245, rkr.).

Die stl. Behandlung beim Rentenberechtigten ändert sich dadurch nicht. Wie die Rente für den Zweiterwerber strechtl. zu beurteilen ist, ergibt sich aufgrund seiner Rechtsbeziehungen zum Veräußerer und nicht aus den Rechtsbeziehungen zwischen Veräußerer und Rentenberechtigtem. Auch wenn der Zweiterwerber in Anrechnung auf den Kaufpreis eine private Schuld des Veräußerers übernimmt, wird diese für den Zweiterwerber eine (betriebliche) Kaufpreisschuld; nichts anderes gilt für den Übergang einer betrieblichen Versorgungsrente im Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung.

Verbleiben der Rente beim Ersterwerber: Der Verpflichtete kann die Rentenleistungen weiterhin als nachträgliche BA absetzen (s. auch Anm. 1337); Entsprechendes gilt bei einer Betriebsaufgabe.

1339 Einstweilen frei.

e) Besonderheiten bei Renten im Erbfall/bei vorweggenommener Erbfolge 1340

Übergang von Rentenansprüchen im Erbwege: Gehen schon vor dem Erbfall entstandene Rentenansprüche oder Rentenverpflichtungen des Erblassers auf den Erben über, so ist die Frage, ob eine betriebliche oder private Rente vorliegt, beim Erben grds. ebenso zu beurteilen wie beim Erblasser, da der Erbe estrechtl. grds. die Rechtsstellung des Erblassers fortsetzt. Soweit zB dem Erblasser eine nach § 15 iVm. § 24 Nr. 2 zu versteuernde betriebliche Veräußerungsrente zustand, erzielt auch der Erbe aus der Rente gewerbliche Einkünfte entsprechend den Vorschriften über die Rechtsnachfolge im Erbfall (§ 24 Nr. 2).

Rentenansprüche aufgrund letztwilliger Verfügung: Rentenansprüche oder -verpflichtungen, die durch letztwillige Verfügungen begründet werden, sind grds. als private Renten einzuordnen (BFH v. 7.12.1977 – I R 75/77, BStBl. II 1978, 269; BFH v. 20.6.2007 – X R 2/06, BStBl. II 2008, 99). Oftmals liegen stl. nicht abziehbare Unterhaltsleistungen vor (§ 12 Nr. 2). Dies gilt auch, wenn der Rentenverpflichtete Erbe eines Gewerbebetriebs ist, da die Erbfolge ein Vorgang des persönlichen Lebensbereichs ist.

Rentenansprüche aufgrund einer Erbauseinandersetzung: Ist eine entgeltliche (betriebliche) Erbauseinandersetzung anzunehmen, so ist die Rente als betriebliche Veräußerungsrente zu bewerten; im anderen Fall ist eine außerbetriebliche (private) Rente gegeben (keine betriebliche Versorgung).

Rentenansprüche aufgrund vorweggenommener Erbfolge: Insoweit liegen – da kein vollentgeltlicher Vorgang – idR außerbetriebliche (private) Versorgungsrenten vor; im Übrigen muss anhand der Umstände des Einzelfalls entschieden werden, ob eine betriebliche oder außerbetriebliche Rente gegeben ist.

Einstweilen frei.

1341–1342

4. Behandlung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen aufgrund einer zum Schadensersatz verpflichtenden Handlung 1343

Laufende Bezüge können auch auf einer zum Schadensersatz verpflichtenden Handlung beruhen; sie können je nach Veranlassung betrieblich oder privat veranlasst sein (zur Steuerbarkeit von Schadensersatzrenten s. BMF v. 15.7.2009 – IV C 3 - S 2255/08/10012, 2009/0474962, DStR 2009, 1646).

Behandlung beim Berechtigten: Entgehen einem Stpfl. Gewinne aus LuF, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit und stehen ihm Schadensersatzansprüche in Form laufender Bezüge zu, so liegen insoweit betriebliche Einnahmen vor. Der Berechtigte hat den Anspruch auf die wiederkehrenden Bezüge in voller Höhe gewinnwirksam in seiner Bilanz zu aktivieren (BFH v. 21.2.1957 – IV 630/55 U, BStBl. III 1957, 164). Die sofortige Versteuerung des Anspruchs auf die wiederkehrenden Schadensbezüge erscheint allerdings insoweit nicht gerechtfertigt, als mit den Schadensbezügen die Gewinne künftiger Jahre abgegolten werden. Die Voraussetzungen für die Bildung eines passiven RAP liegen zwar nicht vor. Der Gewinnanspruch würde indes in dem jeweiligen Jahr entstehen (teleologische Auslegung). Gemäß § 249 BGB muss zudem durch den Schädiger der Zustand wiederhergestellt werden, der bestehen würde, wenn der zum Schadensersatz verpflichtende Umstand nicht eingetreten wäre (so auch *Myßen/Adam/Grager/Vogt/Wißborn*, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 1065). Ermittelt

der Berechtigte den Gewinn nach § 4 Abs. 3, entsteht die StPflcht ohnehin erst mit dem Zufluss der wiederkehrenden Bezüge (§ 11 Abs. 1).

Behandlung beim Verpflichteten: Aufwendungen zur Erfüllung eines Schadensersatzanspruchs sind nur BA, wenn sie betrieblich veranlasst sind. Sind danach wiederkehrende Schadensersatzleistungen betrieblich veranlasst, sind sie in der Bilanz mit dem Barwert gewinnmindernd zu passivieren; die jährlichen Leistungen verringern den Gewinn, während die jährliche Barwertminderung den Gewinn erhöht.

1344–1349 Einstweilen frei.

XII. Aktivierung und Passivierung von Unternehmensverträgen

Schrifttum: *Flume*, Die Organschaft im Gewerbesteuerrecht, DB 1955, 485; *Würdinger*, Betrachtungen zur Regelung der Konzernverfassung im Entwurf eines Aktiengesetzes, DB 1958, 1447; *Birkholz*, Zur Verpachtung von Betriebsanlagen und Betrieben im Steuerrecht, BB 1965, 1390; *Reuter*, Zur ertragsteuerlichen Auswirkung der Verlustübernahme ohne Organschaft, BB 1968, 830; *Möhring*, Die Ausgleichsgarantie des abhängigen Unternehmens bei Bestehen eines Beherrschungsvertrages, in *Bernhardt/Hefermehl/Schilling* (Hrsg.), Freundesgabe für Hans Hengeler zum 70. Geburtstag, Berlin ua. 1972, 216; *Raupach/Clausen*, Rückstellungen für drohende Verluste aus Gewinnabführungsverträgen, BB 1974, 689; *Veelken*, Der Betriebsführungsvertrag im deutschen und amerikanischen Aktien- und Konzernrecht, Baden-Baden 1975; *Reuter*, Die Personengesellschaft als abhängiges Unternehmen, ZHR 146 (1982), 1; *U.H. Schneider*, Vertragsrechtliche, gesellschaftsrechtliche und arbeitsrechtliche Probleme von Betriebspachtverträgen, Betriebsüberlassungsverträgen und Betriebsführungsverträgen, JbFStR 1982/83, 387; *U.H. Schneider/Strobel*, Diskussion mit den Teilnehmern zu den Fallgestaltungen, JbFStR 1982/83, 429; *Strobl*, Probleme der handels- und steuerrechtlichen Erfolgszurechnung bei Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträgen, JbFStR 1982/83, 413; *Exner*, Beherrschungsvertrag und Vertragsfreiheit: ein Beitrag zur Gestaltung des aktienrechtlichen Beherrschungsvertrags, Frankfurt 1984; *Forster*, Überlegungen zur Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus Gewinnabführungsverträgen, in *Lutter/Mertens/Ulmer* (Hrsg.), FS Walter Stimpel, Berlin 1985, 759; *Lechner*, Die Gewinnpooling im Ertragsteuerrecht, Köln 1986; *Huber*, Betriebsführungsverträge zwischen selbständigen Unternehmen, ZHR 152 (1988), 1; *Kropff*, Rückstellungen für künftige Verlustübernahmen aus Beherrschungs- und/oder Gewinnabführungsverträgen?, in *Knobbe-Keuk/Klein/Moxter* (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 349; *Körner/Weiken*, Wirtschaftliches Eigentum nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG, BB 1992, 1033; *Wichmann*, Bilanzierung bei „verunglückter Organschaft“ – Zugleich Anmerkung zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16.5.1990, BB 1992, 394; *Knepper*, Bilanzierung im qualifiziert faktischen Konzern, DStR 1993, 1613; *Knepper*, Die körperschaftsteuerliche Organschaft – Nahtstellen zwischen Handels- und Steuerrecht, in *Raupach/Uelner* (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 725; *Kropff*, Der GmbH-Beherrschungsvertrag: Voraussetzung für den Vorrang von Konzerninteressen?, in *Bierich/Hommelhoff/Kropff* (Hrsg.), Unternehmen und Unternehmensführung im Recht, FS Johannes Semler, Berlin 1993, 517; *Walter*, Die Gewinnngemeinschaft – ein verkanntes Gestaltungsmittel des Steuerrechts, BB 1995, 1876; *Kusterer*, Passivierung von Drohverlustrückstellungen bei Gewinnabführungsverträgen, DStR 1996, 114; *Walter*, Die Verlustübernahme im Gewinnabführungsvertrag – Ein Beispiel für die fehlende Abstimmung zwischen Steuer- und Konzernrecht, GmbHR 1999, 1017; *IDW* (Hrsg.), Stellungnahme zur Rechnungslegung: Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen (IDW RS HFA 4), WpG 2000, 716; *Raupach*, Schuldvertragliche Verpflichtungen anstelle beteiligungsgestützter Beherrschung, in *Westermann/Mock* (Hrsg.), Rechtsanwalt und Notar im Wirtschaftsleben, FS Gerold Bezzenberger, Berlin 2000, 327; *Koths*, Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen, StbJb. 2000/2001, 267; *Fenzl/Antoszkiewicz*, Die unter-

jährige Beendigung der Organschaft, FR 2003, 1061; *Herzig* (Hrsg.), Organschaft, Stuttgart 2003; *Pluskat*, Auswirkungen der Teilveräußerung der Beteiligung an einer abhängigen GmbH auf den Unternehmensvertrag – zur analogen Anwendung des § 307 AktG, Der Konzern 2004, 525; *Schütz*, Tatbestandsverhinderung und Rückabwicklung einer verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 2004, 14; *Berger*, Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags bei vorvertraglichem Verlustvortrag der Organschaft, DB 2005, 903; *Däubler*, Ausklammerung sozialer und personeller Angelegenheiten aus einem Beherrschungsvertrag, NZG 2005, 617; *Fenzl*, Betriebspachtvertrag und Betriebsführungsvertrag – Verträge im Grenzbereich zwischen gesellschaftsrechtlichen Organisations- und schuldrechtlichen Austauschverträgen, Der Konzern 2006, 18; *Kreidl/Riehl*, Tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags – Gibt es eine Möglichkeit, die „vergessene“ Verlustausgleichsverpflichtung zu heilen?, BB 2006, 1880; *Breker/Kuhn*, Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen – Eine Darstellung der Neuerungen aus der Überarbeitung von IDW RS HFA 6, WPg 2007, 770; *Fenzl*, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge in der Konzernpraxis, Köln 2007; IDW (Hrsg.), Stellungnahme zur Rechnungslegung: Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen (IDW RS HFA 6), WPg Supplement 2007, 77; *Nelßen*, Wirksamer Abschluss von Betriebspachtverträgen, DB 2007, 786; *Wehrheim/Rupp*, Die Bildung von Gewinnrücklagen nach dem BilMoG und ihre Auswirkungen auf die ertragsteuerliche Organschaft, DStR 2008, 1977; *Baldamus*, Durchführung von Gewinnabführungsverträgen – zu § 14 KStG und § 302 AktG nach MoMiG und BilMoG, Ubg 2009, 484; *Gelhausen/Althoff*, Die Bilanzierung ausschüttungs- und abführungsgesperrter Beträge im handelsrechtlichen Jahresabschluss nach dem BilMoG (Teil 2), WPg 2009, 629; *Kieker/Vollmar*, Änderung des Höchstbetrags der Gewinnabführung durch das BilMoG – Auswirkungen auf die steuerliche Anerkennung von Organschaftsverhältnissen, DStR 2009, 842; *Ortmann-Babel/Bolik/Gaiger*, Ausgewählte steuerliche Chancen und Risiken des BilMoG, DStR 2009, 934; *Rammert/Thies*, Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz zurück in die Zukunft – was wird aus Kapitalerhaltung und Besteuerung?, WPg 2009, 34; *Schneider/Hinz*, Verunglückte Organschaften – Ursachen und Heilungsmöglichkeiten, Ubg 2009, 738; *Simon*, Ausschüttungs- und Abführungssperre als gläubigerschützendes Institut in der reformierten HGB-Bilanzierung – Zur Regelung des § 268 VIII HGB n.F., NZG 2009, 1081; *Meining*, Korrektur von Gewinnabführungsverträgen bei der steuerlichen Organschaft, GmbHR 2010, 309; *Priester*, Unterjährige Aufhebung des Unternehmensvertrags im GmbH-Konzern, NZG 2012, 641; *Rödter*, Die kleine Organschaftsreform, Ubg 2012, 717; *Benecke/Schnitger*, Wichtige Änderungen bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft durch das UntStG, IStR 2013, 143; *Burwitz*, Neuere Entwicklungen im Steuerrecht, NZG 2013, 533; *Dötschl/Pung*, Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts: Die Änderungen bei der Organschaft, DB 2013, 305; *Dötschl/Pung*, Die „kleine Organschaftsreform“: Alles nur theoretische Probleme?, DB 2013, 2169; *Fellinger/Welling*, Auslegungsfragen zur kleinen Organschaftsreform – Positives Ziel nicht aus den Augen verlieren, DStR 2013, 1718; *Graw*, Ausgewählte Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Anwendungsregelung für § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG i.d.F. des UntSt/RKVerfG, Ubg 2013, 373; *Jesse*, Neuregelungen zur ertragsteuerlichen Organschaft (Teil II), FR 2013, 681; *Mayer/Wiese*, Zur Verlustübernahme nach der „kleinen Organschaftsreform“ – Vertragsformulierungen im Lichte der Übergangsvorschrift, DStR 2013, 629; *Olbing*, Nun doch: Die (kleine) Reform des Organschaftsrechts, GmbH-StB 2013, 154; *Paintner*, Das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts im Überblick, DStR 2013, 218; *Scheifele/Hörner*, Neue formale Anforderungen an die Regelung der Verlustübernahmepflicht in Gewinnabführungsverträgen: Handlungsbedarf für Alt- und Neuverträge, DStR 2013, 553; *Schneider/Sommer*, Organschaftsreform „light“ – Ein Überblick insbesondere zur neuen Fiktion der tatsächlichen Durchführung, GmbHR 2013, 22; *Schulze zur Wiesche*, Die ertragsteuerliche Organschaft unter Berücksichtigung des Gesetzes zur Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und der steuerlichen Reisekosten sowie der aktuellen Rechtsprechung, DStZ 2013, 621; *Stangl/Brühl*, Die „kleine Organschaftsreform“, Der Konzern 2013, 77; *Stangl/Brühl*, Brennende Fragen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG nach der „kleinen Organschaftsreform“, DB 2013, 538; *Teiche*, Verfahrensrechtliche Aspekte nach der Organschaftsreform, DStR 2013, 2197; *Kürten/Westermann*, Beginn einer differenzierten Betrachtung von Unternehmensverträgen? – Unterjährige Aufhebung von Betriebs-

pachtverträgen, GmbHR 2014, 852; *Scheifele/Marx*, Die zeitlichen Anforderungen an den Gewinnabführungsvertrag und seine Durchführung, DStR 2014, 1793; *Forst/Suchanek/Martini*, Risiken bei der Veräußerung von Organgesellschaften hinsichtlich der Fiktion der tatsächlichen Durchführung; GmbHR 2015, 408; *Freiberg*, Aktuelle Gefährdung der Anerkennung der steuerlichen Organschaft?, StuB 2016, 257; *Kuhn/Moser*, Änderung der Vorschriften zur Abzinsung von Pensionsrückstellungen, WPg 2016, 381; *Suchanek/Klopsch*, Fehlerhafte Bilanzansätze und tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags, GmbHR 2016, 524; *Walter*, Abführungssperre für die Gewinnabführung wegen Anpassung der Abzinsung von Pensionsrückstellungen und Organschaft, GmbHR 2016, 354; *Weber-Grellet*, BB-Rechtsprechungsreport zu 2015 veröffentlichten bilanzsteuerrechtlichen BFH-Urteilen, BB 2016, 43; *Zwirner*, Neuregelung zur handelsrechtlichen Bewertung von Pensionsrückstellungen – Überblick, Praxisauswirkungen und offene Fragen, DStR 2016, 929; *Kessler/Egelhof*, Außerbilanzielle Ausschüttungssperren in der Organschaft, DStR 2017, 998; *Mylich*, Gegenstandsbezogene Ausschüttungssperren und gesellschaftsrechtliche Kapital-schutzmechanismen, ZHR 181 (2017), 87; *Nodoushani*, Die zivil- und steuerrechtlichen Voraussetzungen für die Kündigung eines Ergebnisabführungsvertrages aus wichtigem Grund, DStR 2017, 399; *Walter*, Hat der BFH die Gewinngemeinschaft nun anerkannt?, Der Konzern 2017, 331; *Gosch*, „Poolen binnen und buten“ – Der RFH, der BFH und die Gewinn-gemeinschaft, IStR 2018, 747; *Priester/Mayer/Wicke* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesell-schaftsrechts, Bd. 3 Gesellschaft mit beschränkter Haftung, München, 5. Aufl. 2018; *Adenau-er*, Die organisationsrechtliche Wirkung von Betriebspacht- und Betriebsführungsverträgen, NZG 2019, 361; *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, München, 9. Aufl. 2019; *Blaurock* (Hrsg.), Handbuch der stillen Gesellschaft, Köln, 9. Aufl. 2020; *Emmerich/Habersack*, Konzernrecht, München, 11. Aufl. 2020; *Hoffmann-Becking* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 4 Aktiengesellschaft, München, 5. Aufl. 2020; *Müller/Detmering/Lieber*, Die Organschaft, Herne, 11. Aufl. 2020; *IDW*, WPH Edition, WP Hand-buch, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, Düsseldorf, 17. Aufl. 2021.

1. Unternehmensverträge

a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Unternehmensverträge

1350 aa) Begriff und Rechtsnatur der Unternehmensverträge

Das AktG regelt im Ersten Teil des Dritten Buchs (§§ 291–307 AktG) die Unter-nehmensverträge, enthält aber keine Definition des Begriffs „Unternehmensver-trag“. In § 291 Abs. 1 AktG werden der Beherrschungsvertrag, der GAV und der Geschäftsführungsvertrag über ihre Rechtsfolgen definiert und den Unterneh-mensverträgen ausdrücklich zugeordnet. Diese werden durch die als „andere Un-ternehmensverträge“ bezeichneten, in § 292 Abs. 1 AktG aufgelisteten Vertragsty-pen ergänzt. Das AktG nennt somit fünf Arten von Rechtsbeziehungen zwischen einer AG oder KGaA einerseits und einem anderen Unternehmen andererseits, die es als Unternehmensverträge bezeichnet:

- Beherrschungsvertrag (§ 291 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 AktG),
- Gewinnabführungsvertrag (einschließlich Geschäftsführungsvertrag, § 291 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2, Satz 2 AktG),
- Gewinngemeinschaft (§ 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG),
- Teilgewinnabführungsvertrag (§ 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG),
- Betriebspacht- und Betriebsüberlassungsvertrag (§ 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG).

Weitere Unternehmensverträge: Teilweise wird die Auffassung vertreten, dass die Aufzählung der Unternehmensverträge in §§ 291, 292 AktG abschließend sei und es mithin weitere Vertragstypen, die als Unternehmensverträge zu qualifizieren

seien, nicht geben könne (Gessler in Gessler/Hefermehl, § 291 AktG Rz. 15 [10/1975]). Nach zutreffender Ansicht dürften die §§ 291, 292 AktG jedenfalls analog auch auf andere Vertragstypen, insbes. Betriebsführungsverträge, anwendbar sein (s. hierzu *Altmeppen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 291 AktG Rz. 43; *Emmerich* in *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2019, § 292 AktG Rz. 7; *Krieger* in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 5. Aufl. 2020, § 73 Rz. 4).

Rechtsnatur der Unternehmensverträge: Die in § 291 AktG genannten Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge unterscheiden sich von den anderen Unternehmensverträgen des § 292 AktG nach hM dadurch, dass es sich bei ihnen um Organisationsverträge handelt, die – unter Beachtung der §§ 300–307 AktG – weitergehende Eingriffe in die Struktur der verpflichteten Gesellschaft zulassen (grundlegend *Flume*, DB 1955, 485; *Würdinger*, DB 1958, 1447; *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 291 AktG Rz. 17, mit umfangreichen Nachweisen der Rspr.). Die anderen Unternehmensverträge iSd. § 292 AktG sind dagegen schuldrechtl. Vereinbarungen, die vorrangig auf den Austausch von Leistungen und Gegenleistungen gerichtet sind (RegBegr. *Kropff*, 1965, 378; *Altmeppen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 292 AktG Rz. 7; *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 292 AktG Rz. 2; aA *Adenauer*, NZG 2019, 361 [364], der Betriebspacht- und Betriebsführungsverträgen einen organisationsrechtl. Charakter beimisst). Allerdings führen die in § 291 AktG genannten Unternehmensverträge neben der organisationsrechtl. auch zu einer schuldrechtl. Bindung (*Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 291 AktG Rz. 18; *Altmeppen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 291 AktG Rz. 37), und die in § 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG geregelte Gewinngemeinschaft hat aufgrund der Bildung einer GbR zwischen den vertragsschließenden Parteien (s. Anm. 1395) neben einer schuldrechtl. auch eine organisationsrechtl. Komponente.

bb) Abschluss von Unternehmensverträgen

1351

Vertragsparteien eines Unternehmensvertrags: Die aktienrechtl. Vorschriften über Unternehmensverträge (§§ 291–307 AktG) gelten unmittelbar nur, wenn die verpflichtete Gesellschaft eine bestimmte Gesellschaftsform hat. Die Parteien eines Unternehmensvertrags sind verbundene Unternehmen iSd. § 15 AktG.

- *Die verpflichtete Gesellschaft* muss die Rechtsform einer AG oder KGaA haben und nach ihrem Personalstatut deutschem Recht unterliegen (*Altmeppen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 291 AktG Rz. 17 ff.; *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 291 AktG Rz. 5; *Emmerich* in *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2019, § 291 AktG Rz. 11). Die Regelungen gelten ferner für eine SE mit Sitz im Inland, für die nach Art. 9 Abs. 1 Buchst. c Doppelbuchst. ii SE-VO die Vorschriften des deutschen Aktienrechts subsidiär gelten. Allerdings können die im AktG vorgesehenen Unternehmensverträge auch von Gesellschaften anderer Rechtsform abgeschlossen werden (allgemeine Meinung für die GmbH: BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324, Supermarkt-Beschluss; *Hommelhoff* in *Lutter/Hommelhoff*, 20. Aufl. 2020, Anh. § 13 GmbHG Rz. 43 ff.; *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 291 AktG Rz. 6 mwN; verneinend für die PersGes. *Reuter*, ZHR 146 [1982], 1; differenzierend für die PersGes. *Schäfer* in *Staub*, 5. Aufl. 2009, Anh. § 105 HGB Rz. 12 ff.; *Emmerich/Habersack*, Konzernrecht, 11. Aufl. 2020, 568 ff.). Für Vertragskonzerne mit Unternehmen anderer Rechtsform wurden – orientiert an den aktienrechtl. Re-

gelungen – eigene rechtl. Rahmenbedingungen entwickelt (s. hierzu insbes. Koch in Hüffer/Koch, 15. Aufl. 2021, § 291 AktG Rz. 6f.; Kropff, FS Semler, 1993, 517ff.).

- *Die andere Vertragspartei des Unternehmensvertrags* wird in den §§ 291, 292 AktG rechtsformneutral als „anderes Unternehmen“ oder „anderer“ bezeichnet. Neben einer AG, KGaA sowie einer GmbH können auch PersGes. und Einzelkaufleute Vertragspartner der verpflichteten Gesellschaft sein (Koch in Hüffer/Koch, 15. Aufl. 2021, § 291 AktG Rz. 8). Der Vertragspartner des verpflichteten Unternehmens kann seinen Sitz auch im Ausland haben (OLG Düss. v. 30.10.2006 – I-26 W 14/06 AktE, AG 2007, 170; Altmeppen in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 291 AktG Rz. 26; Koch in Hüffer/Koch, 15. Aufl. 2021, § 291 AktG Rz. 8).

Form des Unternehmensvertrags: Nach § 293 Abs. 3 AktG bedarf ein Unternehmensvertrag der Schriftform; mündliche Nebenabreden zu einem Unternehmensvertrag sind mithin nichtig.

Wirksamkeitsvoraussetzungen des Unternehmensvertrags:

- *Bei einer AG, SE oder KGaA als verpflichteter Gesellschaft:* Der formwirksam abgeschlossene Unternehmensvertrag wird nur mit Zustimmung der Hauptversammlung der verpflichteten Gesellschaft (AG, SE oder KGaA) wirksam, wobei der Zustimmungsbeschluss vor oder nach Abschluss des Vertrags gefasst werden kann (§ 293 Abs. 1 AktG). Daneben ist bei einer KGaA auch die Zustimmung der persönlich haftenden Gesellschafter zum Abschluss des Unternehmensvertrags Wirksamkeitsvoraussetzung. Sofern der andere Vertragsteil eine AG, SE oder KGaA ist, muss auch die Hauptversammlung dieser Gesellschaft dem Abschluss eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags zustimmen (§ 293 Abs. 2 AktG).
- *Bei einer GmbH als verpflichteter Gesellschaft:* Ein mit einer GmbH als verpflichteter Gesellschaft abgeschlossener Unternehmensvertrag wird ua. nur wirksam, wenn die Gesellschafterversammlung der beherrschten Gesellschaft dem Vertrag zustimmt (BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324; BGH v. 30.1.1992 – II ZB 15/91, WM 1992, 524; Casper in Ulmer/Habersack/Löbbe, Großkomm. GmbHG, 2. Aufl. 2016, Anh. § 77 GmbHG Rz. 202; Schnorbus in Rowedder/Schmidt-Leithoff, 6. Aufl. 2017, Anh. § 52 GmbHG Rz. 93; Hommelhoff in Lutter/Hommelhoff, 20. Aufl. 2020, Anh. § 13 GmbHG Rz. 51). Aufgrund des satzungsändernden Charakters des Zustimmungsbeschlusses im Fall eines Unternehmensvertrags mit einer GmbH als verpflichtetem Unternehmen sowie der entsprechenden Anwendung des § 294 AktG ist Wirksamkeitsvoraussetzung für den Unternehmensvertrag, dass der Zustimmungsbeschluss der beherrschten Gesellschaft notariell beurkundet und der Unternehmensvertrag ins Handelsregister eingetragen wird (BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324; Casper in Ulmer/Habersack/Löbbe, Großkomm. GmbHG, 2. Aufl. 2016, Anh. § 77 GmbHG Rz. 203; Hommelhoff in Lutter/Hommelhoff, 20. Aufl. 2020, Anh. § 13 GmbHG Rz. 51, 61). Der Unternehmensvertrag bedarf zu seiner Wirksamkeit auch der Zustimmung der Gesellschafterversammlung bzw. Hauptversammlung der beherrschenden Gesellschaft (BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324; BGH v. 30.1.1992 – II ZB 15/91, WM 1992, 524; Casper in Ulmer/Habersack/Löbbe, Großkomm. GmbHG, 2. Aufl. 2016, Anh. § 77 GmbHG Rz. 207; Schnorbus in Rowedder/Schmidt-Leithoff, 6. Aufl. 2017, Anh. § 52 GmbHG Rz. 103; Hommelhoff in Lutter/Hommelhoff, 20. Aufl. 2020, Anh. § 13 GmbHG Rz. 53), wobei der Zustimmungsbeschluss einer GmbH als herr-

schender Gesellschaft nicht der notariellen Beurkundung bedarf (BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324; *Casper* in *Ulmer/Habersack/Löbbe*, Großkomm. GmbHG, 2. Aufl. 2016, Anh. § 77 GmbHG Rz. 207; *Schnorbus* in *Rowedder/Schmidt-Leithoff*, 6. Aufl. 2017, Anh. § 52 GmbHG Rz. 103; *Hommelhoff* in *Lutter/Hommelhoff*, 20. Aufl. 2020, Anh. § 13 GmbHG Rz. 53).

- ▶ **Mehrheitserfordernisse:** Der Beschluss der Hauptversammlung bedarf bei der AG, SE oder KGaA einer Mehrheit von mindestens $\frac{3}{4}$ des bei der Beschlussfassung vertretenen Grundkapitals, wobei allerdings die Satzung eine größere Mehrheit und weitere Erfordernisse vorsehen kann. Sofern der Unternehmensvertrag mit einer GmbH als verpflichteter Gesellschaft abgeschlossen wird, ist umstritten, welche Mehrheiten für den Zustimmungsbeschluss der Gesellschafterversammlung der beherrschten Gesellschaft zu einem Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrag zu verlangen sind (für Einstimmigkeit des Zustimmungsbeschlusses: *Casper* in *Ulmer/Habersack/Löbbe*, Großkomm. GmbHG, 2. Aufl. 2016, Anh. § 77 GmbHG Rz. 204; *Emmerich* in *Scholz*, 12. Aufl. 2018, Anh. § 13 GmbHG Rz. 145 ff.; *Beurskens* in *Baumbach/Hueck*, 22. Aufl. 2019, KonzernR Rz. 106; für Dreiviertelmehrheit: *Schnorbus* in *Rowedder/Schmidt-Leithoff*, 6. Aufl. 2017, Anh. § 52 GmbHG Rz. 95; *Hommelhoff* in *Lutter/Hommelhoff*, 20. Aufl. 2020, Anh. § 13 GmbHG Rz. 52 ff., 65 f.).
- ▶ **Zeitpunkt der Wirksamkeit des Unternehmensvertrags:** Der Vertrag wird erst wirksam, wenn sein Bestehen in das Handelsregister des Sitzes des verpflichteten Unternehmens eingetragen wird (§ 294 Abs. 2 AktG). Mängel des Vertrags oder seines Zustandekommens werden durch die Eintragung nicht geheilt (*Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 294 AktG Rz. 17, 21).

Rückbeziehung von Unternehmensverträgen: Obwohl der Unternehmensvertrag erst mit der Eintragung ins Handelsregister wirksam wird, ist nicht ausgeschlossen, dass der Vertrag zurückbezogen wird. Ob und in welchem Umfang eine Rückbeziehung des Unternehmensvertrags möglich ist, beurteilt sich nach allgemeinen Grundsätzen (*Emmerich* in *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2019, § 294 AktG Rz. 29; *Kuhn* in *IDW*, WP-Hdb., 17. Aufl. 2021, C Rz. 226 mwN). Da durch die Rückbeziehung eines Beherrschungsvertrags allerdings bewirkt werden könnte, dass die Tatbestandsvoraussetzungen von Ansprüchen aus den §§ 311, 317 AktG (rückwirkend) entfielen, geht die wohl hM davon aus, dass ein Beherrschungsvertrag nicht auf einen vor Eintragung im Handelsregister liegenden Zeitpunkt rückbezogen werden kann (*Emmerich* in *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2019, § 291 AktG Rz. 15, § 294 AktG Rz. 29; *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 291 AktG Rz. 11, § 294 AktG Rz. 19; *Koppensteiner* in *Kölner Kommentar AktG*, 3. Aufl. 2012, § 294 AktG Rz. 31 ff.). Dagegen wird eine Rückbeziehung eines GAV auf den Beginn eines laufenden Geschäftsjahres als zulässig angesehen (OLG München v. 14.6.1991 – 23 U 4638/90, WM 1991, 1843; BGH v. 5.4.1993 – II ZR 238/91, BGHZ 122, 211 (222 ff.); *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 294 AktG Rz. 20). Dabei ergibt sich die Beschränkung der Rückbeziehung auf den Beginn des laufenden Geschäftsjahres daraus, dass ein rückwirkender Abfindungsanspruch nicht existiert und bei einer Rückwirkung des GAV über das laufende Geschäftsjahr hinaus die Aktionäre mithin entgegen §§ 304, 305 AktG auf einen Ausgleichsanspruch beschränkt wären (*Emmerich* in *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2019, § 291 AktG Rz. 55). Bei Betriebspacht- und Betriebsüberlassungsverträgen ist eine Rückbeziehung auf den Zeitpunkt einer vor Vertragsabschluss er-

folgten Übergabe des Vertragsgegenstands durch entsprechende vertragliche Vereinbarung grds. möglich (*Altmeppen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 294 AktG Rz. 66; genereller Rückwirkungsausschluss nur beim Beherrschungsvertrag; *Emmerich* in *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2019, § 294 AktG Rz. 29).

1352 cc) Änderung und Beendigung von Unternehmensverträgen

Änderung des Unternehmensvertrags: Eine Änderung ist nur mit Zustimmung der Hauptversammlung (§ 295 AktG) bzw. der Gesellschafterversammlung der verpflichteten Gesellschaft möglich. Sofern die Vorschriften zur Leistung eines Ausgleichs an die außenstehenden Aktionäre der Gesellschaft oder zum Erwerb ihrer Aktien (§§ 304, 305 AktG) geändert werden sollen, bedarf es außerdem eines Sonderbeschlusses der außenstehenden Aktionäre. Die Änderung des Unternehmensvertrags tritt erst mit der Eintragung im Handelsregister in Kraft (s. zu den stl. Folgen einer unterlassenen Handelsregistereintragung BFH v. 20.10.2008 – I R 66/07, BStBl. II 2009, 972).

Beendigung durch Ablauf der Vertragslaufzeit: Der Unternehmensvertrag kann für eine bestimmte Zeit abgeschlossen werden und endet in diesem Fall nach Ablauf der vereinbarten Grundlaufzeit automatisch, ohne dass es einer weiteren Erklärung seitens einer der vertragschließenden Parteien bedarf. Der Unternehmensvertrag kann aber auch Kündigungs- und Verlängerungsoptionen vorsehen (s. insbes. zu Verlängerungsoptionen *Altmeppen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 297 AktG Rz. 57 f.).

Beendigung bei Hinzutreten außenstehender Gesellschafter: Hat die Gesellschaft im Zeitpunkt der Beschlussfassung ihrer Hauptversammlung über einen Beherrschungsvertrag oder GAV keinen außenstehenden Gesellschafter, so endet der Vertrag spätestens zum Ende des Geschäftsjahres, in dem sich ein außenstehender Gesellschafter beteiligt hat (§ 307 AktG). Es ist umstritten, ob § 307 AktG auch auf eine GmbH als verpflichtete Gesellschaft anwendbar ist (befürwortend *Emmerich* in *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2020, § 307 AktG Rz. 3; *Altmeppen* in *Altmeppen*, 10. Aufl. 2021, Anh. § 13 GmbHG Rz. 95; *Hirte/Hasselbach* in Großkomm. AktG, 4. Aufl. 2013, § 307 AktG Rz. 24; abl. *Pluskat*, Der Konzern 2004, 525).

Aufhebung des Unternehmensvertrags: Eine Aufhebung des Unternehmensvertrags, die schriftlich zu erfolgen hat, ist nach § 296 Abs. 1 Satz 1 AktG zum Ende eines Geschäftsjahres oder eines vertraglich vereinbarten Abrechnungszeitraums möglich. Eine rückwirkende Aufhebung ist nach § 296 Abs. 1 Satz 2 AktG unzulässig. § 296 AktG ist nach hM analog auf Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge, an denen GmbH beteiligt sind, anwendbar (s. BGH v. 5.11.2001 – II ZR 119/00, GmbHR 2002, 62; BGH v. 16.6.2015 – II ZR 384/13, BGHZ 206, 74 mwN; OLG München v. 16.3.2012 – 31 Wx 70/12, GmbHR 2012, 645; OLG Oldenburg v. 23.3.2000 – 1 U 175/99, NZG 2000, 1138; OLG Frankfurt v. 11.11.1993 – 20 W 317/93, GmbHR 1994, 809; *Liebscher* in MüKo GmbHG, 3. Aufl. 2018, Anh. § 13 GmbHG Rz. 985; *Emmerich* in *Scholz*, 12. Aufl. 2018, Anh. § 13 GmbHG Rz. 196; aA *Lutter/Hommelhoff* in *Lutter/Hommelhoff*, 20. Aufl. 2020, Anh. § 13 GmbHG Rz. 89; *Priester*, NZG 2012, 641). Dagegen hatte das OLG Zweibrücken (OLG Zweibrücken v. 29.10.2013 – 3 W 82/13, GmbHR 2014, 251) die analoge Anwendung des § 296 Abs. 1 AktG auf einen zwischen zwei GmbH abgeschlossenen „an-

deren“ Unternehmensvertrag iSd. § 292 AktG (im konkreten Fall einen Betriebspachtvertrag) verneint, sofern nicht besondere Schutzinteressen dies erfordern, und mithin eine unterjährige Aufhebung eines solchen Vertrags als zulässig erachtet (zust. *Kürten/Westermann*, GmbHR 2014, 852; *Priester*; GmbHR 2014, 254; aA wohl auch im Hinblick auf andere Unternehmensverträge iSd. § 292 AktG BGH v. 16.6.2015 – II ZR 384/13, BGHZ 206, 74).

Ferner ist umstritten, ob und bei welchen Rechtsformen die Wirksamkeit der Aufhebungsvereinbarung von einem Zustimmungsbeschluss der Hauptversammlung bzw. der Gesellschafterversammlung des verpflichteten Unternehmens abhängt (gegen einen Zustimmungsbeschluss: *Altmeyen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 296 AktG Rz. 11; *Emmerich* in *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2019, § 296 AktG Rz. 9; *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 296 AktG Rz. 5; zur GmbH *Altmeyen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 296 AktG Rz. 17; *Altmeyen* in *Altmeyen*, 19. Aufl. 2021, Anh. § 13 GmbHG Rz. 107; *Lieb-scher* in MüKo GmbHG, 3. Aufl. 2018, Anh. § 13 GmbHG Rz. 988 ff.; für einen Zustimmungsbeschluss bei GmbH: OLG Oldenburg v. 23.3.2000 – 1 U 175/99, NZG 2000, 1138; LG Konstanz v. 26.11.1992 – 3 HT 1/92, GmbHR 1993, 443; *Casper* in *Ulmer/Habersack/Löbke*, Großkomm. GmbHG, 2. Aufl. 2016, Anh. § 77 GmbHG Rz. 212; *Kiefner* in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 3, 5. Aufl. 2018, § 70 Rz. 41; *Emmerich* in *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2019, § 296 AktG Rz. 30; *Emmerich* in *Scholz*, 12. Aufl. 2018, Anh. § 13 GmbHG Rz. 195 f.; *Hommelhoff* in *Lutter/Hommelhoff*, 20. Aufl. 2020, Anh. § 13 GmbHG Rz. 89; *Schnorbus* in *Rowedder/Schmidt-Leithoff*, 6. Aufl. 2017, Anh. § 52 GmbHG Rz. 125; *Beurskens* in *Baumbach/Hueck*, 22. Aufl. 2019, KonzernR Rz. 133). Nach der Entsch. des OLG München (OLG München v. 27.10.2014 – 31 Wx 235/14, GmbHR 2015, 368) kann der entsprechende Beschluss der Gesellschafterversammlung des verpflichteten Unternehmens – ohne Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot nach § 296 Abs. 1 Satz 2 AktG – auch erst nach dem Zeitpunkt, zu dem der Unternehmensvertrag aufgehoben wurde, gefasst werden (zust. *Wachter*, GmbHR 2015, 368). Sofern sich aus dem Unternehmensvertrag allerdings Verpflichtungen des anderen Vertragsteils gegenüber außenstehenden Gesellschaftern der verpflichteten Gesellschaft ergeben, ist wiederum ein zustimmender Sonderbeschluss der außenstehenden Gesellschafter notwendig. Für diesen Sonderbeschluss ist umstritten, ob seine Fassung nach der Beendigung des Unternehmensvertrags gegen das Rückwirkungsverbot des § 296 Abs. 1 Satz 1 AktG verstößt (ausdrücklich offengelassen in OLG München v. 27.10.2014 – 31 Wx 235/14, GmbHR 2015, 368; für einen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot *Deilmann* in *Hölters*, 3. Aufl. 2017, § 296 AktG Rz. 8, gegen einen Verstoß *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 296 AktG Rz. 8; *Langenbucher* in *Schmidt/Lutter*, 4. Aufl. 2020, § 296 AktG Rz. 11).

Ordentliche Kündigung des Unternehmensvertrags: Die ordentliche Kündigung des Unternehmensvertrags führt zu einer Beendigung des Unternehmensvertrags ex nunc. Eine solche ordentliche Kündigung ist immer zulässig, wenn dies im Unternehmensvertrag vereinbart ist; ohne vertragliche Regelung ist eine ordentliche Kündigung von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen unzulässig (*Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 297 AktG Rz. 12 ff.; *Emmerich* in *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2019, § 297 AktG Rz. 6, da Annahme konkludenter Vereinbarung wegen Schriftformerfordernis des § 293 Abs. 3 AktG nur bei konkreten Anhaltspunkten im Vertrag selbst statthaft

sei, aA im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung für den Fall, dass die Kündigung nicht bewusst ausgeschlossen werden sollte (*Altmeppen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 297 AktG Rz. 68 ff.). In den Fällen der anderen Unternehmensverträge iSd. § 292 AktG greifen vorbehaltlich einer vertraglichen Regelung je nach Art des Unternehmensvertrags die gesetzlichen Vorschriften ein (*Altmeppen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 297 AktG Rz. 72; *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 297 AktG Rz. 14; *Emmerich* in *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2019, § 297 AktG Rz. 5).

Außerordentliche Kündigung des Unternehmensvertrags: Nach § 297 Abs. 1, 3 AktG ist eine außerordentliche Kündigung des Unternehmensvertrags aus wichtigem Grund möglich. Ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Rechts zur Kündigung aus wichtigem Grund ist unzulässig (*Altmeppen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 297 AktG Rz. 15; *Emmerich* in *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2020, § 297 AktG Rz. 16). Gründe für die Kündigung des Unternehmensvertrags aus wichtigem Grund sind insbes., dass der andere Vertragsteil nicht in der Lage ist, seine aus dem Unternehmensvertrag resultierenden Verpflichtungen zu erfüllen (§ 297 Abs. 1 Satz 2 AktG) oder dass – aufgrund einer schwerwiegenden Vertragsverletzung – der anderen Vertragspartei das Festhalten am Vertrag unzumutbar ist (*Altmeppen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 297 AktG Rz. 22 f.; *Emmerich* in *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2019, § 297 AktG Rz. 19 ff.; *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 297 AktG Rz. 4 ff.; *Nodoushani*, DStR 2017, 399 [402 f.]). Es ist nach hM zulässig, bestimmte Sachverhalte (zB die Veräußerung des beherrschten Unternehmens) im Unternehmensvertrag als wichtige Gründe für die Kündigung des Unternehmensvertrags zu vereinbaren (BGH v. 5.4.1993 – II ZR 238/91, BGHZ 122, 211; OLG München v. 14.6.1991 – 23 U 4638/90, AG 1991, 358; *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 297 AktG Rz. 8 mwN). Aus stl. Sicht hat das Vorliegen eines wichtigen Grundes für die Beendigung eines GAV eine eigenständige Bedeutung. Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG ist eine Beendigung des GAV vor Ablauf der Mindestlaufzeit von fünf Jahren dann unschädlich und führt nicht dazu, dass die Organschaft von Anfang an als stl. unwirksam anzusehen ist, wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt. Nach der Rspr. des BFH (BFH v. 13.11.2013 – I R 45/12, BStBl. II 2014, 486; BFH v. 27.11.2013 – I R 36/13, BStBl. II 2014, 651; *Scheifele/Marx*, DStR 2014, 1793) rechtfertigen weder der Wortlaut noch der Zweck von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG eine Anknüpfung an die zivilrechtl. Maßstäbe, sondern erfordern vielmehr eine spezifisch stl. Auslegung des Begriffs. Aufgrund des mit der Mindestlaufzeit verfolgten Zwecks, der in der Verhinderung einer willkürlichen Beeinflussung der Besteuerung liegt, kann die Annahme eines wichtigen Grundes nach Ansicht des BFH nicht im Belieben der Parteien stehen, sondern dieser müsse nach eigenen strechtl. Maßstäben objektiv vorliegen. Dies schließe zwar nicht aus, dass – insbes. bei wesentlichen Störungen der Vertragsbeziehungen, die bei Vertragsabschluss nicht vorhersehbar gewesen seien – eine vorzeitige Beendigung eines GAV für die stl. Anerkennung einer Organschaft unschädlich sei. Das gelte jedoch nicht, wenn es den Parteien darum gehe, die Rechtsfolgen der Organschaft zu begrenzen und die fünfjährige Mindestlaufzeit zu unterlaufen. Die Vereinbarung eines Katalogs von wichtigen Gründen im GAV, die von den Vertragsparteien beeinflussbar und mithin uU nicht als wichtige Gründe iSd. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG anzuerkennen sind, führt allerdings noch nicht dazu, dass die Mindestlaufzeit des GAV nicht als wirksam vereinbart gilt (BFH v. 13.11.2013 – I R 45/12, BStBl. II 2014, 486; *Scheifele/Marx*, DStR

2014, 1793 [1798]). Ob ein wichtiger Grund im stl. Sinne für die vorzeitige Beendigung des GAV vorliegt, ist erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Vertragsbeendigung zu prüfen (*Scheifele/Marx*, DStR 2014, 1793 [1798 f.]).

Deklaratorische Wirkung der Handelsregistereintragung: Die Beendigung eines Unternehmensvertrags sowie der Grund und Zeitpunkt der Beendigung sind zum Handelsregister anzumelden (§ 298 AktG). Die Eintragung der Beendigung im Handelsregister ist jedoch rein deklaratorisch.

Einstweilen frei.

1353–1355

b) Begründung von Organschaften mittels Gewinnabführungsvertrags

1356

Körperschaftsteuerliche Organschaft:

- ▶ *SE, AG, KGaA:* Ist eine Europäische Gesellschaft, eine AG oder KGaA mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens durch einen GAV iSd. § 291 Abs. 1 AktG verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen (OT) abzuführen, so führt dies unter den Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zur Begr. einer kstl. Organschaft. Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG muss der GAV zur Begr. eines kstl. Organschaftsverhältnisses auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während der gesamten Laufzeit tatsächlich durchgeführt werden.
- ▶ *Andere Kapitalgesellschaften:* Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG gelten die §§ 14–16 KStG entsprechend, wenn sich eine nicht in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG bezeichnete KapGes. mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens zur Abführung ihres gesamten Gewinns verpflichtet. In diesem Fall werden jedoch besondere Anforderungen an den GAV gestellt; es muss insbes. eine Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG im GAV ausdrücklich durch dynamischen Verweis, dh. auf § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung, vereinbart werden (§ 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG). Die gesonderte Vereinbarung der Verlustübernahme nach § 302 AktG ist für die Begr. einer kstl. Organschaft zwingende Voraussetzung, obwohl nach hM (BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324; *Emmerich in Scholz*, 12. Aufl. 2018, Anh. § 13 GmbHG Rz. 181; *Beurskens in Baumbach/Hueck*, 22. Aufl. 2019, KonzernR Rz. 74) § 302 AktG auch im GmbH-Konzern ohnehin analog anzuwenden ist (BFH v. 22.2.2006 – I R 73/05, HFR 2006, 1009; BFH v. 17.6.2008 – IV R 88/05, BFH/NV 2008, 1705; aA FG Köln v. 22.6.2006 – 13 K 5299/04, DStRE 2006, 535, aufgeh. durch BFH v. 22.2.2006 – I R 73/05, HFR 2006, 1009; Schl.-Holst. FG v. 23.9.2004 – 2 K 264/01, EFG 2005, 1892, aufgeh. durch BFH v. 17.6.2008 – IV R 88/05, BFH/NV 2008, 1705; *Walter*, GmbHR 1999, 1017).
- ▷ *Gewinnabführungsvertrag nach dem 26.2.2013:* Die Verpflichtung zur Aufnahme eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG idF des UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188) gilt nach § 17 Abs. 2 KStG iVm. § 34 Abs. 10b KStG aF für GAV, die nach dem 26.2.2013 abgeschlossen oder geändert werden.
- ▷ *Gewinnabführungsvertrag vor dem 27.2.2013:* Gewinnabführungsverträge, die vor dem 27.2.2013 abgeschlossen worden sind, müssen nicht zwingend angepasst werden, sondern nur, wenn diese geändert werden sollen (*Bur-*

witz, NZG 2013, 533 [535]; Graw, Ubg 2013, 373; Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [95]; Paintner, DStR 2013, 218 [224]; Scheifele/Hörner, DStR 2013, 553 [555]; Schneider/Sommer, GmbHR 2013, 22 [30]; Krumm in Brandis/Heuermann, § 17 KStG Rz. 30 [8/2021]; OFD Karlsruhe v. 16.1.2014, FR 2014, 434; aA wohl Dötsch/Pung, DB 2013, 305 [314]; Olbing, GmbH-StB 2013, 154 [157]). Außerdem enthält § 17 Abs. 2 KStG iVm. § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG aF eine Regelung zur Heilung von GAV, die vor dem 27.2.2013 abgeschlossen wurden und mithin nicht der Neufassung des § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG unterliegen, aber auch die Voraussetzungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG aF nicht erfüllen. Sofern die Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG tatsächlich erfolgt ist und eine Verlustübernahme entsprechend § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG aF bis zum Ablauf des 31.12.2014 wirksam vereinbart wurde, steht die Formulierung des GAV einer Anwendung der §§ 14 bis 16 KStG für VZ, die vor dem 1.1.2015 enden, nicht entgegen (s. zur Problematik und bestehenden Zweifelsfragen: Benecke/Schnitger, IStR 2013, 143; Fellinger/Welling, DStR 2013, 1718; Mayer/Wiese, DStR 2013, 629; Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [95]; Stangl/Brühl, DB 2013, 538; Teiche, DStR 2013, 2197; OFD Karlsruhe v. 16.1.2014, FR 2014, 434). Eine Änderung eines GAV, der vor dem 27.2.2013 abgeschlossen wurde und die Voraussetzungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG aF erfüllte, war nach Ansicht der FinVerw. (OFD Karlsruhe v. 16.1.2014, FR 2014, 434; OFD Frankfurt am Main v. 30.5.2016, DStR 2016, 1375) selbst dann nicht erforderlich, wenn in einem solchen Altvertrag § 302 Abs. 4 AktG nicht als entsprechend anwendbar vereinbart wurde, aber die Nichtbeanstandungsanweisung der FinVerw. zur Einf. des § 302 Abs. 4 AktG galt (BMF v. 16.12.2005 – IV B 7 - S 2770 - 30/05, BStBl. I 2006, 12) und mithin eine Änderung des Altvertrags unterblieb. Der BFH (BFH v. 10.5.2017 – I R 93/15, BStBl. II 2019, 278) folgt der Auffassung der FinVerw. nicht. Das sich aus § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG ergebende zeitliche Erfordernis, dass der GAV auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen sein und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden muss, gilt nach Ansicht des BFH auch für die Vereinbarung einer Verlustübernahme entsprechend des § 302 AktG nach § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG aF. Hieraus leitet der BFH die Obliegenheit der Vertragsparteien ab, im Falle einer Änderung des § 302 AktG den zuvor geschlossenen GAV an den neu gefassten § 302 AktG anzupassen, wobei er allerdings im Streitfall offenlassen konnte, innerhalb welcher Frist die Anpassung des GAV vorzunehmen war (s. zur Bindungswirkung von Nichtbeanstandungsanweisungen der FinVerw. für Finanzgerichte als sachliche Billigkeitsregelung iSd. § 163 AO: BFH v. 8.8.2001 – I R 25/00, BStBl. II 2003, 923; konkret zur Übergangsregelung bezüglich § 302 Abs. 4 AktG BFH v. 24.7.2013 – I R 40/12, BStBl. II 2014, 272; BFH v. 10.5.2017 – I R 93/15, BStBl. II 2019, 278). In Reaktion auf das BFH-Urt. v. 10.5.2017 (BFH v. 10.5.2017 – I R 93/15, BStBl. II 2019, 278) sah die FinVerw. (BMF v. 3.4.2019 – IV C 2 - S 2770/08/10004:001, BStBl. I 2019, 467) für solche Altverträge eine Übergangsfrist zur entsprechenden Anpassung bis zum 31.12.2019 vor. Aufgrund der am 1.1.2021 in Kraft getretenen Änderung des § 302 AktG durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts v. 22.12.2020 (BGBl. I 2020, 3256) bedürfen nun auch GAV, die vor dem 27.2.2013 abgeschlossen wurden und einen Verweis auf § 302 Abs. 4 AktG oder dessen wörtliche Wiedergabe enthalten, zur weiteren Anerkennung der Organschaft der An-

passung. Nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 24.3.2021 – IV C 2 - S 2770/21/10001:001, juris) steht es der Anerkennung der Organschaft für VZ ab 2021 nicht entgegen, wenn die Anpassung (durch Aufnahme eines dynamischen Verweises nach § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG) spätestens zum 31.12.2021 (einschließlich notarieller Beurkundung des Zustimmungsbeschlusses der Organgesellschaft und Anmeldung der Änderung zur Eintragung ins Handelsregister) vorgenommen wird.

Gewerbesteuerliche Organschaft: § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG knüpft für die Begr. einer gewstl. Organschaft an das Vorliegen eines kstl. Organschaftsverhältnisses an. Wenn eine KapGes. OG iSd. § 14 oder § 17 KStG ist, gilt sie als BS ihres OT (s. zu den Rechtsfolgen einer gewstl. Organschaft die Kommentierungen zu § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG).

Umsatzsteuerliche Organschaft: Voraussetzung für die Begr. einer ustl. Organschaft ist nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, dass die OG in das Unternehmen des OT finanziell, organisatorisch und wirtschaftlich eingegliedert ist. Eine organisatorische Eingliederung ist anzunehmen, wenn der OT die sich aus der finanziellen Eingliederung ergebende Möglichkeit der Beherrschung der OG in der laufenden Geschäftsführung wahrnimmt, wobei der OT die OG durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrschen muss (BFH v. 7.7.2011 – V R 53/10, BStBl. II 2013, 218; BFH v. 8.8.2013 – V R 18/13, BStBl. II 2017, 543; BFH v. 2.12.2015 – V R 15/14, BStBl. II 2017, 553). Die Annahme einer organisatorischen Eingliederung erfordert regelmäßig eine personelle Verflechtung über die Geschäftsführung des OT (BFH v. 3.4.2008 – V R 76/05, BStBl. II 2008, 905; BFH v. 8.8.2013 – V R 18/13, BFHE 242, 433). Die organisatorische Eingliederung kann auch durch den Abschluss eines Beherrschungsvertrags begründet werden (BFH v. 10.5.2017 – V R 7/16, BStBl. II 2017, 1261 mwN; allgemeine Meinung: *Stadie in Rau/Dürrwächter*, § 2 UStG Rz. 893 [7/2020]; *Müller/Detmering/Lieber*, Die Organschaft, 11. Aufl. 2020, Kap. 7.2.6). Auch nach Ansicht der FinVerw. ist bei Abschluss eines Beherrschungsvertrags vom Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung auszugehen (Abschn. 2.8 Abs. 10 Satz 4 UStAE 2021). Die organisatorische Eingliederung aufgrund Beherrschungsvertrags wird erst mit der konstitutiv wirkenden Eintragung des Vertrags begründet (BFH v. 10.5.2017 – V R 7/16, BStBl. II 2017, 1261; Abschn. 2.8 Abs. 10 Satz 7 UStAE 2021).

Grunderwerbsteuerliche Organschaft: Für die grunderwerbstl. Organschaft verlangt § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b GrEStG ebenfalls die finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung der OG in das Unternehmen des OT und die vorstehenden Ausführungen zur ustl. Organschaft gelten daher entsprechend.

Unternehmensverträge und steuerliche Ergebniszurechnung: Außer für den GAV, der bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen für die Begr. einer ertragstl. Organschaft zu einer Zurechnung des Einkommens der OG zum OT führt, enthält weder das EStG noch das KStG besondere Regelungen hinsichtlich der Ergebniszurechnung bei Vorliegen von Unternehmensverträgen. Daher gelten die allgemeinen Grundsätze, nach denen die Einkünfte grds. demjenigen zuzurechnen sind, der sie durch die Teilnahme am Marktgeschehen erwirtschaftet (vgl. *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, 346, 388 ff.; *Strobl*, JbFStR 1982/83, 413; *Fenzl*, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 500). Die Zurechnung der Einkünfte erfolgt mithin regelmäßig bei demjenigen, für dessen Rechnung und unter dessen Weisung bzw. Kontrolle der Betrieb geführt wird und dem mithin die Chancen und Risiken der geschäftlichen Aktivi-

tät zuzurechnen sind (vgl. § 2 Anm. 125–130; Hey in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, 390).

1357–1359 Einstweilen frei.

2. Gewinnabführungsverträge

a) Gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Grundlagen

1360 aa) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Gewinnabführungsvertrags

Das Aktienrecht unterscheidet drei Vertragstypen, bei denen eine AG, SE oder KGaA zur Abführung ihrer Gewinne verpflichtet ist:

- Gewinnabführungsvertrag (§ 291 Abs. 1 Satz 1 AktG),
- Teilgewinnabführungsvertrag (§ 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG),
- Gewinngemeinschaft (§ 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG, s. Anm. 1395–1396).

Gewinnabführungsvertrag: Nach § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG liegt ein GAV vor, wenn sich eine AG, SE oder KGaA verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen. Diese Verpflichtung ist wesentlicher Vertragsinhalt. Wegen der damit gleichzeitig verbundenen Verpflichtung zur Deckung eines Jahresfehlbetrags nach § 302 AktG wird der GAV auch als Ergebnisübernahmevertrag bezeichnet. Seiner Rechtsnatur nach ist der GAV Organisationsvertrag, der jedoch neben der organisationsrechtl. auch zur schuldrechtl. Bindung der Vertragsparteien führt (s. Anm. 1350).

Teilgewinnabführungsvertrag: Nach § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG liegt ein Teil-GAV vor, wenn sich eine AG, SE oder KGaA verpflichtet, einen Teil ihres Gewinns oder den Gewinn einzelner ihrer Betriebe ganz oder teilweise an einen anderen abzuführen. Das Aktienrecht sieht keine Bagatellgrenze vor, so dass grds. jeder Betrag der Gewinnabführung zur Begr. eines Teil-GAV ausreicht (*Koch in Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 292 AktG Rz. 13). Andererseits kann die Verpflichtung zur Gewinnabführung bis an die Grenze des sich aus §§ 300, 301 AktG ergebenden Höchstbetrags heranreichen; einen bei der verpflichteten Gesellschaft verbleibenden Mindestgewinn sieht das Aktienrecht nicht vor (*Koppensteiner* in *Kölner Kommentar AktG*, 3. Aufl. 2012, § 301 AktG Rz. 5; *Krieger* in *Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht*, Bd. 4, 5. Aufl. 2020, § 73 Rz. 15; *Koch in Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 292 AktG Rz. 13).

Praktische Relevanz hat der Teil-GAV heute im Wesentlichen nur noch in Form der stillen Gesellschaft (zur praktischen Bedeutung von Teil-GAV: *Koch in Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 292 AktG Rz. 12, 15; *Krieger* in *Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht*, Bd. 4, 5. Aufl. 2020, § 73 Rz. 14, 18, mwN). Die hM geht davon aus, dass der Abschluss eines stillen Gesellschaftsvertrags mit einer AG, SE oder KGaA als Teil-GAV der Zustimmung der Hauptversammlung der verpflichteten Gesellschaft und der Eintragung ins Handelsregister bedarf (BGH v. 21.7.2003 – II ZR 109/02, BGHZ 156, 38; BGH v. 8.5.2006 – II ZR 123/05, AG 2006, 546; OLG Braunschweig v. 3.9.2003 – 3 U 140/02, AG 2003, 686; *Koch in Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 292 AktG Rz. 15, mit umfangreichen Nachweisen). Ob ein Teil-GAV auch anzunehmen ist, wenn der stille Gesellschaftsvertrag nicht mit einer AG oder KGaA, sondern mit einer GmbH als verpflichteter Gesellschaft abgeschlossen wird, ist im gesellschaftsrechtl. Schrifttum umstritten (für die analoge Anwendung des § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG: *Emmerich* in *Scholz*, 12. Aufl. 2018,

Anh. § 13 GmbHG Rz. 214; *Kiefner* in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 3, 5. Aufl. 2018, § 70 Rz. 49; gegen die analoge Anwendung: BayObLG v. 18.2.2003 – 3Z BR 233/02, DB 2003, 1269; LG Darmstadt v. 24.8.2004 – 8 O 96/04, AG 2005, 488; BGH v. 16.7.2019 – II ZR 175/18, BGHZ 223, 13, nur bei satzungsüberlagernder Wirkung; *Kauffeld* in *Blaurock*, Handbuch der stillen Gesellschaft, 9. Aufl. 2020, 157 f.).

bb) Abgrenzung des Gewinnabführungsvertrags zu anderen Unternehmensverträgen

1361

Abgrenzung zum Geschäftsführungsvertrag: Nach dem Wortlaut des § 291 Abs. 1 Satz 2 AktG liegt ein Geschäftsführungsvertrag vor, wenn sich eine AG oder KGaA verpflichtet, ihr Unternehmen für Rechnung eines anderen Unternehmens zu führen. Sofern der Geschäftsführungsvertrag als GAV behandelt werden soll, sind die Geschäfte unentgeltlich zu führen, da ansonsten beim verpflichteten Unternehmen (Geschäftsführer) ein Gewinn verbliebe und mithin nicht der ganze Gewinn abgeführt würde (*Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 291 AktG Rz. 31; *Altmeppen* in *MüKo AktG*, 5. Aufl. 2020, § 291 AktG Rz. 184 f.; *Koppensteiner* in *Kölner Kommentar AktG*, 3. Aufl. 2012, § 291 AktG Rz. 82). Da der unentgeltliche Geschäftsführungsvertrag nach § 291 Abs. 1 Satz 2 AktG als GAV gilt, führt sein Abschluss – sofern die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind – zur Begr. einer ertragstl. Organschaft (*Dötsch* in *DPM*, § 14 Rz. 313 [10/2020]; *Neumann* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 14 KStG Rz. 175; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 14 KStG Rz. 105 [8/2021]).

Rechtlich unterscheiden sich diese Vertragstypen dadurch, dass beim GAV das verpflichtete Unternehmen für eigene Rechnung handelt, aber zur Abführung seines gesamten Gewinns verpflichtet ist, wohingegen beim Geschäftsführungsvertrag die verpflichtete Gesellschaft für fremde Rechnung handelt.

Abgrenzung zum Beherrschungsvertrag: Während der Beherrschungsvertrag darauf gerichtet ist, die Leitung der verpflichteten Gesellschaft dem herrschenden Unternehmen zu unterstellen, begründet der GAV die Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns.

Beherrschungsverträge und GAV wurden in der Vergangenheit regelmäßig gemeinsam abgeschlossen (sog. Organschaftsvertrag), weil durch die Verbindung beider Verträge die Voraussetzungen für eine kstl. Organschaft, die nach früherem Recht neben dem Abschluss eines GAV ua. auch die organisatorische Eingliederung in das Unternehmen des OT verlangten, idR erfüllt waren. Mit dem Wegfall der organisatorischen Eingliederung als Voraussetzung für die Begr. einer ertragstl. Organschaft hat der Beherrschungsvertrag aus stl. Sicht erheblich an Bedeutung verloren. Je nach Interessenlage der beteiligten Unternehmen findet man daher in der heutigen Vertragspraxis neben den Organschaftsverträgen auch zunehmend isolierte GAV bzw. Beherrschungsverträge.

cc) Steuerliche Konsequenzen von Gewinnabführungsverträgen

1362

Rechtsfolgen der ertragsteuerlichen Organschaft: Sofern neben dem wirksamen Abschluss des GAV auch die weiteren Voraussetzungen für die Begr. einer Organschaft erfüllt sind (s. Anm. 1356), ergeben sich insbes. folgende stl. Konsequenzen:

- Das zVE der OG wird dem OT zugerechnet (s. § 14 KStG Anm. 80–87), soweit nicht Ausgleichszahlungen nach § 304 AktG an außenstehende Gesellschafter geleistet werden, die nach § 16 KStG auf der Ebene der OG besteuert werden (s. § 16 KStG Anm. 25–31).
- Die Gewinnabführung unter dem GAV unterliegt nicht der KapErtrSt (s. § 14 KStG Anm. 10, 33).
- (Vororganschaftliche) Verlustvorträge der OG können über die Laufzeit der ertragstl. Organschaft nicht genutzt werden (s. § 14 KStG Anm. 82; § 15 KStG Anm. 33–40).

Rechtsfolgen einer sog. verunglückten Organschaft: Ist der GAV zivilrechtl. wirksam, sind aber die Voraussetzungen für die Begr. eines ertragstl. Organschaftsverhältnisses nicht erfüllt, liegt eine sog. verunglückte Organschaft vor. In diesem Fall hat die OG das von ihr erzielte Einkommen nach allgemeinen Vorschriften selbst zu versteuern und eine bereits durchgeführte Gewinnabführung ist – unabhängig von der zivilrechtl. Wirksamkeit des GAV – nach hM grds. als vGA zu behandeln (BFH v. 13.9.1989 – I R 110/88, BStBl. II 1990, 24; § 14 KStG Anm. 209; *Dötsch in DPM*, § 14 Rz. 1160 [6/2019]; *Neumann in Herzig*, Organschaft, 2003, 277 [280 ff.]; aA *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 14 KStG Rz. 698 [9/2013], der eine sonstige Einkommensverwendung annimmt). Sofern im Rahmen der Verlustausgleichspflicht nach § 302 AktG durch den anderen Vertragspartner Verluste ausgeglichen wurden, handelt es sich grds. um eine Einlage (BFH v. 13.9.1989 – I R 110/88, BStBl. II 1990, 24; BFH v. 16.5.1990 – I R 96/88, BStBl. II 1990, 797; § 14 KStG Anm. 209; *Dötsch in DPM*, § 14 KStG Rz. 1162 [2/2020]; *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 14 KStG Rz. 693 [6/2020]; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 14 KStG Rz. 244 [8/2021]). Die an außenstehende Gesellschafter nach § 304 AktG geleisteten Zahlungen sind – auch bei Nichtanerkennung des ertragstl. Organschaftsverhältnisses – bei diesen als (offene) Gewinnausschüttung zu behandeln (BFH v. 25.7.1961 – I 104/60 S, BStBl. III 1961, 483; BFH v. 30.1.1974 – I R 104/72, BStBl. II 1974, 323).

Gewinnabführung an und Verlustausgleich durch einen Nichtgesellschafter bzw. einen Nicht-Mehr-Gesellschafter: Die zuvor dargestellten Grundsätze der stl. Behandlung der Durchführung eines zivilrechtl. wirksamen, aber nicht zur ertragstl. Organschaft führenden GAV finden uneingeschränkt Anwendung, wenn der andere Vertragsteil Gesellschafter der verpflichteten Gesellschaft ist. Sollte der GAV mit einem Nichtgesellschafter abgeschlossen worden sein, so ist die Gewinnabführung dennoch als vGA und der Verlustausgleich als Einlage zu behandeln, wenn der Nichtgesellschafter im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses als sog. nahe stehende Person eines Gesellschafters anzusehen ist (allg. zur Annahme einer vGA bei einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person als Vorteilsempfänger s. § 8 KStG Anm. 125; zur Annahme einer verdeckten Einlage bei Zuwendung durch eine dem Gesellschafter nahe stehende Person s. § 8 KStG Anm. 333). In diesem Fall ist die vGA bzw. die Einlage dem Gesellschafter zuzurechnen, der dem unter dem GAV begünstigten Vertragspartner nahe steht. Etwas anderes gilt jedoch, wenn im Falle einer missglückten Organschaft der andere Vertragsteil zunächst Gesellschafter der beherrschten Gesellschaft war, aber vor Erfüllung des Gewinnabführungsanspruch bzw. der Verlustausgleichsverpflichtung, die Anteile an der beherrschten Gesellschaft an eine nahe stehende Person des anderen Vertragsteils übertragen werden. In diesem Fall ist die vGA bzw. die verdeckte Einlage dem ehemaligen Gesellschafter und herrschenden Unternehmen unter dem GAV zuzu-

rechnen. Diese Zurechnung an den ehemaligen Gesellschafter hat auch dann zu erfolgen, wenn im Rahmen der Übertragung der Anteile an dem beherrschten Unternehmen die Ansprüche auf Gewinnabführung an den neuen Gesellschafter verkauft und abgetreten oder die Verlustausgleichsverpflichtung mit schuldbefreiender Wirkung vom neuen Gesellschafter unter Anrechnung auf den Kaufpreis für die Anteile übernommen werden, da dem ehemaligen Gesellschafter wirtschaftlich die Gewinnabführung zufließt bzw. er wirtschaftlich den Verlustausgleich trägt und der neue Gesellschafter lediglich eine von ihm angeschaffte Forderung einzieht bzw. eine angeschaffte Verbindlichkeit begleicht. In dem in der Praxis kaum vorstellbaren Fall, dass der unter dem GAV Berechtigte weder Gesellschafter noch eine einem Gesellschafter nahe stehende Person ist, sollte die Gewinnabführung als Aufwand und die Verlustübernahme als Ertrag bei der verpflichteten Gesellschaft anzusetzen sein (so wohl *Fenzl/Antoszkiewicz*, FR 2003, 1061, im Zusammenhang mit der Veräußerung der Beteiligung an der OG).

Einstweilen frei.

1363–1365

b) Bilanzielle Behandlung beim Organträger

aa) Aktivierung des Anspruchs auf Gewinnabführung beim Organträger

1366

Handelsrechtliche Behandlung der Gewinnabführung: Das durch den GAV begünstigte Unternehmen hat den Anspruch gegen die verpflichtete Gesellschaft in seiner Bilanz als „Forderung gegen verbundene Unternehmen“ zu aktivieren und einen entsprechenden Ertrag auszuweisen.

- *Höhe der Gewinnabführung:* Der sich aus §§ 300, 301 AktG ergebende Höchstbetrag der Gewinnabführung ist der sich ohne Gewinnabführung ergebende Jahresüberschuss der verpflichteten Gesellschaft, der um den Verlustvortrag aus dem Vorjahr, den Betrag der Zuweisungen in die gesetzlichen Rücklagen nach § 300 AktG sowie um den nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperrten Betrag zu mindern ist (s. zu den Auswirkungen der Änderung des § 301 AktG durch das BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650, bezüglich des ausschüttungsgesperrten Betrags [§ 268 Abs. 8 HGB] auf ertragstl. Organschaften *Kieker/Vollmar*, DStR 2009, 842; *Baldamus*, Ubg 2009, 484; *Gelhausen/Althoff*, WPg 2009, 629). Der Wortlaut des § 301 AktG sieht lediglich eine Abführungssperre für die in § 268 Abs. 8 HGB enthaltene Ausschüttungssperre vor. Andere Ausschüttungssperren führen hiernach nicht zu einer Abführungssperre (so im Erg. wohl *Mylch*, ZHR 181, 87 [112]; *Freiberg*, StuB 2016, 257; *Kuhn/Moser*, WPg 2016, 381 [385]; zust. für die Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB, § 233 AktG, aber für eine analoge Anwendung der Begrenzung des § 301 AktG für § 58d GmbHG plädierend *Kessler/Egelhof*, DStR 2017, 998; aA *Walter*, GmbHR 2016, 354 [355]; *Zwirner*, DStR 2016, 929 [932]). Für den durch Art. 7 des Gesetzes zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften v. 11.3.2016 (BGBl. I 2016, 396) eingeführten § 253 Abs. 6 HGB (Ausschüttungssperre im Zusammenhang mit der Umstellung der Abzinsung von Altersvorsorgeverpflichtungen von sieben auf zehn Jahre) hat die FinVerw. (BMF v. 23.12.2016 – IV C 2 - S 2770/16/10002, BStBl. I 2017, 41) ausdrücklich bestätigt, dass auch der Gewinn, der auf § 253 HGB beruht, vollständig an den OT abzuführen ist, und eine analoge Anwendung der Abführungssperre für ausschüttungsgesperrte Beträge nach § 268 Abs. 8 HGB nicht in Betracht kommt. Die Höhe der

Gewinnabführung an den OT wird nicht durch den festgestellten Jahresabschluss der OG, sondern durch den sich bei objektiv ordnungsgemäßer Bilanzierung zum Bilanzstichtag ergebenden (fiktiven) Jahresüberschuss bestimmt (BGH v. 11.10.1999 – II ZR 120/98, BGHZ 142, 382; BGH v. 14.2.2005 – II ZR 361/02, AG 2005, 481; BFH v. 5.4.1995 – I R 156/93, DB 1995, 1593; BFH v. 21.10.2010 – IV R 21/07, BStBl. II 2014, 481).

- ▶ *Korrektur bei Abführung des unzutreffenden Gewinns*: Handelsrechtlich wird die Korrektur eines Bilanzierungsfehlers im Zusammenhang mit der Gewinnabführung in einem späteren Jahresabschluss in laufender Rechnung für ausreichend erachtet (s. zur handelsrechtl. Beurteilung IDW RS HFA 6, Rz. 21 f.; *Breker/Kuhn*, WPg 2007, 770 [772 f.]; s. Anm. 1375 zur Korrektur der Bilanzansätze des OT im Zusammenhang mit § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 4 und 5 KStG).
- ▶ *Bildung von Gewinnrücklagen*: Sieht der GAV vor, dass während der Vertragsdauer Beträge in die Gewinnrücklagen der verpflichteten Gesellschaft eingestellt werden können, soweit dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich sinnvoll ist, ist nur der um die Einstellung in die Gewinnrücklagen geminderte Gewinnabführungsanspruch bei der begünstigten Gesellschaft zu aktivieren (ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 238; s. zu den Auswirkungen einer Zuführung zu den Gewinnrücklagen nach dem durch das BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650, eingeführten Art. 67 Abs. 3 EGHGB auf ertragstl. Organschaften *Wehrheim/Rupp*, DStR 2008, 1977; *Rammert/Thies*, WPg 2009, 34; *Ortmann-Babel/Bolik/Gageur*, DStR 2009, 934). Für die Aktivierung auch der thesaurierten Beträge bei der begünstigten Gesellschaft spricht zwar, dass regelmäßig nach den vertraglichen Vereinbarungen der OT die Auflösung und Abführung der in die Gewinnrücklagen eingestellten Beträge verlangen kann. Andererseits sind die thesaurierten Gewinne vom OT bis zur Abführung noch nicht vereinnahmt (ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 238).
- ▶ *Zeitpunkt der Gewinnvereinnahmung*: Der Anspruch auf Gewinnabführung aus einem GAV entsteht – anders als bei einer ordentlichen Gewinnausschüttung – kraft Gesetzes bzw. Vertrags und ohne, dass es eines Ausschüttungsbeschlusses bei der verpflichteten Gesellschaft bedürfte. Die Höhe des Anspruchs ergibt sich jedoch erst auf Basis des festgestellten Jahresabschlusses der verpflichteten Gesellschaft (OG). Endet das Geschäftsjahr der OG nach dem Geschäftsjahr des OT, dürfen die Gewinne aus diesem Geschäftsjahr aufgrund des Realisationsprinzips beim OT nicht ausgewiesen werden (*Schmidt/Kliem* in Beck-Bil-Komm., 12. Aufl. 2020, § 277 HGB Rz. 18). Endet das Geschäftsjahr der OG mit oder vor dem Geschäftsjahr des OT, so hat der OT den Anspruch auf Gewinnabführung selbst dann zu aktivieren, wenn der Jahresabschluss der OG am betreffenden Bilanzstichtag des OT noch nicht festgestellt war. Der Anspruch des OT ergibt sich unmittelbar aus dem Vertrag iVm. § 301 AktG und ist mithin am Bilanzstichtag schon hinreichend konkretisiert. Die Feststellung des Jahresabschlusses der OG führt lediglich zur betragsmäßigen Bestimmung des Gewinnabführungsanspruchs und wirkt daher lediglich wertaufhellend. Für die Aktivierung des Gewinnabführungsanspruchs beim OT ist auch regelmäßig nicht zu fordern, dass der Jahresabschluss der OG vor Aufstellung des Jahresabschlusses des OT festgestellt wird, sofern der Anspruch nach Grund und Höhe mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit bestimmt werden kann (zum Ganzen: ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 236 f.; *Schmidt/Kliem* in Beck-Bil-Komm., 12. Aufl. 2020, § 277 HGB Rz. 17).

Steuerliche Behandlung der Gewinnabführung:

- *Besteht eine steuerlich anerkannte ertragsteuerliche Organschaft*, wird das Einkommen der OG entsprechend § 14 KStG und § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG dem OT zugerechnet. Dementsprechend ist der handelsrechtl. ausgewiesene Ertrag aus der Gewinnabführung für die stl. Ergebnisermittlung zu korrigieren, um sicherzustellen, dass das bereits zugerechnete Einkommen der OG auf der Ebene des OT nicht doppelt erfasst wird (BFH v. 20.6.1974 – I B 77/73, BB 1974, 1239; BFH v. 26.1.1977 – I R 101/75, BStBl. II 1977, 441; R 14.6 Abs. 1 Satz 2 KStR; § 14 KStG Anm. 86).
- *Liegen die Voraussetzungen für eine ertragsteuerliche Organschaft nicht vor* und führt die Untergesellschaft aufgrund des GAV ihren Gewinn an die Obergesellschaft ab, ist eine vGA der Untergesellschaft jedenfalls in den Fällen anzunehmen, in denen die Gewinnabführung an einen Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person erfolgt (stl. Behandlung der verunglückten Organschaft, s. auch Anm. 1362). Ist die Obergesellschaft weder (mittelbar) Gesellschafter der Untergesellschaft noch eine einem (mittelbaren) Gesellschafter der Untergesellschaft nahestehende Person, sollte die Gewinnabführung bei der Obergesellschaft zu BE und bei der Untergesellschaft zu BA führen.

bb) Passivierung der Verpflichtung zur Verlustübernahme beim Organträger

1367

Handelsrechtliche Behandlung der Verlustübernahme: Nach § 302 Abs. 1 AktG ist das andere Unternehmen (OT) verpflichtet, jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag der verpflichteten Gesellschaft (OG) auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt wurden. Soweit der GAV keine besonderen Regelungen über die Auflösung der während der Laufzeit des Vertrags gebildeten freien Rücklagen enthält, steht die Auflösung im freien Ermessen des Vorstands der OG (*Altmeppen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 302 AktG Rz. 51; *Emmerich* in *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2019, § 302 AktG Rz. 34, jeweils mit dem Hinweis, dass der OT bei bestehendem Beherrschungsvertrag eine entsprechende Weisung zur Auflösung der Rücklagen erteilen kann; differenzierend je nach Ausgestaltung des GAV: *Koppensteiner* in *Kölner Kommentar AktG*, 3. Aufl. 2012, § 302 AktG Rz. 12 iVm. § 301 AktG Rz. 16). Die sich aus § 302 AktG ergebende Verbindlichkeit gegenüber dem verpflichteten Unternehmen (OG) ist als „Verbindlichkeit gegenüber verbundenen Unternehmen“ auszuweisen. Die Verlustübernahmeverpflichtung führt zu handelsrechtl. Aufwand beim OT.

- *Höhe der Verlustübernahme:* Die Höhe der Verlustausgleichsverpflichtung des OT wird nicht durch den festgestellten Jahresabschluss der OG, sondern durch den sich bei objektiv ordnungsgemäßer Bilanzierung zum Bilanzstichtag ergebenden (fiktiven) Jahresfehlbetrag bestimmt (BGH v. 11.10.1999 – II ZR 120/98, BGHZ 142, 382; BGH v. 14.2.2005 – II ZR 361/02, AG 2005, 481; OLG Dresden v. 16.2.2006 – 2 U 290/05, AG 2006, 672; *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 302 AktG Rz. 13 mwN; s. Anm. 1366 zur Korrektur der HBil. im Falle einer unzutreffend ermittelten Gewinnabführung, die für die Verlustübernahme entsprechend gilt). In § 302 AktG wird weder auf die Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB noch auf andere Ausschüttungssperren

verwiesen, woraus die wohl hM ableitet, dass die Beträge, die einer Ausschüttungssperre unterliegen, keine Auswirkungen auf die Höhe des Verlustausgleichs haben (*Kessler/Egelhof*, DStR 2017, 998 [1003]; *Gelhausen/Althoff*, WPg 2009, 629 [632]; *Simon*, NZG 2009, 1081 [1086f.]; aA *Mylich*, ZHR 181, 87 [113f.]).

- **Zeitpunkt der Passivierung der Verlustausgleichsverpflichtung:** Die Verlustübernahmeverpflichtung des OT ist bereits zum Bilanzstichtag, auf den sich die Verpflichtung bezieht, als Verbindlichkeit zu passivieren, weil der Verlustausgleichsanspruch der Untergesellschaft nach hM zu ihrem Bilanzstichtag bereits entstanden (und auch fällig geworden) ist (BGH v. 11.10.1999 – II ZR 120/98, BGHZ 142, 382; BGH v. 14.2.2005 – II ZR 361/02, AG 2005, 481; OLG Dresden v. 16.2.2006 – 2 U 290/05, AG 2006, 672; ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 242 zum Bilanzausweis beim OT). Sollte die Höhe der Verlustübernahmeverpflichtung im Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses des OT noch nicht feststehen, ist der Erfüllungsbetrag nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zu schätzen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB) und in entsprechender Höhe zurückzustellen (ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 242). Weicht das Geschäftsjahr der OG von demjenigen des OT ab, hat der OT jedenfalls die bis zu seinem Bilanzstichtag entstandenen Verluste der OG zu schätzen und hierfür eine Rückstellung zu bilden, sofern nicht damit zu rechnen ist, dass die Verluste bis zum Ende des Geschäftsjahres der OG wieder ausgeglichen werden (*Kropff*, FS Döllerer, 1988, 352; *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Verlustübernahme“).
- **Verlustausgleichsverpflichtung und Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften:** Erscheint es wahrscheinlich, dass die OG über die Laufzeit des GAV Verluste erzielen wird und deshalb eine Verlustausgleichsverpflichtung des OT nach § 302 AktG in zukünftigen Abrechnungsperioden zu erwarten ist, lehnt die wohl hM die Bildung einer Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 HGB (Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften) ab, da es sich beim GAV um einen Organisationsvertrag und nicht um einen auf Austausch von Leistung und Gegenleistung gerichteten Vertrag und damit nicht um ein schwebendes Geschäft handelt (IDW RS HFA 4, Rz. 4, WPg 2000, 716; *Kropff*, FS Döllerer, 1988, 352; *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Verlustübernahme“; aA *Kusterer*, DStR 1996, 114; wohl auch *Raupach/Clausen*, BB 1974, 689, mwN; nach *Forster*, FS Stimpel, 1985, 762, kann eine Rückstellung gebildet werden, soweit die Verluste in einem Zeitraum anfallen, in dem der GAV rechtl. oder faktisch nicht gekündigt werden kann).

Steuerrechtliche Behandlung der Verlustübernahme:

- **Besteht eine steuerlich anerkannte ertragsteuerliche Organschaft,** so darf die Verlustübernahmeverpflichtung beim OT handelsrechtl. nicht als nachträgliche AK auf die Beteiligung an der OG aktiviert werden (BFH v. 16.5.1990 – I R 96/88, BStBl. II 1990, 797; *Neumann in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 14 KStG Rz. 415). Da das negative Einkommen der OG bereits über die Regeln der ertragstl. Organschaft der OT zugerechnet wird, ist der handelsrechtl. Verlust aus der Passivierung der Verlustübernahmeverpflichtung stl. nicht zu berücksichtigen (BFH v. 26.1.1977 – I R 101/75, BStBl. II 1977, 441; *Lambrech* in KSM, § 5 Rz. D 400 „Verlustübernahme“ [10/1993]; krit. *Raupach/Clausen*, BB 1974, 689; aA *Kusterer*, DStR 1996, 114).

- *Liegen die Voraussetzungen für eine ertragsteuerliche Organschaft nicht vor,* führt die Verlustübernahme nach § 302 AktG grds. zu einer verdeckten Einlage in die Untergesellschaft und erhöht grds. als nachträgliche AK den Buchwert der Beteiligung an der Untergesellschaft (BFH v. 16.5.1990 – I R 96/88, BStBl. II 1990, 797; BFH v. 22.10.2008 – I R 66/07, BStBl. II 2009, 972; *Dötsch in DPM*, § 14 KStG Rz. 1162 [2/2020]; *Neumann in Herzig*, Organschaft, 2003, 277 [283]; aA FG Düss. v. 12.4.1989 – 6 K 173/82 K, EFG 1989, 478, rkr.; *Knepper*, DStR 1993, 1613; *Wichmann*, BB 1992, 394). Allerdings kann der Beteiligungsansatz an der Untergesellschaft unmittelbar wieder zu mindern sein, wenn die Voraussetzungen für eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert vorliegen (s. BFH v. 9.3.1977 – I R 203/74, BStBl. II 1977, 515).

cc) Passivierung von Ausgleichszahlungen nach § 304 Abs. 1 AktG beim Organträger

1368

Handelsrechtliche Behandlung von Ausgleichszahlungen: Nach § 304 Abs. 1 AktG muss ein GAV einen angemessenen Ausgleich für die außenstehenden Aktionäre durch eine auf die Anteile am Grundkapital bezogene wiederkehrende Geldleistung (Ausgleichszahlung) vorsehen. Die Ausgleichszahlung kann nach § 304 Abs. 2 AktG entweder in einem festen Betrag bemessen oder aber vom Gewinn der durch den GAV begünstigten Gesellschaft (OT) abhängig gemacht werden (variabler Ausgleich), soweit es sich beim OT um eine AG oder KGaA handelt.

- *Schuldner der Ausgleichszahlung nach § 304 AktG* ist nach hM der andere Vertragsteil, also der OT (so OLG Düss. v. 7.6.1990 – 19 W 13/86, DB 1990, 1394; OLG Frankfurt v. 26.8.2009, DB 2009, 2200; *van Rossum in MüKo AktG*, 5. Aufl. 2020, § 304 AktG Rz. 37 ff.; *Emmerich in Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2019, § 304 Rz. 23 f.; aA – Schuldner der Ausgleichszahlung ist die OG: *Möhring*, FS Hengeler, 1972, 216; *Godin/Wilhelmi*, 4. Aufl. 1971, § 304 AktG Rz. 2). Aus dem Umstand, dass nach hM der OT Schuldner der Ausgleichszahlung nach § 304 AktG ist, kann jedoch nicht geschlossen werden, dass es unzulässig wäre, wenn die OG als Zahlstelle des OT die Auszahlung an die außenstehenden Aktionäre vornimmt (*Koch in Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 304 AktG Rz. 4; *Koppensteiner in Kölner Kommentar AktG*, 3. Aufl. 2012, § 304 AktG Rz. 17).
- *Bilanzausweis und Zeitpunkt der Verpflichtung zur Leistung der Ausgleichszahlung:* Die Verpflichtung zur Leistung der Ausgleichszahlung an die außenstehenden Aktionäre ist zum jeweiligen Bilanzstichtag zu passivieren. Sofern die Zahlung unmittelbar durch die OG geleistet wird, ist bei dieser eine entsprechende Verbindlichkeit gegenüber den Minderheitsgesellschaftern zu passivieren. Durch die Passivierung der Ausgleichszahlung mindert sich der an den OT abzuführende Gewinn bzw. erhöht sich ein vom OT auszugleichender Verlust. Soweit der OT unmittelbar zur Leistung der Ausgleichszahlung verpflichtet ist, hat er diese Verpflichtung entsprechend zu passivieren und einen entsprechenden handelsrechtl. Aufwand auszuweisen.

Steuerrechtliche Behandlung von Ausgleichszahlungen:

- *Gewinnabführungsvertrag bei bestehender ertragsteuerlicher Organschaft:* Nach § 16 KStG hat die OG auch bei Anerkennung der zum OT bestehenden ertragstl. Organschaft^{20/17} der an außenstehende Gesellschafter geleisteten Ausgleichszahlung als eigenes Einkommen zu versteuern. Dies gilt unabhängig da-

von, ob die Ausgleichszahlung durch die OG selbst oder den OT geleistet wird (§ 16 Satz 2 KStG). Hat die OG die Ausgleichszahlung geleistet, mindert sich das dem OT zuzurechnende positive bzw. erhöht sich das dem OT zuzurechnende negative Einkommen in Höhe des von der OG versteuerten Betrags von $\frac{20}{17}$ der Ausgleichszahlung. Bei Leistung der Ausgleichszahlung durch den OT ist das (positive oder negative) Einkommen des OT ebenfalls um die von der OG zu versteuernde Ausgleichszahlung zu mindern und die Ausgleichszahlung durch die OG zu versteuern (sog. gegenläufige Zurechnung; s. *Dötsch/Mendig* in *DPM*, § 16 KStG Rz. 50 [2/2019]).

- *Gewinnabführungsvertrag ohne ertragsteuerliche Organschaft*: Wird die Ausgleichszahlung durch die Untergesellschaft geleistet und die ertragstl. Organschaft nicht anerkannt, ergeben sich aufgrund der Leistung der Ausgleichszahlung keine weiteren stl. Besonderheiten (zu stl. Folgen bei der Untergesellschaft s. Anm. 1377). In diesem Fall findet § 16 KStG keine Anwendung (BFH v. 4.3. 2009 – I R 1/08, BStBl. II 2010, 407; § 16 KStG Anm. 17; *Dötsch/Mendig* in *DPM*, § 16 KStG Rz. 57 [6/2019]; *Walter* in *Bott/Walter*, § 16 KStG Rz. 37 [8/2020]; aA *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 16 KStG Rz. 63 [7/2021]), da die Untergesellschaft das von ihr erzielte Einkommen ohnehin vollständig zu versteuern hat (*Schumacher* in *Herzig*, *Organschaft*, 2003, 193 [207]). Sofern die Ausgleichszahlung durch die Obergesellschaft geleistet wird, liegt zusätzlich eine verdeckte Einlage der Obergesellschaft in die Untergesellschaft vor. Soweit die Untergesellschaft jedoch einen erzielten Gewinn unter dem GAV an die Obergesellschaft abführt, ist die verdeckte Einlage der Obergesellschaft mit der Gewinnabführung nach den Grundsätzen des Vorteilsausgleichs zu saldieren (*Dötsch/Mendig* in *DPM*, § 16 KStG Rz. 57 [6/2019]). Eine verdeckte Einlage liegt damit im Erg. nur vor, soweit die Ausgleichszahlungen die Gewinnabführung übersteigen. Die verdeckte Einlage führt nach allgemeinen Grundsätzen zu nachträglichen AK auf die Beteiligung an der Untergesellschaft. Hat die Untergesellschaft einen Verlust erwirtschaftet, der von der Obergesellschaft ausgeglichen wird, liegt eine verdeckte Einlage in Höhe der Summe aus geleisteter Ausgleichszahlung und Verlustübernahme vor. Ist die Obergesellschaft weder (mittelbarer) Gesellschafter der Untergesellschaft noch eine einem (mittelbaren) Gesellschafter der Untergesellschaft nahestehende Person, stellen von der Obergesellschaft geleistete Ausgleichszahlungen bei der Obergesellschaft BA und bei der Untergesellschaft BE dar.

1369 dd) Bilanzielle Behandlung der Abfindung nach § 305 AktG beim Organträger

Nach § 305 Abs. 1 AktG muss ein GAV die Verpflichtung des anderen Vertragspartners enthalten, auf Verlangen eines außenstehenden Aktionärs dessen Aktien gegen eine im GAV bestimmte angemessene Abfindung zu erwerben. Die Abfindung muss entweder in Aktien (§ 305 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AktG) oder als Barabfindung (§ 305 Abs. 2 Nr. 2 und 3 AktG) angeboten werden.

Anschaffungskosten für die erworbenen Aktien in Handels- und Steuerbilanz: Bei der Abfindung eines außenstehenden Aktionärs nach § 305 AktG handelt es sich um einen Anschaffungsvorgang. Die nach § 305 AktG erworbenen Aktien sind in der HBil. und StBil. mit den AK, dh. mit dem Betrag der Barabfindung bzw. dem gemeinen Wert der hingegebenen Aktien, anzusetzen. Andererseits ist

der Betrag der Barabfindung bzw. der gemeine Wert der hinzugebenden Aktien beim OT als Verbindlichkeit zu passivieren.

ee) Erträge und Aufwendungen aus dem Gewinnabführungsvertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung des Organträgers 1370

Nach § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB sind Erträge und Aufwendungen aus Verlustübernahmen und aufgrund einer Gewinngemeinschaft, eines GAV oder eines Teil-GAV erhaltene oder abgeführte Gewinne jeweils gesondert unter entsprechender Bezeichnung in der GuV auszuweisen. Für den Ausweis der vorgenannten Erträge und Aufwendungen in der GuV ist es unerheblich, ob die Vorschriften über die Unternehmensverträge unmittelbar oder lediglich entsprechend anwendbar sind und welche Rechtsform die beteiligten Unternehmen haben (ADS, 6. Aufl. 1997, § 277 HGB Rz. 53; *Schmidt/Kliem* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 277 HGB Rz. 12). Das Handelsrecht enthält keine Bestimmung darüber, wo die Aufwendungen und Erträge aus GAV innerhalb des gesetzlichen Gliederungsschemas der GuV auszuweisen sind; der Ort des Ausweises steht mithin im pflichtgemäßen Ermessen des Unternehmens (*Schmidt/Kliem* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 277 HGB Rz. 6; ADS, 6. Aufl. 1997, § 277 HGB Rz. 64). Möglich erscheint zum einen der Sonderausweis unter einem eigenen Posten oder als „davon-Vermerk“ bei einem Posten der GuV, unter dem die Aufwendungen und Erträge zusammengefasst werden (ADS, 6. Aufl. 1997, § 277 HGB Rz. 64; *Schmidt/Kliem* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 277 HGB Rz. 7). Die hM ordnet die Erträge und Aufwendungen, die nach § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB gesondert auszuweisen sind, neuen Positionen der GuV nach § 275 Abs. 2 (Gesamtkostenverfahren – GKV) bzw. Abs. 3 HGB (Umsatzkostenverfahren – UKV) zu (ADS, 6. Aufl. 1997, § 277 HGB Rz. 65; *Schmidt/Kliem* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 277 HGB Rz. 19; *Störk* in IDW, WP-Hdb., 17. Aufl. 2021, F Rz. 778):

- Erträge aus Gewinngemeinschaften, Gewinnabführungs- und Teilgewinnabführungsverträgen: vor oder hinter (*Schmidt/Kliem* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 277 HGB Rz. 19: möglichst hinter) Position 9 (GKV), bzw. Position 8 (UKV);
- Aufwendungen aus Verlustübernahme: vor oder hinter Posten 13 (GKV) bzw. 12 (UKV);
- Erträge aus Verlustübernahme: vor Posten 20 (GKV) bzw. Posten 19 (UKV);
- aufgrund von Gewinngemeinschaften, Gewinnabführungs- und Teilgewinnabführungsverträgen abgeführte Gewinne: vor Posten 20 (GKV) bzw. Posten 19 (UKV).

Keine Saldierung: Eine Verrechnung zwischen den vorgenannten Posten ist nicht zulässig (ADS, 6. Aufl. 1997, § 277 HGB Rz. 66; *Schmidt/Kliem* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 277 HGB Rz. 14), da die Erträge und Aufwendungen nach § 277 Abs. 2 Satz 3 HGB jeweils gesondert auszuweisen sind. Allerdings können die Erträge aus Gewinngemeinschaften, GAV und Teil-GAV (*Schmidt/Kliem* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 277 HGB Rz. 19) ebenso wie die Erträge und Aufwendungen aus mehreren Verträgen des gleichen Vertragstyps zusammen in der jeweiligen Position der GuV ausgewiesen werden (ADS, 6. Aufl. 1997, § 277 HGB Rz. 66).

Saldierung im Fall einer Ausgleichszahlung nach § 304 AktG: Nach § 158 Abs. 2 Satz 1 AktG ist von dem in der GuV ausgewiesenen Ertrag aus einem GAV oder

Teil-GAV ein vertraglich zu leistender Ausgleich für außenstehende Aktionäre nach § 304 AktG abzusetzen. Sofern der zu leistende Ausgleich den ausgewiesenen Ertrag übersteigt, ist der übersteigende Betrag als Aufwendungen für Verlustübernahme auszuweisen. Die vorstehende Saldierungsverpflichtung des § 158 Abs. 2 Satz 1 AktG gilt jedoch nur, wenn für den OT das AktG gilt und die Ausgleichszahlung an die außenstehenden Gesellschafter unmittelbar durch ihn geleistet wird (ADS, 6. Aufl. 1997, § 277 HGB Rz. 68). Sofern die Ausgleichszahlung unmittelbar von der OG geleistet wird, hat sie den Gewinnanspruch des OT bereits entsprechend gemindert (s. Anm. 1368), so dass eine weitere Kürzung nach § 158 Abs. 2 Satz 1 AktG nicht in Betracht kommt (ADS, 6. Aufl. 1997, § 277 HGB Rz. 69).

1371–1374 Einstweilen frei.

c) Behandlung bei der Organgesellschaft

1375 aa) Passivierung der Gewinnabführungsverpflichtung bei der Organgesellschaft

Handelsrecht: Die Gewinnabführungsverpflichtung entsteht am Bilanzstichtag und ist bei der zur Gewinnabführung verpflichteten Gesellschaft in dem Jahresabschluss, auf den sie sich bezieht (ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 240), als „Verbindlichkeit gegenüber verbundenen Unternehmen“ auszuweisen. Die Gewinnabführungsverpflichtung wird der Höhe nach durch §§ 300, 301 AktG begrenzt (s. Anm. 1366 zur Höhe der Gewinnabführung) und führt bei der zur Gewinnabführung verpflichteten Gesellschaft handelsrechtl. zu Aufwand.

- *Korrektur bei Abführung des unzutreffenden Gewinns und steuerliche Auswirkungen:* Da sich die Höhe der Gewinnabführung an den OT nicht durch den festgestellten Jahresabschluss der OG, sondern durch den sich bei objektiv ordnungsgemäßer Bilanzierung zum Bilanzstichtag ergebenden (fiktiven) Jahresüberschuss bestimmt (s. Anm. 1366), bestand im Falle der fehlerhaften handelsrechtl. Bilanzierung das Risiko, dass aufgrund der unzutreffenden Gewinnabführung der GAV nicht tatsächlich durchgeführt wurde (vgl. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG) und damit stl. nicht anzuerkennen war (Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [85]; Schneider/Sommer, GmbHHR 2013, 22 [23]; Benecke/Schnitger, IStR 2013, 143 [155]; Schulze zur Wiesche, DStZ 2013, 621 [625]). Dabei war insbes. umstritten, ob eine unzutreffende Gewinnabführung für stl. Zwecke (nachträglich) geheilt werden konnte, wenn – entsprechend der Vorgehensweise in der HBil. (zur handelsbilanziellen Behandlung s. IDW RS HFA 6, Rz. 21 f.; Breker/Kuhn, WPg 2007, 770 [772 f.]) – ein Bilanzierungsfehler in laufender Rechnung korrigiert (so Meining, GmbHHR 2010, 309 [311 f.]) oder jedenfalls die HBil. (und die Gewinnabführung) rückwirkend an der Fehlerquelle berichtigt wurde (für Heilung bei rückwirkender Korrektur: Berger, DB 2005, 903 [905]; Kreidl/Riehl, BB 2006, 1880 [1881]; Rödder, Ubg 2012, 717 [720]; Schneider/Hinz, Ubg 2009, 738 [745]; gegen eine Korrektur von Bilanzierungsfehlern: Frotscher in Frotscher/Drüen, § 14 KStG Rz. 403 [6/2020]; ausdrücklich offen gelassen BFH v. 21.10.2010 – IV R 21/07, BStBl. II 2014, 481). Zur Beseitigung der vorstehenden Unsicherheiten wurde § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2014, 2) geändert. Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG gilt nunmehr eine Gewinnabführung auch als durchgeführt, wenn der abgeführte Gewinn oder ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruht, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält, sofern

- der Jahresabschluss wirksam festgestellt ist (Satz 4 Buchst. a),
- die Fehlerhaftigkeit bei Erstellung des Jahresabschlusses unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden müssen (Satz 4 Buchst. b) und
- ein von der FinVerw. beanstandeter Fehler spätestens im nächsten nach dem Zeitpunkt der Beanstandung des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss der OG und des OT korrigiert und das Erg. entsprechend abgeführt oder ausgeglichen wird, soweit es sich um einen Fehler handelt, der in der HBil. zu korrigieren ist (Satz 4 Buchst. c).

Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 KStG gilt die vorgenannte Voraussetzung des Satzes 4 Buchst. b als erfüllt, wenn ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk nach § 322 Abs. 3 HGB zum Jahresabschluss, zu einem Konzernabschluss, in den der handelsrechtl. Jahresabschluss einbezogen worden ist, oder über die freiwillige Prüfung des Jahresabschlusses oder die Bescheinigung eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen vorliegt. Die vier vorgenannten Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG (dh. Vorliegen eines Jahresabschlusses mit fehlerhaften Bilanzansätzen sowie die drei in Satz 4 Buchst. a bis c erwähnten Voraussetzungen) müssen kumulativ vorliegen (*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 14 KStG Rz. 445e [6/2020]; *Stangl/Brühl*, *Der Konzern* 2013, 77 [86]; *Walter in Bott/Walter*, § 14 KStG Rz. 652.1 [3/2021]). Aufgrund der in der Neuregelung vorgesehenen Korrektur von Bilanzierungsfehlern im nächsten der Beanstandung des Fehlers folgenden Jahresabschluss geht die hM davon aus, dass die handelsrechtl. Korrektur in laufender Rechnung nunmehr auch stl. ausreicht (*Dötsch in DPM*, § 14 KStG Rz. 495 ff. [8/2016]; *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 14 KStG Rz. 445v [6/2020]; *Stangl/Brühl*, *Der Konzern* 2013, 77 [87]; *Schneider/Sommer*, *GmbHR* 2013, 22 [24]; aA wohl *Benecke/Schnitger*, *IStR* 2013, 143 [155]). Siehe zu Zweifelsfragen bei der Anwendung der Neuregelung (insbes. zur Frage, unter welchen Voraussetzungen ein fehlerhafter Bilanzansatz vorliegt, wann ein von der FinVerw. beanstandeter Fehler angenommen werden kann, und wie zu verfahren ist, wenn der GAV in der Zwischenzeit beendet und ggf. die OG veräußert wurde): allg. *Stangl/Brühl*, *Der Konzern* 2013, 77 (86 ff.); *Dötsch/Pung*, *DB* 2013, 305 (308 ff.); *Schneider/Sommer*, *GmbHR* 2013, 22 (24); *Dötsch/Pung*, *DB* 2013, 2169; *Jesse*, *FR* 2013, 681; ausdrücklich zur Frage, unter welchen Voraussetzungen ein fehlerhafter Bilanzansatz vorliegt: *OFD Karlsruhe* v. 16.1.2014 – S 2770/52/2 – St 221, *FR* 2014, 434; *OFD Frankfurt/Main* v. 30.5.2016 – S 2770 A - 55 - St 51, *DStR* 2016, 1375; *FinMin. Schl.-Holst.* v. 22.2.2016 – VI 3011 - S 2770 - 086, *GmbHR* 2016, 560; krit. zu den Äußerungen der FinVerw.: *Suchanek/Klopsch*, *GmbHR* 2016, 524 (526); zur Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 4f. KStG im Falle der bereits beendeten Organschaft zur OG: *OFD Karlsruhe* v. 16.1.2014 – S 2770/52/2 – St 221, *FR* 2014, 434 (Fehler kann an der Quelle innerhalb der Organschaft ausgeglichen werden) unter Hinweis auf *Dötsch/Pung*, *DB* 2013, 305 (311); aA *Forst/Suchanek/Martini*, *GmbHR* 2015, 408 (409 f.) (Korrektur in laufender Rechnung möglich). Die vorgenannte Neuregelung gilt rückwirkend für alle noch nicht bestandskräftig veranlagten Sachverhalte (§ 34 Abs. 9 Nr. 7 KStG aF).

Steuerrecht: Bei der Ermittlung des Einkommens der zur Gewinnabführung verpflichteten Gesellschaft ist der Aufwand aus der Gewinnabführung hinzuzurechnen. Dies gilt unabhängig davon, ob zwischen den Vertragspartnern ein ertragstl.

Organschaftsverhältnis begründet wurde oder nicht. Sofern die Voraussetzungen für die Begr. einer ertragstl. Organschaft im Einzelfall nicht vorliegen, ist die Gewinnabführung grds. als vGA zu behandeln (s. Anm. 1366).

1376 **bb) Aktivierung des Verlustausgleichsanspruchs bei der Organgesellschaft**

Handelsrecht: Der Anspruch auf Verlustausgleich nach § 302 AktG entsteht nach hM bereits zum Bilanzstichtag und ist auch zu diesem Zeitpunkt fällig (BGH v. 11.10.1999 – II ZR 120/98, BGHZ 142, 382; BGH v. 14.2.2005 – II ZR 361/02, AG 2005, 481; OLG Dresden v. 16.2.2006 – 2 U 290/05, AG 2006, 672). Der Anspruch ist in dem Jahresabschluss zu aktivieren, auf den sich die Verlustausgleichsverpflichtung bezieht (ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 241). Der Anspruch auf Verlustübernahme ist in der HBil. der zur Gewinnabführung verpflichteten Gesellschaft als „Forderung gegen verbundene Unternehmen“ auszuweisen (zur Höhe der Verlustausgleichsverpflichtung s. Anm. 1367 und zur Korrektur von Bilanzierungsfehlern s. Anm. 1375) und führt bei der OG zu einem entsprechenden Ertrag.

Steuerrecht: Bei der Ermittlung des Einkommens der OG ist der Ertrag aus der Verlustübernahme entsprechend zu kürzen. Dies gilt unabhängig davon, ob zwischen den Vertragspartnern ein ertragstl. Organschaftsverhältnis begründet wurde oder nicht. Sofern die Voraussetzungen für die Begr. einer ertragstl. Organschaft im Einzelfall nicht vorliegen, ist die Verlustübernahme grds. als verdeckte Einlage zu behandeln (s. auch Anm. 1367).

1377 **cc) Passivierung des Ausgleichsanspruchs nach § 304 AktG bei der Organgesellschaft**

Handelsrecht: Ist die OG nach dem GAV unmittelbar zur Zahlung des angemessenen Ausgleichs nach § 304 AktG verpflichtet (s. Anm. 1368 zum Ausgleichsanspruch nach § 304 AktG, insbes. der Frage der Schuldnerschaft), hat diese eine entsprechende Verbindlichkeit gegenüber den außenstehenden Gesellschaftern in der Bilanz auf den betreffenden Stichtag zu passivieren. Mit dem Ausweis der Verbindlichkeit mindert sich zugleich der an den OT abzuführende Gewinn bzw. erhöht sich der vom OT auszugleichende Verlust.

Steuerrecht:

- ▶ *Gewinnabführungsvertrag bei bestehender ertragsteuerlicher Organschaft:* Der angemessene Ausgleich nach § 304 AktG ist bei den empfangenden außenstehenden Aktionären als Gewinnausschüttung der OG zu behandeln. Gemäß § 16 KStG sind ^{20/17} der Ausgleichszahlung – unabhängig davon, ob diese unmittelbar von der OG oder vom OT geleistet wird – als eigenes Einkommen der OG zu versteuern (s. Anm. 1368).
- ▶ *Gewinnabführungsvertrag ohne ertragsteuerliche Organschaft:* Die geleistete Ausgleichszahlung stellt – unabhängig davon, ob diese von der Untergesellschaft oder der Obergesellschaft geleistet wird – eine vGA der Untergesellschaft an die außenstehenden Aktionäre dar (§ 16 KStG Anm. 17; *Dötsch/Mendig* in *DPM*, § 16 KStG Rz. 57 [6/2019]; *Walter* in *Bott/Walter*, § 16 KStG Rz. 37 [8/2020]), die nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG das Einkommen der Untergesellschaft nicht mindern darf.

Wird die Ausgleichszahlung von der Obergesellschaft geleistet, liegt zudem regelmäßig eine Einlage in die Untergesellschaft vor, soweit nicht eine Saldierung im Wege des Vorteilsausgleichs mit einer an die Obergesellschaft erfolgten Gewinnab-

führung vorgenommen werden kann (s. Anm. 1368). Ist die Obergesellschaft in diesem Fall weder (mittelbarer) Gesellschafter noch eine einem (mittelbaren) Gesellschafter nahe stehende Person, führt die Übernahme der Ausgleichszahlung durch die Obergesellschaft bei der Untergesellschaft zu BE (s. Anm. 1368).

dd) Erträge und Aufwendungen aus dem Gewinnabführungsvertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung der Organgesellschaft 1378

Für die Darstellung der Erträge und Aufwendungen aus dem GAV in der GuV der OG gelten die Erläuterungen in Anm. 1370 entsprechend.

Einstweilen frei.

1379–1384

3. Aktivierung und Passivierung bei Beherrschungsverträgen

a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Beherrschungsvertrags 1385

Begriff des Beherrschungsvertrags: Nach § 291 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 AktG versteht man unter einem Beherrschungsvertrag einen Vertrag, mit dem eine AG oder KGaA die Leitung ihrer Gesellschaft einem anderen Unternehmen unterstellt. Der Beherrschungsvertrag ist – ebenso wie der GAV – ein Organisationsvertrag, der jedoch neben der organisationsrechtl. auch zur schuldrechtl. Bindung der Vertragsparteien führt (s. Anm. 1350).

Vertragsparteien des Beherrschungsvertrags: Als durch einen Beherrschungsvertrag beherrschte Gesellschaft kommt zunächst jede AG, SE oder KGaA in Betracht, die nach ihrem Personalstatut deutschem Recht unterliegt (vgl. BGH v. 13.12.2004 – II ZR 256/02, NZG 2005, 214; *Altmeyen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 291 AktG Rz. 17; *Koppensteiner* in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2012, Vor § 291 AktG Rz. 184, s. hierzu auch Anm. 1351). Ein Beherrschungsvertrag kann auch mit einer GmbH abgeschlossen werden (umstritten für die PersGes., s. Anm. 1351 mwN). Der beherrschende Vertragspartner wird in § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG rechtsformneutral als „anderes Unternehmen“ beschrieben. Die für die Stellung als beherrschendes Unternehmen vorausgesetzte Unternehmereigenschaft kann nach den für die Bestimmung der Unternehmereigenschaft in §§ 311 ff. AktG ermittelten Grundsätzen bestimmt werden (*Koppensteiner* in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2012, § 291 AktG Rz. 9; aA – Unternehmereigenschaft richtet sich nach § 15 AktG; *Altmeyen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 291 AktG Rz. 3 ff.; *Emmerich* in *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2019, § 291 AktG Rz. 9 f.).

Mindestinhalt eines Beherrschungsvertrags: Durch den Beherrschungsvertrag muss die Leitung des beherrschten Unternehmens dem herrschenden Unternehmen unterstellt werden. Das ist der Fall, wenn im Konfliktfall der andere Vertragspartei seinen Willen gegenüber der beherrschten Gesellschaft durchsetzen kann; die Weisungsbefugnis nach § 308 AktG ist mithin nach hM unverzichtbarer Bestandteil des Beherrschungsvertrags (*Krieger* in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 5. Aufl. 2020, § 71 Rz. 6; *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 291 AktG Rz. 11; *Emmerich* in *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2019, § 291 AktG Rz. 11; aA *Altmeyen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 291 AktG Rz. 99 ff.). Die Leitung des beherrschten Unternehmens wird durch die wichtigsten Teilbereiche der Geschäftsführung (zB Kontrolle, Planung und Koordination) bestimmt. Welchen Umfang die Leitung durch das herr-

schende Unternehmen haben muss, ist umstritten (vgl. *Däubler*, NZG 2005, 617; *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 291 AktG Rz. 10, mwN; *Altmeppen* in *MüKo AktG*, 5. Aufl. 2020, § 291 AktG Rz. 78 ff.; *Koppensteiner* in *Kölner Kommentar AktG*, 3. Aufl. 2012, § 291 AktG Rz. 47 ff.).

Angemessener Ausgleich und Abfindung (§§ 304, 305 AktG): Nach § 304 Abs. 1 Satz 2 AktG muss ein Beherrschungsvertrag – sofern die verpflichtete Gesellschaft nicht auch zur Abführung ihres ganzen Gewinns verpflichtet ist – den außenstehenden Aktionären als angemessenen Ausgleich einen bestimmten jährlichen Gewinnanteil garantieren. Ferner muss der Beherrschungsvertrag die Verpflichtung des herrschenden Unternehmens vorsehen, die Aktien eines außenstehenden Aktionärs – auf dessen Verlangen – zu erwerben (§ 305 Abs. 1 AktG). Ein Beherrschungsvertrag, der keinen Ausgleich nach § 304 Abs. 1 AktG vorsieht, ist nach § 304 Abs. 3 Satz 1 AktG nichtig.

b) Bilanzielle Behandlung beim herrschenden Unternehmen

1386 aa) Passivierung der Verlustausgleichsverpflichtung gem. § 302 AktG beim herrschenden Unternehmen

Hinsichtlich der handelsbilanziellen Beurteilung (Höhe des Verlustausgleichs, Zeitpunkt des Verlustausgleichs und Bildung von Rückstellungen) der Verlustausgleichsverpflichtung nach § 302 AktG kann auf Anm. 1367 zur Behandlung beim GAV verwiesen werden. Demnach führen die Leistungen im Zusammenhang mit der Verlustausgleichsverpflichtung nach § 302 AktG zu handelsrechtl. Aufwand (zur Darstellung in der GuV s. Anm. 1370).

Beherrschungsvertrag bei ertragsteuerlicher Organschaft: Sofern neben dem Beherrschungsvertrag auch ein GAV abgeschlossen wird und die weiteren Voraussetzungen für eine ertragstl. Organschaft vorliegen, richtet sich die stl. Behandlung der Verlustausgleichsverpflichtung nach den in Anm. 1367 dargestellten Grundsätzen.

Isolierter Beherrschungsvertrag: Sofern neben dem Beherrschungsvertrag nicht auch noch ein GAV abgeschlossen wird, liegt keine ertragstl. Organschaft vor und das stl. Erg. der beherrschten Gesellschaft wird nicht der herrschenden Gesellschaft zugerechnet.

- *Besteht zwischen herrschendem und beherrschtem Unternehmen ein Beteiligungsverhältnis*, sind uE die Leistungen des herrschenden Unternehmens wie bei einer verunglückten Organschaft (s. Anm. 1362 zum GAV) grds. als verdeckte Einlage des herrschenden Unternehmens in das beherrschte Unternehmen zu behandeln, was zu einer entsprechenden Erhöhung des Beteiligungsansatzes auf der Ebene des herrschenden Unternehmens führt (ausdrücklich zum isolierten Beherrschungsvertrag: *Dötsch/Mendig* in *DPM*, § 16 KStG Rz. 58 [6/2019] für die Ausgleichszahlung durch den OT; *Walter* in *Bott/Walter*, § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG [idF vor dem StSenkG] Rz. 462; *Knepper*, FS Schmidt, 1993, 725 [732]; koordinierter Ländererlass, FinMin. NRW v. 28.5.1968, BB 1968, 698); der Verlustausgleich nach § 302 AktG wirkt sich mithin zunächst nicht auf das Einkommen der Parteien des Beherrschungsvertrags aus. Weisungen des herrschenden Unternehmens (zB WG unter dem gemeinen Wert an das herrschende Unternehmen zu veräußern) können allerdings die Voraussetzungen einer vGA erfüllen, die das Einkommen der beherrschten Gesellschaft nicht mindern darf (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Die Annahme einer vGA wird auch

nicht (teilweise) dadurch ausgeschlossen, dass ein aus der nachteiligen Weisung resultierender Verlust nach § 302 AktG vom Gesellschafter zwingend auszugleichen ist, da gesetzliche oder vertragliche Rückgewähr- und Ersatzansprüche die Wirkungen einer vGA nicht aufheben, sondern lediglich zu einer sich anschließenden verdeckten Einlage führen (BFH v. 19.7.1996 – I B 29/95, BFH/NV 1997, 151; BFH v. 5.9.2001 – I R 60, 61/00, GmbHR 2002, 69; Schütz, DStZ 2004, 14). Führt der Verlustausgleich zu nachträglichen AK auf die Beteiligung an der beherrschten Gesellschaft, kann eine Rückstellung für den Verlustausgleich nach Abs. 4b Satz 1 nicht gebildet werden.

- *Besteht zwischen herrschendem und beherrschtem Unternehmen hingegen kein Beteiligungsverhältnis und steht das herrschende Unternehmen auch keinem Gesellschafter des beherrschten Unternehmens nahe, kann die Zahlung der herrschenden Gesellschaft weder als nachträgliche AK auf die Beteiligung (mangels Beteiligungsansatzes) noch als Forderung gegen die beherrschte Gesellschaft aktiviert werden. Die Verlustübernahme führt in diesem Fall beim herrschenden Unternehmen zu sofort abziehbaren BA (Reuter, BB 1968, 830). Wird bei der herrschenden Gesellschaft eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 HGB gebildet (zB weil die Höhe des auszugleichenden Fehlbetrags zum Bilanzstichtag noch nicht feststeht, s. Anm. 1367), ist diese auch stl. anzuerkennen; eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (s. Anm. 1367) darf nach Abs. 4a Satz 1 dagegen stl. nicht gebildet werden.*

Nimmt man an, dass bei Vorliegen eines – in der Praxis nur sehr selten anzutreffenden – isolierten Beherrschungsvertrags mit einem fremden Dritten beim herrschenden Unternehmen Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Verlustausgleich zu BA führen, so müsste es unter Fremdvergleichsgesichtspunkten auch Konstellationen zwischen verbundenen Unternehmen geben können, in denen der Verlustausgleich nicht aus dem Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und mithin nicht zu einer verdeckten Einlage führt (so uE zutr. Reuter, BB 1968, 830). Allerdings dürfte der Verlustausgleich bei Vorliegen eines isolierten Beherrschungsvertrags bei einer gesellschaftsrechtl. Beteiligung des herrschenden Unternehmens regelmäßig durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein und die Behandlung als BA nur in Ausnahmefällen in Betracht kommen.

bb) Passivierung der Ausgleichszahlung nach § 304 AktG beim herrschenden Unternehmen

1387

Handelsrechtliche Behandlung der Ausgleichszahlung: Nach § 304 Abs. 1 Satz 2 AktG muss ein Beherrschungsvertrag, wenn die beherrschte Gesellschaft nicht auch zur Abführung ihres ganzen Gewinns verpflichtet ist, den außenstehenden Gesellschaftern als angemessenen Ausgleich einen bestimmten jährlichen Gewinnanteil nach der für die Ausgleichszahlung (s. Anm. 1368 sowie § 16 KStG Anm. 35 zur Höhe der Ausgleichszahlung beim GAV) bestimmten Höhe garantieren. Der Ausgleich bei einem isolierten Beherrschungsvertrag ist ein Dividendenergänzungsanspruch, der nur besteht, wenn der von der beherrschten Gesellschaft ausgeschüttete Gewinn den garantierten jährlichen Gewinnanteil nicht erreicht (Koch in Hüffer/Koch, 15. Aufl. 2021, § 304 AktG Rz. 6). Sofern der andere Vertragsteil eine AG oder KGaA ist, ist es auch bei einem isolierten Beherrschungsvertrag zulässig, einen variablen Ausgleich zu vereinbaren (Koch in Hüffer/Koch, 15. Aufl.

2021, § 304 AktG Rz. 6; *van Rossum* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 304 AktG Rz. 54).

Zur Person des Schuldners der Zahlung nach § 304 AktG, zum Bilanzausweis und zum Zeitpunkt der Verpflichtung zur Leistung des Ausgleichs gelten beim Beherrschungsvertrag die gleichen Grundsätze wie beim GAV (s. Anm. 1368).

Steuerrechtliche Behandlung der Ausgleichszahlung: Im Fall einer Zahlung unter der Dividendengarantie nach § 304 Abs. 1 Satz 2 AktG, die nur dann in Betracht kommt, wenn ein isolierter Beherrschungsvertrag abgeschlossen wurde, liegen die Voraussetzungen einer ertragstl. Organschaft – jedenfalls mangels GAV – nicht vor. Die Zahlung unter der Dividendengarantie wird grds. wie die Ausgleichszahlung unter einem GAV bei verunglückter Organschaft behandelt (*Dötsch/Mendig* in DPM, § 16 KStG Rz. 58 [6/2019]; s. Anm. 1362 zur stl. Behandlung der Ausgleichszahlung bei verunglückter Organschaft):

- *Ist das herrschende Unternehmen unmittelbar an der beherrschten Gesellschaft beteiligt* oder steht das herrschende Unternehmen einem Gesellschafter der beherrschten Gesellschaft nahe, so sind die Zahlungen an die beherrschte Gesellschaft grds. als verdeckte Einlage der herrschenden Gesellschaft zu behandeln, sofern der angemessene Ausgleich direkt von der herrschenden Gesellschaft geleistet wird oder die herrschende Gesellschaft an die beherrschte Gesellschaft aufgrund eines von dieser gezahlten Ausgleichs an die außenstehenden Aktionäre einen Zuschuss leistet (*Dötsch* in DPM, § 16 KStG Rz. 50 iVm. Rz. 49 [6/2018]). Die verdeckte Einlage führt nach allgemeinen Grundsätzen zu nachträglichen AK auf die Beteiligung an der beherrschten Gesellschaft.
- *Besteht dagegen zwischen herrschendem und beherrschtem Unternehmen kein Beteiligungsverhältnis*, sind die Zahlungen der herrschenden Gesellschaft bei dieser als BA zu behandeln.

1388–1389 Einstweilen frei.

c) Bilanzielle Behandlung beim beherrschten Unternehmen

1390 aa) Aktivierung des Verlustausgleichsanspruchs gem. § 302 AktG beim beherrschten Unternehmen

Hinsichtlich der handelsbilanziellen Beurteilung (Höhe des Anspruchs auf Verlustausgleich und Zeitpunkt der Aktivierung) eines Anspruchs des beherrschten Unternehmens auf Verlustausgleich nach § 302 AktG kann auf Anm. 1376 zur Behandlung beim GAV verwiesen werden. Leistungen des herrschenden Unternehmens unter der Verlustausgleichsverpflichtung führen zu handelsrechtl. Ertrag bei der beherrschten Gesellschaft.

Beherrschungsvertrag bei ertragsteuerlicher Organschaft: Besteht zwischen dem beherrschten und dem herrschenden Unternehmen eine ertragstl. Organschaft, richtet sich die stl. Behandlung der Zahlungen aufgrund der Verlustausgleichsverpflichtung nach den in Anm. 1376 dargestellten Grundsätzen, dh., die Leistungen des herrschenden Unternehmens dürfen das Einkommen der beherrschten Gesellschaft nicht erhöhen, um sicherzustellen, dass die auszugleichenden Verluste dem OT stl. zugerechnet werden.

Isolierter Beherrschungsvertrag: Sofern zwischen dem herrschenden und dem beherrschten Unternehmen ein Beteiligungsverhältnis besteht, sollten Leistungen

des herrschenden Unternehmens aufgrund eines isolierten Beherrschungsvertrags wie bei einer verunglückten Organschaft grds. als verdeckte Einlage des herrschenden Unternehmens behandelt werden (zur Behandlung der Zahlung des herrschenden Unternehmens als verdeckte Einlage beim herrschenden Unternehmen und der Möglichkeit von vGA s. Anm. 1386 mwN). Besteht dagegen zwischen herrschendem und beherrschtem Unternehmen kein Beteiligungsverhältnis und steht das herrschende Unternehmen auch keinem Gesellschafter des beherrschten Unternehmens nahe, führt der Verlustausgleich nach § 302 AktG zu BE (s. Anm. 1386 für das herrschende Unternehmen mwN).

bb) Passivierung der Ausgleichszahlung nach § 304 AktG beim beherrschten Unternehmen

1391

Zum Ausgleich für außenstehende Aktionäre (§ 304 AktG) und zum Schuldner der Zahlung s. Anm. 1368.

Bilanzausweis und Zeitpunkt der Verpflichtung zur Leistung des Ausgleichs nach § 304 AktG: Sofern die tatsächliche Ausgleichszahlung durch die beherrschte Gesellschaft als Zahlstelle erfolgt, kann entweder die herrschende Gesellschaft zur Leistung einer entsprechenden Erstattung gegenüber der beherrschten Gesellschaft verpflichtet sein (vgl. *Emmerich in Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2019, § 304 AktG Rz. 24; *Koppensteiner in Kölner Kommentar AktG*, 3. Aufl. 2012, § 304 AktG Rz. 25; *Krieger in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht*, Bd. 4, 5. Aufl. 2020, § 71 Rz. 82), oder die beherrschte Gesellschaft hat die Ausgleichszahlung aufgrund einer Weisung des herrschenden Unternehmens aus eigenen Mitteln zu leisten (vgl. *Krieger in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht*, Bd. 4, 5. Aufl. 2020, § 71 Rz. 82; *Exner*, Beherrschungsvertrag und Vertragsfreiheit, 1984, 178). Im erstgenannten Fall ist der Anspruch der beherrschten Gesellschaft gegen die herrschende Gesellschaft auf Erstattung in der Bilanz zum Ende des Geschäftsjahres, für das der Ausgleich an die außenstehenden Gesellschafter zu leisten ist, zu aktivieren und führt bei der beherrschten Gesellschaft zu einem entsprechenden Ertrag. Damit ist die Ausgleichszahlung für das beherrschte Unternehmen letztlich ergebnisneutral. Die Leistung der Erstattung durch das herrschende Unternehmen führt bei diesem zu handelsrechtl. Aufwand.

Steuerrechtlich wird die Zahlung unter der Dividendengarantie nach § 304 Abs. 1 Satz 2 AktG grds. wie die Ausgleichszahlung unter einem GAV bei verunglückter Organschaft behandelt (*Dötsch/Mendig in DPM*, § 16 KStG Rz. 58 iVm. Rz. 57 [6/2019]; s. Anm. 1362 zur stl. Behandlung der Ausgleichszahlung bei verunglückter Organschaft):

- ▶ *Zahlungen aufgrund der Dividendengarantie* stellen für den außenstehenden Aktionär – unabhängig davon, ob die Zahlung unmittelbar durch das herrschende Unternehmen oder durch die beherrschte Gesellschaft als Zahlstelle vollzogen wird – Gewinnausschüttungen dar.
- ▶ *Leistet die herrschende Gesellschaft die Zahlungen aufgrund der Dividendengarantie direkt* oder stellt sie der beherrschten Gesellschaft die für die Auszahlung der Dividendengarantie benötigte Liquidität zur Verfügung, so dürften diese Zahlungen als verdeckte Einlage (*Dötsch/Mendig in DPM*, § 16 KStG Rz. 58 [6/2019]) das Einkommen der beherrschten Gesellschaft grds. nicht erhöhen (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG), wenn das herrschende Unternehmen unmittelbar an der

Untergesellschaft beteiligt ist oder einem Gesellschafter der Untergesellschaft nahesteht.

- *Besteht dagegen zwischen herrschendem und beherrschtem Unternehmen kein Beteiligungsverhältnis*, sind die Zahlungen der herrschenden Gesellschaft bei der beherrschten Gesellschaft als BE zu behandeln.

1392–1394 Einstweilen frei.

4. Gewinngemeinschaften

1395 a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Gewinngemeinschaft

Aktienrechtliche Definition der Gewinngemeinschaft: Nach § 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG liegt eine Gewinngemeinschaft vor, wenn eine AG, SE oder KGaA ihren Gewinn oder den Gewinn einzelner Betriebe ganz oder teilweise mit dem Gewinn eines anderen Unternehmens oder einzelner Betriebe des anderen Unternehmens zur Aufteilung des gemeinschaftlichen Gewinns zusammenlegt (vgl. zur Gewinngemeinschaft *Altmeppen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 292 AktG Rz. 9 ff.; *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 292 AktG Rz. 4 ff.).

Gewinngemeinschaft als Gesellschaft bürgerlichen Rechts: Der aktienrechtl. Gewinngemeinschaftsvertrag gilt nach § 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG als anderer Unternehmensvertrag (zu Abschluss, Änderung und Beendigung s. Anm. 1351–1352) und begründet zwischen den Vertragsparteien eine GbR gem. § 705 BGB (BFH v. 22.2.2017 – I R 35/14, BStBl. II 2018, 33; *Gosch*, IStR 2018, 747 [748]; *Altmeppen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 292 AktG Rz. 12; *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 292 AktG Rz. 2, 4; *Walter*, BB 1995, 1876). Teilweise wird die Auffassung vertreten, dass der Abschluss eines Gewinngemeinschaftsvertrags zur Begr. von Mitunternehmerschaften eines jeden Vertragspartners an dem Unternehmen jedes anderen Vertragspartners führt (so *Lechner*, Die Gewinnpoolung im Ertragsteuerrecht, 1986, 258); der BFH (BFH v. 22.2.2017 – I R 35/14, BStBl. II 2018, 33) hat bestätigt, dass es nicht ausgeschlossen sei, dass die Beteiligten einer Gewinn- und Verlustgemeinschaft eine Mitunternehmerschaft bilden.

Typische Vertragsinhalte eines Gewinngemeinschaftsvertrags:

- *Zusammenzufassender Gewinn:* Für die Begr. einer Gewinngemeinschaft iSd. § 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG ist es nicht zwingend erforderlich, den gesamten Gewinn einer AG oder KGaA zusammenzulegen. Vielmehr reicht es aus, wenn nur ein Teil des Gesamtgewinns des Unternehmens oder der in einzelnen Betrieben erzielte Gewinn gepoolt wird (*Godin/Wilhelmi*, 4. Aufl. 1971, § 292 AktG Rz. 3; *Altmeppen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 292 AktG Rz. 14). Die Ermittlung des abzuführenden Gewinns muss sich nicht notwendigerweise auf den Bilanzgewinn der an der Gewinngemeinschaft beteiligten Unternehmen als Referenzgröße beziehen. Anknüpfungspunkt für die Bemessung der abzuführenden Gewinnanteile können auch der Rohertrag, der Jahresüberschuss oder das Betriebsergebnis sein, jedoch wohl nicht die Umsatzerlöse oder andere Positionen der GuV der beteiligten Unternehmen (hM, *Altmeppen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 292 AktG Rz. 16, 57; *Kuhn* in *IDW*, WP-Hdb., 17. Aufl. 2021, C Rz. 210; *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 292 AktG Rz. 8; aA bezüglich der Anknüpfungspunkte Rohertrag, Umsatzerlöse: *Koppensteiner* in *Kölner Kommentar AktG*, 3. Aufl. 2012, § 292 AktG Rz. 35 und 42 ff.). Dagegen führt die Zusammenlegung von Gewinnen aus einzelnen Geschäften (Gelegen-

heitsgesellschaften) oder Arbeitsgemeinschaften nicht zu einer Gewinngemeinschaft, da diese die Poolung eines periodisch ermittelten Unternehmensergebnisses voraussetzt (*Altmeyen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 292 AktG Rz. 16; *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 292 AktG Rz. 7; *Koppensteiner* in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2012, § 292 AktG Rz. 34).

- ▶ **Gewinnaufteilung:** Nach § 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG erfolgt die Zusammenlegung der Gewinne aller Partner der Gewinngemeinschaft (nicht nur eines oder einiger) zur anschließenden Wiederaufteilung des gemeinsam erwirtschafteten Gewinns auf die Vertragspartner. Folglich erhält jeder beteiligte Rechtsträger im Rahmen der Gewinnaufteilung einen Anteil am gemeinsam erwirtschafteten Gewinn zu seiner freien Verfügung (*Altmeyen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 292 AktG Rz. 19; *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 292 AktG Rz. 9). Ein Gewinngemeinschaftsvertrag liegt nach wohl mittlerweile hM auch dann vor, wenn die gemeinsam erwirtschafteten und zusammengefassten Erträge zur Finanzierung gemeinsamer Investitionsvorhaben der beteiligten Unternehmen verwendet werden (*Koppensteiner* in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2012, § 292 AktG Rz. 38; *Krieger* in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 5. Aufl. 2020, § 73 Rz. 11; *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 292 AktG Rz. 9 mwN; für eine analoge Anwendung *Emmerich* in *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2019, § 292 AktG Rz. 13; aA *Altmeyen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 292 AktG Rz. 21 f.; *Kuhn* in *IDW*, WP-Hdb., 17. Aufl. 2021, C Rz. 211).
- ▶ **Angemessenheit des Gewinnverteilungsschlüssels:** Ist das andere Unternehmen als Aktionär an der AG, SE oder KGaA beteiligt, sind bei der Festlegung des Zusammenlegungs- und Gewinnverteilungsschlüssels die §§ 57, 58 und 60 AktG, die bei den anderen Unternehmensverträgen des § 292 AktG nicht suspendiert werden, zu beachten (*Altmeyen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 292 AktG Rz. 28; *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 292 AktG Rz. 11; *Kuhn* in *IDW*, WP-Hdb., 17. Aufl. 2021, C Rz. 212; *Krieger* in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 5. Aufl. 2020, § 73 Rz. 13). Demnach ist sicherzustellen, dass die vereinbarte Zusammenlegung und die Aufteilung des Gewinns zwischen den beteiligten Rechtsträgern in einem angemessenen Verhältnis steht (vgl. *Kuhn* in *IDW*, WP-Hdb., 17. Aufl. 2021, C Rz. 212). Eine nicht angemessene Aufteilung des gemeinsam erwirtschafteten Gewinns zum Nachteil der beteiligten AG, SE oder KGaA führt nach der Rspr. des BGH (BGH v. 12.3.2013 – II ZR 179/12, BGHZ 196, 312) nicht zur Nichtigkeit des Gewinngemeinschaftsvertrags (*Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 292 AktG Rz. 11; *Krieger* in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 5. Aufl. 2020, § 73 Rz. 13; aA *Koppensteiner* in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2012, § 292 AktG Rz. 27 ff.), der Zustimmungsbeschluss der Hauptversammlung ist allerdings nach § 241 Nr. 3 AktG nichtig (*Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 292 AktG Rz. 11; *Krieger* in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 5. Aufl. 2021, § 73 Rz. 13; aA *Altmeyen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 292 AktG Rz. 30 ff., der von einer Anfechtbarkeit des Beschlusses und von einer angemessenen Anpassung des Verteilungsschlüssels nach § 62 AktG für den Fall ausgeht, dass der Beschluss nicht angefochten wird). Die Rückabwicklung einer bereits vollzogenen Gewinngemeinschaft richtet sich zugunsten der durch die unangemessene Gewinnverteilung benachteiligten Gesellschaft vorrangig nach § 62 AktG und daneben nach den Grundsätzen über die fehlerhafte Gesellschaft (*Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 292 AktG Rz. 11).

1396 **b) Handelsrechtliche und steuerliche Konsequenzen der Gewinnngemeinschaft**

Der an die Gewinnngemeinschaft abzuführende Gewinnanteil ist handelsrechtl. als Aufwand, die Zuteilung des Gewinnanteils durch die Gewinnngemeinschaft als handelsrechtl. Ertrag zu erfassen. Zum Ausweis in der GuV s. Anm. 1370.

Die mit der Begr. einer Gewinnngemeinschaft verbundene Poolung der Einkünfte der beteiligten Gesellschaften wird stl. grds. anerkannt, sofern die Gewinnpoolung betrieblich oder beruflich veranlasst ist (s. zur Poolung von Aufsichtsrats-Vergütungen § 18 Anm. 271, 274; zur Poolung von Arbeitslohn § 19 Anm. 600 „Poolung von Einkommen“). Gewinnpoolverträge können auch zwischen Konzerngesellschaften anerkannt werden (BFH v. 6.12.1955 – I 155/54 U, BStBl. III 1956, 95). Bei einem stl. anerkannten Gewinnngemeinschaftsvertrag findet ein Ausgleich von Gewinnen und Verlusten der Beteiligten statt, dh., ein weitergegebener Gewinnanteil ist BA, und beim Empfänger ist die erhaltene Zahlung korrespondierend als BE zu erfassen (vgl. BFH v. 9.10.1964 – VI 317/62 U, BStBl. III 1965, 71). Im Fall der stl. Anerkennung der Gewinnngemeinschaft stimmt das strechtl. mit dem handelsrechtl. Erg. überein.

Sofern angenommen wird, dass die Gewinnngemeinschaft zu einer Mitunternehmenschaft eines jeden Vertragspartners mit dem jeweils anderen Vertragsteil führt (vgl. *Lechner*, Die Gewinnpoolung im Ertragsteuerrecht, 1986, 265; BFH v. 22.2.2017 – I R 35/14, BStBl. II 2018, 33, der bestätigt, dass es nicht ausgeschlossen sei, dass die Beteiligten einer Gewinn- und Verlustngemeinschaft eine Mitunternehmenschaft bilden; vgl. auch *Walter*, Der Konzern 2017, 331), ist eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung durchzuführen (s. zu den verfahrensrechtl. Aspekten BFH v. 22.2.2017 – I R 35/14, BStBl. II 2018, 33). Aus der Annahme von Mitunternehmenschaften sollten sich in materieller Hinsicht keine wesentlichen Unterschiede bezüglich der stl. Konsequenzen des Gewinnngemeinschaftsvertrags ergeben. Insbesondere im Rahmen der GewSt und in formeller Hinsicht aufgrund der durchzuführenden einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung würden sich jedoch Abweichungen zum zuvor dargestellten Lösungsansatz ergeben (vgl. *Lechner*, Die Gewinnpoolung im Ertragsteuerrecht, 1986, 263 ff.).

1397–1399 Einstweilen frei.

5. Betriebspachtverträge

a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Betriebspachtvertrags

1400 **aa) Begriff und Inhalt des Betriebspachtvertrags**

Nach § 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG gehört zu den „anderen Unternehmensverträgen“ ausdrücklich auch der Betriebspachtvertrag, durch den eine AG, SE oder eine KGaA (Eigentümerunternehmen, Verpächter) den Betrieb ihres Unternehmens an einen anderen (Pächter) verpachtet.

Nach hM sind auf einen Pachtvertrag, der die gesamten zu einem Betrieb oder Unternehmensteil gehörenden Vermögensgegenstände umfasst, die §§ 581 ff. BGB anwendbar (BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89; *U.H. Schneider*, JbFSTR 1982/83, 387; *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 292 AktG Rz. 18; *Fenzl*, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 41 mwN). Die gesetzlichen Vorschriften werden jedoch regelmäßig durch die im Betriebspachtvertrag getroffenen Vereinbarungen überlagert.

Gegenstand des Betriebspachtvertrags: Im Rahmen eines Betriebspachtvertrags überlässt das Eigentümerunternehmen den Betrieb seines Unternehmens einem Dritten, der diesen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung fortführt (*Koppensteiner* in *Kölner Kommentar AktG*, 3. Aufl. 2012, § 292 AktG Rz. 75 mwN; *Altmeyen* in *MüKo AktG*, 5. Aufl. 2020, § 292 AktG Rz. 97 ff. mwN; *Fenzl*, *Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge*, 2007, Rz. 20 mwN). Gegenstand des Betriebspachtvertrags ist mithin eine Sachgesamtheit, die einen gewerblichen Betrieb darstellt (einschließlich des Geschäfts- oder Firmenwerts, des Kundenstamms und sonstiger Liefer- und Geschäftsbeziehungen; *U.H. Schneider*, *JbFStR* 1982/83, 387). Der Betriebspachtvertrag kann sich sowohl auf den gesamten Betrieb eines Unternehmens als auch auf einzelne Betriebsteile beziehen (*Fenzl*, *Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge*, 2007, Rz. 30). Allerdings ist ein Betriebspachtvertrag nach dem Wortlaut des § 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG nur dann Unternehmensvertrag, wenn das Eigentümerunternehmen seinen gesamten Betrieb dem Pächter überlässt und mithin seine bisherige operative Tätigkeit vollständig einstellt und zu einer sog. Rentnergesellschaft wird (*Altmeyen* in *MüKo AktG*, 5. Aufl. 2020, § 292 AktG Rz. 97; *Koppensteiner* in *Kölner Kommentar AktG*, 3. Aufl. 2012, § 292 AktG Rz. 75; *Fenzl*, *Der Konzern* 2006, 18; *Nelßen*, *DB* 2007, 786). Sofern der Betriebspachtvertrag als Unternehmensvertrag einzustufen ist, sind hinsichtlich seines Abschlusses, seiner Änderung und Beendigung die sich aus § 293 AktG ergebenden Anforderungen zu beachten (s. Anm. 1351 f. zu Abschluss, Änderung und Beendigung von Unternehmensverträgen).

Vertragsparteien des Betriebspachtvertrags: Ein anderer Unternehmensvertrag iSd. § 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG liegt nach dem Wortlaut ferner nur dann vor, wenn die Eigentümergesellschaft eine AG, SE oder KGaA ist. Wird der gesamte Betrieb einer GmbH verpachtet, liegt nach hM jedoch ebenfalls ein Unternehmensvertrag vor und § 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG findet entsprechend Anwendung (*LG Berlin v. 14.8. 1991*, AG 1992, 91; *Emmerich* in *Scholz*, 12. Aufl. 2018, Anh. § 13 GmbHG Rz. 216).

Typische Pflichten des Betriebspachtvertrags: Während sich die vertraglichen Pflichten des Eigentümerunternehmens regelmäßig auf die Überlassung des Pachtgegenstands (Betrieb oder Betriebsteil) zum Gebrauch und zur Fruchtziehung beschränken, ist der Pächter insbes. zur Fortführung des verpachteten Betriebs berechtigt, aber regelmäßig auch verpflichtet (*U.H. Schneider*, *JbFStR* 1982/83, 387, mwN; *Fenzl*, *Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge*, 2007, Rz. 53 mwN). Der Pächter hat gewöhnlich die Kosten für die Erhaltung und Erneuerung des Pachtgegenstands zu tragen (*Fenzl*, *Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge*, 2007, Rz. 62 ff. mwN; differenzierend *Harke* in *MüKo BGB*, 8. Aufl. 2020, § 581 BGB Rz. 13) und ist zur Zahlung des Pachtzinses verpflichtet. Betriebspachtverträge enthalten üblicherweise detaillierte Regelungen zu folgenden Themenbereichen:

- ▶ **Firma:** Nach § 22 HGB kann der Pächter – mit Einverständnis des Verpächters – dessen Firma fortführen. Mit der Fortführung der Firma durch den Pächter ist die Haftung nach § 25 HGB untrennbar verbunden.
- ▶ **Anlagevermögen:** Das AV wird dem Pächter regelmäßig lediglich zur Nutzung überlassen und der Pächter ist mithin zur Rückgabe des AV bei Beendigung des Betriebspachtvertrags verpflichtet.
- ▶ **Erneuerungs- und Erhaltungsverpflichtung:** Der Betriebspachtvertrag kann die Durchführung von Erneuerungs- und Erhaltungsmaßnahmen entweder dem Pächter oder dem Verpächter auferlegen oder eine Trennung dahingehend vor-

sehen, dass Ersatzinvestitionen im Hinblick auf das überlassene BV vom Pächter, Erweiterungsinvestitionen jedoch vom Verpächter vorzunehmen sind. Wird dem Pächter die Erneuerung des überlassenen BV auferlegt, so hat er grds. lediglich den bei Beginn des Pachtverhältnisses vorhandenen Wertigkeitsgrad der überlassenen WG zu erhalten. Nimmt der Pächter Ersatzinvestitionen vor, so wird regelmäßig vereinbart, dass er bei der Anschaffung in direkter Stellvertretung für den Verpächter handelt und der Verpächter Eigentum an den ErsatzWG erwirbt (zB als direkter Erwerb vom Lieferanten des Pächters nach § 929 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 868 BGB aufgrund mittelbaren Besitzes oder mittels antizipierten Besitzmittlungsverhältnisses nach §§ 930, 868 BGB aufgrund eines Besitzkonstituts). Die Durchführung von Erweiterungsinvestitionen des Verpächters ist regelmäßig mit einer Erhöhung des Pachtentgelts verbunden, um dem Verpächter die Amortisation seiner Investitionskosten zu ermöglichen.

- ▶ **Umlaufvermögen:** Die Gegenstände des UV (insbes. Vorräte, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, halbfertige Produkte) werden dem Pächter vom Verpächter üblicherweise verkauft oder darlehensweise überlassen (U.H. Schneider, JbFStR 1982/83, 387; Knepper, JbFStR 1982/83, 435). Erwirbt der Pächter bei Abschluss des Pachtvertrags (ganz oder teilweise) das UV des verpachteten Betriebs, wird der Verpächter im Betriebspachtvertrag regelmäßig verpflichtet, das UV des Pächters korrespondierend bei Beendigung des Pachtvertrags zu erwerben.
- ▶ **Vertragsübernahmen:** Der Pächter tritt regelmäßig in die laufenden Vertragsverhältnisse, die sich auf den verpachteten Betrieb beziehen, ein. Für die Überleitung der Vertragsverhältnisse auf den Pächter ist die Zustimmung des Vertragspartners erforderlich. Arbeitsverhältnisse gehen nach § 613a BGB mit dem Beginn des Pachtvertrags grds. auf den Pächter über (BAG v. 16.7.1998 – 8 AZR 81/97, NZA 1998, 1233). Bei Beendigung des Pachtvertrags greift § 613a BGB erneut ein und führt zum Übergang der zu diesem Zeitpunkt mit dem Pächter im Hinblick auf den verpachteten Betrieb bestehenden Arbeitsverhältnisse auf den Verpächter, wenn der Verpächter den Betrieb selbst weiterführt (BAG v. 18.3.1999 – 8 AZR 159/98, BAGE 91, 121; BAG v. 23.9.1999 – 8 AZR 135/99, juris; Annuß in Staudinger, 2019, § 613a BGB Rz. 105).

1401 bb) Abgrenzung des Betriebspachtvertrags zu anderen Unternehmensverträgen

Der Betriebspachtvertrag kann vom Betriebsüberlassungsvertrag und vom Betriebsführungsvertrag nach der Verteilung des unternehmerischen Risikos und dem Auftreten im Außenverhältnis abgegrenzt werden.

Abgrenzung zum Betriebsüberlassungsvertrag: Beim Betriebsüberlassungsvertrag führt der Übernehmer – insoweit wie auch beim Betriebspachtvertrag – den Betrieb auf eigene Rechnung, tritt allerdings im Rechtsverkehr – im Gegensatz zum Pächter – nicht im eigenen Namen auf, sondern handelt im Namen des Verpächters und somit im fremden Namen. Das mit dem Betrieb des Unternehmens verbundene wirtschaftliche Risiko wird allerdings im Innenverhältnis ausschließlich vom Betriebsübernehmer getragen. Man bezeichnet den Betriebsüberlassungsvertrag daher auch als Innenpachtvertrag (s. Anm. 1415–1418 zum Betriebsüberlassungsvertrag).

Abgrenzung zum Betriebsführungsvertrag: Beim echten Betriebsführungsvertrag verpflichtet sich ein Dritter, den Betrieb des Unternehmens in fremdem Namen

für Rechnung des bisherigen Unternehmensträgers zu führen. Beim unechten Betriebsführungsvertrag handelt der Betriebsführer dagegen im eigenen Namen, wobei er auch in diesem Fall im Innenverhältnis für Rechnung des Eigentümerunternehmens tätig wird und zur Herausgabe des mit dem Betrieb des Unternehmens erzielten Gewinns verpflichtet ist.

Damit können die zuvor dargestellten Vertragstypen wie folgt voneinander abgegrenzt werden:

	für eigene Rechnung	für fremde Rechnung
im eigenen Namen	Betriebspachtvertrag	unechter Betriebsführungsvertrag
im fremden Namen	Betriebsüberlassungsvertrag (Innenpacht)	echter Betriebsführungsvertrag

b) Steuerliche Konsequenzen des Betriebspachtvertrags

1402

Mit Abschluss des Betriebspachtvertrags geht das mit dem Betrieb verbundene unternehmerische Risiko auf den Pächter über, der den Betrieb nunmehr auf eigene Rechnung fortführt. Dem Pächter stehen die im ordnungsgemäßen Geschäftsgang erwirtschafteten Gewinne des Betriebs zu (*Fenzl*, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 22 mwN), die ihm stl. nach allgemeinen Grundsätzen (s. Anm. 1356) zuzurechnen sind. Das Eigentümerunternehmen erhält dagegen nach Beginn des Pachtvertrags lediglich den Pachtzins und ist in den operativen Betrieb des Unternehmens nicht mehr einbezogen.

c) Handels- und steuerbilanzielle Behandlung beim Verpächter

aa) Bilanzierung des Anlagevermögens beim Verpächter

1403

Wirtschaftliches Eigentum am überlassenen Anlagevermögen: In der Praxis werden Betriebspachtverträge regelmäßig so gestaltet, dass der Verpächter im Hinblick auf die dem Pächter überlassenen WG des AV sowohl rechtl. als auch wirtschaftlicher Eigentümer bleibt und der Pächter lediglich Fremdbesitzer wird (BFH v. 2.11.1965 – I 51/61 S, BStBl. III 1966, 61; BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; *Fenzl*, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 541 mwN). Der Verpächter bleibt nach hM selbst dann regelmäßig wirtschaftlicher Eigentümer, wenn der Pächter nach dem Betriebspachtvertrag zur Substanzerhaltung (einschließlich Ersatzbeschaffung) verpflichtet ist (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505; *Fenzl*, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 541); der Verpächter hat auch in diesem Fall das AV weiterhin in seiner HBil. und StBil. zu aktivieren und abzuschreiben (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505; *Fenzl*, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 541). Entscheidend für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums bei Betriebspachtverträgen ist das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall (BFH v. 14.11.1974 – IV R 3/70, BStBl. II 1975, 281; insgesamt zur Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Betriebspachtvertrag sowie ausführl. zum Übergang des Geschäftswerts: *Kuhr*, Ubg 2014, 776 [778 f., 781 f.]).

Aktivierung von Ersatzbeschaffungen: Die vorstehenden Grundsätze gelten auch für vom Pächter über die Pachtzeit vorgenommene Ersatzbeschaffungen (BFH v. 2.11.1965 – I 51/61 S, BStBl. III 1966, 61; BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505). Der Verpächter erwirbt aufgrund der vertraglichen Gestaltung regelmäßig zivilrechtl. (s. Anm. 1400) und wirtschaftliches Eigentum an den ErsatzWG (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505) und hat diese mit den AHK des Pächters zu aktivieren und abzuschreiben. Ausnahmsweise kann das wirtschaftliche Eigentum an den ersatzbeschafften Gegenständen beim Pächter liegen, wenn die vom Pächter angeschafften ErsatzWG voraussichtlich während der Pachtzeit ausscheiden oder verbraucht werden (offen gelassen: BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505).

1404 **bb) Bilanzierung des Anspruchs auf Substanzerhaltung beim Verpächter**

Sofern der Pächter gegenüber dem Verpächter vertraglich zur Erhaltung und Erneuerung des ihm überlassenen BV verpflichtet ist, sich aber in Erfüllungsrückstand befindet, hat der Verpächter einen Anspruch gegen den Pächter auf Substanzerhaltung in seiner HBil. und StBil. in Höhe des jährlich zuwachsenden Teilanspruchs zu aktivieren (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 702; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1026 „Pachtvertrag“ [8/2021]). Der Verpächter realisiert damit bereits während des laufenden Pachtvertrags einen sich aus dem Ansatz oder der Erhöhung des Substanzerhaltungsanspruchs zum jeweiligen Bilanzstichtag ergebenden Gewinn. Der BFH weicht jedoch in zwei neueren Entsch. (BFH v. 12.2.2015 – IV R 29/12, BStBl. II 2017, 668; BFH v. 12.2.2015 – IV R 63/11, BFH/NV 2015, 832) wenig überzeugend und ohne sich mit der Entsch. v. 17.2.1998 (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505) auseinanderzusetzen von den zuvor dargestellten Grundsätzen ab. In beiden Entsch. verneint der BFH eine Pflicht zur Aktivierung eines Instandhaltungsanspruchs des Verpächters. Er lässt es dabei letztlich dahinstehen, ob überhaupt eine aktivierungsfähige Forderung des Verpächters bestand, da sie jedenfalls mit Null zu bewerten und daher im Erg. nicht zu aktivieren sei. Dies begründet der BFH damit, dass der Verpächter für den Erwerb der Instandhaltungsansprüche nichts aufgewendet habe und mithin bei ihm keine AK vorlägen. Die Instandhaltungspflicht könne insbes. nicht als Teil des Pachtzinses angesehen werden. Andererseits führt der BFH aus, dass der Verpächter durch die Übertragung der Instandhaltungsverpflichtung einerseits eigene Aufwendungen spare und andererseits einen geringeren Pachtzins erhalte. Insgesamt vermag die Begr. des BFH in den vorgenannten Entsch. nicht zu überzeugen (ebenso *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1026 „Pachtvertrag“ [8/2021]; *Tiedchen*, StuW 2015, 281 [285]; *Weber-Grellet*, BB 2016, 43; *Weber-Grellet*, FR 2015, 557; dem BFH zust. *Hoffmann*, DStR 2015, 814). Die Grundsätze der Entsch. v. 17.2.1998 (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505), die zwar einen Pachterneuerungsanspruch betrafen, aber aufgrund der Vergleichbarkeit auch auf den Instandhaltungsanspruch übertragbar sind, sollten weiterhin vom BFH angewandt werden. Zum einen scheint die Auffassung, die Übernahme der Instandhaltung durch den Pächter stelle keine Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung dar, führe aber zu einer Minderung des Pachtzinses, widersprüchlich (ebenso *Tiedchen*, StuW 2015, 281 [283]), zum anderen steht der Aktivierung einer Forderung nicht entgegen, dass für den Erwerb keine AK angefallen sind (*Weber-Grellet*, BB 2016, 43; *Weber-Grellet*, FR 2015, 557; *Tiedchen*, StuW 2015, 281 [284]).

Begründung des Aktivierungsgebots: Die Gewinnrealisierung bezüglich des Substanzerhaltungsanspruchs ist nach Ansicht des BFH (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505) gerechtfertigt, da sich der Pächter im Erfüllungsrückstand befindet, solange er die Erhaltungs- und Erneuerungsmaßnahmen nicht durchgeführt hat. Da die Verpflichtung zur Substanzerhaltung zwar noch nicht fällig ist, sich aber als Gegenleistung für eine (teilweise) bereits früher erbrachte Leistung (Überlassung des Betriebs) durch den Verpächter darstellt und damit bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise Vergangenes abgilt, befindet sich der Pächter im Erfüllungsrückstand (BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89). Soweit sich dieser Erfüllungsrückstand über den Bilanzstichtag hinzieht und wesentliche Auswirkungen auf das Bilanzergebnis hat, hat der Pächter aufgrund des Imparitätsprinzips eine Verbindlichkeit oder Rückstellung zu passivieren und der Verpächter einen korrespondierenden Anspruch zu aktivieren. Unter der Annahme der Fortführung (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) des Pachtvertrags über die vereinbarte Laufzeit kann der Pächter dem Verpächter insoweit nicht die Einrede des nicht erfüllten Vertrags entgegenhalten, so dass der Anspruch – unabhängig von seiner zivilrechtl. Entstehung oder Fälligkeit und abgesehen von den mit jeder Forderung verbundenen Risiken – so gut wie sicher und damit zu aktivieren ist (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505; allg. zur Aktivierungspflicht betr. „quasisichere“ Forderungen BFH v. 12.4.1984 – IV R 112/81, BStBl. II 1984, 554; BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788; *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 99).

Bewertung des Substanzerhaltungsanspruchs: Zwar sind die tatsächlichen Zugangswerte (AHK) der ErsatzWG und die aktivierbaren Erhaltungsaufwendungen idR zum Bilanzstichtag weder der Höhe nach noch nach dem Zeitpunkt ihres Anfalls bekannt. Die Höhe des Substanzerhaltungsanspruchs kann aber nach dem jährlichen Wertverzehr der Pachtgegenstände durch Schätzung ermittelt werden (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505). Der Substanzerhaltungsanspruch des Verpächters ist nicht mit den voraussichtlich entstehenden Aufwendungen im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung zu aktivieren, sondern vielmehr auf Basis der Wiederbeschaffungskosten am jeweiligen Bilanzstichtag zu bewerten (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505). Der Substanzerhaltungsanspruch des Verpächters ist – entsprechend der Behandlung beim Pächter (s. Anm. 1408) – bei gebrauchten WG nicht in Höhe der gesamten Wiederbeschaffungskosten, sondern nur insoweit zu aktivieren, wie dies dem Wertigkeitsgrad des verpachteten WG im Zeitpunkt des Pachtbeginns entspricht (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147).

Keine zwingende Korrespondenz der Bilanzierung bei Pächter und Verpächter: Sowohl der Anspruch auf Substanzerhaltung beim Verpächter als auch die Pächtererneuerungsrückstellung beim Pächter sind auf Basis des gleichen Wertmaßstabs (Wiederbeschaffungskosten) zu ermitteln. Dennoch bewerten Pächter und Verpächter die sich aus dem Pachtverhältnis ergebenden Verpflichtungen unabhängig voneinander; eine Verpflichtung zur korrespondierenden Bilanzierung bei Pächter und Verpächter existiert nicht (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505; anders noch BFH v. 26.6.1975 – IV R 59/73, BStBl. II 1975, 700, bei Betriebsaufspaltung, allerdings vor Einführung der handelsrechtl. und strechtl. Abzinsungsgebote für Rückstellungen; s. dazu Anm. 1408). Abweichungen können sich insbes. aufgrund unterschiedlicher Einschätzung von Pächter und Verpächter hinsichtlich des Zeitpunkts der Ersatzbeschaffung und der damit verbundenen Aufwendungen sowie infolge der stl. und nunmehr auch handelsrechtl. Verpflichtung zur Abzinsung der Pächtererneuerungsrückstellung nach § 253 Abs. 2 HGB bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e ergeben (s. Anm. 1408).

Substanzerhaltungsanspruch und Ersatzbeschaffung: Im Fall der Ersatzbeschaffung hat der Verpächter das ErsatzWG mit den AHK des Pächters zu aktivieren und gleichzeitig den Pachterneuerungsanspruch anteilig aufzulösen (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505). Da der Substanzerhaltungsanspruch des Verpächters allerdings auf Basis der Wertigkeit (Abnutzungsgrad) der überlassenen Pachtgegenstände zu bilden ist (s.o.), hat der Verpächter regelmäßig nicht die gesamten Wiederbeschaffungskosten als Anspruch gegen den Pächter aktiviert. In diesem Fall hat der Verpächter im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung zwar dennoch die gesamten AHK des Pächters zu aktivieren, aber andererseits eine Wertausgleichsverpflichtung gegenüber dem Pächter zu passivieren (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147). Das handelsrechtl. und das stl. Erg. des Verpächters werden durch die Ersatzbeschaffung daher regelmäßig nicht beeinflusst. Die Wertausgleichsverpflichtung gegenüber dem Pächter ist gleichmäßig aufzulösen, bis das ErsatzWG den Wertigkeitsgrad erreicht hat, den das ursprüngliche WG zu Beginn des Pachtverhältnisses hatte (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147). Durch die Auflösung der Wertausgleichsverpflichtung wird die Abschreibung auf das ersatzbeschaffte WG beim Verpächter neutralisiert. Mit vollständiger Auflösung der Wertausgleichsverpflichtung hat der Verpächter seinerseits wieder einen Substanzerhaltungsanspruch gegen den Pächter zu aktivieren (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147).

1405 cc) Bilanzierung des Umlaufvermögens beim Verpächter

Das UV des verpachteten Betriebs ist nicht mehr beim Verpächter, sondern beim Pächter zu erfassen, wenn der Pächter das UV entweder auf Basis einer Stichtagsbilanz erworben hat oder ihm dieses vom Verpächter als Sachdarlehen zur Verfügung gestellt wurde (BFH v. 5.5.1976 – I R 166/74, BStBl. II 1976, 717). Der Verpächter hat im Fall der Gewährung eines Sachdarlehens einen Anspruch auf Rückgabe des darlehensweise überlassenen UV zu aktivieren, der nach hM mit dem Buchwert der überlassenen WG am jeweiligen Bilanzstichtag zu bewerten ist (BFH v. 6.12.1984 – IV R 212/82, BStBl. II 1985, 391; *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 703; *Fenzl*, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 544 mwN; *Birkholz*, BB 1965, 1392, unter Berücksichtigung von Wertveränderungen der zurückzufordernden WG beim aktivierten Rückgabeanpruch; zu LuF BMF v. 21.2.2002 – IV A 6 - S 2132 - 4/02, BStBl. I 2002, 262).

1406 dd) Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten beim Verpächter

Die Vorauszahlung des Pachtentgelts führt nach allgemeinen Regeln beim Pächter zu einem aktiven RAP; der Verpächter hat dementsprechend einen passiven RAP zu bilden.

d) Bilanzielle Behandlung beim Pächter

1407 aa) Bilanzierung des Anlagevermögens beim Pächter

Nach Ansicht des BFH bleibt das rechtl. und wirtschaftliche Eigentum am überlassenen AV regelmäßig beim Verpächter (s. Anm. 1403), so dass der Pächter – selbst wenn ihn die Substanzerhaltungspflicht hinsichtlich des Pachtgegenstands trifft –

die WG des AV nicht aktivieren oder abschreiben darf (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; *Fenzl*, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 545).

bb) Passivierung einer Pachterneuerungsrückstellung beim Pächter

1408

Sofern der Pächter nach dem Betriebspachtvertrag zur Erneuerung und Erhaltung des Pachtgegenstands verpflichtet ist, hat er eine Rückstellung für die aufgrund der Substanzerhaltungsverpflichtung voraussichtlich während der Pachtlaufzeit entstehenden Aufwendungen zu bilden (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1026 [8/2021]), da er sich im Hinblick auf die noch nicht erforderlichen Erneuerungs- und Erhaltungsmaßnahmen (teilweise) im Erfüllungsrückstand befindet (s. Anm. 1404) und das Imparitätsprinzip den Ausweis der noch nicht fälligen Verpflichtung gebietet (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505). Der Aufwand aus der Rückstellungsbildung ist auch stl. zu berücksichtigen, da es sich bei der Pachterneuerungsrückstellung nicht um eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften handelt (*Tonner in B/B*, § 5 Rz. 589, Rz. 750 „Pachterneuerung“ [9/2020]) und daher Abs. 4a die Bildung der Rückstellung für stl. Zwecke nicht untersagt.

Bewertung der Pachterneuerungsrückstellung: Die Rückstellung ist in Höhe der während der Pachtlaufzeit erwarteten Abnutzung der gepachteten WG und auf Basis von Wiederbeschaffungskosten zu bilden (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505). Bei der Bildung der Pachterneuerungsrückstellung sind handelsrechtl. künftige Kosten- und Preissteigerungen zu berücksichtigen, da nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB idF des BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag anzusetzen ist. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f idF des BilMoG dürfen strechtl. künftige Preis- und Kostensteigerungen dagegen nicht berücksichtigt werden. Hat der Pächter bei Beginn des Pachtvertrags gebrauchte WG übernommen, so ist die Rückstellung des Pächters so zu bemessen, dass im Zeitpunkt der Fälligkeit der Ersatzverpflichtung so viel von dem Preis für ein neues WG angesammelt wurde, wie es dem Wertigkeitsgrad (Abnutzungsgrad) des ersetzten WG im Zeitpunkt des Pachtbeginns entspricht (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147). Handelsrechtlich ist die Rückstellung unter den Voraussetzungen des § 253 Abs. 2 HGB idF des BilMoG mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuführen. Steuerrechtlich ist die Rückstellung (bzw. die anzusammelnden Raten aufgrund Erfüllungsrückstands) unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuführen (*Werndl in KSM*, § 6 Rz. Da 60 „Pachterneuerungsrückstellung“ [10/2020]; krit. *Koths*, StbJb. 2000/01, 267).

Ersatzbeschaffung durch den Pächter: Die Aufwendungen des Pächters für die Erhaltung und Erneuerung des Pachtgegenstands sind für diesen handels- und strechtl. BA. Bei der Durchführung von Erhaltungs- und Erneuerungsmaßnahmen ist die gebildete Pachterneuerungsrückstellung anteilig aufzulösen; Erlöse aus der Veräußerung des zu ersetzenden WG sind als Ertrag zu erfassen. Sofern die AHK für ein ErsatzWG den anteiligen Rückstellungsbetrag übersteigen (bei gebrauchten WG wird die Rückstellung unter Berücksichtigung des Abnutzungsgrads bei Pachtbeginn gebildet), ist der übersteigende Betrag als Wertausgleichsanspruch zu

aktivieren. Dieser Wertausgleichsanspruch gegen den Verpächter ist vom Pächter anteilig aufzulösen, bis das ErsatzWG den bei Pachtbeginn vorhandenen Wertigkeitsgrad hat; ab diesem Zeitpunkt ist der Pächter wiederum zur Bildung einer Pachterneuerungsrückstellung verpflichtet. Der handels- und strechtl. zu berücksichtigende Aufwand aus der Auflösung des Wertausgleichsanspruchs entspricht bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise der anteiligen Abschreibung auf das ersatzbeschaffte WG.

1409 **cc) Bilanzierung des Umlaufvermögens beim Pächter**

Bei Erwerb des UV und im Fall des Sachdarlehens sind die darlehensweise überlassenen WG beim Pächter als wirtschaftlichem Eigentümer (s. Anm. 1405) zu aktivieren (BFH v. 5.5.1976 – I R 166/74, BStBl. II 1976, 717). Gleichzeitig hat der Pächter eine Verbindlichkeit (Sachdarlehensverbindlichkeit) gegenüber dem Verpächter zu passivieren. Das Sachdarlehen ist mit den Wiederbeschaffungskosten zu bewerten.

1410 **dd) Bilanzierung der Verlustübernahmeverpflichtung nach § 302 Abs. 2 AktG beim Pächter**

Verpachtet eine abhängige Gesellschaft den Betrieb an das herrschende Unternehmen, so hat das herrschende Unternehmen nach § 302 Abs. 2 AktG einen Ausgleich hinsichtlich eines ansonsten entstehenden Jahresfehlbetrags zu leisten, soweit die vereinbarte Gegenleistung nicht das angemessene Entgelt erreicht. Die Höhe der Verlustübernahmeverpflichtung ist mithin auf die Differenz zwischen dem angemessenen Pachtentgelt und dem vereinbarten Pachtzins beschränkt.

Handelsrechtliche Behandlung des Verlustausgleichs: Der Verlustausgleich nach § 302 Abs. 2 AktG sollte handelsrechtl. beim Pächter als BA und entsprechend beim Verpächter als BE angesetzt werden.

Steuerliche Behandlung des Verlustausgleichs: Da die Verlustausgleichsverpflichtung nach § 302 Abs. 2 AktG nur eingreift, wenn der vereinbarte Pachtzins unangemessen ist, liegen die Voraussetzungen einer vGA vor; das stl. Erg. des Verpächters ist entsprechend außerbilanziell zu erhöhen. Der Verlustausgleich nach § 302 Abs. 2 AktG führt uE nicht dazu, dass der Tatbestand der vGA entfällt, sondern lediglich zur Annahme einer verdeckten Einlage (s. die Ausführungen in Anm. 1386 zum Verlustausgleich beim Beherrschungsvertrag, die entsprechend für die Verlustausgleichsverpflichtung beim Betriebspachtvertrag gelten).

1411–1414 Einstweilen frei.

6. Betriebsüberlassungsverträge

1415 **a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Betriebsüberlassungsvertrags**

Nach § 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG gehört zu den „anderen Unternehmensverträgen“ ausdrücklich auch der Betriebsüberlassungsvertrag, durch den eine AG oder KGaA (Eigentümerunternehmen) den Betrieb ihres Unternehmens an einen anderen (Betriebsübernehmer) „sonst überlässt“. Der Betriebsüberlassungsvertrag stellt eine besondere Form des Betriebspachtvertrags dar (Fenzl, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 92). Vertragsgegenstand und Vertragsinhalt des Betriebsüberlassungsvertrags entsprechen mithin

weitgehend dem eines Pachtvertrags (s. Anm. 1400 zum typischen Inhalt eines Betriebspachtvertrags).

Gegenstand des Betriebsüberlassungsvertrags: Beim Betriebsüberlassungsvertrag führt der Betriebsübernehmer den Betrieb auf eigene Rechnung, er tritt allerdings nicht im eigenen Namen auf, sondern handelt im Namen des Eigentümerunternehmens und somit im fremden Namen. Gegenstand der Betriebsüberlassung ist mithin neben der Verpachtung des Betriebs die Überlassung der Namensführung (*Altmeppen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 292 AktG Rz. 106; *Fenzl*, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 90). Die Betriebsüberlassung ist für den Rechtsverkehr nicht erkennbar und wird daher auch als „Innenpacht“ bezeichnet (vgl. *Krieger* in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 5. Aufl. 2020, § 73 Rz. 24). Das mit dem Betrieb des Unternehmens verbundene wirtschaftliche Risiko wird allerdings im Innenverhältnis durch entsprechende Herausgabe- und Freistellungsansprüche ausschließlich vom Betriebsübernehmer getragen.

Handeln des Betriebsübernehmers im fremden Namen: Der Betriebsüberlassungsvertrag muss, da der Betriebsübernehmer den Betrieb im fremden Namen betreibt, die Gewährung von Prokura (§ 48 HGB) oder die Erteilung einer Generalhandlungsvollmacht (§ 54 HGB) beinhalten, die es dem Betriebsübernehmer ermöglichen, das Eigentümerunternehmen bei sämtlichen rechtsgeschäftlichen Handlungen zu vertreten (*Koppensteiner* in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2012, § 292 AktG Rz. 78; *Altmeppen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 292 AktG Rz. 106; *Koch* in *Hüffer/Koch*, 15. Aufl. 2021, § 292 AktG Rz. 19; *Fenzl*, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 93).

b) Steuerliche Konsequenzen des Betriebsüberlassungsvertrags

1416

Nach den allgemeinen Grundsätzen (Anm. 1356) ist der Gewinn aus dem Betrieb des Unternehmens dem Betriebsübernehmer zuzurechnen, da er diesen mit seiner unternehmerischen Tätigkeit erwirtschaftet und auch die mit der Tätigkeit verbundenen wirtschaftlichen Risiken trägt. Das Eigentümerunternehmen erzielt eigenes Einkommen nur durch das vom Betriebsübernehmer zu entrichtende Entgelt. Die stl. Einkünftezurechnung entspricht mithin derjenigen beim Betriebspachtvertrag (s. Anm. 1402).

c) Handels- und steuerbilanzielle Behandlung beim Eigentümerunternehmen

1417

Der Betriebsüberlassungsvertrag entspricht – abgesehen davon, dass der Betriebsübernehmer im Namen des Eigentümerunternehmens handelt – dem Betriebspachtvertrag (s. Anm. 1400). Folglich entsprechen auch die handels- und steuerbilanziellen Konsequenzen eines Betriebsüberlassungsvertrags im Wesentlichen den beim Betriebspachtvertrag dargestellten Grundsätzen (s. Anm. 1402–1410).

Aktivierung: Das Eigentümerunternehmen aktiviert insbes. als rechtl. und wirtschaftlicher Eigentümer das überlassene AV und schreibt dieses weiterhin ab.

Erfassung von Geschäftsvorfällen: Die den überlassenen Betrieb betreffenden Geschäftsvorfälle sind grds. auch nach Beginn der Betriebsüberlassung beim Eigentümerunternehmen zu verbuchen, da der Betriebsübernehmer im fremden Namen handelt und mithin nur das Eigentümerunternehmen im Außenverhältnis berech-

tigt und verpflichtet wird (*Koppensteiner* in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2012, § 292 AktG Rz. 78).

Da der Betriebsübernehmer auf eigene Rechnung handelt, ist das Eigentümerunternehmen allerdings im Regelfall verpflichtet, das Jahresergebnis an den Betriebsübernehmer „abzuführen“, und berechtigt, einen entsprechenden „Verlustausgleich“ vom Betriebsübernehmer zu erhalten. Im Innenverhältnis ist das Eigentümerunternehmen einerseits zur Abtretung sämtlicher Ansprüche aus den vom Betriebsübernehmer abgeschlossenen Geschäften verpflichtet und hat andererseits einen Anspruch gegen den Betriebsübernehmer auf Freistellung von sämtlichen im Zusammenhang mit dem Betrieb eingegangenen Verbindlichkeiten (*Emmerich* in *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2019, § 292 AktG Rz. 44).

Durch entsprechende Regelungen (zB Vereinbarung von antizipierten Besitzkonstituten [§§ 930, 868 BGB], Vorausabtretung von Forderungen) im Betriebsüberlassungsvertrag kann erreicht werden, dass sich die den überlassenen Betrieb betreffenden Geschäftsvorfälle von vornherein nahezu ausschließlich im Rechnungswesen des Betriebsübernehmers auswirken und der Gewinn aus den Geschäftsvorfällen unmittelbar bei ihm entsteht.

1418 d) Handels- und steuerbilanzielle Behandlung beim Betriebsübernehmer

Die handels- und steuerbilanziellen Konsequenzen eines Betriebsüberlassungsvertrags entsprechen im Wesentlichen den beim Betriebspachtvertrag dargestellten Grundsätzen (s. Anm. 1403–1410). Der Betriebsübernehmer darf das ihm zur Nutzung überlassene AV weder aktivieren noch abschreiben und hat – sofern er zur Erhaltung und Erneuerung des ihm überlassenen BV verpflichtet ist – eine Erneuerungsrückstellung zu bilden. In welchem Umfang die im Zusammenhang mit dem Betrieb stehenden Geschäftsvorfälle im Rechnungswesen des Betriebsübernehmers abzubilden sind, hängt von der vertraglichen Gestaltung ab (s. Anm. 1417 zur Behandlung beim Eigentümerunternehmen). Zum Verlustausgleich nach § 302 Abs. 2 AktG s. Anm. 1410.

1419 Einstweilen frei.

7. Betriebsführungsverträge

1420 a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Betriebsführungsvertrags

Die Aufzählung der Unternehmensverträge in §§ 291, 292 AktG ist nach hM nicht abschließend (s. Anm. 1350). Daher wird auch der Betriebsführungsvertrag, bei dem sich der Betriebsführer verpflichtet, den Betrieb einer Eigentümergesellschaft für deren Rechnung zu führen, nach den für Betriebsüberlassungsverträge geltenden Regeln und somit als Unternehmensvertrag behandelt (umstritten ist, ob § 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG auf den Betriebsführungsvertrag direkt oder analog anwendbar ist, s. zum Meinungsstand *Koppensteiner* in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2012, § 292 AktG Rz. 79 ff.; *Altmeppen* in MüKo AktG, 5. Aufl. 2020, § 292 AktG Rz. 148 ff.; *Krieger* in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 5. Aufl. 2020, § 73 Rz. 49; s. Anm. 1351 f. hinsichtlich des Abschlusses, der Änderung und der Beendigung von Unternehmensverträgen).

Handeln auf Rechnung des Eigentümerunternehmens: Entscheidendes Merkmal des Betriebsführungsvertrags ist, dass der Betriebsführer den Betrieb auf Rechnung des Eigentümerunternehmens führt und somit Erfolg und Misserfolg der unternehmerischen Tätigkeit ausschließlich beim Eigentümerunternehmen eintreten.

Anders als beim Betriebspacht- oder Betriebsüberlassungsvertrag wird das Eigentümerunternehmen beim Betriebsführungsvertrag nicht zur „Rentnergesellschaft“, sondern überlässt dem Dritten die Führung des Betriebs für Rechnung des Eigentümerunternehmens (*Koppensteiner* in *Kölner Kommentar AktG*, 3. Aufl. 2012, § 292 AktG Rz. 79). Außerdem unterliegt der Betriebsführer – anders als der Pächter oder der Betriebsübernehmer – den Weisungen des Eigentümerunternehmens.

Echter und unechter Betriebsführungsvertrag:

- ▶ *Echter Betriebsführungsvertrag:* Handelt der Betriebsführer im fremden Namen (dh. im Namen des Eigentümerunternehmens), spricht man von einem echten Betriebsführungsvertrag. Hier hat das Eigentümerunternehmen dem Betriebsführer eine umfassende Vollmacht zu gewähren (*Koppensteiner* in *Kölner Kommentar AktG*, 3. Aufl. 2012, § 292 AktG Rz. 97; *Krieger* in *Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht*, Bd. 4, 5. Aufl. 2020, § 73 Rz. 55; s. Anm. 1415 zur vergleichbaren Problematik beim Betriebsüberlassungsvertrag).
- ▶ *Unechter Betriebsführungsvertrag:* Hier handelt der Betriebsführer im eigenen Namen (zur Abgrenzung zwischen echtem und unechtem Betriebsführungsvertrag *Raupach*, FS Bezzenger, 2000, 327; *U.H. Schneider*, JbFStR 1982/83, 387; *Krieger* in *Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht*, Bd. 4, 5. Aufl. 2020, § 73 Rz. 48; *Huber*, ZHR 152 [1988], 1; *Fenzl*, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 96 ff.).

Zivilrechtliche Einordnung des Betriebsführungsvertrags: Der Betriebsführungsvertrag ist zivilrechtl. regelmäßig als entgeltlicher Geschäftsbesorgungsvertrag mit Dienstvertragscharakter (§§ 675, 611 BGB) (vgl. OLG München v. 7.3.1986 – 23 U 1936/82, AG 1987, 380; *Emmerich* in *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 9. Aufl. 2019, § 292 AktG Rz. 56) und im Fall der Unentgeltlichkeit als Auftrag iSd. §§ 662 ff. BGB zu qualifizieren (*Krieger* in *Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht*, Bd. 4, 5. Aufl. 2020, § 73 Rz. 52; *Huber*, ZHR 152 [1988], 1; aA *U.H. Schneider*, JbFStR 1982/83, 387; *Fenzl*, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 130 mwN: entgeltlicher Geschäftsbesorgungsvertrag iSd. § 675 BGB oder – sofern der Betriebsführer vollumfänglichen den Weisungen des Eigentümerunternehmens unterliegt – Dienstvertrag).

Aufwendungsersatz: Alle Aufwendungen des Betriebsführers, die dieser im Zusammenhang mit der Führung des Betriebs tätigt, sind – sofern keine anderweitige Vereinbarung getroffen wird – nach § 670 BGB vollständig zu ersetzen (*Altmeppen* in *MüKo AktG*, 5. Aufl. 2020, § 292 AktG Rz. 145; *Huber*, ZHR 152 [1988], 1). Da das Eigentümerunternehmen mit dem Abschluss des Betriebsführungsvertrags jedoch regelmäßig eine Senkung der mit dem Betrieb verbundenen Kosten beabsichtigt, sehen Betriebsführungsverträge häufig bestimmte Kostensenkungsziele vor. Der Betriebsführer erhält dann seine Aufwendungen nur bis zu einem bestimmten vertraglich vereinbarten Höchstbetrag ersetzt. Überschreiten die Aufwendungen des Betriebsführers die vereinbarten Kosten, sind die Kostenüberschreitungen vom Betriebsführer zu tragen (*Fenzl*, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 113).

1421 **b) Bilanzielle Behandlung beim echten Betriebsführungsvertrag**

Steuerliche Ergebniszurechnung: Beim echten Betriebsführungsvertrag wird das Unternehmen durch den Betriebsführer im fremden Namen und auf fremde Rechnung geführt, so dass der geschäftliche Erfolg des Betriebsführers unmittelbar und ausschließlich beim Eigentümerunternehmen eintritt (*Fenzl*, *Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge*, 2007, Rz. 549). Nach allgemeinen Grundsätzen für die stl. Erfolgszurechnung ist daher dem Eigentümerunternehmen, für dessen Rechnung der Betrieb geführt wird, der Erfolg der Betriebsführung auch stl. zuzurechnen (s. Anm. 1356).

Bilanzierung beim Eigentümerunternehmen (Auftraggeber): Die einzelnen Geschäftsvorfälle sind unmittelbar im Rechnungswesen des Eigentümerunternehmens zu erfassen und daher auch nur bei diesem ergebniswirksam (*Veelken*, *Der Betriebsführungsvertrag im deutschen und amerikanischen Aktien- und Konzernrecht*, 1975, 25; *Fenzl*, *Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge*, 2007, Rz. 548; im Umkehrschluss so auch *Schmidt/Ries* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 246 HGB Rz. 51). Weitere Besonderheiten ergeben sich im Hinblick auf die Bilanzierung beim Auftraggeber nicht. Die Zahlung des Betriebsführungsentgelts ist für das Eigentümerunternehmen handels- und strechtl. abziehbare BA.

Bilanzierung beim Betriebsführer: Da beim echten Betriebsführungsvertrag die Geschäftsvorfälle unmittelbar beim Eigentümerunternehmer zu erfassen sind, hat der Betriebsführer in seinem Rechnungswesen – soweit sich seine unternehmerische Tätigkeit auf die Führung des Betriebs des Eigentümerunternehmens beschränkt – neben dem Ertrag aus der Vereinnahmung des Betriebsführungsentgelts lediglich seine eigenen Aufwendungen (Geschäftsführergehälter, Steuern, etc.) auszuweisen (*Strobl*, *JbFStR* 1982/83, 413). In der Bilanz des Betriebsführers werden nur sein eigenes AV und UV sowie seine Verbindlichkeiten ausgewiesen; BV des Eigentümerunternehmens wird bilanziell beim Betriebsführer hingegen nicht erfasst.

1422 **c) Bilanzielle Behandlung beim unechten Betriebsführungsvertrag**

Steuerliche Ergebniszurechnung: Für die stl. Erfolgszurechnung ist es unerheblich, ob der Betriebsführer im eigenen oder im fremden Namen handelt. Entscheidend ist vielmehr, dass der Betriebsführer auch beim unechten Betriebsführungsvertrag für Rechnung des Eigentümerunternehmens tätig wird. Das Erg. aus der Geschäftstätigkeit ist daher auch beim unechten Betriebsführungsvertrag dem Eigentümerunternehmen zuzurechnen, das aufgrund seiner Weisungsbefugnis den Betriebsführer kontrolliert und die Chancen und Risiken der geschäftlichen Tätigkeit trägt (s. zur Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums zum Eigentümerunternehmen beim Betriebsführungsvertrag *Kuhr*, *Ubg* 2014, 776 [779f.]).

Bilanzierung der Geschäftsvorfälle: Die Besonderheit beim unechten Betriebsführungsvertrag besteht darin, dass der Betriebsführer zwar für Rechnung des Eigentümerunternehmens tätig wird und mithin der geschäftliche Erfolg beim Eigentümerunternehmen eintritt (s.o.), er aber im Außenverhältnis im eigenen Namen handelt. Da nach zivilrechtl. Grundsätzen die Folgen eines Rechtsgeschäfts beim Handelnden selbst eintreten, soweit für den Vertragspartner nicht erkennbar ist, dass für einen anderen gehandelt werden sollte (*Strobl*, *JbFStR* 1982/83, 413), wird der Betriebsführer im Außenverhältnis selbst berechtigt und verpflichtet.

- *Die Bilanzierung der betrieblichen Geschäftsvorfälle und der Ausweis des betrieblichen Ergebnisses beim Eigentümerunternehmen* lassen sich aber zivilrechtl. durch entsprechende Vertragsgestaltung (zB durch Vorausabtretung, Ermächtigung, antizipiertes Besitzkonstitut usw.) sicherstellen. Allerdings lässt sich nicht ausnahmslos erreichen, dass Geschäftsvorfälle nur im Rechnungswesen des Eigentümerunternehmens erfasst werden müssen. Beispielsweise sind vom Betriebsführer eingegangene Verbindlichkeiten einerseits in der Bilanz des Betriebsführers zu passivieren und in gleicher Höhe ein Freistellungsanspruch gegen das Eigentümerunternehmen zu aktivieren (s.o.) und andererseits beim Eigentümerunternehmen als Verbindlichkeiten gegenüber dem Betriebsführer zu erfassen (zur Bilanzierung beim Auftraggeber *Schmidt/Ries* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 246 HGB Rz. 51; *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 416).
- *Bei dinglichen Veräußerungsgeschäften* ermächtigt das Eigentümerunternehmen regelmäßig den Betriebsführer, als Treuhänder nach § 185 BGB (Ermächtigungstreuhand) im eigenen Namen über das Treugut (hier den zu verkaufenden Gegenstand) zu verfügen (*Fenzl*, *Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge*, 2007, Rz. 553 mwN). Der Betriebsführer erwirbt im Fall der Ermächtigungstreuhand nicht das Vollrecht, sondern erhält lediglich die Verfügungsbefugnis oder die Befugnis zur Ausübung und Geltendmachung von Rechten (vgl. *Schubert* in *MüKo BGB*, 9. Aufl. 2021, § 164 BGB Rz. 54). Gleichzeitig wird der im Rahmen des Veräußerungsgeschäfts realisierte Kaufpreis im Voraus an den Auftraggeber abgetreten. Durch die Vorausabtretung der Kaufpreisforderung ist diese unmittelbar beim Eigentümerunternehmen zu aktivieren; das Veräußerungsgeschäft wird in der Bilanz des Betriebsführers nicht abgebildet (*Fenzl*, *Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge*, 2007, Rz. 555; *Strobl*, *JbFStR* 1982/83, 413; allg. zur bilanziellen Behandlung der Ermächtigungstreuhand *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 246 Rz. 292).
- *Bei dinglichen Erwerbsgeschäften* wird regelmäßig ein antizipiertes Besitzmittlungsverhältnis nach § 930 BGB vereinbart (*Fenzl*, *Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge*, 2007, Rz. 556). Dadurch geht das Eigentum im Zeitpunkt des Erwerbs auf das Eigentümerunternehmen über. Der Betriebsführer muss die Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises passivieren, da er im Außenverhältnis gegenüber dem Vertragspartner zur Zahlung verpflichtet ist (*Schmidt/Ries* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 246 HGB Rz. 51; *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 416; *Fenzl*, *Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge*, 2007, Rz. 556; *Strobl*, *JbFStR* 1982/83, 413). In Höhe der zu passivierenden Kaufpreisverbindlichkeit hat der Betriebsführer zugleich einen Erstattungsanspruch gegen das Eigentümerunternehmen zu aktivieren.
- *Verbindlichkeiten und Ansprüche auf Aufwendungsersatz*: Geht der Betriebsführer im Zusammenhang mit dem Betrieb Verbindlichkeiten im eigenen Namen ein, so sind diese in der Bilanz des Betriebsführers zu passivieren (*Schmidt/Ries* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 246 HGB Rz. 51; *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 416; *Fenzl*, *Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge*, 2007, Rz. 557). Aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen wird der Betriebsführer jedoch im Innenverhältnis von sämtlichen Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Tätigkeit für das Eigentümerunternehmen freigestellt. Daher hat der Betriebsführer in Höhe der passivierten Verbindlichkeiten einen Freistellungsanspruch gegen das Eigentümerunternehmen zu aktivieren (*Fenzl*, *Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsver-*

träge, 2007, Rz. 558; *Schmidt/Ries* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 246 HGB Rz. 51; *Strobl*, JbFStR 1982/83, 413).

1423–1449 Einstweilen frei.

XIII. Aktivierung und Passivierung bei Versicherungsverhältnissen

1. Begriff und Zugehörigkeit des Versicherungsverhältnisses zum Betriebsvermögen

1450 a) Vorliegen eines Versicherungsverhältnisses

Obleich in § 1 VersStG genannt, gibt es keine gesetzliche Definition des Begriffs eines Versicherungsverhältnisses. Ohne Einbeziehung von Versicherungsverhältnissen mit Trägern der Sozialversicherung umschreibt der Begriff iSd. die rechtl. Beziehung zwischen Versicherer iSd. VAG und Versicherungsnehmer, die typischerweise durch den schuldrechtl., gegenseitigen Versicherungsvertrag zum Ausdruck kommt und im Wege der Bündelung gleichartiger Risiken zumindest die Übernahme eines Risikos gegen Prämienzahlung enthält (vgl. § 1 VVG). Ein Versicherungsverhältnis kann ein Erst- oder Rückversicherungsvertrag sein. Kein Versicherungsverhältnis liegt vor, wenn es an der Risikoübernahme durch den Versicherer fehlt (unbestimmt zur Bestimmung des Anwendungsbereichs nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 BMF v. 1.10.2009 – IV C 1 – S 2252/07/0001, BStBl. I 2009, 1172, Rz. 3: „nennenswertes Risiko“) oder kein tatsächlicher Risikotransfer erfolgt;

zB „Selbstversicherung“, s. schon RFH v. 26.7.1932, RStBl. 1933, 136; RFH v. 2.12.1937, RStBl. 1938, 276; ggf. zweifelhaft bei „Finanzrückversicherungsverträgen“ wegen der Grenzziehung von Risikotransfer und Finanzierung, vgl. aufsichtsrechtl. §§ 167, 170 VAG iVm. der Verordnung über Finanzrückversicherungsverträge und Verträge ohne hinreichenden Risikotransfer, FinRVV v. 18.4.2016, BGBl. I 2016, 838; vgl. allgemein *Bähr* in *Kaulbach/Bähr/Pohlmann*, 6. Aufl. 2020, § 167 VAG Rz. 2 ff.

Gleiches gilt bei Verträgen, die zwar wirtschaftlich eine Risikoübernahme bzw. einen Risikotransfer vorsehen, die aber nicht auf einer für Versicherungsverhältnisse konstitutiven Prämienkalkulation nach dem Gesetz der großen Zahl beruhen, wie bspw. Kreditderivate (*credit default swaps* oÄ; dazu Anm. 1079; s. auch *Präve* in *Prölss/Dreher*, 13. Aufl. 2018, § 1 VAG Rz. 42 „Finanzmarktinnovationen“; anders bei Kreditversicherungen, bei denen ein kollektiver Risikoausgleich stattfindet, oder bei Groß- und Größtrisiken, § 341h Abs. 2 HGB, § 30 RechVersV). Für das Vorliegen eines Versicherungsverhältnisses unmaßgeblich ist die an die Rechtsbeziehung geknüpfte stl. Behandlung (zB „vermögensverwaltender Versicherungsvertrag“ iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Sätze 5f. idF des JStG 2009, zuletzt geändert durch Art. 9 des Ges. v. 14.8.2017, BGBl. I 2017, 3214).

1451 b) Zugehörigkeit des Versicherungsverhältnisses zum Betriebsvermögen

Wie bei anderen WG ergibt sich auch für die Frage der Zugehörigkeit zur stl. relevanten Einkunftssphäre eine aus § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 folgende zweistufige Prüfung: Zunächst ist festzustellen, ob das Versicherungsverhältnis (als WG) zum BV oder PV gehört. Bei Zugehörigkeit zum BV ist die Frage zu beantworten, ob die konkrete Versicherungsprämie betrieblich veranlasst und daher als BA abziehbar ist. Allein aus der Zugehörigkeit des Versicherungsverhältnisses zum BV folgt

nämlich nicht zwangsläufig die betriebliche Veranlassung des Aufwands. So kann zB der gemischt genutzte Pkw in vollem Umfang dem BV zugeordnet werden, ohne dass die Aufwendungen in gleicher Weise vollständig betrieblich veranlasst sein müssen. Die nachstehenden Ausführungen beschränken sich auf die für die Bilanzierung entscheidende Frage der Zugehörigkeit des Versicherungsverhältnisses zum BV (zur Veranlassung der Versicherungsprämie s. im Einzelnen § 4 Anm. 790 ff.). Zur periodengerechten Abgrenzung der Prämien s. Anm. 1452.

Zugehörigkeit beim Versicherungsunternehmen: Durch die aufsichtsrechtl. Genehmigungspflicht zum Betrieb des Versicherungsgeschäfts (§ 8 VAG) sind im Zusammenwirken mit § 8 Abs. 2 KStG alle als VU abgeschlossenen erlaubnispflichtigen Versicherungsverträge strechtl. dem BV zuzuordnen.

Zugehörigkeit beim Versicherungsnehmer: Entscheidend ist der jeweilige sachliche Zusammenhang des Abschlusses des Versicherungsvertrags mit der betrieblichen Tätigkeit. Abzustellen ist dabei auf das versicherte Risiko, das sich konkret aus dem betroffenen Versicherungsvertrag einschließlich der spartenabhängigen Allgemeinen Versicherungsbedingungen ergibt (allg. dazu auch *Loschelder* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 4 Rz. 178 ff.). Eine Zuordnung von Versicherungsverträgen zum BV nach der Art der vom Versicherer zu ersetzenden Aufwendungen oder Schäden oder nach dem Maßstab quantitativer Nutzungsanteile ist nach der Rspr. des BFH unzulässig (BFH v. 11.12.2006 – VIII B 5/06, BFH/NV 2007, 689; BFH v. 20.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168 = DStR 2009, 1632 [1633]). Ebenso wenig kann aus der stl. Behandlung der Versicherungsleistung auf die Zugehörigkeit des Versicherungsvertrags zum BV oder PV geschlossen werden, da insoweit ein durchgängiges Korrespondenzprinzip fehlt (vgl. *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 396 [11/2020]). Im Grundsatz gilt daher Folgendes: Schutz gegen betriebliche Risiken begründet die Zuordnung des Versicherungsvertrags zum BV, die Absicherung privater, dh. außerbetrieblicher Risiken die Erfassung im PV. Bei der Übernahme von Versicherungsschutz für beide Risikosphären ist aufzuteilen (stRspr., BFH v. 20.5.2009 – VIII R 6/07, DStR 2009, 1632 [1634], s. im Einzelnen § 4 Anm. 1020 ff.; OFD Erfurt v. 13.7.1993, DStR 1993, 1449, mwN zur Rspr. bei Unfallversicherungen). Je nach der Art der Versicherung kann weiter differenziert werden:

- ▶ *Bei Sach- und Schadenversicherungen* ist auf die Zugehörigkeit der versicherten WG (BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101 [103]; BFH v. 20.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168 = DStR 2009, 1632 [1633], mwN) bzw. des versicherten Risikos (zB Haftpflichtversicherungen, bei denen kein WG vorliegt) zum BV abzustellen.
- ▶ *Bei Personenversicherungen* steht der personenbezogene Versicherungsschutz im Vordergrund. Solche Versicherungen sind grds. dem PV zuzuordnen. Eine Erfassung im BV kommt nur bei so gut wie ausschließlicher betrieblicher Veranlassung der Versicherung in Betracht (s. § 4 Anm. 1020; BFH v. 23.4.2013 – VIII R 4/10, BStBl. II 2013, 615, betr. Risiko-LV von Gesellschaftern einer Anwaltssozietät; Anm. 1480 „Betriebliche Lebensversicherung“). Bei Zuordnung zum BV sind die jeweiligen Versicherungsprämien unter Beachtung des Veranlassungsprinzips nach § 4 Abs. 4 und vorbehaltlich einer Aktivierungspflicht als BA stl. abziehbar.

2. Periodengerechte Abgrenzung der Versicherungsprämien

1452

Laufende Versicherungsprämien sind nach Maßgabe von § 4 Abs. 4 und vorbehaltlich der Aufteilung pro rata temporis sofort abziehbare BA, da die Prämie

für den Versicherungsschutz der konkreten Versicherungsperiode aufgewendet wird.

Bei kalenderjahrgleichen Perioden besteht die Versicherungsdeckung nur für die jeweilige Versicherungsperiode. Danach verbleibt – wie für Sach-Risikoversicherungen typisch – kein Prämienüberhang zur Deckung der Versicherungsfälle in den Folgeperioden. Die Versicherungsprämie ist gedanklich somit für die abgelaufene Versicherungsperiode „verbraucht“, so dass für den Versicherer darüber hinaus keine Leistungspflicht mehr besteht (= kein Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1; so auch zB bei Direktversicherungen nach § 4b gegen Einmalbeitrag im Rahmen betrieblicher Versorgungverträge, R 4b Abs. 3 Satz 4 EStR 2012).

Anders hingegen bei nicht kalenderjahrgleichen Versicherungsperioden: Prämienzahlungen des Versicherungsnehmers vor dem Bilanzstichtag für die Gewährung von Versicherungsschutz auch für den Zeitraum nach dem Bilanzstichtag sind nach allgemeinen Grundsätzen zeitanteilig aufzuteilen (Bildung eines aktiven RAP gem. § 250 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, der zu nachfolgenden Stichtagen ratierlich aufzulösen ist).

Entsprechendes gilt bei abweichenden Wirtschaftsjahren. Reicht der Versicherungsschutz über den Bilanzstichtag des abweichenden Wj. hinaus, sind die Beiträge abzugrenzen; endet die Versicherungsperiode mit dem abweichenden Wj., ist kein aktiver RAP zu bilden. Die vorstehenden Ausführungen gelten ebenso bei Versicherungen gegen Einmalbeitrag (Versicherung, bei der an Stelle des laufenden Beitrags die gesamte Versicherungsprämie in einem Betrag entrichtet wird). Für Beitragsdepots scheidet die Bildung eines aktiven RAP hingegen aus, da das (verzinslich angelegte) Depot lediglich der Finanzierung der Versicherungsprämien dient und selbst keine Beitragszahlung darstellt.

Beispiele

für eine periodengerechte Abgrenzung: BFH v. 28.11.1961 – I 191/59 S, BStBl. III 1962, 101, betr. Beiträge zu einer Unfallversicherung mit Beitragsrückgewähr; BFH v. 10.7.1970 – III R 112/69, BStBl. II 1970, 779, betr. Prämien für Haftpflicht- und Kfz-Versicherungen im Rahmen des BewG; BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25, betr. Provisionszahlungen eines Versicherers an einen Assekurateur; *Mathiak*, StuW 1985, 84; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 691c (11/2020): Entnahme des Rest-Anspruchs auf den Kfz-Versicherungsschutz bei Entnahme des Pkw bzw. Betriebsaufgabe.

3. Aktivierung von Ansprüchen aus Versicherungsverhältnissen beim Versicherungsnehmer

a) Risikoversicherungen (Sach- und Schadenversicherungen)

1453 aa) Begriff der Risikoversicherung

Risikoversicherungen sind dadurch charakterisiert, dass der Eintritt eines bestimmten Risikos ungewiss ist; dazu gehören insbes. Haftpflicht-, Unfall-, Berufsunfähigkeits-, Invaliditäts-, Kranken- oder allgemeine Sachversicherungen. Bei Abschluss des Versicherungsvertrags erwirbt der Versicherungsnehmer für die gesamte Laufzeit des Vertrags ein Leistungsversprechen des Versicherers, jedoch keine Forderung in bestimmter Höhe (vgl. BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101 [103], zu einer Krankentagegeldversicherung im Rahmen einer Einnahmenüberschussrechnung). Zur Konkretisierung der Einstandspflicht des Versiche-

ers kommt es erst bei Eintritt des Versicherungs- bzw. Risikofalls (nach Maßgabe des konkreten Versicherungsvertrags, zB OLG Koblenz v. 9.3.2012 – 10 U 863/11, VersR 2013, 99 zum Versicherungsfall in der Rechtsschutzversicherung). Risikoversicherungen enthalten wesensimmanent keine Sparleistung (im Sinne eines Ansparvorgangs zur Rückzahlung von Kapital; vgl. BFH v. 14.12.2005 – X R 20/04, BStBl. II 2006, 312 [326], mwN zur Definition; BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125, Rz. 44, 108 f.; im Erg. wohl auch FG Köln v. 16.11.2005 – 13 K 3009/04, EFG 2006, 590 = DStRE 2006, 899 [902], aufgeh. durch BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762, aus verfahrensrechtl. Gründen; BMF v. 1.10.2009 – IV C 1 – S 2252/07/0001, BStBl. I 2009, 1172, Rz. 7) und zählen daher auch nicht zu den kapitalbildenden Versicherungen (s. Anm. 1458).

bb) Behandlung als Dauerschuldverhältnis

1454

Risikoversicherungen gewähren während der Vertragslaufzeit durchgängigen Versicherungsschutz. Soweit vertraglich vom Versicherer eine laufende Absicherung geschuldet ist und es nicht kontinuierlich zu Neuabschlüssen des Vertrags kommt (so dass der Versicherer während der Vertragslaufzeit stets und wiederholt mit dem Eintritt des Versicherungsfalls rechnen muss), ist die Versicherung als Dauerschuldverhältnis zu behandeln. Ein Ausweis kommt grds. weder in der HBil. noch in der StBil. in Betracht, da es sich insoweit um ein schwebendes Geschäft handelt (BFH v. 17.7.1974 – I R 195/72, BStBl. II 1974, 684 [685]; BFH v. 24.5.1984 – I R 166/78, BStBl. II 1984, 747 [750]; *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 53, 76 ff.; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rz. D 380 ff., D 388). Zu schwebenden Geschäften s. Anm. 288–297.

Einstweilen frei.

1455

cc) Bilanzierung dem Grunde und der Höhe nach

1456

Mit Eintritt des Versicherungs- bzw. Risikofalls wird aus dem bis dahin bestehenden, nicht zu bilanzierenden schuldrechtl. Rechtsverhältnis ein rechtl. selbständiger und gesondert zu bewertender Anspruch gegen den Versicherer und mithin ein bilanzierungspflichtiges WG (Forderung gem. §§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB; § 6 Abs. 1 Nr. 2). Der Anspruch auf die Versicherungsleistung ist mit dem an die Stelle der AK tretenden Wert zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1; vgl. § 6 Anm. 909; *Ehmcke* in *Brandis/Heuermann*, § 6 Rz. 883 [11/2020]). Für Forderungen aus Risikoversicherungen ist dies der versicherungsvertraglich bestimmte Erfüllungsbetrag (zB bei Summenversicherungen wie der Gliedertaxe – zum Begriff s. *Farny*, Versicherungsbetriebslehre, 4. Aufl. 2006, 386 – der vertraglich fest vereinbarte Geldbetrag der Versicherungssumme). Nicht dazu gehören die geleisteten Prämienzahlungen, schon allein deshalb nicht, weil es sonst zu einem überhöhten Gewinnausweis käme und die Leistungsverpflichtung des Versicherers nicht von der Prämienzahlung abhängt. Zur Minderung der AK eines ErsatzWG und Aktivierung der Versicherungsprämien als ANK aufgrund von Leistungen einer Baumehrpreisversicherung (§ 255 Abs. 1 Satz 3 HGB) s. FG Hamb. v. 20.8.2007 – 7 K 99/04, EFG 2008, 107, rkr.; keine Minderung der AK hingegen bei Zahlungen einer Gebäudefeuerversicherung für den Wiederaufbau eines Gebäudes (FG Schl.-Holst. v. 15.11.2017 – 5 K 181/14, EFG 2018, 1203, rkr.; Anm. 1480).

Einstweilen frei.

1457

b) Personenversicherungen (Risiko- und kapitalbildende Versicherungen)

1458 aa) Begriff der Personenversicherung

Personenversicherungen decken biometrische Risiken in der Person des Versicherungsnehmers ab (zB Tod, Langlebigkeit, Invalidität, Berufsunfähigkeit). Typischerweise handelt es sich um Risiko-Personenversicherungen (zB Kranken- oder Pflegegeldversicherungen) oder Versicherungen, die das Risiko der ungewissen Lebensdauer (sog. Versicherungen auf den Todes- oder Erlebensfall) absichern. Wenn und soweit während der Laufzeit ein Anspruch des Versicherungsnehmers auf die Versicherungsleistung entsteht, hat der Versicherer hierfür entsprechende Rückstellungen zu bilden und (auf der Aktivseite der Bilanz) mit Vermögenswerten zu bedecken. Die Finanzierung der Vermögenswerte erfolgt im Wesentlichen aus den Prämien und den Bewirtschaftungserträgen aus den Vermögenswerten. Das so gebildete Kapital stellt die Leistungspflicht des Versicherers zur Zahlung der Versicherungsleistung im Versicherungsfall sicher (kapitalbildende Versicherung). Rechtlich und wirtschaftlich hat der Versicherungsnehmer keinen Zugriff auf die der Bedeckung der Rückstellung dienenden einzelnen Vermögenswerte des Versicherers, sondern lediglich einen vertraglichen Anspruch auf die Versicherungsleistung.

1459 bb) Bilanzierung dem Grunde nach

Person des Bilanzierenden: Ansprüche auf die Versicherungsleistung hat grds. der Versicherungsnehmer zu bilanzieren (anders der Anspruch des Arbeitgebers/Versicherungsnehmers aus einer Direktversicherung; stl. Aktivierungsverbot gem. § 4b EStG). Bestehen im Versicherungsvertrag Regelungen zum Bezugsrecht, ist je nach vertraglicher Ausgestaltung zu unterscheiden:

- ▶ *Bei einem widerruflichen Bezugsrecht* sind Ansprüche auf die Versicherungsleistung bilanziell beim Versicherungsnehmer zu erfassen, da der mit der Versicherungsleistung Begünstigte (Bezugsberechtigter) während der Vertragslaufzeit gegenüber dem VU keine schuldrechtl. gesicherte, bilanzierungsfähige Rechtsposition besitzt. Erst mit Eintritt des Leistungsfalls erwächst diese Position zum Vollrecht (vgl. § 159 Abs. 2 VVG).
- ▶ *Unwiderrufliches Bezugsrecht:* Demgegenüber ist der Anspruch auf die Versicherungsleistung im Fall eines unwiderruflichen Bezugsrechts beim Bezugsberechtigten zu aktivieren, da dem Bezugsberechtigten mit der Einräumung des Bezugsrechts das Recht auf die Leistung vertraglich zusteht (§ 159 Abs. 3 VVG; BMF v. 1.10.2009 – IV C 1 - S 2252/07/0001, BStBl. I 2009, 1172, Rz. 10 f.).

Bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut: Bilanziell werden Ansprüche (§ 194 BGB) aus dem Versicherungsverhältnis als Forderungen mit den jeweiligen AK angesetzt (§§ 253 Abs. 1 Satz 1, 255 Abs. 1 HGB; § 6 Abs. 1 Nr. 2), sofern die Forderung rechtl. entstanden, wirtschaftlich verursacht und hinreichend bestimmt ist (vgl. BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349; BFH v. 24.5.2011 – VIII R 46/09, BStBl. II 2011, 920, betr. entgeltlichen Erwerb „gebrauchter“ Kapital-LV im PV; Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Forderungen“). Was im Einzelnen zu den AK oder dem an deren Stelle tretenden Wert einer Forderung aus dem (Personen-)Versicherungsverhältnis gehört, hängt vom konkreten Versicherungsvertrag ab.

Saldierungsverbot: Handels- und steuerbilanziell gilt der Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) und damit das Verbot, Forderungen und Ver-

bindlichkeiten aus Versicherungsverhältnissen zu saldieren, § 246 Abs. 2 HGB (bzw. § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB-BilMoG), § 5 Abs. 1 bzw. 1a Satz 1 (folgerichtig daher BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654; BFH v. 25.2.2004 – I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234; BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762; BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32, der eine Begrenzung des Rückdeckungsanspruchs auf den Wert der Pensionsverpflichtung ablehnt).

Eine Ausnahme vom Saldierungsverbot ergibt sich seit Inkrafttreten des HGB idF des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) gem. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB unter den dort genannten Voraussetzungen für Vermögensgegenstände zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen. Danach kommt es handelsbilanziell zur Saldierungspflicht der bedeckenden Vermögensgegenstände (zB Rückdeckungsversicherungen) mit den zugrundeliegenden (Pensions-)Verpflichtungen, die in Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips in der StBil. aber nicht zulässig ist (§ 5 Abs. 1a Satz 1). Auf Ebene des VU besteht in der HBil. eine (versicherungsspezifische) Ausnahme vom Saldierungsverbot bei der Bildung der Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsverhältnisse (sog. Schadenrückstellung, § 341g HGB), bei der die Summe der einzelnen Teil-schadenrückstellungen um gegenläufige Forderungen aus Regressen, Provenues und Teilungsabkommen gekürzt wird (§ 26 Abs. 2 Satz 1 RechVersV; glA Koch/Krause in Beck Versicherungsbilanz-Kommentar 1998, § 341g HGB Rz. 40). Wegen der Vorrangwirkung des § 20 Abs. 2 KStG als *lex specialis* für VU gilt dies auch stl. und selbst nach Einführung von § 5 Abs. 1a Satz 1.

cc) Bilanzierung der Höhe nach

1460

Nach stRspr. sind die AK der Forderung des Versicherungsnehmers bereits während der Vertragslaufzeit mit dem vom Versicherer auszuweisenden geschäftsplanmäßigen Deckungskapital anzusetzen (DeckungsRSt gem. § 65 VAG oder Zeitwert gem. § 169 VVG).

Erstmals BFH v. 28.11.1961 – I 191/59S, BStBl. III 1962, 101 (103), ungezillmertes Deckungskapital, und seither stRspr., vgl. BFH v. 8.4.1964 – VI 343/62, BStBl. III 1964, 271; BFH v. 18.2.1965 – IV 257/62, HFR 1965, 405; BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654; BFH v. 25.2.2004 – I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234; BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762; BFH v. 13.2.2008 – I R 44/07, BFH/NV 2008, 1232; BFH v. 8.10.2008 – I R 3/06, DStRE 2009, 263 (266); BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32; BFH v. 3.3.2011 – IV R 45/08, BStBl. II 2011, 552 (555); abl. Kemsat/Wichmann, BB 2004, 2287 (2289 f.).

Danach entspricht wertmäßig der vom Versicherer passivierte Betrag der Summe der vom Versicherungsnehmer bis zum jeweiligen Bilanzstichtag verzinslich angesammelten Sparbeiträge zzgl. der vertraglich garantierten rechnungsmäßigen Verzinsung dieser Sparbeiträge. Gedanklich spiegelt sich darin der Wert wider, den der Versicherer am Bilanzstichtag in Höhe des Barwerts der künftigen Verpflichtungen aus dem jeweiligen Vertrag abzüglich des Barwerts der künftig eingehenden Nettobeiträge passivieren muss (§ 341f Abs. 1 HGB). Der in der Versicherungsprämie enthaltene Kosten- und Risikoanteil stellt beim Versicherungsnehmer hingegen Aufwand der betreffenden Versicherungsperiode dar.

Risiko-Personenversicherung: Risiko-Sachversicherungen begründen vor Eintritt des Versicherungsfalls keine Pflicht zur Aktivierung von Ansprüchen, da Zeitpunkt und Höhe des Anspruchs auf die Versicherungsleistung regelmäßig unbe-

kannt sind. Forderungen aus Risiko-Personenversicherungen stehen iSv. § 158 Abs. 1 BGB unter der aufschiebenden Bedingung des Risikoeintritts, so dass es bis dahin ebenfalls an einem bilanzierungsfähigen WG fehlt (vgl. Anm. 1456). Bildet hingegen der Versicherer zur Bedeckung seiner Verpflichtungen aus dem Versicherungsvertrag (in nennenswertem Umfang) Deckungskapital, nimmt die Rspr. an, dass ein Teil der Versicherungsprämie als verzinslich angelegter Sparanteil angesammelt wird. Im Sinne der Rspr. folgerichtig sind in diesen Fällen die AK der Forderung aus der Risiko-Personenversicherung daher ebenfalls mit dem vom Versicherer gebildeten geschäftsplanmäßigen Deckungskapital zu bewerten (BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762, Vorinstanz FG Köln v. 16.11.2005 – 13 K 3009/04, DStRE 2006, 899 [902], soweit der Versicherer für die Risikoversicherung nennenswertes Deckungskapital gebildet hat; BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32, für den Fall einer Risikozusatzversicherung zu einer Kapital-LV). Zur davon abweichenden Behandlung von aufschiebend bedingten (Personen-)Rentenversicherungen ohne Rückkaufsmöglichkeit bei der Einheitsbewertung des BV s. BFH v. 28.2.1996 – II R 92/93, BStBl. II 1996, 348. Die FinVerw. hat sich der Ansicht der Rspr. angeschlossen (vgl. Antwortschreiben des BMF v. 6.9.2007 – IV B 7 - S 2742/0, nv., betr. nachträgliche Aufstockung der Rückdeckungsversicherung zu einer Anfrage des Deutschen Steuerberaterverbands, s. DStV, Pressemitteilung v. 11.9.2007, HaufeIndex Nr. 1806729), näher dazu Anm. 1463.

Bestimmung des Teilwerts: Unklar ist, ob bei der Aktivierung der Forderung mit dem von der Rspr. befürworteten geschäftsplanmäßigen Deckungskapital wertmäßig nach unten oder nach oben abgewichen werden darf. Die Rspr. hat einen darunter liegenden Ausweis mehrfach abgelehnt.

BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654; BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32; so bereits BFH v. 28.11.1961 – I 191/56 S, BStBl. III 1962, 103; bestätigend BMF v. 19.11.1993 – IV B 2 - S 2176 - 66/93, BB 1994, 112, insbes. zur Frage des Ansatzes des niedrigeren Rückkaufwerts; ggf. kann der niedrigere Rückkaufswert angesetzt werden, wenn die Versicherung erst nach Bilanzstichtag gekündigt werden kann.

Demgegenüber soll eine zugesagte Erhöhung der Versicherungsleistung aus erzielten Überschussanteilen (vgl. §§ 153, 155 VVG) zusätzliche AK eines zu bilanzierenden Anspruchs auf die Versicherungsleistung begründen (vgl. BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654, Leitsatz: „zuzüglich etwa vorhandener Guthaben aus Überschussbeteiligungen ...“; ähnlich BMF v. 19.11.1993 – IV B 2 - S 2176 - 66/93, BB 1994, 112). Guthaben aus nicht garantierten Überschussbeteiligungen stellen nicht zu bilanzierende Anwartschaften dar, deren Umfang von der zukünftigen tatsächlichen Ertragsentwicklung des Versicherers abhängt. Dies gilt namentlich für Schlussüberschussanteile und für die Beteiligung an den Bewertungsreserven (maßgebend ist insoweit der Stand der Bewertungsreserven im Zeitpunkt der Beendigung des Vertrags).

Keine kompensatorische Bewertung: Für den Bereich betrieblicher rückgedeckter Versorgungszusagen hat der BFH entschieden, dass die dem Grunde nach ohnehin unzulässige Saldierung von Pensionsverbindlichkeiten mit Ansprüchen aus Rückdeckungsversicherungen (s. Anm. 1459) auch nicht im Wege der Bildung einer Bewertungseinheit erreicht werden kann (BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654, seither ständig; steuerbilanziell ist auch nach Geltung des BilMoG weiterhin keine Saldierung zulässig). Hierfür fehle es an der erforderlichen „gegenläufigen wertbeeinflussenden Korrelation“ zwischen beiden Bilanzpositionen. Dies gelte selbst bei kongruenter Rückdeckung und nach Eintritt des Versicherungsfalls

(BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32). Als Begr. verweist die Rspr. auf die vom Gesetzgeber mit der Schaffung des § 6a ausdrücklich gewollte Bewertungsdifferenz zwischen Aktivierung der Rückdeckungsansprüche und der Passivierung der Versorgungszusagen (BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654 [657]; krit. dazu *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 297 f.). Der insoweit geltende Vorrang des § 6a als Sondervorschrift zur Bewertung von Pensionsrückstellungen gilt auch für § 5 Abs. 1a (mit Anwendbarkeit des BilMoG: Satz 2), der die Übernahme der handelsrechtl. gebildeten Bewertungseinheit (hier: Bewertungseinheit bei rückgedeckten Pensionszusagen) in die StBil. anordnet. Anderenfalls käme es durch die handelsrechtl. Bildung einer Bewertungseinheit zu einer Aushöhlung der stl. Bewertung gem. § 6a. Hat § 6a schon Vorrang vor § 5 Abs. 1 (s. auch BFH v. 19.8.1998 – I R 92/95, BStBl. II 1999, 387; BFH v. 5.4.2006 – I R 46/04, BStBl. II 2006, 688; *Gosch* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 6a Rz. 2; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6a Rz. 1), kann für § 5 Abs. 1a (bzw. Abs. 1a Satz 2 HGB idF des BilMoG) nichts anderes gelten, der ebenfalls nur die Geltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes klarstellt (§ 5 Anm. J 06-5 – Stand 5/2007 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/archiv_hm). Auf das Vorliegen der tatbestandlichen Voraussetzungen des § 5 Abs. 1a kommt es somit nicht mehr an. Es braucht insbes. nicht entschieden zu werden, ob die versicherungsvertragliche Rückdeckung (im Sinne des Sicherungsgeschäfts) einer betrieblichen Pensionszusage (im Sinne eines Grundgeschäfts) die Absicherung eines finanzwirtschaftlichen Risikos darstellt, wie es der Gesetzgeber typischerweise vor Augen hatte (dh. Absicherung von Grundgeschäften mit Kursrisiko durch Sicherungsgeschäfte mit gegenläufigem Risiko, s. BTDrucks. 16/634, 10), was allg. als Marktwertänderungsrisiko bezeichnet wird (§ 5 Anm. J 06-5 – Stand 5/2007 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/archiv_hm).

dd) Betriebliche Lebensversicherung

1461

Lebensversicherungen gehören wegen der Absicherung des personenbezogenen Risikos zu den Personenversicherungen. (Risiko-)LV, die von einem Unternehmen (= Versicherungsnehmer) auf das Leben oder den Todesfall eines (Mit-)Unternehmers oder eines nahen Angehörigen (= versicherte Person) abgeschlossen werden, zählen daher zum notwendigen PV, soweit das versicherte Risiko privater Natur und der Abschluss der Versicherung mithin privat veranlasst ist.

StRspr., vgl. BFH v. 29.10.1985 – IX R 56/82, BStBl. II 1986, 143; BFH v. 21.5.1987 – IV R 80/85, BStBl. II 1987, 710; BFH v. 10.4.1990 – VIII R 63/88, BStBl. II 1990, 1017; BFH v. 6.2.1992 – IV R 30/91, DStR 1992, 903; BFH v. 14.3.1996 – IV R 14/95, BStBl. II 1997, 343; BFH v. 11.12.2006 – VIII B 5/06, BFH/NV 2007, 689; BFH v. 3.3.2011 – IV R 45/08, BStBl. II 2011, 552; BFH v. 23.4.2013 – VIII R 4/10, BStBl. II 2013, 615.

Dies gilt selbst dann, wenn die Versicherung der Absicherung eines betrieblichen Kredits dient (BFH v. 11.5.1987 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657, mwN; BFH v. 11.12.2006 – VIII B 5/06, BFH/NV 2006, 689), ebenso bei Abschluss durch einen GesGf. einer GmbH zur Tilgungssicherung einer betrieblichen Investition (BFH v. 27.8.2013 – VIII R 3/11, DStR 2014, 25), nicht aber für ein betrieblich veranlassenes Policendarlehen (BFH v. 8.11.1990 – IV R 127/86, BStBl. II 1991, 505; OFD Düss. v. 7.5.2003, DStR 2003, 1299 [1300]).

Eine Zuordnung der LV zum BV kommt in Betracht, sofern der personenbezogene Risikoschutz der Versicherung in den Hintergrund tritt. Dies ist der Fall, wenn der (Lebens-)Versicherungsvertrag von einem Unternehmen (= Versicherungsnehmer) auf das Leben oder den Tod eines fremden Dritten (= versicherte Person) abgeschlossen wird und das Unternehmen selbst – und nicht der Dritte – Bezugsberechtigter ist. Fremde Dritte können bspw. ArbN oder Geschäftspartner (BFH v. 14.3.1996 – IV R 14/95, BStBl. II 1997, 343), aber auch Gesellschafter (FG Köln v. 26.11.1998 – 13 K 147/96, EFG 1999, 349, rkr.) oder GesGf. einer KapGes. (BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762) sein. Auch im Rahmen einer betrieblichen Finanzierung auf das Leben von Kindern der Mitunternehmer abgeschlossene LV können BV bilden (BFH v. 3.3.2011 – IV R 45/08, BStBl. II 2011, 552, betr. Tilgungsversicherung nach sog. Optima-Modell; EStR 2005 und Hinweise 2015, H 4.2 (2) Lebensversicherung). Nach welchen Merkmalen sich auf Basis dieser Rspr. die Zuordnung zum BV oder PV letztlich entscheidet, ist nicht völlig eindeutig (zB Bezugsberechtigter; Kreis der versicherten Personen, Risikosphäre). Ist das Unternehmen – PersGes. oder KapGes. – bezugsberechtigt und ist weder der Mitunternehmer noch ein naher Angehöriger versicherte Person, ist eine Erfassung des Versicherungsvertrags im BV denkbar (vgl. § 10 Anm. 167 aE). Entscheidend kommt es nach Maßgabe des Veranlassungszusammenhangs auf den betrieblichen Charakter des versicherten Risikos an. Gehört die betrieblich veranlasste (Risiko-)LV zum BV, sind die Ansprüche gegen das VU zu aktivieren (s. auch *Klingebiel* in DPM, Anh. zu § 8 Abs. 3 KStG „Lebensversicherung“ Rz. 2 [9/2012]). Unerheblich ist, ob es sich bei der Versicherung um eine LV mit Kapitalwahlrecht oder Rentenzahlung handelt. Allgemein dazu vgl. OFD Düss. v. 24.1.2003, BB 2003, 1416; FinMin. Sachs.-Anh. v. 11.8.1997, DStR 1997, 1536.

1461a ee) Kapitalisierungsgeschäft

Gemäß § 1 Abs. 4 Sätze 1 und 2 iVm. Anlage Teil A Nr. 23 VAG dürfen insbes. LV-Unternehmen sog. Kapitalisierungsgeschäfte abschließen. Dies sind Verträge, „bei denen unter Anwendung eines mathematischen Verfahrens die im Voraus festgesetzten einmaligen oder wiederkehrenden Prämien und die übernommenen Verpflichtungen nach Dauer und Höhe festgelegt sind“ (§ 1 Abs. 4 Satz 2 VAG). Aufsichtsrechtlich werden Kapitalisierungsgeschäfte und LV-Verträge ausdrücklich gleichgestellt (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 VAG; vgl. BaFin-Rundschreiben 8/2010 [VA] v. 7.9.2010, Hinweise zu LV gegen Einmalbeitrag und zu Kapitalisierungsgeschäften). Finanzmathematisch besteht mit Blick auf die verzinslich angesammelten Sparbeiträge kein Unterschied zwischen Kapitalisierungsgeschäft und kapitalbildender Versicherung. Auch die Verbindlichkeiten des VU aus Kapitalisierungsgeschäften sind mit dem sog. Sicherungsvermögen zu bedecken (§ 66 Abs. 1a Nr. 4 VAG). Deswegen und wegen der aufsichtsrechtl. Gleichstellung erscheint es sachgerecht, Ansprüche aus Kapitalisierungsgeschäften beim bilanzierenden Unternehmen auch für Zwecke der stl. Gewinnermittlung mit dem Wert anzusetzen (sog. Aktivwert), den der Lebensversicherer den übrigen LV-Verträgen in seinem (geschäftsplanmäßigen) Deckungskapital zuordnet. Sofern dem Kapitalisierungsvertrag die Beteiligung am Überschuss des Versicherers jährlich verbindlich zugeteilt wird, kommt es zum anteiligen ratierlichen Aktivierungswertzuwachs. Wird die Garantieverzinsung zzgl. der anteiligen Überschussbeteiligung jährlich ausgeschüttet, bleibt der Wert des Vertrags konstant (= in Höhe des Deckungskapitals). Da strechtl. kein Versicherungsvertrag iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 6 vor-

liegt (vgl. BMF v. 1.10.2009 – IV C 1 - S 2252/07/0001, BStBl. I 2009, 1172, Rz. 4), sind die ausgeschütteten Erträge als stpfl. BE zu behandeln.

ff) Unfallversicherung mit Prämienrückgewähr

1461b

Bei der Unfallversicherung mit Prämienrückgewähr bzw. mit garantierter Beitragsrückzahlung handelt es sich um eine eigene Versicherung (Schaden- und Unfallversicherung gem. § 8 VAG iVm. Anlage zum VAG, Sparte Nr. 1), für die aufsichtsrechtl. bestimmte Vorschriften der LV entsprechend gelten (§ 161 VAG sowie für Zwecke der Rechnungslegung § 341f Abs. 1 HGB, § 25 Abs. 4 und 6 RechVersV). Versicherungsvertraglich gewährt der Versicherer neben dem (Risiko-) Unfallversicherungsschutz die Rückzahlung der (verzinslich angesammelten) Beiträge. Versicherungssteuerlich kommt es zur Erhebung der Versicherungssteuer (§ 6 Abs. 2 Nr. 6 VersStG). Ertragsteuerlich wird die Unfallversicherung mit Prämienrückgewähr bzw. mit garantierter Beitragsrückzahlung beim Versicherungsnehmer im Grundsatz wie die kapitalbildende LV behandelt (BMF v. 1.10.2009 – IV C 1 - S 2252/07/0001, BStBl. I 2009, 1172, Rz. 1), wenngleich es Besonderheiten gibt (s. § 19 Anm. 446: „lebensversicherungsähnlicher Charakter“; zur Unfallversicherung mit Prämienrückgewähr bzw. mit garantierter Beitragsrückzahlung im Rahmen der Direktversicherung vgl. § 4b Anm. 35). Die Versicherungsbeiträge sind in vollem Umfang stl. als BA abziehbar. Ebenso wie bei anderen kapitalbildenden Versicherungen ist der Anspruch auf garantierte Beitragsrückzahlung nach Ansicht der FinVerw. (s. bereits BayFinMin. v. 23.7.1963, EStK 1977 § 6/1/2 EStG K 8.1 [Datev 0044257] mit Verweis auf gleichlautenden Ländererlass BStBl. II 1963, 47) und der Rspr. ein selbständig bewertbares WG (BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762), das mit dem vom Versicherer auszuweisenden geschäftsplanmäßigen Deckungskapital zu aktivieren ist (BFH v. 28.11.1961 – I 191/59S, BStBl. III 1962, 101). Nicht garantierte Überschussanteile sind gewinnerhöhend zu erfassen (Aktivierungswertzuwachs durch Erhöhung der AK der Forderung), sobald die Überschussanteile vom Versicherer – rätierlich oder einmalig am Ende der Vertragslaufzeit – rechtsverbindlich festgestellt werden. Die Differenz zwischen Beitragsleistung und zu aktivierendem Betrag bzw. Aktivierungswertzuwachs mindert als Aufwand des betreffenden Wj. die stl. Bemessungsgrundlage.

Unklar erscheint, unter welcher Bilanzposition der Anspruch des Versicherungsnehmers auszuweisen ist. Anders als die Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen für betriebliche Versorgungszusagen (Ausweis der Forderung des Versicherungsnehmers bilanziell unter den sonstigen Vermögensgegenständen des UV gem. § 266 Abs. 2 B.II.4. HGB; vgl. BFH v. 25.2.2004 – I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234; BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654; BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762; s. Anm. 1465) ist der Anspruch des Versicherungsnehmers aus der Unfallversicherung mit Prämienrückgewähr bzw. mit garantierter Beitragsrückzahlung uE im AV unter den Finanzanlagen, sonstige Ausleihungen (§ 266 Abs. 2 A.III.6. HGB) zu erfassen. Versicherungsansprüche zur Deckung der laufenden Pensionsverpflichtungen stehen dem Geschäftsbetrieb dauerhaft (im Gegensatz zur nur vorübergehenden Nutzung) zur Verfügung. Dagegen deckt die Rückdeckungsversicherung lediglich in der Vergangenheit erbrachte Arbeitsleistungen ab (Finanzierungscharakter der Rückdeckungsversicherung zur Erfüllung der Pensionsverpflichtungen). Gedanklich sind die Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung eher zum „Verbrauch“ und nicht zum „Gebrauch“ im Unternehmen bestimmt.

1462 c) Fondsgebundene Versicherungen

Begriff: Hierbei handelt es sich um eine vertragliche Abwandlung der kapitalbildenden LV auf den Todes- oder Erlebensfall. Gemäß §§ 125 Abs. 5, 124 Abs. 2 VAG kann der Versicherer vereinbaren, dass die Versicherungsleistung in Fondsanteilen oder anderen vertretbaren Sachen besteht oder nach dem Wert dieser Vermögenswerte zu bemessen ist. Zur Bedeckung der entsprechenden Leistungspflicht hat der Versicherer die Vermögenswerte vorzuhalten, die er schuldet oder nach denen die geschuldete Leistung bemessen wird. Der Anspruch des Versicherungsnehmers ist wie bei einer herkömmlichen LV auf eine einheitliche Versicherungsleistung gerichtet, deren Höhe allerdings von der Wertentwicklung der vom Versicherer gehaltenen Vermögenswerte abhängt. Insoweit trägt der Versicherungsnehmer das vollständige Kapitalmarktrisiko (Gewinn- und Verlustchance), so dass die als Sach- oder Geldleistung zu bewirkende Versicherungsleistung – mit Ausnahme des vertragstypischen Risikoschutzes (Mindesttodesfallschutz) – wertmäßig nicht bestimmt ist. Die stl. Behandlung beim Versicherungsnehmer erfolgt analog zur Behandlung der kapitalbildenden Versicherung (ähnlich BMF v. 1.10.2009 – IV C 1 - S 2252/07/0001, BStBl. I 2009, 1172, Rz. 31).

Aktivierung: Die AK der Forderung sind bei betrieblichen fondsgebundenen Versicherungen mit dem vom Versicherer gebildeten geschäftsplanmäßigen Deckungskapital auszuweisen (= Anlagestock des Versicherers gem. §§ 125 Abs. 5, 124 Abs. 2 VAG; § 341d HGB; § 32 Abs. 1 RechVersV). Wertänderungen der zugrundeliegenden Anteile an Investmentvermögen sind beim Versicherungsnehmer daher spiegelbildlich über die Bewertung des Anlagestocks beim Versicherer abzubilden. Im Unterschied zur Direktanlage in Investmentfondsanteile (wertmäßige Begrenzung der Fondsanteile auf die AK, § 253 Abs. 1 HGB; § 6 Abs. 1 Nr. 2) kann die betriebliche fondsgebundene Versicherung somit zum jeweiligen Bilanzstichtag bilanziellen Schwankungen unterliegen, dh., es kann auch zu einem über den AK liegenden Wertansatz kommen. Zur bilanziellen Erfassung von angeschafften fondsgebundenen Lebens- und Rentenversicherungen im AV und der Bewertung der im Bestand gehaltenen Versicherungspolice OLG Dresden v. 9.2.2017 – 8 U 576/16, AG 2017, 482, Rz. 67 ff.

1463 d) Versicherungen zur Abdeckung mehrerer Risiken

In Versicherungsverträgen können gleichzeitig mehrere unterschiedliche Risiken versichert werden. Vertragstechnisch ist dies durch Vereinbarung jeweils selbständiger Versicherungsverträge, Risiko-Zusatzversicherungen oder durch einen Baustein zur Ergänzung des Versicherungsschutzes anderer Bausteine möglich (zB Kapital-LV auf den Todes- oder Erlebensfall; Risiko-LV mit Hinterbliebenenschutz; Rückdeckungsversicherung mit Invaliditätsrente).

Bilanzierung dem Grunde nach: Nach Ansicht der Rspr. liegt ein einheitliches WG vor, wenn eine Zusatzversicherung mit einer Kapital-LV verbunden wird (BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32). Unter welchen Voraussetzungen das jeweilige Versicherungswagnis „verbunden“ ist, bleibt offen; insbes. ist unklar, ob es sich um einen rechtl. Bedingungszusammenhang handeln muss (in dem Sinne, dass die Risiko-Zusatzversicherung das Schicksal der zugrunde liegenden kapitalbildenden LV teilt) oder eine wirtschaftliche Verbindung genügt (etwa aufgrund der Pensionszusage). Der BFH (BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32) geht wie die Vorinstanz davon aus, dass in den Fällen, in denen für den Vertrag

eine einheitliche Versicherungsnummer vergeben ist und eine einheitliche Rückdeckungsversicherung abgeschlossen wird, für stl. Zwecke auch ein einheitliches WG besteht (FG Schl.-Holst. v. 25.6.2008 – 1 K 186/04, EFG 2008, 1442 [1443]: „Jedenfalls in einem solchen Fall ...“; glA FG München v. 13.3.2017 – 7 K 1620/14, EFG 2017, 899, rkr.). Die Versicherungsnummer stellt allerdings lediglich ein Ordnungskriterium für die Vertragsverwaltung dar und hat keine materiell-rechtl. Bedeutung. Im Übrigen bleibt offen, ob bei anderen Sachverhaltskonstellationen (zB zwei Versicherungsnummern oder inkongruente Rückdeckung der Zusatzversicherung) anders zu verfahren ist und wie ggf. aufzuteilen wäre (zB nach der jeweiligen Definition der versicherten Risiken in den Allgemeinen Versicherungsbedingungen).

Bilanzierung der Höhe nach:

- ▶ *Nach Ansicht der Rechtsprechung* gelten im Rahmen von Ansprüchen aus Rückdeckungsversicherungen für betriebliche Pensionszusagen auch für diese Verträge die allgemeinen Grundsätze (s. Anm. 1460). Danach ist die Forderung des Versicherungsnehmers mit dem geschäftsplanmäßigen Deckungskapital des Versicherers zu aktivieren (zB zu Ansprüchen bei Rückdeckungsversicherungen BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762, betr. LV mit Hinterbliebenenschutz; BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32, betr. Kapital-LV mit Berufsunfähigkeitszusatzversicherung). Dies gilt ausdrücklich auch für eine Zusatzversicherung, wenn entsprechende Beitragsleistungen hierfür entrichtet werden (BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762, zur Hinterbliebenenversorgung; BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32: Aktivierung des Anspruchs aus der Berufsunfähigkeitszusatzversicherung (BUZ) nach Eintritt des Leistungsfalls; nach FG München v. 13.3.2017 – 7 K 1620/14, EFG 2017, 899, rkr., erfolgt die Aktivierung des Rückdeckungsanspruchs aus der Zusatzversicherung selbst dann, wenn das Vorliegen der fortbestehenden Berufsunfähigkeit jährlich durch eine ärztliche Untersuchung überprüft wird; ein Ansatz des Anspruchs aus der BUZ mit einem niedrigeren Teilwert scheidet daher aus). Hingegen ist für eine aufschiebend bedingte Anwartschaft auf eine Hinterbliebenenversorgung keine Aktivierung zulässig (BFH v. 23.3.2011 – X R 42/08, BStBl. II 2012, 188).
- ▶ *Finanzverwaltung:* Für Rückdeckungsversicherungen im Rahmen betrieblicher Zusagen schließt sich die FinVerw. der Rspr. des BFH an, wonach Anwartschaften auf Versicherungsleistungen stets in Höhe des Deckungskapitals zu aktivieren seien. Die Aktivierungspflicht solle unabhängig vom versicherten Risiko und unabhängig von der rechtl. Ausgestaltung des Risikoschutzes (selbständiger Vertrag, unselbständige Zusatzversicherung, ergänzende Bausteine zu bestehenden Tarifen) gelten.

Vgl. BMF v. 6.9.2007, nv., betr. nachträgliche Aufstockung der Rückdeckungsversicherung zu einer Anfrage des Deutschen Steuerberaterverbands, s. DStV, Pressemitteilung v. 11.9.2007, HaufeIndex Nr. 1806729: „... Ansprüche gegenüber einem Rückdeckungsversicherungsunternehmen [sind] stets mit dem geschäftsplanmäßigen Deckungskapital zuzüglich der Guthaben aus Beitragsrückerstattung am Schluss des Wirtschaftsjahres anzusetzen. Hierbei sind alle versicherten Risiken (ggf. also auch Tod und Erwerbsminderung) einzubeziehen (BFH, Urt. v. 25.2.2004, BStBl. II 2004, 654 sowie v. 9.8.2006, BStBl. II 2006, 762). Soweit die Berechnung des Deckungskapitals nicht zum Geschäftsplan gehört, tritt an die Stelle des geschäftsplanmäßigen Deckungskapitals der nach § 176 Abs. 3 des Gesetzes über den Versicherungsvertrag berechnete Zeitwert.“

- **Stellungnahme:** Nicht eindeutig ist, ob sich die Aussage der FinVerw. auf Versicherungen beschränkt, bei denen der Versicherer ein Deckungskapital gebildet hat, oder allg. auf Risikoversicherungen bezieht („... alle versicherten Risiken [ggf. also auch Tod und Erwerbsminderung] ...“) und somit auch Risiko-LV einschließen will. Insbesondere die Einbeziehung von Risiko-LV wäre abzulehnen. Risiko-Personenversicherungen enthalten – soweit kein Deckungskapital gebildet wird – schon keinen Sparanteil, der aktiviert werden könnte. Kommt es während der Laufzeit nicht zum Risikofall, sind die Versicherungsprämien zudem verbraucht. Soweit sich das BMF auf das Urt. des BFH v. 9.8.2006 (BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762) beruft, liegt im Übrigen ein für Rückdeckungsversicherungen untypischer Sachverhalt vor, da im Urteilsfall der Versicherer verpflichtet war, in die Verpflichtung des ArbG zur Leistung einer Witwenrente einzutreten. Schließlich ist richterlich die Frage noch nicht entschieden, ob die Rspr. des BFH zu Rückdeckungsversicherungen auch in den Fällen gilt, in denen der Versicherer eine abstrakte Versicherungsleistung verspricht, die von dem in der arbeitgeberseitigen Pensionszusage vereinbarten Versicherungsfall unabhängig ist. Auf jeden Fall nicht von der Aktivierungspflicht erfasst sein dürften ungeachtet der Ansicht des BMF sog. technische einjährige Versicherungen und Versicherungen mit einer Vertragsdauer von nicht mehr als einem Jahr.

1464 Einstweilen frei.

1465 e) Ansprüche des Arbeitgebers aus versicherungsvertraglicher Rückdeckung von Pensionszusagen

Ansprüche aus dem Abschluss einer Rückdeckungsversicherung des ArbG zur Bedeckung einer betrieblichen Versorgungszusage sind beim Versicherungsnehmer mit den AK zu aktivieren. Diese entsprechen dem vom Versicherer auszuweisenden geschäftsplanmäßigen Deckungskapital, dh. Sparbeitrag zzgl. rechnungsmäßiger Zinsen.

StRspr., vgl. BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654; BFH v. 25.2.2004 – I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234, zu Pensionsrückstellungen; BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762, betr. Hinterbliebenenversorgung für Witwe; BFH v. 13.2.2008 – I R 44/07, BFH/NV 2008, 1232; bestätigend auch BFH v. 8.10.2008 – I R 3/06, DStRE 2009, 263 (266); BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32, betr. Kapital-LV mit Berufsunfähigkeitszusatzversicherung.

Mit der Rückdeckungsversicherung verbundene Zusatzversicherungen wie zB Hinterbliebenenschutz oder Berufsunfähigkeitsversicherung sind entsprechend zu behandeln (vgl. Anm. 1463).

Personengesellschaft: Das Vorstehende gilt nicht bei Rückdeckungsversicherungen einer PersGes. zugunsten eines Gesellschafters (BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724; BMF v. 29.1.2008 – IV B 2 - S 2176/07/0001, BStBl. I 2008, 317, Rz. 19). Auch für Zwecke der Einheitsbewertung des BV erfolgt kein Ansatz dem Grunde nach von Ansprüchen aus Rentenrückdeckungsversicherungen, wenn die Ansprüche aufschiebend bedingt sind und ein Rückkauf ausgeschlossen ist (BFH v. 28.2.1996 – II R 92/93, BStBl. II 1996, 348). Hingegen ist die zugrundeliegende Pensionszusage der Gesellschaft in der Gesamthandsbilanz mit dem Teilwert zu passivieren und als Forderung in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters korrespondierend zu aktivieren (BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BFH/NV 2006, 1198; BFH v. 30.3.2006 – IV R 25/04, BFH/NV 2006, 1912).

Keine Saldierung mit der Pensionsverpflichtung:

- *Rechtslage vor BilMoG:* Eine Saldierung der Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung mit zugrunde liegenden Pensionsverpflichtungen ist aufgrund des handels- und strechtl. geltenden Grundsatzes der Einzelbewertung sowie des Saldierungsverbots (§ 246 Abs. 2 HGB; § 5 Abs. 1) nicht zulässig (vgl. auch BFH v. 13.2.2008 – I R 44/07, BFH/NV 2008, 1232: keine Übertragung des Nachholverbots gem. § 6a Abs. 4 auf die Aktivierung des Versicherungsanspruchs). Rückdeckungsanspruch und Pensionsverpflichtung sind bilanziell zwei voneinander unabhängige WG. Im Erg. kommt es damit bei kongruenten Rückdeckungsansprüchen, bei denen den Pensionsverpflichtungen Ansprüche gegen den Versicherer in gleicher Höhe gegenüberstehen, aufgrund der unterschiedlichen Zinssätze (Garantiezins seit 1.1.2017 von 0,90 % nach § 88 Abs. 3 VAG iVm. § 2 Abs. 1 DeckRV; Diskontierungszinssatz von 6 % gem. § 6a) zu Wertdifferenzen und zur Versteuerung nicht bestehender Gewinne infolge eines zu niedrigen Wertansatzes der Pensionsrückstellung (dazu *Paus*, FR 2005, 83). Eine betragsmäßige Begrenzung des Werts der Rückdeckungsansprüche auf den Wert der passivierten Pensionsverbindlichkeit kommt auch nicht im Wege der Bildung einer Bewertungseinheit in Betracht, da nach Ansicht des BFH die dazu erforderlichen Voraussetzungen durch die ausdrückliche Regelung des § 6a fehlen (vgl. BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654; Anm. 1460).
- *Rechtslage nach BilMoG:* Handelsbilanziell besteht Saldierungspflicht gem. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB idF des BilMoG (vgl. IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen, IDW RS HFA 30 v. 10.6.2011, FN 8/2011 oder WPg Supplement 3/2011, 44); steuerbilanziell besteht weiterhin ein Saldierungsverbot (§ 5 Abs. 1a Satz 1). Wegen des Vorrangs von § 6a bleibt auch die handelsbilanzielle Neuregelung der Bewertungseinheit gem. § 254 HGB idF des BilMoG für die steuerbilanzielle Behandlung der rückgedeckten Pensionszusagen ohne Bedeutung.

Die Versicherungsprämie ist in voller Höhe laufender Aufwand und damit nach Maßgabe von § 4 Abs. 4 stl. abziehbare BA. Die Differenz zwischen Beitragsleistung und zu aktivierender Forderung mindert als Aufwand des betreffenden Wj. die ertragstl. Bemessungsgrundlage (einschließlich SolZ).

Ausweis in der Bilanzgliederung: Nach der Rspr. zu Rückdeckungsversicherungen bei betrieblichen Versorgungszusagen sind die zu aktivierenden Forderungen des Versicherungsnehmers in der Bilanzgliederung im UV unter der Position sonstige Vermögensgegenstände auszuweisen (gem. § 266 Abs. 2 Pos. B.II.4. HGB; vgl. BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654; BFH v. 25.2.2004 – I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234; BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762; zur stl. Behandlung von Beiträgen im Rahmen eines Kombinationsmodells [Rückdeckung bereits erdienter Teile einer Versorgungsanwartschaft – sog. *past service* – durch einen Pensionsfonds und Übertragung noch zu erdienender Teile – sog. *future service* – auf eine UKasse] vgl. BFH v. 20.11.2019 – XI R 52/17, BStBl. II 2020, 264; BFH v. 20.11.2019 – XI R 42/18, BStBl. II 2020, 271). Anders nach hier vertretener Ansicht für Ansprüche aus einer Unfallversicherung mit Beitragsrückgewähr, s. Anm. 1480 „Unfallversicherung mit Prämienrückgewähr“; vgl. auch *Kemsat/Wichmann*, BB 2004, 2287 (2288).

Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung: Schließt ein freiberuflich tätiger Stpfl., dessen Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt wird, eine Rückdeckungsversicherung zur Absicherung einer erteilten Pensionszusage ab, ist die ge-

zahlte Versicherungsprämie in voller Höhe (dh. der Risiko- und Sparanteil) gem. § 4 Abs. 3 Satz 1, § 11 Abs. 2 sofort abzugsfähige BA. Der Anspruch auf Rückdeckung der Versorgungsrente stellt eine Forderung gg. den Versicherer dar, die zum UV gehört. Eine auf die Fälligkeit der Versicherungsleistung hinausgeschobene Geltendmachung nach § 4 Abs. 3 Satz 4 scheidet regelmäßig aus. § 4 Abs. 3 Satz 4 erfasst nur Wertpapiergeschäfte, die auf kurzfristige Vermögensumschichtungen angelegt sind. Dies ist bei der Finanzierung einer Versorgungszusage nicht der Fall (BFH v. 12.12.2017 – VIII R 9/14, BStBl. II 2018, 387 [Vorinstanz FG Rhld.-Pf. v. 23.1.2014 – 6 K 2294/11, EFG 2014, 538]).

Vermögensverwaltender Versicherungsvertrag im Betriebsvermögen: Erfolgt die Rückdeckung einer Versorgungszusage durch den Abschluss eines vermögensverwaltenden Versicherungsvertrags (gem. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 5; zum tatbestandlichen Vorliegen eines vermögensverwaltenden Versicherungsvertrags BFH v. 26.3.2019 – VIII R 36/15, BStBl. II 2019, 399, für einen Fall im PV), sind die dem VU zufließenden Erträge stl. dem wirtschaftlich aus dem Versicherungsvertrag berechtigten Versicherungsnehmer zuzurechnen (transparente Besteuerung). Die Besteuerung richtet sich nach dem jeweiligen Anlagegut (BMF v. 1.10.2009 – IV C 1 - S 2252/07/0001, BStBl. I 2009, 1172, Rz. 34a). Die Aktivierung des Versicherungsanspruchs richtet sich nach den o.g. Grundsätzen. Zur Zurechnung des (vermögensverwaltenden) Versicherungsvertrags zum BV s. Anm. 1480 „Betriebliche Lebensversicherung“.

Zeitkontenrückdeckungsversicherung und Lohnsteuer: Kein LStAbzug bei Zuführung des ArbG aus einer Wertguthabenvereinbarung in eine entsprechende Rückdeckungsversicherung (BFH v. 4.9.2019 – VI R 39/17, BFH/NV 2020, 85).

1466 Einstweilen frei.

1467 f) Behandlung von Abschlusskosten

Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen dürfen gem. § 248 Abs. 3 HGB (bzw. § 248 Abs. 1 Nr. 3 HGB idF des BilMoG) nicht aktiviert werden. Das Verbot gilt ebenso bei Versicherungsnehmern und gem. Abs. 1 auch stl.; vgl. ADS, 6. Aufl. 2000, § 248 HGB Rz. 26; Schmidt/Usinger in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2021, § 248 HGB Rz. 35; Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, 20. Aufl. 2020, § 42 GmbHG Rz. 31.

1468 g) Schadenermittlungs- und Schadenbearbeitungskosten

Handelsrechtlich besteht (in der Schaden- und Unfallversicherung) Passivierungspflicht des Versicherers für die gesamten Schadenregulierungsaufwendungen (= Schadenermittlungs- und -bearbeitungskosten) gem. § 341g Abs. 1 Satz 2 HGB. Für eine Einbeziehung der Schadenregulierungskosten auch in der Krankenversicherung Boetius, VersR 2016, 428 (433).

Steuerlich sind entgegen Abs. 1 nur die Kosten der Schadenermittlung rückstellungsfähig (BFH v. 19.1.1972 – I 114/65, BStBl. II 1972, 392; FinMin. Nds. v. 2.2.1973, DB 1973, 549 [sog. Formel 48]). Im Hinblick auf das Urt. des BFH v. 11.10.2012 (BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676), das die Bewertung von Rückstellungen zum Vollkostenansatz zulässt, ist offen, ob stl. daher künftig Verwaltungskosten bei der Bewertung der Schadenermittlung berücksichtigt werden können. Zur Rückstellungsbildung bei Versicherungsagenten für die künftige Schadenbearbeitung s. FG Hamb. v. 16.10.1980 – III 112/75 (V), EFG 1981, 228, rkr.

4. Passivierung von Verpflichtungen aus Versicherungsverhältnissen

a) Passivierung beim Versicherungsnehmer

1476

Wegen der grundsätzlichen Vorleistungsverpflichtung des Versicherungsnehmers (s. Anm. 1471) liegen regelmäßig keine bilanzierungspflichtigen Verpflichtungen aus Versicherungsverhältnissen auf der Ebene des Versicherungsnehmers vor. Ausnahmsweise können sich Passivierungspflichten zB für rückständige Prämienzahlungen ergeben.

b) Passivierung beim Versicherungsunternehmen

aa) Wesensmerkmale des Versicherungsgeschäfts

1477

Versicherungsunternehmen übernehmen fremde Risiken gegen vorschüssige Prämienzahlung.

Versicherungstechnisches Risiko des Versicherers: Ziel des Versicherers ist es, alle während einer Versicherungsperiode auftretenden Versicherungsleistungen in einem Versicherungszweig durch die Prämienzahlungen aller Versicherungsnehmer dieses Versicherungszweigs zu decken.

Instruktiv bereits RFH v. 24.3.1925, RFHE 16, 31 (40):

„3. Die auf dem Gesetze der großen Zahl beruhende Kalkulation der Versicherungsunternehmen muß davon ausgehen, daß die Gesamtzahl der abgeschlossenen Versicherungsverträge so viele Prämieinnahmen bringt, daß diese zuzüglich der Zinsen ausreichen, um alle aus diesen Versicherungen der Gesellschaft erwachsenden Verpflichtungen gegen die Versicherten, außerdem die Verwaltungskosten und einen angemessenen Verdienst zu decken.“

Versicherungstechnisch ist es für den Versicherer daher notwendig, einen Risikoausgleich zu schaffen, einerseits im Bestand der Versicherungsnehmer pro Versicherungszweig und Versicherungsperiode, andererseits in der Zeit. Versicherungstypisch erfasst der Versicherer dazu die übernommenen Einzelrisiken in einem möglichst großen Kollektiv gleichartiger, homogener Risiken (Gefahrengemeinschaft). Das so gebildete Versichertenkollektiv ist Grundlage für den Risikoausgleich zwischen den Versicherungsnehmern, da das gebündelte Risiko risikotheorietisch geringer ausfällt als die Summe der Einzelrisiken. Entsprechendes gilt in zeitlicher Hinsicht (periodenübergreifender Risikoausgleich). Will der Versicherer Gewinn erzielen, müssen die Versicherungsleistungen niedriger sein als die vereinnahmten Prämien (und die Bewirtschaftungserträge aus den Kapitalanlagen). Anders ausgedrückt besteht für den Versicherer das versicherungstechnische Risiko, dass die aufgrund der eingetretenen Versicherungsfälle zu leistenden Zahlungen den Erwartungswert der Gesamtschadenausgaben überschreiten. Irrtümer in der versicherungsmathematischen Preiskalkulation oder Änderungen im prognostizierten Schadenverlauf gehen somit zu Lasten des Versicherers.

Vorleistungspflicht des Versicherungsnehmers: Versicherungsprämien bzw. -beiträge sind regelmäßig mit Abschluss des Versicherungsvertrags bzw. mit Beginn der Versicherungsperiode als Entgelt für die Versicherungsleistung zu entrichten. Der Versicherungsnehmer ist verpflichtet, in Vorleistung zu treten. Die Leistung des Versicherers folgt der Prämienzahlung zeitlich nach (sog. Nachleistungsbetrieb). Im

Erg. stehen dem Versicherer daher Teile der Prämien (vorübergehend) zur Kapitalanlage zur Verfügung, deren Erträge zusammen mit den Prämien Erlösen der Vergangenheit für die Erbringung der Versicherungsleistung verwendet werden.

1478 **bb) Handelsrechtliche Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen**

Den vorbezeichneten Besonderheiten des Versicherungsgeschäfts wird handelsrechtl. (auf der Passivseite der Bilanz) durch die Bildung von versicherungstechnischen Rückstellungen gem. §§ 341e ff. HGB iVm. den Vorschriften der RechVersV Rechnung getragen, so zB durch periodengerechte Abgrenzung vereinnahmter Prämien für die Gewährung von Versicherungsschutz nach dem Bilanzstichtag als Beitragsüberträge gem. § 341e Abs. 2 Nr. 1 HGB, § 24 RechVersV. Sachlich erfasst der Begriff der versicherungstechnischen Rückstellung die Summe aller am Bilanzstichtag bestehenden Leistungsverpflichtungen, die unter Berücksichtigung der Eigenart des Versicherungsgeschäfts unmittelbar auf der versicherungsspezifischen Risikoübernahme beruhen (vgl. zum Begriff schon § 12 Abs. 1 Nr. 3 VermStG 1922, RGBl. I 1922, 335; Rücklage für Versicherungssummen; zuvor bereits §§ 11, 56, 99 f. des Reichsgesetzes über die privaten Versicherungsunternehmungen v. 12.5.1901, RGBl. 1901, 139; Prämienreserve).

Ähnliche Formulierungen finden sich in der Rspr. des RFH (vgl. RFH v. 5.11.1920, RFHE 3, 338 [341]: Prämienreserve als „eine aus Prämien hergestellte Reserve zur Deckung künftiger Leistungen der Versicherungsunternehmungen an die Versicherten“; RFH v. 30.6.1922, RFHE 10, 188 [192]: Rückstellung des erforderlichen Risikodeckungskapitals; RFH v. 24.3.1925, RFHE 16, 42). De lege lata soll eine „dauernde Erfüllbarkeit der Verpflichtungen aus den Versicherungsverträgen“ erreicht werden (§ 341e Abs. 1 Satz 1 HGB; Art. 56 VersBilRL 91/674/EWR; begrifflich so bereits § 100 des Reichsgesetzes über die privaten Versicherungsunternehmungen v. 12.5.1901, RGBl. 1901, 139). Die Passivierung versicherungstechnischer Rückstellungen bildet somit den aufsichtsrechtl. normierten Betrieb eines Versicherungsgeschäfts ab. Ohne diese Möglichkeit käme es zu einem erhöhten Gewinnausweis und damit zu einem nachhaltigen Substanzverlust, der die Erfüllbarkeit der Verpflichtungen aus den Versicherungsverträgen gefährden würde.

1479 **cc) Steuerrechtliche Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen**

Unbeschadet steuerbilanzieller Sondervorschriften (s.u.) gilt für VU wie bei allen anderen bilanzierungspflichtigen Unternehmen dem Grunde und der Höhe nach der Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. (§ 5 Abs. 1, § 6 Abs. 1). Handelsrechtlich finden neben den subsidiär anwendbaren §§ 341e ff. HGB die allgemeinen Vorschriften für alle Kaufleute Anwendung. Verpflichtungen aus Versicherungsverhältnissen werden bilanziell als Verbindlichkeiten angesetzt, sofern sie dem Grunde und der Höhe nach gewiss und quantifizierbar sind und nicht aus einem schwebenden Geschäft stammen (*Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 311 ff.). Die Verbindlichkeit ist mit dem Rückzahlungs- = Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB und HGB idF des BilMoG) zu passivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 3, 2). Steuerbilanziell wird die Maßgeblichkeit allerdings in wesentlichen Vorschriften für Versicherer eingeschränkt (zB Abs. 4a; § 6 Abs. 1 Nr. 3a).

Sondervorschriften für versicherungstechnische Rückstellungen: Steuerbilanziell bestehen für die Passivierung einzelner versicherungstechnischer Rückstellungen Sondervorschriften in §§ 20 ff. KStG, § 6 Abs. 1 Nr. 3a. Zu den Rückstellungen

für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle (Schadenrückstellungen gem. § 20 Abs. 2 KStG) sowie den der Schwankungsrückstellung ähnlichen Rückstellungen (Großrisikorückstellungen gem. § 341h Abs. 2 HGB, § 30 Abs. 2 ff. RechVersV) hat die FinVerw. darüber hinaus Stellung genommen.

BMF v. 5.5.2000 – IV C 6 - S 2775 - 9/00, BStBl. I 2000, 487 (stl. Behandlung der Schadenrückstellungen); BMF v. 16.8.2000 – IV C 2 - S 2175 - 14/00, BStBl. I 2000, 1218; BMF v. 12.7.2005 – IV B 2 - S 2175 - 9/05, BStBl. I 2005, 819; BMF v. 9.9.2009 – IV C 6 - S 2175/07/10001, BStBl. I 2009, 930; BMF v. 4.11.2013 – IV C 6 - S 2175/07/10001, 2013/1007129, BStBl. I 2013, 1332; BMF v. 8.12.2015 – IV C 6 - S 2175/07/10001, BStBl. I 2015, 1027, sowie für Wj., die nach dem 31.12.2016 enden, BMF v. 20.10.2016 – IV C 6 - S 2175/07/10001, BStBl. I 2016, 1145 (Pauschalverfahren zur Abzinsung von Schadenrückstellungen der VU); zu stl. anzuerkennenden Großrisikorückstellungen gem. § 30 RechVersV, § 5 Abs. 1 für Pharmarisiken (BMF v. 8.5.1991 – IV B 7 - S 2775 - 4/91, BStBl. I 1991, 535; BAV v. 23.12.1991, VerBAV 1992, 37), Risiken aus Atomanlagen (VerBAV v. 17.3.1981, VerBAV 1981, 12; BMF v. 10.12.1980, BB 1981, 29) sowie für Terrorrisiken gem. § 30 Abs. 2a RechVersV (zur erstmaligen Anwendung ab 22.10.2002 s. § 64 Abs. 8 RechVersV). Die früher geltende Großrisikorückstellung für Großraumflugzeuge wurde aufgehoben (BMF v. 10.12.1980, BB 1981, 29).

Das Zusammenwirken handels- und steuerbilanzieller Vorschriften verdeutlicht nachfolgende Übersicht:

Zusammenwirken von Handels- und Steuerbilanz bei versicherungstechnischen Rückstellungen			
Passiver Bilanzposten	Versicherungs- technische Rückstellung	Handelsbilanz	Steuerbilanz
E.	Versicherungstechnische Rückstellungen		
E.I.	Beitragsüberträge	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341e Abs. 2 Nr. 1 HGB, § 24 RechVersV	§§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 EStG
E.II.	Deckungsrückstellung	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341f HGB, § 25 RechVersV	§ 21a KStG
E.III.	Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle (Schadenrückstellung)	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341g HGB, § 26 RechVersV	§ 20 Abs. 2 KStG, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG iVm. BMF v. 5.5.2000 – IV C 6 - S 2775 - 9/00, BStBl. I 2000, 487; BMF v. 16.8.2000 – IV C 2 - S 2175 - 14/00, BStBl. I 2000, 1218; BMF v. 12.7.2005 – IV B 2 - S 2175 - 9/05, BStBl. I 2005, 819; BMF v. 4.11.2013 – IV C 6 - S 2175/07/10001, 2013/1007129, BStBl. I 2013, 1332; BMF v. 8.12.2015 – IV C 6 - S 2175/07/10001, BStBl. I 2015, 1027; ab Wj. nach dem 31.12.2016 vgl. Pauschalverfahren gem. BMF v. 20.10.2016 – IV C 6 - S 2175/07/10001, BStBl. I 2016, 1145

Zusammenwirken von Handels- und Steuerbilanz bei versicherungstechnischen Rückstellungen			
Passiver Bilanz-posten	Versicherungs-technische Rückstellung	Handelsbilanz	Steuerbilanz
E.IV.	Rückstellung für erfolgsabhängige und erfolgsunabhängige Beitragsrückerstattung (RfB)	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341e Abs. 2 Nr. 2 HGB, § 28 RechVersV	§ 21 KStG
E.V.	Schwankungsrückstellung	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341h Abs. 1 HGB, § 29 RechVersV	§ 20 Abs. 1 KStG
E.V.	Der Schwankungsrückstellung ähnliche Rückstellung	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341h Abs. 2 HGB, § 30 RechVersV	§§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 EStG
E.VI.	Sonstige versicherungstechnische Rückstellung	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341e HGB, § 31 RechVersV	§§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 EStG
F.	Versicherungstechnische Rückstellungen im Bereich der Lebensversicherung, soweit das Anlagerisiko von den Versicherungsnehmern getragen wird		
F.I.	Deckungsrückstellung	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341f HGB, § 32 Abs. 1, Abs. 2 RechVersV	§§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 EStG
F.II.	Übrige versicherungstechnische Rückstellungen	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341e HGB, § 32 RechVersV	§§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 EStG

1480 dd) Sondervorschriften nach internationaler Rechnungslegung (IFRS 17)

Für Unternehmen, die ihren Konzernabschluss nach IFRS bilanzieren, gilt künftig der Rechnungslegungsstandard „IFRS 17 Versicherungsverträge“. Der finale Standard wurde im Mai 2017 vom International Accounting Standards Board (IASB) veröffentlicht und löst den seit 2005 geltenden Standard IFRS 4 ab. Ziel ist, weltweit einheitliche Bilanzierungsvorschriften für Versicherungsverträge zu schaffen und somit die Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen zu erhöhen. IFRS 17 findet erstmals für Geschäftsjahre Anwendung, die am oder nach dem 1.1.2023 beginnen (vgl. Beschluss des IASB v. 17.3.2020, www.ifrs.org/news-and-events/2020/03/ifrs-17-effective-date; s. dort auch die finale und ergänzte Fassung von IFRS 17; ursprünglich war das Inkrafttreten bereits zum 1.1.2021 vorgesehen, wurde aber wegen Umsetzungsschwierigkeiten nun verschoben). Für Unternehmen in der EU steht die formale Übernahme in EU-Recht (sog. *Endorsement*) noch aus. Die praktische Umsetzung des Bilanzierungsstandards wird seitens des IASB durch eine sog. *Transition Ressource Group* konkretisiert. Für Einzelabschlüsse bleibt es weiterhin bei der Bilanzierung nach HGB bzw. EStG/KStG. Mangels Maßgeblichkeit ist IFRS 17 daher für die StBil. ohne Bedeutung (allg. zum IFRS 17 vgl. die Online-Veröffentlichungen einzelner Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sowie Geisel, DB

2017, 2180; Kreeb/Zeitler, IRZ 2017, 299; Stecht, VW 2018, 72; Engelshove/Bonin, Beck Handbuch IFRS, 6. Aufl. 2020, § 40 IFRS 17 Versicherungsverträge; Hommel/Pauly-Grundmann/Zeitler, MüKo HGB, 4. Aufl. 2020, vor § 341 HGB Rz. 40 ff.).

Bilanzierung dem Grunde nach: IFRS 17 knüpft an das Vorliegen eines Versicherungsvertrags an (zur Bedeutung für Nicht-VU Ganssaue/Meurer, WPg 2018, 18; Freiberg/Melcher, BB 2019, 1963). Er gilt für alle Arten von Versicherungsverträgen, also insbes. für Risiko- und Personenversicherungen. Der Anwendungsbereich erfasst Versicherungsverträge und aktive Rückversicherungsverträge („*re]insurance contracts issued*“), passive Rückversicherungsverträge („*reinsurance contracts hold*“) sowie Investmentverträge mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung, sofern das Unternehmen auch sonst Versicherungsverträge zeichnet. Zeitlich erfolgt der bilanzielle Ausweis grds. bei Beginn der Deckungsperiode (IFRS 17.25), nicht bereits bei Vertragsabschluss. Enthält der Versicherungsvertrag neben der Abdeckung des Versicherungsrisikos abgrenzbare, weitere Komponenten, wie bspw. Investmenttätigkeiten oder die Erbringung von Dienstleistungen (Assistance), sind diese Komponenten getrennt zu bilanzieren (zB gem. IFRS 9 oder 15, vgl. Unkel/Färber/Möbus, WPg 2018, 364 zum Zusammenspiel mit der Bilanzierung von Kapitalanlagen). Nicht von IFRS 17 betroffen sind Versicherungsverträge, die ein Unternehmen als Versicherungsnehmer abschließt (bspw. Betriebsunterbrechungsversicherung oder Kfz.-Haftpflichtversicherung des Fuhrparks), sofern es sich nicht um einen (passiven) Rückversicherungsvertrag handelt (IFRS 17.7 [g]).

Bilanzierung der Höhe nach: IFRS 17 verlangt die Bildung von Bewertungs-/Bilanzierungseinheiten, sog. Portfolien von Versicherungsverträgen. Diese Portfolien fassen Versicherungsverträge mit gleichartigem Risiko(-profil) und gemeinsamer Verwaltung zusammen (IFRS 17.14). Konzeptionell folgt der Standard insofern dem allg. Gedanken des Risikoausgleichs im Kollektiv. Pro Portfolio sind drei Untergruppen zu bilden (verlustträchtige Versicherungsverträge, Versicherungsverträge ohne signifikantes Risiko, übrige Versicherungsverträge) und das Portfolio ist für jedes neue Geschäftsjahr ggf. in Jahresgruppen zu unterteilen (IFRS 17.16 und 17.22). Nach dem allg. Bewertungsmodell (sog. *Building Block Approach*, IFRS 17.32 ff.) wird das Portfolio stichtagsbezogen mit dem diskontierten Erfüllungswert zzgl. einer Gewinnmarge (sog. *contractual service margin*) bewertet. Eine Modifikation besteht für Verträge mit direkter Überschussbeteiligung (sog. *Variable Fee Approach*, IFRS 17.45, B 110–118), um die langfristigen Garantien in Lebensversicherungsverträgen angemessen abbilden zu können. Neben dem allg. Bewertungsmodell besteht ein vereinfachtes Bewertungsverfahren (sog. *Premium Allocation Approach*, IFRS 17.53), insbes. für kurzlaufende Versicherungsverträge unter einem Jahr (ähnelt der Beitragsübertragungsmethode nach § 341e Abs. 2 Nr. 1 HGB).

In der Gesamtergebnisrechnung ist zwischen versicherungstechnischem Erg. (versicherungstechnischer Umsatz und versicherungstechnische Aufwendungen) und den versicherungstechnischen Finanzerträgen zu unterscheiden.

5. Bilanzielle Behandlung einzelner Versicherungsverhältnisse

1481

Assekuradeur: Siehe im Einzelnen „Transportversicherung“.

Baumehrpriisversicherung: Leistungen aus einer Versicherung, mit der Mehrkosten aus einer ersatzweisen Herstellung eines WG abgesichert werden sollen, mindern bei Vorliegen eines einheitlichen Investitionsbeschlusses die AK des Er-

satzWG (§ 255 Abs. 1 Satz 3 HGB). Die Versicherungsleistung ist weder außerordentlicher Ertrag noch Schadensersatz. Der Anspruch des Versicherungsnehmers gegen den Versicherer auf Ausgleich der durch die Ersatzbestellung höheren Kosten ist kein selbständig bewertbares WG und kann daher nicht aktiviert werden. Soweit die Versicherungsprämien dem WG zuzuordnen sind, sind sie als ANK zu aktivieren (FG Hamb. v. 20.8.2007, EFG 2008, 107, rkr.).

Betriebsunterbrechungsversicherung: Leistungen aus einer (Feuer-)Betriebsunterbrechungsversicherung stellen BE dar, können jedoch ggf. im Rahmen der Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 Abs. 4 EStR berücksichtigt werden (BFH v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591; BFH v. 9.12.1982 – IV R 54/80, BStBl. II 1983, 371; BFH v. 24.6.1999 – IV R 46/97, BStBl. II 1999, 561). Bei einer GmbH ist entscheidend, dass die GmbH Versicherungsnehmerin und allein Bezugsberechtigte der Betriebsunterbrechungsversicherung ist (BFH v. 11.3.2015 – I R 16/13, BFH/NV 2015, 1273, im Anschluss an Vorinstanz Nds. FG v. 14.2.2013 – 6 K 107/11, DStRE 2014, 214; FG Köln v. 15.12.2016 – 10 K 524/16, juris, rkr.). Zu Praxisausfallversicherungen im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung vgl. BFH v. 20.5.2009 – VIII R 6/07, DStR 2009, 1632; *Loschelder* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 4 Rz. 278, mwN; zur Abgrenzung einer Krankentagegeldversicherung als Ersatz für eine Betriebsunterbrechungsversicherung s. BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101 (104); allg. im Zusammenhang mit Covid-19 *Lütt-ringhaus/Eggen*, Versicherungsschutz und Corona-Pandemie: Deckungs- und Haftungsfragen im Kontext der Betriebsunterbrechungs- und Veranstaltungsausfallversicherung, r+s 2020, 250.

Directors and Officers-Versicherung (D&O): Keine Aktivierung der Prämien bei Abschluss der Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG, sondern Abzug als BA (FinMin. Nds. v. 25.1.2002, DStR 2002, 678; *Loschelder* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 4 Rz. 276, mwN; *Küppers/Dettmeier/Koch*, DStR 2002, 199); ggf. periodengerechte Abgrenzung. Aktivierung des Versicherungsanspruchs nach allgemeinen Grundsätzen möglich, sofern die Forderung gegen den Versicherer hinreichend konkretisiert ist (zB durch rechtskräftiges Urteil, Anerkenntnis oder Vergleich). Zur aufsichtsrechtl. Behandlung umfassend *Beckmann* in *Beckmann/Matusche-Beckmann*, Versicherungsrechts-Handbuch, 3. Aufl. 2015, § 28.

Gruppenunfallversicherung: Keine Aktivierung der Versicherungsbeiträge des ArbG zu einer Gruppenunfallversicherung (typische Risikoversicherung); Abzug als BA. Zur Istl. Behandlung vgl. § 40b Abs. 3; BFH v. 16.4.1999 – VI R 60/96, BStBl. II 2000, 406; BFH v. 16.4.1999 – VI R 66/97, BStBl. II 2000, 408; zuletzt BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, DStR 2009, 317, mwN; BMF v. 17.7.2000 – IV C 5 - S 2332 - 67/00, BStBl. I 2000, 1204; § 10 Anm. 165; § 40b Anm. 60, 85.

Krankentagegeldversicherung: Generell Zuordnung zum PV, daher keine Aktivierung von Versicherungsansprüchen und auch kein BA-Abzug der Prämien (BFH v. 22.5.1969 – IV R 144/68, BStBl. II 1969, 489; BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101).

Krankenzusatzversicherung: Bei der betrieblichen Krankenzusatzversicherung erfolgt keine Aktivierung von laufenden Prämienzahlungen, sondern ein BA-Abzug (ggf. LStPauschalierung gem. § 40 Abs. 1).

Praxisausfallversicherung: Praxisausfallversicherungen dienen idR der Absicherung eines krankheits- oder unfallbedingten Arbeitsunfähigkeitsrisikos, das der

privaten Lebensführung zuzurechnen ist. Soweit die Versicherung jedoch auch Schutz gegen spezielle berufs- oder betriebsspezifische Gefahren gewährt, ist insoweit die Prämie der betrieblichen/beruflichen Sphäre zuzurechnen (BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168; BFH v. 18.8.2009 – X R 21/07, DStRE 2010, 1; BFH v. 23.4.2013 – VIII R 4/10, BStBl. II 2013, 615; H 4.7 EStH 2017).

Rückdeckungsversicherung: Aktivierung der Ansprüche mit dem geschäftsplanmäßigen Deckungskapital, zu Einzelheiten s. Anm. 1465.

Rückversicherungsvergütung: Keine zeitanteilige Aktivierung eines Anspruchs auf einen anteiligen Gewinn aus einem mehrjährigen Rückversicherungsvertrag (FG Münster v. 26.8.2002 – 9 K 1618/98 K, 9 K 2102/98 F, EFG 2002, 1582, rkr.).

Sportunfähigkeitsversicherung: Zuordnung zum PV. Beiträge eines professionellen Sportlers zu einer Sportunfähigkeitsversicherung stellen daher keine BA dar. Nach der Art des versicherten Risikos komme ggf. ein Abzug als WK oder SA in Betracht (Absicherung krankheitsbedingter Einnahmeausfälle). Die Zuordnung zum BV sei nur bei entsprechender objektiv leichter und einwandfreier Trennbarkeit der Prämien von den Kosten der Lebensführung möglich (FG Düss. v. 17.1.2021 – 10 K 2192/17E, EFG 2021, 446, Rev. zugelassen).

Teilhaberversicherung: Keine Aktivierung der Versicherungsansprüche, da Versicherung zum notwendigen PV zählt (BFH v. 6.2.1992 – IV R 30/91, BStBl. II 1992, 653, betr. LV und Berufsunfähigkeitsversicherung von Sozien einer Rechtsanwaltskanzlei; Kessler, FR 1991, 290; BFH v. 23.4.2013 – VIII R 4/10, BStBl. II 2013, 615, betr. Risiko-LV einer Anwaltssozietät mwN).

Transportversicherung: Im Bereich der Transport- und Seeverversicherung können umfangreiche versicherungstypische Dienstleistungen, die üblicherweise vom Versicherer selbst wahrgenommen werden (zB Vorbereitung und Abschluss des Versicherungsvertrags, Vertragsbearbeitung, Prämieninkasso, Abwicklung von Schadensfällen etc.), traditionell von einer besonderen Form von Versicherungsagenten, den sog. Assekuradeuren, ausgeübt werden (zum Begriff vgl. Heiss/Trümper in Beckmann/Matusche-Beckmann, Versicherungsrechts-Handbuch, 3. Aufl. 2015, § 38 Rz. 114). Die bilanzielle Behandlung der vom Versicherer an den Assekuradeur für die Vertragsbearbeitung bezahlten Provision richtet sich bei ihm danach, ob die Vertragsbearbeitung von Versicherungsverträgen mit einer vom Wj. des Assekuradeurs abweichenden Vertragslaufzeit vor oder nach dessen Bilanzstichtag erfolgt ist. Vergüten die Provisionen Leistungen, die vor dem Bilanzstichtag erbracht worden sind, sind die Ansprüche des Assekuradeurs zu aktivieren. Entfallen die Leistungen der Vertragsbearbeitung auf den nachfolgenden Zeitraum, ist die Provision anteilig zu passivieren. Nach Ansicht des BFH kommt dazu der Ausweis als passiver RAP oder als Verbindlichkeit für eine erhaltene Anzahlung in Betracht (ausdrücklich offen gelassen durch BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25; vgl. Weber-Grellet, BB 2000, 1024 [1026f.]).

6. Bilanzierung von Ansprüchen des Versicherungsvertreeters

a) Provisionsansprüche des Versicherungsvertreeters

1482

Gewinnrealisierung: Die Gewinnrealisierung/Aktivierung erfolgt mit Entstehung des Provisionsanspruchs, dh. mit Erbringung der Vermittlungsleistung des Versicherungsvertreeters und Zahlung der Versicherungsprämie durch den Versicherungsnehmer (§§ 87a Abs. 1, 92 Abs. 4 HGB). Der konkrete Zeitpunkt hängt somit

von der Vertragsgestaltung im Einzelfall ab (zB mit Zahlung der Jahresprämie oder nach der Anzahl der Monatsprämien) (BFH v. 17.3.2010 – X R 28/08, BFH/NV 2010, 2033; FG München v. 16.1.2017 – 7 K 337/15, juris, rkr., bei fehlender Vereinbarung über die Zahlung von Vorschüssen oder Anzahlungen; aus zivilrechtl. Sicht bejaht der BGH das Entstehen der Provision für die Vermittlung von sog. dynamischen LV, bei denen sich die Versicherungssumme vertraglich in regelmäßigen Zeitabständen erhöht, wenn der Versicherungsnehmer nicht widerspricht und die Prämie bezahlt, auch wenn der Versicherungsvermittlervvertrag zwischenzeitlich beendet wurde, BGH v. 20.12.2018 – VII ZR 69/18, NJW 2019, 1674). Zu Ansatz und Bewertung eines ratierlich ausbezahlten (Gesamt-)Provisionsanspruchs im Rahmen des An- und Verkaufs von Beständen aus fondsgebundenen Versicherungen bei Verdacht einer anlegertäuschenden Tätigkeit ausführhrl. OLG Dresden v. 9.2.2017 – 8 U 576/16, AG 2017, 482, Rz. 111 ff. Keine Gewinnrealisierung bei vorschüssiger Provisionszahlung in Höhe der stornobehafteten Beträge (Beträge, die der Versicherungsvertreter aufgrund von Leistungsstörungen im vermittelten Vertrag in einem bestimmten Zeitraum an die Versicherungsgesellschaft zurückzahlen muss; zur Darlegungs- und Beweislast des VU bei Rückforderung geleisteter Vorschüsse wegen stornierter Versicherungsverträge OLG Dresden v. 2.3.2020 – 4 U 2314/19, BeckRS 2020, 7497 mwN). Die Aktivierung des Provisionsanspruchs erfolgt in diesem Fall erst bei Wegfall der Stornohaftung (davor: Passivierung als erhaltene Anzahlungen nach § 266 Abs. 3 C.3. HGB, bestätigt durch BFH v. 26.4.2018 – III R 5/16, BStBl. II 2018, 536; BFH v. 29.8.2018 – XI R 32/16, BFH/NV 2019, 259). Die insofern auf die Vermittlungsleistungen entfallenden Aufwendungen sind nach Ansicht des FG Münster als „unfertige Leistung“ nach § 266 Abs. 2 B.I.2. HGB zu aktivieren (FG Münster v. 28.4.2016 – 9 K 843/14 K,G,F,Zerl, EFG 2016, 1284, Ausgangsverfahren FG Münster v. 21.12.2011 – 9 K 3802/08 K,G,F, Zerl, EFG 2012, 1286, aufgehoben und zurückverwiesen durch BFH v. 9.10.2013 – I R 15/12, BFH/NV 2014, 907, Az. BFH XI R 32/16). Anders ausdrücklich BFH v. 26.4.2018 – III R 5/16, DStR 2018, 1542 (1544, Rz. 20): Keine Aktivierung der Aufwendungen als „unfertige Leistung“, wenn kein WG entstanden ist.

- *Stornohaftungszeit*: Ansprüche des Versicherungsververtreters gegen die Versicherungsgesellschaft auf Auszahlung der von dieser zur Abdeckung des Stornorisikos einbehaltener Provisionsanteile sind beim Versicherungsvertreter nach Beendigung des Versicherungsvertretervertrags während des noch laufenden Stornohaftungszeitraums als sonstige Ausleihung oder als sonstiger Vermögensgegenstand zu aktivieren (Nds. FG v. 21.11.2012 – 2 K 38/12, EFG 2013, 595, rkr.).
- *Zur bilanzsteuerlichen Behandlung stornobehafteter Provisionen des Versicherungsververtreters* allg. s. OFD Nds. v. 1.8.2014, DStR 2014, 1876.

1482a b) Rückprämie des Versicherungsververtreters

Ansprüche eines Versicherungsververtreters (Makler) gegen die Versicherungsgesellschaft auf Zahlung einer sog. Rückprämie bei günstigem Schadenverlauf in dem vom Makler vermittelten Versicherungsbestand sind als Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zu aktivieren (BFH v. 14.4.2011 – X B 104/10, BFH/NV 2011, 1343).

c) Rückstellungsbildung für die Betreuung abgeschlossener Versicherungsverträge (Nachbetreuung)

1482b

Erhält ein Versicherungsvertreter die Abschlussprovision nicht nur für die Vermittlung einer Versicherung, sondern auch für die (rechtl.) Verpflichtung zur weiteren Betreuung des Versicherungsvertrags (sog. Nachbetreuung von Versicherungsverträgen), so ist für die gesamte Abschlussprovision eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstands zu bilden (BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BStBl. II 2012, 856; BFH v. 7.1.2014 – X B 191/13, BFH/NV 2014, 695; BFH v. 27.2.2014 – III R 14/11, BStBl. II 2014, 675; ausführl. BFH v. 12.12.2013 – X R 25/11, BStBl. II 2014, 517, mit Ausführungen zu konkreten Nachweis- und Dokumentationspflichten). Für die Rückstellungsbildung ist dabei auf die Bestandspflege bereits abgeschlossener Verträge abzustellen. Eine Passivierung von Aufwendungen im Zusammenhang mit Neuabschlüssen ist nicht möglich (stRspr., vgl. BFH v. 12.12.2013 – X R 25/11, BStBl. II 2014, 517, Rz. 35; FG Münster v. 9.9.2016 – 4 K 2068/13 G,F, EFG 2016, 1888, Az. BFH IV R 49/16). Für eine Aufteilung der Abschlussprovision und Erfassung des auf die Nachbetreuungsleistung entfallenden Teils als passiver RAP *Tiedchen*, NZG 2017, 1007 (1011 f.) mwN.

Das BMF hat hierzu in einem gesonderten Schreiben Grundsätze zum Ansatz und zur Bewertung aufgestellt (BMF v. 20.11.2012 – IV C 6 – S 2137/09/10002, BStBl. I 2012, 1100).

Einstweilen frei.

1483–1484

XIV. Aktivierung und Passivierung von Vertreterverhältnissen, insbesondere Handelsvertreterverhältnissen

1. Vertreterverhältnisse als schwebende Geschäfte

1485

Handelsvertreterverträge sind gegenseitig verpflichtende Verträge nach §§ 320 ff. BGB, §§ 84 ff. HGB, bei denen die beiderseits erwachsenden Verpflichtungen der Vertragsparteien in einem Abhängigkeitsverhältnis zueinander stehen (anders zB Handelsmakler oder Versicherungsmakler: unvollkommen zweiseitig verpflichtende Verträge). Geschuldet werden wiederkehrende Einzelleistungen, deren Gesamtumfang von der Dauer der Rechtsbeziehung abhängt (sog. Dauerschuldverhältnisse; s. *Grüneberg in Palandt*, 80. Aufl. 2021, § 314 BGB Rz. 2).

Die wechselseitigen Ansprüche des HV und des Unternehmers, dem er Geschäfte zu vermitteln hat, sind strechtl. nach den Grundsätzen zur Bilanzierung schwebender Geschäfte zu beurteilen (s. Anm. 540 ff.). Daher dürfen Ansprüche und Verbindlichkeiten, auch wenn sie bereits am Bilanzstichtag rechtl. entstanden waren, erst bilanziert werden, wenn das Gleichgewicht in den Vertragsbeziehungen infolge schuldrechtl. Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände gestört ist und Leistung und Gegenleistung sich einander nicht mehr ausgeglichen gegenüberstehen (zB BFH v. 8.12.1982 – I R 142/81, BStBl. II 1983, 369; BFH v. 24.11.1983 – I R 150/77, BStBl. II 1984, 299).

2. Aktivierung und Passivierung bei laufenden Vertreterverhältnissen

a) Behandlung beim Handelsvertreter

1486 aa) Provisionsanspruch

Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf den HV (zum Begriff s. § 24 Anm. 67), gelten aber entsprechend für gleichartige Vertreterverhältnisse wie zB diejenigen des Versicherungsvertreeters und des Bausparkassenvertreeters. Zum Versicherungsvertreter s. Anm. 1491, zu weiteren Vertreterverhältnissen s. Anm. 1492.

Zeitpunkt der Aktivierung: Ist keine anderweitige Vereinbarung getroffen, entsteht der Provisionsanspruch des HV handelsrechtl. nach § 87a Abs. 1 Satz 1 HGB, „sobald und soweit der Unternehmer das Geschäft ausgeführt hat.“ Die Vorschrift regelt nach Auffassung des BFH die Entstehung des Anspruchs, nicht lediglich dessen Fälligkeit (BFH v. 26.5.1972 – III R 23/70, BStBl. II 1972, 668; krit. *Hoffmann* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1081 [2/2016]). Danach ist der Provisionsanspruch durch die Ausführung des Geschäfts aufschiebend bedingt. Er ist nach stRspr. daher grds. zu dem Zeitpunkt zu aktivieren, zu dem der HV die von ihm geschuldete Leistung erbracht und der Unternehmer durch Abschluss der vermittelten Verträge diese Leistung abgenommen (das vermittelte Geschäft mithin „ausgeführt“) hat, und zwar unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung durch den Kunden (zB BFH v. 15.1.1963 – I 259/61 S, BStBl. III 1963, 256; BFH v. 17.1.1963 – IV 335/59 S, BStBl. III 1963, 257; BFH v. 3.5.1967 – I 111/64, BStBl. III 1967, 464; BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25; BFH v. 13.2.2008 – III B 29/07, BFH/NV 2008, 947; BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432; FG Hamb. v. 17.12.1998 – II 64/98, EFG 1999, 973, rkr.). Zu diesem Zeitpunkt soll der Provisionsanspruch auch dann zu aktivieren sein, wenn der Provisionsanspruch aufgrund einer besonderen rechtsgeschäftlichen Vereinbarung erst mit der Zahlung des Kunden entsteht (BFH v. 17.1.1963 – IV 335/59 S, BStBl. III 1963, 257; BFH v. 27.11.1968 – I 104/65, BStBl. II 1969, 296; auch BFH v. 3.8.2005 – I R 94/03, BStBl. II 2006, 20; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 986 [3/2021]). Dem ist uE jedenfalls dann zuzustimmen, wenn der Zahlung des Kunden keine ernstlichen Zweifel entgegenstehen und der Provisionsanspruch hinsichtlich seiner Realisierung „so gut wie sicher“, dh. wirtschaftlich verursacht ist (glA Nds. FG v. 1.12.1976 – VIII 101/73, EFG 1977, 304, rkr.; *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 346 [8/2020]; s. auch BFH v. 29.11.1956 – IV 206/55 U, BStBl. III 1957, 234: Einstellung eines Delkredere; BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BFH/NV 1999, 260; ähnlich FG München v. 7.11.2000 – 7 V 3764/00, EFG 2001, 276, best. durch BFH v. 20.6.2001 – I B 182/00, BFH/NV 2001, 1399; *Moxter*, *StuW* 1989, 232). Wird die Entstehung des Provisionsanspruchs unabhängig von der Ausführung des Geschäfts vereinbart (vgl. § 87a Abs. 1 Satz 2 HGB), ist der Provisionsanspruch mit Abschluss des vermittelten Geschäfts zu aktivieren (BFH v. 3.5.1967 – I 111/64, BStBl. III 1967, 464; BFH v. 27.11.1968 – I 104/65, BStBl. II 1969, 296; *Schubert/Berberich* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 99; aA womöglich FG Hamb. v. 17.12.1998 – II 64/98, EFG 1999, 973, rkr.: wirtschaftliche Realisierung), auch wenn er im Hinblick auf die Ausführung des Geschäfts auflösend bedingt ist (keine Ungewissheit des Eintritts der Bedingung bei Abschluss des Geschäfts; s. BFH v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 669; anders ggf. bei aufschiebender Bedingung: BFH v. 17.3.2010 – X R 28/08, BFH/NV 2010, 2033, s. auch Anm. 1491 „Versicherungsvertreter“; BFH v. 9.10.2013 – I R 15/12, BFH/NV 2014, 907; BFH v. 26.4.2018 – III R 5/16, BStBl. II 2018, 536: keine Aktivierung, solange der Provisionsanspruch unter

der aufschiebenden Bedingung der Ausführung des Geschäfts steht; ebenso BFH v. 29.8.2018 – XI R 32/16, BFH/NV 2019, 259, stornobehaftete Provisionen; zur ratierlichen Aktivierung eines stornobehafteten Provisionsanspruchs bei Vereinbarung einer ratierlichen Entstehung FG München v. 16.1.2017 – 7 K 337/15, juris, rkr.). Gleiches muss uE gelten, wenn der Unternehmer das Geschäft ganz oder teilweise nicht oder nicht so ausführt, wie es abgeschlossen ist (s. § 87a Abs. 3 Satz 1 HGB; Ausnahme: § 87a HGB Abs. 3 Satz 2). Umsatzprovisionen, die neben Einzelprovisionen für ein bestimmtes Wj. des HV gezahlt werden, sind am Bilanzstichtag verdient und mithin zu aktivieren, auch wenn sie erst im folgenden Jahr abgerechnet und fällig werden (RFH v. 5.12.1928, RStBl. 1929, 138; glA *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 348 [8/2020]). Bei Fehlen anderweitiger Vereinbarungen darf der HV bei Auflösung des HV-Vertrags einen ihm vom Unternehmer eingeräumten, aber noch nicht erfüllten Anspruch auf Abfindung für Provisionen aus vermittelten Geschäften nur insoweit aktivieren, als der Unternehmer die Geschäfte ausgeführt hat (BFH v. 3.5.1967 – I 111/64, BStBl. III 1967, 464; Schl.-Holst. FG v. 1.4.1980 – I 34/76 [IV], EFG 1980, 394, rkr.).

Wertberichtigung: Der Provisionsanspruch ist nach allgemeinen Grundsätzen wertzuberechtigten, soweit er zweifelhaft ist (allg. *Kulosa in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 291 ff.).

Aufklärungspflicht: Vereinbaren HV und Geschäftsherr die Entstehung des Provisionsanspruchs nach Bezahlung der Ware, erfolgt die Abrechnung jedoch schon aufgrund der erteilten Rechnungen nach der erfolgten Warenlieferung durch den Geschäftsherrn, muss sich der HV zum Zweck der Bilanzaufstellung beim Geschäftsherrn darüber unterrichten, welche der durch seine Tätigkeit zustande gekommenen Geschäfte zur Ausführung gelangt sind und in welchen Fällen ihm obliegende wesentliche Pflichten noch zu erfüllen sind. Die Bilanzierung kann nicht zufällig davon abhängen, wann die Abrechnungen dem HV zugehen (BFH v. 29.11.1956 – IV 206/55 U, BStBl. III 1957, 234).

Umwandlung des Provisionsanspruchs in Rentenanwartschaft: Ist ein Provisionsanspruch zu aktivieren, ändert sich hieran nichts bei Umwandlung dieses Anspruchs nach seiner Entstehung in eine Rentenanwartschaft. Die Frage der Aktivierung der Rentenanwartschaft ist aber str., wenn (ggf. unter Abänderung des bereits vorliegenden HV-Vertrags) vereinbart wird, dass der HV für bestimmte künftige Geschäfte als Provision später eine Rente erhalten soll, zB bei Erreichen eines bestimmten Lebensalters oder bei Beendigung seiner Tätigkeit.

Kundenbetreuung durch Handelsvertreter: Rückstellungen für künftigen Aufwand bei der Kundenbetreuung, die der HV aufgrund des HV-Vertrags auch im Interesse des Unternehmers erbringen muss, dürfen nicht gebildet werden (BFH v. 24.11.1983 – I R 150/77, BStBl. II 1984, 299; *Offerhaus*, StBp. 1984, 118); s. aber auch unter Anm. 1491 „Behandlung beim Versicherungsvertreter“ zum Fall des Erfüllungsrückstands.

bb) Vorschuss

1487

Gesetzlicher Anspruch auf Vorschuss bei Ausführung des Geschäfts durch den Unternehmer: Nach § 87a Abs. 1 Satz 2 HGB hat der HV einen unabdingbaren Anspruch auf einen angemessenen Vorschuss bei Ausführung des Geschäfts durch den Unternehmer, wenn der Provisionsanspruch vereinbarungsgemäß erst mit Zahlung durch den Kunden entsteht. Geht man mit dem BFH (s. Anm. 1486) da-

von aus, dass der Provisionsanspruch bereits bei Ausführung des Geschäfts durch den Unternehmer zu aktivieren ist, so ist die Frage, ob ein Anspruch auf Vorschuss zu aktivieren ist, gegenstandlos, da auch der Vorschuss erst nach Ausführung des Geschäfts zu zahlen ist. Nimmt man demgegenüber an, dass der Provisionsanspruch grds. erst bei Zahlung des Kunden zu aktivieren ist, ist ein schon bei Ausführung erhaltener Vorschuss beim HV als erhaltene Anzahlung zu aktivieren (BFH v. 4.8.1976 – I R 145/74, BStBl. II 1976, 675; BFH v. 29.8.2018 – XI R 32/16, BFH/NV 2019, 259; *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 344 [8/2020]; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 960 „Provision“ [3/2021]); ein noch nicht erfüllter Anspruch auf Vorschuss ist uE dann nicht zu aktivieren.

Vertraglicher Anspruch auf Vorschuss bereits nach Abschluss des Geschäfts (vor dessen Ausführung durch den Unternehmer und vor Zahlung des Kunden): Da nach der Rspr. der Provisionsanspruch grds. erst bei Ausführung des Geschäfts zu aktivieren ist, ist ein gezahlter Vorschuss als erhaltene Anzahlung, ein noch nicht erfüllter Anspruch auf Vorschuss dagegen nicht zu aktivieren (vgl. BFH v. 3.5.1967 – I 111/64, BStBl. III 1967, 464; BFH v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 669).

1488–1489 Einstweilen frei.

1490 cc) Aufwendungen des Handelsvertreters auf schwebende Geschäfte

Aufwendungen des HV auf am Bilanzstichtag noch schwebende Geschäfte (insbes. wenn das vermittelte Geschäft noch nicht ausgeführt ist; s. Anm. 1486) sind nach Ansicht des BFH (BFH v. 25.8.1955 – IV 510/53 U, BStBl. III 1955, 307) grds. zu aktivieren (ebenso BFH v. 17.1.1963 – IV 335/59 S, BStBl. III 1963, 253). Wegen der Schwierigkeiten, diesen Aufwand festzustellen, soll dies aber nur für besonders hohe Aufwendungen für bestimmte Geschäfte gelten (glA *Hoffmann*, FR 1954, 371). Eine Aktivierung ist uE generell abzulehnen. Für Aufwendungen des HV auf schwebende Geschäfte sind weder RAP zu bilden (keine Aufwendungen für eine „bestimmte Zeit“, s. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1), noch sind sie als Aufwendungen für die Inangasetzung des Betriebs anzusetzen, wenn kein WG entstanden ist (BFH v. 26.4.2018 – III R 5/16, BStBl. II 2018, 536; BFH v. 26.4.2018 – III R 5/16, BStBl. II 2018, 536; BFH v. 29.8.2018 – XI R 32/16, BFH/NV 2019, 259; *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 344 [8/2020]; aA *Weber-Grellet*, FR 2018, 964; *Weber-Grellet*, FR 2019, 276). Durch die Aufwendungen werden lediglich Gewinnaussichten erworben, nicht aber ein handelsrechtl. und damit auch stl. aktivierbarer Gegenstand angeschafft oder hergestellt (s. Abs. 2; aA aber wohl OFD Freiburg v. 20.3.1978, ESt-Kartei BW 1978 § 6 Abs. 1 Bewertung des Betriebsvermögens Nr. 3); AK der Provisionsforderung liegen nicht vor, da sie bei ihrer Entstehung mit dem Nennbetrag zu aktivieren sind (vgl. BFH v. 23.11.1967 – IV 123/63, BStBl. II 1968, 176; s. aber auch *Vangerow*, StuW 1954, Sp. 349).

1491 b) Behandlung beim Versicherungsvertreter

Versicherungsvertreter ist, wer als HV damit betraut ist, Versicherungsverträge zu vermitteln oder abzuschließen (§ 92 Abs. 1 HGB). Nach BFH (BFH v. 21.10.1971 – IV 305/65, BStBl. II 1972, 274) ist für die Frage der Aktivierung von Provisionsforderungen des Versicherungsvertreters zunächst von den Grundsätzen auszugehen, die auch für die Aktivierung von Provisionen beim HV Anwendung fin-

den (s. Anm. 1486). Danach hat der Versicherungsvertreter Provisionsansprüche für diejenigen von ihm vermittelten Lebensversicherungsverträge zu aktivieren, für die die Erstprämie am Bilanzstichtag bereits bezahlt war (Beginn des Versicherungsvertrags). Das gilt auch, wenn anstelle von Einmalprovisionen laufende Provisionen nach Maßgabe der Prämienzahlungen vereinbart wurden. Nach BFH (BFH v. 17.3.2010 – X R 28/08, BFH/NV 2010, 2033) können grds. auch solche Teile der Provisionsansprüche zu aktivieren sein, bei denen zusätzlich die Fälligkeit hinausgeschoben wird (Stornoreserve). Der Zeitpunkt, zu dem ein Anspruch auf Vermittlungsprovision realisiert ist, hängt von der Vertragsgestaltung im konkreten Einzelfall ab (BFH v. 17.3.2010 – X R 28/08, BFH/NV 2010, 2033, unter Verweis auf BMF v. 28.5.2002 – IV A 6 - S 2132 - 10/02, DB 2002, 1348, aufgehoben durch BMF v. 29.3.2007 – IV C 6 - O 1000/07/0018, 2007/0145039, BStBl. I 2007, 369); danach stellt eine Verteilung der Auszahlung der Provision über die Zeit der Prämienzahlung des Kunden grds. lediglich eine Fälligkeitsvereinbarung dar und ist für die Entstehung des Provisionsanspruchs ohne Einfluss. Wertberichtigungen wegen eines etwa noch bestehenden Wagnisses sind zulässig; hat der Stpfl. im Rahmen der Bestandspflege weitere Aufgaben übernommen, findet eine Wertberichtigung nicht statt (BFH v. 21.10.1971 – IV 305/65, BStBl. II 1972, 274). Vgl. auch *Hedemann*, VW 1967, 85; *Buehren*, DB 1964, 1535. Für die bilanzielle Behandlung von Abfindungen eines aus dem Versicherungsverhältnis ausscheidenden Versicherungsververtreters durch seinen Nachfolger (direkt oder indirekt durch zeitweilige Kürzung des Provisionsanspruchs über das vertretene Unternehmen) gelten die Ausführungen zur Behandlung bei Abfindung des HV entsprechend (s. Anm. 1520 ff.; s. auch „Versicherungsbestand“). Zur Frage der Bildung von Rückstellungen wegen Erfüllungsrückstands für die Betreuung bereits abgeschlossener LV s. BFH v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BFH/NV 2005, 109. Nach BFH v. 13.7.2017 (BFH v. 13.7.2017 – IV R 34/14, BFH/NV 2017, 1426 mwN) ist eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstands zu bilden, wenn ein Versicherungsvertreter die Abschlussprovision nicht nur für die Vermittlung der Versicherung, sondern auch für die weitere Betreuung des Versicherungsvertrags erhält; zur Obergrenze des Handelsbilanzwerts gegenüber einem höheren stl. Rückstellungswert s. BFH v. 20.11.2019 – XI R 46/17, BStBl. II 2020, 195.

Versicherungsbestand: Die an einen Versicherungsvertreter gezahlte Abfindung für die Überlassung seines Versicherungsbestands stellt aktivierungspflichtigen Aufwand für den Erwerb von Gewinnaussichten aus schwebenden Verträgen dar. Dieses erworbene WG unterliegt der Abnutzung; AfA ist daher zulässig (FG München v. 20.7.1967 – VI 69/66, EFG 1968, 11, rkr.).

c) Behandlung bei anderen Vertretern und Vermittlern

1492

Bausparkassenvertreter ist, wer als HV damit betraut ist, Bausparverträge zu vermitteln oder abzuschließen (*Baumbach/Hopt*, 40. Aufl. 2021, § 92 HGB Rz. 2). Für die Aktivierung seines Provisionsanspruchs gilt Entsprechendes wie beim Versicherungsvertreter (s. Anm. 1491).

Bühnenvermittler: Der zugelassene Bühnenvermittler ist Makler und als solcher Gewerbetreibender; seine Vermittlungsgebühren sind Maklerlohn iSd. §§ 652 ff. BGB. Ermittelt der Bühnenvermittler seinen Gewinn durch BV-Vergleich nach § 5, sind die Vermittlungsgebühren für am Bilanzstichtag abgeschlossene Verträge (bei Fehlen anderweitiger Vereinbarungen) auch insoweit zu bilanzieren, als sie

noch nicht fällig geworden sind; auf die Ausführung der Verträge kommt es nicht an. Die Höhe des noch nicht fälligen Teils ist ggf. entsprechend zu schätzen (BFH v. 15.4.1970 – I R 107/68, BStBl. II 1970, 517, mwN).

Ehevermittler: Ein Ehevermittler hat Forderungen aus Ehevermittlungsverträgen in der Bilanz auszuweisen, wenn er zur Buchführung verpflichtet ist; dem steht nicht entgegen, dass diese Forderungen nach § 656 BGB nicht einklagbar sind (sog. Naturalobligationen; BFH v. 17.8.1967 – IV 73/63, BStBl. II 1968, 79). Die Aktivierung muss zum Zeitpunkt der Entstehung des Anspruchs erfolgen; wann das ist, hängt vom Maklervertrag ab. Der Ehevermittler soll die empfangenen, aber mangels noch zu erbringender Leistungen noch nicht verdienten Entgelte passiv abgrenzen (vgl. BFH v. 17.8.1967 – IV 285/65, BStBl. II 1968, 80; dagegen uE aber Abs. 5 Satz 1 Nr. 2; statt dessen Passivierung als erhaltene Anzahlung).

Grundstücksmakler:

- *Behandlung beim Auftraggeber:* Maklerkosten sind grds. als AK des aufgrund der Vermittlung angeschafften WG zu aktivieren (vgl. BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 72, zum Erwerb des immateriellen WG „Erbbaurecht“; Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Maklergebühren“; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 740 „Maklerkosten“ mwN [3/2021]). Zu den AK gehört alles, was der Stpl. zum Erwerb des WG aufwendet, mithin auch Nebenkosten (s. § 6 Anm. 292; zum Begriff „Anschaffungskosten“ zB BFH v. 19.4.1977 – VIII R 44/74, BStBl. II 1977, 600; BFH v. 14.11.1985 – IV R 170/83, BStBl. II 1986, 60; BFH v. 19.12.2000 – IX R 100/97, BStBl. II 2001, 345). Anders bei Vermittlung von Nutzungsrechten (zB Abschluss eines Mietvertrags): Diese sind nicht zu bilanzieren, da ihnen ein schwebendes Geschäft zugrunde liegt, das nach den GoB nicht in die Bilanz aufzunehmen ist, solange das bestehende Gleichgewicht zwischen Rechten und Pflichten nicht durch Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände gestört ist (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312; BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808, jeweils mwN). Dies gilt auch für Aufwendungen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Begr. des Nutzungsrechts entstehen (so BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70, betr. Maklerkosten). Ein aktiver RAP kann nicht gebildet werden; das Entgelt ist nicht Vorauszahlung für eine bestimmte Zeit, sondern wird für die einmalige Tätigkeit des Maklers gezahlt (vgl. auch BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380, betr. Kreditvermittlung: Provision sofort abziehbar).
- *Behandlung beim Grundstücksmakler (Provisionsanspruch):* Der BFH (BFH v. 27.11.1968 – I 104/65, BStBl. II 1969, 296) geht zwar von der Rspr. zum Provisionsanspruch des HV aus. Die Aktivierung hängt aber nicht von der Ausführung des Geschäfts, sondern gem. § 652 Abs. 1 Satz 1 BGB vom rechtswirksamen Abschluss des vermittelten Vertrags ab; in diesem Zeitpunkt ist der Provisionsanspruch zu aktivieren (s. „Bühnenvermittler“). Ist danach im Einzelfall vereinbart, dass der Makler seine Vermittlungsgebühr bereits mit Abschluss des notariellen Grundstückskaufvertrags und ohne Rücksicht auf die etwa erforderliche (behördliche) Genehmigung verlangen kann, stellt dieser vollständig entstandene Anspruch ein zu aktivierendes WG dar (BFH v. 27.11.1968 – I 104/65, BStBl. II 1969, 296). Ist im Maklervertrag vereinbart, dass die Provision erst mit Erteilung der Genehmigung des vermittelten Rechtsgeschäfts zahlbar ist, so hat der Makler den Provisionsanspruch erst nach Erteilung der Genehmigung zu aktivieren (BFH v. 27.11.1968 – I 104/65, BStBl. II 1969, 296). Ist vereinbart,

dass die Provision erst nach Durchführung des vermittelten Geschäfts oder Eintragung im Grundbuch zahlbar ist, so soll dies nach BFH (BFH v. 27.11.1968 – I 104/65, BStBl. II 1969, 296) keine Hinausschiebung der Aktivierung rechtfertigen, weil sich die Anwartschaft als WG genügend konkretisiert habe. Der Unsicherheit über die Gewinnverwirklichung sei erforderlichenfalls durch ein Delkredere Rechnung zu tragen. Unseres Erachtens ist dies bedenklich: Nach der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung in § 652 Abs. 1 Satz 2 BGB ist der Anspruch – ebenso wie im Fall der noch ausstehenden Genehmigung – gerade noch nicht entstanden und erscheint auch noch nicht sicher. Daher ist es zweifelhaft, ob von einer hinreichend konkretisierten Anwartschaft ausgegangen werden kann.

Handelsmakler ist, wer gewerbsmäßig für andere Personen die Vermittlung bestimmter Gegenstände des Handelsverkehrs übernimmt, ohne ständig damit betraut zu sein (§ 93 HGB; zum Zivilmakler s. §§ 652 ff. BGB). Der Makler hat seinen Anspruch auf Maklercourtage als Forderung zu aktivieren, wenn die Forderung nach den besonderen Vereinbarungen im Einzelfall oder nach Handelsbrauch endgültig entstanden ist. Fehlen solche Vereinbarungen und fehlt ein Handelsbrauch, so wird der Maklervertrag nach den Bestimmungen des HGB abgewickelt; in diesem Fall ist der Maklerlohn mit dem Zustandekommen des vermittelten Vertrags verdient (BFH v. 14.2.1956 – I 179/54, BB 1956, 916, betr. Getreidemakler, mit Hinweis auf die damalige Rspr. zum HV).

Schiffsmakler: Nach BFH (BFH v. 25.2.1958 – I 244/56 U, BStBl. III 1958, 168) gelten für die Bilanzierung der Kommissionsforderungen eines Schiffsmaklers die auch für den HV geltenden Grundsätze. Hat der Schiffsmakler seine Aufgabe aus dem Geschäft erfüllt, muss er seine Kommissionsansprüche aktivieren; anderenfalls nur Aktivierung seiner Aufwendungen auf schwebende Geschäfte und auch nur, soweit die Aufwendungen unmittelbar mit bestimmten Geschäften zusammenhängen.

Vertragshändler sind Händler, die unter Dauerauftrag Waren kaufen und in eigenem Namen und auf eigene Rechnung verkaufen (BGH v. 11.12.1958 – II ZR 73/57, BGHZ 29, 83). Zivilrechtlich finden die Regelungen für das HV-Verhältnis – insbes. die Regelungen über den Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB – auf Vertragshändler entsprechende Anwendung, wenn das Innenverhältnis zum Geschäftsherrn so ausgestaltet ist und die Gesamtumstände so liegen, dass er wirtschaftlich dem Erscheinungsbild des HV entspricht (BFH v. 24.1.1974 – IV R 76/70, BStBl. II 1974, 295, unter Hinweis auf BGH v. 16.2.1961 – VII ZR 239/59, BGHZ 34, 282). Für die Behandlung des Anspruchs des Vertragshändlers gilt uE dann Entsprechendes wie beim HV.

3. Behandlung beim Unternehmen

a) Provisionsverpflichtung

1493

Zeitpunkt der Passivierung: Die Verbindlichkeit des Unternehmers zur Zahlung einer Provision für das vom HV vermittelte Geschäft ist frühestens zu dem Zeitpunkt zu passivieren, zu dem sie rechtl. oder zumindest wirtschaftlich entstanden ist. Ist nichts anderes vereinbart, ist das nach § 87a Abs. 1 Satz 1 HGB der Fall, „sobald und soweit der Unternehmer das Geschäft ausgeführt hat“.

Aufschiebend bedingter Anspruch; zB BFH v. 15.1.1963 – I 259/61 S, BStBl. III 1963, 256; BFH v. 19.10.1972 – I R 50/70, BStBl. II 1973, 212; BFH v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 669; BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432, jeweils mwN; We-

ber-Grellet in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Provisionen“; *Jonas*, DB 1986, 337; aA *Killinger*, BB 1981, 1925; *Körner*, WPg 1984, 43: Passivierung bei Abschluss des Geschäfts; s. aber auch BFH v. 23.9.1969 – I R 22/66, BStBl. II 1970, 104: bei Auseinanderfallen von rechtl. Entstehung und wirtschaftlicher Verursachung ist für die Bilanzierung der frühere der beiden Zeitpunkte maßgeblich; BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121.

Vereinbaren HV und Unternehmer, dass der Provisionsanspruch ohne Rücksicht auf die Ausführung des Geschäfts entstehen soll, ist die Provisionsverpflichtung bei Abschluss des Geschäfts zu passivieren (vgl. BFH v. 3.5.1967 – I 111/64, BStBl. III 1967, 464, zur Aktivierung des entsprechenden Provisionsanspruchs beim HV). Ein etwaiges Risiko, dass der Unternehmer das Geschäft nicht ausführen kann, führt uE nicht zu einer Minderung der entstandenen Provisionsverbindlichkeit, da Liefer- und Handelsvertretervertrag getrennt zu beurteilen sind (vgl. zB BFH v. 23.6.1969 – I R 22/66, BStBl. II 1970, 104; BFH v. 29.10.1969 – I 93/64, BStBl. II 1970, 178; *Lempenau*, StbJb. 1978/79, 149). Soll der Provisionsanspruch aufgrund rechtsgeschäftlicher Vereinbarung erst mit der Zahlung des Kunden entstehen, kommt es grds. zu einer späteren rechtl. Entstehung des Anspruchs und nicht lediglich zu einer Verlagerung der Fälligkeit eines bereits bei Ausführung des Geschäfts entstandenen Anspruchs (glA *Hoffmann* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1081 [2/2016]; aA *Trimpop*, FR 1977, 111). Geht man aber mit dem BFH davon aus, dass der Provisionsanspruch bereits bei Ausführung des Geschäfts zu aktivieren ist (s. Anm. 1486), muss auch die Provisionsverbindlichkeit beim Unternehmer zu diesem Zeitpunkt zu passivieren sein. In diesem Fall sind vor der rechtl. Entstehung gezahlte Vorschüsse uE beim Unternehmer nicht lediglich als Anzahlungen zu aktivieren (so aber BFH v. 4.8.1976 – I R 145/74, BStBl. II 1976, 675; BFH v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 669, mit der Folge, dass diese erst bei Zahlung aufwandswirksam werden), sondern wegen der nur noch mit dem gewöhnlich geringeren Zahlungsrisiko behafteten und daher wirtschaftlich entstandenen Provisionsverpflichtung zumindest als Rückstellung auszuweisen (glA *Müller-Dott*, StbJb. 1983/84, 265, unter Hinweis auf BFH v. 21.7.1953 – I 79/53, BStBl. III 1953, 247; *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Provisionen“; s. auch *Lempenau*, StbJb. 1978/79, 149; *Clemm*, JbFSr 1979/80, 186; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 988 [3/2021]; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Provisionen“).

Vorschuss: Ein Vorschuss auf eine noch nicht entstandene Provisionsforderung ist als geleistete Anzahlung zu aktivieren, wenn der Provisionsanspruch bei Ausführung des Geschäfts entsteht und der Vorschuss vorher geleistet wird (BFH v. 4.8.1976 – I R 145/74, BStBl. II 1976, 675; auch BFH v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 669). Gleiches gilt, wenn der Provisionsanspruch vereinbarungsgemäß erst bei Zahlung durch den Kunden entsteht (BFH v. 4.8.1976 – I R 145/74, BStBl. II 1976, 675, Leitsatz). Da die Provisionsverbindlichkeit wirtschaftlich bereits mit Ausführung des Geschäfts – und damit vor ihrer rechtl. Entstehung durch Zahlung des Kunden – als entstanden gilt, ist sie als Verbindlichkeit oder als Rückstellung zu passivieren.

1494–1496 Einstweilen frei.

b) Keine Aktivierung von Provisionsaufwendungen

1497

Liefergeschäfte: Provisionsaufwendungen für HV beziehen sich auf einzelne Liefergeschäfte und sind daher nicht als AK der Rechte aus den Geschäften zu aktivieren.

Geschäftsverbindungen: Gesondert gezahlte Provisionen, die der Unternehmer dem HV für die vermittelte Geschäftsverbindung bezahlt, aus der sich voraussichtlich laufende Lieferungen ergeben, können nicht als AK eines immateriellen WG aktiviert werden; es fehlt an dem erforderlichen entgeltlichen Erwerb vom HV (s. Abs. 2; glA *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 350 [8/2020]). Auch ein aktiver RAP kann nicht angesetzt werden, da die Zahlung für eine einmalige Leistung des HV erfolgt, nicht aber „für eine bestimmte künftige Zeit“ (s. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1; s. Anm. 2000 „Geschäftsverbindung“; glA *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 350 [8/2020]; *Heuer*, FR 1956, 483; *J. Theis*, FR 1956, 195; aA BFH v. 16.2.1960 – I 173/59, DB 1960, 370; uE überholt).

Einstweilen frei.

1498–1499

4. Bilanzierung des Ausgleichsanspruchs des Handelsvertreters**a) Rechtsgrundlage**

1500

Nach § 89b Abs. 1 HGB kann der HV (zum Begriff s. § 24 Anm. 67) vom Unternehmer nach Beendigung des Vertragsverhältnisses unter bestimmten Voraussetzungen „einen angemessenen Ausgleich“ dafür verlangen, dass er einen Kundstamm geschaffen hat, den allein der Unternehmer nach Beendigung des HV-Vertrags nutzen kann. Der Ausgleichsanspruch stellt die Gegenleistung für eine durch die Provision noch nicht abgegoltene Leistung des HV dar (*Baumbach/Hopt*, 40. Aufl. 2021, § 89b HGB Rz. 1f.; *Thume*, BB 1998, 1425). Der Anspruch hängt dem Grunde und der Höhe nach von einer Beurteilung der nach dem Ausscheiden des HV bestehenden Verhältnisse sowie von Billigkeitsgesichtspunkten ab (§ 89b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2 HGB); s. im Einzelnen § 24 Anm. 64.

Zur Abgrenzung gegen sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Beendigung des HV-Verhältnisses s. § 24 Anm. 65.

Einstweilen frei.

1501–1502

b) Behandlung beim Handelsvertreter

1503

Zeitpunkt der Aktivierung des Ausgleichsanspruchs: Der Ausgleichsanspruch des HV entsteht mit Beendigung des Vertragsverhältnisses; er ist grds. zu diesem Zeitpunkt zu aktivieren (zB BFH v. 26.3.1969 – I R 141/66, BStBl. II 1969, 485; BFH v. 14.10.1980 – VIII R 184/78, BStBl. II 1981, 97; BFH v. 9.2.2011 – IV R 37/08, BFH/NV 2011, 1120; *Baiser*, DB 2002, 2176). Wird das Vertragsverhältnis durch Tod des HV gelöst, entsteht der Ausgleichsanspruch noch in der Person des Erblassers; er ist in der auf den Todestag aufzustellenden Schlussbilanz zu aktivieren und in der abschließenden EStVeranlagung für den Erblasser zu berücksichtigen (BFH v. 17.5.1978 – I R 89/76, BStBl. II 1978, 497; BFH v. 9.2.1983 – I R 94/79, BStBl. II 1983, 271; BFH v. 9.8.1995 – XI R 72/94, BFH/NV 1996, 312). Die Ausgleichszahlungen gehören zum laufenden Gewinn, auch wenn die Beendigung des Vertragsverhältnisses mit der Veräußerung oder Aufgabe des Gewerbebetriebs zusammenfällt (BFH v. 31.3.1977 – IV R 111/76, BStBl. II 1977, 618; BFH v. 19.2.1987 – IV R 72/83, BStBl. II 1987, 570; BFH v. 9.2.2011 – IV R 37/08, BFH/NV

2011/1120); die Entstehung des Anspruchs ist der letzte laufende Geschäftsvorfall des Gewerbebetriebs des HV (BFH v. 10.7.1973 – VIII R 34/71, BStBl. II 1973, 786; wohl auch BFH v. 9.2.2011 – IV R 37/08, BFH/NV 2011, 1120). Ist der Ausgleichsbetrag str., kommt eine Aktivierung in Höhe der str. Betrags bis zur rechtskräftigen Feststellung bzw. Anerkennung durch den Unternehmer nicht in Betracht (BFH v. 17.5.1978 – I R 89/76, BStBl. II 1978, 497; BFH v. 19.2.1987 – IV R 72/83, BStBl. II 1987, 570; auch BFH v. 26.4.1989 – I R 147/84, BStBl. II 1991, 213; FG Düss. v. 17.2.1976 – V 110/74 E, EFG 1976, 507, rkr.; *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 352 [8/2020]; *Offerhaus*, StBp. 1976, 289).

Keine passive Rechnungsabgrenzung: Die erhaltene Ausgleichszahlung kann der HV nicht durch Bildung und spätere Auflösung eines passiven RAP auf mehrere Jahre verteilen (BFH v. 3.5.1967 – I 111/64, BStBl. III 1967, 464); der Ausgleichsanspruch ist ein gesetzlicher Vergütungsanspruch für die vor Vertragsende geleisteten und lediglich nach Vertragsende noch fortwirkenden Dienste des HV (BFH v. 25.7.1990 – X R 111/88, BStBl. II 1991, 218); im Übrigen fehlt es an einer „bestimmten Zeit“ iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 1926; glA *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 352 [8/2020]).

1504–1505 Einstweilen frei.

c) Behandlung beim Unternehmer

1506 aa) Zeitpunkt der Passivierung der Ausgleichsverpflichtung

Nach überwiegender Auffassung entsteht die aus § 89b HGB resultierende Verpflichtung, einem HV nach Beendigung des Vertragsverhältnisses einen Ausgleich zu zahlen, erst mit Vertragsbeendigung; § 89b Abs. 1 HGB macht den Anspruch sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach von einem fortbestehenden wirtschaftlichen Vorteil des Geschäftsherrn abhängig, der diesem aus der früheren Tätigkeit des HV mit hoher Wahrscheinlichkeit nach Beendigung des Vertragsverhältnisses erwächst. Vor allem dieser Vorteil soll nach hM mit dem Ausgleichsanspruch des HV abgegolten werden. Der Anspruch aus § 89b HGB ist nach Auffassung der Rspr. deshalb als eine wirtschaftliche Last derjenigen Geschäftsjahre anzusehen, in denen dem Geschäftsherrn der betreffende Vorteil zufließt (BFH v. 24.1.2001 – I R 39/00, BStBl. II 2005, 465, mit Hinweis auf BFH v. 28.4.1971 – I R 39/70, BStBl. II 1971, 601, I.2 der Entscheidungsgründe). Vor diesem Hintergrund ist die Ausgleichsverpflichtung erst bei Beendigung des HV-Vertrags zu passivieren und unmittelbar als BA abzuziehen; eine Rückstellung mit stl. Gewinnauswirkung vor Beendigung des Vertragsverhältnisses kann nicht gebildet werden.

Siehe zB BFH v. 20.1.1983 – IV R 168/81, BStBl. II 1983, 375; BFH v. 4.2.1999 – VIII B 31/98, BFH/NV 1999, 1076; BFH v. 24.1.2001 – I R 39/00, BStBl. II 2005, 456; glA Fin-Verw. in H 5.7 (5) „Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters“ EStH 2019; BMF v. 21.6.2005 – IV B 2 - S 2137 - 19/05, BStBl. I 2005, 802; *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 353 (8/2020); *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 550 „Ausgleichsverpflichtung“; krit. *Hoffmann in LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1095 (5/2008); aA *Kessler*, DStR 1996, 1430; auch *Otto*, BB 2005, 1324.

Etwas anderes gilt, wenn dem HV für die Zeit nach Beendigung des Vertretungsverhältnisses die Fortzahlung einer Provision zugesagt wird, ohne dass der Anspruch vom Fortbestehen wirtschaftlicher Vorteile des Geschäftsherrn abhängt; die hierdurch entstehende ungewisse Verbindlichkeit des Geschäftsherrn ist wirtschaftlich durch die in der Vergangenheit erbrachte Arbeitsleistung des HV verur-

sacht. Der Geschäftsherr kann insoweit eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bilden (BFH v. 24.1.2001 – I R 39/00, BStBl. II 2005, 465).

Stellungnahme: Die Ansicht der Rspr., die Ausgleichsleistung werde wesentlich erst durch die nach dem Ausscheiden des HV erzielten Geschäfte verursacht, trifft uE nicht zu. Der Unternehmer hat die Geschäftsverbindungen, aus denen die voraussichtlichen „erheblichen Vorteile“ erzielt werden, bereits während der Tätigkeit des HV erworben (glA Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 1000 [3/2021]; anders möglicherweise beim Eigenhändler; s. BFH v. 24.11.1982 – I R 60/79, BStBl. II 1983, 243; Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 550 „Ausgleichsverpflichtung“). Die Schaffung dieser gewinnträchtigen Geschäftsbeziehungen (Gewinnchancen) ist Ursache der späteren Ausgleichsleistung, nicht aber, wie von der stRspr. angenommen, der später tatsächlich erzielte Gewinn. Zutreffend dagegen BFH (BFH v. 14.10.1980 – VIII R 184/78, BStBl. II 1981, 97):

„Mit dem Ausgleichsbetrag bezahlt der Unternehmer nicht den Erwerb eines Aktivums, das er erst durch die Beendigung des Vertragsverhältnisses erwirbt. Den vom HV erworbenen Kundenstamm hatte er bereits vorher – also während des Vertragsverhältnisses – für sein Unternehmen erworben“.

Ist aber eine (ungewisse) Verbindlichkeit am Bilanzstichtag rechtl. oder wirtschaftl. entstanden, ist diese unabhängig von der Zuordnung zukünftiger Erträge zu erfassen (so BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121). Dies muss auch hier gelten (glA wohl Schubert in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Handelsvertreter (Ausgleichsanspruch)“; Koths, DB 2001, 1849; Kessler, DStR 1996, 1430).

Einstweilen frei.

1507–1509

bb) Durchführung der Passivierung

1510

Bildung der Rückstellung im Jahr der Beendigung des Vertreterverhältnisses: Folgt man der Auffassung des BFH (s. Anm. 1506), so ist die Rückstellung vollumfänglich im Jahr der Beendigung des HV-Verhältnisses zu passivieren. Anders, wenn man die Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung schon während des Vertragsverhältnisses bejaht: Die Bildung der Rückstellung hat dann zu dem Zeitpunkt zu erfolgen, zu dem die Verpflichtung des Unternehmers zur Zahlung der Ausgleichsverpflichtung hinreichend wahrscheinlich ist; die Höhe richtet sich nach der Höhe der wahrscheinlich zu leistenden Ausgleichszahlung, die anhand der Einzelheiten des jeweiligen Falls zu schätzen ist.

Ersetzung des Ausgleichsanspruchs durch eine nach § 6a passivierbare Pensionszusage: Wird der Ausgleichsanspruch durch eine nach § 6a passivierbare Pensionszusage ersetzt, so ist diese nach dieser Vorschrift zu bilanzieren (Loos, BB 1989, 669; Lutz, DB 1989, 2345). Siehe auch § 6a Anm. 12.

Rückdeckungsversicherung des Unternehmers gegenüber dem zu erwartenden Ausgleichsanspruch: Für ihre Behandlung gelten gleichartige Grundsätze wie bei der Behandlung der Rückdeckungsversicherung für eine Pensionsverpflichtung; Prämienzahlungen sind laufende BA, der Wert der Versicherung ist zu aktivieren (s. § 6a Anm. 24, 54).

Einstweilen frei.

1511–1512

1513 **cc) Keine Aktivierung bei Rückstellungsbildung**

Für die vom Unternehmer zu bildende Rückstellung darf ein die Vermögensminderung über die Zeitdauer verteiler Aktivposten nicht gebildet werden (glA Hoffmann in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1092 [5/2008]; aA BFH v. 4.2.1958 – I 326/56 U, BStBl. III 1958, 110; BFH v. 21.4.1959 – I 129/58, BB 1959, 842; offen BFH v. 24.6.1969 – I R 15/68, BStBl. II 1969, 581). Der Ansatz eines Aktivpostens stünde der Passivierung einer Rückstellung allerdings nicht entgegen. Der Grundsatz der Bilanzklarheit (§ 243 Abs. 2 HGB) gebietet den getrennten Ausweis beider Positionen.

Kein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten: Die Ausgleichszahlung beruht auf einem Anspruch, der seiner rechtl. und wirtschaftlichen Natur nach ein zusätzlicher Vergütungsanspruch des HV für die vor Vertragsende geleisteten und lediglich nach Vertragsende fortwirkenden Dienste ist (BFH v. 25.7.1990 – X R 111/88, BStBl. II 1991, 218). Sie ist keine Vorleistung für noch ausstehende zeitraumbezogene Leistungen des HV; für die Bildung eines aktiven RAP fehlt es daher am Zusammenhang des Aufwands mit Erträgen eines bestimmten künftigen Zeitraums (s. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1).

Kein immaterielles Wirtschaftsgut: Der Rückstellungsaufwand darf nicht als AK für den Erwerb eines immateriellen WG „Gewinnaussichten“ oder „Kundenstamm“ berücksichtigt werden. Der HV veräußert mit Beendigung des Vertrags kein immaterielles WG, sondern hat dieses schon während seiner Tätigkeit geschaffen; das WG wächst dem Unternehmer von vornherein im Rahmen des HV-Vertrags zu und bildet einen Teil des originären Geschäftswerts des Unternehmers (BFH v. 31.10.1974 – III R 135/73, BStBl. II 1975, 85; glA Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 1000 [3/2021]; Hoffmann in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1092 [5/2008]; im Erg. wohl auch BFH v. 24.11.1982 – I R 60/79, BStBl. II 1983, 243, unter Hinweis auf BGH v. 16.2.1961 – VII ZR 239/59, BGHZ 34, 282; s. Abs. 2).

1514–1515 Einstweilen frei.

1516 **5. Bilanzierung bei Verkauf einer Handelsvertretung**

Übernimmt der HV einen eingeführten und regelmäßig bearbeiteten Vertreterbezirk, erlangt er dadurch grds. einen greifbaren wirtschaftlichen Vorteil in Form einer vom Geschäftsherrn verschafften, rechtl. verfestigten wirtschaftlichen Chance, Provisionseinnahmen zu erzielen. Ist die Übernahme der Vertretung mit einer Einstandszahlung (Gegenleistung) verbunden, wird dadurch ein als „Vertreterrecht“ umschriebenes und abgeleitet (derivativ) erworbenes immaterielles WG begründet; die AK sind als immaterielles WG zu aktivieren (BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549; BFH v. 25.7.1990 – X R 111/88, BStBl. II 1991, 218; BFH v. 22.8.2007 – X R 2/04, BStBl. II 2008, 109; auch H 5.5 „Vertreterrecht“ EStH 2019; s. Abs. 2). Der entgeltliche Erwerb eines Vertreterrechts setzt nicht voraus, dass die als Gegenleistung vereinbarte Einstandszahlung von dem HV bei Übernahme des Vertreterbezirks entrichtet werden muss. Es reicht aus, dass das Entgelt erst zu einem späteren Zeitpunkt durch Verrechnung mit künftig zur Entstehung gelangenden Gegenansprüchen des HV gegen den Geschäftsherrn zu erbringen ist (BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549; BFH v. 12.7.2007 – X R 5/05, BStBl. II 2007, 959). Ein Vertreterrecht ist beim HV daher auch dann als entgeltlich erworbenes immaterielles WG des AV zu aktivieren, wenn die Einstandszahlung an den Geschäftsherrn für die Übernahme der Handelsvertretung erst bei Beendigung des Vertragsverhältnisses durch Verrechnung mit dem dann fälligen

Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB erbracht werden soll und dem HV bereits bei Erwerb des Vertreterrechts der teilweise Erlass der Einstandszahlung für den Fall zugesagt wird, dass der künftige Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB hinter dem Übernahmepreis zurückbleibt (BFH v. 22.8.2007 – X R 2/04, BStBl. II 2008, 109).

Kein Ansatz als Geschäftswert: Eine Aktivierung als Geschäftswert kommt nicht in Betracht. Vielmehr soll das Vertreterrecht einen gesonderten Geschäftswert für den Gewerbebetrieb des HV verdrängen (vgl. zB BFH v. 26.2.1964 – I R 383/61 U, BStBl. III 1964, 423; BFH v. 12.7.2007 – X R 5/05, BStBl. II 2007, 959; s. auch Anm. 1700 „Geschäfts- und Praxiswert“ mwN).

Absetzung für Abnutzung: Auf das von einem HV entgeltlich erworbene immaterielle WG „Vertreterrecht“ findet die zwingende typisierende Regelung des § 7 Abs. 1 Satz 3 zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Geschäftswerts oder Firmenwerts keine Anwendung. Die auf das Vertreterrecht vorzunehmende AfA bemisst sich nach der im Schätzungswege für den konkreten Einzelfall zu bestimmenden betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (BFH v. 12.7.2007 – X R 5/05, BStBl. II 2007, 959, unter Fortführung von BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549; s. auch *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 633 mwN [3/2021]).

Einstweilen frei.

1517–1519

6. Bilanzierung der Abfindung des Handelsvertreters

a) Abfindung durch den Unternehmer

1520

Die Leistung des Unternehmers an einen aus dem Vertragsverhältnis ausscheidenden HV ist (auch bei einvernehmlicher Aufhebung des HV-Vertrags) Ausgleichsleistung iSd. § 89b HGB. Zur bilanziellen Behandlung s. Anm. 1500 ff.

b) Abfindung durch einen Nachfolger

aa) Behandlung beim Nachfolger

1521

Zahlt der vom Unternehmer als Nachfolger beauftragte HV an seinen Vorgänger anstelle des nach § 89b HGB ausgleichspflichtigen Unternehmers eine Abfindung, erwirbt er damit das Recht auf laufende Provisionen und auf den späteren HV-Ausgleich bezüglich des übernommenen Kundenstamms (*Otto*, BB 2005, 1324). Die Aufwendungen sind als AK des immateriellen WG „Vertreterrecht“ zu aktivieren (BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549). Das gilt jedenfalls, wenn der HV das Vertreterrecht unmittelbar vom Unternehmer erwirbt (BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549, der offen lässt, ob dies auch gilt, wenn der HV in Rechtsbeziehungen unmittelbar zu dem Vorgänger tritt; dieser soll dem Nachfolger eine gesicherte Rechtsposition nicht verschaffen können; hierzu BFH v. 26.2.1964 – I 383/61 U, BStBl. III 1964, 423; BFH v. 17.12.1964 – IV 378/61 U, BStBl. III 1965, 170).

Übernahme der Ausgleichsverpflichtung des Unternehmers durch Abtretung von Provisionen des Nachfolgers: Vereinbart der ausgeschiedene HV mit dem Unternehmer und dem Nachfolger, dass keine Ausgleichszahlungen erfolgen und der Nachfolger stattdessen für eine bestimmte Zeit einen bestimmten Teil seiner Provisionen an den Vorgänger abtreten soll, liegt hierin keine Ausgleichsleistung des Unternehmers, sondern eine auf einem selbständigen Vertrag beruhende Ge-

genleistung des Nachfolgers für die Übernahme der Vertretungen (BFH v. 31.5.1972 – IV R 44/69, BStBl. II 1972, 899; allerdings nach BFH v. 25.7.1990 – X R 111/88, BStBl. II 1991, 218, überholt, soweit der vom Unternehmer zu zahlende Ausgleichsbetrag nicht zu aktivieren ist); die Aufwendungen sind AK des immateriellen WG „Vertreterrecht“.

Übernahme der Ausgleichsverpflichtung des Unternehmers durch Kürzung von Provisionen: Wird zwischen den Beteiligten vereinbart, dass keine Ausgleichsleistung erbracht wird, sondern sollen die dem Nachfolger zustehenden Provisionen zugunsten des ausgeschiedenen Vertreters gekürzt werden, so steht dem Nachfolger zwar wirtschaftlich nur eine gekürzte Provision zu, während der Unternehmer den Rest an den ausgeschiedenen HV zahlt. Mit BFH (BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549) ist aber davon auszugehen, dass ein abnutzbares WG „Vertreterrecht“ begründet wurde, dessen AK der Summe der vereinbarten Provisionsminderung entsprechen (glA *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 355 [8/2020]; *Hoffmann in LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1090 [5/2008]; *Otto*, BB 2005, 1324; aA früher die Voraufgabe – Stand 9/2009 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Vermittlungsprovisionen, die der Nachfolger an den Vorgänger dafür zahlt, dass dieser durch Einflussnahme auf den Unternehmer die Übertragung der Handelsvertretung auf den Nachfolger bewirkt, sind uE zu aktivieren, da es dadurch zu einer Übertragung der Vertretung vom Vorgänger auf den Stpfl. kommt (BFH v. 26.2.1964 – I R 383/61 U, BStBl. III 1964, 423; Nds. FG v. 14.12.1984 – VI 424/82, EFG 1985, 338, rkr.; zweifelnd aber BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549).

Abfindung in Form einer Rente: Wird die Abfindung in Form einer Rente geleistet, kommt eine sofortige Aktivierung der zu schätzenden voraussichtlichen Gesamtaufwendungen grds. nur in Betracht, wenn dem erworbenen WG ein nach objektiven Maßstäben unschwer zu bestimmender Wert beizumessen ist. Aufwendungen für den Eintritt in die Rechtsposition eines HV können daher nur allmählich nach Maßgabe der tatsächlich geleisteten Zahlungen aktiviert werden (vgl. RFH v. 1.2.1933, RStBl. 1933, 479); andererseits muss eine den Verhältnissen entsprechende Abschreibung zugelassen werden. Nach BFH (BFH v. 17.12.1964 – IV 378/61 U, BStBl. III 1965, 170, unter Hinweis auf BFH v. 26.7.1962 – IV 355/61 U, BStBl. III 1962, 390) soll es mithin zulässig sein, die tatsächlichen Zahlungen sofort als laufende BA zum Abzug zuzulassen.

1522–1524 Einstweilen frei.

1525 bb) Behandlung beim Vorgänger

Übernimmt der Nachfolger aufgrund eines selbständigen Vertrags mit dem Vorgänger dessen Handelsvertretung oder Teile davon entgeltlich gegen Übernahme der Ausgleichsverpflichtung anstelle des Unternehmers, ist diese Ausgleichszahlung keine Ausgleichszahlung iSd. § 89b HGB und nicht nach § 24 Nr. 1 Buchst. c, § 34 Abs. 1 und 2 begünstigt (BFH v. 31.5.1972 – IV R 44/69, BStBl. II 1972, 899; BFH v. 25.7.1990 – X R 111/88, BStBl. II 1991, 218; *Stöcker*, DStZ 1991, 55). Zur Anwendung von § 16 s. § 16 Anm. 159 „Teilbetrieb“. Nach der Rspr. muss der HV den Ausgleichsanspruch gegen den Unternehmer grds. bereits in der auf das Ende seiner Tätigkeit aufgestellten Bilanz aktivieren (s. Anm. 1503). Gleiches muss für den Anspruch des Vorgängers gegen den Nachfolger gelten, der die Ausgleichsverpflichtung des Unternehmers übernimmt, erst recht für eine Vermittlungsprovisi-

on, soweit diese auf einer Tätigkeit beruht, die der Vorgänger vor Beendigung seiner Tätigkeit ausgeübt hat.

7. Bilanzierung des Wettbewerbsverbots des Handelsvertreters

1526

Vereinbaren HV und Unternehmer vor Ablauf des Vertragsverhältnisses, dass der HV nach Ablauf des Vertragsverhältnisses für eine bestimmte Zeit in seiner gewerblichen Tätigkeit beschränkt sein soll (Wettbewerbsabrede), ist der Unternehmer verpflichtet, dem HV für die Dauer der Wettbewerbsbeschränkung eine angemessene Entschädigung zu zahlen (§ 90a Abs. 1 Satz 3 HGB).

Behandlung beim Handelsvertreter: Der Entschädigungsanspruch entsteht wie der Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB mit Beendigung des Vertreterverhältnisses; der HV hat den Anspruch zu diesem Zeitpunkt zu aktivieren (BFH v. 29.10.1969 – IV 175/65, BStBl. II 1970, 315). Der Entschädigungsanspruch ist nicht tarifbegünstigt nach § 24 Nr. 1 Buchst. c iVm. § 34. Für die Verpflichtung zur Unterlassung des Wettbewerbs ist in gleicher Höhe ein passiver RAP zu bilden und entsprechend der Dauer des Wettbewerbsverbots aufzulösen; denn der Entschädigungsanspruch soll die Verpflichtung zum Unterlassen des Wettbewerbs für die Dauer des Wettbewerbsverbots abgelden (BFH v. 29.10.1969 – IV 175/65, BStBl. II 1970, 315).

Behandlung beim Unternehmer: Der Unternehmer hat die Verpflichtung zur Zahlung des Entschädigungsanspruchs zu passivieren und die Zahlungen über die Laufzeit des Wettbewerbsverbots aktiv abzugrenzen (glA *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rz. M 1146).

Einstweilen frei.

1527–1549

XV. Aktivierung und Passivierung von Wertpapierdarlehens-, Pensions- und Repogeschäften

1. Wertpapierdarlehen

a) Begriff und wirtschaftlicher Zweck der Wertpapierdarlehen

1550

Wertpapierdarlehensgeschäfte sind Vereinbarungen, bei denen der Darlehensgeber dem Darlehensnehmer auf Zeit Wertpapiere übereignet und dafür ein Nutzungsentgelt erhält (untechnisch „Wertpapierleihgeschäfte“; zu echten Wertpapierleihgeschäften s. *Haase*, Inf. 2006, 457). Daneben wird idR vereinbart, dass der Darlehensnehmer die Erträge aus den Wertpapieren mittels Kompensationszahlungen (auch Ausgleichzahlungen) an den Darlehensgeber weiterzuleiten hat. Der Darlehensnehmer ist verpflichtet, bei Fälligkeit Wertpapiere gleicher Art, Güte und Menge an den Darlehensgeber zurück zu übertragen. Schließlich hat der Darlehensnehmer dem Darlehensgeber häufig eine Bar- oder Wertpapiersicherheit zu stellen.

Die wirtschaftliche Zweck von Wertpapierdarlehen kann wie folgt zusammengefasst werden, wobei zwischen Darlehensgeber und Darlehensnehmer zu unterscheiden ist (*Haisch/Storck/Zerey*, RdF 2013, 112 [155], mwN):

Darlehensgeber: Der Darlehensgeber bezweckt mit der darlehensweisen Übertragung von Wertpapieren insbes. eine Steigerung des Ertrags aus den Wertpapieren.

Er erhält für die Überlassung der Wertpapiere nämlich ein Entgelt, welches insgesamt den Ertrag aus den Wertpapieren erhöht. Diesem Vorteil steht jedoch als Nachteil die fehlende Verfügungsmöglichkeit über die übertragenen Wertpapiere gegenüber. Soweit der Darlehensgeber keine Sicherheiten vom Darlehensnehmer gestellt bekommt, geht er auch das Bonitätsrisiko des Darlehensnehmers ein.

Darlehensnehmer: Für den Darlehensnehmer kann es unterschiedliche Gründe geben, Wertpapiere gegen Zahlung eines Entgelts darlehensweise zu erwerben. Vornehmlich dient das Wertpapierdarlehen dem Darlehensnehmer allerdings dazu, ohne eigenen Wertpapierbestand Lieferverpflichtungen nachkommen zu können. Solche Lieferverpflichtungen können sich ua. aus *short sales*, aufgrund von Derivaten mit Lieferverpflichtungen, aber auch aus ungeplanten Settlement-Verzögerungen ergeben.

1551 b) Gegenstand

Wertpapierdarlehen beziehen sich idR auf börsennotierte Wertpapiere. Gegenstand können allerdings alle vertretbaren Sachen iSd. § 91 BGB sein. Bei Wertpapieren (Inhaber-, Order- und Namenspapieren) ist eine solche Vertretbarkeit uE unabhängig von einer Börsennotierung bzw. dem Bestehen eines (aktiven) Markts gegeben (glA *Haarmann*, JbFStR 2003/04, 212; *Seibt*, DStR 2000, 2061; zur Unterscheidung zwischen Vertretbarkeit und Zirkulationsfähigkeit Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen, RdSchr. 17/1999, Anh. Ziff. 1.1.f). Auch in ein öffentliches Schuldbuch eingetragene Schuldbuchforderungen können Gegenstand von Wertpapierdarlehen sein (*Teuber* in *Schimansky/Bunte/Lwowski*, Bankrechts-Handbuch, 5. Aufl. 2017, § 105 Rz. 40). Demgegenüber ist fraglich, ob Wertpapierdarlehen auch über GmbH-Geschäftsanteile möglich sind (bejahend *Seibt*, DStR 2000, 2061; krit. *Häuselmann*, DB 2000, 495); uE ist dies mangels Vertretbarkeit nicht der Fall. In diesem Fall liegt ein echtes Wertpapierleihgeschäft vor (*Haase*, Inf. 2006, 457).

1552 c) Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums

Nach hM führt die Übertragung des rechtl. Eigentums an den Wertpapieren im Rahmen von Wertpapierdarlehen auch zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vom Darlehensgeber auf den Darlehensnehmer (BMF v. 3.4.1990 – IV B 2 - S 2134 - 2/90, DB 1990, 863; OFD Frankfurt v. 19.11.2013 – S 2134 A - 15 - St 210; BayLfSt. v. 20.7.2010, ESt-Kartei BY § 5 Karte 3.1; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1084 [3/2020]; *Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 5 Rz. 129 [3/2019]; *Häuselmann*, DB 2000, 1229). Im stl. Schrifttum sprechen sich nur *Schmid/Mühlhäuser* (BB 2001, 2609; abl. *Koenig*, 4. Aufl. 2021, § 39 AO Rz. 28) gegen einen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums aus. Hingegen wird im handelsrechtl. Schrifttum (*Böcking/Wolsiffer/Bär* in *MüKo HGB*, Bd. 4, 4. Aufl. 2020, § 340b HGB Rz. 41; *Scharpf/Schaber*, Handbuch Bankbilanz, 8. Aufl. 2020, 421 ff.; aA jetzt aber *Schmidt/Usinger* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 121), insbes. für standardisierte Wertpapierdarlehen (*Prahl/Naumann*, WM 1992, 1178; *Hartung*, BB 1993, 1176) und für VU (IDW RS VFA 1, WPg 2000, 380, Rz. 13 f.), vielfach eine Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums zum Darlehensgeber befürwortet.

Ältere Rechtsprechung: Auf der Grundlage der älteren höchststrichterlichen stl. Rspr. war der hM zu folgen (vgl. BFH v. 11.7.2006 – VIII R 32/04, BStBl. II 2007, 296; BFH v. 4.7.2007 – VIII R 68/05, BStBl. II 2007, 937; BFH v. 22.7.2008 – IX R 74/06, BStBl. II 2009, 124), wonach für wirtschaftliches Eigentum die Kriterien Anwartschaftsrecht, Rechte sowie Chancen und Risiken auf Basis einer Gesamtbetrachtung maßgebend sind. Zum einen hat der Darlehensgeber nur einen Anspruch auf die Rückübertragung von vertretbaren Sachen. Ein solcher Anspruch stellt aufgrund des sachenrechtl. Spezialitätsgrundsatzes keine Anwartschaft dar (RFH v. 17.9.1931, RStBl. 1931, 868; BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527; bestätigt durch BFH v. 20.11.2007 – I R 85/05, BFHE 223, 414; vgl. auch *Briesemeister* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Kap. V Rz. 707; *Haarmann*, BB 2018, 1623). Ferner stehen die Rechte aus den Wertpapieren während der Laufzeit dem Darlehensnehmer zu (BGH v. 16.3.2009 – II ZR 302/06, DB 2009, 1004; vgl. auch *Roser*, Ubg 2008, 89; *Wagner*, Der Konzern 2007, 505). Die Verpflichtung zur Leistung von Kompensationszahlungen schränkt diese Rechte nicht in für das wirtschaftliche Eigentum relevanter Weise ein, weil sie sich auf vertretbare Sachen beziehen und folglich unabhängig vom Halten der Wertpapiere sowie vom Erhalt der Originalzahlungen sind (RFH v. 17.9.1931, RStBl. 1931, 868). Schließlich stehen die Tatsache, dass die Übertragung der Wertpapiere nicht auf Dauer erfolgt und das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung der Wertpapiere beim Darlehensgeber verbleiben (*Haisch*, Der Konzern 2016, 278, mwN; aA *Behnes/Kühnel*, RdF 2016, 141 [144], die uE allerdings verkennen, dass Gewinne und Verluste beim Darlehensnehmer aus der Verbindlichkeit zur Rücklieferung der Wertpapiere – und nicht den Wertpapieren selbst – resultieren), dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Darlehensnehmer nicht entgegen. Die Dauer der Übertragung eines WG ist nach dem BFH ohnehin kein Kriterium für wirtschaftliches Eigentum (BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272). Das Kriterium des beim Darlehensgeber verbleibenden Kursrisikos und der Kurschance tritt nach der anzustellenden Gesamtbetrachtung aufgrund des Volleigentums des Darlehensnehmers, seiner unbeschränkten Verfügungsbefugnis und des bei ihm bestehenden Pfändungs- und Insolvenzzugriffs als unmaßgeblich zurück (BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272; BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527). BFH (BFH v. 22.7.2008 – IX R 74/06, BStBl. II 2000, 527) bewertet uE das Kriterium der Chancen und Risiken über (dazu allg. *Haarmann*, StbJb. 2006/07, 253; *Kempermann*, StbJb. 2008/09, 243; vgl. auch *Briesemeister* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Kap. V Rz. 707).

Der BFH hat die og. Ansicht in mehreren obiter dicta geteilt (BFH v. 17.10.2001 – I R 97/00, BFH/NV 2002, 240; BFH v. 30.6.2011 – VI R 37/09, BStBl. II 2011, 923; BFH v. 16.4.2014 – I R 2/12, DStR 2014, 2012; vgl. auch BFH v. 6.12.1984 – IV R 212/82, BStBl. II 1985, 391, allg. zum Sachwertdarlehen). Die FinVerw. begründete diese Auffassung mit der praktischen Erwägung, dass im Fall der Weiterveräußerung bzw. -leihe durch den Darlehensnehmer eine Doppelerfassung der Wertpapiere vermieden wird (OFD Frankfurt v. 19.11.2013 – S 2134 A - 15 - St 210; BayLfSt. v. 20.7.2010, ESt-Kartei BY § 5 Karte 3.1). Im Schrifttum wurde angeführt, dass die og. Ansicht für die stl. Bilanz durch § 8b Abs. 10 Satz 1 KStG bestätigt wird (*Häuselmann*, DStR 2007, 1379; *Schnitger/Bildstein*, IStR 2008, 202; *Ruf*, FB 2008, 292; *Wagner*, Der Konzern 2007, 505; zweifelnd *Roser*, Ubg 2008, 89). Nichts anderes sollte sich aus § 8b Abs. 4 Satz 3 KStG ergeben, der ausschließlich eine spezielle Zurechnungsregel im Rahmen der Streubesitzvorschrift enthalte.

Dementsprechend lasse er die allgemeinen Zurechnungsregeln des § 39 Abs. 2 AO und § 20 Abs. 5 unangetastet und bekräftige damit die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums zum Darlehensnehmer (*Pung* in *DPM*, § 8b KStG Rz. 276 [6/2017]; *Haisch/Helios*, DB 2013, 726; *Intemann*, BB 2013, 1242). Im Fall von Wertpapierdarlehen ohne (Geld-)Sicherheit spräche für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums schließlich, dass der Darlehensgeber dem Bonitätsrisiko des Darlehensnehmers ausgesetzt sei, was in der Bilanzierung der Rücklieferungsforderung zum Ausdruck komme. Für Wertpapierdarlehen mit Sicherheit kann uE aus den og. Gründen für die stl. Bilanz nichts anderes gelten (glA *Haisch/Helios* in *Haisch/Helios*, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 2 Rz. 204, mwN; aA *ADS*, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 356).

Neuere Entwicklungen: Im Urteil v. 18.8.2015 hat der BFH (BFH v. 18.8.2015 – I R 88/13, BStBl. II 2016, 961; dazu *Altvater/Buchholz*, RdF 2016, 128; *Behnes/Kühnel*, RdF 2016, 141; *Ditz/Tcherveniachki*, DB 2016, 615; *Haisch*, Der Konzern 2016, 278) – abweichend vom Grundsatz des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums vom Darlehensgeber auf den Darlehensnehmer – entschieden, dass das wirtschaftliche Eigentum ausnahmsweise beim Darlehensgeber verbleibt, wenn die Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls ergibt, dass dem Darlehensnehmer lediglich eine formale zivilrechtl. Rechtsposition verschafft werden sollte. Eine formale zivilrechtl. Rechtsposition soll nach dem BFH deshalb vorgelegen haben, weil

- dem Darlehensnehmer aufgrund der Kompensationszahlungen die Erträge aus den „verliehenen“ Aktien in einem wirtschaftlichen Sinne nicht zugestanden hätten;
- der Darlehensnehmer aufgrund der kurzen Laufzeit die Stimmrechte aus den „verliehenen“ Aktien effektiv nicht ausüben und die „verliehenen“ Aktien wirtschaftlich auch nicht anderweitig nutzen konnte;
- es aufgrund der kurzen Kündigungsfrist zu keinem endgültigen Übergang der Chancen und Risiken aus den „verliehenen“ Aktien auf den Darlehensnehmer gekommen war; und
- die Transaktion eine negative Vorsteuerrendite hatte, dh. ohne Berücksichtigung des Steuereffekts wirtschaftlich kein Gewinn erzielt worden war.

Die Finanzgerichte haben sich dem BFH in zwei Fällen, die mit dem Fall des BFH vergleichbar waren, angeschlossen (FG Nürnberg v. 7.6.2016 – 1 K 904/14, EFG 2017, 59, rkr.; Nds. FG v. 17.11.2016 – 6 K 230/15, juris, rkr.; dazu *Hahn/Philipp*, DStRK 2017, 76; *Mann*, RdF 2017, 172; *Tiedchen*, EFG 2017, 65). Allerdings hat das Nds. FG der Frage, ob eine positive oder negative Vorsteuerrendite vorlag, im Hinblick auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums keine Bedeutung beigemessen (glA *Mann*, RdF 2017, 172; *Spengel*, DB 2016, 2988). Die og. Rspr. betrifft alle Fälle von sog. strukturierten Wertpapierdarlehen, die vor Einf. des § 8b Abs. 10 KStG zu stl. Verlusten für die KSt iHv. ca. 95 % der Dividenden führte und daher „Steuerabzugstransaktionen“ waren. Der weitere Entwicklung der Rspr. bleibt abzuwarten. Hingegen hat das FG Nürnberg in einem anderen Fall (FG Nürnberg v. 13.12.2016 – 1 K 1214/14, EFG 2017, 1606, Az. BFH I R 40/17) entschieden, dass selbst auf Basis der og. BFH-Rspr. das wirtschaftliche Eigentum unter einem Wertpapierdarlehen übergegangen sei; als maßgebend hat das Gericht hier den endgültigen Übergang der Kursrisiken und Kurschancen angesehen.

Das BMF (BMF v. 11.11.2016 – IV C 6 – S 2134/10/10003 - 02, BStBl. I 2016, 1324; dazu *Spengel*, DB 2016, 2988) hat sich dem BFH (BFH v. 18.8.2015 – I R 88/13,

BStBl. II 2016, 961) angeschlossen. Das BMF betont, dass bei Wertpapierdarlehen, bei denen das zivilrechtl. Eigentum vor dem Dividendenstichtag übergegangen ist, auch das wirtschaftliche Eigentum übergeht, wenn eine positive Vorsteuerrendite erzielt wird (aA Nds. FG v. 17.11.2016 – 6 K 230/15, juris, rkr.). Mit Schreiben v. 17.7.2017 (BMF v. 17.7.2007 – IV C 1 - S 2252/15/10030:005, BStBl. I 2017, 986) hat das BMF dann allerdings eine Kehrwende vollzogen. Hiernach ist bei Wertpapierdarlehen mit dem Übergang des zivilrechtl. Eigentums auch generell vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auszugehen; missliebige Steuereffekt sollen dann aber über § 42 AO korrigiert werden. Ferner soll das BMF-Schreiben v. 11.11.2016 (BMF v. 11.11.2016 – IV C 6 - S 2134/10/10003 - 02, BStBl. I 2016, 1324) nur mehr für Fälle von strukturierten Wertpapierdarlehen fortgelten (BMF v. 17.7.2017 – IV C 1 - S 2252/15/10030:005, BStBl. I 2017, 986, Rz. 5). Solche Fälle sind aber seit Einf. des § 8b Abs. 10 KStG mit Beginn des VZ 2007 nicht mehr relevant. Im Erg. geht uE das BMF daher aktuell davon aus, dass bei Wertpapierdarlehen stets das wirtschaftlichen Eigentums übergeht (zu den Entwicklungen auch *Spengel*, DB 2016, 2988). Freilich haben wiederum das Hess. FG (Hess. FG v. 28.1.2020 – 4 K 890/17, EFG 2020, 1160), das FG Sachsen-Anhalt (FG Sachs.-Anh. v. 25.11.2020 – 3 K 403/10, BeckRS 2020, 40767) und FG München (FG München v. 14.12.2020 – 7 K 899/19, BeckRS 2020, 41081) für bestimmte strukturierte Wertpapierdarlehen auf Basis des o.g. BFH-Urt. (BFH v. 18.8.2015 – I R 88/13, BStBl. II 2016, 961) entschieden, dass das wirtschaftliche Eigentum bei Darlehensgeber verbleibt. Vor diesem Hintergrund wird dem Vernehmen nach eine wiederholte Änderung der Ansicht des BMF, insbes. in Bezug auf Cum/Cum-Geschäfte, diskutiert (dazu *Weitbrecht/Strehlke-Verkühlen*, BB 2021, 860).

Nachfolgend wird davon ausgegangen, dass bei Wertpapierdarlehen im Regelfall das wirtschaftlichen Eigentums vom Darlehensgeber auf den Darlehensnehmer übergeht (glA *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1084f. [3/2020]; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Wertpapierleihe“). Ist das ausnahmsweise nicht der Fall gilt das unten zu echten Pensionsgeschäften auf unvertretbare Sachen Gesagte entsprechend (s. Anm. 1560aff.).

d) Zurechnung der Erträge aus den Wertpapieren

1553

Die Erträge aus den Wertpapieren sind während der Laufzeit dem Darlehensnehmer als rechtl. und wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen (BFH v. 17.10.2001 – I R 97/00, BFH/NV 2002, 240; BFH v. 30.6.2011 – VI R 37/09, BStBl. II 2011, 923; BMF v. 3.4.1990 – IV B 2 - S 2134 - 2/90, DB 1990, 863; OFD Frankfurt v. 25.6.1996, DB 1996, 1702; *Geurts* in *B/B*, § 20 Rz. 45 ff. [11/2008]).

e) Bilanzierung von Wertpapierdarlehen

aa) Bilanzierung beim Darlehensgeber

1554

Abschluss: Nach hM führen Wertpapierdarlehen aufgrund des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums beim Darlehensgeber zu einem Abgang der Wertpapiere und zu einer Aktivierung einer Sachwertforderung als deren Surrogat. Dieser Aktivtausch vollzieht sich nach hM zu Buchwerten ohne Gewinn-/Verlustrealisierung (FG Nürnberg v. 13.12.2016 – 1 K 1214/14, EFG 2017, 1606 mwN, allerdings unter erheblichen Bedenken [Az. BFH I R 40/17]; BMF v. 3.4.1990 – IV B 2 - S 2134 - 2/90, DB 1990, 863; OFD Frankfurt v. 19.11.2013 – S 2134 A - 15 - St 210;

Krumm in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1084a [3/2020]; *Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 5 Rz. 129 [3/2019]; *Werndl in KSM*, § 6 Rz. A 89 [10/2015]; *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Wertpapierleihe“). Im stl. Schrifttum sprechen sich *Kulosa in Schmidt* (37. Aufl. 2018, § 6 Rz. 405, nicht mehr in aktueller Aufl.) und *Müller-Gatermann* (Stbg 2007, 145) für eine Realisierung aus.

Es liegt uE kein Realisationsvorgang vor. Eine Veräußerung scheidet bereits mangels einer dauerhaften Übertragung der Wertpapiere aus. Außerdem fehlt es für eine Veräußerung auch an einer Entgeltlichkeit der Übertragung. Auch ein Tausch oder tauschähnlicher Vorgang gem. § 6 Abs. 6 Satz 1 ist nicht gegeben. Der Darlehensgeber hat zwar an Stelle der Wertpapiere eine Sachwertforderung zu aktivieren. Diese Forderung stellt jedoch keine Gegenleistung für die Übertragung der Wertpapiere dar, sondern ist lediglich ein Surrogat für die zeitweise übertragenen Wertpapiere. Für einen Tausch oder tauschähnlichen Vorgang fehlt es damit an einem Umsatzakt (*ADS*, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 358; *Schmidt/Usinger in Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 123; *Häuselmann/Wagner*, FR 2003, 331; *Rau*, BB 2000, 2338; *Schmid/Mühlhäuser*, BB 2001, 2609; ähnlich *Haarmann*, StbJb. 2006/2007, 253; aA *Kulosa in Schmidt*, 37. Aufl. 2018, § 6 Rz. 405, nicht mehr in aktueller Aufl.; vgl. auch *Briesemeister in U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Kap. V Rz. 708). Im Zusammenhang mit der Einf. des § 8b Abs. 10 KStG wurde die Frage, ob Wertpapierdarlehen zu einer Gewinn-/Verlustrealisierung führen, innerhalb der FinVerw. erneut diskutiert, aber verworfen (*Wagner*, Der Konzern 2007, 505). Die FinVerw. teilt damit auch weiterhin die hier vertretene Ansicht (zuletzt ua. BMF v. 2.6.2005 – IV C 1 - S 1980 - 1 - 87/05, BStBl. I 2005, 728, Rz. 112). Die Frage einer Gewinn-/Verlustrealisierung stellt sich allerdings bei Sondersituationen wie der Kombination von Wertpapierdarlehen mit Derivaten sowie dem Untergang der Wertpapiere insbes. bei Corporate Actions. Auch in solchen Fällen ist uE eine Gewinn-/Verlustrealisierung grds. abzulehnen (glA *Schmid/Mühlhäuser*, BB 2001, 2609; zweifelnd *Rau*, BB 2000, 2338, für den ersten Fall; glA *Fleischmann*, DB 1998, 2297; zweifelnd *Schmid/Mühlhäuser*, BB 2001, 2609, für den zweiten Fall).

Laufzeit: Der Darlehensgeber hat die Sachwertforderung entsprechend dem Surrogatsgedanken am Bilanzstichtag grds. wie die zugrunde liegenden Wertpapiere zu bewerten (FG Nürnberg v. 13.12.2016 – 1 K 1214/14, EFG 2017, 1606, Az. BFH I R 40/17; *Schmidt/Usinger in Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 123; *Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 5 Rz. 129 [3/2019]; *Häuselmann/Wagner*, FR 2003, 331). Im Fall eines Kursabfalls der Wertpapiere hat nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 eine Teilwertberichtigung zu erfolgen; eine Werterhöhung bei einem Kursanstieg ist unzulässig.

Beendigung: Der Darlehensgeber hat die Sachwertforderung auszubuchen und die Wertpapiere zu fortgeführten AK der Sachwertforderung einzubuchen; auch die Beendigung von Wertpapierdarlehen vollzieht sich beim Darlehensgeber ohne Gewinn-/Verlustrealisierung (*ADS*, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 359; *Häuselmann/Wagner*, FR 2003, 331).

1555 bb) Bilanzierung beim Darlehensnehmer

Abschluss: Nach hM führen Wertpapierdarlehen aufgrund des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums beim Darlehensnehmer zu einem Zugang der Wertpapiere. Der Darlehensnehmer hat die Wertpapiere zu deren Marktwert zu aktivieren.

ren und eine Verbindlichkeit auf Rückübertragung der Wertpapiere in gleicher Höhe zu passivieren (*Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1084 [3/2020]; *Häuselmann/Wagner*, FR 2003, 331; *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Wertpapierleihe“; aA *Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 5 Rz. 129 [3/2019]).

Laufzeit: Hinsichtlich der steuerbilanziellen Behandlung von Wertpapierdarlehen während der Laufzeit beim Darlehensnehmer ist zu unterscheiden:

- ▶ *Keine Veräußerung der Wertpapiere:* Behält der Darlehensnehmer die Wertpapiere über den Bilanzstichtag im Bestand, erfüllen die Wertpapiere und die Sachwertverbindlichkeit die Voraussetzungen für eine Bewertungseinheit. Bildet der Darlehensnehmer diese Bewertungseinheit in der HBil., so ist diese gem. Abs. 1a auch für die StBil. maßgebend. Folglich sind weder die Wertpapiere noch die Sachwertverbindlichkeit während der Laufzeit zu bewerten (*ADS*, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 357; *Häuselmann/Wagner*, FR 2003, 331).
- ▶ *Veräußerung der Wertpapiere:* Veräußert der Darlehensnehmer die Wertpapiere, ist die Sachwertverbindlichkeit im Fall eines Kursanstiegs der Wertpapiere nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2 mit einem Wert über den AK zu bewerten; eine Bewertung der Verbindlichkeit unter den AK aufgrund eines Kursabfalls kommt hingegen nicht in Betracht (*Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 5 Rz. 129 [3/2019]; *Häuselmann/Wagner*, FR 2003, 331).
- ▶ *Kompensationszahlungen:* Streitig ist die Bilanzierung von Kompensationszahlungen (einerseits *Häuselmann*, Ubg 2009, 225; andererseits *Dörr/Fehling*, Ubg 2008, 345). Kompensationszahlungen führen uE nicht zur teilweisen Tilgung der Sachwertverbindlichkeit (dazu *Haisch/Helios in Haisch/Helios*, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 2 Rz. 213), sondern stellen Aufwand dar.

Beendigung: Auch hinsichtlich der steuerbilanziellen Behandlung der Beendigung von Wertpapierdarlehen beim Darlehensnehmer ist zu unterscheiden:

- ▶ *Keine Veräußerung der Wertpapiere:* Hat der Darlehensnehmer die Wertpapiere während der Laufzeit im Bestand gehalten und eine Bewertungseinheit gebildet, ist die Sachwertverbindlichkeit gegen die Wertpapiere ohne Gewinn-/Verlustrealisierung auszubuchen. Die Tilgung dieser Verbindlichkeit durch im Bestand gehaltene Wertpapiere führt nicht zu einer Neubewertung auslösenden Auflösung der Bewertungseinheit und stellt auch keinen zur Bewertung mit dem gemeinen Wert führenden Tausch oder täuschähnlichen Vorgang dar (*Häuselmann/Wagner*, FR 2003, 331).
- ▶ *Veräußerung der Wertpapiere:* Hat der Darlehensnehmer die Wertpapiere veräußert, muss er sich zur Erfüllung der Sachwertverbindlichkeit mit gleichartigen Wertpapieren eindecken. Im Fall einer Differenz zwischen den AK der Wertpapiere und den fortgeführten AK der Sachwertverbindlichkeit kommt es dann beim Darlehensnehmer im Zeitpunkt der Tilgung der Sachwertverbindlichkeit durch die Rückübertragung zu einem Gewinn bzw. Verlust in Höhe der Differenz (*Häuselmann/Wagner*, FR 2003, 331). Streitig ist, ob ein solcher Gewinn bzw. Verlust bei Wertpapierdarlehen über Aktien § 8b Abs. 2, Abs. 3 Satz 2 KStG unterliegt (bejahend wohl *Rau*, DStR 2006, 627; verneinend *Häuselmann/Wagner*, FR 2003, 331; nunmehr auch *Rau*, DStR 2009, 948). Man kann uE die Differenz zwischen dem Teilwert der Aktien im Zeitpunkt der Rückübertragung und den AK der Aktien im Rahmen des § 8b KStG als relevant ansehen, weil die Aktien auch jederzeit zu diesem Wert am Markt realisiert hätten werden können; wenn man allerdings den Gewinn bzw. Verlust

ausschließlich als Erg. aus der Tilgung der Sachwertverbindlichkeit ansieht, dürfte ein solches Erg. überhaupt nicht von § 8b KStG erfasst sein (vgl. auch BFH v. 6.3.2013 – I R 18/12, BStBl. II 2013, 588, zur Tilgung von Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit Aktien-Stillhalterpositionen, s. auch Anm. 1073a).

1556–1557 Einstweilen frei.

2. Pensionsgeschäfte

1558 a) Begriff und Arten von Pensionsgeschäften

Pensionsgeschäfte sind einheitliche Vereinbarungen, bei denen der Pensionsgeber ihm gehörende Pensionsgüter – idR börsennotierte Wertpapiere, s. Anm. 1559 – dem Pensionsnehmer gegen Zahlung eines Betrags übereignet und diese WG gegen Entrichtung des erhaltenen bzw. eines im Voraus vereinbarten anderen Betrags vom Pensionsnehmer an den Pensionsgeber zurückübertragen werden müssen oder können (§ 340b Abs. 1 HGB; BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272). Auch bei Pensionsgeschäften ist die Vereinbarung von Kompensationszahlungen und/oder Sicherheiten üblich. Man unterscheidet zwischen echten Pensionsgeschäften, bei denen eine Verpflichtung des Pensionsnehmers zur Rücküberweisung besteht (§ 340b Abs. 2 HGB), und unechten Pensionsgeschäften, bei denen lediglich eine Berechtigung des Pensionsnehmers zur Rücküberweisung besteht (§ 340b Abs. 3 HGB) (*Teuber* in *Schimansky/Bunte/Lwowski*, Bankrechts-Handbuch, 5. Aufl. 2017, § 105 Rz. 17 f. zu weiteren Einzelheiten; vgl. *Briesemeister* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Kap. V Rz. 718 ff., zur weiteren Abgrenzung). Der wirtschaftliche Zweck von Pensionsgeschäften kann wie folgt zusammengefasst werden, wobei zwischen Pensionsgeber und Pensionsnehmer zu unterscheiden ist (*Haisch/Storck/Zerey*, RdF 2013, 112 [154], mwN):

Pensionsgeber: Der Pensionsgeber bezweckt mit Pensionsgeschäften regelmäßig die Beschaffung von Liquidität, denn er erhält gegen Übertragung der Pensionsgüter einen Geldbetrag für einen befristeten Zeitraum. Wirtschaftlich werden Pensionsgeschäfte daher auch als (Geld-)Darlehen eingestuft, die mit den Pensionsgütern besichert sind.

Pensionsnehmer: Der Pensionsnehmer kann durch Abschluss von Pensionsgeschäften Geldbeträge anlegen, soweit der Pensionsgeber den erhaltenen Betrag verzinsen muss. Im Übrigen können Pensionsgeschäfte zu den gleichen Zwecken wie Wertpapierdarlehen getätigt werden, falls der Pensionsnehmer vorübergehend Pensionsgüter – insbes. Wertpapiere – benötigt (s. Anm. 1550).

1559 b) Gegenstand

Pensionsgeschäfte betreffen – wie Wertpapierdarlehen, s. Anm. 1551 – idR börsennotierte Wertpapiere (*Häuselmann/Wagner*, FR 2003, 331; *Schmid/Stoll*, DStR 2001, 2137). Als Gegenstand von Pensionsgeschäften sind jedoch WG aller Art geeignet, dh. neben vertretbaren auch unvertretbare Sachen (BFH v. 23.11.1983 – I R 147/78, BStBl. II 1984, 217), also im Gegensatz zu Wertpapierdarlehen auch insbes. GmbH-Geschäftsanteile, Anteile an PersGes., unverbriefte Forderungen. § 340b HGB umfasst nach inzwischen ganz hM sowohl Pensionsgeschäfte auf unvertretbare als auch auf vertretbare Sachen (*Böcking/Wolsiffer/Bär* in *MüKo HGB*, Bd. 4, 4. Aufl. 2020, § 340b HGB Rz. 14; *Böcking/Gros/Morawietz* in *Ebenroth/Boujongl*

Joost/Strohn, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 340b HGB Rz. 3; aA *Briesemeister* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Kap. V Rz. 719).

c) Echte Pensionsgeschäfte

aa) Begriff

1560

Echte Pensionsgeschäfte liegen vor, wenn eine Verpflichtung des Pensionsnehmers zur Rückübereignung besteht (§ 340b Abs. 2 HGB).

bb) Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums

1560a

Stark umstritten ist, wem bei echten Pensionsgeschäften das wirtschaftliche Eigentum an den Pensionsgütern zuzurechnen ist. Während die hM auf Basis von § 340b Abs. 2 und 4 HGB vom wirtschaftlichen Eigentum des Pensionsgebers ausgeht (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1082 [3/2020]; *Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 5 Rz. 133 [3/2019]; *Kempermann* in *KSM*, § 5 Rz. B 238 [1/2007]; *Hoffmann/Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1347 [4/2017]; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Pensionsgeschäfte“; *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 996/1 [10/2016]), sieht eine starke Mindermeinung den Pensionsnehmer aufgrund von § 39 Abs. 1 AO als wirtschaftlichen Eigentümer an (*Haarmann*, StbJb. 2006/2007, 253; *Haarmann*, FS Raupach, 2006, 233; *Hahne*, FR 2007, 819; *Häuselmann*, BB 2000, 1287; *Häuselmann/Wagner*, FR 2003, 331; *Rau*, BB 2000, 2338). Rechtsprechung und FinVerw. haben sich zur Frage des wirtschaftlichen Eigentums bei echten Pensionsgeschäften noch nicht abschließend geäußert (offengelassen von BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272; OFD Frankfurt v. 19.11.2013 – S 2134 A - 15 - St 210; aA *Körner* in *Köhler/Goebel/Körner*, Handbuch der steueroptimalen Unternehmensfinanzierung, 2013, 180). Das BMF (BMF v. 17.7.2017 – IV C 1 - S 2252/15/10030:005, BStBl. I 2017, 986, Rz. 26) geht implizit vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums aus.

Keine Zuordnung durch § 340b Abs. 2 und 4 HGB: Die Frage der Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums bei echten Pensionsgeschäften hängt davon ab, ob § 340b Abs. 2 iVm. Abs. 4 HGB ein GoB ist bzw. einen solchen widerspiegelt. Nach hier vertretender Ansicht sind GoB nur Vorschriften, die für alle Kaufleute gelten (glA BFH v. 19.3.2002 – I R 87/00, BFH/NV 2003, 785; *Ballwieser* in *MüKo HGB*, Bd. 4, 4. Aufl. 2020, § 243 HGB Rz. 72 ff.; *Christiansen*, DStR 2003, 264; aA aber Anm. 251). Danach ist § 340b Abs. 2 HGB als Sondervorschrift für Kreditinstitute uE kein GoB (glA *Haarmann*, FS Raupach, 2006, 233; *Hahne*, FR 2007, 819; *Häuselmann*, BB 2000, 1287; *Häuselmann/Wagner*, FR 2003, 331; *Rau*, BB 2000, 2338; aA [wohl] hM, zB *Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 5 Rz. 133 [3/2019]; *Hoffmann/Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1347 [4/2017]; *Kempermann* in *KSM*, § 5 Rz. B 238 [1/2007]; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Pensionsgeschäfte“; *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 996 [10/2016]). Dies wird auch durch die Gesetzeshistorie bestätigt. Im Zeitpunkt der Einf. des § 340b Abs. 2 und 4 HGB bestand nämlich nur Einigkeit darüber, dass im Fall von echten Pensionsgeschäften mit Sicherungscharakter bzw. echten Pensionsgeschäften über nämlich die WG das wirtschaftliche Eigentum beim Pensionsgeber verbleibt; hingegen war die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums für alle anderen Fälle umstritten (dazu *Hinz*, BB 1991, 1153; *Offerhaus*, BB 1983, 870). § 340b Abs. 2 iVm. Abs. 4 HGB gab bei seiner Einf. somit keinen GoB wieder (*Häuselmann*, BB 2000, 1287, mit

umfangreicher Begr.). Die Frage des wirtschaftlichen Eigentums bei echten Pensionsgeschäften ist seither stets streitig geblieben. Aus diesem Grund hat das BMF den Entwurf (Entwurf BMF v. 11.3.2002 – IV A 6 - S 2134 - 18/02, nv.), in dem § 340b Abs. 2 und 4 HGB als Ausdruck eines GoB bezeichnet wurden, nie veröffentlicht (*Bogenschütz*, Ubg 2008, 533). Vor diesem Hintergrund hat sich uE auch in der Zwischenzeit kein solcher GoB herausbilden können (aA IDW ERS HFA 13 nF, WPg 2007, Supplement 1/2007, 69, Rz. 19; zur fehlenden Qualität von Rechnungslegungs-Stellungnahmen des IDW als GoB *Haisch*, FR 2009, 65; s. Anm. 1087). Im Erg. ist § 340b Abs. 2 iVm. Abs. 4 HGB daher nicht gem. § 5 Abs. 1 für die StBil. maßgeblich, und zwar auch nicht für Kreditinstitute (*Häuselmann*, BB 2000, 1287; zur Bedeutung von branchenspezifischen Rechnungslegungsvorschriften auch für Stpfl. dieser Branche einerseits *Ballwieser* in MüKo HGB, Bd. 4, 4. Aufl. 2020, § 243 HGB Rz. 72 ff.; andererseits *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 207 [3/2020]). Auch § 8b Abs. 10 Satz 2 KStG enthält uE keine Aussage zur Frage der Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums (glA *Schnitger/Bildstein*, IStR 2008, 202).

Zuordnung nach § 39 Abs. 1 AO: Maßgebend für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums bei echten Pensionsgeschäften sind folglich die allgemeinen stl. Zurechnungsgrundsätze. Auf Basis von § 39 Abs. 1 und 2 AO ist uE dabei wie folgt zu unterscheiden (glA *Bogenschütz*, Ubg 2008, 533; *Rau*, BB 2000, 2338; wohl auch *Häuselmann*, BB 2000, 1287; aA wohl *ADS*, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 346; zu Pensionsgeschäften mit Sicherungscharakter BFH v. 23.11.1983 – I R 147/78, BStBl. II 1984, 217; im Erg. glA wie hier *Briesemeister* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Kap. V Rz. 724):

- ▶ **Echte Pensionsgeschäfte auf vertretbare Sachen:** Bei echten Pensionsgeschäften, die die Rückübertragung von vertretbaren Sachen vorsehen, kommt es uE entsprechend den Überlegungen zu Wertpapierdarlehen zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den WG auf den Pensionsnehmer. Dies stimmt mit der RFH-Rspr. zu sog. Kost- bzw. Reportgeschäften, die echten Pensionsgeschäften auf vertretbare Sachen entsprechen, überein (dazu *Häuselmann*, BB 2000, 1287; *Offerhaus*, BB 1983, 870). Nach dieser Rspr. geht bei diesen Geschäften das wirtschaftliche Eigentum an den WG vom „Hereingebener“ auf den „Hereinnehmer“ über (RFH v. 6.3.1930, StuW 1930, 1344; RFH v. 17.9.1931, RStBl. 1931, 868; bestätigt durch BFH v. 17.5.1952 – I 4/52 U, BStBl. III 1952, 208; BFH v. 6.12.1972 – I R 198/70, BStBl. II 1973, 759).
- ▶ **Echte Pensionsgeschäfte auf unvertretbare Sachen:** Bei echten Pensionsgeschäften, die die Rückübertragung von unvertretbaren Sachen zum Inhalt haben, verbleibt uE das wirtschaftliche Eigentum an den WG hingegen beim Pensionsgeber (glA *Briesemeister* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Kap. V Rz. 724f.). Der Pensionsgeber hat hier aufgrund des Anspruchs auf Rückübertragung derselben WG eine Anwartschaft (BFH v. 11.7.2006 – VIII R 32/04, BStBl. II 2007, 296). Dem Pensionsgeber stehen als rechtl. Eigentümer während der Laufzeit zwar alle Rechte aus den WG zu. Diese sind jedoch durch die Verpflichtung zur Leistung von Kompensationszahlungen in relevanter Weise eingeschränkt, denn sie beziehen sich auf die spezifischen, übertragenen WG (dazu *Häuselmann/Wiesenbart*, DB 1990, 2129). Ferner verbleiben auch das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung der WG beim Pensionsgeber (s. BFH v. 22.7.2008 – IX R 74/06, BStBl. II 2009, 124). Vor diesem Hintergrund kann die Verfügungsbefugnis und der

beim Pensionsnehmer bestehende Pfändungs- und Insolvenzzugriff das wirtschaftliche Eigentum des Pensionsgebers nicht in Frage stellen (dazu FG Ba.-Württ. v. 3.9.1971 – VI 136/69, EFG 1971, 42, aufgeh. durch BFH v. 6.12.1972 – I R 198/70, BStBl. II 1973, 759).

cc) Zurechnung der Erträge aus den Pensionsgütern

1561

Ebenfalls stark umstritten ist, wem bei echten Pensionsgeschäften die Erträge aus den WG zuzurechnen sind. Nach BFH (BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272) ist dies stets der Pensionsnehmer als rechtl. Eigentümer der WG. Die FinVerw. hat sich dieser Ansicht angeschlossen (BMF v. 12.7.1983 – IV B 2 – S 2170 – 21/83, BStBl. I 1983, 392; BMF v. 28.6.1984 – IV B 2 – S 2170 – 44/84, BStBl. I 1984, 394) und folgt ihr weiterhin (diese Schreiben wurden aufrechterhalten durch BMF v. 29.3.2007 – IV C 6 – O 1000/07/0018, 2007/0145039, BStBl. I 2007, 369, Rz. 430 und 432; aA aber Entwurf BMF v. 11.3.2002 – IV A 6 – S 2134 – 18/02, nv.). Im Schrifttum wird teilweise eine Zurechnung zum Pensionsnehmer (*Hahne*, FR 2007, 819; *Häuselmann*, BB 2000, 1287; *Häuselmann/Wagner*, FR 2003, 331) und teilweise eine Zurechnung zum Pensionsgeber (*Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Pensionsgeschäfte“) vertreten; überwiegend herrscht die Auffassung vor, dass für die Zurechnung der Erträge aus den WG auf das wirtschaftliche Eigentum abzustellen ist.

Unseres Erachtens hat § 340b Abs. 2 und 4 HGB jedenfalls für die Zurechnung von Erträgen keine Bedeutung (glA *Geurts in B/B*, § 20 Rz. 38 ff. [11/2008]; aA *Neumann-Tomm in Lademann*, § 5 Rz. 996/1 [10/2016]). Maßgeblich für die Ertragszurechnung sind vielmehr die allgemeinen stl. Grundsätze, nach denen wie folgt zu differenzieren ist:

Echte Pensionsgeschäfte auf vertretbare Sachen: Nach der hier vertretenen Ansicht geht bei diesen Geschäften neben dem rechtl. auch das wirtschaftliche Eigentum an den WG auf den Pensionsnehmer über. Unabhängig von der Frage, ob sich die Zurechnung nach dem wirtschaftlichen oder nach dem rechtl. Eigentum richtet, sind damit die Erträge aus den WG dem Pensionsnehmer zuzurechnen.

Echte Pensionsgeschäfte auf unvertretbare Sachen: Nach der hier vertretenen Ansicht verbleibt bei diesen Geschäften das wirtschaftliche Eigentum an den WG beim Pensionsgeber, während das rechtl. Eigentum auf den Pensionsnehmer übergeht. Dementsprechend sind die Erträge aus Kapitalforderungen dem Pensionsnehmer als rechtl. Inhaber der Forderungen zuzuordnen (*Ratschow in Brandis/Heuermann*, § 20 Rz. 31 und 451 [5/2019]; *Geurts in B/B*, § 20 Rz. 17 ff. [11/2008]), während die Erträge aus KapGes-Anteilen gem. § 20 Abs. 5 nF (bzw. Abs. 2a aF) dem Pensionsgeber als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen sind. Dies steht im Einklang mit der BFH-Rspr. und der Ansicht der FinVerw., weil diese jeweils nur Kapitalforderungen betrafen. Soweit KapGes-Anteile betroffen sind, ist diese Ansicht hingegen durch § 20 Abs. 5 nF (bzw. Abs. 2a aF) überholt (*Pung/Dötsch in DPM*, § 20 Rz. 122 [6/2009]; *Bleschick in Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 20 Rz. 166 f.; *Jochum in KSM*, § 20 Rz. B 28 f [2/2017]; aA *Schmid/Stoll*, DStR 2001, 122).

dd) Bilanzierung von echten Pensionsgeschäften

1562

Bilanzierung beim Pensionsgeber: Nach der hier vertretenen Rechtsauffassung zum wirtschaftlichen Eigentum (s. Anm. 1560) ist wie folgt zu differenzieren:

- ▶ *Echte Pensionsgeschäfte auf vertretbare Sachen:* Bei Abschluss führen diese Geschäfte beim Pensionsgeber zu einem Abgang der WG und zu einer Aktivierung einer Sachwertforderung als deren Surrogat. Wie bei Wertpapierdarlehen vollzieht sich dieser Aktivtausch uE ohne Gewinn-/Verlustrealisierung (glA Haase, Inf. 2006, 457; Häuselmann, BB 2000, 1287; Häuselmann/Wagner, FR 2003, 331; Schmid/Stoll, DStR 2001, 2137; aA Oho/von Hülsen, DB 1992, 2582; Rau, BB 2000, 2338), denn zum einen liegt mangels dauerhafter Übertragung kein Verkauf oder Tausch vor. Ferner fehlt es an einer Marktbewertung (Haarmann, StbJb. 2006/2007, 253). Schließlich entspricht dies der Rspr. zu Kost- bzw. Reportgeschäften (RFH v. 6.3.1930, StuW 1930, 1344; RFH v. 17.9.1931, RStBl. 1931, 868). Auch die steuerbilanzielle Behandlung während der Laufzeit und im Zeitpunkt der Beendigung entspricht der von Wertpapierdarlehen (Häuselmann/Wagner, FR 2003, 331; s. Anm. 1554).
- ▶ *Echte Pensionsgeschäfte auf unvertretbare Sachen:* Der Abschluss dieser Geschäfte führt beim Pensionsgeber nicht zu einem Abgang der WG. Neben den WG hat der Pensionsgeber vielmehr den erhaltenen Betrag zu aktivieren und eine korrespondierende Verbindlichkeit zu passivieren (Böcking/Wolsiffer/Bär in MüKo HGB, Bd. 4, 4. Aufl. 2020, § 340b HGB Rz. 19; Böcking/Gros/Morawietz in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 340b HGB Rz. 7; vgl. auch Briesemeister in U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Kap. V Rz. 725). Ein Unterschiedsbetrag zwischen dem erhaltenen und dem bei Rückkauf zu zahlenden Betrag ist über die Laufzeit der Geschäfte zu verteilen, wobei grds. folgende Möglichkeiten der Darstellung bestehen: Im Fall eines höheren Rückkaufpreises kann entweder dieser Betrag passiviert werden und die Verteilung über einen aktiven RAP erfolgen (Brutto-Methode), oder der erhaltene Betrag kann passiviert und die Verteilung über eine ratierliche Aufstockung dieses Betrags vorgenommen werden (Netto-Methode). Im Fall eines niedrigeren Rückkaufpreises bestehen beide Alternativen mit umgekehrtem Vorzeichen. Aufgrund des § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB ist uE für steuerbilanzielle Zwecke jeweils die Brutto-Methode vorzugswürdig (Böcking/Wolsiffer/Bär in MüKo HGB, Bd. 4, 4. Aufl. 2020, § 340b HGB Rz. 20; Böcking/Gros/Morawietz in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 340b HGB Rz. 9 ff., auch zu weiteren Einzelheiten, zB der Verteilungsmethode). Im Zeitpunkt der Beendigung bleiben die WG weiterhin zu den fortgeführten AK aktiviert. Ein höherer bzw. niedrigerer Rückkaufpreis wirkt sich nicht auf die Höhe der AK aus (Böcking/Wolsiffer/Bär in MüKo HGB, Bd. 4, 4. Aufl. 2020, § 340b HGB Rz. 22; Kröll/Balzer in Heymann, 2. Aufl. 1999, § 340b HGB Rz. 9).

Bilanzierung beim Pensionsnehmer: Nach der hier vertretenen Ansicht ist wie folgt zu unterscheiden:

- ▶ *Echte Pensionsgeschäfte auf vertretbare Sachen:* Bei Abschluss hat der Pensionsnehmer die WG zu deren Teilwert zu aktivieren und eine Verbindlichkeit auf Rückübertragung der WG in gleicher Höhe zu passivieren. Die steuerbilanzielle Behandlung während der Laufzeit und im Zeitpunkt der Beendigung entspricht der von Wertpapierdarlehen, so dass danach zu unterscheiden ist, ob der Pensionsnehmer die WG im Bestand hält oder sie veräußert (Häuselmann/Wagner, FR 2003, 331; s. Anm. 1555).
- ▶ *Echte Pensionsgeschäfte auf unvertretbare Sachen:* Im Zeitpunkt der Abschlusses hat der Pensionsgeber eine Forderung in Höhe des gezahlten Betrags zu aktivieren. Während der Laufzeit richtet sich die Bewertung dieser Forderung nach

den allgemeinen stl. Bewertungsvorschriften. Im Fall eines vom gezahlten Betrag abweichenden Rückkaufpreises ist der Unterschiedsbetrag über die Laufzeit zu verteilen. Ebenso wie beim Pensionsnehmer kommen hierfür grds. Brutto- oder Netto-Methode in Frage, wobei wiederum ein Brutto-Ausweis vorzugswürdig ist (Böcking/Wolsiffer/Bär in MüKo HGB, Bd. 4, 4. Aufl. 2020, § 340b HGB Rz. 26; Böcking/Gros/Morawietz in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 340b HGB Rz. 12 f., auch zu weiteren Einzelheiten).

Einstweilen frei.

1563–1564

d) Unechte Pensionsgeschäfte

aa) Begriff

1565

Unechte Pensionsgeschäfte sind gegeben, wenn lediglich eine Berechtigung des Pensionsnehmers zur Rückübereignung besteht (§ 340b Abs. 3 HGB).

bb) Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums

1565a

Unechte Pensionsgeschäfte führen idR zum Übergang der wirtschaftlichen Eigentums an den WG vom Pensionsgeber auf den Pensionsnehmer (Entwurf BMF v. 11.3.2002 – IV A 6 - S 2134 - 18/02, nv.; Haase, Inf. 2006, 457; Neumann-Tomm in Lademann, § 5 Rz. 996/2 [10/2016]; vgl. auch Briesemeister in U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Kap. V Rz. 727). Ausnahmsweise unterbleibt ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums aber in Fällen, in denen die Ausübung des Rechts auf Rückübereignung durch den Pensionsnehmer mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist (IDW ERS HFA 13 nF, WPg 2007, Supplement 1/2007, 69, Rz. 25 f.; Kempermann, StbJb. 2008/2009, 243; Briesemeister in U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Kap. V Rz. 729; s. auch BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264).

cc) Zurechnung der Erträge aus den Pensionsgütern

1566

Bei unechten Pensionsgeschäften sind die Erträge aus den WG idR dem Pensionsnehmer zuzurechnen (FinVerw. v. 10.10.1969, BStBl. I 1969, 652; Entwurf BMF v. 11.3.2002 – IV A 6 - S 2134 - 18/02, nv.; Geurts in B/B, § 20 Rz. 38 ff. [11/2008]; Haase, Inf. 2006, 457).

dd) Bilanzierung von unechten Pensionsgeschäften

1567

Bilanzierung beim Pensionsgeber: Bei Abschluss führen unechte Pensionsgeschäfte zu einem Abgang der WG beim Pensionsgeber und zu einer Aktivierung des erhaltenen Betrags. Ist der erhaltene Betrag höher bzw. niedriger als der Buchwert des WG, so ist str., ob und in welchem Umfang es zu einer Gewinn-/Verlustrealisierung kommt. Unechte Pensionsgeschäfte führen uE im Fall einer negativen Differenz zwischen dem erhaltenen Betrag und dem Buchwert der WG zwingend zu einer Verlustrealisierung (glA Böcking/Wolsiffer/Bär in MüKo HGB, Bd. 4, 4. Aufl. 2020, § 340b HGB Rz. 32; Böcking/Gros/Morawietz in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 340b HGB Rz. 18, auch zu weiteren Einzelheiten). Hingegen ist uE im Fall einer positiven Differenz zwischen dem erhaltenen Betrag und dem Buchwert der WG eine Gewinnrealisierung zunächst durch die

Passivierung einer Verbindlichkeitenrückstellung im Hinblick auf die Verpflichtung zum Rückerwerb zu neutralisieren (Kröll/Balzer in Heymann, 2. Aufl. 1999, § 340b HGB Rz. 17; Böcking/Gros/Morawietz in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 340b HGB Rz. 15; aA IDW ERS HFA 13 nF, WPg 2007, Supplement 1/2007, 69, Rz. 24; Kempermann, StbJb. 2008/09, 243 [Verbindlichkeit]; Frotscher in Frotscher/Geurts, § 5 Rz. 133 [3/2019]; Haase, Inf. 2006, 457 [Gewinnrealisierung]). Die vorübergehende Neutralisierung der Gewinnrealisierung durch eine Verbindlichkeitenrückstellung entspricht der BFH-Rspr. zu Verkäufen mit Rücktrittsrecht des Erwerbers (BFH v. 25.1.1996 – IV R 114/94, BStBl. II 1997, 382; aA BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705; vgl. auch BFH v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2011, 812). Die Passivierung einer separaten Verbindlichkeit kommt uE nicht in Betracht, weil dies eine Zerlegung der Geschäfte erfordern würde, die nicht zulässig ist (Scharpf, FB 1999, 21; s. Anm. 1087). Eine Gewinnrealisierung scheidet uE mangels einer Marktbewertung aus (glA IDW HFA 2/1982, WPg 1982, 548; Briesemeister in U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Kap. V Rz. 730; dazu allg. Haarmann, StbJb. 2006/07, 253). Bei Beendigung ist die Verbindlichkeitenrückstellung uE sowohl im Fall einer Rückübertragung der WG als auch im Fall des Verfalls des Rückübertragungsrechts ertragswirksam auszubuchen (Böcking/Gros/Morawietz in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 340b HGB Rz. 17; teilweise aA Böcking/Wolsiffer/Bär in MüKo HGB, Bd. 4, 4. Aufl. 2020, § 340b HGB Rz. 32; vgl. auch Briesemeister in U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Kap. V Rz. 731).

Sinkt der Teilwert der WG während der Laufzeit unter den Buchwert, sind nach hM uU Drohverlustrückstellungen gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 HGB, § 5 Abs. 4a zu bilden (ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 344; IDW, WP Handbuch, Bd. I, 13. Aufl. 2006, E Rz. 47). Erfolgt bei Beendigung eine Rückübertragung der WG, sind die WG nach hM grds. zum alten Buchwert als AK zu aktivieren; ggf. gebildete Drohverlustrückstellungen sind ertragswirksam aufzulösen (Böcking/Wolsiffer/Bär in MüKo HGB, Bd. 4, 4. Aufl. 2020, § 340b HGB Rz. 32 ff., auch zu weiteren Einzelheiten; vgl. auch Briesemeister in U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Kap. V Rz. 731).

Bilanzierung beim Pensionsnehmer: Im Zeitpunkt des Abschlusses hat der Pensionsnehmer die WG mit AK in Höhe des gezahlten Betrags zu aktivieren. Während der Laufzeit wirkt die Rückübertragungsmöglichkeit des Pensionsnehmers grds. wie eine Wertgarantie im Hinblick auf die WG, so dass selbst bei einer dauerhaften Wertminderung der WG keine Teilwertberichtigung erfolgen darf. Ist der Betrag für die Rückübertragung der WG höher als der Buchwert der WG, ist der insofern bestehende Differenzbetrag erst im Zeitpunkt der Rückübertragung als Gewinn zu realisieren. Bei einem niedrigeren Betrag wird der Pensionsnehmer sein Recht zur Rückübertragung hingegen nicht ausüben (Kröll/Balzer in Heymann, 2. Aufl. 1999, § 340b Rz. 16; Böcking/Gros/Morawietz in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 340b HGB Rz. 19 ff., auch zu weiteren Einzelheiten).

1568 3. Repogeschäfte

Der Begriff „Repogeschäfte“ (kurz für *repurchase agreements*) kommt aus dem angelsächsischen Bereich. Repogeschäfte sind einheitliche Vereinbarungen, bei denen vertretbare Sachen (insbes. Wertpapiere) gegen Zahlung eines Betrags übereignet und gleiche Sachen gegen Entrichtung des erhaltenen bzw. eines im Voraus vereinbarten anderen Betrags zurückübertragen werden müssen (Entwurf BMF v. 11.3.

2002 – IV A 6 - S 2134 - 18/02, nv.; Häuselmann, BB 2000, 1287; Rau, BB 2000, 2338; vgl. auch Briesemeister in U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Kap. V Rz. 733; BMF v. 17.7.2017 – IV C 1 - S 2252/15/10030:005, BStBl. I 2017, 986, Rz. 26). Wirtschaftlich und stl. entsprechen Repogeschäfte echten Pensionsgeschäften auf vertretbare Sachen. Die vorstehenden Erläuterungen für diese Geschäfte gelten damit entsprechend (s. Anm. 1560 ff.).

Einstweilen frei.

1569

XVI. Aktivierung und Passivierung bei Wettbewerbsverboten

Schrifttum: *Offerhaus*, Zur Aktivierung eines Geschäftswerts oder eines Wettbewerbsverbots, DStR 1966, 109; *Jebens*, Das Wettbewerbsverbot im Bilanzsteuerrecht, BB 1968, 500; *Bise*, Das Wettbewerbsverbot in bürgerlich-rechtlicher und steuerlicher Sicht, WPg 1971, 312; *Felix*, Recht und Steuer rund um Wettbewerbsverbote, KÖSDI 1979, 3444; *Bauer*, Geschäftswert, Kundenstamm und Wettbewerbsverbot im Steuerrecht, DB 1989, 1051; *Richter*, Wettbewerbsklausel bei Betriebs- oder Praxisveräußerung, DStR 1997, 1318; *Laber/Legerlotz*, Verpflichtung zur Unterlassung von Wettbewerb während der Dauer und nach Beendigung eines Dienstverhältnisses, DStR 2000, 1612; *Wiesbrock/Wübbelsmann*, Wettbewerbsverbote in Unternehmenskaufverträgen, GmbHR 2005, 519; *Lüdenbach/Völkner*, Unzutreffende Qualifizierung des Wettbewerbsverbots als immaterielles Vermögen, BB 2008, 1162; *Hoffmann*, Wettbewerbsverbot, PiR 2009, 58; *Lüdenbach*, Wettbewerbsverbot beim Unternehmenserwerb, StuB 2009, 395; *Kraft/Hohage*, Bilanzierung der Kompensationszahlungen für ein Wettbewerbsverbot im internationalen Konzern, DB 2017, 327.

1. Rechtsgrundlagen der Wettbewerbsverbote

a) Begriff

1570

Wettbewerbsverbote bzw. Wettbewerbsabreden bezeichnen gesetzliche oder vertragliche Rechtsverhältnisse, auf deren Grundlage der Verpflichtete gegenüber dem Berechtigten zur Unterlassung von Konkurrenzfähigkeit in jeglicher Form (sog. umfassendes Wettbewerbsverbot) oder bestimmten Konkurrenzfähigkeiten (sog. eingeschränktes Wettbewerbsverbot) – im Folgenden zusammenfassend als Wettbewerbsverbot bezeichnet – verpflichtet ist. Sie kommen als Haupt- oder Nebenleistungspflicht in Betracht.

b) Gesetzliche und vertragliche Wettbewerbsverbote

1571

Wettbewerbsverbote können gesetzlich vorgegeben sein oder vertraglich – konkludent oder ausdrücklich – vereinbart werden.

Gesetzliche Wettbewerbsverbote können sich aus der Übernahme bestimmter Tätigkeiten ergeben. Nach § 65 AO ist zB für das Vorliegen eines steuerbegünstigten Zweckbetriebs Voraussetzung, dass dieser zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Vorstandsmitgliedern ist es gem. § 88 AktG, Handlungsgehilfen gegenüber ihrem Prinzipal gem. § 60 HGB und den persönlich haftenden Gesellschaftern einer oHG bzw. KG gem. § 112 (iVm. § 161 Abs. 2) HGB untersagt, im gleichen Handelszweig wie ihre Gesellschaft Geschäfte zu tätigen bzw. in einer gleichartigen Gesellschaft Gesellschafter zu sein. Das gesellschaftsrechtl. Wettbewerbsverbot, das selbst ohne satzungs-

gemäße Regelung grds. für (unmittelbar/mittelbar) beherrschende Gesellschafter gilt (BGH v. 5.12.1983 – II ZR 242/82, BGHZ 89, 162; BGH v. 3.5.1988 – KZR 17/87, BGHZ 104, 246; A. Müller, Das Wettbewerbsverbot des GmbH-Gesellschafters und seine körperschaftsteuerlichen Folgen, 1995, 39 ff. mwN; nach ganz hM aber kein Wettbewerbsverbot für GmbH-Alleingesellschafter, vgl. BGH v. 28.9.1992 – II ZR 299/91, NJW 1993, 193; BGH v. 10.5.1993 – II ZR 74/92, NJW 1993, 1922; Steck, Wettbewerbsverbot und verdeckte Gewinnausschüttung bei der GmbH, 1999, 74 mwN), basiert auf der gesellschaftsrechtl. Treuepflicht der Gesellschafter (Loyalitäts- bzw. Förderungsgebot; vgl. auch BFH v. 21.9.1982 – VIII R 140/79, BStBl. II 1983, 289; BGH v. 9.3.2009 – II ZR 170/07, DB 2009, 1283). Danach ist eine Konkurrenzfähigkeit unzulässig, soweit dies zur Wahrung der berechtigten Belange der Gesellschaft erforderlich ist und der betroffene Gesellschafter bei einer Interessenabwägung nicht übermäßig belastet wird. Insolvenzverwalter unterliegen zwar grds. keinem gesetzlichen Wettbewerbsverbot, jedoch müssen sie sich an den handels- und gesellschaftsrechtl. Sorgfaltsanforderungen messen lassen. Danach dürfen sie kein Geschäft für sich selbst, dh. für eigene Rechnung abschließen, wenn dieses für die Insolvenzmasse vorteilhaft ist und die Geschäftschance aufgrund der Umstände des jeweiligen Falls in den Geschäftsbereich des von ihnen verwalteten Unternehmens fällt. In diesem Fall haben Insolvenzverwalter das Geschäft für Rechnung des verwalteten Unternehmens abzuschließen (BGH v. 16.3.2017 – IX ZR 253/15, BB 2017, 1036 [1338]; Hülsmann, GmbHR 2018, 393 [396]).

Von gesetzlichen Wettbewerbsverboten ist grds. eine generelle oder punktuelle Befreiung (Dispens) – entgeltlich oder unentgeltlich – möglich. Im Fall der Ausübung der Konkurrenzfähigkeit bereits bei Abschluss des Gesellschaftsvertrags in Kenntnis der Mitgesellschafter kann eine stillschweigende Befreiung angenommen werden (vgl. die neuere Rspr., BGH v. 28.9.1992 – II ZR 299/91, NJW 1993, 193; BGH v. 10.5.1993 – II ZR 111/92, GmbHR 1993, 427; BFH v. 30.8.1995 – I R 155/94, BFHE 178, 371; BFH v. 22.11.1995 – I R 168/94, BFH/NV 1996, 645; BFH v. 16.12.1998 – I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125; zu Einzelheiten Steck, Wettbewerbsverbot und verdeckte Gewinnausschüttung bei der GmbH, 1999, 90 ff.). Für börsennotierte AG empfiehlt jedoch der auf Grundlage des § 161 AktG erlassene Deutsche Corporate Governance Kodex (Fassung v. 16.12.2019) in Abschnitt E., dass Vorstandsmitglieder während ihrer Tätigkeit für das Unternehmen einem umfassenden Wettbewerbsverbot unterliegen. Erfolgt die Befreiung unentgeltlich, kann es zu einer vGA kommen, die außerbilanziell zu korrigieren ist (vgl. BFH v. 11.2.1987 – I R 177/83, BStBl. II 1987, 461).

Vertragliche Wettbewerbsverbote beruhen auf gegenseitigen Verträgen iSd. §§ 320 ff. BGB, bei denen sich ein Vertragspartner (Verpflichteter) einem Wettbewerbsverbot unterwirft und der andere Vertragspartner (Berechtigter) sich als Gegenleistung zur Zahlung eines Entgelts verpflichtet (wettbewerbsrechtl. Unterlassungsvertrag). Sie werden insbes. in Gesellschafts-, Dienst-, Kauf- und Pachtverträgen häufig vereinbart. Sie können sich auch konkludent aus Sinn und Zweck des Vertrags ergeben (Ellenberger in Palandt, 80. Aufl. 2021, § 138 BGB Rz. 104).

Vertragliche Wettbewerbsverbote können aufgrund von Sittenwidrigkeit (§ 138 Abs. 1 BGB iVm. Art. 12 GG) nichtig sein, wenn kein schutzwürdiges Interesse des Berechtigten besteht und sie den Verpflichteten – örtlich, zeitlich oder gegenständlich – in übermäßiger Weise beschränken (dazu Ellenberger in Palandt, 80. Aufl. 2021, § 138 BGB Rz. 104 ff.). Maßgeblich ist eine Abwägung der beiderseitigen Interessen unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände des Einzelfalls,

insbes. des mit dem Wettbewerbsverbot verfolgten Zwecks (BGH v. 30.11.2009 – II ZR 208/08, NJW 2010, 1206, mwN). Nur hinsichtlich der zeitlichen Schranke ist ggf. eine geltungserhaltende Reduktion möglich (vgl. BGH v. 8.5.2000 – II ZR 308/98, NJW 2000, 2584; BGH v. 10.12.2008 – KZR 54/08, NJW 2009, 1751; BGH v. 20.1.2015 – II ZR 369/13, GmbHR 2015, 308; *Goette*, AnwBl. 2007, 637 [644]). Auch ein Verstoß gegen ein gesetzliches Verbot gem. § 134 BGB (zB gegen § 1 GWB; vgl. dazu etwa BGH v. 10.12.2008 – KZR 54/08, NJW 2009, 1751; BGH v. 31.5.2012 – I ZR 198/11, GRUR-RR 2012, 495; OLG Frankfurt am Main v. 17.3.2009, DB 2009, 1640) kann zur Unwirksamkeit des Wettbewerbsverbots führen (*Mattfeld* in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 1, 5. Aufl. 2019, § 59 Rz. 15).

Teilweise bestehen spezielle gesetzliche Anforderungen an vertragliche Wettbewerbsverbote (zB für nachvertragliche Wettbewerbsverbote von Handlungsgehilfen gegenüber ihrem Prinzipal in §§ 74 ff. HGB, von HV in § 90a HGB und Art. 20 der EG-Handelsvertreter-Richtlinie 86/653/EWG) oder von ArbN gegenüber ihren ArbG gem. § 110 GewO iVm. § 74 HGB), insbes. in formalen Erfordernissen, gesetzlichen Ansprüchen des Verpflichteten auf (angemessene) Karenzentschädigung sowie einer zeitlichen Befristung des Wettbewerbsverbots. Zudem ist bei Formulklauseln, die Allgemeine Geschäftsbedingungen iSd. § 305 BGB darstellen, das Transparenzgebot gem. § 307 Abs. 1 Satz 1 iVm. Satz 2 BGB zu beachten (vgl. zB BGH v. 3.12.2015 – VII ZR 100/15, NJW 2016, 401).

Nachvertragliche Wettbewerbsverbote für Handlungsgehilfen gegenüber ihrem Prinzipal oder von ArbN gegenüber ihren ArbG, die entgegen § 74 Abs. 2 HGB keinerlei Karenzentschädigung vorsehen oder nicht das Schriftformerfordernis einhalten, sind nichtig, selbst wenn der Vertrag eine salvatorische Klausel enthält. Ist eine Karenzentschädigung vereinbart, bleibt diese jedoch hinter der „Hälfte der zuletzt bezogenen vertragsmäßigen Leistung“ zurück, ist das Wettbewerbsverbot unverbindlich. Der Handlungsgehilfe und der ArbN haben die Wahl, ob sie sich an die Vereinbarung halten, also Wettbewerb – zurückgeführt auf das zulässige Maß der Beschränkung – unterlassen und damit einen Anspruch auf die Karenzentschädigung erwerben, oder ob sie in Wettbewerb zu ihrem ehemaligen ArbG treten, ohne hierfür wegen der bestehenden Unverbindlichkeit Sanktionen befürchten zu müssen. Diese Entsch. muss zu Beginn der Karenzzeit für den gesamten Zeitraum getroffen werden (vgl. BAG v. 22.3.2017 – 10 AZR 448/15, BB 2017, 1981; s. dazu *Naber*, NZA 2017, 1170; *Bettinghausen*, BB 2018, 1016).

Gilt ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot gegen Karenzentschädigung, kann der Berechtigte, wenn sich nichts anderes aus den vertraglichen Vereinbarungen ergibt, auf das Wettbewerbsverbot verzichten mit der Folge, dass die Karenzentschädigung entfällt. Regelmäßig entfällt die Pflicht zur Zahlung der Karenzentschädigung erst nach Ablauf einer angemessenen Dispositionsfrist. Die Dispositionsfrist entspricht grds. der ordentlichen Kündigungsfrist (LAG Berlin-Brandenb. v. 15.12.2016 – 5 Sa 1620/16, ArbR 2017, 149, *Herberger*, DB 2017, 1274; BGH v. 4.3.2002 – II ZR 77/00, NJW 2002, 1875; OLG München v. 28.7.2010 – 7 U 2417/10, GmbHR 2010, 1031; aA OLG Hamm v. 18.3.1991 – 8 U 277/90, GmbHR 1991, 367; Frist von einem Jahr ab Verzicht analog § 75a HGB bei GmbH-Geschäftsführer).

Tritt der Verpflichtete bei Vorliegen entsprechender Rücktrittsgründe von einem vereinbarten nachvertraglichen Wettbewerbsverbot zurück, hat dies zur Folge, dass nicht nur das Wettbewerbsverbot ab diesem Zeitpunkt (ex nunc) erlischt, sondern auch der Anspruch auf die Karenzentschädigung für die Zeit ab dem Rücktritt entfällt (BAG v. 31.1.2018 – 10 AZR 392/17, ZIP 2018, 798 [799]).

1572 c) **Umfang der Wettbewerbsverbote**

Wettbewerbsverbote sind regelmäßig auf ein bestimmtes Gebiet (zB bei HV auf einen bestimmten Vertriebsbezirk), eine bestimmte Branche, auf bestimmte Geschäfte oder bestimmte Geschäftspartner beschränkt, um eine übermäßige – und damit unwirksame – Beschränkung zu vermeiden. Bei einer personenorientierten Wettbewerbsabrede wird das Wettbewerbsverbot häufig nicht nur auf den Verpflichteten bezogen, sondern auf ihm nahestehende Personen ausgedehnt. Ein Wettbewerbsverbot kann sich auch auf Objekte (etwa Geschäfte, Grundstücke oder sonstige körperliche Gegenstände; vgl. hierzu zB den BFH v. 22.7.1982 – IV R 111/79, BStBl. II 1982, 655, zugrunde liegenden Sachverhalt: Stilllegungsprämie nach dem Mühlenstrukturgesetz) beziehen und dann auch auf den Rechtsnachfolger übergehen (s. Anm. 1599 zur Universalsukzession in die Rechte und Pflichten aus einem Wettbewerbsverbot; zur Abschreibung s. Anm. 1580 „AfA bei unbefristetem Wettbewerbsverbot“).

Ist nichts anderes vereinbart, ist regelmäßig auch eine Unterstützung des Wettbewerbs (insbes. durch ein Konkurrenzunternehmen) untersagt. Hierzu kann eine unmittelbare oder mittelbare Tätigkeit bei einem Konkurrenzunternehmen ebenso wie die Unterstützung eines solchen Unternehmens in der Gründungsphase, zB durch ein zinslos gewährtes Gründungsdarlehen, zählen (BAG v. 7.7.2015 – 10 AZR 260/14, NZA 2015, 1253; OLG München v. 17.3.2016 – 23 U 2134/15, juris).

1573–1574 Einstweilen frei.

1575 2. **Überblick über die Bilanzierung von Wettbewerbsverboten**

Eine auf Unterlassen von Wettbewerb gerichtete Vereinbarung stellt ein Dauerschuldverhältnis dar, unabhängig davon, ob der zur Unterlassung von Wettbewerb Verpflichtete vom Berechtigten als Vergütung für das Unterlassen einen Einmalbeitrag (Vorauszahlung) erhält oder ihm für die Geltungsdauer des Vertrags eine laufende, ggf. umsatz- oder gewinnabhängige Vergütung zufließt. Für ein gesetzliches Wettbewerbsverbot erbringt der Berechtigte regelmäßig kein Entgelt, so dass sich bei den Vertragsparteien keine bilanziellen Auswirkungen ergeben; etwas anderes kann bei Verletzung des Wettbewerbsverbots gelten (s. Anm. 1592 f.).

Eine korrespondierende Bilanzierung des Wettbewerbsverbots beim Berechtigten und beim Verpflichteten ist nicht erforderlich (tendenziell aA Bise, WPg 1971, 312 [317]; s. auch Anm. 1920). Die Nichtigkeit der Wettbewerbsabrede steht deren Bilanzierung nicht entgegen, solange nicht damit zu rechnen ist, dass sich ein Vertragsteil auf die Unwirksamkeit beruft (§ 41 AO).

Behandlung beim Verpflichteten: Ein Einmalentgelt führt bei befristeten Wettbewerbsverboten zu einer passiven Rechnungsabgrenzung, bei unbefristeten zu sofort aufwandswirksamen BA, es sei denn, die Laufzeit ist objektivierbar (s. Anm. 1578). Die Zahlung eines laufenden Entgelts ist bei unbefristeten Wettbewerbsverboten ebenso wie bei befristeten unmittelbar ertragswirksam (s. Anm. 1576).

Behandlung beim Berechtigten: Die Behandlung beim Berechtigten ist umstritten. Dabei werden folgende Rechtspositionen vertreten, die teilweise im Detail wiederum umstritten sind:

- *Nach herrschender Meinung* ist ein befristetes oder unbefristetes Wettbewerbsverbot gegen Einmalentgelt als immaterielles WG (s. Anm. 1579) in Höhe der AK gem. Abs. 2 (Besonderheiten bei Unternehmens-/Anteilerwerb) zu aktivieren

ren. Befristete Wettbewerbsverbote sind gem. § 7 über die Laufzeit planmäßig abzuschreiben (s. Anm. 1580), bei Wertverfall ggf. eine Teilwertabschreibung vorzunehmen. Bei einem unbefristeten Wettbewerbsverbot ist nur eine Teilwertabschreibung möglich (s. Anm. 1580 „Teilwertabschreibung“). Bei laufender Zahlung sind sowohl bei unbefristeten als auch bei befristeten Wettbewerbsverboten die Grundsätze über schwebende Geschäfte anzuwenden, dh. grds. keine Bilanzierung (ausgenommen Erfüllungsrückstand; s. Anm. 1577), sondern Aufwand im Zeitpunkt der jeweiligen Zahlung.

- ▶ *Nach anderer Ansicht* ist bei befristetem Wettbewerbsverbot gegen Einmalentgelt der Ansatz eines aktiven RAP und lineare Auflösung über dessen Laufzeit geboten, während bei unbefristetem Wettbewerbsverbot sofortiger Aufwand entsteht (s. Anm. 1579 „Immaterielles Wirtschaftsgut“). Bei laufendem Entgelt erfolgt nach den Grundsätzen über schwebende Geschäfte keine Bilanzierung bei Vertragsbeginn; Aufwand entsteht erst mit der jeweiligen Zahlung (s. Anm. 1577).
- ▶ *Stellungnahme:* Praktische Konsequenzen löst die Streitfrage nur bei Vereinbarung eines unbefristeten Wettbewerbsverbots gegen Einmalentgelt aus, dessen Laufzeit nicht objektivierbar ist (uE Ausnahmefall; s. Anm. 1576 „AfA bei unbefristetem Wettbewerbsverbot“). Nach hM erfolgt hier zunächst eine ergebnisneutrale Aktivierung des Rechts aus dem Wettbewerbsverbot, während nach aA eine sofort aufwandswirksame BA anzunehmen ist. UE erfüllt das Wettbewerbsverbot die Tatbestandsmerkmale eines WG (s. Anm. 1579 „Immaterielles Wirtschaftsgut“) und ist gem. Abs. 2 zu aktivieren, soweit – wie bei der Einmalzahlung – ein entgeltlicher Erwerb vorliegt (s. Anm. 1579 „Entgeltlicher Erwerb“). Das Wettbewerbsverbot ist aufgrund seines Leistungsinhalts nicht einem rein schuldrechtl. Nutzungsverhältnis wie Miete oder Pacht gleichzustellen. Derartige periodisch wiederkehrende Leistungen sind schon deshalb keine AK eines immateriellen WG, weil ein Periodisierungserfordernis fehlt (so im Erg. auch *Lutz/Schlag* in HdJ, Abt. II/1 Rz. 119, 127 [3/2017]). Die bilanzielle Behandlung von der Zahlungsweise abhängig zu machen, ist auch kein Spezifikum bei Wettbewerbsverboten. Gegenüber dem Ausweis als RAP hat die Bilanzierung als WG Vorrang (s. ausführl. Anm. 1914, 1917). Aufgrund dessen ist bei Einmalentgelten (auch bei ratenweiser Zahlung, soweit kein Bezug zu einer periodenbezogenen Gegenleistung festzustellen ist) ein immaterielles WG zu aktivieren, während bei laufender Zahlung grds. mit der jeweiligen Zahlung Aufwand entsteht.

Kein Ansatz von Rückstellungen/Verbindlichkeiten: Ist eine nachvertragliche Entschädigung für ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot vereinbart, darf vor Vertragsbeendigung für die nachvertraglich an den Verpflichteten zu zahlende Karenzentschädigung grds. keine Verbindlichkeit oder Rückstellung gebildet werden. Die Zahlungsverpflichtung wird erst nach Vertragsende wirtschaftlich mit Eintritt der aufschiebenden Bedingung der Vertragsbeendigung verursacht. Etwas anderes kann gelten, wenn die Zahlung nicht nur das Wettbewerbsverbot abgelten soll, sondern ein zusätzliches Entgelt für bereits erbrachte vertragliche Leistungen (möglich insbes. bei HV) darstellt und das Wettbewerbsverbot nur untergeordnete Bedeutung hat. Die Abgrenzung ist eine Frage der Vertragsauslegung.

BFH v. 24.6.1969 – I R 15/68, BStBl. II 1969, 581; BFH v. 28.4.1971 – I R 39, 40/70, BStBl. II 1971, 601; BFH v. 20.1.1983 – IV R 168/81, BStBl. II 1983, 375; BFH v. 24.1.2001 – I R 39/00, BStBl. II 2005, 465; H 5.7 (3) EStH; BMF v. 21.6.2005 – IV B 2 - S 2137 - 19/05, BStBl. I 2005, 802.

Ausnahmsweise kommt dann ein Ausweis als Rückstellung bzw. Verbindlichkeit in Betracht, wenn erst nachvertraglich eine Entschädigung für ein Wettbewerbsverbot, das schon während der Vertragslaufzeit gilt, zu zahlen ist. In diesen Fällen werden die Aufwendungen nicht im Zusammenhang mit der Anschaffung eines immateriellen WG „Wettbewerbsverbot“ erbracht, denn das Wettbewerbsverbot soll weder für die Zukunft erworben noch abgesichert werden. Ist das Wettbewerbsverbot wirksam und konkretisieren sich die künftigen Ausgaben für das Wettbewerbsverbot in erwarteten (Mehr-)Erträgen des Berechtigten, ist die Rückstellung zum nächsten Bilanzstichtag erstmals wirtschaftlich verursacht und damit zu bilden. Steht die Entschädigungszahlung unter einer aufschiebenden Bedingung (zB der Beendigung eines Beteiligungsverhältnisses zwischen Verpflichtetem und Berechtigtem), ist im Einzelfall zu untersuchen, ab welchem Zeitpunkt ernsthaft mit der Möglichkeit einer Inanspruchnahme zu rechnen und damit die Rückstellung zu bilden ist (ebenso *Kraft/Hohage*, DB 2017, 327 [329], unter Bezug auf BFH v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742; BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158). Bei der Bewertung ist zu beachten, dass für das Entstehen der Verpflichtungen der laufende Betrieb ursächlich ist, so dass die Rückstellung uE grds. über die Laufzeit des Wettbewerbsverbots anzusammeln ist. Eine gleichmäßige raterliche Ansammlung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d kommt nur dann in Betracht, wenn die wirtschaftliche Verursachung gleichmäßig über die Zeit verteilt ist und insbes. der Gesamtumfang der Verpflichtung feststeht. Anderenfalls richtet sich die Höhe der Rückstellung nach dem am Bilanzstichtag tatsächlich entstandenen Verpflichtungsumfang.

3. Bilanzielle Behandlung von laufenden Entgelten für ein Wettbewerbsverbot

1576 a) Behandlung beim Verpflichteten

Beim Verpflichteten ist das fortlaufend gezahlte Entgelt für das Wettbewerbsverbot nach den Grundsätzen für schwebende Dauerschuldverhältnisse zu behandeln (Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte; s. Anm. 540). Das Entgelt für das Wettbewerbsverbot stellt somit beim Verpflichteten eine sofort ertragswirksame BE dar.

Eine Ausnahme vom Grundsatz der Nichtbilanzierung besteht lediglich, wenn der Berechtigte einen Erfüllungsrückstand hat (Ausweis einer Forderung beim Verpflichteten) oder der Verpflichtete eine Vertragsverletzung begangen hat (Ausweis einer Rückstellung oder einer Verbindlichkeit für einen konkreten Schadenersatzanspruch, s. hierzu näher Anm. 1592).

1577 b) Behandlung beim Berechtigten

Ein Wettbewerbsverbot, für das der zur Unterlassung Verpflichtete vom Berechtigten ein Entgelt in Form einer laufenden Zahlung erhält, wird nach hM als Dauerschuldverhältnis nach den Grundsätzen schwebender Geschäfte (zum Begriff s. Anm. 540) behandelt. Drohende Verluste fallen unter das Rückstellungsverbot des Abs. 4a; s. dazu im Einzelnen Anm. 2050 ff. Das Entgelt für das Wettbewerbsverbot führt beim Berechtigten sofort zu Aufwand (BFH v. 4.9.1962 – I 198/61 U, BStBl. III 1963, 7; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 740 „Wettbewerbsverbot“ [3/2020]; *Felix*, KÖSDI 1979, 3444 [3450]; *Jebens*, BB 1968, 500 [502]; *Bise*, WPg 1971, 312 [313 ff.]; unklar BFH v. 27.3.1968 – I 224/64, BStBl. II 1968, 520).

Zu einer Aktivierung bzw. Passivierung kommt es nur, wenn der Berechtigte in Vorleistung tritt, zB auch bei Zahlung(-sverpflichtung) des Berechtigten vor Eintritt einer vereinbarten aufschiebenden Bedingung des Wettbewerbsverbots, die beim Berechtigten zu einer Aktivierung als Anzahlung für ein immaterielles WG des AV führen dürfte, oder wenn der Berechtigte einen Erfüllungsrückstand hat (bei feststehendem Grund und Höhe Ausweis einer Verbindlichkeit, anderenfalls einer Rückstellung beim Berechtigten, s. Anm. 540) oder der Verpflichtete eine Vertragsverletzung begangen hat (Ausweis einer Schadensersatzforderung gegenüber dem Verpflichteten, s. dazu Anm. 1593).

4. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen für Wettbewerbsverbote

a) Behandlung beim Verpflichteten

1578

Die Bilanzierung eines Wettbewerbsverbots beim Verpflichteten setzt voraus, dass die Unterlassungspflicht bei ihm zum BV gehört. Dies ist häufig nicht der Fall, wenn zeitgleich mit der Vereinbarung des Wettbewerbsverbots der Betrieb veräußert bzw. aufgegeben wird (s. Anm. 1585, 1590).

Objektivierbare Laufzeit: Erhält der Verpflichtete für das Wettbewerbsverbot eine einmalige Zahlung zu Beginn der Vertragslaufzeit, ist bei ihm für die aus der Zahlung sich ergebende Verpflichtung zum Wettbewerbsverzicht ein passiver RAP gem. Abs. 5 zu bilden, soweit die Einnahme vor dem Abschlussstichtag einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellt. Das Unterlassen von Wettbewerb ist eine zukunftsbezogene Leistung, die laufend während der Geltung des Wettbewerbsverbots zu bewirken ist. Voraussetzung ist, dass es sich um eine kalendermäßig bestimmte oder bestimmbare oder zumindest objektivierbare Vertragslaufzeit handelt (zur Objektivierbarkeit s. Anm. 1580 „AfA bei befristetem Wettbewerbsverbot“ und „AfA bei unbefristetem Wettbewerbsverbot“). Dass dem Stpfl. für die Gegenleistung Kosten entstehen, ist für die Bildung eines passiven RAP nicht notwendig. Der passive RAP ist über die (geschätzte) Laufzeit des Wettbewerbsverbots erfolgswirksam aufzulösen.

BFH v. 17.7.1980 – IV R 10/76, BStBl. II 1981, 669; BFH v. 22.7.1982 – IV R 111/79, BStBl. II 1982, 655; BFH v. 23.2.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481; BFH v. 28.5.2015 – IV R 3/13, BFH/NV 2015, 1577; BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Wettbewerbsverbot“; *Berndt*, BB 2005, 1496; *Eder*, DStR 1995, 1937 (1942); *Lüdenbach/Völkner*, BB 2008, 1162 (1163); aA noch BFH v. 28.10.1958 – 116/57 U, BStBl. III 1959, 242: Unzulässigkeit einer passiven Abgrenzung bei fehlender kalendermäßiger Bestimmung oder Bestimmbarkeit; BFH v. 26.5.1965 – I 84/63 U, BStBl. III 1965, 480.

Wird die Laufzeit des Wettbewerbsverbots später aufgrund äußerer Umstände verkürzt, zB weil der Verpflichtete vor Ablauf der zugrunde gelegten planmäßigen Abschreibungsdauer (dazu Anm. 1580) stirbt, ist Ertrag durch Auflösung des passiven RAP zu realisieren (s. Anm. 1942). Bei einem längeren Leistungszeitraum als dem bei der ursprünglichen Schätzung zugrunde gelegten ist der restliche Betrag auf den längeren Zeitraum zu verteilen (s. Anm. 1942), soweit eine verlässliche neue Schätzung der tatsächlichen Dauer möglich ist und diese erheblich von der objektivierten Laufzeit abweicht (s. Anm. 1580).

Nicht objektivierbare Laufzeit: Ist die Laufzeit ausnahmsweise nicht objektivierbar, kommt es zu einer sofort aufwandswirksamen BA. Eine Einstellung des Schätzwerts der noch ausstehenden Leistungspflichten in die Rückstellungen (so

Jebens, BB 1968, 500 [503]) scheidet aus, da die Verpflichtung der Höhe nach noch nicht wirtschaftlich verursacht ist.

b) Behandlung beim Berechtigten

1579 aa) Aktivierung des Wettbewerbsverbots

Ein Wettbewerbsverbot gegen Einmalzahlung ist grds. als selbständiges, immaterielles WG in Höhe der AK nach Abs. 2 zu aktivieren, soweit ihm eine eigene wirtschaftliche Bedeutung zukommt (s. unten „Selbstständiges Wirtschaftsgut“). Ein Ausweis der Einmalzahlung für das Wettbewerbsverbot gem. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 als aktiver RAP (so *Lüdenbach/Völkner*, BB 2008, 1162 [1164 f.]) scheidet aus, weil die Anwendung des Abs. 2 vorrangig vor derjenigen des Abs. 5 ist, soweit die Tatbestandsmerkmale beider Absätze erfüllt sind (s. ausführl. Anm. 1914 und 1917). Nur ausnahmsweise kommt der Ansatz einer Verbindlichkeit bzw. Rückstellung in Betracht (s. dazu näher Anm. 1575 „Kein Ansatz von Rückstellungen/Verbindlichkeiten“).

Immaterielles Wirtschaftsgut: Die Rspr. und die ganz hM im handelsrechtl. und strechtl. Schrifttum sehen in einem vertraglichen Wettbewerbsverbot generell ein immaterielles WG.

RFH v. 27.3.1928, RStBl. 1928, 260; RFH v. 31.10.1934, RStBl. 1935, 745; RFH v. 6.5.1936, RStBl. 1936, 848; RFH v. 12.10.1943, RStBl. 1943, 813; BFH v. 28.10.1958 – 116/57 U, BStBl. III 1959, 242; BFH v. 2.5.1962 – I 184, 185/61 U, BStBl. III 1962, 308; BFH v. 5.8.1970 – I R 180/66, BStBl. II 1970, 804; BFH v. 26.7.1972 – I R 146/70, BStBl. II 1972, 937; BFH v. 14.2.1973 – I R 89/71, BStBl. II 1973, 580; BFH v. 23.6.1981 – VIII R 43/79, BStBl. II 1982, 56; BFH v. 21.9.1982 – VIII R 140/79, BStBl. II 1983, 289; BFH v. 24.3.1983 – IV R 138/80, BStBl. II 1984, 233; BFH v. 30.3.1989 – I R 130/85, BFH/NV 1989, 780; BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775; BFH v. 23.2.1999 – IV R 86/95, BStBl. II 1999, 590; BFH v. 30.10.2008 – III R 82/06, BFH/NV 2009, 494; BFH v. 2.6.2014 – III B 7/14, juris; ADS, 6. Aufl. 1997, § 266 HGB Rz. 28, § 301 HGB Rz. 27; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 171, 270 „Wettbewerbsverbot“; *Hoffmann/Nackel/Briesemeister* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1499 „Wettbewerbsverbot“ (2/2019); *Nöcker* in *B/B*, § 4 Rz. 330, § 5 Rz. 370 „Wettbewerbsverbot“ (9/2016); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 740 „Wettbewerbsverbot“ (3/2020); *Pupeter* in *Holzapfel/Pöllath*, Unternehmenskauf in Recht und Praxis, 15. Aufl. 2017, Rz. 230; *Niemann*, Immaterielle Wirtschaftsgüter im Handels- und Steuerrecht, 1999, 38, 214; *Eder*, DStR 1995, 1937 (1942); *Felix*, KÖSDI 1979, 3444 (3450); *Flore*, GmbH-StB 1997, 171; *Kraft/Hohage*, DB 2017, 327; *Richter*, DStR 1997, 1318 (1319); *Wiesbrock/Wübbelsmann*, GmbHHR 2005, 519 (521).

Teile des Schrifttums dagegen sprechen dem Wettbewerbsverbot die Qualität eines immateriellen WG ab und wenden stattdessen die Grundsätze schwebender Geschäfte an. Danach soll im Fall einer Einmalzahlung beim Berechtigten ein aktiver RAP anzusetzen sein (mit planmäßiger Auflösung), soweit die ND des Wettbewerbsverbots wirtschaftlich bestimmbar ist (dazu näher Anm. 1580); anderenfalls soll sofortiger Aufwand vorliegen. Im Fall laufender Zahlungen soll beim Berechtigten im Zeitpunkt des Vertragsbeginns keine Buchung vorzunehmen sein; erst die laufenden Zahlungen sollen entsprechenden Aufwand auslösen (*Thiel*, StbJb. 1969/70, 282; *Lüdenbach/Völkner*, BB 2008, 1162; *Lüdenbach*, StuB 2009, 395; tendenziell auch *Hoffmann*, PiR 2009, 58 [59 f.]).

Der hM ist uE zu folgen. Sie kann uE nicht mit dem Argument abgelehnt werden, dass es sich beim Wettbewerbsverbot um ein Kollektivgut handelt, weil der Berechtigte nicht in der Lage sei, den Nutzen aus dem Wettbewerbsverbot zu kon-

trollieren bzw. andere von diesem Nutzen auszuschließen (so aber *Lüdenbach/Völkner*, BB 2008, 1162 [1165]; im Erg. auch *Doerfflern-Bezdecka*, DStR 1970, 371; *Gail*, WPg 1969, 273 [276]). Bei einer solchen Auslegung würde der Begriff des immateriellen WG zu sehr eingengt. Der Kollektivcharakter ist kein Spezifikum von Wettbewerbsverboten, sondern kann überall dort zum Tragen kommen, wo die Leistung des Verpflichteten in einer bloßen Unterlassung besteht. Auch die Rspr. des BFH zu anderen nichtexklusiven Nutzungsmöglichkeiten, die als WG qualifiziert werden (näher Anm. 1687 mwN), wäre zu revidieren (so etwa die Forderung von *Gail*, WPg 1969, 273 [275]). Unter fremden Dritten ist jedoch nicht anzunehmen, dass eine Vertragspartei für etwas bezahlt, was ihr keinen entsprechenden Vorteil verschafft.

Ein Wettbewerbsverbot kann uE generell als immaterielles WG qualifiziert werden, weil es durch seine potentielle Übertragbarkeit auf einen Betriebserwerber auch ausreichend verkehrsfähig ist (s. zur Verkehrsfähigkeit BFH v. 31.3.1976 – I R 85/74, BStBl. II 1976, 475; BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369). Nicht notwendig ist, dass der Verpflichtete bereits Konkurrent des Berechtigten war oder von ihm eine tatsächliche Gefahr des Wettbewerbs ausgeht. Eine vermeintliche Gefahr ist ausreichend (RFH v. 6.5.1936, RStBl. 1936, 848).

Selbständiges Wirtschaftsgut: Ist das Wettbewerbsverbot nur ein Teil eines Vertrags, ist es als selbständig erwerbbares immaterielles WG zu qualifizieren, soweit ihm – gemessen an den sonstigen Abreden – ein eigenes wirtschaftliches Gewicht zukommt (Grundsatz der Einzelbewertung). Davon ist auszugehen, soweit ein gedachter Erwerber des ganzen Unternehmens darin einen greifbaren Wert sehen würde, für den er im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt ansetzen würde (Rückgriff auf den Teilwertgedanken des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3).

- ▶ *Ist das Wettbewerbsverbot als Hauptleistung vereinbart*, liegt ein selbständiges WG vor, vor allem wenn sich die vertragliche Vereinbarung in der Regelung des Wettbewerbsverbots erschöpft.
- ▶ *Als bloße Nebenleistung* kommt eine selbständige Bilanzierung des Wettbewerbsverbots dagegen grds. nicht in Betracht. Handelt es sich bei dem Wettbewerbsverbot um einen unselbständigen Bestandteil eines gleichzeitig erworbenen, anderen immateriellen WG, scheidet das Vorliegen eines EinzelWG Wettbewerbsverbot aus. Dasselbe gilt, wenn eine nicht wesentliche, unselbständige Nebenabrede vorliegt.

Für die Abgrenzung zwischen Hauptleistung und bloßer Nebenleistung ist eine objektive wirtschaftliche Bewertung zugrunde zu legen. Damit kann es zumindest nicht allein auf die Vereinbarung der Parteien ankommen, insbes. eine bewusst vom tatsächlichen Wert des Wettbewerbsverbots abweichende Vereinbarung ist stl. nicht zu berücksichtigen. Indizien für eine eigene wirtschaftliche Bedeutung können eine zeitliche Befristung des Wettbewerbsverbots sowie der eigenständige Wert des Wettbewerbsverzichts sein, sofern sich dieser in den getroffenen Vereinbarungen, zB in einer entsprechenden Bemessung des Entgelts, klar niedergeschlagen hat (BFH v. 26.7.1972 – I R 146/70, BStBl. II 1972, 937; BFH v. 23.6.1981 – VIII R 43/79, BStBl. II 1982, 56; zur Abgrenzung beim Erwerb einer Beteiligung, eines Unternehmens oder Kundenstamms s. Anm. 1587, 1589). Auf die Höhe des Entgelts kommt es uE grds. nicht an. Ebenso ist ein gesonderter Entgeltausweis nicht zwingend erforderlich, da die Vertragsparteien sonst bei gleichem materiellem und wirtschaftlichem Inhalt durch ein verdeckt vereinbartes Entgelt über die Bilanzierung disponieren könnten (tendenziell aA zB BFH v. 24.3.1983 – IV R

138/80, BStBl. II 1984, 233; BFH v. 6.8.1998 – IV B 123/97, juris; BFH v. 23.2.1999 – IV R 85/95, BStBl. II 1999, 590; vgl. auch Anm. 1587, 1589). Ohne gesonderten Entgeltausweis muss sich der eigenständige Wert des Wettbewerbsverbots allerdings klar in der Höhe des vereinbarten Gesamtentgelts widerspiegeln (ähnlich BFH v. 11.3.2003 – IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161). Angesichts dieser Unsicherheiten empfiehlt es sich in der Praxis, ein gesondertes Entgelt festzulegen, wenn das Wettbewerbsverbot ein eigenständiges Gewicht haben soll.

Zusammenfassend sind danach bei der Zusammenfassung mit einem anderen Rechtsgeschäft folgende Kriterien für die WG-Eigenschaft des Wettbewerbsverbots maßgeblich:

- Es muss ausdrücklich im Vertrag als Leistungsgegenstand genannt sein.
- Seine eigenständige Bedeutung und damit sein eigenständiger Wert müssen im Wettbewerb kaufmännisch anzuerkennen und greifbar sein, unabhängig von der konkreten Höhe.
- Unter diesen Voraussetzungen muss ein Entgelt nicht zwingend ausgewiesen werden. Das ist aber für die Praxis dringend anzuraten.

Kein Ansatz von Rückstellungen/Verbindlichkeiten: Grundsätzlich hat der Ansatz des immateriellen WG „Wettbewerbsverbot“ Vorrang vor dem Ausweis einer Verbindlichkeit bzw. Rückstellung. Nur in besonderen Fällen kommt der Ansatz einer Rückstellung bzw. Verbindlichkeit in Betracht, insbes. wenn die Entschädigungszahlung für das Wettbewerbsverbot erst nach deren Erfüllung fällig ist (s. näher Anm. 1575 „Kein Ansatz von Rückstellungen/Verbindlichkeiten“).

Erwerb: Für die Aktivierung muss das immaterielle WG „Wettbewerbsverbot“ derivativ über den Markt erworben worden sein (s. allg. Anm. 1731 ff.). Es reicht aus, dass das WG erst mit seiner Vereinbarung begründet wird (s. auch Anm. 1733). Als Erwerb ist der Rechtskauf, aber auch ein Tauschgeschäft, insbes. im Sinne eines gegenseitigen Konkurrenzverzichts in bestimmten Gebieten, zu qualifizieren.

Entgeltlicher Erwerb: Dem Erfordernis des entgeltlichen Erwerbs nach Abs. 2 kommt beim Erwerb eines ganzen Unternehmens oder des Kundenstamms besondere Bedeutung zu, da hier die Abgrenzbarkeit zwischen Wettbewerbsverbot und Geschäftswert/Kundenstamm Schwierigkeiten bereiten kann (s. Anm. 1587, 1589). Beim Tauschgeschäft kann der Wert des erhaltenen, anderen immateriellen oder materiellen WG nur als Entgelt anerkannt werden, wenn es für dieses einen objektiv zu bemessenden Marktwert gibt oder das Wettbewerbsverbot bereits den Markttest durch derivativen Erwerb bestanden hat. Wird zB ein gegenseitiger Wettbewerbsverzicht für bestimmte Gebiete vereinbart, wird regelmäßig wegen der Bewertungsunsicherheit, aufgrund derer das Gesetz eine Wertbestätigung am Markt angeordnet hat, die Aktivierung des Wettbewerbsverbots nicht in Betracht kommen (ohne Differenzierung für entgeltlichen Erwerb des Wettbewerbsverbots bei Gebietsabgrenzung zweier Zeitschriftengroßhändler FG Münster v. 21.10.1980 – VI 2429/76 E, EFG 1981, 279, rkr.; allg. auch BFH v. 27.5.1970 – IV R 222/69, BStBl. II 1970, 743; BFH v. 13.7.1971 – VIII 15/65, BStBl. II 1971, 731; näher Anm. 1743 mwN). Etwas anderes gilt nur, wenn der Tausch ein Wettbewerbsverbot betrifft, dessen Wert bereits durch ein drittbezogenes Anschaffungsgeschäft objektivierbar ist.

Wird das Wettbewerbsverbot unentgeltlich erworben, steht dies seiner Aktivierung im Wege einer teleologischen Reduktion des Abs. 2 nicht entgegen, wenn das Wettbewerbsverbot vom Übertragenden zuvor entgeltlich erworben wurde (s. Anm. 1740).

bb) Abschreibung des Wettbewerbsverbots

Zu unterscheiden ist zwischen befristeten und unbefristeten Wettbewerbsverboten.

AfA bei befristetem Wettbewerbsverbot: Das Wettbewerbsverbot ist zumindest bei entsprechender kalendermäßiger Befristung in seiner Verwendungsdauer begrenzt und damit ein abnutzbares WG. Es ist dann nach ganz hM gem. § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 auf die vereinbarte Dauer des Wettbewerbsverbots (s. Anm. 1580) linear abzuschreiben (aA *Bise*, WPg 1971, 312 [314]; nur Teilwertabschreibung). Eine degressive AfA kommt nur im Handelsrecht unter der Voraussetzung, dass sich der Wert des Wettbewerbsverbots in den ersten Jahren grds. schneller verringert, in Betracht.

- ▶ **Bezugsgrößen:** Bei einem personenbezogenen Wettbewerbsverzicht liegt idR ein zeitlich befristetes Wettbewerbsverbot vor, da es grds. mit dem Tod des Verpflichteten endet. So ist ein lebenslängliches Wettbewerbsverbot als ein auf die voraussichtliche Lebensdauer des Verpflichteten befristetes Wettbewerbsverbot zu qualifizieren (BFH v. 26.7.1972 – I R 146/70, BStBl. II 1972, 937; BFH v. 14.2.1973 – I R 89/71, BStBl. II 1973, 580; BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369; BFH v. 23.6.1981 – VIII R 43/79, BStBl. II 1982, 56). In diesem Fall ist auf die statistische mittlere Lebenserwartung des Verpflichteten abzuschreiben (glA *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 740 „Wettbewerbsverbot“ [3/2020]), die sich schätzungsweise ergibt, insbes. aus der zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Wettbewerbsverzichts aktuellen Sterbetafel des Statistischen Bundesamts oder der versicherungsmathematisch berechneten Lebenserwartung. Aus Vereinfachungsgründen sollte auch auf die vom BMF nach § 14 Abs. 1 Satz 2 BewG festgelegten Werte (vgl. zuletzt BMF v. 28.10.2020 – IV C 7 - S 3104/19/10001:005, 2020/0990919, BStBl. I 2020, 1048) zurückgegriffen werden können (die Rspr. stellt ohne nähere Konkretisierung auf die „mutmaßliche Lebenszeit“, so BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369, bzw. die „vermutliche Lebensdauer“ des Verpflichteten ab, so BFH v. 23.6.1981 – VIII R 43/79, BStBl. II 1982, 56; ebenso das Schrifttum; vgl. *Tonner in B/B*, § 5 Rz. 340 „Wettbewerbsverbot“ [12/2017]).

In besonderen Konstellationen kommen zur Bestimmung der objektivierten Dauer auch andere Bezugsgrößen in Betracht. Wird der Wettbewerbsverzicht zB bis zum Renteneintritt befristet, ist das durchschnittliche Renteneintrittsalter eines altersmäßig vergleichbaren ArbN zB nach den Angaben des Statistischen Bundesamts zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung maßgeblich, es sei denn, ein abweichendes individuelles Renteneintrittsalter ist bereits zum Bilanzstichtag bekannt.

- ▶ **Objektivierung der Laufzeit:** Für sog. objektbezogene Wettbewerbsverbote (zum Begriff Anm. 1572) und für vererbliche personenbezogene Wettbewerbsverbote muss stets im Einzelfall geprüft werden, inwieweit eine Begrenzung der Laufzeit des Wettbewerbsverbots durch Objektivierung möglich ist. Anhaltspunkt für eine solche objektivierte Schätzung kann zB der Produkt- oder Branchenzklus bei einem sachlich geschützten Wettbewerb sein (glA *Niemann*, Immaterielle Wirtschaftsgüter im Handels- und Steuerrecht, 1999, 215; *Lüdenbach/Völkner*, BB 2008, 1162 [1164]; *Mutze*, StBp. 1961, 144). Entsprechendes kann bei vererblichen personenbezogenen Wettbewerbsverboten gelten, da grds. davon auszugehen ist, dass nach einem gewissen Zeitraum eine erneute wirtschaftliche Betätigung des Verpflichteten nicht mehr in Betracht kommt und das Wettbe-

werbsverbot dann nicht mehr bewertbar ist (ähnlich *Bise*, WPG 1971, 312 [315]). Ausnahmsweise kann in evidenten Fällen (insbes. bei Verflüchtigung der Wirkung des Wettbewerbsverbots innerhalb eines kurzen Zeitraums, zB aufgrund besonderer Vertrauensbeziehungen) die Entschädigungszahlung auch ins Verhältnis gesetzt werden zum – häufig kaum bestimmbar – anfänglichen Jahreswert der Unterlassungsleistung und so zu einer Objektivierung der Laufzeit führen. Reichen diese Kriterien zur Begrenzung der Laufzeit nicht aus, wird man uE im Regelfall darauf abstellen können, dass sich die Wirkung eines Wettbewerbsverbots mit zunehmendem Zeitablauf verflüchtigt und insoweit – je nach Sachverhalt – pauschal eine ND von 10 bis 20 Jahren (je nach Alter des Verpflichteten auch kürzer) annehmen können. Insoweit wird ein unbefristetes Wettbewerbsverbot kaum einmal vorliegen.

- **Änderung der Abschreibungsdauer:** Stirbt der Verpflichtete vor Erreichen der für die AfA zugrunde gelegten Lebensdauer und ist das Wettbewerbsverbot nicht vererblich, hat der Berechtigte den regelmäßig noch vorhandenen Restbuchwert abzuschreiben. Entsprechendes gilt zB bei einer Anknüpfung an das Renteneintrittsalter für den frühzeitigen Renteneintritt des Verpflichteten (s. auch oben „Bezugsgrößen“).

Im umgekehrten Fall, in dem sich die Abschreibungsdauer des Wettbewerbsverbots als zu kurz erweist, kommt eine rückwirkende Änderung der AfA nicht in Betracht, soweit sich die Schätzung der Dauer des Wettbewerbsverzichts nur als objektiv unrichtig erweist, aber subjektiv richtig war. Die subjektive Richtigkeit ist stets gegeben, wenn die o.g. typisierenden Bezugsgrößen zugrunde gelegt worden sind. Regelmäßig wird keine andere AfA-Dauer zugrunde zu legen und die AfA nicht zu berichtigen sein, da im Zeitpunkt des Bekanntwerdens des Schätzungsfehlers (Überleben der statistischen Lebenserwartung, späterer Renteneintritt) idR nicht abgeschätzt werden kann, ob die tatsächliche Dauer des Wettbewerbsverbots deutlich von der objektivierten abweichen wird. Nur wenn eine verlässliche neue Schätzung der tatsächlichen Dauer möglich ist, kann bei erheblichen Abweichungen gegenüber der objektivierten Laufzeit ein ggf. noch vorhandener Restbuchwert über die neu zu schätzende ND abgeschrieben werden (ähnlich *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7 Rz. 163).

Teilwertabschreibung:

- **Teilwertabschreibung bei unbefristetem Wettbewerbsverbot:** Kommt ausnahmsweise – in Fällen einer auflösenden Bedingung oder bei juristischen Personen als Verpflichteten denkbar – eine Objektivierung der Laufzeit nicht in Betracht (Nichtigkeit gem. § 138 BGB wegen übermäßiger Beschränkung der wirtschaftlichen Freiheit – s. Anm. 1571 „Vertragliche Wettbewerbsverbote“ – spielt keine Rolle, wenn sich der Verpflichtete nicht darauf beruft, § 41 AO), kann die Einmalzahlung nicht sofort als Aufwand behandelt werden, da weiterhin ein aktivierungspflichtiger entgeltlicher Erwerb eines immateriellen WG vorliegt (glA BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775). Für das aktivierte immaterielle WG scheidet hier eine lineare AfA aus; die Abnutzung durch Zeitablauf kann trotz der damit verbundenen praktischen Bewertungsprobleme nur über die Grundsätze der Teilwertabschreibung gesteuert werden (glA BFH v. 28.10.1958 – I 116/57 U, BStBl. III 1959, 242; *Bauer*, DB 1989, 1051 [1055]; *Jebens*, BB 1968, 500 [503]). Der Teilwert ist dabei schätzungsweise nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, insbes. der Entwicklung von Umsatz und Kundenzahl in dem vom Wettbewerbsverbot betroffenen Bereich mit und ohne Wett-

bewerbsverbot, aber unabhängig vom Reingewinn zu bestimmen (wie hier *Felix*, KÖSDI 1979, 3444 [3450]; unzut. BFH v. 28.10.1958 – I 116/57 U, BStBl. III 1959, 242: Berücksichtigung des Reingewinns).

- ▶ *Teilwertabschreibung bei Unmöglichkeit des Wettbewerbs*: Auch wenn der Verpflichtete nicht länger in Wettbewerb zum Berechtigten treten kann (zB aufgrund Arbeitsunfähigkeit, Pflegebedürftigkeit oder Tod des Verpflichteten), kommt eine Teilwertabschreibung eines gesondert aktivierten Wettbewerbsverbots in Betracht, obwohl in vielen dieser Fälle das Wettbewerbsverbot rechtl. bestehen bleibt. Das Wettbewerbsverbot stellt in diesen Fällen kein WG mit wirtschaftlichem Gehalt mehr dar, so dass der Restbuchwert insgesamt abzuschreiben ist. Mangelnde wirtschaftliche Kraft rechtfertigt dagegen keine Teilwertabschreibung, da der Verpflichtete sein Know-how auch mit fremder wirtschaftlicher Kraft, zB als freiberuflicher Berater, nutzen kann (glA *Wiesbrock/Wübbelsmann*, GmbHR 2005, 519 [523]). Gleiches gilt uE bei einem Berufswechsel des Verpflichteten, da ein Berufswechsel jederzeit rückgängig gemacht werden kann. Letztlich handelt es sich um eine Einzelfallentscheidung, ob abgeschrieben werden kann.
- ▶ *Teilwertabschreibung bei grundlegender Änderung des Markts*: Wenn sich Markt und Wettbewerb (zB aufgrund technischer Neuentwicklungen oder Erfindungen) grundlegend ändern, kann unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls ebenfalls eine Teilwertabschreibung in Betracht kommen.
- ▶ *Teilwertabschreibung bei Herabsetzung/Erhöhung des Entgelts*: Eine Herabsetzung des Entgelts rechtfertigt nicht in jedem Fall eine Teilwertabschreibung. Vielmehr sind Veränderungen des Entgelts nach dem Zeitpunkt der „Anschaffung“, sofern sie bis zum Bilanzstichtag des erstmaligen Ansatzes eintreten, bei der Bewertung auf diesen Bilanzstichtag zu berücksichtigen. Nach dem Jahr der „Anschaffung“ sich ergebende (sog. nachträgliche) Herabsetzungen bzw. Erhöhungen des Entgelts führen zur Anpassung des Wertansatzes des WG auf den jeweils folgenden Bilanzstichtag (BFH v. 3.12.1970 – IV R 216/67, BStBl. II 1971, 323; BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620).
- ▶ *Teilwertabschreibung bei Ablauf der vereinbarten oder wirtschaftlichen Nutzungsdauer*: Sofern zwei konkurrierende Unternehmen aus tatsächlichen Gründen nicht mehr in Konkurrenz treten (zB Wegfall von Geschäftsbeschränkungen), kommt ebenfalls eine Teilwertabschreibung in Betracht (glA *Kraft/Hohage*, DB 2017, 327 [328]).

AfaA: Spiegelt ausnahmsweise ein anderer Verteilungsmaßstab als die lineare Afa den Leistungsfortschritt besser wider, kann in evidenten Fällen, insbes. bei schneller Verflüchtigung der Wirkung des Wettbewerbsverbots (zB aufgrund eines besonderen Vertrauensverhältnisses zu bisherigen Mandanten), eine AfaA gem. § 7 Abs. 1 Satz 7 in Betracht kommen. Sie ist auch auf immaterielle WG anwendbar (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7 Rz. 181) und kommt in Betracht, wenn die Abnutzung aufgrund besonderer Umstände über den gewöhnlichen Wertverzehr hinausgeht.

Einstweilen frei.

1581–1584

5. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen bei gleichzeitigem Unternehmens- oder Beteiligungserwerb

1585 a) Behandlung beim Verpflichteten

Bei der Veräußerung eines (Teil-)Betriebs bei gleichzeitiger Vereinbarung eines Wettbewerbsverbots – ob als Nebenabrede oder als Hauptleistung – kommen die allgemeinen Grundsätze der Bilanzierung beim Verpflichteten zum Tragen (dazu ausführlich Anm. 1578), vorausgesetzt, die Unterlassungspflicht gehört beim Verpflichteten zu einem BV. Eine Aktivierung als RAP kommt danach jedenfalls bei der Veräußerung von Anteilen aus dem BV oder eines Teilbetriebs in Betracht, bei einer Gesamtbetriebsveräußerung dagegen regelmäßig nicht. Man wird im letzteren Fall uE nicht annehmen können, dass der Verpflichtete allein aufgrund der wirtschaftlichen Bedeutung des Wettbewerbsverbots bilanzierungspflichtiger Kaufmann bleibt (aA Bise, WPG 1971, 312 [319]).

b) Behandlung beim Berechtigten

1586 aa) Aufgehen des Wettbewerbsverbots im Geschäftswert

Da der Kaufpreis für ein lebendes Unternehmen maßgeblich durch die Gewinnaussichten bestimmt ist, diese jedoch durch Wettbewerbshandlungen des bisherigen Inhabers erheblich beeinträchtigt werden können, wird dem Veräußerer des (Teil-)Betriebs regelmäßig als Nebenpflicht vertraglich oder nach § 242 BGB eine Verpflichtung zum Unterlassen von Wettbewerb auferlegt, um die Gewinnaussichten des Erwerbers sicherzustellen. Ein (befristetes oder unbefristetes) Wettbewerbsverbot, das zusammen mit einem (Teil-)Betrieb erworben wird, dient daher meistens nur der Sicherung des Hauptzwecks Unternehmenserwerb. In diesem Fall geht das Wettbewerbsverbot in die Aktivierung des Geschäftswerts ein (BFH v. 14.2.1973 – I R 89/71, BStBl. II 1973, 580; BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369; BFH v. 24.3.1983 – IV R 138/80, BStBl. II 1984, 233; BFH v. 13.4.1983 – I R 105/79, nv.; BFH v. 30.3.1989 – I R 130/85, BFH/NV 1989, 780; Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Wettbewerbsverbot“; Richter, DStR 1997, 1318 [1319]), der bei einem Gewerbebetrieb oder einem Betrieb der LuF gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 über 15 Jahre abzuschreiben ist. Eine Teilwertabschreibung des Geschäftswerts allein aufgrund der Beendigung des Wettbewerbsverbots (dazu BFH v. 26.7.1972 – I R 146/70, BStBl. II 1972, 937; BFH v. 13.4.1983 – I R 105/79, juris) oder für den Fall, dass sich das Wettbewerbsverbot als Fehlmaßnahme erweist (dazu RFH v. 16.8.1934, StuW Nr. 593), kommt uE generell nicht in Betracht.

1587 bb) Wettbewerbsverbot als selbständiges Wirtschaftsgut beim Unternehmens- oder Beteiligungserwerb

Nach hM kommt auch eine eigenständige Aktivierung des Wettbewerbsverbots als immaterielles WG in Betracht (nach aA ein aktiver RAP; s. Anm. 1579 „Immaterielles Wirtschaftsgut“), wenn dieses gegenüber dem Geschäftswert nicht nur als Nebenleistung zu qualifizieren ist, sondern ihm eine herausgehobene wirtschaftliche Bedeutung zukommt. Eine Pauschalbehandlung (vgl. etwa Gollub, Anm. zu StRK EStG § 5 R. 517; wohl auch RFH v. 19.5.1932, RStBl. 1932, 302: Wettbewerbsverbot stets Bestandteil des Geschäftswerts; Knieper, DB 1969, 856: Wettbewerbsverbot stets getrennt zu bilanzierendes WG) wird uE den Verhältnissen des

Einzelfalls nicht gerecht. Ebenso wenig erscheint insoweit eine Differenzierung zwischen befristeten und unbefristeten Wettbewerbsverboten (so RFH v. 12.10.1943, RStBl. 1943, 813) ausschlaggebend (glA BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369).

Anforderungen an ein selbständiges Wirtschaftsgut: Umstritten ist, welche Anforderungen an die herausgehobene Bedeutung zu stellen sind. Die Rspr. und Teile des Schrifttums tendieren zur Aufstellung weitgehender formaler Voraussetzungen. So sollen die Vereinbarung eines gesonderten Entgelts neben anderen Vergütungen und eine Befristung der Laufzeit erforderlich sein.

BFH v. 24.3.1983 – IV R 138/80, BStBl. II 1984, 233; BFH v. 30.3.1989 – I R 130/85, BFH/NV 1989, 780; BFH v. 6.8.1998 – IV B 123/97, nv., juris; BFH v. 23.2.1999 – IV R 86/95, BStBl. II 1999, 590; BFH v. 11.3.2003 – IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161; *Tonner in B/B*, § 5 Rz. 340 „Wettbewerbsverbot“ (12/2017); *Wolffgang in KSM*, § 5 Rz. C 200 „Wettbewerbsverbot“ (2/1998); *Felix*, KÖSDI 1979, 3444 (3450); *Grieger*, BB 1965, 1178; *Jebens*, BB 1968, 500; *Offerhaus*, DStR 1966, 109 (110).

Die ausdrückliche Vereinbarung eines gesonderten Entgelts kann ein gewichtiges Indiz sein. Sie ist jedoch uE ebenso wenig wie die übrige vertragliche Formulierung allein entscheidend, da die Vertragsparteien den auf einen Geschäftswert entfallenden Kaufpreisannteil nicht willkürlich in einzelne Faktoren zerlegen können. Maßgeblich ist vielmehr das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall unter besonderer Berücksichtigung der subjektiven Gründe für die Vereinbarungen sowie ihres objektiven wirtschaftlichen Gehalts und ihrer Durchführung. Dementsprechend hat der BFH in einigen Urteilen auch ohne ausdrückliche Vereinbarung eines besonderen Entgelts für das Wettbewerbsverbot ein selbständiges immaterielles WG „Wettbewerbsverbot“ angenommen (BFH v. 26.7.1972 – I R 146/70, BStBl. II 1972, 937; BFH v. 23.6.1981 – VIII R 43/79, BStBl. II 1982, 56; ebenso FG München v. 23.5.2007 – 1 K 4243/04, juris.). Relevant ist insbes., ob der Wettbewerbsverzicht über die selbstverständlichen Pflichten nach Treu und Glauben (s. Anm. 1571 „Gesetzliche Wettbewerbsverbote“) hinausgeht und damit mehr als der Sicherung der Unternehmensübertragung dient (glA *Jebens*, BB 1968, 500; *Wiebusch*, StBp. 1971, 78). Dies muss auch subjektiv klar in den vertraglichen Vereinbarungen (eindeutige Regelung zum zeitlichen, sachlichen und örtlichen Umfang des Wettbewerbsverbots) zu Tage treten, um eine Atomisierung des Geschäftswerts zu vermeiden. Jedenfalls ist das Recht aus dem Wettbewerbsverbot kein eigenständiges WG, wenn vom Verpflichteten keine oder nur geringe Wettbewerbsgefahr (zB aufgrund von Pflegebedürftigkeit, Alter oÄ; vgl. auch Anm. 1580 „Teilwertabschreibung“) ausgeht und dies dem Berechtigten bekannt ist.

Bei Anteilsveräußerung hat das Wettbewerbsverbot idR eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung, wenn es aufgrund der bisherigen und möglichen künftigen Tätigkeit des veräußernden Gesellschafters vereinbart wird und nicht mit den veräußerten Anteilen zusammenhängt (glA *Pupeter in Holzapfel/Pöllath*, Unternehmenskauf in Recht und Praxis, 15. Aufl. 2017, Rz. 233; zu restriktiv RFH v. 16.12.1931, RStBl. 1931, 305).

Erweist sich das Wettbewerbsverbot nach diesen Grundsätzen als wesentliche Grundlage der Geschäftsübernahme, stellt es – ggf. auch ohne Befristung und/oder gesonderten Entgeltausweis – ein selbständiges, vom Geschäftswert unterscheidbares immaterielles WG dar. Dieses hat der Berechtigte gesondert vom Geschäftswert zu aktivieren (Grundsatz der Einzelbewertung), wobei die Aufteilung des Entgelts – wie auch in anderen Fällen eines Gesamtpreises anerkannt – ggf. zu schätzen ist,

und gem. § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 auf die vereinbarte Dauer des Wettbewerbsverbots abzuschreiben.

Der zur Aktivierung Berechtigte ist sowohl bei der Geschäftsveräußerung als auch beim Anteilsverkauf grds. der Erwerber. Hat das Wettbewerbsverbot beim Anteilskauf für den neuen Gesellschafter aber selbst keine Bedeutung, sondern ist Nutznießer allein die „erworbene“ Gesellschaft, kommt eine Aktivierung beim Erwerber nicht in Betracht (s. dazu auch *Wiesbrock/Wübbelsmann*, GmbHR 2005, 519 [523]). Vielmehr liegt dann eine verdeckte Einlage des Wettbewerbsverbots in die „übernommene“ Gesellschaft vor, so dass sich beim Erwerber der Beteiligungsansatz um den Teilwert des Wettbewerbsverbots erhöht (§ 6 Abs. 6 Satz 2). Wer die Entschädigungszahlung an den Verpflichteten leistet, kann ein Indiz für die Rechtsinhaberschaft sein.

6. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen bei gleichzeitiger Veräußerung des Kundenstamms

1588 a) Behandlung beim Verpflichteten

Wird bei der Veräußerung des Kundenstamms ein Wettbewerbsverbot nicht nur als Nebenpflicht (s. Anm. 1579 „Selbständiges Wirtschaftsgut“, Anm. 1587) vereinbart, kann das dafür gezahlte Entgelt beim Verpflichteten zu bilanzieren sein, wenn die Unterlassungspflicht bei ihm zu einem BV gehört (insbes. bei örtlicher Begrenzung des Wettbewerbsverbots). Für das Einmalentgelt hat der Verpflichtete – getrennt vom Ansatz des Entgelts für den Kundenstamm – einen passiven RAP gem. Abs. 5 anzusetzen, soweit eine kalendermäßig bestimmte oder bestimmbare oder zumindest objektivierbare Vertragslaufzeit (s. Anm. 1580) gegeben ist. Der RAP ist über die geschätzte Laufzeit des Wettbewerbsverbots erfolgswirksam aufzulösen.

Ist das Wettbewerbsverbot nur Nebenabrede zur Übernahme des Kundenstamms, geht es in Letzterem auf und kann nicht gesondert abgeschrieben werden; der Zeitraum der Auflösung des für die Veräußerung des Kundenstamms gebildeten passiven RAP orientiert sich allein am geschätzten Zeitraum der Nutzung des Kundenstamms.

1589 b) Behandlung beim Berechtigten

Der Erwerb eines Kundenstamms, der auch ohne den Erwerb des Unternehmens erfolgen kann, ist wirtschaftlich nur dann sinnvoll, wenn sich der bisherige Inhaber des Kundenstamms gleichzeitig des Wettbewerbs enthält. Entsprechend ist der Veräußerer zivilrechtl. – auch ohne ausdrückliche Vereinbarung – verpflichtet, die abgegebenen Kunden nicht wieder abzuwerben.

Einheitlicher Kaufpreis: Werden keine weitergehenden Vereinbarungen zum Wettbewerbsverbot getroffen und wird – wie im Regelfall – für den Kundenstamm und das Wettbewerbsverbot ein einheitlicher Kaufpreis vereinbart, liegt nach hM ein einheitliches immaterielles WG vor (nach aA Ansatz eines aktiven RAP; s. Anm. 1575, 1579 „Immaterielles Wirtschaftsgut“). Das Wettbewerbsverbot stellt eine nicht gesondert vergütete Nebenleistung dar, die nicht eigenständig aktiviert werden darf. Die gemeinsamen AK für den Kundenstamm sowie das Wettbewerbsverbot sind insgesamt zu aktivieren und über die voraussichtliche ND des Kundenstamms linear abzuschreiben (BFH v. 2.5.1962 – I 184, 185/61 U, BStBl. III 1962, 308; BFH v. 26.7.1989 – I R 49/85, BFH/NV 1990, 442; BFH v. 28.5.1998 –

IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775). Die voraussichtliche ND des Kundenstamms entspricht hierbei der Dauer, innerhalb derer ein gewisser Nutzen aus der Übernahme des Kundenstamms gezogen werden kann. Hierfür sind Schätzungen vorzunehmen, die berücksichtigen, dass sich der Nutzen eines übernommenen Kundenstamms im Zeitablauf verflüchtigt.

Eine getrennte Bilanzierung von Kundenstamm und Wettbewerbsverbot ist uE in Betracht zu ziehen, wenn dem Wettbewerbsverbot gleichrangige Bedeutung zukommt. Dies dürfte insbes. bei Tätigkeiten der Fall sein, bei denen sich der Kundenstamm schnell verflüchtigt, wie etwa bei auf ein besonderes Vertrauensverhältnis gestützten Geschäften (ärztliche Tätigkeit, Steuerberatung etc.), wenn das Wettbewerbsverbot über diesen Verflüchtigungszeitraum hinaus vereinbart wird. Dann ist im Wege einer griffweisen Schätzung eine Aufteilung der gemeinsamen AK auf die eigenständigen WG „Kundenstamm“ und „Wettbewerbsverbot“ vorzunehmen. Die AK des Kundenstamms haben dabei insbes. die aus der übernommenen Kundschaft resultierenden künftigen Gewinnchancen zu berücksichtigen. Für die AfA gilt, dass die beiden WG aufgrund ihrer (voraussichtlich) unterschiedlichen ND einer divergierenden Abschreibungsdauer unterliegen.

Als ein gesondert zu behandelndes WG ist ein Wettbewerbsverbot uE regelmäßig auch dann anzusehen, wenn dem Verpflichteten nicht nur die Abwerbung seines alten Kundenstamms untersagt wird, sondern ihm darüber hinaus die Verwendung seiner Branchenkenntnis, seines Namens usw. auf dem bisherigen Geschäftsgebiet und damit auch die Schaffung eines neuen Kundenstamms untersagt ist. Ein solch umfassendes Wettbewerbsverbot ist nicht als bloße stl. unbeachtliche Nebenabrede zu werten.

In Einzelfällen, insbes. bei einem zeitlich unbefristet vereinbarten Wettbewerbsverbot, kann es darüber hinaus möglich sein, dass die Übernahme des Kundenstamms lediglich untergeordnete Bedeutung hat. Der Kundenstamm geht dann in der Bilanzierung des Wettbewerbsverbots auf und ist nach deren Grundsätzen abzuschreiben (s. auch BFH v. 2.5.1962 – I 184, 185/61 U, BStBl. III 1962, 308).

Gesondertes Entgelt für das Wettbewerbsverbot: Ist zusätzlich zum Entgelt für den Kundenstamm ein gesondertes Entgelt für das Wettbewerbsverbot vereinbart, folgt daraus nicht zwingend der Hauptleistungscharakter des Wettbewerbsverbots. Zwar wird in diesem Fall idR keine bloße Nebenabrede zur Übernahme des Kundenstamms anzunehmen sein, so dass es nach hM (vgl. Anm. 1575, 1579 „Immaterielles Wirtschaftsgut“) als selbständiges WG aktivierungspflichtig und über seine (geschätzte) Laufzeit (Anm. 1580 „AfA bei befristetem Wettbewerbsverbot“ und „AfA bei unbefristetem Wettbewerbsverbot“) bzw. nach den Grundsätzen der Teilwertabschreibung (s. Anm. 1580 „Teilwertabschreibung“) abzuschreiben ist. Ist das Wettbewerbsverbot aber wirtschaftlich nur von untergeordneter Bedeutung, geht es in der Aktivierung des Kundenstamms auf.

7. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen im Zusammenhang mit einer Betriebsstilllegung

a) Stilllegung durch den Verpflichteten

1590

Behandlung beim Verpflichteten: Regelmäßig wird die Unterlassungspflicht beim Verpflichteten nach Stilllegung des Betriebs nicht mehr zu einem BV gehören. Anderenfalls ist ein aktiver RAP anzusetzen.

Behandlung beim Berechtigten: Legt der Verpflichtete seinen Betrieb (freiwillig oder aufgrund Vereinbarung mit dem Berechtigten vorübergehend oder auf unbestimmte Zeit) still, ohne dass der Berechtigte diesen (oder dessen wesentliche Betriebsgrundlagen) erwirbt, ist das Recht aus dem Wettbewerbsverbot (in jedem Fall) gem. Abs. 2 mit seinen AK (= gesamtes Entgelt) gesondert zu aktivieren, soweit es entgeltlich erworben wird (s. Anm. 1575, 1579). Entsprechendes gilt bei Stilllegung eines Teilbetriebs durch den Verpflichteten, soweit sich das Wettbewerbsverbot auf das Geschäftsfeld dieses Teilbetriebs bezieht. Soweit der Berechtigte in der Folgezeit Kunden des Verpflichteten gewinnen kann, ist dies nicht als Erwerb des Kundenstamms zu werten, sondern eine bloße mittelbare Folge der Stilllegung (BFH v. 28.10.1958 – I 116/57 U, BStBl. III 1959, 242).

1591 **b) Stilllegung durch den Berechtigten bei Unternehmenserwerb**

Behandlung beim Verpflichteten: Für den Veräußerer eines lebenden Unternehmens macht es keinen Unterschied, ob dieses nach der Veräußerung stillgelegt wird oder nicht. Die Bilanzierung folgt den in Anm. 1585 dargestellten Grundsätzen.

Behandlung beim Berechtigten: Wird ein lebendes Unternehmen in der Absicht erworben, es sofort nach dem Erwerb stillzulegen, entstehen keine AK für einen Geschäftswert. Vielmehr kann ein gleichzeitig vereinbarter Wettbewerbsverzicht des Veräußerers im Regelfall beim Berechtigten gesondert als entgeltlich erworbenes, immaterielles WG angesetzt werden. Etwas anderes kann nur gelten, wenn sich das Wettbewerbsverbot als unselbständiger Bestandteil eines anderen, gleichzeitig erworbenen immateriellen WG darstellt (BFH v. 31.3.1976 – I R 85/74, BStBl. II 1976, 475; BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369; Hoffmann in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1499 [2/2019]; Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Wettbewerbsverbot“; Wolfgang in KSM, § 5 Rz. C 200 [2/1998]; Bauer, DB 1989, 1051) oder das Wettbewerbsverbot wirtschaftlich wertlos ist, weil es sich nur auf den stillgelegten Betrieb bezieht und eine anderweitige Konkurrenztätigkeit nicht ausschließt (dann regelmäßig bloße Stärkung des eigenen Geschäftswerts; s. auch RFH v. 12.10.1943, RStBl. 1943, 813).

8. Bilanzielle Behandlung eines Verstoßes gegen Wettbewerbsverbote

1592 **a) Behandlung beim Verpflichteten**

Der Verpflichtete ist bei Verletzung des Wettbewerbsverbots zum Schadensersatz bzw. zur Vorteilsherausgabe verpflichtet. Zeichnet sich die Entstehung einer solchen Schadensersatzverpflichtung hinreichend konkret ab (zB durch [unmittelbar bevorstehende] Kenntniserlangung des Berechtigten über die Vertragsverletzung oder durch Rechtshängigkeit eines Klageverfahrens gegen den Verpflichteten) und ist mit einer Inanspruchnahme durch den Berechtigten ernsthaft zu rechnen, so sind für diese Ansprüche beim Verpflichteten Rückstellungen in entsprechender Höhe zu bilden (Frotscher/Watrin in Frotscher/Geurts, § 5 Rz. 458 „Schadensersatzverpflichtungen“ [3/2019]; Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 550 „Schadensersatz“; Schwedhelm, DStR 1993, 245; Anm. 704 „Schadensersatz“).

1593 **b) Behandlung beim Berechtigten**

Dem Berechtigten erwächst bei Verletzung des Wettbewerbsverbots regelmäßig ein Anspruch auf Schadensersatz bzw. auf Vorteilsherausgabe, der erst bei hinrei-

chender Konkretisierung zu aktivieren ist. Dies ist erst nach einem Anerkenntnis des Verpflichteten, einem obsiegenden rechtskräftigen Urteil (BFH v. 27.5.1964 – IV 352/62 U, BStBl. III 1964, 478) oder einem Vergleichsangebot des Verpflichteten (BFH v. 11.10.1973 – VIII R 1/69, BStBl. II 1974, 90) der Fall.

Die Bewertung der Forderung richtet sich nach dem entstandenen Schaden, für dessen Ermittlung die allgemeinen Grundsätze zum Schadensersatz (normativer Schadensbegriff) gelten. Als Schaden sind danach nicht nur der tatsächlich erwachsene Schaden sowie kausal veranlasste Schadensermittlungskosten zu qualifizieren, sondern auch der entgangene Gewinn, den der Berechtigte erzielt hätte, wenn er statt des Verpflichteten das Geschäft abgeschlossen hätte (Ermittlung ggf. durch Schätzung; vgl. BGH v. 24.6.2009 – VIII ZR 332/07, WM 2009, 1811). Hingegen ist ein weitergehender Gewinn, den der Verpflichtete (zB aufgrund besonderer Geschäftstüchtigkeit) erzielt, nicht ersatzfähig und damit nicht in die Forderungshöhe einzubeziehen (vgl. hierzu etwa BAG v. 24.4.1970 – 3 AZR 324/69, AP Nr. 5 zu § 60 HGB).

9. Bilanzielle Behandlung des Wegfalls eines Wettbewerbsverbots

1594

Entfällt ein Wettbewerbsverbot (zB durch Verzicht, Aufhebungsvertrag, Eintritt einer auflösenden Bedingung, Rücktritt vom Vertrag, außerordentliche Kündigung gem. § 314 BGB; s. dazu *Bauer/Diller*, Wettbewerbsverbote, 8. Aufl. 2019, Rz. 566 ff.; *Laber/Legerlotz*, DStR 2000, 1612), so folgt aus dem Wegfall der gegenseitigen Leistungsverpflichtung, dass die dieses Wettbewerbsverbot betreffenden Bilanzposten sowohl beim Berechtigten als auch beim Verpflichteten aufzulösen sind, es sei denn, es sind noch nachwirkende Erfüllungsansprüche während der Dispositionsfrist bei einem wirksamen Verzicht des Berechtigten (s. Anm. 1571) oder rückständige Leistungen offen oder zB Schadensersatzansprüche zu erfüllen. Eine vom Berechtigten im Zusammenhang mit der Aufhebung des Wettbewerbsverbots geleistete Entschädigungszahlung ist beim Verpflichteten unmittelbar erfolgswirksam. Der Ansatz eines passiven RAP ist ausgeschlossen, da die Gegenleistungsverpflichtung des Verpflichteten erlischt und die Vertragsaufhebung keine eigenständige, noch zu erbringende zeitraumbezogene Gegenleistungspflicht begründet. Etwas anderes kann nur gelten, wenn im Rahmen des Aufhebungsvertrags neue Pflichten der Gegenpartei, zB Duldungs- oder Unterlassungspflichten, begründet werden (BFH v. 13.6.1986 – III R 178/82, BStBl. II 1986, 841; BFH v. 23.2.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481; BFH v. 28.5.2015 – IV R 3/13, BFH/NV 2015, 1577; BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884; zu Recht teilweise krit. *Berndt*, BB 2005, 1497).

10. Bilanzielle Behandlung von Wettbewerbsverboten bei Insolvenz

a) Wettbewerbsverbote bei Insolvenz des Berechtigten

aa) Wettbewerbsverbot gegen laufende Zahlung in der Insolvenz

1595

Die Insolvenz des Berechtigten lässt ein (nach-)vertragliches Wettbewerbsverbot generell unberührt; dies gilt sowohl zivilrechtl. als auch bilanzrechtl. Laufendes Entgelt für ein Wettbewerbsverbot ist nicht zu bilanzieren (s. Anm. 1576).

Bei Insolvenzeröffnung rückständiges Entgelt: Etwas anderes gilt, wenn sich der Berechtigte hinsichtlich der Entgelteleistung für die Zeit vor Insolvenzeröffnung

in Erfüllungsrückstand befindet. Bei einem Erfüllungsrückstand weist der Berechtigte grds. eine Verbindlichkeit und der Verpflichtete eine Forderung aus (s. Anm. 1576f.).

Da es sich uE bei der Wettbewerbsvereinbarung um einen Vertrag über eine nach Zeitabschnitten teilbare Leistung handelt, bleibt der Verpflichtete mit dem vor Insolvenzeröffnung erdienten Anspruch auch dann Insolvenzgläubiger mit Aussicht auf quotenmäßige Befriedigung, wenn der Insolvenzverwalter wegen des noch ausstehenden Rests Erfüllung wählt (§ 105 Satz 1 InsO). Gleichwohl kann der zum Unterlassen Verpflichtete aufgrund der Qualifizierung als schwebendes Geschäft auch bei entsprechender Ausfallwahrscheinlichkeit keine Rückstellung für drohende Verluste bilden (Abs. 4a Satz 1; näher Anm. 1850 ff.).

Entgelt für die Zeit nach Insolvenzeröffnung: Soweit sich das Wettbewerbsverbot auf die Zeit nach Insolvenzeröffnung bezieht, kann der Insolvenzverwalter gem. § 103 Abs. 1 InsO wählen, ob er Erfüllung verlangen will oder die Erfüllung ablehnt (*Huber in MüKo InsO*, Bd. 2, 4. Aufl. 2019, § 103 InsO Rz. 69 „Darlehen“, 84 „Wettbewerbsabreden“). Das gilt auch, wenn der Insolvenzverwalter das Wettbewerbsverbot erst durch Kündigung des Anstellungsvertrags ausgelöst hat (BGH v. 8.10.2009 – IX ZR 61/06, DStR 2009, 2692).

- *Verlangt der Insolvenzverwalter Erfüllung* (zB weil er das Unternehmen des Berechtigten fortführen oder im Ganzen veräußern will), so ist der Verpflichtete als Massegläubiger bevorzugt zu befriedigen (§§ 53, 55 Abs. 1 Nr. 2 InsO), aber nur hinsichtlich des Entgelts für die Zeit nach Insolvenzeröffnung. Insoweit ändert sich an der Bilanzierung der Beteiligten grds. nichts, denn der Verpflichtete bleibt an das Wettbewerbsverbot gebunden (*Giesen in Jaeger, Insolvenzordnung*, Bd. 3, 2014, Vor § 113 InsO Rz. 82). Ist jedoch nicht mehr mit einer vollständigen Erfüllung des Entschädigungsanspruchs durch den Berechtigten zu rechnen, kann der Verpflichtete nach hM seinerseits fristlos aus wichtigem Grund kündigen, so dass das Wettbewerbsverbot entfällt (s. zu den bilanziellen Rechtsfolgen Anm. 1594). Gleichzeitig kommt ein Schadensersatzanspruch des Verpflichteten analog § 113 Abs. 1 Satz 3 InsO in Betracht, der nach den in Anm. 1592f. genannten Grundsätzen bilanziert werden kann (*Bauer/Diller, Wettbewerbsverbote*, 8. Aufl. 2019, Rz. 1020; *Giesen in Jaeger, Insolvenzordnung*, Bd. 3, 2014, Vor § 113 InsO Rz. 82). Der Insolvenzverwalter kann den wichtigen Grund ausräumen, indem er dem Verpflichteten Sicherheit leistet (analog § 321 Abs. 1 BGB). Kündigt der Verpflichtete nicht, bleibt es bei den Bilanzierungsgrundsätzen eines schwebenden Geschäfts. Insbesondere kann er wegen der Wahrscheinlichkeit einer nur quotenmäßigen Befriedigung keine Drohverlustrückstellung bilden (Abs. 4a Satz 1; näher Anm. 1850 ff.).
- *Lehnt der Insolvenzverwalter die Erfüllung ab* (zB weil der Betrieb stillgelegt werden soll), entbindet dies den Verpflichteten vom Wettbewerbsverbot, da die vertraglichen Erfüllungsansprüche erlöschen (*Giesen in Jaeger, Insolvenzordnung*, Bd. 3, 2014, Vor § 113 InsO Rz. 81). In diesem Fall ergeben sich die normalen Rechtsfolgen des Wegfalls des Wettbewerbsverbots (s. Anm. 1594). Gleichzeitig steht dem Verpflichteten für etwaige Nachteile, die er aus der vorzeitigen Beendigung des Schuldverhältnisses erleidet, ein Anspruch wegen Nichterfüllung als Insolvenzforderung zu (§ 280 BGB iVm. 103 Abs. 2 Satz 1 InsO). Dieser Schadensersatzanspruch ist entsprechend den in Anm. 1592f. dargelegten Grundsätzen zu bilanzieren; bei der Bewertung beim Verpflichteten ist die Ausfallwahrscheinlichkeit zu berücksichtigen.

bb) Wettbewerbsverbot gegen Einmalzahlung in der Insolvenz

1596

Hat der Berechtigte vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens die ihm obliegende Leistung vollständig erbracht (Einmalzahlung für die Unterlassung von Wettbewerb; s. dazu generell Anm. 1578 ff.), so darf der Verpflichtete diese Leistung grds. behalten, muss aber seinerseits die Gegenleistung (das Unterlassen von Wettbewerb) erbringen (allg. *Huber* in MüKo InsO, Bd. 2, 4. Aufl. 2019, § 103 InsO Rz. 59). An der Bilanzierung bei den Beteiligten ändert sich damit nichts.

b) Wettbewerbsverbote bei Insolvenz des Verpflichteten**aa) Wettbewerbsverbot gegen laufende Zahlung in der Insolvenz des Verpflichteten**

1597

Die Insolvenz des Verpflichteten ändert nichts an seiner Bindung an ein (nach-) vertragliches Wettbewerbsverbot; sie lässt es zivilrechtl. als auch bilanzrechtl. generell unberührt. Beim Verpflichteten ist das fortlaufend gezahlte Entgelt für das Wettbewerbsverbot weiterhin nach den Grundsätzen für schwebende Dauer-schuldverhältnisse als sofort ertragswirksame BE zu behandeln, beim Verpflichteten als sofort aufwandswirksame BA (s. Anm. 1576). Über bei Insolvenzeröffnung rückständige Entgelte s. Anm. 1576.

bb) Wettbewerbsverbot gegen Einmalzahlung in der Insolvenz des Verpflichteten

1598

Da der Verpflichtete trotz seiner Insolvenz an das (nach-)vertragliche Wettbewerbsverbot gebunden bleibt, gelten für Einmalzahlungen die allgemeinen Grundsätze (s. Anm. 1578 f.). Der Verpflichtete hat einen passiven RAP zu bilden, der über die (ggf. geschätzte) Laufzeit des Wettbewerbsverbots erfolgswirksam aufzulösen ist. Nur bei Wettbewerbsverboten mit nicht objektivierbarer Laufzeit kommt eine sofortige Aufwandswirksamkeit in Betracht.

Der Berechtigte hat das Wettbewerbsverbot, wenn es eine eigene wirtschaftliche Bedeutung hat, weiterhin als selbständiges, immaterielles WG zu aktivieren (s. Anm. 1579). Die Insolvenz des Verpflichteten kann allerdings ausnahmsweise eine Teilwertabschreibung rechtfertigen, wenn der Verpflichtete aufgrund seiner Insolvenz nicht mehr in der Lage ist, Wettbewerb zu betreiben, zB bei einer juristischen Person als Verpflichtetem, die aufgelöst wird.

11. Bilanzielle Behandlung der Wettbewerbsverbote im Erbfall oder bei sonstigem Rechtsübergang

1599

Ist ein Wettbewerbsverbot nicht als höchstpersönliches Recht ausgestaltet, tritt der Erbe im Erbfall nach §§ 1922, 1967 BGB in die Rechte und Pflichten aus dem Wettbewerbsverbot ein. Bilanzielle Auswirkungen ergeben sich daraus – wie auch bei den meisten anderen Fällen der Gesamtrechtsnachfolge – grds. nicht.

Ist das Wettbewerbsverbot dagegen höchstpersönlich ausgestaltet, erlischt es mit dem Tod des Verpflichteten. Wurde ein Einmalentgelt gezahlt, kommt es ggf. zu einer Teilwertabschreibung (s. Anm. 1580 „Teilwertabschreibung“). Bei Zahlung eines laufenden Entgelts endet das schwebende Geschäft; bilanzielle Konsequenzen sind daraus nur dann zu ziehen, wenn sich Leistung und Gegenleistung zuvor

nicht (mehr) ausgeglichen gegenübergestanden haben und deshalb eine Bilanzierung angezeigt war (näher Anm. 1576 f. sowie allg. Anm. 540).

XVII. Aktivierung und Passivierung von Zuschüssen

Schrifttum: *Groh*, Öffentliche Zuschüsse in der Handels- und Steuerbilanz, BB 1973, 742; *Kücken*, Bilanzierung öffentlicher Zuschüsse/Zulagen, DB 1975, 1949 und 1999; *Uelner*, Aktuelle Fragen des Ertragsteuerrechts, StbJb. 1975/76, 305; *Felix*, Zur ertragsteuerlichen Behandlung öffentlicher Zuschüsse für die Sicherung von Arbeitsplätzen, die an Auffanggesellschaften gewährt werden, DB 1976, 740; *Kubsch*, Sind Zuschüsse und Abstandszahlungen immaterielle Anlagewerte (Wirtschaftsgüter), WPg 1977, 663; *Knobbe-Keuk*, Die Behandlung von Subventionen und Zuschüssen aus öffentlichen und privaten Mitteln, StuW 1978, 230; *Märkle*, Die Besteuerung von Zuschüssen und Entschädigungen, insbesondere im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, Inf. 1979, 49 und 81; *Merkert/Koths*, Die Versteuerung empfangener Baukostenzuschüsse durch die Versorgungswirtschaft BB 1981, 1310; *Anders*, Sind Leistungen aus einer Betriebsunterbrechungsversicherung Zuschüsse oder Betriebseinnahmen?, BB 1983, 1532; *Mathiak*, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1983, 69; *Ewertowski*, Die Behandlung von erhaltenen Investitionszuschüssen in Handels- und Steuerbilanz, DB 1984, 1015; *IDW* (Hrsg.), Stellungnahme HFA 1/1984, WPg 1984, 612 (dazu erläuternd *Tjaden*, Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen der öffentlichen Hand, WPg 1985, 33); *Kupsch*, Bilanzierung öffentlicher Zuwendungen, WPg 1984, 369; *Gail*, Steuerbilanzpolitik – immer noch ein Instrument der Gewinnbeeinflussung?, StbJb. 1984/85, 235; *M. Lehmann*, Die Bilanzierung kommunaler Beiträge, DB 1985, 397 und 451; *Tjaden*, Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen der öffentlichen Hand, Düsseldorf 1985; *Kupsch*, Bilanzierung öffentlicher Zuwendungen, WPg 1984, 369; *Rose*, Zur ertragsteuerlichen Behandlung der Fördermittel nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz bei privaten Krankenhausträgern, DB 1984, 2317; *Bauer*, Zuschüsse und passive Rechnungsabgrenzung, BB 1985, 161; *Groh*, Die Bilanzierung öffentlicher Zuschüsse, DB 1988, 2417; *Laicher*, Zur Behandlung von Investitionszuschüssen und Investitionszulagen in Steuer- und Handelsbilanz, DStR 1993, 292; *Förschle/Schöffels*, Die Bilanzierung von Zuschüssen, insbesondere für Werkzeugkosten, DB 1993, 2393; *Bardy*, Bilanzierung von Zuwendungen für Umweltschutzmaßnahmen, DB 1994, 1989; *Meissner*, Bilanzierung von Baukostenzuschüssen bei Versorgungsunternehmen, DB 2003, 2080; *Eisolt*, Behandlung von Baukostenzuschüssen bei Versorgungsunternehmen, BB 2004, 1079; *Kanzler*, Zur Angleichung der Einnahmenüberschussrechnung in den Bestandsvergleich bei Verbuchung von Zuschüssen, FR 2008, 918; *S. Wolf*, Bilanzierung von Zuschüssen nach HGB und IFRS, Berlin 2010; *Reichert*, Verlorene Zuschüsse für den (Neu-) Aufbau von Produktionsanlagen auf fremdem Grund und Boden, EStB 2013, 97; *Hoffmann*, Vermarktungskostenzuschuss als partiarisches Darlehen, DStR 2015, 1792; *Köhler*, Investitionszuschüsse in der Handels- und Steuerbilanz, StBp. 2015, 11; *Lüdecke*, Bilanzielle Behandlung eines Vermarktungskostenzuschusses bei Medienfonds, DB 2015, 1070; *Gragert*, INVEST-Zuschuss für Wagniskapital und seine steuerliche Behandlung, NWB 2017, 2326; *Köhler*, Einzelfragen zur Rückzahlung von Investitionszuschüssen, StB 2017, 359; *Welter*, Steuerbilanzielle Abbildung von Entwicklungs- und Werkzeugkostenzuschüssen sowie Teilwertabschreibung auf unfertige Werkzeuge im Umlaufvermögen, DB 2017, 2118.

Verwaltungsanweisungen: R 6.5 EStR 2012 betr. Zuschüsse für Anlagegüter; H 6.5 2012 betr. ABC zu Einzelfragen; BMF v. 2.9.1985 – IV B 2 - S 2133 - 27/85, BStBl. I 1985, 568, betr. Rechnungsabgrenzung für öffentliche Zuschüsse; BMF v. 5.6.1990 – IV B 2 - S 2170 - 30/90, DB 1990, 1308 = BB 1990, 1239, betr. Behandlung noch nicht verwendeter Fördermittel nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz; BMF v. 23.12.1993 – IV B 2 - S 2132 - 24/93, BStBl. I 1994, 17, betr. Behandlung von Vorschusszahlungen für Winterraps; OFD Frankfurt/Main v. 20.3.1995 betr. Ansparszuschüsse zur Förderung der Gründung selbständiger Existenzen; BMF v. 11.7.1995 – IV B 2 - S 2134 a - 2/95, DB 1995, 1637, betr. verlorene Zuschüsse bei Bierlieferungsverträgen; BMF v. 17.11.1999 – IV C 2 - S 2137 - 15/00, BStBl. I 2000, 375, betr. Passivierung bedingt rückzahlbarer Liquiditätshilfen und Zuschüsse; BMF v. 27.5.2003 – IV A 6 - S 2137 - 25/03, BStBl. I 2003, 361, betr. Baukostenzuschüsse bei Ener-

gieversorgungsunternehmen; ergänzend dazu BMF v. 7.10.2004 – IV B 2 - S 2137 - 2/04, DB 2004, 2610, betr. bilanziellen Ausweis der Baukostenzuschüsse nach verschiedenen Methoden; BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, zu den Folgen des BilMoG.

1. Begriff, Wirkung, Abgrenzung zu anderen Zuwendungen

1600

Zuschüsse können sofort als Einnahmen/BE zu versteuern sein, die AK oder HK eines WG mindern oder auf mehrere Wj. zu verteilen sein (durch Rechnungsabgrenzung, Rückstellung, Verteilung im Billigkeitswege nach § 163 Satz 2 AO oder durch Verteilung gem. § 11 Abs. 1 Satz 3).

Zu unterscheiden ist zwischen Investitionszuschüssen (zu WG des AV) sowie Aufwandszuschüssen (zur Entlastung von bestimmten Aufwendungen) und Ertragszuschüssen (als Ausgleich für Ertragseinbußen oder -ausfällen). Bei Investitionszuschüssen besteht nach R 6.5 Abs. 2 EStR ein Wahlrecht, sie als BE anzusetzen oder erfolgsneutral von den AK/HK des bezuschussten WG abzusetzen. Aufwands- und Ertragszuschüsse berühren nicht die AHK, sondern sind BE und führen grds. sofort zu einer Gewinnerhöhung (s. Anm. 1611).

Begriff „Zuschuss“: Allgemein kann man als Zuschuss eine von öffentlicher oder privater Seite gewährte Zuwendung an einen Dritten bezeichnen, die hauptsächlich zur Deckung von (sofort abziehbaren oder aktivierungspflichtigen) Aufwendungen ohne unmittelbare Gegenleistung des Empfängers dient. Es gibt aber keinen einheitlichen Begriff des Zuschusses, sondern verschiedene Arten mit unterschiedlichen Zielsetzungen. Die Definition in R 6.5 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStR, wonach ein Zuschuss ein Vermögensvorteil ist, „den ein Zuschussgeber zur Förderung eines – zumindest auch – in seinem Interesse liegenden Zwecks dem Zuschussempfänger zuwendet“, also bei fehlendem Eigeninteresse kein Zuschuss vorliegt, ist uE als allgemeine Begriffsbestimmung zu eng; auch ohne konkretes Eigeninteresse kann ein Zuschuss vorliegen; es genügt eine klare Zweckbindung. Mit dem eigenen Interesse des Zuschussgebers dürfte die FinVerw. eine Abgrenzung zur Schenkung bezwecken; dies lässt sich uE besser aus dem Förderungszweck des Zuschusses ableiten (vgl. BFH v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591). Entscheidend für den Begriff ist die fehlende Gegenleistung des Empfängers (s. Anm. 1621).

Abgrenzung zu anderen Zuwendungen:

- *Entschädigungen*, insbes. Versicherungsleistungen, können nicht als Zuschüsse behandelt werden (BFH v. 1.12.1992 – IX R 333/87, BStBl. II 1994, 12). So sind zB Leistungen aus einer Betriebsunterbrechungsversicherung kein Zuschuss, auch wenn der Versicherer zur Begrenzung des Unterbrechungsschadens die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung bestimmter WG übernimmt (BFH v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591; H 6.5 „Betriebsunterbrechungsversicherung“ EStR 2012). Gleiches gilt für die Schadensersatzzahlung einer Gemeinde wegen zeitweiligen Bauverbots und zwischenzeitlich eingetretener Erhöhung der Baukosten (BFH v. 17.10.1961 – I 283/60 S, BStBl. III 1961, 566). Gibt ein Elektrizitätswerk aus Anlass der Änderung der Spannung oder Stromart seinen Abnehmern Zuschüsse für die hierdurch erforderlich gewordene Beschaffung neuer Lampen, Geräte, Motoren usw., so handelt es sich um Schadensersatzleistungen oder im Wege des Vergleichs gezahlte Ersatzleistungen zur Vermeidung von Rechtsstreitigkeiten (BFH v. 13.8.1957 – I 46/57, BStBl. III 1957, 350).

- ▶ *Unechter Zuschuss*: Beim echten Zuschuss kann die Zuwendung auch der Förderung eines im Interesse des Zuschussgebers liegenden Zwecks liegen (soll es nach R 6.5 Abs. 1 Satz 1 EStR 2012 sogar, s.o.). Stellt der „Zuschuss“ allerdings eine Gegenleistung für eine vom Empfänger zu erbringende Leistung dar, handelt es sich um einen „unechten Zuschuss“, also strechtl. nicht um einen Zuschuss, sondern um ein Entgelt, auf das die bilanziellen Regelungen über Zuschüsse keine Anwendung finden (s. Anm. 1621).
- ▶ *Verlorener Zuschuss*: Ein Zuschuss, der ohne Rückzahlungspflicht gegeben wird, wird als „verlorener Zuschuss“ bezeichnet. Andererseits ändert eine aufschiebend bedingte Rückzahlungspflicht nicht den Charakter des Zuschusses; die Verpflichtung ist erst nach Eintritt der Bedingung zu passivieren (s. Anm. 1623).
- ▶ *Zulagen*: Steuerfreie Investitionszulagen (zB nach dem InvZulG oder früher nach dem BerlinFG oder dem KohleG) sind keine Zuschüsse (H 6.5 „Investitionszulagen“ EStR 2012). Im Unterschied zu Zuschüssen sind Zulagen nicht nach ihrer Gewährung zweckbestimmt zu verwenden, sondern ist umgekehrt die Durchführung bestimmter Investitionen Voraussetzung für ihre Gewährung. Gemeinsamer Zweck ist allerdings die Erleichterung der Investitionen.

1601–1604 Einstweilen frei.

1605 2. Behandlung von Zuschüssen beim Zuschussgeber

Der Zuschussgeber erwirbt idR mit seinem Zuschuss kein materielles WG (dann meist „unechter Zuschuss“; s. Anm. 1600), sondern lediglich Nutzungsmöglichkeiten oder sonstige Vorteile. Daher sind Zuschüsse grds. sofort als BA abziehbar. Eine Aktivierung kommt nur in Betracht, wenn der Vorgang einen entgeltlichen Erwerb eines immateriellen WG gem. § 5 Abs. 2 darstellt. Das ist einerseits bei dinglichen und obligatorischen Nutzungsrechten der Fall, ferner bei rechtl. mit einem Zuschuss erlangten gesicherten Positionen und kann schließlich nach der jüngeren Rspr. des BFH auch bei mit dem Zuschuss verbundenen Nutzungsmöglichkeiten in Betracht kommen (s. im Einzelnen Anm. 1787).

Beispiele für sofortige Abziehbarkeit: Zuschüsse eines Grundstückseigentümers, die mit der besonderen Nutzung des Grundstücks zusammenhängen, zB ein Wegebeitrag (BFH v. 26.2.1980 – VIII R 80/77, BStBl. II 1980, 687); ein Zuschuss zu einer städtischen Kläranlage, um betriebliche Abwässer einleiten zu können (BFH v. 25.8.1982 – I R 130/78, BStBl. II 1983, 38); nutzungsbezogene Beiträge von Eigentümern anliegender Grundstücke zu einer Fußgängerzone; Zuschüsse eines Mieters von Geschäftsräumen an den Eigentümer dafür, das Warenlager nicht übernehmen zu müssen (BFH v. 28.8.1974 – I R 66/72, BStBl. II 1975, 56); s. ferner Anm. 1630f. über Zuschüsse von Abnehmern an Versorgungsunternehmen.

Beispiele für die Aktivierung eines immateriellen Wirtschaftsguts: Nicht nur dingliche und schuldrechtl. Nutzungsrechte sowie rechtl. gesicherte Positionen, sondern auch Nutzungsmöglichkeiten können nach der jüngeren Rspr. als WG anzusehen sein, wenn sie durch einen verlorenen Zuschuss erlangt wurden (s. Anm. 1787). Eine Aktivierung kommt uE aber nur für exklusiv zugunsten des Stpfl. eingeräumte Nutzungsmöglichkeiten in Betracht (BFH v. 1.6.1989 – IV R 64/88, BStBl. II 1989, 830, betr. Zuschuss zur Erstellung von Formgussteilen; BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812, betr. Zuschuss zur Errichtung eines Tanklagers; BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238 unter II.1.b, betr. Nutzungsmöglichkeit am Profi-Fußballspieler, s. Anm. 1787 und 1841). Bei nicht

exklusiven Nutzungsmöglichkeiten, von denen der Stpfl. neben anderen oder als Teil der Allgemeinheit profitiert, wie Beiträgen zum Ausbau der Stromversorgung, zu öffentlichen Einrichtungen wie Straße, Kläranlage, Fußgängerzone uÄ (s. Anm. 1787, dort auch Rspr. dazu), scheitert eine Aktivierung als immaterielles WG am fehlenden entgeltlichen Erwerb (s. Anm. 1841).

Einstweilen frei.

1606–1610

3. Behandlung von Zuschüssen beim Zuschussempfänger

a) Aufwands- und Ertragszuschüsse

1611

Anders als die Investitionszuschüsse zu WG des AV (s. Anm. 1620) stehen Aufwandszuschüsse (zur Entlastung von bestimmten Aufwendungen) und Ertragszuschüsse (als Ausgleich für Ertragsseinbußen oder -ausfälle) nicht in Zusammenhang mit AK oder HK und bewirken daher bei betrieblicher Veranlassung eine Erhöhung des BV und damit eine BE, bei den Überschusseinkünften (§ 19, § 21) eine gewinnerhöhende Einnahme. Diese Zuschüsse sind im Jahr des Zuflusses zu versteuern. Die Sofortversteuerung kann im Einzelfall durch Rechnungsabgrenzung (passiver RAP bei zeitraumbezogener Leistung), durch Rückstellungen (insbes. bei Rückzahlungsverpflichtungen) oder durch Verteilung aufgrund einer Billigkeitsmaßnahme des FA nach § 163 Satz 2 iVm. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO vermieden werden (BFH v. 14.7.2004 – IX R 65/03, BFH/NV 2004, 1623, unter II.3). Bei mit dem Zuschuss verbundenen Verpflichtungen ist bei Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 oder bei den Überschusseinkünften (insbes. § 21) eine Verteilung gem. § 11 Abs. 1 Satz 3 über die Vertragslaufzeit möglich.

Private Zuschüsse: Entscheidend ist die Veranlassung. Ist eine unentgeltliche private Zuwendung eines Dritten zu einem Betrieb betrieblich veranlasst, so ist sie als BE zu erfassen (BFH v. 21.11.1963 – IV 345/61 S, BStBl. III 1964, 183). Der Zuschuss eines Gesellschafters an seine KapGes. wird idR durch seine Gesellschafterstellung veranlasst sein und führt dann zu nachträglichen AK seiner Beteiligung in Gestalt einer verdeckten Einlage (BFH v. 26.11.1993 – VI R 3/92, BStBl. II 1994, 242; vgl. § 6 Abs. 6 Satz 2); bei einem unwesentlich beteiligten GesGf. kann eine Veranlassung durch das Arbeitsverhältnis vorliegen.

Ausweis der Zuschüsse:

- ▶ **Aufwandszuschüsse:** Der Zufluss als BE und die damit gedeckten BA gleichen sich aus. Ob sie gesondert ausgewiesen werden oder ob der Zuschuss unmittelbar als Aufwandsminderung verbucht wird, ist im Erg. gleichgültig (vgl. IDW HFA 1/1984, WPg 1984, 612 [614], Rz. 2.d 2, idF von 1990, insoweit unverändert). Fallen Zuschuss und BA in verschiedene Wj., so ist bei Vorleistung des Zuschussgebers die Verpflichtung des Empfängers zur Vorausgabung des Zuschusses als RAP zu passivieren (BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552, betr. passive Rechnungsabgrenzung eines öffentlichen Zuschusses zu Ausbildungskosten). Bei Vorleistung des Empfängers (vorzeitiger Abfluss der BA) ist ein etwa bereits bestehender Anspruch auf den Zufluss zu aktivieren.
- ▶ **Ertragszuschüsse:** Ist der Empfänger zwar nicht zu einer Gegenleistung (dann unechter Zuschuss; s. Anm. 1600), wohl aber zu einem zeitraumbezogenen Verhalten verpflichtet, so ist der Zuschuss mittels RAP auf die „bestimmte Zeit“ zu verteilen (so BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552: Zuschuss für die Bereitstellung eines Ausbildungsplatzes für eine bestimmte Zeit; BFH v.

17.9.1987 – IV R 49/86, BStBl. II 1988, 327: Prämie für den fünfjährigen Verzicht auf die Vermarktung von Agrarprodukten; BFH v. 24.6.2009 – IV R 26/06, BStBl. II 2009, 781: Zinsverbilligungszuschuss bei Kapitalmarktdarlehen für Landwirte). Für öffentliche Zuschüsse für das Leasing eines emissionsarmen Nutzfahrzeugs ist ein passiver RAP zu bilden, der nicht über die Laufzeit des Leasingvertrags, sondern über die Zweckbindungsfrist aufzulösen ist (FG Münster v. 15.12.2015 – 10 K 516/14 K, G, EFG 2016, 462, rkr.; *Kleinmanns*, BB 2016, 562).

- **Rückzahlungsverpflichtung:** Sind Aufwands- oder Ertragszuschüsse unter bestimmten Umständen mit einer Rückzahlungsverpflichtung belastet, so ist eine Rückstellung zu bilden (vgl. BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655, betr. Zuschuss von Kunden zu den HK bestimmter Werkzeuge; vgl. *Welter*, DB 2017, 2118).

1612–1619 Einstweilen frei.

b) Investitionszuschüsse zu Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Wahlrecht)

1620 aa) Wahlrecht

Die Finanzverwaltung gewährt dem Stpfl. gem. R 6.5 Abs. 2 EStR 2012 ein Wahlrecht, wenn er Anlagegüter mit Zuschüssen aus öffentlichen oder privaten Mitteln anschafft oder herstellt (Investitionszuschüsse):

- Er kann die Zuschüsse als (gewinnerhöhende) BE ansetzen; dann bleiben die AHK der betreffenden WG durch die Zuschüsse unberührt (R 6.5 Abs. 2 Satz 2 EStR 2012).
- Er kann die Zuschüsse von den von ihm selbst aufgewendeten AHK der WG absetzen und nur den verbleibenden Betrag als Bemessungsgrundlage für die AfA behandeln (R 6.5 Abs. 2 Satz 3 EStR 2012).

Weicht die Bewertung von der HBil. ab, sind gem. § 5 Abs. 2 Satz 2 die entsprechenden Anlagegüter in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen (R 6.5 Abs. 2 Satz 4 EStR 2012).

Die Rechtsprechung des BFH ist uneinheitlich: Während der I. und X. Senat ein Wahlrecht anerkennen (BFH v. 6.10.1953 – I 55/53 U, BStBl. III 1953, 315, mwN; BFH v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28), lehnen der III., IV. und IX. Senat des BFH ein Wahlrecht ab und kommen grds. zu einer Minderung der AHK der geförderten WG (BFH v. 4.11.1965 – IV 228/63 U, BStBl. III 1966, 167; BFH v. 28.4.1989 – III R 4/87, BStBl. II 1989, 618; BFH v. 23.3.1995 – IV R 58/94, BStBl. II 1995, 702; BFH v. 5.6.2003 – IV R 56/01, BStBl. II 2003, 801; BFH v. 21.11.2007 – IV R 81/05, BStBl. II 2008, 561). Für die Praxis spielt der Meinungsstreit unter den Senaten des BFH keine Rolle, da von einer „nahezu gewohnheitsrechtlichen Gewährung des Wahlrechts durch die Finanzverwaltung“ gesprochen werden kann (so *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 73).

Sind Zuschüsse in der Zeit der Einnahmenüberschussrechnung oder anlässlich einer Gewinnschätzung vor dem Übergang zum Bestandsvergleich nicht als BE erklärt worden, so mindern sie beim Übergang zum Bestandsvergleich die AHK der geförderten WG; das Wahlrecht gilt dann als so ausgeübt (BFH v. 5.6.2003 – IV R 56/01, BStBl. II 2003, 801; s. Vor §§ 4–7 Anm. 57).

Zuschüsse zu Wirtschaftsgütern des Privatvermögens führen zu Einnahmen oder zur Kürzung der AHK; ein Wahlrecht besteht nicht (s. § 21 Anm. 83).

bb) Voraussetzungen für das Wahlrecht

1621

Voraussetzungen für das Wahlrecht sind eine rechtl. Zweckbindung des Zuschusses, dass die Zuwendung zumindest auch im Interesse des Zuschussgebers liegt (zweifelhaft; s.u.), dass der Zuschuss für WG des AV gewährt wird und dass kein Leistungsaustausch (Gegenleistung) vorliegt.

Voraussetzung für eine rechtswirksame Ausübung des Wahlrechts zugunsten um den Zuschuss verminderter AHK ist die Aufnahme in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3; s.u.).

Zweckbindung: Der Zuschuss muss beim Empfänger einer rechtl. Zweckbindung in dem Sinne unterliegen, dass die Leistung zurückgefordert werden kann, wenn der Empfänger nicht in bestimmter Weise mit ihr verfährt (BFH v. 17.10.1961 – I 283/60, BStBl. III 1961, 566; BFH v. 12.3.1969 – I 97/65, BStBl. II 1969, 381; BFH v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591). Eine Zweckbindung ist noch keine Gegenleistung. Deshalb folgt aus der Zweckbindung noch keine Verpflichtung zur Rechnungsabgrenzung (keine zeitraumbezogene Gegenleistung).

Mit dem BFH ist ein allgemeiner Grundsatz, dass im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags zweckbestimmte Zuschüsse als durchlaufende Posten behandelt werden dürfen, abzulehnen (BFH v. 17.10.1961 – I 283/60 S, BStBl. III 1961, 566; BFH v. 18.7.1968 – I 224/65, BStBl. II 1968, 737; BFH v. 12.3.1969 – I 97/65, BStBl. II 1969, 381; BFH v. 28.10.1980 – IX R 34/76, BStBl. II 1981, 161; BFH v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591; *Grieger*, BB 1966, 398).

Eigeninteresse des Zuschussgebers: Nach R 6.5 Abs. 1 Satz 2 EStR liegt kein Zuschuss vor, wenn ein Eigeninteresse des Leistenden fehlt; der Zuschuss muss zumindest auch einem im Interesse des Zuschussgebers liegenden Zweck dienen. Diese Voraussetzung kann bei der Gewährung öffentlicher Zuschüsse unterstellt werden (RdF v. 12.6.1940, RStBl. 1940, 593; BFH v. 4.11.1965 – IV 228/63 U, BStBl. III 1966, 167). Dieser Voraussetzung kommt uE auch bei Zuschüssen von privater Seite keine eigenständige Bedeutung zu (s. auch Anm. 1600). Maßgeblich sind vielmehr die betriebliche Veranlassung des Zuschusses, die Verwendung für WG des AV im Sinne der rechtl. Zweckbindung sowie das Fehlen einer Gegenleistung.

Gewährung für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens: Voraussetzung des Wahlrechts ist nach Rspr. und Verwaltungspraxis, dass der Zuschuss für WG des AV gewährt wird, auch wenn sie nicht abnutzbar sind (BMF v. 18.9.1972, DB 1972, 1847 = BB 1972, 1258). Zuschüsse nach dem sog. Dritten Förderungsweg aus Haushaltsmitteln des Landes Hessen für Mietwohnhäuser sind keine Investitionszuschüsse, sondern Einnahmen aus VuV, da sie nicht dazu dienen, das Gebäude zu errichten, vielmehr den Bauherrn zur Vermietung an einen bestimmten Personenkreis im Rahmen der sozialen Wohnraumförderung binden sollen (BFH v. 14.7.2004 – IX R 65/03, BFH/NV 2004, 1623). Keine Investitionszuschüsse sind auch Eingliederungshilfen gem. §§ 39f. BSHG, die eine Werkstatt für Behinderte vom Sozialhilfeträger zum Ausgleich der ihr durch die Beschäftigung von Behinderten entstehenden Mehrkosten enthält, und zwar auch dann nicht, wenn sie zur Erweiterung der Werkstatt für Behinderte verwendet werden (BFH v. 17.9.1992 – I R 45/91, BFH/NV 1993, 170).

Bei Zuschüssen für WG im PV gilt mangels AV das Wahlrecht nicht, so insbes. bei Zuschüssen zur Finanzierung von Baumaßnahmen; handelt es sich bei den bezuschussten Aufwendungen um HK, so bemisst sich die AfA nach den um den Zuschuss gekürzten HK (R 21.5 EStR; H 21.5 EStR; BFH v. 26.3.1991 – IX R 104/86, BStBl. II 1992, 999; BFH v. 23.3.1995 – IV R 58/94, BStBl. II 1995, 702, betr. städtischer Zuschuss für Tiefgarage; die Verpflichtung, die Tiefgarage der Öffentlichkeit gegen Entgelt zur Verfügung zu stellen, ist keine Gegenleistung des Empfängers; BFH v. 20.7.2007 – X R 13/06, BStBl. II 2007, 879, betr. Zuschuss einer privaten Stiftung zur Sanierung eines Denkmals; BFH v. 14.6.2010 – VI R 89/10, BStBl. II 2012, 835, betr. Zuschuss für den behindertengerechten Umbau eines Pkw zur Erzielung von Einkünften gem. § 19).

Keine Gegenleistung: Nach R 6.5 Abs. 1 Satz 3 EStR 2012 liegt idR kein Zuschuss vor, wenn ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Leistung des Zuschussempfängers feststellbar ist. Der Zusammenhang „mit einer Leistung“ genügt uE nicht, zumal die FinVerw. den Begriff „Zuschuss“ ja gerade von einem Eigeninteresse des Zuschussgebers abhängig macht (uE allerdings zweifelhaft, s. Anm. 1600). Entscheidend ist, ob der Zuschuss in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Gegenleistung des Zahlungsempfängers steht. An der erforderlichen Verknüpfung von Leistung und Zuschusszahlung im Sinne eines entgeltlichen Austauschverhältnisses fehlt es, wenn mit der Zahlung nur der Empfänger unterstützt wird, damit er seine Tätigkeit ausüben kann (BFH v. 18.12.2008 – V R 38/06, BStBl. II 2009, 749, Rz. 33 betr. USt); auch dass diese Tätigkeit im Interesse des Zuschussgebers liegt, macht sie noch nicht zu einer Gegenleistung.

Verpflichtet die Zahlung den Stpfl. dagegen zu einer konkreten Gegenleistung, so empfängt er keinen „verlorenen Zuschuss“, sondern ein Entgelt. Zu Aufteilung einer Zuwendung in einen Zuschuss und ein Entgelt vgl. Nds. FG v. 30.1.2019 – 11 K 87/18, MwStR 2019, 635, betr. USt. Gestattet der Empfänger dem Geber die Nutzung des bezuschussten WG, so bildet die Zuwendung wirtschaftlich ein Nutzungsentgelt, so zB Zuschüsse des Mieters an den Vermieter. Das Gleiche gilt für Zuschüsse eines Vereins zur Förderung der kirchlichen Medienarbeit an eine Rundfunkdienstleistungsgesellschaft, die diese zweckentsprechend für die Erstellung von kirchlichen Rundfunkprogrammen verwendet (BFH v. 27.11.2008 – V R 8/07, BStBl. II 2009, 397, betr. USt). In diesen Fällen findet regelmäßig beim Zuschussgeber eine Aktivierung (Forderung, RAP oder selbständiges WG) und beim Zuschussempfänger eine Passivierung (RAP oder Verbindlichkeit) statt; s. auch Anm. 1630–1631 über Zuschüsse an Versorgungsunternehmen. Gewährt ein Bierlieferant im Rahmen des Bierlieferungsvertrags einen verlorenen Zuschuss und erwirbt er damit ein Bierlieferungsrecht, so handelt es sich nicht um einen Zuschuss iSd. R 6.5 Abs. 2 EStR, sondern um den Erwerb eines mit den AK in Höhe des hingegebenen Zuschusses zu aktivierenden WG (§ 5 Abs. 2) und beim Empfänger um eine BE, die, soweit sie auf die Zeit nach dem Abschlussstichtag entfällt, passiv abzugrenzen ist (BMF v. 11.7.1995 – IV B 2 - S 2134 a - 2/95, DB 1995, 1637).

Beispiel:

Ein Schrottgroßhändler gibt seinem Zulieferer einen „Zuschuss“ zur Anschaffung eines Krans, um die Geschäftsbeziehung zu pflegen. Wirtschaftlich handelt es sich beim Empfänger um ein zusätzliches Entgelt aus der Geschäftsbeziehung, das er im Jahr der BE gewinnerhöhend ausweisen muss. Wird der Zuschuss als (erweiterte) Gegenleistung für näher bestimmte und befristete künftige Schrottlieferungen oder für die Verpflichtung zur anschließlichen Belieferung des Zuschussgebers auf bestimmte Zeit gewährt, kann eine passive

Rechnungsabgrenzung erfolgen (vgl. BFH v. 16.5.1957 – IV 82/56 U, BStBl. III 1957, 342, betr. Entgelt für Abnahmeverpflichtung).

Auch bei der Zahlung von dritter Seite kann ein unechter Zuschuss, also ein Entgelt, vorliegen. Liefert eine Erzeugerorganisation iSv. Art. 11 der VO Nr. 2200/96/EG Gegenstände, die sie bei Vorlieferanten gekauft hat, zu einem Preis unter dem Einkaufspreis an ihre Mitglieder, so ist der Ausgleichsbetrag, den die Erzeugerorganisation von einem Betriebsfonds im Sinne dieser Vorschrift erhält, Teil der Gegenleistung für die Lieferung an die Erzeuger (BFH v. 22.1.2020 – XI R 26/19, BStBl. II 2020, 421, betr. USt).

cc) Ausübung des Wahlrechts

1622

Bis VZ 2008 war Voraussetzung für die erfolgsneutrale Behandlung eines Zuschusses, dass in der handelsrechtl. Jahresbilanz entsprechend verfahren wird (R 6.5 Abs. 2 Satz 4 EStR aF). Soweit in einem folgenden Wj. in der HBil. ein Abzug von den AHK des WG durch eine Zuschreibung rückgängig gemacht wurde, war dies stl. unbeachtlich; der Stpfl. blieb an den geminderten Ansatz der AHK gebunden (BFH v. 4.6.2008 – I R 84/07, BStBl. II 2009, 397; anders noch R 6.5 Abs. 2 Satz 5 EStR 2008).

Ab Veranlagungszeitraum 2009 hängt das stl. Wahlrecht nicht mehr von der HBil. ab (§ 5 Abs. 1 Satz 1), so dass das Wahlrecht in HBil. und StBil. unterschiedlich ausgeübt werden kann (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 16). Mit der Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG v. 25.5.2009 (s. Anm. 2 und 155) hat die handelsrechtl. Streitfrage, ob bei Investitionszuschüssen eine Minderung der AK/HK oder ein gesonderter Passivposten oder ein Wahlrecht zu befürworten ist (vgl. dazu *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 255 HGB Rz. 116 mwN; ADS, 6. Aufl. 1994, § 255 HGB Rz. 56), für das StRecht an Bedeutung verloren.

Ausübung des Wahlrechts: Das Wahlrecht, den Zuschuss erfolgsneutral zu behandeln, ist mit der Einreichung der StBil. beim FA ausgeübt. Die einmal ausgeübte Wahl kann grds. nicht mehr rückgängig gemacht werden (BFH v. 10.6.2010 – IV S 1/10, BFH/NV 2010, 1851, unter II.III.b).

Das Wahlrecht muss einheitlich ausgeübt werden; eine Spaltung des Zuschusses in der Weise, dass der Stpfl. ihn teils von den AHK abzieht, teils gewinnerhöhend vereinnahmt, ist uE nicht zulässig. Gilt der Zuschuss für mehrere WG, so muss er auf die WG so aufgeteilt werden, wie der Zuschussgeber den Zuschuss entsprechend den WG berechnet hatte (ggf. Schätzung; glA o.V., DB 1961, 758).

Aufnahme in laufend zu führende Verzeichnisse: Die gesonderte Aufzeichnung nach § 5 Abs. 1 Satz 2 sowie die laufende Führung des in § 5 Abs. 1 Satz 3 genannten Verzeichnisses sind zwingende Voraussetzungen für die wirksame Ausübung des Wahlrechts, wenn die AHK um die Zuschüsse gemindert werden sollen (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 21, 23). Wird das Verzeichnis nicht oder nicht vollständig geführt, wird der Gewinn so ermittelt, als wäre das Wahlrecht nicht ausgeübt worden (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 21). Werden die Zuschüsse als BE angesetzt, besteht keine Aufzeichnungspflicht (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 23). Eine besondere Form des Verzeichnisses ist nicht vorgeschrieben (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 20). Zur Erfüllung der Aufzeichnungspflichten bei der Bildung einer streifen

Rücklage, wenn das Anlagegut erst in einem auf die Gewährung des Zuschusses folgenden Wj. angeschafft oder hergestellt wird, ist der Ansatz in der StBil. ausreichend und die Aufnahme des WG in das besondere Verzeichnis erst bei Übertragung der Rücklage erforderlich (R 6.5 Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStR 2012).

1623 dd) Konsequenzen aus der Ausübung des Wahlrechts

Bei der Wahl der Sofortversteuerung erhöht der Zuschuss uE den Gewinn des Jahres, in dem der Zuschuss zufließt, bei ratenweise geleisteten Zuschüssen also ratierlich den Gewinn in den Folgejahren (glA *Kanzler*, FR 2008, 918). Bei Wahl der erfolgsneutralen Behandlung ist die Minderung der AHK bei öffentlichen Investitionszuschüssen bereits im Jahr der Zusage des Zuschusses und nicht erst im Jahr seiner Zahlung vorzunehmen, weil es für den Bilanzansatz eines erworbenen WG mit den AK wie auch für die Vornahme der AfA unerheblich ist, ob die AK bereits gezahlt sind (zust. *Kanzler*, FR 2008, 918). Dies gilt unabhängig davon, ob der Stpfl. seinen Gewinn durch BV-Vergleich oder im Wege der Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 ermittelt. Ein aufgrund eines öffentlichen Vertrags zugesagter Sanierungszuschuss ist im Jahr der Entstehung der Forderung mit dem Nennbetrag anzusetzen, nicht abgezinst oder mit einem niedrigeren Teilwert (BFH v. 24.7.2013 – IV R 30/10, BFH/NV 2014, 304). Will ein Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 einen Zuschuss sofort als BE versteuern, muss er das Wahlrecht somit im Jahr der Zusage ausüben, nicht erst im Jahr des Zuflusses (BFH v. 29.11.2007 – IV R 81/05, BStBl. II 2008, 561; H 6.5 EStR 2012 „Investitionszuschüsse bei Einnahmenüberschussrechnung“).

Im Voraus gewährte Zuschüsse: Werden Zuschüsse, die erfolgsneutral behandelt werden sollen, in einem Wj. vor der Anschaffung oder Herstellung geleistet, kann der Stpfl. in Höhe der (noch nicht verwendeten) Zuschussbeträge eine stfreie Rücklage bilden und diese im Wj. der Anschaffung oder Herstellung auf den Ansatz für das WG übertragen. Bei öffentlich-rechtl. Subventionen kann ein passiver RAP zu bilden sein (s. Anm. 2167). Zur Behandlung noch nicht verwendeter pauschaler Fördermittel nach dem KHG beim Erwerber eines Krankenhauses s. BMF v. 5.6.1990 – IV B 2 - S 2170 - 30/90, DB 1990, 1308 = BB 1990, 1239.

Nachträglich gewährte Zuschüsse: Werden Zuschüsse, die erfolgsneutral behandelt werden, erst nach der Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern gewährt, sind sie nachträglich von den gebuchten AHK abzusetzen (R 6.5 Abs. 3 EStR; RFH v. 23.6.1933, RStBl. 1934, 42; BFH v. 16.5.1957 – IV 82/56 U, BStBl. III 1957, 342). Ebenso ist nach R 6.5 Abs. 3 Satz 2 EStR 2012 zu verfahren, wenn die Anlagen mit Hilfe eines Darlehens angeschafft oder hergestellt worden sind und der nachträglich gewährte Zuschuss auf dieses Darlehen verrechnet oder zur Tilgung des Darlehens verwendet wird. Zur AfA vgl. R 7.3 Abs. 4 EStR 2012.

Solange nicht feststeht, ob es sich bei der Zuwendung einer Gemeinde im Zusammenhang mit der Sanierung eines denkmalgeschützten Gebäudes um ein Darlehen oder um einen „verlorenen Baukostenzuschuss“ handelt, mindert diese nicht die Bemessungsgrundlage für die AfA, bildet aber auch keine Einnahme aus VuV, sondern ist als Darlehen zu behandeln; erst in dem VZ, in dem die Gemeinde entscheidet, die Fördermittel nicht zurückzufordern, ist die Zahlung als Zuschuss zu behandeln, mindert also die AfA-Bemessungsgrundlage (BFH v. 7.12.2010 – IX R 46/09, BStBl. II 2012, 310, betr. Vorauszahlungsmittel iSd. § 43 Abs. 3 StBauFG).

Kein Widerruf der Wahl: Die einmal ausgeübte Wahl kann grds. nicht mehr rückgängig gemacht werden (s. Anm. 1622).

Aktivierung des Anspruchs auf künftigen Zuschuss: Für die Aktivierung eines für das nächste Wj. bewilligten Zuschusses gelten nach IDW HFA 1/1984 idF von 1990 (WpG 1984, 612, Rz. 2.b; 1990 insoweit nicht geändert) folgende Grundsätze:

„Der Anspruch auf die Zuwendung ist als Forderung zu aktivieren, wenn das Unternehmen am Bilanzstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Zuwendung erfüllt hat und diese spätestens zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt ist. Bei Zuwendungen, auf die ein Rechtsanspruch besteht, erfolgt die Aktivierung des Anspruchs auf die Zuwendung, wenn das Unternehmen am Bilanzstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Zuwendung erfüllt hat und zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung der erforderliche Antrag gestellt ist oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird. Wird eine nicht rückzahlbare Zuwendung ausgezahlt, bevor der Empfänger die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung erfüllt hat, so ist der empfangene Betrag bis zu seiner bestimmungsgemäßen Verwendung unter den sonstigen Verbindlichkeiten zu passivieren.“

Rückzahlungsverpflichtung: Eine auflösend bedingte Rückzahlungsverpflichtung, die nach Durchführung der Investition wegfällt, ist als Verbindlichkeit auszuweisen. Im Zeitpunkt ihres Fortfalls gilt das Wahlrecht gem. R 6.5 Abs. 2 EStR 2012. Eine aufschiebend bedingte Rückzahlungsverpflichtung (= auflösend bedingte Gewährung des Zuschusses) kann erst in demjenigen Wj. passiviert werden, in dem der die Rückzahlung auslösende Tatbestand verwirklicht wird (s. auch Anm. 675 „Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten“; IDW HFA 1/1994, WpG 1984, 612 [614]). In diesem Wj. ist gleichzeitig der noch vorhandene Buchwert des WG, dessen AHK um den Zuschuss gekürzt wurden, um den passivierten Betrag zu erhöhen; die künftigen AfA sind von dem neuen Buchwert nach Maßgabe der RestND des WG vorzunehmen (BMF v. 21.7.1964, DB 1964, 1087). Eine Abschlagszahlung auf einen erst später festzusetzenden öffentlich-rechtl. Zuschuss unter dem Vorbehalt der Rückforderung führt zu einer Passivierung der Rückzahlungsverpflichtung bis zur endgültigen Gewährung des Zuschusses (BFH v. 11.4.1975 – III R 93/72, BStBl. II 1975, 657 [658], rechte Sp.). Weicht bei einer erfolgsneutralen Behandlung die endgültige Höhe des Zuschusses von der vorläufigen ab, sind die AHK mW für die Zukunft zu berichtigen (FinVerw., StEK EStG § 7 Nr. 74).

Einstweilen frei.

1624–1629

4. Zuschüsse von Abnehmern an Versorgungsunternehmen

a) Behandlung beim Zuschussempfänger (Versorgungsunternehmen)

1630

Baukostenzuschüsse: Nicht rückzahlbare Beträge, die Versorgungsunternehmen dem Kunden als privatem oder gewerblichem Endabnehmer oder dem Weiterverteiler im Zusammenhang mit der Herstellung des Versorgungsanschlusses als Baukostenzuschüsse in Rechnung stellen, sind Zuschüsse iSv. R 6.5 Abs. 2 EStR 2012 mit dem Wahlrecht des Versorgungsunternehmens, die Zuschüsse als BE zu erfassen oder erfolgsneutral von den AHK für den Versorgungsanschluss abzuziehen (H 6.5 „Baukostenzuschüsse“ EStR 2012; BMF v. 27.5.2003 – IV A 6 - S 2137 - 25/03, BStBl. I 2003, 361; dazu *Eisolt*, BB 2004, 1079). Das gilt unabhängig davon, ob mit demselben Unternehmen auch der Versorgungsliefervertrag abgeschlossen wurde (BMF v. 27.5.2003 – IV A 6 - S 2137 – 25/03, BStBl. I 2003, 361). Das Gleiche

che gilt für Baukostenzuschüsse, die Windkraftanlagenbetreiber an Energieversorgungsunternehmen zahlen (H 6.5 „Baukostenzuschüsse“ EStR 2012).

Ertragszuschüsse: Bei Zuschüssen wegen der Verpflichtung des Versorgungsunternehmens zur Belieferung zu unwirtschaftlichen Preisen handelt es sich um eine Vorauszahlung für zukünftige Nutzungen, die zu passivieren und über die Laufzeit der Verpflichtung aufzulösen ist (s. BFH v. 29.11.1951 – III 90/50 U, BStBl. III 1952, 30; Verbindlichkeit; BFH v. 13.9.1955 – I 162/64 U, BStBl. III 1955, 315; Rückstellung; BFH v. 24.6.1970 – I R 10/69, BStBl. II 1970, 694; Rückstellung mit dem Charakter „einer stark betriebswirtschaftlich bestimmten Rechnungsabgrenzung“; BFH v. 23.2.1977 – I R 104/75, BStBl. II 1977, 392; offen gelassen). Bei Lieferverpflichtungen an die Zuschussgeber liegt uE eine Verbindlichkeit vor.

Zuschüsse wegen der Monopolstellung des Versorgungsunternehmens stellen eine gewinnerhöhende BE dar (RFH v. 11.2.1941, RStBl. 1941, 268; BFH v. 29.11.1951 – III 90/50, BStBl. III 1952, 30).

1631 b) Behandlung beim Zuschussgeber (Abnehmer)

Der Zuschuss, den ein Abnehmer zu den für seine Versorgung errichteten Anlagen (Verteilernetz, Trafostation, Hausanschlüsse usw.) im betrieblichen Bereich leistet, bildet regelmäßig eine sofort abziehbare BA. Zwar stellen die mit dem Zuschuss verbundenen Vorteile, auch wenn es sich um nicht exklusive Nutzungsmöglichkeiten handelt, regelmäßig WG dar (vgl. BFH v. 2.3.1954 – I 133/53 S, BStBl. III 1954, 129; BFH v. 26.6.1966 – VI 239/65, BStBl. II 1970, 35, betr. Zuschuss zur exklusiv für den Betrieb errichteten Trafo-Station als aktivierungspflichtiges WG; BFH v. 25.5.1984 – III R 30/79, BStBl. II 1984, 616; BFH v. 13.12.1984 – VIII R 249/80, BStBl. II 1985, 289, betr. Sicherung des Bezugsrechts; BFH v. 15.2.1989 – X R 6/86, BFH/NV 1989, 494, betr. Anschlusskostenbeitrag an das öffentliche Wasser-, Abwasser-, Strom- und Gasnetz). Die Aktivierung dieser nicht exklusiven Nutzungsmöglichkeiten scheitert aber an § 5 Abs. 2, weil der (echte; s. Anm. 1600) Zuschuss keine Gegenleistung im Sinne einer Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung darstellt und es deshalb an einem entgeltlichen Erwerb des Vorteils fehlt (s. Anm. 1841).

1632 5. Bilanzielle Behandlung einzelner Zuschüsse

Abwasserbeseitigung: Überträgt eine Gemeinde die ihr obliegende Abwasserbeseitigungspflicht auf eine Gesellschaft, deren Alleingesellschafter sie ist, so stellen die an die Gesellschaft weitergeleiteten öffentlichen Zuschüsse aus Mitteln des EG-Regionalfonds oder der Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur“ keinen Zuschuss, sondern eine BE der Gesellschaft dar (Sächs. FG v. 28.10.2009 – 8 K 2518/04, juris, bestätigt durch BFH v. 28.12.2010 – XI B 109/09, BFH/NV 2011, 858).

Anliegerbeiträge: Der Zuschuss eines Gewerbebetriebs an die Gemeinde zum Ausbau einer öffentlichen Straße zum Betriebsgrundstück wegen starker Beanspruchung durch den Betrieb ist eine sofort abziehbare BA; er gehört nicht zu den nachträglichen AK des Grund und Bodens und ist kein Entgelt für den Erwerb eines Vorteils (BFH v. 26.2.1980 – VIII R 80/77, BStBl. II 1980, 687).

Aufforstung landwirtschaftlicher Flächen bei Durchschnittssatzgewinnermittlung: Eine Entschädigung für die Kosten der Aufforstung mindert als Investitionszuschuss die HK des Forstes (Wahlrecht gem. R. 6.5 Abs. 2 EStR). Ein darüber hi-

nausgehender Betrag ist als BE bei Zufluss zu erfassen (BFH v. 11.9.2013 – IV R 57/10, BFH/NV 2014, 316).

Ausbildungskostenzuschuss: Der Zuschuss für die Besetzung eines Ausbildungsplatzes für mindestens zwei aufeinanderfolgende Ausbildungsverhältnisse ist ein Aufwandszuschuss, für den ein passiver RAP zu bilden ist (BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552).

Aussiedlerhofzuschüsse: Bei Investitionszuschüssen für die Errichtung landwirtschaftlicher Wirtschaftsgebäude aus Landes- und Bundeshaushaltsmitteln sind beim Übergang von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zum Bestandsvergleich die um die Investitionszuschüsse geminderten AHK anzusetzen (BFH v. 5.6.2003 – IV R 56/01, BStBl. II 2003, 801).

Baukostenzuschüsse:

- ▶ *Zuschüsse des Mieters an den Vermieter:* Verlorene Zuschüsse, die ein Mieter dem Vermieter als Beteiligung an den HK des Gebäudes gibt, gehören beim Vermieter zu den Einnahmen aus VuV; sie mindern nicht die HK (BFH v. 28.10.1980 – VIII R 34/76, BStBl. II 1981, 161).
- ▶ *Baukostenzuschüsse bei Energieversorgungsunternehmen:* Nicht rückzahlbare Beiträge, die Versorgungsunternehmen dem Kunden als privatem oder gewerblichem Endabnehmer oder dem Weiterverteiler im Zusammenhang mit der Herstellung des Versorgungsanschlusses als Baukostenzuschüsse in Rechnung stellen, sind echte Zuschüsse (H 6.5 EStR 2012). Das gilt für von Windkraftanlagenbetreibern gezahlte Baukostenzuschüsse bei Energieversorgungsunternehmen entsprechend (BMF v. 27.5.2003 – IV A 6 - S 2137 - 25/03, BStBl. I 2003, 361).
- ▶ *Finanzierungshilfen aufgrund Art. 52 PflegeVG:* Als Baukostenzuschüsse empfangene Finanzierungshilfen vornehmlich zur Errichtung von Altenpflegeheimen gem. Art. 52 Abs. 1 PflegeVG sind keine Einnahmen aus VuV, sondern mindern die HK des Gebäudes und sind entsprechend deren Zweckbindung auf die 30-jährige ND zu verteilen (BFH v. 14.7.2009 – IX R 7/08, BStBl. II 2010, 34).
- ▶ *Bedingte Rückzahlungspflicht:* Ist bei einem öffentlichen Baukostenzuschuss erst nach Ablauf mehrerer Jahre vom Zuschussgeber darüber zu entscheiden, ob der Zuschuss endgültig gewährt oder in ein Darlehen umgewandelt werden soll, so ist die bedingte Rückzahlungsverpflichtung in vollem Umfang als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren (BFH v. 4.2.1989 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139; BFH v. 21.6.1990 – IV B 100/89, BStBl. II 1990, 960). Unter den gleichen Bedingungen geleistete Vorauszahlungsmittel analog § 39 Städtebauförderungsgesetz können während des Schwebezustands nicht als die AfA-Bemessungsgrundlage mindernder Zuschuss angesehen werden (BFH v. 14.2.1995 – IX R 5/92, BStBl. II 1995, 380).

Behindertengerechter Umbau eines Pkw. zur Erzielung von Einkünften gem. § 19: Der Zuschuss für die Beschaffung eines Pkw. und zum Erwerb einer behinderungsbedingten Zusatzausstattung zwecks Erzielung von Einkünften gem. § 19 mindert die AK des Fahrzeugs (BFH v. 14.6.2012 – VI R 89/10, BStBl. II 2012, 835).

Betriebsunterbrechungsversicherung: Leistungen aus der Betriebsunterbrechungsversicherung sind BE, keine Zuschüsse (BFH v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591; H 6.5 „Betriebsunterbrechungsversicherung“ EStR 2012).

Betriebsverlagerungszuschuss: Ein Zuschuss zur Stärkung der Liquidität bei Verlagerung des Betriebs führt als Ertragszuschuss zu BE bei Zufluss (BFH v. 17.9.1987 – III R 225/83, BStBl. II 1988, 324).

Druckbeihilfen, die einem Verlag von Autoren für die Veröffentlichung mit der Maßgabe gewährt werden, dass sie bei Erreichen eines bestimmten Buchabsatzes zurück zu gewähren sind, sind BE des Verlags im Zeitpunkt der Veröffentlichung; Gleiches gilt für Druckbeihilfen eines Dritten. Für die Rückzahlungsverpflichtung ist eine Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten zu bilden (BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244; vgl. BMF v. 27.4.1998 – IV B 2 - S 2137-49/98, BStBl. I 1998, 368).

Existenzgründer-Zuschüsse nach dem Sofortprogramm „Qualifizierung und Arbeit für Brandenburg“ sind Aufwandszuschüsse, die zu BE bei Zufluss führen (BFH v. 9.10.1996 – XI R 35/96, BStBl. II 1997, 125).

Exklusivbelieferungszuschuss: Wird ein Zuschuss für die Verpflichtung zur ausschließlichen Belieferung mit Produkten des Zuschussgebers an einen Betrieb gewährt, so liegen gewerbliche Einkünfte in Form eines Aufwandszuschusses vor, die im Wege der passiven Rechnungsabgrenzung zu verteilen sind (BFH v. 16.5.1957 – IV 82/56 U, BStBl. III 1957, 342).

Fremdenverkehrsverein: Zuschüsse einer Stadt an einen Fremdenverkehrsverein können je nach Ausgestaltung der Rechtsbeziehungen echte Zuschüsse oder Entgelt sein. Dient der Zuschuss lediglich der Förderung des Zahlungsempfängers und der Verwirklichung seiner Satzungszwecke, handelt es sich um einen Zuschuss; hat sich der Fremdenverkehrsverein zu bestimmten Aufgaben und Dienstleistungen im Bereich Marketing oder Touristik für die Stadt verpflichtet, liegt ein Entgelt vor, auch wenn die Allgemeinheit aus diesen Leistungen Vorteile erzielt (BFH v. 18.12.2019 – XI R 31/17, BFH/NV 2020, 565, betr. USt).

Folgekostenerstattungen, die ein Versorgungsunternehmen von der Gemeinde aufgrund des Konzessionsvertrags erhält, weil es Gas- und Wasserrohre wegen Änderung der Straßenführung entfernt und durch neue Leitungen ersetzt, sind keine Zuschüsse, sondern Entschädigungen (BFH v. 10.6.1992 – I R 9/91, BStBl. II 1993, 41).

Investitionszulagen sind keine Zuschüsse (so § 13 InvZulG 2010).

Krankenhausinvestitionsförderung nach den KHG: Bei dem „Sonderposten für Fördermittel nach KHG“ handelt es sich seinem bilanzrechtlichen Charakter nach um einen passiven Wertberichtigungsposten zu den mit den Förderungsmitteln finanzierten Vermögensgegenständen des AV; das gilt auch für den bei einer Darlehensförderung passivierten „Ausgleichsposten nach § 12 KHG“. Das führt in Höhe der Fördermittel zu einer Minderung der AHK dieser Anlagegegenstände (BfH v. 26.11.1996 – VIII R 58/93, BStBl. II 1997, 390). Für Investitionskostenzuschüsse gem. §§ 5, 10 KHG zu den AHK der Anlagegüter gilt das Wahlrecht (Gewinnerhöhung oder Minderung der AHK; BFH v. 14.7.1988 – IV R 78/85, BStBl. II 1989, 189).

Mieterzuschüsse an den Vermieter: Verlorene Zuschüsse, die ein Mieter dem Vermieter als Beteiligung an den HK des Gebäudes gibt, gehören zu den Einnahmen aus VuV; sie mindern nicht die HK (BFH v. 28.10.1980 – VIII R 34/76, BStBl. II 1981, 161; H 6.5 „Geld- oder Bauleistungen“ EStR 2012).

Mietzuschuss für entgangene Mieteinnahmen: Ein Mietzuschuss vom Generalübernehmer an den Bauherrn des Gebäudes zu dem Zweck, den Mietausfall wäh-

rend der Bauphase auszugleichen, ist eine als Ertragszuschuss zu behandelnde Einnahme aus VuV (BFH v. 12.7.2016 – IX R 56/13, BStBl. II 2017, 253).

Schwerbehindertenzuschüsse:

- ▶ *Zuschüsse zur Errichtung und Erhaltung von Schwerbehinderten-Arbeitsplätzen* sind als Ertragszuschuss oder Aufwandszuschuss durch Einstellung eines passiven RAP auf die Verpflichtungsdauer zu verteilen (BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488).
- ▶ *Investitionszuschüsse zur Anschaffung einer Maschine*, an der ein Schwerbehinderter beschäftigt werden muss, sind dagegen BE, für die kein RAP gebildet werden kann (BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488; aber Wahlrecht, stattdessen die AK zu mindern).
- ▶ *Eingliederungshilfen gem. §§ 39f. BSHG*, die eine Werkstatt für Behinderte vom Sozialhilfeträger zum Ausgleich der ihr durch die Beschäftigung von Behinderten entstehenden Mehrkosten erhält, sind keine Investitionszuschüsse, sondern als Aufwandszuschüsse im Jahr des Zuflusses zu versteuernde BE (BFH v. 17.9.1992 – I R 45/91, BFH/NV 1993, 170).

Sonderbetriebsvermögen: Zur Kürzung der AK von WG des SonderBV eines Mitunternehmers als Investor um öffentliche Zuschüsse für die Schaffung von Dauerarbeitsplätzen im Betrieb der PersGes. s. Nds. FG v. 12.2.2014 – 4 K 65/12, EFG 2014, 899, rkr.

Städtischer Zuschuss für Tiefgarage: Der Zuschuss einer Gemeinde zum Bau einer Tiefgarage mit der Verpflichtung, einen Großteil der Stellplätze der Öffentlichkeit zur Verfügung zu stellen, führt nicht zu Einnahmen aus VuV, sondern zur Minderung der HK (BFH v. 26.3.1991 – IX R 104/86, BStBl. II 1992, 999; BFH v. 23.3.1995 – IV R 58/94, BStBl. II 1995, 702). Eine Rechnungsabgrenzung lehnt der BFH ab, weil die öffentliche Zweckbindung keine Gegenleistung des Empfängers sei (zweifelhaft, s. Anm. 2211).

Stilllegungsbeihilfen: Beihilfen für die Stilllegung von Agrarbetrieben sind als Ertragszuschüsse im Jahr des Zuflusses anzusetzende BE (BFH v. 9.3.1988 – I R 262/83, BStBl. II 1988, 592). Dagegen ist eine Stilllegungsprämie nach dem Mühlenstrukturgesetz, die mit der Verpflichtung verbunden ist, den Mühlenbetrieb für 30 Jahre nicht wiederaufzunehmen, durch Bildung eines passiven RAP auf die Dauer der Unterlassungspflicht zu verteilen (BFH v. 22.7.1982 – IV R 111/79, BStBl. II 1982, 655). Der Zuschuss für die Verpflichtung, einen Betrieb nicht über einen bestimmten Umfang hinaus zu erweitern, ist ein Ertragszuschuss, der im Wege der Rechnungsabgrenzung zu verteilen ist (BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884). Auch eine immerwährende Dauerverpflichtung hindert nach BFH nicht den Ansatz eines RAP. Für die Dauerverpflichtung, den Schweinemastbetrieb auf der Hofstelle nicht über den bisherigen Umfang hinaus zu erweitern, hält der BFH eine Verteilung der Einnahme auf 25 Jahre für sachgerecht.

Vermarktungskostenzuschuss eines Filmproduzenten an den Alleinvertrieb-Lizenznehmer ist kein (verlorener) Zuschuss, sondern aufgrund der Vertragsgestaltung (erhöhte Lizenzen und gesicherter Rückfluss) partiarisches Darlehen (BFH v. 21.5.2015 – IV R 25/12, BStBl. II 2015, 772).

Versicherungsleistungen sind keine Zuschüsse (BFH v. 1.12.1992 – IX R 333/87, BStBl. II 1994, 12; s. Anm. 1600).

WIR-Prämie: Der Investitionsbeitrag in Form der sog. holländischen WIR-Prämie bewirkt eine Steuerrückerstattung und stellt keinen Zuschuss dar (BFH v. 24.1.1996 – I R 74/94, BStBl. II 1996, 441).

Werkzeugkostenzuschuss: Zuschüsse für kundenspezifische Werkzeuge sind in der Zulieferindustrie üblich. Nach Auffassung des BFH ist der Zuschuss als Aufwandszuschuss beim Auftragnehmer BE; für die Verpflichtung, den Zuschuss bei den zu liefernden Produkten preismindernd zu berücksichtigen, ist keine Rechnungsabgrenzung vorzunehmen, sondern eine Rückstellung zu bilden, die über die Dauer der Lieferverpflichtung aufzulösen ist (BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655, Rz. 13 und 16; *Welter*, DB 2017, 2118). Unseres Erachtens ist die Annahme einer Gewinnrealisierung zweifelhaft, da der Auftragnehmer seine Leistung, also die zu liefernden Produkte, auf die der Werkzeugkostenzuschuss anzurechnen ist, noch nicht erbracht hat; uE liegt bis zur Lieferung ein schwebendes Geschäft vor und ist der Zuschuss als erhaltene Anzahlung zu bilanzieren (s. Anm. 704 „Werkzeugkostenzuschüsse“ mwN). Leistet der Auftraggeber einen Zuschuss zur Herstellung der Werkzeuge des Auftragnehmers und gehen diese nach der Vertragsgestaltung in das Eigentum des Auftraggebers über, so bildet der Zuschuss beim Auftragnehmer eine BE im Zeitpunkt des Zuflusses; für die Bildung eines RAP oder einer Rückstellung fehlen die Voraussetzungen (BFH v. 28.5.2015 – IV R 3/13, BFH/NV 2015, 1577).

Wohnraumförderung:

- ▶ *Mietwohnraumförderung im Rahmen des sog. Dritten Förderungswegs:* Öffentliche Fördermittel (Zuschüsse oder nichtrückzahlbare Darlehen), die ein Bauherr zu Förderung von Mietwohnraum im Rahmen des sog. Dritten Förderungswegs für Belegungs- und Mietpreisbindungen erhält, mindern nicht die HK der Gebäude/Wohnungen, sondern stehen in unmittelbarem rechtl. und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Gebrauchsüberlassung der Wohnung und sind daher als Einnahmen aus VuV im Jahr des Zuflusses zu versteuern (BFH v. 14.10.2003 – IX R 60/02, BStBl. II 2004, 14).
- ▶ *Vermietungszuschüsse im Rahmen der sozialen Wohnraumförderung:* Die Prämie der Wohnungsbau-Kreditanstalt Berlin gem. den Richtlinien über die Förderung der Freimachung und der familiengerechten Belegung von großen Wohnungen v. 31.3.1984 an den Eigentümer eines Mietwohnhauses rechnet zu den Einnahmen aus VuV (BFH v. 21.1.1994 – IX R 121/90, BFH/NV 1994, 845). Ebenso der Baukostenzuschuss nach dem sog. Dritten Förderungsweg, verbunden mit einer Mietpreisbindung (BFH v. 14.7.2004 – IX R 65/03, BFH/NV 2004, 1623: Bestätigung der Verteilung über den Bindungszeitraum durch Billigkeitsmaßnahme des FA gem. § 163 Satz 2 AO).

Zinszuschuss für die Aufnahme eines langjährigen Kapitalmarktdarlehens: Der Zinszuschuss nach dem Agrarinvestitionsförderungsprogramms des Landes Niedersachsen führt bei bilanzierenden Stpfl. im Jahr der Bewilligung zu BE. In Höhe des gewährten Zuschusses ist ein passiver RAP zu bilden, der über die Laufzeit der aufgenommenen Kapitalmarktdarlehen ratierlich aufzulösen ist (BFH v. 24.6.2009 – IV R 26/06, BStBl. II 2009, 781).

1633–1699 Einstweilen frei.

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

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1a

Schrifttum: *Herzig/Breckheimer*, Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz – Neuerungen in § 5 Abs. 1a EStG, DB 2006, 1451; *Hahne*, Bewertungseinheiten – Bestimmung des Anwendungsbereichs von § 5 Abs. 1a EStG n.F., StuB 2007, 18; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Einzelfragen zum materiellen Bilanzrecht, BB 2008, 209; *Kirsch*, Steuerliche Auswirkungen des geplanten Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, DStZ 2008, 28; *Löw/Scharpf/Weigel*, Auswirkungen des Regierungsentwurfs zur Modernisierung des Bilanzrechts auf die Bilanzierung von Finanzinstrumenten, WPg 2008, 1016; *Hennrichs*, Neufassung der Maßgeblichkeit gemäß § 5 Abs. 1 EStG nach dem BilMoG, Ubg 2009, 533; *Herzig/Briesemeister*, Steuerliche Problembe-
reiche des BilMoG-RegE, Ubg 2009, 158; *Künkele/Zwirner*, BilMoG: Handelsrechtliche Reform mit steuerlichen Konsequenzen? Übersicht über die Änderungen durch das BilMoG und die steuerlichen Folgen, DStR 2009, 1277; *Helios/Slotter*, Zum Verhältnis von § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG zu § 5 Abs. 4a EStG bei nichtrealisierten Verlusten aus bilanzunwirksamen Derivaten, FR 2010, 874; *Micksch/Mattern*, Anwendung von § 8b KStG bei der Währungskurssicherung im Rahmen von Bewertungseinheiten, DB 2010, 579; *Ochs/Behnes*, Zeitwertbewertung des Handelsbestandes gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG bei Zweigniederlassungen von EU- bzw. EWR-Banken, Ubg 2013, 681; *Hick*, Grunderwerbsteuerliche Folgen der Errichtung eines Contractual Trust Arrangement (CTA) – Anm. zu BFH v. 20.4.2016 – II R 54/14, Der Konzern 2016, 397; *Rau*, Kompensatorische Bewertung von Finanzinstrumenten (Bewertungseinheiten) in der Steuerbilanz, DStR 2017, 737; *Hageböke*, Persönliche Einkünftezurechnung zum Treuhänder im CTA? – Anm. zu FG Düss. v. 15.5.2018 – 6 K 357/15 K, Der Konzern 2018, 383.

1. Bedeutung des Abs. 1a

a) Steuerliches Saldierungs- und Verrechnungsverbot für Planvermögen (Abs. 1a Satz 1)

1700

Durch Abs. 1a Satz 1 wird eine für die stl. Gewinnermittlung geltende Ausnahme von der in § 246 Abs. 2 Sätze 2–3 HGB handelsrechtl. verpflichtend angeordneten Verrechnung von Altersvorsorgerückstellungen mit dem zur Abdeckung der Versorgungsverpflichtung dienenden Vermögensgegenständen des Aktivvermögens (sog. Planvermögen) normiert. Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich, dass die Einf. des Satzes 1 im Zusammenhang mit der im Rahmen des BilMoG eingeführten verpflichtenden Ausnahme von dem Saldierungsverbot nach § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB für Altersvorsorgeverpflichtungen mit dem zur Abdeckung der Verpflichtungen dienenden Aktivvermögen steht (vgl. BTDrucks. 16/10067, 99).

§ 246 Abs. 2 Sätze 2–3 HGB idF des BilMoG ordnet – abweichend vom allgemeinen Saldierungsverbot – den internationalen Bilanzierungsregeln folgend handelsrechtl. verpflichtend die Verrechnung von Altersvorsorgerückstellungen mit Vermögensgegenständen an, die – mit Ausnahme der Gläubiger der Versorgungsverpflichtungen – dem Zugriff aller Gläubiger entzogen sind (vgl. *Förschle/Ries* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 246 HGB Rz. 100 ff.; *Künkele/Zwirner*, DStR 2009, 1277 [1280]). Angesprochen sind *contractual trust arrangements* – CTA, deren Zweck aus Sicht des Trägerunternehmens der Altersvorsorgeverpflichtung die insolvenzfesten Auslagerung von Pensionsverpflichtungen unter Berücksichtigung eines Deckungsvermögens (sog. *plan-assets*) ist (vgl. *Höfer/Ververs*, DB 2007, 1365). Für die Verrechnung sind die Vermögensgegenstände mit ihrem beizule-

genden Zeitwert zu bewerten. Nach der Gesetzesbegründung soll durch Abs. 1a Satz 1 sichergestellt werden, dass die aus einer Verrechnung der Altersvorsorgeverpflichtung mit dem Deckungsvermögen nach § 246 Abs. 2 Sätze 2–3 HGB resultierenden Ertrags- bzw. Aufwandswirkungen in der stl. Gewinnermittlung nicht nachvollzogen werden (vgl. BTDrucks. 16/10067, 99). Das Verrechnungsverbot soll für die stl. Gewinnermittlung die Geltung stl. Ansatz- oder Bewertungswahlrechte oder -verbote sicherstellen. Es schreibt im Kern das Saldierungsverbot als kodifizierte GoB fest, hat deshalb deklaratorischen Charakter.

1701 **b) Verhinderung von Steuermindereinnahmen durch kompensatorische Bewertung (Abs. 1a Satz 2)**

Nach Abs. 1a Satz 2 sind die Ergebnisse in der handelsrechtl. Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeter Bewertungseinheiten ausdrücklich maßgeblich für die StBil. Nach der Gesetzessystematik betrifft die Vorschrift nur Stpfl., die als Vollkaufleute zur Führung von Büchern nach §§ 238 ff. HGB verpflichtet sind (*Herzig/Breckheimer*, DB 2006, 1451 [1453]; *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 447 [8/2020]). Für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 gilt das Verrechnungsgebot durch Bildung von Bewertungseinheiten somit nicht.

Mit der konkreten Maßgeblichkeit der Ergebnisse in der handelsrechtl. Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeter Bewertungseinheiten verknüpft der Gesetzgeber die Zielsetzung, eine letztlich verzerrend wirkende, streng imparitatische Bewertung von Hedging-Geschäften (Antizipation drohender Verluste ohne Gegenrechnung erwarteter Gewinne) einzuschränken. Auf diese Weise sollen Steuermindereinnahmen verhindert werden, die aus einer Einzelbewertung isolierbarer Grund- und Sicherungsgeschäften resultieren könnten. Die Gesetzesbegründung des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuerergestaltungen spricht davon, die Möglichkeit des Ausweises von Verlusten in Milliardenhöhe zu unterbinden (BTDrucks. 16/634, 1).

In die stl. Gewinnermittlung sind die Ergebnisse in der handelsrechtl. Rechnungslegung nach § 254 HGB gebildeter Bewertungseinheiten – jedenfalls nach dem Wortlaut des Abs. 1a Satz 2 – nur dann zu übernehmen, wenn die Bewertungseinheit der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken dient (zum Begriff der finanzwirtschaftlichen Risiken vgl. Anm. 1645). Das heißt, die aus Satz 2 resultierende konkrete Maßgeblichkeit erstreckt sich nach dem Gesetzeswortlaut nur auf einen Ausschnitt der Ergebnisse in der handelsrechtl. Rechnungslegung gebildeter Bewertungseinheiten. Ob dies der Gesetzgeber tatsächlich beabsichtigt hat, ist unklar (vgl. *Herzig/Briesemeister*, Ubg 2009, 157 [158]). Die überwiegenden Gründe sprechen dafür, dass die unterschiedliche Formulierung von § 254 HGB und Abs. 1a Satz 2 daraus resultiert, dass die Vorschriften zeitversetzt eingeführt worden sind (s. hierzu auch Anm. 1731).

Nutzung des Maßgeblichkeitsprinzips zur Sicherung des Steueraufkommens: Für nach § 254 HGB gebildete Bewertungseinheiten zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken nutzt der Gesetzgeber das Maßgeblichkeitsprinzip zur Sicherung des Steueraufkommens. Eine Minderung der stl. Bemessungsgrundlage durch Einzelbewertung von Grund- und Sicherungsgeschäften soll auf diese Weise verhindert werden. Insoweit liegt der Vorschrift die Annahme des Gesetzgebers zugrunde, dass das Vorsichts- und Imparitätsprinzip bei Sicherungszusammenhängen zu Bilanzierungsergebnissen führen können, die die wirtschaftliche Leistungs-

fähigkeit eines Unternehmens als Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung nicht sachgerecht erfassen. Aus stl. Sicht dienen Bewertungseinheiten damit vor allem der Erfassung des „objektiv richtigen Gewinns“ im Sinne einer leistungsfähigkeitsgerechteren Besteuerung. In der Gesetzesbegründung des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen ist davon die Rede, dass die Regelung einer weiteren Differenzierung von Handels- und StRecht entgegenwirken soll (vgl. *Hahne*, StuB 2007, 18). Zudem soll die Regelung den Unternehmen Verwaltungsaufwand ersparen, der aus einer Einzelbewertung von Grund- und Sicherungsgeschäften für stl. Zwecke resultieren würde (BTDrucks. 16/634, 10).

Die konkrete Maßgeblichkeit in der handelsrechtl. Rechnungslegung gebildeter Bewertungseinheiten für die StBil. ist aber auch vor dem Hintergrund der Aufgabe der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit im Rahmen des BilMoG zu sehen (vgl. *Hennrichs*, Ubg 2009, 533 [535]). Nach Abs. 1 Satz 1 können stl. Wahlrechte zukünftig unabhängig von der HBil. ausgeübt werden. Die hieraus resultierende deutliche Zunahme der Abweichungen zwischen HBil. und StBil. verdeutlicht, dass Abs. 1a nur vordergründig einer weiteren Differenzierung von HBil. und StBil. entgegenwirken soll; die eigentliche Zielsetzung des Gesetzgebers ist eine andere. Hinzu kommt, dass durch die Bezugnahme des Abs. 1a auf Bewertungseinheiten zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken die konkrete Maßgeblichkeit ohnehin nur für einen Ausschnitt der handelsrechtl. gem. § 254 HGB zulässigen Bewertungseinheiten greift (zu Einzelheiten s. Anm. 1645).

Der „verloren gegangene“ Gerichtsbescheid des BFH v. 19.3.2002 als Anlass der Rechtsänderung: Gemäß der Gesetzesbegründung des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 2.2.2006 (BTDrucks. 16/520, 8) hat sich der Gesetzgeber zur Einf. der Regelung durch den „verloren gegangenen“ Gerichtsbescheid des BFH v. 19.3.2002 (BFH v. 19.3.2002 – I R 87/00, BFH/NV 2003, 785) veranlasst gesehen. Hingegen wird in der Regierungsbegründung zum Gesetzentwurf v. 30.12.2005 (BRDrucks. 937/05, 9) der Regelung lediglich eine klarstellende Funktion beigemessen.

Über die Revision der Kläger gegen FG Schl.-Holst. (FG Schl.-Holst. v. 15.3.2000 – I 714/91, EFG 2000, 1057, rkr.) hat der BFH durch Gerichtsbescheid (BFH v. 19.3.2002 – I R 87/00, BFH/NV 2003, 785) entschieden. Nach Antrag auf mündliche Verhandlung hat das FA durch geänderten Bescheid der Klage abgeholfen, so dass der BFH lediglich noch über die Kosten des Verfahrens entscheiden musste. Der BFH hat in dem Gerichtsbescheid (BFH v. 19.3.2002 – I R 87/00, BFH/NV 2003, 785) die Bildung von Bewertungseinheiten in der StBil. eines Kreditinstituts nur bei sog. geschlossenen Positionen im Rahmen eines *Micro-Hedge* für zulässig gehalten (vgl. *Christiansen*, DStR 2003, 264; *Hahne*, BB 2003, 1943; *Rau*, DStR 2017, 737). Nur bei einem betrags-, fristen- und zeitkongruenten Zusammenhang zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft hält der BFH ein Abweichen vom Grundsatz der Einzelbewertung iVm. dem Imparitäts- und Realisationsprinzip als begründeten Ausnahmefall iSd. § 252 Abs. 2 HGB für zulässig. Für die bei einem *Macro-* bzw. *Portfolio-Hedge* lediglich global abgesicherten Risiken hat der BFH eine Übernahme der in der HBil. gebildeten Bewertungseinheiten abgelehnt. Die Vorinstanz (FG Schl.-Holst. v. 15.3.2000 – I 714/91, EFG 2000, 1057, rkr.) ist dagegen von einer Pflicht zu einer kompensatorischen Bewertung in der StBil. ausgegangen.

Vor dem Hintergrund dieser Entstehungsgeschichte wirkt die Vorschrift einer nicht wirksam gewordenen BFH-Rspr. entgegen. Dabei geht die Änderung auf

eine Initiative des Landes Hessen zurück (*Wagner*, Inf. 2006, 538). Bereits im Gesetzesantrag des Landes Hessen – Entwurf eines Gesetzes zur Verringerung steuerlicher Missbräuche und Umgehungen (BRDrucks. 45/05) – war vorgesehen, mit der Einf. eines § 6 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b eine gesetzliche Grundlage für die steuerbilanzielle Behandlung von Bewertungseinheiten zu schaffen, wobei sich der Gesetzgeber anstelle der Einf. einer Bewertungsvorschrift zur Einf. einer Ansatzvorschrift entschlossen hat.

1702–1709 Einstweilen frei

2. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1710 a) Verhältnis des Abs. 1a Satz 1 zu anderen Vorschriften

Verhältnis zum steuerlichen Bewertungsvorbehalt nach Abs. 6: Der in § 246 Abs. 2 Sätze 2–3 HGB angeordnete Ansatz des zu saldierenden Aktivvermögens mit dem Zeitwert scheitert (abgesehen von dem durch Abs. 1a Satz 1 normierten Verrechnungsverbot) am stl. Bewertungsvorbehalt des Abs. 6. Steuerliche Bewertungsobergrenze sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 die fortgeführten AK (ausgenommen sind die von § 6 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b erfassten Finanzinstrumente von Kreditinstituten iSd. § 340 HGB, für die auch mit stl. Wirkung verpflichtend eine Zeitwertbilanzierung zu erfolgen hat; vgl. *Helios/Schlotter*, FR 2010, 874; *Ochs/Behnes*, Ubg 2013, 681).

1711 b) Verhältnis des Abs. 1a Satz 2 zu anderen Vorschriften

Verhältnis zum allgemeinen Maßgeblichkeitsgrundsatz: Mit Abs. 1a Satz 2 knüpft die stl. Gewinnermittlung an die konkrete aus § 254 HGB resultierende handelsbilanzielle Bilanzierungspraxis an. Das heißt, mit Abs. 1a wurde eine vorrangige gesetzliche Spezialregelung für die bilanzielle Abbildung von Bewertungseinheiten geschaffen (so auch OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A - 30 - St 210, juris). In der HBil. ausgewiesene Bewertungseinheiten sind in der StBil. ohne Rücksicht auf die materiellen handelsrechtl. GoB nachzuvollziehen. Dies ist insbes. für solche Sicherungsbeziehungen von Bedeutung, für die in der HBil. faktisch ein Kompensationswahlrecht besteht. Erfolgt die Bildung einer Bewertungseinheit, ist das Erg. auch für die stl. Gewinnermittlung maßgeblich. Es kommt insoweit nicht darauf an, inwieweit die kompensatorische Bewertung in Einklang mit den allgemeinen stl. Bewertungsvorschriften des § 6 Abs. 1 steht. Wird in der HBil. hingegen auf die Bildung einer Bewertungseinheit verzichtet, führt dies gem. § 5 Abs. 1a nicht dazu, dass allein für Zwecke der StBil. eine kompensatorische Bewertung erfolgt.

Verhältnis zum Verbot der Bildung von Drohverlustrückstellungen nach Abs. 4a Satz 2: Die konkrete Maßgeblichkeit des Abs. 1a Satz 2 erstreckt sich über den Verweis in Abs. 4a Satz 2 auch auf die bilanzielle Abbildung von Verpflichtungsüberhängen einer Bewertungseinheit; auch der aus künftig vorgesehenen Transaktionen resultierende Verpflichtungsüberhang (antizipative Bewertungseinheit) ist durch eine Drohverlustrückstellung zu erfassen (vgl. *Löw/Scharpf/Weigel*, WPG 2008, 1011 [1019]). Infolge der Außerkraftsetzung des Passivierungsverbots für Drohverlustrückstellungen (Abs. 4a Satz 2) kann eine in der HBil. gebildete Drohverlustrückstellung (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) auch in der StBil. Berücksichtigung finden. Die Außerkraftsetzung des Passivierungsverbots für Drohverlustrückstellungen in der StBil. ist gerechtfertigt, da es letztlich wirtschaftlich um „einen sicheren Verlust“ nach Art einer Verbindlichkeit geht (vgl. BTDrucks. 16/749, 2).

Damit hat der Gesetzgeber im Zusammenhang mit Abs. 1a erstmals eine Ausnahme zu dem durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928) geschaffenen Verbot der stl. Berücksichtigung von Rückstellungen für drohende Verluste eingeführt (vgl. Gesetzentwurf eines Steuerreformgesetzes 1998, BRDrucks. 207/97, 16). Die Ausnahme der Ergebnisse finanzwirtschaftlicher Bewertungseinheiten vom Verbot der Bildung von Drohverlustrückstellungen in der StBil. war während des Gesetzgebungsverfahrens nicht unumstritten. So hatte sich der BRat in seiner Stellungnahme zum RegE zunächst gegen die Einf. ausgesprochen (vgl. BTDrucks. 16/634, Anlage 2) und als Begr. mögliche Steuerausfälle angeführt. In der Gegenäußerung (BTDrucks. 16/749) hat die BReg. das Festhalten an der geplanten Regelung damit gerechtfertigt, dass ansonsten die Ergebnisse in der HBil. gebildeter Bewertungseinheiten nur unvollständig in die stl. Gewinnermittlung übernommen werden könnten.

Im Vergleich zur vor der Einf. des Abs. 4a Satz 2 geltenden Rechtslage ergibt sich eine Verbesserung, da bislang zur Berücksichtigung negativer Salden finanzwirtschaftlicher Bewertungseinheiten in der HBil. gebildete Drohverlustrückstellungen das stl. Erg. nicht mindern durften.

Verhältnis zu dem steuerlichen Bewertungsvorbehalt nach Abs. 6: Ist in der HBil. eine kompensatorische Bewertung erfolgt, so ist die Bewertung in die StBil. zu übernehmen. Im Hinblick auf die durch den Gesetzgeber beabsichtigte Übernahme der Ergebnisse der in der handelsrechtl. Rechnungslegung gebildeten Bewertungseinheiten in die stl. Gewinnermittlung wird der Bewertungsvorbehalt des Abs. 6 und damit der aus § 6 Abs. 1 resultierende Einzelbewertungsgrundsatz durch § 5 Abs. 1a verdrängt (vgl. *Hahne*, BB 2006, 2291 [2293]; *Schiffers*, DStZ 2006, 400 [401]; aA *Schick/Indenkämpen*, BB 2006, 655, die den Bewertungsvorbehalt als vorrangig erachten).

Verhältnis zu § 6 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b: Für zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente von Kreditinstituten iSd. § 340 HGB, die nicht in eine Bewertungseinheit iSd. Abs. 1a Satz 2 einbezogen werden, gilt die in § 6 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b angeordnete Bewertung mit dem Zeitwert (s. § 6 Anm. 1124s; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 427).

Verhältnis zu § 15 Abs. 4 Sätze 3–5: § 15 Abs. 4 Satz 3 schließt eine steuerwirksame Verlustberücksichtigung für auf Differenzausgleich gerichtete Termingeschäfte aus; dies gilt auch, wenn es am subjektiven Merkmal der Spekulationsabsicht fehlt (s. BFH v. 6.7.2016 – I R 25/14, BStBl. II 2018, 124). Zu den von der Vorschrift erfassten Termingeschäften zählen bspw. auch Zinsswap-Vereinbarungen, die auf einen Differenzausgleich zwischen Währungskursen (Euro und Fremdwährung) und nicht auf die tatsächliche (physische) Lieferung des Basiswerts am Ende der Laufzeit ausgerichtet sind (s. FG Köln v. 24.1.2019 – 12 K 2605/15, EFG 2021, 637, rkr.). Das Verlustverrechnungsverbot gilt allerdings nicht bei einer Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs (§ 15 Abs. 4 Satz 4), denn derartige Sicherungsgeschäfte werden nicht in Spekulationsabsicht abgeschlossen und sollen daher nicht durch die Verlustausgleichsbeschränkung behindert werden. Dies ist dann der Fall, wenn ein Sicherungsgeschäft dazu geeignet ist, die aus dem Grundgeschäft resultierenden Risiken zu kompensieren. Hierzu muss nach der Rspr. eine gegenläufige Erfolgskorrelation zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft bestehen (s. BFH v. 20.8.2014 – X R 13/12, BStBl. II 2015, 177). Die Entsch. des FG München (FG München v. 26.6.2020 – 6 K 3354/16,

nrkr., Az. BFH XI B 36/20, DStRE 2021, 193) verdeutlicht, dass das Außerkraftsetzen des Abzugsverbotes den konkreten Nachweis erfordert, dass die abgeschlossenen Sicherungsgeschäfte zur Risikoabsicherung geeignet sind. § 15 Abs. 4 Satz 5 nennt als Ausnahme davon die Absicherung von Aktiengeschäften, die zu stfreien Erträgen nach § 8b Abs. 2 KStG führen. Hierdurch soll verhindert werden, dass im Zusammenhang mit der Absicherung von stfreien Erträgen entstehende Sicherungsaufwendungen stl. uneingeschränkt abziehbar sind. Dabei teilt die Einordnung des Sicherungsgeschäfts die Einordnung des Grundgeschäfts. Fällt dies nicht unter § 8b KStG, sind die Verluste aus dem Sicherungsgeschäft unbeschränkt ausgleichs- und abzugsfähig. Innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit ist für die Anwendung des § 15 Abs. 4 Satz 3 allerdings kein Raum, denn innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit wird kein Verlust aus dem Sicherungsgeschäft ausgewiesen, an den die Rechtsfolgen des § 15 Abs. 4 Sätze 3–5 anknüpfen könnten.

1712–1714 Einstweilen frei.

II. Saldierungsverbot von Posten der Aktivseite mit Posten der Passivseite (Abs. 1a Satz 1)

1715 1. Saldierungs- und Verrechnungsverbot für Planvermögen

Durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) wurde dem Abs. 1a ein Satz 1 vorangestellt, wonach Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden dürfen. Die Änderung steht im Zusammenhang mit der Erweiterung des § 246 HGB im Rahmen des BilMoG um die Sätze 2–3; denn dort wurde eine spezielle Ausnahme vom Saldierungsverbot eingeführt, die stl. nicht gelten soll. Das soll durch Abs. 1a Satz 1 klargestellt werden. Über den Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 Satz 1) gilt das Saldierungs- und Verrechnungsverbot nach § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB ohnehin auch für die stl. Gewinnermittlung. Das Saldierungsverbot betrifft nach §§ 238 ff. HGB gesetzlich zur Buchführung verpflichtete Vollkaufleute.

Ausnahme von dem Saldierungs- und Verrechnungsverbot für sog. Planvermögen: Nach den Sätzen 2 und 3 des § 246 HGB idF des BilMoG greift das Verrechnungsverbot nicht für Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, die gegenüber ArbN eingegangen wurden (sog. Planvermögen). Das Planvermögen ist für die Verrechnung mit dem Zeitwert anzusetzen.

Angesprochen ist der Fall, dass ein ArbG die Vermögensansprüche der ArbN aus einem Altersvorsorgeprogramm auf Basis eines Treuhandmodells, sog. *Contractual Trust Arrangement*, absichert. Zu diesem Zweck wird mit einem Vermögenstreuhänder eine doppelseitige Treuhand zugunsten der versorgungsberechtigten ArbN bzw. ihrer Hinterbliebenen vereinbart. Auf der Grundlage eines Treuhandvertrags wird den ArbN bzw. deren Hinterbliebenen bei Eintritt des Sicherungsfalls (vornehmlich im Fall einer Insolvenz) ein eigenständiger Anspruch gegen den Vermögenstreuhänder eingeräumt (zu entsprechenden Gestaltungen vgl. *Küppers/Louven/Schröder*, BB 2005, 763; *Klemm*, DStR 2005, 1291; *Mittermaier/Böhme*, BB 2006, 203; zur strechtl. Behandlung vgl. *Hageböke*, Der Konzern 2018, 383; zu den

grunderwerbstitl. Folgen der Errichtung eines CTA s. Hick, Der Konzern 2016, 397 [398]).

Handelsbilanzieller Nettoausweis: Neben der Insolvenzsicherung soll durch das CTA-Modell eine Saldierung der beim ArbG passivierten Rückstellungen für die aus Altersvorsorgeprogrammen resultierenden Versorgungsverpflichtungen mit den zur Deckung vorgesehenen Vermögensgegenständen (sog. *plan assets*) ermöglicht werden. Mit der Erweiterung des § 246 Abs. 2 HGB um die Sätze 2 und 3 hat der Gesetzgeber die nach den IFRS-Rechnungslegungsvorschriften (IAS 19) bestehende Saldierungsmöglichkeit nachvollzogen (vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 12. Aufl. 2021, § 246 HGB Rz. 392). Das heißt, bilanziell erfolgt durch die Verrechnung der Versorgungsverpflichtung mit den zur Deckung vorgesehenen Vermögensgegenständen ein „Nettoausweis“, bei dem nur ein etwaiger Verpflichtungsüberhang bilanziell abgebildet wird. Dabei sind die zu verrechnenden Vermögensgegenstände mit dem Zeitwert zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 4 HGB). Übersteigt das mit dem Zeitwert bewertete Aktivvermögen die Versorgungsverpflichtung, ist der übersteigende Betrag in einem gesonderten Aktivposten („Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung“) auszuweisen; der unrealisierte Gewinn ist nach § 268 Abs. 8 Satz 3 HGB ausschüttungsgesperrt.

2. Geltung des Saldierungs- und Verrechnungsverbots für die steuerliche Gewinnermittlung

1716

Keine Geltung der Ausnahme vom Saldierungs- und Verrechnungsverbot für die steuerliche Gewinnermittlung: Nach Abs. 1a Satz 1 ist die aus § 246 Abs. 2 Sätze 2 und 3 HGB resultierende Ausnahme vom Saldierungs- und Verrechnungsverbot für stl. Zwecke nicht nachzuvollziehen. Nach der Gesetzesbegründung sind positive und negative WG, RAP und sonstige Bilanzposten in der stl. Gewinnermittlung auch dann einzeln auszuweisen, wenn sie nach § 246 Abs. 2 HGB zu verrechnen sind (vgl. BTDrucks. 16/10067, 99). Damit wird durch Abs. 1a Satz 1 ein für die stl. Gewinnermittlung geltendes Saldierungsverbot begründet.

Sicherstellung des Grundsatzes der Einzelbewertung: Mit Abs. 1a Satz 1 will der Gesetzgeber sicherstellen, dass der Grundsatz der Einzelbewertung (§ 6 Abs. 1) auch dann gilt, wenn Vermögensgegenstände ausschließlich der Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dienen. Das ergibt sich aus der Gesetzesbegründung durch den Hinweis, dass für stl. Zwecke die Verrechnung nach § 246 Abs. 2 HGB nicht nachzuvollziehen ist, da sich im Fall einer Verrechnung aktiver und passiver Bilanzposten stl. Ansatz- und Bewertungswahlrechte oder -verbote nicht auswirken können (vgl. BTDrucks. 16/10067, 99). Aufgrund des Bewertungsvorbehalts nach Abs. 6 wäre eine Bewertung des Aktivvermögens mit dem Zeitwert für stl. Zwecke allerdings ohnehin nicht nachzuvollziehen (stl. Bewertungsobergrenze bilden nach § 6 Abs. 1 die fortgeführten AK). Für die stl. Gewinnermittlung ist ein handelsbilanzieller „Nettoausweis“ der Bilanzpositionen nicht zu übernehmen.

Gesetzlich angeordnete Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes: Gemeinsames Merkmal von Satz 1 und Satz 2 des Abs. 1a ist, dass die Saldierung von Bilanzpositionen angesprochen wird. In systematischer Hinsicht passt der im Rahmen des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) dem Abs. 1a vorangestellte Satz 1 aber nicht zum bisherigen Regelungsgehalt des Abs. 1a (nunmehr Satz 2). So hat das in Satz 1 für die stl. Gewinnermittlung angeordnete Sal-

dierungs- und Verrechnungsverbot nichts mit dem bisherigen Regelungsgehalt (Übernahme in der HBil. zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeter Bewertungseinheiten) zu tun. Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber in Satz 1 eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips anordnet, während sich der Regelungsgehalt des Satzes 2 ausdrücklich auf das Maßgeblichkeitsprinzip beruft. Gemeinsames Merkmal von Satz 1 und Satz 2 ist allerdings, dass durch die Regelung Steuermindereinnahmen verhindert werden sollen.

1717–1719 Einstweilen frei.

III. Tatsächliche Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Ergebnisse von zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten (Abs. 1a Satz 2)

Schrifttum: *Prahl/Naumann*, Zur Bilanzierung von portfolio-orientierten Handelsaktivitäten der Kreditinstitute, WPg 1991, 729; *Grünwald*, Finanzterminkontrakte im handelsrechtlichen Jahresabschluss, Düsseldorf 1993; *Kupsch*, Abgrenzung der Bewertungseinheit in Handels- und Steuerbilanz – Grenzbereich Einzelbewertung und Saldierungsverbot, StbJb. 1994/95, 131; *Schumacher*, Kompensatorische Bewertung bei der Sicherung von Bilanzpositionen durch Finanztermingeschäfte in Handels- und Steuerbilanz, DStR 1995, 1473; *Herzig*, Derivatebilanzierung und GoB-System, in *Fischer/Hörmberg* (Hrsg.), Jahresabschluss und Jahresabschlussprüfung, FS Jörg Baetge, Düsseldorf 1997, 37; *Herzig/Mauritz*, Micro-Hedges, Macro-Hedges und Portfolio-Hedges für derivative Finanzinstrumente: Kompatibel mit dem deutschen Bilanzrecht?, WPg 1997, 141; *Tönnis/Schiersmann*, Die Zulässigkeit von Bewertungseinheiten in der Handelsbilanz, DStR 1997, 714 (Teil I), 756 (Teil II); *Anstett/Husmann*, Die Bildung von Bewertungseinheiten bei Derivatgeschäften, BB 1998, 1528; *Günkel*, Aktuelle Einzelfragen des Bilanzsteuerrechts, StbJb. 2001/02, 343; *Christiansen*, Zum Grundsatz der Einzelbewertung – insbesondere zur Bildung sogenannter Bewertungseinheiten, DStR 2003, 264; *Hahne*, Kompensatorische Bewertung in der Steuerbilanz – Analyse des BFH-Gerichtsbescheids vom 19.3.2002, BB 2003, 1943; *Löw*, Verlustfreie Bewertung antizipativer Sicherungsgeschäfte nach HGB – Anlehnung an internationale Rechnungslegungsvorschriften, WPg 2004, 1109; *Christiansen*, Anmerkung zum BFH-Gerichtsbescheid vom 19.3.2002, DStR 2005, 1488; *Klemm*, Contractual Trust Arrangements: Neue bilanzielle und lohnsteuerrechtliche Entwicklungen, DStR 2005, 1291; *Küppers/Louven/Schröder*, Contractual Trust Arrangements – Insolvenzversicherung und Bilanzverkürzung, BB 2005, 763; *Hahne*, Bilanzierung von Bewertungseinheiten gem. § 5 Abs. 1a EStG bei Fälligkeitsunterschieden – Auswirkungen der gesetzlichen Spezialregelung bei wegfallenden Sicherungsbeziehungen und Anschlusssicherungsgeschäften, BB 2006, 2291; *Korn/Strahl*, Beratungspraktische Hinweise zu den Steueränderungsgesetzen 2006, KÖSDI 2006, 15006; *Kütter/Prahl*, Die handelsrechtliche Bilanzierung der Eigenhandelsaktivitäten von Kreditinstituten, WPg 2006, 9; *Mittermaier/Böhme*, Auslagerung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen eines CTA: Bilanzverkürzung unter Verwendung alternativer Vermögenswerte, BB 2006, 203; *Patek*, Bilanzierung von Sicherungszusammenhängen nach § 5 Abs. 1a EStG, FR 2006, 714; *U. Prinz/Hick*, Der neue § 5 Abs. 1a EStG – Gelungene gesetzliche Verankerung der steuerbilanziellen Bildung von Bewertungseinheiten?, DStR 2006, 771; *Schick/Indenkämper*, Entwurf des § 5 Abs. 1a EStG zur Bilanzierung von Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz: Renaissance des Maßgeblichkeitsgrundsatzes?, BB 2006, 655; *Schiffers*, Steuerbilanzielle Bildung von Bewertungseinheiten bei der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken – der neue § 5 Abs. 1a EStG, DStZ 2006, 400; *Wagner*, Die Bildung von Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz – Ursache und Wirkung der neuen Rechtslage, Inf. 2006, 538; *Hahne*, Anwendung der Steuerbefreiung für Aktiengewinne bei Risikoabsicherungsgeschäften, StuB 2008, 181; *Häuselmann*, Zweifelsfragen bei der bilanzsteuerlichen Erfassung von anteilsbezogenen Derivaten, Ubg 2008, 399; *Kämpfer/Frey*, Die Sicherung von Auslandsbeteiligungen gegen Währungsverluste im handelsrechtlichen Jahresabschluss, in *Wagner/Schildbach/Schneider* (Hrsg.),

Private und öffentliche Rechnungslegung, FS Hannes Streim, Wiesbaden 2008, 187; *Krüger*, Bilanzsteuerrechtliche Implikationen der Reform des Handelsrechts, StB 2008, 117; *Herzig/Briesemeister*, Steuerliche Problembereiche des BilMoG-RegE, Ubg 2009, 157; *Herzig/Briesemeister*, Steuerliche Konsequenzen der Bilanzrechtsmodernisierung für Ansatz und Bewertung, DB 2009, 981; *Petersen/Zwirner/Froschhammer*, Die Bilanzierung von Bewertungseinheiten nach § 254 HGB, StuB 2009, 449; *U. Prinz*, Steuerwirkungen des BilMoG: Ziel, Realität, Perspektiven, GmbHR 2009, 1027; *Schmidt*, Bewertungseinheiten nach dem BilMoG, BB 2009, 882; *Schmitz*, Steuerliche Auswirkungen handelsrechtlicher Bewertungseinheiten, DB 2009, 1620; *Breckheimer*, Die steuerbilanzielle Behandlung von Sicherungsbeziehungen, Wiesbaden 2010; *Hennrichs*, Zur handelsrechtlichen Beurteilung von Bewertungseinheiten bei Auslandsbeteiligungen, WPg 2010, 1185; *Lüdenbach/Freiberg*, Handelsbilanzielle Bewertungseinheiten nach IDW RS HFA 35 unter Berücksichtigung der steuerbilanziellen Konsequenzen, BB 2010, 1971; *Meinert*, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, Köln 2010; *Micksch/Mattern*, Anwendung von § 8b KStG bei der Währungskurssicherung von Auslandsbeteiligungen im Rahmen von Bewertungseinheiten, DB 2010, 579; *Glaser/Hachmeister*, Pflicht oder Wahlrecht zur Bildung bilanzieller Bewertungseinheiten nach dem BilMoG, BB 2011, 555; *U. Prinz*, Arten der Einkünfteermittlung – Bestandsaufnahme und Kritik – Betriebsvermögensvergleich, DStJ 34 (2011), 136; *Helios/Niedrig*, Zur Einbeziehung von Optionsprämien in den Anwendungsbereich von § 8b Abs. 2 KStG, DStR 2012, 1301; *Scharpf*, Bilanzierung von Bewertungseinheiten in der Fünften Jahreszeit, DB 2012, 357; *Wulf*, Bilanzierung von Bewertungseinheiten nach § 254 HGB unter Berücksichtigung des IDW RS HFA 35, DStZ 2012, 534; *Zwirner/Boecker*, Bewertungseinheiten in Form antizipativer Hedges – Besonderheiten und Probleme, BB 2012, 2935; *Zwirner/Busch*, Bilanzierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten im Konzern – Bewertungseinheiten auf Basis von Ausschüttungen in Fremdwährung?, DB 2012, 2641; *Rimmel-spacher/Fey*, Beendigung von Bewertungseinheiten im handelsrechtlichen Jahresabschluss, WPg 2013, 994; *Schnitger*, Anwendung des § 8b KStG bei Stillhalteprämien und Optionsgeschäften – Anmerkung zum Urteil des BFH vom 6.3.2013, I R 18/12, DStR 2013, 1771; *Velte/Haacker*, Bewertungseinheiten bei kompensatorischen Risikosicherungsbeziehungen in der Handels- und Steuerbilanz, StuW 2013, 182; *Freiberg*, Prolongation von Sicherungsbeziehungen mit Devisentermingeschäften, StuB 2014, 264; *Meinert/Helios*, Kompensatorische Bewertung und Bewertungseinheiten beim Einsatz von Credit Linked Notes, DB 2014, 1697; *Teiche*, Auslandsbeteiligungen und ihre Absicherung gegen Währungsrisiken, DStR 2014, 1737; *Glaser/Kahle*, Zum Einfluss der IFRS auf die steuerliche Gewinnermittlung: Die Bildung handelsbilanzieller Bewertungseinheiten als Einfallstor für internationale Rechnungslegungstendenzen, Ubg 2015, 113; *Johannemann/Reiter*, Verluste aus Termingeschäften im Betriebsvermögen – Der Begriff des Termingeschäfts i.S.v. § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG – Eine Standortbestimmung mit Beispielen, DStR 2015, 1489; *Meinert*, Aktuelle Anwendungsfragen zur Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten, DStR 2017, 1401 und 1447; *Niedling/Gsödl*, Steuerliche Fragen bei der Absicherung von Refinanzierungsgeschäften und Fremdwährungsdarlehen – eine Analyse anhand von Fallbeispielen, Ubg 2017, 429; *Rau*, Kompensatorische Bewertung von Finanzinstrumenten (Bewertungseinheiten) in der Steuerbilanz, DStR 2017, 737; *Zenke/Schäfer*, Energiehandel in Europa, München, 4. Aufl. 2017; *Rödter/Schumacher*, Berücksichtigung von Erträgen und Aufwendungen aus Währungssicherungsgeschäften bei der Anwendung des § 8b Abs. 2 S. 1 und 2 KStG und des § 8b Abs. 3 S. 3 KStG, DStR 2018, 705; *Schmerkotte*, Die ertragsteuerliche Berücksichtigung von Bewertungseinheiten im Energiehandel, DB 2018, 849; *Badde*, Abzugsfähigkeit von Wechselkursverlusten aus Gesellschafterdarlehen bei Vorliegen eines kompensatorischen Einzelsicherungsgeschäfts, BB 2019, 347; *Meinert*, Von Umtauschanleihen und Fremdwährungsabsicherungen: Endlich Klarheit bei der außerbilanziellen Berücksichtigung von Sicherungseffekten, DStR 2019, 2561; *Rödter*, Erträge und Aufwendungen aus Währungskurssicherungsgeschäften und § 8b KStG, in *Seer/Lüdicke/Rasch* (Hrsg.), Globalisiertes Steuerrecht – Anspruch und Verantwortung, FS Heinz-Klaus Kroppen, Köln 2020, 711; *Eilers/Seibold*, Währungsabsicherung und Zinsschranke, FR 2021, 241; *Rödter*, Besondere Anleiheformen mit Aktienbezug, in *Besteuerung im Wandel*, FS Wolfgang Kessler, München 2021, 487; *Strüder*, Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auf Erträge aus Währungssicherungsgeschäften – Anmerkung zu dem BMF-Schreiben v. 5.10.2020, FR 2021, 28.

1. Ausgangspunkt: In der handelsrechtlichen Rechnungslegung gebildete Bewertungseinheiten sind maßgeblich

1720 a) Bewertungseinheiten in der handelsrechtlichen Rechnungslegung

Weder dem Abs. 1a Satz 2 noch der Gesetzesbegründung lässt sich entnehmen, welcher konkrete Inhalt dem Begriff der Bewertungseinheit beizumessen ist. Mangels eigenständiger Definition für Zwecke des StRechts hat der aus dem Gesetzeswortlaut resultierende Verweis auf die nach Handelsrecht – konkret die nach § 254 HGB – gebildeten Bewertungseinheiten zur Folge, dass für die Anwendung der Vorschrift von zentraler Bedeutung ist, unter welchen Voraussetzungen nach der handelsrechtl. Rechnungslegung isolierbare Grund- und Sicherungsgeschäfte einzeln zu bewerten sind oder vielmehr Bewertungseinheiten „zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken“ zu bilden sind. Nach dem Gesetzeswortlaut ist das zusammengefasste Erg. dann auch der stl. Gewinnermittlung zugrunde zu legen. Der allgemeine Maßgeblichkeitsgrundsatz des Abs. 1 Satz 1 wird insoweit durch eine spezielle Maßgeblichkeit für Zwecke der Berücksichtigung des Erg. nach Handelsrecht gebildeter Bewertungseinheiten ergänzt.

Hinsichtlich der handelsrechtl. Voraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten ist zwischen der Rechtslage vor und nach der Einf. des BilMoG zu unterscheiden. Im Rahmen des BilMoG wurden in § 254 HGB erstmals die handelsrechtl. Voraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten gesetzlich verankert (die bisher unter § 254 HGB geführten Vorschriften zur möglichen Übernahme strechtl. Abschreibungen in den handelsrechtl. Jahresabschluss wurden im Zuge des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG aufgehoben).

1721 b) Handelsbilanzielles Konzept der Bildung von Bewertungseinheiten vor dem BilMoG

Ableitung der Grundsätze zur Bildung von Bewertungseinheiten aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung: Vor Einf. einer gesetzlichen Regelung zur Bildung von Bewertungseinheiten im Rahmen des BilMoG (§ 254 HGB) waren die Grundsätze zur bilanziellen Abbildung von Bewertungseinheiten ausschließlich aus den GoB abzuleiten (für einen Überblick vgl. *Meinert*, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 2010, 53 ff.; *Velte/Haacker*, StuW 2013, 182 [183]; *Schiersmann*, DStR 1997, 714 und 756). Dabei stand die Bildung von Bewertungseinheiten in einem Spannungsverhältnis zum handelsrechtl. Grundsatz der Einzelbewertung. Für „Altjahre“ bis zur zeitlichen Inangangsetzung des mit dem BilMoG eingeführten § 254 HGB (für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre, s. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB) kommen diese Grundsätze weiterhin zur Anwendung.

Handelsrechtlicher Einzelbewertungsgrundsatz versus Bewertungseinheit: Nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB sind im Jahresabschluss ausgewiesene Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten (Grundsatz der Einzelbewertung als kodifizierter GoB). Im Grundsatz ist damit nach den handelsrechtl. GoB eine Verrechnung der Wertentwicklung verschiedener Vermögensgegenstände unzulässig. Bis zum Stichtag entstandene unrealisierte Verluste sind nach dem Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) zu berücksichtigen. Unrealisierte Gewinne dürfen dagegen nach dem Realisationsprinzip keine Berücksichtigung finden (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

Ausnahmen von den genannten Grundsätzen sind nach § 252 Abs. 2 HGB nur in begründeten Fällen zulässig. Bei streng wortautorientierter Auslegung des Einzelbewertungsgrundsatzes sowie des Vorsichtsprinzips müssen erfolgskompensierende Sicherungszusammenhänge zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft unbeachtet bleiben. Realisations- und Imparitätsprinzip finden auf jede einzelne formalrechtl. abgegrenzte Bewertungseinheit Anwendung. Der Grundsatz der Einzelbewertung reguliert damit die Reichweite von Realisations- und Imparitätsprinzip (vgl. *Kupsch*, StbJb. 1994/95, 131 [132]).

Eine strenge Einzelbewertung steht zumindest dann im Widerspruch zu der nach § 264 Abs. 2 HGB gebotenen Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, wenn negative Wertveränderungen einer Bilanzposition zwangsläufig mit einer positiven Wertänderung einer anderen Bilanzposition verbunden sind. Die Vermögens- und Ertragslage würde in diesem Fall durch das Imparitätsprinzip verfälscht. Vor diesem Hintergrund wurde – trotz fehlender gesetzlicher Regelung – die Bildung von Bewertungseinheiten in der HBil. als zulässig angesehen. Dabei war umstritten, ob es sich bei der kompensatorischen Bewertung um ein aus einer sachgerechten Auslegung der GoB resultierendes Wahlrecht handelt oder vielmehr um einen verpflichtenden Ausnahmetatbestand iSd. § 252 Abs. 2 HGB (vgl. *Prahl/Naumann*, WpG 1991, 729). Der Gesetzgeber nennt daher auch als Ziel des § 254 HGB idF des BilMoG, die bislang als GoB eingestufte bilanzielle Abbildung von Bewertungseinheiten gesetzlich zu verankern (vgl. BRDrucks. 344/08, 124).

c) Handelsbilanzielles Konzept der Bildung von Bewertungseinheiten nach dem BilMoG gem. § 254 HGB

1722

Schaffung einer gesetzlichen Regelung zur Bildung von Bewertungseinheiten:

Seit der Einf. von § 254 weist das HGB erstmals eine gesetzliche Regelung zur Bildung von Bewertungseinheiten auf. Insoweit ist mit der Einf. des § 254 HGB eine im Hinblick auf § 5 Abs. 1a Satz 2 bestehende Regelungslücke geschlossen worden. Erstmals anzuwenden ist § 254 HGB idF des BilMoG nach Art. 66 Abs. 3 EGHGB auf Jahres- und Konzernabschlüsse für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre. Nach der Gesetzesbegründung geht der Gesetzgeber davon aus, dass durch § 254 HGB lediglich die bisherige handelsrechtl. Praxis festgeschrieben wird (vgl. BTDrucks. 16/10067, 59). Eine Änderung der bisherigen Bilanzierungspraxis ist durch den Gesetzgeber ausdrücklich nicht beabsichtigt. Vielmehr sollte allein der handelsrechtl. Unterbau für die Bildung von Bewertungseinheiten geschaffen werden. Die Gesetzesbegründung legt daher eine Anwendung des § 254 HGB in vor dem 1.1.2010 beginnenden Geschäftsjahren nahe. Der BFH hat allerdings entschieden, dass im Hinblick auf den zeitlichen Anwendungsbereich des BilMoG eine Anwendung des § 254 HGB in vor dem 1.1.2010 beginnenden Geschäftsjahren nicht erfolgen kann (s. BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831). Für „Altfälle“ ist daher hinsichtlich der handelsrechtl. Rechtsgrundlagen für die Bildung von Bewertungseinheiten gem. § 5 Abs. 1a Satz 2 zwischen der Rechtslage vor und nach der Einf. des BilMoG zu unterscheiden.

§ 254 HGB stellt darauf ab, dass Vermögensgegenstände und Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretende Transaktionen (= Grundgeschäfte) zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken mit Finanzinstrumenten (= Siche-

rungsgeschäfte) zusammengefasst werden. Folgende Anforderungen an die handelsrechtl. Bildung von Bewertungseinheiten lassen sich daher abgrenzen: hohe Risikohomogenität, vollständige, zumindest partielle Fristen- und Betragkongruenz, eine fortwirkende Dokumentation des gewünschten Sicherungszusammenhangs sowie Durchhalteabsicht. Der § 254 HGB ist insoweit durch Abs. 1a Satz 2 vorgeprägt worden (vgl. *U. Prinz*, DStJG 34 [2011], 136 [159]). Für den Nachweis der „hohen Wahrscheinlichkeit“ sind bloße Absichtserklärungen des Unternehmens nicht ausreichend. Für die Dokumentation sind Erfahrungswerte der Vergangenheit, aktuelle Business-Pläne sowie das wirtschaftliche Umfeld des Unternehmens von Relevanz (vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 12. Aufl. 2021, § 254 HGB Rz. 18). Sind die Voraussetzungen des § 254 Satz 1 HGB nicht erfüllt, sind Grund- und Sicherungsgeschäft einzeln zu bewerten.

Absicherung finanzieller Risiken: § 254 HGB bezieht sich allein auf die Absicherung finanzieller Risiken. Eine Bildung von Bewertungseinheiten zur Absicherung des allgemeinen Unternehmerrisikos ist ausgeschlossen (vgl. BTDrucks. 16/12407, 86; IDW RS HFA 35, Rz. 26). Beim allgemeinen Unternehmerrisiko handelt es sich nicht um betriebsbedingte Einzelwagnisse, sondern die Unternehmung als Ganzes betreffende Risiken (zB Rückschläge in der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Inflation, technischer Fortschritt, plötzliche Nachfrageverschiebungen; zur Abgrenzung zu den von Abs. 1a Satz 2 erfassten finanzwirtschaftlichen Risiken s. Anm. 1731).

In Bezug auf die von § 254 HGB erfassten finanziellen Risiken ist zwischen Wertänderungsrisiken (*fair-value*-Risiken) und Zahlungsstromänderungsrisiken (*cash-flow*-Risiken) zu unterscheiden. Ein Wertänderungsrisiko besteht in dem Risiko der nachteiligen Änderung des Zeitwerts eines Grundgeschäfts. Dagegen liegt ein Zahlungsstromänderungsrisiko vor, wenn die Höhe einer künftigen Ein- oder Auszahlung aus einem Grundgeschäft ungewiss ist (vgl. IDW RS HFA 35, Rz. 21–23; *Tiedchen* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 254 HGB Rz. 4). Im Einzelnen ist wie folgt zu unterscheiden:

Soweit Geschäfte bei Fälligkeit zur physischen Lieferungen des Basiswerts (*physical-settlement*) führen, unterliegen sie einem Wertänderungsrisiko, da der Marktpreis des zu beschaffenden oder abzusetzenden Basiswerts vom Kontraktpreis abweichen kann (Absicherung des Güterpreisrisikos durch eine Bewertungseinheit). Ist das Termingeschäft hingegen auf einen Barausgleich gerichtet (*cash-settlement*), besteht primär ein Zahlungsstromrisiko. Dies ist dadurch begründet, dass künftige Zahlungsströme unsicher sind (vgl. IDW RS HFA 35, Rz. 25; *Schmidt/Usinger* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 25; *Tiedchen* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 254 HGB Rz. 14 mwN).

Grundgeschäfte im Rahmen einer Bewertungseinheit: Grundgeschäft im Rahmen einer Bewertungseinheit können Vermögensgegenstände (Debitoren, Ausleihungen, Aktien, Vorräte), Schulden sowie schwebende Geschäfte (zB Liefer- und Kaufverpflichtungen) sein (vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 12. Aufl. 2021, § 254 HGB Rz. 17ff.; IDW, WP-Hdb., 17. Aufl. 2021, Rz. F 205). Mit § 254 HGB wird die mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktion als zulässiges Grundgeschäft eingeführt (sog. antizipativer *Hedge*). Die handelsbilanzielle Zulässigkeit antizipativer *Hedges* wurde von der hM bislang abgelehnt (vgl. *Schmidt/Usinger* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 12). Im Fall antizipativer Sicherungsstrategien erfolgt die Absicherung von Marktpreisrisiken, denen künftige Grundgeschäfte ausgesetzt sind (zu weiteren Einzelheiten

s. U. Prinz in *Claussen/Scherrer*, Kölner Kommentar Rechnungslegungsrecht, 2010, § 254 HGB Rz. 9). Im Hinblick auf die weitreichenden Folgen einer kompensatorischen Bewertung (Außerkraftsetzung des Realisations- und Imparitätsprinzips) werden an die Tatbestandsvoraussetzungen antizipativer Bewertungseinheiten (hohe Wahrscheinlichkeit für den Abschluss der Transaktion in der Zukunft) hohe Anforderungen gestellt. Eine überwiegende Wahrscheinlichkeit für den Eintritt der Transaktion (im Sinne von mehr als 50 %) ist nicht ausreichend. Vielmehr muss die erwartete Transaktion mit hinreichender Sicherheit eintreten, dh., der Eintritt muss so gut wie sicher sein (vgl. *Schmidt/Usinger* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 12). Dies bedeutet, dass dem Abschluss der Transaktion lediglich außerhalb des Einflussbereichs des Bilanzierenden liegende und nicht vorhersehbare Umstände entgegenstehen dürfen (s. auch IDW RS HFA 35, Rz. 32).

Sicherungsinstrumente im Rahmen einer Bewertungseinheit: Sicherungsinstrumente im Rahmen einer Bewertungseinheit können – mangels einer gesetzlichen Definition – sowohl originäre Finanzinstrumente (Aktien, Kredite und Anleihen) als auch derivative Finanzinstrumente (Optionen, *Forwards* und *Futures*) sein. Als Finanzinstrumente iSd. § 254 HGB gelten auch Termingeschäfte über den Erwerb oder die Veräußerung von Waren (zu weiteren Einzelheiten s. *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 12. Aufl. 2021, § 254 HGB Rz. 17 ff.; *Schmidt/Usinger* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 20 ff.; IDW, WP-Hdb., 17. Aufl. 2021, Rz. F 207). Als Sicherungsgeschäft sind damit nur Finanzinstrumente zugelassen, die wiederum selbst auch Sicherungsinstrument sein können. So kann bspw. dem Termingeschäft (Verkauf von Ware auf Termin = Grundgeschäft) ein gegenläufiges Sicherungsgeschäft (Kauf von Ware auf Termin = Sicherungsgeschäft) gegenüberstehen. Dass die Sicherung von Preisrisiken aus dem Kauf oder Verkauf von Waren ein gesetzlich zulässiger Fall einer Bewertungseinheit ist, kommt mittlerweile auch durch § 254 Satz 2 HGB zum Ausdruck. Warentermingeschäfte gelten danach kraft gesetzlicher Fiktion als Finanzinstrumente (vgl. *Schmidt/Usinger* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 24).

Entscheidung über die Bildung einer Bewertungseinheit in zeitlicher Hinsicht: In zeitlicher Hinsicht kann die Entsch. über die Bildung einer Bewertungseinheit sowohl unmittelbar im Zusammenhang mit dem Erwerb des Sicherungsgeschäfts als auch zu einem späteren Zeitpunkt getroffen werden (vgl. *Schmidt/Usinger* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 57; hierzu krit. *Scharpf*, DB 2012, 357 [358]). Bei einem zeitlichen Versatz gelangt eine kompensatorische Bewertung dann ab der Designation des Sicherungszusammenhangs zur Anwendung.

Vergleichbare Risiken von Grund- und Sicherungsgeschäft: Grund- und Sicherungsgeschäft müssen den gleichen Risiken unterliegen (bzw. gleichermaßen auf veränderte Marktbedingungen reagieren), um gegenläufige Wertänderungen und Zahlungsströme zu erwarten. Dies bedeutet, dass Gewinnchance und Verlustrisiko identischen Einflussfaktoren unterliegen müssen, dh. eine gemeinsame Entstehungsursache und Eintrittswahrscheinlichkeit aufweisen. Denn nur dann können die angestrebten gegenläufigen Wertänderungen und Zahlungsstromänderungen erreicht werden. Beispielsweise kann eine Forderung, die einem Fremdwährungs- und Zinsrisiko unterliegt, mit einem Zinsswap gegen das Zinsänderungsrisiko und mit einem gegenläufigen Devisentermingeschäft gegen das Fremdwährungsrisiko abgesichert werden (vgl. *Zwirner/Busch*, DB 2012, 2641). Für den Fall, dass die Fremdwährung steigt, steht der höher zu bewertenden Kreditverbindlichkeit ein (nicht realisierter) Gewinn aus dem Sicherungsgeschäft gegenüber. In diesem Fall

können beide Geschäfte handels- und strechtl. zusammengefasst und zum Zwecke einer realitätsgerechten Darstellung der Vermögenslage nicht realisierte Verluste mit nicht realisierten Gewinnen aus dem Grund- und Sicherungsgeschäft saldiert werden. Die in der Praxis an die Sicherungsbeziehung zu stellenden Anforderungen können allerdings streitig sein (FG Köln v. 24.1.2019 – 12 K 2605/15, EFG 2021, 637, rkr.). Danach ist die für die Bildung einer Bewertungseinheit zu fordernde Sicherungsbeziehung nicht erfüllt, wenn zu einem in Euro aufgenommenen Kredit der Abschluss eines zusätzlichen Zins- und Währungsswaps erfolgt, mit dem ein zuvor nicht bestehendes Währungsrisiko begründet wird. Für die Sichtweise des FG Köln spricht, dass es in einem solchen Fall an der Absicherung eines finanzwirtschaftlichen Risikos aus dem in Euro aufgenommenen Kredit fehlt.

Zwischen Pensionsverpflichtung und Rückdeckungsanspruch fehlt es hingegen an einem gegenläufigen wertbeeinflussenden Zusammenhang (vgl. OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A - 30 - St 210, juris; Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 12. Aufl. 2021, § 254 HGB Rz. 21a). Hieran kann auch die aus § 6a resultierende Bewertungsdifferenz nichts ändern (BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654).

Nachweis der Wirksamkeit (Effektivität) der Sicherungsbeziehung: Die Bildung einer Bewertungseinheit setzt voraus, dass eine Sicherungsabsicht besteht und zudem der Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen durch das Grund- und Sicherungsgeschäft zu jedem Abschlussstichtag überwacht wird (Effektivität der Sicherungsbeziehung) (vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 12. Aufl. 2021, § 254 HGB Rz. 44 ff.; Cassel/Kessler in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller, HGB Bilanz-Kommentar, 11. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 37 ff.). Dies gilt sowohl retrospektiv zur quantitativen Ermittlung der bilanziell zu berücksichtigen Wertveränderungen als auch prospektiv zur Feststellung, ob die Effektivität der Sicherungsbeziehung auch zukünftig gegeben ist (vgl. BTDrucks. 16/10067, 58). Aus Nachweisgründen empfiehlt es sich, die Verknüpfung zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft bereits mit Begründung der Bewertungseinheit zu dokumentieren. Der IDW lässt eine nachträgliche Dokumentation bis zur Aufstellung des Abschlusses zu (vgl. IDW RS HFA 35, Rz. 14).

Arten von Bewertungseinheiten im Handelsrecht: Der Gesetzgeber hat darauf verzichtet, in § 254 HGB bestimmte Arten von Bewertungseinheiten zu definieren (vgl. Schmidt/Usinger in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 4). Infolgedessen ist in Anlehnung an die Terminologie finanzwirtschaftlicher Sicherungskonzeptionen die Bildung von Bewertungseinheiten für *Micro*-, *Macro*- und *Portfolio-Hedges* zulässig (vgl. BTDrucks. 16/10067, 59). Für die Bilanzierungspraxis ist allerdings die Abgrenzung zwischen den unterschiedlichen *Hedge*-Arten von untergeordneter Bedeutung. Erfolgen kann eine Unterscheidung anhand des Aggregationsgrads der Sicherungsbeziehung. Auch wenn die Dokumentation kein Tatbestandsmerkmal des § 254 HGB darstellt, verlangt § 285 Nr. 23 Buchst. a HGB (soweit keine Angaben im Lagebericht erfolgen) für KapGes. und bestimmte haftungsbeschränkte PersGes. im Anhang umfangreiche Angaben hinsichtlich der abgesicherten Risikoart, Art der Bewertungseinheit, Höhe der abgesicherten Risiken, Betrag der in die Bewertungseinheit einbezogenen Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte sowie Angaben zu antizipativen Bewertungseinheiten (vgl. Cassel/Kessler in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller, HGB Bilanz-Kommentar, 11. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 8 ff.):

- ▶ *Micro-Hedge*: Ein *Micro-Hedge* liegt idealtypisch vor, wenn ein Grundgeschäft durch ein Deckungsgeschäft unmittelbar betrags- und zeitidentisch abgesichert wird (1:1-Sicherungsbeziehung). Beispielsweise wird eine Fremdwährungsforderung durch ein gegenläufiges und fristenidentisches Termingeschäft oder im Bereich des Energiehandels der Erwerb von Strom auf Termin durch den Verkauf von Strom auf Termin abgesichert.
- ▶ *Macro-Hedge*: Bei einem *Macro-Hedge* setzt die Sicherungsbeziehung – anders als dies bei einem *Micro-Hedge* der Fall ist – auf einer aggregierten Ebene und damit nicht an den Risiken eines einzelnen Grundgeschäfts an. Hintergrund ist die im unternehmerischen Risikomanagement getroffene Entsch., dass ein spezifisches Risiko aus Grundgeschäften abgesichert werden soll. Erst im Anschluss an diese Grundentscheidung werden die Sicherungsinstrumente als solche gewidmet und eine ökonomische Sicherungsbeziehung (auf aggregierter Ebene) hergestellt. Daher geht es bei einem *Macro-Hedge* nicht um die Absicherung der Risiken eines einzelnen Grundgeschäfts, sondern um die Absicherung der Gesamtheit einem *Macro-Hedge* zugeordneter Grund- und Sicherungsgeschäfte. Handelsrechtlich setzt dies voraus, dass das Kriterium der Risikohomogenität erfüllt ist.
- ▶ *Portfolio-Hedge*: Ein *Portfolio-Hedge* geht über die homogene Zusammenfassung von Geschäften hinaus und bündelt unterschiedliche Grundgeschäftstypen hinsichtlich einer möglichst kostengünstigen Absicherung.

Mangels einer gesetzlichen Definition existiert allerdings keine einheitliche Abgrenzung zwischen den unterschiedlichen *Hedge*-Arten (vgl. *Schmidt/Usinger* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 4; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 235 [8/2021]). Die Abgrenzung ist nicht immer zweifelsfrei, die Übergänge zwischen den unterschiedlichen Arten von Bewertungseinheiten sind fließend. Insoweit besteht auch nach der Einf. des § 254 HGB keine Rechtssicherheit hinsichtlich der konkreten Anwendungsvoraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten. Dies ist insoweit problematisch, als durch die Bildung von Bewertungseinheiten ein Eingriff in grundlegende Prinzipien der Rechnungslegung erfolgt. Jedenfalls muss bei Absicherung durch ein *Macro*- bzw. *Portfolio-Hedge* ein dokumentiertes, angemessenes und funktionsfähiges Risikomanagementsystem für die abzusichernden Risiken vorhanden sein. Das System muss so ausgestaltet sein, dass eine Identifikation, Bewertung, Steuerung und Überwachung der Risiken ermöglicht wird. Die für Zwecke des unternehmensinternen Risikomanagements erstellte Dokumentation kann auch für handelsbilanzielle Zwecke verwendet werden (vgl. IDW RS HFA 35, Rz. 41).

Praxisbeispiele für die Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken:

Beispiel 1: Transaktionsbezogene Absicherung

Ein Unternehmen passiviert am Tag der Lieferung eine Verbindlichkeit aus einer Warenlieferung im Wert von 50 000 US-\$ mit 40 000 €. Die Verbindlichkeit ist sechs Monate nach der Lieferung fällig. Zur Absicherung des Fremdwährungsgeschäfts erwirbt das Unternehmen am Tag der Lieferung 50 000 US-\$. Zum Bilanzstichtag ist der Wert des Fremdwährungsguthabens auf 35 000 € gesunken.

Lösung:

Bei Einzelbewertung müsste auf den Bestand des Fremdwährungsguthabens eine Abschreibung von 5 000 € erfolgen. Eine Minderung der Verbindlichkeit wäre aufgrund des Verbots des Ausweises unrealisierter Gewinne unzulässig. Im vorliegenden Fall ist eine geschlossene Position gegeben, da dem Grundgeschäft (Verbindlichkeit) ein gegenläufiges Sicherungsge-

schäft (Fremdwährungsguthaben) gegenübersteht. Die Abschreibung des Fremdwährungsguthabens muss daher unterbleiben.

Beispiel 2: Bereichsbezogene Absicherung:

Ein Wertpapierhandelsunternehmen fasst zur Abbildung des Wertpapiergeschäfts Aktien im Vorratsbestand, Terminverkäufe und Optionen zu einer Bewertungseinheit zusammen. Ergibt sich aus der Summe der saldierten Gewinne und Verluste aus dem Aktienbestand und den schwebenden Geschäften zum Bilanzstichtag ein Verlustüberhang, wird dieser durch die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste in der HBil. berücksichtigt.

Lösung:

Mangels eines direkten wirtschaftlichen Zusammenhangs von Grund- und Sicherungsgeschäft können die „Kongruenzkriterien“ nur aufgeweicht zur Anwendung gelangen. Hieraus resultiert ein faktisches Wahlrecht zur Bildung von Bewertungseinheiten. Die in der HBil. gebildete Bewertungseinheit ist in die StBil. zu übernehmen, die Drohverlustrückstellung kann nach Abs. 4a Satz 2 in der StBil. berücksichtigt werden.

1723 **d) Abgrenzung zu Bilanzierungseinheiten**

Eine eigenständige Vermögens- oder Schuldposition entsteht durch die Zusammenfassung von grds. selbständigen Bewertungsobjekten zu einer Bewertungseinheit im Rahmen einer kompensatorischen Bewertung nicht. Vielmehr bleiben Vermögenswerte und Schulden erhalten, die lediglich nach Maßgabe einer saldierenden Betrachtungsweise für Zwecke der Bewertung gedanklich zusammengefasst werden (vgl. *Christiansen*, DStR 2003, 264 [266]). Abzugrenzen ist der Begriff der Bewertungseinheit daher von sog. Bilanzierungseinheiten, bei denen einzelne Bilanzierungsobjekte aufgrund eines einheitlichen Funktions- und Nutzungszusammenhangs zu einem Vermögensgegenstand zusammengefasst werden (vgl. BFH v. 28.9.1990 – III R 178/86, BStBl. II 1991, 187; *Tönnis/Schiersmann*, DStR 1997, 714). Der Grundsatz der Einzelbewertung kommt in diesem Fall erst auf der Ebene der zusammengefassten Bilanzierungsobjekte zur Anwendung. Eine Durchbrechung des Grundsatzes der Einzelbewertung erfolgt daher nicht.

1724 **e) Handelsrechtliche Unsicherheiten bei der Bildung von Bewertungseinheiten**

Handelsrechtliches (faktisches) Wahlrecht zur Bildung von Bewertungseinheiten: Nach dem Wortlaut des § 254 HGB wird dem rechnungslegenden Unternehmen ein (faktisches) Wahlrecht zur Bildung einer Bewertungseinheit eingeräumt (vgl. *IDW*, WP-Hdb., 17. Aufl. 2021, Rz. F 201; *IDW* RS HFA 35, Rz. 12; *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 12. Aufl. 2021, § 254 HGB Rz. 10 ff.; *Lüdenbach/Freiberg*, BB 2010, 1971; *Schmidt/Usinger* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 5; aA *Glaser/Hachmeister*, BB 2011, 555; *Wulf*, DStZ 2012, 534 [535]; für einen Überblick über den Meinungsstand *Cassel/Kessler* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, HGB Bilanz-Kommentar, 11. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 7). Insbesondere das Erfordernis der Dokumentation des Sicherungszusammenhangs stellt die Bildung von Bewertungseinheiten in das Ermessen des Unternehmens. Dem hat sich nunmehr der BFH (BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831) im Erg. angeschlossen.

Eine strenge Einzelbewertung und ein sich aus dem Realisationsprinzip ergebender Ausweis eines Verlusts müssen uE dann unterbleiben, wenn einem Grundgeschäft ein konkretes gegenläufiges Sicherungsgeschäft gegenübersteht. In diesem Fall liegt

eine sog. geschlossene Position vor, für die die hM auch vor der Einf. des § 254 HGB die Bildung einer Bewertungseinheit vertreten hat (vgl. *Christiansen*, DStR 2003, 264 [266]; *Schumacher*, DB 1995, 1473 [1474]; *IDW*, BFA 2/1995, WPg 1995, 422; *Wagner*, Inf. 2006, 538 [540]). Im Sinne eines fairen Vermögens- und Ertragsausweises verlangt das Handelsrecht in diesen Fällen die Bildung einer Bewertungseinheit. Allerdings bleibt unklar, anhand welcher Kriterien der direkte wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Grundgeschäft und korrespondierendem Sicherungsgeschäft objektiviert werden kann.

Allgemein setzt ein wirtschaftlicher Zusammenhang voraus, dass sich Ansprüche und Verpflichtungen aus Aktiv- und Passivposten sowie aus schwebenden Verpflichtungen in derselben Währung betrags- und laufzeitkongruent ausgleichen müssen (*Löw*, WPg 2004, 1109 [1111]). Die Kongruenzkriterien sind in der Praxis allerdings häufig unscharf, was zur Folge hat, dass ein faktisches Wahlrecht zur Bildung von Bewertungseinheiten besteht. § 254 HGB trifft hierzu keine Aussage.

Keine Beschränkung kompensatorischer Bewertung nach § 254 HGB auf Micro-Hedge: Nach § 254 HGB ist die Bildung von Bewertungseinheiten nicht auf geschlossene Positionen im Sinne eines *Micro-Hedges* beschränkt. Nach der Gesetzesbegründung erfasst der Anwendungsbereich auch *Macro-* bzw. *Portfolio-Hedges* (vgl. BTDrucks. 16/10067, 58). Auch die FinVerw. geht hiervon aus (vgl. BMF v. 25.8.2010 – IV C 6 – S 2133/07/10001, 2009/0743135, DB 2010, 2024; OFD Rheinland v. 11.3.2011 – S 2133 – 2011/0002 – St 141, DB 2011, 737; OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A – 30 St 210, DStR 2012, 1389). Voraussetzung ist, dass sich die bilanzielle Sicherungsbeziehung mit dem praktizierten Risikomanagementsystem (ökonomische Sicherungsbeziehung) begründen lässt (vgl. IDW RS HFA 35 FN-IDW 2011, 445, Rz. 19). Zudem können auch antizipative *Hedges* gebildet werden, die der Absicherung der Risiken zukünftiger Grundgeschäfte dienen (zu Einzelheiten vgl. *Zwirner/Boecker*, BB 2012, 2935).

Bislang gingen die Meinungen hinsichtlich der Zulässigkeit eines *Macro-* bzw. *Portfolio-Hedges* weit auseinander (vgl. *Herzig/Mauritz*, WPg 1997, 141 [152]; *Günkel*, StbJb. 2001/02, 343 [361]). Im Fall eines *Macro-Hedge* werden häufig aus einer Vielzahl eingegangener Geschäfte resultierende Zinsänderungs-, Währungs- oder sonstige Preisrisiken begrenzt. Dies hat zur Folge, dass die Kongruenzkriterien nur „aufgeweicht“ zur Anwendung kommen können, verbunden mit hohen Unschärfen und gestalterisch nutzbaren Wahlrechten (*Tönnies/Schiersmann*, DStR 1997, 756). Im Erg. erfolgt für jede Risikoart eine Absicherung von Netto-Risikopositionen.

Noch weitergehend ist der Anwendungsbereich eines *Portfolio-Hedges*, bei dem mehrere Grund- und Sicherungsgeschäfte mit vergleichbarer Risikostruktur zusammengefasst werden. Mangels Erfüllung des Kriteriums der Risikohomogenität bzw. der Fristenkongruenz wird die Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes für Industrie- und Handelsunternehmen abgelehnt.

Rechtsfolge der Bildung einer Bewertungseinheit: Der Gesetzgeber hat in § 254 HGB keine Regelung zum Zeitpunkt des Beginns und der Beendigung einer Bewertungseinheit getroffen. Nach der Regierungsbegründung ist eine Bewertungseinheit ab dem Zeitpunkt ihrer nachweislichen Begründung bilanziell zu berücksichtigen (vgl. BTDrucks. 16/10067, 58). Für gebildete Bewertungseinheiten ordnet § 254 HGB an, dass § 249 Abs. 1 HGB (Verlustrückstellungen), § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB (Grundsatz der Einzelbewertung) und § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB (Vorsichts- und Realisationsprinzip), § 253 Abs. 1 Satz 4 (Anschaffungshöchstwertgrenze) und

§ 256a HGB (erfolgswirksame Währungsumrechnung) in dem Umfang und für den Zeitraum nicht anzuwenden sind, in dem sich die gegenläufigen Wertänderungen der Bilanzpositionen ausgleichen (sog. effektiver Teil der Bewertungseinheit; vgl. *Schmidt/Usinger* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 50; *IDW*, WP-Hdb., 17. Aufl. 2021, F 218). § 254 HGB knüpft damit hinsichtlich der Rechtsfolgen einer Bewertungseinheit an die Effektivität der Sicherungsbeziehung an. Angesprochen ist damit erneut die Effektivität der Bewertungseinheit, die hier allerdings nicht aus prospektiver Sicht als Tatbestandsvoraussetzung für die Bildung einer Bewertungseinheit, sondern rechtsfolgenseitig und damit vorrangig retrospektiv zu beurteilen ist (vgl. *Schmidt/Usinger* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 42; *Cassel/Kessler* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, HGB Bilanz-Kommentar, 11. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 31 ff.; *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 12. Aufl. 2021, § 254 HGB Rz. 67).

Folge der Bildung einer Bewertungseinheit ist, dass Imparitäts- und Realisationsprinzip nicht mehr auf ein abgegrenztes Bewertungsobjekt, sondern auf eine aggregierte Bewertungseinheit zur Anwendung gelangen (vgl. *Herzig*, FS Baetge, 1997, 37 [40]). Für die in die Bewertungseinheit einbezogenen Vermögensgegenstände gelten weder die AK-Obergrenze noch die üblichen Abschreibungsregelungen (insbes. nicht die Regeln zu außerplanmäßigen Abschreibungen, § 253 Abs. 3 Sätze 3 und 4 HGB). Die Regelungen zur Währungsumrechnung sind für die einzelnen Bestandteile der Bewertungseinheit nicht anzuwenden (§ 256a HGB). Für die Ermittlung des effektiven Teils der Bewertungseinheit ist zu ermitteln, in welchem Umfang sich die gegenläufigen Wertveränderungen oder Zahlungsströme in Bezug auf das abgesicherte Risiko gegenüberstehen. Die Ermittlung des effektiven Teils der Bewertungseinheit erfordert daher eine Marktbewertung von Grund- und Sicherungsgeschäft, denn nur auf diese Weise lässt sich ermitteln, inwieweit bspw. nicht realisierten Gewinnen aus zum Bilanzstichtag schwebenden Termingeschäften drohende Verluste aus zum Bilanzstichtag schwebenden Termingeschäften gegenüberstehen (vgl. *Anstett/Husmann*, BB 1998, 1523 [1525]; *IDW RS HFA* 35, Rz. 66; *Schmidt/Usinger* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 50). Soweit sich die positiven und negativen Wertänderungen bzw. Zahlungsströme von Grund- und Sicherungsgeschäft auf Basis des abgesicherten Risikos vollständig ausgleichen, hat eine Saldierung zu erfolgen. Ein sich danach für die jeweilige Bewertungseinheit ergebender negativer Saldoüberhang ist – weil weiterhin das Vorsichtsprinzip zu beachten ist – in die Rückstellung für drohende Verluste aus Bewertungseinheiten einzubeziehen. Die Verlustantizipation wird somit auf diejenigen Fälle beschränkt, in denen tatsächlich ein Verlust droht. Resultiert aus der kompensatorischen Bewertung ein positives Erg., so steht einem Ausweis § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB entgegen. Ein negatives Erg. mindert dagegen den Gewinn; bei schwebenden Geschäften erfolgt eine Verlustantizipation durch die Bildung von Drohverlustrückstellungen iSd. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB.

1725–1729 Einstweilen frei.

2. Berücksichtigung der Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung gebildeten Bewertungseinheiten für die steuerliche Gewinnermittlung

a) In der handelsrechtlichen Rechnungslegung gebildete Bewertungseinheiten sind maßgeblich

1730

Verankerung einer Spezialmaßgeblichkeit für Bewertungseinheiten: Mit Abs. 1a Satz 2 wird der Maßgeblichkeitsgrundsatz für den Spezialfall der kompensatorischen Bewertung finanzwirtschaftlicher Sicherungsgeschäfte im EStG konkret gesetzlich verankert (vgl. *U. Prinz/Hick*, DStR 2006, 771 [772]). Dabei nimmt Abs. 1a Satz 2 Bezug auf die in der handelsrechtl. Rechnungslegung gebildeten Bewertungseinheiten; risikokompensierende Geschäfte unterschiedlicher Stpfl. können nicht zu einer Bewertungseinheit zusammengefasst werden. Aufgrund der Einf. des § 254 HGB im Rahmen des BilMoG weist das HGB nun erstmals eine rechtl. Grundlage für die Bildung von Bewertungseinheiten auf. Bislang war für die Abgrenzung der Reichweite der aus Abs. 1a resultierenden Spezialmaßgeblichkeit auf die „handelsrechtliche Praxis“ und die „tatsächlichen Gegebenheiten der Praxis“ abzustellen (vgl. BTDrucks. 16/634, 10), wobei in der HBil. ausgewiesene Bewertungseinheiten in der StBil. ohne Rücksicht auf die materiellen handelsrechtl. GoB nachzuvollziehen waren (vgl. *Herzig/Breckheimer*, DB 2006, 1451 [1453]; *U. Prinz/Hick*, DStR 2006, 771 [774]; *Wagner*, Inf. 2006, 538 [541]). Die handelsrechtl. GoB wurden insoweit durch die konkreten Ergebnisse der handelsrechtl. Rechnungslegung verdrängt.

Bilanzierungs- oder Bewertungsvorschrift? Die gesetzliche Verankerung des Abs. 1a Satz 2 in § 5 deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber die Vorschrift als Bilanzierungsvorschrift (Ansatzvorschrift) einstuft. Im Hinblick auf den Regelungsgehalt der Vorschrift, der sich ausschließlich auf die Bewertung von Bilanzpositionen bezieht, handelt es sich allerdings vielmehr um eine Bewertungsvorschrift. Zwar werden durch den Maßgeblichkeitsgrundsatz iSd. Abs. 1 nicht nur Ansatz-, sondern auch Bewertungsfragen geklärt. Die im Zusammenhang mit der Bildung von Bewertungseinheiten auftretenden Fragestellungen befassen sich allerdings nicht mit der Frage des Ausweises von Bilanzpositionen, sondern mit deren Bewertung. Gleichermaßen wie § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB regelt § 6 Abs. 1 die Bewertung einzelner WG. Im Hinblick auf den Regelungsgehalt des Abs. 1a wäre die Vorschrift uE in § 6 systematisch besser angesiedelt, zumal § 6 Abs. 1 Nr. 3a bei der Bewertung von Rückstellungen ebenfalls schon „Kompensationsgedanken“ enthält (vgl. *U. Prinz/Hick*, DStR 2006, 771 [774]; *Schiffers*, DStZ 2006, 400 [401]). Im Hinblick auf die beabsichtigte Verknüpfung des Regelungsgehalts der Vorschrift mit dem Maßgeblichkeitsprinzip hat der Gesetzgeber hierauf aber verzichtet.

Unschärfe Konturen der Bewertungseinheit: Aufgrund der Übernahme nach § 254 HGB gebildeter Bewertungseinheiten beschränkt sich eine kompensatorische Bewertung nicht auf enge Sicherungszusammenhänge im Sinne eines *Micro-Hedges*, sondern erfasst auch *Macro-* und *Portfolio-Hedges* (so auch BTDrucks. 16/634, 10, zu § 5 Abs. 1a). Es sind im Hinblick auf die Zielsetzungen des Gesetzgebers keinerlei Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass der Gesetzgeber für stl. Zwecke nur einen Teilbereich der handelsrechtl. zulässigen Bewertungseinheiten erfassen wollte. Allerdings werden im Handelsrecht auch nach der Einf. des § 254 HGB die Voraussetzungen für kompensatorische Bewertungen nicht klar abgegrenzt. Insoweit wurden durch das BilMoG die konzeptionellen Fragestellungen im Zusammen-

hang mit der Bildung von Bewertungseinheiten nicht gelöst. Selbst für den Fall eines *Micro-Hedges* ist (abgesehen von den klaren Kongruenzfällen) umstritten, welche Kriterien der Prüfung des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft zugrunde zu legen sind (*Tönnies/Schiersmann*, DStR 1997, 714 [717]). Infolge der unbestimmten Anwendungsvoraussetzungen besteht in der HBil. ein faktisches Wahlrecht für die Bildung von Bewertungseinheiten (vgl. *IDW*, WP-Hdb., 17. Aufl. 2021, Rz. F 201).

Übernahme der handelsrechtlichen Ergebnisse: Mit Abs. 1a Satz 2 trifft der Gesetzgeber die Anordnung, dass die handelsrechtl. „Ergebnisse“ zu übernehmen sind. Das heißt, die Vorschrift trägt zu keiner Klärung der unbestimmten Anwendungsvoraussetzungen für die stl. Gewinnermittlung bei. So bleiben mangels einer Konkretisierung der Voraussetzungen für kompensatorische Bewertungen in der StBil. die unbestimmten handelsrechtl. Vorgaben maßgeblich. Hieraus resultieren rechtl. und faktisch weite Gestaltungsspielräume. Zur Umsetzung der vom Gesetzgeber in der Regierungsbegründung genannten Zielsetzungen hätte es der Einf. spezieller stl. Bewertungsregelungen für Grund- und Sicherungspositionen bedurft.

Begriff der handelsrechtlichen Rechnungslegung: Der Begriff der handelsrechtl. Rechnungslegung ist uE eng auszulegen und auf die handelsrechtl. Gewinnermittlung im Einzelabschluss des Unternehmens zu beschränken (*Hahne*, StuB 2007, 18 [19]). Werden in der (nach deutschen oder internationalen Grundsätzen aufgestellten) Konzernbilanz zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken Bewertungseinheiten gebildet, die zulässigerweise nicht im handelsrechtl. Einzelabschluss erfolgt sind, greift die spezielle Ausschnittsmaßgeblichkeit des Abs. 1a Satz 2 nicht ein (vgl. *Korn/Strahl*, KÖSDI 2006, 15006 [15013]). Dies ist gerechtfertigt, da der Konzernabschluss keinerlei Verknüpfung zur strechtl. Gewinnermittlung aufweist; im Konzernabschluss werden Informations-, nicht Ausschüttungsbemessungszwecke verfolgt.

1731 b) Keine Durchbrechung der Maßgeblichkeit durch den Begriff „finanzwirtschaftliche Risiken“

Werden handelsrechtl. nach § 254 HGB Bewertungseinheiten gebildet, sind die Ergebnisse für die StBil. konkret maßgeblich, soweit finanzwirtschaftliche Risiken abgesichert werden. Der Begriff „Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken“ stellt keine Durchbrechung der Maßgeblichkeit dar, sondern umfasst inhaltlich den gesamten Anwendungsbereich handelsrechtl. zulässiger Bewertungseinheiten (vgl. *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 237 [8/2021]).

Es ist allerdings umstritten, welche rechtl. Konsequenzen aus den sprachlichen Differenzen zwischen § 254 HGB und § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG resultieren. Offenkundig ist, dass § 254 HGB und § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG sprachlich nicht perfekt aufeinander abgestimmt sind. Während § 254 HGB den Ausgleich gegenläufiger Wertänderungs- oder Zahlungsstromrisiken nennt, spricht § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG vom Ausgleich finanzwirtschaftlicher Risiken.

Im Kern geht es bei dem Streit um die Frage, ob § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG den Anwendungsbereich des § 254 HGB über das Tatbestandsmerkmal „zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken“ einschränkt. Wäre dies der Fall, würde aus dem Begriff „zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken“ eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit resultieren.

Ein Teil des Schrifttums misst der sprachlichen Abweichung keine Bedeutung bei und geht im Erg. von einem identischen Regelungsbereich aus (vgl. *Herzig/Briesemeister*, Ubg 2009, 158; *Schiffers/Strahl/Fuhrmann/Veit* in *Korn*, § 5 Rz. 452.1 [12/2020]; *Künkele/Zwirner*, StuB 2013, 3).

Die Gegenauffassung geht hingegen davon aus, dass die sprachliche Abweichung des § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG von § 254 HGB auch auf den sachlichen Anwendungsbereich der stl. Vorschrift durchschlägt (vgl. ua. *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 70; *Meinert*, DStR 2017, 1401 [1405]; *Meinert/Helios*, DB 2014, 1697 [1701]). Zur Begr. wird darauf verwiesen, dass sich die konkrete Maßgeblichkeit des Abs. 1a Satz 2 – jedenfalls nach seinem Wortlaut – nur auf einen Teilbereich der nach § 254 HGB handelsrechtl. zulässigen Bewertungseinheiten erstreckt (vgl. *U. Prinz*, GmbHR 2009, 1027 [1029]; *U. Prinz*, DStJG 34 [2011], 136 [159]; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, BB 2008, 209; *Krüger*, StB 2008, 117 [122]; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 70; *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 12. Aufl. 2021, § 254 HGB Rz. 127; *Künkele/Zwirner*, StuB 2013, 3).

Zur Lösung des Streits ist zu beachten, dass der Gesetzgeber mit dem im Rahmen des BilMoG eingeführten § 254 HGB (erstmal) den „gesetzlichen Unterbau“ für die Bildung von Bewertungseinheiten geschaffen hat. Den Materialien zum BilMoG ist nicht zu entnehmen, dass der Gesetzgeber hiermit eine Differenzierung von Handels- und StRecht bewirken wollte (vgl. BTDrucks. 16/10067, 59). Der Gesetzentwurf des BilMoG betont lediglich die enge Verknüpfung zwischen § 5 Abs. 1a EStG und § 254 HGB (vgl. BTDrucks. 16/10067, 59). Ob der „historische Gesetzgeber“ ein Auseinanderdriften handels- und steuerbilanzieller Bewertungseinheiten wirklich wollte, ist daher unklar. Die FinVerw. hat sich zu dieser Thematik bislang noch nicht positioniert (vgl. OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A - 30 - St 210, juris; OFD Rheinland v. 11.3.2011 – S 2133 - 2011/0002 - St 141, DB 2011, 737; BMF v. 25.8.2010 – IV C 6 - S 2133/07/10001, 2009/0743135, DB 2010, 2024). Die Ausführungen des Gesetzgebers lassen jedenfalls den Schluss zu, dass jede zulässig in der HBil. gebildete Bewertungseinheit stl. konkret maßgeblich ist (vgl. *Tiedchen* in *MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 254 HGB Rz. 91; *Schmidt/Usinger* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 4; *Herzig/Briesemeister*, Ubg 2009, 157; *Schiffers/Strahl/Fuhrmann/Veit* in *Korn*, § 5 Rz. 452.1 [12/2020]; *Zwirner/Boecker*, BB 2012, 2935 [2938]).

Dies wird auch durch den Zweck von Abs. 1a Satz 2 bestätigt. Es ging dem Gesetzgeber ja gerade darum, solche Verluste „in Milliardenhöhe“ (vgl. BTDrucks. 16/520, 1), die aufgrund der Sicherung wirtschaftlich nicht eintreten können, auch stl. nicht berücksichtigen zu müssen (vgl. BTDrucks. 16/634, 10; *Velte/Haaker*, StuW 2013, 182 [191]; *U. Prinz*, DB 2010, 2069 [2073]; *Hennrichs* in *Hennrichs/Hörhammer*, StbJb. 2016/17, 327 [341]). Diese Situation trifft auf jedes Geschäft zu, das einem Kursrisiko unterliegt und daher durch ein Gegengeschäft abgesichert werden kann (vgl. BTDrucks. 16/634, 10). Eine Unterscheidung zwischen „guten“, dh. finanzwirtschaftlichen, und „schlechten“, dh. leistungswirtschaftlichen Risiken ist kontraproduktiv und verfehlt den Normzweck von Abs. 1a Satz 2. Es wäre vor dem Hintergrund der Zielsetzungen des Gesetzgebers geradezu widersinnig, wenn der Gesetzgeber mit dem Begriff der „finanzwirtschaftlichen Risiken“ in die Vorschrift eine (vom Stpfl. durch entsprechende Gestaltung nutzbare) Rückausnahme eingebaut hätte.

1732 c) Bewertungseinheiten zur Absicherung „finanzwirtschaftlicher Risiken“

Der Gesetzgeber hat auf eine nähere Konkretisierung des Begriffs „finanzwirtschaftliche Risiken“ verzichtet. Nach der Gesetzesbegründung zählen hierzu Sicherungsgeschäfte zur Absicherung von Kursrisiken (BTDrucks. 16/634, 10). Der Begriff der finanzwirtschaftlichen Risiken ist daher vor dem Hintergrund der vom Gesetzgeber mit Abs. 1a Satz 2 verfolgten Zielsetzungen auszulegen. Die Abgrenzung ist in der Praxis auch deshalb von Bedeutung, weil die FinVerw. im Rahmen von Bp. die Auffassung vertritt, dass der Gesetzgeber mit dem Begriff der finanzwirtschaftlichen Risiken nur eine Teilmenge der in der handelsrechtl. Rechnungslegung zulässigen Bewertungseinheiten erfassen wollte.

Allgemeines Begriffsverständnis zu den Risiken eines Unternehmens: Nach dem allgemeinen Begriffsverständnis werden die Risiken eines Unternehmens in allgemeine interne und externe Risiken (allgemeines Unternehmerrisiko), leistungswirtschaftliche Risiken und finanzwirtschaftliche Risiken unterteilt (vgl. ua. Horváth/Gleich in Dörner/Horváth/Kagermann, Praxis des Risikomanagements, 2000, 111 ff.). Mangels entgegenstehender Anhaltspunkte in den Gesetzgebungsmaterialien ist davon auszugehen, dass sich der Gesetzgeber mit dem Begriff der finanzwirtschaftlichen Risiken an diese übliche Abgrenzung anlehnen wollte (vgl. BTDrucks. 16/634, 10). Stellungnahmen der FinVerw. liegen hierzu allerdings noch nicht vor.

Ein Risiko ist die zukünftige (meist negative) Abweichung einer bestimmten Größe vom Erwartungswert. Im unternehmerischen Bereich entstehen Risiken aus der (ungünstigen) Entwicklung bestimmter unsicherer Rahmenbedingungen, die Einfluss auf ein relevantes Erg., zB auf Gewinn oder Liquidität des Unternehmens, haben. Daher ist für die Abgrenzung zwischen dem allgemeinen Unternehmerrisiko, leistungswirtschaftlichen und finanzwirtschaftlichen Risiken auf die unsicheren Rahmenbedingungen abzustellen, aus denen das Risiko resultiert.

- *Allgemeines Unternehmerrisiko:* Das allgemeine Unternehmerrisiko betrifft nicht betriebsbedingte Einzelwagnisse, sondern die Unternehmung als Ganzes (zB Rückschläge in der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Inflation, technischer Fortschritt, plötzliche Nachfrageverschiebungen). Es handelt sich damit um allgemeine Verlustrisiken, die sich nicht einzelnen Geschäften oder betrieblichen Leistungen spezifisch zuordnen lassen, sondern Ausfluss der Unternehmerrstellung sind.
- *Leistungswirtschaftliche Risiken:* Ein leistungswirtschaftliches Risiko liegt vor, wenn die Unsicherheit, die das Unternehmensergebnis negativ beeinflusst, im leistungswirtschaftlichen Bereich zu verorten ist. Zu den leistungswirtschaftlichen Risiken zählen daher Risiken in den Bereichen Beschaffung, Produktion, Absatz/Vertrieb sowie Forschung und Entwicklung. Erfasst sind bspw. Wertminderungen vorhandener körperlicher Gegenstände oder das Betriebsrisiko bei der Fertigung von WG. Hierbei kann es sich um Risiken handeln, die im Versagen interner Systeme/Verfahren (bspw. in Form von Organisationsmängeln, Mängel des Risikomanagementsystems oder menschlichem Versagen) begründet sind (vgl. Herzig/Briesemeister, Ubg 2009, 157 [158]).
- *Finanzwirtschaftliche Risiken:* Unter finanzwirtschaftlichen Risiken sind solche Risiken zu verstehen, die sich vor allem aus börsenmäßig ermittelten Preisänderungen für Währungen, Waren, Zinssätze, Optionen, Aktien, Obligationen uÄ ergeben und die durch Finanzinstrumente abgesichert werden können (vgl.

Schiffers, DStZ 2006, 403; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 237 [8/2021]; *Hick* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 1053; *Schmerkotte*, DB 2018, 849 [853]).

Keine Bewertungseinheiten zur Absicherung des „allgemeinen Unternehmerrisikos“: Anhand der Abgrenzung zwischen dem allgemeinen Unternehmerrisiko, finanzwirtschaftlichen und leistungswirtschaftlichen Risiken wird deutlich, dass der Gesetzgeber mit dem Begriff der finanzwirtschaftlichen Risiken vor allem sicherstellen wollte, dass Bewertungseinheiten vom Bilanzierenden nicht dazu genutzt werden, allgemeine Verlustrisiken, die sich nicht einzelnen Geschäften oder betrieblichen Leistungen spezifisch zuordnen lassen, sondern aus dem allgemeinen Unternehmerrisiko resultieren, abweichend vom Imparitätsprinzip mit unrealisierten Gewinnen zu saldieren (s. auch *Hick* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 1053) – wobei allerdings bereits fraglich ist, wie das „allgemeine Unternehmerrisiko“ überhaupt durch Finanzinstrumente abgesichert werden könnte. Für dieses Verständnis spricht, dass der Gesetzgeber dann im Rahmen des BilMoG ausdrücklich klargestellt hat, dass eine Bildung von Bewertungseinheiten zur Absicherung des allgemeinen Unternehmerrisikos ausgeschlossen ist (vgl. BTDrucks. 16/12407, 86; IDW RS HFA 35, FN-IDW 2011, 445, Rz. 26).

Finanzwirtschaftliche Risiken in Bezug auf die Entwicklung der Preise von energiewirtschaftlichen Commodities: Nach der obigen Abgrenzung liegt ein finanzwirtschaftliches Risiko bspw. auch in Bezug auf die unsichere Entwicklung der Preise von energiewirtschaftlichen *Commodities* vor (zur Zulässigkeit der Absicherung von *Commodity*-Risiken nach § 254 HGB s. *Glaser* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht, 2020, § 254 HGB Rz. 125). Im Rahmen energiewirtschaftlicher Handelsgeschäfte gehandelte Produkte (vor allem *Forwards* und *Futures*, s. hierzu auch *Zenke/Schäfer*, Energiehandel in Europa, 4. Aufl. 2017, 102 ff.) können als Grundgeschäfte in eine Bewertungseinheit einbezogen werden; die Grundsätze des IDW RS ÖFA 3, IDW-FN 10/2015, 553 sind nur auf die Geschäftstätigkeit von Energieversorgungsunternehmen (im Rahmen eines standardisierten Geschäftsmodells stehen einer Vielzahl von Energieabsatzverträgen nur einige wenige Energiebeschaffungsverträge gegenüber), aber nicht im Bereich des Energiehandels anwendbar. Sie unterliegen den gleichen definierbaren und hoch korrelierten Risiken, die durch die Marktpreisentwicklung der gehandelten *Commodities* (Strom, Rohstoffe, Zertifikate) bestimmt werden. Basiswerte dieser Termingeschäfte sind realwirtschaftliche Güter. Mögliche Verluste aus diesen Geschäften sind aber auf den schwankenden Marktpreis und damit auf ein finanzwirtschaftliches Risiko zurückzuführen (vgl. *Schmerkotte*, DB 2018, 849 [853]; *Hennrichs* in *Hennrichs/Hörhammer*, StbJb. 2016/17, 327 [341]; *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 976 [980]; *Herzig/Briesemeister*, Ubg 2009, 157 [158]; *Barckow*, StbJb. 2006/07, 217 [220]; *Hahne*, StuB 2007, 18 [20]; *Schiffers*, DStZ 2006, 400 [401]; aA *Hörhammer* in *Hennrichs/Hörhammer*, StbJb. 2016/17, 327 [340]).

Unabhängig davon, ob diese Geschäfte bei Fälligkeit zur physischen Lieferungen des Basiswerts verpflichten bzw. berechtigen oder auf einen finanziellen Ausgleich gerichtet sind (s. hierzu *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 237 [8/2021]), unterliegen sie einem Wertänderungsrisiko. Dieses Wertänderungsrisiko materialisiert sich dann in einem Zahlungsstromrisiko (*cash-flow*-Risiko), soweit Termingeschäfte auf einen Barausgleich gerichtet sind. Ist nach den *Closing*-Bestimmungen hingegen der Basiswert zu liefern, besteht ein Wertänderungsrisiko (*fair-value*-Risiko) in Bezug auf die Wertentwicklung des Basiswerts.

Abgrenzung zwischen finanzwirtschaftlichen und leistungswirtschaftlichen Risiken: Eine Abgrenzung zwischen finanzwirtschaftlichen und leistungswirtschaftlichen Risiken kann hingegen nicht trennscharf erfolgen. Dies wird im Fall der Absicherung von Preisänderungsrisiken von Waren und Rohstoffen durch Waretermingeschäfte deutlich, für die nach § 254 Satz 2 HGB die Bildung einer Bewertungseinheit erfolgen kann. In diesen Fällen ist dem Grunde nach der Beschaffungsbereich des Unternehmens und damit ein leistungswirtschaftliches Risiko betroffen. Die Transaktion wäre damit vom Anwendungsbereich des Abs. 1a Satz 2 ausgenommen (vgl. *Meinert*, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 2000, 189; *Hahne*, StuB 2007, 18; aA *Herzig/Briesemeister*, Ubg 2009, 157 [158]). Allerdings ist das abgeschlossene Termingeschäft zugleich auf die Absicherung eines finanzwirtschaftlichen Risikos in Form eines Marktpreisänderungsrisikos ausgerichtet. Damit ist von der Transaktion zugleich auch der Finanzbereich des Unternehmens und damit ein vom Anwendungsbereich des Abs. 1a Satz 2 erfasstes finanzwirtschaftliches Risiko betroffen (aA *Hörhammer* in *Hennrichs/Hörhammer*, StbJb. 2016/17, 327 [340]). Deutlich wird, dass im Zuge der Absicherung von Beschaffungs- und Absatzgeschäften abgeschlossene Finanzinstrumente der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken dienen. Selbst wenn man davon ausgeht, „finanzwirtschaftlich“ seien nur Zahlungsstromänderungsrisiken (*cash-flow*-Risiken), nicht aber die gleichfalls in § 254 HGB genannten Wertänderungsrisiken (*fair-value*-Risiken), gelangt man zu keinem anderen Erg. Die zur Absicherung von Beschaffungs- und Absatzgeschäften getätigten Termingeschäfte unterliegen nämlich potentiell beiden Risiken. Insbesondere soweit Termingeschäfte auf einen Barausgleich (*cash-settlement*) gerichtet sind, besteht primär ein Risiko unsicherer Zahlungsströme (*cash-flow*-Risiko).

1733 3. Nicht der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken dienende Bewertungseinheiten

Für nicht der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken dienende Bewertungseinheiten gilt die konkrete Maßgeblichkeit des Abs. 1a Satz 2 aufgrund des insoweit klaren Gesetzeswortlauts nicht. Zwar sind die Bewertungseinheiten über Abs. 1 Satz 1 auch für die StBil. maßgeblich, es kommt dann aber aufgrund des stl. Bewertungsvorbehalts (Abs. 6) darauf an, inwieweit die kompensatorische Bewertung in Einklang mit den allgemeinen stl. Bewertungsvorschriften des § 6 Abs. 1 steht (vgl. *Hahne*, StuB 2007, 18 [21]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 235 [8/2021]; aA *Kirsch*, DStZ 2008, 28 [32]).

Die von der FinVerw. im Rahmen von Bp. vertretene Auffassung, dass Abs. 1a Satz 2 nur einen Teilbereich der nach § 254 HGB zulässigen Bewertungseinheiten erfasst, hat zur Folge, dass für stl. Zwecke eine imparitätische Einzelbewertung der in eine (handelsrechtl. gebildeten) Bewertungseinheit einbezogenen Grund- und Sicherungsgeschäfte erfolgen müsste. Ist für das überschießende Erg. der Bewertungseinheit eine Drohverlustrückstellung gebildet worden, reicht es für den Übergang zu einer Einzelbewertung nicht aus, eine etwaig gebildete Drohverlustrückstellung auszubuchen. Dies folgt daraus, dass sich die Drohverlustrückstellung als Saldogröße aus Teilwertabschreibungen, Drohverlustrückstellungen und unrealisierten Gewinnen zusammensetzt, die steuerbilanziell unterschiedlich zu behandeln sind.

Vor dem Hintergrund, dass im Falle einer Einzelbewertung die Saldierung von unrealisierten Gewinnen mit unrealisierten Verlusten entfällt, können sich im Einzel-

fall deutlich höhere steuerbilanzielle Ergebnisauswertungen als bei Ansatz der Bewertungseinheit ergeben. Den Gewinnminderungen liegen auch nicht stets Drohverlustrückstellungen zugrunde, denen bei Einzelbewertung das Passivierungsverbot des Abs. 4a Satz 1 entgegenstünde.

Sind als Grund- und Sicherungsgeschäft bspw. Termingeschäfte abgeschlossen worden (zB *Futures* und *Forwards*), handelt es sich hierbei um schwebende Geschäfte (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB; vgl. IDW RS ÖFA 3, WPg Supplement 4/2015, Rz. 12). Im Fall einer Einzelbewertung wäre zu prüfen, ob eine steuerwirksame Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2) auf die sog. *variation margins* (als Vorleistung im Rahmen eines schwebenden Geschäfts) in Betracht kommt (s. auch Anm. 1078; *Schiffers/Strahl/Tormöhlen/Fuhrmann/Veit in Korn*, § 5 Rz. 250 [12/2020]; sowie IDW RS BFA 5, Rz. 15; *Schmidt/Usinger in Beck-BilKomm.*, 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 101). Die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung sind dann erfüllt, wenn der Marktwert des Kontrakts zum Bewertungsstichtag unter die geleistete Vorauszahlung gesunken ist. Aus der Qualifikation gezahlter Variation Margin als Vorleistung im Rahmen eines schwebenden Geschäfts ergibt sich nach bilanzrechtl. Grundsätzen zwingend, dass ein drohender Verlust aus einem schwebenden Geschäft zunächst als Abwertung bei der erbrachten Vorleistung zu berücksichtigen ist (vgl. BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; BFH v. 25.11.2009 – X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090; Anm. 2059). Die Voraussetzungen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung sind erfüllt, wenn der zum Bilanzstichtag bei den Einzelgeschäften bestehende negative Marktwert bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz fortbesteht (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 16).

Einstweilen frei.

1734

4. Rechtsfolge kompensatorischer Bewertung in der Steuerbilanz

a) Keine Abkopplung von Handels- und Steuerbilanz

1735

Kein eigenständiges Steuerbilanzrecht für Bewertungseinheiten: Ist in der HBil. aufgrund der unbestimmten Anwendungsvoraussetzungen eine kompensatorische Bewertung unterblieben, so bleibt es dabei auch für die stl. Gewinnermittlung. Ein eigenständiges Steuerbilanzrecht für Bewertungseinheiten besteht damit nicht (vgl. *Glaser in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht, 2020, § 254 HGB Rz. 135). Die Bildung einer Bewertungseinheit in der HBil. wird insoweit für die Anwendung des Abs. 1a Satz 2 zwingend vorausgesetzt. Die spezielle und konkrete „Ausschnittsmaßgeblichkeit“ des Abs. 1a Satz 2 verdrängt insoweit den allgemeinen Grundsatz der Maßgeblichkeit handelsrechtl. GoB für die stl. Gewinnermittlung. Auf die Art der Bewertungseinheit (*Micro-*, *Macro-* oder *Portfolio-Hedge*) kommt es dabei nicht an (vgl. *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 71). Der Gesetzgeber hat bereits 2006 in der Begr. zum Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen klargestellt, dass die Übernahme der Ergebnisse einer kompensatorischen Bewertung in die StBil. nicht auf 1:1-Sicherungsbeziehungen (*Micro-Hedges*) beschränkt ist (vgl. BTDrucks. 16/634, 10). Auch die FinVerw. geht hiervon aus (vgl. BMF v. 25.8.2010 – IV C 6 - S 2133/07/10001, 2009/0743135, DB 2010, 2024; OFD Rheinland v. 11.3.2011 – S 2133 - 2011/0002 - St 141, DB 2011, 737; OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A - 30 St 210, DStR 2012, 1389).

Auf der anderen Seite kann der wahlweise handelsbilanzielle Verzicht auf die Bildung einer Bewertungseinheit nun nicht mehr ein steuerbilanzielles Gebot zur

Verrechnung auslösen. Aufgrund des Abs. 1a ist insoweit eine „Abkopplung“ von HBil. und StBil. nicht mehr möglich.

Übernahme der handelsbilanziellen Ergebnisauswirkungen der Bewertungseinheit: Werden handelsrechtl. nach § 254 HGB Bewertungseinheiten gebildet, sind die Ergebnisse nach dem Wortlaut des Abs. 1a Satz 2 für die stl. Gewinnermittlung konkret (dh. sowohl in Bezug auf den Ansatz als auch die Bewertung) maßgeblich, soweit finanzwirtschaftliche Risiken abgesichert werden. Die in Abs. 1a Satz 2 angeordnete Bindung an die HBil. greift nicht nur für die Frage, „ob“ eine Bewertungseinheit zu bilden ist, sondern auch hinsichtlich der Ergebnisauswirkung der Bildung, Fortführung und Auflösung der Bewertungseinheit. Die Ergebnisse in der HBil. gebildeter Bewertungseinheiten finden so unmittelbar Eingang in die stl. Gewinnermittlung (§ 5 Abs. 6 wird insoweit durch die Anknüpfung an die konkrete handelsrechtl. Bilanzierung überlagert).

1736 b) Begründung und bilanzielle Abbildung einer Bewertungseinheit

Begründung einer Bewertungseinheit: Die Begr. einer Bewertungseinheit ist erfolgsneutral möglich. Auf den Wertansatz der abgesicherten WG ergeben sich keine Auswirkungen. In zeitlicher Hinsicht ist der Beginn einer Bewertungseinheit von der Zweckbestimmung „Designation“ durch den Bilanzierenden abhängig (vgl. BFH v. 2.12.2015 – I R 83/12, BStBl. II 2016, 831).

Bilanzielle Abbildung des effektiven Teils einer Bewertungseinheit: Der Gesetzgeber hat in § 254 HGB die konkrete bilanzielle Abbildung einer Bewertungseinheit offengelassen. Nach der Gesetzesbegründung besteht ein Wahlrecht zwischen der sog. Einfrierungsmethode und der sog. Durchbuchungsmethode (vgl. BTDrucks. 16/10067, 59). Dieser Beurteilung hat sich die hM angeschlossen (vgl. Schmidt/Usinger in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 52; Cassell/Kessler in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller, HGB Bilanz-Kommentar, 11. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 56; IDW RS HFA 35, Rz. 75; Hennrichs, WPg 2010, 1185 [1187]). Die beiden Methoden unterscheiden sich hinsichtlich des saldierten (= Einfrierungsmethode) bzw. unsalidierten (= Durchbuchungsmethode) Ansatzes von Wertveränderungen von Grund- und Sicherungsgeschäft in Bilanz und GuV (vgl. U. Prinz in Claussen/Scherrer, Kölner Kommentar Rechnungslegungsrecht, 2010, § 254 HGB Rz. 15; Petersen/Zwirner/Froschhammer, StuB 2009, 449 [453]). Aufgrund des Verweises des Abs. 1a Satz 2 auf die handelsbilanziellen Ergebnisse der Bewertungseinheit sind in der StBil. beide Methoden zulässig. Handelsrechtlich führt die Behandlung einer Bewertungseinheit unabhängig von der Wahl einer bestimmten Bilanzierungstechnik zu demselben bilanziellen Erg. (vgl. Kämpfer/Frey, FS Streim, 2008, 187 [197], für den Fall der Absicherung einer Auslandsbeteiligung; dazu auch Micksch/Mattern, DB 2010, 579). Die Methodenwahl ist in der HBil. in sachlicher und in zeitlicher Hinsicht stetig auszuüben (vgl. § 246 Abs. 3 und § 252 Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 252 Abs. 2 HGB):

- *Einfrierungsmethode (auch als Festbewertungs- oder Nettomethode bezeichnet):* Die sich ausgleichenden gegenläufigen Wertänderungen (= Änderungen der beizulegenden Zeitwerte) von Grund- und Sicherungsgeschäft werden in der Bilanz und GuV ab dem Schließen der Position nicht mehr berücksichtigt (effektiver Teil der Sicherungsbeziehung); der wirksame Teil der Sicherungsbeziehung wird in einer Nebenrechnung erfasst und dokumentiert. Gebräuchlich ist die Methode vor allem, falls eine sog. geschlossene Position vorliegt (vgl. Ans-

tett/Husmann, BB 1998, 1528; Patek, FR 2006, 714 [716]). Im Fall von Marktpreisschwankungen tritt eine Kompensation ein. Die GuV wird am Bilanzstichtag nur dann berührt, wenn der ursprünglich erwartete Wertausgleich nicht eintritt (ineffektiver Teil der Sicherungsbeziehung).

- **Durchbuchungsmethode** (auch als Marktbewertungs- oder Bruttomethode bezeichnet): Am Bilanzstichtag erfolgt eine ergebniswirksame Bewertung in die Bewertungseinheit eingehender Grund- und Sicherungsgeschäfte mit dem beizulegenden Zeitwert. Die sich ausgleichenden gegenläufigen Wertänderungen von Grund- und Sicherungsgeschäft werden sowohl für den effektiven als auch für den ineffektiven Teil der Sicherungsbeziehung in der Bilanz und auch in der GuV erfasst. Als Unterfall der Durchbuchungsmethode wird auch eine rein bilanzielle Erfassung – also eine direkte Verrechnung von Wertänderungen – als zulässig eingestuft (vgl. U. Prinz in Claussen/Scherrer, Kölner Kommentar Rechnungslegungsrecht, 2010, § 254 HGB Rz. 15; Kämpfer/Frey, FS Streim, 2008, 187 [195]). Nur für den effektiven Teil der Sicherungsbeziehung heben sich die gegenläufigen Wertänderungen auf.

Für die Einfrierungsmethode spricht, dass die Methode im Gegensatz zur Durchbuchungsmethode dem wirtschaftlichen Charakter einer Bewertungseinheit am besten gerecht wird (vgl. Grünewald, Finanzterminkontrakte im handelsrechtlichen Jahresabschluss, 1993, 268). So bleibt durch die Durchbuchungsmethode unberücksichtigt, dass in einer Bewertungseinheit zusammengefasste Geschäfte in einem Sicherungszusammenhang stehen. Diesem Erg. hat sich die FinVerw. angeschlossen (vgl. OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A - 30 - St 210, juris).

Bei Anwendung der Einfrierungsmethode muss für das Sicherungsgeschäft bspw. keine Wertberichtigung bzw. Bildung einer Drohverlustrückstellung erfolgen, soweit das Grundgeschäft Bewertungsreserven aufweist. Ein positiver Bewertungsüberhang aus der Verrechnung unrealisierter Gewinne und unrealisierter Verluste aus Grund- und Sicherungsgeschäft bleibt unberücksichtigt (Realisationsprinzip). Verluste beim Grundgeschäft werden durch Abwertung und beim Sicherungsgeschäft durch die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste oder durch direkte aufwandswirksame Behandlung berücksichtigt, soweit keine Verrechnung mit unrealisierten Gewinnen aus dem jeweils anderen Geschäft möglich ist (vgl. Tönnies/Schiersmann, DStR 1997, 714 [716]).

Keine Anwendung der steuerlichen Vorschriften über die Gewinn- und Einkommensermittlung und die Verlustverrechnung: Für die Abbildung einer laufenden Bewertungseinheit gelangen innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit (effektiver Teil der Bewertungseinheit) die stl. Vorschriften über die Gewinn- und Einkommensermittlung und die Verlustverrechnung nicht zur Anwendung. Dieser Beurteilung hat sich die FinVerw. angeschlossen (vgl. OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A - 30 - St 210, DStR 2012 1389; BMF v. 25.8.2010 – IV C 6 - S 2133/07/10001, 2009/0743135, DB 2010, 2024).

Dies bedeutet, dass innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit keine Separierung der Bestandteile der Bewertungseinheit zur Umsetzung stl. Korrekturvorschriften erfolgt. Ursächlich ist, dass sich die in Abs. 1a Satz 2 angeordnete Bindung an die handelsbilanziellen „Ergebnisse“ der Bewertungseinheit auch auf die Übernahme der Ergebnisauswirkungen für die stl. Gewinnermittlung erstreckt (vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 12. Aufl. 2021, § 254 HGB Rz. 128; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 237 8/2021; Micksch/Mattern, DB 2010, 579; aA Schmitz, DB 2009, 1620). Somit ist die bereits für Zwe-

cke der handelsbilanziellen Gewinnermittlung erfolgte Saldierung der Ergebnisse von Grund- und Sicherungsgeschäft in die steuerbilanzielle Gewinnermittlung zu übernehmen. Dies gilt unabhängig davon, ob zur bilanziellen Abbildung der Bewertungseinheit die Einfrierungs- oder die Durchbuchungsmethode zur Anwendung gelangt.

Für die Abbildung einer laufenden Bewertungseinheit folgt hieraus, dass innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit die Vorschriften über Gewinnermittlung, Einkommensermittlung und Verlustverrechnung – genannt werden ausdrücklich § 3 Nr. 40 EStG, § 8b KStG und § 15 Abs. 4 EStG – nicht zur Anwendung gelangen (vgl. OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A - 30 - St 210, DStR 2012, 1389; BMF v. 25.8.2010 – IV C 6 - S 2133/07/10001, 2009/0743135, DB 2010, 2024).

Keine Separierung von § 8b KStG erfasster Bestandteile der Bewertungseinheit:

Im Hinblick auf die in Abs. 1a Satz 2 angeordnete Bindungswirkung der handelsbilanziellen „Ergebnisse“ der Bewertungseinheit für die stl. Gewinnermittlung erfolgt innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit keine Separierung von § 8b KStG erfasster Bestandteile der Bewertungseinheit (stfreie Gewinne gem. § 8b Abs. 2 iVm. Abs. 3 Satz 1 KStG bzw. stl. außer Ansatz bleibende Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG) (vgl. *U. Prinz*, DStJG 34 [2011], 136; *Häuselmann*, Ubg 2008, 399; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 238 [8/2021]; aA *Herzig/Briesemeister*, Ubg 2009, 157). Hierfür spricht, dass innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit der mit einem Anteil iSd. § 8b Abs. 2 KStG in Zusammenhang stehende Gewinn des Grundgeschäfts mit dem Verlust des Sicherungsgeschäfts zu verrechnen ist. Dieses handelsbilanzielle Erg. ist auch für die stl. Gewinnermittlung maßgeblich. Anderenfalls würde der bilanzielle Bewertungszusammenhang für Zwecke der Ermittlung des stpfl. Einkommens aufgelöst.

Entsteht im Zusammenhang mit einem Anteil iSd. § 8b Abs. 2 KStG bzw. einem Gesellschafterdarlehen iSd. § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG eine Gewinnminderung, steht § 8b Abs. 3 Satz 3 bzw. Satz 4 KStG einer steuerwirksamen Verrechnung mit dem Gewinn aus dem Sicherungsgeschäft nicht entgegen (aA *Schmitz*, DB 2009, 1620).

Keine Separierung von § 15 Abs. 4 Satz 3 erfasster Bestandteile der Bewertungseinheit:

Durch § 15 Abs. 4 Satz 3 wird eine steuerwirksame Verlustberücksichtigung auf einen Differenzausgleich ausgerichteter Termingeschäfte ausgeschlossen. Das Verlustverrechnungsverbot gilt allerdings nicht bei einer Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs (§ 15 Abs. 4 Satz 4). Ausgenommen ist gem. § 15 Abs. 4 Satz 5 die Absicherung von Aktiengeschäften, die zu stfreien Erträgen iSd. § 8b Abs. 2 KStG führen. Hierdurch soll verhindert werden, dass im Zusammenhang mit der Absicherung von stfreien Erträgen entstehende Sicherungsaufwendungen stl. uneingeschränkt abziehbar sind. Dabei teilt die Einordnung des Sicherungsgeschäfts die Einordnung des Grundgeschäfts. Fällt dies nicht unter § 8b KStG, sind die Verluste aus dem Sicherungsgeschäft unbeschränkt ausgleichs- und abzugsfähig. Innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit ist für die Anwendung des § 15 Abs. 4 Satz 3 allerdings kein Raum. Ausschlaggebend ist, dass innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit kein Verlust aus dem Sicherungsgeschäft ausgewiesen wird, an den die Rechtsfolgen des § 15 Abs. 4 Sätze 3–5 anknüpfen könnten.

c) Übernahme einer in der Handelsbilanz gebildeten Drohverlustrückstellung für Bewertungseinheiten

Durchbrechung des Verbots eines Ausweises von Drohverlustrückstellungen:

Die konkrete Maßgeblichkeit des Abs. 1a Satz 2 erstreckt sich auch auf die Übernahme einer in der HBil. gebildeten Drohverlustrückstellung für Bewertungseinheiten (§ 5 Abs. 4a Satz 2 EStG iVm. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB). Die Vorschrift ist als Annex zu der angeordneten konkreten Maßgeblichkeit nach Abs. 1a Satz 2 zu sehen, da sie den handelsrechtl. üblichen passivischen Ausweis des unwirksamen Teils der Bewertungseinheit in Form einer lediglich technisch als solche bezeichneten Drohverlustrückstellung auch in der StBil. ermöglicht (vgl. BTDrucks 16/634, 10). Der Gesetzgeber hielt diese Ergänzung für zwingend erforderlich (vgl. BTDrucks. 16/749, 2). Die Vorschrift beruht auf dem Gedanken, dass die kompensatorische Bewertung innerhalb von Bewertungseinheiten aus fiskalischer Sicht per Saldo grds. vorteilhaft und daher die Ausnahme vom Passivierungsverbot gerechtfertigt ist.

Konkrete Maßgeblichkeit der bilanziellen Abbildung von Verpflichtungsüberhängen einer Bewertungseinheit:

Eine Berücksichtigung des Ergebnisses einer Bewertungseinheit durch Übernahme einer in der HBil. gebildeten Drohverlustrückstellung kommt im Fall der Abbildung einer „laufenden Bewertungseinheit“ in Betracht. Im Fall der Auflösung einer Bewertungseinheit sind während des Sicherungszusammenhangs entstandene Wertveränderungen von Grund- und Sicherungsgeschäft durch Zu- bzw. Abschreibungen zu realisieren, so dass für die Bildung einer Rückstellung für Verluste aus einem schwebenden Geschäft kein Raum ist (Fristenkongruenz von Grund- und Sicherungsgeschäft). Dem Wortlaut des Abs. 4a Satz 2 lässt sich kein Vorrang der Einfrierungsmethode oder der Durchbuchungsmethode entnehmen, so dass beide Methoden zulässig sind. Vier Konstellationen können unterschieden werden:

- ▶ *Saldo der Bewertungseinheit beträgt null:* Dem Gewinn des Sicherungsgeschäfts steht ein Verlust des Grundgeschäfts in entsprechender Höhe gegenüber. Der Bilanzansatz von Grund- und Sicherungsgeschäft ist nicht zu verändern, eine Rückstellung für drohende Verluste ist nicht zu bilden.
- ▶ *Positiver Saldo:* Ein positiver Saldo der Ergebnisse von Grund- und Sicherungsgeschäft darf aufgrund des Imparitätsprinzips nicht berücksichtigt werden.
- ▶ *Negativer Saldo, der daraus resultiert, dass der Verlust aus dem Grundgeschäft den Gewinn des Sicherungsgeschäfts übersteigt:* Der Verlust ist durch die Vornahme einer Abschreibung in Höhe des negativen Saldos zu berücksichtigen.
- ▶ *Negativer Saldo, der daraus resultiert, dass der Verlust aus dem Sicherungsgeschäft den Gewinn des Grundgeschäfts übersteigt:* In diesem Fall ist in Höhe des negativen Saldos eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden.

Bildung einer Drohverlustrückstellung in technischer Hinsicht: Bei der zur Berücksichtigung des negativen Saldos einer Bewertungseinheit gebildeten Drohverlustrückstellung handelt es sich häufig nur technisch gesehen um eine Rückstellung. Der Begriff „Drohverlustrückstellung in technischer Hinsicht“ rührt daher, dass bei der Ermittlung des Rückstellungsbetrags aktivische Wertkorrekturen (im Sinne von Bewertungsreserven des Gegengeschäfts) bereits mindernd gegengerechnet worden sind. Nach der Gesetzesbegründung handelt es sich bei der Bilanzposition „Drohverlustrückstellung“ um die Zusammenfassung einer Vielzahl un-

terschiedlichster Aufwendungen und Erträge (vgl. BTDrucks. 16/634, 10). Für den Fall der Bildung eines *Macro-* bzw. *Portfolio-Hedges* bringt der Gesetzgeber damit zum Ausdruck, dass ein negativer Saldo aus einer Vielzahl in eine Bewertungseinheit eingehender Grund- und Sicherungsgeschäfte resultiert, der durch die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften abzubilden ist. Tatsächlich werden ggf. aktivische Wertkorrekturen (außerplanmäßige Abschreibungen auf das Grundgeschäft) mit Drohverlustrückstellungen für schwebende Geschäfte vermischt (vgl. *Günkel*, StbJb. 2001/02, 343 [361]). Eine Aufteilung des Verpflichtungsüberhangs auf die in der Bewertungseinheit enthaltenen Positionen nach dem Verursachungsprinzip ist in der HBil. nicht vorzunehmen (vgl. *Löw/Scharpf/Weigel*, WPg 2008, 1011 [1019]). Sie wäre häufig praktisch nur schwer umsetzbar. Weil der Verpflichtungsüberhang nicht auf die Bestandteile der Bewertungseinheit aufzuteilen ist, erübrigt sich die Frage, ob außerplanmäßige Abschreibungen auf das Grundgeschäft eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung voraussetzen (§ 253 Abs. 3 HGB).

Übernahme einer Drohverlustrückstellung in die steuerliche Gewinnermittlung ohne Aufteilung auf die Bestandteile der Bewertungseinheit: Aus stl. Sicht ist aufgrund der konkreten Maßgeblichkeit eine in der HBil. gebildete Drohverlustrückstellung (Abs. 1a Satz 2 iVm. Abs. 4a Satz 2) ohne Aufteilung auf die Bestandteile der Bewertungseinheit in die stl. Gewinnermittlung zu übernehmen (*Schiffers/Strahl/Fuhrmann/Veit* in *Korn*, § 5 Rz. 468.1 [2000]; aA *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 981). Hintergrund ist, dass sich der aus der Bewertungseinheit resultierende Verlust nicht konkret zuordnen lässt. Aus Sicht des Gesetzgebers stellt Abs. 4a Satz 2 mithin eine Typisierungs- und Vereinfachungsregelung dar. Da die kompensatorische Bewertung auch für den Fiskus per Saldo vorteilhaft ist, soll ein verbleibender Negativsaldo nicht für die steuerbilanzielle Abbildung in seine Bestandteile zerlegt werden. Es ist damit nicht zu untersuchen, inwieweit ein negativer Saldoüberhang anteilig auf Teilwertabschreibungen, Teilwertzuschreibungen auf Verbindlichkeiten oder auf Drohverlustrückstellungen entfällt, denn dies würde eine aufwendige Einzelbewertung allein für stl. Zwecke erforderlich machen, wodurch der Vereinfachungszweck der Bewertungseinheit verfehlt würde. Diese Vorgehensweise, die auch von der FinVerw. vertreten wird (vgl. OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A - 30 - St 210, juris), ist bspw. auch dann von Bedeutung, wenn der Verpflichtungsüberhang (außerplanmäßige Abschreibung auf das Grundgeschäft) im Zusammenhang mit Anteilen iSd. § 8b Abs. 2 KStG steht. Das heißt, bei isolierter Betrachtung würde § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG einer steuerwirksamen Berücksichtigung der Wertminderung der Beteiligung entgegenstehen. Aufgrund der Übernahme der handelsbilanziellen Drohverlustrückstellung zur Erfassung des Verpflichtungsüberhangs der Bewertungseinheit ist aus stl. Sicht auch nicht zu prüfen, ob mangels einer dauerhaften Wertminderung für einzelne Bestandteile der Bewertungseinheit die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 bzw. Nr. 2 Satz 2) erfüllt sind (aA *Herzig/Briesemeister*, Ubg 2009, 162; *Schmidt/Usinger* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 4).

1737 5. Verlängerung einer Bewertungseinheit

Die Bildung einer Bewertungseinheit setzt nicht voraus, dass zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft Fristenidentität besteht, soweit jederzeit ein Anschlusssicherungsgeschäft abgeschlossen werden kann (vgl. *Freiberg*, StuB 2014, 264; *Schmidt/*

Usinger in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 59). Für den Fall der Verlängerung einer bestehenden Bewertungseinheit sind zwei Fälle zu unterscheiden:

Verlängerung eines vorhandenen Sicherungsinstruments: Wird ein vorhandenes Sicherungsinstrument verlängert, ohne dass sich zahlungsmäßige Auswirkungen ergeben, ist die begründete Bewertungseinheit fortzuführen. Bilanzmäßige Auswirkungen ergeben sich durch die Verlängerung der Sicherungsbeziehung bei entsprechender Dokumentation nicht. Hintergrund ist, dass ein zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft begründeter Sicherungszusammenhang – bei fortbestehender Sicherungsabsicht und entsprechender Dokumentation – wirtschaftsjahrübergreifend gilt. Diese Sichtweise wird auch durch die BFH-Entsch. v. 10.4.2019 (BFH v. 10.4.2019 – I R 20/16, BStBl. II 2020, 674) bestätigt. In dem der Entsch. zugrundeliegenden Fall wurden Devisentermingeschäfte mehrfach verlängert, deren Abschluss zur Absicherung einer konkret geplanten Anteilsveräußerung in Fremdwährung erfolgt ist. In den Entscheidungsgründen wurde diese Vorgehensweise durch den BFH nicht problematisiert. Der BFH spricht allein die Folgen an, die aus der Auflösung der Bewertungseinheit durch Veräußerung von Grund- und Sicherungsgeschäft resultieren.

Verlängerung eines Sicherungsinstruments mit Abwicklung des bestehenden Sicherungsgeschäfts und Abschluss eines Anschlusssicherungsgeschäfts: Wird die Bewertungseinheit dadurch fortgeführt, dass nach dem Auslaufen des Sicherungsgeschäfts der Abschluss eines neuen sog. Anschlusssicherungsgeschäfts erfolgt, kann die bestehende Bewertungseinheit mit dem Anschlusssicherungsgeschäft fortgeführt werden (vgl. IDW, WP-Hdb., 17. Aufl. 2021, F 227). Dies ist dadurch begründet, dass der Austausch des Sicherungsinstruments lediglich zu einer formalen Durchbrechung des Sicherungszusammenhangs führt, da die Sicherungsabsicht fortbesteht.

Im Rahmen der Abwicklung des bisherigen Sicherungsgeschäfts realisierte Ergebnisse können durch entsprechende Zuschreibung und Abschreibung auf das Grundgeschäft (vorübergehend) GuV-neutral behandelt werden (vgl. U. Prinz in Claussen/Scherrer, Kölner Kommentar Rechnungslegungsrecht, 2010, § 254 HGB Rz. 6; IDW RS HFA 35 Rz. 87; Hennrichs, WPg 2010, 1185 [1189]). Allerdings wird auch eine erfolgswirksame Realisation eines bestehenden Sicherungsgeschäfts vertreten (vgl. Hahne, BB 2006, 2291 [2294]; Herzig/Briesemeister, Ubg 2009, 157 [159]; Häuselmann, Ubg 2008, 391 [399]). Dient das Sicherungsgeschäfte der Absicherung einer von § 8b KStG erfassten Beteiligung, hätte dies zur Folge, dass aufgelaufene Erträge und Aufwendungen aus dem Sicherungsgeschäft nach den allgemeinen Regelungen stl. zu berücksichtigen wären. Gewinne aus der Abrechnung des Sicherungsgeschäfts würden der Besteuerung mit KSt und GewSt unterliegen. Ein aus dem Sicherungsgeschäft resultierender Verlust wäre nur unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Satz 4 stl. abzugsfähig. Diese Vorgehensweise überzeugt allerdings vor dem Hintergrund nicht, dass der Sinn und Zweck einer Bewertungseinheit darin besteht, Verzerrungen der Vermögens- und Ertragslage zu vermeiden. Vor diesem Hintergrund ist es nicht sachgerecht, dass Gewinne und Verluste, die aufgrund des Austauschs des Sicherungsinstruments entstehen, bilanziell abgebildet werden müssen, wenn mit dem Anschlusssicherungsgeschäft das selbe Risiko des Grundgeschäfts abgesichert wird wie bereits mit dem ersten Sicherungsgeschäft. Die Übertragung der Ergebnisauswirkung eines auslaufenden Sicherungsgeschäfts auf sog. Anschlusssicherungsgeschäfte setzt allerdings voraus,

dass das Anschlusssicherungsgeschäft der ursprünglichen Sicherungsabsicht entspricht. Insbesondere bei Anwendung der Einfrierungsmethode spricht für eine erfolgsneutrale Behandlung, dass Wertänderungen (= Änderungen der beizulegenden Zeitwerte) von Grund- und Sicherungsgeschäft in der Bilanz und GuV ab dem Schließen der Position nicht mehr zu berücksichtigen sind. Dies muss auch gelten, wenn der Sicherungszusammenhang mit einem anderen Sicherungsgeschäft fortgeführt wird.

6. Auflösung von Bewertungseinheiten

1738 a) Streitige Reichweite der Bindungswirkung der handelsbilanziellen „Ergebnisse“ der Bewertungseinheit für die steuerliche Gewinnermittlung

Vorgehensweise bei der Auflösung einer Bewertungseinheit: Abs. 1a Satz 2 spricht ausschließlich die Übernahme des Ergebnisses in der HBil. gebildeter Bewertungseinheiten an. Aussagen zur Vorgehensweise bei der Auflösung einer Bewertungseinheit trifft das Gesetz nicht. Ein bestehender Sicherungszusammenhang wird entweder durch die gleichzeitige Auflösung von Grund- und Sicherungsgeschäft oder dadurch aufgelöst, dass entweder das Grund- oder das Sicherungsgeschäft endet (vgl. *Rimmelspacher/Fey*, WPg 2013, 994 [997]). Denkbar ist auch ein Wegfall der Bewertungseinheit durch Nichterfüllung der Dokumentationsanforderungen (*Häuselmann*, Ubg 2008, 391 [399]). Durch die Auflösung des Sicherungszusammenhangs kommt es zu Erfolgsbeiträgen, denen ggf. nicht realisierte Verluste gegenüberstehen. Gegebenenfalls stehen realisierten Verlusten auch nicht realisierte Gewinne gegenüber. Folge des Wegfalls des Sicherungszusammenhangs ist, dass sich künftige Änderungen der relevanten Risikoparameter ab dem Zeitpunkt des Wegfalls der Bewertungseinheit ergebniswirksam auswirken (vgl. BTDrucks. 16/10067, 59). Dies bedeutet, dass § 254 HGB bis zum Ende der Bewertungseinheit anzuwenden ist (vgl. *IDW*, WP-Hdb., 17. Aufl. 2021, F 227).

Behandlung aus der Abrechnung der Bewertungseinheit resultierender Ergebnisse: Für die Abrechnung der Bewertungseinheit im Zuge des Auflösungs Vorgangs handelt es sich bei Grund- und Sicherungsgeschäft noch um Komponenten der Bewertungseinheit (vgl. *IDW RS HFA 35*, Rz. 89). Das aus der Abrechnung der Bewertungseinheit resultierende Erg. ist nach Abs. 1a Satz 2 in die StBil. zu übernehmen.

Seit der Einf. der Vorschrift vor nunmehr gut fünfzehn Jahren ist streitig, ob die in Abs. 1a Satz 2 angeordnete Bindungswirkung der handelsbilanziellen „Ergebnisse“ der Bewertungseinheit für die stl. Gewinnermittlung auch im Zeitpunkt der Beendigung der Bewertungseinheit gilt (s. auch *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 239 [8/2021] für einen Überblick über den Meinungsstand). Bei dem Streit geht es um die Frage nach der Reichweite der Vorschrift für Zwecke der steuerlichen Gewinn- bzw. Einkommensermittlung. Würde § 254 HGB auf das im Zeitpunkt der Beendigung der Bewertungseinheit – innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit – erzielte Erg. zur Anwendung gelangen, hätte dies zur Folge, dass es sich für die Abrechnung der Bewertungseinheit im Zuge des Auflösungs Vorgangs beim Grund- und Sicherungsgeschäft noch um Komponenten der Bewertungseinheit handeln würde (vgl. *IDW*, WP-Hdb., 17. Aufl. 2021, F 227; *Rimmelspacher/Fey*, WPg 2013, 997; *Hennrichs*, WPg 2010, 1189). Das aus der Abrechnung der Bewertungseinheit resultierende Erg. wäre nach Abs. 1a Satz 2 in die StBil. zu übernehmen. Dabei geht es auch um die Frage, ob Abs. 1a Satz 2 eine „au-

„ßerbilanzielle Wirkung“ entfaltet. Ausdrücklich entschieden hat der BFH diese Frage bislang nicht. Die zu den Folgen des Ertrags aus einem Währungskurssicherungsgeschäft im Zusammenhang mit einer durch § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Anteilsveräußerung ergangene BFH-Entsch. v. 10.4.2019 (BFH v. 10.4.2019 – I R 20/16, BStBl. II 2020, 674) betrifft – worauf der BFH in den Entscheidungsgründen auch ausdrücklich hinweist – die Rechtslage vor der Einf. von Abs. 1a Satz 2. Allerdings hat der BFH den Abs. 1a Satz 2 in der Entsch. v. 27.3.2019 (BFH v. 27.3.2019 – I R 20/17, BStBl. II 2020, 685) – für den Fall einer zwischen einer Anleiheverbindlichkeit (Umtauschanleihe) und den Bestandsaktien gebildeten Bewertungseinheit – im Wege der Bilanzberichtigung rückwirkend zum 1.1.2006 mit „außerbilanzieller Wirkung“ angewendet.

Nach Begebung der Umtauschanleihe kam es zu erheblichen Wertsteigerungen der Aktien. Auf Grund der gebildeten Bewertungseinheit verzichtete die Klägerin handelsrechtl. auf die Passivierung einer zusätzlichen Verbindlichkeitsrückstellung bezogen auf den aus der Kurserhöhung resultierenden Risikoüberhang. Im Zeitpunkt der Beendigung der Bewertungseinheit war die Anleiheverbindlichkeit gegen den Buchwert der an die Anleihegläubiger gelieferten Aktien auszubuchen. Auf den hieraus resultierenden Gewinn (den Betrag, um den der Gewinn aus der Ausbuchung der Anleiheverbindlichkeit den Buchwert der ebenfalls auszubuchenden Aktien überstieg) hat der BFH § 8b Abs. 2 KStG angewendet. Der BFH hat damit im Erg. – im zeitlichen Anwendungsbereich von Abs. 1a Satz 2 – eine kompensatorische Bewertung der Wertänderungen von Anleiheverbindlichkeit und Aktien im Zeitpunkt der Auflösung der Bewertungseinheit vorgenommen und auf das Erg. – also mit außerbilanzieller Wirkung – § 8b Abs. 2 KStG angewendet. Die FinVerw. will die in Abs. 1a Satz 2 angeordnete Bindung an die HBil. allerdings nur für die Bewertung der in eine Bewertungseinheit einbezogenen WG akzeptieren. Die im Zeitpunkt der Beendigung einer Bewertungseinheit tatsächlich realisierten Ergebnisse seien nicht unter Bewertungs-, sondern unter Realisationsgesichtspunkten zu beurteilen (vgl. OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A - 30 - St 210, juris; OFD Rheinland v. 11.3.2011 – S 2133 - 2011/0002 - St 141, DB 2011, 737; BMF v. 25.8.2010 – IV C 6 - S 2133/07/10001, 2009/0743135, DB 2010, 2024). Auf die im Zuge der Auflösung der Bewertungseinheit realisierten Ergebnisse seien daher (auch innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit) die stl. Gewinnermittlungs- und Einkommensermittlungsvorschriften und die Vorschriften über die Verlustverrechnung (sog. zweite Gewinnermittlungsstufe) anzuwenden (ausdrücklich genannt werden §§ 3 Nr. 40, 3c, 15 Abs. 4 EStG und § 8b Abs. 2 KStG). Nach Auffassung der FinVerw. soll Abs. 1a Satz 2 damit keine „außerbilanzielle Wirkung“ entfalten (so auch *Meinert*, DStR 2017, 1401 [1452]). Dies soll unabhängig davon gelten, ob die Zusammenfassung von Grund- und Sicherungsgeschäft im Rahmen eines *Micro*-, *Macro*- oder *Portfolio-Hedge* erfolgt. Die FinVerw. begründet dies damit, dass es sich bei § 254 HGB um eine Bewertungsvorschrift handle, die nur eine temporäre Ausnahme vom Imparitäts- und Realisationsprinzip zur Folge habe. Auf die Beendigung einer Bewertungseinheit könne § 254 HGB nicht zu Anwendung gelangen. Aus Sicht der FinVerw. kommt dem § 254 HGB damit lediglich die Funktion zu, bestimmte Besteuerungsfolgen zeitlich hinauszuschieben. Im Erg. hat die von der FinVerw. vertretene Einstufung von Abs. 1a Satz 2 als Bewertungsvorschrift zur Folge, dass die mit einer kompensatorischen Bewertung verfolgten Zielsetzungen im Zeitpunkt der Auflösung der Bewertungseinheit storniert werden.

In systematischer Hinsicht steht der Rechtsauffassung der FinVerw. entgegen, dass sich die in Abs. 1a Satz 2 angeordnete Bindung an die handelsbilanziellen Ergeb-

nisse der Bewertungseinheit auch auf die Übernahme der Ergebnisauswirkungen für die stl. Gewinnermittlung erstreckt (vgl. *Niedling/Gsödl*, Ubg 2017, 429 [433]; *U. Prinz*, DStJG 34 [2011], 136 [159]; *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 12. Aufl. 2021, § 254 HGB Rz. 128; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 238 [8/2021]; *Micksch/Mattern*, DB 2010, 579 [582]; aA *Schmitz*, DB 2009, 1620). Der Wortlaut des § 254 HGB bezieht sich ausdrücklich nicht nur auf Wertveränderungen an Vermögensgegenständen und Schulden, sondern auch auf Zahlungsströme. Dies spricht dafür, auch die tatsächliche Realisation von Grund- und Sicherungsgeschäft in die Bewertungseinheit einzubeziehen. Es entspricht der Zielsetzung des Gesetzgebers, dass eine unterschiedliche Behandlung von Bewertungseinheiten in HBil. und StBil. mit § 254 HGB vermieden werden sollte (s. hierzu auch *Rödter*, FS Kessler, 2021, 493). Damit ist die bereits für Zwecke der handelsbilanziellen Gewinnermittlung erfolgte Saldierung der Ergebnisse von Grund- und Sicherungsgeschäft infolge der Einstufung von Abs. 1a Satz 2 als Ansatzvorschrift auch für die stl. Gewinnermittlung maßgeblich. Hinzu kommt, dass es sich bei Abs. 1a Satz 2 – auch wenn dies durch die Gesetzssystematik nicht zum Ausdruck kommt – um eine Gewinnermittlungsvorschrift handelt. Die Vorschrift betrifft damit den auf der I. Gewinnermittlungsstufe zu ermittelnden Gewinn. Außerbilanzielle Korrekturvorschriften können daher nur insoweit zur Anwendung gelangen, als auf der I. Gewinnermittlungsstufe ein Gewinn festzustellen ist. Innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit fehlt es allerdings an einem auf der I. Gewinnermittlungsstufe festzustellenden Gewinn. Soweit sich Grund- und Sicherungsgeschäft decken, führt die Auflösung der Bewertungseinheit damit zu keiner Betriebsvermögensmehrung oder -minderung. Erst auf die aus der Bewertungseinheit „entlassenen Teile“ finden die allgemeinen Vorschriften wieder Anwendung (so auch *BTDrucks.* 16/10067, 59).

Innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit erfolgt daher bspw. keine gesonderte Ermittlung der von § 8b KStG erfassten Bestandteile der Bewertungseinheit (stfreie Gewinne gem. § 8b Abs. 2 iVm. Abs. 3 Satz 1 KStG bzw. stl. außer Ansatz bleibende Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG; vgl. *Häuselmann*, Ubg 2008, 391 [399]; *Micksch/Mattern*, DB 2010, 579 [582]; aA *Herzig/Briesemeister*, Ubg 2009, 157 [159]), denn innerhalb des Kompensationsbereichs ist der mit einem Anteil iSd. § 8b Abs. 2 KStG im Zusammenhang stehende Gewinn des Grundgeschäfts mit dem Verlust des Sicherungsgeschäfts zu verrechnen. Dieses handelsbilanzielle Erg. ist auch für die stl. Gewinnermittlung maßgeblich. In systematischer Hinsicht fehlt es daher auch an von § 8b Abs. 2 KStG erfassten Gewinnen, die sich bei der Ermittlung des Steuerbilanzgewinns ausgewirkt haben (so auch *Rödter*, FS Kroppen, 2020, 718; wohl aA *Meinert*, DStR 2019, 2566).

Beispiel: Absicherung eines Beteiligungserwerbs

Ein deutsches Unternehmen hat eine Beteiligung an einer US-Tochtergesellschaft zu einem Kaufpreis von 65 Mio. US-\$ erworben. Das Währungsrisiko wird durch eine gegenläufige Verbindlichkeit iHv. 65 Mio. US-\$ abgesichert.

Die Beteiligung und die Verbindlichkeit werden bei einem Kurs von 1 € = 1,30 US-\$ mit 50 Mio. € bilanziert. Zum 1.4.2021 wird die Beteiligung für 66 Mio. US-\$ veräußert und das Darlehen getilgt (Kurs 1 € = 1,40 US-\$).

Lösung:

Dem aus der Veräußerung der Beteiligung resultierenden Verlust iHv. 2,9 Mio. € steht ein Gewinn durch den niedrigeren Rückzahlungsbetrag der Verbindlichkeit iHv. 3,6 Mio. € gegenüber. Der Währungsgewinn ist iHv. 2,9 Mio. € gegen die AK der Beteiligung zu verbuchen. In Höhe von 700.000 € ist in der GuV ein Währungsgewinn erfolgswirksam zu erfassen.

sen. § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG gelangt auf den realisierten Veräußerungsverlust nicht zur Anwendung.

Zuletzt haben sich das FG Düss. (FG Düss. v. 13.12.2011 – 6 K 1209/09 F, EFG 2012, 1496, rkr.) und das FG Berlin-Brandenb. (FG Berlin-Brandenb. v. 10.2.2016 – 11 K 12212/13, EFG 2016, 1629, nrkr.) der Auffassung der FinVerw. angeschlossen. In der zu der Entsch. des FG Düss. ergangenen Revisionsentscheidung (BFH v. 6.3.2013 – I R 18/12, BStBl. II 2013, 588) ist die Frage dann allerdings im Erg. offengeblieben (vgl. auch *Gosch*, BFH/PR 2013, 277; *Schnitger*, DStR 2013, 1771; *Teiche*, DStR 2014, 1737 [1743]). Der BFH hat den Fall dahingegen entschieden, dass es sich bei der Einräumung von Optionsrechten nicht um eine Veräußerung von Anteilen iSd. § 8b Abs. 2 KStG handele. Eine Bestätigung der Verwaltungsauffassung lässt sich aus der BFH-Entsch. v. 6.3.2013 daher nicht ableiten.

In der zu der Entsch. des FG Brandenb. ergangenen Revisionsentscheidung (BFH v. 10.4.2019 – I R 20/16, BStBl. II 2020, 674) hat der BFH – jedenfalls für die Zeit vor Einf. des § 254 HGB iVm. § 5 Abs. 1a Satz 2 – abgelehnt, dass bereits schon aus der Einbeziehung eines Devisentermingeschäfts (als Sicherungsgeschäft) in eine Bewertungseinheit mit einer Auslandsbeteiligung die Einbeziehung der Erträge aus dem Sicherungsgeschäft in den Anwendungsbereich des § 8b Abs. 2 KStG folge. Der BFH hat den Fall im Hinblick auf die unter Veranlassungsgesichtspunkten bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns iSd. § 8b Abs. 2 KStG zu berücksichtigenden Aufwendungen und Erträge entschieden. Danach sind – bei gegebenem Veranlassungszusammenhang mit dem Gewinn aus der Anteilsveräußerung – Erträge aus dem abgeschlossenen Devisentermingeschäft bei der Ermittlung des Gewinns aus der veräußerten Auslandsbeteiligung zu berücksichtigen (s. auch *Rödter/Schumacher*, DStR 2018, 707). Der für die Berücksichtigung der Erträge bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu fordernde Veranlassungszusammenhang ist nach Auffassung des BFH jedenfalls dann gegeben, wenn die Devisentermingeschäfte (im Sinne eines antizipativen Sicherungsgeschäfts) tatsächlich zur Abwendung des Währungskursrisikos in Bezug auf die erwarteten Veräußerungserlöse aus der Beteiligung abgeschlossen wurden und deshalb hierdurch veranlasst sind; unspezifische globale Absicherungen (im Sinne eines *Macro- und Portfolio-Hedge*) erfüllen diese Voraussetzung nicht. Dies folge auch daraus, dass Verluste aus Währungskurssicherungsgeschäften – als Bestandteil der Veräußerungskosten – den Veräußerungsgewinn mindern. Im Rahmen von § 8b Abs. 2 KStG müssten in den Veräußerungsgewinn dann auch aus diesen Geschäften resultierende Gewinne einbezogen werden.

Im Erg. ist der BFH für den der Entsch. v. 10.4.2019 (BFH v. 10.4.2019 – I R 20/16, BStBl. II 2020, 674) zugrundeliegenden Sachverhalt zu einer kompensatorischen Behandlung von Grund- und Sicherungsgeschäft gelangt. Hierfür war aber nicht die außerbilanzielle Wirkung des Abs. 1a Satz 2, sondern vielmehr die Abgrenzung der unter Veranlassungsgesichtspunkten bei der Ermittlung des Gewinns aus einer Anteilsveräußerung gem. § 8b Abs. 2 KStG einzubeziehenden Aufwendungen und Erträge maßgeblich, wobei die FinVerw. in dem BMF-Schreiben klarstellt, dass für die Minderung des Anteilsveräußerungsgewinns gem. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG um die Veräußerungskosten ebenfalls die Veranlassung dieser Aufwendungen durch das konkrete Veräußerungsgeschäft zu belegen ist. Es lässt sich damit feststellen, dass aus dem Sicherungsgeschäft resultierende Gewinne und Verluste – bei einem nachgewiesenen Veranlassungszusammenhang zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft – die stl. Qualifikation des Grundgeschäftes teilen (s. hierzu auch *Eilers*/

Seibold, FR 2021, 243). Im Fall eines Gewinns bleiben Gewinne stfrei (§ 8b Abs. 2 KStG) bzw. erhöhen einen nicht steuerwirksamen Veräußerungsverlust (§ 8b Abs. 3 Satz 3 KStG).

Die FinVerw. hat in ihrem im Nachgang zu der BFH-Entsch.v. 10.4.2019 ergangenen Anwendungsschreiben (BFH v. 5.10.2020 – IV C 2-S 2750-a/19/100005:002, BStBl. I 2020, 1033) präzisiert, unter welchen Voraussetzungen das konkrete Veräußerungsgeschäft das auslösende Moment für den Abschluss des Sicherungsgeschäfts bildet. Durch das BMF-Schreiben v. 5.10.2020 (BMF v. 5.10.2020 – IV C 2-S 2750-a/19/100005:002, BStBl. I 2020, 1033) werden hohe Anforderungen an die Dokumentation und den Nachweis des Veranlassungszusammenhangs zwischen beabsichtigter Anteilsveräußerung und dem hierdurch veranlassten Sicherungsgeschäft begründet. Dies hat zur Folge, dass im Erg. nur für eine Teilmenge der Sicherungsgeschäfte (im Rahmen zulässigerweise nach § 254 HGB iVm. § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG gebildeter Bewertungseinheiten) die Anforderungen an den Veranlassungszusammenhang erfüllt sein werden (vgl. *Meinert*, DStR 2019, 2566), denn die vom BFH und auch von der FinVerw. geforderte Finalität des Sicherungszusammenhangs (in der Form, dass das „auslösende Moment“ für den Abschluss des Sicherungsgeschäfts in der geplanten Veräußerung der Beteiligung bestehen muss), stellt grds. kein Kriterium für die Zusammenfassung von Grund- und Sicherungsgeschäft im Rahmen einer Bewertungseinheit gem. § 254 HGB dar. An die Anerkennung einer Bewertungseinheit und die Berücksichtigung von Aufwendungen und Erträgen aus dem Sicherungsgeschäft als Bestandteil des Veräußerungsgewinns gem. § 8b Abs. 2 KStG werden somit unterschiedliche Anforderungen gestellt. Dabei sind die Voraussetzungen des Veranlassungszusammenhangs iSd. § 8b Abs. 2 KStG enger gefasst. Dies bedeutet, dass nicht bei jeder handelsrechtl. zulässigerweise begründeten Bewertungseinheit das Sicherungsgeschäft im vorgenannten Sinne durch die geplante Veräußerung des Grundgeschäfts veranlasst sein wird. Ist der Veranlassungszusammenhang nicht gegeben, müsste nach der Verwaltungsauffassung eine Versteuerung des Ergebnisses aus dem Sicherungsgeschäft nach allgemeinen Grundsätzen erfolgen.

1739 b) Gleichzeitige Auflösung von Grund- und Sicherungsgeschäft

Verbuchung des Auflösungs Vorgangs: Werden Grund- und Sicherungsgeschäft gleichzeitig aufgelöst, bleibt der Vorgang (im Fall eines engen Sicherungszusammenhangs) ergebnisneutral. Wurde die Bilanzierung während des Bestehens der Bewertungseinheit nach der Einfrierungsmethode bzw. der Durchbuchungsmethode vollzogen, ist die gewählte Methode auch für die Auflösung einer Bewertungseinheit beizubehalten:

- **Einfrierungsmethode:** Bei gleichzeitiger Beendigung von Grund- und Sicherungsgeschäft findet nur ein Gewinn- bzw. Verlustüberhang Eingang in die GuV. Für die Anwendung außerbilanzieller stl. Korrekturvorschriften (vor allem stl. nicht abziehbare Aufwendungen bzw. stfreie Erträge) erfolgt insoweit innerhalb des Kompensationsbereichs keine Separierung der Bestandteile der Bewertungseinheit. Bei einer perfekten Risikoabsicherung ist daher eine erfolgsneutrale Auflösung der Bewertungseinheit auch für Zwecke der stl. Gewinnermittlung möglich. Wird bspw. der Erwerb einer Beteiligung in Fremdwährung durch ein Sicherungsgeschäft abgesichert, sind die handelsrechtl. AK der Beteiligung unter Berücksichtigung des aus dem Sicherungsgeschäft resultierenden

Ergebnisses zu ermitteln (bei der Ermittlung der AK der Beteiligung ist der Sicherungskurs anzusetzen). Dies gilt dann auch für die stl. Gewinnermittlung.

- **Durchbuchungsmethode:** Bei gleichzeitiger Beendigung von Grund- und Sicherungsgeschäft sind Erfolgsbeiträge aus beiden Geschäften vollständig GuV-wirksam auszuweisen, dh., es wird sowohl Aufwand als auch Ertrag gebucht (vgl. *Hahne*, BB 2006, 2291 [2294]; *Kütter/Prahl*, WPg 2006, 9 [16]; das IDW tritt allerdings für eine erfolgsneutrale Auflösung ein, vgl. IDW RS HFA 35, Rz. 86; so auch IDW, WP-Hdb., 17. Aufl. 2021, F 222; *Cassel/Kessler* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, HGB Bilanz-Kommentar, 11. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 55). Für außerbilanzielle stl. Korrekturen (stl. nicht abziehbare Aufwendungen bzw. stfreie Erträge) sind die Erfolgsbeiträge der Bewertungseinheit zu separieren, soweit der Kompensationsbereich überschritten wird.

Behandlung des Auflösungsvorgangs bei schwebenden Geschäften (Beschaffungs- und Absatzgeschäften): Bildet Gegenstand der Bewertungseinheit die Absicherung eines Beschaffungsgeschäfts (dh. eines schwebenden Geschäfts), geht das Erg. des Sicherungsgeschäfts in die Ermittlung der AK des Grundgeschäfts ein, soweit die Sicherungsbeziehung effektiv war (s. auch *Teiche*, DStR 2014, 1737 [1740]; IDW RS HFA 35, Rz. 92; *Schmidt/Usinger* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 52). Hierdurch wird sichergestellt, dass der bilanzielle Zweck der Bewertungseinheit bis zum Ende erreicht wird.

Hiergegen wird eingewendet, dass das Erg. aus dem Termingeschäft nicht den Charakter einer Anschaffungskostenminderung iSd. § 255 HGB habe. Es fehle an einem finalen Zusammenhang mit den beschafften WG, denn der Abschluss des Sicherungsgeschäfts diene nicht der Erlangung der WG, sondern allein der Eliminierung von Preisrisiken des Beschaffungsvorgangs (vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 12. Aufl. 2021, § 254 HGB Rz. 98; für einen Überblick vgl. *Kessler/Cassel* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, HGB Bilanz-Kommentar, 11. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 60 ff.). Im Fall eines Beschaffungsgeschäfts sei daher bei der Ermittlung der AK der Stichtagskurs im Zugangszeitpunkt anzusetzen und das Erg. des Sicherungsgeschäfts in der GuV zu erfassen. Diese Beurteilung ist allerdings im Hinblick auf die enge wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft zu hinterfragen, denn nach seiner Regelungsstruktur stellt § 254 HGB eine Regelung dar, die primär das Grundgeschäft erfasst („Werden Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen ... mit Finanzinstrumenten zusammengefasst, sind ...“). Diese Grundsätze gelten dann auch für die stl. Gewinnermittlung. Zum einen sind der handels- und der steuerbilanzielle Anschaffungskostenbegriff deckungsgleich, zum anderen gilt die Maßgeblichkeit des Abs. 1a Satz 2.

Die FinVerw. hat zu der Frage, inwieweit bei gegen Risiken abgesicherten Erwerbsvorgängen Gewinne und Verluste des Sicherungsgeschäfts einzubeziehen sind, noch nicht ausdrücklich Stellung genommen. Die Verfügungen der OFD NRW sowie OFD Frankfurt (OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A - 30 - St 210, DStR 2012, 1389; OFD Rheinland v. 11.3.2011 – S 2133 - 2011/0002 - St 141, DB 2011, 737, im Nachgang zu BMF v. 25.8.2010 – IV C 6 - S 2133/07/10001, 2009/0743135, DB 2010, 2024, an die Verbände) nehmen hierzu nicht ausdrücklich Stellung. Klar ist lediglich, dass die FinVerw. Bewertungseinheiten nur für Zwecke der Bewertung von WG berücksichtigen will. Werden Gewinne und Verluste tatsächlich realisiert, seien die Vorgänge nicht mehr unter Bewertungs-, sondern unter Realisati-

onsgesichtspunkten zu beurteilen. Die Frage, ob und inwieweit Gewinne und Verluste aus Sicherungsgeschäften in die Ermittlung der AK einzubeziehen sind, liegt auf der Schnittstelle dieser beiden Aussagen. Dies folgt daraus, dass im Zeitpunkt der Beendigung der Bewertungseinheit einerseits die Gewinne und Verluste aus dem Sicherungsgeschäft realisiert werden. Andererseits ist die Bewertung des Grundgeschäfts (Erwerb eines WG) angesprochen.

Beispiel:

Ein Unternehmen hat am 1.8.2021 Waren zum Preis von 1 Mio. US-\$ bestellt. Zur Absicherung gegen währungsbedingte Wertänderungen wird ein Devisentermingeschäft über die Kaufpreissumme abgeschlossen. Der Wechselkurs beträgt 1 € = 1 US-\$. Die Lieferung der Ware erfolgt am 1.4.2022. Zum 31.12.2021 beträgt der Wechselkurs 1 € = 1,15 US-\$ und zum 1.4.2018 1 € = 1,25 US-\$.

Lösung:

Zum 31.12.2021 kompensiert die Wertänderung des Termingeschäfts vollständig die währungsbedingte Wertänderung des Beschaffungsgeschäfts. Aus Grund- und Sicherungsgeschäft ergibt sich nach der Einfrierungsmethode keine GuV-Berührung.

Zum 1.4.2022 bucht das Unternehmen die Waren mit AK in Höhe des Sicherungskurses von 1 € = 1 US-\$ (= 1 000 000 €) ein. Hierdurch wird für die Ermittlung der AK der Verlust aus dem Termingeschäft iHv. 200 000 € auf das Grundgeschäft übertragen.

1740 c) Grund- und Sicherungsgeschäft werden nicht gleichzeitig beendet

Eine vorzeitige Beendigung des Sicherungszusammenhangs kann durch Veräußerung oder Glattstellung des Sicherungsinstruments oder durch Wegfall des Grundgeschäfts erfolgen. Wird aus dem auslaufenden Geschäft bspw. ein Gewinn realisiert, steht dem Gewinn (im Fall eines engen Sicherungszusammenhangs) ein noch nicht realisierter Verlust des fortgeführten gegenläufigen Geschäfts gegenüber. Auch in diesen Fällen ist hinsichtlich der Buchungstechnik zu unterscheiden:

- **Einfrierungsmethode:** Endet die Sicherungsbeziehung vorzeitig durch Veräußerung oder Glattstellung des Sicherungsgeschäfts, sind beim Grundgeschäft Zubzw. Abschreibungen erforderlich, die im Rahmen des Kompensationsbereichs nicht GuV-wirksam sind (vgl. IDW RS HFA 35, Rz. 87; *Hennrichs*, WPg 2010, 1185 [1191]; *Rimmelspacher/Fey*, WPg 2013, 994 [998]). Dies hat zur Folge, dass bspw. der Buchwert einer KapGes-Beteiligung um das Erg. des Sicherungsgeschäfts zu erhöhen bzw. zu vermindern ist (s. auch *Rödter/Schumacher*, DStR 2018, 705 [707]). Ein verbleibender Betrag ist mit den für das Sicherungsgeschäft aktivierten (zB Optionsprämien) bzw. passivierten Beträgen (Rückstellung) zu verrechnen, ein verbleibender Betrag ist erfolgswirksam zu erfassen. Fällt das Grundgeschäft vor Fälligkeit des Sicherungsgeschäfts weg, ist das Sicherungsgeschäft einzeln zu bewerten. Eine hieraus resultierende Anpassung des Buchwerts ist nur GuV-wirksam, wenn aus dem Wegfall des Grundgeschäfts kein gegenläufiger Aufwand und Ertrag zur Verfügung steht (vgl. IDW RS HFA 35, Rz. 88).

Im Zeitpunkt der Beendigung des Sicherungszusammenhangs ergibt sich so in Höhe des effektiven Teils der Bewertungseinheit ein ausgeglichenes Erg., da dem Gewinn ein nach dem Imparitätsprinzip zu berücksichtigender Verlust gegenübersteht (vgl. *Schmidt/Usinger* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 50f.). Schließt das auslaufende Geschäft mit einem Verlust ab, ist der noch nicht realisierte Bewertungsgewinn ertragswirksam zu erfassen.

Beispiel:

Ein Devisentermingeschäft dient der Absicherung einer Verbindlichkeit. Im Zeitpunkt der Glattstellung weist das Termingeschäft einen unrealisierten Ertrag aus, der nach der Einfrierungsmethode nicht gebucht wurde. Korrespondierend wurde eine Zuschreibung der Verbindlichkeit unterlassen.

Lösung:

Mit der Glattstellung des Termingeschäfts wird der positive Wert des Termingeschäfts ertragswirksam. Zugleich ist die bislang unterlassene Zuschreibung der Verbindlichkeit nachzuholen.

- *Durchbuchungsmethode:* Wird aus dem auslaufenden Geschäft bspw. ein Gewinn realisiert, so steht dem Gewinn (im Fall eines engen Sicherungszusammenhangs) ein noch nicht realisierter Verlust des fortgeführten gegenläufigen Geschäfts gegenüber. Der Verlust des gegenläufigen Geschäfts ist durch erfolgswirksame Zuschreibungen bei Verbindlichkeiten bzw. eine stl. wirksame Teilwertabschreibung zu realisieren. Hinsichtlich der Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung gelten dann die allgemeinen Grundsätze des § 6 Abs. 1 Nr. 2. Im Zeitpunkt der Beendigung des Sicherungszusammenhangs ergibt sich so ein ausgeglichenes Erg., da dem Gewinn ein nach dem Imparitätsprinzip zu berücksichtigender Verlust gegenübersteht. Schließt das auslaufende Geschäft mit einem Verlust ab, ist der noch nicht realisierte Bewertungsgewinn ertragswirksam zu erfassen.

Einstweilen frei.

1741–1749

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

Schrifttum (zu mehreren Einzelproblemen der Bilanzierung immaterieller Wirtschaftsgüter):

Monographien 1969–1990: *Jacobs*, Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz, Habil. Regensburg, Stuttgart 1971; *Stapf*, Immaterielle Anlagewerte und aktive Rechnungsabgrenzungsposten, Diss. Würzburg 1971; *Wetter*, Die Besteuerung des selbstgeschaffenen Vermögenswerts, Diss. Zürich 1972; *Freericks*, Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz, Habil. Würzburg, Köln ua. 1975; *George*, Immaterielle Wirtschaftsgüter in Handels- und Steuerbilanz, Freiburg 1979; *Roland*, Der Begriff des Vermögensgegenstands im Sinne der handels- und aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften, Diss. Göttingen 1980; *Lamers*, Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht immaterieller Werte, Diss. Bamberg, München 1981; *Pfeiffer*, Das immaterielle Wirtschaftsgut, Diss. Augsburg 1982; *Walter*, Zur Ansatzfähigkeit immaterieller Anlagewerte in der Handels- und Steuerbilanz, Diss. Berlin 1982; *Eibelshäuser*, Immaterielle Anlagewerte in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, Diss. Frankfurt am Main, Wiesbaden 1983; *Hegenloh*, Die steuerbilanzielle Behandlung von Forschung und Entwicklung, Diss. Nürnberg, Berlin 1985.

Aufsätze 1969–1990: *Döllner*, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, BB 1969, 501; *Freericks*, Der entgeltliche Erwerb immaterieller Anlagewerte, FR 1969, 518; *Gail*, Steuerliche Anerkennung der aktienrechtlichen Aktivierungsverbote, WPg 1969, 273; *Littmann*, Zur Tragweite der neugefaßten §§ 5, 6 EStG, DStR 1969, 321; *van der Velde*, Zur Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter und Rechnungsabgrenzungsposten in der Handels- und Steuerbilanz, FR 1969, 441; *Quack*, Die Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Einkommensteuerrecht, Körperschaftsteuerrecht und im Umwandlungssteuergesetz 1969, DStR 1972, 131; *Curtius-Hartung*, Immaterielle Werte – ohne Firmenwert – in der Ertragsteuerbilanz, StbJb. 1969/70, 325; *Uelner*, Besteuerung immaterieller

Wirtschaftsgüter, Steuerrechtsprechung in Karteiform (StRK) EStG 1975, 95; *Moxter*, Aktivierungsgrenzen bei „immateriellen Anlagewerten“, BB 1978, 821; *Moxter*, Immaterielle Anlagewerte im neuen Bilanzrecht, BB 1979, 1102; *Hauter*, Der Ansatz der immateriellen Wirtschaftsgüter in der Vermögensaufstellung, StbJb. 1980/81, 197; *Pfeiffer*, Begriffsbestimmung und Bilanzfähigkeit des immateriellen Wirtschaftsguts, StuW 1984, 326; *Bordewin*, Aktuelle Steuerfragen – Einlage immaterieller Anlagegüter, DStZ 1985, 11; *Harbich*, Immaterielle Wirtschaftsgüter in der Vermögensaufstellung, StBp. 1985, 16.

Monographien ab 1991: *Glade*, Immaterielle Anlagewerte in Handelsbilanz, Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, Diss. Köln, Bergisch Gladbach 1991; *Tiedchen*, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, Diss. Berlin, Köln 1991; *Hofians*, Immaterielle Werte in Jahresabschluß, Steuerbilanz und Einheitswertermittlung, Wien 1992; *Kronner*, GoB für immaterielle Anlagewerte und Tauschgeschäfte, Diss. Frankfurt am Main, Düsseldorf 1995; *von Keitz*, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, Diss. Münster, Düsseldorf 1997; *Hommel*, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, Habil. Frankfurt am Main, Stuttgart 1998; *Gummert/Trapp*, Neue Medien im Steuerrecht, München 2001; *Grottel*, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte im internationalen Vergleich, Diss. Bayreuth, Aachen 2002; *Backsmann*, Immaterielle Vermögenswerte in Konzernbilanzen nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen, Diss. Münster 2003; *Dawo*, Immaterielle Güter in der Rechnungslegung nach HGB, IAS-IFRS und US-GAAP, Herne/Berlin, 2003; *Hiort*, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, Diss. Hamburg, Frankfurt am Main 2004; *Kuntschik*, Steuerliche Gewinnermittlung und IAS/IFRS am Beispiel immaterieller Vermögenswerte, Diss. Köln, Frankfurt am Main 2004; *Lutz-Ingold*, Immaterielle Güter in der externen Rechnungslegung, Diss. Freiburg (Br.), Wiesbaden 2005; *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005; *Gille*, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte bei Umwandlungen nach HGB und IAS/IFRS, Diss. Siegen, Frankfurt am Main 2006; *Niemann*, Immaterielle Wirtschaftsgüter im Handels- und Steuerrecht, Berlin, 2. Aufl. 2006; *Schütte*, Aktivierungskonzepte immaterieller Vermögenswerte, Diss., Bremen, Hamburg 2006; *Madeja*, Bilanzierung von Spielervermögen nach HGB und IFRS, Diss., Hamburg 2007; *Stachewski*, Vertragsarztzulassung und Besteuerung, Diss., Hamburg 2011; *Kreide*, Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände im Recht der Rechnungslegung junger Technologieunternehmen, Diss., Heidelberg, Baden-Baden 2014; *Selkinski*, Immaterielle Vermögensrechte beim Unternehmenskauf, Diss., Hamburg 2015; *Monferrini*, Immaterielle Werte in der Rechnungslegung, Diss., Zürich 2016.

Aufsätze ab 1991: *W. Müller*, Innovation, Probleme der Aktivierung und Passivierung, DStZ 1991, 385; *Bormann*, Software-Bilanzierung beim Hersteller, WPg 1991, 8; *Thiel*, Die Bilanzierung von Nutzungsrechten, DStJG 14 (1991), 161; *Jansen*, Zur Aktivierung von Transferentschädigungen nach den Vorschriften des Lizenzspielerstatuts des Deutschen Fußball-Bundes, DStR 1992, 1785; *Döllerer/Rädler*, Zur deutschen ertragsteuerlichen Behandlung von Aufwendungen für Forschungsbohrungen für Erdöl und Erdgas, FR 1994, 808; *Herzig/Söffing*, Bilanzierung und Abschreibung von Fernsehrechten, WPg 1994, 601; *Janke*, Periodisierung, Objektivierung und Vorsicht bei Vermögensgegenständen und Schulden, StuW 1994, 214; *Jansen*, Transferentschädigungen im Lizenzfußball, DStR 1994, 1217; *Kessler*, Entwicklungskosten für Software in der Bilanz des Herstellers, BB 1994, Beilage 12 zu Heft 19; *Marx*, Objektivierungserfordernisse bei der Bilanzierung immaterieller Werte, BB 1994, 2379; *Costede*, Die Aktivierung von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht, StuW 1995, 115; *Löcke*, Steuerrechtliche Aktivierungsgrundsätze und Property-Rights-Theorie, StuW 1998, 124; *Fülbier/Honold/Klar*, Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte, RiW 2000, 833; *Hommel*, Keine Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter in der Anfangsbilanz, BB 2000, 2517; *Weber-Grellet*, Die „Beteiligung an der Rücklage“ ist kein besonderes Wirtschaftsgut, FR 2000, 1284; *Arbeitskreis „immaterielle Werte im Rechnungswesen“*, Kategorisierung und bilanzielle Erfassung immaterieller Werte, DB 2001, 989; *Kütting/Ulrich*, Abbildung und Steuerung immaterieller Vermögensgegenstände, DStR 2001, 953; *Arbeitskreis „immaterielle Werte im Rechnungswesen“*, Freiwillige externe Berichterstattung über immaterielle Werte, DB 2003, 1233; *Schmidbauer*, Die Bilanzierung und Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände bzw. Vermögenswerte in der deutschen Rech-

nungslegung sowie nach IAS, DStR 2003, 2035; *Fabian/Farle*, Bilanzielle Beurteilung von „Public Private Partnerships“ am Beispiel des „A-Modells“, DStR 2004, 929; *Streck/Binnewies*, Gestaltungsmöglichkeiten, Bilanzierungs- und Steuerfragen zum Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG), DB 2004, 1116; *Wehrheim*, Bilanzierung von Aufhebungszahlungen im Lizenzfußball, BB 2004, 433; *Mank*, Die Internetdomain als abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut, DStR 2005, 1294; *Simon/Stolze*, Die steuerliche Beurteilung von Film-Lizenzzahlungen im deutsch-amerikanischen Wirtschaftsverkehr, IStR 2005, 398; *Wübbelsmann*, Gedanken zur Diversifikation der Abschreibung einer Domain, DStR 2005, 1659; *Herzig/Jensen-Nissen/Koch*, Bilanzierung von Emissionsberechtigungen gem. Treibhaus-Emissionshandelsgesetz (TEHG) nach Handels- und Steuerbilanzrecht, FR 2006, 109; *Jansen*, Die Aktivierung der Anschaffungskosten der Spielerlaubnis in der Fußball-Bundesliga, in *Kirchhoff/K. Schmidt/Schön/Vogel* (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 247; *Jansen*, Sind die Voraussetzungen für eine Aktivierung nach § 5 Abs. 2 EStG erfüllt, wenn beim Vereinswechsel eines Spielers der Fußball-Bundesliga der aufnehmende Verein an den abgebenden Verein eine Abfindung zahlt?, FR 2007, 837; *Hennrichs*, Immaterielle Vermögensgegenstände nach dem Entwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), DB 2008, 537; *Herzig*, Modernisierung des Bilanzrechts und Besteuerung, DB 2008, 1; *Kirsch*, Steuerliche Auswirkungen des geplanten Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, DStZ 2008, 28; *Moxter*, Aktivierungspflicht für selbstgestellte immaterielle Anlagewerte?, DB 2008, 1514; *Sigloch/Weber*, Immaterielle Vermögensgegenstände – Wäre es sinnvoll, § 5 Abs. 2 EStG aufzuheben?, in *Schmiel/Breithecker* (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Schriften zur Rechnungslegung, Bd. 9, Berlin 2008, 103; *Theile*, Immaterielle Vermögensgegenstände nach dem RegE BilMoG – Akzentverschiebung beim Begriff des Vermögensgegenstands?, WpG 2008, 1064; *Lüdenbach/Freiberg*, Zweifelsfragen der abstrakten und konkreten Bilanzierungsfähigkeit immaterieller Anlagen, BFuP 2009, 131; *Rade/Stobbe*, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die Bilanzierung von Fußballspielerwerten in der Handelsbilanz, Kriterien zur Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände nach altem und neuem Recht, DStR 2009, 1109; *Gabert*, Die Bilanzierung von Filmrechten, StuB 2010, 891; *Kütting/Pfarrmann/Ellmann*, Die bilanzielle Behandlung von öffentlichen Zuwendungen für Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten im HGB-Recht, DStR 2010, 2206; *Mayr*, Zukunftskonzepte der Einkünfteermittlung: BilMoG, Maßgeblichkeitsgrundsatz und CCCTB, DStJG 34 (2011), 327; *Schüttler/Berthold*, Bilanzierung ungeschützter Erfindungen, DStR 2011, 932; *Utz/Frank*, Ausweis und Bewertung von E-Books in Handels- und Steuerbilanz, BBK 2013, 218; *Köhler*, Bilanzielle Behandlung von Internet-Auftritten in der Handels- und Steuerbilanz, StBp. 2014, 285; *Moxter/Engel-Ciric*, Erosion des bilanzrechtlichen Vorsichtsprinzips?, BB 2014, 89; *Schmidt*, Die Abbildung pharmazeutischer Forschung und Entwicklung in der HGB- und Steuerbilanz, DStR 2014, 544; *Schön*, Ein Steuerrecht für die Wissensgesellschaft, FR 2014, 93; *Wolf*, Steuerliche Behandlung von Sperrbeträgen am Beispiel der Aktivierung von selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, StBp. 2014, 333; *Anzinger/Linn*, Praxisfragen Immaterieller Wirtschaftsgüter, StbJb. 2017/18, 353; *U. Prinz/Otto*, Steuerbilanzielle Behandlung von Entwicklungskosten für immaterielle Wirtschaftsgüter in Zeiten vernetzten Wirtschaftens, DStR 2017, 275; *Zimmermann/Dorn/Bieschewski*, Immaterielle Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter in der Handels- und Steuerbilanz, NWB 2020, 3098.

I. Einordnung des Abs. 2

1. Regelungsinhalt des Abs. 2

1750

Abs. 2 regelt die konkrete Aktivierungsfähigkeit von immateriellen WG des AV (zur Unterscheidung zwischen abstrakter und konkreter Aktivierungsfähigkeit s. Anm. 500).

Immaterielle WG des AV dürfen nur aktiviert werden, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Für selbst geschaffene (originär erworbene) immaterielle WG des AV statuiert Abs. 2 ein Aktivierungsverbot.

Die Vorschrift hat keine Bedeutung für Aktivposten, die nicht als WG zu qualifizieren sind (s. Anm. 520), also insbes. für RAP und Anzahlungen, für materielle WG und für immaterielle WG des UV (s. Anm. 1821). Abs. 2 regelt nur den Ansatz dem Grunde nach, nicht die Bewertung immaterieller WG (s. Anm. 1860).

1751 2. Rechtsentwicklung des Abs. 2

Abs. 2 wurde in seiner geltenden Fassung mit dem EStGÄndG v. 16.5.1969 (BGBl. I 1969, 421; BStBl. I 1969, 320) neu an § 5 angefügt (zum Gesetzgebungsverfahren *Döllner*, BB 1969, 501 [505]) und gilt für alle Wj., die nach dem 31.12.1967 endeten (§ 52 Abs. 2a idF des EStGÄndG v. 16.5.1969 = § 52 Abs. 6 idF des StÄndG 1969 v. 18.8.1969, BGBl. I 1969, 1211; BStBl. I 1969, 477).

Im EStG 1934 regelte Abs. 2 die Bilanzberichtigung und Bilanzänderung. Mit dem EStGÄndG v. 1.2.1938 (RGBl. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97) wurde diese Regelung des § 5 Abs. 2 idF des EStG 1934 über Bilanzberichtigung und Bilanzänderung in § 4 Abs. 2 überführt. Bis zur Einfügung des Abs. 2 in der heute geltenden Fassung mit dem EStGÄndG 1969 hatte § 5 nur einen Absatz.

Mit der Ergänzung des Gesetzes durch Abs. 2 wollte der Gesetzgeber – vor dem Hintergrund unterschiedlicher Auffassungen im Schrifttum (vgl. *Littmann*, DStR 1969, 321, mwN) – klarstellen, dass das mit dem novellierten AktG v. 6.9.1965 (BGBl. I 1965, 1185) in § 153 Abs. 3 AktG erstmals normierte Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände auch für das Steuerbilanzrecht gelten solle (BTDrucks. V/2773, 2, und V/3187, Anlage 1).

Vor Inkrafttreten des § 153 Abs. 3 AktG 1965, der lautete:

„Für immaterielle Anlagewerte darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben wurden.“,

bestand nach der Rspr. kein GoB des Inhalts, dass nur entgeltlich erworbene immaterielle WG aktiviert werden können. Bis zur Einfügung des § 153 Abs. 3 AktG 1965 waren danach auch die nicht entgeltlich erworbenen immateriellen WG des AV in der StBil. zu aktivieren.

BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291 (292f.); BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (14); aA schon zur früheren Rechtslage *Freericks*, FR 1969, 518 (519). Eingehend zu der bis zur Rspr. des ProVG zurückreichenden historischen Entwicklung des Aktivierungsverbots für unentgeltlich erworbene immaterielle WG *Eibelshäuser*, Immaterielle Anlagewerte in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, 1983, 21 ff.; *Lammers*, Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht, 1981, 53 ff.

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz v. 29.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) hat das handelsrechtl. Bilanzierungsverbot in § 248 Abs. 2 HGB aF relativiert, Abs. 2 aber unverändert gelassen. Zum Verhältnis des Abs. 2 zum geltenden § 248 Abs. 2 HGB s. Anm. 1765.

3. Bedeutung des Abs. 2

a) Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot

1752

Abs. 2 enthält für immaterielle WG des AV eine Einschränkung der konkreten Aktivierungsfähigkeit (s. Anm. 500, 536) und normiert damit eine Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB, das als handelsrechtl. kodifizierter Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung gem. Abs. 1 Satz 1 auch für die strechtl. Gewinnermittlung gilt (s. Anm. 250) und die Aktivierung konkret aktivierungsfähiger WG gebietet (s. Anm. 530).

b) Bestätigung der Maßgeblichkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

1753

Abs. 2 bestätigt uE einen neben dem Aktivierungswahlrecht in § 248 Abs. 2 HGB fortbestehenden handelsrechtl. GoB, nach dem selbst geschaffene immaterielle WG des AV nicht aktiviert werden dürfen (s. Anm. 1765).

c) Rechtfertigung der Vorschrift

aa) Meinungsstand

1754

Abs. 2 als Ausprägung des Vorsichtsprinzips: Nach hM ist Abs. 2 Ausfluss des Vorsichtsprinzips. Dieses soll bezogen auf die StBil. davor bewahren, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. zu überschätzen. Besteuert werden soll der volle Gewinn innerhalb einer Periode, nicht aber ein unrealisierter oder hinsichtlich Existenz und Höhe unsicherer Gewinn. Hieraus wird ein Aktivierungsverbot für solche WG gefolgert, deren Existenz oder Bewertbarkeit nicht sicher ist. Immaterielle Werte werden dabei als typischerweise unsichere Werte angesehen.

Hennrichs in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 9.128; Lutz/Schlag in HdJ, Abt. II/1 Rz. 31, 121 (3/2017); Knobel/Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 90; Wolffgang in KSM, § 5 Rz. C 50, 52 (2/1998); krit. Neumann-Tomm in Lademann, § 5 Rz. 1932 (11/2020): vernünftiger wirtschaftlicher Grund für das Aktivierungsverbot nicht ersichtlich.

Abs. 2 als Vereinfachungsregelung: Nach aA ist Rechtfertigungsgrund des Abs. 2 (auch) die Vermeidung von Bewertungsschwierigkeiten und eines verwaltungsaufwendigen und streitanfälligen Bewertungsverfahrens.

Herzig, DB 2008, 1 (5); Hofians, Immaterielle Werte, 1991, 134; Schön, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (34); Siegers, DStR 1992, 1570 (1571); abl. Wolffgang in KSM, § 5 Rz. C 51 (2/1998).

bb) Stellungnahme

1755

Abs. 2 ist Ausdruck einer gesetzlichen Wertung, nach der immaterielle WG im Vergleich zu materiellen Gegenständen besonders unsichere Werte darstellen (BFH v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146). Ob diese gesetzgeberische Einschätzung in einer Informationsgesellschaft, in der zahlreiche immaterielle Werte gängige Marktgegenstände sind, noch uneingeschränkt gelten darf und die typisierende Differenzierung zwischen materiellen und immateriellen WG rechtfertigt, mag bezweifelt werden (vgl. die abwägende Kritik von Schütte, Aktivierungskonzepte immaterieller Vermögenswerte, 2006, 97 f.), der Auslegung des

Abs. 2 ist sie als gesetzlich fixierte Wertung de lege lata zugrunde zu legen. Danach ist Abs. 2 eine Ausprägung des Vorsichtsprinzips.

Mit der in Abs. 2 für immaterielle WG des AV enthaltenen besonderen Aktivierungsvoraussetzung des entgeltlichen Erwerbs stellt das Gesetz einen Objektivierungsmaßstab auf. Der Regelung liegt die Idee zugrunde, dass die bei einer entgeltlichen Übertragung zwischen Käufer und Verkäufer bestehenden widerstreitenden Interessen bei der Bemessung des Kaufpreises die Existenz und die Bewertbarkeit des immateriellen WG objektiv bestätigen („Markttest“, vgl. Anm. 1830; *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 50 [2/1998]; zu § 248 Abs. 2 HGB aF: *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 15).

Dem auf bestimmte selbst geschaffene immaterielle WG beschränkten handelsrechtl. Aktivierungswahlrecht in § 248 Abs. 2 HGB liegt nur auf den ersten Blick eine andere Vorstellung von den mit selbst geschaffenen immateriellen WG verbundenen Unsicherheiten zugrunde. Die Aufhebung des Abs. 2 entsprechenden Ansatzverbots in § 248 Abs. 2 HGB aF durch das BilMoG hat der Reformgesetzgeber zum einen in § 255 Abs. 2 HGB mit Bewertungsausschlüssen und zum anderen in § 268 Abs. 8 HGB mit einer (im Anwendungsbereich und in den Wirkungen begrenzten) Ausschüttungssperre gekoppelt. Dadurch hat er seine fortbestehende Einschätzung einer besonderen Bewertungsunsicherheit bei immateriellen WG zum Ausdruck gebracht (*Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 17). Dieses in § 248 Abs. 2 HGB geregelte Aktivierungswahlrecht widerspricht uE den GoB (s. Anm. 1765). Weil nach Abs. 1 Satz 1 die handelsrechtl. GoB und nicht die §§ 238 ff. HGB maßgeblich sind (s. Anm. 250), bestätigt Abs. 2 uE deklaratorisch die Maßgeblichkeit eines inhaltsgleichen GoB, der § 248 Abs. 2 HGB widerspricht. Folgt man der Teilhaberthese als einem der Rechtfertigungsgründe der Maßgeblichkeit (s. Anm. 160), erscheint Abs. 2 zudem bezogen auf die Grundgedanken der in § 268 Abs. 8 HGB geregelten Ausschüttungssperre folgerichtig, auch wenn diese Vorschrift weder ein generelles Ausschüttungs- und Entnahmeverbot noch eine Regelung der Gewinnermittlung enthält (ähnlich *Sigloch/Weber* in *Schmiel/Breithecker*, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 103, 120; zum beschränkten Anwendungsbereich des § 268 Abs. 8 HGB *Hüttemann/Meyer* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 268 HGB Rz. 40).

Würde ein GoB bestehen, der die Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen WG des AV gebieten würde, wäre Abs. 2 demgegenüber rechtspolitisch verfehlt und seine Aufhebung zu fordern (unter dieser Prämisse überzeugend *Mayr*, DStJG 34 [2011], 327 [335 ff.], der das von ihm verfochtene handelsrechtl. Aktivierungsgebot aber weiter mit einer Ausschüttungssperre verbinden möchte und damit seine Forderung nach einer Aufhebung des Abs. 2 zumindest für Befürworter der Teilhaberthese [s. Anm. 160] widersprüchlich erscheinen lässt).

1756 d) Praktische Bedeutung des Abs. 2 als Steuervergünstigung

Die praktische Bedeutung des Abs. 2 korrespondiert nur zT mit dem Zweck der Regelung. Neben die ursprüngliche Intention, einen überhöhten Gewinnausweis durch die Aktivierung unsicherer Werte zu vermeiden, tritt – als Ausgangspunkt „steueroptimierender“ Gestaltungen – in der Praxis die Bedeutung des Abs. 2 als stl. Begünstigung von Investitionen in selbst geschaffene immaterielle WG des AV (*Herzig*, DB 2008, 1 [5]; zust. *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 1932 [11/2020]) und als Lenkungsinstrument der Forschungsförderung (*Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, 2009, 44).

Mit dem Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV befreit Abs. 2 den Stpfl. von dem Gebot, alle aktivierungsfähigen WG zu aktivieren und beschränkt damit die periodengerechte Erfassung des Gewinns.

Weber-Grellet in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 161: Durchbrechung des Grundsatzes der Periodisierung; *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 54 (2/1998): Einschränkung als Folge des Objektivierungserfordernisses.

Über die Totalperiode betrachtet wirkt sich ein Aktivierungsverbot zwar nicht auf den Gesamtgewinn aus (dies hervorhebend *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 53 [2/1998]). Unter Liquiditätsgesichtspunkten (dazu *Pfeiffer*, Das immaterielle Wirtschaftsgut, 1982, 5) und unter Berücksichtigung des Zinseffekts ist die Nichtaktivierung aber für den Stpfl. durchweg günstiger.

Vgl. *Marx*, BB 1994, 2379 (2385); *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (34); *Sigloch/Weber* in *Schmiel/Breithecker*, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz 2008, 103 (114 ff.).

Dies gilt, solange die Betragsgrenzen des Verlustvortrags in § 10d nicht greifen, auch in gewinnschwachen Zeiten, in denen den BA keine hinreichenden BE gegenüberstehen.

Einstweilen frei.

1757–1759

4. Geltungsbereich des Abs. 2

a) Gewerbetreibende

1760

Abs. 2 gilt nach seiner systematischen Stellung für die Gewinnermittlung bilanzierender Gewerbetreibender (s. Anm. 70).

b) Andere Personen, die ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 1 ermitteln

1761

Abs. 2 gilt auch in den übrigen Fällen, in denen ein Stpfl. seinen Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt.

BFH v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146 (147); BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244 (246); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 519 (3/2020); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 167; *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 20 (2/1998); aA *Wichmann*, BB 1990, 1448 (1449).

Das Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV stellt bezogen auf den Ansatz im Rahmen des BV-Vergleichs auch nach Einfügung des mit einem Ausschüttungsverbot in § 268 Abs. 8 HGB gekoppelten Aktivierungswahlrechts in § 248 Abs. 2 HGB einen allgemeinen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung dar (s. Anm. 1765), der durch Abs. 2 für alle bilanzierenden Gewerbetreibenden gilt, aber als solcher auch für die Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 Anwendung findet (s. Vor §§ 4–7 Anm. 23 mwN).

c) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

1762

Abs. 2 gilt auch für die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3.

BFH v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146 (147); BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244 (246); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 519 (3/2020);

Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 167; *Wolffgang in KSM*, § 5 Rz. C 20 (2/1998).

In der Einnahmenüberschussrechnung gibt es zwar mangels eines Rechenwerks, in dem aktiviert oder passiviert werden könnte, kein allgemeines „Aktivierungsgebot“, von dem Abs. 2 eine Ausnahme statuieren könnte, sondern nur die Aufwandsverteilungsregeln in § 4 Abs. 3 Sätze 3 ff. Bezogen auf diese kann Abs. 2 bei entsprechender Anwendung kein Aktivierungsverbot begründen, sondern nur eine Rücknahme zu der nach § 4 Abs. 3 Satz 3 als Ausnahme vom Abflussprinzip angeordneten Aufwandsverteilung bei abnutzbaren nicht entgeltlich erworbenen immateriellen WG des AV (s. § 4 Anm. 619) darstellen. Auch finden die GoB bei der Einnahmenüberschussrechnung, die im Grundkonzept als reine Geldrechnung konzipiert ist, nur teilweise und mittelbar über den Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit (s. § 4 Anm. 531) Berücksichtigung, aus dem die Anwendung des Abs. 2 aber nicht hergeleitet werden kann. Die Gewinnbegriffe des § 4 Abs. 1 und des § 4 Abs. 3 stimmen lediglich insofern überein, als der Gesamtgewinn in der Totalperiode nach beiden Gewinnermittlungsmethoden gleich sein muss (s. § 4 Anm. 531). Auf den Gesamtgewinn in der Totalperiode wirkt sich Abs. 2 bei abnutzbaren immateriellen WG indessen nicht aus, da er nur den Sofortabzug von Aufwand vorschreiben kann, wo anderenfalls eine Aufwandsverteilung stattfinden müsste. Gleichwohl kann der Rechtfertigungsgedanke des Abs. 2 auch auf die Einnahmenüberschussrechnung übertragen werden, wenn man die gesetzliche Wertung unterstellt, dass immaterielle WG typischerweise unsichere Werte darstellen und ein überhöhter Gewinnausweis in der Periode der Aufwandsentstehung vermieden werden soll.

1763 d) Anfangs- und Schlussbilanz nach § 13 KStG

Abs. 2 gilt auch für die Anfangs- und die Schlussbilanz nach § 13 KStG, die bei Beginn oder Erlöschen einer KStBefreiung zu erstellen ist. § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG ist eine Bewertungsvorschrift. Für den Ansatz gelten die allgemeinen Regeln der Aktivierung und Passivierung und damit auch Abs. 2.

Siehe § 13 KStG Anm. 6; BFH v. 9.8.2000 – I R 69/98, BStBl. II 2001, 71 (72); *Lenz in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 13 KStG Rz. 25; aA *Hommel*, BB 2000, 2517; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 520 (3/2020); *Weber-Grellet*, FR 2000, 1284.

1764 e) Vermögensaufstellung zu Einheitswerten nach §§ 95 Abs. 1, 109 BewG

Abs. 2 galt nach der Neufassung der §§ 95 ff. BewG mit Wirkung vom 1.1.1993 durch das StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 257; BStBl. I 1992, 146) seit 1.1.1993 bis 31.12.2008 auch für die Vermögensaufstellung zu Einheitswerten zur Bewertung des Erbschaft- oder schenkungspfl. Erwerbs in Form von BV (s. Anm. 79).

5. Verhältnis des Abs. 2 zu anderen Vorschriften

a) Verhältnis zu handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften

1765 aa) Verhältnis zu § 248 Abs. 2 HGB und zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung

Das Aktivierungsverbot des Abs. 2 geht dem Aktivierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 HGB vor und entspricht uE einem fortgeltenden handelsrechtl. GoB. Damit ist Abs. 2 uE im Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 iVm. den GoB deklaratorisch.

§ 248 Abs. 2 HGB begründet abweichend von Abs. 2 ein Aktivierungswahlrecht für bestimmte nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des AV. Zweifelfhaft ist, ob dieses Wahlrecht einen gewandelten handelsrechtl. GoB wiedergibt oder weiterhin ein Abs. 2 entsprechender handelsrechtl. GoB gilt, von dem das Wahlrecht des § 248 Abs. 2 HGB abweicht. Mit dem BilMoG hat der Gesetzgeber das Vorsichtsprinzip für die Verwirklichung der Informationsfunktion einerseits und der Ausschüttungsbemessungsfunktion andererseits unterschiedlich verwirklicht (vgl. *Hüttemann/Meyer in Staub*, 5. Aufl. 2014, § 268 HGB Rz. 39, „gesetzgeberischer Kompromiss“; *Ballwieser in MüKo HGB*, 3. Aufl. 2013, § 248 HGB Rz. 3, „widersprechende Wertungen“). Während das Vorsichtsprinzip im Anwendungsbereich des § 268 Abs. 8 HGB für die Ausschüttungsbemessung gelten soll und dort mit einem Ausschüttungsverbot für Gewinne aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller WG des AV verbunden worden ist (zum begrenzten Anwendungsbereich und den begrenzten Wirkungen des § 268 Abs. 8 HGB: *Hüttemann/Meyer in Staub*, 5. Aufl. 2014, § 268 Abs. 8 HGB Rz. 40; zur Behandlung von Abführungssperren in Organschaftsverhältnissen: *Wolf*, StBp. 2014, 333), gilt für den Ausweis in der Bilanz zugunsten einer an die internationalen Rechnungslegungsstandards angenäherten Informationsqualität des handelsrechtl. Jahresabschlusses ein Aktivierungswahlrecht. Verbindet man die handelsrechtl. GoB mit dem traditionellen Zweck der HBil., die Verteilung sicher entstandener Gewinne zu regeln sowie gegenwärtige und zukünftige Eigen- und Fremdkapitalgeber zuverlässig und objektiv über die Ertrags- und Vermögensverhältnisse zu informieren, widersprechen die Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen WG des AV, zu denen auch exklusive Nutzungsmöglichkeiten, etwa an einem Lizenzfußballspieler zählen (vgl. *Radel/Stobbe*, DStR 2009, 1109 [1115]), und Aktivierungswahlrechte den GoB (zutr. *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, BB 2008, 152 [153], „Abkehr von den „Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung“ und 157 „Zweifel an der Vereinbarkeit mit dem Realisationsprinzip“; *Moxter/Engel-Ciric*, BB 2014, 489 [491], „Verletzung des Objektivierungsgebots“; *Schütter/Berthold*, DStR 2011, 932 [935], „Ansatzentscheidung im Ermessen des Bilanzierenden mit ungeahnten Aktivierungsmöglichkeiten“; *Schulze-Osterloh*, HdJ, Abt. I/1 Rz. 18 (9/2016); zur fehlenden Akzeptanz in der Praxis s. *von Keitz/Wenk/Jagosch*, DB 2011, 2448; mit einem krit. Vergleich zum Ansatzverbot in IFRS für KMU 18.14 *Hennrichs in MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 248 HGB Rz. 7).

Nach der Gegenansicht hat Abs. 2 konstitutive Bedeutung. Dem liegt die Auffassung zugrunde, dass entweder § 248 Abs. 2 HGB unmittelbar nach Abs. 1 Satz 1 maßgeblich ist oder einen durch das BilMoG gewandelten GoB abbildet. Nach dieser Auffassung durchbricht Abs. 2 die Maßgeblichkeit.

Vgl. Referentenentwurf BilMoG v. 8.11.2007, 99; *Herzig*, DB 2008, 1 (5); *Kirsch*, DStZ 2008, 28 (30).

Bedeutsam wird die Frage, ob Abs. 2 deklaratorisch einen GoB wiedergibt oder konstitutiv eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit regelt, bezogen auf dessen praktische Bedeutung als Steuervergünstigung (s. Anm. 1756). Würde man mit der uE unzutreffenden zweiten Ansicht in Abs. 2 eine Durchbrechung der allgemeinen Gewinnermittlungsregeln erkennen können, wäre zu prüfen, ob diese Vorschrift eine rechtfertigungsbedürftige Beihilfe vorsieht (vgl. Anm. 42), die mit der Reformulierung des § 248 Abs. 2 HGB durch das BilMoG erstmals gesetzlich geregelt worden wäre, ohne notifiziert worden zu sein.

Aus den in § 248 Abs. 2 HGB und Abs. 2 verwendeten Begriffen „Vermögensgegenstand“ und „Wirtschaftsgut“ ergeben sich keine unterschiedlichen Regelungsinhalte. Beide Begriffe sind nach der Rspr. und der hM einheitlich auszulegen (s. Anm. 555). Nach einzelnen Ansichten mögliche inhaltliche Begriffsunterschiede (s. die Nachweise in Anm. 555) kommen nicht zum Tragen, da § 248 Abs. 2 HGB und Abs. 2 die Aktivierung nicht entgeltlich erworbener Werte unabhängig vom angelegten Aktivierungsmaßstab verbieten.

1766 **bb) Verhältnis zu § 266 HGB**

§ 266 HGB ist eine Bilanzgliederungsvorschrift, die keine materiellen Ansatzregeln enthält.

Reiner in MüKo HGB, 4. Aufl. 2020, § 266 HGB Rz. 1; *Suchan* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 266 HGB Rz. 1; *Suchan* in BeckOGK Bilanzrecht, § 266 HGB Rz. 2 (10/2020).

Die Finanzrechtsprechung und ein Teil des Schrifttums ziehen § 266 HGB gleichwohl heran, um in einem Ähnlichkeitsvergleich mit den in der Gliederungsvorschrift genannten Positionen immaterielle Werte als Vermögensgegenstand bzw. als WG zu qualifizieren.

Vgl. BFH v. 3.9.2002 – I B 144/01, BFH/NV 2003, 154; BFH v. 16.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301; *Niemann*, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 39.

Das Aktivierungsverbot des Abs. 2 bleibt von diesem materiellen Verständnis des § 266 HGB unberührt.

1767–1769 Einstweilen frei.

b) Verhältnis zu steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften

1770 **aa) Verhältnis zu §§ 5 Abs. 1, 4 Abs. 1, 4 Abs. 3**

Abs. 2 gilt für den BV-Vergleich nach § 5 Abs. 1 und § 4 Abs. 1 sowie entsprechend für die Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 (s. Anm. 1760 ff.).

1771 **bb) Verhältnis zu § 5 Abs. 4b**

Für AK oder HK eines selbst geschaffenen WG des AV, das wegen Abs. 2 nicht aktiviert werden darf, ist das Passivierungsverbot des Abs. 4b nicht anwendbar (BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122, unter II.2.a bb; vgl. auch Anm. 2111).

1772 **cc) Verhältnis zu den Vorschriften über die Rechnungsabgrenzung (Abs. 5)**

Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) sind keine (immateriellen) WG.

Siehe Anm. 2161; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 20 (11/2015); *Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 29 (2/1998).

Insofern werden sie vom Aktivierungsverbot des Abs. 2 nicht erfasst.

Liegen die Voraussetzungen zur Aktivierung eines immateriellen WG vor, ist dieses, nicht ein RAP zu aktivieren – unabhängig davon, ob auch die Voraussetzungen zur Bildung eines RAP vorliegen.

Ballwieser in MüKo HGB, 4. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 2; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 20 (11/2015); *Federmann*, BB 1984, 246 (248); *Hennrichs* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 13; *Hoffmann* in LBP, §§ 4, 5 Rz. 801 (8/2008); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 42 (9/2018); *Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 29 (2/1998); aA *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 1936 (5/2018); einschränkend auf nichtzeitraumbezogene WG: *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 694 (3/2020); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 244.

Eine nur scheinbare Konkurrenz zwischen der Aktivierung eines immateriellen WG und der Bildung eines aktiven RAP besteht bei Vorauszahlungen auf zukünftige Nutzungen. Soweit ein Nutzungswert als immaterielles WG konkret aktivie-

rungsfähig ist, scheidet die Bildung eines aktiven RAP aus. Die Aktivierung eines Nutzungsrechts als immaterielles WG scheitert im Konkurrenzverhältnis zur Bildung eines RAP jedoch idR am Aktivierungsverbot schwebender Geschäfte (s. Anm. 1787). Die Grenze zwischen der Aktivierung von Nutzungsrechten und der Bildung eines aktiven RAP verläuft insoweit in Abhängigkeit der Anerkennung ihrer Aktivierungsfähigkeit und der Reichweite des Verbots der Aktivierung schwebender Geschäfte.

Ähnlich *Hennrichs* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 15; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 43 (9/2018).

Wo das Bilanzierungsverbot für schwebende Geschäfte (s. Anm. 410) nicht greift, ist ein entgeltlich erworbenes Nutzungsrecht, das die Merkmale des WG-Begriffs erfüllt, konkret aktivierungsfähig. Seine Aktivierung als WG geht der Aktivierung eines RAP vor. Das gilt auch, wenn seine ND nicht mehr als ein Jahr beträgt und seine AK deshalb wegen § 7 Abs. 1 Satz 1 (s. § 7 Anm. 126) sofort im Jahr der Anschaffung abzugsfähig sind, während ein aktiver RAP auch bei einem kürzeren Vorauszahlungszeitraum als einem Jahr gebildet werden müsste (s. Anm. 2189).

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

Grundsatz: Die Entnahme- und Einlagevorschriften gehen dem Aktivierungsverbot des Abs. 2 vor.

Einlagen: Das Aktivierungsverbot des Abs. 2 gilt nicht für (unentgeltlich) in das BV eingelegte immaterielle WG des AV.

Vgl. BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244 (246); BFH v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455 (457); BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 (353); BFH v. 26.5.1994 – IV B 33/93, BFH/NV 1995, 102; R. 5.5 Abs. 3 Satz 3 EStR 2012; *Hoffmann* in LBP, §§ 4, 5 Rz. 684 (11/2007); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 525 (3/2020); *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 504 (12/2020); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 164; *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 21 (2/1998); aA FG München v. 21.11.2000 – 6 K 3102/98, EFG 2001, 280, aufgeh. durch BFH v. 5.6.2002 – I R 6/01, BFH/NV 2003, 89; *Marx*, BB 1994, 2379 (2386); *Hofians*, Immaterielle Werte im Jahresabschluß, 1992, 154; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 289; *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 1951 (11/2020).

Einlagen sind gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 bei der Gewinnermittlung vom Unterschiedsbetrag zwischen dem BV am Schluss des Wj. und dem BV am Schluss des vorangegangenen Wj. abzuziehen. Damit trennt das Gesetz den nicht stbaren privaten vom stbaren betrieblichen Bereich und bringt zum Ausdruck, dass nur im Betrieb erwirtschaftete Werte der Besteuerung unterliegen, nicht dagegen Werte, die vor ihrer Einlage im PV entstanden sind. Könnte ein eingelegtes immaterielles WG nicht aktiviert werden, würde es bei einer späteren Veräußerung mit dem vollen Wert gewinnerhöhend erfasst und demzufolge besteuert, obwohl der Wertzuwachs durch die Einlageleistung nicht auf der wirtschaftlichen Betätigung des Unternehmens beruht. Um dieses dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widersprechende Erg. zu vermeiden, muss Abs. 2 gegenüber den Einlagegrundsätzen zurücktreten.

Zur Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten s. Anm. 1846; zu verdeckten Sacheinlagen s. Anm. 1848; zur offenen Sachdividende und zur vGA s. Anm. 1849; zur

Liquidation s. Anm. 1850; zur übertragenden Umwandlung s. Anm. 1851; zur Realteilung s. Anm. 1852.

Entnahmen: Gegenstand einer Entnahme können auch nicht aktivierte immaterielle WG des AV sein.

BFH v. 23.3.1995 – IV R 94/93, BStBl. II 1995, 637; *Neumann-Tomm in Lademann*, § 5 Rz. 1957 (4/2017).

Diese sind als Teile des AV im Rahmen der wirtschaftlichen Betätigung des Unternehmens entstanden und würden bei ihrer Veräußerung mit dem Veräußerungserlös das BV am Schluss des Wj. erhöhen. Deshalb muss auch ihre Entnahme gewinnerhöhend berücksichtigt werden.

Hinsichtlich der Geltung des Abs. 2 für die Aktivierung aus einem anderen BV entnommener WG ist zwischen Entnahmen zum Teilwert und Entnahmen zum Buchwert zu differenzieren.

- *Entnahme zum Teilwert:* Abs. 2 gilt nicht für die Aktivierung aus einem anderen BV des Stpfl. entnommener und dort zuvor noch nicht aktivierter immaterieller WG, wenn diese bei der Entnahme gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 mit dem Teilwert anzusetzen waren und daher den Gewinn des wertabgebenden Betriebs erhöht haben. Würde das Aktivierungsverbot des Abs. 2 hier beim übernehmenden Betrieb gelten, käme es bei einer späteren Veräußerung des immateriellen WG zu einer Doppelbesteuerung des gleichen Wertzuwachses.

Vgl. *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 504 (12/2020); *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 164; *Wolffgang in KSM*, § 5 Rz. C 28 (2/1998).

- *Entnahme zum Buchwert:* Abs. 2 gilt für zum Buchwert entnommene immaterielle WG. Im abgebenden BV nicht aktivierte immaterielle WG des AV dürfen nach Abs. 2 auch nicht im aufnehmenden BV aktiviert werden. Für ein Zurücktreten des Abs. 2 besteht kein Anlass, da es bei einer Entnahme zum Buchwert zu keiner Gewinnrealisierung kommt.

1774 ee) Verhältnis zu §§ 6, 7

Grundsatz: Abs. 2 und die Bewertungsvorschriften befinden sich auf verschiedenen Regelungsebenen. Abs. 2 betrifft den Ansatz immaterieller WG dem Grunde nach. Die Bewertung richtet sich nach § 6, die AfA nach § 7.

Ausnahmen: Soweit die Bewertungsregeln, etwa die Vorschriften über die Bewertung von Einlagen und Entnahmen, grundsätzliche Wertungen des Gesetzes widerspiegeln, sind sie bei der Auslegung des Abs. 2 zu berücksichtigen.

- § 6 Abs. 4 ist Bewertungsvorschrift und lässt Abs. 2 unberührt (s. Anm. 1840).
- § 6 Abs. 5 geht den Einlagegrundsätzen und damit deren Geltungsvorrang gegenüber Abs. 2 im Rahmen einer Einlage vor (s. § 6 Anm. 1506). Er bewirkt eine Buchwertverknüpfung zwischen dem abgebenden und dem aufnehmenden BV. Im abgebenden BV zulässigerweise aktivierte immaterielle WG des AV sind im aufnehmenden BV zu aktivieren. Umgekehrt dürfen wegen Abs. 2 im abgebenden BV nicht aktivierte immaterielle WG auch im aufnehmenden BV nicht aktiviert werden.
- § 6 Abs. 6 ist Bewertungsvorschrift und lässt Abs. 2 unberührt.

Zu selbst geschaffenen immateriellen WG des AV als Gegenstand eines Tauschs iSd. § 6 Abs. 6 Satz 1 s. Anm. 1843. Zur verdeckten Einlage (§ 6 Abs. 6 Satz 2) s. Anm. 1848.

Einstweilen frei.

1775

c) Verhältnis zu Sonderregelungen des Umwandlungssteuerrechts

aa) Verhältnis zu §§ 3, 4, 11, 12, 14 bis 16 UmwStG

1776

Schrifttum zur Neufassung des UmwStG v. 7.12.2006: *Haritz*, Bewertung im Umwandlungssteuerrecht, DStR 2006, 977; *Schafplitz/Widmayer*, Die Besteuerung von Umwandlungen nach dem Regierungsentwurf des SEStEG, BB-Spezial 8/2006, 36; *Bodden*, Verschmelzung und Formwechsel von Kapitalgesellschaften auf gewerbliche Personengesellschaften nach dem SEStEG (§§ 3–10 UmwStG nF), FR 2007, 66; *Damas*, Einführung in das neue Umwandlungssteuerrecht, DStZ 2007, 129; *Lemaitre/Schönherr*, Die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften durch Verschmelzung und Formwechsel nach der Neufassung des UmwStG durch das SEStEG, GmbHR 2007, 173.

Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft: §§ 3 Abs. 1 Satz 1, 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG enthalten für Übertragungen zum gemeinen Wert ein ausdrückliches Ansatzgebot für immaterielle WG des AV, das als speziellere Regelung dem Abs. 2 vorgeht (FG Düss. v. 3.12.2012 – 6 K 1883/10 F, EFG 2013, 337, Rz. 30 aufgehoben und Klage als unzulässig abgewiesen durch BFH v. 21.10.2014 – I R 1/13, BFH/NV 2015, 690; *Mertgen* in *Haritz/Menner/Bilitewski*, 5. Aufl. 2019, § 3 UmwStG Rz. 87).

Für den Vermögensübergang zu Buch- oder Zwischenwerten gem. §§ 3 Abs. 2, 11 Abs. 2 UmwStG bleibt es bei der Geltung des Abs. 2.

Nach der Rechtslage vor Inkrafttreten des UmwStG idF des SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782) war umstritten, ob bei Übertragungen zum gemeinen Wert auch nicht entgeltlich erworbene und selbst geschaffene immaterielle WG in der stl. Schlussbilanz anzusetzen waren (so für das UmwStG 1995 *Martini* in *Widmann/Mayer*, § 3 UmwStG Rz. 213 [5/2019]; aA für die alte Rechtslage BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, BStBl. I 1998, 268, Rz. 03.07).

Eröffnungsbilanz der aufnehmenden Gesellschaft: Gemäß §§ 4 Abs. 1 Satz 1 und 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG sind in der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft nach §§ 3 Abs. 1 Satz 1 und 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG aktivierungspflichtige immaterielle WG auch in der Eröffnungsbilanz der aufnehmenden Gesellschaft zu aktivieren.

Die zu Zwischenwerten übertragenen immateriellen WG sind durch die hingegebenen Gesellschaftsanteile entgeltlich iSd. Abs. 2 erworben (s. Anm. 1851) und daher von der aufnehmenden Gesellschaft zu aktivieren.

Bei der Übertragung zu Buchwerten sind in der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft wegen Abs. 2 nicht aktivierte immaterielle WG auch in der Eröffnungsbilanz der aufnehmenden Gesellschaft nicht zu aktivieren. Die insoweit gebotene Ausnahme vom Gebot der vollständigen Aktivierung aller WG folgt für die Eröffnungsbilanz der aufnehmenden Gesellschaft aber nicht aus Abs. 2, denn die übertragende Umwandlung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist ein tauschähnlicher Vorgang, bei dem die übertragenen immateriellen WG entgeltlich iSd. Abs. 2 erworben werden (s. Anm. 1851). Die gebotene Ausnahme vom allge-

meinen Aktivierungsverbot ist vielmehr aus dem Zweck der vom UmwStG ermöglichten Buchwertverknüpfung abzuleiten, deren Funktion es ist, zu vermeiden, dass bei übertragenden Umwandlungen stille Reserven zu realisieren sind (Umstrukturierungen sollen auch nach dem UmwStG 2007 grds. erfolgsneutral möglich sein, vgl. *Widmann in Widmann/Mayer*, vor § 1 UmwStG Rz. 62 [2/2007]).

Vgl. *Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 3 UmwStG Rz. 6; *Le-maitre/Schönherr*, GmbH 2007, 173 (174) Fn. 18; zur jetzt gebotenen Bewertung des Geschäfts- oder Firmenwerts mit dem gemeinen Wert s. *Bodden*, FR 2007, 66 (69).

Bewertungs- und Ansatzwahlrecht nach § 3 UmwStG 1995: Zum Ansatzwahlrecht für selbstgeschaffene immaterielle WG des AV nach § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 s. BFH v. 10.9.2015 – IV R 49/14, BStBl. II 2016, 722.

1777 **bb) Verhältnis zu § 24 UmwStG**

Die Einbringung von BV in eine PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten iSv. § 24 UmwStG ist entgeltlich. Das Aktivierungsverbot des Abs. 2 greift daher nicht ein (s. Anm. 1846). Ausnahmen vom daraus folgenden Aktivierungsgebot können sich aber aus den Grundsätzen des UmwStRechts bei Übertragungen zum gemeinen Wert (§ 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) oder zu Zwischenwerten (§ 24 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 UmwStG) ergeben.

1778–1779 Einstweilen frei.

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 2

1. Wirtschaftsgut

1780 **a) Bedeutung des Wirtschaftsgutbegriffs für Abs. 2**

Abs. 2 betrifft nur die konkrete Aktivierungsfähigkeit von WG. Keine WG und damit vom Aktivierungsverbot des Abs. 2 nicht erfasst sind aktive RAP und Anzahlungen (s. Anm. 571, 573).

Abs. 2 enthält keine eigene Aussage über die abstrakte Aktivierungsfähigkeit immaterieller Werte. Er setzt diese voraus. Deshalb ist stets vor Abs. 2 zu prüfen, ob ein abstrakt aktivierungsfähiges WG vorliegt.

b) Immaterielle Werte als Wirtschaftsgüter

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1750): *Rohling*, Vorteile und immaterielle Werte als Wirtschaftsgüter, DB 1985, 1609; *Niehues*, Die bilanzielle Behandlung von Güterfernverkehrsgenehmigungen, BB 1987, 1429; *Boorberg/Strümgmann/Spiess*, Bilanzierung von Arzneimittelzulassungen, DB 1994, 53; *Rodewald*, Die Bilanzierung von Rechten zur Berichterstattung und Übertragung von Sportereignissen, BB 1995, 2103; *Boorberg/Strümgmann/Spiess*, Zur Abnutzbarkeit entgeltlich erworbener Warenzeichen und Arzneimittelzulassungen, DStR 1998, 1113; *Kessler*, Bilanzielle Behandlung von Internet-Auftritten, DB 1998, 1341; *Kessler*, Bilanzierung von Web-Dokumenten, BC 1998, 217; *Zimmermann*, Das Erfinderrecht in der Zwangsvollstreckung, GRUR 1999, 121; *Schick/Nolte*, Bilanzierung von Internetauftritten nach Handels- und Steuerrecht, DB 2002, 541; *Eberlein*, Die steuerliche Behandlung von Internetauftritten, DStZ 2003, 677; *Schmittmann*, Internet-Domains als nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut, StuB 2007, 217; *Krebs/Becker*, Die Teilverdinglichung und ihre Anwendung auf Internetdomains, JZ 2009, 932; *Schülke*, Zur Aktivierbarkeit

selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände, DStR 2010, 992; *Fross*, Transferentschädigungen und entgeltlicher Erwerb, FR 2012, 193; *Koether*, Nochmals: Ablösezahlungen und Spieler-Vermittler-Provision im Profifußball, FR 2012, 631; *Schülke*, (Steuer)bilanzielle Behandlung von Ablösesummen – BFH, 14.12.2011 – I R 108/10, StB 2012, 121; *Köhler*, Bilanzielle Behandlung von Internet-Auftritten in der Handels- und Steuerbilanz, StBp. 2014, 285; *Schmidt*, Grundfragen zur abstrakten Aktivierungsfähigkeit selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, DB 2014, 1273; *Hemmerich/Günther*, Der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts als Wirtschaftsgut 4.0 – Implikationen für die Berufsgruppe der Influencer, DStR 2021, 2321.

aa) Anwendung des allgemeinen Wirtschaftsgutbegriffs

1781

Wirtschaftsgüter sind nach dem weiten, überwiegend an Beispielen immaterieller WG entwickelten, Verständnis der Rspr. neben den körperlichen Gegenständen iSd. BGB alle vermögenswerten Vorteile, tatsächlichen Zustände und Möglichkeiten des Betriebs, denen im Geschäftsverkehr ein selbständiger Wert beigelegt wird und die allein oder mit dem Betrieb verkehrsfähig sind (s. Vor §§ 4–7 Anm. 116; § 5 Anm. 560).

BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 (Domain-Name); BFH v. 30.9.2010 – IV R 28/08, BStBl. II 2010, 406, unter II.1.a (Ackerprämie); BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238, unter II.1 (Lizenzspieler); BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324, unter II.1.c (Bauvertrag ist kein immaterielles WG); BFH v. 26.11.2014 – X R 20/12, BStBl. II 2015, 325 (Kaufoption aus einem Leasingvertrag); BFH v. 21.10.2015 – IV R 6/12, BStBl. II 2017, 45 (Zahlungsansprüche nach der GAP-Reform); BFH v. 10.3.2016 – IV R 41/13, BStBl. II 2016, 984, Rz. 26; BFH v. 9.8.2018 – IV R 26/16, BFH/NV 1260, Rz. 21; BFH v. 12.6.2019 – X R 20/17, BStBl. II 2020, 3, Rz. 38 (Namensrecht); BFH v. 12.3.2020 – IV R 9/17, BStBl. II 2021, 226, Rz. 29 (Wärmeenergie).

Ihre Grunddefinition hat die Rspr. zwar um verschiedene Zusatzkriterien ergänzt (zu den Merkmalen des WGBegriffs s. Anm. 560 ff.). Effektives Abgrenzungskriterium ist aber allein die nach der Verkehrsanschauung zu beurteilende selbständige Bewertungsfähigkeit geblieben (s. Anm. 560; ebenso *Kempermann* in *KSM*, § 5 Rz. B 172 [1/2007]; krit. *Kreide*, Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände im Recht der Rechnungslegung junger Technologieunternehmen, 2014, 89; *Schülke*, DStR 2010, 992 [994]). Das Vorliegen dieser Voraussetzung kann, wie der BFH in einzelnen Entsch. offen legt (vgl. BFH v. 3.9.2002 – I B 144/01, BFH/NV 2003, 154), nur aufgrund der Umstände des jeweiligen Einzelfalls beurteilt werden. Dem Merkmal der selbständigen Bewertungsfähigkeit ist damit durch den Rückgriff auf die Verkehrsanschauung ein subjektiver Beurteilungsspielraum immanent, der die rechtsprechungsorientierte Verwaltungs- und Beratungspraxis bei der Qualifikation immaterieller WG zur Orientierung an Einzelfallentscheidungen zwingt.

bb) Einzelfallbeurteilung durch Ähnlichkeitsvergleich

1782

Bei der Qualifikation immaterieller Werte als WG greift die Rspr. im Einzelfall teilweise neben oder scheinbar an Stelle der abstrakten Definition des WG auf die Bilanzgliederungsvorschrift des § 266 Abs. 2 A I HGB zurück und nimmt einen Ähnlichkeitsvergleich mit den dort aufgezählten, von der Rspr. als WG qualifizierten Konzessionen, gewerblichen Schutzrechten und ähnlichen Rechten und Werten vor.

Vgl. BFH v. 3.9.2002 – I B 144/01, BFH/NV 2003, 154; BFH v. 16.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301; BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238, unter II.1.a.

c) **Einzelfälle immaterieller Werte, die als Wirtschaftsgüter zu qualifizieren sind**

1783 **aa) Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, ähnliche Rechte und Werte**

Konzessionen:

- *Begriff:* Konzessionen sind durch öffentlich-rechtl. Hoheitsakt verliehene Rechte zur Entfaltung einer wirtschaftlichen Tätigkeit oder zur Benutzung öffentlicher Sachen, die wegen eines staatlichen Verleihungsvorbehalts gleichzeitig andere nicht konzessionierte Unternehmen von der gleichen Tätigkeit ausschließen (eingehend *Huber*, Wirtschaftsverwaltungsrecht, Bd. 1, 1953, 548 ff.).

Beispiele (1):

Mineralgewinnungs- und Bergbaurechte (s. § 7 Anm. 367), bestimmte Wasserrechte, zB für Mühlen, Fährbetriebe oder Brauereien (*Korth* in *Claussen/Scherrer*, Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 266 HGB Rz. 35; *Niemann*, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 5 f.; *Reiner* in *MüKo HGB*, 4. Aufl. 2020, § 266 HGB Rz. 25) sowie von der Bundesmonopolverwaltung bis 31.12.2017 verliehene Brennrechte (BFH v. 9.12.1983 – III R 40/79, BStBl. II 1984, 193; *Giere* in *Felsmann*, ESt LuF, B 576a [9/2013]); Fernverkehrsgenehmigungen (BFH v. 3.10.1989 – VIII R 142/84, BStBl. II 1990, 420), Güterverkehrsberechtigungen (BFH v. 10.8.1989 – X R 176–177/87, BStBl. II 1990, 15), Linienkonzessionen des Personenbeförderungsrechts (BFH v. 15.12.1993 – X R 102/92, BFH/NV 1994, 543), Vertragsarztzulassung (grds. nicht vom Geschäftswert abgrenzbar, vgl. BFH v. 21.2.2017 – VIII R 7/14, BStBl. II 2017, 689); Fernsehübertragungsrechte (*Rodewald*, BB 1995, 2103) und Kontingente, zB Emissionsberechtigungen (*Schmidt/Usinger* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 248 HGB Rz. 10; *Herzig/Jensen-Nissen/Koch*, FR 2006, 109 [112]; *Streck/Binnewies*, DB 2004, 1116; BMF v. 29.9.2005 – IV A 4 – S 0350 – 12/05, DB 2005, 2214), Milchlieferrrechte (s. Anm. 1790) und Zuckerrübenlieferrechte (s. Anm. 1790).

► *Qualifikation als Wirtschaftsgut:*

- ▷ *Grundsatz:* Konzessionen sind nur dann WG, wenn sie zumindest mit dem Betrieb übertragen und von anderen WG und dem Geschäftswert selbständig abgegrenzt werden können.

BFH v. 10.8.1989 – X R 176–177/87, BStBl. II 1990, 15; BFH v. 9.8.2011 – VIII R 13/08, BStBl. II 2011, 875, unter II.1.c; BFH v. 21.2.2017 – VIII R 7/14, BStBl. II 2017, 689, Rz. 32.

- ▷ *Personalkonzessionen*, die für die Person des Konzessionierten erteilt werden, etwa die Schankkonzession, können daher grds. kein WG sein, da sie weder einzeln noch gemeinsam mit dem Betrieb übertragen werden können.

FG Ba.-Württ. v. 3.5.2017 – 4 K 173/14, Az. BFH IV R 13/18, BB 2017, 2416 (Fernsehlizenz); *von Keitz*, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 64.

Abweichend hiervon können auch rechtl. nicht übertragungsfähige Konzessionen abstrakt aktivierungsfähig sein, wenn der Veräußerer die Konzession mit einem faktisch wirksamen Vorschlagsrecht für die Wiedervergabe zurückgeben und der Erwerber dadurch die Konzession mittelbar vom Veräußerer erlangen kann (vgl. BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238, unter II.1.b dd; BFH v. 21.2.2017 – VIII R 7/14, BStBl. II 2017, 689, unter II.2.b; *Rade/Stobbe*, DStR 2009, 1109 [1111]).

An dieser Differenzierung ändert die Erwähnung der Konzessionen in § 266 Abs. 2 A I HGB nichts. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB ist nur eine Gliederungs-

vorschrift und enthält keine Sonderregeln für die Qualifikation von WG (vgl. Anm. 1666). Folglich müssen die allgemeinen Voraussetzungen des WGBegriffs auch bei den in § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB ausdrücklich aufgezählten Posten vorliegen.

Gewerbliche Schutzrechte:

- *Begriff:* Gewerbliche Schutzrechte lassen sich nur als historisch gewachsene Gruppe definieren, zu der zB Patente, Gebrauchsmuster, Geschmacksmuster und Marken (früher: Warenzeichen) gehören. Urheber- und Verlagsrechte zählen dagegen zu den ähnlichen Rechten, da sie auch nichtgewerbliche Rechte umfassen.

Vgl. von Keitz, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 65 ff.; Niemann, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 6, 10; Reiner/Haußer in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 266 HGB Rz. 27; Selinski, Immaterielle Vermögensrechte beim Unternehmenskauf, 2015, 33 ff.

- *Qualifikation als Wirtschaftsgut:* Gewerbliche Schutzrechte sind als WG zu qualifizieren, wenn sie jedenfalls zusammen mit dem Betrieb übertragen werden können. Das ist bei Patenten, Gebrauchs- und Geschmacksmustern regelmäßig der Fall.

Die WG-Eigenschaft von Patenten voraussetzend zB BFH v. 23.9.1998 – XI R 72/97, BStBl. II 1999, 281; BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457.

Auch Marken (früher: Warenzeichen) können grds. gesondert oder zusammen mit dem Betrieb übertragen werden.

BFH v. 9.8.2000 – I R 12/99, BStBl. II 2001, 140 (141); BFH v. 2.3.2011 – II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147, unter II.4.a.

Ähnliche Rechte und Werte:

- *Begriff:* Ähnliche Rechte iSd. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB sind Positionen, die ihrem Inhaber eine den Konzessionen und gewerblichen Schutzrechten vergleichbar geschützte Rechtsposition einräumen. Dabei kann es sich sowohl um ausschließliche Rechte als auch um schuldrechtl. Ansprüche handeln.

Reiner in MüKo HGB, 4. Aufl. 2020, § 266 HGB Rz. 25; Niemann, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 10.

Ähnliche Werte iSd. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB sind rechtl. ungeschützte „rein“ wirtschaftliche Werte, wenn sie sich als selbständiges WG qualifizieren, dazu gehören etwa ungeschützte Erfindungen, Rezepturen und anderes Know-how.

BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 (Rezeptur eines Pflanzenschutzmittels); Hennrichs in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 59.

- *Arten der ähnlichen Rechte und Werte:*

- ▷ *Ausschließliche Rechte:* Ähnliche Rechte können ausschließliche Rechte sein. Das ist der Fall, wenn sie „dem Inhaber einen Absolutheitsanspruch gewähren“ (BFH v. 16.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301), dh. eine geschützte, uU ausschließliche Rechtsposition gegenüber Dritten einräumen.

Beispiele (2):

Danach zählen zu den ähnlichen Rechten die Urheber- (§ 2 Abs. 1 UrhG) und die verwandten Schutzrechte (§§ 70 ff. UrhG; darunter vormals Leistungsschutzrechte

iSd. § 69b UrhG aF) sowie Verlagsrechte iSd. § 8 VerlG (Niemann, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 10 f.; Reiner in MüKo HGB, 4. Aufl. 2020, § 266 HGB Rz. 25), aber auch das bereits mit Fertigstellung und Verlautbarung einer Erfindung entstehende Erfinderrecht (Zimmermann, GRUR 1999, 121; Tiedchen, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, 1991, 83), die gesetzliche Ausschließlichkeitsrechte darstellen. Zu den Urheber- und Leistungsschutzrechten gehören insbes. auch die Rechte an Computerprogrammen/Software (§§ 2 Abs. 1 Nr. 1, 69a UrhG; vgl. BFH v. 3.7.1987 – III R 7/86, BStBl. II 1987, 728), Tonaufnahmen (§§ 85, 86 UrhG) und Filmen (§ 94 UrhG; vgl. BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156, unter II.2.b aa) und an dem gestalterischen Internetauftritt (vgl. Köhler, StBp. 2014, 285; Eberlein, DStZ 2003, 677; Schick/Nolte, DB 2002, 541; Kessler, DB 1998, 1341; Niemann, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 217). Bei Computerprogrammen, die iSd. § 69b UrhG in Arbeits- oder Dienstverhältnissen entwickelt werden, können dem Grunde nach zwei WG entstehen. Das Urheberrecht des ArbN (§ 69a UrhG) und das gesetzliche Nutzungs- und Verwertungsrecht (Leistungsschutzrecht) des ArbG (§ 69b UrhG). Konzeptionskosten bzw. das aus ihnen folgende Anlagekonzept (Beratungskonzept, zB für eine Verlustzuweisungsgesellschaft) sollen nach der Rspr. ein ähnliches Recht und damit ein immaterielles WG sein können, wenn es sich um ein von einem Dritten erworbenes, fertiges und selbständig handelbares Anlagekonzept handelt, mit dem in der Öffentlichkeit erworben werden kann und das die Basis für die unternehmerische Tätigkeit bildet (BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538 [542]).

- ▷ **Schuldrechtliche Ansprüche:** Zu den ähnlichen Rechten gehören nach der Rspr. auch schuldrechtl. Ansprüche, die eine faktische Ausschließlichkeitsstellung begründen.

Beispiele (3):

Hierzu zählen neben dem Internet-Domain-Namen, für dessen Inhaber aus dem Registrierungsvertrag mit der privatrechtl. organisierten zentralen Registrierungsstelle für „de“-Domains, DENIC Domainverwaltungs- und Betriebsgesellschaft eG, eine Ausschließlichkeitsstellung folgt (BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301; zur rechtl. Einordnung der Domain: Krebs/Becker, JZ 2009, 932; Selinski, Immaterielle Vermögensrechte beim Unternehmenskauf, 2015, 86), auch das HV-Recht (BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II, 549 [550]; BFH v. 12.7.2007 – X R 5/05, DB 2007, 2231; BFH v. 22.8.2007 – X R 2/04, DB 2007, 2568; BFH v. 25.10.2012 – X B 99/12, BFH/NV 2013, 190), ein Wettbewerbsverbot für einen Dritten (BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369; BFH v. 23.6.1981 – VIII R 43/79, BStBl. II 1982, 56 [57]), schuldrechtl. Alleinvertriebs- und Belieferungsrechte (BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 [14]; BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101; BFH v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444; BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775 [776]; FG Meck.-Vorp. v. 16.8.2005 – 2 V 17/05, EFG 2005, 1672, rkr.; abl. für Pressegrossisten FG Schlesw.-Holst. v. 26.6.2019 – 5 K 189/18, StuB 2020, 397, rkr.), die Spielerlaubnis für einen Lizenzfußballspieler (BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977; BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238; zust. Fross, FR 2012, 193 [205]; Hüttemann, DStR 1994, 490; Wehrheim, BB 2004, 433 [434]; abl.: Galli, IDW 1997, 272; Jansen, DStR 1994, 1217; Jansen, FS Raupach, 2006, 247 [255]; Jansen, FR 2007, 837; Koether, FR 2012, 631; Marx, BB 1994, 2379; Niemann, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 257; Schülke, StB 2012, 121 [125]).

- ▷ **Ähnliche Werte:** Zu den ähnlichen Werten gehören ungeschützte Erfindungen und Rezepturen. Die abstrakte Aktivierungsfähigkeit als WG setzt kein Patent oder gewerbliches Schutzrecht voraus (BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122, unter II.2.a aa (1) zur Rezeptur eines Pflanzenschutzmittels).

► *Qualifikation als Wirtschaftsgut:*

- ▷ *Rechtsprechung:* Ähnliche Rechte iSd. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB sind nach der Rspr. grds. WG. Die Rspr. verwendet den Begriff der ähnlichen Rechte dazu, um WG als solche zu qualifizieren (BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301).
- ▷ *Schrifttum und eigene Stellungnahme:* Gegenüber der Verwendung des Begriffs der ähnlichen Rechte iSd. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 in der Rspr. ist klarzustellen, dass ähnliche Rechte nur dann als WG zu qualifizieren sind, wenn sie jeweils die Merkmale des WG-Begriffs (s. Anm. 1781) erfüllen. Demzufolge ist etwa bei Internet-Domain-Namen zunächst zu fragen, ob ihnen auch im konkreten Einzelfall im Geschäftsverkehr ein selbständiger Wert beigelegt würde (vgl. zur selbständigen Bewertung von Internet-Domain-Namen: *Ettlich*, HFR 2007, 551).

Lizenzen:

- *Begriff:* Lizenzen iSd. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB sind vertraglich oder gesetzlich eingeräumte Nutzungsrechte an gewerblichen Schutzrechten und diesen ähnlichen Rechten (vgl. für das Urheberrecht § 31 Abs. 1 UrhG). Sie können für den Lizenzinhaber eine den gewerblichen Schutzrechten vergleichbare faktische Ausschließlichkeitsstellung begründen (eingehend von *Keitz*, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 75 ff.; *Dawo*, Immaterielle Güter in der Rechnungslegung nach HGB, IAS-IFRS und US-GAAP, 2003, 24 f.). Insofern sind sie gleichzeitig ähnliche Rechte im Sinne der dritten Alternative des § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB.
- *Qualifikation als Wirtschaftsgut:* Lizenzen sind Nutzungsrechte und als solche wie diese als WG zu qualifizieren (s. Anm. 1787).

Einstweilen frei.

1784–1785

bb) Optionsrechte, Zinsbegrenzungsvereinbarungen und Versicherungsverträge

1786

Schrifttum: *Häuselmann*, Bilanzierung und Besteuerung von Zinsbegrenzungsverträgen, BB 1990, 2149; *Winter*, Der wirtschaftliche und rechtliche Charakter von Zinsbegrenzungsverträgen, WM 1995, 1169; *Hahnel/Sievert*, Abgrenzung von Drohverlustrückstellungen und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, DStR 2003, 1992; *Rau*, Zur steuerlichen Behandlung von Zinsbegrenzungen und Optionen nach dem BFH-Urteil zur bilanziellen Behandlung erhaltener Stillhalterprämien, DStR 2003, 1769; *Schmid/Renner*, Bilanzielle und steuerliche Behandlung einer Kaufoption (long call), DStR 2005, 815; *Schmid/Renner*, Bilanzielle und steuerliche Behandlung einer Verkaufsoption (long put), DStR 2005, 2059.

Optionen gewähren das Recht, einen bestimmten Gegenstand zu einem oder bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu einem festgelegten Preis zu kaufen oder zu verkaufen. Davon zu trennen ist der Anspruch aus dem nach Ausübung des Optionsrechts geschlossenen Kaufvertrag („Zweivertrags-theorie“). Das Optionsrecht bildet nur das Recht auf Abschluss eines Kaufvertrags zu den im Optionsgeschäft vereinbarten Konditionen ab. Dieses Recht ist als immaterielles WG zu aktivieren, und zwar bereits mit Einräumung der Option, nicht erst bei ihrer Ausübung, weil der Stillhalter seine Leistung bereits zu diesem Zeitpunkt erbringt.

BFH v. 22.5.2019 – XI R 44/17, BStBl. II 2020, 44, Rz. 24 f.; FG München v. 28.11.2000 – 7 K 2035/98, EFG 2001, 274, rkr.; *Hahne/Sievert*, DStR 2003, 1992 (1994); *Niemann*, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 221; *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 102; wohl auch *Schmid/Renner*, DStR 2005, 815 (817 f.); *Schmid/Renner*, DStR 2005, 2059; zur Bewertung und Einordnung von Optionen auf Kapitalgesellschaftsanteile im Kontext des § 8b KStG: *Knobloch*, DB 2021, 461; *Knobloch/Arend*, DB 2021, 461.

Zinsbegrenzungsverträge (sog. *Caps, Floors, Collars*) begründen den Anspruch auf eine Ausgleichszahlung für den Begünstigten, wenn zu bestimmten Zeitpunkten ein definiertes Zinsniveau auf dem Markt über- und/oder unterschritten wird.

Eingehend zur rechtl. Qualifikation: *Häuselmann*, BB 1990, 2149; *Winter*, WM 1995, 1169.

Sie werden idR nicht wie Optionen an einem geregelten Markt gehandelt. Die Rechte aus ihnen sind aber selbständig bewertungsfähig und grds. auch einzeln veräußerbar, weshalb sie als immaterielle WG zu qualifizieren sind.

FG Münster v. 31.3.2004 – 8 K 4121/01 F, EFG 2004, 1202, rkr.; FG München v. 25.3.2003 – 6 K 2641/01, EFG 2003, 1072, rkr.; *Häuselmann*, BB 1990, 2149 (2152); *Rau*, DStR 2003, 1769 (1771).

Versicherungsverträge begründen ähnlich den Zinsbegrenzungsverträgen einen durch den Eintritt eines bestimmten Ereignisses (Versicherungsfall) bedingten Anspruch auf Leistung (vgl. *Armbrüster* in *Prölss/Martin*, 31. Aufl. 2021, § 1 VVG Rz. 118 ff.). Diese Rechtsposition des Versicherungsnehmers wird nach ganz allgemeiner Ansicht nicht als immaterielles WG angesehen (mit einer Abgrenzung zu den Optionen: FG München v. 25.3.2003 – 6 K 2641/01, EFG 2003, 1072, rkr.). Einmalprämien für einen über das Wj. hinausreichenden Zeitraum sollen nur im Rahmen eines RAP aktiv abgegrenzt werden (s. Anm. 2163). Demgegenüber sind uE auch die durch Prämien erworbenen Rechte aus einem Versicherungsvertrag als immaterielle WG abstrakt aktivierungsfähig, soweit die allgemeinen Merkmale des WGBegriffs erfüllt sind. Das ist bei betrieblichen Versicherungen regelmäßig der Fall, denn das Recht auf den eingeräumten Versicherungsschutz ist selbständig bewertungsfähig und kann mit dem Betrieb veräußert werden. Versichert bspw. ein Reeder die Passage eines Frachtschiffs, so würde ein gedachter Erwerber des Betriebs für den bestehenden Versicherungsschutz ein gesondertes Entgelt ansetzen.

Allerdings wird die konkrete Aktivierungsfähigkeit eines solchen Rechts auf Versicherungsschutz idR am Verbot der Aktivierung schwebender Geschäfte scheitern (s. Anm. 1787 und 540).

1787 cc) Nutzungsrechte und Nutzungsmöglichkeiten

Schrifttum: *Clausen*, Aktivierung und Abschreibung von Nutzungsrechten, DStZ 1976, 371; *Clausen*, Zur Bilanzierung von Nutzungsverhältnissen, JbFStR 1976/77, 120; *Bieg*, Schwebende Geschäfte in Handels- und Steuerbilanz, Frankfurt am Main 1977; *Knobbe-Keuk*, Die steuerliche Behandlung von Nutzungsrechten, StuW 1979, 305; *Bauer*, Schwebende Geschäfte im Steuerrecht, Diss. Erlangen, Nürnberg 1981; *Trzaskalik*, Nutzungsrechte im Einkommensteuerrecht, StuW 1983, 126; *Stadie*, Zur Einlage von Nutzungsrechten als Wirtschaftsgut, DB 1984, 578; *Fabri*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung entgeltlicher Nutzungsverhältnisse, Bergisch Gladbach 1986; *Kussmaul*, Nutzungsrechte an Grundstücken in Handels- und Steuerbilanz, Hamburg 1987; *Kussmaul*, Sind Nutzungsrechte Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter?, BB 1987, 2053; *Meyer-Scharenberg*, Sind Nutzungsrechte Wirtschaftsgüter?, BB 1987, 874; *Meyer-Scharenberg*, Tatbestand und Rechtsfolgen

der Nutzungsüberlassung, *StuW* 1987, 103; *Paus*, Bilanzierungsfragen bei betrieblichen Erbbaurechten, *FR* 1987, 163; *Crezelius*, Das sogenannte schwebende Geschäft in Handels-, Gesellschafts- und Steuerrecht, in *Knobbe-Keuk/Klein/Moxter* (Hrsg.), *Handelsrecht und Steuerrecht*, FS Georg Döllner, Düsseldorf 1988, 81; *Groh*, Nutzungseinlage, Nutzungsentnahme und Nutzungsausschüttung, *DB* 1988, 514, 571; *Biergans*, Die einkommen- und körperschaftsteuerliche Behandlung der Einlagen von originären immateriellen Wirtschaftsgütern, Nutzungsrechten und Nutzungen, *DStR* 1989, 367; *Stapperfend*, Die Bilanzierung entgeltlicher Nutzungsrechte bei Einmalzahlung, *FR* 1993, 525; *Rodewald*, Die Bilanzierung von Rechten zur Berichterstattung und Übertragung von Sportereignissen im Fernsehen, *BB* 1995, 2103; *Schubert*, Die einkommensteuerliche Behandlung von Nutzungsrechten, *DStR* 1995, 362; *Weber-Grellet*, Drittaufwand – Konsequenzen aus dem Beschluß des Großen Senats vom 30.1.1995 *GrS* 4/92, *DB* 1995, 2550; *Babel*, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten, *BB* 1997, 2261; *Ekkenga*, Zur Aktivierungs- und Einlagefähigkeit von Nutzungsrechten nach Handelsbilanz- und Gesellschaftsrecht, *ZHR* 161 (1997), 599; *Beinert*, Nutzungseinlage als Gestaltungsinstrument im Halbeinkünfteverfahren, *StbJb.* 2003/04, 346; *Wildner*, Nutzungsrechte in Handels- und Steuerbilanz, Diss. Bayreuth 2003, Aachen 2004; *Lüdenbach/Hoffmann*, Das schwebende Geschäft als Vermögenswert: Bilanzierung bei Erwerb und Verkauf von Nutzungsrechten, *DStR* 2006, 1382; *Babel*, Nutzungsrechte, Rechnungsabgrenzungsposten, schwebende Geschäfte – ein „magisches Dreieck“ der Bilanzierung, in *Wehrheim* (Hrsg.), *Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung*, FS Winfried Mellwig, Wiesbaden 2007, 1; *Li*, Nutzungen und Nutzungsrechte im Einkommensteuerrecht, Diss. Göttingen, Frankfurt 2007; *Ebber*, Die Abbildung von Nutzungsrechten in Handels- und Steuerbilanz, Diss. Aachen 2011; *Kußmaul/Ollinger*, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten in Handels- und Steuerbilanz, *StuW* 2011, 282; *Teschke/Knipping/Sundheimer*, Bilanzierung von Spielerlizenzen im Profi-Fußball vor dem Hintergrund des BFH-Urteils v. 14.12.2011, *FR* 2012, 1137; *Schiffers/Feldgen*, Bilanzierung des exklusiven Nutzungsrechts an einem Lizenzspiele im Profisport, *StuB* 2015, 500; *Kraft/Hohage*, Nutzungsrechte als bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter, *DStR* 2017, 62; *Kirsch/Weber*, Bilanzierung von Handgeldern und Spielervermittlungsprovisionen im deutschen Profifußball, *DStR* 2018, 584. Siehe auch Schrifttum vor Anm. 1781.

Begriff:

- *Nutzungsrechte* gewähren einen rechtl. gesicherten Anspruch auf Nutzungen. Nutzungen sind die Früchte einer Sache oder eines Rechts sowie Vorteile, welche der Gebrauch der Sache oder eines Rechts gewährt (§ 100 BGB). Nutzungsrechte können sich als Anspruch gegen den jeweiligen Inhaber (dingliche Nutzungsrechte) oder gegen eine bestimmte Person als möglichen Inhaber (schuldrechtl. Nutzungsrechte) eines Nutzungsobjekts richten. Dingliche Nutzungsrechte gewähren nur insofern eine stärkere Rechtsposition, als ein Anspruch gegen den jeweiligen Inhaber dem Nutzungsobjekt folgt.

Beispiele (1)

für dingliche Nutzungsrechte sind dingliche Grunddienstbarkeiten (§ 1018 BGB, zB Wegerecht, s. Anm. 1045), Nießbrauch (§ 1030 BGB, s. Anm. 522, 1060), Wohnungsrecht (§ 1093 BGB) und das ausschließliche Dauerwohnrecht nach § 31 WEG. Kein Nutzungsrecht ist die Reallast nach § 1105 BGB (vgl. *Mohr* in *MüKo* BGB, 8. Aufl. 2020, § 1105 BGB Rz. 9). Schuldrechtliche Nutzungsrechte sind zB Miete (§ 535 BGB), Pacht (§ 581 BGB), Leihe (§ 598 BGB) und Rechte aus Lizenzvereinbarungen (§ 15 Abs. 2 PatG, § 31 UrhG).

Zu den Nutzungsrechten gehört auch das Erbbaurecht (§ 1 ErbbaurechtsVO, s. Anm. 1050). Vor Erwerb beim Veräußerer bestellte Erbbaurechte können nach der Rspr. beim Erwerber als materielles WG qualifiziert werden (BFH v. 8.11.2017 – IX R 25/15, juris, Rz. 19; s. Anm. 1051 und Anm. 1819).

- *Nutzungsmöglichkeiten* sind Nutzungsvorteile, die außerhalb einer gesicherten Rechtsposition bestehen und dem Begünstigten auch gegen seinen Willen entzogen werden können.

Qualifikation als Wirtschaftsgut:

► *Rechtsprechung:*

- ▷ *Nutzungsrechte:* Nach dem weiten WGBegriff der Rspr. („tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb“, s. Anm. 1681) sind verselbständigte dingliche und obligatorische Nutzungsrechte grds. als immaterielle WG anzusehen, weil diese idR einen feststellbaren Wert haben.

BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414 (Nutzungsmöglichkeit eines öffentlichen Weges); BFH v. 2.3.1970 – GrS 1/69, BStBl. II 1970, 382 (Abstandszahlung für den früheren Auszug des Vorpächters); BFH v. 20.1.1983 – IV R 158/80, BStBl. II 1983, 413; BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 (353); BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128; BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 (Mineralgewinnungsrecht); BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808 (Mietrecht); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Nutzungsmöglichkeit eines Tanklagers); BFH v. 6.9.2018 – IV R 26/16, BFH/NV 2018, 1260, Rz. 26; FG München v. 4.2.2021 – 10 K 1620/20, BB 2021, 1263, Rz. 35. Auch die Zivil-Rspr. bejaht die Vermögensgegenstandseigenschaft für obligatorische Nutzungsrechte durch Anerkennung ihrer Sacheinlagefähigkeit: BGH v. 15.5.2000 – II ZR 359/98, DStR 2000, 1615 (Verwertung der Namen und Logos von Sportvereinen für einen begrenzten Zeitraum); BGH v. 14.6.2004 – II ZR 121/02, BB 2004, 1925 (Einlage eines günstigen Unterpachtvertrags = Nutzungsrecht zu einem gegenüber dem Marktniveau günstigeren Pachtzins).

Von diesen verselbständigten Nutzungsrechten sind die unselbständigen Nutzungsvorteile und wertbildenden Faktoren eines WG abzugrenzen. Abstandszahlungen zur vorzeitigen Aufhebung eines Vermittlungsvertrags, der sich als Fehlmaßnahme erwiesen hat, bilden einen geschäftswertstärkenden Wert, der nicht aktivierungsfähig ist (FG Köln v. 10.3.2016 – 13 K 1602/11, EFG 2016, 1493, nrkr., Az. BFH IV R 26/16). Während Milchanlieferungsrechte und Bodenschätze sobald sie zur nachhaltigen Nutzung in den Verkehr gebracht werden, als selbständige, neben dem Grund und Boden bestehende WG bewertet werden (s. Anm. 1790, 1820), hat der BFH die Qualifikation eines Auffüllrechts für die Verbringung von Klärschlamm auf ein Grundstück als selbständiges WG verneint, weil dieses Auffüllrecht als Nutzungsberechtigung von der erteilten Baugenehmigung zur Errichtung eines Klärschlammzwischenlagers vom WG des Grundstücks mitumfasst sei (BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878, unter II.2.c). Das gelte auch für das Recht, auf einem Grundstück eine Windenergieanlage zu betreiben (BFH v. 10.3.2016 – IV R 41/13, BStBl. II 2016, 984 Rz. 29) und die erwarteten Nutzungsvorteile aus einer Immobilie (BFH v. 10.5.2016 – IX R 33/14, BFH/NV 2016, 1446 Rz. 20).

- ▷ *Nutzungsmöglichkeiten* können als WG anzusehen sein, wenn sie entgeltlich, zB durch einen verlorenen Zuschuss (zum Begriff s. Anm. 1605), erlangt wurden und dadurch einen feststellbaren Wert haben.

BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Nutzungsmöglichkeit eines Tanklagers), vorgehend mit instruktivem Sachverhalt Hess. FG v. 20.11.2003, Haufe-Index 1334694, aufgehoben; BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238, unter II.1.b (Nutzungsmöglichkeit eines Fußballspielers). Anders noch mit dem Erfordernis der rechtl. gesicherten Position BFH v. 2.8.1983 – VIII R 57/80,

BStBl. II 1983, 739 (740), mwN; BFH v. 20.9.1989 – X R 140/87, BStBl. II 1990, 368 (370).

Dies gilt nach der Rspr. sowohl für exklusiv zugunsten des Stpfl. eingeräumte Nutzungsmöglichkeiten als auch für die mit verlorenen Zuschüssen des Stpfl. realisierten nicht exklusiven Nutzungsmöglichkeiten, von denen der Stpfl. neben anderen oder als Teil der Allgemeinheit profitiert.

Beispiele für exklusive Nutzungsmöglichkeiten, bei denen die Rspr. nicht nur deren abstrakte Aktivierungsfähigkeit als WG bejaht, sondern darin auch ein derivativ (entgeltlich) erworbenes WG sieht, das konkret aktivierungsfähig sein kann: BFH v. 1.6.1989 – IV R 64/88, BStBl. II 1989, 830 (Zuschuss zur Erstellung von Formgussteilen); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Zuschuss zur Errichtung eines Tanklagers); BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238, unter II.1.b (durch Transferzahlung erworbene Nutzungsmöglichkeit am Fußballspieler).

Beispiele für nicht exklusive Nutzungsmöglichkeiten, die von der Rspr. als WG qualifiziert wurden: Baukostenzuschüsse für öffentliche Wege zum Betriebsgelände (BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414; BFH v. 26.2.1980 – VIII R 80/77, BStBl. II 1980, 687 [688]), für die Erweiterung der allgemeinen Stromversorgung (BFH v. 2.3.1954 – I 133/53 S, BStBl. III 1954, 129; BFH v. 26.6.1969 – VI 239/65, BStBl. II 1970, 35 [36 f.]), für die Errichtung eines später gemieteten Bürogebäudes (BFH v. 25.7.1957 – IV 195/56 U, BStBl. III 1957, 346) oder den Anschlusskostenbeitrag an das öffentliche Wasser-, Abwasser-, Strom- und Gasnetz (BFH v. 25.5.1984 – III R 30/79, BStBl. II 1984, 616; BFH v. 15.2.1989 – X R 6/86, BFH/NV 1989, 494). Die konkrete Aktivierung nicht exklusiver Vorteile verbietet sich in diesen Beispielen aber regelmäßig wegen des Aktivierungsverbots des Abs. 2, weil es am derivativen Erwerb des Nutzungsrechts fehlt (s. Anm. 1841).

- *Schrifttum*: Es ist umstritten, ob und wie weit Nutzungsrechte und Nutzungsmöglichkeiten als WG anzusehen sind. Die hM geht mit der Rspr. zunächst von der umfassenden Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten aus.

Babel, BB 1997, 2261 (2267 f.); *Babel*, FS Mellwig, 2007, 1, 17; *Ballwieser* in *MüKo HGB*, 3. Aufl. 2013, § 246 HGB Rz. 32; *Beinert*, StbJb. 2003/04, 346 (349); *Clausen*, DStZ 1976, 371 (372); *Ebber*, Die Abbildung von Nutzungsrechten in Handels- und Steuerbilanz, 2011, 214; *Ekkenga*, ZHR 161 (1997), 599 (614 f.); *Hennrichs* in *MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 246 HGB Rz. 72; *Hiort*, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 179; *Knobbe-Keuk*, StW 1979, 305 (310); *Kussmaul*, BB 1987, 2053 (2059); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 585 (3/2020); *Stadie*, DB 1984, 578; *Stapperfend*, FR 1993, 525 (529); *Schulze-Osterloh* in *Baumbauch/Hueck*, 18. Aufl. 2010, § 42 GmbHG Rz. 77, 119; *Wüllenkemper*, FR 1991, 101 (104). Im Grundsatz bejahend, im Einzelnen differenzierend *Tiedchen*, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, 1991, 128 f. Zweifelnd *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 164 (2/1998).

Die WGEigenschaft von faktischen Nutzungsmöglichkeiten wurde im Schrifttum nur vereinzelt thematisiert, da es nach allgemeiner Ansicht regelmäßig an der nach Abs. 2 erforderlichen Gegenleistung fehlt, wenn Zuschüsse an Dritte zur Schaffung konkreter Nutzungsmöglichkeiten ohne rechtl. gesicherten Anspruch auf Nutzung gewährt werden und sich daher die Aktivierung bereits unabhängig von der WGEigenschaft verbiete.

Vgl. *Döllner*, BB 1969, 501 (505); *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 200 „Stromversorgung“ (2/1998). Bereits die WGEigenschaft bloßer Nutzungsvorteile und Nutzungsmöglichkeiten verneinend *Hennrichs* in *MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 246 HGB Rz. 75; *Mathiak*, StW 1985, 274 (275); *Nieland*, DStZ 1986, 246 (249); IDW-HFA, WPg 1996, 709 (713).

Die exklusive Nutzungsmöglichkeit eines Fußballspielers qualifiziert ein Teil des Schrifttums mit der Rspr. als immaterielles WG

Beiderbeck, Die bilanzielle Behandlung von Spielerlaubnissen im Profifußball als immaterielle Vermögenswerte, 2008, 168; *Fross*, FR 2012, 193 (194); *Hüttemann*, DStR 1994, 490 (492); *Kirsch/Weber*, DStR 2018, 584; *Lüdenbach/Hoffmann*, DB 2004, 1442; *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 844/1 (10/2016); *Rade/Stobbe*, DStR 2009, 1109 (1111 f.); *Teschke/Knippling/Sundheimer*, FR 2012, 1137 (1138).

Ein anderer Teil lehnt die Aktivierung der Nutzungsmöglichkeit an dem Spieler ab, weil dieser Nutzungsmöglichkeit das nur durch die Einzelverwertbarkeit vermittelbare Schuldendeckungspotential fehle (*Schülke*, DStR 2012, 45 [47]) oder weil die Aktivierung der Arbeitskraft eines Menschen mit dem Menschenbild des Grundgesetzes unvereinbar sei (*Koether*, FR 2012, 631 [634]).

Ein Teil des Schrifttums lehnt die abstrakte Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten und damit auch von Nutzungsmöglichkeiten generell ab, da Rechte an Sachen und Rechte an Rechten nur Teil des WG, aber nicht das WG selbst seien. Die Berechtigung zur Nutzung von WG könne daher kein WG sein.

Meyer-Scharenberg, StuW 1987, 103 (106); *Thiel*, DStJG 14 (1991), 161 (175); *Weber-Grellet*, DB 1995, 2550 (2557); später relativierend, *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 176: „... können im Einzelfall Nutzungsrechte immaterielle Wirtschaftsgüter sein“.

- **Stellungnahme:** Grundsätzlich ist die abstrakte Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten anzuerkennen. Für die Rspr. ergibt sich das aus dem von ihr vertretenen weiten WGBegriff (vgl. Anm. 555), weil und soweit Nutzungsrechte einen Vorteil für den Betrieb darstellen, der einen feststellbaren Wert hat. Aber selbst wenn man von einem engen WGBegriff ausgeht und die konkrete Einzelveräußerbarkeit als zwingendes Merkmal des WG ansieht, sind Nutzungsrechte als WG zu qualifizieren, weil sie in der modernen Informationsgesellschaft in vielfältiger Weise handelbar geworden sind.

Beispiele (2):

Rechte, ein Mobilfunk-, Telefon-, Strom-, oder Wärmeenergienetz nutzen zu dürfen, stellen selbständig bewertungsfähige und auch einzeln verwertbare Güter dar (über Wärmeenergie als WG: BFH v. 12.3.2020 – IV R 9/17, BStBl. II 2021, 226, Rz. 29). Ein Zwischenhändler, der auf den institutionalisierten Spotmärkten günstige Minutenpakete eingekauft hat, kann diese Nutzungsrechte verwerten oder jederzeit wieder auf dem Markt veräußern. Das Gleiche gilt für ausgelagerte Speicher- und Rechenkapazitäten (Cloud Computing Ressourcen), die seit 2014 an der deutschen Börse gehandelt werden können (Börsen-Zeitung v. 3.7.2013, 5; exemplarisch: www.dbcloudexchange.com).

Nutzungsmöglichkeiten können dagegen uE nur dann als WG qualifiziert werden, wenn sich eine bestimmte Wahrscheinlichkeit für ihr Fortbestehen auch für den Fall der Übertragung des Betriebs auf einen Dritten bestimmen lässt und ein Dritter im Rahmen eines Unternehmenserwerbs auch ein gesondertes Entgelt für diese entrichten würde. Danach sind nicht exklusive Nutzungsmöglichkeiten nicht als WG anzusehen. Der Unternehmenserwerber würde mit der Allgemeinheit auch dann von dieser Nutzungsmöglichkeit profitieren, wenn er nicht bereit wäre, für diese beim Unternehmenserwerb einen gesonderten Preis zu bezahlen (vgl. *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 73). Die Nutzungsmöglichkeit ist in diesem Fall nur ein wertbildender Faktor des Unternehmens. Die durch das privatautonom regulierte Lizenzspielersystem im Profifußball besonders abgesicherte exklusive Nutzungsmöglich-

keit von Lizenzspielern ist dagegen zutr. als immaterielles WG anzusehen, weil dafür Verkehrswerte gebildet werden und ein Erwerber des Fußballvereins für die einzelnen Spieler einen gesonderten Preis bezahlen würde. In einer Marktordnung, die einen Transfermarkt und Transferzahlungen im Profifußball ohne Verletzung der Menschenwürdegarantie des Grundgesetzes gestattet, darf nicht aufgrund eines humanitären Störgefühls auf die zutreffende Rechnungslegung über die vorgenommenen Transfergeschäfte verzichtet werden.

Einschränkung der Aktivierungsfähigkeit wegen des Verbots des Ausweises schwebender Geschäfte:

- *Rechtsprechung und herrschende Meinung:* Nutzungsrechte sind idR Gegenstand eines schwebenden Geschäfts, so dass es nach bisherigem Verständnis von der Reichweite des Aktivierungsverbots für schwebende Geschäfte regelmäßig an deren konkreter Aktivierungsfähigkeit fehlt.

Vgl. Anm. 540 und einerseits BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904; BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109; BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312; BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808; BFH v. 6.9.2018 – IV R 26/16, BFH/NV 2018, 1260, Rz. 26; FG München v. 4.2.2021 – 10 K 1620/10, BB 2021, 1263, rkr., Rz. 41; *Hennrichs* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 72; *Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 282 (291); andererseits BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812, Nutzungsrecht an einem Tanklager gegen einmaligen Baukostenzuschuss kein schwebendes Geschäft. Zur Qualifikation von Dauerschuldverhältnissen als schwebendes Geschäft *Bauer*, Schwebende Geschäfte im Steuerrecht, 1981, 14 ff.; *Crezelius*, FS Döllerer, 1988, 81 (88); *Fabri*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung entgeltlicher Nutzungsverhältnisse, 1986, 117; *Hiort*, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 217; *Lamers*, Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht, 1981, 287; *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 270; aA *Clausen*, JbFStR 1976/77, 120 (136); Beendigung des Schwebezustands bereits mit Beginn der Erfüllung.

Dabei ist es nach Rspr. und hM unerheblich, ob der Stpfl. für die Erlangung des Nutzungsrechts eine Einmalzahlung oder laufende Zahlungen leistet. Der Schwebezustand, der das Aktivierungsverbot begründet, endet erst, wenn das Nutzungsverhältnis beendet ist. Einmalzahlungen und Vorauszahlungen können deshalb nicht als WG, sondern nur unter den dafür geltenden Voraussetzungen als RAP aktiviert werden.

BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267 (269); BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BFHE 172, 376; BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 (313); *Hiort*, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 220; *Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 169 (2/1998); aA *Paus*, FR 1987, 163 (164); differenzierend *Stapperfend*, FR 1993, 525 (530 f.).

Lediglich beim Erwerb bereits bestehender Nutzungsrechte von einem Dritten oder beim Eintritt in schuldrechtl. Nutzungsverhältnisse gilt das Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte nicht, soweit es sich um außerhalb eines Dauernutzungsrechts anfallende Ausgaben (zB Abstandszahlungen) handelt. In diesen Fällen ist ein Nutzungsrecht nach Auffassung der Rspr. zu aktivieren.

BFH v. 19.1.1961 – IV 295/58 U, BStBl. III 1961, 131, Eintritt in einen günstigen Mietvertrag gegen Abstandszahlung an den bisherigen Mieter; BFH v. 2.3.1970 – GrS 1/69, BStBl. II 1970, 382 (383), Abstandszahlung, die der Erwerber eines Grundstücks kurze Zeit nach dem Erwerb an den Pächter zahlt, um ihn zur Räumung vor Ablauf der vertraglich festgelegten Pachtzeit zu veranlassen, ist immaterielles WG Nutzungsrecht; BFH v. 17.3.1977 – IV R 218/72, BStBl. II 1977, 595, Zahlung für Ein-

tritt in Automatenaufstellungsverträge; BFH v. 8.11.2017 – IX R 25/15, juris, Rz. 19; FG München v. 10.3.2005 – 6 V 5100/04, Haufe-Index 1335115, rkr., Eintritt in einen Vertriebsvertrag; *Lüdenbach/Hoffmann*, DStR 2006, 1382, mit Beispielen zur Bilanzierung bei Erwerb und Verkauf von Nutzungsrechten; *Tiedchen*, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, 1991, 135; aA *Hiort*, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 228, keine Beendigung des schwebenden Geschäfts, keine Aktivierung der Eintrittsgebühr.

- **Stellungnahme:** Bisher ist uE nicht überzeugend geklärt, inwieweit Nutzungsrechte vom Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte erfasst werden. Möglicherweise muss die Reichweite des Aktivierungsverbots für schwebende Geschäfte bei Dauerschuldverhältnissen und Nutzungsrechten grds. überdacht werden (so auch *Babel*, FS Mellwig, 2007, 1 [10 ff.]; *Stapperfend*, FR 1993, 525 [530]; für eine umfassende Aktivierung *Bieg*, Schwebende Geschäfte in Handels- und Steuerbilanz, 1977, 346 ff.). Es spricht einiges dafür, wenigstens durch einmalige Zahlung erworbene zeitlich bestimmte Nutzungsrechte nicht als schwebendes Geschäft zu qualifizieren (so auch *Paus*, FR 1987, 163 [164]) und für die Beendigung des schwebenden Geschäfts auf die Einräumung des Nutzungsrechts abzustellen.

Zurechnung und Abgrenzung der Einräumung von Nutzungsrechten zur Nutzungsüberlassung: Bei nicht ausschließlichen Nutzungsrechten und in abgestuften Nutzungsrechtsverhältnissen können für denselben Gegenstand mehrere Nutzungsrechte bestehen. Nicht ausschließliche Nutzungsrechte (zB erworbene Softwarelizenzen) sind jedem Rechteinhaber zuzurechnen, solange sein Nutzungsrecht besteht. Ausschließliche Nutzungsrechte (exklusives Nutzungsrecht eines Grundstücks) sind demjenigen zuzurechnen, der andere von vergleichbarer Nutzung – auf gleicher Stufe – ausschließen kann. In gestuften Rechtsverhältnissen (zB Eigentümer, Mieter, Untermieter, Unter-Untermieter) können auf den verschiedenen Ebenen mehrere Nutzungsrechte bestehen, die ihren jeweiligen Inhabern jeweils gesondert zuzurechnen sind, solange der Umfang des Ausschlussrechts auf der nachgeordneten Stufe kleiner als auf der vorangegangenen Stufe ist. Ein abgespaltenes Nutzungsrecht führt daher nicht zum Übergang des „wirtschaftlichen Eigentums“ am Stammrecht, solange bei dessen Inhaber noch ein Verwertungsrest verbleibt (*Anzinger/Linn*, StbJb. 2017/18, 353 (368 f.); obiter dictum: BFH v. 24.10.2018 – I R 69/16, BStBl. II 2019, 401, Rz. 23 aE).

Die Möglichkeit der Vervielfältigung selbständiger Nutzungsrechte durch gestufte Abspaltungen hat die Rspr. zu § 50a Abs. 3 Nr. 1 nicht ausreichend berücksichtigt. Sie sucht die Zurechnung des Stammrechts: BFH v. 24.10.2018 – I R 69/16, BStBl. II 2019, 401, Rz. 23; FG München v. 17.6.2016 – 1 K 266/12, EFG 2016, 2038, Rz. 101, zurückverwiesen durch BFH v. 7.12.2017 – IV R 37/16; ähnlich FG München v. 2.4.2014 – 1 K 1807/10, juris, Rz. 52, zurückverwiesen durch BFH v. 7.12.2017 – IV R 23/14.

1788–1789 Einstweilen frei.

1790 dd) Abgespaltene Wirtschaftsgüter (Produktions- und Lieferrechte, Prämienrechte und Eigenjagdrecht)

Schrifttum: *Schindler*, Eigenjagdrecht als immaterielles Wirtschaftsgut, BB 1981, 405; *Gmach*, Jagdrecht und Einkünfte aus Jagd im Sinne von § 13 Abs. 1 Nr. 3 EStG, FR 1994, 381; *von Schönberg*, Die ertragsteuerlichen Folgen bei der Veräußerung und Entnahme von Grund und Boden und immateriellen Wirtschaftsgütern in der Land- und Forstwirtschaft, DStZ 2001, 145; *Riegler*, Bewertung von mit land- und forstwirtschaftlichem Grund und Bo-

den im Zusammenhang stehenden Milchlieferrechten – Zugleich Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 14.1.2003 – IV A 6 - S 2134 - 52/02, DStZ 2003, 685.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 23.6.1999 – IV C 2 - S 2520 - 12/99, BStBl. I 1999, 593 („Eigenjagdrecht“); BMF v. 5.11.2014 – IV C 6 - S 2134/07/10002:002, BStBl. I 2014, 1503 (Milchlieferrechte); BMF v. 25.6.2008 – IV C 6 - S 2134/07/10001, Ertragsteuerliche Folgen aus der Umsetzung der auf EU-Ebene beschlossenen Reform der Gemeinsamen Agrarpolitik (GAP) in nationales Recht, BStBl. I 2008, 682; OFD Koblenz v. 12.2.1999 – S 4503 A-St 53 4, nv. (Wiederbepflanzungsrechte).

Begriff: Im Rahmen der gemeinsamen EU-Agrarpolitik sind für landwirtschaftliche Betriebe staatlich festgelegte Produktions- und Lieferkontingente sowie verschiedene Prämienregelungen eingeführt worden. Für den Stpfl. stellen diese Kontingente zugleich eine Beschränkung wie auch ein konzessionsähnliches Recht dar, eine bestimmte Menge landwirtschaftlicher Güter produzieren und vermarkten zu dürfen. Diese Rechte können unter unterschiedlichen Voraussetzungen von dem landwirtschaftlichen Grund und Boden oder dem Betrieb abgespalten, entnommen und selbständig gehandelt werden.

Milchreferenzmengen („Milchlieferrechte“): Seit 1984 wurde auf der Grundlage der Milchmengen-Garantie-Verordnung (MGV, BGBl. I 1984, 720) jedem Milchwirtschaft betreibenden Landwirt eine Milchreferenzmenge zugeteilt, die sich als Produktionsbeschränkung auswirkt (vgl. *König in Felsmann*, ESt LuF, A 1475 [4/2015]; *Riegler*, DStZ 2003, 685 [686]; *von Schönberg*, DStZ 2001, 145 [146]). Mit der durch die MGV eingeführten Beschränkung hat sich die Möglichkeit, Milch zu produzieren und zu vermarkten, als selbständiges Recht in Gestalt der Milchreferenzmenge vom allgemeinen Nutzungsrecht an Grund und Boden abgespalten. Dieses Recht ist seit 1993 isoliert von Grund und Boden übertragbar (§ 7 Abs. 2a Satz 2 Nr. 2 MGV idF der 29. VO zur Änderung der MGV v. 24.9.1993, BGBl. I 1993, 1659). Nach der Rspr. wurden auch originär, durch Abspaltung von vor der Zuteilung der Milchreferenzmengen erworbenen Grundstücken, erlangte Milchlieferrechte entgeltlich iSd. Abs. 2 erworben (zust. *Krumm* in *KSM*, § 13 Rz. B 215 [1/2017]). Mit der GAP-Reform wurden die Produktionsbeschränkungen im Milchmarkt zuletzt bis 31.3.2015 verlängert und sind nach diesem Zeitpunkt aufgehoben.

Vgl. BMF v. 25.6.2008 – IV C 6 - S 2134/07/10001, BStBl. I 2008, 682, Rz. 22; BMF v. 5.11.2014 – IV C 6 - S 2134/07/10002:002, BStBl. I 2014, 1503, Rz. 2; *König in Felsmann*, ESt LuF, A 1493 (4/2015); *Krumm* in *KSM*, § 13 Rz. B 213 ff. (1/2017); *von Schönberg*, DStZ 2001, 145 (146).

Nach uE zutreffender Rspr. war die Milchreferenzmenge als immaterielles WG anzusehen, weil sie seit 1993 selbständig handelbar war und zuvor in der Praxis bei der Veräußerung von landwirtschaftlichen Grünflächen als selbständiger Wert bei der Bemessung des Kaufpreises Berücksichtigung fand, gemeinsam mit dem Betrieb übertragen werden konnte und deshalb im Geschäftsverkehr als eigenständiger Vermögenswert wahrgenommen und selbständig bewertet wurde.

BFH v. 24.8.1993 – IV B 20/93, BFH/NV 1994, 172; BFH v. 5.3.1998 – IV R 8/95, BStBl. II 2003, 54; BFH v. 5.3.1998 – IV R 23/96, BStBl. II 2003, 56; BFH v. 25.11.1999 – IV R 64/98, BStBl. II 2003, 61; BFH v. 24.8.2000 – IV R 11/00, BStBl. II 2003, 64; BFH v. 29.4.2009 – IX R 33/08, BStBl. II 2010, 958, unter II.2; BFH v. 22.7.2010 – IV R 30/08, BStBl. II 2011, 210, unter II.1.a; Nds. FG v. 1.6.2005 – 2 V 604/04, EFG 2005, 1780, rkr.; BMF v. 5.11.2014 – IV C 6 - S 2134/07/10002:002, BStBl. I 2014, 1503, Rz. 7. Im Schrifttum wurde die WGEigenschaft der Milchreferenzmenge nicht angezweifelt. *Hoffmann* in

LBP, §§ 4, 5 Rz. 1499 (8/2012): ABC des Bilanzansatzes „Milchreferenzmenge“; von *Schönberg*, DStZ 2001, 145 (147); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Milchreferenzmengen“. Gegen die Qualifikation der Milchreferenzmengen als WG für die Zeit vor dem 29.9.1993: FG Köln v. 25.4.2007 – 4 K 2038/05, EFG 2008, 30, rkr.

Mit der Aufhebung der Produktionsbeschränkungen sind die Milchlieferrechte vollständig abzuschreiben. Die Buchwerte der durch Abspaltung entstandenen Milchlieferrechte sind dem Grund und Boden zuzuschreiben (im Einzelnen *König* in *Felsmann*, ESt LuF, A 1493 ff. [4/2015]).

Zuckerrübenlieferrechte ergaben sich aus der bereits am 1.7.1968 in Kraft getretenen Zuckermarktordnung (VO 1009/67/EWG, ABl. EG 1967 Nr. 308, 1). Sie waren nach uE zutreffender allgemeiner Ansicht spätestens seit 1999 als WG anzusehen, weil seither ein eigener Markt für sie bestand. Mit dem Auslaufen der Zuckermarktordnung am 30.9.2017 sind diese Werte nicht zwangsläufig erloschen. Sie können auf zivil- und gesellschaftsrechtl. Grundlage als Betriebslieferrechte (*Giere* in *Felsmann*, ESt LuF, B 576g [9/2015]) fortbestehen. Die Rspr. qualifizierte Zuckerrübenlieferrechte mit Blick auf das absehbare Ende der Zuckermarktordnung für Streitjahre als abnutzbare WG und akzeptierte eine Schätzung der verbleibenden ND von zehn Jahren. Die Verwaltungspraxis erlaubte Teilwertabschreibungen.

BMF v. 25.6.2008 – IV C 6 – S 2134/07/10001, BStBl. I 2008, 682, Rz. 23; BFH v. 24.6.1999 – IV R 33/98, BStBl. II 2003, 58; BFH v. 17.3.2010 – IV R 3/08, BStBl. II 2014, 512, Rz. 12; FG Münster v. 4.6.2013 – 1 K 813/10 E, EFG 2013, 1640, rkr.; *Giere* in *Felsmann*, ESt LuF, B 550 (9/2015); *Krumm* in *KSM*, § 13 Rz. B 213 ff. (1/2017).

Für die Zeiträume bis 1999 war zweifelhaft, ob Zuckerrübenlieferrechten ein feststellbarer Wert innewohnte, weil zumindest in Teilen Deutschlands die landwirtschaftliche Produktion unter den Kontingenten geblieben ist.

Vgl. BFH v. 11.9.2003 – IV R 25/02, BFH/NV 2004, 617; BFH v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393.

Die Rspr. hat die selbständige Bewertungsfähigkeit der Zuckerrübenlieferrechte gleichwohl bereits für diesen Zeitraum und auch für den Fall bejaht, dass diese Rechte keinen Wert besessen haben, soweit in den Verträgen über die Übertragung des Eigentums oder die Einräumung von Nutzungsrechten auf die Rübenlieferrechte gesondert Bezug genommen wurde.

BFH v. 24.6.1999 – IV R 33/98, BStBl. II 2003, 58; BFH v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393.

Ackerprämienberechtigung („Ackerquote“) sind von der Rspr. und der Verwaltungspraxis geprägte Begriffe für zuletzt für 2004 beantragungsfähige Stilllegungs- und Bepflanzungsprämien (Flächenzahlungen), die nach der VO 1765/92/EWG v. 30.6.1992 (ABl. EG 1992 Nr. L 181, 12) iVm. der Kulturpflanzen-Ausgleichszahlungs-Verordnung v. 3.12.1992 (BGBl. I 1992, 1991) sowie nach der VO 1251/1999/EG v. 17.5.1999 (ABl. EG 1999 Nr. L 160, 1) iVm. der Flächenzahlungs-Verordnung v. 6.1.2000 (Flächenzahlungs-Verordnung, BGBl. I 2000, 15) gezahlt wurden. Der Prämienanspruch konnte zwar grds. nur vom Eigentümer oder mit dessen Zustimmung vom Pächter für gepachtete Flächen beantragt werden. Durch innerbetrieblichen Flächentausch konnte der Pächter die Prämienansprüche aber auf eigene Flächen übertragen und auch nach Beendigung eines Pachtverhältnisses noch für diese geltend machen. Für den dadurch beim Eigentümer eintretenden Verlust des Prämienanspruchs erhielt dieser vom Pächter regelmäßig eine Ent-

schädigungszahlung. Insofern war der Prämienanspruch in der landwirtschaftlichen Praxis selbständig handelbar und wurde dort auch als selbständiger Wert angesehen.

Vgl. FinMin. Sachs.-Anh. v. 25.6.2007 – 42 - S 2132a - 5, nv.; OFD Magdeburg v. 19.7.2007 – S - 2230 – 135 - St 212, nv. Mit der grundlegenden Reform der gemeinsamen Agrarpolitik (GAP-Reform) ist die VO 1251/1999/EG durch VO 1782/2003/EG ersetzt worden, die die Flächenzahlungen in ihrer bisherigen Form nicht mehr vorsieht. Dementsprechend ist auch die nationale Flächenzahlungs-VO durch VO v. 3.12.2004 (BGBl. I 2004, 3194) aufgehoben worden.

Die Ackerprämienberechtigung (Ackerquote) ist nach der Rspr. und der neueren Verwaltungspraxis ab dem Zeitpunkt als abgespaltenes (selbständiges) immaterielles WG zu qualifizieren, in dem von der zuständigen Behörde die Genehmigung für den Flächentausch erteilt oder die Ackerprämienberechtigung zum selbständigen Gegenstand eines Kauf- oder Erwerbsvertrags gemacht wurde und die Prämienberechtigung dadurch in den Verkehr gebracht (abgespalten) wurde.

FG Schl.-Holst. v. 26.8.2014 – 1 K 37/11, EFG 2015, 245, rkr., Rz. 17 zur Ackerprämienberechtigung (Ackerquote) nach der Kulturpflanzen-Ausgleichzahlungs-Verordnung (KultPflAZV); BFH v. 30.9.2010 – IV R 28/08, BStBl. II 2011, 406, unter II.1.b dd; H 55 EStH 2020. Vgl. FinMin. Brandenb. v. 27.3.2007 – 34 - F 2134a - 2/03, nv.; FinMin. Schl.-Holst. v. 11.4.2007 – VI 312 - S 2134a - 004, nv.; FinMin. Meck.-Vorp. v. 6.6.2007 – IV 301 - S 2134a - 3/03, nv.; OFD Chemnitz v. 18.4.2007 – S 2134a - 6/12 - St 21, nv.

Betriebsprämienrechte nach der GAP-Reform: Mit der VO 1782/2003/EG v. 29.9.2003 (ABl. EU 2003 Nr. L 270, 1) iVm. dem Betriebsprämiendurchführungsgesetz v. 21.7.2004 (BGBl. I 2004, 1763) sind Teile der nach der Reform der Gemeinsamen Agrarpolitik (GAP-Reform) eingeführten Agrarsubventionen als selbständig handelbares Prämienrecht ausgestaltet worden (vgl. BMF v. 25.6.2008 – IV C 6 - S 2134/07/10001, BStBl. I 2008, 682 Rz. 1 f.). Die sog. Betriebsprämien können nach Art. 46 Abs. 2, 117 Abs. 2 VO 1782/2003 nunmehr auch ohne Flächen übertragen werden

„Ein Betriebsinhaber kann seine Prämienansprüche auch ohne Übertragung seines Betriebs ganz oder teilweise auf andere Betriebsinhaber übertragen“; vgl. BMF v. 25.6.2008 – IV C 6 - S 2134/07/10001, BStBl. I 2008, 682, Rz. 15.

Damit sind diese Betriebsprämien, sobald sie im Geschäftsverkehr als eigenständiger vom Betrieb abgespaltenen Wert wahrgenommen werden können, als selbständige immaterielle und abnutzbare WG zu qualifizieren.

BMF v. 13.12.2016 – IV C 6 - S 2134/07/10001, BStBl. I 2017, 33; BFH v. 21.10.2015 – IV R 6/12, BStBl. II 2017, 45; *König in Felsmann*, ESt LuF, A 1530 (4/2015); *Kanzler*, Anm. zu BFH v. 30.9.2010, IV R 28/08, FR 2011, 285.

Mutterkuh- und Mutterschafprämienrechte: Zu den durch die GAP-Reform weggefallenen Mutterkuh- und Mutterschafprämienrechten s. BMF v. 25.6.2008 – IV C 6 - S 2134/07/10001, BStBl. I 2008, 682 Rz. 24–25.

Wiederbepflanzungsrechte und Genehmigungen im Weinbau (bis 31.12.2015 VO 822/87/EWG des Rates über die gemeinsame Marktorganisation für Wein v. 16.3.1987, ABl. EG 1987 Nr. L 84, 1; ab 1.1.2016 VO EU 1308/2013 v. 17.12.2013, ABl. 2013, L 347, 671; s. § 55 Anm. 130) vermitteln das Recht, einen Weinberg nach dessen Rodung wieder zu bepflanzen und Wein zu erzeugen (BFH v. 6.12.2017 – VI R 65/15, BB 2018, 879, Rz. 11). Sie entstehen im Zeitpunkt der Rodung von Rebstöcken und erlöschen durch Wiederbepflanzung oder durch Zeitablauf

(vgl. *Krumm* in *KSM*, § 13 Rz. B 225 [1/2017]; *von Schönberg*, *DStZ* 2001, 145 [154]). In einzelnen Bundesländern hat sich für weinbauliche Wiederbepflanzungsrechte ein eigener Markt entwickelt (FG Rhld.-Pf. v. 23.3.2007 – 4 K 2827/04, EFG 2007, 1066, rkr.).

Wiederbepflanzungsrechte sind als immaterielle WG bis zur Ausübung neben Grund und Boden zu aktivieren, wenn sie selbständig erworben wurden oder beim Erwerb gemeinsam mit einer Anbaufläche ein gesonderter Preis für sie festgesetzt wurde und sie im Zeitpunkt der Veräußerung bestanden haben (die Frage des Erlöschens offen lassend: BFH v. 6.12.2017 – VI R 65/15, BB 2018, 879, Rz. 18; OFD Koblenz v. 12.2.1999 – S 4503 A - St 53 4, nv.). Bei der Übertragung einer bepflanzten Weinbaufläche kann ein immaterielles WG nicht entstehen, weil das Wiederbepflanzungsrecht zu diesem Zeitpunkt noch nicht begründet ist (FG Nürnberg v. 6.12.2001 – IV 324/2000, EFG 2002, 575, rkr.).

Jagdrecht: Das Jagdrecht als ausschließliche Befugnis, auf einem bestimmten Gebiet wildlebende Tiere, die dem Jagdrecht unterliegen (Wild), zu hegen, auf sie die Jagd auszuüben und sie sich anzueignen (§ 1 Abs. 1 Satz 1 BJagdG), ist gem. § 3 BJagdG untrennbar mit dem Eigentum an Grund und Boden verbunden und kann nicht gesondert übertragen werden (vgl. *Krumm* in *KSM*, § 13 Rz. B 210 [1/2017]).

Gleichwohl wird es von der Verwaltungspraxis, der Rspr. und der hM als selbständiges WG angesehen, weil es nach der Verkehrsauffassung einen neben dem Eigentum an dem Grundstück, aus dem es sich ableitet, bestehenden selbständigen Wert darstelle.

BMF v. 23.6.1999 – IV C 2 - S 2520 - 12/99, BStBl. I 1999, 593 (Abs. 4); BFH v. 18.7.1974 – IV R 187/69, BStBl. II 1974, 767; *Giere* in *Felsmann*, ESt LuF, B 576c (9/2013); *Gmach*, FR 1994, 381 (382); *Kube* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 13 Rz. 20; *Nacke* in *Brandis/Heuermann*, § 13 Rz. 128 (3/2020); *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 13 Rz. 55; *Schindler*, BB 1981, 405 (406); *von Schönberg*, *DStZ* 2001, 145 (153); aA mit eingehender Begr. *Krumm* in *KSM*, § 13 Rz. B 210 (1/2017).

Dieser Auffassung kann uE nur unter der Prämisse gefolgt werden, dass ein Jagdgrundstück auch in einer Weise übertragen werden könnte, die dem Erwerber die Rechte aus dem Eigenjagdrecht zumindest wirtschaftlich vorenthält. Nur wenn der Erwerber das Jagdrecht nicht stets zwangsläufig zusammen mit dem Grundstück erwirbt, ist es gesondert vom Grundstück bewertungsfähig, anderenfalls bildet es nur einen unselbständigen Bewertungsfaktor des Grundstücks. Die Abspaltung setzt im Einzelfall zudem voraus, dass das Eigenjagdrecht im Geschäftsverkehr als selbständiges WG wahrgenommen wird.

Bodenschätze, wie Salz-, Kies-, Stein- und Sandvorkommen: Siehe Anm. 1820.

1791–1799 Einstweilen frei.

1800 ee) Geschäfts- und Praxiswert

Monographien: *Schreier*, Der Geschäftswert, Hamburg 1928; *Gerling*, Der Geschäftswert und dessen bilanzmäßige Behandlung nach Handelsrecht und Steuerrecht, Diss. Mannheim 1933; *Mörschel*, Geschäftswert und Steuer, Diss. Gießen, 1933; *Löbel*, Der ideelle Geschäftswert vom betriebswirtschaftlichen, handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Standpunkt, Diss. Frankfurt am Main 1933; *Obladen*, Immaterielle Werte insbesondere der Geschäftswert im Steuerrecht, Diss. Köln 1942; *Kasspohl*, Der ideelle Geschäftswert und seine Behandlung in der steuerlichen Betriebsvermögensaufstellung, Diss. Frankfurt am Main 1943; *Delp*, Der Geschäftswert im Steuerrecht, Diss. Frankfurt am Main 1948; *Henninger*, Der Geschäftswert

im Einkommen- (Körperschaft-)steuerrecht und in der Einheitsbewertung (Vermögensteuer), Diss. Heidelberg 1949; *W. Lang*, Der Geschäftswert und seine Behandlung in der handels- und steuerrechtlichen Jahresbilanz, Diss. München 1955; *Thole*, Der Geschäftswert im Steuerrecht, Diss. Münster 1968; *Doralt*, Der Firmenwert in der Handels- und Steuerbilanz, Habil. Wien, Berlin 1976; *Piltz*, Der Geschäftswert im Ertragsteuerrecht, Bonn 1981; *Gießler*, Der negative Geschäftswert in Handels-, Steuer- und Ergänzungsbilanz, Diss. Hamburg, Frankfurt am Main 1996; *Arnold*, Die Bilanzierung des Geschäfts- oder Firmenwertes in der Handels-, Steuer- und Ergänzungsbilanz, Diss. Kiel, Frankfurt am Main 1997; *Stengel*, Der Geschäftswert im Bilanzsteuerrecht, Diss. Augsburg, Osnabrück 2000; *Sablatnik*, Der Firmenwert als Teil des immateriellen Vermögens, Saarbrücken 2006.

Aufsätze ab 1995: *George*, Aktivierung und Abschreibung von Praxiswerten, DB 1995, 896; *W.-D. Hoffmann*, Ausgleichsposten, Merkposten und andere Merkwürdigkeiten, BB 1995, 1397; *Flies*, Auftragsbestand und Firmenwert, DB 1996, 846; *Köhler*, Die Behandlung des Auftragsbestands beim Unternehmenskauf in Handels- und Steuerbilanz, DStR 1997, 298; *Siegel*, Der Auftragsbestand – Immaterieller Vermögensgegenstand oder schwebendes Geschäft?, DB 1997, 941; *Doralt*, Firmenwert und Marke, RdW 1998, 521; *Moxter*, Probleme des Geschäfts- oder Firmenwerts in der höchstrichterlichen Rechtsprechung, in *Matschke/Schildbach* (Hrsg.), Unternehmensberatung und Wirtschaftsprüfung, FS Günter Sieben, Stuttgart 1998, 473; *Schoor*, Geschäfts- und Praxiswertabschreibung, StB 1998, 301; *Küting*, Der Geschäfts- oder Firmenwert – ein Spielball der Bilanzpolitik in deutschen Konzernen, AG 2000, 97; *Schoor*, Abschreibung von Geschäfts- und Firmenwert, DStZ 2000, 667; *Tiedtke/Heckel*, Die Besteuerung des Geschäftswerts nach erklärter Betriebsaufgabe und anschließender Betriebsverpachtung, DStR 2001, 145; *Fichtelmann*, Übergang des Geschäftswerts bei Betriebsverpachtung und -veräußerung, Inf. 2002, 46; *W.-D. Hoffmann*, Bilanzierung eines negativen Kaufpreises beim Erwerber, GmbH-StB 2005, 91; *Honert/Bader*, Der Auftragsbestand bei Unternehmenskäufen, EStB 2005, 428; *Otto*, Zahlungen auf den Handelsvertreterausgleichsanspruch nach § 89b HGB: Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts, BB 2005, 1324; *Serg*, Die Behandlung von Geschäftschancen bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen, DStR 2005, 1916; *Michels/Ketteler-Eising*, Ertragsteuerliche Behandlung des Kaufpreises für Kassenarztpraxen, DStR 2006, 961; *Schiessl*, Übergang des Geschäftswerts auf die Betriebs-GmbH im Rahmen einer Betriebsaufspaltung?, GmbHR 2006, 459; *Ernsting*, Bilanzierung eines negativen Kaufpreises im Rahmen eines Unternehmenserwerbs, GmbHR 2007, 135; *Hennrichs*, Bilanzierung eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach BilMoG, in *Spindler/Tipke/Rödder* (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 367; *Velte*, Handels- und steuerbilanzielle Qualifikation des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts, StuW 2010, 93; *Schmidtman*, Bilanzierung von Synergievorteilen beim Beteiligungserwerb, Ubg 2013, 673; *Velte*, Annäherung der handelsrechtlichen Vermögenskonzeption an IFRS? Eine rechtsvergleichende Analyse zum Bilanzansatz des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts, ZVglRWiss. 2014, 15.

Begriff: Geschäftswert ist der einem gewerblichen Unternehmen über den Substanzwert (Verkehrswert) der einzelnen materiellen und immateriellen WG hinaus innewohnende Wert. Er ist Ausdruck der Gewinnchancen eines Unternehmens, die losgelöst von der Person des Unternehmers, soweit sie nicht in einzelnen WG verkörpert sind, durch den Betrieb eines lebenden Unternehmens vermittelt werden.

BFH v. 18.8.1993 – II S 7/93, BFH/NV 1994, 151; BFH v. 27.3.1996 – I R 60/95, BStBl. II 1996, 576; BFH v. 14.1.1998 – X R 57/93, BFHE 185, 230; BFH v. 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl. II 2010, 609, unter II.1; BFH v. 18.6.2015 – IV R 5/12, BStBl. II 2015, 935 Rz. 44; *Hennrichs* in FS Schaumburg, 2009, 367 (368); s. Anm. 577 mwN.

Praxiswert ist der entsprechende Mehrwert einer freiberuflichen Praxis. Die Notwendigkeit der begrifflichen Differenzierung ergibt sich aus den Besonderheiten freiberuflicher Tätigkeit, weil die Gewinnchancen eines freiberuflichen Unternehmens stärker von der Person des Selbständigen geprägt sind. Mit dem Ausscheiden

dieser Person aus dem Unternehmen verflüchtigt sich der Praxiswert schneller als die im Geschäftswert verkörpert Gewinnchancen eines gewerblichen Unternehmens.

RFH v. 30.1.1929, RStBl. 1929, 326; BFH v. 13.3.1991 – I R 83/89, BStBl. II 1991, 595; BFH v. 9.8.2011 – VIII R 13/08, BStBl. II 2011, 875 Rz. 11; BFH v. 16.9.2014 – VIII R 1/12, StuB 2016, 315 Rz. 41, ND bei Steuerberater-Praxis vier Jahre.

Ein Praxiswert kann sich in einen Geschäftswert umwandeln, wenn ein zuvor freiberufliches Unternehmen von einem Berufsfremden fortgeführt wird (BFH v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922).

Rechtsnatur: Der Geschäftswert ist eine Restgröße, die sich nur indirekt nach Identifikation aller EinzelWG des Unternehmens als Saldo bestimmen, nicht aber selbständig bewerten lässt. Deshalb wird er im handelsrechtl. Schrifttum überwiegend nicht als Vermögensgegenstand, sondern als Bilanzierungshilfe angesehen (s. Anm. 577; *Lutz/Schlag* in HdJ, Abt. II/2 Rz. 89 [3/2017]). Nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB gilt er als Vermögensgegenstand. Für das StRecht ist der Geschäfts- und Praxiswert mit der Rspr. und der wohl hM im strechtl. Schrifttum entsprechend seiner Einordnung im Gliederungsschema der HBil. (§ 266 Abs. 2 A I 1 HGB) und der gesetzlichen Erwähnung in § 7 Abs. 1 Satz 3 aufgrund der gesetzlichen Fiktion zumindest wie ein immaterielles WG zu behandeln (s. Anm. 577; exemplarisch BFH v. 9.8.2011 – VIII R 13/08, BStBl. II 2011, 875, unter II.1.b; BFH v. 16.9.2014 – VIII R 1/12, StuB 2016, 315 Rz. 41; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 616 [3/2020]).

Abgrenzung des Geschäftswerts zu selbständigen immateriellen Wirtschaftsgütern:

- *Wertbildende Faktoren:* Teil des Geschäftswerts und daher nicht gesondert aktivierungsfähig sind dessen einzelne wertbildende Faktoren (zB Patientenstamm, Standort, Umsatz, Wettbewerbsverbote). Das gilt, solange sie nicht selbständig gehandelt und erworben werden.

BFH v. 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl. II 2010, 609, Rz. 18; BFH v. 21.2.2017 – VIII R 7/14, BStBl. II 2017, 689, Rz. 23; BFH v. 6.9.2018 – IV R 26/18, BFH/NV 2018, 1260, Rz. 24.

- *Selbständige immaterielle Wirtschaftsgüter:* Nicht zum Geschäftswert gehören die selbständigen immateriellen WG, also alle Positionen, die für sich genommen die Voraussetzungen erfüllen, die an ein WG zu stellen sind, und zwar auch solche, die wegen des Grundsatzes des Nichtausweises schwebender Geschäfte nicht konkret aktivierungsfähig sind. Selbständige WG idS sind auch die sog. firmen- oder geschäftswertähnlichen WG. Unter diesem Begriff werden vom Geschäftswert abgrenzbare immaterielle EinzelWG zusammengefasst, die ähnlich wie der Geschäftswert mit dem Unternehmen als solchem und seinen Gewinnchancen unmittelbar verknüpft sind, die aber losgelöst von einem Unternehmen oder Unternehmensteil als selbständige WG übertragbar sind.

Siehe § 7 Anm. 197; BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224; BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775, mwN; BFH v. 17.3.2010 – IV R 3/08, BFHE 229, 159, unter II.4.b bb; FG Berlin-Brandenb. v. 6.3.2012 – 6 K 6014/09, EFG 2012, 1912, rkr.

Die praktische Bedeutung des Begriffs des geschäftswertähnlichen WG ist heute begrenzt auf die Frage der Abnutzbarkeit und der Abschreibungsdauer dieser WG

(s. Anm. 591 aE, § 7 Anm. 197, 201). Für Abs. 2 ist die Unterscheidung zwischen geschäftswertähnlichen und sonstigen selbständigen immateriellen WG ohne Belang.

► *Beispiele abzugrenzender Einzelwirtschaftsgüter:*

- ▷ *Auftragsbestand:* Der Auftragsbestand als Verkörperung der Rechte aus schwebenden Geschäften (vgl. *Wolffgang* in *KSM*, § 5 C 200 „Auftragsbestand“ [2/1998]) ist ein gesondert vom Geschäftswert zu aktivierendes immaterielles WG, wenn ihm vertraglich konkretisierte Geschäftsbeziehungen zugrunde liegen und diese selbständig bewertungsfähige Gewinnchancen verkörpern.

BFH v. 7.11.1985 – IV R 7/83, BStBl. II 1986, 176 (177); BFH v. 1.2.1989 – VIII R 361/83, BFH/NV 1989, 778, nicht aber Rahmenverträge, die noch keine bestimmten Leistungen vorsehen; BFH v. 6.9.2018 – IV R 26/18, BFH/NV 2018, 1260, Rz. 26; FG Berlin-Brandenb. v. 6.3.2012 – 6 K 6014/09, EFG 2012, 1912, rkr., Rz. 77; FG Münster v. 1.2.2008 – 9 K 2367/03, EFG 2008, 1449, rkr., Rz. 68; FG Düss. v. 20.3.2003 – 15 K 7704/00 F, DStRE 2003, 1141, rkr.: „zwingende Voraussetzung ist das Vorliegen schwebender Geschäfte“; ebenso *Köhler*, DStR 1997, 298; krit. *Flies*, DB 1996, 846 (847); aA, „kein Vermögensgegenstand“, *Siegel*, DB 1997, 941 (943).

- ▷ *Handelsvertreterrecht:* Selbständig zu aktivierendes immaterielles WG ist auch das HV-Recht, das einen eingeführten und regelmäßig bearbeiteten Vertreterbezirk verkörpert und sich rechtl. im HV-Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB ausdrückt.

BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549; BFH v. 22.8.2007 – X R 2/04, BStBl. II 2008, 109 Rz. 14; BFH v. 25.10.2012 – X B 99/12, BFH/NV 2013, 190, Rz. 10; *Otto*, BB 2005, 1324 (1325).

Dieses soll nach der Rspr. einen gesonderten Geschäftswert für den Gewerbebetrieb des HV verdrängen.

BFH v. 7.10.1976 – IV R 50/72, BStBl. II 1977, 201, unter 3.; an der Fortgeltung dieser Rspr. noch zweifelnd BFH v. 28.9.1993 – VIII R 67/92, BStBl. II 1994, 50; BFH v. 12.7.2007 – X R 5/05, BStBl. II 2007, 959, unter II.2.b.

► *Beispiele für geschäftswertähnliche Wirtschaftsgüter* sind, wenn sie vom Geschäftswert als selbständiges WG abgegrenzt werden können:

- Abfindung an Konkurrenten, damit dieser seinen Betrieb einstellt (BFH v. 22.7.1964 – I 188/62 U, BStBl. III 1964, 565);
- Arzneimittelzulassung (BMF v. 12.7.1999 – IV C 2 - S 2172 - 11/99, BStBl. I 1999, 686; Hess. FG v. 15.12.2004 – 4 K 2565/01, Haufe-Index 1373344, rkr.; *Boorberg/Strüngmann/Spiess*, DB 1994, 53; *Boorberg/Strüngmann/Wendelin*, DStR 1998, 1113; *Schuberth*, FR 1998, 541);
- Belieferungsmöglichkeiten, sofern sie von der Konkurrenz zumindest faktisch garantiert werden (BFH v. 28.10.1987 – II R 224/82, BStBl. II 1988, 50; BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775), aber nicht, wenn sich in ihnen im wesentlichen nur Umsatz- und Gewinnchancen abbilden (für Pressegrossisten FG Schl.-Holst. v. 26.6.2019 – 5 K 189/18, StuB 2020, 397, rkr.);
- Brennrechte (*Niemann*, Immaterielle Wirtschaftsgüter im Handels- und Steuerrecht, 2. Aufl. 2006, 186);

- Firma und die Marken des Unternehmens (BMF v. 12.7.1999 – IV C 2 - S 2172 - 11/99, BStBl. I 1999, 686; BFH v. 25.3.1992 – II B 12/91, BFH/NV 1993, 221);
- Gewinnchancen aus schwebenden Geschäften (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 533 mwN [3/2020]; *Serg*, DStR 2005, 1916 [1917]);
- Güterfernverkehrsgenehmigungen (= Chance, auf dem kontingentierten Markt des Güterfernverkehrs Gewinne erzielen zu können: BFH v. 10.8.1989 – X R 176-177/87, BStBl. II 1990, 15, mwN; BFH v. 4.12.1991 – I R 148/90, BStBl. II 1992, 383; BFH v. 15.12.1993 – X R 102/92, BFH/NV 1994, 543 mwN; aA, Teil des Geschäftswerts, *Niehues*, BB 1987, 1429 [1431]), die aber mit der Deregulierung des Güterfernverkehrsmarkts zum 1.7.1998 ihren Wert und damit ihre Bedeutung verloren haben (FinMin. Sachsen-Anhalt v. 29.8.1997 – 42 - S 2173 - 1, DStR 1997, 1575; BMF v. 12.3.1996 – IV B 2 - S 2172 - 6/98, DStR 1996, 508; vgl. zur Deregulierung *Martell*, NJW 1999, 193);
- Kommerzialisierbarer Teil des Namensrechts, insbesondere bei „Influenzern“ (BFH v. 12.6.2019 – X R 20/17, BStBl. II 2020, 3, Rz. 38; *Hemmerich/Günther*, DStR 2021, 2321 [2323]);
- Know-how (BFH v. 23.11.1988 – II R 209/82, BStBl. II 1989, 82; BFH v. 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl. II 2010, 609);
- Kundenstamm oder Geschäftsbeziehungen, soweit gegenüber dem Geschäftswert abgrenzbar (BFH v. 16.9.1970 – I R 196/67, BStBl. II 1971, 175; BFH v. 17.3.1977 – IV R 218/72, BStBl. II 1977, 595; BFH v. 26.7.1989 – I R 49/85, BFH/NV 1990, 442, mwN; BFH v. 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl. II 2010, 609, unter II.2.c; BFH v. 6.9.2018 – IV R 26/18, BFH/NV 2018, 1260, Rz. 26);
- Linienbuskonzessionen (BFH v. 15.12.1993 – X R 102/92, BFH/NV 1994, 543);
- Mandantenstamm (BFH v. 30.3.1994 – I R 52/93, BStBl. II 1994, 903 [905 f.]; BFH v. 18.12.1996 – I R 128-129/95, BStBl. II 1997, 546);
- Prozesskostenfinanzierungsfonds: Anspruch auf Beteiligung am Prozessserfolg (FG Berlin-Brandenb. v. 6.3.2012 – 6 K 6014/09, EFG 2012, 1912, rkr.);
- Verlagswert (BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775; BMF v. 20.11.1986 – IV B 2 - S 2172 - 13/86, BStBl. I 1986, 532 [533]);
- Vertragsarztzulassung (nur in Sonderfällen vom Geschäftswert abgrenzbar, BFH v. 9.8.2011 – VIII R 13/08, BStBl. II 2011, 875, unter II.2.c; BFH v. 21.2.2017 – VIII R 7/14, BStBl. II 2017, 689; FG Köln v. 26.1.2012 – 6 K 4538/07, EFG 2012, 1128, rkr.; *Michels/Ketteler-Eising*, DStR 2006, 961; *Stachewski*, Vertragsarztzulassung und Besteuerung, 2011);
- Warenzeichen (BFH v. 4.9.1996 – II B 135/95, BStBl. II 1996, 586);
- Wettbewerbsverbote (BFH v. 26.7.1989 – I R 49/85, BFH/NV 1990, 442; BFH v. 11.3.2003 – IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161).

Aktivierungspflicht: Ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert ist als immaterielles WG in der StBil. aktivierungspflichtig (Abs. 1, Aktivierungswahlrecht nach § 255 Abs. 4 HGB nur in der HBil.). Für den originären (selbst geschaffenen) Geschäfts- oder Firmenwert gilt das Aktivierungsverbot des Abs. 2.

1801–1804 Einstweilen frei.

2. Immaterielle Wirtschaftsgüter

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1750): *Freericks*, Sind EDV-Programme körperliche Wirtschaftsgüter?, DStR 1969, 691; *E. Schmidt*, Software als materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter, FR 1985, 149; *Stüdemann*, Grundlagen zur Unterscheidung von materiellen und immateriellen Gütern und zu ihrer Aktivierung in der Bilanz, BB 1985, 345; *Knepper*, Software in der Handels- und Steuerbilanz, in *Knobbe-Keuk/Klein/Moxter* (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 299; *Stapperfend*, Die steuer- und bilanzrechtliche Behandlung von Software, Köln 1991; *Kählert/Lange*, Zur Abgrenzung immaterieller von materiellen Vermögensgegenständen, BB 1993, 613; *König*, Software (Computerprogramme) als Sache und deren Erwerb als Sachkauf, NJW 1993, 3121; *Kort*, Software – eine Sache?, DB 1994, 1505; *Müller-Hengstenberg*, Computersoftware ist keine Sache, NJW 1994, 3128; *Stieler*, Die Abgrenzung materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter, Frankfurt am Main 1999; *Hruschka*, Die bilanzielle Behandlung von Filmverwertungsrechten, DStR 2003, 1559; *Radau*, Die Abschreibung von Filmrechten nach dem Medienerlass, DStR 2003, 1278; *Utz/Frank*, Ausweis und Bewertung von E-Books in Handels- und Steuerbilanz, BBK 2013, 218; *Marly*, Praxishandbuch Softwarerecht – Rechtsschutz und Vertragsgestaltung, München, 7. Aufl. 2018.

a) Begriff des immateriellen Wirtschaftsguts

1805

Immaterielle WG iSd. Abs. 2 sind unkörperliche nicht monetäre Güter (s. Anm. 586). Unkörperlich sind Werte, die keine physische Substanz besitzen und räumlich nicht abgrenzbar sind (vgl. *Lutz-Ingold*, Immaterielle Güter, 2005, 7). Auf die fehlende Greifbar- oder sinnliche Wahrnehmungsfähigkeit kommt es nicht an. Immaterielle Güter können sinnlich wahrnehmbar sein, zB Musik, ein Film, ein auf dem Bildschirm eines Computers darstellbares Bild oder eine über das Internet abgerufene Information. Eine Verkörperung ist nicht erforderlich. Eine Erfindung oder ein Gedicht können bereits vor ihrer Aufzeichnung ein immaterielles Gut darstellen. Umgekehrt können auch nicht greifbare Güter materieller Natur sein, zB Luft, andere Gase und grundstücksgleiche Rechte (s. Anm. 1819). Eine Abgrenzung zwischen immateriellen und ideellen Werten ist weder notwendig noch sinnvoll möglich (anders *Stüdemann*, DB 1985, 345 [347]).

Der Begriff des immateriellen WG kann nicht unabhängig vom Wortlaut nur nach dem Zweck des Abs. 2 bestimmt werden (aA wohl *Costede*, StuW 1995, 115 [119]). Er erfasst deshalb nicht nur solche Werte, deren Bestand oder Wert im Zeitpunkt ihrer Erzeugung so unbestimmt ist, dass sie nicht aktiviert werden sollten. Eine allein auf den Grad der Bilanzierungsunsicherheit abstellende Abgrenzung würde voraussetzen, dass sich die Schwelle, ab der diese Unsicherheit zur Qualifikation eines WG als immaterielles führt, definieren lässt. Das ist aber nicht abstrakt-generell möglich (dies wird deutlich bei *Costede*, StuW 1995, 115 [119f.]). Vor diesem Hintergrund ist auch der Vorstellung entgegenzutreten, immaterielle Werte seien per se flüchtige Werte (so noch *Littmann*, DStR 1969, 322; ihm folgend *Pfeiffer*, StuW 1984, 326 [331]).

b) Immaterielle Einzel- und Gesamtwirtschaftsgüter

1806

Immaterielle Einzelwirtschaftsgüter sind nach den allgemeinen Kriterien (s. Anm. 600 ff.) als selbständige WG identifizierte immaterielle Werte. Zu den immateriellen EinzelWG gehören auch die sog. firmen- oder geschäftswertähnlichen WG (s. Anm. 1800).

Immaterielle Gesamtwirtschaftsgüter: Als solche werden der Geschäfts-, Firmen- und Praxiswert (s. Anm. 1800) bezeichnet, weil sie eine Vielzahl wertbildender Faktoren in einem WG abbilden (*Wolfgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 67 [2/1998]). Der Begriff GesamtWG bedeutet nicht, dass unter seinem Dach mehrere selbständig bewertbare WG zusammenzufassen sind. Ein immaterieller Wert, der selbständig bewertet werden kann und die übrigen Voraussetzungen der WGDefinition erfüllt, muss selbständig aktiviert werden (Grundsatz der Einzelbewertung). Der Begriff GesamtWG ist daher irreführend. Er ist überdies unnötig, da prinzipiell jedem WG mehrere wertbildende Faktoren innewohnen können, die nicht notwendig voneinander abgegrenzt werden müssen, wenn sich ein Gesamtwert des WG am Markt gebildet hat.

c) Abgrenzung immaterieller Wirtschaftsgüter

1807 aa) Rein immaterielle Wirtschaftsgüter

Rein immaterielle WG lassen sich unmittelbar nach der aus dem Wortsinn abgeleiteten Begriffsdefinition qualifizieren und von rein materiellen WG (zB Steine) abgrenzen.

Beispiel:

Rezept einer bestimmten Biersorte, das sich allein im Gedächtnis eines Braumeisters befindet (nach *Lutz-Ingold*, Immaterielle Güter, 2005, 8).

1808 bb) Verbünde aus selbständigen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern

Die Einordnung als materielles oder immaterielles WG ist für jedes selbständige WG gesondert vorzunehmen. Gegenstände, die sich aus materiellen und immateriellen Elementen zusammensetzen, sind zunächst daraufhin zu überprüfen, ob diese als einheitliches WG anzusehen sind oder sich aus selbständigen rein materiellen und rein immateriellen WG zusammensetzen. Diese Frage ist nach den allgemeinen Kriterien zu beantworten (s. Anm. 600 ff.). Entscheidend ist danach erstens, ob der materielle und der immaterielle Teil nach der allgemeinen Verkehrsauffassung selbständig und gesondert bewertungsfähig sind (s. Anm. 602), und zweitens, ob ein Teil ohne den anderen nach der Verkehrsanschauung unvollständig erscheint (s. Anm. 603).

Beispiel:

Bücher enthalten sowohl eine materielle als auch eine immaterielle Komponente. Beim herstellenden Verlag ist jedoch das Verlagsrecht, als Recht zur Vervielfältigung und Verbreitung (immaterielles WG), von den HK der Bücher (Papier, Druck-, Schnitt- und Bindekosten = materielles WG) abtrennbar.

1809 cc) Gemischt materiell-immaterielle Wirtschaftsgüter

Einheitliche Beurteilung: Ein gemischt materiell-immaterielles WG kann nur einheitlich als materielles oder als immaterielles WG qualifiziert werden (eingehend *Kahlert/Lange*, BB 1993, 613 [614]). Das Aktivierungsverbot des Abs. 2 erfasst bei einheitlich als immateriell zu qualifizierenden gemischten WG auch den materiellen Teil.

Abgrenzungskriterien:

- *Wirtschaftliches Interesse:* Die Rspr. stellt in Entsch. zum InvZulG und zum BerlinFG zur Abgrenzung materieller und immaterieller WG ua. auf das wirtschaftliche Interesse des Erwerbers ab. Bedeutsam ist danach das Motiv des Käufers für den Erwerb des WG. Richtet sich dieses im Schwerpunkt auf die Erlangung des immateriellen Werts, soll es sich um ein immaterielles WG handeln.

BFH v. 3.7.1987 – III R 7/86, BStBl. II 1987, 728 (732); BFH v. 2.9.1988 – III R 38/84, BStBl. II 1989, 160; BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; FG Berlin v. 29.4.1982 – IV 340/80, EFG 1983, 105, rkr.

- *Wertverhältnisse:* Im Zusammenhang mit der Beurteilung des wirtschaftlichen Interesses hat die Rspr. – wiederum in Entsch. zum InvZulG und zum BerlinFG – auch die Wertverhältnisse zwischen den materiellen und den immateriellen Elementen eines gemischten WG als Abgrenzungsmaßstab herangezogen.

BFH v. 3.7.1987 – III R 7/86, BStBl. II 1987, 728 (731); BFH v. 8.2.1996 – III R 76/90, BFH/NV 1996, 643; BFH v. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II 2009, 421, unter II.1; FG Berlin v. 27.10.1982 – II 138/80, EFG 1983, 438 (439), rkr.

Ein Teil des Schrifttums hat dieses Kriterium für die Abgrenzung immaterieller WG iSd. Abs. 2 übernommen.

Hennrichs in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 61; *Sontheimer*, DStR 1983, 350 (353).

Eine Gegenansicht betont die Schwierigkeiten bei der Bestimmung der Werttrelation und will die Wertverhältnisse allenfalls als ein Kriterium neben anderen heranziehen.

Kahlert/Lange, BB 1993, 613 (617); *Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 77 (2/1998).

- *Funktion der körperlichen Komponente:* Ebenfalls in Entsch. zum BerlinFG stellt die Rspr. auch auf die Funktion der körperlichen Komponente ab. Kommt dem materiellen Teil nur eine dem immateriellen Teil dienende Funktion zu, zB als Trägermedium, soll das WG insgesamt als immateriell anzusehen sein (BFH v. 3.7.1987 – III R 7/86, BStBl. II 1987, 728 [731]).

In einem Teil des Schrifttums wird die Funktion der körperlichen Komponente – häufig im Rahmen der Abgrenzungsproblematik bei Büchern und Software – als das wesentliche Abgrenzungskriterium angesehen.

Kahlert/Lange, BB 1993, 613 (615); *Lutz-Ingold*, Immaterielle Güter, 2005, 9.

- *Rechtsnatur des zugrunde liegenden Vertrags:* In der früheren Rspr. ist zur Qualifikation von Software als immaterielles WG auch auf die Rechtsnatur des zugrunde liegenden Vertrags abgestellt worden.

BFH v. 3.12.1982 – III R 132/81, BStBl. II 1983, 647 (648); abl.: BFH v. 3.7.1987 – III R 7/86, BStBl. II 1987, 728 (731); *Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 75 (2/1998); *Stapperfend*, Die steuer- und bilanzrechtliche Behandlung von Software, 1991, 64 f.

- *Vervielfältigung des Wirtschaftsguts:* Nach einer älteren Ansicht ist auf die Möglichkeit der Vervielfältigung des materiellen Trägers eines immateriellen WG abzustellen. Der immaterielle Teil eines gemischten WG geht nach dieser Ansicht unter, wenn er häufig auf materiellen Trägern festgehalten wird. Bücher werden von den Vertretern dieser Auffassung demzufolge insgesamt nicht als immaterielle WG angesehen.

Freericks, DStR 1969, 691 (693); *E. Schmidt*, FR 1985, 149; *Stüdemann*, DB 1985, 345 (349); abl. *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 79 (2/1998); *Lutz-Ingold*, Immaterielle Güter, 2005, 11; *Sonthheimer*, DStR 1983, 350 (353).

Stellungnahme: Für Abs. 2 ist die Abgrenzung zwischen materiellen und immateriellen WG nur bei dem Stpfl. von Bedeutung, der immaterielle WG selbst herstellt und bei dem sie dem AV zuzuordnen sind. In dieser Konstellation ergeben sich nur selten Abgrenzungsprobleme. Insbesondere die typischen Verbundgüter (Software auf Datenträgern, Schallplatten, Bücher usw.), bei denen die Abgrenzung in der Praxis Schwierigkeiten bereitet hat, sind beim Hersteller idR dem UV zuzuordnen. Für das UV gilt das Aktivierungsverbot des Abs. 2 indes nicht (s. Anm. 1821).

Wo die Abgrenzung für die Anwendung des Abs. 2 bedeutsam wird, ist bei der gebotenen einheitlichen Qualifikation eines selbst hergestellten gemischt materiell-immateriellen WG des AV allein auf die objektiven Wertverhältnisse abzustellen.

Die von der Rspr. in Entsch. zum BerlinFG und zum InvZulG eingeführten Kriterien des wirtschaftlichen Interesses und der Funktion der körperlichen Komponente ermöglichen allenfalls bei derivativ erworbenen WG eine objektive Abgrenzung, weil sie auf das Interesse des am Markt auftretenden Erwerbers abstellen. Auf dieses (subjektive) wirtschaftliche Interesse kann beim derivativen Erwerb durch einen Vergleich mit dem typischen Interesse aller Marktteilnehmer (objektiv) geschlossen werden. Beim Hersteller eines gemischt materiell-immateriellen WG ist der Schluss auf dieses subjektive wirtschaftliche Interesse objektiv nur auf der Grundlage der Wertverhältnisse möglich. Zudem muss bei selbst erstellten WG der Zweck des Abs. 2 berücksichtigt werden, die Aktivierung unsicherer Vermögenswerte zu verhindern. Ein selbst geschaffenes WG des AV, das zu 90 % eigenen Forschungs- und Entwicklungsaufwand und nur zu 10 % die HK des materiellen Teils widerspiegelt, ist iSd. Abs. 2 auch dann ein unsicherer Vermögenswert, wenn für den herstellenden Stpfl. das wirtschaftliche Interesse am materiellen Teil oder dessen Funktion im Vordergrund steht.

Ungeeignet für die Abgrenzung immaterieller WG iSd. Abs. 2 ist auch die Vervielfältigungstheorie, also die Ansicht, nach der der immaterielle Teil eines gemischten WG in einem materiellen WG aufgeht, wenn er häufig auf materiellen Trägern festgehalten wird. Die Tatsache, dass ein selbst hergestelltes immaterielles WG (vom Hersteller) auf mehreren materiellen Trägermedien vervielfältigt wird, ändert zunächst nichts an der Bewertungsunsicherheit hinsichtlich des immateriellen Teils, auf die Abs. 2 abstellt. Zudem wird ein reines Trägermedium, das weder funktionell noch ästhetisch hervorsteicht (zB Diskette, Papier), stets hinter die immateriellen Bestandteile zurücktreten. Deutlich wird dies am Beispiel der modernen Verbreitung von Büchern, Filmen und Musik im Internet, bei der ein materielles Trägermedium zur Vervielfältigung nicht erforderlich ist. Der Inhalt von Büchern muss nicht mehr gedruckt werden, er kann (wie dies von vielen wissenschaftlichen Verlagen mittlerweile angeboten wird) temporär über das Internet abgerufen und angezeigt werden. Auch Software muss nicht mehr auf Datenträgern verkörpert werden. Sie lässt sich nach Erwerb herunterladen oder unmittelbar auf einem fremden Rechner über das Internet nutzen. Indirekt hat dadurch der materielle Träger gleichwohl als zusätzlicher Wert an Bedeutung gewonnen, zB wenn eine Musik-CD gerade wegen ihrer äußeren Aufmachung gekauft wird, obwohl die Option besteht, die Musik unverkörpert zu einem günstigeren Preis herunterzuladen. In diesem Fall sind der Inhalt und das Trägermedium beim Hersteller aber als selbständige je immaterielle und materielle WG anzusehen, da sie geson-

dert produziert und vermarktet werden und damit jeweils selbständig bewertungsfähig sind.

Ermittlung der Wertrelation: Zur Ermittlung der Wertrelation sind die Werte des materiellen und des immateriellen Teils für die Anwendung des Abs. 2 ausgehend von den eigenen HK zu ermitteln. Der Wert des immateriellen Teils ist aus den entsprechenden eigenen Aufwendungen zB für Forschung und Entwicklung zu bestimmen. Der Wert des materiellen Teils ergibt sich aus den auf seine Erstellung entfallenen HK. Ein selbst entwickelter Prototyp wird danach idR insgesamt als immaterielles WG zu qualifizieren sein.

BFH v. 22.5.1979 – III R 129/74, BStBl. II 1979, 634; Sächs. FG v. 6.10.2004 – 4 K 172/02, EFG 2005, 1217, rkr.

Insgesamt als immaterielles WG zu qualifizieren sind deshalb auch das vom Stpfl. selbst erstellte Masterband eines Films oder einer Musikaufnahme (BFH v. 28.5.1979 – I R 1/76, BStBl. II 1979, 734) sowie selbst geschaffene Pläne, Entwürfe oder Skizzen.

Einstweilen frei.

1810–1814

d) Einzelfälle

aa) Bücher

1815

Beim Hersteller bilden das Verlagsrecht und die zum Verkauf bestimmten gedruckten Bücher jeweils selbständig zu beurteilende WG. Das Verlagsrecht, dh. das Recht zur Vervielfältigung und Verbreitung (§ 8 VerlG, s. Anm. 2200 „Verlagsrecht“), ist als selbständiges immaterielles WG des AV zu aktivieren, soweit es entgeltlich erworben worden ist (BFH v. 15.2.1995 – II R 8/92, BStBl. II 1995, 505 [506]). Die zum Verkauf bestimmten Exemplare der Auflage sind mit ihren HK – ohne anteiliges Verlagsrecht (aA für das Autorenhonorar *Niemann*, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 261 f.) – beim herstellenden Verlag als rein materielle WG im UV zu aktivieren.

Eine allein von der Verkehrsanschauung ausgehende allgemeine Qualifikation von Büchern als einheitlich gemischt materiell-immaterielle WG, deren Schwerpunkt materieller Natur sei,

Freericks, DStR 1969, 691 (693); *Mathiak*, StuW 1984, 71 (72); *Stapperfend*, Die steuer- und bilanzrechtliche Behandlung von Software, 1991, 72,

lässt sich für die Bilanzierung beim herstellenden Verlag nicht überzeugend begründen. Der immaterielle Gehalt jedes einzelnen Buchs tritt nicht bereits im Lager des Verlags, sondern erst beim Erwerber in Erscheinung. Nicht veräußerte Bücher spiegeln nur ihren materiellen Herstellungswert, nicht aber die Verlagsrechte wider. Dies zeigt sich besonders, wenn Bücher beim Verlag makuliert werden müssen: Dann wird nicht das Verlagsrecht vernichtet, sondern nur das materielle WG.

Auf die Frage, ob Bücher beim Erwerber als materielle oder immaterielle WG zu qualifizieren sind, kommt es für Abs. 2 dann nicht an, wenn sie entgeltlich erworben sind. Nur für den Fall des unentgeltlichen Erwerbs stellt sich die Frage, ob ein Buch beim Erwerber stets als materielles WG qualifiziert werden kann (s. Anm. 587 mwN). Dies ist zweifelhaft. Insbesondere das Argument, die Druckkosten überwogen den Wert des immateriellen Anteils (so zB *Stapperfend*, Die steuer- und bilanzrechtliche Behandlung von Software, 1991, 63; *Wolffgang* in

KSM, § 5 Rz. C 77 [2/1998]), ist nicht verallgemeinerungsfähig. Vielmehr fallen idR außer bei Bildbänden oder technisch ähnlich aufwendiger Literatur im Verhältnis zum Ladenverkaufspreis weder das Autorenhonorar noch die Druckkosten besonders ins Gewicht. Im Verlag überwiegen die Kosten des Lektorats, dh. die der verlegerischen Betreuung der Autoren und die Kosten des Vertriebs, im Endpreis dominieren schließlich die Gewinnspannen der einzelnen Handelsstufen. Außerdem treten im modernen Verlagswesen zunehmend vollelektronische Bücher (*ebooks*) neben die gedruckten Bände (dazu *Utz/Frank*, BBK 2014, 218). Heute erscheint daher für die Bilanzierung von Büchern beim Erwerber eine differenzierende Betrachtung geboten.

1816 bb) Datensammlungen, Datenträger und Software

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1750 und 1805): *Mathiak*, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1984, 71; *Spieler*, Aktivierungsfähigkeit von selbstgestellter Standardsoftware zur anonymen Vermarktung gemäß Handels- und Steuerrecht, Frankfurt am Main 1987; *Treiber*, Die Behandlung von Software in der Handels- und Steuerbilanz, DStR 1993, 887; *Backu/Reitsam*, Bilanzierung von Software – Prüfungsschema zur steuerlichen Behandlung, ITRB 2006, 143; *Zwirner/Zieglmaier/Heyd*, Bilanzierung und Besteuerung digitaler Leistungen, StuB Beilage zu Heft 9/2019, 1; *Althoff*, BMF-Schreiben zu Sofortabschreibungen von Computerhardware und Software in der Kritik, BB 2021, 1066; *Bolik/Reifarh-Belli/Mayer*, Das BMF-Schreiben v. 26.2.2021 zur sog. digitalen AfA – Digitale Kurzlebigkeit im Ertragsteuerrecht, StuB 2021, 266; *Hechtner*, Anmerkungen zur Digital-AfA durch das BMF-Schreiben v. 26.2.2021, beck.digtax 2021, 78; *Kowallik*, Steuerliche Sofortabschreibung von Computerhardware und Software ab dem Wirtschaftsjahr 2021, DB 2021, 536; *Schiffers*, Geänderte steuerliche Rahmenbedingungen: Drittes Corona-Steuerhilfegesetz und Nutzungsdauer von Computerhardware und bestimmter Software, DStZ 2021, 280.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 26.2.2021 – IV C 3 - S 2190/21/10002, BStBl. I 2021, 298 (Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung); aufgehobenes, letztmals für Wj., die vor dem 1.1.2021 enden, anwendbares BMF v. 18.11.2005 – IV B 2 - S 2172 - 37/05, BStBl. I 2005, 1025 (Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems [ERP-Software]).

Datensammlungen: Auch bei reinen Datensammlungen entscheiden die Wertverhältnisse. Insbesondere etwa bei Adresssammlungen steht der Wert der Daten gegenüber dem Datenträger regelmäßig im Vordergrund, weshalb auch diese als immaterielle WG zu qualifizieren sind.

BFH v. 2.9.1988 – III R 38/84, BStBl. II 1989, 160; BFH v. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II 2009, 421, unter II.1 („Geopunkte“); *Lutz/Schlag* in HdJ, Abt. II/2 Rz. 127 (3/2017); *Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 179 (2/1998).

Für die Qualifikation eines immateriellen WG ist nicht erheblich, ob es sich um strukturierte oder unstrukturierte Daten handelt oder ein einzelnes Datum oder einen „Datenhaufen“. Entscheidend ist allein die Einordnung als WG nach den unter s. Anm. 1780 beschriebenen Kriterien.

Datenträger, Verpackung und Handbücher:

- **Prototyp der Verpackung:** Selbst erstellte Manuskripte und Vorlagen sowie Aufwendungen für die Entwicklung des Verpackungsdesigns stellen – wie jeder Prototyp – immaterielle WG dar.

- *Datenträger und Verpackungsmaterialien, gedruckte Handbücher* uÄ, die zur Auslieferung der Software erforderlich sind, stellen demgegenüber materielle WG dar. Beim Hersteller der Software gehören sie allerdings regelmäßig zum UV und sind von dem Aktivierungsverbot des Abs. 2 folglich ohnehin nicht erfasst. Beim Erwerber bilden Software, Datenträger und gedruckte Handbücher ein einheitliches materiell-immaterielles WG (*Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 639 [8/2015]). Da das Aktivierungsverbot des Abs. 2 bei entgeltlich erworbenen immateriellen WG nicht greift, kommt es auf die Abgrenzung zwischen materiellen und immateriellen WG in diesem Fall nicht an.

Software:

- *Grundsatz:* Software ist beim Softwarehersteller grds. als immaterielles WG zu qualifizieren. Die geistige Leistung und das Urheberrecht des Softwareherstellers (§§ 69a ff. UrhG) überwiegen idR den Wert des Datenträgers.

BFH v. 28.7.1994 – III R 47/92, BStBl. II 1994, 873 (zum InvZulG); BFH v. 8.2.1996 – III R 76/90, BFH/NV 1996, 643 (zum InvZulG); BFH v. 13.3.1997 – V R 13/96, BStBl. II 1997, 372 (zum UStG); BFH v. 18.5.2011 – X R 26/09, BStBl. II 2011, 865, mit Anm. *Anzinger*, FR 2011, 958; *Bormann*, WPg 1991, 8 (10); *Hennrichs* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 62; *Kessler*, BB 1994, Beilage zu Heft 19, 9; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 639 (3/2020); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Software“; *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 176 (2/1998); *Zwirner/Zieglermaier/Heyd*, StuB Beilage zu Heft 9/2019, 1 (5).

Das gilt gleichermaßen für Individual-, Standard- und Trivialsoftware. Bei Standard- und Trivialprogrammen, die zum Verkauf an eine Vielzahl von Erwerbern bestimmt sind, ist jedenfalls das vom Softwarehersteller entwickelte Ursprungsprogramm – vergleichbar mit einem Prototypen – als immaterielles WG anzusehen. Deshalb ist beim Hersteller nur für die Zuordnung zum AV und UV zwischen Individual- und Standard-/Trivialsoftware zu differenzieren (s. Anm. 1824 „Software“).

- *Sonderfall Steuerungssoftware:* Steuerungssoftware, die speziell für zum Verkauf vorgesehene Produkte (zB Mobiltelefone, Waschmaschinen, andere elektronische Geräte) selbst entwickelt wird, ist Bestandteil des jeweiligen Prototyps, der insgesamt als immaterielles WG des AV zu behandeln ist.

Zur Qualifizierung von Prototypen als immaterielle WG vgl. BFH v. 22.5.1979 – III R 129/74, BStBl. II 1979, 634; Sächs. FG v. 6.10.2004 – 4 K 172/02, EFG 2005, 1217, rkr.

Entwicklungsaufwendungen für Software, die dafür eingesetzt wird, selbst hergestellte Produktionsanlagen zu steuern, führen zu einem gemischt materiell-immateriellen WG Produktionsanlage. Maßgeblich für die Abgrenzung sind auch hier die objektiven Wertverhältnisse (s. Anm. 1809), dh., es liegt ein materielles WG vor, wenn die HK des materiellen Teils der Produktionsanlage die Entwicklungskosten der Software überwiegen. Übersteigen hingegen die Aufwendungen für die Steuerungssoftware diejenigen für den materiellen Teil der Produktionsanlage, ist sie insgesamt als immaterielles WG anzusehen.

BMF-Schreiben vom 26.2.2021: Das durch die Verwaltungspraxis – ohne gesetzliche Grundlage rechtswidrig – gewährte Wahlrecht, Software zur Dateneingabe und -verarbeitung, mit einer ND von einem Jahr zu dotieren und damit im Jahr der Anschaffung sofort abzuschreiben (BMF v. 26.2.2021 – IV C 3 - S 2190/21/10002, BStBl. I 2021, 298), enthält uE ein Bewertungswahlrecht (s. § 7 Anm. 190), das für die Qualifikation und den Ansatz von Software dem Grunde nach uner-

heblich ist (im Erg. wie hier wohl auch *Althoff*, DStR 2021, 1066 [1067]; *Schiffers*, DStZ 2021, 280 [284]).

Nach BMF v. 18.11.2005 (IV B 2 - S 2172 - 37/05, BStBl. I 2005, 1025, bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems [ERP-Software]) waren bei ERP-Software sämtliche Module als ein einheitliches immaterielles WG zu erfassen. Dieses BMF-Schreiben ist durch das BMF-Schreiben v. 26.2.2021 für Wj., die vor dem 1.1.2021 enden, insgesamt aufgehoben worden (dazu *Bolik/Reifarh-Belli/Mayer*, StuB 2021, 266 [271]; *Kowallik*, DB 2021, 536 [538]). Die dort geregelten Fragen besitzen aber weiter Relevanz für den Fall, dass das Wahlrecht der Sofortabschreibung nicht ausgeübt wird. Für diese Fälle kann die bisherige Verwaltungspraxis fortwirken.

1817 cc) Kryptowährungen und andere Kryptowerte (Bitcoin, Ether, Token, NFT etc.)

Schrifttum *Eckert*, Steuerliche Betrachtung elektronischer Zahlungsmittel am Beispiel sog. Bitcoin-Geschäfte, DB 2013, 2108; *Pinkernell*, Ertrag- und Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin-Transaktionen, Ubg 2015, 19; *Kirsch/von Wieding*, Bilanzierung von Bitcoin nach HGB, BB 2017, 2731; *Richter/Augel*, Geld 2.0 (auch) als Herausforderung für das Steuerrecht, FR 2017, 937; *Richter/Augel*, Die Spaltung des Bitcoins: Entstehung steuerfreier Veräußerungsgewinne, FR 2017, 1131; *Himmer/Kaulartz*, Ertragsteuerliche Implikationen Blockchain-basierter Token im Kontext der Unternehmensfinanzierung, Ubg 2019, 477; *Marx/Dallmann*, Bilanzierung und Bewertung virtueller Währungen nach HGB und Steuerrecht, StuB 2019, 217; *Niedling/Merkel*, Initial Coin Offerings (ICO) – Steuerliche Rahmenbedingungen einer neuen Finanzierungsform, RdF 2018, 141; *U. Prinz/Ludwig*, Bitcoins/ICOs und Token – Neue Welten im Steuerbilanzrecht, StuB 2019, 257; *Richter/Schlücke*, Zur steuerbilanziellen Erfassung von Token im Betriebsvermögen, FR 2019, 407; *Veil*, Token-Emissionen im europäischen Kapitalmarktrecht – Grundlagen und Reformperspektiven für ICOs und STOs, ZHR 183 (2019), 346; *Wighardt/Krekeler*, Die Besteuerung blockchainbasierter Vermögenswerte, StB 2019, 16; *Hötzel/Krüger/Niermann/Scherer/Lehmann*, Unternehmensfinanzierung durch die Ausgabe von Kryptotoken – Besteuerung in Deutschland und in der Schweiz, ifSt-Schrift 533, 2020; *Rapp/Bongers*, Kryptokunst in der Steuerbilanz, DStR 2021, 2178; *Schroen*, Besteuerungsmöglichkeiten von Veräußerungsgeschäften mit sog. „Krypto-Assets“ nach § 23 EStG iVm. § 39 AO (Teil 3), BB 2021, 2263; *Skauradzun*, Handels- und steuerrechtliche Bilanzierung von Kryptowerten und Kryptowertpapieren iSv. § 1 Abs. 11 S. 4 KWG, § 4 Abs. 3 eWpG-E, DStR 2021, 1063.

Kryptowährungen („Payment Token“, zB Bitcoin, Ether etc.) sind keine monetären Güter, auch kein E-Geld, solange sie kein gesetzliches Zahlungsmittel darstellen (*Djazayeri*, jurisPR-BKR 6/2014, Anm. 1) und keinen Anspruch gegen einen Emittenten begründen. Sie sind immaterielle WG, für die im geltenden Recht keine Besonderheiten bestehen. Auf ihre „Greifbarkeit“ kommt es dabei ebenso wenig an wie auf die technischen Details ihrer Übertragung oder Risiken eines Schlüsselverlustes. Entscheidend ist die Feststellung, dass ihnen im Geschäftsverkehr ein selbständiger Wert beigemessen wird und sie zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können. Soweit sie, wie regelmäßig, UV darstellen, gilt das Bilanzierungsverbot des Abs. 2 nicht. Nach vorgeschlagener Verwaltungspraxis sind sie dann unter sonstigen Vermögensgegenständen iSd. § 266 Abs. 2 B.II.4. HGB auszuweisen. Bilden sie ausnahmsweise AV, sind sie unter Finanzanlagen iSd. § 266 Abs. 2 A.III. HGB darzustellen.

Entwurf eines BMF-Schreibens v. 17.6.2021 zu Einzelfragen zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von Token, Rz. 31, abrufbar unter www.bun

desfinanzministerium.de; Eckert, DB 2013, 2108 (2109f.); Kirsch/von Wieding, BB 2017, 2731 (2732f., 2735); Niedling/Merkel, RdF 2018, 141 (144); Pinkernell, Ubg 2015, 19 (22); Richter/Augel, FR 2017, 937 (939f.); Skauradszun, DStR 2021, 1063 (1067); im Erg. wohl auch Hötzel u.a., ifst-Schrift 522, 2020, 26; ebenso im Auslegungszusammenhang des § 23 Abs. 1 Nr. 2: FG Ba.-Württ. v. 11.6.2021 – 5 K 1996/19, BB 2021, 2977, Az. BFH IX R 27/21; FG Berlin-Brandenburg – 13 V 13100/19, BB 2020, 176, rkr., „Wirtschaftsgut“; im gleichen Auslegungszusammenhang abl. FG Nürnberg v. 8.4.2020 – 3 V 1239/19, EFG 2020, 1074, rkr.; gegen die Qualifikation als WG auch Andres, DStR 2021, 1630; Schroen, BB 2021, 2263.

Werden Kryptowährungen wie in dem mittelamerikanischen Staat El Salvador als gesetzliches Zahlungsmittel eingeführt (Börsen-Zeitung Nr. 272 v. 8.9.2021, 4), wandelt sich ihr Charakter und sie sind wie Fremdwährungen zu bilanzieren, auf die Abs. 2 ebenfalls keine Anwendung findet (anders wohl der Entwurf eines BMF-Schreibens v. 17.6.2021 zu Einzelfragen zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von Token, Rz. 1: „von keiner Zentralbank und öffentlichen Stelle emittiert [...] und [Hervorhebung durch Verf.] nicht den gesetzlichen Status einer Währung oder von Geld besitzen“).

Andere Kryptowerte (Security Token, Utility Token, Non Fungible Token [NFT], Kryptokunst, etc.): Bei anderen Kryptowerten ist danach zu unterscheiden, ob sie selbst einen immateriellen Wert verkörpern oder nur einen dahinterstehenden Wert vermitteln. Für die Einteilung von Kryptowerten jenseits von Kryptowährungen haben dabei die Begriffe *Security Token* und *Utility Token* Verbreitung gefunden (zur Einteilung Veil, ZHR 183 [2019], 346 [349]). Eine Modeerscheinung in der Begriffswelt, keine neue technische Entwicklung, sind sog. *Non Fungible Token* (NFT).

- ▶ *Security Token*, die, als oder wie Wertpapiere, Gewinn- oder Umsatzbeteiligungsrechte, Stimmrechte oder Zinsansprüche vermitteln, sind, ertragstl. transparent, so zu bilanzieren, wie die ihnen zugrunde liegenden Anspruchsverhältnisse. Sie können Aktien, Genussrechte, stille Beteiligungen, Darlehensverhältnisse, Schuldverschreibungen und andere Finanzinstrumente verkörpern. Damit sind sie als Finanzinstrument selbst kein immaterielles WG iSd. Abs. 2.
- ▶ *Utility Token* repräsentieren zugleich Anspruch und Zugang zu einem anderen Vermögenswert, etwa einem Produkt oder einer Dienstleistung (zB Zugang zu einer Spieleplattform im Internet, Waschzeit in einer Waschmaschine im Waschsalon, Nutzung eines Carsharing-Fahrzeugs). Sie verkörpern ein Nutzungsrecht oder eine Nutzungsmöglichkeit und bilden damit idR wie Nutzungsrechte und Nutzungsmöglichkeiten ein selbständiges immaterielles WG iSd. Abs. 2. Eine Ausnahme davon bilden solche *Utility Token*, die ein vollständiges Ausschlussrecht an einem materiellen WG vermitteln (zB personalisierter und einziger elektronischer Schlüssel für ein Motorrad). In diesem Fall ist nicht der *Utility Token*, sondern das materielle WG anzusetzen, das er repräsentiert.
- ▶ *Non Fungible Token*: Irreführend sind der Begriff und die Definition der sog. *Non-Fungible Token* (NFT) (dazu BTDrucks. 19/29510 v. 10.5.2021; Kaulartz/Schmid, NFTs sind mehr als ein Hype in der Kryptoszene, Börsen-Zeitung v. 14.5.2021). Sie sind ebenso handelbar wie *Security Token* und *Utility Token*. Sie stehen auch nicht für ein einzigartiges WG. Vielmehr handelt es sich um eine Ausprägung von *Utility Token*, die ein vollständiges Ausschlussrecht an einem materiellen oder immateriellen WG vermitteln. Vielzitierte Beispiele dafür sind elektronische Kunstwerke („Kryptokunst“), etwa Digitalfotos oder digita-

lisierte Musikstücke. Von diesen Werken können mehrere Kopien bestehen, von denen jede einzelne durch den NFT aber einer einzigen Person ausschließlich zur Nutzung (Bildbetrachtung, Hörgenuss) zugewiesen ist. Damit sind NFT nicht wie Nutzungsrechte selbst als immaterielle WG zu bilanzieren. Anzusetzen ist nur der Vermögenswert, zu dem sie den Zugang vermitteln; das kann ein materielles WG, aber auch ein immaterielles WG iSd. Abs. 2 sein (für die abstrakte und konkrete Aktivierungsfähigkeit von Kryptokunst idS *Rapp/Bongers*, DStR 2021, 2178 [2179], mit weiterführenden Überlegungen zur Bewertung).

1818 Einstweilen frei.

1819 dd) Grundstücksgleiche Rechte und Bauten auf fremden Grundstücken

Grundstücksgleiche Rechte werden von der Rspr. unter Bezug auf § 266 Abs. 2 A II 1 HGB als materielle WG qualifiziert (BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70 [72]), wenn sie, wie nur ausnahmsweise ein bereits beim Veräußerer bestelltes erworbenes Erbbaurecht, zu aktivieren sind (s. Anm. 1787; BFH v. 8.11.2017 – IX R 25/15, juris, Rz. 19).

Zu den grundstücksgleichen Rechten zählt die Rspr. auch Bauten auf fremden Grundstücken und Ein- und Umbauten des Mieters und Pächters (s. Anm. 519, 521).

BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281 (285); glA *Costede*, StuW 1995, 115 (119) mwN.

1820 ee) Bodenschätze

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1750 und 1805): *Knobbe-Keuk*, Die Einkommensbesteuerung der entgeltlichen Überlassung von Bodensubstanz, DB 1985, 144; *Gschwendtner*, Zur Absetzung für Substanzverringerung bei im Privatvermögen entdeckten und in das Betriebsvermögen eingelegten Bodenschätzen – Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 19. Juli 1994, VIII R 75/91, DStZ 1994, 23; *Bauer*, Nutzungseinlagen sind Aufwandseinlagen – Kritik an der Bodenschatzrechtsprechung des BFH, DStR 1995, 635; *Kiesel*, Berechtigt die Einlage eines Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen zum Ansatz von Absetzungen für Substanzverringerung?, DStR 1999, 1214; *Hoffmann*, Anmerkung zu BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, DStR 2007, 848; *Hoffmann*, Erschütterte Grundlagen der steuerlichen Bilanzierung durch den Kiesgrubenbeschluss des Großen BFH-Senats, DStR 2007, 1783; *Kanzler*, Kies im Einkünfte dualismus – Der Große Senat des BFH zur Einlage eines Bodenschatzes, DStR 2007, 1101; *Paus*, Die steuerliche Behandlung von Bodenschätzen – Offene Fragen und Gestaltungsmöglichkeiten, DStZ 2007, 523; *Schulze-Osterloh*, Einlage eines im Privatvermögen entdeckten Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen, BB 2007, 1323; *Weber-Grellet*, Die Einlage eines Kiesvorkommens, FR 2007, 515; *Stahl*, Die steuerliche Behandlung von Bodenschätzen, Festschrift für Michael Streck zum 70. Geburtstag, Köln 2011, 233; *Ritzrow*, Bodenschätze – Überblick über die Rechtsprechung des BFH, StBp. 2014, 77; *Wichmann*, Die bilanzielle Behandlung eines zunächst unentdeckten Kiesvorkommens in der Handels- und Steuerbilanz, Stbg 2018, 460.

Rechtsprechung und herrschende Meinung: Nach der Rspr. ist ein Bodenschatz als solcher (bildlich: der Diamant, der sich in der Erde „versteckt“) ebenso wie Grund und Boden als greifbar und daher, sobald er sich nach den allgemeinen Kriterien gegenüber Grund und Boden verselbständigt hat, als materielles WG anzu-

sehen. Gegenüber dem Grund und Boden verselbständigt sich der Bodenschatz zu einem eigenständigen WG, wenn mit seiner Aufschließung oder Verwertung begonnen wird, wenn die erforderliche Genehmigung vorliegt oder das Grundstück unter gesondertem Ausweis eines Kaufpreises für den Bodenschatz an einen Erwerber veräußert wird, der den Bodenschatz ausbeuten will.

BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508 (513), für Kiesvorkommen und differenzierend zwischen der Substanz als solcher (eigentlicher Bodenschatz) und den notwendigen Berechtigungen, um den Bodenschatz zu gewinnen und zu nutzen; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449; BFH v. 25.7.2012 – I R 101/10, BStBl. II 2013, 165 Rz. 10, mit Anm. *Schulze-Osterloh*, BB 2012, 2044; BFH v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607 Rz. 32, mit Anm. *Wendt*, FR 2016, 899; ebenso *Hoffmann*, DStR 2007, 854 (855); *Kanzler*, DStR 2007, 1101 (1105); *Kiesel*, DStR 1999, 1214 (1218); *Kempermann* in KSM, § 5 Rz. B 223 (1/2007); *Paus*, DStZ 2007, 523; *Seeger*, FS Haas, 1994, 343 (347 ff.); *Schulze-Osterloh*, BB 2007, 1323 (1324); *Weber-Grellet*, FR 2007, 515 (519). Siehe auch Anm. 609 und § 7 Anm. 367.

Eine Gegenauffassung im Schrifttum unterscheidet sich von der Rspr. im Zeitpunkt der Entstehung des WG. Danach soll es nicht auf die tatsächliche Verwertung, sondern auf die Verwertbarkeit ankommen. Es reiche aus, dass der Bodenschatz entdeckt und damit in den Verkehr gebracht werden könne (*Wichmann*, Stbg 2018, 460 [462]).

Stellungnahme: Mit der jüngeren Rspr. und der hM ist der eigentliche Bodenschatz zunächst als materielles WG zu qualifizieren. Die zuvor jedenfalls teilweise von der Rspr. vertretene künstliche Konstruktion eines vom Eigentumsrecht losgelösten Nutzungsrechts des Eigentümers am eigenen Grundstück mit dem Inhalt der Abbauberechtigung

BFH v. 19.7.1994 – VIII R 75/91, BStBl. II 1994, 846 (847), wonach Salz-, Kies-, Stein- und Sandvorkommen als neben dem Grundstück selbständig aktivierungsfähige immaterielle WG auch beim eigengenutzten Grundstück in Gestalt einer Abbauberechtigung zu aktivieren sind. Kritisch dazu bereits *Gschwendtner*, DStZ 1994, 713 (714).

lässt sich in Kenntnis des Ziels, Absetzungen für Substanzverringerung bei im PV entdeckten Bodenschätzen nach Einlage in das BV auszuschließen (vgl. *Hoffmann*, DStR 2007, 848 [854]; *Kanzler*, DStR 2007, 1101 [1105]; § 7 Anm. 373), nachvollziehen, nicht aber begründen. Die Auffassung, nach der für das Entstehen des WG auf den früheren Zeitpunkt der Entdeckung abzustellen ist, muss sich der Frage stellen, welcher Zeitpunkt exakt zwischen der ersten Vermutung eines Kiesvorkommens und seiner konkreten Verwertung als Entdeckung und damit Verselbständigung anzusehen ist. In diesem Zeitpunkt müsste auch eine Bewertung stattfinden. Die damit verbundene Bewertungsunsicherheit spricht für den von der Rspr. gewählten späten Verselbständigungszeitpunkt.

3. Immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Schrifttum: *Forster*, Zu Ausweis, Ansatz und Bewertung des Programmvermögens von Rundfunkanstalten, WPg 1988, 321; *Wriedt/Witten*, Zur bilanziellen Behandlung von Filmrechten, DB 1991, 1292; *Wriedt/Fischer*, Zur Bilanzierung von Filmvermögen, DB 1993, 1683; *Klein/Völker-Lehmkuhl*, Die Bilanzierung von Emissionsrechten nach den deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung, DB 2004, 332; *Meier/Ortmann-Babel*, Bilanzierung von Emissionsrechten in der Handelsbilanz und Steuerbilanz, ZSteu. 2005, 224; *Hommel*, Ertragsteuerliche Behandlung von Emissionsberechtigungen nach dem Gesetz über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen, BB 2006, 374; *Nagel*, Der

Handel mit Emissionsberechtigungen, EStB 2006, 151; *Altenschmidt/Lohmann*, Emissionshandel und Steuerrecht, IStR 2007, 574; *Redeker/Scholze/Wielenberg*, Handels- und steuerrechtliche Bilanzierung von Emissionsrechten, StuW 2007, 251; *Kußmaul/Huwer*, Die Widerspruchslosigkeit der bilanziellen Differenzierung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen – Ein Widerspruch?, DStR 2010, 2471; *Wassermeyer*, Medienfonds mit Schuldübernahme – bzw. Defeasance-Struktur, DB 2010, 354; *Dornheim*, Steuerliche Behandlung von Medienfonds, DStR 2011, 1793; *Elicker/Hartrott*, Zur steuerlichen Behandlung von Medienfonds mit Defeasance-Struktur, BB 2011, 1879; *Lüdicke/Fischer*, Steuerliche Behandlung von Medienfonds, DStR 2011, 1935.

Siehe auch Nachweise vor Anm. 1750.

a) Begrenzung des Aktivierungsverbots auf immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

1821 aa) Unterschiedliche Behandlung von Anlage- und Umlaufvermögen

Abs. 2 erfasst nur immaterielle WG des AV. Dies wird allg. damit begründet, dass zwischen WG des UV und des AV unterschiedliche Risikolagen im Hinblick auf die Bewertungsunsicherheit bestehen sollen. Dabei wird unterstellt, dass bei selbst hergestellten immateriellen WG des UV ein vereinbartes oder zu erwartendes Entgelt bzw. ein anderer kurzfristig zu erwartender Umsatzakt eine ausreichende Bewertungsgrundlage bieten.

Depping, DB 1991, 2048 (2049); *Hennrichs* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 25; *Herzig/Söffing*, WPg 1994, 601 (607); *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 90 f.; *Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 81 (2/1998).

Diese Begr. ist uE nicht tragfähig. Bewertungsunsicherheiten können gleichermaßen im UV und dort selbst bei materiellen WG bestehen. So spielt etwa bei einer Filmproduktion die Zuordnung zum UV oder AV für das mit der Verwertung der Filmrechte verbundene Bewertungsrisiko keine erkennbare Rolle. De lege lata sind AV und UV gleichwohl unterschiedlich zu behandeln. Insbesondere eine entsprechende Anwendung des Aktivierungsverbots auf immaterielle WG des UV scheidet wegen des eindeutigen Wortlauts der Norm aus.

BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 (322); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 523 (3/2020); *Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 81 (2/1998).

Selbst geschaffene immaterielle WG des UV sind folglich gem. § 246 Abs. 1 HGB iVm. Abs. 1 zwingend zu aktivieren.

Krumm in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 523 (3/2020); *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 80; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 161; *Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 81 (2/1998).

1822 bb) Wechsel zwischen Anlage- und Umlaufvermögen

Wechsel von Umlauf- zu Anlagevermögen: Ist ein zunächst dem UV zugeordnetes immaterielles WG wegen geänderter Verhältnisse später dem AV zuzuordnen,

zum Umgruppierungsgebot vgl. *Hennrichs* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 247 HGB Rz. 28; *Hütten/Lorson* in *Küting/Weber*, HdR, § 247 HGB Rz. 53 (8/2010),

greift das Aktivierungsverbot des Abs. 2 ab dem Zeitpunkt der geänderten Verhältnisse ein. Ein selbst geschaffenes WG, das zunächst dem UV zugeordnet war und später als Teil des AV genutzt wird, ist gewinnwirksam auszubuchen.

Vgl. Krumm in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 523 (3/2020); Wolfgang in *KSM*, § 5 Rz. C 82 (2/1998).

Wechsel von Anlage- zu Umlaufvermögen: Eine Umgliederung von AV in UV kommt nur selten in Betracht. Sie ist nach der Verwaltungspraxis und der ganz hM insbes. nicht bereits deswegen vorzunehmen, weil beabsichtigt ist, ein WG des AV zu veräußern.

R 6.1 Abs. 1 Satz 7 EStR 2012; Hennrichs in *MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 247 HGB Rz. 29.

Ist eine Umwidmung im Einzelfall wegen dauernder Nutzungsänderung gleichwohl geboten, sind die nunmehr zum UV zu rechnenden WG uE zu aktivieren, da dann Abs. 2 keine Ausnahme mehr vom Vollständigkeitsgrundsatz rechtfertigt.

b) Abgrenzung zu immateriellen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens

aa) Grundsatz

1823

Für die Abgrenzung zwischen immateriellen WG des Anlage- und Umlaufvermögens bestehen gegenüber den allgemeinen Grundsätzen (s. Anm. 583) keine Besonderheiten.

bb) Emissionsberechtigungen, Filmrechte, Software

1824

Emissionsberechtigungen (Emissionszertifikate) sind als konzessionsähnliche immaterielle WG dem UV zuzuordnen. Sie werden von der Deutschen Emissionshandelsstelle für einen bestimmten Zeitraum zugeteilt (§ 6 Abs. 4 Satz 1 Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz, TEHG) und enthalten jeweils die Befugnis zur Emission einer Tonne Kohlendioxidäquivalent (§ 3 Abs. 4 Satz 1 TEHG). Sie sind dazu bestimmt, nach der Emission eingelöst oder an Dritte (zB über die Leipziger *European Energy Exchange*) veräußert zu werden, und können insbes. nicht wie ein Gebrauchsgut mehrmals genutzt werden.

Redeker/Scholze/Wielenberg, *StuW* 2007, 251 (253); *Schmidt/Usinger* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 248 HGB Rz. 55 ff.; *Herzig/Jensen-Nissen/Koch*, *FR* 2006, 109 (114); *Hommel*, *BB* 2006, 374 (375); *Klein/Völker-Lehmkuhl*, *DB* 2004, 332 (334); *Streck/Binnewies*, *DB* 2004, 1116 (1119); *BMF v. 6.12.2005 – IV B 2 – S 2134a-42/05*, *BStBl. I* 2005, 1047, Rz. 2.2.

Dem UV zuzuordnen sind auch die zukünftig vorgesehenen aus internationalen Projekten stammenden *Emission Reduction Units* (ERU) und *Certified Emission Reductions* (CER), die wie nationale Zertifikate gehandelt werden können (vgl. *Altenschmidt/Lohmann*, *IStR* 2007, 574).

Filmrechte:

► **Begriff:** Unter dem Begriff Filmrechte werden die urheberrechtl. Nutzungsrechte, Leistungsschutz- und sonstigen Schutzrechte an Filmen zusammengefasst. Dazu gehören insbes. die Rechte, Dritten die Vorführung oder Verbreitung des Filmes zu gestatten (Verleihrechte) oder durch Rundfunk der Öffentlichkeit zugänglich zu machen (Fernsehrechte).

► **Rechtsprechung:**

▷ **Grundsatz:** Leistungsschutzrechte eines Filmherstellers sind regelmäßig WG seines AV (BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, *BStBl. II* 2009, 156; FG München v. 15.10.2014 – I K 3521/11, *ZEV* 2015, 248, rkr., unter II.1.b bb).

- ▷ *Echte Auftragsproduktion*: Bei einer echten Auftragsproduktion, bei der die Rechte aus § 94 UrhG in der Person des Produzenten entstehen, aber vereinbart ist, dass diese alsbald und endgültig auf den Auftraggeber übergehen (s. Anm. 1834 „Auftragsproduktion“) sind die Schutzrechte beim Auftragnehmer (Hersteller) dem UV zuzuordnen

BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 (322); BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156, unter II.2.b aa ccc.

- ▷ *Unechte Auftragsproduktion*: Die Frage der Zuordnung von in unechter Auftragsproduktion erstellten Filme, bei der der Hersteller seine Rechte am Film zwar nicht vollständig und endgültig abgibt, aber so langfristig zur Auswertung überlässt, dass eine Anschlussverwertung voraussichtlich nur noch einen sehr geringen Wert haben wird (s. Anm. 1834 „Auftragsproduktion“), ist bisher nur im vorläufigen Rechtsschutz adressiert und nicht abschließend entschieden worden.

Vgl. BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156, unter II.2.b aa ccc: „Das FG will auch in Fällen der unechten Auftragsproduktion eine Zuordnung zum Umlaufvermögen vornehmen (...). Der beschließende Senat neigt dieser Beurteilung nicht zu, weil sich Umlaufvermögen durch die Zweckbestimmung zum sofortigen Verkauf auszeichnet, die Nutzung der Schutzrechte im Betrieb durch Vergabe von Lizenzen aber gerade einen längeren Zeitraum betrifft.“; ähnlich FG Köln v. 11.9.2019 – 3 K 2193/17, EFG 2020, 1205, Az. BFH IV R 32/19, Rz. 207.

- *Schrifttum*: Im Schrifttum werden die von Fernsehsendern erworbenen Filmrechte dem UV zugeordnet, und zwar auch dann, wenn nur eine einmalige Ausstrahlung beabsichtigt ist.

Forster, WPg 1988, 321 (323); Herzig/Söffing, WPg 1994, 601 (606); Wriedt/Witten, DB 1991, 1292 (1293).

Filmverleiher sollen nach der Bilanzierungspraxis ihre Verleihrechte ebenfalls im UV ausweisen, wohl mit der Begr., der Verleih konzentrierte sich im Schwerpunkt auf wenige Monate.

Vgl. Merkt in Baumbach/Hopt, 40. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 8 (zu vermietende Gegenstände können UV sein); kritisch zu dieser Praxis Hennrichs in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 247 HGB Rz. 24.

Die Frage der Zuordnung der Filmrechte aus unechter Auftragsproduktion zum AV oder UV, insbes. für Medienfonds mit Schuldübernahme- bzw. *Defeasance*-Struktur, ist in Rspr. und Schrifttum nicht abschließend geklärt worden.

FG Köln v. 11.9.2019 – 3 K 2193/17, EFG 2020, 1205, Az. BFH IV R 32/19, Rz. 151; Dornheim, DStR 2011, 1793, AV unhinterfragt voraussetzend; Elicker/Hartrott, BB 2011, 1879 (1880), AV des Fonds begründend; Lüdicke/Fischer, DStR 2011, 1935 (1936), AV voraussetzend; Theisen, DStR 2009, 271, zwingend AV des Fonds; F. Wassermeyer, DB 2010, 354, unter III.2 „Offen“.

- *Stellungnahme*: Filmrechte sind, soweit sie nicht zur Veräußerung bestimmt sind, dem AV zuzuordnen. Dies gilt auch für Verleih- und Fernsehrechte. Sie bleiben bei einem Film- oder Videoverleih oder einem Fernsehsender auf Dauer im Unternehmen und stehen für eine nochmalige Ausstrahlung oder für einen nochmaligen Verleih zur Verfügung. Sie verbrauchen sich also nicht und werden als solche auch dann nicht veräußert, wenn Lizenzen zur Verwertung und Ausstrahlung vergeben werden (aA ohne Begr. Hofians, Immaterielle Wer-

te, 1992, 168). Selbst wenn ein Film nach einmaliger Ausstrahlung oder nach einer wenige Monate dauernden Verleihphase an Wert verliert, rechtfertigt dies nicht seine Zuordnung zum UV, sondern begründet eine kürzere Abschreibungsdauer im AV.

Im Erg. für den Verleih ähnlich *Hennrichs* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 247 HGB Rz. 24; vgl. *Simon/Stolze*, IStR 2005, 398 (400).

Weniger klar ist die Behandlung der Filmrechte bei der unechten Auftragsproduktion und insbes. bei Medienfonds mit *Defeasance*-Struktur. Sie versuchen den dreifachen Spagat zwischen den allgemeinen Voraussetzungen des AV, der zeitnahen vollständigen Verwertung und der Vermeidung des wirtschaftlichen Risikos einer dauerhaft dem Geschäftsbetrieb dienenden Funktion der Filmrechte. Bei diesen Gestaltungen ist in jedem Einzelfall zu hinterfragen, ob die in unechter Auftragsproduktion hergestellten Filmrechte dazu bestimmt sind, in einem einmaligen Akt von ihren Verwertungschancen und -risiken und ihrer wirtschaftlichen Substanz abgespalten zu werden, um diese durch eine einmalige Markttransaktion zu verlieren. Bei der im Rahmen des Abs. 2 vorzunehmenden Zuordnung ist zudem der Zweck des auf das AV begrenzten Aktivierungsverbots (s. Anm. 1723) zu berücksichtigen. Besteht die das Aktivierungsverbot rechtfertigende Bewertungsunsicherheit nicht mehr, weil der Wert des selbstgeschaffenen Filmrechts bereits vor der Herstellung durch Übertragung auf eine Verwertungsgesellschaft und durch von Dritten garantierte Verwertungserlöse, die gegen Zahlungsunfähigkeit besonders geschützt sind, vollständig am Markt realisiert worden ist, scheidet eine Zuordnung zum AV iSd. Abs. 2 regelmäßig aus. Die Zuordnung der Filmrechte zum AV kann bei Medienfonds mit *Defeasance*-Struktur mit der bisherigen Rspr. damit zumindest nicht als selbstverständlich vorausgesetzt werden.

Software:

- *Individualsoftware* wird nach den konkreten Bedürfnissen des Auftraggebers für eine definierte Aufgabe entwickelt. Die Entwicklungskosten sind als immaterielles WG des UV (fertige/unfertige Erzeugnisse/Leistungen) zu aktivieren, wenn die Software vom Stpfl. für einen Dritten, aber auf eigenes Herstellerrisiko erstellt wird, weil sie als zur Veräußerung bestimmte unfertige Erzeugnisse nicht dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauerhaft zu dienen. Das Aktivierungsverbot des Abs. 2 greift in diesem Fall nicht.

Krumm in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 640 (3/2020), mit der Gestaltungsempfehlung einer Softwarehaus-Aufspaltung in Vertriebs- und Entwicklungsgesellschaft; eingehend *Kessler*, BB 1994, Beilage 12 zu Heft 19, 5f.; zur Bewertung unfertiger Programme *Bormann*, WPg 1991, 8 (14ff.).

Trägt das Herstellerrisiko dagegen der Auftraggeber, sind die Entwicklungskosten nur bei diesem HK eines selbst erstellten immateriellen WG und nach Abs. 2 nicht aktivierungsfähig, wenn sie bei ihm dem AV zuzuordnen sind, weil Individualsoftware bei dem diese nutzenden Auftraggeber dazu bestimmt ist, dem Betrieb dauerhaft zu dienen.

Vgl. *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 270 „Software“; *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 179 (2/1998).

- *Standardsoftware*: Die Entwicklungsaufwendungen des Softwareherstellers für Standardsoftware, die für eine Vielzahl von Anwendern entwickelt wird, sind

HK eines Ursprungsprogramms, das als Vorlage für die zur Veräußerung bestimmten Kopien dient, aber selbst nicht zum Verbrauch oder zur Veräußerung bestimmt ist. Dieses Ursprungsprogramm ist daher wie ein Prototyp als immaterielles WG des AV zu qualifizieren.

Zutreffend *Bormann*, WPg 1991, 8 (13); *Hennrichs* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 61; *Kessler*, BB 1994, Beilage 12 zu Heft 19, 10.

1825–1829 Einstweilen frei.

4. Entgeltlicher Erwerb

Schrifttum: *Kupsch*, Sind Zuschüsse und Abstandszahlungen immaterielle Anlagewerte (Wirtschaftsgüter)?, WPg 1977, 663; *Moxter*, Die Aktivierungsvoraussetzung „entgeltlicher Erwerb“ im Sinne des § 5 Abs. 2 EStG, DB 1978, 1804; *Bartenbach/Fischer*, Aktivierungspflicht für Arbeitnehmererfindervergütungen, GRUR 1980, 1025; *Lange*, Besteht eine Aktivierungspflicht für Arbeitnehmer-Erfindervergütungen im Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG?, GRUR 1986, 151; *Wexel*, Zur Aktivierung nach § 5 Abs. 2 EStG im Zusammenhang mit Arbeitnehmererfindungen, GRUR 1986, 785; *Wichmann*, Die Bedeutung der Herstellung für die Bilanzierung nach HGB, DStR 1987, 718; *Kütting/Weller*, Die Bilanzierung von Güterverkehrskonzessionen nach der Vollendung des Gemeinsamen Marktes 1992, BB 1989, 1302; *Beater*, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Softwareumstellungen, DStR 1990, 201; *Delcker*, Steuerliche Behandlung von Computer-Programmserviceverträgen, BB 1990, 1097; *Depping*, Die bilanzsteuerliche Behandlung des „Werbespots“, DB 1991, 2048; *Hommel/Berndt*, Bilanzrechtliche Behandlung der UMTS-Lizenzen, K&R 2000, 581; *Kämmerer*, Gemeingüter unter dem Hammer? Die Versteigerung von Lizenzen für die Nutzung knapper Ressourcen im Lichte des Verfassungs- und Gemeinschaftsrechts, NVwZ 2002, 161; *Bayreuther*, Zum Verhältnis zwischen Arbeits-, Urheber- und Arbeitnehmererfindungsrecht – Unter besonderer Berücksichtigung der Sondervergütungsansprüche des angestellten Softwareerstellers, GRUR 2003, 570; *von Wallis/Schumacher*, Der neue Medienerlass, DStR 2003, 1857; *Zacher*, Von Mitunternehmern, Mithesstellern und anderen Kommanditisten – Zur Neufassung des Medienerlasses, DStR 2003, 1861; *Haun/Golücke*, ERP-Software: keine zwingende Aktivierungspflicht von Customizingkosten, BB 2004, 651; *Gastl*, Grundlagen der steuerlichen Behandlung von Film- und Fernsehfonds, SteuStud. 2006, 227; *Michels/Ketteler-Eising*, Ertragsteuerliche Behandlung des Kaufpreises für Kassenarztpraxen, DStR 2006, 961; *Hartlieb/Schwarz*, Handbuch des Film-, Fernseh- und Videorechts, München, 5. Aufl. 2011; *Fross*, Transferentschädigungen und entgeltlicher Erwerb, FR 2012, 193; *Lüdike*, Bilanzielle Behandlung eines Vermarktungskostenzuschusses bei Medienfonds, DB 2015, 1070; *Ball/Denecke*, Bilanzierung von Arbeitnehmererfindervergütungen im Fokus von steuerlichen Betriebsprüfungen, DB 2016, 2926; *Oser/Kaufmann*, Arbeitnehmerdienstleistungserfindungen – kein entgeltlicher Erwerb eines immateriellen Werts, DB 2017, 497; *Söffing/Schaz*, Bilanzierung von Werbespots, DB 2016, 1838; *Geier*, Die Aktivierung von Arbeitnehmererfindungen, DStR 2017, 1192.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 23.2.2001 – IV A 6 - S 2241 - 8/01, BStBl. I 2001, 175 (Ertragsteuerliche Behandlung von Film- und Fernsehfonds), mit Änderungen in BMF v. 5.8.2003 – IV A 6 - S 2241 - 81/03, BStBl. I 2003, 406; BMF v. 18.11.2005 – IV B 2 - S 2172 - 37/05, BStBl. I 2005, 1025 (Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems [ERP-Software]); OFD Frankfurt/Main v. 3.5.2018 – S 2134a A - 012 - St 210, nv. (Bilanzsteuerliche Beurteilung von Arbeitnehmererfindungen).

IDW: IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung von Software beim Anwender (IDW RS HFA 11 nF) v. 18.12.2017, IDW Life 2018, 268.

a) Markttesterfordernis

1830

Das Aktivierungsverbot des Abs. 2 gilt nur für „nicht entgeltlich erworbene“ immaterielle WG des AV. Darin spiegelt sich der Zweck der Regelung wider, die Aktivierung immaterieller WG des AV unter den Vorbehalt eines Markttests zu stellen.

Immaterielle Werte gelten dem Gesetz nach als typischerweise unsichere Werte (s. Anm. 1754). Die Unsicherheit hinsichtlich ihrer „Existenz und Werthaltigkeit“ (*Hennrichs* in *MüKo AktG*, 2. Aufl. 2000, § 248 HGB Rz. 15) entfällt, wenn sie „Gegenstand des Geschäftsverkehrs geworden sind“ (BFH v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146) und der Markt eine Bestätigung für ihre Existenz und ihren Wert abgegeben hat (vgl. BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13; BFH v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444; BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; *Crezelius* in *Scholz*, 10. Aufl. 2010, Anh. § 42a GmbHG Rz. 117; *Schmidt/ Usinger* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 248 HGB Rz. 35; *Hennrichs* in *MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 248 HGB Rz. 43; *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 15; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 90; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 26 f.).

Damit bildet das Erfordernis eines Markttests den zentralen teleologischen Auslegungsmaßstab für das Tatbestandsmerkmal des entgeltlichen Erwerbs.

Vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 84 (2/1998).

Komponenten dieses Markttests sind die Entgeltlichkeit und der (derivative) Erwerb (*Crezelius* in *Scholz*, 10. Aufl. 2010, Anh. § 42a GmbHG Rz. 118). Deshalb setzt das Tatbestandsmerkmal des „entgeltlichen Erwerbs“ voraus, dass

- das immaterielle WG als solches über den Markt erworben (abgeleiteter Erwerb) und nicht beim Stpfl. hergestellt (originärer Erwerb) wurde (s. Anm. 1831 ff.) und
- das immaterielle WG gegen Entgelt, also durch Erbringung einer Gegenleistung und nicht unentgeltlich erworben wurde (s. Anm. 1840 ff.) und
- das immaterielle WG am Markt (zu Marktbedingungen) im Rahmen eines entgeltlichen Leistungsaustauschs mit Außenstehenden erlangt wurde und dabei Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen worden sind (s. Anm. 1843).

b) Abgeleiteter Erwerb**aa) Begriff**

1831

Erwerben meint iSd. Abs. 2 nur den abgeleiteten Erwerb von einem Dritten durch Anschaffung, nicht die eigene Herstellung. Die nach Abs. 2 gebotene Objektivierung der Ansatzvoraussetzungen und der Bewertungsmaßstäbe bei immateriellen WG ist nur auf der Grundlage von geleisteten AK iSd. § 255 Abs. 1 HGB möglich, nicht hingegen am Maßstab interner HK iSd. § 255 Abs. 2 HGB.

BFH v. 26.2.1980 – VIII R 80/77, BStBl. II 1980, 687; BFH v. 13.12.1984 – VIII R 249/80, BStBl. II 1985, 289 (291); BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808; BFH v. 14.11.2002 – III R 29/97, BFH/NV 2003, 655; BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; *Gille*, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 2006, 157 ff.; *Hennrichs* in *MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 248 HGB Rz. 44; *von Keitz*, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 39; *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB

Rz. 44; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 534 (3/2020); *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 79; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 190; *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 86 (2/1998).

Soweit unter „erwerben“ das Hinzufügen von Gegenständen, vermögenswerten Vorteilen, tatsächlichen Zuständen und Möglichkeiten zum eigenen Vermögen

vgl. *Ballwieser* in *MüKo HGB*, 4. Aufl. 2020, § 248 HGB Rz. 34; *Döllerer*, BB 1969, 501 (502); *Gille*, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 2006, 154; *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 44.

und ein Oberbegriff sowohl für „anschaffen“ als auch für „herstellen“ gesehen wird,

von *Keitz*, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 34; *Littmann*, DStR 1970, 391 (393); *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. 86 (2/1998),

ist der Wortsinn nach dem Zweck des Abs. 2 einschränkend auszulegen und unter „erwerben“ iSd. Abs. 2 nur der abgeleitete Erwerb von einem außenstehenden Dritten zu verstehen. Würde man auch die eigene Herstellung als Erwerb iSd. Abs. 2 erfassen, liefe die Regelung weitgehend leer, da dann bereits jeder mit der Herstellung eines immateriellen WG verbundene Aufwand den Aktivierungsvorbehalt des Abs. 2 erfüllen würde.

1832 bb) Formen des abgeleiteten Erwerbs

Erwerb durch Vertrag: Als vertragliche Grundlage für einen abgeleiteten Erwerb kommt jeder zweiseitig verpflichtende Vertrag in Betracht, der die Übertragung von immateriellen WG zum Gegenstand hat.

Vertragliche Grundlage des entgeltlichen Erwerbs sind danach insbes. Kauf- und Tauschverträge.

Vgl. BFH v. 27.5.1970 – IV R 222/69, BStBl. II 1970, 743 (745); BFH v. 18.12.1970 – VI R 99/67, BStBl. II 1971, 237 (239); BFH v. 13.7.1971 – VIII 15/65, BStBl. II 1971, 731 (732); BFH v. 5.6.2002 – I R 6/01, BFH/NV 2003, 88; *Baetge/Fey/Sommerhoff* in *Küting/Weber*, HdR, § 248 HGB Rz. 29 (11/2017); *Hömbert/König/Gallasch* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 248 HGB Rz. 40 (6/2016); *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 44; *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 525 (12/2020); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 194; *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 92 (2/1998).

In Betracht kommen aber auch Werkverträge (s. Anm. 1834) und gemischte Schenkungen (s. Anm. 1843).

Erwerb durch Hoheitsakt: Durch Hoheitsakt übertragene Rechte, zB öffentlich-rechtl. Betriebsrechte, Konzessionen, Brennrechte und Ausbeutungserlaubnisse, werden nach zutreffender Verwaltungspraxis und hM durch den Berechtigten vom Hoheitsträger derivativ und damit iSd. Abs. 2 erworben.

R 5.5 Abs. 2 Satz 2 EStR 2012; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 535 (3/2020); *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 1948 (11/2020); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 191; *Weiss*, BB 2017, 2418; *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 89 (2/1998); aA *Küting/Weller*, BB 1989, 1302 (abgeleiteter Erwerb nur von Unternehmen); FG Ba.-Württ. v. 3.5.2017 – 4 K 173/14, BB 2017, 2416, Az. BFH IV R 13/18, Rz. 43, keine synallagmatische Verknüpfung von Einräumung der Konzession und Gebühr; BFH v. 22.3.1989 – II R 15/86, BStBl. II 1989, 644, unter II. (obiter dictum zur Einheitsbewertung entgeltlich erworbener „gebrauchter“ Güterfernverkehrsgenehmigungen).

Derartige Rechte haben sich uE mit dem Erwerb durch Hoheitsakt zwar nicht am Markt, aber in vergleichbarer Weise bestätigt. Gebühren bilden im rechtl. Sinne keine Gegenleistung und sie spiegeln im Regelfall keinen am Markt frei ausgehandelten Preis wider (zur Ausnahme der UMTS-Lizenz-Versteigerungen und ihrer verfassungsrechtl. Kritik: *Kämmerer*, NVwZ 2002, 161). Die Bilanzierung immaterieller WG hängt aber nicht davon ab, ob deren Überlassung privatrechtl. oder öffentlich-rechtl. ausgestaltet ist. Wie am Markt bestätigt sich der Wert der hoheitlich erteilten Konzession insoweit, als der Kaufmann nur bereit sein wird, die entsprechende Gebühr zu entrichten, wenn die Einräumung des Rechts für ihn mit einem entsprechenden Nutzen verbunden ist (ebenso *Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 89 [2/1998]). Deutlich wird dieser Zusammenhang in den Fällen, in denen die Höhe einer öffentlich-rechtl. Gebühr für die Inanspruchnahme mengenmäßig beschränkter öffentlicher Güter in Versteigerungen (zur Bilanzierung von UMTS-Lizenzen s. *Hommel/Berndt*, K&R 2000, 581) oder nach dem wirtschaftlichen Interesse des Konzessionärs bemessen werden.

Erwerb kraft Gesetzes: Ein immaterielles WG kann auch kraft Gesetzes derivativ erworben werden, zB durch den Zuschlag bei einer Zwangsversteigerung. Auch hier hat sich der Wert des erworbenen WG am Markt bestätigt, weil der Bieter nur für entsprechend werthaltige immaterielle WG bereit sein wird, ein Gebot abzugeben.

cc) Erwerbsgeborene Wirtschaftsgüter

1833

Immaterielle WG, die erst durch den Erwerb von einem Dritten entstehen (zB Einräumung von Nutzungsrechten durch den Eigentümer oder den Inhaber des umfassenderen Rechts), werden angeschafft und können damit ebenfalls iSd. Abs. 2 erworben werden.

BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13, 14 (Bierlieferungsrechte); BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696 (Mietrecht); BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549 (Vertreterrecht); BFH v. 1.6.1989 – IV R 64/88, BStBl. II 1989, 830 (Verwendungsrecht an Gussteilen); BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977 (Transferentschädigung); BFH v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444 (obiter dictum); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Baukostenzuschüsse gegen Nutzungsrecht); BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 (Zuweisung einer Internet-Domain); ADS, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rz. 15; *Hömborg/König/Gallasch* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 248 HGB Rz. 44 (6/2016); *von Keitz*, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 40; *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 22; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 94; *Marx*, BB 1994, 2379 (2384); *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 1949 aE (11/2020); *Pfeiffer*, StuW 1984, 326 (338 li. Sp.); *Schubert/Gadek* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 36; *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 79; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 195; *Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 88 (2/1998).

Die erforderliche Marktbestätigung der Existenz und des Werts eines immateriellen WG ergibt sich auch, wenn das WG erst durch den Erwerb von einem Dritten entsteht. Bei der Einräumung von Nutzungsrechten wird das Nutzungsrecht zudem aus einem bestehenden WG abgeleitet. Dies kann zB das Eigentum an einem Grundstück sein, an dem der Veräußerer dem Erwerber ein Nutzungsrecht einräumt. Dabei werden keine neuen Nutzungsmöglichkeiten geschaffen, sondern der Veräußerer verzichtet auf einen Teil seiner Nutzungsrechte und überträgt diese auf den Erwerber (vgl. *Schubert/Gadek* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 36).

1834 **dd) Abgrenzung des abgeleiteten Erwerbs (Anschaffung) vom originären Erwerb (Herstellung)**

Grundsatz: Bei der für Abs. 2 bedeutsamen Abgrenzung zwischen der Anschaffung (möglicher Erwerbsvorgang iSd. Abs. 2) und der Herstellung (kein Erwerbsvorgang iSd. Abs. 2) ist von den allgemeinen für materielle WG entwickelten Abgrenzungsmerkmalen auszugehen (s. § 6 Anm. 162).

FG München v. 15.10.2014 – 1 K 3521/11, ZEV 2015, 248, rkr., unter II.1.b; BFH v. 10.12.1992 – XI R 44/88, BStBl. II 1993, 538, mwN; *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 526 (11/2020); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 534 (3/2020); *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 198; *Wolffgang in KSM*, § 5 Rz. C 100 (2/1998).

Anschaffung ist danach der Erwerb eines bestehenden Gegenstands von einem Dritten (s. § 6 Anm. 163). Herstellung ist die Neuschaffung, Erweiterung oder Veränderung eines WG (s. § 6 Anm. 165).

Aufwendungen für Leistungen Dritter können sowohl aktivierungsfähige AK als auch nicht aktivierungsfähige HK eines immateriellen WG des AV sein. Nicht aktivierungsfähige HK liegen vor, wenn der Stpfl. selbst als Hersteller zu qualifizieren ist. Hersteller ist nach den allgemeinen Grundsätzen, wer ein WG auf eigene Rechnung und Gefahr selbst schafft oder durch einen Dritten schaffen lässt (s. § 6 Anm. 167) und das Herstellungsgeschehen beherrscht.

BFH v. 25.6.1976 – III R 167/73, BStBl. II 1976, 728; BFH v. 2.9.1988 – III R 53/84, BStBl. II 1988, 1009; BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 (Auftragsproduktion eines Films); *Schubert/Hutzler in Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 334; *Wolffgang in KSM*, § 5 Rz. C 100 (2/1998).

Anschaffungskosten für immaterielle WG, die in einem selbst geschaffenen immateriellen WG aufgehen, sind HK dieser WG und daher nicht zu aktivieren (für Stoffrechte: FG München v. 15.10.2014 – 1 K 3521/11, ZEV 2015, 248, rkr., unter II.2.a).

Vermarktungskostenzuschüsse bei Medienfonds sind idR keine HK eines immateriellen WG Filmrechte, sondern ein partiarisches Darlehen (BFH v. 21.5.2015 – IV R 25/15, BStBl. II 2015, 772; aA *Lüdicke*, DB 2015, 1070).

Werk- und Dienstverträge, Arbeitnehmererfindungen, Auftragsproduktion:

► **Dienstverträge:** Aufwendungen für Dienstleistungen Dritter im Rahmen von Dienstverträgen und Geschäftsbesorgungsverhältnissen sind keine AK für durch den Dienstverpflichteten erstellte immaterielle WG (zB Software), da der Dienstverpflichtete nicht auf eigene Rechnung oder Gefahr produziert und das Herstellungsgeschehen idR nicht selbst beherrscht. Auch fehlt es bei einem im Rahmen eines Dienstvertrags erstellten WG an der Wertbestätigung am Markt, da die Dienstvergütung unabhängig vom Erfolg geschuldet ist.

Vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rz. 22; *Ballwieser in MüKo HGB*, 4. Aufl. 2020, § 248 HGB Rz. 36; *von Keitz*, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 40 f.; *Söffing/Schaz*, DB 2016, 1838 zu Werbespots; *Wolffgang in KSM*, § 5 Rz. C 101 (2/1998).

Die Dienstleistung als solche kann für sich genommen kein immaterielles WG abbilden. Sie existiert nur für den Moment, in dem sie erbracht wird.

Vgl. *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 187; *Wolffgang in KSM*, § 5 Rz. C 101 (2/1998); idS wohl auch BFH v. 27.7.1990 – III R 67/87, BFH/NV 1991, 442; BFH v. 19.5.2005 – IV R 3/04, DStRE 2005, 1241.

► *Arbeitnehmererfindungen:*

- ▷ *Diensterfindungen:* Von einem ArbN im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses selbst entwickelte Erfindungen, die entweder aus der dem ArbN im Betrieb oder in der öffentlichen Verwaltung obliegenden Tätigkeit entstanden sind oder maßgeblich auf Erfahrungen oder Arbeiten des Betriebs oder der öffentlichen Verwaltung beruhen (Diensterfindungen iSd. § 4 Abs. 2 ArbNERfG) sind uE vom ArbG auch dann nicht iSd. Abs. 2 entgeltlich erworben, wenn er sie gem. § 6 ArbNERfG in Anspruch nimmt. Soweit gem. §§ 9, 10 ArbNERfG eine Vergütung gezahlt wird, handelt es sich bei ihr wie bei den weiteren Dienstvergütungen um HK, die nicht unmittelbar für die Einräumung der Erfindung gezahlt werden. Ein echter Leistungsaustausch oder ein Markttest findet nicht statt, weil die Erfindung kraft Gesetzes durch einseitige Erklärung auf den ArbG übergeht und die Höhe des Vergütungsanspruchs von den Verwertungshandlungen des ArbG abhängt (vgl. *Bartenbach/Fischer*, GRUR 1980, 1025 [1027]). Die Diensterfindung wird damit nicht entgeltlich iSd. Abs. 2 erworben.

Ball/Denecke, DB 2016, 2926; *Ballwieser* in MüKo HGB, 4. Aufl. 2020, § 248 HGB Rz. 36; *Bartenbach/Fischer*, GRUR 1980, 1025 (1029); *von Keitz*, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 42; *Wexel*, GRUR 1986, 785 (786); aA *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rz. 18; *Crezelius* in *Scholz*, 10. Aufl. 2010, Anh. zu § 42a GmbHG Rz. 120; *Hennrichs* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 56; *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 44; *Lange*, GRUR 1986, 151 (155); *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 1946/1 (11/2020); *Oser/Kaufmann*, DB 2017, 498.

Die Gegenansicht stützt sich auf die Unterscheidung zwischen dem gesetzlichen Anspruch des ArbG, die Erfindung gegen Entgelt zu übernehmen und einer davon zu trennenden Wahrnehmung dieses Anspruchs (*Geier*, DStR 2017, 1192 [1194f.]). Damit lässt sich aber nicht abstrakt-generell begründen, dass der AN und nicht der ArbG Hersteller der Erfindung ist.

Entwickelt der ArbN im Rahmen der ihm arbeitsvertraglich übertragenen Aufgaben eine neue Software, so ist auch dies Gegenstand seiner Arbeitsleistung. Der ArbG erwirbt gem. § 69a UrhG kraft Gesetzes, iSd. Abs. 2 unentgeltlich, ein Nutzungsrecht hieran (vgl. *Bayreuther*, GRUR 2003, 570 [572]).

- ▷ *Freie Erfindungen* des ArbN iSd. § 4 Abs. 3 ArbNERfG können dagegen vom ArbG iSd. Abs. 2 entgeltlich erworben werden (überzeugend *von Keitz*, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 42).
- ▷ *Werkverträge:* In Erfüllung eines Werkvertrags erstellte und gelieferte immaterielle Güter sind beim Auftraggeber grds. (zur notwendigen Differenzierung sogleich) angeschafft und iSd. Abs. 2 erworben. Bei einem (gesetzestypischen) Werkvertrag schuldet der Unternehmer die vertragsgemäße Herstellung des versprochenen Werks (§ 631 Abs. 1 BGB). Der Unternehmer schafft das Werk damit auf eigene Rechnung und Gefahr und beherrscht idR auch das Herstellungsgeschehen. Er, nicht der Auftraggeber, ist Hersteller.

Ballwieser in MüKo HGB, 4. Aufl. 2020, § 248 HGB Rz. 35; *Hömberg/König/Gallasch* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 248 HGB Rz. 37 (6/2016); *von Keitz*, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 40f.; die Bedeutung der Vertragsgestaltung im Einzelfall betonend *Wolffgang* in *KSM*, § 5 C 104 (2/1998).

- ▷ *Auftragsproduktion*: Unter dem Begriff der Auftragsproduktion werden im Schrifttum Fälle zusammengefasst, in denen ein WG nach den Wünschen des Auftraggebers von einem Dritten hergestellt (zB Individualsoftware, Internet-Web-Seiten, Film- und Fernsehproduktionen) und nach Fertigstellung an den Auftraggeber geliefert wird (vgl. *Hennrichs* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 47 ff.).

Gegenüber dem Idealtypus des Werkvertrags weisen die unter dem Begriff der Auftragsproduktion zusammengefassten Fälle die Besonderheit auf, dass das geschuldete Werk bei Auftragserteilung nicht notwendig hinreichend definiert ist, sondern der Auftraggeber die Erstellung des Werks im Entstehungsprozess beeinflusst und uU auch einen Teil des Vergütungsrisikos übernimmt. Von der Intensität dieses Einflusses und von der Verteilung des Vergütungsrisikos hängt es ab, ob der Auftraggeber Erwerber oder Hersteller ist.

Für den Bereich der Film- und Fernsehproduktionen ist für diese Differenzierung das Begriffspaar echte/unechte Auftragsproduktion geprägt worden.

BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; FG Rhld.-Pf. v. 29.3.2012 – 5 K 1815/10, EFG 2013, 15, aufgehoben durch BFH v. 17.7.2013 – X R 31/12 (in der Revisionsentscheidung war Qualifikation der Auftragsproduktion nicht entscheidungserheblich); *Depping*, DB 1991, 2048 (2049); *Hennrichs* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 47; *Lutz/Schlag* in HdJ, Abt. II/1 Rz. 34 (3/2017); *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 528 (11/2020); *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 153, C 154 (2/1998).

Mit dem Begriff der unechten Auftragsproduktion wird die Qualifikation des Auftraggebers als Hersteller beschrieben. Bei der echten Auftragsproduktion ist der Auftragnehmer als Hersteller und der Auftraggeber als Erwerber zu qualifizieren (vgl. *Schwarz*, Handbuch Filmrecht, 6. Aufl. 2021, 530 ff.; FG Rhld.-Pf. v. 29.3.2012 – 5 K 1815/10, EFG 2013, 15, nrkr., mwN; *Herzig/Söffing*, WPg 1994, 601 [608]). Zu den allgemeinen Abgrenzungskriterien, die auf die Vertragsgestaltung und auf die tatsächliche Durchführung abstellen, ergeben sich mit dieser Begriffsbildung keine Besonderheiten. Entscheidend für die Herstellereigenschaft ist, wer die Gesamtverantwortung für die Projektleitung und die wirtschaftlichen Folgen trägt.

BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; *Gastl*, SteuStud. 2006, 226 (228); *Hennrichs* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 49.

Bei der Produktion von Filmen und Werbespots kann diese Abgrenzung nur unter Berücksichtigung der dort geltenden tatsächlichen und urheberrechtl. Besonderheiten getroffen werden.

FG Rhld.-Pf. v. 29.3.2012 – 5 K 1815/10, EFG 2013, 15, nrkr. (in der Revisionsentscheidung BFH v. 17.7.2013, X R 31/12 war Qualifikation der Auftragsproduktion nicht entscheidungserheblich); zur Abgrenzung echte/unechte Auftragsproduktion *Schwarz*, Handbuch Filmrecht, 6. Aufl. 2021, 530 ff., 536 ff.; zur Qualifikation des Filmherstellers: *Manegold/Czernik* in *Wandtke/Bullinger*, 5. Aufl. 2019, § 94 UrhG Rz. 31 ff.; *Schulze* in *Dreier/Schulze*, 6. Aufl. 2018, § 94 UrhG Rz. 6.

Eine Film- oder Fernsehfondsgesellschaft ist nach der Verwaltungspraxis nur dann Hersteller, wenn die Gesellschafter des Fonds in ihrer gesellschaftsrechtl. Verbundenheit wesentliche Einflussmöglichkeiten auf die Filmproduktion haben und die wirtschaftlichen Folgen verantworten oder bei einer Koproduktion mitverantworten.

BMF v. 5.8.2003 – IV A 6 - S 2241 - 81/03, BStBl. I 2003, 406 Rz. 10; dazu *Gastl*, *SteuStud.* 2006, 226 (229); *von Wallis/Schumacher*, *DStR* 2003, 1857; *Zacher*, *DStR* 2003, 1861.

Weiterentwicklung erworbener immaterieller Wirtschaftsgüter: Abzugrenzen sind Anpassungs- und Implementierungsmaßnahmen (*Customizing*) von Änderungen (*Modifications*) und Erweiterungen (*Extensions*). Maßnahmen zur Anpassung und Implementierung eines erworbenen immateriellen WG, insbes. von Software, die den Einsatz im Betrieb des Stpfl. erst ermöglichen und damit deren Betriebsbereitschaft herstellen, verändern das ursprüngliche immaterielle WG nicht. Sie sind auch nicht als eigenständiges WG zu aktivieren (FG München v. 4.2.2021 – 10 K 1620/20, BB 2021, 1283, Rz. 45 ff.). Darauf bezogene Aufwendungen sind bei angeschafften immateriellen WG als ANK zu aktivieren. Darüber hinausgehende Veränderungen oder Erweiterungen angeschaffter immaterieller WG bilden nachträgliche AK. Bei ursprünglich selbst hergestellten immateriellen WG bilden sie nachträgliche HK, die dem Aktivierungsverbot des Abs. 2 unterfallen (zutr. *Zwirner/Zieglmaier/Heyd*, *StuB* Beilage zu Heft 9/2019, 1 [7]). Problematisch ist, ob der Erwerb eines unfertigen immateriellen WG nachträglich durch eine als Herstellung zu qualifizierende Veränderung oder Erweiterung dieses WG überlagert wird. Nach einer im Schrifttum vertretenen Auffassung erfasst das Aktivierungsverbot des Abs. 2 auch den Aufwand für den Erwerb des ursprünglichen WG, wenn die eigenen Aufwendungen zu einem wesentlich anderen oder neuen immateriellen WG führen, in dem sich das ursprüngliche WG nicht mehr wiederfindet (*Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 99 [2/1998]).

Dagegen können immaterielle WG uE anders als materielle WG durch Weiterentwicklung grds. nicht untergehen. Die ursprüngliche Idee bleibt stets erhalten (so auch *Haun/Golücke*, BB 2004, 651 [653]). Zeigt sich im Zuge der Weiterentwicklung, dass das erworbene immaterielle WG wertlos ist, begründet dies kein nachträgliches Aktivierungsverbot nach Abs. 2, sondern, unter deren Voraussetzung, eine Teilwertabschreibung (ähnlich *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 533a [3/2020]).

Einstweilen frei.

1835–1839

c) Entgeltlicher Erwerb

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1750 und Anm. 1830): *Kronner*, Entgeltlicher Erwerb und Erwerb im Tauschwege bei immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, *DStR* 1996, 1185; *Söffing*, Bilanzierung und Abschreibung von Transferzahlungen im Lizenzfußball, BB 1996, 523; *Löcke*, Aktivierung konzernintern erworbener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens?, BB 1998, 415; *Kaiser*, Die Behandlung von Spielerwerten in der Handelsbilanz und im Überschuldungsstatus im Profifußball, DB 2004, 1109; *Hoffmann*, Bilanzierung von Fußballprofis, BC 2006, 129; *Beiderbeck*, Die bilanzielle Behandlung von Spielerlaubnissen im Profifußball als immaterielle Vermögenswerte, Diss. Berlin 2008; *Schülke*, Aktivierbarkeit von Lizenzspielern vor dem Hintergrund divergierender Bilanzierungszwecke im Profifußball, *DStR* 2012, 45; *Schiffers/Feldgen*, Bilanzierung des exklusiven Nutzungsrechts an einem Lizenzspieler im Profisport, *StuB* 2015, 500.

aa) Entgelt als Ansatzkriterium

1840

Grundsatz: Das Entgelt ist in Abs. 2 Ansatz-, nicht Bewertungskriterium. Es sollen nur solche immaterielle WG angesetzt werden, die sich durch einen entgeltlichen Erwerb am Markt als werthaltig erwiesen haben.

Die danach als Ansatzvoraussetzung in Abs. 2 geforderte Werthaltigkeit ist gegeben, wenn (1.) ein Entgelt als Gegenleistung für den Erwerb des immateriellen WG aufgewendet wird, (2.) die Art der nicht notwendig in Geld bestehenden Gegenleistung eine objektive Bewertung (Wertbestätigung) des immateriellen WG ermöglicht und (3.) die Gegenleistung unter Marktgesichtspunkten bemessen ist.

Den Gegensatz zum entgeltlichen bildet der unentgeltliche Erwerb (zB Schenkung), der damit grds. das Aktivierungsverbot des Abs. 2 begründet.

Ausnahmen:

- **Aktivierungsfähigkeit beim Übertragenden:** Abs. 2 steht der Aktivierung eines unentgeltlich erworbenen immateriellen WG nicht entgegen, wenn dieses schon einmal einen Markttest durch einen vorangegangenen entgeltlichen Erwerb bestanden hat. Abs. 2 ist in diesem Fall teleologisch zu reduzieren.

Wolffgang in KSM, § 5 Rz. C 108 (2/1998); *Hennrichs* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 58: „Zurechnung des entgeltlichen Erwerbs auf den Gesamtrechtsnachfolger“; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 196.

Unerheblich ist hierbei jedoch die tatsächliche Bilanzierung beim Übertragenden. Das Aktivierungsverbot gilt deshalb beim unentgeltlichen Erwerb immaterieller WG für das AV, wenn ein immaterielles WG beim Übertragenden im UV aktiviert war, aber im AV nach Abs. 2 bei diesem nicht aktivierungsfähig gewesen wäre. Ein entgeltlicher Vorerwerb befreit auch dann nicht vom Erfordernis des entgeltlichen Erwerbs nach Abs. 2, wenn zwischenzeitliche Entwicklungen auf die vollkommene Wertlosigkeit des unentgeltlich übertragenen immateriellen WG hindeuten und ein erneuter Markttest geboten erscheint (*Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 108 [2/1998]).

- **Unentgeltliche Betriebsübertragung (§ 6 Abs. 3):** Bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung werden gem. § 6 Abs. 3 die Buchwerte aktivierter immaterieller WG fortgeführt. Nicht aktivierte immaterielle WG sind weiterhin nicht anzusetzen.

R 5.5 Abs. 3 EStR 2012; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 196; *Niemann*, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 140; *Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 31 (2/1998).

- **Unentgeltliche Übertragung zwischen verschiedenen Betriebsvermögen (§ 6 Abs. 4):** Die Grundsätze zur unentgeltlichen Übertragung entgeltlich erworbener immaterieller WG gelten auch im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 4. Danach können nur solche immateriellen WG beim erwerbenden Stpfl. aktiviert werden, die bereits im übertragenden BV unter den Voraussetzungen des Abs. 2 aktivierungsfähig waren. § 6 Abs. 4 ist Bewertungsvorschrift und lässt daher die Ansatzvorschrift des Abs. 2 unberührt (s. § 6 Anm. 1436 mwN).

Wolffgang in KSM, § 5 Rz. C 32 (2/1998); aA (§ 6 Abs. 4 setzt Aktivierungsverbot des Abs. 2 außer Kraft) *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 525 (3/2020); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 197.

1841 bb) Verknüpfung zwischen Entgelt und Erwerb des immateriellen Wirtschaftsguts

Grundsatz: Entgeltlich erworben ist ein immaterielles WG, wenn ein Entgelt an den Veräußerer oder an einen Dritten um des Erwerbs willen erbracht wird. Der Begriff der Entgeltlichkeit ist final zu verstehen. Ein bloßer Veranlassungszusam-

menhang zwischen Zahlung und Erwerb ist deshalb nicht ausreichend. Aufwendungen, die gelegentlich des Erwerbs erbracht werden, (zB Vermittlungsprovisionen, Maklerkosten) sind daher nicht Entgelt iSd. Abs. 2, soweit sie nicht den Zweck haben, den Vertragspartner für den im Zusammenhang mit dem Übergang des immateriellen WG eintretenden Verlust seiner Rechtsposition zu entschädigen.

BFH v. 9.5.1990 – II R 37/90, BFH/NV 1991, 18; BFH v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444 (447); Döllner, BB 1969, 501 (505); Schmidt/Usinger in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 248 HGB Rz. 39; Marx, BB 1994, 2379 (2384); Neumann-Tomm in Lademann, § 5 Rz. 1947 (11/2020); Wolfgang in KSM, § 5 Rz. C 110 (2/1998).

Umgekehrt ist nicht erforderlich, dass Leistung und Gegenleistung stets im formalen Sinne in einem synallagmatischen Gegenseitigkeitsverhältnis stehen.

BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977 (979), unter 6.b; Fross, FR 2012, 193, 204; Hüttemann, DStR 1994, 490 (493); Kronner, DStR 1996, 1185 (1187); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 536 (3/2020); Lutz/Schlag in HdJ, Abt. II/2 Rz. 125 (3/2017); ähnlich wohl auch Moxter, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 31 f.; Wolfgang in KSM, § 5 Rz. C 110, Synallagma „grundsätzlich“ erforderlich (2/1998); aA ohne Begr. Baetzel/Feyl/Sommerhoff in Küting/Weber, HdR, § 248 HGB Rz. 31 (11/2017); Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 193.

Im Rahmen eines, wie von Abs. 2 geforderten, Markttests wird die Existenz und der Wert eines immateriellen WG auch dann nachgewiesen, wenn zwischen Entgelt und Erwerb nur ein wirtschaftliches Gegenseitigkeitsverhältnis besteht (Kronner, DStR 1996, 1185 [1187]). Ein Entgelt iSd. Abs. 2 liegt daher bereits dann vor, wenn die Zahlungen nur die wirtschaftliche Funktion einer Gegenleistung haben (zutr. Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 536 [3/2020]; Lutz/Schlag in HdJ, Abt. II/2 Rz. 125 [3/2017]). Daher kann auch eine öffentlich-rechtl. Gebühr (s. Anm. 1832) oder die Zahlung an einen Dritten, für die dieser eine Rechtsposition aufgibt, eine Gegenleistung darstellen, wenn das eigentliche immaterielle WG nicht von dem Dritten, sondern wirtschaftlich identisch von einer anderen Stelle erworben wird. Auch bei einem mittelbaren entgeltlichen Erwerb wird ein Marktwert frei ausgehandelt.

Moxter, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 32; Wehrheim, BB 2004, 433 (435).

Beispiele für eine wirtschaftliche Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung:

- *Transferentschädigungen im Profifußball:* Ablösezahlungen zwischen Fußballvereinen, die als sog. Transferentschädigungen geleistet werden, um einen Profifußballspieler aus dem laufenden Vertrag mit einem anderen Verein herauszukaufen, um ihn dann im eigenen Verein unter Vertrag nehmen zu können,

Instruktiv zu den Sachverhaltsgestaltungen: Jansen, FS Raupach, 2006, 247 (255); Jansen, FR 2007, 837; Koether, FR 2012, 631 (632); Teschke/Knipping/Sundheimer, FR 2012, 1137; Rade/Stobbe, DStR 2009, 1109 (1110); Schiffrers/Feldgen, StuB 2015, 500; Schülke, DStR 2012, 45 (47, 49 f.).

sind Entgelt iSd. Abs. 2, und zwar nach überzeugender Rspr. als AK für die exklusive Nutzungsmöglichkeit am Spieler (BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238, unter II.1.b, mit zust. Anm. Fross, FR 2012, 193 [196], ablehnende Anm. Koether, FR 2012, 631 [634]).

Nach der älteren Rspr. war die Transferzahlung ein Entgelt für die vom Fußballverband für diesen Spieler neu erteilte Spielerlizenz (BFH v. 28.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977 [979 f.]; fortgesetzt Neumann-Tomm in Lademann, § 5 Rz. 844

[10/2016]). Diese „indirekte“ Aktivierung der Spielerwerte über die Spielerlaubnis ließ sich mit einer berechtigten Zurückhaltung gegenüber der Bilanzierung von Menschen nachvollziehen (*Hoffmann*, BC 2006, 129 [130]; krit. *Koether*, FR 2012, 631 [634], der Aktivierung von Spielerwerten deshalb generell ablehnt). Mit der tatsächlichen Rechtslage war sie indes nicht zu vereinbaren, weil die Spielerlizenz nicht dem Verein, sondern dem Spieler erteilt wird (vgl. *Jansen*, FS Raupach, 2006, 247 [255]; *Jansen*, FR 2007, 837; *Schülke*, DStR 2012, 45 [47]). Mit der neueren Rspr. ist nicht die dem Spieler erteilte Lizenz in der Bilanz des Vereins zu aktivieren, sondern die für die Vertragsdauer bestehende und durch die Ablösezahlung wirtschaftlich erworbene Nutzungsmöglichkeit des Spielers. Auf den Verlust dieser Nutzungsmöglichkeit beim abgebenden Verein und auf deren Erwerb beim aufnehmenden Verein bezieht sich und danach bemisst sich die Höhe der Transferentschädigung (vgl. *Marx*, BB 1994, 2379 [2384]; aA ohne Begr. *Kaiser*, DB 2004, 1109 [1110]). Deutlich wird dies mit Blick auf die laufend veröffentlichten europäischen Spielermarktwertlisten (s. *Hoffmann*, BC 2006, 129).

- **Internetdomain:** Beim Erwerb einer Internetadresse wird durch eine Ablösezahlung an den bisherigen Domaininhaber dessen Freigabeerklärung gegenüber der zuständigen Vergabestelle erkaufte, welche darauf die Domain an den Erwerber neu zuweist (vgl. zum technischen Hintergrund *Wübbelsmann*, DStR 2005, 1659). Die Ablösezahlung wird daher uE zutr. als Entgelt iSd. Abs. 2 angesehen (BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301).
- **Verlorene Zuschüsse** sind nur dann Entgelt, wenn ihnen eine bestimmte Gegenleistung gegenübersteht, mit der exklusive Nutzungsmöglichkeiten eingeräumt oder Vorteile gewährt werden, die exklusiv für den Zuschussempfänger wirksam sind (s. Anm. 1787).

BFH v. 1.6.1989 – IV R 64/88, BStBl. II 1989, 830 (Zuschuss zur Erstellung von Formgussteilen); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Zuschuss zur Errichtung eines Tanklagers); *Lutz/Schlag* in HdJ, Abt. II/2 Rz. 13, (3/2017); *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 32 f.; R 5.5 Abs. 2 Satz 4 EStR 2012.

Die Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung fehlt bei verlorenen Zuschüssen an die öffentliche Hand für den Ausbau öffentlicher Einrichtungen, die von jedermann benutzt werden können (zB Beiträge zum Ausbau einer Fußgängerzone, Kläranlage, Straße), oder an ein Energieversorgungsunternehmen für den Ausbau der Stromversorgung, die von jedermann in Anspruch genommen werden könnte (Zahlung für nichtexklusive Nutzungsmöglichkeiten). Ein Zuschuss, der kein exklusives Nutzungsrecht begründet, wird nicht als Gegenleistung für den Erwerb eines Nutzungsrechts oder einer Nutzungsmöglichkeit, sondern für die originäre Begr. der Nutzungsmöglichkeit geleistet.

BFH v. 26.2.1980 – VIII R 80/77, BStBl. II 1980, 687 (Straße); BFH v. 25.8.1982 – I R 130/78, BStBl. II 1983, 38 (Kläranlage); BFH v. 12.4.1984 – IV R 137/80, BStBl. II 1984, 489 (Fußgängerzone); BFH v. 13.12.1984 – VIII R 249/80, BStBl. II 1985, 289 (Beiträge für Stromanschlussarbeiten sind keine Gegenleistung für ein Stromversorgungsrecht); BFH v. 22.10.1987 – IV R 4/85, BFH/NV 1988, 229 (Stromversorgung); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Nachweise); *Schmidt/Usinger* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 248 HGB Rz. 39.

1842 Einstweilen frei.

cc) Gegenstand, Bewertungsfähigkeit und Höhe des Entgelts

Gegenstand des Entgelts: Das Entgelt muss nicht notwendig in Geld bestehen. Entgelt ist auch ein Tauschgegenstand oder eine erbrachte Dienst- oder sonstige Leistung.

Schmidt/Usinger in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 248 HGB Rz. 39; *Hennrichs* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 53; *Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 105 (2/1998).

Bewertungsfähigkeit des Entgelts: Umstritten ist, ob die Gegenleistung selbst Gewähr für ihre Werthaltigkeit bieten muss.

- **Rechtsprechung:** Ein entgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 2 liegt nach Auffassung der Rspr. auch dann vor, wenn die Gegenleistung für den Erwerb eines immateriellen WG in einem anderen noch nicht wertbestätigten immateriellen WG besteht. Die Werte beider WG sind danach durch Schätzung zu ermitteln.

BFH v. 13.7.1971 – VIII 15/65, BStBl. II 1971, 731 (732); BFH v. 27.5.1979 – IV R 222/69, BStBl. II 1970, 743.

- **Schrifttum:** Ein Teil des Schrifttums hat sich dieser Auffassung angeschlossen.

ADS, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rz. 16; *Fasselt/Brinkmann* in Beck-HdR, B 211 Rz. 25; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 538 (3/2020); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 194 „Tausch“.

Nach aA, die auf den Zweck des Abs. 2 abstellt, können nur zweifelsfrei werthaltige WG Entgelt iSd. Abs. 2 sein. Dies setzt voraus, dass den Tauschobjekten ein objektiver und nachprüfbarer Wert beigemessen werden kann.

Clausen, JbFStR 1976/77, 120 (142); *Clausen*, StStZ 1976, 371 (378); *Dziadkowski*, BB 1971, 473 (475); *Schmidt/Usinger* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 248 HGB Rz. 40; *Hennrichs* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 53; *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 44; *Kronner*, DStR 1996, 1185 (1190); *Kronner*, GoB für immaterielle Anlagewerte und Tauschgeschäfte, 1995, 231 (Marktgängigkeit erforderlich); *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 525 (11/2020); *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 79; *Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 95 (2/1998).

- **Stellungnahme:** Nur zweifelsfrei werthaltige WG Entgelt iSd. Abs. 2 können uE sein. Als Entgelt geeignet ist ein selbst erstelltes immaterielles WG nur, wenn es einen allgemeinen Marktpreis für dieses WG gibt, da dann davon auszugehen ist, dass es nicht als Tauschobjekt hingegeben worden wäre, wenn das erworbene WG nicht mindestens diesen Marktwert hätte (zutr. *Kronner*, DStR 1996, 1185 [1190]; *Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 95 [2/1998]). Abs. 2 ist Ausdruck einer gesetzlichen Wertung, nach der selbst geschaffene immaterielle WG typischerweise so unsichere Werte sind, dass deren Wert auch nicht mit den HK bemessen werden kann. Es wäre widersprüchlich, für die wegen dieser Bewertungsunsicherheit vom Gesetz angeordnete Wertbestätigung am Markt den Tausch mit einem anderen WG genügen zu lassen, das nach derselben gesetzlichen Regelung mit der gleichen gesetzlich unterstellten Bewertungsunsicherheit behaftet ist.

Höhe des Entgelts:

- **Grundsatz:** Auf die Höhe der Gegenleistung kommt es nicht an, solange Gewähr dafür besteht, dass Leistung und Gegenleistung unter Marktbedingungen abgewogen wurden. Auch bei einem objektiven Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist der Erwerb insgesamt entgeltlich, wenn die Parteien

von einem eigenen Bewertungsmaßstab ausgegangen sind und nach den subjektiven übereinstimmenden Vorstellungen der Parteien Leistung und Gegenleistung ausgewogen waren.

Schubert/Gadek in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 109; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 180; *Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 96 (2/1998).

Eine erkennbar wertlose Gegenleistung deutet allerdings darauf hin, dass diese Marktbedingungen nicht vorlagen und das immaterielle WG unentgeltlich erworben worden ist (vgl. FG Berlin v. 27.1.1982 – II 153/81, EFG 1982, 505 [506], rkr.).

- **Gesamtpreis:** Bei einem vereinbarten Gesamtpreis für mehrere WG ist darauf abzustellen, ob nach dem Parteiwillen auch für das einzelne immaterielle WG ein Teil des Kaufpreises gezahlt werden sollte. Im Zweifel ist der Kaufpreis nach den für Grund und Boden und Gebäude entwickelten Grundsätzen aufzuteilen (s. § 6 Anm. 311).

- **Gemischte Schenkung/Auflagenschenkung:**

- ▷ **Gemischte Schenkung:** Entgeltlich iSd. Abs. 2 ist auch eine gemischte Schenkung, bei der die Gegenleistung nach den Vorstellungen der Parteien unter dem Wert des immateriellen WG liegt. Auf die Frage, ob das zugrunde liegende Rechtsgeschäft in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten oder das Rechtsgeschäft einheitlich entgeltlich oder unentgeltlich zu behandeln ist, kommt es für den allein den Ansatz betreffenden Abs. 2 nicht an. Entscheidend und ausreichend ist, dass sich die Existenz und die Bewertbarkeit des immateriellen WG durch das Teilentgelt am Markt bestätigt hat.

Wolffgang in KSM, § 5 Rz. C 96 (2/1998); ebenso im Erg. *Baetge/Fey/Sommerhoff* in *Kütting/Weber*, HdR, § 248 HGB Rz. 32 (11/2017); *Hömbert/König/Gallasch* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 248 HGB Rz. 45 (6/2016).

- ▷ **Auflagenschenkung:** Bei einer Schenkung, die mit der Bestimmung gewährt wird, aus der Zuwendung eine Leistung zu erbringen (Auflagenschenkung), ist die Auflage Entgelt iSd. Abs. 2, wenn sie vom Bedachten erfüllt wird, um den Gegenstand der Zuwendung zu erwerben. Zwar wird die Auflage erst aus Mitteln der Zuwendung erbracht. Erreicht die Zuwendung aber nicht den Wert der Auflagenbelastung, wird der Bedachte unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten die Zuwendung insgesamt ablehnen. Die Auflage stellt damit wirtschaftlich eine Gegenleistung für die Zuwendung dar.

Ebenso *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 540 (8/2015); aA, ohne Überlegungen zum wirtschaftlichen Zusammenhang, Schl.-Holst. FG v. 28.2.1984 – IV 204/79 (V), EFG 1984, 493 (494), rkr.

Die Auflagenleistung ist jedoch kein Entgelt, wenn andere Überlegungen für die Erfüllung der Auflage eine Rolle spielen und kein Bezug zum Erwerb des Schenkungsgegenstands besteht (vgl. *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 91; *Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 97 [2/1998]). Denkbar ist dies, wenn die Auflage in der Verpflichtung besteht, für den Unterhalt eines Familienangehörigen zu sorgen.

dd) Entrichtung des Entgelts

1844

Entgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 2 setzt nicht voraus, dass das Entgelt bezahlt worden ist. Das Entgelt kann auch in der Eingehung einer Verbindlichkeit bestehen. Ein bedingtes Entgelt

Beispiel: Kaufpreis für immaterielle WG des AV ist nur zu zahlen, wenn künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen

begründet entgeltlichen Erwerb iSd. Abs. 2 mit Eintritt der Bedingung (vgl. BFH v. 1.9.2010 – IV B 132/09, BFH/NV 2011, 27; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 539 [3/2020]).

ee) Erwerbsvorgänge zwischen nahestehenden Personen, verbundenen Unternehmen sowie Gesellschaft und Gesellschafter

1845

Bei Erwerbsvorgängen zwischen nahestehenden Personen, verbundenen Unternehmen oder einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ist umstritten, ob ein entgeltlicher Erwerb von diesen Personengruppen gar nicht oder nur unter besonderen Voraussetzungen das Aktivierungsverbot des Abs. 2 erfüllt.

Auffassungen im Schrifttum: Nach hM ist das Tatbestandsmerkmal des entgeltlichen Erwerbs in Abs. 2 formal zu verstehen und auch beim entgeltlichen Erwerb zwischen nahestehenden Personen, verbundenen Unternehmen sowie Gesellschaft und Gesellschafter erfüllt. Bewertungsunsicherheiten soll durch strenge Anforderungen an den Nachweis der Werthaltigkeit der Gegenleistung begegnet werden.

ADS, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rz. 15; *Hennrichs* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 52; *Merkt* in *Baumbach/Hopt*, 40. Aufl. 2021, § 248 HGB Rz. 5; abwägend *Ballwieser* in MüKo HGB, 4. Aufl. 2020, § 248 HGB Rz. 37; *Schmidt/Usinger* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 248 HGB Rz. 35; *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 46; *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 79; *Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 117 f. (2/1998).

Teilweise wird einschränkend gefordert, dass das Erwerbsgeschäft auch zwischen fremden Dritten so abgeschlossen worden wäre (*Kessler*, BB 1994, Beilage 12 zu Heft 19, 18).

Nach aA soll beim Erwerb zwischen verbundenen Unternehmen generell kein entgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 2 vorliegen und eine Aktivierung beim Erwerber nur dann in Betracht kommen, wenn das immaterielle WG bereits beim Veräußerer wegen eines vorangegangenen Erwerbs aktiviert war.

Löcke, BB 1998, 415 (418); *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 27; *Moxter*, StuW 1989, 232 (239); *Schmidt*, StuW 1989, 232 (238); *Seifried*, DB 1990, 1473 (1475): beim Erwerb durch das verbundene Unternehmen des herrschenden Gesellschafters.

Stellungnahme: Mit der hM kann jeder entgeltliche Erwerb zwischen verbundenen Unternehmen, nahestehenden Personen sowie Gesellschaft und Gesellschafter als entgeltlich iSd. Abs. 2 angesehen werden. Zweifel an der Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung sind bei der Bewertung des immateriellen WG zu berücksichtigen.

Die vermittelnde Auffassung, die bereits im Rahmen des Abs. 2 als Ansatzvoraussetzung einen Fremdvergleich fordert, überzeugt dagegen nicht. Abs. 2 beruht auf der Erkenntnis, dass gerade ein Fremdvergleich bei selbst hergestellten immateriellen WG häufig nicht sachgerecht möglich ist. Deshalb ordnet er präventiv ein Ak-

tivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV an. Ist man der Auffassung, dass der entgeltliche Erwerb von verbundenen Unternehmen keinen hinreichenden Markttest ermöglicht, würde auch ein schwer praktikabler Fremdvergleich nicht über das dann konsequent zu fordernde Aktivierungsverbot hinweghelfen (ebenso *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 117 [2/1998]).

Die vor allem im Handelsbilanzrecht gegen eine Aktivierung von konzerninternen erworbenen immateriellen WG vorgetragenen Bedenken wiegen im Kontext des Abs. 2 weniger schwer. Im Steuerbilanzrecht verhindert die Interessenlage der betroffenen Stpfl. eine zu großzügige Aktivierung, die im Handelsbilanzrecht wegen des fehlenden Interessengegensatzes bei § 248 Abs. 2 HGB eine Gefahr für die Durchsetzung des Vorsichtsprinzips darstellen könnte. Die Übertragung immaterieller WG zwischen nahestehenden Personen, verbundenen Unternehmen sowie Gesellschaft und Gesellschaftern ermöglicht Gestaltungen nur zur Begr. der Aktivierungspflicht, nicht zu deren Vermeidung. Die Aktivierung immaterieller WG ist beim Erwerber gegenüber dem Sofortabzug des Entgelts als BA für den Stpfl. stl. weniger vorteilhaft (s. Anm. 1755), beim Veräußerer wirkt das Entgelt für ein bisher nicht aktiviertes WG in vollem Umfang gewinnerhöhend. Vor dem Hintergrund dieser Interessenlage kann aus Sicht des StRechts davon ausgegangen werden, dass auch zwischen verbundenen Unternehmen nur werthaltige immaterielle WG übertragen werden.

d) Gesellschaftsrechtliche Vorgänge

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1750 und Anm. 1830): *Wassermeyer*, Einlagen in Kapital- und Personengesellschaften und ihre ertragsteuerliche Behandlung, StbJb. 1985/86, 213; *Groh*, Einlegung und Ausschüttung immaterieller Wirtschaftsgüter, StbJb. 1988/89, 187; *Kütting/Kessler*, Die Problematik der „anderen Zuzahlungen“ gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB, BB 1989, 25; *Martens/Röttger*, Aktivierung des Geschäfts- oder Firmenwerts bei Umwandlungen einer Personengesellschaft in eine GmbH nach §§ 46 ff. UmwG?, DB 1990, 1097; *Seibold*, Die ertragsteuerliche Einlage sogenannter verdeckter Einlagen, DStR 1990, 719; *Siegers*, Die verdeckte Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter – Ansatz in der Steuerbilanz und Gewinnrealisierung?, Bonn 1992; *Siegers*, Die verdeckte Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter – Ansatz in der Steuerbilanz und Gewinnrealisierung?, DStR 1992, 1570; *Fischer*, Verschmelzung von GmbH in der Handels- und Steuerbilanz, DB 1995, 485; *Aha*, Ausgewählte Zweifelsfragen zur Rechnungslegung bei Verschmelzungen, BB 1996, 2559; *Hoffmann*, Die Einlagen in Kapitalgesellschaften als Bilanzierungsproblem beim Einlegenden, BB 1996, Beilage 16 zu Heft 40; *Büchtele*, Offene und verdeckte Einlagen im Bilanz- und Gesellschaftsrecht, DB 1997, 2337; *Groh*, Ist die verdeckte Einlage ein Tauschgeschäft?, DB 1997, 1683; *Hahn*, Gesamtrechtsnachfolge und Verschmelzung, DStZ 1998, 561; *Weber-Grellet*, Die verdeckte Einlage, DB 1998, 1532; *Schmidt/Hageböke*, Offene Sacheinlagen als entgeltliche Anschaffungsvorgänge?, DStR 2003, 1813; *Briese*, Die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft, GmbHR 2006, 1136.

Verwaltungsanweisungen: R 8.9 KStR 2015 zur verdeckten Einlage; BMF v. 29.3.2000 – IV C 2 - S 2178 - 4/00, BStBl. I 2000, 462; BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713, zur Einlage in PersGes.

1846 aa) Sacheinlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

Rechtsprechung und herrschende Meinung: Gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine KapGes. oder PersGes. eingelegte immaterielle WG sind nach der Rspr. und der hM iSd. Abs. 2 entgeltlich erworben – unabhängig davon, ob das eingelegte WG beim Einlegenden zuvor selbst hergestellt oder entgeltlich

erworben war. Die gewährten Gesellschaftsrechte werden insofern als Entgelt angesehen (tauschähnlicher Vorgang).

BFH v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748 (749); BFH v. 25.11.1980 – VIII R 32/77, BStBl. II 1981, 419 (421); BFH v. 24.3.1983 – IV R 138/80, BStBl. II 1984, 233 (234); BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705; BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230 (232): „tauschähnlicher Vorgang“; BFH v. 5.6.2002 – I R 6/01, BFH/NV 2003, 88; BFH v. 24.4.2007 – I R 35/05, DB 2007, 1731; ADS, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rz. 21; Baetge/Fey/Sommerhoff in Küting/Weber, HdR, § 248 HGB Rz. 32 (11/2017); Reddig in Kirchhoff/Seer, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 91; Groh, DB 1997, 1683 (1684); Schmidt/Usinger in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 248 HGB Rz. 40; Hennrichs in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 55; Kulosa in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 606; Kleindiek in Staub, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 45; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 289; aA Neumann-Tomm in Lademann, § 5 Rz. 1954 (4/2017); Schulze-Osterloh in Baumbach/Hueck, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 79; Schiffers in Korn, § 5 Rz. 522 (11/2020); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 555 (3/2020); Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 202, 208; Wolfgang in KSM, § 5 Rz. C 23 (2/1998). Im Erg. zust. Hiort, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 190, mit dem Argument objektiver Wertansätze im Steuerrecht. Einschränkend: Hommel, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 1998, 263, 264 f.

Gegenansicht: Nach aA werden immaterielle WG aus Sacheinlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nicht entgeltlich erworben (kein tauschähnlicher Vorgang), weil die eingeräumten Gesellschaftsrechte nicht Gegenleistung der Gesellschaft selbst seien.

Bücheler, DB 1997, 2337; Schmidt/Hageböke, DStR 2003, 1813 (1815 f.).

Dies soll insbes. bei der Einbringung in eine Gesellschaft, die der einbringende Gesellschafter rechtl. oder faktisch beherrscht, gelten, weil in diesen Fällen kein echter Interessenkonflikt besteht, der die Existenz und den Wert des immateriellen WG objektiv am Markt bestätigt.

Schulze zur Wiesche, GmbHR 1979, 180 (182); mit diesem Argument für Einschränkung Hommel, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 1998, 264 f.

Stellungnahme: Immaterielle WG sind uE durch eine Einlage gegen Gesellschaftsrechte nur dann entgeltlich erworben, wenn eine objektive Wertkontrolle durch Dritte vorgesehen ist. Diese kann sich, insbes. wenn weitere Gesellschafter vorhanden sind, aus den allgemeinen gesellschaftsrechtl. Regelungen ergeben. Bedenken begegnen der hM mit der Frage, ob die vom Tatbestandsmerkmal des entgeltlichen Erwerbs geforderte Marktbestätigung bei der Sacheinlage gegen Gesellschaftsrechte wirklich gewährleistet ist (eingehend Hiort, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 190 ff.). Zweifelhaft ist dies vor allem deshalb, weil sich Umfang und Wert der eingeräumten Gesellschaftsrechte nach dem Wert des bisher uU nicht wertbestätigten immateriellen WG bemessen. Von einer wirklichen Marktbestätigung kann daher nur in den Fällen ausgegangen werden, in denen andere Gesellschafter vorhanden sind, deren relativer Gesellschaftsanteil sich mit der Gewährung von Gesellschaftsrechten an den Einbringenden verringert und die daher einen korrespondierenden Wertausgleich erwarten werden (ähnlich Martens/Röttger, DB 1990, 1097 [1101]; aA Hiort, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 192). Insoweit ist auch durch die gesellschaftsrechtl. Regelungen eine objektive Wertkontrolle durch Dritte vorgesehen.

Bei den PersGes. durch Regelungen über die Beitragserbringung im Gesellschaftsvertrag; bei der GmbH nach §§ 5 Abs. 4 bzw. 56 GmbHG, vgl. BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 231 (232); Ausnahme: Einmann-GmbH, vgl. *Hiort*, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 192 f.; bei der AG durch externe Prüfung der Werthaltigkeit nach §§ 33 Abs. 2 Nr. 4, 34 Abs. 1 Nr. 2, 183 Abs. 3 AktG, dazu *Hennrichs* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 55.

Wo eine solche Objektivierung der Werthaltigkeit des eingelegten immateriellen WG nicht möglich ist, kann uE auch bei der (offenen) Sacheinlage gegen Gesellschaftsrechte kein entgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 2 angenommen werden. Es fehlt dann an der gebotenen Marktbestätigung.

Ähnlich wohl *Hennrichs* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 55; ausdrücklich nur für das Gesellschaftsrecht: *Hiort*, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 190, 198.

Wenn danach in bestimmten Fällen, etwa bei der offenen Einlage in die Einmann-GmbH, kein entgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 2 vorliegt, könnte eine Aktivierung der Einlage eines immateriellen WG gleichwohl in Betracht kommen, soweit die strechtl. Einlagegrundsätze dem Abs. 2 vorgehen (s. Anm. 1848). Da die Rspr. jedoch davon ausgeht, dass es sich bei der offenen Einlage um einen täuschähnlichen Vorgang handelt, auf den die Einlagegrundsätze keine Anwendung finden,

BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 231 (232); dazu *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 598, 606,

muss in konsequenter Fortentwicklung dieser Rspr. das Aktivierungsverbot nach Abs. 2, zumindest bei der offenen Einlage in Gesellschaften, an denen nur ein Gesellschafter beteiligt ist (zB Einmann-GmbH/GmbH & Co. KG), gelten (aA *Hiort*, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 198).

1847 Einstweilen frei.

1848 bb) Unentgeltliche (verdeckte) Sacheinlagen

Kein entgeltlicher Erwerb: Zuwendungen eines einlagefähigen Vermögensvorteils an die Gesellschaft, die ihre Grundlage im Verhältnis eines Gesellschafters zur Gesellschaft haben, aber außerhalb der gesellschaftsvertraglichen Grundlagen und ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten geleistet werden (sog. verdeckte Einlagen), sind nicht entgeltlich erworben.

Vgl. BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705 (707); BFH v. 1.8.1990 – II R 17/87, BStBl. II 1990, 879 (881); BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rz. 21; *Schmidt/Usinger* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 248 HGB Rz. 40; *Hennrichs* in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 55; *Hoffmann* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 684 (11/2007); *Hiort*, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 203; *Hommel*, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 1998, 317 f.; *Siegers*, DStR 1992, 1570 (1574); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 555 (8/2015); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 204; *Wolfgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 24 (2/1998); aA mit dem Argument der unberechtigten Differenzierung zu offenen Einlagen *Hiort*, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 300, 307.

Verdeckte Einlagen sind zwar gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB in der Bilanz bei den Kapitalrücklagen auszuweisen und werden im Rahmen von § 6 Abs. 6 Satz 2 und § 17 als nachträgliche AK auf die Beteiligung behandelt (s. § 17 Anm. 200 und

230). § 6 Abs. 6 Satz 2 bezieht sich jedoch nicht auf die Frage der Entgeltlichkeit bei Abs. 2 (vgl. *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 204). Für § 17 kann insoweit nichts anderes gelten. Die durch die Einlage bewirkte Wertsteigerung der eigenen Anteile stellt auch keine Gegenleistung dar und führt nicht zu einer Objektivierung der Werthaltigkeit des immateriellen WG.

Deutlich *Hömborg/König/Gallasch* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 248 HGB Rz. 46 (6/2016); *Siegers*, DStR 1992, 1570 (1574).

Vorrang der Einlagegrundsätze: Wegen des Vorrangs der Einlagegrundsätze ist das beim Einlegenden originär entstandene und später in die Gesellschaft „verdeckt“ eingelegte immaterielle WG bei dieser aber gleichwohl zu aktivieren (zum allgemeinen Vorrang der Einlagegrundsätze s. Anm. 1772). Der Vorrang der Einlagegrundsätze vor Abs. 2 folgt für Einlagen des Gesellschafters in die Gesellschaft aus dem strechtl. Gebot der Trennung zwischen Gesellschaftersphäre und Gesellschaftersphäre. Beim Gesellschafter (im PV) entstandene Werte dürfen sich danach bei der Gesellschaft (etwa bei einer späteren Veräußerung) nicht gewinnerhöhend auswirken bzw. müssen bei betrieblicher Verwendung dort zur AfA berechnen, weil nur der im Betrieb der Gesellschaft erzielte Gewinn bei dieser besteuert werden darf.

BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244; BFH v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455; BFH v. 20.8.1986 – I R 151/82, BFH/NV 1987, 468; BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705 (707); BFH v. 1.8.1990 – II R 17/87, BStBl. II 1990, 879 (881); FG Köln v. 14.11.2013 – 10 K 132/13, juris, rkr. Rz. 33; *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 91; *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 1955 (4/2017); *Wassermeyer*, StbJb. 1985/86, 213 (228); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 204; *Weber-Grellet*, DB 1998, 1532 (1543); *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 26 (2/1998). Zum Handelsbilanzrecht: *Döllerer*, DB 1986, 1857 (1860); *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 79; aA *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 289; *Siegers*, DStR 1992, 1570 (1573 f.). Einschränkung *Seifert*, DStR 1990, 719 (720): Abs. 2 greift bei Einlage eines bislang nicht beim Gesellschafter aktivierten immateriellen WG.

cc) Offene (Sachdividende) und verdeckte Gewinnausschüttung

1849

Immaterielle WG, die durch eine offene oder verdeckte Gewinnausschüttung auf einen bilanzierenden Gesellschafter übertragen werden, sind nach uE zutreffender Rspr. und hM beim begünstigten Gesellschafter auch dann zu aktivieren, wenn sie bei der Gesellschaft zuvor wegen Abs. 2 nicht aktivierungsfähig waren.

Im Rahmen einer offenen oder verdeckten Gewinnausschüttung auf einen Gesellschafter übertragene immaterielle WG sind zwar nicht iSd. Abs. 2 entgeltlich erworben,

BFH v. 25.11.1976 – IV R 90/72, BStBl. II 1977, 467 (472); *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 91; *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 28 (2/1998); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 201; ein Entgelt kann insbes. nicht darin gesehen werden, dass der Gesellschaftsanteil des Gesellschafters durch die Ausschüttung an Wert verliert;

das Aktivierungsverbot des Abs. 2 greift aber nicht bei Wertbewegungen zwischen einer KapGes. und ihren Gesellschaftern, die ihre Ursache (Veranlassung) im Gesellschaftsverhältnis haben. Das strechtl. Gebot der Trennung des gesellschaftlichen vom betrieblichen Bereich geht dem Aktivierungsverbot des Abs. 2 auch bei Gewinnausschüttungen vor. Wird die vGA durch Übertragung eines immateriellen

len WG bei der ausschüttenden Gesellschaft gewinnerhöhend berücksichtigt, muss dieses immaterielle WG entsprechend auch beim empfangenden Gesellschafter angesetzt werden. Anderenfalls würde es bei einer späteren Veräußerung des immateriellen WG durch diesen Gesellschafter zu einer Doppelbelastung kommen.

Vgl. BFH v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455 (457), mit Verweis auf BGH v. 16.2.1959 – II ZR 170/57, BB 1959, 353, zur Bewertung eines Urheberrechts als Sacheinlage; zust. *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 1957 (4/2017); *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 28 (2/1998); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 165, 201.

1850 dd) Liquidation

Die Übertragung von immateriellen WG auf den Gesellschafter im Wege der Liquidation stellt keinen entgeltlichen Erwerb iSd. Abs. 2 dar.

BFH v. 19.4.1977 – VIII R 23/75, BStBl. II 1977, 712; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 201; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 551 (3/2020).

Auch hier gehen aber die Grundsätze der Trennung zwischen gesellschaftlichem und betrieblichem Bereich dem Aktivierungsverbot des Abs. 2 vor. Die Liquidation ist wie eine (verdeckte) Gewinnausschüttung zu behandeln und das immaterielle WG daher beim Gesellschafter zu aktivieren.

Vgl. *Groh*, StbJb. 1988/89, 187 (190); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 201; *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 28 (2/1998).

1851 ee) Übertragende Umwandlung

Grundsatz: Der Übergang immaterieller WG durch Gesamtrechtsnachfolge bei übertragenden Umwandlungen (Verschmelzung, Spaltung) gegen Gesellschaftsanteile ist entgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 2. Werden bei der Verschmelzung, Ab- und Aufspaltung an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft neue Anteile ausgegeben, handelt es sich wie bei der offenen Sacheinlage um einen tauschähnlichen Vorgang.

Grundlegend zur Umwandlung als tauschähnlichem Vorgang *Widmann* in *Widmann/Mayer*, vor § 1 UmwStG Rz. 45 (2/2007); aA *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 191.

Entgelt für die übertragenen immateriellen WG sind die gewährten Gesellschaftsrechte an der neuen Gesellschaft. Gleiches gilt, wenn das Kapital der übernehmenden Gesellschaft nicht erhöht wird und den Gesellschaftern für die Übertragung bestehende Gesellschaftsrechte eingeräumt werden.

BFH v. 15.10.1997 – I R 22/96, BStBl. II 1998, 168; BFH v. 17.9.2003 – I R 97/02, BStBl. II 2004, 686; *Aha*, BB 1996, 2559 (2561); *Gille*, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte bei Umwandlungen, 2006, 188 ff.; *Hahn*, DStZ 1998, 561 (565 f.); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 537 (3/2020).

Konzerngesellschaften: Soweit bei der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft verschiedene Personen beteiligt sind, ist der von Abs. 2 geforderte Markttest gewährleistet (s. Anm. 1846 zu den offenen Sacheinlagen). Bei der Verschmelzung reiner Konzerngesellschaften oder bei der Umwandlung einer Kap-Ges. auf ihren Alleingesellschafter ist dagegen keine objektive Wertbestätigung zu erwarten. Wird innerhalb 100 %iger Beteiligungsverhältnisse verschmolzen, greift daher das Aktivierungsverbot des Abs. 2 für die übernommenen immateriellen

WG, soweit sie beim übertragenden Rechtsträger wegen Abs. 2 nicht aktivierungsfähig waren, im Rahmen der Übertragung keine tragfähige Wertbestätigung vorgenommen worden ist (zu den Möglichkeiten *Gille*, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte bei Umwandlungen, 2006, 214 ff.) und die immateriellen WG in der Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft nicht nach der ausdrücklichen Anordnung in §§ 3 Abs. 1 Satz 1 oder 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG zu aktivieren sind (s. Anm. 1775).

Vgl. BFH v. 16.5.2002 – III R 45/98, BStBl. II 2003, 10 (Umwandlung einer KapGes. auf ihren Alleingesellschafter); *Aha*, BB 1996, 2559 (2561); differenzierend *Gille*, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte bei Umwandlungen, 2006, 212 f.; das Aktivierungsverbot noch weiter erstreckend *Fischer*, DB 1995, 485 (491).

Zum Ansatz immaterieller WG bei übertragender Umwandlung zu Buchwerten s. Anm. 1775

ff) Realteilung einer Personengesellschaft

1852

Abs. 2 gilt als Vorschrift der stl. Gewinnermittlung auch für die Realteilungsbilanz, die die stl. Schlussbilanz der aufzuteilenden Gesellschaft bildet und in der die Buchwerte auszuweisen sind (vgl. BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607 [611]). Mit der Realteilung einer PersGes. gehen gem. § 16 Abs. 3 Satz 2 die einzelnen WG in das jeweilige BV der Mitunternehmer zu Buchwerten über (Zwang zur Buchwertfortführung). Bei der PersGes. wegen Abs. 2 nicht aktivierte immaterielle WG sind im übernehmenden BV des Mitunternehmers nicht zu aktivieren.

Dies gilt auch, wenn ein Spitzenausgleich gezahlt wird, der ein Entgelt iSd. Abs. 2 darstellen könnte. § 16 Abs. 3 Satz 2 schreibt auch für diesen Fall zwingend eine Buchwertverknüpfung vor (s. § 16 Anm. 552; *Wacker* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 16 Rz. 548), die die Aktivierung bisher in der Gesellschaftsbilanz nicht aktivierter immaterieller WG beim Übernehmer auch dann verbietet, wenn sie von diesem im Rahmen einer Realteilung mit Wertausgleich (teil-)entgeltlich übernommen worden sind. Die Regelung geht insoweit dem Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1), das eine Aktivierung entgeltlich erworbener immaterieller WG gebieten würde, vor.

Entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV sind jedoch dann zu aktivieren, wenn sie vom übernehmenden Mitunternehmer in eine andere PersGes. eingebracht werden, weil die Einbringung ein der Realteilung nachfolgendes, von dieser zu trennendes Rechtsgeschäft ist (BFH v. 4.5.2004 – XI R 7/03, BStBl. II 2004, 893) und die Einlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten für die PersGes., in die das immaterielle WG eingelegt wird, regelmäßig ein entgeltlicher Erwerbsvorgang ist (s. Anm. 1846).

Einstweilen frei.

1853–1859

III. Rechtsfolgen des Abs. 2

1. Abs. 2 als Ansatzvorschrift

1860

Abs. 2 ist eine besondere Aktivierungsvoraussetzung für immaterielle WG. Als Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV regelt er nur den Ansatz dem Grunde nach, nicht die Bewertung.

Die gebotene Trennung zwischen Ansatz- und Bewertungsvorschriften ergibt sich aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Satz 1 („Für die Bewertung der einzelnen WG, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als BV anzusetzen sind, gilt das Folgende“) sowie aus dem systematischen Zusammenhang von § 5 Abs. 1 und 6.

Für den konkreten Wertansatz (das „wie hoch“) immaterieller WG gelten die allgemeinen Bewertungsregeln, insbes. die §§ 6, 7 (s. Anm. 1773).

1861 2. Reichweite des Aktivierungsverbots

Grundsatz: Aus der Regelung des Abs. 2 folgt ein Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV.

Unselbständige materielle Teile eines immateriellen Wirtschaftsguts und Nebenkosten: Dieses Aktivierungsverbot umfasst auch die unselbständigen materiellen Teile eines immateriellen WG (s. Anm. 1809) sowie Aufwendungen zur Sicherung der Rechte an einem selbst hergestellten immateriellen WG des AV (BFH v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146 [147], zu den Kosten der Anmeldung von Schutzrechten für selbst entwickelte Patente).

Anzahlungen auf Leistungen zur Herstellung immaterieller Wirtschaftsgüter: Das Bilanzierungsverbot des Abs. 2 gilt nicht für Anzahlungen, die an Dritte zur Herstellung eines selbst geschaffenen immateriellen WG des AV geleistet werden. Anzahlungen stellen selbständige Verrechnungsposten dar (s. Anm. 573). Diese werden nicht von der das Bilanzierungsverbot des Abs. 2 rechtfertigenden Bewertungsunsicherheit immaterieller WG erfasst (offen BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156, unter II.2.b bb bbb).

1862–1869 Einstweilen frei.

1870 IV. Wichtige Einzelfälle der immateriellen Wirtschaftsgüter

Abbaurechte auf fremdem Grund sind, wenn sie von einem Dritten eingeräumt werden, Nutzungsrechte an fremdem Grund und Boden. Es gelten die Grundsätze zur Bilanzierung von Nutzungsrechten (s. Anm. 1787; vgl. *Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 200 „Abbauberechtigung“ [2/1998]). Bodenschätze im eigenen Grundstück sind idR materielle WG (s. Anm. 1820). Eine zum Abbau notwendige und entgeltlich erworbene öffentlich-rechtl. Konzession kann als immaterielles WG aktivierungsfähig sein (s. Anm. 1783).

Abfindungen: von Arbeitsverhältnissen: Siehe Anm. 908.

– Transferentschädigungen im Profifußball: Siehe „Spielerlaubnis“.

Abonnementstamm: Die Geschäftschancen aus laufenden Abonnements sind ein beim Verlag gesondert vom Geschäftswert zu aktivierendes immaterielles WG, wenn ein gesondertes Entgelt für sie bezahlt worden ist (BFH v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444 [446]). Zur Abgrenzung immaterieller EinzelWG vom Geschäftswert s. Anm. 1800.

Abschlussgebühr eines Bausparvertrags: Siehe „Bausparvertrag“.

Abstandszahlungen zum Eintritt in ein Nutzungsrecht: Siehe Anm. 1787. Abstandszahlungen zur Ablösung eines Erbbaurechts, die geleistet werden, um die Begr. des Mietverhältnisses zu ermöglichen, sind nicht konkret aktivierungsfähig, weil sie von dem für das Mietverhältnis geltenden Aktivierungsverbot für schwe-

bende Geschäfte erfasst werden (FG München v. 6.7.2006 – 7 K 1546/03, juris, rkr.). Abstandszahlungen zur vorzeitigen Aufhebung eines Vermittlungsvertrags, der sich als Fehlmaßnahme erwiesen hat, bilden einen geschäftswertstärkenden Wert, der nicht aktivierungsfähig ist (FG Köln v. 10.3.2016 – 13 K 1602/11, EFG 2016, 1493, nrkr., Az. BFH IV R 26/16).

Ackerquote: Siehe Anm. 1790.

Ankaufsrecht: Siehe „Optionsprämien“.

Anzahlungen auf Leistungen zur Herstellung von immateriellen Wirtschaftsgütern: Siehe Anm. 1756.

Arbeitnehmererfindungen: Siehe Anm. 1834 „Arbeitnehmererfindungen“.

Arbeitsverhältnisse: Das Recht auf Dienstleistung oder schwebende Arbeitsverträge sind keine immateriellen WG (s. Anm. 1834 „Aufwendungen für Leistungen Dritter, Dienstverträge“). Soweit schwebende Arbeitsverträge im Geschäftsverkehr, etwa bei Leiharbeitsfirmen, gesondert bewertet werden, handelt es sich um geschäftswertbildende Faktoren, die im Geschäftswert aufgehen (BFH v. 7.11.1985 – IV R 7/83, BStBl. II 1986, 176; s. Anm. 1800).

Arzneimittelzulassungen sind gesondert vom Geschäftswert zu aktivierende abnutzbare immaterielle WG (s. Anm. 1800).

Auftragsbestand (als selbständiges vom Geschäftswert abzugrenzendes immaterielles WG): Siehe Anm. 1800.

Baukostenzuschüsse (zum Erwerb eines Nutzungsrechts): Siehe Anm. 1787, 1841.

Bausparvertrag: Bausparvorratsverträge sind WG des UV und fallen daher nicht unter Abs. 2. Entrichtete Abschlussgebühren sind zu aktivieren (BFH v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14). Eine darüber hinausgehende Anwartschaft auf ein zinsgünstiges Darlehen kann auch bei der Einlage eines Bausparvertrags in das BV nicht als immaterielles WG aktiviert werden, weil der Anspruch auf Einräumung verbilligter Vermögensnutzung, den der Bausparvertrag mit dem vereinbarten günstigeren Darlehenszins vermittelt, nicht Gegenstand einer Einlage in Gestalt der für die Zukunft ersparten Nutzungsaufwendungen sein kann (BFH v. 13.1.1994 – IV R 117/92, BStBl. II 1994, 454 [455]).

Belieferungsmöglichkeiten (als immaterielles WG): Siehe Anm. 1800 „Abgrenzung des Geschäftswerts zu selbständigen immateriellen Wirtschaftsgütern, Beispiele für geschäftswertähnliche Wirtschaftsgüter“.

Betriebsprämien in der Landwirtschaft: Siehe Anm. 1790.

Bitcoin: Siehe Anm. 1817.

Bodenschätze: Siehe Anm. 1820.

Brau- und Brennrechte (als immaterielles WG): Siehe Anm. 1783.

Certified Emission Reductions (CER): Siehe „Emissionsberechtigungen“.

Cloud Computing Ressourcen: Ausgelagerte Speicher- und Rechenkapazitäten, die am Markt gehandelt werden, bilden als selbständig be- und verwertbare Vermögenswerte immaterielle WG, s. Anm. 1787.

Computer-Programme: Siehe „Software“.

Customizing: Siehe „Software“.

Diensterfindungen: Siehe „Arbeitnehmererfindungen“.

Dienstleistungen sind kein immaterielles WG (s. Anm. 1834 „Aufwendungen für Leistungen Dritter, Dienstverträge“).

Domain-Adresse: Siehe „Internet-Domain“.

Druckvorlagen: Siehe „Redaktionskosten“.

Eigenjagdrecht: Siehe Anm. 1790.

Einlagen immaterieller Wirtschaftsgüter: Siehe Anm. 1772 und 1846 f.

Emission Reduction Units (ERU): Siehe „Emissionsberechtigungen“.

Emissionsberechtigungen sind konzessionsähnliche immaterielle WG des UV und unterfallen damit nicht dem Aktivierungsverbot des Abs. 2 (s. Anm. 1824 mwN). Das Gleiche gilt für die zukünftig vorgesehenen, aus internationalen Projekten stammenden *Emission Reduction Units* (ERU) und *Certified Emission Reductions* (CER), die wie nationale Zertifikate gehandelt werden können (vgl. *Alten-schmidt/Lohmann*, IStR 2007, 574).

Entwicklungskosten Abgrenzung der Herstellung vom entgeltlichen Erwerb: Siehe Anm. 1834.

- AV oder UV: Siehe Anm. 1824.
- im Automobilbau: Siehe *Anzinger/Linn*, StbJb. 2017/18, im Erscheinen; *Jochim-sen/Zinowsky*, Ubg 2016, 520; *U. Prinz/Otto*, DStR 2017, 275.

Erbbauerecht (als materielles WG): Siehe Anm. 1819.

Erfinderrecht (als immaterielles WG): Siehe Anm. 1783.

Erfindungen (geschützte und ungeschützte als immaterielles WG): Siehe Anm. 1783.

Explorationskosten: Eigene Explorationskosten fallen als HK eines immateriellen WG unter das Aktivierungsverbot des Abs. 2. Die Kosten der eigentlichen Förderbohrungen sind dagegen Kosten eines materiellen WG „Rohstoff“ (vgl. *Döllerer/Rädler*, FR 1994, 808 [812]; BMF v. 20.5.1980 – IV B 2 - S 2170 - 50/80, FR 1980, 319).

Fertigungsmuster: Siehe „Prototypen“.

Filme, Filmrechte und Filmlicenzzahlungen: Abgrenzung der Herstellung vom entgeltlichen Erwerb: Siehe Anm. 1834.

- AV oder UV: Siehe Anm. 1824.
- unechte und echte Auftragsproduktion: Siehe Anm. 1834 „Auftragsproduktion“.
- Filmlicenzzahlungen: eingehend *Simon/Stolze*, IStR 2005, 398.
- Synchronisationskosten: Siehe „Synchronisationskosten“.

Formen: Siehe „Vorlagen“.

Forschungsaufwand: Eigener Forschungsaufwand fällt unter das Aktivierungsverbot des Abs. 2. Zur Abgrenzung zwischen eigenem Forschungsaufwand und derivativ erworbenen Forschungsergebnissen s. Anm. 1834. Zur Abgrenzung zwischen immateriellen und materiellen WG beim Prototypen s. Anm. 1809.

Fußballspieler: Siehe „Spielerlaubnis“.

Geschäftschance: Siehe Anm. 1800.

Geschäfts- und Firmenwert: Siehe Anm. 1800.

Geschäftswertähnliche Wirtschaftsgüter: Siehe Anm. 1800.

Güterfernverkehrsgenehmigungen: Siehe Anm. 1783, 1800.

Handelsvertreterrecht: Siehe Anm. 1783, 1800.

Influencer (kommerzialisierbarer Teil des Namensrechts als WG): Siehe Anm. 1800.

Internet-Domain-Adresse: Qualifizierung als WG: Siehe Anm. 1783.

- entgeltlicher Erwerb: Siehe Anm. 1841.
- als abschreibungsfähiges WG: Siehe *Mank*, DStR 2005, 1294.
- zum technischen Hintergrund: *Wübbelsmann*, DStR 2005, 1659.

Internet-Website: Hinsichtlich der abstrakten Aktivierungsfähigkeit ist im Hinblick auf die Komplexität und die Bedeutung des Internetauftritts zu differenzieren. Für eine einfache Homepage, die nur kurzlebige Informationen enthält, wird auch ein gedachter Unternehmenserwerber keinen gesonderten Kaufpreis ansetzen. Ihr fehlt bereits die WGQualität (vgl. *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 644 [8/2015]). Komplexe Internet-Webseiten, die über die Präsentation des Unternehmens im Internet hinausgehende Funktionen wie etwa ein Warenbestellsystem enthalten („virtuelle Ladeneinrichtung“), sind dagegen als immaterielles WG anzusehen, wenn sie vom Geschäftswert des Unternehmens durch ihre selbständige Be- und Verwertbarkeit abgegrenzt werden können. Das wird nur selten der Fall sein (eingehend *Hennrichs* in *MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 246 HGB Rz. 66 ff.; *Köhler*, StBp. 2014, 285; anders, „regelmäßig der Fall“, *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 644 [8/2015]). Die zu ihrer Erstellung erforderlichen Kosten sind wie Aufwendungen für Software zu behandeln (s. Anm. 1816 und 1834).

Weiterführend *Kessler*, DB 1998, 1341; *Fischer/Vielmeyer*, BB 2001, 1294; *Leidig/Herzog*, StuB 2001, 800; *Siegler*, Bilanzierung von Webdateien, 2000, 2001; *Schick/Nolte*, DB 2002, 541; *Hüttche*, BC 2002, 217; *Eberlein*, DStZ 2003, 677; *Frank*, NWB F. 17, 1801.

Jagdrecht: Siehe Anm. 1790.

Kassenärztliche Zulassung (als vom Geschäftswert abzugrenzendes immaterielles WG): Siehe Anm. 1800.

Know-how (als vom Geschäftswert abgrenzbares immaterielles WG): Siehe Anm. 1800.

Konzeptionskosten: Siehe Anm. 1783.

Kryptowährungen und Kryptowerte: Siehe Anm. 1817.

Kundenstamm ist ein gesondert zu aktivierendes immaterielles WG, wenn er vom Geschäftswert abgegrenzt werden kann und nicht nur einen geschäftswertbildenden Faktor darstellt. Dies ist der Fall, wenn er nicht Teil eines erworbenen Geschäftswerts ist oder dem Kundenstamm nach dem objektivierten Willen der Parteien neben dem Geschäftswert ein besonderer Wert beigemessen worden ist (s. Anm. 1800; ebenso für den Mandantenstamm *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 200 „Mandantenstamm“ [2/1998]; einschränkend für den Kundenstamm *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 223; *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 200 „Kundenstamm“ [2/1998] mit Hinweisen auf möglicherweise durch die später gesetzlich geregelte Abschreibungsfähigkeit des Geschäftswerts überholte Rspr.).

Leistungsschutzrecht (als immaterielle WG): Siehe Anm. 1783.

Lizenzen: Siehe „Nutzungsrechte“.

Mandantenstamm: Siehe „Kundenstamm“.

Milchreferenzmenge: Siehe Anm. 1790.

Namensrecht (kommerzialisierbarer Teil als WG): Siehe Anm. 1800.

Nießbrauch ist als dingliches Nutzungsrecht ein immaterielles WG (s. Anm. 1787).

Non Fungible Token (NFT): Siehe Anm. 1817.

Nutzungsrechte: Siehe Anm. 1787.

Optionsprämien: Siehe Anm. 1786.

Patente sind immaterielle WG (s. Anm. 1783). Jeweils selbständig zu aktivierende immaterielle WG bilden zum gleichen Gegenstand in verschiedenen Ländern erteilte Patente (BFH v. 2.6.1976 – I R 20/74, BStBl. II 1976, 666 [667]).

Praxiswert: Siehe „Geschäftswert“.

Prototypen: Siehe Anm. 1809.

Public Private Partnership: Beim Konzessionsmodell ist die Chance auf Erzielung künftiger Vergütungen (zB Mautweiterleitungsforderungen) wegen des Verbots der Aktivierung schwebender Geschäfte nicht aktivierungsfähig (vgl. *Fabian/Farle*, DStR 2004, 929 [931]).

Rezeptur (zB eines Pflanzenschutzmittels): Siehe Anm. 1683.

Software:

- Qualifikation als „immaterielles“ WG: Siehe Anm. 1816.
- entgeltlicher Erwerb oder Herstellung: Siehe Anm. 1834.
- Customizing und Implementierung: Siehe Anm. 1834.

Spielerlaubnis im Profifußball:

- Qualifikation als „immaterielles“ WG: Siehe Anm. 1783.
- Transferentschädigung als Entgelt: Siehe Anm. 1841.

Stoffrechte bei der Filmherstellung: Siehe Anm. 1834.

Stromversorgung: Ein Zuschuss, mit dem ein nichtexklusives Recht auf eine verbesserte Stromversorgung erworben wird, begründet kein entgeltlich erworbenes immaterielles WG (s. Anm. 1787, 1841).

Synchronisationskosten: Durch Synchronisation wird ein immaterielles WG „synchronisierter Film“ geschaffen, das neben die uU entgeltlich erworbene Lizenz zum Verleih oder zur Ausstrahlung eines in einer Fremdsprache produzierten Films tritt, diese Lizenz aber nicht verändert. Soweit die Lizenz grds. auch zur Ausstrahlung oder zum Verleih in der Originalsprache berechtigt, erfasst das nach Abs. 2 für die eigenen Kosten der Synchronisationsfassung eingreifende Aktivierungsverbot nicht nachträglich die Kosten des Erwerbs der Lizenzen an dem Originalfilm (s. Anm. 1834; aA möglicherweise *Wolfgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 151 [2/1998]; *Wriedt/Witten*, DB 1991, 1292 [1293]).

Tonträger: Beim Hersteller ist zu differenzieren zwischen dem Recht, einen Musiktitel zu vermarkten und zu verbreiten (immaterielles WG), und den zum Verkauf bestimmten gegenständlichen Tonträgern, die beim Hersteller materielle WG des UV sind. Beim Erwerber von Tonträgern ist auf die Wertverhältnisse abzustellen (s. Anm. 1809 und 1815).

Transferentschädigung im Profifußball: Siehe „Spielerlaubnis“.

Verdeckte Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter: Siehe Anm. 1848.

Verdeckte Gewinnausschüttung immaterieller Wirtschaftsgüter: Siehe Anm. 1849.

Verlagsrecht:

- als „immaterielles“ WG: Siehe Anm. 1783.
- als „selbständiges“ WG bei selbst produzierten Büchern: Siehe Anm. 1808 und 1815.

Verlagswert (= Wert der konkretisierten Geschäftschancen eines bestimmten Verlagsobjekts, abzugrenzen vom urheberrechtl. Verlagsrecht) als vom Geschäftswert abgrenzbares immaterielles WG: Siehe Anm. 1800.

Verlorene Zuschüsse: Siehe „Zuschuss“.

Versicherungsprämien: Siehe Anm. 1786.

Vertragsarztzulassung: Siehe „Kassenärztliche Zulassung“.

Vorlagen und Formen, die speziell zur Produktion von Gegenständen nach Kundenspezifikationen für einen Kunden angefertigt werden, von diesem bei der ersten Bestellung zu bezahlen sind, im Eigentum des Lieferanten bleiben, aber exklusiv nur für Aufträge dieses Kunden verwendet werden dürfen, sind beim Kunden (Besteller) als immaterielles WG zu aktivieren und abzuschreiben (BFH v. 1.6.1989 – IV R 64/88, BStBl. II 1989, 830 [831]; aA *Marx*, BB 1994, 2379 [2383]).

Wegebeitrag: Siehe „Zuschuss“.

Werbespot: Siehe „Filme“.

Werbung: Werbeaufwendungen begründen, soweit sie nicht HK für aktivierungspflichtige materielle WG darstellen, mangels Greifbarkeit kein immaterielles WG „verbesserte Geschäftschancen“. Sie sind – auch bei einem einmaligen Werbefeldzug – sofort als BA abziehbar (BFH v. 25.10.1963 – IV 433/62 S, BStBl. III 1964, 138; *Depping*, DB 1991, 2048; *Döllerer*, BB 1969, 501 [505]; *Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 200 „Werbung“ [2/1998]). Als materielle WG zu qualifizierende Werbemittel sind nach den allgemeinen Regeln zu aktivieren (BFH v. 20.10.1976 – I R 112/75, BStBl. II 1977, 278 [279]).

Wettbewerbsverbot: Ein unabhängig vom Erwerb eines Geschäftswerts gegen Entgelt vereinbartes Wettbewerbsverbot ist beim Begünstigten des Wettbewerbsverbots als immaterielles WG zu aktivieren (BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369). Neben einem Geschäftswert ist ein Wettbewerbsverbot als selbständiges immaterielles WG zu aktivieren, wenn es zeitlich begrenzt ist, sich in seiner wirtschaftlichen Bedeutung heraushebt und dies in den getroffenen Vereinbarungen klar zum Ausdruck gelangt. Dazu muss kein gesondertes Entgelt vereinbart sein. Es genügt, wenn sich der hohe Wert des Wettbewerbsverbots in einer entsprechenden Entgeltvereinbarung ausdrückt und mit dem Entgelt für das Wettbewerbsverbot wirtschaftlich weder ein Geschäftswert des veräußerten Betriebs noch der Wert eines anderen immateriellen WG vergütet werden sollte (BFH v. 11.3.2003 – IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161, mwN). Wettbewerbsverbote, die sich als vertragliche Nebenpflicht bei einem Unternehmenskauf ergeben, sind nicht gesondert neben dem erworbenen Geschäftswert zu aktivieren (vgl. *Wolffgang* in KSM, § 5 Rz. C 200 „Wettbewerbsverbot“ [2/1998]).

Wiederbepflanzungsrecht im Weinbau: Siehe Anm. 1790.

Zinsbegrenzungsvereinbarungen: Siehe Anm. 1786.

Zuckerrübenlieferrechte: Siehe Anm. 1790.

Zuschuss: Ein Zuschuss, mit dem ein nichtexklusives Recht auf Nutzung einer Straße, eines Wegs, eines Kanalisationssystems oder einer verbesserten Stromver-

sorgung erworben wird, begründet kein entgeltlich erworbenes immaterielles WG in Gestalt eines Nutzungsrechts; anders bei einem Zuschuss, mit dem ein exklusives Nutzungsrecht erworben wird (s. Anm. 1787 und 1841). Eingehend zur Bilanzierung von Zuschüssen s. Anm. 1700–1730. Zu Vermarktungskostenzuschüssen bei Medienfonds s. Anm. 1834.

1871–1899 Einstweilen frei.

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

Schrifttum: *Hüttemann*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung von Verbindlichkeiten, Düsseldorf, 2. Aufl. 1976; *Schwarz*, Die Bilanzierung bedingter Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz, Spardorf 1986; *Knobbe-Keuk*, Rangrücktrittsvereinbarung und Forderungserlass mit oder ohne Besserungsschein, StuW 1991, 306; *U. Prinz*, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, 661; *Wendt*, Bilanzierung von künftigen Erträgen zu tilgenden Verpflichtungen, EStB 2000, 309; *Kaiser*, Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt und deren Behandlung unter dem neuen § 5 Abs. 2a EStG, GmbHR 2001, 103; *Strunk/Kaminski*, Steuerliche Gewinnermittlung bei Unternehmen, Neuwied, Krißtel 2001; *Gosch*, Einige Bemerkungen zur aktuellen bilanzsteuerrechtlichen Rechtsprechung des I. Senats des BFH, DStR 2002, 977; *Suchanek/Hagedorn*, Passivierung von Rangrücktrittsvereinbarungen, FR 2004, 451; *Wendt*, Passivierungsaufschub nach § 5 Abs. 2a EStG, StbJb. 2003/04, 247; *Schildknecht*, Passivierungsverbote nach Rangrücktrittsvereinbarungen, DStR 2005, 181; *Wichmann*, Bilanzierung dem Grunde, der Art und dem Werte nach in Handels- und Steuerbilanz, Stbg 2005, 526; *Förster/Wendland*, Steuerliche Folgen von Gesellschafterdarlehen in der Krise der GmbH, GmbHR 2006, 169; *K. Schmidt*, Sanierender Rangrücktritt bei Gesellschafterdarlehen: Irrungen, Wirrungen! – Eine Skizze zu § 5 Abs. 2a EStG, §§ 19, 39, 199 InsO, in Kirchhof/K. Schmidt/Schön/Vogel (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 405; *K. Schmidt*, Rangrücktritt bei Gesellschafterdarlehen: Problem gebannt?, DB 2006, 2503; *Fichtelmann*, Der qualifizierte Rangrücktritt – ein Irrtum der Rechtsprechung?, GmbHR 2007, 518; *Bäumel*, GmbH-Konzernfinanzierungen im Krisenfall nach MoMiG und FMStG, Stb 2009, 637; *Hoffmann*, Das Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt, PiR 2009, 182; *Ortmann-Babel/Bolik/Gageur*, Aktuelle Beratungsschwerpunkte bei der Bilanzierung von Gesellschafterdarlehen, BB 2009, 2414; *Carlé/Urbach*, Beratung in der Krise: Steuerliche und zivilrechtliche Hinweise, KÖSDI 2010, 16896; *Heinz*, Steuereffiziente Verlustnutzung als Bestandteil einer steuerzentrierten Sanierungsberatung, FR 2010, 1134; *Kahlert/Gehrke*, Der Rangrücktritt nach MoMiG im GmbH-Recht: Insolvenz- und steuerrechtliche Aspekte, DStR 2010, 227; *Seppelt*, Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt in der Liquidationsschlussbilanz, BB 2010, 1395; *Wendt*, Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften und ihre Bedeutung in der Krise, Stbg 2010, 145; *Christiansen*, „Weißer Rauch“ für die Passivierung rechtlich bestehender Verbindlichkeiten? – Zum BFH-Urteil vom 8.9.2011, IV R 5/09, DStR 2011, 2483; *Förster*, Bedeutung der Finanzierung für die Besteuerung, Stbg 2011, 49; *Hoffmann*, Bedingt rückzahlbare Zuwendungen, StuB 2011, 561; *Ott*, Ausfall von Gesellschafterdarlehen bei der GmbH nach dem MoMiG – Folgen aus dem BMF-Schreiben vom 21.10.2010, StuB 2011, 243; *U. Prinz*, Rückstellungen in der Steuerbilanz: Ein Gebot sachgegründeter Leistungsfähigkeitsbesteuerung, DB 2011, 492; *Braun*, Bilanzielle Behandlung von Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktrittsklausel, DStR 2012, 1360; *Demuth/Eisgruber*, Ausgewählte steuerliche Überlegungen und Beratungsbrennpunkte zum Jahreswechsel 2012/2013, DStR 2012, Beilage zu Heft 49, 135; *Demuth/Helms*, Gesellschafterforderungen und Nutzungsüberlassung in der InsO – steuerliche Fernwirkung zivilrechtlicher Bestimmungen, KÖSDI 2012, 18066; *Dziadkowski*, Zur Nicht-Passivierung rechtlich entstandener ungewisser Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz, WPg 2012, 500; *Dziadkowski*, Zum umstrittenen

Rückstellungskriterium der wirtschaftlichen Verursachung, BB 2012, 2167; *Engel-Ciric/Moxter*, Das umstrittene Rückstellungskriterium der wirtschaftlichen Verursachung in der jüngeren Rechtsprechung, BB 2012, 1143; *Farle*, Ertragsteuerliche Folgen der Liquidation einer Kapitalgesellschaft im Hinblick auf noch nicht erfüllte Verbindlichkeiten, BB 2012, 1507; *Förster/Neumann*, Forderungsverzicht und Rangrücktritt, StbJb. 2012/13, 339; *Hamming*, Passivierung oder keine Passivierung bei qualifiziertem Rangrücktritt?, NWB 2012, 1498; *Hoffmann*, Rangrücktritt = Forderungsverzicht?, StuB 2012, 209; *Hoffmann*, Neue Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht, BC 2012, 488; *Kahlert*, Passivierung eines Rangrücktritts in der Steuerbilanz, NWB 2012, 2141; *Mihm*, Verpflichtung zur Rückzahlung auch aus sonstigem freien Vermögen steuerlich erforderlich, BB 2012, 766; *Rätke*, Gewinnerhöhung durch Rangrücktritt? – BFH erweckt § 5 Abs. 2a EStG zum Leben – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 30.11.2011 – I R 100/10, StuB 2012, 338; *Schmid*, Der erfolgswirksame Rangrücktritt, FR 2012, 837; *Weng*, Neuerungen bei Gesellschafterdarlehen – Notwendigkeit einer kritischen Überprüfung der Finanzierung von Unternehmen, StuB 2012, 233; *Böcker/Poertzgen*, Der insolvenzrechtliche Überschuldungsbegriff ab 2014, GmbHR 2013, 17; *Gänsler*, Unternehmenssanierung – Steuerliche Fallstricke erkennen und vermeiden, Ubg 2013, 154; *Rätke*, Der Rangrücktritt im Insolvenz- und Steuerrecht – Fallstricke bei der Formulierung von Rangrücktrittsvereinbarungen, BBK 2013, 27; *Rätke*, Der Forderungsverzicht (mit Besserungsabrede) – Sanierungsinstrument zur Beseitigung einer Überschuldung, BBK 2013, 75; *Röck/Hucke*, Die Weitergeltung des Eigenkapitalersatzrechts nach Inkrafttreten des MoMiG, GmbHR 2013, 791; *Rödding/Scholz*, „Lösch’ mich“ – vom Umgang mit leeren Schuldnergesellschaften – zugleich Besprechung des Urteils des FG Köln vom 6.3.2012, 13 K 3006/11, DStR 2013, 993; *Ronneberger*, Steuerliche Gestaltungsüberlegungen zum Rangrücktritt unter besonderer Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 30.11.2011, StbJ 2013, 201; *Welter/Ballwieser*, BFH zu Rückstellungen für Kostenüberdeckung – Auswirkungen auf Mehrerlösabschöpfung, periodenübergreifende Saldierung und Regulierungskonto?, DStR 2013, 1492; *Baschnagel*, Der Rangrücktritt von Forderungen und der Forderungsverzicht in der Handelsbilanz, im Überschuldungsstatus und in der Steuerbilanz, Ubg 2014, 769; *Bitz/Schneeloch/Wittstock/Patek*, Der Jahresabschluss, München, 6. Aufl. 2014; *Bünning*, Passivierungsaufschub bei sog. Hybridanleihen und -darlehen, BB 2014, 2667; *Christiansen*, „Enfin“ – erklärter Gleichklang bei der Passivierung ungewisser Verbindlichkeiten – Zum BFH-Urteil vom 17.10.2013, IV R 7/11, DStR 2014, 279; *Kahlert*, Ertragsbesteuerung in Krise und Insolvenz, FR 2014, 731; *Link/Schlottter*, Steuerliche Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital, StbJb. 2014/15, 325; *Schumann*, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen – Aktuelle Rechtsprechung zur „bilanzpolitischen Spielweise des Kaufmanns“, EStB 2014, 441; *Altrichter-Herzberg*, Forderungsverzicht und Einlage – Neues vom BFH?, GmbHR 2015, 1121; *Baumgartner/Geiling*, Werthaltigkeit von Gesellschafterdarlehen – Bewertungsanlässe und Bewertungsmethode, DB 2015, 2476; *Bergmann/Clemens*, Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktrittsvereinbarungen – Anwendung des § 5 Abs. 2a EStG bei Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss, DB 2015, 1867; *Briese*, Gewinnermittlung: Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt sowie Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss, GmbHR 2015, 881; *Broemel/Endert*, Folgen eines Rangrücktritts in der Handels- und Steuerbilanz, BBK 2015, 357; *Broemel/Endert*, Forderungsverzicht mit Besserungsschein bei Kapitalgesellschaften, BBK 2015, 981; *Gosch*, Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt: Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss, BFH/PR 2015, 287; *Helios/Kröger*, Aktuelle steuerliche Rechtsfragen von Rangrücktrittsvereinbarungen – Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil v. 15.4.2015 – I R 44/14, DStR 2015, 2478; *Hennrichs*, Rückstellungen in der Steuerbilanz, StbJb. 2015/16, 253; *Hoffmann*, Vermarktungskostenzuschuss als partiarisches Darlehen, DStR 2015, 1792; *Hoffmann*, Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt: Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss – Anmerkung zu BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, DStR 2015, 1551; *Hoffmann*, Rangrücktritt als steuerlicher Eigenkapitalgenerator, StuB 2015, 561; *Hoffmann*, Zwischen Eigen- und Fremdkapital (II), StuB 2015, 769; *Hoos/Köhler*, Überschuldungsverhindernde Rangrücktrittsvereinbarungen in der Finanzierungs- und Restrukturierungspraxis, GmbHR 2015, 729; *Kahlert*, Steuerbilanzielle Behandlung des Rangrücktritts nach dem Konzept des IX. Senats des BGH, DStR 2015, 734; *Kahlert*, Rangrücktritt und (sonstiges) freies Vermögen: Der (Irr-)Weg zur Steuerneutralität, NWB 2015, 3018; *Kleinmanns*, BFH: Vermark-

tungskostenzuschuss eines Filmfonds kann als partiarisches Darlehen zu beurteilen sein, BB 2015, 2032; Korn/Strahl, Steuerliche Hinweise zum Jahresende 2015, KÖSDI 2015, 19555; Kraft/C. Schreiber, Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt, NWB 2015, 2640; Lüdenbach, An zukünftigen Bilanzgewinn geknüpfter Rangrücktritt, StuB 2015, 148; Oser, Die Erfüllung einer subordinierten Verbindlichkeit aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss belastet bereits das (Stichtags-)Vermögen, BB 2015, 1906; Ott, Gesellschafterdarlehen bei der GmbH – Steuerliche Folgen in Krisensituation oder bei Insolvenz, StuB 2015, 43; Paus, Bilanzrechtlich anzuerkennender Rangrücktritt nur noch teilweise gewinnwirksam – Anmerkungen zu dem BFH-Urteil v. 15.4.2015 – I R 44/14, FR 2015, 980; Rätke, Beständigkeit und Wandel beim Rangrücktritt – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 15.4.2015 – I R 44/14, StuB 2015, 771; Rätke, Drohende Gewinnerhöhung bei unvollständiger Rangrücktrittsvereinbarung, BBK 2015, 998; Rogge, Ertragsteuerliche Konsequenzen bei Liquidation einer Kapitalgesellschaft mit bestehenden Gesellschafterdarlehensverbindlichkeiten – Übersicht des aktuellen Rechtsstandes anhand eines Fallbeispiels, DB 2015, 2837; Schänzle/Birker, Rangrücktritt und Einlage, StB 2015, 431; Scheifele/Nees, Der Rangrücktritt aus steuerrechtlicher Sicht – Unter Berücksichtigung von BGH vom 5.3.2015 – IX ZR 133/14 und BFH vom 15.4.2015 – I R 44/14, Der Konzern 2015, 417; K. Schmidt, Rangrücktritt insolvenzrechtlich/Rangrücktritt steuerrechtlich – Aktueller Hinweis auf eine „Bringschuld“ von Gesetzgebung und Rechtsprechung, DB 2015, 600; Schmidt-Hern, Anforderungen an Rangrücktrittsvereinbarungen, DB 2015, 1153; Schnitger, Einlage bei Verbindlichkeiten iSd. § 5 Abs. 2a EStG, DB 2015, 1989; Schwedhelm/Olbing/Binnewies, Aktuelles Steuerrecht rund um die GmbH zum Jahreswechsel 2015/2016, GmbHR 2015, 1233; Seppelt, Passivierung von aus einem zukünftigen Bilanzgewinn zu befriedigenden Nachrangverbindlichkeiten, BB 2015, 1457; Strahl, Hochaktuelle Einflussfaktoren auf Gestaltungen im Unternehmenssteuerrecht, Stbg 2015, 441; Tauser, Ertragsteuerliche Aspekte von Rangrückritten in Akquisitionen und Sanierungen – zugleich Anmerkungen zu dem BFH-Urteil v. 15.4.2015 – I R 44/14, FR 2015, 976; Uhländer, Aktuelle Besteuerungsprobleme in der Insolvenz – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 20.5.2015 (DB 2015 S. 1317) und weiteren Sonderfragen, DB 2015, 1620; Weber-Grellet, Rangrücktritt im Bilanzsteuerrecht, BB 2015, 2667; Weiss, Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt, EStB 2015, 267; Winnefeld, Bilanz-Handbuch, München, 5. Aufl. 2015; Blumenberg/Neumann, Sanierungssteuerrecht – aktuelle Herausforderungen für die Beratungspraxis (Teil I), Ubg 2016, 181; Frystatzki, Die steuerbilanzielle Behandlung von Rangrücktrittsvereinbarungen nach BGHZ 204, 231, DStR 2016, 2479; Hamminger, Rangrücktritt – aktuelle Bestandsaufnahme gelöster und offener Fragen – Rechtssichere Gestaltung weiter fraglich, NWB 2016, 2359; Hoffmann, Bilanzierung des qualifizierten Rangrücktritts, StuB 2016, 285; Hoffmann, Sonstiges freies Vermögen beim Rangrücktritt, StuB 2016, 405; Hoffmann, Bilanzielle (Nicht-)Schulden trotz (Nicht-)Verpflichtung, StuB 2016, 881; Kahlert, Aktuelle Rechtsfragen von Rangrücktrittsvereinbarungen – Anmerkung zu Helios/Kröger, DStR 2015, 2478, DStR 2016, 209; Kahlert, Bilanzierung des qualifizierten Rangrücktritts – Erwiderung zu W. Müller, BB 2016, 491, BB 2016, 878; Lüdicke/Mellinghoff/Rödter, Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, FS Dietmar Gosch, München 2016; W. Müller, Bilanzierung des qualifizierten Rangrücktritts, BB 2016, 491; W. Müller, Replik zu Kahlert, BB 2016, 878 (vorstehend), BB 2016, 880; U. Prinz, Aktuelle Fälle des Bilanzsteuerrechts StbJb. 2015/16, 295; U. Prinz, Entwicklungsperspektiven im Bilanzsteuerrecht, DB 2016, 9; U. Prinz, Aktuelle Fälle des Bilanzsteuerrechts, StbJb. 2016/17, 343; H. Richter, Passivierungsaufschub beim Rangrücktritt? – § 5 Abs. 2a EStG und aktuelle Rechtsprechung, DStZ 2016, 621; K. Schmidt, Der unspezifizierte Rangrücktritt: unerfüllte Bringschuld des Insolvenz- und des Steuerrechts, BB 2016, 2; Westpfahl/Kresser, Rangrücktrittsvereinbarungen in der Beratungspraxis, DB 2016, 33; Altrichter-Herzberg, Die Höhe der steuerlichen Einlage beim Rangrücktritt, GmbHR 2017, 185; Hoffmann, Behandlung der gesellschaftsrechtlich veranlassten Verbindlichkeitstilgung, StuB 2017, 1; Hörhammer/Henrichs, Stand der Erkenntnisse zu Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht – Anwendungen der Regelung in § 4f und § 5 Abs. 7 EStG, StbJb. 2017/18, 334; Mateev, Vergleich der außergerichtlichen und insolvenzrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten der Entschuldung durch Umwandlung von Verbindlichkeiten. Eine Betrachtung im Gesellschafts-, Insolvenz- und Steuerrecht, Hamburg 2017; Mayer/Wagner, Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt in der Liquidationsschlussbilanz – Finanzverwaltung schafft

doppelt Klarheit, DStR 2017, 2025; *Rätke*, Bilanzielle Möglichkeiten zur Jahresabschluss-Gestaltung 2016/2017 – Praxistipps und -hinweise zur aktuellen Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung, BBK 2017, 75; *Scheifele*, Zur Passivierung von Nachrangverbindlichkeiten, FR 2017, 392; *A. Schmidt*, Aktuelles zum Rangrücktritt – Nähert sich der BFH dem BGH an? Zugleich Anm. zu BFH vom 10.08.2016 – I R 25/15 und vom 28.09.2016 – II R 64/14, Der Konzern 2017, 86; *A. Schmidt*, Passivierung von Verbindlichkeiten bei (stiller) Liquidation und Rangrücktritt, DB 2017, 1998; *Schulze-Osterloh*, Rangrücktritt in der Handelsbilanz zwischen BGH und BFH, BB 2017, 427; *Sistermann*, Die gesetzliche Neuregelung des Sanierungserlasses, StbJb. 2017/18, 281; *Strahl*, Entwicklungen zur steuerlichen Gewinnermittlung, KÖSDI 2017, 20449; *Strahl*, Gestaltungserwägungen zum Jahresende, Stbg 2017, 489; *Wacker*, Zu den steuerbilanziellen Folgen eines Rangrücktritts nach der jüngeren Rechtsprechung des I. BFH-Senats, DB 2017, 26; *Weber-Grellet*, Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt: Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss Anmerkung zu BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769, FR 2017, 1088; *Wolf*, Die handelsrechtliche Bilanzierung von Rangrücktrittserklärungen – Folgerungen aus dem BGH-Urteil vom 5.3.2015 – IX ZR 133/14, StuB 2017, 333; *Weiss*, Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt, EStB 2017, 218; *Brandis*, Rechtsprechungs-Highlights zum Unternehmenssteuerrecht der Kapitalgesellschaften, StbJb. 2018/19, 67; *Coenenberg/Haller/Schultze*, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Stuttgart, 25. Aufl. 2018; *Federmann/Müller*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IFRS, Berlin, 13. Aufl. 2018; *Kölbl/Neumann*, Gewinne und Verluste bei der Sanierung von Unternehmen, Ubg 2018, 273 und 324; *Ott*, Gesellschafterfremdfinanzierung bei der GmbH – Rangrücktritt, Forderungsverzicht und Ausfall von Gesellschafterdarlehen, DStZ 2018, 179; *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, Herne, 3. Aufl. 2018; *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen II: Steuerbilanz, Heidelberg, 9. Aufl. 2018; *Unterberg*, Verschmelzung nach Forderungsverzicht mit Besserungsabrede, GmbHR 2018, 811; *Wächter* (Hrsg.), Praxis des Handels- und Gesellschaftsrechts, München, 4. Aufl. 2018; *Heyd/Kautenburger-Behr/Wind*, Bilanzierung und Besteuerung in Krise und Insolvenz, München 2019; *Kanzler*, Passivierung von Filmförderdarlehen, NWB 2019, 3192; *Kronner/Seidler*, Patronatserklärung als Instrument zur Überschuldungsbeseitigung: Auswirkungen auf Liquiditätsplanung, Bilanzierung und Abschlussprüfung, BB 2019, 555; *Levedag*, Passivierung von Filmförderdarlehen, die nur aus in einem bestimmten Zeitraum erzielten zukünftigen Verwertungserlösen zu tilgen sind, GmbHR 2019, R352; *Meurer*, Passivierung von Filmförderdarlehen, EStB 2019, 449; *U. Prinz*, Neujustierung der Passivierungsgrundsätze für Filmförderdarlehen, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 10.7.2019 – XI R 53/17, StuB 2019, 881; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Heidelberg, 23. Aufl. 2020; *Demuth*, Steuerliche Leitlinien für Krisenmaßnahmen des GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers, KÖSDI 2020, 21771; *Diffing/Saft*, Die Bilanzierung von Gutscheinsystemen, Ubg 2020, 146; *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen* (Hrsg.), Bilanzrecht Kommentar, Köln, 2. Aufl. 2020; *Kanzler*, Passivierung von Filmförderdarlehen, FR 2020, 93; *Köster*, Gestaltungshinweise zum Jahresende 2020: Hinweise zur Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter – Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, DStZ 2020, 925; *Oser/Wirtz*, Rückstellungsreport 2019, StuB 2020, 41; *Tiedchen*, Der BFH, die Verbindlichkeitsrückstellungen und das eigenbetriebliche Interesse, NZG 2020, 1121; *Formel*, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt, EStB 2021, 53; *Levedag*, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt, GmbHR 2021, R37; *Oser/Wirtz*, Rückstellungsreport 2020, StuB 2021, 1; *U. Prinz*, Steuerbilanzielle Rückstellungen: Bedeutung des „eigenbetrieblichen Interesses“, FR 2021, 189; *Schiffers*, Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt, DStZ 2021, 4; *Seppelt*, Steuerneutraler Rangrücktritt trotz dauerhafter Vermögenslosigkeit, BB 2021, 114; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Köln, 24. Aufl. 2021; *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, Herne, 13. Aufl. 2021; *Weber-Grellet*, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt, FR 2021, 168.

I. Einordnung des Abs. 2a

1. Bedeutung des Abs. 2a

1900 a) Unterschiedlichkeit gewinn- und einnahmenabhängiger Verpflichtungen

Handelsrechtliche GoB: Nach §§ 246 Abs. 1 Satz 3, 247 Abs. 1 HGB sind Schulden in die HBil. aufzunehmen und gesondert auszuweisen. Verbindlichkeiten sind bei einer vom Gläubiger erzwingbaren Verpflichtung zu einer dem Inhalt und der Höhe nach bestimmten Leistung an einen Dritten, die eine wirtschaftliche Belastung darstellt (vgl. BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332, mwN zu stRspr.) zu passivieren. Für ungewisse Verbindlichkeiten bestimmt § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB in der HBil. obligatorisch eine Rückstellungsbildung. Ungewissheit besteht für Verbindlichkeiten, die am Stichtag dem Grunde nach entstanden sind, jedoch der Höhe nach nicht feststehen, und für Verbindlichkeiten, die am Stichtag nicht mit Sicherheit entstanden sind, deren Bestehen aber wahrscheinlich ist (vgl. BFH v. 24.1.2001 – I R 39/00, BStBl. II 2005, 465). Rückstellungen sind zudem zu bilden für Verbindlichkeiten, die am Stichtag rechtl. noch nicht entstanden, deren wirtschaftliche Verursachung aber in einem abgelaufenen Zeitraum veranlasst ist. Eine am Bilanzstichtag rechtl. entstandene Schuld ist unabhängig vom Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung zu passivieren (s. näher Anm. 700 ff.), wohingegen für Verbindlichkeiten, die am Bilanzstichtag weder rechtl. entstanden noch wirtschaftlich verursacht sind, eine Rückstellung nicht gebildet werden darf

vgl. BFH v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010; BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121; 196, 216; BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686, unter Hinweis auf die „innere Wirksamkeit“ der konkreten Regelung und der enthaltenen materiellen Rechtsfolgen; BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl. II 2014, 302; BFH v. 9.11.2016 – I R 43/15, BStBl. II 2017, 379; BFH v. 25.1.2017 – I R 70/15, BStBl. II 2017, 780; BFH v. 15.3.2017 – I R 11/15, BStBl. II 2017, 1043; BFH v. 27.9.2017 – I R 65/15, BFH/NV 2018, 229; BFH v. 20.11.2019 – XI R 46/17, BStBl. II 2020, 195; vgl. Christiansen, DStR 2011, 2483 [2485], gegen „Belastungsprinzip“; Dziadkowski, WPg 2012, 500 [505]; Dziadkowski, BB 2012, 2167 [2169]; zur Passivierung bei Auseinanderfallen von rechtl. und wirtschaftlicher Verursachung Bitz/Schneeloch/Wittstock/Patek, Der Jahresabschluss, 6. Aufl. 2014, 174; Schumann, EStB 2014, 441 [442]; Oser/Wirtz, StuB 2017, 693 [695], zur Mehrfachverursachung; Reddig in Kirchhof/Seer, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 148; Hennrichs in Tipke/Lang, 24. Aufl. 2021, 629 f.; krit. Weber-Grellet, FR 2001, 897 [900]; Engel-Ciric/Moxter, BB 2012, 1143 [1147]; einschränkend Scheifele/Nees, Der Konzern 2015, 417 [420]; zu handelsrechtl. Theorieansätzen, Wesentlichkeits-, Alimentations- und Teilwertthese mwN Meyering/Gröne in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht Kommentar, 2. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 58 ff.

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (zu weiteren Rückstellungspflichten vgl. Federmann/Müller, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 13. Aufl. 2018, 364; Coenenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 25. Aufl. 2018, 451 ff.) bilden also Verpflichtungen gegenüber Dritten ab, die nach Grund oder Höhe (noch) nicht feststehen (vgl. BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845). Solche handelsbilanziellen Passivposten müssen grds. auch im Rahmen der stl. Gewinnermittlung gebildet werden (vgl. BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291). Abs. 2a stellt mit seinem zeitweiligen Verbot der Passivierung somit eine weitere Ausnahme vom Maßgeblichkeitsgrundsatz dar.

Ausschließliche Gewinnabhängigkeit: Rein gewinnabhängige Verbindlichkeiten und Rückstellungen sind grds. stl. nicht passivierbar (vgl. Hüttemann, Grundsätze

ordnungsmäßiger Bilanzierung von Verbindlichkeiten, 2. Aufl. 1976, 25; zur Typisierung bedingter Verbindlichkeiten *Schwarz*, Die Bilanzierung bedingter Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz, 1986, 265).

- *Entwicklung der Rechtsprechung zu rein gewinnabhängigen Verpflichtungen vor Geltung des Abs. 2a*: Bei nur von zukünftigen Gewinnen abhängigen Verpflichtungen ist das gegenwärtige Vermögen des Schuldners nach stRspr. nicht belastet.

Vgl. die Passivierungsverbote für den HV-Ausgleichsanspruch BFH v. 24.6.1969 – I R 15/68, BStBl. II 1969, 581, und BFH v. 26.5.1971 – IV R 58/70, BStBl. II 1971, 704; für ArbN- Erfolgsprämien BFH v. 28.4.1971 – I R 39-40/70, BStBl. II 1971, 601, und BFH v. 18.6.1980 – I R 72/76, BStBl. II 1980, 741; handels- und steuerbilanziell allg. für gewinnabhängige Verpflichtungen best. durch BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164; für gewinnabhängige Pensionszusagen BFH v. 19.2.1981 – IV R 112/78, BStBl. II 1981, 654; für haftungslose Filmdarlehen BFH v. 10.10.1985 – IV B 30/85, BStBl. II 1986, 68; für Ausgleich eines negativen Kapitalkontos BFH v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246.

- *Passivierungsverbot für nur gewinnabhängige Verpflichtungen*: Für ausschließlich aus zukünftigen Gewinnen zu tilgende Verpflichtungen durften somit – bereits vor Geltung des Abs. 2a – mangels wirtschaftlicher Belastung des gegenwärtigen Schuldnervermögens Passivposten im Rahmen der stl. Gewinnermittlung nicht angesetzt werden (vgl. schon *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 113). Die Gesetzesregelung des Abs. 2a ist mithin rechtsbezeugend, was das Verbot der Passivierung gewinnabhängiger Verbindlichkeiten anbelangt, und ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/2070, 18) insoweit bezüglich gewinnabhängiger Verpflichtungen im Erg. vergleichbar mit § 6a Abs. 1 Nr. 2 (vgl. *Gosch* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 6a Rz. 8), wonach Pensionsrückstellungen nur zulässig sind, soweit die Pensionszusage keine von künftigen gewinnabhängigen Bezügen des Pensionsberechtigten abhängigen Pensionsleistungen vorsieht.

Keine ausschließliche Gewinnabhängigkeit: Differenzierend ist die Rspr. bei nicht ausschließlich aus zukünftigen Gewinnen zu tilgenden Verpflichtungen (vgl. ausführl. *Wendt*, StbJb. 2003/04, 247 [248 ff.]).

- *Entwicklung der Rechtsprechung zu nicht oder nicht nur gewinnabhängigen Verpflichtungen vor Geltung des Abs. 2a*: Bei nicht ausschließlich gewinnabhängigen Verpflichtungen, zB einnahmenabhängigen Verpflichtungen, war schon das gegenwärtige Vermögen des Schuldners belastet.

Vgl. die Passivierungsgebote für Rückzahlungsverpflichtung öffentlicher Zuschüsse BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86, BFHE 160, 323; beim Rangrücktritt BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; bei Filmförderungsdarlehen BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; für rückzahlbare Druckbeihilfen BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244; für rückzahlbare Forschungszuschüsse BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116; bei Wohnungsbauzuschüssen (Vorauszahlungsmitel aus Berliner Landesmodernisierungsprogramm) BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139; bei zweckgebundenen öffentlichen Zuschüssen BFH v. 4.11.1999 – IV B 152/98, BFH/NV 2000, 693; bei branchenüblichen Werkzeugkostenbeiträgen von Kunden BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655.

- *Passivierungsgebot für nicht nur gewinnabhängige Verpflichtungen*: Für nicht ausschließlich aus zukünftigen Gewinnen zu tilgende Verpflichtungen mussten wegen wirtschaftlicher Belastung des gegenwärtigen Schuldnervermögens in der HBil. und im Rahmen der stl. Gewinnermittlung Passivposten angesetzt

werden. Rückzahlungsverpflichtungen waren grds. zu passivieren – entweder als Verbindlichkeit oder Rückstellung und ggf. mit einem vom wahrscheinlichen Umfang der Rückzahlung abhängigen geringeren als dem vereinbarten Rückzahlungsbetrag zu bewerten (vgl. *Scheffler* in Beck-HdR, B 233 Rz. 70 ff. [11/2016]; *Baierl* in Beck-HdR, B 234 Rz. 63 ff. [3/2016]).

Indirekt hat der Gesetzgeber die Rspr. zur stl. Passivierung einnahmenabhängiger Verpflichtungen durch die Übergangsregelung des § 52 Abs. 12a i d F des StBereinG 1999 (aF) bestätigt: Wenn solche handelsrechtl. zulässig gebildeten Passivposten erst zum Schluss des ersten nach dem 31.12.1998 beginnenden Wj. aufzulösen sind (vgl. *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 762h [3/2020]), setzt dies uE implizit die vorherige stl. Zulässigkeit voraus. Für unzulässig gebildete Passivposten eröffnet die Übergangsregelung uU einen Bestandsschutz (vgl. BFH v. 16.5.2007 – I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252).

1901–1904 Einstweilen frei.

1905 b) Einheitlicher Passivierungsaufschub für gewinn- oder einnahmenabhängige Verpflichtungen seit Geltung des Abs. 2a

Gesetzliche Verankerung der Verwaltungsauffassung: Die Passivierung von bedingt rückzahlbaren Vermögenszuwendungen sollte der Gesetzesbegründung zufolge (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 14/2070, 18) im Sinne der von der FinVerw. vertretenen Auffassung mit Abs. 2a gesetzlich verankert werden (StBereinG 1999 v. 22.12.1999, BGBl. I 1999, 2601, BStBl. I 2000, 13, Art. 1 Nr. 4) und „der Verhinderung künftiger Steuerausfälle bei allgemeiner Anwendung der Grundsätze der BFH-Rechtsprechung“ dienen (nach *U. Prinz*, DB 2015, 9 [13], eine „fiskalinduzierte steuerbilanzielle“ Passivierungsbeschränkung). Die FinVerw. hielt – zB im Zusammenhang mit Film- und Explorationsprojekten (vgl. BMF v. 8.5.1978 – IV B 2 - S 2241 - 97/78, BStBl. I 1978, 203) – über das Ansatzverbot für gewinnabhängige Verbindlichkeiten hinaus die Bildung eines Passivpostens auch für Vermögenszuwendungen, die nur in Abhängigkeit von künftigen Einnahmen zurückzuzahlen waren, im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Zuwendung für unzulässig.

Die Rspr. zur Passivierungspflicht bei Zuschüssen (vgl. BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116; BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139) wurde mit Nichtanwendungserlassen beantwortet (vgl. BMF v. 28.4.1997 – IV B 2 - S 2137 - 38/97, BStBl. I 1997, 398; BFH v. 27.4.1998 – IV B 2 - S 2137 - 49/98, BStBl. I 1998, 368) und erst nach der gesetzlichen Neuregelung über den entschiedenen Einzelfall hinaus für anwendbar bestimmt (vgl. BMF v. 25.2.2000 – IV C 2 - S 2137 - 15/00, BStBl. I 2000, 375).

Konstitutiver Passivierungsaufschub bei einnahmenabhängigen Verpflichtungen: Abs. 2a ist rechtsbezeugend, was das zeitweilige Verbot der Passivierung gewinnabhängiger Verbindlichkeiten betrifft, jedoch rechtsbegründend, was das zeitweilige Verbot der Passivierung einnahmenabhängiger Verbindlichkeiten angeht, und als eine Korrekturnorm gegen die „ungeliebte“ BFH-Rspr. (*Wendt*, EStB 2000, 309 [310]) anzusehen. Da es für das zeitweilige Passivierungsverbot – sog. Passivierungsaufschub (vgl. *Wendt*, StbJb. 2003/04, 247; *Kanzler*, FR 2020, 90 [93], „treffendere Bezeichnung“) – nach dem Gesetzeswortlaut nicht darauf ankommt, ob zuvor eine Vermögenszuwendung erfolgt ist (s. Anm. 1915), reicht die Regelung insoweit über die in den Gesetzesmaterialien (BTDrucks. 14/2035, 14/2070) aufgeführten Sachverhalte hinaus: Alle ausschließlich aus – uE zuordenbaren (s. Anm. 1916; aA wohl FG Münster v. 17.8.2010 – 1 K 3969/07 F, EFG 2011,

468, rkr.) – künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu erfüllenden Verpflichtungen werden erfasst, und zwar unabhängig vom Grund ihrer Entstehung. Erfolg iSv. Abs. 2a kann Gewinn, Umsatz oder Einnahmen sein (vgl. *Frotscher/Watrin* in *Frotscher/Geurts*, § 5 Rz. 486 [3/2019]). Insoweit werden handelsrechtl. GoB, wie das Vorsichts-, das Realisations- und das Imparitätsprinzip, für die stl. Gewinnermittlung vernachlässigt (glA *Wendt*, StbJb. 2003/04, 247 [255]; aA *Lutz/Schlag* in HdJ, Abt. III/3, Rz. 13, 72 [3/2017]). Als *lex specialis* geht Abs. 2a nämlich der in Abs. 1 Satz 1 verankerten materiellen Maßgeblichkeit vor (vgl. Anm. 36; zur Wechselwirkung von Handels- und StRecht *Wacker*, FS Gosch, 2016, 413 [414]).

Entwicklung der Rechtsprechung seit Schaffung des Abs. 2a: Für die Fälle der konkret formulierten reinen Gewinn- und Einnahmenabhängigkeit ist die Passivierung von Verpflichtungen verneint worden (s. näher Anm. 1916). Eine extensive Gesetzesauslegung der FinVerw. (vgl. BMF v. 18.8.2004 – IV A 6 - S 2133 - 2/04, BStBl. I 2004, 850; aufgehoben durch BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497; abl. schon Suchanek/Hagedorn, FR 2004, 451 [456f.]) vor allem in Krisenfällen (s. näher Anm. 1911) hat die Rspr. großteils abgelehnt

vgl. zur Passivierungspflicht bei Rangrücktritt, jedoch Passivierungsverbot bei haftungslosen Darlehen BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581; zur Passivierungspflicht bei fehlendem Schuldnerlass FG Brandenb. v. 10.3.2004 – 4 K 2660/00, EFG 2004, 1440, rkr.; idR kein Passivierungsaufschub nach Abs. 2a bei Rangrücktritt BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; zu Rückstellungen für Lohnzahlungen bei Altersteilzeit (Blockmodell) BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251; zur Passivierungspflicht für Zinsverbindlichkeiten aus Altkrediten einer früheren LPG beim Rangrücktritt BFH v. 16.5.2007 – I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252, und BFH v. 14.1.2010 – IV R 13/06, BFH/NV 2010, 1483; zur Beteiligungsfinanzierung mit Inhaberschuldverschreibungen BFH v. 20.9.2007 – IV R 68/05, BStBl. II 2008, 483; zum Rückstellungsverbot bei erfolgsabhängigen Vergütungen FG Münster v. 17.8.2010 – I K 3969/07 F, EFG 2011, 468, rkr.; zum Sprachgebrauch und Begriff Gewinnbeteiligung BFH v. 26.8.2010 – I R 53/09, BFH/NV 2011, 135; zur partiarischen Darlehensvergütung BFH v. 22.6.2010 – I R 78/09, BFH/NV 2011, 12; zum Passivierungsverbot bei (sog. qualifizierten) Rangrücktritt BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332; offen BFH v. 5.2.2014 – I R 34/12, BFH/NV 2014, 1014; kein Passivierungsverbot bei Kostenüberdeckung eines kommunalen Zweckverbands BFH v. 6.2.2013 – I R 62/11, BStBl. II 2013, 954; hingegen Passivierungsverbot BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769, bei Rangrücktrittsvereinbarung im Zeitpunkt der Überschuldung und Tilgung „nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss“ mit entsprechend gegenläufiger Einlage des werthaltigen Teils der Forderung; best. durch BFH v. 10.8.2016 – I R 25/15, BStBl. II 2017, 670; BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900, keine Rückstellung für Handwerkskammerbeiträge eines künftigen Beitragsjahres; BFH v. 22.1.2020 – XI R 2/19, BStBl. II 2020, 493, keine Passivierung bei vollständiger Überlagerung wirtschaftlicher Belastungswirkung durch eigenbetriebliches Interesse; FG Nürnberg v. 25.4.2019 – 4/K 1050/17, EFG 2019, 1527, Az. BFH IV R 20/19, kein Passivierungsaufschub nach Abs. 2a mangels Veranlassungszusammenhang zu künftigen Einnahmen oder Gewinnen bei Gutscheinen aus personifizierten Kundenbindungsprogrammen ohne Mindestumsatz.

Auch mit grundsätzlicher Abkehr (vgl. BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769; zust. *Oser*, BB 2015, 1906; krit. dazu *Altrichter-Herzberg*, GmbHR 2015, 1121 [1123]; *Briese*, GmbHR 2015, 881 [884]; *Hoffmann*, DStR 2015, 1551 [1554]; *Rätke*, StuB 2015, 771; *Link/Schlotter*, StbJb. 2014/15, 325 [362]; *Schänzle/Birker*, StB 2015, 431; *Paus*, FR 2015, 980; *W. Müller*, BB 2016, 491 [494f.]; *Hoffmann*, StuB 2017, 1 [2]; *Weber-Grellet*, FR 2017, 1088 [1089]) von der bisherigen Rspr. (vgl. BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) sind die stl. Auswirkun-

gen der Möglichkeit der Einlage des werthaltigen Teils der Forderung wohl gering, zumal Werthaltigkeit in der Krise nicht der Regelfall sein dürfte (vgl. *Broemel/Endert*, BBK 2015, 357 [359]; *Bergmann/Clemens*, DB 2015, 1867 [1869]; exemplarisch zum Teilwert aA *Altrichter-Herzberg*, GmbHR 2017, 185 [188]; vgl. auch *Hoffmann*, StuB 2016, 285 [286]; krit. *W. Müller*, BB 2016, 491 [494]). Die Werthaltigkeit wird in Krisenfällen der KapGes. mit drohender Insolvenz idR nur ausnahmsweise und dann allenfalls zT gegeben sein (vgl. *Rätke*, BBK 2015, 998 [1001], Wert tendiere gegen null; *Hoffmann*, StuB 2015, 769 [770]; bei Konzernfällen aA *Schnitger*, DB 2015, 1989 [1991]; *Kraft/C. Schreiber*, NWB 2015, 2640 [2644]; zufolge *K. Schmidt*, BB 2016, 2 [4], dürfte Feststellung der Werthaltigkeit „bei einem Schönwetter-Rangrücktritt“ leichter als bei drohender Überschuldung sein; vgl. einschränkend BFH v. 9.4.2019 – X R 23/16, BStBl. II 2019, 483, zu Verschmelzung ohne Konfusionsgewinn bei Einlage einer wertgeminderten Forderung aus dem PV).

Mit der uE idR vorliegenden stl. Gewinnrealisierung kommt ein Sanierungsgewinn in Betracht (zur ertragstl. Behandlung von Sanierungsgewinnen BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240; BMF v. 22.12.2009 – IV C 6 - S 2140/07/10001 - 01, BStBl. I 2010, 18; den Billigkeitserlass der FinVerw. abl. BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393; gegen Sanierungsertrag *Sistermann*, StbJb. 2017/18, 281 [283 f.], bei ertragswirksamer Ausbuchung der Verbindlichkeit und zeitweiligem Passivierungsaufschub nach Abs. 2a).

1906 c) Sofortauflösung passivierter einnahmen- oder gewinnabhängiger Verpflichtungen

Abs. 2a erfasst auch entsprechende Verbindlichkeiten und Rückstellungen, die in Wj. passiviert worden sind, die vor dem 1.1.1999 begonnen haben, sowie auch solche, die bereits nach der bis dahin geltenden Rechtslage nicht hätten passiviert werden dürfen (zum Bestandsschutz nach Übergangsregelung von § 52 Abs. 12a idF des StBereinG 1999 vgl. BFH v. 16.5.2007 – I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252). Eine zeitweise Neutralisation des Auflösungsgewinns durch Einstellung in eine stfreie Rücklage, um die Besteuerungsfolgen abzumildern, ist nicht vorgesehen, weil wohl deren Notwendigkeit (vgl. Bericht des FinAussch. v. 11.11.1999, BTDrucks. 14/2070, 18) nicht erkannt wurde.

1907 d) Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 4 Abs. 5: Zu bereits nach § 4 Abs. 5 nicht abziehbaren BA, die von künftigen Einnahmen oder Gewinnen veranlasst sind, etwa umsatzabhängige *Incentives*, tritt das – nur zeitweilige – Passivierungsverbot des Abs. 2a nicht in Konkurrenz. Das umfassendere Verbot der Gewinnminderung durch solche BA nach § 4 Abs. 5 erlaubt hier weder einen Ansatz von entsprechenden Verbindlichkeiten noch von entsprechenden Rückstellungen.

Verhältnis zu § 5 Abs. 4a: Das Verbot der Passivierung von Drohverlustrückstellungen im Rahmen der stl. Gewinnermittlung wird durch Abs. 2a grds. nicht berührt. Lediglich soweit Drohverlustrückstellungen zulässigerweise noch fortgeführt – dh. gem. § 52 Abs. 13 erst schrittweise in den fünf folgenden Wj. ab dem ersten nach dem 31.12.1996 endenden Wj. aufgelöst – wurden, kann im Einzelfall aus Abs. 2a das Gebot der Sofortauflösung (s. Anm. 1906) folgen.

Verhältnis zu § 5 Abs. 7 und § 4f: Übernommene Verpflichtungen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, sind nach Abs. 7 beim Übernehmer so zu bilanzieren, wie sie beim ursprünglich Verpflichteten ohne Übernahme zu bilanzieren wären (krit. *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 224). Nach FinVerw. (vgl. BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 – S 2133/14/10001, zu §§ 4f, 5 Abs. 7, Rz. 2, BStBl. I 2017, 1619) gilt Abs. 7 ausschließlich für am Bilanzstichtag bestehende Verpflichtungen, die aufgrund der Vorschriften des EStG (ua. zB § 5 Abs. 2a bis 4b) und des KStG nicht oder niedriger anzusetzen und zu bewerten sind als die für die Übernahme der Verpflichtung erhaltene Gegenleistung im Sinne der BFH-Rspr. zu angeschafften Rückstellungen (vgl. BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, BFH/NV 2012, 635; BFH v. 12.12.2012 – I R 69/11, BFH/NV 2013, 840).

Verhältnis zu § 15a Abs. 5 Nr. 4: Für Unternehmer, soweit deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist, insbes. „soweit Verbindlichkeiten nur in Abhängigkeit von Erlösen oder Gewinnen aus der Nutzung, Veräußerung oder Verwertung von Wirtschaftsgütern zu tilgen sind“ (sog. haftungslose Verbindlichkeiten), gilt gem. § 15a Abs. 5 Nr. 4 iVm. § 15a Abs. 1 die eingeschränkte Verlustkompensation. Wegen der insoweit inhaltlichen Übereinstimmung wird für diese Regelung neben Abs. 2a kein verbleibender Anwendungsbereich mehr gesehen (s. § 15a Anm. 49; *Heuermann* in *Brandis/Heuermann*, § 15a Rz. 302 [12/2018]; *von Beckerath* in *KSM*, § 15a Rz. H 218 [4/2020]; *Wacker* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 15a Rz. 139).

Verhältnis zu § 8 Abs. 3 Sätze 3 ff. KStG: Infolge Ausbuchens eines von der Muttergesellschaft der Tochtergesellschaft gewährten Darlehens nach Abs. 2a sowie der verdeckten Einlage des werthaltigen Teils (s. Anm. 1905; s. näher § 8 KStG Anm. 463 ff.) und des Korrespondenzprinzips kann sich eine Einkommenserhöhung der Tochtergesellschaft ergeben (vgl. *Tauser*, FR 2015, 976 [979]).

Einstweilen frei.

1908–1909

2. Bedeutung des Abs. 2a für Gesellschafterdarlehen

a) Eigenkapitalersetzende Darlehen

1910

Hatte ein Gesellschafter seiner KapGes. ein Darlehen im Krisenfall gewährt, also nach § 32a GmbHG aF „in einem Zeitpunkt, in dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute Eigenkapital zugeführt hätten (Krise der Gesellschaft)“, so wurde er im Insolvenzverfahren als nachrangiger Insolvenzgläubiger behandelt (vgl. zu Gesellschafterkonten bei der Personengesellschaft *Wendt*, Stbg 2010, 145).

Eigenkapitalersetzende Darlehen sind in der HBil. – anders als im Überschuldungsstatus – grds. als Fremdkapital zu passivieren (vgl. BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90 BStBl. II 1992, 532; BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; zu Einlagen der Gesellschafter grundlegend BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; BFH v. 28.11.2001 – I R 30/01, BFH/NV 2002, 677; BFH v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436; BGH v. 29.5.2000 – II ZR 75/98, II ZR 118/98, II ZR 347/97, ZIP 2000, 1251; zu Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit BFH v. 6.11.2007 – I B 50/07, BFH/NV 2008, 616; zu vGA bei Schwester-KapGes. BFH v. 20.8.2008 – I R 19/07, BStBl. II 2011, 60).

Eigenkapitalersetzende Darlehen wie auch Gesellschafterdarlehen bei Missverhältnis von Eigen- und Fremdkapital (vgl. *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1121 [3/2020]; *Mateev*, Vergleich der außergerichtlichen und insolvenzrechtli-

chen Gestaltungsmöglichkeiten der Entschuldung durch Umwandlung von Verbindlichkeiten, 2017, 20 ff., zur Bedeutung der Eigenkapitalausstattung in der Krise) bleiben von einem Passivierungsaufschub bzw. -verbot uE unberührt. Obwohl Abs. 2a seinem Wortlaut nach („... erst anzusetzen, ...“) künftig entstehende Verpflichtungen betrifft (glA *Wichmann*, Stbg 2005, 526; *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 12. Aufl. 2021, § 246 HGB Rz. 85; *Briese*, GmbHR 2015, 881 [884]; *Briesemeister/Hoffmann/Nacke* in *LBP*, § 5 Rz. 917b [2/2016]), entschied der BFH anders, wenn bereits entstandene Verbindlichkeiten nur aus zukünftig anfallenden Gewinnen (Jahresüberschüssen) zu erfüllen sind (vgl. BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 762c [3/2020], bei Umwandlung einer zunächst auf einen Festbetrag gerichteten in eine gewinnabhängige Verbindlichkeit; *Bugge* in *KSM*, § 5 Rz. Ca 20 [10/2020]; *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 1976 [11/2020]). Nur wenn die Darlehensrückzahlung unter denselben Bedingungen wie die Rückzahlung einer Einlage verlangt werden kann, entfällt eine Passivierung (vgl. BFH v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436; BGH v. 29.5.2000 – II ZR 75/98, II ZR 118/98, II ZR 347/97, ZIP 2000, 1251; *Rödding/Scholz*, DStR 2013, 993 [995]); s. auch Anm. 675, „Eigenkapitalersetzende Darlehen“.

1911 b) Rangrücktrittsvereinbarung

Ein Rangrücktritt beruht als ein Schuldänderungsvertrag iSd. § 311 Abs. 1 BGB auf einer privatautonomen Regelung

vgl. zum „Rangrücktrittsdilemma“ *K. Schmidt*, DB 2006, 2503 (2504); *Altmeppen* in *Altmeppen/Roth*, 10. Aufl. 2021, § 42 GmbHG Rz. 52; *K. Schmidt*, DB 2015, 600, mit Hinweis auf Haftungsrisiken sowie vermögensrechtl. Optimierungspflicht nach § 43 GmbHG; *Hoos/Köhler*, GmbHR 2015, 729 (734), mit weitreichendem insolvenzrechtl. Formulierungsvorschlag; *Kahlert/Gehrke*, DStR 2010, 227 (230), mit Varianten von Formulierungen; *Uhländer*, DB 2015, 1620 (1627 f.); *Westpfahl/Kresser*, DB 2016, 33 (34).

Mit dem Ziel der Abwendung eines Insolvenzantrags in einer Art Stillhalteabkommen (aA zur bloßen Stundung BGH v. 5.3.2015 – IX ZR 133/14, NJW 2015, 1672; vgl. dazu *Scheifele/Nees*, Der Konzern 2015, 417 [418]; *Schmidt-Hern*, DB 2015, 1153; *Wolf*, StuB 2017, 333 [337], unter Hinweis auf Unterschiedlichkeit von Abs. 2a und insolvenzrechtl. Rangrücktritt), das Gesellschafterdarlehen nicht zurückzufordern „pactum de non petendo“ – und im Insolvenzfall nur als nachrangige Forderung anzumelden (vgl. *K. Schmidt*, FS Raupach, 2006, 405 [410]; weitergehend *Altmeppen* in *Altmeppen/Roth*, 10. Aufl. 2021, § 42 GmbHG Rz. 51), beinhaltet ein Rangrücktritt weder einen Verbindlichkeitserlass, noch ist daraus der Schluss zulässig, dass die betreffende Verbindlichkeit höchstwahrscheinlich nicht mehr erfüllt werden muss (vgl. *Förster/Wendland*, GmbHR 2006, 176; *Seppelt*, BB 2010, 1395 [1400]; *Schmid*, FR 2012, 838 [841]; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rz. D 1541; *Drüen* in *HdJ*, Abt. III/4, Rz. 63 [9/2019]). Die wirtschaftliche Belastung des Schuldners ändert sich erst recht nicht, soweit der Gläubiger künftig mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit seinen Anspruch aus der Forderung geltend macht (vgl. *Ronneberger*, Stbg 2013, 201). Verbindlichkeiten mit vereinbartem Rangrücktritt sind vor Geltung des MoMiG uE auch unter Abs. 2a im Rahmen stl. Gewinnermittlung zu passivieren, es sei denn, es werde ausdrücklich vereinbart (vgl. *Seppelt*, BB 2015, 1457, wonach die ausdrückliche Präklusion einer Verbindlichkeitstilgung aus sonstigem freien Vermögen indes „praktisch nie“ vorkomme), dass die Verpflichtung nur aus künftigen Gewinnen

oder Liquidationsüberschüssen, aber nicht aus freiem Vermögen (vgl. dazu *Carlé/Urbach*, KÖSDI 2010, 16896 [16897]; *Rütke*, BBK 2013, 27 [33]; *Broemel/Endert*, BBK 2015, 357 [360]) ausgeglichen werden könne (s. Anm. 1913, „Expliziter Ausschluss der Bedienung aus dem sonstigen freien Vermögen“ sowie zu möglicherweise anzustrebenden Gestaltungen Anm. 1914). Rangrücktrittsvereinbarungen sind trotz ähnlichen Wortlauts kein Fall von Abs. 2a (vgl. *Kaiser*, GmbHR 2001, 103; *Kölbl/Neumann*, Ubg 2018, 273 [279 f.], im Fall von PersGes. prinzipielle Neutralität in der Gesamtbilanz; Abs. 2a abl. bei Hybriddarlehen *Bünning*, BB 2014, 2667 [2670 f.]; bei offen ausgestalteten Rangrücktritten nicht zweifelsfrei *Steffen* in *Heyd/Kautenburger-Wehr/Wind*, Bilanzierung und Besteuerung in Krise und Insolvenz, 2019, 419 ff.).

Einfacher Rangrücktritt: Auch unter Geltung des Abs. 2a führt ein einfacher Rangrücktritt nicht ohne Weiteres zur gewinnerhöhenden Auflösung der Verbindlichkeit. Der einfache Rangrücktritt beeinflusst nach stRspr. (vgl. BFH v. 18.10.1989 – IV B 149/88, BStBl. II 1990, 71; BFH v. 13.11.1989 – IV B 26/89, BFH/NV 1990, 761; BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502) die Passivierungspflicht in der HBil. und der stl. Gewinnermittlung nicht (vgl. *Strahl in Korn*, § 5 Rz. 550 ff. [6/2005]; materiell glA *Knobbe-Keuk*, StuW 1991, 306 [309], Ausweis als Sonderposten). Der Gläubiger besteht weiterhin auf seiner Forderung und für den Fall der Besserung verzichtet er nicht auf die Rückzahlung des Darlehens aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen des Schuldners.

Nach Ansicht der FinVerw. führt, wenn die Erfüllung einer Verpflichtung gegenüber anderen Gläubigern lediglich zurückgestellt wird, dies dann nicht zur gewinnerhöhenden Auflösung, wenn die Darlehensverbindlichkeit zu Lasten von Gewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen bedient wird. Voraussetzung für die Verbotswirkung des Abs. 2a sei, dass zwischen dem Ansatz der Verbindlichkeit und Gewinnen und Einnahmen eine Abhängigkeit im Zahlungsjahr bestehe (vgl. BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497; vgl. schon BMF v. 18.8.2004 – IV A 6 - S 2133 - 2/04, BStBl. I 2004, 850).

Qualifizierter Rangrücktritt: Bei einem qualifizierten Rangrücktritt, der zur Vermeidung der Passivierung im Überschuldungsstatus erforderlich war (vgl. BGH v. 8.1.2001 – II ZR 88/99, GmbHR 2001, 190; krit. *Fichtelmann*, GmbHR 2007, 519, bei Einpersonen-KapGes. „kafkaische Züge“), erklärt der Gläubiger sinngemäß, er wolle wegen der Forderung erst nach Befriedigung aller anderen Gläubiger der Gesellschaft und bis zur Abwendung der Krise nicht vor, sondern zugleich mit den Einlagenrückgewähransprüchen der Mitgesellschafter berücksichtigt werden und so behandelt sein, als handle es sich bei seiner Forderung um statutarisches Kapital (vgl. BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497; *Rogge*, DB 2015, 2837 [2839 f.], mwN). Qualifizierte Rangrücktritte stellen keinen Verzicht auf die Forderung dar, denn die Forderung tritt nur bis zu einer Überwindung der Krise im Rang zurück (vgl. BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; bejaht durch BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497, die Vereinbarung eines qualifizierten Rangrücktritts ohne Besserungsabrede erfülle nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2a). Verbindlichkeiten müssen somit in der stl. Gewinnermittlung der KapGes. nicht ertragswirksam aufgelöst werden (vgl. *Ortmann-Babel/Bolik/Gageur*, BB 2009, 2414 [2418]).

Spezifizierter Rangrücktritt: In Sonderfällen mit Rangrücktrittsvereinbarungen darf eine Verbindlichkeit, die explizit nur aus künftigen Gewinnen oder einem et-

waigen Liquidationsüberschuss erfüllt zu werden braucht, mangels gegenwärtiger wirtschaftlicher Belastung des aktuellen Schuldnervermögens nicht passiviert werden (vgl. BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332, zum sog. qualifizierten Rangrücktritt; begrifflich klarstellend BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769, wonach es sich hierbei um einen spezifizierten Rangrücktritt handelte; vgl. *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 KStG Rz. 1453, „unzureichend gewählt“; *A. Schmidt*, *Der Konzern* 2017, 86 [88], „unglücklich“; krit. *Braun*, DStR 2012, 1360 [1362], Hinweis des BFH auf „going-concern-Annahme“ gehe fehl; *Hoffmann*, StuB 2012, 209 [210], widersprüchlich sei, wenn Zahlungsverpflichtungen das gegenwärtige Vermögen „betreffen“, aber „nicht belasten“; *Link/Schlöter*, StbJb. 2014/15, 325 [360 f.], sensibler Sanierungsrechtsbereich verträge keine Rechtsunsicherheit; mwN *Wüstemann/Rost* in HdJ, Abt. III/5, Rz. 19 [7/2020]). Bei Rangrücktrittsvereinbarungen, nach denen eine Verbindlichkeit nur aus künftigen Gewinnen oder einem eventuellen Liquidationsüberschuss zu bedienen ist, werden Schuldner nicht stärker belastet, als wäre die Verbindlichkeit gegen entsprechende Besserungsabrede erlassen worden. Anders als bei Verpflichtungen mit Rangrücktrittsvereinbarungen, die auch aus sonstigem Vermögen zu bedienen sind, sei es dann gerechtfertigt, diese Verbindlichkeit wie einen Forderungsverzicht mit Besserungsabrede zu behandeln und sie nicht auszuweisen. Unter welchen Voraussetzungen eine Verpflichtung, die nur im Liquidationsfall zu erfüllen ist, in der StBil. auszuweisen ist, ließ der BFH (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) offen: Es sei denkbar, dass die Verbindlichkeit erst dann passiviert werden muss, wenn nach Beginn der Liquidation ohne Berücksichtigung dieser Verpflichtung verteilbares Eigenkapital ausgewiesen werden müsste oder wenn zum Zeitpunkt des Bilanzstichtags eine Liquidation drohe und im Fall der Liquidation mit einem Überschuss zu rechnen sei. Solange eine Liquidation nach den am Bilanzstichtag objektiv erkennbaren Umständen nicht unmittelbar drohe und überdies für diesen Fall mit einem Liquidationsüberschuss zu rechnen sei, komme eine Passivierung nicht in Betracht.

Das Erg. widerspricht zwar uE nicht der Ansicht des BMF zum einfachen Rangrücktritt, sondern stützt vielmehr seine Ansicht zum einfachen Rangrücktritt, könnte aber bei qualifizierten Rangrücktrittsvereinbarungen aufgrund der offiziellen Entscheidungssüberschrift „Keine Passivierung bei sogenanntem qualifizierten Rangrücktritt“ die FinVerw. uU veranlassen, ihre bislang vertretene ablehnende Haltung zur Einschlägigkeit des Abs. 2a (vgl. BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497) zu überdenken, wenn in solchen Vereinbarungen der Hinweis der möglichen Befriedigung aus sonstigem freiem Vermögen fehlt (vgl. OFD NRW v. 21.11.2014, Kurzinformation ESt, DStR 2015, 699; OFD Frankfurt/Main v. 30.6.2017, StEK § 5 Pass. Nr. 45, OFD Frankfurt/Main v. 3.8.2018, StEK § 5 Pass. Nr. 48).

Nach bestätigender Rspr. (vgl. BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) unterfällt eine Verbindlichkeit, die nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, dem Abs. 2a-Passivierungsaufschub. Ob nämlich Abs. 2a zur Anwendung komme, sei nicht am wirtschaftlichen Unvermögen, für die Schulden aufzukommen, sondern am rechtl. Gehalt der vereinbarten Durchsetzungssperre zu beurteilen (vgl. auch *Wacker*, DB 2017, 26 [28], unter Hinweis auf die „Verschränkung von Maßgeblichkeitsgrundsatz“ und Abs. 2a). Genüge getan wird Abs. 2a nicht nur, wenn der Rangrücktritt eine Tilgung nur aus zukünftigen Jahresüberschüssen oder Steuerbilanzgewinnen vorsieht, sondern auch, wenn Forderungen aus zukünftigen handelsrechtl. Bilanz-

gewinnen zu begleichen sind. Dass in den Bilanzgewinn auch Kapitalrücklagen eingehen können, wird als unmaßgeblich erachtet, weil solche Rücklagen vorrangig mit den Verlustvorträgen zu verrechnen sind. Eine abweichende Sicht der Vorinstanz (vgl. FG Nds. v. 12.6.2014 – 6 K 324/12, EFG 2014, 1601; krit. *Hoffmann*, StB 2015, 561 [562]), dass der weitere handelsrechtl. Begriff des Bilanzgewinns das Jahresergebnis (Jahresüberschuss oder -fehlbetrag), den Gewinn- oder Verlustvortrag sowie die Veränderungen der Rücklagen (einschließlich der Kapitalrücklagen) umfasse, wohingegen Abs. 2a nur auf den engeren Begriff des Steuerbilanzgewinns abstelle, wird verneint (vgl. *Strahl*, Stbg 2015, 441 [451]). Vielmehr werde entsprechend Wortlaut und Sinn der Regelung (Passivierungsverbot bei fehlender wirtschaftlicher Belastung) auch jener Sachverhalt erfasst, dass die betroffenen Verpflichtungen nur aus künftigen (handelsrechtl.) Jahresüberschüssen zu erfüllen sind.

Zu beachten ist der vorliegend ausdrückliche Ausschluss einer Bedienung der Verbindlichkeit aus sonstigem freien Vermögen (vgl. *Kahlert*, NWB 2012, 2141 [2147]; *Strahl*, KÖSDI 2012, 17955; *A. Schmidt*, Der Konzern 2017, 86 [89], unter Hinweis auf neues Rspr.-Verständnis des freien Vermögens als das „nach Begleichung der vorrangigen Ansprüche verbleibende“ Vermögen). In der Gestaltungspraxis wird einerseits empfohlen, Rangrücktrittsvereinbarungen ggf. in der Weise vorsorglich so zu formulieren, dass eine Tilgung auch aus sonstigem Vermögen ausdrücklich vereinbart wird (vgl. *Hoffmann*, BC 2012, 488 [490]; *Rätke*, StB 2012, 338 [342]; *Rätke*, BBK 2014, 27 [33]; *Rätke*, BBK 2015, 998 [1003], befürchtet fehlende Rückwirkung einer anpassenden Änderung; *Korn/Strahl*, KÖSDI 2015, 19555 [19565]; *Helios/Kröger*, DStR 2015, 2478 [2483]; *Schänzle/Birker*, StB 2015, 431 [435], sichergestellte Passivierung der Verbindlichkeit; einschränkend *Kahlert*, DStR 2016, 209 [210], unter Hinweis auf nunmehr Abhängigkeit der Verbindlichkeitstilgung „von der (drohenden) Insolvenzreife“; *Kahlert*, NWB 2015, 3018 [3023]; *Weber-Grellet*, BB 2015, 2667 [2671]; *Frystatzki*, DStR 2016, 2479 [2486]).

Von Sonderfällen (vgl. BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) in Streitjahren vor Inkrafttreten des MoMiG (v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026) abgesehen, in denen expressis verbis eine Bedienung der Verbindlichkeit aus sonstigem freien Vermögen ausgeschlossen wird, ist die Geltung von Abs. 2a bei Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktrittsvereinbarungen somit zu verneinen (vgl. auch OFD Frankfurt/Main v. 3.8.2018, StEK § 5 Pass. Nr. 48, wonach im Insolvenzverfahren einer Tochtergesellschaft bzw. auch nach Aufhebung der Insolvenz weiter grds. von wirtschaftlicher Belastung und somit Passivierungsverpflichtung auszugehen ist).

Andererseits wird mit umgekehrter Intention – Ausbuchung der Verbindlichkeit beim Rangrücktritt – ein bewusster Verzicht auf die Tilgungsklausel „aus freiem Vermögen“ angeregt (vgl. *Ronneberger*, Stbg 2013, 201 [203]; *Briesemeister/Hoffmann/Nacke* in LBP, § 5 Rz. 1074 [2/2016]; *Rätke*, StB 2015, 771 [774]; *Rätke*, BBK 2015, 998 [1003], mit Hinweis auf vermutlichen Widerstand der FinVerw. bei sog. *Loss-refresher*-Fällen). Wenn auf eine ausdrückliche Vertragsklausel bestanden wird, dass die Schuld nur aus künftigen Jahresüberschüssen zu tilgen sei, könnte der Rangrücktritt eventuell nur auf einen Teil der Forderungen, zB in Höhe des Verlustvortrags erklärt werden (vgl. *Demuth/Eisgruber*, DStR 2012, Beilage zu Heft 49, 135 [142]).

c) Forderungsverzicht

1912

Forderungsverzichte, ob mit oder ohne Besserungsvereinbarungen, ob gesellschaftsrechtl. veranlasst oder mit fremden Dritten vereinbart, unterliegen per se

nicht dem Passivierungsaufschub nach Abs. 2a. Ein Forderungsverzicht des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft führt anders als ein Rangrücktritt bereits zur Auflösung der entsprechenden Verbindlichkeit in der HBil. und in der stl. Gewinnermittlung der Gesellschaft

(vgl. Förster/Neumann, StbJb. 2012/13, 350; Drüen in HdJ, Abt. III/4, Rz. 62 [9/2019]; Baschnagel, Ubg 2014, 769, unter Hinweis auf BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239; Lauten in Heyd/Kautenburger-Wehr/Wind, Bilanzierung und Besteuerung in Krise und Insolvenz, 2019, 141 f.; Wüstemann/Rost in HdJ, Abt. III/5, Rz. 20 [7/2020]; Oser/Wirtz, StuB 2021, 1 [3]; s. auch BFH v. 12.7.2012 – I R 23/11, BFH/NV 2012, 1901; zur Verlustnutzungsstrategie bei Forderungsverzichten mit Besserungsschein auch U. Prinz, StbJb. 2015/16, 295 [316]). Es entsteht beim Darlehensnehmer durch den Verzicht des Darlehensgebers ein Ertrag (vgl. BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588).

Verbindlichkeiten sind bei Forderungsverzicht mit oder ohne Besserungsvereinbarungen als untergegangen zu betrachten (vgl. BFH v. 29.1.2003 – I R 50/02, BStBl. II 2003, 768, zum Besserungsvorbehalt bezüglich Dauerschulden; vgl. zum Besserungsfall nach Verschmelzung BFH v. 21.2.2018 – I R 46/16, BStBl. II 2020, 412, offen zur Passivierung aufgrund gegenläufiger vGA; dazu Brandis, StbJb. 2018/19, 67 [92 ff.]; Unterberg, GmbHR 2018, 811 [814 ff.]), so dass Rechtsfolge ein nicht nur zeitweiliges Passivierungsverbot ist. Die ursprünglichen Verbindlichkeiten sind im Erlasszeitpunkt auszubuchen, sie leben bei Eintritt einer Besserung auch nicht wieder auf, sondern entstehen neu mit Wirkung ex nunc (vgl. BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; BMF v. 2.12.2003 – IV A 2 - S 2743 - 5/03, BStBl. I 2003, 648). Da der Erlass einer Forderung eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft zum Erlöschen der Verbindlichkeit führt, ist kein Raum für Abs. 2a. Vereinbarungen, dass die Forderung bei Eintritt der im Besserungsschein genannten Bedingungen wieder auflebt, stehen dem nicht entgegen (vgl. BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588) und führen dann ggf. zu einer verdeckten Einlage (vgl. dazu Scheffler, Besteuerung von Unternehmen II: Steuerbilanz, 9. Aufl. 2018, 350 ff.; Förster/Neumann, StbJb. 2012/13, 339 [354 ff.]; den konkludenten Forderungsverzicht einer Mutter-KapGes. infolge ihrer Zustimmung zur Liquidation der Tochter-KapGes. abl. OFD NRW v. 21.11.2014, DStR 2015, 699; OFD Frankfurt/Main v. 30.6.2017, StEK § 5 Pass. Nr. 45).

Der Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer PersGes. ist uE erfolgsneutral ohne stl. Gewinnauswirkung (str.; s. § 15 Anm. 730; vgl. Wendt, Stbg 2010, 145 [146]; Krumm in Kirchhof/Seer, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 330 ff.; zT bei betrieblichem bzw. gesellschaftsrechtl. Anlass des Verzichts aA Wacker in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 15 Rz. 550 ff.; s. näher § 6 Anm. 1659).

1913 d) Nachrangige Gesellschafterdarlehen seit Geltung des MoMiG

Nach Inkrafttreten des MoMiG (v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026) sind Gesellschafterdarlehen im Insolvenzfall generell (vgl. Kahlert, FR 2014, 731, zur möglichen Krisenverschärfung durch Ertragsteuern; Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 13. Aufl. 2021, 671; Hoffmann, PiR 2009, 182 [184], im Hinblick auf IAS 32.16A) nachrangig, auch wenn keine Rangrücktrittsvereinbarungen bestehen. Das bisherige Eigenkapitalersatzrecht ist im Insolvenz- und Anfechtungsrecht neu geregelt worden (vgl. Kahlert/Gehrke, DStR 2010, 227; Weng, StuB 2012, 233). Kapitalgesellschaften müssen eine Verbindlichkeit gegenüber ihrem Gesellschafter in der Überschuldungsbilanz vor der Insolvenz ausweisen, es

sei denn, es wurde ein Rangrücktritt vereinbart (vgl. *Rätke*, BBK 2013, 27 [28]; *Demuth/Helms*, KÖSDI 2012, 18066 [18072]; *Kahlert*, NWB 2012, 2141 [2145]). Um Gesellschafterdarlehen in der Überschuldungsbilanz nicht mehr passivieren zu müssen, regelt § 19 Abs. 2 Satz 2 InsO, dass Forderungen auf Rückgewähr von Gesellschafterdarlehen, für die gem. § 39 Abs. 2 InsO zwischen Gläubiger und Schuldner der Nachrang im Insolvenzverfahren hinter den in § 39 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 InsO bezeichneten Forderungen vereinbart worden ist, nicht bei den Verbindlichkeiten nach § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO zu berücksichtigen sind.

Die mit Art. 6 Abs. 3, Art. 7 Abs. 1 Finanzmarktstabilisierungsgesetz (FMStG v. 17.10.2008, BGBl. I 2008, 1982) iVm. Art. 1 des Gesetzes zur Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (v. 24.9.2009, BGBl. I 2009, 3151) für 2014 ursprünglich geplante Änderung von § 19 Abs. 2 InsO wurde aufgegeben (Art. 18 des Gesetzes zur Einführung einer Rechtsbehelfsbelehrung im Zivilprozess und zur Änderung anderer Vorschriften v. 5.12.2012, BGBl. I 2012, 2418; vgl. zur Entfristung der aktuellen Regelung *Böcker/Poertzgen*, GmbHR 2013, 17 [20]).

Ein Rangrücktritt ist trotz der insolvenzrechtl. Nachrangigkeit der Gesellschafterdarlehen (vgl. auch BMF v. 21.10.2010 – IV C 6 - S 2244/08/10001, BStBl. I 2010, 832, zu § 17 Abs. 2; zu den Rechtsfolgen beim Ausfall *Ott*, StuB 2011, 243; *Ott*, StuB 2015, 43) nach wie vor zur Insolvenzabwehr erforderlich (vgl. *Bäumel*, StuB 2009, 637 [639]). Durch die Rangrücktrittserklärung rücken Gesellschafter-Kreditgeber vom Rang her hinter jene, die keine solche Erklärung abgegeben haben (vgl. *Bäumel*, GmbHR 2009, 632 [634]; *Schmidt-Hern*, DB 2015, 1153, weist darauf hin, dass trotz Wortlauts von §§ 19 Abs. 2 Satz 2 und 39 Abs. 2 InsO auch Rangrücktrittsvereinbarungen von Nicht-Gesellschaftern zu berücksichtigen sind). Rangrücktrittsvereinbarungen „jeder Qualität“ genügen nicht, um das Passivierungsverbot nach Abs. 2a auszulösen (vgl. *Weng*, StuB 2012, 233 [235]; zur grundsätzlichen Passivierungspflicht *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 232; *Lutz/Schlag* in HdJ, Abt. III/3, Rz. 15 [3/2017]; vgl. schon *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 140). Verbindlichkeiten sind zu passivieren, wenn sie mit einer Rangrücktrittsvereinbarung nicht nur aus künftigen Gewinnen, sondern auch aus einem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen zu bedienen sind (glA *Drißen* in HdJ, Abt. III/4, Rz. 75 [9/2019]). Der Rangrücktritt muss nach MoMiG nicht näher bestimmt bzw. qualifiziert sein und entspricht demzufolge uE dem einfachen Rangrücktritt vor der BGH-Rspr. zum Qualifizierungserfordernis (BGH v. 8.1.2001 – II ZR 88/99, GmbHR 2001, 190). Allerdings behalten vor Geltung der MoMiG getroffene Vereinbarungen über einen – einfachen wie auch qualifizierten oder spezifizierten – Rangrücktritt ihre Gültigkeit.

Nach Geltung des MoMiG sind drei Fälle insolvenzrechtl. nachrangiger Gesellschafterdarlehen hinsichtlich Abs. 2a zu unterscheiden:

Fehlender Rangrücktritt: Gesellschafterdarlehen sind im Insolvenzfall generell nachrangig, verbleiben aber ohne die Vereinbarung eines Rangrücktritts im Überschuldungsstatus. Als bilanzielle Passiva bleiben sie – wie eigenkapitalersetzende Darlehen im Krisenfall vor MoMiG (zur weiteren Geltung des Eigenkapitalersatzrechts auf Altfälle *Röck/Hucke*, GmbHR 2013, 791 [794]) – von einem Passivierungsaufschub insoweit unberührt, als Abs. 2a mit der Folge der Belastung künftigen Vermögens (vgl. *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 762a [3/2020]) sowohl von seinem Wortlaut her („anzusetzen“) als auch nach dem Telos der Regelung (vgl. BTDrucks. 14/2035, 14/2070) uE nur künftig entstehende Verpflichtungen betrifft (aA BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769, das Passivie-

rungsverbot gelte ggf. auch für bereits entstandene Verbindlichkeiten, wenn diese nur aus zukünftig anfallenden Gewinnen [Jahresüberschüssen] zu erfüllen sind).

Einfacher Rangrücktritt: Zum Verhältnis von Rangrücktritt und Abs. 2a unter Geltung des MoMiG gilt uE weiterhin, dass ein einfacher Rangrücktritt ergebniswirksam ist, wenn ausdrücklich in der Besserungsvereinbarung vereinbart ist, dass eine Verbindlichkeit ausschließlich aus künftigen Gewinnen oder einem eventuellen Liquidationsüberschuss und nicht aus sonstigem freien Vermögen zu bedienen ist (Sachverhalte in BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769; vgl. *Kahlert*, DStR 2015, 734 [737]). Beschränkt auf den Insolvenzfall, ändert sich der schuldrechtl. Inhalt des Darlehens nicht (vgl. *Förster/Neumann*, StbJb. 2012/13, 380; *Forst/Schaaf/Hannweber* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 2174 ff., 6183; *Roser* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 KStG Rz. 131 „Rangrücktritt“); s. auch Anm. 1911 „Einfacher Rangrücktritt“.

Qualifizierter oder spezifizierter Rangrücktritt: Die qualifizierte Rangrücktrittsvereinbarung stellt nach der BGH-Rspr. (BGH v. 5.3.2015 – IX ZR 133/14, NJW 2015, 1672, zu Genussrechtsvereinbarung; vgl. dazu auch *Weber-Grellet*, BB 2015, 2667 [2668]; *Hoos/Köhler*, GmbHR 2015, 729 [730]; *Schmidt-Hern*, DB 2015, 1153; *Westpfahl/Kresser*, DB 2016, 33) einen Schuld- oder – weil es sich um bestehende Vereinbarungen handelt – Schuldänderungsvertrag dar, nach dessen Inhalt die Forderung des Gläubigers nicht mehr passiviert wird und nur im Falle eines die Verbindlichkeiten übersteigenden Aktivvermögens befriedigt werden darf. Nach Geltung des MoMiG sind qualifizierte Rangrücktritte nicht mehr insolvenzrechtl. erforderlich (vgl. *Blumenberg/Neumann*, Ubg 2016, 181 [183 f.]; krit. zu Begrifflichkeiten der FinVerw. A. *Schmidt*, DB 2017, 1998 [1999]). Sie dürften aber ihre insolvenzrechtl. Wirkungen behalten, zumal sie bezüglich der Tiefe des Rangrücktritts über § 19 Abs. 2 InsO hinausgehen (vgl. *Kahlert/Gehrke*, DStR 2010, 227; *Förster/Neumann*, StbJb. 2012/13, 378; *Bauer* in *Wachter*, Praxis des Handels- und Gesellschaftsrechts, 4. Aufl. 2018, § 28 Rz. 173 ff.). Der qualifizierte Rangrücktritt erfüllt nach Ansicht der FinVerw. (vgl. BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497) die Tatbestandsmerkmale von Abs. 2a nicht. Nach Rspr. des BFH vor Geltung des MoMiG tritt eine Gesellschafterforderung nur bis zur Überwindung der Krise im Rang zurück (vgl. BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618), woran sich auch bei Fortbestand der Vereinbarung unter Geltung des MoMiG uE nichts ändert. Unter Berücksichtigung der üblichen Zielsetzung (s. Anm. 1914 „Zielsetzung des Steuerpflichtigen“), die Überschuldung zu vermeiden, ohne die Verbindlichkeit steuerwirksam aufzulösen (vgl. *Gänsler*, Ubg 2013, 154 [158]; *Schwedhelm/Olbing/Binnewies*, GmbHR 2015, 1233 [1243]; *Tausser*, FR 2015, 976 [978]; *Wacker*, DB 2017, 26 [29 f.]), wird die Bezugnahme auf das sonstige freie Vermögen (zum freien Vermögen str., *W. Müller*, BB 2016, 491 und 880; *Kahlert*, BB 2016, 878; *Schulze-Osterloh*, BB 2017, 427 [429]; krit. zur Entstehung auch *Hoffmann*, StuB 2016, 405 [406], 881 [882], „Nicht-Schulden“) in die Vertragsklausel aufzunehmen sein (glA *Strahl*, KÖSDI 2017, 20449 [20461]; *Strahl*, Stbg 2017, 489 [499]; *Demuth*, KÖSDI 2020, 21771 [21780]; *Köster*, DStZ 2020, 925 [947] mwN; *Ott*, DStZ 2018, 179 [181]).

- **Expliziter Ausschluss der Bedienung aus dem sonstigen freien Vermögen:** In den seltenen Fällen (vgl. *Seppelt*, BB 2015, 1457), in denen in einem Rangrücktritt ausdrücklich vereinbart wird, man wolle ausschließlich aus künftigen Gewinnen oder einem eventuellen Liquidationsüberschuss die Verpflichtung bedie-

nen (vgl. *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 KStG Rz. 1455), mithin die Bedienung der Schuld aus dem sonstigen freien Vermögen präkludiert wird, könnte es wegen des in der offiziellen Urteilsüberschrift (vgl. BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) angesprochenen qualifizierten Rangrücktritts uU erforderlich sein (vgl. *Braun*, DStR 2012, 1360 [1362]), solche Vereinbarungen zu überprüfen und ggf. anzupassen; s. auch Anm. 1911, „Qualifizierter Rangrücktritt“.

- *Kein impliziter Ausschluss der Bedienung aus dem sonstigen freien Vermögen:* Ein nicht näher präzisierter oder spezifizierter Rangrücktritt ist nach BFH (BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618) nicht dahingehend auszulegen, dass der Gläubiger für den Fall der Besserung auf die Rückzahlung des Darlehens aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen des Schuldners verzichtet (vgl. *K. Schmidt*, DB 2015, 600 [603], wonach ein nicht spezifizierter Rangrücktritt keinen „steuerschädlichen Buchgewinn“ auslösen sollte; *Helios/Kröger*, DStR 2015, 2478 [2479], zum Insolvenzverfahren; *Schulze-Osterloh*, BB 2017, 427 [428], wonach am Abschlussstichtag vorhandenes Vermögen durch die Verbindlichkeit belastet sei, wenn der Gläubiger auch auf die sich in dem Liquidationsergebn niederschlagende Auflösung offener Rücklagen zugreifen darf).
- *Fehlende Rücklagen oder Zahlungsfähigkeit:* Auch wenn die Rspr. zuletzt auf die zur Bedienung der Verbindlichkeit fehlenden Rücklagen abstellt (krit. *Briese*, GmbHR 2015, 881 [885], Vermögenslosigkeit werde so zum „Nicht-Passivierungskriterium“; *Weber-Grellet*, BB 2015, 2667 [2671]), ist grds. die sich aus der wirtschaftlichen Situation des Bilanzierenden ergebende tatsächliche Fähigkeit, bestehende oder wahrscheinlich entstehende Verpflichtungen erfüllen zu können, für die Passivierung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen unbeachtlich (vgl. BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769; best. durch BFH v. 19.8.2020 – XI R 32/18, BFH/NV 2021, 228; *Strahl*, Stbg 2015, 441 [451]; vgl. *Formel*, EStB 2021, 53 [54], reale Erfüllungspflicht irrelevant; *Levedag*, GmbHR 2021, R37; *Schiffers*, DStZ 2021, 4 [5]; *Seppelt*, BB 2021, 114, kein „Liquidationsschluss(schein)gewinn“; krit. *Weber-Grellet*, FR 2021, 168 [173], gegen Hinweis des BFH auf freies Vermögen, da dieses zum Stichtag nicht vorhanden gewesen sei, sondern erst noch zu schaffen; zum Sanierungsertrag nach § 3a Kanzler, NWB 2020, 3680, „Kehrseite“), denn allein Vermögenslosigkeit des Schuldners führt nicht dazu, eine rechtl. bestehende Verpflichtung aus dem handels- oder strechtl. Abschluss auszubuchen (vgl. BFH v. 28.9.2016 – II R 64/14, BStBl. II 2017, 104; vgl. *Strahl*, KöSDI 2017, 20449 [20460]; *Blumenberg/Neumann*, Ubg 2016, 181 [185]; *Mayer/Wagner*, DStR 2017, 2025 [2027]; *A. Schmidt*, Der Konzern 2017, 86 [87]; *Kölbl/Neumann*, Ubg 2018, 324 [332f.], Vorteil der Gestaltungssicherheit des Gläubigers). Der zutreffende Ausweis des Schuldnervermögens erfordert die Passivierung der Schulden (vgl. BFH v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747), es sei denn, eine Beschränkung des Rückzahlungsanspruchs auf künftige Einnahmen oder Gewinne, mithin allein künftige Vermögenswerte, liege vor. Ebenfalls werden noch nicht erfüllte Verbindlichkeiten – auch die Passiva „rangrücktrittbehaftete Verbindlichkeiten“ – vor der Auflösung und Abwicklung einer KapGes. durch Abs. 2a wegen uU fehlender wirtschaftlicher Mittel des Schuldners, die Leistungsverpflichtung zu erfüllen, nicht von der Passivierung ausgenommen; die Verbindlichkeit belastet das bei Auflösung und Abwicklung der KapGes. vorhandene Vermögen weiter (vgl. *Farle*, BB 2012, 1507 [1510]).

- *Einlage des werthaltigen Teils*: Mit der Möglichkeit der Einlage des werthaltigen Teils der Forderung und Wegfall oder Verminderung des Passivpostens (vgl. BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769; BFH v. 7.5.2014 – X R 19/11, BFH/NV 2014, 1736; Baumgartner/Geiling, DB 2015, 2476 [2478], weisen auf den nur temporären Wegfall des Passivpostens im Hinblick auf die Einlagefähigkeit des WG hin; krit. auch Hoffmann, StuB 2017, 1) der Forderung wird eine Abkehr von der bisherigen Rspr. (vgl. BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) vollzogen (vgl. Oser, BB 2015, 1906), deren strechtl. Auswirkungen typischerweise aber wegen der – zumindest zT – fehlenden Werthaltigkeit im Krisenfall gering einzuschätzen sind (vgl. Broemel/Endert, BBK 2015, 357 [359]; Rätke, BBK 2015, 998 [1001]). Hinsichtlich des nicht werthaltigen Teils würde die Ausbuchung ohnehin weiter zu einem stl. Ertrag führen, womit Auseinandersetzungen mit der FinVerw. über die im Zeitpunkt des Rangrücktritts vorhandene Werthaltigkeit (vgl. Baumgartner/Geiling, DB 2015, 2476 [2479], die auf die Rechtsfigur des „Rückhalts im Konzern“ verweisen; Broemel/Endert, BBK 2015, 981 [983], zur Relevanz des Teilwerts) vorprogrammiert sein dürften (vgl. Paus, FR 2015, 980 [983], wonach ein früher Rangrücktritt die Chancen zur Noch-Werthaltigkeit der Forderung erhöhe; zum Einlagewert einer wertgeminderten Forderung aus dem Privatvermögen bei Verschmelzung vgl. BFH v. 9.4.2019 – X R 23/16, BStBl. II 2019, 483, kein stpfl. Konfusionsgewinn).

Zum Forderungsverzicht s. unverändert – wie vor Geltung des MoMiG – Anm. 1912.

1914 e) Gestaltungsüberlegungen

Zielsetzung des Steuerpflichtigen: Aus Gestaltungssicht (vgl. Briesemeister/Hoffmann/Nacke in LBP, § 5 Rz. 1074 [2/2016]) ist zunächst die Intention des Stpfl. von Bedeutung. Üblicherweise wird ein Interesse bei der Sanierung notleidender Unternehmen an einer Vermeidung der unerwünschten Steuerrechtsfolge des zeitweiligen Passivierungsverbots nach Abs. 2a unterstellt werden können (vgl. Hoos/Köhler, GmbHR 2015, 729 [733]; Korn/Strahl, KÖSDI 19555 [19565]; Weiss, EStB 2015, 267 [268]; Schwedhelm/Olbing/Binnewies, GmbHR 2015, 1233 [1243]), wenn man von Steueroptimierungsstrategien mit dem Ziel einer Nivellierung oder eines stl. Gewinnanstiegs absieht.

Ein aufgrund Abs. 2a höheres stl. Erg. könnte allerdings bspw. bei Verlusten wegen der Geltung der Mindestbesteuerung nach § 10d (vgl. Mihm, BB 2012, 766) oder möglichen Verlustuntergängen nach § 8c KStG sinnvoll sein (vgl. Heinz, FR 2010, 1134, [1138]; Demuth/Eisgruber, DStR 2012, Beilage zu Heft 49, 135 [142]). Letztere sog. *Loss-refresher*-Fälle zur teilweisen Verhinderung von Verlusten könnten ins Leere gehen (vgl. Schnitger, DB 2015, 1989 [1991]) insofern, als die Rspr. – bei Vereinbarung zur Subordination der Verbindlichkeit und Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis – den werthaltigen Teil als Einlage qualifiziert, mithin der Wegfallgewinn (vgl. BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) der Verbindlichkeit nach Abs. 2a auf der Ebene der Gesellschaft dadurch neutralisiert wird (vgl. H. Richter, DStZ 2016, 621 [623]).

Abänderung von Vergütungsabreden: Zur Vermeidung eines ggf. unerwünschten Passivierungsaufschubs in Abs. 2a wäre als erstes zu prüfen, ob ergebnisabhängig ausgestaltete Vergütungsabreden abgeändert werden sollten (vgl. U. Prinz, DStR 2000, 661 [669]); zum Kriterium der Ausschließlichkeit s. Anm. 1916.

Abänderung von Rangrücktrittsvereinbarungen: Das gilt entsprechend bei einfachen, spezifizierten oder qualifizierten Rangrücktrittsvereinbarungen, die ausdrücklich nur zu Lasten künftiger Gewinne, Bilanzgewinne oder Jahresüberschüsse vereinbart sind oder bei denen eine explizite Bezugnahme darauf gänzlich fehlt. Hier empfiehlt es sich, sicherheitshalber einen Rangrücktritt so zu formulieren, dass die entsprechenden Darlehensverbindlichkeiten zu Lasten von Gewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem „sonstigen freien“ und nicht nur zukünftigen Vermögen bedient werden (vgl. *Hammingner*, NWB 2012, 1498 [1501]; *Scheifele/Nees*, Der Konzern 2015, 417 [426]; *Wacker*, FS Gosch, 2016, 413 [419]; *Hammingner*, NWB 2016, 2359 [2363]; *Rätke*, BBK 2017, 75 [85]; *Scheifele*, FR 2017, 392 [393]; *Strahl*, KÖSDI 2017, 20449 [20461]; *Weiss*, EStB 2017, 218 [219]; krit. *K. Schmidt*, DB 2015, 600 [602], der auf eine „Perplexität der Gestaltungsaufgabe“ zwischen Insolvenz- und StRecht hinweist). Mit diesen Vertragsgestaltungen, die auch nach der Insolvenzrechtsreform durch das MoMiG unterschiedliche Tiefen des Rangrücktritts ermöglichen (vgl. *Förster/Neumann*, StbJb. 2012/13, 378), liefe Abs. 2a schon vom Wortlaut her ins Leere (vgl. *Bergmann/Clemens*, DB 2015, 1867 [1868]; *Weiss*, EStB 2015, 267 [268]; *Gosch*, BFH/PR 2015, 287 [289]; zum gegenteiligen bewussten Verzicht auf eine solche Tilgungsklausel *Briesemeister/Hoffmann/Nacke* in LBP, § 5 Rz. 1074 [2/2016]).

Passivierung als Rechnungsabgrenzungsposten: Darüber hinaus könnte bei bedingt rückzahlbaren Zuschüssen aus Gestaltungssicht zu prüfen sein, ob eine gewinnrealisierende Vereinnahmung wirklich zwingend ist, da eventuell auch die Bildung eines passiven RAP in Betracht kommt (s. Anm. 1918).

Frühzeitige Vereinnahmung bzw. Gewinnrealisation: Ein möglichst frühzeitiges Entstehen der den Verpflichtungen zuzuordnenden Einnahmen oder Gewinne, die für die Erfüllungspflicht ursächlich sind, wäre ggf. partiell (hier abl. s. Anm. 1926) anzustreben.

Vertragsgestaltung bei partiarischen Darlehen: Verlorene Zuschüsse (zur Umqualifizierung als zu aktivierendes partiarisches Darlehen eines Vermarktungskostenzuschusses – zweckgebundenes Darlehen mit gewinnabhängigem Entgelt – bei einem Medienfonds mit der Folge der Verringerung anfänglicher Verluste des Fonds BFH v. 21.5.2015 – IV R 25/12, BStBl. II 2015, 743) führen beim Schuldner, wenn die Rückzahlung über fest vereinbarte Lizenzgebühren und andere Entgelte abgedeckt ist, zum Ansatz einer Verbindlichkeit (vgl. *Hoffmann*, DStR 2015, 1792) und nicht zur Anwendung von Abs. 2a (vgl. auch zu Folgeproblemen von Abzinsungszeitraum und Tilgungsanteilen *Kleinmanns*, BB 2015, 2032 [2034]).

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2a: Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen

1. Begriff der Verpflichtungen

1915

Verpflichtung: Nach dem Wortlaut der Vorschrift werden vom Passivierungsaufschub (nach Wendt, StbJb. 2003/04, 247 [261], eine „euphemistische Umschreibung“) Verpflichtungen im Allgemeinen erfasst, und zwar unabhängig davon, ob vorher eine Vermögenszuwendung erfolgt ist (vgl. *Bugge* in KSM, § 5 Rz. Ca 17 [10/2020], „Wortlaut ... zu weit geraten“). Eine teleologische Reduktion der Norm

ist uE angesichts des eindeutigen Wortlauts fraglich. Die Verpflichtung zu einer Leistung liegt – nicht nur bei bürgerlich-rechtl. Verpflichtungen zu einem Tun, Dulden oder Unterlassen gem. § 241 BGB, sondern auch bei faktischen Leistungsverpflichtungen oder Verpflichtungen gegenüber der öffentlichen Hand – vor, wenn der bilanzierende Kaufmann sich ihr aus rechtl. oder tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann (vgl. ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 104). Die sich aus der wirtschaftlichen Situation des Bilanzierenden ergebende tatsächliche Fähigkeit, bestehende oder wahrscheinlich entstehende Verpflichtungen erfüllen zu können, ist für die Passivierung grds. unbeachtlich (vgl. BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769).

Geltung für Außenverpflichtung: Die Regelung des Abs. 2a greift lediglich bei einer Außenverpflichtung (vgl. zu Voraussetzungen *Hennrichs*, StbJb. 2015/16, 253 [259]; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, 627), also einem Leistungszwang gegenüber einem anderen (vgl. *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 202; zur Unschädlichkeit eines daneben auch eigenbetrieblichen Interesses *Wüstemann/Rost* in HdJ, Abt. III/5 Rz. 26 [7/2020]; aA wegen eines überlagernden eigenbetrieblichen Interesses BFH v. 22.1.2020 – XI R 2/19, BStBl. II 2020, 493, keine Passivierung trotz Verpflichtung der Baustellenräumung bei Vertragsende; krit. *Tiedchen*, NZG 2020, 1121 [1123 f.]; *U. Prinz*, FR 2021, 189, zur Bedeutung des eigenbetrieblichen Interesses; s. dazu näher Anm. 695). Somit betrifft Abs. 2a nur solche rechtl. oder faktischen Verpflichtungen (hierzu ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 119; *Ballwieser* in Beck-HdR, B 131 Rz. 74f. [8/2019]), deren Erfüllung eine fremde Person verlangen und durchsetzen kann. Die Verpflichtungen werden überwiegend wohl auf Zahlung eines Geldbetrags abstellen, sie können aber auch auf die Erbringung einer Sach- oder Dienstleistung sowie – etwa im Bereich Umweltschutz – auf die Herstellung eines Umweltzustands gerichtet sein.

Keine Geltung für Innenverpflichtung: Für Innenverpflichtungen (vgl. *Faaß/Kursatz* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 2. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 45), dh. Rückstellungen „für eine betriebswirtschaftliche Verpflichtung gegen sich selbst“ (vgl. BFH v. 19.1.1972 I 114/65, BStBl. II 1972, 392) – passivierungspflichtige, wie im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden, oder unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB) – stellt sich das Problem des Zwangs zur Erfüllung der Verpflichtungen und damit der Gewinn- oder Einnahmenabhängigkeit dieser Erfüllungspflicht nicht. Für weitere Innenverpflichtungen, die früher aufgrund handelsbilanzieller Passivierungswahlrechte nach § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB aF zulässig waren, galt jeweils ein strechtl. Passivierungsverbot (stRspr., grundlegend BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291).

2. Erfüllungspflicht

1916 a) Abhängigkeit der Erfüllungspflicht von Einnahmen oder Gewinnen

Erfüllungspflicht nur abhängig von künftigen Einnahmen oder Gewinnen: Nach seinem Wortlaut ist Tatbestandsvoraussetzung für Abs. 2a, dass die Verpflichtungen ausschließlich im Falle künftiger Einnahmen oder Gewinne zu erfüllen sein müssen. Die Erfüllung muss durch den Anfall der Einnahmen oder Gewinne veranlasst sein, sie muss den entsprechenden Einnahmen oder Gewinnen

konkret folgen, da diese hierzu zu dienen bestimmt sind (aA, uE die zukünftige Gewinnsituation zu weit fassend, FG Münster v. 17.8.2010 – 1 K 3969/07 F, EFG 2011, 468, rkr.). Der Veranlassungszusammenhang ist mithin wesentlich (glA *Meyering/Gröne in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 2. Aufl. 2020, § 249 Rz. 111). Die Rechtsfolge des zeitweiligen Passivierungsverbots tritt uE ausschließlich für solche Verpflichtungen ein, deren Erfüllung „nur“, mithin ausschließlich vom Anfall künftiger Einnahmen oder Gewinne abhängt (vgl. *H. Richter*, DStZ 2016, 621 [622]; glA *Schiffers/Köster in Fuhrmann/Kraeusel/Schiffers*, § 5 Rz. 548 [12/2020]). Das zeitweilige Passivierungsverbot betrifft – ungeachtet der Tatsache, dass für den Fall der bloßen Einnahmenabhängigkeit auch bereits das gegenwärtige Schuldnervermögen als belastet angesehen werden kann – dann alle Verpflichtungen dieser Art.

Beispiel 1:

Ein Filmproduzent erhält von einer Fernsehanstalt einen Kredit für eine Filmproduktion (vgl. ähnlich BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; vgl. auch BFH v. 10.7.2019 – XI R 53/17, BStBl. II 2019, 803). Der Kredit ist ausschließlich aus den Verwertungserlösen der ersten fünf Jahre nach der Uraufführung des Films zu tilgen, soweit diese Verwertungserlöse einen bestimmten Betrag übersteigen. Da die Verpflichtung ausschließlich im Falle künftiger Verwertungserlöse aus Erlösen erfüllt werden muss, gilt bis zu deren Anfall (s. Anm. 1926 und 1927) ein Passivierungsaufschub.

Erfüllungspflicht teilweise unabhängig von künftigen Einnahmen oder Gewinnen: Dagegen unterliegen uE jene Verpflichtungen, für deren Erfüllung nicht „nur“ zukünftige Einnahmen oder Gewinne im Sinne des Veranlassungszusammenhangs verantwortlich sind, nicht dem Passivierungsaufschub. Hängt eine Verpflichtung nicht ausschließlich von künftigen Einnahmen oder Gewinnen ab und ist damit wohl auch aus gesetzgeberischer Sicht angesichts der Verpflichtungserfüllung das gegenwärtige Vermögen des Schuldners als belastet anzusehen (vgl. BFH v. 6.2.2013 – I R 62/11, BStBl. II 2013, 954; dazu *Welter/Ballwieser*, DStR 2013, 1492 [1497]), tritt die Rechtsfolge des Passivierungsaufschubs in Abs. 2a nicht ein, zumindest bei zu bejahender rechtl. Verpflichtung, bei der lediglich der Zeitpunkt der Erfüllung offen ist.

Beispiel 2:

Wie oben erhält der Filmproduzent einen Kredit zur Filmproduktion, der hingegen jetzt in den ersten drei Jahre nach der Uraufführung des Films, soweit die Verwertungserlöse einen bestimmten Betrag übersteigen, spätestens aber nach fünf Jahren zu tilgen ist. Da die Verpflichtung auch im Fall fehlender Verwertungserlöse erfüllt werden muss, gilt in diesem Beispiel kein Passivierungsverbot (uU dann Abzinsung, s. § 6 Anm. 765 ff.).

Auch wenn Tilgungsraten zu entrichten sind, deren Höhe oder Zeitpunkt gewinn- oder einnahmenabhängig sind, handelt es sich uE bei der zugrundeliegenden Verpflichtung um eine passivierungspflichtige Verbindlichkeit, da die Gewinn- oder Einnahmenabhängigkeit der Raten die Fälligkeit und nicht die Verbindlichkeit selbst betrifft. Für eine Anwendung des Abs. 2a ist insoweit kein Raum.

b) Umfang der Erfüllungspflicht

1917

Höhe der Verpflichtungen: In voller Höhe der vom Anfall künftiger Einnahmen oder Gewinne abhängigen Verpflichtungen greift „für“ diese Verpflichtungen nach dem Wortlaut und der Intention des Abs. 2a das zeitweilige Passivierungsverbot. Zwar gilt dieses Verbot für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, „soweit“

künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen; damit wird allerdings lediglich die vertragsmäßige Ausgestaltung der sukzessiven Erfüllungspflicht angesprochen (vgl. auch Anm. 1916).

Keine inhaltliche Einschränkung: Eine möglicherweise einschränkend zu verstehende, lediglich partielle inhaltliche Bezugnahme auf die Verknüpfung von Verpflichtungen und künftigen Einnahmen oder Gewinnen kann nach dem uE zu bejahenden Tatbestandsmerkmal der ausschließlichen Abhängigkeit der Verpflichtungen von den Einnahmen oder Gewinnen (s. Anm. 1916) damit nicht gemeint sein: Sobald – zB über die ausschließliche Abhängigkeit von künftigen Erlösen hinaus – der Erfüllungszwang der Verpflichtungen nur teilweise durch künftige Einnahmen oder Gewinne veranlasst ist (s. Beispiel 2 in Anm. 1916), läuft nicht nur „insoweit“ der Passivierungsaufschub ins Leere. Ein Passivierungsverbot ergibt sich hingegen, wenn allein Einnahmen- oder Gewinnabhängigkeit vereinbart ist.

Beispiel:

In der HBil. einer Verlags-GmbH ist eine Druckbeihilfe erfasst worden (vgl. ähnlich BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244). Die Beihilfe ist der GmbH als unverzinsliches Darlehen aus Eigenmitteln des Autors gewährt worden, und zwar unter der Bestimmung, dass erst nach einem festgelegten Mindestumsatz aus dem Verkauf von Buchexemplaren das Darlehen zurückzuzahlen ist, indem der Verfasser (und Darlehensgeber) sodann einen bestimmten Betrag für jedes verkaufte Buch erhält. Für die Verpflichtung zur Darlehenstilgung oder -rückzahlung, die nur zu erfüllen ist, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, darf damit nach Abs. 2a im Rahmen der stl. Gewinnermittlung – solange der festgelegte Mindestumsatz aus dem Buchverkauf nicht erreicht ist – kein Passivposten angesetzt werden.

1918 **3. Betroffene Passivposten**

Keine Passivierung von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen: Infolge einer Einnahmen- oder Gewinnabhängigkeit dürfen zunächst weder Verbindlichkeiten noch Rückstellungen passiviert werden. Das zeitweilige Passivierungsverbot in Abs. 2a betrifft die Verbindlichkeiten und Rückstellungen grds. gleichermaßen. Verbindlichkeiten und Rückstellungen stellen Unterfälle (§§ 246, 266 HGB) der Schulden dar (*Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 201), für die zur Bilanzwahrheit das handelsrechtl. Vollständigkeitsgebot (vgl. *Ballwieser* in MüKo HGB, Bd. 4, 4. Aufl. 2020, § 246 HGB Rz. 3 ff.; *Merkt* in *Baumbach/Hopt*, 40. Aufl. 2021, § 246 HGB Rz. 1) erforderlich ist und deren wesentliche Merkmale die wirtschaftliche Belastung, Vorliegen einer Leistungspflicht sowie Quantifizierbarkeit der Leistung sind (stRspr., zB BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705).

Gewissheit bei Verbindlichkeiten, Ungewissheit bei Rückstellungen: Verbindlichkeiten sind gewisse Verpflichtungen gegenüber Dritten, die nach Grund und Höhe feststehen. Verbindlichkeiten, die mit Sicherheit oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden müssen, dürfen weder in der HBil. noch im Rahmen der stl. Gewinnermittlung passiviert werden (vgl. BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359; BFH v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479; BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332). Zu einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten kommt es handelsbilanziell dann, wenn die Verpflichtung dem Grunde nach rechtl. wirksam entstanden ist oder wahrscheinlich entstehen wird (verneinend bei harten Patronatserklärungen im Konzern BFH v. 25.10.2006 – I R 6/05, BStBl. II 2007, 384) und die wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag gegeben ist (str.; vgl. *Moxter*, Bilanzrechtssprechung, 6. Aufl. 2007, 118 ff., sowie mwN *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl.

2021, § 5 Rz. 384). Wenn Verpflichtungen am Bilanzstichtag dem Grund und/oder der Höhe nach nicht feststehen, kommt nur die Passivierung einer Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit in Betracht (vgl. BFH v. 18.6.1980 – I R 72/76, BStBl. II 1980, 741). Künftige Ausgaben müssen dabei sofort als BA abziehbar sein und dürfen ihrer Art nach nicht als AK oder HK zu aktivieren sein (vgl. BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18; BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733; s. zu Abs. 4b Satz 1 Anm. 2105 ff.).

Beispiel 1:

Eine KG erhält für ein Entwicklungsprojekt vom damaligen Bundesminister für Forschung und Technologie (vgl. BMFT) eine rückzahlbare Zuwendung von insgesamt 50 % der tatsächlichen Selbstkosten in einem Förderzeitraum von fünf Jahren (vgl. ähnlich BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116). Die Rückzahlungsverpflichtung wird normalerweise drei Jahre nach dem Abschluss des Vorhabens wirksam und ist in fünf gleichen Jahresraten zu leisten, jedoch wird sie nicht wirksam, wenn dem BMFT glaubhaft dargelegt wird, dass das wissenschaftlich-technische Ziel in wichtigen Punkten nicht erreicht wurde, eine kommerzielle Verwertung nicht möglich ist oder die Verwertung der Ergebnisse des geförderten Vorhabens zu keinem nachhaltigen Umsatz geführt hat. Wegen des Schwebezustands ist bis zum Ablauf des Förderzeitraums keine Verbindlichkeit zu bilanzieren (für die sonst ebenfalls Abs. 2a anzuwenden wäre), hingegen sind die Voraussetzungen, die von der Rspr. für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten entwickelt worden sind, grds. erfüllt. Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist allerdings nach Abs. 2a zunächst untersagt.

Ist eine Verpflichtung noch nicht wirksam entstanden, weil sie vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung (§ 158 Abs. 1 BGB) abhängt, kann eine Bilanzierung einer gewissen Verbindlichkeit nicht erfolgen. Dasselbe gilt, wirtschaftlich betrachtet, für eine auflösend bedingte (§ 158 Abs. 2 BGB) Rückzahlungsverpflichtung, bei der der Gläubiger den Eintritt der Bedingung nicht einseitig herbeiführen kann.

Rechnungsabgrenzungsposten: Weitere Passivposten werden in der Vorschrift des Abs. 2a nicht angesprochen. Kommt – bei bejahter Zeitbestimmtheit ieS – der Ansatz eines passiven transitorischen RAP in Betracht (am Beispiel „Forschungskredit“ zust. Hoffmann/Lüdenbach, Kommentar Bilanzierung, 12. Aufl. 2021, § 246 HGB Rz. 85; Briesemeister/Hoffmann/Nacke in LBP, § 5 Rz. 917d [2/2016], „make or buy“), greift das zeitweilige Passivierungsverbot des Abs. 2a nicht, da RAP nicht zu den Verbindlichkeiten oder Rückstellungen gehören (§ 266 Abs. 3 HGB „D. Rechnungsabgrenzungsposten“). Allerdings wird es uE in den hier in Betracht kommenden Fällen wohl idR am Kriterium der Zeitbestimmtheit mangeln und damit ein passives Transitorium ieS nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (vgl. § 250 Abs. 2 HGB) nicht vorliegen.

Beispiel 2:

Ein Unternehmen erhält zu den HK für Werkzeuge von einem Kunden Zuschüsse, die es bei der Preisgestaltung für die damit herzustellenden Produkte gemäß Liefervertrag über fünf Jahre an ihn preismindernd berücksichtigen muss. Die Zuschüsse sind im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung gewinnerhöhend zu erfassen. Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten, wie sie der BFH (BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655) noch erlaubte, scheidet wegen der Einnahmenabhängigkeit nach Abs. 2a aus. Mit dem Erg., den Zuschuss wegen der Zeitbestimmtheit hier als transitorischen passiven RAP zu erfassen und ihn über die Dauer der Lieferverpflichtung aufzulösen (vgl. Hoffmann, StuB 2011, 561 [562]), entfiel das zeitweilige Passivierungsverbot.

Keine Passivierung von erhaltenen Anzahlungen: Als verbotsschädlich käme eventuell noch die Bildung von erhaltenen Anzahlungen in Betracht (vgl. U. Prinz,

DStR 2000, 661 [669]). Das erscheint angesichts der – für KapGes. obligatorischen – handelsbilanziellen Gliederungsvorschrift des § 266 Abs. 3 HGB, wonach erhaltene Anzahlungen einen Unterfall der Verbindlichkeiten darstellen, aber fraglich (abl. auch *Wendt*, EStB 2000, 313). Erhaltene Anzahlungen, die Verbindlichkeiten darstellen, unterliegen dem Passivierungsverbot des Abs. 2a.

1919–1924 Einstweilen frei.

III. Rechtsfolge des Abs. 2a: Ansatz von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen nach Anfall der Einnahmen oder Gewinne

1925 1. Begriff der Einnahmen oder Gewinne

Da Abs. 2a im Rahmen einer strechtl. Gewinnermittlungsvorschrift gleichermaßen auf Einnahmen oder Gewinne abstellt, sind entsprechende Vereinbarungen nach der strechtl. Terminologie auszulegen. Für die Auslegung des maßgeblichen Einnahmenbegriffs gilt § 8 Abs. 1 unmittelbar oder – soweit Einnahmen iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 betroffen sind – sinnentsprechend (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449; BFH v. 30.5.1990 – I R 57/89, BFHE 161, 97; BFH v. 30.5.1990 – I R 6/88, BStBl. II 1991, 235). Unter Einnahmen iSd. Abs. 2a werden also alle Zugänge von WG in Geld oder Geldeswert – zB bei Sachbezügen – zu verstehen sein. Eine Beschränkung auf Einnahmen, die durch den Betrieb veranlasst sind, erfolgt zwar nicht ausdrücklich, andere Einnahmen, aus denen die Erfüllung erfolgen soll, sind aber uE auch nicht denkbar. Gewinn als Saldogröße ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem BV am Schluss des Wj. und dem BV am Schluss des vorangegangenen Wj., vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen (§ 4 Abs. 1).

1926 2. Umfang des Einnahmen- oder Gewinnanfalls

Erst wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind, müssen Verbindlichkeiten oder Rückstellungen passiviert werden (vgl. *U. Prinz*, StbJb. 2016/17, 343 [369 ff.]; *Hörhammer/Hennrichs*, StbJb. 2017/18, 334 [347 f.]; *Diffring/Saft*, Ubg 2020, 146 [158 f.], kein Abs. 2a ohne Veranlassungszusammenhang bei Gutscheinen).

Teilumfänglicher Anfall von Einnahmen oder Gewinnen: Darüber hinaus ist es notwendig, den entsprechenden Umfang des Einnahmen- bzw. Gewinnanfalls als Tatbestandsvoraussetzung zu präzisieren. Es ist festzustellen, dass die Vorschrift des Abs. 2a an zwei unterschiedlichen Stellen auf Einnahmen sowie Gewinne Bezug nimmt:

- Passivierungsverbot unter der Voraussetzung des ausschließlichen Erfüllungszwangs, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen (s. Anm. 1917), und
- Passivierungspflicht, wenn „die“ Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.

Der bestimmte Artikel „die“ stellt ab auf die vorher in der Norm angesprochenen Einnahmen und Gewinne. Diese betreffenden Einnahmen und Gewinne werden durch Verwendung der Konjunktion „soweit“ insoweit eingeschränkt (glA *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 762d [3/2020]; *Wüstemann/Rost* in HdJ, Abt. III/5, Rz. 22 [7/2020]), als Erfüllungszwang und Anfall von Einnahmen oder Gewinnen korrespondieren (s. Anm. 1917). Sie konkretisieren damit ihrerseits die Einnahmen und Gewinne, auf die innerhalb des zweiten Nebensatzes abgestellt wird. Da-

mit sind empfangene Beträge BE des Jahres der Zuwendung, während zurückgezahlte Beträge BA der Jahre sind, in denen die Rückzahlungsverpflichtung durch Einnahmen oder Gewinne ggf. sukzessive entsteht. Vereinzelt wird die Auffassung vertreten, dass die Passivierung in voller Höhe vorzunehmen sei, sobald, in welchem Umfang auch immer, Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. So sind *Strunk/Kaminski* (Steuerliche Gewinnermittlung bei Unternehmen, 2001, 66; vgl. auch *Strahl in Korn*, § 5 Rz. 548 [6/2007], es komme auf den Umfang des Einnahmenezuflusses oder der Gewinnentstehung dann nicht an) der Ansicht, dass die Verpflichtung – trotz der uE umgekehrten Intention des Gesetzgebers – in voller Höhe zu bilanzieren sei, sobald ein Gewinn entsteht.

Stellungnahme: Dem wird nicht zu folgen sein; denn anderenfalls würde gegen den eindeutigen Gesetzeswortlaut eben dann eine Verbindlichkeit oder eine Rückstellung ausgewiesen, die weiterhin nur von künftigen Einnahmen oder Gewinnen abhängig ist. Das gesetzgeberische Ziel, die Passivierung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen stl. auch nur insoweit zuzulassen, wie Einnahmen bzw. Gewinne entstanden sind, wird uE mit Abs. 2a erreicht, denn die Regelung des Abs. 2a betrifft auch den weiteren Ansatz „der Höhe nach“ (vgl. BFH v. 10.7.2019 – XI R 53/17, BStBl. II 2019, 803).

Beispiel:

Ein Unternehmen erhält zur Förderung der beschleunigten Markteinführung energiesparender Technologien eine rückzahlbare Zuwendung (vgl. ähnlich BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86, BFHE 160, 323). Der Zuwendungsgeber verzichtet auf die Rückzahlung teilweise, wenn das Verfahren nach drei Jahren nicht erfolgreich am Markt eingeführt wurde. Erst dann ist die Zuwendung aus den Umsatzerlösen – ggf. lediglich quotale – rückzahlbar. Der Darlehensrückzahlungsanspruch des Zuwendungsgebers stellt beim Zuwendungsempfänger eine erfolgsabhängige Verpflichtung dar, deren Passivierung zunächst über Abs. 2a verboten ist. Eine Passivierungspflicht entsteht erst – vom Umfang her korrespondierend zur Rückzahlungspflicht aus den Umsatzerlösen – (quotale) in der Höhe, wie Einnahmen entstanden sind.

Eine Passivierung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen erfolgt, soweit Einnahmen bzw. Gewinne entstanden sind, also auch „der Höhe nach“, entsprechend des Anfalls tilgungspflichtiger Erlöse (vgl. *Brandis*, StbJb. 2019/20, 322 [333 ff.]; *Neumann-Tomm in Lademann*, § 5 Rz. 1975 [11/2020]; *U. Prinz*, StuB 2019, 881 [884], aus Gestaltungssicht denkbar wäre Änderung der Vergütungsabrede; *Kanzler*, FR 2020, 93; *Kanzler*, NWB 2019, 3192 [3193], Verbotswirkung der Höhe nach sei überzeugend begründet; *Levedag*, GmbHR 2019, R352; *Meurer*, EStB 2019, 449 [450], Zinsaufwand sei unstreitig; *Oser/Wirtz*, StuB 2020, 41 [43], Passivierung, „wenn und soweit“ das gegenwärtige Schuldnervermögen belastet ist; einschränkend zur grammatikalischen Herleitung *Weiss*, BB 2019, 2805, Auslegung sei nicht zwingend trotz eines uU für Zwecke der Verlusthebung stl. günstigen Ergebnisses).

3. Zeitpunkt des Einnahmen- oder Gewinnanfalls

1927

Geltung des Realisationsprinzips: Eine Passivierung von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen wird „erst“ ab dem Zeitpunkt des Anfalls von Einnahmen bzw. Gewinnen erlaubt; das Darlehen ist zu passivieren bzw. zu tilgen, weil die Einnahmen zugeflossen sind (vgl. *Frotscher/Watrin in Frotscher/Geurts*, § 5 Rz. 486 [3/2019]). Zur Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals ist auf das Realisationsprinzip zurückzugreifen (zum Realisationsprinzip *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 45 ff.; zur Bedeutung des Realisationsprinzips für die Passivseite der Bilanz *Gosch*, DStR 2002, 977 [981]), das im Bereich des BV-Vergleichs die zeitliche Zu-

ordnung von Aufwendungen und Erträgen regelt. Danach sind Erträge dann auszuweisen, wenn der Leistungsverpflichtete seine Leistung im Wesentlichen erbracht hat und deshalb sein Anspruch auf die Gegenleistung (Zahlung etc.) nicht mehr mit ungewöhnlichen, über das jeder Geldforderung eigene Ausfallrisiko hinausgehenden Risiken belastet erscheint. Es genügt also für die Verbindlichkeits- bzw. Rückstellungsbildung im Erg. entweder die Einzahlung oder die Ertragsrealisierung, soweit davon der Erfüllungszwang der Verpflichtung abhängig ist. Das Zuflussprinzip kann nach § 11 Abs. 1 Satz 5 auch bei partieller Bezugnahme auf Einnahmen in Abs. 2a zur Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals nicht herangezogen werden, weil es für den BV-Vergleich keine Gültigkeit hat (s. § 11 Anm. 93; vgl. *Krüger* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 11 Rz. 4).

Ende des Wirtschaftsjahres als maßgeblicher Zeitpunkt: Vom „Gewinn“ als Saldogröße kann die Verpflichtungserfüllung abhängig sein. Hier reicht es für die Passivierung der von Abs. 2a erfassten Verpflichtungen zum Ende eines Wj. aus, wenn in diesem Wj. der entsprechende (s. Anm. 1926) Gewinn erzielt wurde. Wird hinsichtlich der Verpflichtungserfüllung auf Teilergebnisse (zB Unternehmenssegmentgewinne) abgestellt, ist uE für die Passivierung ebenfalls der Ablauf der entsprechenden Rechnungslegungsperiode ausreichend.

1928–1930 Einstweilen frei.

1931 4. Passivierung bei Einnahmen- oder Gewinnanfall

In dem Wj., in dem die Einnahmen oder Gewinne anfallen, wirkt die Rückzahlung entsprechend der Erfüllungspflicht erstmals ergebnismindernd; denn ab diesem Zeitpunkt (s. Anm. 1927) sind diese Verpflichtungen nicht mehr von künftigen, sondern von entstandenen Gewinnen, Erlösen, Erträgen oder Einnahmen abhängig. Da ab dann sowohl die Einnahmen- als auch die Gewinnabhängigkeit – zukunftsbezogen – zu verneinen ist, normiert Abs. 2a seinem Wortlaut nach („sind ... anzusetzen“) ab diesem Wj. eine entsprechende (s. Anm. 1926) Passivierungspflicht. Die Rechtsfolge ergibt sich außerdem mangels einer strechtl. entgegenstehenden Norm (s. Anm. 1907) aus dem Maßgeblichkeitsprinzip (vgl. BFH v. 10.11.1999 – X R 60/95 BStBl. II 2000, 131). Für den Fall einer teilweisen Einnahmen- bzw. Gewinnentstehung entsprechend dem Erfüllungszwang (s. Anm. 1916) korrespondiert das Passivierungsgebot uE mit dem weiterhin entsprechenden teilweise bestehenden aufschiebenden Passivierungsverbot. Dies hat dann die entsprechende Passivierung im Zuge der Einnahmen- bzw. Gewinnentstehung zur Folge, und zwar als Verbindlichkeit, wenn die Rückzahlungshöhe bekannt ist (vgl. *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 224); zur Bewertung s. § 6 Anm. 690 ff. und 720 ff.

1932–1934 Einstweilen frei.

1935 IV. Wichtige Anwendungsfälle zu Abs. 2a

Ausschluss der Bedienung aus dem sonstigen freien Vermögen: Bei einem Rangrücktritt muss diese Klausel uE explizit vereinbart sein, um – was ausnahmsweise der Fall sein kann – eine das stl. Erg. erhöhende Wirkung durch Abs. 2a zu erreichen; sie ist uE nicht implizit zu unterstellen (s. Anm. 1913 f.).

Besserungsvereinbarung: Siehe „Forderungsverzicht“, „Rangrücktrittsvereinbarungen“.

Bonuspunkte-System: Ist bei Gutscheinen in einem Kundenbindungsprogramm mit Bonuspunkten kein Mindestumsatz vorgesehen, fehlt es am Veranlassungszusammenhang zu künftigen Gewinnen oder Einnahmen, der für das zeitweilige Passivierungsverbot nach Abs. 2a erforderlich wäre (vgl. FG Nürnberg v. 25.4.2019 – 4/K 1050/17, EFG 2019, 1527, Az. BFH IV R 20/19).

Druckbeihilfen: Eine Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten ist nach Abs. 2a zunächst verboten (vgl. BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244). Die an die Absatz- und Umsatzzahlen des einzelnen Werks anknüpfende entsprechende Rückgewährverpflichtung muss nach Abs. 2a ab dem Wj. passiviert werden, in dem die Absatzzahlen überschritten werden.

Durchsetzungssperre: Für die Beurteilung, ob Abs. 2a zur Anwendung kommt, ist nicht das wirtschaftliche Unvermögen, für die Schulden aufzukommen, sondern der rechtl. Gehalt der vereinbarten Durchsetzungssperre tragend (vgl. BFH v. 10.8.2016 – I R 25/15, BStBl. II 2017, 670).

Eigenkapitalersetzende Darlehen: In der Krise einer KapGes. vor Geltung des MoMiG gewährte eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen unterliegen grds. nicht dem Passivierungsaufschub nach Abs. 2a (s. Anm. 1911).

Einfacher Rangrücktritt: Wird bei einem einfachen Rangrücktritt ausdrücklich vereinbart, dass ein Gesellschafterdarlehen nur aus künftigen Gewinnen oder einem eventuell anfallenden Liquidationsüberschuss und nicht aus sonstigem freien Vermögen zu bedienen ist, darf die Verbindlichkeit nicht ausgewiesen werden (vgl. BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332; s. Anm. 1911, „Rangrücktrittsvereinbarungen“).

Einlage des werthaltigen Teils: Nach BFH-Rspr. (BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) ist bei einem spezifizierten Rangrücktritt, wonach die Forderung ausdrücklich nicht aus sonstigem freien Vermögen zu bedienen ist, eine die Wirkung des Abs. 2a neutralisierende Einlage des werthaltigen Teils der Forderung vorzunehmen, was in Krisensituationen eher zu vernachlässigen sein dürfte (s. Anm. 1911, 1913).

Erfolgsabhängigkeit: (s. auch „Tantiemen“) Wird ein öffentlicher Zuschuss erfolgsabhängig gewährt, unterliegt er nach Abs. 2a im Wj. der Vereinnahmung beim Zuwendungsempfänger der Besteuerung, so dass lediglich ein Nachsteuerbetrag zur Verwendung entsprechend dem Zuwendungszweck verbleibt (vgl. BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86, HFR 1990, 547). Nur bei ausschließlicher Einnahmen- oder Gewinnabhängigkeit ist Abs. 2a anwendbar (s. Anm. 1916).

Erhaltene Anzahlungen: Erhaltene Anzahlungen sind Verbindlichkeiten, für die das zeitweilige Passivierungsverbot des Abs. 2a gilt (s. Anm. 1918); s. auch „Passive Rechnungsabgrenzungsposten“.

Filmförderung: Nach Abs. 2a ist für Filmkredite, die nur aus den Verwertungserlösen eines geförderten Films zu tilgen sind, die Passivierung bis zum entsprechenden Anfall der Verwertungserlöse untersagt (vgl. BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; BFH v. 10.7.2019 – XI R 53/17, BStBl. II 2019, 803; s. Anm. 1916).

Forderungsverzicht: Da nach hM keine Passivierung möglich ist (s. Anm. 1912), sind Forderungsverzichte mit und ohne Besserungsscheine kein Anwendungsfall des in Abs. 2a verankerten nur zeitweiligen Passivierungsaufschubs.

Forschungs- und Entwicklungszuschüsse: (s. auch „Öffentliche Zuschüsse“) Zu BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116, s. Anm. 1900. Nunmehr wird die Rückzahlungsverpflichtung in einem solchen Fall nicht schon im Zeitpunkt

der Entsch. des Zuwendungsgebers über die endgültige Behandlung dieser Zuschüsse zu passivieren sein, sondern erst, wenn entsprechende Einnahmen aus der Verwertung angefallen sind.

Freies Vermögen: Siehe „Ausschluss der Bedienung aus dem sonstigen freien Vermögen“.

Gesellschafterdarlehen: Nach MoMiG sind Gesellschafterdarlehen allg. anfechtungsberechtigt und unterliegen wie vor MoMiG eigenkapitalersetzende Darlehen nicht Abs. 2a (s. Anm. 1913).

Gesellschaftsrechtliche Veranlassung: Voraussetzung für die Einlage des werthaltigen Teils ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis, wenn ein Gesellschafterdarlehen beim Rangrücktritt nur aus künftigen Gewinnen oder einem Liquidationsüberschuss, aber ausdrücklich nicht aus sonstigem freien Vermögen zu bedienen ist; s. Anm. 1914 „Einlage des werthaltigen Teils“.

Gutscheine: Siehe „Bonuspunkte-System“.

Kundenbindungsprogramm: Siehe „Bonuspunkte-System“.

Öffentliche Zuschüsse: Eine Rückstellung wegen der möglichen Rückzahlung eines zweckgebundenen öffentlichen Zuschusses darf bei ausschließlicher Einnahmen- oder Gewinnabhängigkeit iSd. Abs. 2a auch dann nicht gebildet werden, wenn die Inanspruchnahme wahrscheinlich ist (anders noch BFH v. 4.11.1999 – IV B 152/98, BFH/NV 2000, 693; aA auch *Meyering/Gröne in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 2. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 112).

Passive Rechnungsabgrenzungsposten: Passive transitorische RAP iE sind weder Verbindlichkeiten noch Rückstellungen, für die der Passivierungsaufschub des Abs. 2a nicht einschlägig ist (Anm. 1918); s. auch „Erhaltene Anzahlungen“.

Präklusion: Siehe Anm. 1911, 1914 „Ausschluss der Bedienung aus sonstigem freien Vermögen“.

Qualifizierter Rangrücktritt: Der Schuld-/Schuldänderungsvertrag ist nach MoMiG insolvenzrechtl. nicht mehr erforderlich, behält aber insolvenzrechtl. Wirkung. Nach Meinung der FinVerw. (vgl. BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497) schließen sich Abs. 2a und qualifizierter Rangrücktritt grds. aus (s. Anm. 1911); s. auch „Einfacher Rangrücktritt“, „Spezifizierter Rangrücktritt“, „Rangrücktrittsvereinbarungen“.

Rangrücktrittsvereinbarungen: Seit Geltung des MoMiG ist insolvenzrechtl. ein Rangrücktritt zur Nachrangigkeit von Gesellschafterdarlehen entbehrlich, zur Insolvenzabwehr aber weiterhin erforderlich. Nach der Rspr. (BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) kommt es zur Einlage, weil auch in Fällen des Forderungsverzichts gegen Besserungsschein der Eintritt des Besserungsfalls zu einer erneuten Umqualifikation des Darlehens in Fremdkapital führt (BFH v. 12.7.2012 – I R 23/11, BFH/NV 2012, 1901; s. Anm. 1913); s. auch „Einfacher Rangrücktritt“, „Einlage des werthaltigen Teils“, „Qualifizierter Rangrücktritt“, „Spezifizierter Rangrücktritt“.

Spezifizierter Rangrücktritt: Nach der Rspr. (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) ist mangels gegenwärtiger wirtschaftlicher Belastung des aktuellen Schuldnervermögens ein Gesellschafterdarlehen, das nur aus künftigen Gewinnen oder einem Liquidationsüberschuss, aber ausdrücklich nicht aus sonstigem freien Vermögen zu bedienen ist, nicht passivierbar; s. Anm. 1911, 1913.

Tantiemen: Für gewinn- oder umsatzabhängig zu leistende Tantiemen hat das Unternehmen auch weiterhin eine Rückstellung bereits in dem Wj. zu passivieren, für

das die Tantieme gezahlt wird, wenn entsprechende Einnahmen oder Gewinne bereits mit Ablauf dieses Wj. iSd. Abs. 2a angefallen sind; s. auch „Erfolgsabhängigkeit“.

Überschuldungsabwehr: Siehe „Rangrücktrittsvereinbarungen“.

Verdeckte Einlage: Siehe „Einlage des werthaltigen Teils:“

Wohnungsbauzuschüsse: Entgegen Abs. 2a kommt uU der Ansatz von „passiven Rechnungsabgrenzungsposten“ in Betracht (vgl. BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139); s. auch „Öffentliche Zuschüsse“.

Einstweilen frei.

1936–1949

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

Schrifttum: *Moxter*, Einschränkung der Rückstellungsbilanzierung durch das Haushaltsbegleitgesetz 1983?, BB 1982, 2085; *Bordewin/Gérard*, Das Haushaltsbegleitgesetz 1983, FR 1983, 53; *Dankmeyer/Klöckner*, Die steuerlichen Änderungen durch das Haushaltsbegleitgesetz 1983 (I), DB 1983, 301; *Christiansen*, Rückstellungen für Patentverletzungen, StBp. 1989, 12; *van Venrooy*, Handelsbilanz-Rückstellungen wegen Patentverletzungen, StuW 1991, 28; *Schulze-Osterloh*, Die Einschränkungen der Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen und Jubiläumsszuwendungen, in *Wendt/Höfling/Karpen* (Hrsg.), Staat – Wirtschaft – Steuern, FS Karl Heinrich Friauf, Heidelberg 1996, 833; *Schulze-Osterloh*, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung, DStJG 23 (2000), 67; *Kemper/Konold*, Die Berücksichtigung von Vergangenheitserfahrungen bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen – Auswirkungen der Vorschrift am Beispiel der Patent-, Urheber- oder ähnlicher Rückstellungen, DStR 2003, 1686; *Ohly*, Geistiges Eigentum?, JZ 2003, 545; *Dreier/Nolte*, Einführung in das Urheberrecht, in *Hofmann* (Hrsg.), Wissen und Eigentum, Geschichte, Recht und Ökonomie stoffloser Güter, Bonn 2006, 41; *Grützner*, Rückstellungen für Patentrechtsverletzung auch bei Unkenntnis des Inhabers des Patents, StuB 2006, 469; *Offerhaus*, Die besondere Interessenlage bei der Bildung von Rückstellungen für Patentverletzungen, in *Hebig/Kaiser/Koschmieder/Oblau* (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungsaspekte der Unternehmensbesteuerung, FS Wilhelm H. Wacker, Berlin 2006, 333; *Sielaff*, Das Objektivierungserfordernis bei der Bilanzierung von Rückstellungen, DStR 2008, 369; *Ortmann-Babel/Bolik/Földner*, Gestaltungsüberlegungen zur Hebung stiller Lasten in der Steuerbilanz, StuB 2012, 331; *Tilman*, Geistiges Eigentum, in *Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler* (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 1297; *Riedel*, Die Neuregelung der sog. angeschafften Rückstellungen nach § 4f und 5 Abs. 7 EStG, FR 2014, 6; *Benkard*, Patentgesetz Gebrauchsmustergesetz Patentkostengesetz Kommentar, München, 11. Aufl. 2015; *Hoffmann*, Einseitige Verpflichtungen und Rückstellungsansatz, StuB 2016, 565; *Ohly/Sosnitza*, Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb Kommentar, München, 7. Aufl. 2016; *Dreier/Schulze*, Urheberrechtsgesetz Urheberrechtswahrnehmungsgesetz Kunsturhebergesetz Kommentar, München, 6. Aufl. 2018.

I. Einordnung des Abs. 3

1. Allgemeine Einordnung des Abs. 3

a) Regelungsinhalt des Abs. 3

1950

Abs. 3 enthält die GoB ergänzende und diese teilweise durchbrechende Voraussetzungen für die Passivierung von Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte.

Satz 1 konkretisiert den Maßstab der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme (vgl. Anm. 694). Rückstellungen sind danach zu bilden, wenn Ansprüche wegen der Verletzung von Schutzrechten wahrscheinlich bestehen und der Rechtsinhaber Ansprüche geltend gemacht hat (erste Fallgruppe) oder mit einer Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist (zweite Fallgruppe).

Satz 2 statuiert für die zweite Fallgruppe ein Auflösungsgebot für Rückstellungen wegen Rechtsverletzungen, die vom Rechtsinhaber auch drei Jahre nach der erstmaligen Bildung der Rückstellung noch nicht geltend gemacht worden sind.

1951 Einstweilen frei

1952 b) Bedeutung des Abs. 3

Einschränkung des handelsrechtlichen Rückstellungsgebots: Abs. 3 begrenzt die Passivierung von Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte in der StBil. Die Regelung ist nicht abschließend, sondern konkretisiert und erweitert die allgemeinen Voraussetzungen der GoB, diese teilweise durchbrechend, durch zusätzliche Mindestvoraussetzungen. Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen sind zu bilden und beizubehalten, wenn dies nach den GoB geboten und unter den Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 zulässig ist und das Auflösungsgebot des Abs. 3 Satz 2 nicht eingreift.

Konkretisierung des Wahrscheinlichkeitsmaßstabs: Abs. 3 Satz 1 konkretisiert den Maßstab der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme in ihrer Funktion als allgemeine Passivierungsvoraussetzung für Verbindlichkeitsrückstellungen (s. Anm. 691, 694). Er statuiert hierzu zwei alternative Mindestvoraussetzungen für die Rückstellungsbildung. Der Rechtsinhaber muss die Ansprüche geltend gemacht haben (Satz 1 Nr. 1) oder es muss ernsthaft mit einer Inanspruchnahme wegen der Schutzrechtsverletzung zu rechnen sein (Satz 1 Nr. 2).

- ▶ *Satz 1 Nr. 1* hat keine über die GoB hinausreichende Bedeutung. Auch für Ansprüche, die vom Rechtsinhaber geltend gemacht worden sind, dürfen Rückstellungen nach den im Anwendungsbereich des Abs. 3 fortgeltenden GoB nur gebildet werden, wenn das Bestehen der geltend gemachten Ansprüche wahrscheinlich ist (s. Anm. 1975).
- ▶ *Satz 1 Nr. 2* konkretisiert, im Verhältnis zu den GoB ebenfalls deklaratorisch, den allgemeinen Wahrscheinlichkeitsmaßstab für Ansprüche, die noch nicht geltend gemacht worden sind (s. Anm. 694 und 1976).

Typisierung des Wahrscheinlichkeitsmaßstabs: Satz 2 regelt eine in den GoB nicht enthaltene materiell-rechtl. Typisierung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus noch nicht geltend gemachten Ansprüchen wegen Schutzrechtsverletzungen. Zweck dieser Regelung ist es, die Bildung von Rückstellungen auf der Grundlage unsicherer Wahrscheinlichkeitsurteile typisierend zu begrenzen.

Rechtfertigung der Vorschrift:

- ▶ *Meinungsstand:* Abs. 3 Satz 1 bedarf nach hM keiner sachlichen Rechtfertigung, weil er deklaratorisch den Inhalt der GoB wiedergibt.

Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 133; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 826 (3/2020); *Bugge* in *KSM*, § 5 Rz. D 112 (7/2017); *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 551 (11/2020); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 391.

Abs. 3 Satz 2 führt demgegenüber nach überwiegender Auffassung zu einer Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes,

Bugge in KSM, § 5 Rz. D 112 (7/2017); *Schiffers* in Korn, § 5 Rz. 551 (11/2020); *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Patentverletzung, Urheberrechtsverletzung, Verletzung sonstiger Schutzrechte“; aA *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 134: „GoB-konform“. Ausdrücklich offen lassend: *Offerhaus*, FS Wacker, 2006, 333 (335), Fn. 5 aE.

die nach einer weitergehenden Ansicht sachlich nicht zu rechtfertigen und deren Verfassungsmäßigkeit daher zweifelhaft sei.

Döllerer, ZGR 1983, 407 (410); *Schulze-Osterloh* in DStJG 23 (2000), 67 (79); *Schulze-Osterloh*, FS Friauf, 1996, 833 (839 f.); *Vogt*, Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz, 1991, 288 (290 f.); *Böcking*, Verbindlichkeitsbilanzierung, 1994, 35, 200 f.

Stellungnahme: Nur Abs. 3 Satz 1 als deklaratorische Konkretisierung der allgemeinen Rückstellungsvoraussetzungen steht uE im Einklang mit den GoB und bedarf daher keiner besonderen Rechtfertigung. Abs. 3 Satz 2 enthält demgegenüber eine GoB-widrige Typisierung des Wahrscheinlichkeitsmaßstabs und insofern eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes. Die damit verbundene Abweichung von der in Abs. 1 Satz 1 getroffenen gesetzgeberischen Grundentscheidung, an die handelsrechtl. GoB anzuknüpfen, lässt sich jedoch mit der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers rechtfertigen und stellt keine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes in seiner Ausprägung durch das Folgerichtigkeitsprinzip dar.

Der Gesetzgeber darf materiell-rechtl. Typisierungen zu Vereinfachungszwecken vornehmen, solange das Maß der Typisierung nicht unverhältnismäßig ist und er sich realitätsgerecht am typischen Fall orientiert.

BVerfG v. 8.12.2008 – 2 BvL 1/07, FR 2009, 74 (76); BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, unter D.I; BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, FR 2013, 712, unter C.II.2; BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, FR 2017, 577 (582); BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274, Rz. 102.

Abs. 3 Satz 2 enthält die typisierende Fiktion, dass spätestens drei Jahre nachdem die Inanspruchnahme wegen einer Schutzrechtsverletzung erstmals ernsthaft wahrscheinlich erschien, davon ausgegangen werden kann, der Rechtsinhaber werde seine Rechte nicht mehr geltend machen, wenn er sie bis zu diesem Zeitpunkt nicht geltend gemacht hat. Diese Festlegung des Gesetzgebers ist im Rahmen der ihm zustehenden Einschätzungsprärogative zu akzeptieren, solange nicht Schutzrechtsverletzungen typischerweise erst mehr als drei Jahre nach der ersten Verletzungshandlung vom Schutzrechtsinhaber geltend gemacht werden. Dagegen spricht, dass der Rechtsinhaber mit Blick auf die Verjährungsfristen (s. Anm. 1969) darum bemüht sein wird, Schutzrechtsverletzungen innerhalb von drei Jahren nach Ablauf des Kj., in dem die Schutzrechtsverletzung begangen wurde, zu erkennen und geltend zu machen (ähnlich bereits *Mathiak*, StuW 1982, 303 [308]; *Vogt*, Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz, 1991, 123 f., vermutet in der Verjährungsregelung des § 141 Satz 1 PatG das gesetzgeberische Motiv für Abs. 3 Satz 2).

c) Geltungsbereich des Abs. 3

1953

Gewerbetreibende: Abs. 3 gilt nach seiner systematischen Stellung für die Gewinnermittlung bilanzierender Gewerbetreibender (s. Anm. 70).

Andere Personen, die ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 1 ermitteln: Abs. 3 gilt auch in den übrigen Fällen, in denen ein Stpfl. seinen Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt (*Kanzler*, FR 1998, 421 [423]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 825 [3/2020]; vgl. Anm. 71).

Die deklaratorische Konkretisierung der GoB in Abs. 3 Satz 1 und die Typisierung des Wahrscheinlichkeitsmaßstabs in Abs. 3 Satz 2 spiegeln eine allgemeine ertragstrechtl. Interpretation der GoB wider, die im Interesse einer einheitlichen, bereichsspezifisch strechtl. Verwendung der GoB auch für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 gelten muss. Der Gesetzgeber hätte sich bei der Formulierung und Begr. des Abs. 3 spezifisch auf die Gewerbetreibenden beziehen müssen, wenn er den Anwendungsbereich auf die Bilanzierung nach § 5 Abs. 1 hätte beschränken wollen. Das hat er nicht getan und stattdessen einen allgemeinen Grundsatz formuliert (vgl. BTDrucks. 9/2140, 62).

d) Verhältnis des Abs. 3 zu anderen Vorschriften

1954 aa) Verhältnis zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Verhältnis zu § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB: Abs. 3 konkretisiert den in § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB gesetzlich fixierten handelsrechtl. GoB, nach dem Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden sind, indem er in Satz 1 deklaratorisch und in Satz 2 konstitutiv den Maßstab der Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit für den Rückstellungsansatz in der StBil. ausgestaltet (s. Anm. 1952).

Verhältnis zu § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB: Abs. 3 Satz 2 durchbricht das in § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB enthaltene Verbot, Rückstellungen aufzulösen, bevor der Grund für ihre Bildung entfallen ist, soweit nach GoB auch nach Ablauf der Dreijahresfrist des Abs. 3 Satz 2 weiter stichhaltige Gründe für die Inanspruchnahme aus der Schutzrechtsverletzung (vgl. Anm. 703) sprechen können.

1955 bb) Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2

Abs. 3 Satz 1 enthält kein stl. Wahlrecht. Mit der Formulierung „... dürfen erst gebildet werden ...“ werden nach der Entstehungsgeschichte und dem Zweck der Norm allein zusätzliche Mindestvoraussetzungen festgelegt, unter denen nach GoB zu bildende Rückstellungen auch in der StBil. zu passivieren sind.

Ebenso *Grützner*, StuB 2006, 469 (471); *Bugge* in *KSM*, § 5 Rz. D 111 (7/2017).

1956 cc) Verhältnis zu Abs. 7 Satz 1

Abs. 7 Satz 1 erstreckt die Rechtsfolgen des Abs. 3 auf den Übernehmer von Verpflichtungen aus der Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte (s. Anm. 2400).

1957 dd) Verhältnis zu § 12 Nr. 4, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG, § 10 Nr. 3 KStG

Die Abzugsverbote in § 12 Nr. 4, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG, § 10 Nr. 3 KStG gehen Abs. 3 vor. Rückstellungen für Geldstrafen, Geldbußen und sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art wegen Schutzrechtsverletzungen, bei denen der Strafcharakter überwiegt, sowie für Ordnungs- und Verwarnungsgelder iSd. Vorschrift

ten (s. § 4 Anm. 1700 ff.; § 12 Anm. 140 ff.; § 10 KStG Anm. 100 ff.) dürfen nicht gebildet werden (vgl. Anm. 690).

ee) Verhältnis zu den strafrechtlichen Sanktionsnormen

1958

Rückstellungen nach Abs. 3 sind, soweit kein besonderes Abzugsverbot (s. Anm. 1957) besteht, ungeachtet des strafrechtl. sanktionierten Verbots rechtswidriger Schutzrechtsverletzungen (§ 142 PatG; §§ 106 ff. UrhG; §§ 143 ff. MarkenG; § 25 GebrMG; § 51 DesignG; § 39 SortSchG; § 10 HalblSchG) zu bilden. Dies folgt für das StRecht aus der in § 40 AO angeordneten Wertneutralität, die eine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften verbietet.

P. Fischer in HHSp., § 40 AO Rz. 47 (11/2012); *Drüen in Tipke/Kruse*, § 40 AO Rz. 1, 17 (7/2016); *Schmieszek in Gosch/Beermann*, § 40 AO Rz. 7 (6/2013).

2. Historische Einordnung des Abs. 3

1959

Abs. 3 wurde in seiner geltenden Fassung mit dem HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972) neu in § 5 eingefügt und gilt für alle Wj., die nach dem 24.12.1982 endeten (§ 52 Abs. 4 Satz 1 idF des HBegleitG 1983). Die vorherigen Abs. 3 und 4 wurden Abs. 4 und 5 (s. Anm. 2).

Mit der Regelung reagierte der Gesetzgeber auf die Entsch. des BFH (BFH v. 11.11.1981 – I R 157/79, BStBl. II 1982, 748), in der dieser den Maßstab der Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit für Rückstellungen wegen Patentrechtsverletzungen konkretisiert und gegenüber der bisherigen Verwaltungspraxis gelockert hatte.

Bis zu dieser Entsch. durfte nach der Verwaltungspraxis eine Rückstellung für Patentverletzungen nur gebildet werden, wenn konkrete Anhaltspunkte für die Kenntnis des Rechtsinhabers von der Rechtsverletzung vorlagen. Mit der Vermutung, dass der seine Rechte kennende Rechtsinhaber seine Ansprüche idR spätestens ein Jahr nach Kenntniserlangung geltend machen würde (FinMin Ba.-Württ. v. 30.4.1971 – S 2137 A - 4/70; FinMin NRW v. 31.1.1972 – S 2137 - 16-VB 1; BMF v. 25.3.1971 – IV B/2 - S 2137 - 4/71, BB 1971, 509), konnten nach dieser Verwaltungspraxis Rückstellungen wegen nicht bereits geltend gemachter Rechtsverletzungen regelmäßig höchstens für ein Jahr gebildet werden.

Durch Einfügung des Abs. 3 wollte der Gesetzgeber einer aufgrund dieser Rspr. erwarteten Ausweitung von Rückstellungen für Patent- und Urheberrechtsverletzungen mit damit verbundenen Steuerausfällen begegnen (BTDrucks. 9/1956, 38; BTDrucks. 9/1990, 38; BTDrucks. 9/2074, 64 f.). Nach den ursprünglichen Vorschlägen sollten Rückstellungen wegen der Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte erst gebildet werden dürfen, wenn der Rechtsinhaber Ansprüche wegen der Rechtsverletzung geltend gemacht hat (BTDrucks. 9/1990 [SPD/FDP], 4; BTDrucks. 9/2074 [CDU/CSU/FDP], 4). Diese Vorschläge wurden vom FinAussch. unter Betonung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes abgelehnt (BTDrucks. 9/2238, 7) und vom Haushaltsausschuss ohne besondere Begr. durch die heute geltende Fassung ersetzt (BTDrucks. 9/2283, 7; BTDrucks. 9/2290, 5).

Einstweilen frei.

1960–1964

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

Begriff: Patentrechte sind die Rechte aus den (durch öffentlich-rechtl. Verleihungsakt) erteilten deutschen Patenten iSd. § 1 PatG und den gem. Art. 2 Abs. 2 und Art. 64 des Übereinkommens über die Erteilung europäischer Patente (Europäisches Patentrechtsübereinkommen v. 5.10.1973, BGBl. II 1976, 826 idF der Revision v. 13.12.2007, BGBl. II 2007, 1082) deutschen Patenten gleichgestellten europäischen Patenten (*Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 398). Ausländische Patentrechte und Rechte aus einer Patentanmeldung können unter den Begriff der ähnlichen Schutzrechte fallen (s. Anm. 1967).

Umfang: Das Patentrecht gewährt dem Patentrechtsinhaber das Recht, die patentierte Erfindung zu benutzen und zu verwerten (§ 9 Satz 1 PatG). Es verbietet gleichzeitig jedem Dritten die unmittelbare oder mittelbare Nutzung und Verwertung der dem Patent zugrunde liegenden Erfindung ohne die Zustimmung des Patentrechtsinhabers (vgl. § 9 Satz 2, § 10 PatG; *Benkard*, 11. Aufl. 2015, § 9 PatG Rz. 4). Ein Patent besteht gem. § 16 PatG für 20 Jahre ab dem auf die Anmeldung folgenden Tag.

Keine Patentrechte iSd. Abs. 3:

- *Ausländische Patentrechte*, deren Inhalt sich nach ausländ. Recht bestimmt, sind keine Patentrechte iSd. Abs. 3. Sie können ähnliche Schutzrechte sein (s. Anm. 1967).
- *Rechte aus einer Erfindung*: Das Recht an der Erfindung und das daraus folgende Recht auf das Patent (*Benkard*, 11. Aufl. 2015, § 6 PatG Rz. 9) sind kein Patentrecht (vgl. *Bugge* in *KSM*, § 5 Rz. D 115 [7/2017]).
- *Rechte aus einer Patentanmeldung*: Das Recht auf Nutzungsentschädigung aus § 33 PatG ist uE kein Patentrecht, sondern ein ähnliches Schutzrecht iSd. Abs. 3.

Krumm in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 829 (3/2020); *Bugge* in *KSM*, § 5 Rz. D 116 (7/2017). Offen lassend: R 5.7 Abs. 10 Satz 1 EStR 2012.

Der Anspruch auf Nutzungsentschädigung nach § 33 PatG unterscheidet sich vom Patentrecht in zweifacher Hinsicht. Der Anmeldende hat vor Erteilung des Patents noch kein ausschließliches Nutzungsrecht, so dass ihm über den Entschädigungsanspruch nach § 33 PatG hinaus keine weiteren Ansprüche zustehen. Der Entschädigungsanspruch entfällt darüber hinaus rückwirkend, wenn das Patent nach Durchführung der Prüfung durch das Patentamt nicht erteilt wird (§ 58 Abs. 2 PatG, vgl. *Benkard*, 11. Aufl. 2015, § 33 PatG Rz. 15).

1966 bb) Urheberrechte

Begriff: Urheberrechte sind die nach deutschem Recht bestehenden Rechte des Urhebers an seinen persönlichen geistigen Schöpfungen (Werke iSd. § 2 UrhG).

Sie entstehen ohne besonderen Verleihungsakt unmittelbar mit dem Werk. Nach ausl. Recht bestehende Urheberrechte können ähnliche Schutzrechte sein (s. Anm. 1967).

Umfang: Urheberrechte bestehen gem. § 2 Abs. 1 UrhG insbes. an Sprachwerken, Schriftwerken, Reden, Computerprogrammen, Werken der Musik, pantomimischen Werken, Werken der bildenden Künste, Lichtbildwerken, Filmwerken sowie Darstellungen wissenschaftlicher oder technischer Art.

Die Urheberrechte umfassen die Rechte aus dem Urheberpersönlichkeitsrecht und die ausschließlichen Verwertungsrechte (vgl. § 11 UrhG, *Dreier/Schulze*, UrhG, 6. Aufl. 2018, Einleitung Rz. 3). Zum Urheberpersönlichkeitsrecht gehören das Recht, zu bestimmen, ob und wie ein Werk veröffentlicht wird (§ 12 UrhG), das Recht auf Anerkennung der Urheberschaft und die Hoheit über die Urheberbezeichnung (§ 13 UrhG) sowie das Recht, eine Veränderung des Werks zu verbieten, die die berechtigten Interessen des Urhebers gefährden würde (§ 14 UrhG). Die Verwertungsrechte umfassen das Vervielfältigungs-, Verbreitungs- und Ausstellungsrecht sowie das Vortrags-, Aufführungs- und Vorführungsrecht, das Recht der öffentlichen Zugänglichmachung, das Senderecht, das Recht sowohl der Wiedergabe durch Bild- und Tonträger als auch der Wiedergabe von Funksendungen und von öffentlicher Zugänglichmachung (§§ 15–27 UrhG).

cc) Ähnliche Schutzrechte

1967

Begriff: Schutzrechte sind die im juristischen Sprachgebrauch unter dem Begriff „Geistiges Eigentum“ („*Intellectual Property*“, „*Propriété Intellectuelle*“) zusammengefassten Immaterialgüterrechte in- und ausl. Rechts.

Vgl. *Ohly*, JZ 2003, 545 (550); *Dreier/Nolte* in *Hofmann*, Wissen und Eigentum, 2006, 43; *Tilman*, FS Kirchhof, 2013, 1297.

Sie sind dadurch gekennzeichnet, dass sie dem Rechtsinhaber unmittelbar kraft Gesetzes oder durch einen Hoheitsakt das absolute, subjektive und ausschließliche Recht verleihen, den geschützten Gegenstand zu nutzen und andere von der Nutzung, Verwertung oder Veränderung des Schutzrechtsgegenstands auszuschließen.

Dem Patent- und Urheberrecht ähnlich sind Schutzrechte, wenn sie selbständige objektbezogene Rechte an individuellen geistigen Schöpfungen, wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder andere gewerbliche Verwertungsmöglichkeiten an Immaterialgütern auf gesetzlicher Grundlage gewähren (vgl. *Bugge* in *KSM*, § 5 Rz. D 116 [7/2017]).

Beispiele für ähnliche Schutzrechte:

- **Urheberrechtliche Leistungsschutzrechte:** Ähnliche Schutzrechte sind sämtliche dem Urheberrecht gleichgestellten Leistungsschutzrechte iSd. §§ 70 ff. UrhG. Das sind die Rechte an wissenschaftlichen Ausgaben und nachgelassenen Werken (§§ 70, 71 UrhG), die Rechte der ausübenden Künstler (§§ 73–83 UrhG) und uE auch die Verwertungs- und Beteiligungsrechte der Hersteller von Tonträgern (§§ 85, 86 UrhG) sowie die Rechte der Sendeunternehmen (§ 87 UrhG) und die Rechte des Datenbankherstellers (§ 87a UrhG).

Ebenso *Bugge* in *KSM*, § 5 Rz. D 118 (7/2017); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 399.

Gegen die einschränkende Ansicht, nach der die in den §§ 85 ff. UrhG statuierten Rechte keine ähnlichen Schutzrechte seien, weil diese nicht auf einer eigenen geistigen Leistung beruhen würden,

Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 831 (3/2020); *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 560 (12/2020),

spricht der Zweck des Abs. 3, die aus den GoB abzuleitenden Voraussetzungen für die Passivierung von Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen zu ergänzen. Dieser Zweck gebietet, das Merkmal „ähnliche“ Schutzrechte weit auszulegen, die „Ähnlichkeit“ ausgehend von den Rechtsfolgen zu beurteilen und damit auch die den Urheberrechten gleichgestellten Leistungsschutzrechte einzubeziehen.

► **Gewerbliche Schutzrechte:**

▷ *Technische gewerbliche Schutzrechte:* Hierzu zählen neben dem Patentrecht die Schutzrechte an Gebrauchsmustern (§§ 1, 11 GebrMG), an Sorten (Pflanzenzüchtungen, §§ 1, 10 SortSchG) und an den Topographien für Halbleiter (§§ 1, 8 HalblSchG).

▷ *Nichttechnische gewerbliche Schutzrechte:* Hierzu zählen die Schutzrechte an Design (§§ 1, 38 DesignG) und die Schutzrechte an Marken, geschäftlichen Bezeichnungen (Unternehmenskennzeichnungen und Werktitel) und geographischen Angaben (§§ 3, 5, 14, 126, 127 MarkenG).

► *Abgeleitete ausschließliche Nutzungsrechte:* Ähnliche Schutzrechte sind auch das vom Urheber übertragene ausschließliche Nutzungsrecht gem. § 31 Abs. 3 UrhG, das Verfilmungsrecht (§§ 88, 89 UrhG) und das Verlagsrecht (§ 8 VerlG) sowie die übertragenen ausschließlichen Nutzungsrechte an Patent-, Gebrauchs- und Designrechten oder an vergleichbaren ausländ. Schutzrechten (vgl. *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 399).

► *Ausländische Schutzrechte* sind ähnliche Schutzrechte, wenn sie dem deutschen Patent- oder Urheberrecht oder diesen ähnlichen Schutzrechten vergleichbare Rechtsfolgen entfalten.

Keine ähnlichen Schutzrechte:

► *Persönlichkeitsrechte ohne Beziehung zu einem Werk:* Keine ähnlichen Schutzrechte sind das allgemeine Persönlichkeitsrecht, das Recht am eigenen Bild (§ 22 KunstUrhG) und das Namensrecht (§ 12 BGB; §§ 17, 37 HGB; §§ 1, 5 UWG), die keine schöpferische Leistung schützen (*Neumann-Tomm in Lademann*, § 5 Rz. 1993 [4/2017]).

► *Eigentums- und sonstiges Recht:* Keine ähnlichen Schutzrechte sind das sonstige Recht iSd. § 823 Abs. 1 BGB und das Eigentumsrecht (*Bugge in KSM*, § 5 Rz. D 116 [7/2017]).

► *Wettbewerbsrechtliche Schutznormen:* Grundsätzlich kein ähnliches Schutzrecht ist der in § 4 Nr. 3 UWG geregelte wettbewerbsrechtl. Nachahmungsschutz (*Neumann-Tomm in Lademann*, § 5 Rz. 1993 [4/2017]). Das UWG begründet keine absoluten subjektiven Rechte der Wettbewerber, sondern dient allein dem Schutz des Wettbewerbs (*Ohly/Sosnitza*, 7. Aufl. 2016, Einf. UWG Rz. 1, 3). Ein ähnliches Schutzrecht kann sich aus dem Wettbewerbsrecht aber dort ergeben, wo ein Leistungsschutz gewährt wird, der kein unlauteres Verhalten voraussetzt (dazu *Ohly/Sosnitza*, 7. Aufl. 2016, § 4 UWG Rz. 3/15).

b) Verletzung fremder Schutzrechte

1968

Fremde Schutzrechte werden unabhängig von der Kenntnis des Handelnden verletzt, wenn die von ihnen geschützten Immaterialgüter rechtswidrig benutzt oder verwertet werden. Beurteilungsmaßstab für die persönliche Zuordnung (Fremdheit) und die Feststellung einer Schutzrechtsverletzung sind die jeweiligen materiell-rechtl. Bestimmungen.

Bugge in KSM, § 5 Rz. D 122 (7/2017); *Neumann-Tomm in Lademann*, § 5 Rz. 1994 (4/2017); *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 562 (12/2020).

Maßgeblich ist die Wahrscheinlichkeit der Schutzrechtsverletzung, nicht ihr objektives Bestehen (*Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 562 [12/2020]; vgl. Anm. 694).

c) Ansprüche aus der Verletzung fremder Schutzrechte

1969

Unterlassungs- und Beseitigungsansprüche: Der Schutzrechtsinhaber kann von demjenigen, der seine Rechte verletzt oder zu verletzen droht, unabhängig vom Verschulden des Verletzenden, Unterlassung (§ 139 PatG; § 97 Abs. 1 UrhG; § 24 Abs. 1 GebrMG; § 42 DesignG; § 15 Abs. 4 MarkenG; § 9 Abs. 1 HalblSchG; § 37 Abs. 1 SortSchG) und Beseitigung der Folgen einer Schutzrechtsverletzung verlangen. Dazu gehört der Anspruch, dass die Erzeugnisse, die Gegenstand einer Schutzrechtsverletzung sind und sich im Besitz oder Eigentum des Verletzers befinden, vernichtet und bei Urheber-, Marken-, Design-, Gebrauchsmuster-, Halbleiterschutzrechts- und Sortenschutzrechtsverletzungen darüber hinaus im Handel befindliche Waren zurückgerufen werden (§ 140a PatG; § 98 UrhG; § 24a GebrMG; § 43 DesignG; § 17 MarkenG; § 9 Abs. 2 HalblSchG; § 37a SortSchG).

Schadensersatzansprüche, die ein Verschulden des Rechtsverletzers voraussetzen (§ 139 Abs. 2 PatG; § 97 Abs. 2 UrhG; § 24 Abs. 2 GebrMG; § 42 Abs. 2 DesignG; § 15 Abs. 5 MarkenG; § 9 Abs. 1 Satz 2 HalblSchG; § 37 Abs. 2 SortSchG), kann sowohl der Schutzrechtsinhaber als auch der ausschließliche Lizenznehmer und der Nießbraucher eines Schutzrechts, nicht dagegen der einfache Lizenznehmer geltend machen (vgl. *Benkard*, 11. Aufl. 2015, § 139 PatG Rz. 58). Der Verletzte kann nach seiner Wahl seinen entgangenen Gewinn, den Gewinn des Verletzers oder eine angemessene Lizenzgebühr sowie den sog. Marktverwirrungs- und Diskreditierungsschaden verlangen (vgl. *Benkard*, 11. Aufl. 2015, § 139 PatG Rz. 61, 76).

Bereicherungsrechtliche Ansprüche: Unabhängig vom Verschulden des Verletzers kann der in seinen Schutzrechten Verletzte bereicherungsrechtl. Ansprüche gem. §§ 812, 818 Abs. 3 BGB geltend machen (BGH v. 30.11.1976 – X ZR 81/72, BGHZ 86, 90). Die Höhe des Anspruchs ergibt sich aus dem Wert des Erlangten und bemisst sich nach der angemessenen Lizenzgebühr. Der entgangene Gewinn oder der Verletzergewinn können dagegen nicht als bereicherungsrechtl. Anspruch geltend gemacht werden (vgl. *Benkard*, 11. Aufl. 2015, § 139 PatG Rz. 85).

Verjährung: Die Unterlassungs-, Beseitigungs- und Schadensersatzansprüche aus einer Patentrechtsverletzung verjähren gem. § 141 Satz 1 PatG; §§ 195, 199 Abs. 1 Nr. 2 BGB in drei Jahren ab dem Schluss des Jahres, in dem der Verletzte von der Rechtsverletzung Kenntnis erlangt oder ohne grobe Fahrlässigkeit hätte Kenntnis erlangen müssen, unabhängig von der Kenntnis spätestens zehn Jahre nach ihrer Entstehung (§ 199 Abs. 3, 4 BGB).

Der bereicherungsrechtl. Anspruch auf Zahlung einer angemessenen Lizenzgebühr verjährt gem. § 141 Satz 2 PatG; § 852 BGB in zehn Jahren von seiner Entstehung an (vgl. *Benkard*, 11. Aufl. 2015, § 141 PatG Rz. 8).

Entsprechende Regelungen über die Verjährung treffen § 102 UrhG; § 24f GebrMG; § 49 DesignG; § 20 MarkenG; § 9 Abs. 3 HalblSchG; § 37f SortSchG für die Verletzung der weiteren Schutzrechte.

1970–1974 Einstweilen frei.

2. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus der Verletzung fremder Schutzrechte

1975 a) Geltend gemachte Rechtsverletzungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1)

Begriff: Geltend gemacht sind Ansprüche wegen der Rechtsverletzung, wenn ein anderer dem Stpfl. gegenüber als Anspruchsberechtigter auftritt, Schutzrechtsverletzungen des Stpfl. behauptet und von diesem ernstlich eine Leistung oder ein Unterlassen wegen dieser Schutzrechtsverletzungen verlangt. Nicht notwendig ist die Erhebung einer Klage oder die Bezifferung von konkreten Ansprüchen.

Bordewin/Gérard, FR 1983, 53 (56); *Christiansen*, StBp. 1989, 12 (14); *Hoffmann in LBP*, § 4, 5 Rz. 930 (4/2015); *Dankmeyer/Klöckner*, DStR 1983, 301 (304); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 833 (3/2020); *Bugge in KSM*, § 5 Rz. D 125 (7/2017); *Neumann-Tomm in Lademann*, § 5 Rz. 1996 (4/2017); *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 567 (12/2020); *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 394.

Bestehenswahrscheinlichkeit: Aus der Geltendmachung einer Rechtsverletzung iSd. Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 kann nicht auf die Wahrscheinlichkeit des Bestehens von Ansprüchen geschlossen werden. Ob eine aus einer Schutzrechtsverletzung folgende Verpflichtung des Stpfl. wahrscheinlich besteht, muss anhand aller Umstände des Einzelfalls am Maßstab der einschlägigen Anspruchsgrundlagen eigenständig beurteilt werden.

Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 133; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 834 (3/2020); *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 568 (12/2020); *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 395.

Ansprüche wegen der Verletzung fremder Schutzrechte bestehen mit hinreichender Wahrscheinlichkeit, wenn ein sachkundiger Rechtsberater der verletzten Partei „mit gutem Gewissen“ wegen der überwiegenden Erfolgsaussichten zu einem Rechtsstreit raten würde (BFH v. 16.7.1969 – I R 81/66, BStBl. II 1970, 15 [16]; *Sie-laff*, DStR 2008, 369 [372]).

Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit: Werden Ansprüche geltend gemacht, deren Bestehen wahrscheinlich ist, folgt hieraus die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme (vgl. *Offerhaus*, FS Wacker, 2006, 333 [341]).

b) Noch nicht geltend gemachte Rechtsverletzungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2)

1976 aa) Zweigliedriger Wahrscheinlichkeitsbegriff

Rückstellungen wegen der Verletzung nicht geltend gemachter fremder Schutzrechte sind nach den GoB iVm. Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 zu bilden, wenn mit einer Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist. Das ist in Übereinstimmung mit den allgemeinen Grundsätzen der Fall, wenn am Bilanz-

stichtag das Bestehen von Ansprüchen wegen der Verletzung fremder Schutzrechte wahrscheinlich ist und aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns stichhaltige Gründe für die Inanspruchnahme sprechen (s. Anm. 694).

StRspr., vgl. BFH v. 16.7.1969 – I R 81/66, BStBl. II 1970, 15 (16); BFH v. 2.10.1992 – III R 54/91, BStBl. II 1993, 153 (154), mwN; *Herzig/Köster* in HdJ, Abt. III/5 Rz. 91, 108 (4/1999); *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 249 HGB Rz. 28; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 835 (3/2020); *Bugge* in *KSM*, § 5 Rz. D 127 (7/2017); *Offerhaus*, FS Wacker, 2006, 333 (341 f.); *Osterloh-Konrad*, DStR 2003, 1631 (1632); *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 1998 (4/2017); *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 33, 43; *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 977; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 395.

bb) Bestehenswahrscheinlichkeit

1977

Bewusste Schutzrechtsverletzungen: Siehe Anm. 1965.

Unbewusste Schutzrechtsverletzungen:

- **Schrifttum:** Wegen dem Stpfl. unbekannter Schutzrechtsverletzungen können nach einer verbreiteten Ansicht Pauschalrückstellungen gebildet werden,

Kemper/Konold, DStR 2003, 1686 (1688); *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Patentverletzung, Urheberrechtsverletzung, Verletzung sonstiger Schutzrechte“; *van Venrooy*, StuW 1991, 28 (30 f.).

insbes. wenn der Stpfl. es planmäßig unterlässt, sein gewerbliches Handeln auf mögliche Schutzrechtsverletzungen hin zu überwachen. Die GoB enthielten für diesen Fall ein Wahlrecht, eine abstrakte sog. Plafond-Rückstellung zu bilden (*van Venrooy*, StuW 1991, 28 [30 f.]).

- **Stellungnahme:** Eine Rückstellung wegen unbewusster Schutzrechtsverletzungen kommt uE nur dann in Betracht, wenn aufgrund konkreter Anhaltspunkte das Bestehen von Ansprüchen potentieller Schutzrechtsinhaber ernsthaft wahrscheinlich ist. Das abstrakte Risiko, Ansprüche Dritter auszulösen, wenn es planmäßig unterlassen wird, das eigene gewerbliche Handeln auf mögliche Schutzrechtsverletzungen hin zu überwachen, ist nach den GoB und nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 nicht durch eine Pauschalrückstellung abzubilden (weitergehend für einen generellen Ausschluss von Rückstellungen für unbewusste Schutzrechtsverletzungen: *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 2000 [4/2017]). Für Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen gelten keine gegenüber dem allgemeinen Maßstab herabgesetzten Anforderungen an die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.

Vgl. zum Verbot von Pauschalrückstellungen wegen Haftpflichtverbindlichkeiten BFH v. 30.6.1983 – IV R 41/81, BStBl. II 1983, 263 (265); *Wüstemann/Rost* in HdJ, Abt. III/5 Rz. 75 (7/2020); *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Patentverletzung, Urheberrechtsverletzung, Verletzung sonstiger Schutzrechte“.

cc) Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit

1978

Kenntnis des Rechtsinhabers von der Rechtsverletzung: Mit einer Inanspruchnahme ist ernsthaft zu rechnen, wenn der Rechtsinhaber Kenntnis von der Rechtsverletzung erlangt hat und nicht ausnahmsweise Gründe dafür sprechen, dass der Rechtsinhaber ihm bekannte Ansprüche nicht geltend machen wird.

BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 891 (893 f.); *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 1999 (4/2017); *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 570 (12/2020); *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 43.

Macht der Rechtsinhaber trotz Kenntnis von der Rechtsverletzung keine Ansprüche geltend, kann allein daraus kein konkludenter Verzicht zB wegen laufender Geschäftsbeziehungen gefolgert werden. Vielmehr kann dieses Zuwarten auch in wirtschaftlichen Überlegungen beim Rechtsinhaber begründet sein.

Vgl. BFH v. 16.7.1969 – I R 81/66, BStBl. II 1970, 15 (16); BFH v. 11.11.1981 – I R 157/79, BStBl. II 1982, 748; *Hoffmann*, StuB 2016, 565 (566); *Offerhaus*, FS Wacker, 2006, 333 (344); *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 570 (12/2020); umgekehrt wertend *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2020, § 5 Rz. 395.

Unkenntnis des Rechtsinhabers: Nach einer Entsch. des FG Thür. ist nur dann ernsthaft mit der Inanspruchnahme zu rechnen, wenn der Anspruchsinhaber am Bilanzstichtag bereits Kenntnis von der Rechtsverletzung erlangt hat. Bei Gesellschaften muss dies eine Person sein, die die Rechtsdurchsetzung anstoßen könnte.

FG Thür. v. 26.6.2014 – I K 240/12, EFG 2014, 1661, rkr., mit Anm. *Rätke*, StuB 2015, 31.

Eine Rückstellung wegen Schutzrechtsverletzungen setzt uE nicht voraus, dass der Rechtsinhaber die Verletzung seiner Rechte bereits kennt. Muss der Stpfl. annehmen, dass der Rechtsinhaber keine Kenntnis von der Rechtsverletzung und den daraus folgenden Ansprüchen hat, kommt es darauf an, ob ernsthaft damit zu rechnen ist, dass der Rechtsinhaber innerhalb der einschlägigen Verjährungsfristen (s. Anm. 1969) von der Rechtsverletzung erfährt.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/06, BStBl. II 2006, 517 (518); *Christiansen*, StBp. 1989, 12 (14); *Bugge* in *KSM*, § 5 Rz. D 129 (7/2017); *Offerhaus*, FS Wacker, 2006, 333 (343); *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 2000 (4/2017); *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 569 (12/2020); *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Patentverletzung, Urheberrechtsverletzung, Verletzung sonstiger Schutzrechte“.

Bei Patentrechtsverletzungen ist dies idR zu vermuten, weil die am Patentschutz interessierten Unternehmen üblicherweise den Markt überwachen.

BFH v. 11.11.1981 – I R 157/79, BStBl. II 1982, 748; BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/06, BStBl. II 2006, 517 (519), mit zust. Anm. *Hoffmann*, DStR 2006, 887; *Hoffmann* in *LBP*, § 4, 5 Rz. 931 (4/2015); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 835 (3/2020); *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 1999 (4/2017).

Bei anderen Schutzrechten hängt die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme wegen bislang unentdeckter Schutzrechtsverletzungen davon ab, wie groß nach der Lebenserfahrung und nach den Gepflogenheiten der einschlägigen Wirtschaftskreise die Überwachungsintensität durch die Schutzrechtsinhaber und die Entdeckungswahrscheinlichkeit sind.

In Bereichen, in denen die Geltendmachung von Schutzrechten von Verwertungsgesellschaften (GEMA, VG Wort etc.) übernommen wird, ist mit einer Aufdeckung und Inanspruchnahme wegen einer Schutzrechtsverletzung ernsthaft zu rechnen (vgl. *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 2000 [4/2017]).

Keine ernsthafte Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme besteht regelmäßig bei der Verletzung von Schutzrechten nahestehender Personen und verbundener Unternehmen.

1979–1984 Einstweilen frei.

III. Passivierungsverbot und Auflösungsgebot (Abs. 3 Satz 2)**1. Einschränkung des Rückstellungsgebots**

1985

Abs. 3 Satz 2 begrenzt das nach den GoB iVm. Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 bestehende Gebot, Rückstellungen wegen einer konkreten Schutzrechtsverletzung zu bilden und aufrechtzuerhalten, wenn und solange mit der Inanspruchnahme wegen einer Schutzrechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist, solange keine Ansprüche geltend gemacht werden, auf drei aufeinanderfolgende Wj.

Beispiel:

Ist im Jahr 01 eine Schutzrechtsverletzung erkannt worden und ist es ernsthaft wahrscheinlich, dass der Stpfl. wegen dieser Schutzrechtsverletzung in Anspruch genommen wird, ist in der Bilanz zum 31.12.01 erstmals eine Rückstellung wegen dieser Schutzrechtsverletzung zu bilden. Diese Rückstellung ist, wenn die Inanspruchnahme ernsthaft wahrscheinlich bleibt, in den Bilanzen zum 31.12.02 und zum 31.12.03 fortzuführen. Gegebenenfalls ist sie wegen weiterer Verletzungen desselben Schutzrechts zu erhöhen. Hat der Rechtsinhaber bis zur fristgerechten Aufstellung der Bilanz 04 (s. Anm. 1988), zB am 30.4.05, keine Ansprüche geltend gemacht, ist die Rückstellung in der Bilanz zum 31.12.04 gewinnerhöhend aufzulösen.

In den Folgejahren können Rückstellungen wegen der Verletzung desselben Schutzrechts nur nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und damit erst wieder gebildet werden, wenn deswegen Ansprüche geltend gemacht worden sind.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/05, BStBl. II 2006, 517 (520); R 5.7 Abs. 10 Satz 4 EStR 2012; Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 393.

2. Beginn der Dreijahresfrist**a) Erstmalige Verletzung eines Schutzrechts**

1986

Meinungsstand: Nach der Rspr. der Verwaltungspraxis und wohl überwiegender Ansicht im Schrifttum beginnt die Dreijahresfrist in dem Wj., in dem das Schutzrecht erstmals verletzt und eine Rückstellung tatsächlich gebildet worden ist.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/05, BStBl. II 2006, 517 (519f.); R 5.7 Abs. 10 Satz 3 EStR 2012; Christiansen, StBp. 1989, 12 (16); Grützner, StuB 2006, 469 (471); Hoffmann in LBP, §§ 4, 5 Rz. 932 (4/2015); Schiffers in Korn, § 5 Rz. 572 (12/2020); Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 393.

Stellungnahme: Abweichend von dieser hM ist uE für den Beginn der Dreijahresfrist von dem Wj. auszugehen, in dem wegen der Schutzrechtsverletzung nach den GoB iVm. Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 erstmals eine Rückstellung zu bilden war. Maßgeblich hierfür ist der Zeitpunkt, ab dem mit einer Inanspruchnahme wegen der Schutzrechtsverletzung ernsthaft zu rechnen war (s. Anm. 1976). Der Stpfl. kann den Anlauf der Dreijahresfrist nicht durch GoB-widrig unterlassene Passivierung einer Rückstellung hinausschieben.

Ebenso Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 838 (3/2020); Bugge in KSM, § 5 Rz. D 138 (7/2017).

b) Dauernde/mehrfährige Verletzung desselben Schutzrechts

1987

Meinungsstand: Nach hM beginnt die Dreijahresfrist auch bei mehrjährigen Schutzrechtsverletzungen mit der erstmaligen Verletzung desselben Schutzrechts.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/05, BStBl. II 2006, 517 (519f.); R 5.7 Abs. 10 Satz 3 EStR 2012; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 838 (3/2020); *Christiansen*, StBp. 1989, 12 (16); *Grützner*, StuB 2006, 469 (471); *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 572 (12/2020); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 393.

Nach aA beginnt bei fortgesetzten Schutzrechtsverletzungen für jede erneute Schutzrechtsverletzung die Frist nach Abs. 3 Satz 2 eigenständig zu laufen.

Döllerer, ZGR 1983, 407 (410); *Offerhaus*, FS Wacker, 2006, 333 (346); *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Patentverletzung, Urheberrechtsverletzung, Verletzung sonstiger Schutzrechte“.

Stellungnahme: Der hM ist insoweit zu folgen, als nach dem Zweck des Abs. 3 Satz 2 auch die mehrjährige Verletzung desselben Schutzrechts als ein einheitlicher Tatbestand für den Ansatz einer Rückstellung angesehen werden muss. Abzustellen ist aber nicht auf die erstmalige Schutzrechtsverletzung oder die erstmalige Bildung einer Rückstellung, sondern auf den Zeitpunkt, in dem erstmals wegen der Verletzung desselben Schutzrechts eine Rückstellung zu bilden war (s. Anm. 1986). Abs. 3 Satz 2 enthält die typisierende gesetzgeberische Feststellung, dass eine Schutzrechtsverletzung, die auch drei Jahre nach der ersten Verletzungshandlung nicht geltend gemacht worden ist, wahrscheinlich nicht mehr geltend gemacht wird (s. Anm. 1952).

1988 3. Unterbrechung der Dreijahresfrist durch Geltendmachung

Ansprüche sind iSd. Abs. 3 Satz 2 geltend gemacht, wenn sie bis zur fristgerechten Erstellung der StBil. für das dritte auf die erstmalig gebotene Bildung einer Rückstellung folgende Wj. erhoben worden sind.

Ebenso *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 838 (3/2020); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 394.

Entgegen einer vielfach geäußerten Ansicht ist die Geltendmachung von Ansprüchen keine wertbegründende Tatsache, die bis zum Bilanzstichtag eingetreten sein muss, um bei der Aufstellung der Bilanz noch berücksichtigt werden zu können (so aber *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 2003 [4/2017]; wohl auch *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 573.1 [12/2020]), sondern Tatbestandsmerkmal des Abs. 3 Satz 2. Der Wortlaut des Abs. 3 Satz 2 „... wenn Ansprüche nicht geltend gemacht worden sind ...“ bezieht sich ebenfalls nicht auf den Bilanzstichtag, sondern bedarf der Auslegung. Dabei ist der die Durchbrechung der Maßgeblichkeit allein rechtfertigende Zweck der Regelung zu berücksichtigen, die Bildung von Rückstellungen auf der Grundlage unsicherer Wahrscheinlichkeitsurteile in der StBil. typisierend zu begrenzen (s. Anm. 1952). Diesem Zweck würde es widersprechen, wenn eine Rückstellung, deren Berechtigung sich durch die Geltendmachung bis zur Bilanzerstellung als sicher erwiesen hat, in der StBil. aufzulösen ist und in der Folgebilanz wieder gebildet werden muss, während sie in der HBil. fortgeführt werden müsste.

1989 4. Zuführungen/Neubildungen

Mehrfache Verletzungen desselben Schutzrechts, die die wahrscheinlichen Ansprüche des Schutzrechtsinhabers erhöhen können, sind bei der Bewertung der ungewissen Verbindlichkeiten und damit bei der Bemessung der Rückstellungen zu berücksichtigen.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/05, BStBl. II 2006, 517 (519f.); R 5.7 Abs. 10 Sätze 2f. EStR 2012; *Neumann-Tomm in Lademann*, § 5 Rz. 2003 (4/2017).

Für die Verletzung weiterer Schutzrechte sind eigenständige Rückstellungen zu bilden, für die der Lauf der „Frist“ des Abs. 3 Satz 2 gesondert zu prüfen ist (vgl. *Offerhaus*, FS Wacker, 2006, 333 [346]).

5. Auflösungsgebot nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung 1990

Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen sind unabhängig von Abs. 3 Satz 2 aufzulösen, wenn die Voraussetzungen nach den GoB iVm. Abs. 3 Satz 1 entfallen sind.

Vgl. *Bugge* in *KSM*, § 5 Rz. D 130, 135 (7/2017); *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Patentverletzung, Urheberrechtsverletzung, Verletzung sonstiger Schutzrechte“.

Einstweilen frei.

1991–1999

H. Erläuterungen zu Abs. 4: Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen

Schrifttum: *Anders*, Problemfall Jubiläumsrückstellung, Inf. 1987, 463; *Günkel*, Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen, FR 1987, 213; *Bodel/Grabner*, Jubiläumsrückstellungen nach dem Steuerreformgesetz 1990, DB 1988, 2061; *Felix*, Zur steuergerichtlichen Verwerfungskompetenz steuerwidriger Steuernormen, BB 1988, 1500; *Höfer/Reiners*, Verfassungsrechtliche Fragen zur Besteuerung der Jubiläumsrückstellungen nach neuem Recht, BB 1988, 2064; *Knobbe-Keuk*, Zum Verfall der Steuergesetzgebung – am Beispiel der beabsichtigten Streichung der Jubiläumsrückstellungen, BB 1988, 1086; *Kütting/Weber*, Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen in der Handels- und Steuerbilanz, BB 1988, 2280; *Paus*, Entscheidungsprobleme bei Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen, Inf. 1988, 315; *Slomma*, Zur Verfassungswidrigkeit der Neuregelung für Jubiläumsrückstellungen, DStZ 1989, 277; *Werner*, Die gewandelte Auffassung in der Rückstellungsbildung durch höchstrichterliche Rechtsprechung und die Neuregelung der Jubiläumsrückstellungen – Konsequenzen im Ertragsteuer- und Bewertungsrecht, StbKongrRep. 1989, 307; *Dunker*, Arbeitnehmer-Jubiläumsrückstellungen als Sozialaufwand in Handelsbilanz und Steuerbilanz, Diss. Bochum 1991; *Grabner*, Rückstellungen für Jubiläumsleistungen ab 1993, DB 1992, 2561; *Kirchmayr*, Nichtabzugsfähigkeit der Rückstellungen für Dienst-Jubiläumsgelder nach dem SteuerreformG 1993 verfassungswidrig?, ÖStZ 1994, 295; *Langohr-Plato*, Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums, FR 1994, 389; *Schulze-Osterloh*, Die Einschränkungen der Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen und Jubiläumszuwendungen, in *Wendt/Höfling/Karpen* (Hrsg.), *Steuer – Wirtschaft – Steuern*, FS Karl Heinrich Friauf, Heidelberg 1996, 833; *Hey*, Verbot und Auflösung von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen: Gerechtigkeit in der Zeit?, BB 2000, 1453; *Höfer*, Verfassungsmäßigkeit von Jubiläumsrückstellungen – Gedanken zum Vorlagebeschluss des BFH an das BVerfG vom 10.11.1999, DStR 2000, 372; *Loose*, Auflösungsgebot für Jubiläumsrückstellungen verfassungswidrig?, FR 2000, 553; *Scheffler*, Verbreiterung der Bemessungsgrundlage: Was bleibt von Rückstellungen in der Steuerbilanz?, StuB 2000, 489; *Schulze-Osterloh*, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung, DStJG 23 (2000), 67; *Schroer/Starke*, Zur steuerlichen Anerkennung von Jubiläumsrückstellungen, FR 2003, 1164; *Swoboda/Kinner*, Mitarbeitermotivation durch arbeitsvertragliche Sonderzahlungen, BB 2003, 418; *Erlinghagen*, Erstarrung, Beschleunigung oder Polarisierung? Arbeitsmarktmobilität und Beschäftigungsstabilität im Zeitverlauf: Neue Ergebnisse mit der IAB-Beschäftigungsstichprobe, in *Graue Reihe des Instituts Arbeit und Technik*, Nr. 2006-01, Gelsenkirchen 2006; *Kolbe*, Zulässigkeit der Bildung einer Rückstellung für eine widerrufliche Jubiläumsleistung nach § 5 Abs. 4 EStG, StuB

2007, 351; *Schlotter*, Jubiläumsrückstellung nach § 5 Abs. 4 EStG: Rechtsverbindlichkeit, Unwiderruflichkeit und Vorbehaltlosigkeit nicht erforderlich, BB 2007, 660; *Schlotter*, Verfassungsrechtliche Grenzen bei der Ausgestaltung des Steuerbilanzrechts, FR 2007, 951; *Frank/Wittmann*, Jubiläumsrückstellungen in Handels- und Steuerbilanz, Stbg 2009, 210; *Pitzke*, Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen, NWB 2009, 360; *Rhiel*, Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums, StuB 2009, 102; *Rhiel/Veit*, Keine Zulässigkeit der Bildung von Jubiläumsrückstellungen in der Zeit von 1988 bis 1992, StuB 2009, 532; *Schlotter*, Partielle Abkehr vom Folgerichtigkeitsgrundsatz, BB 2009, 1411; *Drüen*, Anmerkung zu BVerfG v. 12.5.2009, JZ 2010, 91; *Hennrichs*, Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg.), FS Joachim Lang, Köln 2010, 237; *Lembke*, Die Gestaltung von Vergütungsvereinbarungen, NJW 2010, 257; *Schulze-Osterloh*, Das Bundesverfassungsgericht und die Unternehmensbesteuerung, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg.), FS Joachim Lang, Köln 2010, 255; *Hüttemann*, Das Passivierungsverbot für Jubiläumsrückstellungen zwischen Folgerichtigkeitsgrundsatz und Willkürverbot, in *Melinghoff/Schön/Spindler* (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, Köln 2011, 627; *U. Prinz*, Systematische „Ungereimtheiten“ auf der Passivseite der Steuerbilanz, FR 2011, 1015; *Weber-Grellet*, Veräußerung und Übernahme von Verpflichtungen, DB 2011, 2875; *U. Prinz/G. Adrian*, Angeschaffte Rückstellungen bei Schuldübernahme, StuB 2012, 259; *Schlotter*, „Angeschaffte“ Verbindlichkeiten nach dem Urteil des BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, BB 2012, 951; *Siegel*, „Angeschaffte“ Drohverlustrückstellungen als neuer Steuersparmarkt?, FR 2012, 388; *Scheffler*, Bestandsaufnahme zur Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips, Der Konzern 2016, 482.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 8.12.2008 – IV C 6 - S 2137/07/10002, BStBl. I 2008, 1013; BMF v. 27.2.2020 – IV C 6 - S 2137/19/10002, BStBl. I 2020, 254 (Pauschale Bewertung von Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums); OFD Nds. v. 6.2.2017 – S 2137 - 48 - St 221/St 222, juris.

I. Systematische und historische Einordnung des Abs. 4 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

2000 1. Regelungsinhalt des Abs. 4

Abs. 4 schränkt die Passivierung von handelsrechtl. gebotenen Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen ein und durchbricht insoweit den Maßgeblichkeitsgrundsatz. Rückstellungen für Verpflichtungen aus der Zusage einer Dienstjubiläumszuwendung sind nach Abs. 4 zu bilden, wenn die GoB dies vorschreiben (s. Anm. 2006) und vier zusätzliche Voraussetzungen erfüllt sind: Die Zusage muss schriftlich erteilt sein (s. Anm. 2021), sie darf eine Zuwendung frühestens nach 15-jähriger Dienstzeit versprechen (s. Anm. 2022), das Dienstverhältnis muss am Bilanzstichtag mindestens zehn Jahre bestanden haben (s. Anm. 2023) und nur der Teil der Anwartschaft des Berechtigten ist in die Bemessung der Rückstellung einzubeziehen, der auf Dienstzeiten nach dem 31.12.1992 entfällt (s. Anm. 2024). Rückstellungen für andere als Dienstjubiläumszusagen sind nach den GoB zu bilden.

2001 Einstweilen frei

2. Bedeutung des Abs. 4

2002 a) Einschränkung des handelsrechtlichen Rückstellungsgebots

Abs. 4 schränkt die Passivierung von Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen in sachlicher und zeitlicher Hinsicht sowie der Höhe nach ein. An die Ausgestaltung der Jubiläumszusage anknüpfend und dabei die handelsrechtl. GoB durchbre-

chend schließt Abs. 4 in sachlicher Hinsicht Rückstellungen für Zuwendungen vor dem 15. Dienstjubiläum aus. Diese Regelung vermittelt die gesetzgeberische Wertung, erst das 15. Dienstjubiläum spiegele eine aner kennenswerte Betriebszugehörigkeit wider. Zugleich geht von dem Rückstellungsverbot für Zuwendungen vor dem 15-jährigen Dienstjubiläum eine Lenkungswirkung mit entsprechendem Einfluss auf die arbeitsrechtl. Vertragspraxis aus.

In zeitlicher Hinsicht definiert Abs. 4 durch Typisierung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme für weniger als zehn Jahre bestehende Beschäftigungsverhältnisse den frühesten Zeitpunkt für die erstmalige Passivierung der Rückstellung für eine Dienstjubiläumszusage.

Schließlich darf nach Abs. 4 nur der Teil einer Dienstjubiläumszuwendung beim Ansatz und bei der Bemessung der Rückstellung berücksichtigt werden, der auf nach dem 31.12.1992 „erarbeitete“ Dienstjahre entfällt.

b) Rechtfertigung der Vorschrift

2003

Rechtfertigen lassen sich die in Abs. 4 geregelten Ausnahmen von den beiden gesetzgeberischen Grundentscheidungen für die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB einerseits und für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich mit der damit verbundenen Anerkennung von Rückstellungen andererseits in ihrer Gesamtheit nur mit fiskalischen Argumenten. Vom Rückstellungsverbot für Jubiläumszuwendungen vor dem 15. Dienstjahr geht neben dem fiskalischen Effekt zwar auch eine Lenkungswirkung aus. Nicht erkennbar ist aber ein damit verbundener Lenkungszweck (glA *Schulze-Osterloh*, FS Friauf, 1996, 833 [847]). Das Rückstellungsverbot für vor dem 1.1.1993 erdiente Anteile einer Jubiläumszusage lässt schließlich keinen anderen Zweck als den der Aufkommenssicherung erkennen. Allein der Rückstellungsaufschub bis zur 10-jährigen Betriebszugehörigkeit kann als typisierende Berücksichtigung der Fluktuation gerechtfertigt werden (s. Anm. 2025).

c) Verfassungsmäßigkeit

2004

Rechtsprechung: Nach BVerfG (BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 = FR 2009, 873, mit zust. Anm. *Buciek*) ist ein vollständiges Rückstellungsverbot für Dienstjubiläumszusagen verfassungsgemäß. Das BVerfG hatte sich auf den Vorlagebeschluss des BFH (BFH v. 10.11.1999 – X R 60/95, BStBl. II 2000, 131) zwar allein mit der Frage zu beschäftigen, ob das vorübergehende Rückstellungsverbot für Dienstjubiläumszusagen nach § 52 Abs. 6 Sätze 1 und 2 idF des StReformG 1990 für die Wj. bis 1992 mit dem Grundgesetz vereinbar ist. In den Entscheidungsgründen hat es aber weitergehend die in Abs. 4 enthaltenen gesetzlichen Begrenzungen der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB für zulässig erachtet. Selbst ein zeitlich begrenztes Rückstellungsverbot für Dienstjubiläumszusagen, wie es § 52 Abs. 6 Sätze 1–6 idF des StReformG 1990 für die Wj. bis 1992 enthalten hatte, verstöße danach weder gegen das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit noch gegen das Gebot der Folgerichtigkeit. Das BVerfG erkennt zwar an, dass durch das in Abs. 4 enthaltene Rückstellungsverbot der Grundsatz der Maßgeblichkeit durchbrochen wird. Es relativiert aber die Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes. Die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB sei keine strikte, einmal getroffene Belastungsentscheidung des Gesetzgebers, sondern nur als entwicklungs offene Leitlinie zu verstehen. Das Rück-

stellungsverbot bewirke weder eine relevante Abweichung von der verfassungsrechtl. gebotenen Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit noch eine Durchbrechung des (einfachgesetzlichen) objektiven Nettoprinzips. In sachlicher Hinsicht bewege sich das Rückstellungsverbot danach willkürfrei innerhalb eines weiten gesetzlichen Gestaltungsspielraums.

BVerfG v. 12.5.2009 – BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 = FR 2009, 873, Rz. 34, 37. Der österreichische Verfassungsgerichtshof hatte demgegenüber mit Spruch v. 9.12.1997 – G 403/97, Slg. 15040, ein in § 9 Abs. 4 öEStG idF des StReformG 1993 enthaltenes vollständiges Rückstellungsverbot für Dienstjubiläumszusagen für verfassungswidrig erklärt. Dem Gesetzgeber stehe es zwar frei, im StRecht für noch ungewisse Verbindlichkeiten eine Passivierungspflicht und ein Passivierungsrecht vorzusehen oder (teilweise) zu beseitigen. Gewähre der Gesetzgeber aber die Möglichkeit der Passivierung nach einem bestimmten System, bedürfe ein Abweichen von einem solchen System einer sachlichen Rechtfertigung (Ziff. 7. der Entscheidungsgründe).

Schrifttum: Im Schrifttum ist die Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4 von Anfang an bezweifelt worden. Dies im Wesentlichen mit drei Argumenten: Der Gesetzgeber habe mit der Anknüpfung an die handelsrechtl. GoB eine Grundentscheidung getroffen, von der er ohne hinreichende Rechtfertigung nicht abweichen könne, ohne den Grundsatz der Folgerichtigkeit und damit den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG zu verletzen. Mit Abs. 4 werde „das Kernrecht der steuerlichen Gewinnermittlung, nämlich der Maßgeblichkeitsgrundsatz, systemwidrig durchbrochen“ (*Felix*, BB 1988, 1500). Für das GoB-widrige Rückstellungsverbot fehle jede sachliche Rechtfertigung. Weiter folge aus Art. 3 Abs. 1 GG der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und aus diesem das objektive Nettoprinzip, das durch eine willkürliche Nichtanerkennung abziehbarer Aufwendungen verletzt werde. Und schließlich sei kein Grund dafür ersichtlich, warum die Zusage von Treueprämien, die nicht auf ein Dienstjubiläum abstellen, nach den allgemeinen Regeln passiviert werden könnte, für Dienstjubiläumszusagen aber Beschränkungen gelten.

Bugge in KSM, § 5 Rz. E 16 (8/2017); *Felix*, BB 1988, 1500; *Hey*, BB 2000, 1453 (1456); *Höfer*, DStR 2000, 372 (373f.); *Höfer/Reiners*, BB 1988, 2064 (2065); *Hüttemann*, FS Spindler, 2011, 627 (637); *Knobbe-Keuk*, BB 1988, 1086 (1088f.); *Kütting/Weber*, BB 1988, 2280 (2286); *Paus*, Inf. 1988, 315 (316); *Schulze-Osterloh*, FS Lang, 2010, 255 (259); *Schulze-Osterloh* in DStJG 23 (2000), 67 (79); *Schulze-Osterloh*, FS Friauf, 1996, 833 (847); *Siegel*, BB 1989, 182; *Slomma*, DStZ 1989, 277; *Schiffers* in Korn, § 5 Rz. 602 (12/2020).

Die Gegenansicht gesteht zwar zu, dass Abs. 4 eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes enthält, relativiert aber die Bedeutung dieses Prinzips. Nicht jede Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes und nicht jeder Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip führten zur Verfassungswidrigkeit einer Norm. Dem Gesetzgeber sei auch bei der Ausgestaltung des Steuertatbestands ein weiterer Gestaltungsspielraum einzuräumen, den er mit der geltenden Fassung des Abs. 4 eingehalten habe. Als sachliche Rechtfertigung könne auch das Ziel des Gesetzgebers dienen, einem befürchteten Steuerausfall entgegen zu wirken. Die Vorschrift enthalte weder eine ungerechtfertigte Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips noch sei sie willkürlich.

Loose, FR 2000, 553 (555f.); *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 2017 (4/2017); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 409.

Die Entsch. des BVerfG (BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111) ist vor diesem Hintergrund im Schrifttum, insbes. bezogen auf die Relativierung des Folgerichtigkeits- und des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, kontrovers besprochen worden.

Kritisch *Drüen*, JZ 2009, 91; *Hennrichs*, FS Lang, 2010, 237 (249); *Hey*, DStR 2009, 2561; *Hüttemann*, FS Spindler, 2011, 627 (637); *Schlotter*, BB 2009, 1411; *Schulze-Osterloh*, FS Lang, 2010, 255 (256); zust. *Buciek*, FR 2009, 877; *P. Fischer*, jurisPR-SteuerR 29/2009 Anm. 5.

Stellungnahme:

- *Verfassungswidrigkeit des Rückstellungsverbots für Dienstjubiläumszuwendungen vor dem 15. Beschäftigungsjahr*: Das in Abs. 4 enthaltene Verbot, Rückstellung für Jubiläumszuwendungen vor dem 15. Dienstjubiläum zu bilden, verstößt uE gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

Sowohl die Entsch. des BVerfG als auch die Überlegungen im Schrifttum zur Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4 konzentrierten sich vor dem Hintergrund einer grundlegend geführten Diskussion über die Balance zwischen Verfassungsgerichtsbarkeit und Steuerpolitik auf die im Folgerichtigkeitsgrundsatz zum Ausdruck kommenden verfassungsrechtl. Anforderungen an die einfachgesetzliche Systemkohärenz, die, so die Hoffnungen im Schrifttum (vgl. *Hey*, BB 2000, 1453 [1459 f.]; *Schlotter*, FR 2007, 951 [959]), als verfassungsrechtl. Prüfungsmaßstab für das StRecht exemplarisch an Abs. 4 weiterentwickelt werden sollte. Im Mittelpunkt der verfassungsrechtl. Diskussion des Abs. 4 standen daher ganz grds. der verfassungsrechtl. Folgerichtigkeits- und der einfachgesetzliche Maßgeblichkeitsgrundsatz. Wohl auch unter dem Eindruck dieser Grundsatzdiskussion bestimmte das BVerfG (BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111) den Anwendungsbereich und die Reichweite des Folgerichtigkeitsgrundsatzes als Prüfungsmaßstab sehr eng, schnitt ihn teilweise auch für den Bereich der Ausgestaltung des Besteuerungstatbestands auf eine reine Willkürkontrolle zurück und stufte gleichzeitig die Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes aus der Kategorie einer Grundentscheidung des Gesetzgebers zu einer orientierenden Leitlinie herab (vgl. *Buciek*, FR 2009, 877; *Drüen*, JZ 2010, 91 [92 f.]; *Hey*, DStR 2009, 2561 [2562]).

Die Diskussion über die verfassungsrechtl. Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes verdeckt, dass Abs. 4 nicht allein an diesem Prinzip zu messen ist. Zum einen besteht die weiter reichende, weil für alle Gewinneinkunftsarten bestimmende Grundentscheidung des Gesetzgebers darin, den Gewinn und damit die Bemessungsgrundlage der ESt bei den Gewinneinkunftsarten grds. durch BV-Vergleich zu ermitteln (vgl. *Schlotter*, BB 2009, 1411 [1412]). Deshalb braucht man gar nicht auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz zurückzugreifen, um Rückstellungen als systemimmanentes Element des BV-Vergleichs zu erkennen (vgl. *Schulze-Osterloh*, FS Lang, 2010, 255 [257]; vgl. Anm. 54). Rückstellungen sind nicht nur bei Gewerbetreibenden, für die allein der Grundsatz der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 gilt, zu passivieren, sondern bei allen Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln (s. Vor §§ 4–7 Anm. 23). Schließlich lässt auch der Gesetzgeber, gerade durch Abs. 4, keinen Zweifel daran, dass er die Grundprinzipien des BV-Vergleichs und mit ihnen die Bildung von Rückstellungen als Wesenselement des BV-Vergleichs anerkennt. Damit lässt sich die Frage, ob Abs. 4 den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verletzt, von der verfassungsrechtl. Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (s. Anm. 54) lösen und herunterbrechen auf die Frage, ob die in Abs. 4 vorgenommene Begrenzung der Rückstellungen für Jubiläumszusagen vor dem Hintergrund ihrer grundsätzlichen Anerkennung in Abs. 4 folgerichtig ist, bzw. willkürlich erscheint. Nimmt man den wei-

ten Willkürmaßstab aus der Entsch. des BVerfG (BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111) zum Ausgangspunkt, muss sich also zumindest irgendein einleuchtender Grund für die in Abs. 4 enthaltenen Rückstellungsbeschränkungen finden lassen.

Ausgehend von diesem Prüfungsmaßstab lassen sich für das Verbot, nach den GoB Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen vor dem 15. Beschäftigungsjahr zu bilden, keine sachlichen Gründe erkennen. In Betracht käme allein ein Lenkungszweck. Es ist aber nicht ersichtlich, welches Lenkungsziel damit verfolgt werden könnte. Insbesondere sind weder wirtschafts-, noch arbeitsmarkt- oder sozialpolitische Gründe für eine Differenzierung zwischen 5-, 10- und 15-jährigen Dienstjubiläen ersichtlich. Abgrenzungsprobleme, etwa zwischen Erwerbs- und Privatsphäre, die ein typisierendes Passivierungsverbot rechtfertigen könnten, stellen sich ebenfalls nicht. Dem Dienstberechtigten mag besonders daran gelegen sein, seine Mitarbeiter, etwa nach einer gründlichen Einarbeitung, für die ersten fünf Jahre zu halten, weshalb er ihnen eine Prämie für das Erreichen des fünften Dienstjahres verspricht. Das StRecht versagt ihm die Anerkennung dieser Maßnahme. Nach Abs. 4 dürfen zwar grds. Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen gebildet werden, nicht aber in diesem Fall. Das ist, weil dafür kein sachlicher Grund ersichtlich ist, willkürlich (glA Hüttemann, FS Spindler, 2011, 627 [637]). Darin liegt eine nicht zu rechtfertigende Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG.

- *Verfassungsmäßigkeit der weiteren Mindestvoraussetzungen:* Für die Begrenzung auf Zuwendungen, die auf Dienstjahre nach dem 31.12.1992 entfallen, lässt sich dagegen anführen, dass auf der Grundlage der älteren Rspr. bereits eingeplantes Steueraufkommen gesichert werden sollte. Das muss, insbes. mit der damit vorgenommenen Differenzierung zwischen den Zielen der Aufkommenssicherung und der Aufkommenserhöhung, nicht überzeugen. Mit dieser Begr. ist aber immerhin ein Grund ersichtlich, der angesichts der befürchteten Steuerausfälle (s. Anm. 2007) zumindest aus fiskalischer Sicht einleuchten mag. Das Verbot, Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen in den ersten zehn Dienstjahren zu bilden, lässt sich schließlich mit dem bereits im Gesetzgebungsverfahren vorgetragenen Zweck begründen, dass damit typisierend die erhöhte Fluktuation in den ersten Beschäftigungsjahren berücksichtigt wird (s. Anm. 2025). Das mag nicht überzeugend sein, weil die Fluktuation besser bei der Bewertung als beim Ansatz berücksichtigt werden sollte. Zur Entkräftung des Willkürvorwurfs genügt es aber.

2005 3. Geltungsbereich des Abs. 4

Gewerbetreibende: Abs. 4 gilt nach seiner systematischen Stellung für die Gewinnermittlung bilanzierender Gewerbetreibender (s. Anm. 70).

Andere Personen, die ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 1 ermitteln: Abs. 4 gilt darüber hinaus auch in den übrigen Fällen, in denen der Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt wird.

Bugge in KSM, § 5 Rz. E 30 (7/2017); Kanzler, FR 1998, 421 (423); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 841 (3/2020); s. Anm. 71.

Zweck des Abs. 4 ist es, Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen im Ertragsteuerrecht zu beschränken. Der Gesetzgeber hat nicht an eine Differenzierung zwi-

schen Gewerbetreibenden und anderen Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln, gedacht. Gleichzeitig verbietet der allgemeine Gleichheitssatz eine Differenzierung zwischen den Gewinneinkunftsarten ohne – den hierfür nicht erkennbaren – sachlichen Grund.

Vermögensaufstellung zu Einheitswerten nach §§ 95 Abs. 1, 109 BewG: Abs. 2 galt nach der Neufassung der §§ 95 ff. BewG mit Wirkung vom 1.1.1993 durch das StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 257; BStBl. I 1992, 146) seit 1.1.1993 bis 31.12.2008 auch für die Vermögensaufstellung zu Einheitswerten zur Bewertung des erbschaft- oder schenkungstpfl. Erwerbs in Form von BV (s. Anm. 79).

4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

2006

Verhältnis zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung: Abs. 4 durchbricht den in § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB gesetzlich fixierten handelsrechtl. GoB, nach dem Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden sind, indem er die Passivierung handelsrechtl. gebotener Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen mit zusätzlichen Voraussetzungen beschränkt.

Handelsrechtlich ist die Passivierung einer Dienstjubiläumszusage regelmäßig geboten. Mit der Zusage einer Dienstjubiläumszuwendung geht der Stpfl. eine Verpflichtung für die Zukunft ein, die dem Grunde oder der Höhe nach ungewiss ist, weil nicht sicher ist, wie viele Dienstverpflichtete das Dienstjubiläum erreichen. Wirtschaftlich wächst diese Verpflichtung als Anwartschaft des Dienstverpflichteten im Laufe der Jahre an, bis sie sich im Dienstjubiläum zu einem Anspruch verdichtet. Bei der Dienstjubiläumszuwendung handelt es sich damit um eine nachträgliche Vergütung für in der Vergangenheit erbrachte Dienstleistungen. Das Bilanzierungsverbot für schwebende Geschäfte greift nicht, weil es sich um einen Erfüllungsrückstand handelt (s. Anm. 667).

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845; BFH v. 29.11.2000 – I R 31/00, BStBl. II 2004, 41 (42 f.); BFH v. 18.1.2007 – IV R 42/04, BStBl. II 2008, 956; Bugge in KSM, § 5 Rz. E 5 (7/2017); Knobbe-Keuk, BB 1988, 1087, Fn. 11; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 841 (3/2020); Neumann-Tomm in Lademann, § 5 Rz. 2016 (4/2017); Schubert in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Jubiläumszuwendung“; Scheffler in Korn, § 5 Rz. 584 (12/2020).

Verhältnis zu Art. 28 EGHGB: Bei Verpflichtungen aus der Zusage einer Jubiläumszuwendung handelt es sich nicht um eine ähnliche Verpflichtung iSd. Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB. Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB regelt ein Rückstellungswahlrecht für mittelbare Pensionsverpflichtungen. Diese liegen vor, wenn Verpflichtungen gegenüber zwischengeschalteten Versorgungsträgern bestehen (vgl. Kleindiek in Staub, 5. Aufl. 2014, § 249 HGB Rz. 59). In diesem systematischen Zusammenhang bezieht sich der Begriff „ähnliche Verpflichtungen“ in Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB auf Verpflichtungen, die aus Anlass von Invalidität, Alter oder Tod eines ArbN eingegangen werden und Versorgungscharakter haben und damit nicht auf Jubiläumsrückstellungen. Daher besteht handelsrechtl. kein Ansatzwahlrecht für Jubiläumsrückstellungen.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (847 f.); Bugge in KSM, § 5 Rz. E 26 (7/2017); Kleindiek in Staub, 5. Aufl. 2014, § 249 HGB Rz. 61; aA Stuhmann, DB 1987, 1967.

Verhältnis zu Abs. 7 Satz 1: Abs. 7 Satz 1 erstreckt das Passivierungsverbot des Abs. 4 auf den Übernehmer von Verpflichtungen aus Dienstjubiläumszusagen und dessen Rechtsnachfolger.

Zu Abs. 7 s. Anm. 2400; *Riedel*, FR 2014, 6 (9 ff.); zur Rechtslage vor Inkrafttreten des Abs. 7 Satz 1: BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, BFHE 236, 101; *U. Prinz*, FR 2011, 1015 (1019); *U. Prinz/Adrian*, StuB 2012, 259; *Schlotter*, BB 2012, 951; *Schönherr/Krüger*, DStR 2012, 829; *Siegel*, FR 2012, 388; *Weber-Grellet*, DB 2011, 2875.

Verhältnis zu § 6a: § 6a gilt nicht für Rückstellungen für Jubiläumszusagen. Jubiläumszusagen sind keine Versorgungsregelungen iSd. § 6a und sind diesen auch nicht gleichzustellen (BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 [847]).

Verhältnis zu § 3 Nr. 52 aF iVm. § 3 LStDV aF: Nur noch für die historische Auslegung des Abs. 4 von Bedeutung ist § 3 Nr. 52 idF des StÄndG 1958 v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412), der iVm. § 3 Abs. 1 LStDV aF Jubiläumszuwendungen des ArbG an ArbN, die bei ihm in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis stehen, im zeitlichen Zusammenhang mit dem 10., 25., 40., 50. oder 60. ArbN-Jubiläum bei diesen bis VZ 1998 betragsmäßig beschränkt stfrei stellte. Das Gleiche galt gem. § 3 Nr. 52 iVm. § 3 Abs. 2 LStDV für Jubiläumszuwendungen anlässlich jedes 25. Firmen- oder Geschäftsjubiläums. § 3 Nr. 52 wurde zusammen mit § 3 LStDV durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) mit Wirkung ab VZ 1999 ersatzlos aufgehoben (s. § 3 Nr. 52 Anm. 1).

2007 5. Rechtsentwicklung des Abs. 4

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Abs. 4 wurde neu in § 5 eingefügt und gilt für alle Wj., die nach dem 31.12.1988 endeten (§ 52 Abs. 6 idF des StReformG 1990). Die vorherigen Abs. 4 und 5 wurden Abs. 5 und 6 (s. Anm. 2).

Mit der Regelung reagierte der Gesetzgeber auf die Entsch. des BFH (BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845; FR 1987, 225, mit Anm. *Müller-Gatermann*), in der dieser erstmals über besondere Einzelfälle hinaus aus den handelsrechtl. GoB ein Rückstellungsgebot für Dienstjubiläumszusagen abgeleitet hatte.

BFH v. 19.7.1960 – I 160/59 U, BStBl. III 1960, 347, hatte zunächst die Bildung von Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen unter Verweis auf das Bilanzierungsverbot für schwebende Geschäfte abgelehnt, weil Jubiläumszuwendungen Teil der künftigen Lohnzahlungen seien. Von dieser bilanziellen Nichtberücksichtigung von Dienstjubiläumszusagen ist aber bereits BFH v. 18.3.19650 – IV 116/64 U, BStBl. III 1965, 289, für solche Zusagen abgewichen, die den ArbN an den Betrieb binden sollen, hat aber zugleich festgestellt, dass mit der Zusage ein aktivierungspflichtiges WG geschaffen werde, das bis zum Dienstjubiläum abzuschreiben sei. Später hatte BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506 (508), angedeutet, dass das Bilanzierungsverbot für schwebende Geschäfte für die Zusage von Jubiläumsgeschenken bei einem Erfüllungsrückstand eingeschränkt sei, und BFH v. 7.7.1983 – IV R 47/80, BStBl. II 1983, 753, erstmals ausdrücklich die Bildung einer Rückstellung für eine an die Betriebstreue anknüpfende Gratifikation anerkannt, die im Entscheidungssachverhalt im Zeitpunkt der Zusage aber an bereits verwirklichte Kriterien anknüpfte. In der Verwaltungspraxis sind Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen bis zur Entsch. des BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845, grds. nicht anerkannt worden (vgl. BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 = FR 2009, 873, Rz. 13; BMF v. 28.12.1987 – IV B 2 - S 2137 - 50/87, BStBl. I 1987, 770).

Durch Einfügung des Abs. 4 wollte der Gesetzgeber die aufgrund dieser Rspr. erwartete umfassende Bildung von Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen mit die damit verbundenen Steuerausfälle begrenzen.

BRDrucks. 100/88, 230; BTDrucks. 11/503, 6; BTDrucks. 11/2157, 126. Prognostiziert wurde im Vorfeld des Gesetzgebungsverfahrens, dass aufgrund der Rechtsprechungsänderung Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen iHv. bis zu 10 Mrd. DM neu gebildet werden und sich daraus über mehrere Jahre hinweg Steuermindereinnahmen bis zu 5 Mrd. DM ergeben könnten (Anders, Inf. 1987, 463 [464]).

Nach dem ursprünglichen RegE für das StReformG 1990 sollten Rückstellungen nur für rechtsverbindliche und unverfallbare Jubiläumszusagen gebildet werden können (BTDrucks. 11/2157, 5, 140). Die geltende Fassung geht dagegen auf einen Vorschlag des BTag-Rechtsausschuss (Protokoll der 25. Sitzung des Rechtsausschusses v. 8.6.1988, 15 ff.) zurück. Die stl. Anerkennung von Jubiläumsrückstellungen sollte damit in Anlehnung an die Regelung bei Pensionsrückstellungen „von einem bestimmten Grad der Konkretisierung der Verpflichtung“ abhängig gemacht werden. Der Vorstellung von einem „bestimmten Grad der Konkretisierung“ entstammen die 10- und die 15-Jahresfrist. Das mit § 52 Abs. 6 idF des StReformG 1990 statuierte und mit dem StEntlG 1999/2000/2002 in Abs. 4 übernommene „Moratorium“ für die Bildung von Rückstellungen für bis einschließlich 1992 verdiente Jubiläumszuwendungen begründete der Gesetzgeber mit der langjährigen Bilanzierungspraxis, die in Anlehnung an die bisherige Rspr. Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen nicht zugelassen habe (BTDrucks. 11/2536, 47).

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Abs. 4 wurde in seiner geltenden Fassung ohne inhaltliche Änderung mit der Übergangsregelung des § 52 Abs. 6 Satz 1 idF des StReformG 1990 zusammengefasst und Letztere gestrichen (BTDrucks. 14/443, 22).

StVergAbG 2003: Nach dem RegE für das StVergAbG v. 16.5.2003 (BTDrucks. 15/119, 5, 36) sollte in Abs. 4 ein vollständiges Rückstellungsverbot für Dienstjubiläumszusagen geregelt werden. Diese Gesetzesänderung ist zunächst im BTag beschlossen (BTProtokoll 15/29; BRDrucks. 120/03), später aber im Vermittlungsverfahren ersatzlos wieder aus dem StVergAbG gestrichen worden (BTDrucks. 15/841).

Einstweilen frei.

2008–2009

II. Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen für Dienstjubiläumszuwendungen

1. Dienstjubiläumszuwendung

a) Dienstverhältnis

2010

Begriff: Das mit dem Begriff Dienstjubiläumszuwendung von Abs. 4 vorausgesetzte Dienstverhältnis wird durch einen Dienstvertrag iSd. § 611 BGB mit Dauerschuldcharakter begründet. Ein Dienstvertrag liegt vor, wenn menschliche Arbeit gegen ein Entgelt geschuldet ist. Er hat Dauerschuldcharakter, wenn die mit ihm begründeten gegenseitigen Pflichten nicht durch Erfüllung, sondern erst durch einen besonderen Beendigungstatbestand erlöschen (zB Befristung, Kündigung).

Müller-Glöge in MüKo BGB, 6. Aufl. 2012, § 611 BGB Rz. 16; Rieble in Staudinger, BGB, Neubearbeitung 2016, § 611 BGB Rz. 2.

Beispiele:

Praktisch wichtigster Fall des Dienstverhältnisses ist das Arbeitsverhältnis. Dienstverhältnisse werden aber auch durch einen Anstellungsvertrag mit den Organen juristischer Personen (zB Geschäftsführer der GmbH, Vorstand von AG, eG, e.V. usw.) und die aufgrund eines Dienstvertrags gegen besonderes Entgelt vereinbarten Geschäftsführungsleistungen für eine PersGes. begründet (*Bugge in KSM*, § 5 Rz. E 32 [7/2017]; *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 579 [12/2020]).

Ein Dienstverhältnis iSd. Abs. 4 kann uE auch mit jedem freien Mitarbeiter bestehen, weil der Zweck des Abs. 4 allein darin besteht, Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen zu begrenzen. Soweit nach den allgemeinen Regeln Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen gebildet werden können, darf deren Begrenzung nicht davon abhängen, welchen Charakter das Dienstverhältnis hat. Ein sachlicher Grund, mit dem eine solche Differenzierung gerechtfertigt werden müsste, ist nicht erkennbar.

Wie hier *Bugge in KSM*, § 5 Rz. E 32 (7/2017); *Höfer*, DB 1993, 2241 (2242); *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 579 (12/2020); aA, Dienstverhältnis nur Arbeitsverhältnis: *Werner*, StbKongrRep. 1989, 307 (326).

2011 b) Dienstjubiläum

Dienstjubiläum ist der Zeitpunkt (Vorauslage „Jahrestag“), an dem ein Dienstverpflichteter, grds. bei ein und demselben Dienstberechtigten (zur Anrechnung von Vordienstzeiten bei einem anderen Dienstberechtigten s. Anm. 2022), eine vereinbarte Beschäftigungsdauer erreicht. Abzugrenzen hiervon sind persönliche Jubiläen des Dienstverpflichteten (zB Geburtstag, Hochzeitstag) und des Dienstberechtigten (zB ArbG-, Geschäfts- und Firmenjubiläen), die nicht die Beschäftigungsdauer des einzelnen Mitarbeiters, sondern andere Zeiträume zum Anlass einer Gratifikation nehmen. Zuwendungen anlässlich von ArbN-, ArbG-, Geschäfts- und Firmenjubiläen fallen nach dem Wortlaut auch dann nicht unter die Beschränkungen des Abs. 4, wenn sie die Beschäftigungsdauer des einzelnen ArbN als Bemessungsgrundlage für die Höhe der Zuwendung heranziehen. Für solche Zuwendungen sind Rückstellungen nach den allgemeinen Regeln zu bilden.

BFH v. 29.11.2000 – I R 31/00, BStBl. II 2004, 41; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 843 (3/2020); *Schubert in Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Jubiläumszuwendungen“; *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 579 (12/2020). Eine ältere Auffassung, die auch Firmenjubiläen in den Anwendungsbereich des Abs. 4 einbezog (*Stuhrmann*, DB 1988, 1967), ist mit der Aufhebung des § 3 Abs. 2 LStDV aF überholt (s. Anm. 2006 aE).

Der Begriff „Jubiläum“ setzt nicht notwendig eine „runde“, etwa durch fünf teilbare, Jahreszahl voraus. Abs. 4 ist daher zB auch auf 2-, 3-, 6-, 9-, 12-jährige Dienstjubiläen anwendbar, wenn eine Zusage vereinbart wurde, die an entsprechende Beschäftigungsdauern anknüpft.

BMF v. 8.12.2008 – IV C 6 - S 2137/07/10002, BStBl. I 2008, 1013; *Bugge in KSM*, § 5 Rz. E 34, 48 (7/2017); *Höfer*, DB 1993, 2241 (2242); *Loose*, FR 2000, 553 (554); *Pitzke*, NWB 2009, 360 (361); *Weber-Grellet in Schmidt*, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 415. Die ältere Verwaltungspraxis (BMF v. 29.10.1993 – IV B 2 - S 2175 - 47/93, BStBl. I 1993, 898 Rz. 2) setzt mit einem Teil des Schrifttums (*Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 842 [3/2020]) bereits für die Passivierung einer Rückstellung dem Grunde nach voraus, dass die Jubiläumsarbeitszeit durch fünf teilbar ist. Das lässt sich mit dem Gesetzeswortlaut nicht begründen und kann allenfalls vor dem Hintergrund des § 3 Abs. 1 LStDV aF (s. Anm. 2006 aE) erklärt werden.

c) Jubiläumszuwendung

2012

Begriff: Jubiläumszuwendungen sind auf den Anlass des Dienstjubiläums bezogene und durch dieses bedingte Zuwendungen, die zusätzlich zum laufenden Dienstlohn gewährt werden, also über die periodische Abgeltung der Dienstleistung hinausgehen, und durch das Dienstverhältnis veranlasst sind. Die Zuwendung kann dabei in Geld oder geldwerten Vorteilen bestehen. Eine Jubiläumszuwendung iSd. Abs. 4 ist auch die Gewährung von Sonderurlaub anlässlich eines Dienstjubiläums.

BMF v. 8.12.2008 – IV C 6 - S 2137/07/10002, BStBl. I 2008, 1013, Rz. 1; *Bugge* in *KSM*, § 5 Rz. E 38 (7/2017); *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 581 (12/2020).

Nach uE zutreffender Auffassung sind Jubiläumszuwendungen iSd. Abs. 4 Einmalzuwendungen. Dies folgt aus der Entstehungsgeschichte, insbes. aus der von § 3 Nr. 52 iVm. § 3 LStDV aF (s. Anm. 2006 aE) geprägten Begriffsvorstellung des historischen Gesetzgebers und dem Charakter der Jubiläumszuwendung als Sonderleistung, die außerhalb der periodischen Abgeltung der Dienstleistung gewährt wird. Deshalb ist etwa die ständige Überlassung eines Dienstwagens zur privaten Nutzung ab dem Dienstjubiläum keine Jubiläumszuwendung, weil sie nicht zusätzlich zum laufenden Arbeitslohn gewährt wird, sondern den laufenden Arbeitslohn erhöht.

BMF v. 8.12.2008 – IV C 6 - S 2137/07/10002, BStBl. I 2008, 1013, Rz. 1; *Bugge* in *KSM*, § 5 Rz. E 39 (7/2017); *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 581 (12/2020); aA *Höfer*, DB 1993, 2241 (2242). Vgl. zur Abgrenzung zwischen „laufenden Zahlungen“ und zusätzlichen Leistungen *Bayreuther*, BB 2009, 102, mwN; *Lembke*, NJW 2010, 257 (260).

Beispiele:

Jubiläumszuwendungen können zB in einmaligen Festbeträgen, lohn- oder gehaltsabhängigen Sonderzahlungen, Sachgeschenken, einmaligen Sonderrabatten auf Erzeugnisse des ArbG, Sonderurlaub, Vermögensbeteiligungen iSd. § 3 Nr. 39 und zusätzlichen Einmalbeiträgen zur Altersvorsorge sowie den auf die Zuwendungen ggf. entfallenden Steuern und Sozialabgaben bestehen (vgl. *Lambrecht* in *KSM*, § 5 Rz. E 42 [12/2000]).

d) Zusammenhang zwischen Dienstjubiläum und Zuwendung

2013

Die Zuwendung muss „anlässlich“ des Dienstjubiläums gewährt werden. Das ist regelmäßig der Fall, wenn die Zuwendung vom Erreichen des Dienstjubiläums abhängt und im zeitlichen Zusammenhang mit dem Jubiläum gewährt wird. Auf die Bezeichnung kommt es nicht an.

Vgl. FG Hamb. v. 16.12.1975 – II 27/75, EFG 1976, 346 (zu § 3 Nr. 52 aF); *Bugge* in *KSM*, § 5 Rz. E 39 (7/2017); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 841 (3/2020); *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 582 (12/2020).

Eine Zuwendung, die auch dann gewährt wird, wenn der Dienstverpflichtete vor dem Dienstjubiläum ausscheidet, ist keine Dienstjubiläumszuwendung iSd. Abs. 4. Für in dieser Weise unverfallbare Betriebstreuprämien, Entschädigungen oder Abfindungen sind Rückstellungen nach den GoB zu bilden.

Bode/Grabner, DB 1988, 2061 (2063 f.); *Bugge* in *KSM*, § 5 Rz. E 39 (7/2017); *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 583 (12/2020).

Einstweilen frei.

2014

2. Verpflichtung zu einer Dienstjubiläumszuwendung

2015 a) Verpflichtung

Die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums muss, aufgrund individualvertraglicher Vereinbarung (auch durch Gesamtzusage, etwa durch Aushang am Schwarzen Brett oder Pressemitteilung, vgl. BAG v. 23.10.2002 – 10 AZR 48/02, NJW 2003, 2043), Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag oder betrieblicher Übung (vgl. BAG v. 28.7.2004 – 10 AZR 19/04, NJW 2004, 3652), rechtl. oder faktisch bestehen.

Abs. 4 erfasst damit auch Rückstellungen für freiwillige, bedingte oder unter einem Widerrufsvorbehalt erteilte Jubiläumszusagen. Dies ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte und insbes. aus dem systematischen Zusammenhang mit § 5 Abs. 1 iVm. § 249 Abs. 1 Sätze 1 und 2 Nr. 2 HGB, die grds. sowohl rechtl. als auch faktische Verpflichtungen einbeziehen.

Siehe Anm. 684 mwN; *Wüstemann/Rost* in HdJ, Abt. III/5 Rz. 11 (7/2020); *Kleindiek in Staub*, 5. Aufl. 2014, § 249 HGB Rz. 32 f.; *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 29.

Zugleich gebieten es weder der Zweck noch die Entstehungsgeschichte des Abs. 4, den Wortlaut einschränkend zu interpretieren und nur auf rechtsverbindliche, vorbehaltlose und unwiderrufliche Verpflichtungen zu beziehen. Vor dem Hintergrund der kaufmännischen Praxis, in der Jubiläumszusagen überwiegend unter einem Freiwilligkeits- oder Widerrufsvorbehalt erteilt werden,

Bayreuther, BB 2009, 102; *Leder*, RdA 2010, 93 (95 f.); *Lembke*, NJW 2010, 257 (259); *Reiserer*, DB 1997, 426; *Swoboda/Kinner*, BB 2003, 418 (421).

hätte ein entsprechender Wille des Gesetzgebers deutlich zum Ausdruck kommen müssen. Das ist, anders als bei § 6a Abs. 1 Nr. 2 für Pensionszusagen, aber nicht der Fall. Vielmehr hat der Gesetzgeber einen ersten Entwurf für § 5 Abs. 4, in dem eine rechtsverbindliche Zusage zur Voraussetzung einer Rückstellung erhoben worden war, verworfen (s. Anm. 2007).

BFH v. 18.1.2007 – IV R 42/04, BStBl. II 2008, 956, mit zust. Anm. *Schlotter*, BB 2007, 660; BMF v. 8.12.2008 – IV C 6 - S 2137/07/10002, BStBl. I 2008, 1013 Rz. 4; *Bugge* in KSM, § 5 Rz. E 47 (7/2017); *Höfer*, DB 1993, 2241 (2241 f.); *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Jubiläumszuwendungen“; *Schiffers* in Korn, § 5 Rz. 581.2 (12/2020); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 420.

2016 b) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme (s. Anm. 694) hängt bei Jubiläumszusagen ohne Freiwilligkeits- oder Widerrufsvorbehalt davon ab, ob mit hinreichender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden kann, dass der Dienstverpflichtete bis zum Jubiläumszeitpunkt dem Unternehmen die Treue hält. Dies ist auf der Grundlage der durchschnittlichen Fluktuation im Unternehmen, der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens und der besonderen Umstände im Einzelfall zu beurteilen.

Bei widerruflichen oder freiwillig versprochenen Jubiläumszuwendungen ist die Wahrscheinlichkeit der Gewährung auf der Grundlage der bisherigen Unternehmenspolitik zu beurteilen und bei Aufstellung der Bilanz zu prüfen, inwieweit objektiv erkennbare Tatsachen vorliegen, die es hinreichend wahrscheinlich erschei-

nen lassen, dass die Jubiläumszuwendung im Jubiläumszeitpunkt gewährt wird (BFH v. 18.1.2007 – IV R 42/04, BStBl. II 2008, 956).

Einstweilen frei.

2017–2019

3. Besondere Anforderungen des Abs. 4 an die Dienstjubiläumszusage

a) Zusage

2020

Die Verpflichtung zu einer Dienstjubiläumszuwendung muss auf einer ausdrücklichen Erklärung des Dienstberechtigten beruhen. Bei Verpflichtungen, die sich allein aus dem Gleichbehandlungsgebot oder aus betrieblicher Übung ergeben, fehlt es an dieser Erklärung. Für diese dürfen nach Abs. 4 keine Rückstellungen gebildet werden.

b) Schriftform

2021

Begriff: Schriftlich ist die Zusage erteilt, wenn die ihr zugrunde liegende Erklärung stofflich in Papierform verkörpert ist. Nicht notwendig ist die Unterzeichnung oder der Zugang der Erklärung beim Dienstverpflichteten. Der Zweck des Schriftformerfordernisses, die Rechtssicherheit unter dem Gesichtspunkt der Nachprüfbarkeit durch die FinVerw. zu erhöhen,

vgl. BTDrucks. 11/2157, 140; BTDrucks. 11/2536, 47; BFH v. 27.4.2005 – I R 75/04, BStBl. II 2005, 702,

wird wie bei § 6a Abs. 2 Nr. 3 erreicht, wenn seine Funktion erfüllt ist, die fortdauernde Wiedergabe und Überprüfbarkeit der Erklärung zu gewährleisten (Perpetuierungs- und Beweisfunktion, vgl. *Wünsch in Pahlke*, 3. Aufl. 2014, § 87a AO Rz. 41; vgl. § 6a Anm. 36). Bei einer Gesamtzusage genügt daher eine schriftliche Bekanntmachung in geeigneter Form (vgl. BFH v. 27.4.2005 – I R 75/04, BStBl. II 2005, 702), etwa durch Aushang am Schwarzen Brett (vgl. zu dieser Form BAG v. 23.10.2002 – 10 AZR 48/02, NJW 2003, 2043) oder Veröffentlichung in der gedruckten Hauszeitschrift. Die Schriftform wird auch durch eine schriftliche Zusage an den Betriebsrat, durch schriftlichen Individualvertrag, durch Betriebsvereinbarung, durch Tarifvertrag oder einen gerichtlichen Vergleich gewahrt.

Elektronische Form oder Textform erfüllen dagegen nicht das Schriftformerfordernis. § 87a AO ist nicht anwendbar, weil es sich nicht um eine Erklärung im Besteuerungsverfahren handelt, für die § 87a AO allein die Ersetzung der Schriftform durch die elektronische Form ermöglicht. § 126a BGB ist nicht entsprechend anwendbar.

Vgl. § 6a Anm. 36; *Brandis in Tipke/Kruse*, § 87a AO Rz. 13 (4/2021); *Wünsch in Pahlke*, 3. Aufl. 2014, § 87a AO Rz. 42. Auch im Arbeitsrecht müssen die Zusagen schriftlich dokumentiert werden. Dies kann nicht durch elektronische Form oder Textform ersetzt werden (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 3 NachwG; *Gotthardt/Beck*, NZA 2002, 876).

Deshalb genügt weder eine E-Mail an alle Mitarbeiter, noch die in der Praxis zunehmend an die Stelle des Aushangs am Schwarzen Brett tretende Bekanntmachung im Intranet des Dienstberechtigten (vgl. BAG v. 22.1.2003 – 10 AZR 395/02, ZIP 2003, 1858) dem Schriftformerfordernis des Abs. 4, wenn die Erklärung nicht zuvor auf andere Weise schriftlich abgegeben wurde.

Inhalt der schriftlichen Zusage: Die für Ansatz und Bewertung wesentlichen Voraussetzungen und die Ausgestaltung der Zuwendung müssen schriftlich fixiert sein. Dabei reicht es aus, wenn andere Schriftstücke oder gesetzliche Bestimmungen in Bezug genommen werden und sich die wesentlichen Inhalte der Jubiläumszusage aus der schriftlichen Zusage durch Auslegung ermitteln lassen. Danach genügt auch eine schriftliche Zusage dem Schriftformerfordernis, die die aufgehobenen § 3 Nr. 52 aF und § 3 LStDV aF in Bezug nimmt (glA *Schroer/Starke*, FR 2003, 1164 [1165]).

Zeitpunkt der schriftlichen Zusage: Die Zusage muss bis zum Bilanzstichtag schriftlich erteilt worden sein. Dabei handelt es sich um ein Ereignis, das als materiell-rechtl. Voraussetzung für die Rückstellungsbildung nicht nach den Grundsätzen der Wertaufhellung nachträglich berücksichtigt werden kann (glA *Bugge* in *KSM*, § 5 Rz. E 45 [7/2017]).

2022 c) Erdienenszeitraum

Abs. 4 lässt Rückstellungen nur für solche Jubiläumszuwendungen zu, die das Bestehen eines Dienstverhältnisses von wenigstens fünfzehn Jahren voraussetzen. Die Berechnung der maßgeblichen Dienstjahre richtet sich nach der Jubiläumszusage. Diese kann nicht nur an die Dienstzeiten beim Zusageenden, sondern auch an Dienstzeiten bei verbundenen Unternehmen oder in Unternehmen, Betrieben oder Teilbetrieben anknüpfen, deren wesentliche Grundlagen zB durch einen Umwandlungsvorgang oder Unternehmenskauf auf den Zusageenden übergegangen oder die Gegenstand eines Betriebsübergangs iSd. § 613a BGB geworden sind.

Vgl. *Bugge* in *KSM*, § 5 Rz. E 49 (7/2017); zur Berechnung der Dienstzeit für § 3 Nr. 52 aF, § 3 LStDV aF instruktiv: Abschn. 23 LStDR 1999, BStBl. I 1999, Sonder-Nr. 1.

Dies folgt aus dem Zweck der Jubiläumszuwendung, die Betriebstreue zu belohnen, die von einem Dienstherrenwechsel häufig unbeeinflusst bleibt, und wird vom Wortlaut des Abs. 4 nicht in Frage gestellt, der das Bestehen „eines“ Dienstverhältnisses und nicht ein wenigstens fünfzehnjähriges Dienstverhältnis mit dem Zusageenden voraussetzt. Deshalb kann die Zusage auch Dienstzeiten mit Unterbrechungen und kurze Zeiträume nach dem Eintritt in den Ruhestand berücksichtigen, ohne das Rückstellungsverbot des Abs. 4 auszulösen. Dem Charakter einer „Jubiläumszusage“ widerspricht dies nicht, wie ua. die Praxis im öffentlichen Dienst und in multinationalen verbundenen Unternehmen zeigt, die Dienstherrenwechsel und „Auszeiten“ großzügig einbezieht (aA *Bugge* in *KSM*, § 5 Rz. E 49 [7/2017]).

Eine organschaftliche Beziehung iSd. §§ 14 ff. KStG, § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ist in Konzernstrukturen nicht vorauszusetzen und ist von der Verwaltungspraxis auch für die StFreiheit von Jubiläumszuwendungen nach § 3 Nr. 52 aF nicht verlangt worden (vgl. Abschn. 27 Abs. 3 Nr. 2 LStR 1999). Das eine Jubiläumszusage charakterisierende Kriterium der Betriebstreue steht in keinem Zusammenhang mit den Voraussetzungen der ertragstrechl. oder ustrechtl. Organschaft.

2023–2024 Einstweilen frei.

4. Besondere zeitliche Beschränkungen für die Rückstellungsbildung

a) Mindestdauer des Dienstverhältnisses am Bilanzstichtag

2025

Passivierungsverbot in den ersten zehn Beschäftigungsjahren: Eine Rückstellung für erteilte Dienstjubiläumszusagen darf nach Abs. 4 nur für Zuwendungen an solche ArbN gebildet werden, deren Dienstverhältnis am Bilanzstichtag zehn Jahre bestanden hat. Damit trifft der Gesetzgeber eine typisierende Regelung über die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus einer Jubiläumszusage und geht dabei davon aus, dass typischerweise ein durch eine solche Zusage Begünstigter, solange er nicht wenigstens zehn Jahre dem Betrieb angehört hat, den Anspruch auf die Zuwendung mit überwiegender Wahrscheinlichkeit nicht mehr geltend machen wird (BTDrucks. 11/2536, 77). Das gilt nach der Verwaltungspraxis auch bei Anwendung des Pauschalwertverfahrens (OFD Nds. v. 6.2.2017 – S 2137 - 48 - St 221/St 222, juris, Anlage).

Mit dieser typisierenden Regelung über die Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit in den ersten zehn Jahre des Beschäftigungsverhältnisses bewegt sich der Gesetzgeber in dem ihm zustehenden Typisierungsspielraum. Empirische Studien weisen auch für bereits länger als fünf Jahre bestehende Beschäftigungsverhältnisse als Median für die Fortbestehensdauer dieser Beschäftigungsverhältnisse nur einen Zeitraum von etwa drei Jahren aus.

Erlinghagen, Erstarrung, Beschleunigung oder Polarisierung? Arbeitsmarktmobilität und Beschäftigungsstabilität im Zeitverlauf, 2006, 25.

Abs. 4 enthält keine Aussage über die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme für Beschäftigungsverhältnisse, die bereits länger als zehn Jahre bestehen. Diese ist nach den allgemeinen Regeln zu bestimmen (s. Anm. 2016).

Berechnung der Beschäftigungsdauer: Für die Ermittlung der Dauer des Dienstverhältnisses gelten dieselben Regeln wie für die Ermittlung des Erdienenszeitraums (s. Anm. 2022). Das Dienstverhältnis beginnt mit dem Tag des vereinbarten Dienstbeginns.

Beispiel:

Ist Dienstbeginn der 1.1.01, kann eine Rückstellung erstmals am 31.12.10 gebildet werden.

Das Dienstverhältnis muss nicht ununterbrochen bestanden haben (aA *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 843 [3/2020]; *Schiffers in Korn*, § 5 Rz. 586 [12/2020]). Abs. 4 enthält die gesetzgeberische Wertung, dass die Bindung an den Betrieb erst bei langjähriger Beschäftigungsdauer hinreichend verstetigt ist, um die Inanspruchnahme aus einer Jubiläumszusage wahrscheinlich erscheinen zu lassen. Diese Bindung kann aber nicht allein durch ein ununterbrochen bestehendes Dienstverhältnis hergestellt werden. Auch ein ArbN, der aufgrund der Auftragslage regelmäßig für einen ähnlichen Jahreszeitraum entlassen wird (zB im Baugewerbe), um nach kurzer Arbeitslosigkeit sein Dienstverhältnis beim gleichen ArbG fortzusetzen, oder ein sonstiger Dienstverpflichteter, der regelmäßig, aber nicht ununterbrochen für einen Dienstberechtigten tätig ist, bietet nach Ablauf von zehn Jahren erhöhte Gewähr dafür, dem Unternehmen längerfristig die Treue zu halten.

2026 **b) Anwartschaften nach dem 31.12.1992**

Für Jubiläumszusagen, die vor dem 1.1.1993 erteilt worden sind, dürfen Rückstellungen nur für den Teil der Zuwendung gebildet werden, der durch praktizierte Betriebstreue nach dem 31.12.1992 erdient wurde.

BMF v. 8.12.2008 – IV C 6 - S 2137/07/10002, BStBl. I 2008, 1013 Rz. 2 und 13 ff.; *Bugge* in KSM, § 5 Rz. E 56 (7/2017); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 846 (3/2020); *Neumann-Tomm* in *Lademann*, § 5 Rz. 2027 (4/2017); *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 593 f. (12/2020); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 415.

Die Verwaltungspraxis berücksichtigt diese Stichtagsregelung für Altzusagen vor dem 1.1.1992 bei der Bewertung, indem sie den Wert der Rückstellung zum 31.12.1992 vom Wert der Rückstellung zum maßgeblichen Bilanzstichtag abzieht (vgl. BMF v. 8.12.2008 – IV C 6 - S 2137/07/10002, BStBl. I 2008, 1013, Rz. 2 und 13 ff.).

2027–2029 Einstweilen frei.

III. Rückstellungsbildung

2030 **1. Passivierungspflicht**

Nach den GoB zu bildende Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen sind unter den Voraussetzungen des Abs. 4 in der StBil. zu passivieren. Abs. 4 enthält kein stl. Wahlrecht. Mit der Formulierung „... dürfen nur gebildet werden ...“ werden nach der Entstehungsgeschichte und dem Zweck der Norm (s. Anm. 2003) allein zusätzliche Mindestvoraussetzungen festgelegt, unter denen handelsrechtl. gebotene Rückstellungen auch in der StBil. ausgewiesen werden müssen.

2031 **2. Höhe der Rückstellungen**

Grundsatz: Die Bewertung von Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen richtet sich nach den allgemeinen Regeln (s. § 6 Anm. 720 ff.). Danach ist vom Wert der zugesagten Zuwendungen am Bilanzstichtag (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f.) auszugehen (Höchstbetrag, s. § 6 Anm. 720), dieser ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a Satz 1 um einen Fluktuationsabschlag zu vermindern (s. § 6 Anm. 730) und der Saldo gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1 ratierlich anzusammeln (s. § 6 Anm. 755) sowie gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 (s. § 6 Anm. 765) abzuzinsen. Grundsätzlich sind die Rückstellungen für jede Jubiläumszusage gem. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB einzeln zu bewerten.

Erfüllungsbetrag: Maßgeblich ist der Wert der Zuwendung am Bilanzstichtag ausgehend von den Vollkosten einschließlich der ArbG-Anteile zur Sozialversicherung auf die Zuwendung. Versprochener Sonderurlaub ist nach den Grundsätzen für die Bewertung von Urlaubsrückstellungen anzusetzen (s. Anm. 704 „Erfüllungsrückstand“; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 550 „Urlaub“). Bei variablen Zuwendungen ist auf den Wert der Zuwendung am Bilanzstichtag abzustellen. Änderungen der Maßgrößen für die Zuwendung, zB Lohn- und Gehaltssteigerungen, sind zu berücksichtigen, wenn sie am Bilanzstichtag feststehen.

Vgl. *Bugge* in KSM, § 5 Rz. E 61 (7/2017); *Höfer*, DB 1993, 2241 (2243); *Langohr-Plato*, FR 1994, 389 (390).

Zukünftig absehbare, aber am Bilanzstichtag noch unsichere Lohn- und Gehalts- oder Preissteigerungen sind dagegen nicht zu berücksichtigen.

Das ergibt sich für alle nach dem 31.12.2009 endenden Wj. nunmehr ausdrücklich aus § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f; vgl. dazu *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 501.

Fluktuationsabschlag: Abs. 4 trägt der Fluktuation durch ArbG-Wechsel typisierend durch Aufschub der konkreten Rückstellungsfähigkeit von Dienstjubiläumszuwendungen auf das elfte Beschäftigungsjahr Rechnung. Bei der Bewertung ist darüber hinaus nur noch die Fluktuation durch Tod und Invalidität, die in Abhängigkeit von der Ausgestaltung der Zusage dazu führen kann, dass Jubiläumszusagen teilweise nicht erfüllt werden müssen, mit einem Bewertungsabschlag nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a zu berücksichtigen. Dabei können die für Pensionsrückstellungen nach § 6a Abs. 3 Satz 3 geltenden anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik entsprechend angewendet werden.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (848); *Bode/Grabner*, DB 1987, 1261 (1263); *Bugge* in *KSM*, § 5 Rz. E 64 (7/2017); *Grabner*, DB 1992, 2561 (2562); *Hartung*, BB 1989, 736 (738); *Hartung*, BB 1989, 1723 (1724); *Höfer*, DB 1993, 2241 (2243); *Langohr-Plato*, FR 1994, 389 (390). Die Verwaltungspraxis (BMF v. 8.12.2008 – IV C 6 – S 2137/07/10002, BStBl. I 2008, 1013, Rz. 9) greift für die Ermittlung des Teilwerts von Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen auf die „Richttafeln 2005 G“ von *Heubeck* (BMF v. 16.12.2005 – IV B 2 – S 2176 – 106/05, BStBl. I 2005, 1054) zurück; aA, kein Fluktuationsabschlag, *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 415.

Neben der Bewertung mit dem versicherungsmathematischen Barwert ist auch eine Bewertung nach einem Pauschalwertverfahren mit den GoB vereinbar, das, wie die Pauschalierungstabelle der Verwaltungspraxis, allg. anerkannt ist und eine hinreichend sichere Schätzung der höchstmöglichen zukünftigen Belastungen ermöglicht.

Vgl. *Bugge* in *KSM*, § 5 Rz. E 62 (7/2017); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 848 (3/2020); *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 100 „Jubiläumszuwendung“; *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 597 (12/2020). Die Verwaltungspraxis gewährt ein Wahlrecht zwischen Teilwert- und Pauschalwertverfahren: BMF v. 8.12.2008 – IV C 6 – S 2137/07/10002, BStBl. I 2008, 1013, Rz. 9, 10 ff. Das gewählte Verfahren bindet den Stpfl. für fünf Jahre.

In typischen Fällen führt das Pauschalwertverfahren zu niedrigeren Rückstellungen (*Höfer*, DB 2003, 2241 [2243]).

Ansammlung: Bei der Bemessung der Rückstellung sind nur die bis zum Bilanzstichtag bereits erdienten Anwartschaften einzubeziehen. Bei der Ansammlung des Rückstellungsbetrags nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d ist zu berücksichtigen, dass die Rückstellung nach Abs. 4 im elften Dienstjahr des Dienstverpflichteten erstmals gebildet werden darf. Der Rückstellungsbetrag ist gleichwohl auf den gesamten Zeitraum zwischen dem in der Zusage genannten Beginn des Erdienenszeitraums (idR Dienstantritt) und dem Jubiläum zu verteilen. Im elften Dienstjahr sind die aufgeschobenen Raten entsprechend § 6a Abs. 4 Satz 3 Halbs. 1 (s. § 6a Anm. 154) nachzuholen, weil diese wirtschaftlich zu den früheren Jahren gehören und § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d nicht auf die Verteilung, sondern auf die Zuordnung des Aufwands zu den Jahren abzielt, zu denen er wirtschaftlich gehört.

Vgl. *Bugge* in *KSM*, § 5 Rz. E 66 (7/2017); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 846 (3/2020); *Siegel*, BB 1989, 182; *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 602 (12/2020); aA, Wahlrecht, *Küting/Weber*, BB 1988, 2280 (2284 f.).

Das Gleiche gilt, wenn eine Zusage nach Dienstantritt und nach dem zehnten Dienstjahr erstmals erteilt oder erhöht wird. Dann ist für die Verteilung der Raten auf den Erdienenszeitraum abzustellen und es sind die Raten für die in der Zeit vor der Zusage bereits erdienten Dienstjahre im Zeitpunkt der Zusage bzw. im elften Dienstjahr nachzuholen.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845, unter 3.c; *Bugge* in *KSM*, § 5 Rz. E 67 (7/2017); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 846 (3/2020); *Dunker*, Arbeitnehmer-Jubiläumsrückstellungen, 1991, 177; *Hartung*, BB 1989, 1723.

Abzinsung: Für alle nach dem 31.12.1998 endenden Wj. sind Rückstellungen für Geld- und Sachleistungsverpflichtungen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e mit 5,5 % pro Jahr abzuzinsen (s. § 6 Anm. 765).

Zusagen vor dem 31.12.1992: Siehe Anm. 2026.

2032–2034 Einstweilen frei.

2035 IV. Dienstjubiläumszusagen und Betriebsveräußerung

Der Wert der handelsrechtl. gebotenen, aber wegen Abs. 4 in der StBil. nicht zu passivierenden Rückstellungen ist bei einer Betriebsveräußerung dem Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 2 nicht hinzuzurechnen. Das in Abs. 4 enthaltene Rückstellungsverbot für nicht iSd. Abs. 4 qualifizierte Jubiläumszusagen enthält kein finales BA-Abzugsverbot, sondern nur einen Aufschub der stl. Berücksichtigung bis zur Realisierung. Der Erwerber des Betriebs wird die mit den Jubiläumszusagen verbundenen und übernommenen Verbindlichkeiten kaufpreismindernd berücksichtigen. Damit realisieren sich mit der Übertragung des Betriebs die mit den betreffenden Verbindlichkeiten verbundenen Verluste endgültig und müssten deshalb beim Veräußerer im Zeitpunkt der Veräußerung gewinnmindernd nach den allgemeinen Regeln berücksichtigt werden.

BFH v. 17.10.2007 – I R 61/06, BStBl. II 2008, 555, mit Anm. *M. Prinz*, FR 2008, 1158 (1160).

Von diesem allgemeinen Grundsatz regelt § 4f für alle Wj., die nach dem 28.11.2013 endeten (s. § 4f Anm. 4), eine Ausnahme (s. § 4f Anm. 1). Der Anwendungsbereich dieser Vorschrift erfasst mit dem Gebot der über 15 Wj. zu streckenden Realisation grds. auch „stille Lasten“ aus Dienstjubiläumszusagen, die dem Rückstellungsverbot des Abs. 4 unterliegen (s. § 4f Anm. 10). Für die im Zusammenhang mit Dienstjubiläumszusagen praktisch bedeutsamen Fälle der Veräußerung des ganzen Betriebs und des ArbG-Wechsels regelt § 4f Abs. 1 Satz 3 eine Ausnahme von der Aufwandsverteilung (s. § 4f Anm. 16).

Der Erwerber muss Abs. 4 in seinem BV-Vergleich auch für die übernommenen Verpflichtungen aus den Zusagen für Jubiläumsrückstellungen des Veräußerers berücksichtigen. Wo das nicht aus den allgemeinen Regeln folgt, ergibt sich dies aus Abs. 7 (s. Anm. 2400 ff.).

2036–2049 Einstweilen frei.

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

Schrifttum: *Döllner*, Zur Bilanzierung des schwebenden Vertrags, BB 1974, 1541; *Groh*, Verbindlichkeitsrückstellung und Verlustrückstellung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede, BB 1988, 27; *Moxter*, Zum Passivierungszeitpunkt von Umweltschuldrückstellungen, in *Moxter/Müller/Windmüller/von Wysocki* (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 427; *IDW, Bankenfachausschuß*, Stellungnahme BFA 2/1993, Bilanzierung und Prüfung von Financial Futures und Forward Agreements, WpG 1993, 517; *Groh*, Rechtsprechung und Bilanzsteuerrecht, StuW 1994, 90; *Herzig*, Drohverlustrückstellungen für wirtschaftlich ausgewogene Geschäfte, DB 1994, 1429; *IDW, Bankenfachausschuß*, Stellungnahme BFA 2/1995, Bilanzierung von Optionsgeschäften, WpG 1995, 421; *Grefe*, Bilanz-(steuer-)rechtliche Aspekte des Verbots von Drohverlustrückstellungen, BB 1997, 2635; *Moxter*, Zur Abgrenzung von Verbindlichkeitsrückstellungen und (künftig grundsätzlich unzulässigen) Verlustrückstellungen, DB 1997, 1477; *Moxter*, Der Apotheker-Fall – Anmerkungen und Konsequenzen zum Beschluss des Großen Senats vom 23.6.1997 – GrS 2/93, DB 1997, 2233; *Heddäus*, Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Drohverlustrückstellungen, Düsseldorf 1997; *Heddäus*, Grenzen der Bilanzierung von Drohverlustrückstellungen nach geltendem Recht und nach dem Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1998, BB 1997, 1463; *Hoffmann*, Anmerkungen zum bilanzrechtlichen Teil des Steuerreformgesetzes 1998, BB 1997, 1195; *Oser*, Zum Saldierungsbereich bei Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Dauerschuldverhältnissen, BB 1997, 2367; *Stobbe*, Neue Koordinaten des Steuerbilanzrechts, FR 1997, 361; *Bordewin*, Keine Rückstellung für drohende Verluste in der Steuerbilanz, FR 1998, 226; *Herzig/Rieck*, Die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften im Steuerrecht – Übergangsfragen und Grundsätzliches, BB 1998, 311; *Moxter*, Künftige Verluste in der Handels- und Steuerbilanz, DStR 1998, 509; *Naumann*, Zur Abgrenzung von künftig ertragsteuerlich nicht mehr zu bildenden Drohverlustrückstellungen, insbesondere bei Kreditinstituten, BB 1998, 527; *Herzig/Briesemeister*, Steuerbilanzielle Abbildung von Optionsgeschäften beim Stillhalter, DB 2002, 1570; *Hahne/Sievert*, Abgrenzung von Drohverlustrückstellungen und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, DStR 2003, 1992; *Hoffmann*, Passivierung von Optionsprämien beim Stillhalter als Verbindlichkeit, StuB 2003, 543; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, Tübingen, 6. Aufl. 2007; *Krüger*, Zur Verfassungsmäßigkeit des Verbots der Verlustrückstellung, FR 2008, 625; *Schmitz*, Steuerliche Auswirkungen handelsrechtlicher Bewertungseinheiten, DB 2009, 1620; *Schlotter*, Partielle Abkehr vom Folgerichtigkeitsgrundsatz, BB-Kommentar zum BVerfG-Beschluss v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BB 2009, 1408, BB 2009, 1411; *Lüdenbach/Freiberg*, Handelsbilanzielle Bewertungseinheiten nach IDW ERS HFA 35 unter Berücksichtigung der steuerbilanziellen Konsequenzen, BB 2009, 2683; *K. Buciek/M. Prinz*, Urteilsanmerkungen zu BFH v. 16.12.2009 I R 102/08, FR 2009, 426; *Patek*, Bilanzielle Implikationen der handelsrechtlichen Normierung von Bewertungseinheiten, DB 2010, 1077; *Schönherl/Krüger*, Die Passivierung angeschaffter Rückstellungen in der Steuerbilanz des Erwerbers – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 16.12.2009 I R 102/08, DStR 2010, 1709; *IDW*, Stellungnahme zur Rechnungslegung, Handelsrechtliche Bilanzierung von Bewertungseinheiten (IDW, RS HFA 35, Stand 10.6.2011), WpG 2011, Supplement 3; *Meurer*, Angeschaffte und abgeschaffte Drohverlustrückstellungen, BB 2011, 1259; *U. Prinz/G. Adrian*, „Angeschaffte“ Drohverlustrückstellung, BB 2011, 1646; *Bareis*, „Angeschaffte“ Drohverlustrückstellungen – Eine contradictio in adiecto, FR 2012, 385; *Siegel*, „Angeschaffte“ Drohverluste als neuer Steuersparmarkt?, FR 2012, 388; *IDW*, Stellungnahme zur Rechnungslegung, Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen (IDW RS HFA 4, Stand 29.11.2012), WpG 2010, Supplement 3 und WpG 2013, Supplement 1; *Schönherl/Krüger*, Passivierung angeschaffter Rückstellungen und Verbindlichkeiten, Realisationsprinzip als oberstes Gebot, DStR 2012, 829; *Euler/Hommel*, Passivierungszeitpunkt von Rückstellungen – neuere Entwicklungen in der BFH-Rechtsprechung, BB 2014, 2475; *Meinert/Helios*, Kompensatorische Bewertung und Bewertungseinheiten beim Einsatz von Credit Linked Notes, DB 2014, 1697; *Riedel*, Die Neuregelung der sog. angeschafften Rückstellungen nach § 4f

und § 5 Abs. 7 EStG, FR 2014, 6; *Schultz/Debnar*, Übertragungen von Passiva im AIFM-StAnpG: Steuerliche Anschaffungserträge und Aufwandsverteilungen sind Realität, BB 2014, 107; *U. Prinz*, Leitlinien steuerbilanzieller Rückstellungsbildung: Eine besteuierungspraktische Bestandsaufnahme, DB 2015, 147; *Weber-Grellet*, BB-Rechtsprechungsreport zu 2014 veröffentlichten Urteilen, BB 2015, 43; *Förster/Staaden*, Veräußerung und Erwerb von Mitunternehmeranteilen mit passivierungsbeschränkten Verpflichtungen, BB 2016, 1323; *Korn*, Steuerbrennpunkt Teilwert, KÖSDI 2016, 19759; *Kröger*, Anmerkung zu der Entsch. des BFH vom 02.12.2015 (I R 83/13) – Zur Möglichkeit der Teilwertabschreibung auf Darlehensforderungen, die durch Credit Linked Notes mit gegenläufiger Zinsunterbeteiligung gesichert sind, BB 2016, 1522; *Weber-Grellet*, Urteil mit Anmerkung: Bilanzierung mittels Credit Linked Notes (CLN) gesicherter Darlehensforderungen, FR 2016, 812; *Glanemann*, Rückstellung für gesetzliche Entsorgungspflichten erst nach Anordnung, EStB 2017, 300; *Weber-Grellet*, BB-Rechtsprechungsreport zu 2016 veröffentlichten bilanzsteuerrechtlichen BFH-Urteilen, BB 2017, 43; *Kubicki*, Schaffung ergänzender Rechtssicherheit, BB 2020, 1906; *Weber-Grellet*, BB-Rechtsprechungsreport zu 2018 veröffentlichten bilanzsteuerrechtlichen BFH-Urteilen, BB 2019, 43; *Weber-Grellet*, Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten, FR 2020, 779; *U. Prinz*, Steuerbilanzierung eines negativen Kaufpreises beim Unternehmenserwerb, DB 2020, 2145; *U. Prinz*, Steuerbilanzielle Rückstellungen: Bedeutung des „eigenbetrieblichen Interesses“, FR 2021, 189. Siehe auch die Literatur zu § 4f.

I. Einordnung des Abs. 4a und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

1. Systematische und historische Einordnung der Drohverlustrückstellung

2050 a) Steuerliches Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen (Abs. 4a Satz 1)

Passivierungsverbot: Abs. 4a Satz 1 verbietet die Passivierung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Rückstellungen gelten als Fremdkapital. Mit ihnen werden zukünftige (rechtl. oder wirtschaftliche) Leistungsverpflichtungen (idR Ausgaben oder Aufwandsüberschüsse = Verluste) in der Periode ihres Entstehens gewinnmindernd berücksichtigt (zu den Rückstellungskriterien vgl. Anm. 691 ff.). Im Unterschied zu den Verbindlichkeiten erfassen Rückstellungen künftige Ausgaben oder Verluste, die im Hinblick auf ihre Entstehung und/oder Höhe zum Zeitpunkt der Bilanzierung noch ungewiss sind. Mit der Rückstellungsbildung werden die später zu leistenden Ausgaben oder die zu erwartenden Verluste den Perioden ihrer Verursachung zugeordnet. Bei Nichtbildung verzögert sich der Verlustausweis bis zur tatsächlichen Realisation des Geschäfts.

Schwebende Geschäfte werden vom BFH iSv. §§ 320 ff. BGB ausgelegt als gegenseitige Verträge, die noch nicht (vollständig) erfüllt sind (vgl. BFH v. 25.1.1984 – I R 7/80, BStBl. II 1984, 344 [345]; BFH v. 10.4.1991 – II R 118/86, BStBl. II 1991, 620 [621]; BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 [737], mwN; *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 53; *Heddaüs*, Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Drohverlustrückstellungen, 1997, 44 f., mwN). Zu den schwebenden Geschäften gehören schwebende Beschaffungs- oder Absatzgeschäfte, zB Kauf-, Werk- oder Werklieferungsverträge sowie Dauerschuldverhältnisse (zB Miet-, Pacht- oder Arbeitsverhältnisse; vgl. IDW RS HFA 4, WPg 2010 Supplement 3 iVm. WPg 2013 Supplement 1, 3 ff., s. auch Anm. 540). Drohverlustrückstellungen bilden nach den handelsrechtl. GoB eine Ausnahme

vom Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte (vgl. BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 [737], mwN). Das Passivierungsverbot des Abs. 4a Satz 1 entfällt mit dem Ende des Schwebezustands des gegenseitigen Geschäfts (vgl. FG München v. 6.11.2019 – 7 K 2095/16, juris rkr., Einstellungsbeschluss BFH v. 4.3.2020 – XI R 41/19).

Drohende Verluste stellen Aufwandsüberschüsse dar, die durch einen Vergleich künftiger Aufwendungen mit künftigen Erträgen ermittelt werden (vgl. IDW RS HFA 4, WPg 2010 Supplement 3 iVm. WPg 2013 Supplement 1, Rz. 18). Bei schwebenden Absatzgeschäften droht ein Verlust, wenn der Wert der noch nicht (vollständig) erbrachten Sach- oder Dienstleistungsverpflichtung den (vertraglich festgelegten) Entgeltanspruch übersteigt. Bei schwebenden Beschaffungsgeschäften liegt ein Verpflichtungsüberschuss vor, wenn der (vertraglich festgelegte) Beschaffungspreis unter dem voraussichtlich zu erzielenden Verkaufserlös liegt. Zur Feststellung, ob aus Dauerschuldverhältnissen ein Verlust droht, sind diese in einen noch abzuwickelnden (schwebenden) und einen bereits abgewickelten (nicht mehr schwebenden) Vertragsteil aufzuteilen. Maßgeblich für die Höhe des Verpflichtungsüberschusses sind die objektiven Wertverhältnisse am Bilanzstichtag (vgl. BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 [738]; BFH v. 11.2.1998 – I R 62/97, BStBl. II 1998, 658 [659]).

Beispiel: Nicht mehr nutzbare Mieträume:

Für angemietete Geschäftsräume, die nicht mehr genutzt und auch nicht untervermietet werden können, ist gem. BFH (BFH v. 7.10.1997 – VIII R 84/94, BStBl. II 1998, 331) eine Drohverlustrückstellung zu bilden, deren Passivierung gem. Abs. 4a Satz 1 verboten ist (zur Abwandlung des Beispiels s. Anm. 2055).

b) Aufhebung des Passivierungsverbots zur Berücksichtigung des negativen Saldos aus handelsrechtlichen Bewertungseinheiten (Abs. 4a Satz 2) 2050a

Um Kongruenz zur handelsrechtl. Bilanzierung derivativer Finanzinstrumente gem. § 254 HGB iVm. § 5 Abs. 1a Satz 2 zu ermöglichen, wurde im Jahr 2006 mit Abs. 4a Satz 2 ein Teilanwendungsbereich von Drohverlustrückstellungen wieder eingeführt. In Verbindung mit der formellen Maßgeblichkeit ermöglicht Satz 2 die Bildung einer Drohverlustrückstellung zur Übernahme des negativen Erg. einer handelsrechtl. Bewertungseinheit in die StBil. (vgl. BTDrucks. 16/634, 20; zur Maßgeblichkeit der in der handelsrechtl. Rechnungslegung gebildeten Bewertungseinheiten s. Anm. 1720f.).

c) Verhältnis des Abs. 4a zu anderen Vorschriften

aa) Verhältnis des Abs. 4a Satz 1 zu anderen Vorschriften 2051

Vorbehaltsvorschrift: Abs. 4a Satz 1 ist eine Vorbehaltsvorschrift (vgl. Anm. 258), mit der die in Abs. 1 kodifizierte materielle Maßgeblichkeit für die stl. Gewinnermittlung durchbrochen wird (s. Anm. 250f.).

Einschränkung der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: Das Verbot zur Passivierung von Drohverlustrückstellungen schränkt den Geltungsbereich des handelsrechtl. Vorsichts- und Imparitätsprinzips in der StBil. erheblich ein und ist bis heute steuersystematisch umstritten (vgl. U. Prinz, FR 2021, 192). Nach handelsrechtl. GoB müssen drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zwingend bereits im Jahr der Entstehung aufwandswirksam erfasst

werden, um künftige Geschäftsjahre von Belastungen freizuhalten, die im laufenden Geschäftsjahr bereits verursacht wurden (vgl. *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 58). Eine Verschiebung des Aufwandsüberschusses bis zu dem Zeitpunkt, an dem der Verlust tatsächlich realisiert wird, ist nicht mit den handelsrechtl. GoB vereinbar, da Gewinne vorzeitig besteuert werden, die später beim Eintritt der Verluste nicht mehr als Substanz zur Verfügung stehen (vgl. *Stobbe*, FR 1997, 361 [365]; *Oser*, BB 1997, 2367 [2368]; *Bordewin*, FR 1998, 226 [227]). Bei Vorliegen der Tatbestände des Abs. 4a Satz 1 ist das Aufstellen einer Einheitsbilanz somit nicht mehr möglich, da hier zwingende Unterschiede zwischen Handelsbilanz- und Steuerbilanzrecht bestehen (s. Anm. 258).

Verhältnis zu § 6 Abs. 1 Nr. 2b: Obwohl die Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten für Stpfl., die in den Anwendungsbereich des § 340 HGB fallen, nicht zu den Ansatzvorschriften gehört, gilt sie gegenüber § 5 Abs. 4a Satz 1 als sachlich und personell speziellere Vorschrift. Somit verdrängt § 6 Abs. 1 Nr. 2b bei negativen Zeitwerten von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten, die nicht in einer Bewertungseinheit iSd. § 5 Abs. 1a Satz 2 abgebildet werden, das grundsätzliche Passivierungsverbot von Drohverlustrückstellungen in Satz 1 (s. § 6 Anm. 661).

2051a **bb) Verhältnis des Abs. 4a Satz 2 zu anderen Vorschriften**

Verhältnis zu § 5 Abs. 1a Satz 2: Abs. 4a Satz 2 setzt das Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen, die aus Verpflichtungsüberschüssen handelsrechtl. Bewertungseinheiten resultieren, außer Kraft und verweist dabei auf die konkrete Maßgeblichkeit des Abs. 1a Satz 2 (s. Anm. 1711 ff.). Erfolgt die Bildung einer Bewertungseinheit gem. § 254 HGB in der HBil. und resultiert daraus ein Verpflichtungsüberschuss, fordert Abs. 1a Satz 2 die Übernahme der gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu passivierenden Drohverlustrückstellung in die StBil. Wird in der HBil. hingegen auf die Bildung einer Bewertungseinheit verzichtet, fällt der Verpflichtungsüberschuss unter Abs. 4a Satz 1 und darf nicht passiviert werden.

Verhältnis zu § 6 Abs. 1 Nr. 3a: Greift die Ausnahmenvorschrift des Abs. 4a Satz 2, unterliegt die zu bildende Drohverlustrückstellung den in § 6 Abs. 1 Nr. 3a verankerten Grundsätzen zur Bewertung von Rückstellungen (s. § 6 Anm. 721 ff.).

2052 **d) Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich**

Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928): Bis zum Jahr 1997 waren Drohverlustrückstellungen, die handelsrechtl. gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB passivierungspflichtig sind, über den Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 verpflichtend auch in der StBil. zu bilden (vgl. BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 [737], mwN). Mit der Umsetzung des Art. 1 Nr. 2 des og. Gesetzes wurde § 5 um Abs. 4a erweitert und ein grundsätzliches Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen in der StBil. unmissverständlich formuliert.

Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353): Die Aufhebung des Passivierungsverbots für diese „lediglich technisch als Rückstellung für drohende Verluste bezeichnete Bilanzposition“ (Begr. RegE zum o.g. Gesetz, BRDrucks. 937/05, 9) gilt ohne Übergangsregelung erstmals ab dem VZ 2006.

Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650): Mit der Umsetzung des BilMoG wurden die handelsrechtl. Regelungen zur Bildung von Bewertungseinheiten erstmals kodifiziert und im Vergleich zur bisherigen Bilanzierungspraxis erweitert (§ 254 HGB nF). Die handelsrechtl. Bildung von Bewertungseinheiten ist seit dem 29.5.2009 auch für bestimmte *Makro-* und *Portfolio-Hedges* geboten (zB Optionen, die im Rahmen von Handelsaktivitäten oder zur Risikostreuung eingesetzt werden). Damit erfährt das grundsätzliche Passivierungsverbot zur Bildung von Drohverlustrückstellungen in der StBil. eine weitere Einschränkung (im Erg. wohl auch *Schmitz*, DB 2009, 1620 [1622]). § 5 Abs. 1a idF des Art. 3 des BilMoG ist nach § 52 Abs. 12e erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 beginnen (bei einer Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Art. 66 Abs. 3 Satz 6 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch bereits für Wj. nach dem 31.12.2008).

Einstweilen frei.

2053

2. Verfassungsmäßigkeit und Europarechtskonformität des Abs. 4a

a) Verfassungsrechtliche Zulässigkeit

2054

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 5 Abs. 4a Satz 1 bestehen im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG (s. Anm. 50 und Anm. 55), aus dem das Gebot der gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit folgt (so zB *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 4; aA *Krüger*, FR 2008, 625). Das strechtl. Ansatzverbot für Drohverlustrückstellungen führt dazu, dass eine bestimmte Kategorie entstandener drohender Verluste nicht berücksichtigt werden darf, während andere Formen (zB die Teilwertabschreibung bei dauernder Wertminderung) weiterhin erfolgswirksam zu erfassen sind. Auch sind Stpfl. unterschiedlicher Branchen in unterschiedlichem Maße vom Passivierungsverbot des Abs. 4a Satz 1 betroffen (vgl. *Moxter*, DB 1997, 1477). Die mehr als 20 Jahre nach Inkrafttreten des § 5 Abs. 4a erwartbare Klärung der Verfassungsmäßigkeit blieb jedoch bis heute aus.

Bestätigung steuerrechtlicher Vorbehaltsvorschriften durch BVerfG: Betreffend die Übergangsregelungen zum Verbot von Jubiläumsrückstellungen (§ 5 Abs. 4; § 52 Abs. 6) hat das BVerfG (BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BStBl. II 2009, 685) in Vorbehaltsvorschriften in Form eines Rückstellungsverbots keine Abweichung vom Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sowie vom objektiven Nettoprinzip gesehen (vgl. BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BStBl. II 2009, 685 [690]). Es ist damit zu rechnen, dass diese Rspr. des BVerfG auf das Verbot von Drohverlustrückstellungen übertragbar ist (vgl. *Schlotter*, BB 2009, 1411).

b) Vereinbarkeit von Abs. 4a mit Europarecht

2054a

Vorschläge für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB): Am 26.10.2016 legte die Kommission einen Vorschlag zur Neuauflage der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage vor, nachdem der erste Entwurf in 2011 zunächst gescheitert war. Ziel ist es, einheitliche Regeln für die Berechnung stpfl. Gewinne von Unternehmen innerhalb der EU zu schaffen (vgl. Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage [GKKB], COM [2016] 683 final, 2016/0336

[CNS]; Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, COM [2016] 685 final, 2016/0337 [CNS], s. Anm. 181). Die Umsetzung soll in zwei Schritten erfolgen: Im ersten Schritt sollen Regeln für eine gemeinsame Bemessungsgrundlage implementiert werden und im zweiten Schritt die Konsolidierung folgen. Gemäß Art. 23 Satz 1a des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage sind Rückstellungen für Drohverluste in keinem Fall stl. abzugsfähig. Dies entspricht dem grundsätzlichen Passivierungsverbot des Abs. 4a Satz 1. Die Ausnahmeregelung des Abs. 4a Satz 2 für Drohverlustrückstellungen, die im Rahmen handelsrechtl. Bewertungseinheiten gebildet werden, wäre im Falle der Umsetzung des derzeitigen Richtlinienvorschlags hingegen nicht mit dem Europarecht vereinbar. Ob und wann eine Einigung über die GKKB erreicht werden kann, ist jedoch in Anbetracht des großen Änderungsbedarfs und der sehr unterschiedlichen Ausgangspositionen der Mitgliedstaaten völlig offen (s. Anm. 181).

II. Abgrenzung von Drohverlustrückstellungen zu anderen Passiva und zur Teilwertabschreibung (Abs. 4a Satz 1)

2055 1. Abgrenzung zu Verbindlichkeitsrückstellungen

Konkurrenzverhältnis: Aus einem schwebenden Geschäft kann gemäß BFH-Rspr. sowohl das Erfordernis zur Passivierung einer Verbindlichkeits- als auch einer Drohverlustrückstellung resultieren (BFH v. 16.9.1970 – I R 184/67, BStBl. II 1971, 85 [86]), wobei die Verbindlichkeitsrückstellung vorrangig gegenüber der Drohverlustrückstellung angesehen wird (BFH v. 15.3.1993 – IV R 75/91, DStR 1993, 1552 [1553]; *Groh*, StuW 1994, 90 [95]; *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 67; *Moxter*, DStR 1998, 509 [514]). Abgrenzungsprobleme ergeben sich insbes. bei Dauerschuldverhältnissen, zB Miet- oder Pacht- sowie Arbeitsverhältnissen.

Beispiel 1

zum Konkurrenzverhältnis zwischen Drohverlust- und Verbindlichkeitsrückstellungen (Ausgangsfall s. Anm. 2050):

Hat ein Unternehmen Geschäftsräume angemietet, für die sich vor Ablauf des Mietvertrags herausstellt, dass sie weder selbst genutzt noch untervermietet werden können, entsteht aus dem schwebenden Vertrag eine laufende Unterdeckung. Da der Wert der vertraglichen Verpflichtungen den Wert der Ansprüche auf die Gegenleistungen (wahrscheinlich) übersteigt, liegen die Kriterien zur Bildung einer Drohverlustrückstellung vor (vgl. BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; BFH v. 7.10.1997 – VIII R 84/94, BStBl. II 1998, 331), für die das Passivierungsverbot gem. Abs. 4a Satz 1 greift. Wird die Verpflichtung zum Leisten einer Ausgleichszahlung zur vorzeitigen Beendigung des Mietvertrags hingegen als eigenständige Verpflichtung vertraglich festgeschrieben, ist eine Verbindlichkeit oder eine Verbindlichkeitsrückstellung zu passivieren. Diese bilanzrechtl. Abspaltung bestimmter Verpflichtungen aus den vertraglich begründeten Leistungen und Gegenleistungen hat der BFH gerade bei Dauerschuldverhältnissen im Zeitablauf unterschiedlich begründet.

Das Kriterium der selbstständigen Belastung wird in einem BFH-Urteil aus dem Jahr 1970 zur Abgrenzung von Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen angeführt (BFH v. 16.9.1970 – I R 184/67, BStBl. II 1971, 85). Rekultivierungs- und Wiederauffüllverpflichtungen aus Kiesausbeuteverträgen werden zwar als rechtl. und wirtschaftlicher Bestandteil des Ausbeutevertrags eingestuft (innerhalb

des sog. bilanzrechtl. Synallagmas), der Einbezug dieser Verpflichtungen in den Saldierungsbereich der künftigen Aufwendungen und Erträge des schwebenden Dauerschuldverhältnisses wird mit dem Verweis auf die Selbstständigkeit der Belastung jedoch ausgeschlossen (BFH v. 16.9.1970 – I R 184/67, BStBl. II 1971, 85 [86]).

Kriterium der rechtlichen Selbstständigkeit: Im Jahr 1976 stufte der BFH Pächterneuerungsverpflichtungen als „rechtlich selbständig“ neben der Verpflichtung zur Zahlung des Pachtzinses ein und begründete damit die Passivierung einer Verbindlichkeitsrückstellung (BFH v. 26.5.1976 – I R 80/74, BStBl. II 1976, 622 [623], basierend auf BFH v. 2.11.1965 – I 51/61 S, BStBl. III 1966, 61; krit. hierzu *Moxter*, DB 1997, 1477 [1478]); s. auch Anm. 704 „Pächterneuerung“.

Das Kriterium des wirtschaftlichen Erfüllungsrückstands dominierte die Frage nach der Abgrenzung von Drohverlust- und Verbindlichkeitsrückstellungen in den 90er-Jahren des zwanzigsten Jahrhunderts (BFH v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479 [482], mwN; BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993 89 [92]; *Bordewin*, FR 1998, 226 [229]; vgl. Anm. 701). Ein wirtschaftlicher Erfüllungsrückstand liegt laut Ansicht des BFH vor, „wenn mit der künftigen Zahlung nicht nur an Vergangenes angeknüpft, sondern Vergangenes abgegolten wird und sich die spätere Erfüllung als zusätzliches, lediglich wegen der besonderen Umstände des Einzelfalles noch nicht entrichtetes Entgelt für eine bereits früher erbrachte Leistung darstellt“ (BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89 [92], betr. Pächterneuerungsverpflichtung). In diesem Fall ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu passivieren. Das Kriterium des wirtschaftlichen Erfüllungsrückstands ist umstritten und wird gerade im Hinblick auf neuere, restriktive Urteile des BFH (BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl. II 2014, 302; BFH v. 25.1.2017 – I R 70/15, BStBl. II 2017, 780) zum Passivierungszeitpunkt öffentlich-rechtl. Verpflichtungen wieder diskutiert (vgl. *Euler/Hommel*, BB 2014, 2475; *Glanemann*, EStB 2017, 300). Die Pflicht zur Bildung einer Rückstellung zur Entsorgung von Energiesparlampen (ab dem Jahr 2005) sieht der BFH erst mit dem Erlass einer konkreten Abholanordnung als gegeben an, obwohl in § 16 Abs. 5 ElektroG Abhol- und Entsorgungspflichten definiert sind. Letztere sind für den BFH abstrakte Rechtspflichten, die erst durch den Erlass einer zusätzlichen Abholverfügung hinreichend konkretisiert werden: „Für die Verpflichtung zur Entsorgung von vor dem 13. August 2005 in Verkehr gebrachten Energiesparlampen können mangels hinreichenden Vergangenheitsbezugs keine Rückstellungen gebildet werden“ (BFH v. 25.1.2017 – I R 70/15, BStBl. II 2017, 789; s. auch Anm. 702 „Rechtliche Entstehung vor der wirtschaftlichen Verursachung“ sowie Anm. 704 „Erfüllungsrückstand“ mwN). Auch die vom BFH mit dem Negativmerkmal des „eigenbetrieblichen Interesses“ begründete Ablehnung einer Verbindlichkeitsrückstellung für die Räumung eines Baustellenlagers bei Vertragsende trotz Vorliegens eines wirtschaftlichen Erfüllungsrückstands (s. Anm. 978) verdeutlicht die nach wie vor bestehende Rechtsunsicherheit dieses Kriteriums (vgl. ebenfalls krit. zum Merkmal des eigenbetrieblichen Interesses *Weber-Grellet*, FR 2020, 779 [783 f.] mwN).

Nach Ansicht von *Moxter* kann es gegen zentrale Gewinnrealisierungsgrundsätze verstoßen, wenn eine Verrechnung von drohenden Aufwendungen mit zukünftigen Erträgen erfolgt (vgl. *Moxter*, DB 1997, 1477 [1480], bezugnehmend auf BFH v. 16.12.1992 – XI R 42/89, BFHE 170, 179 = DB 1993, 1012, betr. Nichtberücksichtigung von Rückstellungen für Flurentschädigungsaufwendungen). Diese Entwicklung ist uE gerade im Hinblick auf die materiell an Bedeutung gewinnenden Sachverhalte zur umweltverträglichen Entsorgung (hier am Beispiel der Energie-

sparlampen), für die trotz eindeutigen Verpflichtungsüberhangs aus einem schwebenden Geschäft derzeit weder Drohverlust- noch Verbindlichkeitsrückstellungen gebildet werden dürfen, krit. zu sehen.

Beispiel 2:

Beispiele für Erfüllungsrückstand als Verbindlichkeitsrückstellung:

- *Garantie- oder Gewährleistungsverpflichtungen* fallen nicht in den Anwendungsbereich des Abs. 4a Satz 1, sondern sind den Verbindlichkeitsrückstellungen zuzuordnen (s. Anm. 704 „Garantieleistungen“). Sie resultieren aus Verträgen, die von der Seite des zur Leistung verpflichteten Vertragspartners bereits erfüllt sind. Die Abgrenzung zur Drohverlustrückstellung erfolgt über den Zeitraum des schwebenden Geschäfts, das mit Erbringung der Hauptleistung beendet ist; s. auch Anm. 704 „Garantieleistungen“.
- *Nachbetreuungsleistungen von Versicherungsvertretern*: Verpflichtet sich ein Versicherungsvertreter beim Abschluss des Versicherungsvertrags zu weiteren Leistungen (zB für die Pflege des Versicherungsbestands in den Folgejahren), so liegen Erfüllungsrückstände vor, für die Rückstellungen zu bilden sind (BFH v. 12.12.2013 – X R 25/11, BStBl. II 2014, 517; BFH v. 25.7.2019 – IV R 49/16, BFH/NV 2020, 15 = EStB 2020, 16). Dies gilt auch im Falle einer mehrstufigen Vertriebsstruktur für einen HV, sofern eine konkrete rechtl. Verpflichtung (hier zur Nachbetreuung der Verträge) vorliegt (vgl. BFH v. 27.2.2014 – III R 14/11, BFH/NV 2013, 693 = FR 2014, 938); s. auch Anm. 704 „Kundenbetreuung“.
- *Rekultivierung*: Siehe Anm. 704 „Rekultivierungsverpflichtungen“.

Die Abgrenzung auf Grundlage der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

wird in dem Sinne vorgenommen, dass Verbindlichkeitsrückstellungen gemäß dem Realisationsprinzip und Drohverlustrückstellungen gemäß dem Imparitätsprinzip zu bilden sind (vgl. *Groh*, BB 1988, 27 [28]; *Naumann*, BB 1998, 527 [528]; *Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, Rz. 58; *Schubert/Waubke* in *Beck-BilKomm.*, § 247 HGB Rz. 205 f.; *Moxter*, FS Forster, 1992, 427 [435]). Liegt ein konkretisierter Bezug künftiger Aufwendungen zu bereits realisierten Erträgen vor, gebietet das Realisationsprinzip die Passivierung von Verbindlichkeitsrückstellungen; werden künftige Aufwendungen nicht mindestens durch künftige Erträge gedeckt, sind hierfür handelsrechtl. Drohverlustrückstellungen zu passivieren (vgl. *Groh*, BB 1988, 27 [28]), die strechtl. aufgrund von Abs. 4a Satz 1 verboten sind. Problematisch erscheint diese Abgrenzung insbes. bei Sachverhalten, in denen keine eindeutige Zuordnung zu künftigen oder bereits realisierten Erträgen möglich ist, bspw. im Fall einer Bürgschaftsübernahme (vgl. *Naumann*, BB 1998, 527 [528 f.]).

Abgrenzungsprobleme nach der BFH-Rechtsprechung (s. auch Anm. 675 „Erfüllungsrückstand“, Anm. 704, 925):

- *Arbeitsverhältnisse* stellen nach stRspr. schwebende Dauerschuldverhältnisse dar (vgl. BFH v. 25.2.1986 – VIII R 377/83, BStBl. II 1986, 465 [466], mwN; BFH v. 16.12.1987 – I R 68/87, BStBl. II 1987, 338 [339]). Die Passivierung von Drohverlustrückstellungen für Arbeitsverhältnisse hat der BFH aufgrund kaum lösbarer Zurechnungsprobleme sehr restriktiv gehandhabt. Keine Drohverlustrückstellungen sind laut BFH zu bilden im Fall von Abfindungen nach dem Kündigungsschutzgesetz (BFH v. 9.5.1995 – IV B 97/94, BFH/NV 1995, 970, verweisend auf BFH v. 7.9.1954 – I 50/54 U, BStBl. III 1954, 330, und BFH v. 21.10.1955 – III 121/55 U, BStBl. III 1955, 343), der Lohnfortzahlung im Krankheitsfall (BFH v. 25.9.1956 – I 122/56 U, BStBl. III 1956, 333 [334]; BFH v. 7.6.1988 – VIII R 296/82, BStBl. II, 1988, 886 [888]), Verdienstsicherungsvereinbarungen (BFH v. 25.2.1986 – VIII R 377/83, BStBl. II 1986, 465 [466]) sowie den

zu erwartenden Ausbildungskosten eines Berufsausbildungsverhältnisses (BFH v. 25.1.1984 – I R 7/80, BStBl. II 1984, 344 [345]; BFH v. 3.2.1993 – I R 37/91, BStBl. II 1993, 441 [443]). Ein Abweichen von der Ausgeglichenheitsvermutung bei Arbeitsverhältnissen wird lediglich im Fall der völligen Ertraglosigkeit für möglich gehalten (zB wenn ein Mitarbeiter infolge eines Unfalls seine Tätigkeit nicht mehr ausüben kann, er aber weiterhin sein Entgelt erhält; vgl. *Heddäus*, Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Drohverlustrückstellungen, 1997, 247, mwN). Der daraus resultierende Aufwendungsüberschuss fällt jedoch in den Anwendungsbereich des Abs. 4a Satz 1; eine Antizipation des drohenden Verlusts ist nicht möglich. Anerkannte Beispiele für wirtschaftliche Erfüllungsrückstände aus Arbeitsverhältnissen, für die eine Pflicht zur Passivierung von Verbindlichkeitsrückstellungen besteht sind Beihilfengewährung für Pensionäre und Mitarbeiter während der Zeit des Ruhestands (vgl. BFH v. 30.1.2002 – I R 71/00, BStBl. II 2003, 279 [280]), nicht genommener Urlaub, Gratifikationen, die in späteren Jahren für Erfolge des abgelaufenen Geschäftsjahres gezahlt werden, sowie Jubiläumszuwendungen, soweit sie sich nach der Dauer der Betriebszugehörigkeit des jeweiligen ArbN richten (s. Anm. 704 „Jubiläum“).

- *Altersteilzeitregelungen* (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251): Rückstellungen für Altersteilzeitregelungen, die vom Bilanzierenden im Rahmen des Blockmodells (1. Phase: Beschäftigungsphase, 2. Phase: Freistellungsphase) gebildet werden, gehören nach BFH (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251) zu den Verbindlichkeitsrückstellungen und fallen nicht unter Abs. 4a Satz 1 (s. auch Anm. 704 „Altersteilzeit“). Die Abgrenzung zu den Drohverlustrückstellungen erfolgt über den Zeitraum des schwebenden Geschäfts, das laut BFH mit Eintritt des ArbN in seine Freistellungsphase endet (der ArbN hat zu diesem Zeitpunkt seine Hauptpflicht erfüllt, BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 [254]). Die nach dem Ende des schwebenden Geschäfts (in Form zukünftiger Gehaltszahlungen) weiterhin bestehenden Verpflichtungen sind bereits zu Beginn der Beschäftigungsphase als zeitanteilige (rätierliche) Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu erfassen, die den rückständigen Lohn zzgl. der Sozialversicherungsbeiträge für die *nicht* ausbezahlten 50 % und die insgesamt während der Altersteilzeit anfallenden Aufstockungszahlungen umfasst (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 [252]; aA BMF v. 11.11.1999 – IV C 2 - S 2176 - 102/99, BStBl. I 1999, 959). Die Passivierungspflicht besteht gemäß BFH unabhängig vom Vorliegen der Voraussetzungen des wirtschaftlichen Erfüllungsrückstands (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 [255]; s. auch BMF v. 28.3.2007 – IV B 2 - S 2175/07/0002, 2007/0136390, BStBl. I 2007, 297). Im Widerspruch dazu hat der BFH (BFH v. 27.9.2017 – I R 53/15, BStBl. II 2018, 702) die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung für den sog. Nachteilsausgleich bei Altersteilzeit nach § 5 Abs. 7 des Tarifvertrags zur Regelung der Altersteilzeitarbeit (TV ATZ) abgelehnt. Dieser Nachteilsausgleich wird zum Ende des Altersteilzeitarbeitsverhältnisses gezahlt, wenn bei dem in den Ruhestand tretenden ArbN eine Rentenkürzung zu verzeichnen ist. Die Rspr. sieht den tatsächlichen Eintritt der Rentenkürzung als wirtschaftlich wesentliches Tatbestandsmerkmal der Entstehung des Abfindungsanspruchs an, das erst mit dem Ausscheiden des ArbN aus dem aktiven Dienst gegeben ist. Das BMF-Schreiben (BMF v. 28.3.2007 – IV B 2 - S 2175/07/0002, 2007/0136390, BStBl. I 2007, 297) wurde dahingehend angepasst: Für Nachteilsausgleichsverpflichtungen dürfen dem-

nach seit 23.11.2018 keine Rückstellungen mehr passiviert werden (vgl. BMF v. 22.10.2018 – IV C 6 - S2175/07/10002, BStBl. I 2018, 1112).

- **Stellungnahme:** Altersteilzeitregelungen sind ein klassisches Beispiel für die Konkurrenz zwischen Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen bei schwebenden Dauerschuldverhältnissen. Da der einseitigen Leistungsverpflichtung des ArbG in Form der Gehalts- und Ausgleichszahlungen keinerlei Gegenleistung des ArbN mehr gegenübersteht, droht aus dem Arbeitsverhältnis ein Verlust, dessen Passivierung nach Abs. 4a Satz 1 verboten ist. Dieser konnte nach bisheriger BFH-Rspr. vollständig durch eine Verbindlichkeitsrückstellung berücksichtigt werden. Begründet wurde diese uE zutr. mit dem „Ende des Schwebezustands“ zu Beginn der Freistellungsphase des ArbN (BFH v. 30.1.2002 – I R 71/00, BStBl. II 2003, 279 [280], mwN; BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 254): Verpflichtungen, die nach Beendigung des schwebenden Geschäfts noch bestehen, sind unabhängig vom Vorliegen eines wirtschaftlichen Erfüllungsrückstands auszuweisen. Das neue BFH-Urt. (BFH v. 27.9.2017 – I R 53/15, BStBl. II 2018, 702) führt dazu, dass für den Nachteilsausgleich bei Altersteilzeitvereinbarungen stl. weder eine Drohverlustrückstellung noch eine Verbindlichkeitsrückstellung gebildet werden darf. Dies widerspricht uE nicht nur der bisherigen Rspr., sondern ist auch nicht mit den handelsrechtl. GoB vereinbar (so wohl auch *Weber-Grellet*, BB 2019, 43 [44]).
- **Bürgschaftsverpflichtungen** lassen je nach Sachverhalt sowohl die Bildung von Drohverlustrückstellungen als auch von Verbindlichkeitsrückstellungen zu. Bei wahrscheinlicher Inanspruchnahme aus einem einseitig verpflichtenden Bürgschaftsvertrag ist die Passivierung einer Verbindlichkeitsrückstellung geboten (BFH v. 24.7.1990 – VIII R 226/84, BFH/NV 1991, 588 [589], mwN; BFH v. 18.4.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785), dh., das Passivierungsverbot des Abs. 4a greift mangels Gegenseitigkeit nicht. Die konkrete Einstandspflicht des Bürgen oder Garantiegebers für Verpflichtungen des Hauptschuldners ist idR getrennt vom zugrunde liegenden Verpflichtungsgeschäft mit dem Gläubiger bzw. dem Hauptschuldner zu betrachten. Nur wenn es sich bei der Bürgschaftsübernahme um einen schwebenden Vertrag handelt, bei dem die ausstehende Gegenleistung die erbrachte Vorleistung „abgilt“ und ihr damit synallagmatisch zweckgerichtet und zeitlich zuordenbar ist, greift das Passivierungsverbot des Abs. 4a Satz 1 (vgl. FG München v. 6.11.2019 – 7 K 2095/16, juris, rkr.).

2056 2. Abgrenzung zu Verbindlichkeiten

Unterschiede zwischen Drohverlustrückstellungen und Verbindlichkeiten in Bezug auf den sachlichen Anwendungsbereich: Verbindlichkeiten sind abstrakt passivierungsfähige Schulden, bei denen im Gegensatz zu Drohverlustrückstellungen Gewissheit über das Bestehen und die Höhe der zugrundeliegenden Leistungsverpflichtung besteht (Sicherheit der Inanspruchnahme). Die Erfassung der Leistungsverpflichtungen erfolgt in voller Höhe und nicht in Form der erwarteten Verpflichtungsüberschüsse. Der Anwendungsbereich von Verbindlichkeiten ist nicht auf schwebende Geschäfte begrenzt.

Tendenz zur Aufspaltung schwebender Geschäfte und zur Erfassung von Verpflichtungen in Form von Verbindlichkeiten: Bei schwebenden Geschäften ist in der BFH-Rspr. in den letzten Jahren verstärkt die Tendenz zur Abspaltung einzelner zum sog. bilanzrechtl. Synallagma (*Herzig*, DB 1994, 1429) gehörender Ver-

pflichtungen und zur Erfassung dieser in Form von Verbindlichkeiten zu beobachten (vgl. BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126; BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705). Mit der Abspaltung geht eine Verkürzung des Schwebzustands der gegenseitigen Verträge einher. Werden bestimmte Leistungsverpflichtungen aus schwebenden Geschäften separiert (sog. Zweivertragstheorie, vgl. BFH v. 28.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300; aA BGH v. 22.10.1984 – II ZR 262/83, BGHZ 92, 317) und zu Beginn des schwebenden Geschäfts in Form von Verbindlichkeiten passiviert, greift § 5 Abs. 4a Satz 1 nicht und eine Zuschreibung dieser Verbindlichkeit auf einen ggf. höheren Teilwert iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 iVm. mit Nr. 2 Satz 3 ist vom Grundsatz her nicht ausgeschlossen (vgl. *Hahne/Sievert*, DStR 2003, 1994 [1995]; *Hoffmann*, StuB 2003, 543 [545]).

3. BFH-Rechtsprechung zur Abgrenzung bei Optionsgeschäften und Rückkaufverpflichtungen

2057

Optionsgeschäfte (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126): Ein Optionsgeschäft umfasst laut Ansicht des BFH mit der Einräumung des Optionsrechts einerseits und dem Übertragungsrecht hinsichtlich des Optionsgegenstands andererseits zwei Komponenten. Die Verpflichtung des Stillhalters, die Ausübung der Option zu dulden, ist eine wirtschaftlich und rechtl. selbständige Hauptleistung des Bilanzierenden, die unabhängig vom nachfolgenden Effektengeschäft zu erfassen ist (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126 [127]; zum bilanzrechtl. Synallagma bei Optionsgeschäften vgl. *Herzig/Briesemeister*, DB 2002, 1570). Sie endet mit der Ausübung oder dem Verfall der Option (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126 [128]). Das Geschäft zur Einräumung des Optionsrechts schwebt hingegen gemäß BFH (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126) nur bis zur Zahlung der Optionsprämie (krit. *Schulze-Osterloh*, BB 2003, 1009; *Hoffmann*, StuB 2003, 543 [545]). Zu diesem Zeitpunkt hat der Optionsinhaber alles für den Erwerb der Gegenleistung Erforderliche getan. Da kein schwebendes Geschäft mehr vorliegt, greift das Passivierungsverbot des Abs. 4a Satz 1 nicht mehr. Für die Verpflichtung des Stillhalters, die Ausübung der Option durch den Optionsinhaber zu dulden, muss nach Auffassung des BFH bereits mit Abschluss des Optionsvertrags eine Verbindlichkeit in Höhe der vereinnahmten Optionsprämie passiviert werden (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126 [128]).

Rückkaufverpflichtung von Gebrauchtwagen eines Kfz-Händlers: Die bilanzstl. Behandlung von Rückkaufverpflichtungen für Gebrauchtwagen von Kfz-Händlern als eigenständige Verbindlichkeit hat sich auf Basis der BFH-Urteile (BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705; BFH v. 17.11.2010 – IR 83/09 – BStBl. II 2011, 812) verfestigt (vgl. ua. FG München v. 27.4.2015 – 7 K 1760/13, EFG 2015, 1561, rkr.; noch aA BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249). Das BMF (BMF v. 12.9.2009 – IV C 6 - S 2137/09/10003, BStBl. I 2009, 890) hat den Nichtanwendungserlass aufgehoben und sich der Ansicht der Rspr. angeschlossen (BMF v. 12.10.2011 – IV C 6 - S 2137/09/10003, BStBl. I 2011, 967). Damit wird in der Einräumung einer Option für den Käufer (Verlangen des Rückkaufs eines Kfz.) durch den ursprünglichen Verkäufer ein selbständiges Übertragungsgeschäft gesehen, für das aufgrund eines Erfüllungsrückstands eine Passivierung vorzunehmen ist (vgl. BFH v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2011, 812). Inhaltlich entspricht dies der Entsch. zur Bilanzierung von Optionsprämien beim Stillhalter (vgl. BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126; BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705); das Passivierungsverbot des Abs. 4a Satz 1 greift demnach nicht.

- **Stellungnahme:** Mit den dargelegten Urteilen (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126; BFH v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2011, 812) schränkt der BFH uE das steuerbilanzielle Verbot zur Passivierung von Drohverlustrückstellungen ein. Indirekt folgt der BFH den Ausführungen *Moxters* zum Passivierungszeitpunkt: Künftige Aufwendungen, die nicht durch künftige Erträge gedeckt sind (unkompensierte Lasten), müssen im Sinne des Realisations- und Vorsichtsprinzips den bereits realisierten Erträgen zugerechnet werden. Danach sind alle bis zum Abschlussstichtag rechtl. entstandenen Verbindlichkeiten, die nicht durch künftige Erträge gedeckt sind, zu passivieren (*Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 120 f.). Mit der Einstufung der Rückkaufverpflichtung bzw. der *Put-Option* als Verbindlichkeit (trotz fehlender Sicherheit der Inanspruchnahme) hat der BFH die Berücksichtigung eines drohenden Verlusts in der StBil. implizit zugelassen (*Hahne/Sievert*, DStR 2003, 1992 [1995]; *Hoffmann*, StuB 2003, 543 [545]; aA *Schiffers/Strah/Fuhrmann/Veit* in *Korn*, § 5 Rz. 614 „Optionsgeschäfte“ [6/2005]; ebenso abl. BMF v. 12.1.2004 – IV A 6 - S 2133 - 17/03, BStBl. I 2004, 192). Übersteigt der Wert der unerfüllten Leistungsverpflichtung die Optionsprämie, steht Abs. 4a Satz 1 uE einer aufwandswirksamen Aufwertung der Verbindlichkeit nicht entgegen. Materiell besteht dann kein Unterschied mehr zu der handelsrechtl. in Form einer Drohverlustrückstellung zwingend vorzunehmenden Verlustantizipation aus Optionsgeschäften. Mit diesen Urteilen hat der BFH den Geltungsbereich des Imparitätsprinzips in der StBil. wieder erweitert.

2058 4. Rückstellungsverbot bei Unternehmenskauf (asset deal) und Umwandlungsvorgängen

Angeschaffte Drohverlustrückstellungen, deren Verpflichtungen – zB bei einem Kauf eines Betriebsteils (sog. *asset deal*) – übernommen werden, waren bis 2011 aufgrund der erfolgsneutralen Behandlung von Anschaffungsvorgängen beim Erwerber als Verbindlichkeiten zu bilanzieren, für die das Ansatzverbot nach Abs. 4a nicht anzuwenden ist (so grundlegend BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566 = FR 2010, 425, mit Anm. *Buciek* und *M. Prinz*, FR 2010, 426; dazu *Schönherr/Krieger*, DStR 2010, 1710; *Schönherr/Krieger*, DStR 2012, 829; *Meurer*, BB 2012, 1259; Erwiderung dazu von *U. Prinz/G. Adrian*, BB 2011, 1646; aA BMF v. 24.6.2011 – IV C 6 - S 2137/0-03, BStBl. I 2011, 627 Rz. 11, 13).

Rechtsänderung: Da der BFH im Jahr 2011 den Nichtanwendungserlass aufgehoben hat, hat der Gesetzgeber wegen drohender Gestaltungen (so ausdrücklich BTDrucks. 18/68, 73) die Rechtslage durch die Einf. des § 4f und der damit zusammenhängenden Regelung des § 5 Abs. 7 erneut geändert (s. § 5 Anm. 2400; *Riedel*, FR 2012, 6; *Schultz/Debnar*, BB 2014, 107). Danach darf ein Verpflichtungsüberschuss, für den seitens des Veräußerers aufgrund von Abs. 4 a Satz 1 strechtl. ein Passivierungsverbot besteht, vom Erwerber nicht mehr als ungewisse Verbindlichkeit passiviert werden.

- **Stellungnahme:** Die erfolgsneutrale Behandlung von Anschaffungsvorgängen entspricht den handelsrechtl. GoB, weshalb die bisherige Rspr. uE zutr. war. Die Rechtsänderung durch § 4f und § 5 Abs. 7 wurde uE lediglich aus fiskalischen Gründen vorgenommen. Die ökonomischen Verzerrungen, die mit der Einf. des Abs. 4a begonnen haben, werden durch die Gesetzesänderungen noch verstärkt und sind daher abzulehnen (s. dazu aus ökonomischer Sicht *Bareis*,

FR 2012, 385; Siegel, FR 2012, 388; U. Prinz, DB 2020, 2145 (2147) stuft die Regelung als GoB-widrig ein; s. hierzu ausführl. Anm. 2401).

5. Verhältnis zwischen Drohverlustrückstellung und Teilwertabschreibung 2059

Konkurrenzverhältnis: Bei langfristigen schwebenden Beschaffungs- und Absatzgeschäften kann es zu einem Konkurrenzverhältnis zwischen Drohverlustrückstellungen und Teilwertabschreibungen kommen, das wegen der sofortigen Aufwandswirksamkeit der Teilwertabschreibung (bei dauernder Wertminderung) eine hohe Relevanz aufweist. Bei langfristigen Fertigungsaufträgen ergeben sich Abgrenzungsprobleme, wenn der für ein zu erstellendes WG vereinbarte Absatzpreis unter den bis zur vollständigen Fertigstellung voraussichtlich anfallenden Selbstkosten liegt (zB wenn die Beschaffungspreise für die Einsatzgüter gestiegen sind). Sofern mit der Fertigung des Auftragsgegenstands bereits begonnen wurde, kann der drohende Verlust aus dem Auftrag entweder durch eine Teilwertabschreibung auf das unfertige WG oder durch eine Drohverlustrückstellung antizipiert werden. Droht ein Verlust aus dem Auftrag noch vor Beginn der Fertigung, ist die Berücksichtigung des Verlusts nur mittels einer Drohverlustrückstellung möglich, die gem. Abs. 4a Satz 1 verboten ist (zu einem daraus resultierenden möglichen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vgl. auch *Heddäus*, BB 1997, 1463 [1469]). Auch bei Beschaffungsverträgen (bspw. für eine technische Anlage) führt das strechtl. Verbot zur Bildung einer Drohverlustrückstellung dazu, dass ein möglicher Verpflichtungsüberschuss erst nach der erfolgten Lieferung in Form einer Teilwertabschreibung vorgenommen werden kann. UE kann die daraus resultierende vorzeitige Besteuerung von Gewinnen gerade in Krisenjahren (bspw. Corona-Pandemie) für Unternehmen existenzbedrohend werden, da diese beim späteren Eintritt der Verluste fehlen.

Vorrang der Teilwertabschreibung bei halbfertigen Bauten: Im Rahmen der sog. retrograden Bewertung ist auf die gegenüber ihren HK niedrigeren Teilwerte abzuschreiben; diese Teilwertabschreibung hat bei halbfertigen Bauten Vorrang vor Drohverlustrückstellungen (so BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298 [300]; BFH v. 25.11.2009 – X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090, Rz. 61; s. auch § 6 Anm. 559; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 193 [1/2020]). Der BFH folgte damit nicht dem Urteil des FG Rhld.-Pf., dass das strechtl. Verbot des Abs. 4a Satz 1 einer Teilwertabschreibung für unfertige Bauten entgegenstehe (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 18.11.2002 – 5 K 1468/01, EFG 2003, 289, nrkr.). Auch in Bezug auf die Höhe der Verlustantizipation trat der BFH der Ansicht der FinVerw. entgegen, nach der den HK für die teilfertigen Bauten am jeweiligen Abschlussstichtag nur der auf diese Bauten entfallende Anteil an der vereinbarten Vergütung gegenüberzustellen sei (vgl. BMF v. 14.11.2000 – IV A 6 - S 2174 - 5/00, BStBl. I 2000, 1514). Die vom BFH geforderte retrograde Methode führt vielmehr zur Berücksichtigung des gesamten aus dem Bauauftrag drohenden Verlusts, der lediglich durch die Höhe der aktivierten HK begrenzt wird (vgl. BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298 [301]; BFH v. 25.11.2009 – X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090 [1094]).

Einstweilen frei.

2060–2064

III. Passivierung von Drohverlustrückstellungen bei Verlusten aus handelsrechtlich gebildeten Bewertungseinheiten (Abs. 4a Satz 2)

2065 1. Einschränkung des grundsätzlich geltenden Passivierungsverbots

Mit Abs. 4a Satz 2 wurde ein Teilanwendungsbereich von Drohverlustrückstellungen für zukünftige Verluste aus handelsrechtl. nach § 254 HGB gebildeten Bewertungseinheiten wieder eingeführt. Die Passivierung ist nur insoweit zulässig, als vergleichbare Risiken aus einem Grundgeschäft nicht durch gegenläufige Wertänderungen oder Zahlungsströme eines Sicherungsgeschäfts ausgeglichen werden (Begr. RegE zum Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006, BGBl. I 2006, 1095, BRDrucks. 937/05, 9; *Schmitz*, DB 2009, 1620 [1622]; ausführl. hierzu s. Anm. 1720 ff.).

2066 2. Bewertungseinheiten nach § 254 HGB

Bewertungseinheiten nach § 254 HGB (s. dazu IDW RS HFA 35, WPg 2011, Supplement 3) bestimmen den Umfang des Anwendungsbereichs des Abs. 4a Satz 2. Grundlegende GoB (Einzelbewertungs-, Realisations- und Imparitätsprinzip) gelten im Rahmen der Verknüpfung von Grund- und Sicherungsgeschäft zu einer handelsrechtl. Bewertungseinheit nicht mehr für die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden, sondern für die gesamte Bewertungseinheit (vgl. IDW RS HFA 35, WPg 2011, Supplement 3, Rz. 4) und zwar solange sich die aus der Bewertungseinheit ergebenden gegenläufigen Wertänderungen ausgleichen. Anwendungsvoraussetzungen zur handelsrechtl. Bildung von Bewertungseinheiten sind eine hohe Risikohomogenität, Fristen- und Betragskongruenz, die Dokumentation des gewünschten Sicherungszusammenhangs sowie die Durchhalteabsicht (vgl. *Schmidt/Usinger* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 20–29; vertiefend s. Anm. 1722). Wenn sich der beim Grundgeschäft eingetretene Verlust jedoch nur teilweise durch das Sicherungsgeschäft ausgleichen lässt, muss der Wertminderungsüberhang (zB aus unbedingten Termingeschäften oder Optionsgeschäften, die im Rahmen von Sicherungsgeschäften getätigt werden) als Drohverlustrückstellung erfasst werden, sofern die aus den Vorteilen resultierenden Ertragschancen nicht selbst bilanzierungsfähig sind (zur Berücksichtigung kompensatorischer Effekte außerhalb einer Bewertungseinheit vgl. *Meinert/Helios*, DB 2014, 1697 [1700]; s. auch Anm. 2068).

Die Übernahme einer im Rahmen des § 254 HGB gebildeten Drohverlustrückstellung resultiert aus der formellen Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1a Satz 2 (s. Anm. 1720f.). Sofern aus einer handelsrechtl. gebildeten Bewertungseinheit ein Wertminderungsüberhang resultiert, ist damit auch die Übernahme einer in der HBil. gebildeten Drohverlustrückstellung gem. Abs. 4a Satz 2 iVm. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB verbunden (s. ausführl. Anm. 1711 ff.). Dies ist der Fall, wenn der Verlust aus dem Sicherungsgeschäft den Gewinn des Grundgeschäfts übersteigt. Resultiert der negative Saldo hingegen aus einem Verlust des Grundgeschäfts, der nicht durch den Gewinn des Sicherungsgeschäfts ausgeglichen werden kann, ist hierfür keine Drohverlustrückstellung zu bilden, sondern der Verlust durch die Vornahme einer Teilwertabschreibung in Höhe des negativen Saldos zu antizipieren (ausführl. zur Fallunterscheidung s. Anm. 1736; zum Anwendungsbeispiel der *Credit Linked Notes* s. Anm. 2068).

3. Anwendungsfälle des Abs. 4a Satz 2

2067

Alle Wertminderungsüberhänge, die aus den nach § 254 HGB gebildeten Bewertungseinheiten resultieren, sind Anwendungsfälle des Abs. 4a Satz 2. Grundgeschäfte können bspw. Vermögensgegenstände (Forderungen, Aktien, Vorräte), Schulden oder auch schwebende Geschäfte (zB Lieferverpflichtungen) sein (vgl. IDW, WP-Hdb., Bd. I, 17. Aufl. 2021, F 205). Sicherungsgeschäfte im Rahmen einer Bewertungseinheit umfassen sowohl originäre (Aktien, Obligationen) als auch derivative Finanzinstrumente (*Futures, Forwards*) sowie Termingeschäfte über den Erwerb oder die Veräußerung von Waren. Daraus resultierende Wertminderungsüberhänge sind unabhängig von der Art der Bewertungseinheit passivierungspflichtig, dh., sie sind sowohl für *Mikro-Hedges* (im Idealfall liegt hier Kongruenz des Grund- und Sicherungsgeschäfts im Hinblick auf Währung, Betrag und Laufzeit vor) als auch für *Portfolio-* bzw. *Makro-Hedges* zu passivieren (vgl. BTDrucks. 16/10067, 59).

Mit dieser weiten Abgrenzung ist ein faktisches handelsrechtl. Wahlrecht zur Bildung von Bewertungseinheiten verbunden (vgl. IDW RS HFA 35, Rz. 12; *Schmidt/Usinger* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 5 mwN), das uE mit einem allgemeinen Passivierungswahlrecht für drohende Verluste aus Termin-, Options- und ggf. auch Kreditsicherungsgeschäften in der StBil. korrespondiert. Denn je weniger auf einen engen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Grundgeschäft und korrespondierendem Sicherungsgeschäft abgestellt wird, desto unmöglicher wird die Separierung von drohenden Verlusten aus Finanzinstrumenten, die nicht im Rahmen von Sicherungsgeschäften getätigt werden (zu den handelsrechtl. Unsicherheiten bei der Bildung von Bewertungseinheiten s. Anm. 1724).

4. Anwendungsprobleme des Abs. 4a Satz 2 am Beispiel von Credit Linked Notes

2068

Credit Linked Note (CLN) ist eine Kombination aus einer Anleihe und einem *Credit Default Swap*, die nur dann zu ihrem Nennwert zurückbezahlt wird, wenn die in den Emissionsbedingungen vereinbarten Kreditereignisse in Bezug auf ein bestimmtes Kreditportfolio nicht eintreten. Das nachfolgend dargestellte Urteil des BFH zur stl. Behandlung von Darlehensforderungen einer Bank, die diese durch CLN mit gegenläufiger Zinsunterbeteiligung abgesichert hatte, umfasst sowohl die dargestellten Abgrenzungsprobleme zwischen Teilwertabschreibung und Drohverlustrückstellung als auch die bestehende Rechtsunsicherheit bei der Bildung handelsrechtlicher Bewertungseinheiten in der Praxis. Es bezieht sich allerdings auf die Zeit vor dem Inkrafttreten des § 254 HGB nF. Der BFH (BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831) weist ausdrücklich darauf hin, dass die Bestimmungen des § 5 Abs. 1a EStG und des § 254 HGB nF nicht rückwirkend auf die Zeiträume vor ihrem Inkrafttreten anzuwenden sind.

Sachverhalt (BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831, vorgehend Nds. FG v. 24.10.2013 – 6 K 128/11, EFG 2014, 123, nrkr., Streitjahr 2000): Zur Refinanzierung und Kreditsicherung emittierte eine AG Schuldverschreibungen, die mit der Entwicklung von Teilen der (durch Hypotheken gesicherten) Darlehensforderungen in Tranchen mit einer niedrigen Verzinsung (Euribor + 0,5 %) aus. Ausfallende Pool-Darlehen führten unmittelbar zu einer Reduktion der quartalsbezogenen Zins- und Tilgungszahlungen seitens der Klägerin (= CLN). Im Falle des in

den Emissionsbedingungen definierten Forderungsausfalls hatte die Klägerin den Gläubigern eine eingeschränkte Unterbeteiligung an bestimmten Zinseinnahmen aus den Pooldarlehen zugesagt. Im Streitjahr 2000 – dh. vor Inkrafttreten des Abs. 4a Satz 2 – bildete die Klägerin für die drohenden (einzeln ausgewiesenen) Forderungsausfälle und die damit einhergehende Inanspruchnahme aus der Zinsunterbeteiligung eine (Verbindlichkeits-)Rückstellung. Hilfsweise wollte die Klägerin die Risikovorsorge auch im Wege der Einzelwertberichtigung auf die Forderungen des Referenzportfolios treffen.

Urteil des BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831 (vorgehend: FG Nds. v. 24.10.2013 – 6 K 128/11, EFG 2014, 123): Das FG Nds. lehnte die Vornahme einer Teilwertabschreibung der Forderung mit dem Hinweis auf die bestehende Bewertungseinheit mit dem *Credit Default Swap* ab und untersagte auf Grundlage des Passivierungsverbots in Abs. 4a Satz 1 auch die Bildung einer Drohverlustrückstellung (ausführl. hierzu s. *Meinert/Helios*, DB 2014, 1697 [1699f]). Der BFH hingegen stellte im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise das Ausfallrisiko der Darlehensforderung in den Vordergrund und ließ die gewinnwirksame Abschreibung der Forderung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 trotz der Sicherung mit der CLN grds. zu. In seiner Begr. stützt sich der BFH auf die fehlende gesetzliche Verpflichtung des Stpfl. zur Bildung einer Bewertungseinheit gem. § 254 HGB nF und die Notwendigkeit zur Berücksichtigung aller für die Risikobewertung relevanten Komponenten bei der Bildung von Bewertungseinheiten (vgl. BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831). Da mit der Teilwertabschreibung der Darlehensforderung der drohende Verlust des Grundgeschäfts bereits gewinnmindernd antizipiert wird, ist keine darüber hinausgehende Drohverlustrückstellung (für die Zinsunterbeteiligung in Verbindung mit den verminderten Rückzahlungsverpflichtungen) mehr zu bilden (so bereits *Meinert/Helios*, DB 2014, 1697 [1702]; *Weber-Grellet*, BB 2017, 43 [47]).

Würdigung des BFH-Urteils v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831: Die Klarstellung des BFH, dass eine Teilwertabschreibung einer Darlehensforderung auch bei einem formal bestehenden Zusammenhang mit einer CLN-Verpflichtung möglich ist, sofern nach den betreffenden Emissionsbedingungen das Ausfallrisiko weiterhin beim Bilanzierenden verbleibt, wird vom Schrifttum positiv bewertet (vgl. *Weber-Grellet*, FR 2016, 812 [816]; *Kröger*, BB 2016, 1519 [1522]). Inhaltlich hat der BFH mit seinem Urteil wieder eine stärkere Kongruenz zur gebotenen Vorsorge für unkompenzierte Lasten hergestellt, die auch im Hinblick auf die Normenkonkurrenz zwischen Teilwertabschreibung und Drohverlustrückstellungen zielführend scheint: Kann die Wertminderung der Forderung nicht durch das Sicherungsgeschäft (Reduktion der Zins- und Tilgungszahlungen in Verbindung mit der Zinsunterbeteiligung) ausgeglichen werden, ist ein daraus entstehender Verlust mit einer Teilwertabschreibung zu antizipieren. Der BFH lässt damit explizit die Berücksichtigung kompensatorischer Effekte (Sicherheiten, Ausgleichsansprüche und sonstige Vorteile) außerhalb von Bewertungseinheiten zu. Nur wenn innerhalb der handelsrechtl. Bewertungseinheiten gem. § 254 HGB nF der Verlust aus dem Sicherungsgeschäft den möglichen Gewinn des Grundgeschäfts übersteigt, resultiert daraus eine Drohverlustrückstellung, die gem. Abs. 4a Satz 2 auch stl. zu passivieren ist (wohl einschränkend im Hinblick auf die „formalen“ Bestandteile von Bewertungseinheiten vgl. *Meinert/Helios*, DB 2014, 1697 [1702]). An der Kritik des nun höchstrichterlich bestätigten faktischen Wahlrechts zur Bildung einer handelsrechtl. Bewertungseinheit mit dem daran anknüpfenden Wahlrecht zur Bil-

dung einer Drohverlustrückstellung für den ggf. entstehenden Wertminderungsüberhang vermag aber auch dieses Urteil nichts zu ändern, ebenso wenig wie an der Tatsache, dass immer neue Einzelfallregelungen die inneren Widersprüche der StRechts noch weiter verstärken werden.

Einstweilen frei.

2069–2099

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

Schrifttum: *Kupsch*, Bilanzierung von Umweltlasten in der Handelsbilanz, BB 1992, 2330; *Sarrazin*, Zweifelsfragen zur Rückstellungsbildung, WPg 1993, 1; *Groh*, Altlasten: Abweichung von den Rückstellungsregeln?, StbJb. 1994/95, 23; *Grube*, Erhaltungsaufwand, Modernisierung und Umweltschutz, DB 1999, 1723; *Küting/Kessler*, Zur geplanten Reform des bilanzsteuerlichen Rückstellungsrechts nach dem Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, DStR 1998, 1937; *Günkel/Fenzl*, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz: Bilanzierung und Verlustverrechnung, DStR 1999, 649; *Hoffmann*, Die Auswirkungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 auf die Steuerbilanz, GmbHR 1999, 380; *Siegel*, Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Ausnahmefällen?, DB 1999, 857; *Stobbe/Loose*, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 – Auswirkungen auf die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung, FR 1999, 405; *Weber-Grellet*, Die Steuerbilanz nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, StuB 1999, 1289; *Scheffler*, Verbreiterung der Bemessungsgrundlage: Was bleibt von Rückstellungen in der Steuerbilanz? (Teil A), StuB 2000, 489; *Schulze-Osterloh*, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung, DStJG 23 (2000), 67; *Weber-Grellet*, Aktuelle bilanzsteuerliche Probleme nach dem Steuerentlastungsgesetz, BB 2000, 1024; *Kusmaul/Klein*, Überlegungen zum Maßgeblichkeitsprinzip im Kontext jüngerer nationaler sowie internationaler Entwicklungen, DStR 2001, 546; *Kühne/Brodowski*, Das neue Atomrecht, NJW 2002, 1458; *Neumann*, Die jüngere höchstrichterliche Rechtsprechung zu Fragen der Gewinnermittlung aus dem Blickwinkel der Finanzverwaltung, StbJb. 2003/2004, 263; *U. Prinz*, Rückstellungen in der Steuerbilanz: Ein Gebot sachgerechter Leistungsfähigkeitsbesteuerung, DB 2011, 492; *Behrens/Renner*, Rückstellungen für Stilllegungs- und Nachsorgemaßnahmen, BB 2015, 2411; *Farwick*, Rückstellungen für zukünftige Anschaffungs- oder Herstellungskosten – keine teleologische Reduktion des § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG, StuB 2017, 495; *Hommel/Ummenhöfer*, Rückstellungen nach dem Realisationsprinzip – eine Analyse der jüngeren BFH-Rechtsprechung, BB 2017, 2219; *Kahle*, Ausgewählte Fragen der Bilanzierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, DStZ 2017, 904; *Hick*, Anwendungsfragen des § 5 Abs. 4b EStG im Zusammenhang mit der Passivierung von Rückstellungen für Nachsorgeverpflichtungen, FR 2020, 604.

I. Systematische und historische Einordnung des Abs. 4b

2100

Satz 1 lautete bei Einfügung der Vorschrift mit dem StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) zunächst: „Rückstellungen für Aufwendungen, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut sind, dürfen nicht gebildet werden“. Die Regelung hat lediglich klarstellende Funktion

BTDrucks. 14/23, 170; BFH v. 6.10.2009 – I R 36/07, BStBl. II 2010, 232 Rz. 12; BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 Rz. 20; BFH v. 8.11.2016 – I R 35/15, BStBl. II 2017, 768 Rz. 23; *Siegel*, DB 1999, 857; *Weber-Grellet*, StuB 1999, 1289; *Behrens/Renner*, BB 2015, 2411 (2413); *Kahle*, DStZ 2017, 904 (908); *Hick*, FR 2020, 604 (607); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 887 (3/2020).

und ändert nicht die nach allgemeiner Ansicht bis zur Einführung der Vorschrift geltende Rechtslage (vgl. BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18, mwN, auch zum Schrifttum).

Mit dem StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4) wurden die Worte „..., die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut sind, ...“ durch die Worte „..., die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren sind, ...“ ersetzt. Auch insoweit handelt es sich um eine redaktionelle Klarstellung (vgl. BTDrucks. 14/7341, 10).

Nach den handelsrechtl. GoB sind aktivierungspflichtige Aufwendungen grds. ebenfalls nicht rückstellungsfähig.

Kupsch, BB 1992, 2320 (2323); *Sarrazin*, WPg 1993, 1 (5); *Groh*, StbJb. 1994/95, 23 (34); *Grube*, DB 1999, 1723; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 887 (3/2020); differenzierend *Günkel/Fenzl*, DStR 2001, 649 (650).

Allerdings wird die Bildung von Rückstellungen für AHK eines WG in der HBil. teilweise dann für zulässig gehalten, wenn das WG dem Unternehmen keinen künftigen Nutzen bringt, sondern im Zusammenhang mit der Tätigkeit vergangener Jahre steht.

So im Erg. *Hoffmann*, GmbHR 1999, 360 (361); *Siegel*, DB 1999, 857; aA *Schulze-Osterloh* in *DStJG* 23 (2000), 67 (81).

Aufgrund der materiellen Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. gilt der handelsrechtl. Grundsatz, dass für AHK keine Rückstellung gebildet werden darf, auch stl. Soweit handelsrechtl. jedoch ausnahmsweise die Bildung einer Rückstellung für AHK als zulässig angesehen wird, ist dies – entgegen den GoB – durch Abs. 4b Satz 1 ausgeschlossen (s. Anm. 2107).

Satz 2 betrifft die schadlose Verwertung radioaktiver Reststoffe (s. dazu im Einzelnen *Küting/Kessler*, DStR 1998, 1937 [1942]) sowie aus- und abgebauter radioaktiver Anlagenteile, die allerdings gem. § 9a Abs. 1 AtG seit Juli 2005 nicht mehr zulässig ist (s. *Kühne/Brodowski*, NJW 2002, 1458). Diese Wiederaufarbeitung stellt einen kombinierten Entsorgungs- und Herstellungsvorgang dar (*Küting/Kessler*, DStR 1998, 1937 [1942]; *Stobbe/Loose*, FR 1999, 405 [413]). Satz 2 ist daher differenziert zu sehen: Soweit die Aufwendungen für die Wiederaufarbeitung AHK eines WG (zB Brennelemente) darstellen, handelt es sich um einen besonderen Fall des Satzes 1. Das Verbot der Rückstellungsbildung steht insoweit mit den allg. Bilanzierungsregelungen im Einklang (ebenso *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 895 [3/2020]). Soweit die Aufwendungen jedoch nicht zu den AHK eines WG zählen, liegt darin ein besonderes Rückstellungsverbot, das im Widerspruch zu den handelsrechtl. GoB steht. In der Gesetzesbegründung wird dies damit gerechtfertigt, dass damit Abgrenzungsschwierigkeiten vermieden würden, die darin bestehen zu entscheiden, inwieweit die Wiederaufarbeitungskosten zu AHK führen oder sofort abziehbaren Aufwand darstellen (BTDrucks. 14/23, 236). Im Schrifttum wird in der Regelung hingegen eine ungerechtfertigte Benachteiligung von Unternehmen einer bestimmten Branche gesehen.

Küting/Kessler, DStR 1998, 1937 (1942); *Günkel/Fenzl*, DStR 1999, 649 (651); *Hoffmann*, GmbHR 1999, 380 (381); *Kusssmaul/Klein*, DStR 2001, 546 (547).

Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich: Abs. 4b gilt unmittelbar für die Gewinnermittlung nach § 5, aber auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1.

Als Gewinnermittlungsvorschrift hat die Regelung auch Bedeutung für die KSt (§§ 7, 8 KStG) und für die GewSt (§ 7 GewStG). Die Regelung gilt für gesetzlich zur Buchführung verpflichtete Vollkaufleute sowie für freiwillig buchführende Gewerbetreibende.

Zeitliche Anwendbarkeit: Die Regelung ist erstmals für den VZ 1999 anzuwenden (*Stobbe/Loose*, FR 1999, 405 [413]). Soweit Rückstellungen für Aufwendungen, die AHK für ein WG sind, vor Einführung der Vorschrift gebildet worden waren, waren sie in dem ersten VZ, dessen Veranlagung noch nicht bestandskräftig war, in vollem Umfang aufzulösen (§ 52 Abs. 14). Eine Übergangsregelung war nicht vorgesehen (krit. dazu *Günkel/Fenzl*, DStR 1999, 649 [650 f.]; vgl. aber auch *Schulze-Osterloh* in DStJG 23 [2000], 67 [82]). Die Regelung wurde teilweise als in unzulässiger Weise rückwirkend angesehen, soweit danach Rückstellungen bereits in VZ vor 1999 aufzulösen waren, wenn deren Veranlagungen noch nicht bestandskräftig waren (*Glade*, DB 1999, 400 [403]). Die Auflösung der Rückstellungen in VZ für nach dem 31.12.1998 endende Wj. ist demgegenüber unbedenklich.

Einstweilen frei.

2101–2104

II. Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abs. 4b Satz 1)

1. Tatbestandsvoraussetzungen

a) Anschaffungs- oder Herstellungskosten

aa) Grundsatz

2105

Abs. 4b betrifft die Passivierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten. Solche Rückstellungen sind gem. Abs. 1 Satz 1 grds. auch in der StBil. zu bilden (Anm. 500 mwN, vgl. auch Anm. 680 aE). Die Passivierung ist jedoch nach Abs. 4b Satz 1 unzulässig, wenn die künftigen Ausgaben nicht sofort abziehbaren Aufwand darstellen, sondern zu aktivierungspflichtigem Anschaffungs- oder Herstellungsaufwand führen. Eine Rückstellung dient nämlich der Antizipation künftiger Belastungen des betrieblichen Ergebnisses. Eine solche ist jedoch nicht zu verzeichnen, wenn die Verpflichtung des Stpfl. im Zusammenhang mit einem aktivierungsfähigen WG steht (BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369; *Hick*, FR 2020, 604 [606]). Der Verpflichtung des Stpfl. steht dann eine gleichwertige Gegenleistung gegenüber; es fehlt an bereits in der Vergangenheit wirtschaftlich verursachtem Aufwand.

Scheffler, StuB 2000, 489 (494); ebenso bereits BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19); BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369.

Die Anschaffung bzw. Herstellung des WG stellt eine Vermögensumschichtung dar.

BFH v. 8.11.2016 – I R 35/15, BStBl. II 2017, 768, Rz. 23; *Neumann*, StbJb. 2003/04, 263 (275); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 887 (8/2015); *Farwick*, StuB 2017, 495; *Hick*, FR 2020, 604 (606).

Die Aufwendungen für das zu aktivierende WG sind in den folgenden Jahren über die AfA zu verrechnen (*Scheffler*, StuB 2000, 489 [494]). Auch der dann anfallende Abschreibungsaufwand darf nicht durch die Bildung einer Rückstellung vorgezogen werden (*Neumann*, StbJb. 2003/2004, 263 [275 f.]; *Krumm* in *Brandis/Heuer-*

mann, § 5 Rz. 887 [3/2020]); ebenso wenig wie eine in späteren Jahren erforderlich werdende Teilwertabschreibung (vgl. Anm. 2107). Beides ist nicht im abgelaufenen Wj. wirtschaftlich verursacht.

2106 **bb) Begriff der Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

Maßgeblich ist grds. der Begriff der AHK nach §§ 253, 255 HGB (zum Begriff der AK s. § 6 Anm. 180 ff., zu dem der HK s. § 6 Anm. 229 ff.). Anschaffungskosten sind danach die Aufwendungen, die geleistet werden, um ein WG zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem WG einzeln zugeordnet werden können, einschließlich der ANK und der nachträglichen AK (zu nachträglichen AK für bereits aktivierte WG s. aber Anm. 2110). Herstellungskosten sind Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines WG, seine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung entstehen. Das Rückstellungsverbot des Abs. 4b Satz 1 gilt demgegenüber nicht für sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 890 [3/2020]).

Steuerliche Sondervorschriften sind allerdings zu beachten. So gilt Abs. 4b Satz 1 nicht für AHK für geringwertige WG iSd. § 6 Abs. 2 (FG Rhld.-Pf. v. 22.9.2010 – 2 K 2467/08, EFG 2011, 149, rkr.), wohl aber für anschaffungsnahe HK iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 1a (dazu § 6 Anm. 480 ff.), auch wenn diese Aufwendungen, gemessen an § 255 HGB, keine HK, sondern Erhaltungsaufwand darstellen.

2107 **cc) Anschaffungs- oder Herstellungskosten für wertlose Wirtschaftsgüter**

Abs. 4b Satz 1 gilt auch für AHK für solche WG, die für den Stpfl. keinen künftigen Nutzen bringen, sondern sich von vornherein als wertlos erweisen, zB weil sie lediglich der Beseitigung von in der Vergangenheit verursachten Schäden dienen.

BFH v. 8.11.2016 – I R 35/15, BStBl. II 2017, 768, Rz. 22; glA *Hoffmann*, GmbHR 1999, 360 (361); *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 204; aA *Behrens/Renner*, BB 2015, 2411 (2413); *Siegel*, DB 1999, 857; *Weber-Grellet*, StuB 1999, 1289; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 890 (3/2020); krit. zur Entsch. des BFH v. 8.11.2016 auch *Farwick*, StuB 2017, 495 (499 f.), und *Hommel/Ummenhöfer*, BB 2017, 2219 (2221 ff.).

Unabhängig von der Frage, ob handelsrechtl. in diesen Fällen die Bildung einer Rückstellung zulässig bzw. geboten ist (s. Anm. 2100), lässt Abs. 4b Satz 1 nach seinem eindeutigen Wortlaut jedenfalls für die StBil. keinen Raum für eine solche Passivierung. Eine teleologische Reduktion der Vorschrift idS (dafür *Weber-Grellet*, StuB 1999, 1289; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 890 [3/2020]) kommt uE mangels planwidriger Lücke nicht in Betracht (glA *Neumann*, StbJb. 2003/2004, 263 [277]).

Die Bildung einer Rückstellung lässt sich auch insbes. nicht damit rechtfertigen, dass es sich nicht um eine solche für AHK eines WG, sondern für die künftig erforderlich werdende Teilwertabschreibung handelt (glA *Schulze-Osterloh* in DStJG 23 [2000], 67 [81]; aA *Siegel*, DB 1999, 857), denn auch insoweit ist – mangels wirtschaftlicher Verursachung des Abschreibungsaufwands im abgelaufenen Wj. – die Aufwandsantizipation nicht zulässig (BFH v. 8.11.2016 – I R 35/15, BStBl. II 2017, 768 Rz. 24).

dd) Anschaffungskosten für Anteile an Kapitalgesellschaften

2108

Anschaffungskosten für Anteile an KapGes. iSd. Abs. 4b Satz 1 sind nur die originären AK sowie nachträgliche AK in Form von Nachschüssen oder sonstigen Kapitalzuführungen, die auf der Ebene der KapGes. zu offenen oder verdeckten Einlagen führen (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2001, 733 [736]).

Einstweilen frei.

2109

b) In künftigen Wirtschaftsjahren zu aktivierende Wirtschaftsgüter**aa) Künftige Wirtschaftsjahre**

2110

Abs. 4b Satz 1 spricht nur von Aufwendungen, die in künftigen Jahren als AHK eines WG zu aktivieren sind. Der Wortlaut der Vorschrift ließe demzufolge die Bildung einer Rückstellung für AHK auf ein bereits aktiviertes WG, insbes. also für nachträgliche AHK, zu (so in der Tat *Günkel/Fenzl*, DStR 1999, 649 [650]). Die Rspr. hält dies jedoch nicht für zulässig.

BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 Rz. 42; BFH v. 17.10.2013 – I R 7/11, BStBl. II 2014, 302 Rz. 28; FG Köln v. 30.5.2012 – 10 K 2477/11, EFG 2012, 1867, rkr.; zust. *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 889 (3/2020).

Das Wort „künftig“ bezieht sich danach nur auf „künftige Jahre“ und nicht auf „künftig zu aktivierende Wirtschaftsgüter“ (FG Köln v. 30.5.2012 – 10 K 2477/11, EFG 2012, 1867, rkr.).

bb) Aktivierung in künftigen Wirtschaftsjahren

2111

Abs. 4b Satz 1 gilt nur für AHK von WG, die in künftigen Wj. zu aktivieren sind. Die Vorschrift ist daher nicht anwendbar auf AHK von WG, die wegen Abs. 2 nicht aktiviert werden dürfen (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 888 [3/2020]; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 204).

2. Rechtsfolge

2112

Rückstellungen für AHK künftig zu aktivierender WG dürfen nicht gebildet werden. Das gilt auch für den Stpl. wertlose WG, auf die nach Zugang zum BV eine Teilwertabschreibung vorzunehmen sein wird (Anm. 2107). Soweit Rückstellungen gebildet worden sind, sind sie aufzulösen (vgl. Anm. 2100).

Einstweilen frei.

2113–2119

III. Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe (Abs. 4b Satz 2)

1. Tatbestandsvoraussetzungen

2120

Schadlose Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebauter oder abgebauter radioaktiver Anlagenteile: Die schadlose Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebauter oder abgebauter radioaktiver Anlagenteile ist die Wiederaufbereitung abgebrannter Mischoxid-Brennelemente (sog. MOX-Brennelemente). Durch die Aufarbeitung können radioaktive Reststoffe zT wieder als abbrandfäh-

hige Brennstoffe in MOX-Brennelemente eingesetzt werden. Dies stellte bis zum Jahre 1994 die einzige Möglichkeit der Entsorgung bestrahlter Brennelemente dar. Es handelt sich um einen kombinierten Entsorgungs- und Herstellungsvorgang. Allerdings ist die Fertigung von MOX-Brennelementen in dieser Weise teurer als die Anschaffung neuer Brennelemente aus Natururan, so dass ein Verpflichtungsüberhang besteht (zum Ganzen *Küting/Kessler*, DStR 1998, 1939 [1942]; *Günkel/Fenzl*, DStR 1999, 649 [650]).

Keine radioaktiven Abfälle: Abs. 4b Satz 2 betrifft nicht die Pflicht zur Beseitigung radioaktiver Abfälle durch Zwischen- oder Endlagerung.

2121–2124 Einstweilen frei.

2125 2. Rechtsfolge

Handelsrechtlich sind in Höhe der Differenz zwischen den für die schadlose Verwertung der radioaktiven Abfälle aufzuwendenden Entsorgungskosten und dem aus diesem Prozess erlangten wirtschaftlichen Vorteil in Höhe des Marktwerts eines neuen MOX-Brennelements Rückstellungen zu bilden (*Küting/Kessler*, DStR 1998, 1939 [1942]; *Günkel/Fenzl*, DStR 1999, 649 [650]). In der StBil. dürfen solche Rückstellungen seit Einführung des Abs. 4b Satz 2 nicht mehr gebildet werden (einschränkend allerdings *U. Prinz*, DB 2011, 492 [494]). Soweit solche gebildet worden sind, sind sie aufzulösen (vgl. Anm. 2100).

Die Bildung von Rückstellungen für die Pflicht zur Beseitigung radioaktiver Abfälle durch Zwischen- oder Endlagerung ist nach Abs. 4b Satz 2 ausdrücklich zugelassen.

2126–2149 Einstweilen frei.

K. Erläuterungen zu Abs. 5: Abgrenzungsposten

I. Einordnung des Abs. 5

Schrifttum: *Schmalenbach*, Dynamische Bilanz, 1962; *Döllerer*, Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, BB 1965, 1405; *Pickert*, Die steuerbilanzielle Behandlung von Vermittlungsleistungen beim dienstleistenden Unternehmen, DStR 1992, 1252; *Beisse*, Wandlungen der Rechnungsabgrenzung, in *Förschle/Kaiser/Moxter* (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, FS Wolfgang Dieter Budde, München 1995, 67; *Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, Wiesbaden 1998; *Ritzrow*, Rechnungsabgrenzungsposten, StBp. 1998, 10; *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, Frankfurt am Main 2009. *Tiedchen*, Posten der aktiven Rechnungsabgrenzung, in HdJ, Abt. II/9 (x/2021); *Tiedchen*, Posten der passiven Rechnungsabgrenzung, in HdJ, Abt. III/8 (x/2021); *Marx/Löffler*, Die „bestimmte Zeit“ als Voraussetzung für handels- und steuerrechtliche Rechnungsabgrenzungen, DB 2015, 2765.

2150 1. Systematische Einordnung des Abs. 5

Regelungsinhalt:

- *Satz 1* regelt die aktive und passive Rechnungsabgrenzung, und zwar in Übereinstimmung mit der entsprechenden handelsrechtl. Vorschrift § 250 HGB. Angesprochen sind hier allein die transitorischen Abgrenzungsposten iS (zum Begriff Anm. 2171). Bereits der ursprüngliche Abs. 3 (vgl. Anm. 2160) stimmte

mit § 152 Abs. 9 AktG 1965 überein, wobei allerdings die stl. Regelung bereits zum Ausdruck brachte, dass RAP zu bilden „sind“, während das AktG 1965 noch – missverständlich – davon sprach, dass RAP gebildet werden dürften (zu § 152 Abs. 9 AktG 1965 vgl. *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 23 ff. [7/2021]). Bei der Auslegung ist daher der Zweck zu berücksichtigen, mit der stl. Regelung lediglich eine Klarstellung der strechtl. Geltung der handelsrechtl. Rechnungsabgrenzung zu bewirken. Abs. 5 ist auch in seiner heutigen Gestalt in Übereinstimmung mit der handelsrechtl. Regelung des § 250 HGB auszulegen (*Crezeli*us, DB 1988, 633; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 196 aE [7/2021]). Ebenso gelten die GoB auch für die Rechnungsabgrenzung in der StBil. Insbesondere haben die Grundsätze zur Bilanzierung von schwebenden Geschäften (s. Anm. 540), der Gewinn- und Verlustrealisation und der Einzelbilanzierung bzw. des Saldierungsverbots auch bei der Bildung von RAP in der StBil. Bedeutung. Mangels WG-Eigenschaft kommt eine Bewertung gem. § 6 nicht in Betracht, RAP werden vielmehr berechnet (vgl. Anm. 2197).

- *Satz 2 Nr. 1 und Nr. 2* stellen jeweils eine Reaktion des Gesetzgebers auf Entsch. des BFH dar, mit denen eine bis dahin gängige Bilanzierungspraxis für unzulässig erklärt wurde. Mit der Einführung der Aktivierungspflicht für als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf Vorratsvermögen im Jahre 1976 und für als Aufwand berücksichtigte USt auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen im Jahre 1980 wurde der vor der jeweiligen Entsch. anerkannte Rechtszustand wieder hergestellt. Weder als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf das Vorratsvermögen noch als Aufwand berücksichtigte USt auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen stellen RAP iSd. Satzes 1 dar (*Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 218, 238 [7/2021]; vgl. auch Anm. 2293, 2313); es sind auch keine besonderen aktiven Abgrenzungsposten (so aber *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 18 [11/2015]). Gleichwohl sah zunächst auch das Handelsrecht seit Inkrafttreten des Bilanzrichtlinien-Gesetzes in § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB, also in der die Rechnungsabgrenzung betreffenden Vorschrift, die Aktivierung dieser Posten vor; durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) ist die Regelung jedoch aufgehoben worden.

Bedeutung:

- *Satz 1:* Satz 1 betrifft nur Posten der Rechnungsabgrenzung, und zwar in Nr. 1 aktive RAP und in Nr. 2 passive RAP. Nur für diese auch der handelsrechtl. Terminologie (vgl. § 250 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 HGB) entsprechenden Posten sollte die Bezeichnung „Rechnungsabgrenzungsposten“ oder „Posten der Rechnungsabgrenzung“ verwendet werden. Rechnungsabgrenzungsposten iSd. Satzes 1 dienen bilanztechnisch der periodengerechten Bilanzierung.

BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796 (1797); BFH v. 16.3.2021 – X R 34/19, DStR 2021, 2116, Rz. 11; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 2 (11/2015); *Marx/Löffler*, DB 2015, 2765 (2766); *Kütting/Trützschler* in *Kütting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 2 (2/2016); zum Periodisierungsprinzip vgl. Anm. 2161.

Sie ermöglichen es nämlich, Ausgaben bzw. Einnahmen unabhängig von Zeitpunkt des Zahlungsvorgangs derjenigen Rechnungsperiode zuzuordnen, der der entsprechende Aufwand oder Ertrag wirtschaftlich zugehört (BFH v. 27.5.2015 – X B 72/14, BFH/NV 2015, 1252 Rz. 18; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 654 [3/2020]). Das ist erforderlich, weil das geltende Bilanzrecht (Handelsbilanzrecht ebenso wie Steuerbilanzrecht) nicht der dynamischen Bilanz-

auffassung folgt, sondern im Sinne der statischen Bilanztheorie Vermögensgegenstände und Schulden einander gegenüberstellt. Nach der dynamischen Bilanztheorie werden nicht Vermögensgegenstände und Schulden, sondern Aufwand und Ertrag ausgewiesen. Mit Ausnahme der liquiden Mittel stellen sich danach alle Posten als RAP dar (*Schmalenbach*, Dynamische Bilanz, 1962, 67 ff.; vgl. auch *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 9; *Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 3 [2/2016]); besonderer RAP bedarf es dann nicht. Wirtschaftsgüter können danach entweder „Ausgaben, die noch nicht Aufwand sind“ (*Schmalenbach*, Dynamische Bilanz, 1962, 67 f.) sein (zB AV, dessen Abnutzung in den auf die Anschaffung oder Herstellung folgenden Jahren erfolgswirksam wird) oder aber sich als „Ausgaben, die noch nicht Einnahmen sind“ (*Schmalenbach*, Dynamische Bilanz, 1962, 69) darstellen (zB eine Darlehensforderung, die zu einer Rückzahlung führt). Versteht man die Bilanz hingegen in einem statischen Sinne, will aber gleichzeitig das Periodisierungsprinzip verwirklichen, so bedarf es dynamischer Elemente wie der RAP iSd. Satzes 1, um Aufwand und Ertrag den jeweils richtigen Abrechnungszeiträumen zuzuordnen. Rechnungsabgrenzungsposten sind demnach dynamische Elemente in einem grds. statisch geprägten Abrechnungssystem (*Marx/Löffler*, DB 2015, 2765 [2766]; ähnlich *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4932).

- **Satz 2 Nr. 1** verhindert die – nach dem sog. Biersteuer-Urteil (BFH v. 26.2.1976 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13) gebotene – Berücksichtigung von Zöllen und Verbrauchsteuern auf am Abschlussstichtag auszuweisende WG des Vorratsvermögens als Aufwand; dieser Aufwand wirkt sich vielmehr erst dann aus, wenn das WG des Vorratsvermögens verkauft wird.

Bauer in *KSM*, § 5 Rz. F 135 (11/2015); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 712 (3/2020); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4961.

- **Satz 2 Nr. 2** erzwingt eine ergebnisneutrale Behandlung der USt auf erhaltene Anzahlungen. Damit hebt das Gesetz die Rspr. des BFH aus, nach der die USt nicht aktiviert werden durfte, sondern eine erhaltene Anzahlung in voller Höhe als Passivposten auszuweisen sei (BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625). Diese Rspr. hatte zur Folge, dass ein Verlust aus einem noch schwebenden Geschäft auszuweisen war, da die USt eine BA darstellt. Satz 2 Nr. 2 soll dies verhindern; die USt wird danach erst dann als Aufwand berücksichtigt, wenn die Lieferung oder Leistung erbracht wird (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 168 [11/2015]).

2151 2. Historische Einordnung des Abs. 5

EstÄndG v. 16.5.1969 (BGBl. I 1969, 421; BStBl. I 1969, 320): Es wurde ein neuer Abs. 3 (jetzt Abs. 5) eingefügt; er betraf ursprünglich nur aktive und passive RAP (iSd. § 152 Abs. 9 AktG aF); zu Einzelheiten s. Anm. 2160.

EGAO 1977 v. 14.12.1976 (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694): Satz 2 wurde hinzugefügt; er betraf ursprünglich nur Zölle und Verbrauchsteuern auf Vorratsvermögen; zu Einzelheiten s. Anm. 2281.

Gesetz zur Änderung des EstG, des KStG und anderer Gesetze v. 20.8.1980 (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589): Satz 2 wurde in der Weise neu gefasst, dass die USt auf Anzahlungen betreffende Regelung als Nr. 2 hinzugefügt

wurde und die bisherige Vorschrift betreffend Zölle und Verbrauchsteuern zur Nr. 1 wurde; zu Einzelheiten s. Anm. 2281.

HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): Ein neuer Abs. 3 (betr. Rückstellung wegen Verletzung von Patentrechten etc.) wurde eingefügt; der ursprüngliche Abs. 3 wurde zum Abs. 4.

StRefG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Es wurde eine Begrenzung der Rückstellungen für Dienstjubiläen in Abs. 4 eingeführt, die RAP-Regelung wurde von Abs. 4 in Abs. 5 verschoben.

Einstweilen frei.

2152–2159

II. Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1)

Schrifttum: *Döllerer*, Die Bedeutung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ bei der aktiven Rechnungsabgrenzung, BB 1965, 326; *Meyer-Scharenberg*, Zweifelsfragen bei der Bilanzierung transitorischer Rechnungsabgrenzungsposten, DStR 1991, 754; *Schulze-Osterloh*, Der Ausweis von Aufwendungen nach dem Realisations- und dem Imparitätsprinzip, in *Moxter/Müller/Windmüller/von Wysocki* (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 653; *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker*, Gesetzeskonforme Definition des Rechnungsabgrenzungspostens – Eine Analyse vor dem Hintergrund des true and fair view, DStR 1999, 2135; *Kliem*, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, Frankfurt am Main 2000; *Köhle*, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, Aachen 2003; *Ender*, Branchenspezifische Rückstellungen von Anlageberatern und Versicherungsmaklern, DB 2011, 2164; *Herzig/Joisten*, Bilanzierung von Abschlussgebühren für Darlehensverträge als Rechnungsabgrenzungsposten, DB 2011, 1014; *Drexler/Ernst*, Aktive Rechnungsabgrenzungsposten bei Step-Down-Geldern, StuB 2012, 220; *Ritzrow*, Rechnungsabgrenzungsposten, Teil I, StBp. 2012, 101; *Tiedchen*, Was ist und zu welchem Zweck bilanziert man einen Erfüllungsrückstand?, NZG 2017, 1007; *Hommel/Kunkel/Zick*, Passive Rechnungsabgrenzungsposten – Statische Interpretation durch die neuere Rechtsprechung?, BB 2019, 1259; *U. Prinz*, Rechnungsabgrenzung und Wesentlichkeit, StuB 2020, 619; *Tiedchen*, Posten der aktiven Rechnungsabgrenzung, in HdJ, Abt. II/9 (x/2021).

1. Als Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen

a) Einordnung des Abs. 5 Satz 1

Schrifttum: *Passow*, Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen, Bd. I, Leipzig/Berlin, 3. Aufl. 1921; *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Berlin, 1927; *Döllerer*, Statische oder dynamische Bilanz?, BB 1968, 637; *Paus*, Sind Provisionen, die ein Steuerpflichtiger für die Vermittlung eines Darlehens zahlt, als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren?, FR 1977, 572; *Federmann*, Zeitbestimmtheit bei transitorischer Rechnungsabgrenzung in der Handels- und Steuerbilanz, BB 1984, 246; *Schulze-Osterloh*, Die Steuerbilanz als Tatbestandsmerkmal im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, DStJG 14 (1991), 123; *Strobl*, Matching Principle und deutsches Bilanzrecht, in *Ballwieser/Böcking/Drukarczyk/Schmidt* (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 407; *Siebert*, Grundlagen der US-amerikanischen Rechnungslegung, Köln 1996; *Arbeitskreis „immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, Kategorisierung und bilanzielle Erfassung immaterieller Werte, DB 2001, 991; *Ditz*, Die Bedeutung der US-GAAP für die steuerrechtliche Gewinnermittlung in den USA, IStR 2001, 22; *Kaiser*, Die Behandlung von Spielerwerten in der Handelsbilanz und im Überschuldungsstatus im Profifußball, DB 2004, 1109; *Schöllhorn/Müller*, Bedeutung und praktische Relevanz des Rahmenkonzepts (framework) bei Erstellung von IFRS-Ab-

schließen nach zukünftigem „deutschem Recht“ (Teil I), DStR 2004, 1623; *Babel*, Nutzungsrechte, Rechnungsabgrenzungsposten, schwebende Geschäfte – ein „magisches Dreieck“ der Bilanzierung, in *Wehrheim/Heurung* (Hrsg.), Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung, FS Winfried Mellwig, Wiesbaden 2007, 1; *Tiedchen*, Keine Rechnungsabgrenzung bei Vorauszahlung von Kraftfahrzeugsteuer?, FR 2010, 160; *Wendt*, Wie wesentlich ist der Wesentlichkeitsgrundsatz für die Steuerbilanz?, in *Kessler/Förster/Watrin* (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 517; *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, Köln 2014; *Roos*, Behandlung von Vertragsabschluss- und Werbeprämien im Handelsrecht, DStR 2015, 437.

2160 aa) Rechtsentwicklung der Rechnungsabgrenzungsposten bis zur Regelung in Abs. 5 Satz 1

Rechnungsabgrenzungsposten ohne gesetzliche Regelung: Rechnungsabgrenzungsposten iSd. Abs. 5 Satz 1 fanden sich bereits in der Buchführungspraxis österreichischer Banken in der Mitte des 19. Jahrhunderts (*Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker*, DStR 1999, 2135 mwN; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 12 [7/2021]). Die Bezeichnungen für diese Posten variierten allerdings; sie wurden „Antizipationen“, „transitorische Konten“, „Erfolgsregulierungskonten“, „Erfolgsberichtigungskonten“ oder „unechte Debitoren und Kreditoren“ genannt (vgl. *Passow*, 3. Aufl. 1921, 71; *Strutz*, 1927, § 13 Rz. 58; *Döllner*, BB 1968, 637 [638]).

VO über Aktienrecht v. 19.9.1931 (Aktienrechtsnovelle) und AktG 1937: Die Aktienrechtsnovelle 1931 (RGBl. I 1931, 493), durch die § 261a in das HGB eingefügt wurde, und § 131 Abs. 1 A IV, B IV AktG 1937 sprachen von „Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen“, ohne den Begriff zu definieren oder Aussagen über die Bewertung bzw. Berechnung des Postens zu machen. In diese Zeit fällt die Unterscheidung zwischen antizipativen und transitorischen Posten (zum Begriff Anm. 2171), wobei als RAP überwiegend nur die transitorischen Posten angesehen wurden (*Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 11; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 16 mwN [7/2021]). Allerdings wurden nicht nur transitorische Posten ieS, sondern auch transitorische Posten iwS (also zB Ausgaben für Werbung oder Forschung) ausgewiesen (zur Unterscheidung Anm. 2171), was letztlich dazu führte, dass sich unter den RAP eine Sammlung von an anderer Stelle der Bilanz nicht unterzubringenden Posten fand (*Babel*, FS Mellwig, 2007, 1, 20; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 18 f. [7/2021]). Das hatte wiederum zur Folge, dass gelegentlich die Ansicht vertreten wurde, die RAP seien so klein wie möglich zu halten (vgl. *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 20 mwN [7/2021]).

Das D-Mark-BilanzG v. 21.8.1949 (WiGBL 1949, 279; BGBL 1950, 2) enthielt erstmals in §§ 27 bzw. 34 eine Begriffsbestimmung der RAP:

„Auf der Aktivseite

- a) Ausgaben vor dem 21. Juni 1948, soweit sie Aufwand für die Zeit nach dem 20. Juni 1948 darstellen (transitorische Aktiva),
- b) Einnahmen nach dem 20. Juni 1948, soweit sie Ertrag für die Zeit vor dem 21. Juni 1948 darstellen (antizipative Aktiva),

auf der Passivseite

- a) Einnahmen vor dem 21. Juni 1948, soweit sie Ertrag für die Zeit nach dem 20. Juni 1948 darstellen (transitorische Passiva),
- b) Ausgaben nach dem 20. Juni 1948, soweit sie Aufwand für die Zeit vor dem 21. Juni 1948 darstellen (antizipative Passiva).“

Für die aktiven RAP bestand ein Ansatzwahlrecht, für passive RAP Ansatzpflicht. Ferner regelten die §§ 27 Abs. 2 und 34 Abs. 2 den Ansatz der Höhe nach.

AktG 1965 v. 6.9.1965: Das AktG 1965 (BGBl. I 1965, 1089) verwendete erstmals den Begriff „Rechnungsabgrenzungsposten“; es bestimmte in Anlehnung an das D-Mark-BilanzG in § 152 Abs. 9:

„Als Rechnungsabgrenzungsposten dürfen nur ausgewiesen werden

1. auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlußstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen;
2. auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlußstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.“

Das AktG 1965 engte damit die Möglichkeit, RAP zu bilden, auf sog. transitorische Posten ieS ein (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 7 [11/2015]; zum Begriff s. Anm. 2171). Seither besteht keine Notwendigkeit mehr dafür, die Vorschriften über die Rechnungsabgrenzung möglichst eng auszulegen und die RAP somit möglichst klein zu halten.

EstÄndG v. 16.5.1969 (BGBl. I 1969, 421; BStBl. I 1969, 320): Das EstÄndG v. 16.5.1969 übernahm § 152 Abs. 9 AktG 1965 nahezu unverändert als § 5 Abs. 3 in das EstG. Anlass dafür waren die in FinVerw. und Schrifttum aufgetretenen Meinungsverschiedenheiten über die Bedeutung der Rechnungslegungsvorschriften des AktG 1965 für die stl. Gewinnermittlung, insbes. bei Nicht-Aktiengesellschaften. Die Beschränkung der RAP auf sog. transitorische Posten ieS (zum Begriff s. Anm. 2171) galt jedoch bereits vorher mit Inkrafttreten des § 152 Abs. 9 AktG 1965 über den aktienrechtl. Bereich hinaus als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung auch stl. (BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796 Rz. 28 mwN; BFH v. 27.5.2015 – X B 72/14, BFH/NV 2015, 1252 Rz. 22; Begr. zum RegE, BTDrucks. V/3187); insoweit diente die Einfügung des § 5 Abs. 3 lediglich der Klarstellung (so schon FinAussch., BTDrucks. V/3852; vgl. auch *U. Prinz in U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4934). Nicht übernommen wurde die Formulierung des AktG 1965, in der es heißt „dürfen nur ausgewiesen werden“, sondern das EstG formuliert deutlicher in § 5 Abs. 3 (jetzt Abs. 5) „sind nur anzusetzen“.

HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): Durch das HBegleitG 1983 wurde ein neuer Abs. 3 (betr. Rückstellung für Verletzung von Patenten etc.) eingefügt; der die Rechnungsabgrenzung betreffende Abs. 3 wurde unverändert zu Abs. 4.

Bilanzrichtlinien-Gesetz (BiRiLiG) v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355): Das BiRiLiG, das u.a. die 4. EG-Richtlinie (ABl. EG 1978 Nr. L 222, 11) umsetzte, führte zur Regelung des § 250 HGB. Der Wortlaut stimmt nahezu mit § 152 Abs. 9 AktG 1965 überein; durch die geringfügige Änderung wurde lediglich klargestellt, dass für RAP Ansatzpflicht besteht, wenn die Voraussetzungen für ihre Bildung vorliegen (*Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 29 [7/2021]; *Küting/Trützschler in Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 24 [2/2016]). Die Voraussetzungen für die Aktivierung und Passivierung von RAP werden durch die Vorschrift klar bestimmt; RAP sind daher keinesfalls ein „Sammelbecken für heterogene, gehäuft auftretende Vorgänge mit beachtlicher materieller Bedeutung“ (so aber *Marx/Löffler*, DB 2015, 2765; zust. *Küting/Trützschler in Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 2 [2/2016]).

StRefG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Durch das StRefG 1990 wurden eine Regelung über Rückstellungen für Dienstjubiläumszu-

wendungen in § 5 Abs. 4 eingefügt und die Regelung über die Rechnungsabgrenzung inhaltlich unverändert in Abs. 5 verschoben.

D-Markbilanzgesetz (DMBiG) v. 23.9.1990 (BGBl. I 1990, 1160): Das DMBiG bestimmte in § 5 Abs. 1 für die Eröffnungsbilanz eine entsprechende Anwendung des § 250 HGB; § 15 DMBiG sah für RAP im Regelfall eine Umrechnung im Verhältnis von zwei Mark der DDR zu einer DM vor.

bb) Bedeutung des Abs. 5 Satz 1

2161 (1) Rechnungsabgrenzungsposten und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Periodisierungsprinzip: Rechnungsabgrenzungsposten dienen der zutreffenden Periodenabgrenzung, die von § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung statuiert wird („Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen“) und aufgrund der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB (§ 5 Abs. 1) auch stl. zu beachten ist. Danach sind Einnahmen und Ausgaben derjenigen Abrechnungsperiode zuzuordnen, zu der sie wirtschaftlich gehören (BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796 [1797]; BFH v. 16.3.2021 – X R 34/19, DStR 2021, 2116, Rz. 11); RAP sind demnach Verrechnungsposten zur periodengerechten Gewinnermittlung.

Crezelius, DB 1998, 633; *Ritzrow*, StBp. 1998, 10 (12); *Kliem*, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 133, 146; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 116 (11/2015); *Kütting/Trützschler* in *Kütting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 61 (2/2016); ähnlich *Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, DB 2001, 991 (993) – Korrekturposten; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 241 – Stornoposten.

Man kann sie daher auch als bilanztechnische Posten bezeichnen (*Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 47 [7/2021]). Weniger glücklich ist – gerade im Bereich der passiven RAP – die Bezeichnung als „passive Bilanzierungshilfen“ (so *Crezelius*, DB 1998, 633), da der Begriff „Bilanzierungshilfe“ bereits anderweitig belegt ist (vgl. Anm. 530) und im Bereich der Passivierung gar nicht existiert. Aktive RAP sind jedenfalls keine WG; passive RAP sind keine Schulden (Anm. 2172, 2174).

Die Verwirklichung des Periodisierungsprinzips ua. durch aktive und passive RAP ist auch stl. gerechtfertigt. Bei aktiven RAP (geleisteten Zahlungen) ist zwar bereits eine Minderung der Steuerleistungsfähigkeit eingetreten, der die Steuerbelastung über die Aktivierung nicht folgt. Andererseits ist bei der passiven Rechnungsabgrenzung (erhaltener Zahlungen) die Steuerleistungsfähigkeit bereits erhöht, ohne dass dem wegen der Passivierung die Steuerbelastung unmittelbar folgt. Allerdings wird mit den RAP berücksichtigt, dass die momentan verminderte/gestiegene Steuerleistungsfähigkeit über längere Zeit mit einer nutzbaren Ressource (bei der aktiven Rechnungsabgrenzung) bzw. zu erfüllenden Leistungsverpflichtung (bei der passiven Rechnungsabgrenzung) verknüpft ist. Insoweit erfolgt intertemporär eine belastungsgerechte Verteilung.

Realisationsprinzip: Gleichzeitig dient die Rechnungsabgrenzung auch dem Realisationsprinzip. Insbesondere die passive Rechnungsabgrenzung verhindert den Ausweis unrealisierter Gewinne, indem die entsprechenden Zahlungsvorgänge durch die Bildung eines RAP neutralisiert werden (*Meyer/Brach*, BB 1996, 2345

[2346]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 654 [3/2020]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 10 [7/2021]). Der Ertrag tritt bilanziell erst in Erscheinung, wenn der Stplf. seine eigene Sachleistung erbracht hat.

(2) Auslegungsgrundsätze und -grenzen

2162

Die Regelung ist abschließend („nur“) und geht als stl. Sondernorm einer abw. Interpretation handelsrechtl. Vorschriften vor. Sie kann daher nicht durch allgemeine betriebswirtschaftliche Grundsätze zur periodengerechten Erfolgsrechnung erweitert werden (BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594 [597 f.]). Allerdings ist uU die Entwicklungsgeschichte der Norm zu berücksichtigen, wonach die stl. Regelung nur deklaratorische Bedeutung haben sollte (s. Anm. 2160). Auch die Behandlung der Rechnungsabgrenzung in internationalen Standards (s. Anm. 2168) und bei der (unterjährigen) Zwischenberichterstattung hat für die stl. Rechnungsabgrenzung keine Bedeutung.

(3) Anwendungsbereich

2163

Grundsatz: Der Anwendungsbereich der RAP liegt vor allem bei gegenseitigen Verträgen, bei denen die Sachleistung – die auch in einem Dulden oder Unterlassen bestehen kann (BFH v. 23.3.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481 [482]) – und Gegenleistung zeitlich, durch den Bilanzstichtag getrennt, auseinanderfallen.

BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389 Rz. 13; BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 19; *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 32; *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4950; *Roos*, DStR 2015, 437 (440); *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 3.

Es handelt sich regelmäßig um schwebende Geschäfte (zum Begriff s. Anm. 540), die nach den GoB in der Bilanz nicht ausgewiesen werden (s. Anm. 540, 667). Typische Fälle, die die Bildung eines RAP erfordern, sind vorausgezahlte Miet- oder Pachtzinsen und vorausgezahlte Versicherungsbeiträge. Es ist jedoch nicht zwingend, dass der Vertrag, auf den die Vorleistung erbracht wird, bereits geschlossen wurde. Auch Vorleistungen, die zeitlich vor einem erwarteten Vertragsschluss liegen, sind als RAP zu bilanzieren (*Schubert/Waubke* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 7; *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 3). Die Notwendigkeit der Rechnungsabgrenzung beschränkt sich des Weiteren nicht auf schwebende schuldrechtl. Verträge; sie kommt auch bei dinglichen Rechtsverhältnissen (zB bei Zahlungen auf eine Grunddienstbarkeit, ein Nießbrauchsrecht oder ein Erbbaurecht) und bei öffentlich-rechtl. Rechtsverhältnissen (zB Vorauszahlung von KfzSt oder Berufsgenossenschafts- und Kammerbeiträgen, Vorauszahlung von Müllabfuhr-, Abwasser- und Straßenreinigungsgebühren) in Betracht.

Ritzrow, StBp. 1998, 10 (12); *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 32; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 59 f. (7/2021); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4952; *Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 60 (2/2016).

Zur Frage der Zeitbezogenheit der Gegenleistung vgl. Anm. 2188.

Bei gegenseitigen Verträgen nur Leistungen an den Vertragspartner: Rechnungsabgrenzungsposten im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags können grds.

nur für Vorleistungen zwischen den Partnern des Vertrags, nicht für Leistungen gegenüber Dritten, gebildet werden.

BFH v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 572 (574); *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 36; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 89 (11/2015); *Hoffmann* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 813 (5/2012); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 679 (3/2020); *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 10; *Schubert/Waubke* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 9; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 64 (7/2021).

Leistungen an einen Dritten, die mit einem gegenseitigen Vertrag in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, führen nur in zwei Fällen zur Rechnungsabgrenzung.

- ▶ *Leistung an den Dritten ist mittelbar eine Vorleistung gegenüber dem Vertragspartner.* Das ist zB der Fall, wenn ein Erbbauberechtigter sich gegenüber seinem Vertragspartner zur Übernahme von Erschließungsbeiträgen verpflichtet (Entgelt für die Nutzung des Grundstücks) und diese nicht an seinen Vertragspartner, sondern direkt zahlt.

BFH v. 4.9.1997 – IV R 40/96, BFH/NV 1998, 569; *Ritzrow*, StBp. 1998, 10 (14); *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 38 f.; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 679 (3/2020); *Schubert/Waubke* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 9; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 64 (7/2021).

Gleiches gilt, wenn ein Pächter die Neueindeckung des Dachs der Pachtsache übernimmt, ohne vertraglich dazu verpflichtet zu sein, und die Auslegung ergibt, dass darin ein zusätzliches Pachtentgelt zu sehen ist (BFH v. 10.11.1994 – IV B 22/94, BFH/NV 1995, 591).

- ▶ *Leistung an den Dritten erfüllt ihrerseits die Voraussetzungen der Rechnungsabgrenzung.*

- ▷ *Zeitraumbezug nicht erforderlich:* Insoweit wird regelmäßig die Ansicht vertreten, dass auch die Gegenleistung des Dritten ihrerseits zeitraumbezogen sein müsse.

BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262 (264); *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 38; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 92 (11/2015); *Hoffmann* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 813 (5/2012); *Schubert/Waubke* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 9.

Das Merkmal des Zeitraumbezugs ist jedoch uE kein taugliches Merkmal für die Bestimmung der Voraussetzungen der Rechnungsabgrenzung (s. Anm. 2188). Vielmehr ist darauf abzustellen, ob auch gegenüber dem Dritten die Voraussetzungen der Rechnungsabgrenzung gegeben sind. Das wird allerdings selten der Fall sein.

- ▷ *Rechnungsabgrenzung bei Provisionszahlungen:* Bei der Zahlung von Vermittlungsprovisionen wird die Bilanzierung eines RAP regelmäßig abgelehnt (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 75 [11/2015]). Sie sind als BA zu berücksichtigen, sobald sie endgültig verdient sind (*Pickert*, DStR 1992, 1252 [1257]). So ist zB die Zahlung von Provisionen eines Buch- und Schallplattenvertriebs an Vertreter und Mitglieder für die Anwerbung neuer Mitglieder nicht abzugrenzen, da deren Gegenleistung bereits im Geschäftsjahr der Zahlung vollständig erbracht worden ist.

BFH v. 29.10.1969 – I 93/64, BStBl. II 1970, 178; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 90 (11/2015); *Hoffmann* in LBP, §§ 4, 5 Rz. 814 (5/2012); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 66 (7/2021).

Gleiches gilt für die Zahlung von Lizenzgebühren und Künstlerhonoraren eines Unternehmens, das Schallplatten verkauft, im Hinblick auf die Erlöse aus den Schallplattenverkäufen.

BFH v. 23.9.1969 – I R 22/66, BStBl. II 1970, 104 (106); *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 90 (11/2015); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 66 (7/2021); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 256.

Ebenso wenig kann eine Maklerprovision, die im Zusammenhang mit dem Abschluss eines Mietvertrags anfällt, oder eine Provision, die der Darlehensnehmer einem Vermittler für die Vermittlung des Darlehens zahlt, aktiv abgegrenzt werden.

Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 66 mwN (7/2021); für Maklerprovision BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808 (810); *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 90 (11/2015); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4988; *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 3; *Hömbert/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 70 (3/2020); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 679 (3/2020); *Schubert/Waubke* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 9. Insbesondere für die Maklerprovision im Zusammenhang mit dem Abschluss eines Mietvertrags *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 297 (11/2015); für Maklerprovisionen im Zusammenhang mit der Bestellung eines Erbbaurechts *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 327 (11/2015).

Auch Provisionen, die im Zeitschriftenhandel üblicherweise für den Abschluss von Abonnementsverträgen gezahlt werden, sind nicht abzugrenzen (BFH v. 19.12.1957 – IV 432/56 U, BStBl. III 1958, 162; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 75, 90 [11/2015]).

Dem ist zuzustimmen, soweit nach der vertraglichen Gestaltung die Vermittlungsprovision bereits mit dem Vertragsabschluss endgültig verdient und somit realisiert ist (glA *Pickert*, DStR 1992, 1252 [1257]). Anders ist es jedoch, wenn die Realisation der Vermittlungsprovision noch aussteht, weil der Provisionsempfänger während der Laufzeit des Vertrags noch weitere Leistungen, zB Beratungsleistungen, zu erbringen hat (aA *Pickert*, DStR 1992, 1252 [1257], die sich insoweit für die Bilanzierung einer geleisteten Anzahlung ausspricht, vgl. dazu Anm. 2173).

- ▷ *Rechnungsabgrenzung bei Ablösungen im Profifußball*: Wechselt ein Profifußballspieler den Verein, so geschieht das regelmäßig in der Weise, dass der Anstellungsvertrag zwischen dem Sportler und seinem bisherigen Verein einvernehmlich aufgelöst wird und sodann ein neuer Vertrag mit dem Verein, zu dem der Wechsel stattfinden soll, abgeschlossen werden kann. Für das Einverständnis des bisherigen Vereins zur Vertragsaufhebung zahlt der Verein, mit dem der neue Vertrag geschlossen werden soll, eine Ablösesumme. Diese kann nicht als aktiver RAP bilanziert werden (glA *Kaiser*, DB 2004, 1109 [1110]; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 386 „Ablösesummen im Hochleistungssport“ [11/2015]), obwohl der Vertrag mit dem Fußballspieler, der durch die Ablösungszahlung ermöglicht wird, für die Zeit nach dem Bilanzstichtag abgeschlossen wird. Die Ablösesumme wird jedoch nicht an den Fußballspieler selbst gezahlt, sondern an einen Dritten, nämlich den abgebenden Verein. Im Verhältnis der Vertragsparteien, der beiden Fußballver-

eine, ist die Gegenleistung mit der Zustimmung zur Vertragsaufhebung vollständig erbracht, so dass kein Aufwand für die Zeit nach dem Abschlussstichtag vorliegt.

Bei öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnissen keine Beschränkung auf „leistungsgähnliche Verhältnisse“: Soweit RAP im Rahmen öffentlich-rechtl. Rechtsverhältnisse (zB für die Vorauszahlung von KfzSt) gebildet werden, wird von der Rspr. und ihr folgend teilweise im Schrifttum gefordert, dass ein leistungsgähnliches Verhältnis bestehe.

BFH v. 19.5.2010 – I R 65/09, BStBl. II 2010, 967 Rz. 9; Ballwieser in MüKo HGB, 4. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 8; Morck/Drüen in Koller/Kindler/Roth/Drüen, HGB, 9. Aufl. 2019, § 250 HGB Rz. 3; Schubert/Waubke in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 8.

Eine solche Einschränkung ist uE nicht gerechtfertigt. Sie führt vielmehr zu Unsicherheiten bei der Anwendbarkeit der Rechnungsabgrenzung (*Tiedchen*, FR 2010, 160 [162]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 61 [7/2021]). Nach allgemeiner Ansicht erfordert zB die Vorauszahlung der KfzSt die Aktivierung eines RAP, obwohl einer Steuer – auch der KfzSt – gem. § 3 AO eine Gegenleistung nicht zugerechnet werden kann. Hier soll ein „Leistungsaustausch im weitesten Sinn“ (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 85 [11/2015]) ausreichen. Die Grundsteuer hingegen soll danach jedoch nicht abgrenzbar sein, da ihr eine Gegenleistung überhaupt nicht mehr gegenüberstehe (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 86 [11/2015]; aA *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 3). Diese Differenzierung überzeugt nicht. Maßgeblich ist allein, dass in beiden Fällen eine Vorauszahlung für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag (zu diesem Merkmal s. Anm. 2189) gegeben ist.

2164 (4) Bilanztechnik

Aktive Rechnungsabgrenzung:

- *Verbuchung bei Aufstellung des Jahresabschlusses:* Bildung und Auflösung von RAP sind typische vorbereitende Abschlussbuchungen. Im laufenden Wj. wird die Zahlung zunächst als Aufwand oder Ertrag behandelt. Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses wird dann geprüft, ob und inwieweit es dabei belassen werden kann oder RAP erforderlich sind. Buch- und bilanztechnisch wird durch Bildung eines aktiven RAP die durch den Zahlungsvorgang verursachte Vermögensminderung bzw. Aufwandsbuchung zunächst wieder rückgängig gemacht. Erst bei späterer Auflösung des aktiven RAP (die bereits bei Eröffnung der Konten zu Beginn des Folgejahres vorgenommen wird) tritt über die Aufwandsbuchung die Gewinnminderung ein.

Buchungssätze bei Zahlung von 15 000 €, von denen je 1/3 auf das laufende sowie auf die zwei folgenden Jahre entfallen:

Im Zeitpunkt der Zahlung:	Aufwand an Geld 15 000 €
Bei Aufstellung des Jahresabschlusses:	Aktive Rechnungsabgrenzung an Aufwand 10 000 €
Eröffnungsbuchung im Folgejahr:	Aufwand an aktive Rechnungsabgrenzung 5 000 €

- *Verbuchung zum Zeitpunkt der Zahlung:* Es ist ebenso möglich, die Rechnungsabgrenzung sogleich im Zeitpunkt der Zahlung vorzunehmen. Dann wird nicht

zunächst ein Aufwand in Höhe der gesamten Zahlung erfasst, der bei der Erstellung des Jahresabschlusses wieder rückgängig gemacht wird, sondern die Zahlung wird sogleich in einen erfolgswirksamen und einen abzugrenzenden Teil zerlegt.

Buchungssatz bei Zahlung von 15 000 €, von denen je 1/3 auf das laufende sowie auf die zwei folgenden Jahre entfallen:

Im Zeitpunkt der Zahlung:	Aufwand 5 000 €	an Geld 15 000 €
	aktive Rechnungsabgrenzung	
	10 000 €	

Passive Rechnungsabgrenzung:

- *Verbuchung bei Aufstellung des Jahresabschlusses:* Die erhaltene Zahlung kann zunächst in voller Höhe als Erlös behandelt werden. Bei Aufstellung des Jahresabschlusses ist dann zu prüfen, ob das zutr. ist oder ob Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag gegeben ist mit der Folge, dass ein Teil der Zahlung passiv abzugrenzen ist. Durch die Passivierung eines RAP wird die Erlösbuchung wieder rückgängig gemacht; die Zahlung wird erst dann erfolgswirksam, wenn der RAP aufgelöst wird (bei Eröffnung der Konten zu Beginn des Folgejahres).

Buchungssätze bei Zahlung von 15 000 €, von denen je 1/3 auf das laufende sowie auf die zwei folgenden Jahre entfallen:

Im Zeitpunkt der Zahlung:	Geld an Erlös 15 000 €
Bei Aufstellung des Jahresabschlusses:	Erlös an passive Rechnungsabgrenzung 10 000 €
Eröffnungsbuchung im Folgejahr:	passive Rechnungsabgrenzung an Erlös 5 000 €

- *Verbuchung zum Zeitpunkt der Zahlung:* Auch bei der passiven Rechnungsabgrenzung ist es ebenso möglich, die Aufteilung sogleich im Zeitpunkt der Zahlung vorzunehmen.

Buchungssatz bei Zahlung von 15 000 €, von denen je 1/3 auf das laufende sowie auf die zwei folgenden Jahre entfallen:

Im Zeitpunkt der Zahlung:	Geld 15 000 €	an Erlös 5 000 €
		passive Rechnungsabgrenzung 10 000 €

cc) Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 1

(1) Sachlicher Geltungsbereich

2165

Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1: Abs. 5 gilt seiner systematischen Stellung nach typischerweise für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 35 [11/2015]).

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1:

- *Meinungsstand:* Nach der Gesetzesbegründung zu der ursprünglichen Regelung über die Rechnungsabgrenzung in § 5 Abs. 3 (vgl. Anm. 2150) ist diese als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 maßgeblich (BTDrucks. V/3187, 4). Davon geht auch die Fin-

Verw. aus (5.6 „Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG“ EStH). Das Schrifttum folgt dieser Einschätzung überwiegend.

Beisse, FS Budde, 1995, 67 (81); *Ritzrow*, StBp. 1998, 10 (13); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4930, 6381; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 656 (3/2020); differenzierend *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 36 ff. (11/2015): nur Bildung passiver RAP sowie aktiver RAP im Rahmen schwebender Geschäfte.

Die Rspr. geht davon aus, dass die Vorschriften über die passive Rechnungsabgrenzung als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung auch für nicht gewerblich tätige Unternehmer gelten.

BFH v. 6.2.1964 – IV 183/60 U, BStBl. III 1964, 241; BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; BFH v. 4.9.1997 – IV R 40/96, BFH/NV 1998, 569 (571); BFH v. 20.3.2003 – IV R 37/02, BFH/NV 2003, 1403 (1404); glA für freiberuflich Tätige BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376); ebenso insbes. für buchführende Landwirte BFH v. 24.6.2009 – IV R 26/06, BStBl. II 2009, 781 (782); BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 18.

Auch wenn der BFH gelegentlich ausspricht, dass die Vorschriften über die Bildung von RAP – also ohne Beschränkung auf die Bildung passiver RAP – auch für bilanzierende Freiberufler und Land- und Forstwirte gelten (BFH v. 6.2.1964 – IV 183/60 U, BStBl. III 1964, 241 [242]), so hatte er jedenfalls, soweit ersichtlich, noch nie darüber zu entscheiden, ob auch die Vorschriften über die aktive Rechnungsabgrenzung für diese Personengruppen Anwendung finden. In neuerer Zeit neigt er eher dazu, ausdrücklich § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2, also die Regelung der passiven Rechnungsabgrenzung, für anwendbar zu erklären.

BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; BFH v. 20.3.2003 – IV R 37/02, BFH/NV 2003, 1403 (1404); BFH v. 24.6.2009 – IV R 26/06, BStBl. II 2009, 781 (782).

Gleichwohl ist anzunehmen, dass die Rspr. Abs. 5 Satz 1 insgesamt für anwendbar hält. In einer sehr frühen Entsch. hat der BFH es – ohne dass es für die Entsch. darauf angekommen wäre – nicht beanstandet, dass die Rechnungslegung eines bilanzierenden Freiberuflers sowohl aktive wie passive RAP enthielt (BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291 [292]).

- **Stellungnahme:** Der hM, nach der die Regelungen über die Rechnungsabgrenzung insgesamt (also auch hinsichtlich der aktiven Rechnungsabgrenzung) auch für Freiberufler und Land- und Forstwirte Geltung beanspruchen, ist zuzustimmen. Für Land- und Forstwirte, die in den Anwendungsbereich des § 141 Abs. 1 AO fallen, ergibt sich dies schon aus § 141 Abs. 1 Satz 2 AO. Aber auch Freiberufler, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 ermitteln, haben Abs. 5 Satz 1 zu befolgen. Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ist ebenso wie diejenige nach § 5 Abs. 1 an den GoB auszurichten. Dies ist zwar nur für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 normiert, jedoch ist anerkannt, dass auch die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 auf die GoB nicht verzichten kann.

Schulze-Osterloh in *DStJG* 14 (1991), 123 (127); *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 8.188; vgl. auch Vor §§ 4–7 Anm. 23.

Die Grundsätze über die Rechnungsabgrenzung sind Bestandteil der GoB. Das ist für die passive Rechnungsabgrenzung nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2, die dem Realisationsprinzip dadurch zur Geltung verhilft, dass ein vorzeitiger Gewinnausweis vermieden wird (s. Anm. 2161), unmittelbar einsichtig (für die Bildung

passiver RAP auch *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 38 [11/2015]). Soweit RAP im Rahmen schwebender Geschäfte zu bilden sind, muss dies ebenfalls für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 gelten, da auch hier das schwebende Geschäft erfolgsneutral bleiben muss (ebenso *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 39 [11/2015]). Aber auch der Grundsatz der periodengerechten Aufwandszuordnung, der durch Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 verwirklicht wird, ist ein Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, der bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 zu befolgen ist (aA *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 37 [11/2015]).

Für Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte, die die Buchführungsgrenzen des § 141 AO nicht überschreiten und auch weder handelsrechtl. buchführungspflichtig sind (§ 140 AO) noch freiwillig Bücher führen und Abschlüsse machen, kommt die Befolgung der Vorschriften über die Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht.

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3: Abs. 5 Satz 1 gilt nur bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und im Bereich der Überschusseinkünfte gibt es keine Abgrenzung iSd. Abs. 5 Satz 1.

BFH v. 19.6.2007 – VIII R 100/04, BStBl. II 2007, 930 (933); *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 41 (3/2012).

Voraus- und Nachzahlungen sind nach dem in diesem Bereich geltenden Zu- und Abflussprinzip grds. im Jahr der Verausgabung bzw. Vereinnahmung anzusetzen; auch eine Korrektur von Aktiv- und Passivposten durch Ergänzungs- und Gegenposten kommt mangels Bilanz nicht in Betracht. Eine Art Rechnungsabgrenzung kann nur in den Randzonen des Kalenderjahresendes bei regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben vorkommen (vgl. § 11 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2; ebenso *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 41 [11/2015]).

Wechsel der Gewinnermittlungsart:

- *Übergang von Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanzierung nach § 5 Abs. 1 oder zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1:* Ausgaben, die bei der Bilanzierung zu aktiven RAP führen, haben den Gewinn bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 bereits als BA belastet. Um nicht doppelt erfasst zu werden, ist in der Eröffnungsbilanz der Betrag der aktiven RAP hinzuzurechnen (*Vogl in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon*, „Wechsel der Gewinnermittlungsart“, Rz. 32). Entsprechend ist der Betrag der passiven RAP abzuziehen, um den entsprechenden Ertrag (der bereits eine Betriebseinnahme dargestellt hat) nicht doppelt zu erfassen (*Vogl in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon*, „Wechsel der Gewinnermittlungsart“, Rz. 47). Zum Übergang von der Bilanzierung nach § 5 Abs. 1 oder dem Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 zur Einnahmenüberschussrechnung vgl. Anm. 2203.
- *Übergang von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1:* Bei Beginn des ersten Wj. mit Bestandsvergleich ist eine Anfangsbilanz (Übergangsbilanz) aufzustellen, die das im Zeitpunkt des Übergangs vorhandene BV ausweist. In dieser sind die WG mit den Werten anzusetzen, mit denen sie nach den GoB zu Buche stehen würden, wenn der Gewinn schon vorher durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 ermittelt worden wäre. Einnahmen vor dem Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung, soweit sie Ertrag auch noch für eine Zeit nach dem Wechsel darstellen, sind dabei durch RAP auf der Passivseite auszuweisen (BFH v. 13.9.1990 – IV R 69/90, BStBl. II 1992, 598 [599]; BFH v. 29.11.1990 – IV R 131/89, BStBl. II 1992, 715 [716]).

Bewertungsrechtliche Vermögensaufstellung: Aktive RAP sind im Rahmen des – nur noch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer relevanten – Bewertungsrechts als aktive WG des BV zu erfassen (s. R 114 Abs. 2 Satz 4 ErbStR; *Gebel/Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, § 12 ErbStG Rz. 763 [9/2020]); passive RAP sind gleichermaßen mindernd anzusetzen (*Gebel/Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, § 12 ErbStG Rz. 767 [9/2020]).

2166 (2) Persönlicher Geltungsbereich

Gewerbetreibende: Unstreitig gilt Abs. 5 für Gewerbetreibende, die nach den Vorschriften des Handelsrechts (§§ 238, 242 HGB) oder der AO (§§ 140, 141) verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen oder dies freiwillig tun (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 35 [11/2015]).

Land- und Forstwirte: § 141 Abs. 1 Satz 2 AO ordnet für Land- und Forstwirte, die nach Satz 1 der Vorschrift verpflichtet sind, Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen, die Befolgung ua. des § 250 HGB an. Unabhängig davon, ob Abs. 5 auf diese Gruppe der Land- und Forstwirte Anwendung findet, hat sie jedenfalls nach § 250 HGB die Grundsätze der Rechnungsabgrenzung zu befolgen. Abs. 5 gilt aber auch für solche Land- und Forstwirte, die freiwillig nach Abs. 1 Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen.

Freiberufler: Abs. 5 gilt jedenfalls für solche Freiberufler, die freiwillig nach Abs. 1 Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen.

2167 dd) Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 250 Abs. 1 und 2 HGB: Abs. 5 findet seine Grundlage in § 250 HGB.

Zur Rechtsentwicklung, auch vor der handels- und aktienrechtl. Regelung, vgl. *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 12 ff. (7/2021), insbes. zur passiven Rechnungsabgrenzung auch *Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 67 ff., 150 ff.

Mit den fast wortgleichen Regelungen wurde Vereinheitlichung von HBil. und StBil. angestrebt (s. Anm. 2160). Die stl. Regelung ist abschließend („nur“) und geht als stl. Sondernorm einer abw. Interpretation handelsrechtl. Vorschriften vor (BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594 [597 f.]). Wegen der Wort- und Problemgleichheit können handelsrechtl. Auslegungen aber vielfach auch für die Auslegung von Abs. 5 Verwendung finden.

Verhältnis zu Art. 18, 21 und 31 der 4. EG-Richtlinie: Art. 18 Satz 1 und 21 Satz 1 regelten die aktive und passive Rechnungsabgrenzung wie § 250 HGB. Die genannten Artikel der Richtlinie ließen auch den Ausweis antizipativer Posten unter den RAP zu. Von dieser als Mitgliedstaatenwahlrecht ausgestalteten Möglichkeiten hat der deutsche Gesetzgeber keinen Gebrauch gemacht. Allerdings unterschieden sich die Vorschriften über die Rechnungsabgrenzung in der 4. EG-Richtlinie in den verschiedenen Amtssprachen, insbes. hinsichtlich des nur in der deutschen Fassung enthaltenen Merkmals der „bestimmten Zeit“ (vgl. *Beisse*, FS Budde, 1995, 67 [81]; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 31 [7/2021]). Aufgrund der gemeinschaftsrechtl. nicht erfassten stl. Spezialregelung in Abs. 5 dürfte die Richtlini-entfassung jedoch für die strechtl. Auslegung bedeutungslos sein (glA BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 [315], mwN).

Verhältnis zur Richtlinie 2013/34/EU: Die Richtlinie 2013/34/EU über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates trifft keine eigenständigen Regelungen über RAP, sondern setzt deren Vorhandensein voraus; sie werden in den Anhängen III und IV jeweils als eigenständige Bilanzposten aufgeführt.

Verhältnis zu § 5 Abs. 1: Gegenüber dem allgemeinen Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1, s. Anm. 150 ff.) geht Abs. 5 als strechtl. Spezialregelung vor. Allerdings ist bei diesem Erg. systematischer Gesetzesauslegung zu beachten, dass der Gesetzgeber mit der erstmaligen Einfügung eines die RAP betreffenden Abs. 5 (früher: Abs. 3) nur eine Klarstellung bezweckte, dass die handels- (bzw. seinerzeit aktien-) rechtl. Regelung auch steuerbilanzrechtl. Geltung hat (s. Anm. 2160). Wegen der weitgehenden Deckungsgleichheit der Regelungen in § 250 Abs. 1 und 2 HGB mit § 5 Abs. 5 Satz 1 sowie der auch stl. zu beachtenden GoB (§ 5 Abs. 1) wird es kaum zur Konkurrenz kommen.

Verhältnis zu § 5 Abs. 2: Rechnungsabgrenzungsposten sind keine WG (Anm. 2172). Sind nur die Voraussetzungen des Abs. 2 (Vorliegen eines entgeltlich erworbenen immateriellen WG), nicht aber die des Abs. 5 erfüllt, ist das immaterielle WG zu aktivieren (*Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 694 (3/2020); *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 244 aE). Zu einer echten Konkurrenz könnte es nur bei gleichzeitiger Erfüllung der Kriterien des Abs. 2 und Abs. 5 kommen. Diese ist jedoch begrifflich ausgeschlossen. Eine Ausgabe verkörpert entweder ein (zumindest abstrakt) aktivierungsfähiges WG oder sie stellt Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag dar (*Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 42 ff. [7/2021]; ebenso bereits BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875 [877]).

Die hM im Schrifttum geht vom Vorrang des Abs. 2 aus; vgl. *Federmann*, BB 1984, 246 (248); *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker*, DStR 1999, 2135 (2140); *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 29 (11/2015); *Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 12 (10/2020); *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 244 aE; für den Vorrang der Aktivierung eines materiellen WG vor der Bildung eines aktiven RAP auch BFH v. 16.11.1989 – IV R 30-31/89, BFH/NV 1991, 361 (362); aA *Paus*, FR 1977, 572 (574).

Zur Scheinkonkurrenz zwischen der Aktivierung eines immateriellen WG und der Bildung eines aktiven RAP bei Vorauszahlungen auf Nutzungsrechte vgl. Anm. 1772.

Verhältnis zu §§ 6 und 7: Die Anwendung der §§ 6 und 7 setzt das Vorhandensein eines WG voraus. Rechnungsabgrenzungsposten sind jedoch keine WG (*Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 201 [7/2021]; vgl. auch Anm. 2172). Da mit der Rechnungsabgrenzung eine periodengerechte Verrechnung von Zahlungen angestrebt wird (vgl. Anm. 2161), werden sie berechnet; eine Bewertung nach §§ 6, 7 kommt nicht in Betracht.

BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209 (210); glA *Kliem*, Bilanzuelle Rechnungsabgrenzung, 2000, 158, 261 mwN; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 116 (11/2015); *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 133 (7/2021); *Küting/Trützschler in Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 59 aE (2/2016); ähnlich *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 51 („bemessen“).

Ebenso wenig ist eine Teilwertabschreibung möglich.

BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209 (210); U. Prinz in U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4942; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 690 (3/2020); Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 201 (7/2021); Zur Höhe und Abschreibung von RAP vgl. Anm. 2197 f.

Verhältnis zu § 4d Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3: Übersteigen bei Unterstützungskassen die Zuwendungen des Träger-Unternehmens das durch § 4d Abs. 1 bestimmte Maß, so können die übersteigenden Beträge im Wege der Rechnungsabgrenzung auf die folgenden drei Wj. vorgetragen werden. Der entsprechende RAP darf nur in der StBil., nicht aber in der HBil. gebildet werden (Stöckler in Brandis/Heuermann, § 4d Rz. 207 [5/2020]; vgl. auch § 4d Anm. 173). Das wird durch § 4d Abs. 2 Satz 4 klargestellt, der indes nur für VZ von Bedeutung ist, für die das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz noch nicht anwendbar ist. Seither ist die umgekehrte Maßgeblichkeit durch Streichung des Abs. 1 Satz 2 abgeschafft. Nach Abs. 3 können auf Antrag die gesamten erforderlichen Zuwendungen an die Unterstützungskasse für den Betrag, den diese an einen Pensionsfond zahlt, der eine ihr obliegende Versorgungsverpflichtung übernommen hat, nicht im Wj. der Zuwendung, sondern erst in den folgenden zehn Jahren gleichmäßig verteilt als BA abgezogen werden. Obwohl das Gesetz die Bezeichnung Rechnungsabgrenzung hier nicht verwendet, dürfte der Effekt durch Bildung und Auflösung eines aktiven Abgrenzungspostens besonderer Art erfolgen.

2168 ee) Verhältnis zur internationalen Rechnungslegung

Keine speziellen internationalen Rechnungsabgrenzungsposten-Regelungen: Weder IAS/IFRS noch US-GAAP kennen eine spezielle Regelung von RAP iSd. HGB. Gleichmaßen nach IAS/IFRS als auch nach US-GAAP ist aber nach dem allgemeinen Periodisierungsprinzip „*accrual basis*“ (auch *accrual principle*) zu bilanzieren (vgl. für IAS/IFRS Schöllhorn/Müller, DStR 2004, 1623 [1624]; für US-GAAP Ditz, IStR 2001, 22 [23]). Dieses Prinzip gebietet eine wirtschaftlich periodengerechte Erfolgsermittlung.

Eingeschränkt wird das Periodisierungsprinzip nach den IAS/IFRS durch IAS 1.26 allerdings insoweit, als nur Posten ausgewiesen werden dürfen, die die Voraussetzungen eines Vermögenswerts (*assets*) bzw. einer Schuld (*liability*) erfüllen (vgl. auch Schöllhorn/Müller, DStR 2004, 1623 [1624]). Rechnungsabgrenzungsposten werden dabei als Vermögenswerte bzw. Schulden (*assets* bzw. *liabilities*) angesehen, ohne dass insoweit zwischen antizipativen und transitorischen Posten unterschieden würde. Die vom deutschen Recht abw. Qualifikation ergibt sich daraus, dass die Begriffe „*asset*“ und „*liability*“ *cashflow*-orientiert definiert sind. Ein *asset* ist eine gegenwärtige wirtschaftliche Ressource, die das Unternehmen aufgrund eines Ereignisses in der Vergangenheit kontrolliert (Lübbig/Kühnel, Beck'sches IFRS-Handbuch, 6. Aufl. 2020, § 2 Rz. 121). Bei diesem Begriffsverständnis stellt sich zB vorausgezahlte Miete als ein Ereignis in der Vergangenheit dar, mit dem wirtschaftliche Verfügungsmacht erworben worden ist, und die einen künftigen Nutzenzufluss, nämlich die Möglichkeit, die Mietsache in der Zukunft zu nutzen, verspricht. Der Begriff der *liability* setzt eine gegenwärtige Verpflichtung voraus, die aufgrund eines Ereignisses in der Vergangenheit entstanden ist und deren Erfüllung in der Übertragung einer wirtschaftlichen Ressource besteht (Lübbig/Kühnel, Beck'sches IFRS-Handbuch, 6. Aufl. 2020, § 2 Rz. 132). Unter diese Definition lassen sich auch Posten, die nach deutschem Bilanzverständnis passive RAP sind, subsumieren.

Nach den US-GAAP werden Aufwendungen, die dem Unternehmen über den Bilanzstichtag hinaus Nutzen bringen, aktiviert, wenn sie einer objektiven Bewertung zugänglich sind, und zwar als Teil des UV unter den prepaid expenses, wenn sich der Nutzen nur auf das folgende Geschäftsjahr erstreckt, anderenfalls als Teil des AV unter den deferred charges (Siebert, Grundlagen der US-amerikanischen Rechnungslegung, 1996, 210 f.; Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker, DStR 1999, 2135 [2137 f.]). Einnahmen, die wirtschaftlich Erträge späterer Jahre sind, werden entweder unter den deferred credits oder als deferred income ausgewiesen (Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker, DStR 1999, 2135 [2138]).

Periodisierung nach dem matching principle: Das matching principle bestimmt die periodenbezogene Aufwandszuordnung so, dass Ausgaben der Periode der zugehörigen Einnahmen zugeordnet werden sollen, wann immer dies vernünftig, systematisch und praktikabel möglich ist (Strobl, FS Moxter, 1994, 407 [411] mwN; vgl. auch Ditz, IStR 2001, 22 [23]). Bei direkter oder indirekter Zuordnung auf systematischer, vernünftiger Basis sind die Aufwendungen bis zur Periode der erfolgswirksam realisierten Einnahmen zu aktivieren, ansonsten werden sie in der Periode ihrer Entstehung erfolgswirksam. Das deutsche Bilanzrecht kennt demgegenüber nach hM keinen entsprechenden Grundsatz (sog. Alimentationstheorie oder einheitliche Behandlung eines schwebenden Geschäfts), wonach Ausgaben in die Periode zu verlagern sind, in der die Einnahmen anfallen, die die Ausgaben decken sollen, bzw. Einnahmen in die Periode zu verlagern sind, in der die Ausgaben anfallen, die durch die Einnahmen gedeckt werden sollen (BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 [123] mwN; Ritzrow, StBp. 1998, 10 [12]; vgl. allerdings zu Einzelfällen, in denen Aufwendungen künftigen Erträgen zugeordnet werden Schulze-Osterloh, FS Forster, 1992, 653 [657 ff.]). Realisations-, Imparitäts- und nötigenfalls das allgemeine Vorsichtsprinzip gehen der Periodisierung im Sinne eines matching principle vor (vgl. Schulze-Osterloh, FS Forster, 1992, 653 [662, 670]). Daher kann auch die Bildung von RAP nicht darauf gestützt werden, dass Ausgaben bzw. Einnahmen durch Aktivierung bzw. Passivierung in die Abrechnungsperiode zu verlagern seien, in der die zugehörigen Einnahmen bzw. Ausgaben anfallen (Strobl, FS Moxter, 1994, 407 [421 f.]).

Einstweilen frei.

2169–2170

b) Arten der Rechnungsabgrenzungsposten; Abgrenzung von anderen Bilanzpositionen

Schrifttum: Schütz, Die inhaltliche Abgrenzung der Rechnungsabgrenzungsposten gegenüber verwandten Bilanzpositionen, DB 1958, 29, 57; Döllerer, Die Bedeutung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ bei der aktiven Rechnungsabgrenzung, BB 1965, 326; Baier, Bilanzierung schwebender Verträge und einer „verlorenen“ Vorleistung, DB 1991, 2349; Gruber, Der Bilanzansatz in der neueren BFH-Rechtsprechung, Stuttgart 1991; Gschwendtner, Zur Bilanzierung von Vorleistungen bei Dauerrechtsverhältnissen, DStZ 1995, 417; Hoffmann, Rückstellung für Nachbetreuung?, StuB 2011, 809; Hoffmann, Die verschmähte Passivabgrenzung, StuB 2012, 329; Tiedchen, Nachbetreuungspflichten von Versicherungsvertretern, Optikern und Hörgeräteakustikern, FR 2012, 22; Roos, Bilanzierung von geleisteten Anzahlungen nach IFRS und HGB: Erfolgswirkungen aus nicht zahlungswirksamen Leistungen bei erstmaliger Erfassung, DStR 2017, 1282.

2171 aa) Arten der Rechnungsabgrenzungsposten

Rechnungsabgrenzungsposten lassen sich unterteilen in antizipative Posten und transitorische Posten. Durch die Einstellung eines antizipativen Postens wird die spätere Einnahme/Ausgabe erfolgswirksam antizipiert, also vorweggenommen oder vorverrechnet. Durch die Einstellung eines transitorischen Postens wird die bilanztechnisch eintretende Erfolgswirkung eines Zahlungsvorgangs rückgängig gemacht, dh., vorvereinnahmte Erträge und vorverausgabte Aufwendungen werden für das abgelaufene Jahr in künftige Perioden hinübergeleitet.

Küting/Trützschler in Küting/Weber, HdR, § 250 HGB Rz. 7 (2/2016); zur Unterscheidung vgl. auch BFH v. 15.5.2013 – I R 77/08, BStBl. II 2013, 730 Rz. 14; Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker, DStR 1999, 2135.

Innerhalb der Gruppe der transitorischen Posten wird zwischen transitorischen Posten i.e.S. und transitorischen Posten i.w.S. unterschieden.

Antizipative Posten sind dadurch gekennzeichnet, dass der wirtschaftliche Verbrauchs-/Leistungsvorgang als Aufwand/Ertrag dem abgelaufenen Wj. zuzurechnen ist, die Zahlung (Ausgabe/Einnahme) aber in künftige Wj. fällt (*Dreixler/Ernst, StuB* 2012, 220 [222]; *Küting/Trützschler in Küting/Weber, HdR, § 250 HGB Rz. 7 [2/2016]*). Aktive antizipative Posten werden bilanziert, wenn ein Ertrag zu verzeichnen ist, aber die dazugehörige Einnahme noch aussteht. Das ist z.B. der Fall, wenn die Mietzahlung für eine bereits überlassene Mietsache oder die Zinszahlung für ein bereits überlassenes Darlehen noch aussteht. Passive antizipative Posten werden demgegenüber ausgewiesen, wenn Aufwand bereits entstanden ist, aber die Ausgabe noch nicht getätigt worden ist. Beispiele dafür sind die Nutzung einer Mietsache, für die die Miete noch zu zahlen ist oder die Nutzung von Darlehensvaluta, für die Zinsen noch zu zahlen sind. In der 4. EG-Richtlinie war die Möglichkeit vorgesehen, auch den Ausweis antizipativer Posten unter den RAP vorzuschreiben. Davon hat der deutsche Gesetzgeber jedoch keinen Gebrauch gemacht (vgl. Anm. 2167). Nach geltendem Bilanzrecht werden aktive antizipative Posten daher als Forderungen und passive antizipative Posten als Verbindlichkeiten oder Rückstellungen ausgewiesen.

BFH v. 15.5.2013 – I R 77/08, BStBl. II 2013, 730 Rz. 14; Ritzrow, StBp. 1998, 10 (13); Scheel, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 11; Bauer in KSM, § 5 Rz. F 17 (11/2015); Bertram in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 1; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 27 (7/2021); Tiedchen in HdJ, Abt. III/8 Rz. 6 (7/2021).

Transitorische Posten im weiteren Sinne zeichnen sich dadurch aus, dass ein Zahlungsvorgang im abgelaufenen Wj. angefallen ist, der zugehörige wirtschaftliche Verbrauchs-/Leistungsbezug aber ganz oder teilweise in ein späteres Wj. fällt (vorverausgabter Aufwand, vorvereinnahmter Ertrag), ohne dass jedoch festgestellt werden kann, dass die Zahlung Aufwand oder Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellt. Das ist – auf aktive transitorische Posten i.w.S. bezogen – z.B. der Fall, wenn Zahlungen für Werbemaßnahmen oder für Forschung und Entwicklung geleistet werden (*Meyer-Scharenberg, DStR* 2001, 754 [757]; *Bauer in KSM, § 5 Rz. F 10 [11/2015]*), die in zukünftigen Jahren einen Nutzen versprechen, wenn aber nicht absehbar ist, in welchem zeitlichen Rahmen sie sich ertragserhöhend auswirken. Transitorische Posten i.w.S. werden nach geltendem Bilanzrecht nicht als RAP ausgewiesen (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 11 [11/2015]*; *U. Prinz in U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4951*); u.U. kommt aber ein Ausweis unter den geleisteten oder erhaltenen Anzahlungen in Betracht (s. Anm. 2173; aA *Bauer in KSM, § 5 Rz. F 13 [11/2015]* – stets BA).

Transitorische Posten im engeren Sinne unterscheiden sich von den transitorischen Posten iWd dadurch, dass eine feste Zeitbindung zwischen Zahlungsvorgang und künftiger Erfolgswirksamkeit besteht (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 7 [11/2015]). Ein aktiver transitorischer Posten ieS ist zB auszuweisen, wenn die Miete für die Nutzung der Mietsache in einem späteren Wj. bereits im abgelaufenen Wj. (voraus-)gezahlt wird oder wenn Zinsen für ein Darlehen, die wirtschaftlich ein künftiges Wj. betreffen, bereits im abgelaufenen Wj. geleistet werden. Im jeweils umgekehrten Fall, also bei Vereinnahmung von Miet- oder Zinszahlungen vor Überlassung der Mietsache oder der Darlehensvaluta, ist ein passiver transitorischer Posten ieS zu bilden. Nur transitorische Posten ieS fallen unter die RAP gem. Abs. 5 und § 250 HGB; beide Vorschriften fordern das Vorliegen von Aufwand bzw. Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag.

bb) Abgrenzung zu anderen Bilanzpositionen

(1) Wirtschaftsgüter

2172

Die Frage der Abgrenzung von WG und aktiven RAP stellt sich nicht, da aktive RAP iSd. Abs. 5 (also transitorische Posten ieS, vgl. Anm. 2171) keine WG darstellen.

BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389 Rz. 12; BFH v. 15.5.2013 – I R 77/08, BStBl. II 2013, 730 Rz. 10; BFH v. 16.3.2021 – X R 34/19, DStR 2021, 2116, Rz. 19; *Ritzrow*, StBp. 1998, 10 (13); *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 28 (11/2015); *U. Prinz in U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4930; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 654 (3/2020); *U. Prinz*, StuB 2020, 619 (620); *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 201 (7/2021); *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 241; aA *Babel*, FS Mellwig, 2007, 1, 22. Zum handelsrechtl. Streitstand auch *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 42 ff. mwN (7/2021).

Es handelt sich vielmehr um Verrechnungsposten (*Küting/Trützschler in Küting/Weber*, HDR, § 250 HGB Rz. 59 [2/2016]), die in erster Linie der Verwirklichung des Periodisierungsprinzips dienen (vgl. Anm. 2161). Die Voraussetzungen für die Aktivierung eines WG einerseits und eines aktiven RAP andererseits unterscheiden sich voneinander (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 28 [11/2015]). Eine Ausgabe kann deshalb nur entweder zur Aktivierung eines immateriellen WG oder zur Aktivierung eines aktiven RAP führen (aA *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 29 [11/2015]).

(2) Anzahlungen

2173

Charakterisierung des Postens Anzahlung: Anzahlungen erscheinen in der Bilanz als im Voraus geleistete Ausgaben (geleistete Anzahlungen bei den einzelnen mit römischen Zahlen nummerierten Aktivpositionen A.I.3, II.4; B.I.4 der Bilanzgliederung des § 266 Abs. 2 HGB) und als erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen unter den Verbindlichkeiten (§ 266 Abs. 3 Passiva C.3). Erst wenn der Zahlungsempfänger die vertraglich geschuldete Leistung erbracht hat, darf Erfolgswirksamkeit als Aufwand beim Vorauszahlenden bzw. Ertrag beim Zahlungsempfänger eintreten. Anzahlungen stellen somit ebenso wie RAP Verrechnungsposten zur Neutralisierung einer geleisteten Zahlung dar, die wirtschaftlich nicht das laufende Geschäftsjahr betrifft und daher erst später erfolgswirksam werden darf.

Für Anzahlungen vgl. *Crezelius*, DB 1998, 633 (634). Zur identischen Zielrichtung von RAP und Anzahlungen auch BFH v. 23.2.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481; *Kliem*, Bilanzuelle Rechnungsabgrenzung, 2000, 147.

Geleistete Anzahlungen sind somit ebenso wie RAP keine Vermögensgegenstände; sie verkörpern nicht den Anspruch auf die Gegenleistung.

Kliem, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 148; *ADS*, 6. Aufl. 1997, § 266 HGB Rz. 59 aE; aA *BFH v. 17.1.1973 – I R 17/70*, BStBl. II 1973, 487; *Döllerer*, BB 1965, 326 (329); *Roos*, DStR 2017, 1282; *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 49 (7/2021).

Anwendungsbereich des Postens Anzahlung: Zahlungsvorgänge, die zur Bilanzierung einer geleisteten Anzahlung führen, finden stets im Rahmen eines schwebenden Geschäftes statt.

BFH v. 17.1.1973 – I R 17/70, BStBl. II 1973, 487; *BFH v. 10.3.1982 – I R 75/79*, BStBl. II 1982, 426 (427); *ADS*, 6. Aufl. 1997, § 266 HGB Rz. 59; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 21 (11/2015); *Schubert/F. Huber in Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 545; *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 50 (7/2021).

Obwohl die Bilanzgliederung des § 266 Abs. 2 HGB, die geleistete Anzahlungen nur unter den Kategorien „Immaterielle Vermögensgegenstände“ (A.I.3), „Sachanlagen“ (A.II.4) und „Vorräte“ (B.I.4) aufführt, es nahelegt, anzunehmen, dass die Bilanzierung von Anzahlungen nur dann in Betracht kommt, wenn das schwebende Geschäft auf den Erwerb eines aktivierungsfähigen Vermögensgegenstands gerichtet ist, ist eine solche Einschränkung nicht gerechtfertigt.

BFH v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 669 (670); *BFH v. 8.10.1987 – IV R 18/86*, BStBl. II 1988, 57 (62); *ADS*, 6. Aufl. 1997, § 266 HGB Rz. 134; *Schulze-Osterloh*, FS Forster, 1992, 653 (660); *Gschwendtner*, DStZ 1995, 417 (423); *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 23 (11/2015); *Weber-Grellet in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 270 „Anzahlungen“; *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 50 (7/2021); aA *Döllerer*, BB 1965, 326 (329); *Döllerer*, BB 1965, 1405 (1408); *Baier*, DB 1991, 2349 (2350).

Zweck der Bilanzierung von geleisteten Anzahlungen ist die Neutralisierung von Zahlungsvorgängen im Rahmen noch schwebender Geschäfte. Dies ist nicht nur beim Erwerb von Vermögensgegenständen erforderlich, sondern auch bei Vorauszahlungen im Rahmen von Leistungsverhältnissen, die nicht zu aktivierungsfähigen Vermögensgegenständen führen, zB bei Dienstleistungen (*BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99*, BStBl. II 2000, 25, [27]; *Schulze-Osterloh*, FS Forster, 1992, 653 [660]; *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 50 [7/2020]). Die Anwendungsbereiche von RAP und Anzahlungen überschneiden sich also insoweit, als Zahlungen aufgrund eines schwebenden Geschäfts, die der Erlangung eines jedenfalls abstrakt aktivierungsfähigen Vermögensgegenstands dienen, sowohl aktive RAP als auch geleistete Anzahlungen sein können (*Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 51 [7/2021]).

Meinungsstand zur Abgrenzung der Anzahlungen von den Rechnungsabgrenzungsposten:

- ▶ *Teilzahlung/Vollvorauszahlung:* Teilweise wurde früher die Ansicht vertreten, Anzahlungen seien Teilzahlungen auf den Gesamtpreis, während RAP regelmäßig Vollzahlungen zugrunde lägen (so *Schütz*, DB 1958, 29). Darin liegt jedoch uE kein aussagekräftiges Abgrenzungskriterium, da einerseits Anzahlungen auch bei Vollvorauszahlung (*Hess. FG v. 26.2.2019 – 4 K 2033/17*, juris, rkr., Rz. 47; *Gschwendtner*, DStZ 1995, 417 [423]; *Schubert/F. Huber in Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 549) und andererseits RAP auch für teilweise geldliche Vorausleistungen (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 22 [11/2015]) gebildet werden können; das zeigt das Wort „soweit“.
- ▶ *Zeitraumbezogene/nicht zeitraumbezogene Vorauszahlung:* Die heute wohl hM geht davon aus, dass die Bildung eines RAP eine zeitraumbezogene Gegenleis-

tung voraussetzt, während eine Anzahlung zu bilanzieren ist, wenn die Gegenleistung nicht zeitraumbezogen ist.

Gschwendtner, DStZ 1995, 417 (422); *Kliem*, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 155; *Dreixler/Ernst*, StuB 2012, 220 (222); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 25 (11/2015); *Küting/Trützscher* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 61 (2/2016); *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 2; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 695a (3/2020); *Schubert/F. Huber* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 549; ebenso für die Abgrenzung passiver RAP von erhaltenen Anzahlungen *Roos*, DStR 2017, 1282; *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6394; *Hommel/Kunkel/Zick*, BB 2019, 1259 (1260).

Auch diese Abgrenzung verträgt sich allerdings nicht durchgängig mit den anerkannten Bilanzierungsgepflogenheiten. Rechnungsabgrenzungsposten werden durchaus auch bei Vorauszahlungen auf Leistungen gebildet, die sich auf einen bestimmten Zeitpunkt, nicht auf einen Zeitraum beziehen (*ADS*, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 37; *Ballwieser* in *MüKo HGB*, 4. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 8, vgl. auch Anm. 2188), etwa im Falle der Bezahlung eines Flugtickets für einen nach dem Bilanzstichtag stattfindenden Flug oder bei der Vorauszahlung von Unterrichtshonorar für eine nach dem Bilanzstichtag stattfindende Unterrichtseinheit (zu einem solchen Fall *BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96*, BStBl. II 1999, 21). Ebenso ist anerkannt, dass auch bei Vorleistungen auf zeitraumbezogene Verträge wie Dienst-, Pacht- oder Mietverträge die Bilanzierung einer Anzahlung in Betracht kommt (*BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91*, BStBl. II 1995, 312 [315] mwN). Aus diesem Grund wird die hM teilweise dahingehend modifiziert, dass bei zeitraumbezogenen Leistungen ein RAP zu bilanzieren sei, wenn mit der Leistungserbringung noch nicht begonnen worden ist, während eine Anzahlung vorliegen soll, wenn die eigentliche Leistungserbringung noch vollständig aussteht (*Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 138).

Stellungnahme: Mangels einer überzeugenden allgemeingültigen Abgrenzungsmöglichkeit im Überschneidungsbereich von RAP und Anzahlungen, also in den Fällen, in denen eine Vorleistung im Rahmen eines schwebenden Geschäfts erbracht wird, für die der Bilanzierende einen Vermögensgegenstand erlangt, wird man sich nach den Konventionen richten, die sich im Laufe der Jahre entwickelt haben. RAP werden typischerweise dann bilanziert, wenn die Auflösung des Postens beim Zahlenden zu sofort abzugsfähigem Aufwand führt, weil entweder gar kein WG (so im Falle der Vorauszahlung einer Flugkarte für einen nach dem Bilanzstichtag stattfindenden Flug oder des Honorars für eine nach dem Bilanzstichtag stattfindende Unterrichtseinheit) oder ein nur abstrakt, aber nicht konkret aktivierungsfähiges WG erworben wird (so zB bei Nutzungsrechten, die im Rahmen eines schwebenden Geschäfts nicht bilanziert werden dürfen). Eine Anzahlung ist immer dann zu bilanzieren, wenn die Zahlung dem Erwerb eines nicht nur abstrakt, sondern auch konkret aktivierungsfähigen WG dient. Darüber hinaus ist die Bilanzierung von Anzahlungen aber auch dann immer erforderlich, wenn Vorleistungen im Rahmen schwebender Geschäfte getätigt werden, ohne dass das Merkmal der bestimmten Zeit erfüllt ist. Der entsprechende Zahlungsvorgang muss stets neutralisiert werden. Wenn das mangels Feststellbarkeit einer „bestimmten Zeit“ nicht durch einen RAP geschehen kann, ist zwingend eine Anzahlung zu bilanzieren (zum Ganzen *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 55 f. [7/2021]).

2174 (3) Verbindlichkeiten

Die Frage der Abgrenzung von Verbindlichkeiten und passiven RAP stellt sich ebenso wenig wie die von WG und aktiven RAP (s. Anm. 2172), da passive RAP iSd. Abs. 5 (also transitorische Posten i.e.S., vgl. Anm. 2171) keine Verbindlichkeiten darstellen.

Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker, DStR 1999, 2135 (2140); *Kleindiek in Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 6; *Bertram in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 1; *Hömborg/König/Weber in Baetzel/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 7 (3/2020); *Schubert/Waubke in Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 14; *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 241; aA *Köhle*, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 138.

Es handelt sich um Verrechnungsposten, die der periodengerechten Bilanzierung dienen (vgl. Anm. 2161). Die Voraussetzungen für die Passivierung einer Verbindlichkeit einerseits und eines RAP andererseits unterscheiden sich voneinander; Überschneidungen kann es nicht geben.

2175 (4) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Grundsatz: Verbindlichkeitsrückstellungen dienen ebenso wie RAP der zutreffenden Periodenabgrenzung (im Hinblick auf RAP s. Anm. 2161). Rückstellungen haben den Zweck, später anfallende Ausgaben als Aufwand der Periode, in der sie wirtschaftlich verursacht worden sind, vorwegzunehmen; es handelt sich daher um antizipative passive Posten (s. Anm. 2171). Passive transitorische Posten i.e.S., also RAP iSd. Abs. 5 (s. Anm. 2171) haben hingegen den Zweck, den Ausweis eines noch nicht realisierten Ertrags durch Neutralisierung einer Einnahme zu verhindern. Es muss also eine Einnahme vor dem Bilanzstichtag gegeben sein (s. Anm. 2210 ff.), nicht ein wirtschaftlich bereits verursachter Aufwand, dem ein Zahlungsvorgang nachfolgt. Überschneidungen sind daher ausgeschlossen (*Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 16 [7/2021]; aA *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 20 [11/2015] – Rückstellung geht passiver Rechnungsabgrenzung vor). Gleichwohl sind in Einzelfällen Unstimmigkeiten darüber zu verzeichnen, ob ein Fall der passiven Rechnungsabgrenzung oder ein zu einer Rückstellung nötiger Fall vorliegt.

Einzelfälle:

- **Erfüllungsrückstand:** Ein Erfüllungsrückstand liegt vor, wenn der Bilanzierende bei einem noch schwebenden Dauerschuldverhältnis mit der in einer bestimmten Periode zu erbringenden Leistung in Rückstand gerät (Anm. 675, 704, jeweils „Erfüllungsrückstand“). Das ist zB bei einem Mietverhältnis der Fall, wenn der Mieter mit der Zahlung des auf eine bereits abgelaufene Abrechnungsperiode entfallenden Mietzinses in Rückstand gerät. Rspr. und die hM im Schrifttum sehen einen Erfüllungsrückstand uE zu Recht als einen Fall der Bilanzierung einer Rückstellung (oder, wenn die Höhe der ausstehenden Leistung sicher ist, Verbindlichkeit) an.

BFH v. 8.7.1992 – XI R 50/89, BStBl. II 1992, 910 (911); BFH v. 10.3.1993 – I R 70/91, BStBl. II 1993, 446 (447); *Baier*, DB 1991, 2349; *Tiedchen*, NZG 2017, 1007; *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 20 ff. (7/2021).

Nicht überzeugend ist die vereinzelt vertretene Gegenauffassung, nach der in diesen Fällen ein passiver RAP zu bilden sei, weil die empfangene Gegenleistung, der gegenüber sich der Bilanzierende im Erfüllungsrückstand befinde,

eine Einnahme sei, die einen Ertrag einer bestimmten Zeit nach dem Abschlussstichtag darstelle (*Gruber*, *Der Bilanzansatz in der neueren BFH-Rechtsprechung*, 1991, 232). Damit wird die wirtschaftliche Wirklichkeit nicht zutr. abgebildet. Wenn der Mieter einer Sache den für das Jahr 01 geschuldeten Mietzins zunächst nicht zahlt, so führt dies nämlich nicht dazu, dass die Überlassung der Mietsache durch den Vermieter ein Ertrag des oder der folgenden Jahre wird.

- *Bestandspflege, Kundenbetreuung, Nachbetreuungsleistungen*: Entgegen der Rspr. und hM im Schrifttum liegt ein Fall der passiven Rechnungsabgrenzung allerdings bei der Bestandspflege von Versicherungsvertretern im Hinblick auf abgeschlossene Verträge und Nachbetreuungsverpflichtungen von Optikern und Hörgeräteakustikern im Hinblick auf die gelieferten Gegenstände vor. Die hM geht insoweit vom Vorliegen eines Erfüllungsrückstands oder jedenfalls eines allgemeinen Falls einer Verbindlichkeitsrückstellung aus (vgl. Anm. 704 „Erfüllungsrückstand“). In diesen Fällen ist jedoch der Vertragspartner, nämlich der zur Sachleistung Verpflichtete, nicht mit einer eigentlich bereits geschuldeten Leistung im Rückstand, sondern ihm wird mit seinem bereits vereinnahmten Entgelt (der Abschlussgebühr des Versicherungsvertreters bzw. dem Kaufpreis des Optikers oder Hörgeräteakustikers) teilweise eine Leistung vergütet, die er noch zu erbringen hat (die Bestandspflege der abgeschlossenen Versicherungsverträge bzw. die Nachbetreuung der gelieferten Seh- oder Hörhilfen). Das ist die für die Bildung passiver RAP typische Situation, dass eine Zahlung für eine noch nicht realisierte Leistung fließt, die folglich noch nicht ertragswirksam erfasst werden darf. Sie ist richtigerweise durch die Bildung eines passiven RAP zu neutralisieren.

Hoffmann, StUB 2011, 809 (810); *Hoffmann*, StUB 2012, 329; *Tiedchen*, FR 2012, 22 (25); *Tiedchen*, NZG 2017, 1007 (1012); ebenso FG Köln v. 19.10.2011 – 10 K 2381/10, EFG 2012, 105, rkr., für einen Fall, in dem ein Abschluss honorar eines Beraters für Finanzierungsmöglichkeiten durch Leasing-, Miet- oder Mietkaufverträge spätere Beratungsleistungen mit abdeckte.

Allerdings ist Voraussetzung für die Passivierung eines RAP, dass das gezahlte Honorar sachgerecht auf die bereits erbrachte Leistung (Vertragsabschluss, Lieferung von Seh- oder Hörhilfen) und die noch zu erbringende Leistung (Bestandspflege, Nachbetreuungsleistung) aufgeteilt werden kann (dazu Anm. 2214).

Einstweilen frei.

2176–2179

c) Bilanzierungsge- und -verbote

aa) Bilanzierungspflicht bei Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bzw. 2

2180

Aktivierungspflicht als RAP besteht in der StBil. unstreitig bei Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der Nr. 1 (s. Anm. 2185ff.) bereits nach dem Wortlaut des Abs. 5 Satz 1 („sind nur anzusetzen“).

BFH v. 16.3.2021 – X R 34/19, DStR 2021, 2116, Rz. 11; *Ritzrow*, StBp. 2012, 101 (102f.); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 110 (11/2015); *Marx/Löffler*, DB 2015, 2765; *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 15; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 201 (7/2021); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 242; vgl. auch Anm. 2195.

Dies entspricht der handelsrechtl. Regelung des § 250 Abs. 1 HGB.

Dazu *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 22; *Morck/Drüen* in *Koller/Kindler/Roth/Drüen*, HGB, 9. Aufl. 2019, § 250 HGB Rz. 3; *Ballwieser* in *MüKo HGB*, 4. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 7; *Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 33 (10/2020); *Hömborg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 21 (3/2020); *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 10; *Schubert/Waubke* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 28; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 125 (7/2021).

Hier wie dort folgt die Aktivierungspflicht auch aus dem Vollständigkeitsgebot.

Vgl. für das StRecht *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 110 (11/2015); für das Handelsrecht *Ballwieser* in *MüKo HGB*, 4. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 7; *Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 33 (10/2020); *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 10; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 125 (7/2021).

Passivierungspflicht als RAP besteht (entsprechend der handelsrechtl. Regelung, vgl. *Ballwieser* in *MüKo HGB*, 4. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 22; *Schubert/Waubke* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 28; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. III/8 Rz. 72 [7/2021]) bei Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der Nr. 2 (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 110 [11/2015]; s. Anm. 2225, zu den tatbestandlichen Voraussetzungen der Nr. 2 Anm. 2210 ff.).

Saldierungsverbot: Eine Saldierung aktiver und passiver RAP ist ebenso wie im Handelsrecht (§ 246 Abs. 2 HGB) auch im StRecht unzulässig.

Kleindiek in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 22; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 115 (11/2015); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4930, 6381; *Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 36 (10/2020); *Hömborg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 21 (3/2020); *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 6; *Schubert/Waubke* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 17; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 128 (7/2021).

Das ergibt sich bereits aus der Systematik des Abs. 5 Satz 1, der nach Nr. 1 und Nr. 2 unterscheidet, aber auch aus dem Grundsatz der Einzelbewertung (s. auch § 6 Anm. 105). Daraus folgt uE, dass das Saldierungsverbot auch im Fall gleichzeitiger Stellung des Bilanzierenden als Leistungsempfänger und -verpflichteter gegenüber einem Dritten mit gleicher Stellung (zB wechselseitige Vermietung von Geschäftsräumen) gilt, und zwar auch, wenn bei gleichartigem Leistungs-/Verpflichtungsverhältnis von vornherein ein Verrechnungsverhältnis vereinbart ist (glA *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 53 [11/2015]). Aufwendungen und Erträge sind stets gesondert auszuweisen und auch ggf. gesondert durch aktive und passive RAP zu korrigieren.

Keine Pflicht zur korrespondierenden Bilanzierung bei Vertragspartnern: Die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale für aktive und passive Rechnungsabgrenzung sind im Wesentlichen gleich. Das hat zur Folge, dass zumeist eine korrespondierende Bilanzierung bei Zahlendem und Zahlungsempfänger zu verzeichnen sein wird, dh., bei Aktivierung eines RAP beim Zahlenden wird regelmäßig die Bilanzierung eines passiven RAP beim Zahlungsempfänger geboten sein (vgl. zB BFH v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870 Rz. 19: Nichtaktivierbarkeit eines aktiven RAP auf der Seite des Darlehensnehmers verbietet den gewinnmindernden Ausweis eines passiven RAP beim Darlehensgeber). Zwingend ist dies jedoch nicht.

GlA *Herzig/Joisten*, DB 2011, 1014; *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4930, 6381; *Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 37 (10/2020).

bb) Kein Bilanzierungswahlrecht für geringfügige und regelmäßige wiederkehrende Beträge

2181

Meinungsstand: Die hM bejaht für geringfügige und regelmäßig wiederkehrende Beträge unter Berufung auf das Wesentlichkeitsprinzip ein Aktivierungs- bzw. Passivierungswahlrecht.

BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796 Rz. 41; ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 44; Ritzrow, StBp. 2012, 101 (103); Kleindiek in Staub, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 22; Bauer in KSM, § 5 Rz. F 112 f. (11/2015); Hoffmann in LBP, § 5 Rz. 804 (2/2016); Küting/Trützschler in Küting/Weber, HdR, § 250 HGB Rz. 24 (2/2016); U. Prinz in U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4941; Bertram in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 8; Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 33 (10/2020); Hömberg/König/Weber in Baetge/Kirsch/Thiele, § 250 HGB Rz. 21 (3/2020); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 666 (3/2020); Schubert/Waubke in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 28; Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 242; aA nunmehr aber BFH v. 16.3.2021 – X R 34/19, DStR 2021, 2116, Rz. 15; Tiedchen, FR 2012, 22 (24); Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 127 (7/2021).

Teilweise wird sogar für geringfügige einmalige Zahlungen ein Bilanzierungswahlrecht angenommen (Bauer in KSM, § 5 Rz. F 112 [11/2015]).

Die Höhe eines idS geringfügigen Betrags wird im Anschluss an die neuere Rspr. des BFH (BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796) mittlerweile überwiegend in Anlehnung an § 6 Abs. 2 mit nunmehr 800 € beziffert.

Schubert/Waubke in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 28; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 666 (3/2020).

Stellungnahme: Der hM ist uE nicht zu folgen. Sowohl handels- als auch strechtl. ist die Ansatzpflicht für aktive und passive RAP bei Vorliegen der Voraussetzungen normiert (vgl. Anm. 2180). Für RAP gilt das Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB (Bauer in KSM, § 5 Rz. F 110 [11/2015]). Das Gesetz sieht insoweit keine Ausnahmeregelungen vor. Gerade im Bereich der stl. Gewinnermittlung verstößt ein Wahlrecht, wie die hM es annimmt, gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (glA Berndt, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 163). Aber auch handelsrechtl. ist ein Aktivierungswahlrecht für geringfügige RAP nicht zu befürworten. Insbesondere der von der hM herangezogene Wesentlichkeitsgrundsatz vermag ein solches Wahlrecht nicht zu begründen. Nach geltendem deutschen Bilanzverständnis besagt der Grundsatz der Wesentlichkeit, dass bei der Bewertung alle Tatbestände zu berücksichtigen sind, die für den Bilanzadressaten von Bedeutung sind, und dass Sachverhalte von untergeordneter Bedeutung, die wegen ihrer Größenordnung keinen nennenswerten Einfluss auf das Jahresergebnis und die Rechnungslegung haben, vernachlässigt werden dürfen (Störk/Büssow in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 252 HGB Rz. 70). Die darin zum Ausdruck kommende Beschränkung der Anwendung des Grundsatzes auf die Bewertung wird allg. befürwortet (vgl. zB Endert, DB 2011, 2164 [2165 f.]; Tiedchen, FR 2012, 22 [24]; Wendt, FS Herzog, 2010, 517 [520 f.]). Soweit die Richtlinie 2013/34/EU (v. 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates) die Geltung des Wesentlichkeitsprinzips für Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung des Abschlusses fordert, fehlt es zumindest derzeit an einer Umsetzung in das deutsche Handelsbilanzrecht.

2182 **cc) Bilanzierungsverbot bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bzw. 2**

Aktivierungsverbot: Für RAP besteht – abgesehen von den Sonderfällen des Abs. 5 Satz 2 (*U. Prinz in U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4931) – aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung für alle nicht durch die Tatbestandsmerkmale der Nr. 1 gedeckten Fälle ein Aktivierungsverbot (*U. Prinz in U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4930; *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 242; vgl. auch BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594 [597 f.]). Insbesondere dürfen transitorische Posten iW und antizipative Posten (s. Anm. 2171) nicht zu RAP in der StBil. führen (so für antizipative Posten BFH v. 20.1.1993 – I R 115/91, BStBl. II 1993, 373 [374]; BFH v. 15.5.2013 – I R 77/08, BStBl. II 2013, 730 Rz. 14). Das Gesetz hat insoweit die stl. gebotene Periodenabgrenzung auf die Fälle der handelsrechtl. zulässigen und gebotenen Rechnungsabgrenzung beschränkt. Eine Aktivierung von Aufwendungen kann auch nicht mit der Begr. verlangt werden, ein Erwerber des Betriebs würde dem Stpfl. die betreffenden Aufwendungen vergüten (Teilwertgedanke); ebenso wenig darf das in Abs. 5 Satz 1 enthaltene Aktivierungsverbot durch Heranziehung der §§ 6, 7 umgangen werden. Sofern kein WG oder Abgrenzungsposten iSd. Abs. 5 vorliegt, kommt folglich Aktivierung in der StBil. nicht in Betracht. Selbst ein internationaler, nach der Rspr. jedoch nicht akzeptierter Grundsatz (*matching principle*, s. Anm. 2168), der eine Aufwandsverlagerung in das Jahr der Ertragsvereinnahmung gebietet, findet seine Beschränkung durch die Normierung der zulässigen Rechnungsabgrenzungsfälle.

Passivierungsverbot: Entsprechend dem Aktivierungsverbot (s.o.) besteht bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen der Nr. 2 ein Passivierungsverbot.

2183–2184 Einstweilen frei.

2. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1)

Schrifttum: *Paulick*, Immaterielle Wirtschaftsgüter und Posten der Rechnungsabgrenzung, FR 1968, 449, 483; *Döllerer*, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, BB 1969, 505; *van der Velde*, Zur Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter und Rechnungsabgrenzungsposten in der Handels- und in der Steuerbilanz, FR 1969, 441; *Hoffmann*, Das immaterielle Wirtschaftsgut und die Rechnungsabgrenzung in der Steuerbilanz, DStZ 1972, 202; *Langel*, Bilanzierungs- und Bewertungsfragen bei Wechselkursänderungen, StBjB. 1979/80, 259; *Gebhardt/Breker*, Bilanzierung von Fremdwährungstransaktionen im handelsrechtlichen Einzelabschluß – unter Berücksichtigung von § 340h HGB, DB 1991, 1529; *Herzig/Söffing*, Rechnungsabgrenzungsposten und die Lehre vom Mindestzeitraum, BB 1993, 465; *Hartung*, Bewertung von Rechnungsabgrenzungsposten?, BB 1994, 1893; *Stobbe*, Das Kriterium der „bestimmten Zeit“ bei den Rechnungsabgrenzungsposten, FR 1995, 399; *Strieder*, Cap-Prämien im Jahresabschluß des Erwerbers bei veränderten Marktverhältnissen, DB 1996, 1198; *Kleine*, Rechnungsabgrenzungsposten für Vorlaufkosten bei Messegeschäften, JbFStR 1996/97, 158; *Tiedchen*, Rechnungsabgrenzung und „bestimmte Zeit“, BB 1997, 2471; *Crezelius*, Bestimmte Zeit und passive Rechnungsabgrenzung, DB 1998, 633; *Hahne*, Behandlung des Emissionsdisagios in der Handels- und Steuerbilanz des Emittenten, DB 2003, 1397; *Marten/Köhler/Schlereth*, Bilanzielle Auswirkung von Preisstrategien am Beispiel von Handy-Subventionen, DB 2003, 2713; *Hahne*, Ausgabe von Schuldverschreibungen: Steuerbilanzielle Behandlung von Emissionsagios und -disagios beim Emittenten, DStR 2005, 2000; *Heinhold/Coenenberg*, Aktivierung von Werbeaufwand?, DB 2005, 2033; *Kupsch/Müller*, Verrechnung von Garantieversicherungsbeiträgen im Jahresabschluss, DB 2006, 1800; *Wassermeyer*, Medienfonds mit Schuldübernahme- bzw. Defeasance-Struktur, DB 2010,

354; Hageböke, Rechnungsabgrenzungsposten bei vom Darlehensnehmer zu zahlenden Bearbeitungsentgelten? – Anmerkungen zur „neuen Formel“ im BFH-Urteil vom 22.06.2011 – I R 7/10, Ubg 2012, 34; Lüdicke, Bilanzielle Behandlung eines Vermarktungskostenzuschusses bei Medienfonds, DB 2015, 1070; Roos, Behandlung von Vertragsabschluss- und Werbeprämien im Handelsrecht, DStR 2015, 437; Oser/Bellert/König, Bilanzielle Behandlung von Mehrkomponentengeschäften am Beispiel der verbilligten Abgabe von Mobilfunktelefonen, IRZ 2017, 49.

a) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1

aa) „Ausgaben“ vor dem Abschlussstichtag

2185

Begriff der Ausgaben:

► *Meinungsstand:*

- ▷ *Nur Zahlungsmittelverminderungen:* Der Begriff der Ausgabe iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 wird teilweise sehr restriktiv dahingehend verstanden, dass nur Auszahlungen (Bar- oder Buchgeldzahlungen) umfasst sind.

Dreixler/Ernst, StuB 2012, 220 (221); *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 20 (10/2020); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 247.

Dies wird mit der auf diese Weise eindeutigen Abgrenzbarkeit der zur Rechnungsabgrenzung führenden Vorleistungen begründet (*Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 20 [10/2020]).

Dabei werden aber teilweise auch Sachleistungen im Rahmen eines tauschähnlichen Geschäfts als Ausgaben iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 angesehen (so *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 21; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 20 [10/2020]).

- ▷ *Jede effektive Vermögensminderung:* Überwiegend wird der Begriff der Ausgabe jedoch weiter gefasst, indem auch die Einbuchung von Verbindlichkeiten und der Abgang von Forderungen dazu gerechnet wird.

BFH v. 29.11.2006 – I R 46/05, BStBl. II 2009, 955 (956); *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 25; *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker*, DStR 1999, 2135 (2139); *Köhle*, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 167; *Marten/Köhler/Schlereth*, DB 2003, 2713 (2714); *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 21; *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 14; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 49 (11/2015); *Roos*, DStR 2015, 437 (440); *Hoffmann* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 808 (2/2016); *Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 63 (2/2016); *Morck/Drüen* in *Koller/Kindler/Roth/Drüen*, HGB, 9. Aufl. 2019, § 250 HGB Rz. 2; *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 6; *Hömberg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 22 (3/2020); *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 3; *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 18; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 115; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 69 f. (7/2021) mwN insbes. auch aus dem handelsrechtl. Schrifttum; glA *Kupsch/Müller*, DB 2006, 1800 (1801), für die Einbuchung einer Verbindlichkeit anstelle der Zahlung einer Versicherungsprämie.

Ausgaben werden danach als Vermögensminderung interpretiert. Dies wird damit begründet, dass das Gesetz von „Ausgaben“ und nicht von „Auszahlungen“ spricht (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 49 [11/2015]), wobei Ausgaben nach der betriebswirtschaftlichen Terminologie in Auszahlungen, Forde-

rungsabgängen und Verbindlichkeitszugängen bestehen können (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 49 [11/2015]). Zudem wird auf den Sinn und Zweck der Rechnungsabgrenzung verwiesen, der den periodengerechten Ausweis des Aufwands ohne Rücksicht auf zufällige Zahlungszeitpunkte erfordert (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 49 [11/2015]; *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 71 [7/2021]).

Zwei Einschränkungen finden sich allerdings im Rahmen dieser erweiterten Interpretation des Begriffs Ausgabe:

- Zum einen wird die Ansicht vertreten, dass die Einbuchung einer Verbindlichkeit nur dann eine Ausgabe darstelle, wenn die Verbindlichkeit bei vertragsgemäßer Zahlung vor dem Ende der Abschlussperiode erloschen wäre (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 49 [11/2015]).
 - Zum anderen wird die Einbeziehung der Einbuchung von Verbindlichkeiten auf solche Fälle beschränkt, in denen dies im Einklang mit den GoB steht, so dass eine Rechnungsabgrenzung insbes. ausscheidet, wenn der Bilanzierung der Verbindlichkeit der Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte entgegensteht (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 49 [11/2015]; *Kleindiek in Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 14; *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 64 [7/2021] mwN auch zum handelsrechtl. Schrifttum; *Kliem*, Bilanzuelle Rechnungsabgrenzung, 2000, 172 f.).
- *Alle Betriebsvermögensminderungen*: Nach noch weitergehender Auffassung sollen alle Vorleistungen für eine zeitraumbezogene Sachleistung im Rahmen eines schwebenden Geschäfts eine Rechnungsabgrenzung begründen können, also neben Zahlungsmittel- und Forderungsverminderungen sowie Verbindlichkeitserhöhungen auch sonstige Betriebsvermögensminderungen durch Aktivminderungen oder Passivmehrungen.

So BFH v. 15.5.2013 – I R 77/08, BStBl. II 2013, 730 Rz. 9 (verbilligte Abgabe von Mobiltelefonen); *Kliem*, Bilanzuelle Rechnungsabgrenzung, 2000, 172; *Ritzrow*, StBp. 2012, 101 (102); *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 48 (11/2015); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 670 (3/2020).

Zur Begr. wird darauf hingewiesen, dass „Ausgaben“ im StRecht auch in anderem Zusammenhang als Hingabe von Sachleistungen verstanden werde (*Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 670 [3/2020]).

- *Stellungnahme*: Der letztgenannten Ansicht ist zuzustimmen. Es kann uE für die Abgrenzungsnotwendigkeit keinen Unterschied machen, ob eine Vorleistung durch Barzahlung, Banküberweisung, Weitergabe eines Schecks oder Besitzwechsels, Forderungsabtretung oder Eingehen einer Verbindlichkeit geschieht. Zutreffend wird dazu auf den Unterschied zwischen dem Begriff „Auszahlung“ und dem vom Gesetz verwendeten Begriff „Ausgabe“ hingewiesen. Aber auch die Erweiterung des Begriffs „Ausgabe“ auf Sachleistungen ist berechtigt, da die Form der Vermögensminderung nicht geeignet ist, die Notwendigkeit einer Abgrenzung zum Zwecke der periodengerechten Gewinnermittlung zu determinieren. Allerdings ist daran festzuhalten, dass die GoB über den Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten Vorrang haben müssen, denn eine Korrektur oder Umgehung der GoB insoweit kann und soll über das Institut der Rechnungsabgrenzung nicht erreicht werden.

Rechtsgrund der Ausgaben: Auf den Rechtsgrund der Ausgabe kommt es nicht an (*Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 22 [10/2020]). Zumeist handelt es sich um Vorleistungen im Rahmen schwebender Geschäfte; die Ausgabe

kann aber auch auf einem dinglichen Rechtsverhältnis und ebenso auf öffentlich-rechtl. Grundlage beruhen. Die Ausgaben können freiwillig oder unfreiwillig geleistet werden.

Bauer in KSM, § 5 Rz. F 53 (11/2015); *Küting/Trützschler in Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 60 (2/2016); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 675 (3/2020).

Keine Periodizität der Ausgaben: Periodizität der Ausgabe wird nicht verlangt; das im RefE des AktG 1965 noch enthaltene Adjektiv „periodische“ wurde nicht in § 152 Abs. 9 AktG 1965 übernommen, der Vorbild für die mit dem § 5 Abs. 5 Satz 1 identische Formulierung des § 250 HGB war. Auch Einmalzahlungen sind abzugrenzen (glA *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 52 [11/2015]; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 675 [3/2020]).

Abgrenzungsfragen zum Ausgabenbegriff: Umsatzsteuer gehört bei Vorauszahlungen für ustpfll. Leistungen zwar zur Ausgabe. Soweit Vorsteuerabzugsberechtigung besteht, ist jedoch nur der Nettobetrag abzugrenzen, dh., die abzugrenzenden Ausgaben sind um den Vorsteuererstattungsanspruch zu kürzen, weil nur in Höhe des Differenzbetrags eine Betriebsvermögensminderung eintritt (glA *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 48; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 119 [11/2015]). Besteht keine Vorsteuerabzugsberechtigung, so ist (unter Berücksichtigung der Behandlung nach § 9b) die nicht abziehbare Vorsteuer in die abzugrenzenden Ausgaben einzu-beziehen.

Aufteilung im Schätzwege: Einheitlich geleistete Ausgaben, die nur teilweise die Voraussetzungen für die Rechnungsabgrenzung erfüllen oder die verschiedene zeitbezogene Gegenleistungen betreffen, sind nach objektiven Kriterien ggf. im Wege der Schätzung aufzuteilen.

BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; BFH v. 3.5.1983 – VII R 100/81, BStBl. II 1983, 572; BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 688 (3/2020); *Schubert/Waubke in Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 11.

bb) Ausgaben „vor dem Abschlussstichtag“

2186

Abschlussstichtag ist der Tag, auf den das Ende des Wj. fällt; dabei kann es sich sowohl um das Ende eines regulären wie auch eines Rumpf-Wj. handeln.

Vor dem Abschlussstichtag ist nicht in der Weise wörtlich zu verstehen, dass Ausgaben, die am Abschlussstichtag geleistet werden, nicht zur Rechnungsabgrenzung führen können. Gemeint ist, dass entsprechend dem Stichtagsprinzip die Ausgabe vor dem Abschlusszeitpunkt angefallen sein muss. Demnach genügt es, wenn die Ausgabe noch bis einschließlich des Abschlussstichtags geleistet ist, also bis 24.00 Uhr.

ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 28; *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker*, DStR 1999, 2135 (2139); *Köhle*, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 168; *Marten/Köhler/Schlereth*, DB 2003, 2713 (2714); *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 20; *Hoffmann in LBP*, §§ 4, 5 Rz. 809 (5/2012); *Kleindiek in Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 14; *Küting/Trützschler in Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 64 (2/2016); *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 55 (11/2015); *U. Prinz in U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4950; *Bertram in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 7; *Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 21 (10/2020); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 675 (3/2020); *Schubert/Waubke in Beck-Bil-*

Komm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 19; Reddig in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 115; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 71 (7/2021).

2187 cc) „Aufwand“ für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag

Begriff des Aufwands: Der Begriff „Aufwand“ wird weder im Handelsrecht noch im EStG definiert. Allgemein versteht man unter Aufwand den Verbrauch von Geld-, Sach- oder Dienstleistungen (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 59 [11/2015]). Das Vorliegen von Aufwand führt zur Verminderung des Reinvermögens (*ADS*, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 29; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 676 [3/2020]). Auf den Zeitpunkt der Zahlung kommt es gem. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB nicht an.

Gschwendtner, DStZ 1995, 417 (419); *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 59 (11/2015); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 676 (3/2020).

Eine Ausgabe muss, um Aufwand iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 darzustellen, eine BA iSd. § 4 Abs. 4 sein (vgl. aber unten zu nichtabziehbaren BA).

Abgrenzungsfragen zum Aufwandsbegriff:

- ▶ **Nichtabziehbare Betriebsausgaben:** Dem Wortlaut von § 4 Abs. 4, 5 und § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 nach müssen auch nichtabziehbare BA – sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind – mittels RAP abgegrenzt werden (aA *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 54 aE [11/2015]). Dies ergibt sich schon daraus, dass diese BA idR im handelsrechtl. Jahresabschluss Aufwand darstellen und in der HBil. abgegrenzt werden müssen; die Regelung in Abs. 5 sollte nur klarstellende Bedeutung haben (s. Anm. 2150). Allerdings darf bei Auflösung des RAP in diesen Fällen der Gewinn nicht gemindert werden; buchhalterisch kann das durch außerbilanzielle Hinzurechnung sichergestellt werden.
- ▶ **Anschaffungs- und Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts:** Ausgaben, die als AHK eines WG aktiviert werden müssen, können nicht Gegenstand der Rechnungsabgrenzung sein.

BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389 Rz. 12; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 20, 60 (11/2015); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 677 (3/2020).

Solche Ausgaben stellen in der oder den Folgeperioden nicht unmittelbar Aufwand dar, sondern führen zu einem erfolgsneutralen Aktivtausch. Soweit Aufwand durch die Abnutzung oder den Verbrauch des WG entsteht, wird dieser in der entsprechenden Abrechnungsperiode durch Verminderung des Aktivpostens oder AfA auf das WG abgebildet (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 60 [11/2015]; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 677 [3/2020]).

- ▶ **Privatentnahmen** von Zahlungsmitteln bewirken zwar Ausgaben, sind aber nicht abzugrenzen (glA *Ritzrow*, StBp. 1998, 10 [11]; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 54 [11/2015]), weil sie nie Aufwand werden (zB Mietvorauszahlung für die privat genutzte Wohnung oder Vorauszahlung der Prämie für die Berufsunfähigkeitsversicherung vom Geschäftskonto).

2188 dd) Aufwand „für“ eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag

Zeitraumbezug der Gegenleistung: Aus dem Gesetzeswortlaut, der das Vorliegen von Aufwand „für“ eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag fordert, wird teilweise geschlossen, dass die Gegenleistung, für die die abzugrenzende Vorleis-

tung erbracht wird, zeitraumbezogen sein müsse (*Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 678a [3/2020]). Die Rspr. und die wohl hM im Schrifttum gehen ebenfalls – allerdings ohne sich dafür auf das Wort „für“ zu berufen – davon aus, dass RAP nur hinsichtlich zeitraumbezogener Gegenleistungen gebildet werden dürfen.

BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 (162); BFH v. 6.4.1993 – VIII R 86/91, BStBl. II 1993, 709 (710); BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808 (810); BFH v. 11.2.1998 – I R 23/96, BStBl. II 1998, 381; BFH v. 19.5.2010 – I R 65/09, BStBl. II 2010, 967, Rz. 9; BFH v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870, Rz. 14; BFH v. 27.7.2011 – I R 77/10, BStBl. II 2012, 284, Rz. 11; BFH v. 6.9.2018 – IV R 26/16, BFH/NV 2018, 1260, Rz. 36; BFH v. 16.3.2021 – X R 34/19, DStR 2021, 2116, Rz. 13; *Meyer-Scharenberg*, DStR 1991, 754 (755); *Kliem*, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 37; *Hahne*, DB 2003, 1397 (1399, 1408); *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 31; *Dreixler/Ernst*, StuB 2012, 220 (222); *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 65 ff. (11/2015); *Lüdicke*, DB 2015, 1070 (1072); *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 24 (10/2020); *Reddig in Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 114, 119.

Stellungnahme: Der hM ist uE nicht zu folgen. Rechnungsabgrenzungsposten können auch gebildet werden, wenn die Gegenleistung sich auf einen Zeitpunkt bezieht (glA *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 37; *Ballwieser* in *MüKo HGB*, 4. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 8). Aus dem Wort „für“ lässt sich dieses Erfordernis nicht herleiten; es ist nicht ersichtlich, wie der Gesetzestext anders hätte formuliert werden können, um auch nicht zeitraumbezogene Gegenleistungen einzubeziehen. Eine Einschränkung auf zeitraumbezogene Gegenleistungen ist auch nicht erforderlich. Soweit damit die Aktivierungsfähigkeit transitorischer Posten iW (zu diesen s. Anm. 2171), wie zB Aufwendungen für Kosten für Werbung oder Forschung und Entwicklung, ausgeschlossen werden soll, ist dies bereits durch das Merkmal der bestimmten Zeit (s. Anm. 2189f.) gewährleistet (ebenso *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 41; aA *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 66 [11/2015]). Wenn auch die überwiegende Mehrheit der Fälle, in denen eine Rechnungsabgrenzung in Betracht kommt, eine zeitraumbezogene Gegenleistung zum Inhalt hat (so zB bei vorausgezahlter Miete, vorausgezahlten Versicherungsprämien, bei wirtschaftlichem Verständnis des Begriffs „Gegenleistung“ auch bei vorausgezahlter KfzSt), so ist dies uE nicht zwingend (ebenso *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 63 [7/2021]).

ee) Aufwand für eine „bestimmte Zeit“ nach dem Abschlussstichtag

(1) Tatbestandsmerkmal der bestimmten Zeit

2189

Historische Entwicklung:

- *Handelsrecht:* Das Tatbestandsmerkmal der „bestimmten Zeit“ findet sich erstmals in § 152 Abs. 9 AktG 1965. Unter der Geltung der Vorgängerregelungen, § 261a HGB idF der Aktienrechtsnovelle 1931 und § 131 AktG idF des Aktiengesetzes 1937, hatten sich zwar die Unterscheidung zwischen antizipativen und transitorischen RAP (s. Anm. 2171) und die Beschränkung der Rechnungsabgrenzung auf die transitorischen RAP herausgebildet, aber es hatte sich die Praxis entwickelt, alle Ausgaben, die in den Folgejahren einen Vorteil versprachen, unter den RAP auszuweisen (s. Anm. 2160), also zB auch die Kosten einer Werbekampagne oder die für Forschung und Entwicklung aufgewendeten Kosten. In dieser Praxis wurde in der Folgezeit eine Gefahr für das Vorsichtsprinzip gesehen, was zu der – weitgehend begrüßten – Einschränkung der RAP durch das AktG 1965 auf Aufwand bzw. Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Ab-

schlussstichtag führte (*Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 23 ff. [7/2021] mwN). Durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz wurde insoweit nichts geändert. Das Merkmal der „bestimmten Zeit“ wurde auf der Grundlage der Art. 18 Satz 1 und 21 Satz 1 der 4. EG-Richtlinie in § 250 HGB übernommen. Allerdings bot nur die deutsche Fassung der Richtlinie insoweit eine Stütze für die Einschränkung der RAP auf Ausgaben bzw. Einnahmen, die Aufwand bzw. Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen.

Art. 18 Satz 1 der Richtlinie lautete in der deutschen Fassung „Als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite sind Ausgaben vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, ...“

Jedenfalls die englische und französische Fassung, soweit ersichtlich auch die weiteren Fassungen der Richtlinie, enthielten diese Einschränkung hingegen nicht.

In der englischen Fassung hieß es „Expenditure incurred during the financial year but relating to a subsequent financial year“, in der französischen Fassung „Les charges comptabilisées pendant l'exercice mais concernant un exercice ultérieur“.

- **Steuerrecht:** Das Tatbestandsmerkmal der „bestimmten Zeit“ wurde 1969 sogleich in Abs. 3 (jetzt Abs. 5) aufgenommen und findet sich seither unverändert in der stl. Regelung.

Einheitliche oder unterschiedliche (imparitätische) Auslegung:

- **Meinungsstand:** Teilweise wird die Auffassung vertreten, dass das Merkmal der bestimmten Zeit imparitätisch auszulegen sei. Das Vorsichtsprinzip gebietet es nach dieser Ansicht, bei aktiven RAP einen strengen und bei passiven RAP einen großzügigen Maßstab anzuwenden.

FG Köln v. 19.10.2011 – 10 K 2381, EFG 2012, 105, rkr.; ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 109, 115; *Herzig/Söffing*, BB 1993, 465 (469); *Beisse*, FS Budde, 1995, 67 (78); *Crezelius*, DB 1998, 633 (637); *Hahne*, DStR 2005, 2000 (2002 f.); *Lüdicke*, DB 2015, 1070 (1072); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6385; *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 15; *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 19; *Schubert/Waubke* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 24; *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 126 f.; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 250; wohl auch *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 47.

Insbesondere von der stl. Rspr., aber auch im Schrifttum wird hingegen angenommen, dass eine unterschiedliche Auslegung des Merkmals der bestimmten Zeit auf der Aktiv- und Passivseite nicht sachgerecht sei.

BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202 (203); BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/94, BStBl. II 1995, 312 (314); *Kliem*, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 211 (262); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 99 (11/2015); *Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 29 (10/2020); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 685 (3/2020); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 11 (7/2021).

- **Stellungnahme:** Eine unterschiedliche Auslegung des Merkmals der „bestimmten Zeit“ auf der Aktiv- und der Passivseite kommt uE nicht in Betracht. Dagegen spricht der identische Wortlaut der Regelungen über aktive und passive Rechnungsabgrenzung. Auch besteht der Zweck, den der Gesetzgeber mit der Einfügung des Merkmals der bestimmten Zeit verfolgte, im Rahmen der akti-

ven wie der passiven Rechnungsabgrenzung gleichermaßen darin, eine Objektivierung herbeizuführen, indem die willkürliche Beeinflussung des Gewinns durch nicht nachprüfbare Annahmen verhindert wird.

Länge und Verteilung der bestimmten Zeit:

- *Länge:* Die Länge des Zeitraums, der sich als „bestimmt“ erweist (s. Anm. 2190) ist nicht begrenzt.

Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 25 (10/2020); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 682 (3/2020); *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 11; *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 21; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 73 (7/2021); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 251; für eine Begrenzung auf überschaubare Zeiträume hingegen *Mathiak*, StuW 1986, 170 (173).

Die Abgrenzung einer Ausgabe kann sich damit auch über eine Vielzahl von Jahren erstrecken. So ist nach der Rspr. für den sich in 99 Jahren verbrauchenden Vorteil, den ein Erbbaueverpflichteter dadurch erlangt, dass der Erbbauberechtigte Erschließungskosten trägt, ein aktiver RAP zu bilanzieren (BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398).

Eine Begrenzung ist auch nicht dahingehend vorzunehmen, dass bei Erfolgswirksamkeit der Vorauszahlung für einen sehr kurzen Zeitraum im Folgejahr auf die Rechnungsabgrenzung verzichtet werden kann.

- *Verteilung:* Der Zeitraum, der sich als „bestimmt“ erweist (s. Anm. 2190), muss nicht ununterbrochen sein. Es ist auch vorstellbar, dass eine Ausgabe Aufwand für Zeiten in bestimmten, aber nicht allen auf das Wj. folgenden Jahren ist. So wäre es zB bei einer Vorauszahlung von Miete für einen Messestandplatz bei einer alle zwei Jahre stattfindenden Messe (allg. zur Rechnungsabgrenzung bei Vorauszahlungen auf einen Messestandplatz FG Münster v. 15.2.1980 – X-VI 4430/78 K, EFG 1980, 322, rkr.; *Kleine*, JbFStR 1996/97, 158 [160]; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 283 [11/2015]). Der zu aktivierende RAP verkörpert dann Aufwand für das folgende Jahr sowie das dritte, fünfte usw. auf das Wj. folgende Jahr, während das zweite, vierte usw. folgende Jahr nicht angesprochen sind.

(2) Bestimmtheit der Zeit

2190

Meinungsstand:

- *Kalendermäßige Bestimmtheit:* Nach der früher hM erforderte das Merkmal der bestimmten Zeit, dass Anfang und Ende der Erfolgswirksamkeit der Ausgabe eindeutig kalendermäßig festliegen.

BFH v. 3.11.1982 – I B 23/82, BStBl. II 1983, 132, mwN; *ADS*, 6. Aufl. 1997, § 152 AktG Rz. 182; *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, Bd. III, 1973, § 152 AktG Rz. 102; *Mellerowicz* in Großkomm. AktG, 1970, § 152 AktG Rz. 88; *Döllerer*, BB 1965, 1405 (1408); *Hoffmann*, DStZ/A 1972, 202 (205); *Paulick*, FR 1968, 483 (485); *van der Velde*, FR 1969, 441 (449). Ebenso aus neuerer Zeit *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker*, DStR 1999, 2135 (2140); *Hahne*, DStR 2005, 2000 (2002); *Wassermeyer*, DB 2010, 354 (359).

Diese Voraussetzung ist vor allem bei den klassischen transitorischen Posten erfüllt, also bei Vorauszahlungen auf Miet-, Pacht- und Darlehensverhältnisse (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 [314]).

- *Willkürfreie Berechenbarkeit/Lehre vom Mindestzeitraum*: Das Erfordernis der kalendermäßigen Bestimmtheit wurde bald – insbes. im Hinblick auf die passive Rechnungsabgrenzung – als zu eng angesehen. Die heute hM bezieht bei der Auslegung des Merkmals der bestimmten Zeit die Entstehungsgeschichte der Regelung, das Realisationsprinzip und das bilanzrechtl. Gebot der größtmöglichen Objektivierung der Rechnungslegung mit ein.

BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 (314); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 683 (3/2020); ähnlich *Stobbe*, FR 1995, 399 (401); gerade im Hinblick auf das Merkmal der bestimmten Zeit das Objektivierungserfordernis besonders betonend *Herzig/Söffing*, BB 1993, 465 (467).

Dabei soll auch den Besonderheiten des jeweiligen Rechtsverhältnisses, in dessen Rahmen die Vorleistung erbracht wird, Rechnung getragen werden (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 [314]). Die hM kommt danach zu dem Erg., dass es an der kalendermäßigen Bestimmtheit fehlen kann, wenn die Länge der Zeit, über die sich die Erfolgswirksamkeit der Ausgabe erstreckt, eindeutig berechenbar ist.

ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 32a; *Federmann*, BB 1984, 246 (251); *Kupsch*, WPg 1984, 369 (374); *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 101 (11/2015); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 682 (3/2020); *Reddig in Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 118; nur für die aktive Rechnungsabgrenzung ebenso *Beisse*, FS Budde, 1995, 67 (78).

Jedenfalls aber muss sich ein kalendermäßig bestimmter oder durch rechnerische Methoden bestimmbarer Mindestzeitraum ausmachen lassen.

Herzig/Söffing, BB 1993, 465 (469f.); *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 101 (11/2015); *Roos*, DStR 2015, 437 (440); *Kütting/Trützschler in Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 79 (2/2016); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 682f. (3/2020); *Richter in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 11; für die passive Rechnungsabgrenzung ebenso *Hommel/Kunkel/Zick*, BB 2019, 1259 (1260).

Die Berechenbarkeit ist zB bei einer Bearbeitungsgebühr für ein Darlehen gegeben, wenn sich anhand der Tilgungsvereinbarung die Laufzeit des Darlehens genau berechnen lässt (BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262 [264]; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 101 [11/2015]). Bei einem Ausbeutevorratsvertrag zum Abbau von Mineralien ergibt sich die Berechenbarkeit aus der insgesamt vorhandenen und der im jeweiligen Jahr geförderten Abbaumenge (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 [314]; zust. *Stobbe*, FR 1995, 399 [401]; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 687 [3/2020]). Zur Frage, ob die betriebsgewöhnliche ND eines WG ein berechenbarer oder ein nur auf einer Schätzung beruhender Zeitraum ist, vgl. Anm. 2218. An einen ArbN vorausgezahltes Gehalt bezieht sich auf eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag. Das gilt auch, wenn sich der ArbN im Gleitzeitrückstand befindet, sofern feststeht, in welchem Zeitraum die ausstehende Arbeitsleistung zu erbringen ist (glA *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 263 [11/2015]; vgl. Aber FG Berlin-Brandenb. v. 23.8.2011 – 6 K 2028/06, EFG 2012, 600, rkr.).

Ein Mindestzeitraum lässt sich bei zeitlich unbefristeten Vertragsverhältnissen bestimmen, indem man ermittelt, wann der Vertrag erstmals gekündigt werden kann (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 104 [11/2015]). Zur Frage der Rechnungsabgrenzung bei immerwährenden Duldungsverpflichtungen s. Anm. 2218.

- *Willkürfreie Schätzbarkeit*: Noch weitergehend wird es teilweise im Schrifttum für ausreichend gehalten, dass sich der Zeitraum willkürfrei durch eine Schätzung bestimmen lässt.

Meyer-Scharenberg, DStR 1991, 754 (756); *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 7 (10/2020); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 251; wohl auch *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 686 (3/2020).

Stellungnahme: Die Ansatzpunkte für die Auslegung des Merkmals der bestimmten Zeit sind, wie die hM zutr. aufzeigt, die Entstehungsgeschichte der Regelung, das Realisationsprinzip und das bilanzrechtl. Gebot der größtmöglichen Objektivierung der Rechnungslegung. Die Entstehungsgeschichte der Regelungen über die Rechnungsabgrenzung zeigt, dass mittels der Einführung des Merkmals der bestimmten Zeit die Aktivierung von Aufwendungen verhindert werden sollte, die zwar in den auf die Ausgabe folgenden Jahren Vorteile versprechen, bei denen jedoch nicht messbar ist, wie hoch der Nutzen tatsächlich ist (*Schulze-Osterloh*, FS Forster, 1992, 653 [664]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 102 [7/2021]).

Eine Einschränkung der Aktivierung von Ausgaben als RAP durch das Tatbestandsmerkmal „bestimmte Zeit“ ist nicht erforderlich, wenn sich die Vorauszahlung auf die Erlangung eines zwar abstrakt, aber nicht konkret aktivierungsfähigen Vermögensgegenstands (zur abstrakten und konkreten Aktivierungsfähigkeit vgl. Anm. 500) bezieht (bei Vorauszahlungen auf Vermögensgegenstände, die mit ihren AHK tatsächlich auch konkret aktivierungsfähig sind, kommt eine Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht, vgl. Anm. 2187; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 60 [11/2015]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 677 [3/2020]). Das ist insbes. bei Vorauszahlungen im Rahmen von Nutzungsrechten der Fall, denn diese sind Vermögensgegenstände, die lediglich wegen des Grundsatzes des Nichtausweises schwebender Geschäfte nicht konkret aktivierungsfähig sind. Nur aus diesem Grund steht der Zahlung nicht die Aktivierung des Vermögensgegenstands Nutzungsrecht gegenüber, sondern es ist zeitanteilig der Aufwand für die Nutzung zu erfassen. Der zukünftige Nutzen der Vorauszahlung ist in diesen Fällen aber nicht als unsicher zu bezeichnen; vielmehr besteht bei schwebenden Geschäften die Vermutung der Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung. Anders ist es hingegen, wenn die Vorauszahlung nicht geleistet wird, um einen Vermögensgegenstand zu erlangen, sondern wenn Aufwand vorweggenommen wird (so etwa bei vorausgezahlten Versicherungsprämien, vorausgezahlter KfzSt und vorausgezahlten Berufsgenossenschafts- oder Kammerbeiträgen). Hier ist eine Einschränkung der Aktivierung durch das Merkmal der bestimmten Zeit erforderlich, weil nicht sicher ist, ob und wie lange die Zahlung dem Stpfl. einen Nutzen bringen wird. Solche Vorauszahlungen auf Vorteile, die keinen Vermögensgegenstand darstellen, dürfen nur dann als RAP ausgewiesen werden, wenn sie einen Vorteil für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen. Bei der Begrenzung des einschränkenden Merkmals „bestimmte Zeit“ auf diese Fallgruppe erscheint es allerdings notwendig, es im Sinne von „kalendermäßig bestimmt“ auszulegen, um die Aktivierung transitorischer Posten iWs zu verhindern (vgl. zum Ganzen *Tiedchen*, BB 1997, 2471 [2473 ff.]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 102 ff. [7/2021]). Kommt eine Aktivierung als RAP danach nicht in Betracht und wird die Vorauszahlung im Rahmen eines schwebenden Geschäfts geleistet, kann sie allerdings uU als geleistete Anzahlung aktiviert werden (s. Anm. 2173).

2191 **ff) Aufwand für eine bestimmte Zeit „nach dem Abschlussstichtag“**

Abschlussstichtag: Zum Begriff s. Anm. 2186.

Nach dem Abschlussstichtag bedeutet, dass der Aufwand wirtschaftlich einer späteren Periode zuzurechnen sein muss. Es ist also eine Zuordnung zu dem Wj., zu dem die Zahlung wirtschaftlich gehört, erforderlich (*Hageböke*, Ubg 2012, 34 [36]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 72 [7/2021]). Maßgeblich ist der Zeitpunkt des Empfangs der Gegenleistung (*Hageböke*, Ubg 2012, 34 [36]; *Dreixler/Ernst*, StuB 2012, 220 [221 f.]). Das gilt jedenfalls dann, wenn eine Gegenleistung zu verzeichnen ist (s. Anm. 2163 zu Fällen, in denen eine Gegenleistung nicht vorliegt). Insbesondere bei wirtschaftlichen Beziehungen, an denen mehrere Personen beteiligt sind, ist nach den einzelnen Rechtsbeziehungen zu differenzieren und jeweils zu prüfen, ob die konkrete Gegenleistung, für die eine Zahlung geleistet wurde, noch aussteht oder bereits vollständig erbracht wurde (vgl. zu Provisionszahlungen und zu Ablösezahlungen im Profifußball Anm. 2163).

Ein Indiz für die Zuordnung des Aufwands zum abgelaufenen oder zu einem späteren Wj. ist die Rückforderbarkeit im Falle der vorzeitigen Vertragsauflösung. Kann der Stpfl. die Vorauszahlung zurückverlangen, spricht das dafür, dass die maßgebliche Gegenleistung noch nicht erbracht worden ist, während der Umstand, dass die geleistete Zahlung beim Vertragspartner verbleibt, den Schluss zulässt, dass der Stpfl. die Gegenleistung bereits im abgelaufenen Wj. empfangen hat.

BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389 Rz. 16; *Hageböke*, Ubg 2012, 34 (38 f.); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 678 (3/2020).

Etwas anderes soll nach gefestigter Rspr. nur dann gelten, wenn es sich um ein für eine längere Zeit zu festen Bedingungen abgeschlossenes Dauerschuldverhältnis handelt, das nur aus wichtigem Grund gekündigt werden kann und keine konkreten Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Vertragsparteien der Möglichkeit einer vorzeitigen Beendigung eine mehr als rein theoretische Bedeutung beigemessen haben.

BFH v. 19.5.2010 – I R 65/09, BStBl. II 2010, 967; BFH v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870, Rz. 14; BFH v. 27.7.2011 – I R 77/10, BStBl. II 2012, 284, Rz. 13, 16; BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389, Rz. 16; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 678 (3/2020). Kritisch zu dieser Ausnahme allerdings *Hageböke*, Ubg 2012, 34 (39).

Aufteilung im Schätzwege: Einheitlich geleistete Aufwendungen, die teils für eine vor dem Abschlussstichtag schon erbrachte und teils für eine nach dem Abschlussstichtag noch zu erbringende Gegenleistung anfallen, sind aufzuteilen. Dabei ist uU der Anteil mit Zukunftsbezug sachgerecht zu schätzen (*Hageböke*, Ubg 2012, 34 [36]; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 63 [11/2015]).

Einzelfälle:

- **Step-Down-Gelder** oder Stufenzinsprodukte sind Darlehen mit fallenden Zinssätzen. Die hM geht davon aus, dass der Wert der Überlassung des Kapitals zur Nutzung im Laufe der Jahre gleich hoch anzusetzen sei, mit der Folge, dass der Teil der in den ersten Jahren zu zahlenden Darlehenszinsen, der über dem sich für die gesamte Vertragslaufzeit ergebenden durchschnittlichen jährlichen Zins liegt, eine Vorauszahlung auf den Zinsaufwand der folgenden Jahre darstellt.

BFH v. 27.7.2011 – I R 77/10, BStBl. II 2012, 284; *Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 31 (10/2020).

Dagegen wird zutr. eingewendet, dass der Grund der Vereinbarung fallender Zinssätze durchaus auch im Absinken des allgemeinen Marktzinssatzes liegen kann. In diesem Fall wird die Aktivierung eines RAP zu Recht nicht für zulässig gehalten.

U. Prinz in U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4995; *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 86 (7/2021); ähnlich *Bertram in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 10.

Ebenso muss es den Vertragsparteien möglich sein, auch unabhängig vom Marktzinssatz unterschiedliche Zinssätze für unterschiedliche Zeiträume zu vereinbaren, ohne dass dies durch Aktivierung eines RAP oder – im Falle steigender Zinssätze – Passivierung einer Rückstellung (dazu *Tiedchen*, NZG 2017, 1007 [1011]) egalisiert wird. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, die zu einem anderen Erg. führt, ist nur dann gerechtfertigt, wenn der Darlehensnehmer im Falle der vorzeitigen Vertragsbeendigung die gezahlten Zinsen anteilig zurückverlangen kann.

- *Degressive Leasingraten*: Bei der Vereinbarung degressiver Leasingraten stellen die zunächst höheren Raten keine Überzahlung und damit nicht teilweise Aufwand für die Zeit nach dem Abschlussstichtag dar.

Für Mobilienleasing nunmehr BFH v. 28.2.2001 – I R 51/00, BStBl. II 2001, 645; glA *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 308 (11/2015); *U. Prinz in U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4986; *Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 32 (10/2020); *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 81 f. (7/2021); *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 256; aA für Immobilien-Leasing BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696; zust. *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1073 (3/2020); krit. hingegen *U. Prinz in U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4986.

Der wirtschaftliche Grund für die Vereinbarung ist vielmehr der Umstand, dass einerseits dem Leasinggeber in den ersten Jahren der Grundmietzeit typischerweise höhere Finanzierungskosten und höherer Abschreibungsaufwand entsteht als in den späteren Jahren und andererseits der Wert der Nutzungsüberlassung für den Leasingnehmer im Laufe der Zeit sinkt, weil der Leasinggegenstand regelmäßig technisch oder wirtschaftlich veraltet und vom Leasingnehmer damit häufig höhere Instandhaltungsaufwendungen zu tragen sind (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 307 [11/2015]; *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 81 [7/2021]).

- *Handy-Subventionen und vergleichbare Vertragsgestaltungen*: Häufig gewähren Mobilfunkunternehmen Rabatte auf Mobiltelefone (regelmäßig als „Handy-Subventionen“ bezeichnet), wenn der Kunde einen Mobilfunkdienstleistungsvertrag abschließt oder verlängert. Ähnliche Vertragsgestaltungen sind zB bei Stromlieferverträgen und Pay-TV-Verträgen zu beobachten (vgl. *Heinhold/Coenen*, DB 2005, 2033). Rechtsprechung und FinVerw. halten hier die Aktivierung eines RAP in Höhe des Rabattbetrags für geboten.

BFH v. 15.5.2013 – I R 77/08, BStBl. II 2013, 730; BMF v. 20.6.2005 – IV B 2 - S 2134 - 17/05, BStBl. I 2005, 801; glA *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 48 (11/2015); *Oser/Bellert/König*, IRZ 2017, 49 (51); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 678b (3/2020); krit. hingegen *U. Prinz in U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4989; *Bertram in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 11; *Hömborg/König/Weber in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 37 (3/2020).

Die Voraussetzungen der Rechnungsabgrenzung sind uE hingegen nicht gegeben, weil kein Aufwand für die Zeit nach dem Abschlussstichtag vorliegt, sondern ein geminderter Ertrag aus dem abgeschlossenen oder verlängerten Mobilfunkdienstleistungsvertrag zu verzeichnen ist.

GlA Marten/Köhler/Schlereth, DB 2003, 2713 (2714); Heinhold/Coenenberg, DB 2005, 2033 (2039); Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 7 (10/2020); Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 88 (7/2021).

- ▶ **Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters:** Der dem HV nach § 89b HGB zustehende Ausgleichsanspruch führt bei dem zur Zahlung verpflichteten Unternehmen zu sofort abzugsfähigem Aufwand und nicht zur Aktivierung eines RAP. Die Zahlung gilt zwar auch Vorteile ab, die dem Unternehmen nach Beendigung des Vertrags zukommen, gleichwohl hat der HV die Leistung, für die die Zahlung erbracht wird, bereits geleistet, so dass es an einem Aufwand für die Zeit nach dem Abschlussstichtag fehlt (Bauer in KSM, § 5 Rz. F 277 f. [11/2015]).
- ▶ **Provisionszahlungen:** Siehe Anm. 2163.
- ▶ **Einmalige Zahlungen (Zuschüsse):** Einmalige Zahlungen des ArbG an den ArbN, zB Zahlungen für den Abschluss des Arbeitsvertrags, Umzugszuschüsse oÄ, stellen keinen Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag dar und dürfen daher nicht aktiv abgegrenzt werden (Bauer in KSM, § 5 Rz. F 273 [11/2015]).
- ▶ **Gratifikationen** (zB Boni, Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld) gelten regelmäßig nicht zukünftige Leistungen des ArbN ab und sind daher nicht aktiv abzugrenzen. Anders kann aber zu entscheiden sein, wenn die Gratifikation zurückzuerstatten ist, wenn der ArbN vor Ablauf einer bestimmten Zeit aus dem Unternehmen ausscheidet; dann ist die Gratifikation eine Ausgabe, die Aufwand für die Zeit, während der der ArbN in dem Unternehmen gehalten werden soll, darstellt (Bauer in KSM, § 5 Rz. F 270 [11/2015]).
- ▶ **Urlaubsgeld** ist eine zusätzlich zum Arbeitsentgelt gezahlte Vergütung. Nach BFH (BFH v. 6.4.1993 – VIII R 86/91, BStBl. II 1993, 709) hängt es von den Vereinbarungen der Vertragspartner ab, ob Urlaubsgeld, das bei einem abweichenden Wj. vor dem Bilanzstichtag für das gesamte Urlaubsjahr bezahlt wird, anteilig aktiv abzugrenzen ist. Urlaubsgeld, das bei abweichendem Wj. vor dem Bilanzstichtag für das gesamte Kj. gezahlt wird, ist aktiv abzugrenzen, wenn es vom ArbN bei vorzeitigem Ausscheiden zurückzuzahlen ist (glA Ritzrow, StBp. 1998, 10 [14]; U. Prinz in U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4997). Ist eine Rückforderung ausgeschlossen, so ist die Zahlung des Urlaubsgeldes keine (teilweise) Vorleistung, sondern die endgültige Erfüllung des Anspruchs. In diesen Fällen kommt aktive Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht (U. Prinz in U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4997). Bei einem dem Kj. entsprechenden Wj. ist nur im praktisch eher selten vorkommenden Fall, dass aus dem nächsten Kalender-/Urlaubsjahr Urlaub vorgezogen und für diesen Urlaubsentgelt „vorausgezahlt“ wurde, ein aktiver RAP zu bilden, weil Aufwand des nächsten Jahres vorausgezahlt wurde (aA Bauer in KSM, § 5 Rz. F 269 [11/2015]). Im umgekehrten Fall (fälliges, nicht ausbezahltes Urlaubsentgelt, rückständiger Urlaub) ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu passivieren (vgl. auch Anm. 925 „Urlaubsrückstand“).
- ▶ **Weihnachtsgeld:** Die Bildung eines aktiven RAP kommt nur in Betracht, wenn Weihnachtsgeld vor dem vom 31. Dezember abweichenden Bilanzstichtag (zB

30. November) gezahlt wurde. Soweit bei abweichendem Wj. das Weihnachtsgeld bei zeitproportionaler Aufteilung auf die Zeit vor dem Bilanzstichtag entfällt, ist eine Verbindlichkeit bzw. Rückstellung, nicht ein RAP, zu passivieren.

gg) Wirtschaftsgut-Eigenschaft nicht Voraussetzung

2192

Aktive RAP sind keine WG (vgl. Anm. 2172), und zwar auch nicht bei irgendwie gearteter wirtschaftlicher Betrachtung (so aber *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 690 [3/2020]). Hinter einem aktiven RAP „verbirgt“ sich auch nicht in bestimmten Fällen eine Forderung, nämlich dann, wenn die Vorleistung im Rahmen eines gegenseitigen noch schwebenden Vertrags erbracht wird (so aber *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 108 [11/2015]). Die entsprechende Forderung darf wegen des Grundsatzes des Nichtausweises des schwebenden Geschäfts nicht, und zwar auch nicht im Gewande eines RAP, aktiviert werden. Der RAP ist etwas grds. anderes als die Forderung aus dem schwebenden Vertrag. Folgerichtig kann nicht verlangt werden, dass ein RAP nur bei Vorliegen eines WG gebildet werden dürfe (ebenso *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 107 [11/2015]). Ein aktiver RAP wird daher auch nicht gem. §§ 6, 7 bewertet (vgl. Anm. 2197; ebenso *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 107 [11/2015]).

Einstweilen frei.

2193–2194

b) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1: Ansatz auf der Aktivseite

aa) Aktivierung eines Rechnungsabgrenzungspostens

2195

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 vor, so besteht Aktivierungspflicht (s. Anm. 2180), und zwar auch für geringfügige Beträge (s. Anm. 2181). Sind die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 nicht erfüllt, greift ein Aktivierungsverbot ein (s. Anm. 2182).

bb) Fehlerhafte und unterlassene Rechnungsabgrenzung

2196

Fehlerhafte Rechnungsabgrenzung: Wurde ein RAP aktiviert, obwohl die Voraussetzungen nicht vorlagen und die Ausgabe sofort als BA hätte berücksichtigt werden müssen, ist der RAP bei der nächsten Veranlagung erfolgswirksam auszubuchen.

Unterlassene Rechnungsabgrenzung ist in späteren Wj. erfolgswirksam nachzuholen, und zwar im ersten Wj., für das dies unter Beachtung der Verjährung und des Bilanzzusammenhangs noch zulässig ist (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 692 [3/2020]).

cc) Höhe des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens

(1) Berechnung, keine Bewertung

2197

Die Bestimmung der Höhe eines RAP ist grds. davon abhängig, ob man ihn als ein WG oder als einen reinen Verrechnungsposten qualifiziert (s. Anm. 2172). Wenn man RAP zutr. als reine Verrechnungsposten begreift, kommt die Anwendbarkeit der allgemeinen Bewertungsvorschriften – für das StRecht also §§ 6, 7 – nicht in Betracht.

BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209 (210); *Döllerer*, BB 1968, 638 (639); *Döllerer*, BB 1969, 501 (506); *Meyer-Scharenberg*, DStR 1991, 754; *Crezelius*, DB 1998, 633 (638); *Kliem*, Bilanzuelle Rechnungsabgrenzung, 2000, 158 ff.; *Hoffmann* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 826 (5/2011); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 115 (11/2015); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4942; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 253; aA *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 47; *Hartung*, BB 1994, 1893; *Strieder*, DB 1996, 1198 (1199).

Die Höhe des RAP ist vielmehr durch Berechnung nach Maßgabe des Abs. 5 Satz 1 zu bestimmen.

BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109 (111); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 689 (3/2020).

Sie entspricht der geleisteten Ausgabe, soweit sie die Folgeperioden betrifft. Obergrenze der Höhe eines aktiven RAP ist die Höhe der gebuchten Ausgaben. Zur Methode der Berechnung vgl. Anm. 2200 f.

2198 (2) Folgerungen

Keine Abzinsung: Rechnungsabgrenzungsposten sind regelmäßig auch dann, wenn eine Vorauszahlung für einen mehrjährigen Zeitraum geleistet wird, nicht abzuzinsen.

Bauer in *KSM*, § 5 Rz. F 131 (11/2015); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 690 (3/2020); *Schubert/Waubke* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 29; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 201 (7/2021); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 253.

Nur wenn die Vertragsparteien selbst eine Abzinsung des RAP vornehmen und damit konkludent eine Verzinsung vereinbart haben, ist dies bei der Auflösung des RAP zu berücksichtigen; er ist dann in von Jahr zu Jahr ansteigenden Tilgungsbeträgen aufzulösen (glA *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 50).

Keine Teilwertabschreibung: Da die §§ 6, 7 auf RAP nicht anwendbar sind (Anm. 2197), kommt eine Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 nicht in Betracht.

BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209 (210); *Ritzrow*, StBp. 1998, 10 (13); *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 57 f.; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 124 (11/2015); *Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 83 (2/2016); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4942; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 690 (3/2020); *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 201 (7/2021); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 253 aE.

Der RAP bildet lediglich den Zahlungsvorgang und gerade nicht die mit der Vorauszahlung erwartete Gegenleistung (soweit man von einer solchen sprechen kann, vgl. Anm. 2163) ab. Daher wirkt sich eine Wertänderung der Gegenleistung auf die Höhe des RAP nicht aus (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 124 [11/2015]). Handelsrechtlich ist im Fall des Absinkens des Werts der Gegenleistung die Passivierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gem. § 249 Abs. 1 HGB geboten.

Meyer-Scharenberg, DStR 1991, 754; *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 58; *Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 35 (10/2020); *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 136 (7/2021).

Dies ist stl. seit der Einführung des Abs. 4a allerdings ausgeschlossen. Damit führt die Beibehaltung des RAP in voller Höhe der geleisteten Vorauszahlung zu dem systemgerechten Erg., dass sich die laufende Entrichtung eines überhöhten Nut-

zungsentgelts (zB aufgrund eines zu ungünstigen Bedingungen abgeschlossenen Mietvertrags oder Darlehensvertrags) ebenso wenig auswirkt wie dessen Vorauszahlung (ebenso *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 124 [11/2015]; vgl. auch Anm. 2203).

Keine Wertaufholung: Ebenso wie eine Teilwertabschreibung ist eine Wertaufholung eines aktiven RAP gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 ausgeschlossen (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 125 [11/2015]).

(3) Vorauszahlungen in Fremdwährung

2199

In Fremdwährung geleistete Vorauszahlungen sind mit dem Anschaffungskurs in Inlandswährung umzurechnen.

Langel, StbJb. 1979/80, 259 (311); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 121 (11/2015).

Wird die Vorauszahlung durch im Fremdwährungsbestand befindliche Mittel geleistet, ist der Briefkurs zum Zeitpunkt der Zahlung maßgeblich.

Langel, StbJb. 1979/80, 259 (311); *Gebhardt/Breker*, DB 1991, 1529 (1532); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 121 (11/2015).

Künftige Wechselkursänderungen bleiben dann außer Betracht (*Langel*, StbJb. 1979/80, 259 [311]; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 121 [11/2015]). Besteht die Ausgabe allerdings in einem Verbindlichkeitszugang (s. Anm. 2185), so ist der Umrechnungskurs zur Zeit der Begleichung der Verbindlichkeit vor dem Bilanzstichtag oder – wenn sie am Bilanzstichtag noch besteht – der Stichtagswert maßgeblich. Die Bewertung der noch nicht beglichenen Verbindlichkeiten ist uE zu jedem Bilanzstichtag des Abgrenzungszeitraums neu vorzunehmen (glA *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 121 [11/2015]).

dd) Methode der Berechnung

(1) Vorleistungen im Rahmen gegenseitiger Verträge

2200

Grundsatz: Bei gegenseitigen Verträgen bemisst sich der aktive RAP nach dem Verhältnis der am Abschlussstichtag noch ausstehenden Gegenleistung zur gesamten Gegenleistung des Vertragspartners, für die die Vorauszahlung geleistet wird.

Scheel, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 52; *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 23; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 117 (11/2015); *Ballwieser* in *MüKo HGB*, 4. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 10; *Hennrichs* in *Beck-OGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 34 (10/2020); *Hömborg/König/Weber* in *Baetzel/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 8 (3/2020); *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 138 (7/2021); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 253.

Bei unterjährigen Zeiträumen sind entsprechende Teile des Jahresbetrags anzusetzen; uE genügt in Anlehnung an § 7 Abs. 1 Satz 4 eine monatsgenaue Rechnung.

Maßgeblich ist das jeweilige schuldrechtl. Verhältnis; Aspekte der betriebswirtschaftlichen Kostenrechnung sind insoweit nicht heranzuziehen (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 689 [3/2020]).

Gleichbleibende Leistung: Die Aufteilung kann rein zeitlich vorgenommen werden, wenn Wert bzw. Menge der Gegenleistung kontinuierlich in gleichbleibender Höhe anfallen, so zB bei der gleichbleibenden Nutzungsüberlassung einer Mietsache.

Bauer in KSM, § 5 Rz. F 117 (11/2015); *Krumm* in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 689 (3/2020); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 138 (7/2021).

$$\text{aktiver RAP} = \frac{\text{Vorleistung (gebuchte Ausgaben)}}{\text{Zeitraum der am Abschlussstichtag ausstehende Gegenleistungsverpflichtung des Vertragspartners}} \times \frac{\text{Zeitraum der gesamten Gegenleistungsverpflichtung des Vertragspartners}}{\text{Zeitraum der am Abschlussstichtag ausstehende Gegenleistungsverpflichtung des Vertragspartners}}$$

Beispiel 1:

Vorausgezahlt wurden am 1.1.2010 36 000 € für 36 Monate Miete.

Bilanzstichtag	31.12.2010	31.12.2011	31.12.2012
Aktiver RAP =	$36\,000 \times 24/36$	$36\,000 \times 12/36$	$36\,000 \times 0/36$
	= 24 000	= 12 000	= 0

Veränderliche Werte/Preise der Leistung: Variieren im Zeitraum der Gegenleistung die Werte/Preise (Kurse) pro Einheit der Gegenleistung, so ist das Aufteilungsverhältnis entsprechend zu gewichten (zeit-/wertmäßige Quotierung):

Beispiel 2:

Für 1 000 qm Geschäftsräume beträgt der monatliche Mietzins im Jahr 2010 10 €/qm, im Jahr 2011 14 €/qm. Am 1.5.2010 wird der Mietzins (136 000 €) für ein Jahr vorausbezahlt.

$$\text{aktiver RAP} = 136\,000 \text{ €} \times \frac{4 \times 1\,000 \times 14}{8 \times 1\,000 \times 10 + 4 \times 1\,000 \times 14} = 56/136 \times 136\,000 \text{ €} = 56\,000 \text{ €}$$

$$\text{aktiver RAP} = \frac{\text{Vorleistung (gebuchte Ausgaben)}}{\text{Wert der am Abschlussstichtag ausstehende Gegenleistungsverpflichtung des Vertragspartners}} \times \frac{\text{Wert der gesamten Gegenleistungsverpflichtung des Vertragspartners}}{\text{Wert der am Abschlussstichtag ausstehende Gegenleistungsverpflichtung des Vertragspartners}}$$

Ein Fall veränderlicher Werte der Gegenleistung ist insbes. auch bei vorausgezählten Zinsen für ein Tilgungsdarlehen und vorausgezählten Leasingraten gegeben (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 117 [11/2015]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 138 [7/2021]). Zur Frage der Rechnungsabgrenzung bei degressiven Leasingraten vgl. Anm. 2191.

Unterschiedliche Menge der Gegenleistung: Variieren die Mengen der Gegenleistung im Zeitablauf, so ist uE bei konstanten Preisen pro Einheit der Gegenleistung eine zeit-/mengenmäßige Quotierung der Vorleistung vorzunehmen.

$$\text{aktiver RAP} = \frac{\text{Vorleistung (gebuchte Ausgaben)}}{\text{Am Abschlussstichtag noch ausstehende Gegenleistungsmenge}} \times \frac{\text{gesamte Gegenleistungsmenge}}{\text{Am Abschlussstichtag noch ausstehende Gegenleistungsmenge}}$$

Beispiel 3:

Ein Versicherungsvertrag sieht vom 1.7.2010 bis 28.2.2011 eine Versicherungssumme von 100 000 €, für die Zeit vom 1.3.2011 bis 30.6.2011 eine Versicherungssumme von 50 000 € vor. 5 000 € Versicherungsprämie wurde am 1.7.2010 vorausbezahlt.

$$\text{aktiver RAP} = 5\,000 \text{ €} \times \frac{2 \times 100\,000 + 4 \times 50\,000}{8 \times 100\,000 + 4 \times 50\,000} = 5\,000 \text{ €} \times 4/10 = 2\,000 \text{ €}$$

(2) Vorleistungen außerhalb gegenseitiger Verträge

2201

In anderen Fällen als gegenseitigen Verträgen (zB Leistungen im Bereich des öffentlichen Rechts wie die Zahlung von KfzSt oder Berufsgenossenschafts- und Kammerbeiträgen) kommt nur eine zeitanteilige Verteilung in Betracht (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 118 [11/2015]; *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 138 [7/2021]). Das ist auch unproblematisch möglich, weil insoweit eine Rechnungsabgrenzung nur zulässig ist, wenn der Zeitraum, für den die Vorauszahlung erbracht wird, kalendermäßig bestimmt ist (s. Anm. 2190).

ee) Auflösung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten**(1) Planmäßige Auflösung**

2202

Grundsatz: Ein aktiver RAP ist planmäßig aufzulösen, soweit Aufwand wirtschaftlich entstanden und eine Neutralisierung der geleisteten Zahlung somit nicht mehr gerechtfertigt ist.

Kleindiek in Staub, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 24; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 128 (11/2015); *Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 34 (10/2020); *Richter in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 13; *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 139 (7/2021).

Stets ist auf die individuellen Verhältnisse des Einzelfalls abzustellen (*Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 254; vgl. auch das Beispiel bei *Bertram in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 5). Für die Auflösung eines aktiven RAP ist es demgegenüber nicht maßgeblich, wann die Einnahmen anfallen, aus denen die Vorauszahlung geleistet wird (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 127 [11/2015]).

Vorleistungen im Rahmen gegenseitiger Verträge:

- **Verhältnis der noch zu erbringenden zur Gesamtleistung maßgeblich:** Bei gegenseitigen Verträgen ist ein aktiver RAP aufzulösen, wenn und soweit der Vertragspartner seine Leistung erbracht hat. Es ist also – wie bei der Bildung des aktiven RAP auch (s. Anm. 2200) – zu prüfen, wie sich das Verhältnis der noch zu erbringenden zur gesamten Gegenleistung darstellt.

Bauer in KSM, § 5 Rz. F 128 (11/2015); *Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 34 (10/2020); *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 139 (7/2021).

Der RAP ist insoweit aufzulösen, als die Gegenleistung – nunmehr – erbracht worden ist.

- **Lineare Auflösung:** Liegt eine gleichbleibende Leistung vor (s. Anm. 2200), führt dies zu einer linearen bzw. zeitanteiligen Auflösung des RAP.

Kleindiek in Staub, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 24; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 128 (11/2015); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 691 (3/2020); *Richter in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 13; *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 140 (7/2021); ebenso BFH v. 26.3.1991 – IV B 132/90, BFH/NV 1991, 736, für vorausgezahlte Erbbauzinsen.

- **Degressive Auflösung:** Sinkt hingegen der Wert der Gegenleistung im Laufe des Zeitraums, für den die Vorauszahlung erbracht worden ist, planmäßig ab (so etwa bei Tilgungsdarlehen, bei denen das zur Nutzung überlassene Kapital von Jahr zu Jahr geringer wird), führt dies zu einer degressiven Auflösung des RAP

(*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 128 [11/2015]; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 691 [3/2020]; *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 140 [7/2021]).

- **Progressive Auflösung:** Steigt der Wert der Gegenleistung im Laufe des Zeitraums, für den die Vorauszahlung erbracht worden ist, planmäßig an, ist dementsprechend eine progressive Auflösung des RAP geboten (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 128 [11/2015]; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 691 [3/2020]; *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 140 [7/2021]).

Kein Fall der progressiven Auflösung eines aktiven RAP ist allerdings gegeben, wenn eine Vorauszahlung für einen längerfristigen Zeitraum geleistet wird, ohne dass die Vertragsparteien sich über eine Abzinsung des RAP geeinigt hätten.

Bauer in KSM, § 5 Rz. F 131 (11/2015); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 691 (3/2020); *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 134 (7/2021); vgl. auch BFH v. 26.3.1991 – IV B 132/90, BFH/NV 1991, 736.

In diesem Fall kann zwar der Zahlungsempfänger mit der erhaltenen Vorauszahlung Zinserträge generieren, die im Laufe des Vorauszahlungszeitraums sinken. Das rechtfertigt es aber nicht, die Vorauszahlung auf der Seite des Zahlenden teilweise als Zinszahlung zu begreifen mit der Folge, dass der Tilgungsanteil von Jahr zu Jahr ansteigt und der RAP progressiv aufzulösen wäre. Vielmehr ist auch in diesem Fall auf das Verhältnis der erbrachten zur gesamten Gegenleistung abzustellen. Handelt es sich dabei um eine gleichbleibende Sachleistung, wie zB die Überlassung einer Mietsache, bleibt es danach bei einer linearen Auflösung.

Bauer in KSM, § 5 Rz. F 131 (11/2015); *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 134 (7/2021); vgl. auch BFH v. 26.3.1991 – IV B 132/90, BFH/NV 1991, 736, für vorausgezahlte Erbbauzinsen.

Vorleistungen außerhalb gegenseitiger Verträge: Wurde die Vorleistung nicht im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags, sondern zB auf der Grundlage öffentlichen Rechts geleistet (wie etwa die Vorauszahlung von KfzSt oder Berufsgenossenschafts- und Kammerbeiträgen), so ist der aktive RAP zeitanteilig aufzulösen (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 130 [11/2015]; *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 140 [7/2021]).

2203 (2) Außerplanmäßige Auflösung

Grundsatz: Ansatz und Höhe aktivierter RAP sind zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen und neu eingetretene Umstände sind zu berücksichtigen. Ein aktiver RAP ist außerplanmäßig aufzulösen, wenn und soweit die Voraussetzungen für seine Bilanzierung nachträglich wegfallen (*Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 691a [3/2020]; *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 140a [7/2021]). Demgegenüber kommt eine außerplanmäßige Auflösung nicht in Betracht, wenn der wirtschaftliche Wert der Gegenleistung sinkt, weil dies einer Teilwertabschreibung gleichkäme, die für aktive RAP jedoch ausgeschlossen ist (vgl. Anm. 2198). Das gilt auch, wenn die Gegenleistung für den Vorauszahlenden völlig wertlos geworden ist. Insoweit muss sich der Vorleistende genauso behandeln lassen wie derjenige Stpfl., der laufend als überhöht erkannte Zahlungen erbringt, zB aufgrund eines Mietvertrags, wenn mittlerweile das Mietniveau gesunken ist oder aufgrund eines Darlehensvertrags, wenn das Zinsniveau gesunken ist. Der in diesem Fall eigentlich gebotenen Passivierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäft-

ten (vgl. Anm. 2198) steht stl. sowohl im Falle der laufenden Zahlung als auch im Falle der Vorauszahlung und Aktivierung eines RAP Abs. 4a entgegen.

Fälle der Herabsetzung bzw. Ausbuchung des Rechnungsabgrenzungspostens:

- ▶ *Rückzahlung der Vorauszahlung:* Wird die Vorleistung zurückerstattet (zB gezahlte KfzSt wegen Abmeldung des Fahrzeugs, gezahlte Kammerbeiträge wegen Ausscheidens aus der Kammer, aber auch vorausgezahlte Miete oder Pacht, weil die Vertragsparteien abweichende Abreden getroffen haben), ist mangels Vorliegens einer Ausgabe kein Raum mehr für eine Abgrenzung. Der RAP ist aufzulösen (ebenso *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 133 [11/2015]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 140af. [7/2021]). Ebenso ist es, wenn der Vertrag, auf dessen Grundlage die Vorauszahlung geleistet wird, wegfällt, aber die Rückzahlung noch aussteht. Auch dann ist eine Abgrenzung nicht mehr möglich, weil die geleistete Ausgabe keinen Zukunftsbezug mehr hat. Die Vorauszahlung führt in diesem Fall ggf. zur Aktivierung einer Forderung auf Rückzahlung (ebenso *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 133 [11/2015]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 140b [7/2021]).
- ▶ *Verkürzung der Dauer des Zeitraums, für den vorgeleistet wurde:* Verkürzt sich die Laufzeit des Vertrags, die Dauer der Leistungserbringung oder die Dauer des sonstigen Zeitraums, für den vorgeleistet wurde, ohne dass es zu einer teilweisen Rückzahlung der Zahlung kommt, ist zu unterscheiden, ob die Vertragsparteien eine Erhöhung des Gegenwerts für die Sachleistung für die gesamte, also auch die schon erbrachte Gegenleistung, beabsichtigt haben, oder ob nur die in der Zukunft zu erbringende Gegenleistung höher entgolten werden soll. Im ersten Fall ist der aktivierte RAP zu vermindern und der Aufwand schon abgelaufener Abrechnungsperioden zu erhöhen; im zweiten Fall ändert sich nur die Verteilung des in voller Höhe bestehen bleibenden RAP.

Beispiel 1

(Erhöhung des Gegenwerts für die gesamte Sachleistung): Der Stpfl. zahlt die Miete für einen fünf Jahre laufenden Mietvertrag iHv. 15 000 € in voller Höhe im ersten Jahr der Laufzeit. 3 000 € sind Aufwand des laufenden Wj.; iHv. 12 000 € ist ein aktiver RAP zu bilanzieren. Kommen die Vertragsparteien im zweiten Jahr der Nutzung überein, dass der Mietvertrag nur für drei Jahre Bestand haben soll, ohne dass sich an der Zahlungshöhe etwas ändert (Verkürzung der Vertragsdauer), oder einigen sie sich darauf, dass die geleistete Zahlung nur die ersten drei Jahre der Mietzeit bei ansonsten weiterlaufendem Vertrag abdecken soll, und besteht weiter Einigkeit darüber, dass der Mietzins damit auf 5 000 € pro Jahr angehoben wurde, ist für das erste Jahr der Laufzeit nachträglich weiterer Aufwand iHv. 2 000 € zu erfassen; der aktivierte RAP ist auf 10 000 € zu vermindern und auf das zweite und dritte Jahr der Laufzeit zu verteilen.

Beispiel 2

(Erhöhung des Gegenwerts für die Sachleistung für die Zukunft): Der Stpfl. zahlt die Miete für einen fünf Jahre laufenden Mietvertrag iHv. 15 000 € in voller Höhe im ersten Jahr der Laufzeit. 3 000 € sind Aufwand des laufenden Wj.; iHv. 12 000 € ist ein aktiver RAP zu bilanzieren. Kommen die Vertragsparteien im zweiten Jahr der Nutzung überein, dass die Miete in Zukunft 4 000 € pro Jahr betragen soll, verbleibt es bei der Aktivierung des RAP iHv. 12 000 €; dieser Betrag ist in der Folgezeit aber nicht mit 3 000 € pro Jahr, also über vier Jahre, sondern mit 4 000 € pro Jahr, also über drei Jahre, aufzulösen.

- ▶ *Wechsel der Gewinnermittlungsart:* Geht der Stpfl. von der Bilanzierung nach § 5 Abs. 1 oder dem Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 zur Einnahmenüberschussrechnung über, so müssen allfällige aktive RAP aufgelöst werden (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 133 [11/2015]). Der Auflösungsbetrag vermindert dann den

laufenden Gewinn des letzten Jahres der Bilanzierung bzw. des Bestandsvergleichs (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 133 [11/2015]).

- **Betriebsaufgabe:** Gibt der Stpfl. seinen Betrieb auf, entfällt die Notwendigkeit oder auch nur die Möglichkeit, Aufwand in eine spätere Periode zu verlagern. Sofern die Betriebsaufgabe nicht zu einer Rückzahlung des vorgeleisteten Betrags führt (s. oben „Rückzahlung der Vorauszahlung“) ist ein aktiver RAP zu Lasten des laufenden Gewinns aufzulösen (ebenso *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 133 [11/2015]). Anders ist es bei einer Betriebsveräußerung; hier ist nicht ersichtlich, warum die Abgrenzung der geleisteten Zahlung nicht vom Erwerber fortgeführt werden sollte (aA *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 133 [11/2015]).

2204 ff) Heraussetzung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten

Ansatz und Höhe aktivierter RAP sind zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen und neu eingetretene Umstände sind zu berücksichtigen. Eine Erhöhung eines bereits aktivierten RAP ist allerdings nur in seltenen Fällen vorstellbar, zB, wenn sich der Aufwand vergangener Abrechnungsperioden vermindert und eine bereits geleistete Zahlung teilweise auf Folgeperioden umzubuchen ist.

Beispiel:

Der Stpfl. zahlt die Miete für einen fünf Jahre laufenden Mietvertrag iHv. 15.000 € in voller Höhe im ersten Jahr der Laufzeit. 3.000 € sind Aufwand des laufenden Wj.; iHv. 12.000 € ist ein aktiver RAP zu bilanzieren. Kommen die Vertragsparteien im zweiten Jahr der Nutzung überein, dass der Mietvertrag nicht für fünf, sondern für zehn Jahre Bestand haben soll, ohne dass sich an der Zahlungshöhe etwas ändert, und besteht weiter Einigkeit darüber, dass der Mietzins damit auf 1.500 € pro Jahr vermindert wurde, ist für das erste Jahr der Laufzeit der Aufwand um 1.500 € zu vermindern; der aktivierte RAP erhöht sich dann auf 13.500 und ist auf die neue Laufzeit des Vertrags, also die folgenden neun Jahre, zu verteilen.

2205–2209 Einstweilen frei.

3. Passive Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2)

Schrifttum: *Groove*, Gewinnrealisierung bei Leasinggesellschaften mit Mobilienleasing, DB 1984, 889; *Bink*, Bilanzierung bei der Forfaitierung von Leasingforderungen, DB 1987, 1106; *Grewe*, Grundfragen der Bilanzierung beim Leasinggeber, WPg 1990, 161; *Mathiak*, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, DStR 1992, 1601; *Moxter*, Zur neueren Bilanzrechtsprechung des I. BFH-Senats, DStR 1997, 433; *Hoffmann*, Die passive Abgrenzung als Schuld, StuB 2010, 449; *Kudert/Marquard*, Anmerkungen zur Bilanzierung von Signing Fees, WPg 2010, 238; *Küting/Strauß*, Der passive Rechnungsabgrenzungsposten: ein „Schlüsselspieler“ in der Fußball-Bundesliga, DB 2010, 1189; *Stadler/Bindl*, Das unverzinsliche Darlehen in der Konzernsteuerplanung, DB 2010, 882; *Balmes/Graessner*, Passive Rechnungsabgrenzung bei der Finanzierung von Autokäufen durch zinsgünstige Darlehen, FR 2011, 885; *Krüger*, Bilanzielle Berücksichtigung der Ausgabe von Dienstleistungsgutscheinen?, DStR 2011, 1095; *Marx/Löffler*, Die bilanzielle Abbildung besonderer Entgelte beim Franchising, DB 2012, 1337; *Ritzrow*, Rechnungsabgrenzungsposten, Teil II, StBp. 2012, 137; *Kirsch/Weber/Gallasch*, Bilanzierung von Vermarktungsrechten im Profifußball, DStR 2013, 541; *Priester*, Passive Rechnungsabgrenzung – Kriterien der Ansatzpflicht, DB 2016, 1025; *Welter*, Steuerbilanzielle Abbildung von Entwicklungs- und Werkzeugkostenzuschüssen sowie Teilwertabschreibungen auf unfertige Werkzeuge im Umlaufvermögen, DB 2017, 2118.

a) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2**aa) „Einnahmen“ vor dem Abschlussstichtag****(1) Begriff der Einnahmen**

2210

Meinungsstand:

- *Nur Zahlungsmittelzugänge*: Ebenso wie im Bereich der aktiven Rechnungsabgrenzung (s. Anm. 2185) will eine Mindermeinung den Begriff der Einnahmen auf Zugänge an Bar- oder Buchgeld beschränken (*Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 20 [10/220]; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 247).

Als Einnahme wurde von der Rspr. auch eine Einzahlung auf ein zunächst noch gesperrtes (Festgeld-)Konto bei einem Kreditinstitut angesehen, jedenfalls wenn der Stpfl. mindestens wirtschaftlich darüber verfügen kann (zB durch Beleihung) und mit einer Effektivierung des Sperrvermerks nicht ernsthaft zu rechnen ist (BFH v. 17.7.1980 – IV R 10/76, BStBl. II 1981, 669).

Allerdings werden teilweise auch Sachleistungen im Rahmen eines tauschähnlichen Geschäfts als Einnahmen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 angesehen.

So *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 21; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 20 (10/2020); für die Einbeziehung von Sachleistungen allg. auch *Herzig/Joisten*, DB 2011, 1014 (1017); ebenso für die Einbeziehung von Sach- oder Arbeitsleistungen *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 48 (11/2015).

- *Jede effektive Vermögensmehrung*: Vielfach wird jedoch auch der Begriff der Einnahme (zum entsprechenden Verständnis des Begriffs „Ausgabe“ s. Anm. 2185) so interpretiert, dass die Einbuchung von Forderungen und der Abgang von Verbindlichkeiten dazu gerechnet wird.

BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 22; *Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 196; *Kütting/Strauß*, DB 2010, 1189, 1190; *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 21; *Balmes/Graessner*, FR 2011, 885 (886); *Kütting/Trützschler* in *Kütting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 63 (2/2016); *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 6, 13; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 902 (3/2020); *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 3; *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 42 (7/2021).

Daher ist ein passiver RAP insbes. auch dann zu bilanzieren, wenn vor dem Abschlussstichtag eine Forderung auf eine zeitbezogene Vorausleistung des Vertragspartners entstanden, aber noch nicht durch Zahlung erloschen ist und soweit ihrer Aktivierung nicht der Grundsatz der Nichtbilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften entgegensteht (dazu auch BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122 [123 f.]; BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 22; zur Einschränkung hinsichtlich der Beachtung des Grundsatzes des Nichtausweises von Forderungen und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften s. Anm. 2185). Auch die Befreiung von Geld-Verbindlichkeiten, zB die Übernahme von Erschließungsbeiträgen seitens des Erbbauberechtigten, genügt für die Annahme einer Einnahme.

BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; BFH v. 4.9.1997 – IV R 40/96 BFH/NV 1998, 569; glA *Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungs-

abgrenzung, 1998, 197; *Ritzrow*, StBp. 2012, 137 (138); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 51 (11/2015).

- *Alle Betriebsvermögensmehrungen*: Noch weitergehend werden als Einnahmen neben den genannten Fällen auch Zugänge und Werterhöhungen von Aktiva außerhalb des Geldvermögens bzw. Abgänge und Wertminderungen von Passiva außerhalb der Geldverbindlichkeiten angesehen (*Kliem*, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 169 mwN, 261; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 902 [3/2020]).

Stellungnahme: Ebenso wie im Bereich der aktiven Rechnungsabgrenzung und aus den dort genannten Gründen (s. Anm. 2185) ist der extensiven Auslegung des Begriffs der Einnahmen zu folgen. Lediglich fiktive Vermögensmehrungen wie der fiktive Zinsertrag, der sich aus der Abzinsung eines unverzinslichen Gesellschafterdarlehens ergibt stellen jedoch keine Einnahme iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 dar (BFH v. 13.7.2017 – VI R 62/15, BStBl. II 2018, 15 Rz. 20; *Stadler/Bindl*, DB 2010, 882 [863]).

2211 (2) Rechtsgrund der Einnahme

Grundsatz: Auf den Rechtsgrund der Einnahme kommt es nicht an (*Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 22 [10/2020]). Häufig stellt die Einnahme eine Vorleistung im Rahmen eines schwebenden Geschäfts dar; sie kann aber auch ein dingliches Rechtsverhältnis oder eine öffentlich-rechtl. Rechtsbeziehung als Grundlage haben. Einnahmen können auf der Grundlage freiwilliger oder unfreiwilliger Leistungen entrichtet werden.

Einnahmen in Gestalt öffentlich-rechtlicher Subventionen: Insbesondere können passive RAP bei Erhalt von öffentlich-rechtl. Subventionen zu bilden sein.

BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488 (490); FG Münster v. 15.12.2015 – 10 K 516/14 K, G, EFG 2016, 462 Rz. 33, rkr.; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 359 (11/2015).

Bei Zahlungen, die ihren Rechtsgrund im Bereich des öffentlichen Rechts haben, wird allerdings gefordert, dass ein Rechtsverhältnis gegeben sei, das wirtschaftlich mit einem gegenseitigen Vertrag vergleichbar ist bzw. dass das vom Subventionsempfänger erwartete Verhalten wirtschaftlich als zeitraumbezogene Gegenleistung für die Subvention aufgefasst werden kann.

BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18, BStBl. II 2020, 772, Rz. 51; *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 32f.; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 359 (11/2015); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 905 (3/2020); krit. dazu allerdings *Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 224.

Diese Einschränkung ist uE abzulehnen. Hinreichende – aber auch erforderliche – Voraussetzung für die Passivierung eines RAP beim Empfang öffentlich-rechtl. Subventionen ist es, dass eine Zahlung vorliegt, die sich auf eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag bezieht und Ertrag für die Zeit nach diesem Tag darstellt. Gerade im Bereich der öffentlich-rechtl. Subventionen zeigt sich, dass ein Abstellen auf eine „wirtschaftliche Gegenleistung“ zu Unstimmigkeiten führt (darauf weist *Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 223, hin). So hat der BFH die Passivierung eines RAP beim Empfang eines Zuschusses für die Besetzung eines Ausbildungsplatzes für zulässig gehalten; die Gegenleistung hat er in der Besetzung des Ausbildungsplatzes für mindestens zwei aufeinanderfolgende Ausbildungsverhältnisse gesehen.

BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552 (554); ebenso *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 361 (11/2015); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6411; aA aber zum Ausbildungsplatzförderungsprogramm Ost Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker, DStR 1999, 2135 (2142).

Grundsätzlich soll die Gewährung eines Investitionszuschusses nicht zur Passivierung eines RAP berechtigen, weil die „Gegenleistung“ bereits mit der Anschaffung des Investitionsguts vollständig erbracht sei und sich somit nicht auf die Zeit nach dem Bilanzstichtag erstrecke (FG Münster v. 15.12.2015 – 10 K 516/14 K, G, EFG 2016, 462, Rz. 35 mwN, rkr.). Wird der Zuschuss aber nicht für die Anschaffung, sondern für das Leasing eines WG gewährt, wird die Passivierung eines RAP für zulässig gehalten. Die Gegenleistung soll in diesem Fall darin liegen, dass der Stpfl. einen Gebrauchsüberlassungs- bzw. Leasingvertrag mit einer Mindestdauer von zwei Jahren über das bezuschusste Fahrzeug abschloss, diesen auch tatsächlich über einen Zeitraum von mindestens zwei Jahren beibehielt und das Fahrzeug während dieses Zeitraums auf ihn zugelassen blieb (FG Münster v. 15.12.2015 – 10 K 516/14 K, G, EFG 2016, 462, Rz. 42, rkr.). Der Empfänger eines Investitionszuschusses zur Anschaffung einer Maschine, welcher an die Beschäftigung eines Schwerbehinderten gebunden war, durfte in Höhe des Teils des Zuschusses, der die AK der Maschine überstieg, einen passiven RAP bilanzieren, offensichtlich weil die Gegenleistung in der Errichtung und Erhaltung eines Schwerbehinderten-Arbeitsplatzes gesehen wurde (BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488; zust. *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 362 [11/2015]). Die Zahlung einer Abfindung für die Verpflichtung, eine Mühle stillzulegen und den Mühlenbetrieb für 30 Jahre nicht wieder aufzunehmen, soll wegen der letztgenannten Verpflichtung, die als Gegenleistung angesehen wird, zu Passivierung eines RAP berechtigen (BFH v. 22.7.1982 – IV R 111/79, BStBl. II 1982, 655). Gleiches gilt für die Verpflichtung eines Landwirts, die Erweiterung der Schweinehaltung zu unterlassen (BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884). Demgegenüber wird die Bilanzierung eines passiven RAP bei Empfang von Fördermitteln nach § 9 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (KHG v. 10.4.1991, BGBl. I 1991, 886) teilweise insbes. deswegen abgelehnt, weil es an einer Verpflichtung zu einer Gegenleistung fehle.

BFH v. 14.7.1988 – IV R 78/85, BStBl. II 1989, 189 (190) zu § 10 KHG v. 29.5.1972, BGBl. I 1972, 1009; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 367 (11/2015); aA *Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 230; *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 35 (7/2021).

Dagegen wird eingewendet, dass man als Gegenleistung durchaus die Erbringung von Pflegeleistungen zu nicht kostendeckenden Preisen, die Erfüllung der Aufgaben nach dem Krankenhausbedarfsplan und die bedarfsgerechte Versorgung der Bevölkerung benennen könnte (*Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 230). Im Falle eines Zuschusses zum Bau einer Tiefgarage hat der BFH die Möglichkeit der Passivierung eines RAP nicht einmal erwogen (BFH v. 23.3.1995 – IV R 58/94, BStBl. II 1995, 702), obwohl die Klägerin sich verpflichtet hatte, 350 von 445 Stellplätzen der Öffentlichkeit zur Verfügung zu stellen.

(3) Keine Periodizität der Einnahmen

2212

Ebenso wie im Bereich der aktiven Rechnungsabgrenzung wird eine Periodizität der Einnahmen nicht gefordert (vgl. Anm. 2185). Demzufolge nötig auch eine

einmalige Einnahme mit periodenüberschreitender Leistungsverpflichtung zur Bildung eines RAP.

2213 (4) Abgrenzungsfragen zum Einnahmenbegriff

Ersparte Aufwendungen sind keine Einnahmen, die passiv abgegrenzt werden können. Deshalb kann zB ein Kreditinstitut, das kündbare Sparverträge mit steigendem Zinssatz gewährt, in den ersten Jahren der Vertragslaufzeit keinen passiven RAP für die in späteren Jahren zu zahlenden höheren Zinsen bilden, denn insoweit liegen keine Einnahmen, sondern nur ersparte Aufwendungen vor.

BFH v. 20.1.1993 – I R 115/91, BStBl. II 1993, 373 (374); *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 386 „Zuwachssparen“ (11/2015); *Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 20 (10/2020).

Umsatzsteuer gehört bei erhaltenen Vorauszahlungen für ustpfl. Leistungen zwar zur Einnahme, muss jedoch an das FA abgeführt werden. Im Erg. sind daher die abzugrenzenden Einnahmen um die abzuführende USt zu kürzen, weil nur in Höhe des Differenzbetrags eine Betriebsvermögensmehrung eintritt; es ist also nur der Netto-Betrag abzugrenzen.

2214 (5) Aufteilung im Schätzwege

Grundsatz: Einheitlich erhaltene Einnahmen, die nur teilweise die Voraussetzungen für die Rechnungsabgrenzung erfüllen oder die verschiedene zeitbezogene Gegenleistungen betreffen, sind nach objektiven Kriterien ggf. im Wege der Schätzung aufzuteilen.

BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109; BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25; BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 31; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 76 (11/2015); *Priester, DB* 2016, 1025 (1028); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 688 (3/2020).

Einzelfälle:

- ▶ **Entsorgungsverpflichtung:** Ist der Stpfl. verpflichtet, hergestellte oder in Umlauf gebrachte Güter zurückzunehmen und zu entsorgen, kann er keinen passiven RAP bilden. Das für das Gut erhaltene Entgelt kann nicht sachgerecht auf die Lieferung einerseits und die zukünftige Rücknahme- und Entsorgungsverpflichtung aufgeteilt werden (FG München v. 29.5.1988 – 7 V 345/98, EFG 1998, 1458, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 15.3.1999 – I B 95/98, BFH/NV 1999, 1205; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 386 „Entsorgung von Altbatterien“ [11/2015]).
- ▶ **Zahlung für die Duldung von Emissionen und den Verzicht auf Einwendungen im Baugenehmigungsverfahren:** Beim Erhalt einer Zahlung einerseits für die Duldung von Emissionen von einem Nachbargrundstück und andererseits dafür, dass der Zahlungsempfänger keine Einwendungen im Baugenehmigungsverfahren erhebt, hat die Rspr. die Passivierung eines RAP gänzlich abgelehnt, weil eine Aufteilung im Schätzwege nicht möglich sei (BFH v. 16.11.1988 – IV R 100/87, BFH/NV 1989, 772).
- ▶ **Zahlung für die Buchführungsleistungen und Datenspeicherung:** Eine Vergütung, die ein Unternehmen für die Erbringung von Buchführungsleistungen, verbunden mit der Verpflichtung, die Daten für einen Zeitraum von zwei Jahren für Nach-, Um- und Abschlussbuchungen bereitzuhalten, erhielt, kann nicht in

eine Vergütung für die Buchführungsleistung einerseits und für das Vorhalten der Daten andererseits aufgeteilt werden, so dass eine teilweise passive Abgrenzung der Einnahme nicht möglich ist (BFH v. 24.8.1983 – I R 16/79, BStBl. II 1984, 273 [276]).

- *Dienstleistungsgutscheine*: Gibt ein Dienstleistungsunternehmen Gutscheine aus, die den Kunden im Folgejahr den Bezug verbilligter Leistungen ermöglichen, liegt überhaupt keine Einnahme vor, die passiv abzugrenzen wäre (BFH v. 19.9.2012 – IV R 45/09, BStBl. II 2013, 123 Rz. 46; *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 43 [7/2021]). Eine Aufteilung des Entgelts, das das Unternehmen im abgelaufenen Jahr für seine Leistung erhalten hat, im Schätzwege auf die bereits erbrachten und die noch zu erbringenden Leistungen kommt daher nicht in Betracht.

BFH v. 19.9.2012 – IV R 45/09, BStBl. II 2013, 123 Rz. 46; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 386 „Bonusgutscheine“ (11/2015); *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 43 (7/2021); aA *Krüger*, DStR 2011, 1095 (1097); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6401.

bb) Einnahmen „vor dem Abschlussstichtag“

2215

Abschlussstichtag: Zum Begriff des Abschlussstichtags vgl. Anm. 2186.

Vor dem Abschlussstichtag: Zu diesem Kriterium vgl. Anm. 2186; *Herzig/Joisten*, DB 2011, 1014 (1017).

cc) „Ertrag“ für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag

2216

Begriff des Ertrags: Erträge sind betrieblich veranlasste Güterzugänge des Unternehmens, die zu einer Mehrung des Reinvermögens führen. Auf den Zeitpunkt der Zahlung kommt es ebenso wie beim Aufwand (s. Anm. 2187) nicht an. Maßgeblich für den Ausweis eines Ertrags ist das Realisationsprinzip (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 58 [11/2015]).

Abgrenzungsfragen zum Ertragsbegriff:

- *Lizenzverträge*: Bei als Lizenzverträgen bezeichneten Vereinbarungen ist im Einzelfall zu untersuchen, ob tatsächlich eine Lizenzierung gegeben ist, bei der der Ertrag während der Laufzeit des Vertrags realisiert wird, oder ob nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung ein Rechtskauf vorliegt, bei dem der Ertrag durch Übertragung des Rechts bereits vollständig realisiert ist (dazu FG Münster v. 15.12.2000 – 8 K 1543/07 E, DStRE 2011, 1309, rkr.).
- *Privateinlagen* von Zahlungsmitteln sind zwar Einnahmen, dürfen aber nicht abgegrenzt werden, auch wenn sie sich auf eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag beziehen, weil sie nie „Ertrag“ werden (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 54 [11/2015]).
- *Zinszuschüsse*: Die Rspr. hält die Bildung von passiven RAP für geboten, wenn der Stpfl. einen Zinszuschuss für die Aufnahme eines verzinslichen Darlehens von einem Dritten erhält (BFH v. 24.6.2009 – IV R 26/06, BStBl. II 2009, 781; glA *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6434). Im Schrifttum wird es demzufolge auch für möglich gehalten, Zinszuschüsse, die Autoproduzenten und Autohändler Banken zum Ausgleich finanzieller Nachteile von Billigkrediten an Autokäufer gewähren, passiv abzugrenzen (*Balmes/Graessner*, FR 2011, 885; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl.

2021, § 5 Rz. 257). In diesen Fällen ist jedoch kein Ertrag zu verzeichnen, hinsichtlich dessen der Realisationstatbestand, also die Erbringung der eigenen Sach- oder Dienstleistung, noch aussteht. Vielmehr mindert die Einnahme den betrieblichen (Zins-)Aufwand. Die Minderung von Aufwendungen berechtigt aber nicht zur Bildung eines passiven RAP (*Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 37 [7/2021]).

- **Werbebeiträge von Franchisenehmern:** Franchisenehmer zahlen an den Franchisegeber bestimmte Beträge zur Finanzierung gemeinsamer Werbemaßnahmen. Ist der erhaltene Betrag am Abschlussstichtag nicht vollständig verbraucht, hat der Franchisegeber den restlichen Teil erfolgsneutral zu behandeln, also zu passivieren. Es handelt sich aber nicht um Ertrag, so dass dieser Passivposten kein passiver RAP ist.

BFH v. 22.8.2007 – X R 59/04, BStBl. II 2008, 284; *Marx/Löffler*, DB 2012, 1337 (1342); *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 48 (7/2021).

2217 dd) Ertrag „für“ eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag

Zeitraumbezug der Gegenleistung: Ebenso wie bei der aktiven Rechnungsabgrenzung wird im Bereich der passiven Rechnungsabgrenzung gefordert, dass die Gegenleistung, für die die abzugrenzende Vorleistung erbracht wird, zeitraumbezogen oder periodisch aufteilbar sein müsse.

BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655 (658); BFH v. 23.2.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481 (482); BFH v. 7.3.2007 – I R 18/06, BStBl. II 2007, 697 (698); BFH v. 24.6.2009 – IV R 26/06, BStBl. II 2009, 781, Rz. 21; BFH v. 21.9.2011 – I R 50/10, BStBl. II 2012, 197, Rz. 21; BFH v. 6.9.2018 – IV R 26/16, BFH/NV 2018, 1260, Rz. 36; *Marx/Löffler*, DB 2012, 1337 (1340); *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 73 (11/2015); *Welter*, DB 2017, 2118 (2119); *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 24 (10/2020); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 904 (3/2020).

Stellungnahme: Unseres Erachtens können RAP auch gebildet werden, wenn die Gegenleistung sich auf einen Zeitpunkt bezieht (vgl. Anm. 2188). Deshalb sind zB Erlöse eines Sportvereins aus dem Verkauf von Dauerkarten passiv abzugrenzen, wenn sie für Veranstaltungen gelten, die zu einer bestimmten Zeit nach dem Abschlussstichtag stattfinden (*Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 36 [7/2021]; aA – für erhaltene Anzahlung – *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 386 „Dauerkarten“ [11/2015]). In diesem Sinne hat der BFH die Notwendigkeit der passiven Rechnungsabgrenzung bei Honorarvorauszahlungen auf Unterrichtseinheiten, die im abgelaufenen Wj. noch ausstanden, im Grundsatz bejaht (BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21 [23]). Es ist nicht ersichtlich, warum anders zu entscheiden sein sollte, wenn nicht mehrere Unterrichtseinheiten, sondern nur noch eine Unterrichtsstunde ausstehen (*Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 36 [7/2021]).

2218 ee) Ertrag für eine „bestimmte Zeit“ nach dem Abschlussstichtag

Allgemein zur Bestimmung des Merkmals der bestimmten Zeit vgl. Anm. 2189f. Auch im Bereich der passiven Rechnungsabgrenzung sind für die Auslegung des Merkmals der bestimmten Zeit die Entstehungsgeschichte der Regelung, das Realisationsprinzip und das bilanzrechtl. Gebot der größtmöglichen Objektivierung der Rechnungslegung zu berücksichtigen (*Meyer/Brach*, BB 1996, 2345 [2347]). Dies führt auch für die Bilanzierung eines passiven RAP zu der Voraussetzung, dass der

Bilanzierende entweder eine Zahlung erhält, für die er in dem oder den folgenden Abrechnungsperioden eine Leistung zu erbringen hat, die für den Empfänger einen jedenfalls abstrakt bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand darstellt, oder aber für die er eine Leistung zu erbringen hat, die beim Empfänger keinen Vermögensgegenstand darstellt, sich aber in einem kalendermäßig bestimmten Zeitraum nutzbringend auswirkt (*Tiedchen*, BB 1997, 2471 [2475], grds. aA für die passive Rechnungsabgrenzung *Crezelius*, DB 1998, 633 [637] – hinreichend sei der konkrete und rational nachprüfbare Nachweis, dass der Einnahme „sachlich und zeitlich berechenbare Gegenleistungen“ gegenüberstehen). Soweit überhaupt keine Leistung des bilanzierenden Unternehmens zu konstatieren ist (wie zB beim Empfang von öffentlich-rechtl. Subventionen), kommt eine passive Abgrenzung der erhaltenen Zahlung nur bei Vorliegen einer kalendermäßig bestimmten Zeit in Betracht.

Einzelfragen zum Merkmal der bestimmten Zeit im Bereich der passiven Rechnungsabgrenzung:

- ▶ *Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer:* Die Rspr. und Teile des Schrifttums sehen die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines WG als eine Schätzung an, die das Merkmal der „bestimmten Zeit“ nicht erfüllt.

BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488 (490); BFH v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28 (31); *Mathiak*, DStR 1992, 1601 (1604); *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 102 (11/2015); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4953; *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 61 (7/2021); aA *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 686 (3/2020); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 251.

Das hat zur Folge, dass zB beim Empfang einer Subvention für die Anschaffung eines WG, sofern sie nicht dessen AHK mindert, diese nicht im Wege der passiven Rechnungsabgrenzung auf die Jahre der Nutzung des angeschafften WG verteilt werden kann, sondern sogleich als Ertrag zu behandeln ist. Dem ist zuzustimmen. Die Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ist eine Schätzung, die auch nicht dadurch objektiviert wird, dass sie zB in einer AfA-Tabelle aufgeführt wird (glA *Mathiak*, DStR 1992, 1601 [1604]; aA *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 686 [3/2020]). AfA-Tabellen geben nur Anhaltspunkte hinsichtlich der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (*Mathiak*, DStR 1992, 1601 [1604]; vgl. auch § 7 Anm. 187); letztlich ist die Nutzungsdauer betriebsindividuell zu schätzen (s. § 7 Anm. 179).

- ▶ *Zeitlich unbefristete Duldungs- oder Leistungs- oder Unterlassungsverpflichtungen:* Bei Zahlungen für zeitlich unbefristete Duldungs- oder Leistungs- oder Unterlassungsverpflichtungen (vielfach auch als immerwährende oder ewige Verpflichtungen bezeichnet) wird überwiegend angenommen, dass ein passiver RAP zu bilanzieren sei.

BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 37 f.; BMF v. 15.3.1995 – IV B 2 - S 2133 - 5/95, BStBl. I 1995, 183; *Meyer-Scharenberg*, DStR 2001, 754 (756 f.); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 251; aA *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 106 (11/2015). *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6414 nennt die Rspr. „größt-zügig“.

Diese Ansicht wird ersichtlich durch das Unbehagen gespeist, eine Geldzahlung in vollem Umfang als Ertrag zu vereinnahmen, wenn ihr doch eine über Jahre hin andauernde Verpflichtung gegenübersteht (BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202 [203]).

Ein passiver RAP ist uE dann zu bilanzieren, wenn die zeitlich unbefristete Verpflichtung beim Empfänger der Leistung ein jedenfalls abstrakt aktivierungsfähiges WG darstellt. Das ist insbes. bei Duldungsverpflichtungen der Fall, die dem Empfänger ein Nutzungsrecht und damit ein WG gewähren (*Tiedchen*, BB 1997, 2471 [2475]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 66 [7/2021]). Darauf, dass dieses WG wegen des Grundsatzes des Nichtausweises schwebender Geschäfte im konkreten Fall nicht aktiviert werden darf, kommt es nicht an. Besteht die zeitlich unbefristete Verpflichtung hingegen in einer Leistungs- oder Unterlassungsverpflichtung, die beim Empfänger nicht zu einem abstrakt aktivierungsfähigen WG führt, kommt die Passivierung eines RAP mangels Vorliegens einer bestimmten Zeit nicht in Betracht.

- **Prepaid-Verträge:** Bei Prepaid-Verträgen zahlt der Mobilfunkkunde einen bestimmten Betrag voraus, den er durch Inanspruchnahme der Mobilfunkleistungen verbraucht. Es lässt sich aber nicht bestimmen, in welcher Zeitspanne das Guthaben verbraucht wird, so dass es an dem Merkmal der bestimmten Zeit fehlt. Die Vorauszahlung ist bei dem Mobilfunkdienstleister daher als erhaltene Anzahlung zu passivieren (glA *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 386 „Prepaid-Verträge“ [11/2015]).

2219 ff) Ertrag für eine bestimmte Zeit „nach dem Abschlussstichtag“

Abschlussstichtag: Zum Begriff s. Anm. 2186.

Nach dem Abschlussstichtag bedeutet, dass der Ertrag wirtschaftlich einer späteren Periode zuzurechnen sein muss. Es ist also eine Zuordnung zu dem Wj., zu dem die Zahlung wirtschaftlich gehört, erforderlich (*Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 44 [7/2021]). Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Erbringung der der Zahlung gegenüberstehenden Leistung, soweit eine solche vorhanden ist.

Aufteilung im Schätzwege: Eine Zahlung, die teils für eine vor dem Abschlussstichtag schon erbrachte und teils für eine nach dem Abschlussstichtag noch zu erbringende Gegenleistung geleistet wird, ist aufzuteilen. Dabei ist uU der Anteil mit Zukunftsbezug sachgerecht zu schätzen.

Einzelfragen:

- **Aufhebung oder Abänderung eines Schuldverhältnisses gegen Entschädigung:** Wird ein für eine bestimmte Laufzeit abgeschlossenes Schuldverhältnis gegen Zahlung einer Entschädigung (Abfindung, Abstandszahlung) aufgehoben oder inhaltlich geändert, so liegt in der Zahlung keine Gegenleistung für eine nach dem Abschlussstichtag zu erbringende Leistung, sondern eine solche für den – vor dem Abschlussstichtag liegenden – Verzicht auf das Festhalten am Vertrag. Es fehlt daher an einem Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag, so dass ein passiver RAP nicht gebildet werden darf.

BFH v. 23.2.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481; *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 45 (7/2021); vgl. auch FG Meckl.-Vorp. v. 13.11.2008 – 2 K 228/06, EFG 2009, 914, rkr.; Nds. FG v. 8.10.1997 – II 238/95, EFG 1998, 657, rkr.; ebenso für die Abstandszahlung an einen Mieter für die vorzeitige Aufhebung des Mietvertrags *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 292 (11/2015).

Dies gilt insbes. auch für den Empfang einer Vorfälligkeitsentschädigung, die für die vorzeitige Beendigung eines Darlehensverhältnisses gezahlt wird.

BFH v. 7.3.2007 – I R 18/06, BStBl. II 2007, 697; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 231 (11/2015); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 258. Vgl. dazu auch Anm. 2246.

- *Entschädigung für Erwerbsverlust*: Erhält der Stpfl. eine Entschädigung für die Inkaufnahme von Erwerbsverlusten, so ist die Einnahme nicht passiv abzugrenzen, weil sie nicht Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellt. Sie bezieht sich auf die Duldung des Eingriffs, der vor dem Abschlussstichtag lag (FG Köln v. 20.5.2009 – 5 K 2907/07, EFG 2009, 1369, rkr., für eine Entschädigung für Erwerbsverluste aufgrund von Straßenbaumaßnahmen; glA *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 258).
- *Forfaitierung von Leasingraten/Forfaitierung eines Andienungsrechts*: Forfaitierung von Leasingraten ist der Verkauf von noch nicht fälligen Leasingforderungen zumeist an ein Kreditinstitut. Der Leasinggeber und Verkäufer erhält dabei ein Entgelt, das die Abzinsung und die Übernahme des Delkredererisikos durch den Käufer, das Kreditinstitut, berücksichtigt. Forfaitierung eines Andienungsrechts, auch als Restwertforfaitierung bezeichnet, ist der Verkauf der künftigen Forderung aus der Verwertung des Leasinggegenstands nach Ablauf der Grundmietzeit. In beiden Fällen steht dem Entgelt, das der Leasinggeber erhält, dessen Verpflichtung gegenüber, den Leasingvertrag mit dem Leasingnehmer nach dem Abschlussstichtag ordnungsgemäß zu erfüllen. Es handelt sich demnach um Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag, der nach hM passiv abzugrenzen ist.

BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122 (123); ADS, 6. Aufl. 1997, § 266 HGB Rz. 139; Grewe, WPg 1990, 161 (166); Bauer in KSM, § 5 Rz. F 315 (11/2015); U. Prinz in U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6420; Tiedchen in HdJ, Abt. III/8 Rz. 49 (7/2021); Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 257.

- *Abschlussgebühren von Bausparkassen*: Die vom Bausparer zu zahlende Abschlussgebühr stellt kein Entgelt für die Sparphase oder die spätere Kreditgewährung dar, sondern Gegenleistung für den eigentlichen Vertragsabschluss. Sie ist ein Entgelt für die Kosten des Vertragsabschlusses, also insbes. die Kosten der erstmaligen Vertragsbearbeitung, die Abschlussprovisionen und den Werbeaufwand der Bausparkasse. Die Abschlussgebühr stellt somit keinen Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag dar; eine passive Abgrenzung der Zahlung kommt nicht in Betracht.

BFH v. 11.2.1998 – I R 23/96, BStBl. II 1998, 381; Meyer/Brach, BB 1996, 2345 (2349 ff.); Scheel, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 37 f.; Bauer in KSM, § 5 Rz. F 238 (11/2015); U. Prinz in U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6401, 6412; Tiedchen in HdJ, Abt. III/8 Rz. 54 (7/2021); Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 258; aA Crezelius, DB 1998, 633; Berndt, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 243.

- *Signing Fees* sind bei Abschluss von langfristigen Verträgen zu leistende Sonderzahlungen. Sie können zB bei Miet- und Pachtverträgen vorkommen. Üblich sind sie mittlerweile insbes. bei Vermarktungsverträgen im Profifußball. Die Vereine überlassen die Vermarktung ihrer Werberechte (Bandenwerbung, Trikotwerbung, VIP-Hospitality, Internetrechte, Überlassung des Stadionnamens etc.) einer Vermarktungsagentur, die einen bestimmten Prozentsatz der erzielten Werbeeinnahmen als Provision erhält. Bei Abschluss oder Verlängerung des zugrundeliegenden Vertrags hat die Vermarktungsagentur regelmäßig eine *Signing Fee* an den Verein zu zahlen.

Kirsch/Weber/Gallasch, DStR 2013, 541 (542); Kudert/Marquard, WPg 2010, 238; Küting/Strauß, DB 2010, 1189 (1194).

In der Praxis wird für *Signing Fees* im Bereich des Profifußballs stets ein passiver RAP gebildet.

Hoffmann, StuB 2010, 449; *Küting/Strauß*, DB 2010, 1189 (1194); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6431; für die Bilanzierung eines RAP in diesen Fällen auch *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 14.

Richtigerweise ist danach zu differenzieren, ob es sich bei der Zahlung um eine Vorauszahlung des Entgelts für eine von dem Verein noch zu erbringende Leistung (der Überlassung der Werberechte) oder um eine Abschlussgebühr für den Vertrag selbst (vergleichbar der Abschlussgebühr bei einem Bausparvertrag) handelt. Nur im ersteren Fall ist die Passivierung eines RAP möglich und geboten, weil es sich um Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag handelt (*Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 52 [7/2021]).

- ▶ *Entgelt für die Eintragung in das Baulastenverzeichnis*: Zahlungen, die ein Grundstückseigentümer für die Eintragung einer Baulast in das Baulastenverzeichnis erhält, sind nicht passiv abzugrenzen. Die für die Zahlung zu erbringende Gegenleistung ist die Verpflichtung zur Abgabe einer öffentlich-rechtl. Willenserklärung gegenüber der Baubehörde; mit Abgabe der Willenserklärung ist die Leistungsverpflichtung vollständig erfüllt und das Entgelt dafür realisiert (BFH v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 572).
- ▶ *Einstandsgebühr für veräußerbare Spielberechtigung*: Zahlt ein Golfspieler eine Einstandsgebühr für den Erwerb einer Spielberechtigung und eine jährliche Spielgebühr für die Pflege des Golfplatzes, so ist die Einstandsgebühr eine Einnahme, die allein dem Vertragsschluss und nicht der Zeit nach dem Abschlussstichtag zuzuordnen ist; sie kann daher nicht passiv abgegrenzt werden (BFH v. 19.4.2000 – XI B 42/99, BFH/NV 2000, 1200).
- ▶ *Ratenweise zu leistende Schadensersatzzahlungen*: Hat der Stpfl. einen Schadensersatzanspruch gegen einen Schädiger, der über mehrere Jahre verteilt in Raten zu zahlen ist, so hat er in Höhe des noch nicht geleisteten Teils eine Forderung zu aktivieren. Diese Forderung darf nicht durch die Bildung eines passiven RAP in gleicher Höhe neutralisiert werden, weil die Schadensersatzleistung sich auf ein Ereignis vergangener Wj. bezieht und nicht Ertrag für die folgenden Jahre darstellt (BFH v. 8.9.2011 – I R 78/10, BFH/NV 2012, 44).
- ▶ *Einstiegsgebühr des Franchisenehmers*: Ein Franchisenehmer hat zumeist bei Vertragsbeginn eine als Einstiegsgebühr, Eintrittsgebühr, Abschlussgebühr, Einmal-Lizenz oder Autorisierungsgebühr bezeichnete Zahlung zu leisten. Soweit es sich dabei um ein Entgelt für Leistungen handelt, die der Franchisegeber nach dem Abschlussstichtag zu erbringen hat (zB Beratungs- oder Unterstützungsleistungen), handelt es sich um eine Einnahme, die Ertrag für eine bestimmte Zeit nachdem Abschlussstichtag darstellt, so dass der Franchisegeber sie passiv abzugrenzen hat.

Marx/Löffler, DB 2012, 1337 (341); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 323 (11/2015); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6421; *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 47 (7/2021).

- ▶ *Anzeigenverträge mit garantierter Mindestauflage*: Schließt ein Verlag mit Anzeigenkunden einen Vertrag über die Veröffentlichung einer Anzeige, der gleichzeitig den Verkauf einer bestimmten Mindestmenge an Exemplaren der einzelnen Zeitschriftenausgaben garantiert, stellt das Entgelt für die Veröffentli-

chung der Anzeige keinen Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag dar. Der Verlag hat seine Leistung vielmehr mit der Veröffentlichung der Anzeige in bestimmten Periodika und in einer Mindestverkaufsauflage vollständig erbracht. Er kann deshalb keinen passiven RAP in Höhe des erhaltenen Entgelts bilanzieren (BFH v. 11.12.1985 – I B 49/85, BFH/NV 1986, 595).

Einstweilen frei.

2220–2224

b) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2: Ansatz auf der Passivseite

aa) Passivierung eines Rechnungsabgrenzungspostens

2225

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 vor, dann besteht Passivierungspflicht.

BFH v. 27.5.2015 – X B 72/14, BFH/NV 2015, 1252 Rz. 23; BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 40; *Priester*, DB 2016, 1025; *Reddig in Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 109; *Tiedchen in HdJ*, Abt. III/8 Rz. 48 (7/2021); s. auch Anm. 2180.

Das gilt auch für geringfügige Beträge (s. auch Anm. 2181). Sind die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 nicht erfüllt, greift ein Passivierungsverbot ein (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 111 [11/2015]; *U. Prinz in U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6381; s. auch Anm. 2182).

bb) Höhe des passiven Rechnungsabgrenzungspostens

2226

Die Höhe des passiven RAP ist durch Berechnung nach Maßgabe des Abs. 5 Satz 1 zu bestimmen. Sie entspricht der erhaltenen Einnahme, soweit sie die Folgeperioden betrifft. Obergrenze der Höhe eines passiven RAP ist die Höhe der gebuchten Einnahmen. Im Einzelnen gelten die Ausführungen in Anm. 2197 ff.

cc) Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens

2227

Grundsatz: Ein passiver RAP ist planmäßig aufzulösen, soweit der Ertrag wirtschaftlich entstanden und eine Neutralisierung der geleisteten Zahlung somit nicht mehr gerechtfertigt ist (*Küting/Trützschler in Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 82 [2/2016]). Das ist der Fall, wenn der Stpfl. seine Leistung erbringt (*Welter*, DB 2017, 2118 [2119]). Bleibt die Leistungsverpflichtung in den Folgejahren nach Art und Umfang gleich, ist der RAP linear aufzulösen (BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884, Rz. 42).

Forfaitierung von Leasingraten: Ein passiver RAP, der wegen der Forfaitierung von Leasingraten gebildet worden ist (s. Anm. 2219), ist nach hM linear aufzulösen.

BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122 (123); glA *Bink*, DB 1987, 1106; *Groove*, DB 1984, 889 (890); aA *Moxter*, DStR 1997, 433 (progressive Auflösung).

Zur Frage der Zuordnung des Gewinns bei Wegfall eines wegen der Forfaitierung von Leasingraten gebildeten passiven RAP zum laufenden Gewinn oder Aufgabegewinn vgl. FG Münster v. 14.12.2007 – 12 K 4369/04, G, EFG 2008, 618, rkr.

Betriebsaufgabe: Ein passiver RAP entfällt bei Betriebsaufgabe. Zur Frage, ob die Auflösung zu laufendem Gewinn führt oder Teil des Aufgabegewinns ist, vgl. Nds. FG v. 14.6.2016 – 13 K 33/15, EFG 2016, 1955.

Einstweilen frei.

2228–2234

4. Sonderfall des Unterschiedsbetrages zwischen Auszahlungs- und Rückzahlungsbetrag eines Darlehens (Disagio/Damnum, Agio)

Schrifttum: *Veit*, Das Aktivierungswahlrecht für ein Disagio – eine Bilanzierungshilfe?, BB 1989, 524; *Bachem*, Das Auszahlungsdisagio in Bilanz und Vermögensaufstellung des Darlehensnehmers, BB 1991, 1671; *Bacher*, Besteuerung umlaufbedingter Disagios bei festverzinslichen Wertpapieren, BB 1991, 1685; *Windmüller*, Nominalwert und Buchwert – Überlegungen zur bilanziellen Behandlung des Disagios, in *Moxter/Müller/Windmüller/von Wysocki* (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 689; *Strieder*, Cap-Prämien im Jahresabschluß des Erwerbers bei veränderten Marktverhältnissen, DB 1996, 1198; *Plewka/Schimmele*, Die Behandlung des Emissionsdisagios in der Bilanz des Emittenten, DB 1998, 2494; *Hahne*, Behandlung des Emissionsdisagios in der Handels- und Steuerbilanz des Emittenten, DB 2003, 1397; *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e.V.*, Bilanzierung von Kreditbearbeitungsgebühren, DStR 2011, 2211; *Schaber/Amann*, Der Erfüllungsbetrag und der Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabebetrag und Erfüllungsbetrag bei Verbindlichkeiten im HGB, WPg 2014, 938.

2235 a) Begriffsbestimmung: Disagio und Agio

Darlehen: Bei Darlehen unterscheiden sich häufig der Auszahlungs- und der Rückzahlungsbetrag, dh., der Schuldner hat – neben der Verpflichtung zur laufenden Zinszahlung – einen höheren Betrag zurückzuzahlen als er erhält. Man spricht insoweit von einem Auszahlungs-Disagio (auch als Abgeld oder Damnum bezeichnet), wenn der Erfüllungsbetrag oder Rückzahlungsbetrag dem Nennbetrag des Darlehens entspricht und der Auszahlungsbetrag darunter liegt.

Windmüller, FS Forster, 1992, 689 (691); *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 58.

Entsprechend ist ein Rückzahlungs-Agio gegeben, wenn der Auszahlungsbetrag des Darlehens dessen Nennbetrag entspricht und der Erfüllungsbetrag oder Rückzahlungsbetrag höher ist (*Windmüller*, FS Forster, 1992, 689 [691]).

Leistet das bilanzierende Unternehmen eine Zahlung im Zusammenhang mit dem Darlehen nicht an den Darlehensgeber, sondern an einen Dritten (zB eine Provision für die Kreditvermittlung), liegt kein Disagio iSd. § 250 Abs. 3 HGB vor.

Bertram in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 Rz. 21; *Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 46 (10/2020); *Schubert/Waubke* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 43.

Hier fehlt es schon begrifflich an einem „Unterschiedsbetrag“ zwischen Ausgabe- und Erfüllungsbetrag (*Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 46 [10/2020]; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 158 [7/2021]). Zudem ist zB bei Provisionszahlungen die Leistung, die Vermittlung des Kredits, mit Abschluss des Kreditvertrags erbracht (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 194 [11/2015]). Derartige Zahlungen an Dritte – neben Provisionszahlungen kommen zB auch im Zusammenhang mit der Darlehensaufnahme stehende Notar- und Grundbuchkosten in Betracht – sind sofort abzugsfähige BA (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 226, 228 [11/2015]).

Wertpapiere: Auch bei der Ausgabe von Wertpapieren sind Emissionsdisagios zu verzeichnen (*Windmüller*, FS Forster, 1992, 689 [698]); diese sind aber uU in der Bilanz anders zu behandeln als Darlehensdisagios (s. Anm. 2245 ff.).

b) Rechtsentwicklung zur Bilanzierung des sog. Unterschiedsbetrags**aa) Handelsrecht**

2236

Bereits § 133 Nr. 6 Satz 2 AktG 1937 statuierte ein Aktivierungswahlrecht für den Unterschiedsbetrag zwischen dem Rückzahlungsbetrag und dem Ausgabebetrag bei Anleihen. § 156 Abs. 3 AktG 1965 erweiterte den Anwendungsbereich der Vorschrift auf Anleihen und Verbindlichkeiten. Mit dem Bilanzrichtliniengesetz v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) wurde gem. Art. 41 Abs. 1 Satz 1 der 4. EG-Richtlinie § 250 Abs. 3 HGB eingefügt, der nur noch von „Verbindlichkeiten“ als Oberbegriff spricht. § 250 Abs. 3 HGB bestimmt, dass ein gegenüber dem Ausgabebetrag einer Verbindlichkeit höherer Rückzahlungsbetrag (der sog. Unterschiedsbetrag) in den RAP auf der Aktivseite aufgenommen werden darf. Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) wurde der Begriff „Rückzahlungsbetrag“ entsprechend dem neuen Sprachgebrauch des HGB durch den Begriff „Erfüllungsbetrag“ ersetzt (vgl. *Kütting/Trützschler in Kütting/Weber*, HdB, § 250 HGB Rz. 52 [2/2016] – redaktionelle Folgeänderung zur Änderung des § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Die Regelung entspricht Art. 12 Abs. 10 der Richtlinie 2013/34/EU v. 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates. Eine entsprechende Regelung für die passive Rechnungsabgrenzung fehlt.

bb) Steuerrecht

2237

In § 5 Abs. 3 (später Abs. 5) wurde bei der Kodifizierung des § 250 Abs. 3 HGB eine entsprechende Regelung des „Unterschiedsbetrags“ ins Steuerbilanzrecht nicht übernommen. Es ist daher sowohl bei einem geleisteten als auch bei einem erhaltenen Disagio jeweils zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 vorliegen.

Einstweilen frei.

2238–2239

c) Unterschiedsbetrag als Rechnungsabgrenzungsposten**aa) Handelsrecht****(1) Rechtsnatur des Unterschiedsbetrags**

2240

Handelsrechtlich fällt der aktivische Unterschiedsbetrag nicht in den klassischen Bereich der Rechnungsabgrenzung, wie sich daran zeigt, dass eine besondere Regelung getroffen worden ist. Die bilanzrechtl. Einordnung des Disagios hängt davon ab, ob der Unterschiedsbetrag einen zusätzlichen Zins oder ein besonderes Entgelt für den Vertragsabschluss enthält. Beide Möglichkeiten sind denkbar.

Allerdings hat der BGH die Vereinbarung eines „Bearbeitungsentgelt[s] einmalig 1 %“ in den AGB eines Kreditinstituts für unwirksam gem. § 307 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Nr. 1 BGB befunden (BGH v. 13.5.2014 – XI ZR 405/12, NJW 2014, 2420). Zur Übertragung auf den unternehmerischen Geschäftsverkehr vgl. *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 224 (11/2015) mwN.

Zum einen kann der wirtschaftliche Zweck eines Disagios darin liegen, einen zusätzlichen einmaligen Zinsbetrag für die Kapitalüberlassung zu vereinbaren. Dies

kann zB den Sinn haben, eine „Feineinstellung“ des Zinssatzes vorzunehmen oder aber die laufenden Zinszahlungen zu verringern.

Bachem, BB 1991, 1671; *Schaber/Amann*, WPg 2014, 938 (940); *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 39 (10/2020).

Zum anderen kann der Unterschiedsbetrag ein besonderes Entgelt für die grundsätzliche Einräumung, Bearbeitung und die Abwicklung des Kredits darstellen (Bearbeitungsgebühr) und damit den Charakter einer selbständigen Erstattung von Kosten oder der Abgeltung selbständiger Dienstleistungen haben (*Bachem*, BB 1991, 1671).

Für die Behandlung beim Gläubiger mangelt es an einer handelsrechtl. Regelung, so dass nur die Passivierung als RAP bleibt. Insoweit ist das Vorliegen der Voraussetzungen des § 250 Abs. 2 HGB zu prüfen.

2241 (2) Bilanzierung des Unterschiedsbetrags beim Schuldner

Meinungsstand:

- *Unterschiedsbetrag als echter Rechnungsabgrenzungsposten*: Die wohl hM im handelsrechtl. Schrifttum nimmt an, dass das Disagio als zusätzliche Zinszahlung anzusehen sei.

ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 89; *Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 85 f. (2/2016); *Herzig/Joisten*, DB 2011, 1014 (1018 f.); *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 29; *Hömborg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 88 (3/2020); *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 39.

Auch die zivilrechtl. Rspr., die zunächst davon ausging, dass es im Ermessen der Vertragspartner liege, ob sie ein vereinbartes Disagio als laufzeitabhängige Zinsen oder laufzeitunabhängige Darlehensnebenkosten ansehen wollten, qualifiziert mittlerweile das Disagio im Zweifel als zusätzliche Zinszahlung.

BGH v. 29.5.1990 – XI R 231/89, BB 1990, 1441; BGH v. 12.10.1993 – XI ZR 11/93, BB 1993, 2332 (2333); BGH v. 27.1.1998 – XI ZR 158/97, BB 1998, 708; BGH v. 9.5.2017 – XI ZR 308/15, BB 2017, 1741, Rz. 28; BGH v. 24.4.2018 – XI ZR 335/17, juris.

Bei dieser Sichtweise ist es konsequent, das Disagio als echten RAP anzusehen, denn dann liegt eine Zahlung vor, die Aufwand, nämlich Zinsaufwand, für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag, nämlich für die Laufzeit des Darlehens, darstellt.

Köhle, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 184; *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 29; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 194 (11/2015); *Hömborg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 88 (3/2020); vgl. auch *Schaber/Amann*, WPg 2014, 938 (939): „Voraussetzungen für die Pflicht zur Aktivierung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens in idealer Weise erfüllt“.

- *Unterschiedsbetrag als Bilanzierungshilfe*: Nach der Gegenansicht stellt das Disagio nicht unbedingt und ausschließlich vorausgezählten Zins dar, sondern enthält uU – auch – ein einmaliges Bearbeitungsentgelt. Versteht man das Disagio in dieser Weise, so ist darin eine Bilanzierungshilfe zu sehen, die die Aktivierung von nach allgemeinen Grundsätzen nicht aktivierungsfähigen Ausgaben – das ganz oder teilweise in dem Disagio enthaltene Bearbeitungsentgelt – erlaubt.

Veit, BB 1989, 524 (527); Bachem, BB 1991, 1671 (1672); Plewka/Schimmele, DB 1998, 2494 (2497); Hahne, DB 2003, 1397 (1400); Hahne, DStR 2005, 2000 (2003); Schaberl/Amann, WPG 2014, 938 (942).

Stellungnahme: Das Disagio stellt uE einen Mischposten dar, der teilweise die Voraussetzungen eines echten RAP erfüllt, teilweise aber als Bilanzierungshilfe anzusehen ist (ähnlich Hahne, DB 2003, 1397 [1400]). Die Ansicht der hM, dass als Disagio nur ein zusätzlicher Zins zu erfassen sei, findet jedenfalls in der Gesetzesgeschichte keine Stütze (Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 156 [7/2021]). Bei der Vereinbarung eines Disagios ist zudem häufig nicht zu erkennen, ob der zusätzliche Betrag als laufzeitabhängiger Zins oder als Bearbeitungsentgelt geschuldet wird. Der Rückgriff auf die Vertragsauslegung (dafür Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 39 [10/2020]) versagt jedenfalls dann, wenn sich im Vertrag keine Bestimmungen dazu finden. Soweit das Disagio einen zusätzlichen laufzeitabhängigen Zins enthält, wäre dieser Betrag eigentlich zwingend nach § 250 Abs. 1 HGB zu aktivieren (so auch konsequent Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 44 [10/2020]); § 250 Abs. 3 HGB erlaubt dem bilanzierenden Unternehmen insoweit aber, von der Aktivierung abzusehen (glA Hahne, DB 2003, 1397 [1400]). Soweit es sich beim Disagio hingegen um Ausgabekosten der Verbindlichkeit handelt, dürfte der entsprechende Betrag nicht aktiviert werden, weil es sich dabei weder um AK eines Vermögensgegenstands (Bauer in KSM, § 5 Rz. F 194 [11/2015]) handelt noch die Voraussetzungen des § 250 Abs. 1 HGB erfüllt sind. Insoweit erlaubt § 250 Abs. 3 HGB in Abweichung von den allgemeinen Bilanzierungsregeln eine Aktivierung (ebenso Hahne, DB 2003, 1397 [1400]; aA Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 45 [10/2020]). Die hier vertretene Ansicht hat den Vorteil, dass eine Differenzierung des Disagios danach, ob es sich um einen zusätzlichen Zins oder um Ausgabekosten der Verbindlichkeit handelt, entfällt. In dieser Vereinfachung liegt uE der Sinn der gesonderten Regelung des § 250 Abs. 3 HGB. Die hM, die von einem echten aktiven RAP ausgeht, vermag hingegen den Sinn der Regelung gegenüber § 250 Abs. 1 HGB nicht zu erklären; insbes. ist nicht ersichtlich, warum gerade für vorausbezahlten Zins in Form eines Disagios anders als für sonstigen vorausgezahlten Aufwand, auch vorausgezahlte laufende Zinsen, ein Aktivierungswahlrecht bestehen sollte (auf diese Ungereimtheit weisen auch Meyer-Scharenberg, DStR 1991, 754 [755], und Windmüller, FS Forster, 1992, 689 [698] hin).

(3) Bilanzierung des Unterschiedsbetrags beim Gläubiger

2242

In Ermangelung einer § 250 Abs. 3 HGB entsprechenden Sonderregelung für die Passivierung ist jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 250 Abs. 2 HGB vorliegen. Stellt das Disagio eine laufzeitabhängige Vergütung für die Kapitalüberlassung dar, so führt dies nach den allgemeinen Regelungen für passive RAP zu einer Passivierungspflicht.

Meyer-Scharenberg, DStR 1991, 754 (755); Kleindiek in Staub, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 36; Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 53 (10/2020).

Für eine spiegelbildliche Übertragung des Wahlrechts des § 250 Abs. 3 HGB auf die Passivierung eines Disagios (so möglicherweise Schubert/Waubke in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 53) besteht kein nachvollziehbarer Grund.

Soweit im Disagio allerdings ein laufzeitunabhängiges Bearbeitungsentgelt enthalten ist, kommt eine passive Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht; das Disagio

ist insoweit mit Überlassung des Kapitals erfolgswirksam zu vereinnahmen (glA *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 53 [10/2020]).

bb) Steuerrecht

2243 (1) Rechtsnatur des Unterschiedsbetrags

Der BFH und das strechtl. Schrifttum sehen das Disagio als zusätzliche Zinszahlung an.

BFH v. 21.1.2005 – VIII B 93/03, BFH/NV 2005, 894; *Meyer-Scharenberg*, DStR 1991, 754 (755).

In neuerer Zeit hat der BFH dies allerdings dahingehend eingeschränkt, dass von einem laufzeitabhängigen Zinsbestandteil nicht auszugehen sei, wenn der Gläubiger das Disagio im Falle einer vorzeitigen Vertragsbeendigung nicht ganz oder anteilig zurückzuerstatten hat. Das soll jedoch nicht gelten, wenn das Darlehensverhältnis eine sich über mehrere Jahre hinweg erstreckende Laufzeit hat, nur aus wichtigem Grund gekündigt werden kann und die Vertragsparteien der Kündigungsmöglichkeit nicht mehr als eine rein theoretische Bedeutung beigemessen haben (BFH v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870, Rz. 17; BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389, Rz. 16).

2244 (2) Bilanzierung des Unterschiedsbetrags

Disagio als laufzeitabhängiges Entgelt: Die hM geht zutr. davon aus, dass bei Vereinbarung eines Disagios das Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 zu prüfen ist. Sofern man der Auffassung ist, dass das Disagio grds. einen zusätzlichen Zins darstellt, führt dies zur Aktivierungs- bzw. Passivierungspflicht eines gezahlten bzw. erhaltenen Disagios.

Kleindiek in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 26; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 195 (11/2015); *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 41, 55; ebenso für die Aktivierung BFH v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870; *Bachem*, BB 1991, 1671 (1673); *Plewka/Schimmele*, DB 1998, 2494; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 740 „Disagio“ (3/2020).

Das gilt jedenfalls für sog. Tilgungsdarlehen, bei denen die Laufzeit festgelegt oder durch die vereinbarten Darlehensraten rechnerisch eindeutig bestimmbar ist (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 197 [11/2015]). Ist die Laufzeit des Darlehens hingegen unbestimmt (sog. Kündigungsdarlehen), kommt eine Aktivierung bzw. Passivierung des Disagios als RAP nicht in Betracht, da das Merkmal der „bestimmten Zeit“ (s. Anm. 2189 f.) nicht erfüllt ist (glA *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 197 [11/2015]).

Disagio als laufzeitunabhängiges Entgelt: Soweit das Disagio ein laufzeitunabhängiges Bearbeitungsentgelt darstellt, ist eine Aktivierung beim Schuldner bzw. Passivierung beim Gläubiger stl. nicht möglich. Für den Schuldner liegt darin eine sofort abzugsfähige BA (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 197 [11/2015]); der Gläubiger hat gleichzeitig einen Ertrag auszuweisen.

Insbesondere führt der Grundsatz, dass handelsrechtl. Aktivierungswahlrechte stl. eine Aktivierungspflicht begründen (s. Anm. 501), hier nicht zu einem Aktivierungsgebot auf der Seite des Schuldners (ebenso *Plewka/Schimmele*, DB 1998, 2494 [2497]). Dieser Grundsatz ist nur dann anwendbar, wenn eine nach den GoB abstrakt aktivierungsfähige Position (zur abstrakten Aktivierungsfähigkeit Anm. 500)

angesprochen ist. Das Aktivierungswahlrecht des § 250 Abs. 3 HGB stellt jedoch eine Bilanzierungshilfe dar (Anm. 2241); eine solche darf in der stl. Gewinnermittlung nicht aktiviert werden (vgl. Anm. 530).

Allerdings vertritt die stl. Rspr. die Auffassung, dass ein Darlehensvertrag grds. ein einheitliches Geschäft darstelle, welches nicht in mehrere Einzelgeschäfte aufgeteilt werden könne, so dass auch allfällige laufzeitunabhängige Elemente nicht zur Folge haben, dass das Disagio ganz oder teilweise nicht abzugrenzen ist.

Grundlegend BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262; vgl. auch BFH v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870, Rz. 15; BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389, Rz. 15; krit. dazu *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e.V.*, DStR 2011, 2211 (2212).

Dem ist uE nicht zuzustimmen. Bei der Rechnungsabgrenzung ist allg. in Fällen, in denen eine Zahlung sich nur teilweise auf die Zeit nach dem Abschlussstichtag bezieht, eine Aufteilung, uU auch im Wege sachgerechter Schätzung, vorzunehmen (vgl. Anm. 2185, 2191). Es spricht nichts dagegen, ein Disagio, das nur teilweise die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 erfüllt, auch nur teilweise aktiv abzugrenzen (glA *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e.V.*, DStR 2011, 2211 [2212]).

cc) Einzelfälle

(1) Emissionsdisagio bei der Ausgabe festverzinslicher Schuldverschreibungen

2245

Unter einem Emissionsdisagio versteht man den Unterschiedsbetrag zwischen dem Rückzahlungsbetrag eines Wertpapiers und dem vom Emittenten erzielten Emissionserlös (*Hahne*, DB 2003, 1397). Zivilrechtlich liegt hier ein Kaufvertrag und nicht ein Darlehensvertrag zwischen dem Emittenten und dem Erwerber vor (*Hahne*, DB 2003, 1397; *Hahne*, DStR 2005, 2000). Die Verbindlichkeit des Emittenten ist mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren (*Hahne*, DB 2003, 1397 [1398]). Das Emissionsdisagio stellt einen Kaufpreisabschlag und kein laufzeitabhängiges Entgelt für die Kapitalüberlassung dar (*Plewka/Schimmele*, DB 1998, 2494). Handelsrechtlich besteht gem. § 250 Abs. 3 HGB ein Aktivierungswahlrecht; strechtl. ist mangels Erfüllung der Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 eine Aktivierung jedoch ausgeschlossen.

Plewka/Schimmele, DB 1998, 2494; *Hahne*, DB 2003, 1397 (1399f.); *Hahne*, DStR 2005, 2000 (2003); aA jedoch BFH v. 29.11.2006 – I R 46/05, BStBl. II 2009, 955.

(2) Vorfälligkeitsentschädigungen

2246

Eine Vorfälligkeitsentschädigung ist eine Entschädigung für die vorzeitige Aufhebung eines Darlehensvertrags. Mit der Aufhebung des Darlehensvertrags hat der Darlehensgeber sie verdient. Dementsprechend kommt eine passive Abgrenzung beim Darlehensgeber nicht in Betracht (vgl. Anm. 2219). Auch der Darlehensnehmer darf die Vorfälligkeitsentschädigung nicht gem. Abs. 3 abgrenzen (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 231 [11/2015]).

2247 (3) Öffentlich geförderte Darlehen

Zinsgünstige Darlehen aus öffentlichen Förderprogrammen sind häufig so ausgestaltet, dass ein Bearbeitungsentgelt erhoben wird, welches im Falle der vorzeitigen Rückzahlung des Kredits nicht zurückerstattet wird, sondern endgültig bei der kreditgewährenden Stelle verbleiben soll.

BGH v. 12.5.1992 – XI R 258/91, BB 1992, 1305; BGH v. 19.10.1993 – XI R ZR 49/93, BB 1994, 28.

In einem solchen Fall hält es nunmehr auch der BFH für möglich, dass ein ausdrücklich als „nicht laufzeitabhängig“ bezeichnetes Bearbeitungsentgelt nicht aktiv abzugrenzen ist (BFH v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870).

2248 (4) Zero-Bonds (Null-coupon-Anleihen)

Zero-Bonds sind Anleihen, für die keine laufenden Zinszahlungen zu leisten sind. Vielmehr ist am Ende der Laufzeit ein höherer Betrag zurückzuzahlen. Obwohl sich hier Ausgabe- und Rückzahlungsbetrag ebenfalls unterscheiden, liegt kein Fall eines Disagios vor. *Zero-Bonds* sind am Abschlusstichtag mit dem jeweils zutreffenden (sich Jahr für Jahr erhöhenden) Rückzahlungsbetrag als Verbindlichkeit zu passivieren.

ADS, 6. Aufl. 2000, § 253 HGB Rz. 86; Windmüller, FS Forster, 1992, 689 (698); Kliem, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 178 f.; Schaber/Amann, WPg 2014, 938 (939); Küting/Trützschler in Küting/Weber, HdR, § 250 HGB Rz. 90 (2/2016); Bertram in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 18; Hennrichs in Beck-OGK Bilanzrecht, § 250 Rz. 40 (10/2020); Pfirrmann/Lorson/Hell/Metz in Küting/Weber, HdR, § 253 HGB Rz. 69 (5/2020); Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 185 (7/2021).

2249 (5) Zinsbegrenzungsprämien (Caps, Floors, Collars)

Die Vertragspartner eines Darlehensvertrags mit variablem Zins können eine Zinsbegrenzung in der Weise vereinbaren, dass der Darlehensgeber Ausgleichszahlungen zu leisten hat, wenn ein Referenzzinssatz eine bestimmte Marke überschreitet. Der Darlehensnehmer kann dadurch an sinkenden Zinsen teilhaben, während das Risiko steigender Zinsen begrenzt wird (BFH v. 24.11.1999 – X R 144/96, BStBl. II 2000, 263). Dafür zahlt der Darlehensnehmer eine Prämie (Zinsbegrenzungsprämie). Die Zinsbegrenzungsprämie erfüllt die Voraussetzungen des § 250 Abs. 1 HGB (Strieder, DB 1996, 1198). Auch stl. ist die Prämie vom Darlehensnehmer aktiv und vom Darlehensgeber passiv abzugrenzen (Bauer in KSM, § 5 Rz. F 248 [11/2015]; vgl. auch Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 255; für laufzeitabhängigen Charakter der Zahlung auch BFH v. 24.11.1999 – X R 144/96, BStBl. II 2000, 263, zu § 10e Abs. 6).

2250–2254 Einstweilen frei.

d) Höhe und Abschreibung des Rechnungsabgrenzungspostens**aa) Handelsrecht****(1) Höhe**

2255

Handelsrechtlich kann der Schuldner der Verbindlichkeit auf der Aktivseite die Differenz (den „Unterschiedsbetrag“) zwischen Auszahlungs- und Erfüllungsbetrag der Verbindlichkeit als RAP ausweisen, ohne Rücksicht darauf, ob es sich um eine laufzeitabhängige oder laufzeitunabhängige Vergütung handelt. Allerdings kann der Schuldner jedenfalls seit Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102), das in § 246 Abs. 3 HGB das Gebot der Ansatzstetigkeit festschreibt, das Wahlrecht nur einheitlich für den gesamten Betrag des Disagios ausüben. Das Gebot der Ansatzstetigkeit gilt nicht nur in zeitlicher, sondern auch in sachlicher Hinsicht und besagt danach, dass Ansatzwahlrechte bei art- und funktionsgleichen Posten in gleicher Weise auszuüben sind (*Störk/Büssow* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 252 HGB Rz. 58). Da eine einheitliche Verbindlichkeit nicht in verschiedenen Art- oder Funktionszusammenhängen stehen kann, kann das Wahlrecht des § 250 Abs. 3 HGB für das damit verbundene Disagio daher nur einheitlich ausgeübt werden.

Kleindiek in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 32; *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 18; *Hömborg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 94.1 (3/2020); *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 23; *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 38; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 164 (7/2021).

Der Gläubiger der Verbindlichkeit hat den gesamten Unterschiedsbetrag zu passivieren, soweit es sich um vorausgezählten Zins handelt.

(2) Abschreibung

2256

Planmäßige Abschreibung:

- **Verteilungszeitraum:** Für die Aktivseite bestimmt § 250 Abs. 3 HGB, dass das Disagio durch planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen ist, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können. Eine Verteilung auf einen kürzeren Zeitraum wird als zulässig angesehen, nicht hingegen eine Verteilung auf einen längeren Zeitraum.

Bachem, BB 1991, 1671 (1675); *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 34; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 Rz. 49 (10/2020); *Hömborg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 96 (3/2020); *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 25; *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 46; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 170 (7/2021).

Sieht der Vertrag eine außerordentliche Kündigungsmöglichkeit oder das Recht des Schuldners zur Vornahme von Sondertilgungen vor, beeinflusst dies den Verteilungszeitraum nicht, solange nicht von dem entsprechenden Recht Gebrauch gemacht wird (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 199 [11/2015]). Wird von dem Recht Gebrauch gemacht, sind die Regeln über die Verkürzung der Laufzeit anzuwenden (dazu unten „Außerplanmäßige Abschreibung“).

Ist für die Verbindlichkeit für einen von der Gesamtlaufzeit abw. Zeitraum ein bestimmter Zins festgeschrieben (Zinsbindungsfrist), so beschränkt sich der Verteilungszeitraum auf den Zinsfestschreibungszeitraum.

Bachem, BB 1991, 1671 (1676); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 200 (11/2015); *Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 49 (10/2020).

Das gilt auch, wenn der Zinsfestschreibungszeitraum zehn Jahre überschreitet und dem Schuldner demzufolge nach Ablauf von zehn Jahren ein ordentliches Kündigungsrecht zusteht (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 201 [11/2015]). Auch in diesem Fall ist das Disagio im Hinblick auf die volle Zinsbindungsfrist vereinbart worden. Das Kündigungsrecht ist hier nicht anders zu behandeln als ein außerordentliches Kündigungsrecht.

► **Verteilungsmethode:**

- ▷ **Grundsatz:** § 250 Abs. 3 Satz 2 HGB schreibt keine bestimmte Abschreibungsmethode für das Disagio vor. Das bilanzierende Unternehmen kann insoweit also wählen. Insbesondere wird die gleichmäßige (lineare) Abschreibung des Disagios grds. für zulässig gehalten (*Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 49 [10/2020]). Wegen des Stetigkeitsgrundsatzes ist die gewählte Methode allerdings beizubehalten (*Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 49 [10/2020]).
- ▷ **Fälligkeitsdarlehen:** Bei Fälligkeitsdarlehen, also Darlehen, die am Ende der Vertragslaufzeit in einer Summe getilgt werden, bleibt der jährliche Zinsaufwand konstant. Hier bietet sich eine lineare Abschreibung, also in jährlich gleichbleibenden Beträgen, an.

Bachem, BB 1991, 1671 (1675); *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 34 aE; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 203 (11/2015).

- ▷ **Tilgungsdarlehen:** Bei Tilgungsdarlehen wird die Darlehensschuld in gleichbleibenden Raten getilgt. Hier wird eine degressive Abschreibung des Disagios für vorzugswürdig gehalten (*Bachem*, BB 1991, 1671 [1675]). Bei gleichmäßiger Tilgung und ohne Tilgungsfreijahre bestimmt sich der Verteilungsbetrag des Disagios durch den zweifachen Disagio-Prozentsatz dividiert durch Laufzeit plus eins (*ADS*, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 91; *Bachem*, BB 1991, 1671 [1675]).
- ▷ **Annuitätendarlehen:** Annuitätendarlehen werden in gleichen Raten getilgt, jedoch ändert sich das Verhältnis von Tilgung und Zinszahlung in der Weise, dass der Tilgungsanteil im Laufe der Jahre ansteigt, während der Zinsanteil absinkt. Auch hier wird eine degressive Abschreibung des Disagios befürwortet, wobei die Zinsstaffelmethode anzuwenden sein soll (*Bachem*, BB 1991, 1671 [1675], mit Berechnungsbeispiel).

Außerplanmäßige Abschreibung:

- **Vorzeitiger Wegfall der Verbindlichkeit:** Wird die Verbindlichkeit vorzeitig ganz oder teilweise zurückgezahlt oder erlassen, so ist eine außerplanmäßige Abschreibung auf das Disagio vorzunehmen, weil es anderenfalls unzulässigerweise zu einer Verteilung auf einen längeren Zeitraum als die Laufzeit der Verbindlichkeit käme.

Kleindiek in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 35; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 211 (11/2015); *Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 51 (10/2020); *Hömborg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 100 (3/2020); *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 26; *Schubert/Waubke* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 49; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 171 (7/2021).

- **Verkürzung der Laufzeit der Verbindlichkeit:** Verkürzt sich die Laufzeit der Verbindlichkeit, ist eine außerplanmäßige Abschreibung des Disagios zwingend vorzunehmen, wenn sich anderenfalls die Verteilung des Disagios auf einen längeren Zeitraum als die (neue) Laufzeit der Verbindlichkeit erstreckte.

Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 172 (7/2021); weitergehend – Abschreibung des Disagios stets erforderlich – *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 35; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 214 (11/2015); *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 23; *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 26; *Schubert/Waubke* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 49.

- **Absinken des Zinsniveaus:** Nach verbreiteter Ansicht ist ein Disagio auch dann abzuschreiben, wenn das Zinsniveau nachhaltig wesentlich sinkt.

Bachem, BB 1991, 1671; *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 98; *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 35; *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 26; *Schubert/Waubke* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 49.

Dem ist uE nicht zuzustimmen. In diesen Fällen ist vielmehr eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu passivieren; diese lässt die Aktivierung und Abschreibung des Disagios unberührt (ebenso *Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 51 [10/2020]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 174 [7/2021]).

- **Freiwillige außerplanmäßige Abschreibung:** Freiwillige außerplanmäßige Abschreibungen auf das Disagio sind nicht zulässig. Zwar gewährt § 250 Abs. 3 HGB hinsichtlich des „ob“ der Aktivierung ein Wahlrecht; gleichzeitig wird dort aber eine planmäßige Auflösung des Postens gefordert. Dagegen verstieße eine freiwillige außerplanmäßige Abschreibung des Disagios.

Kleindiek in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 35; *Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 52; *Hömborg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 100 (3/2020); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 177 (7/2021); aA *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 99; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 246 (11/2015); *Schubert/Waubke* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 50f.

(3) Zuschreibung

2257

Eine Zuschreibung des Disagios kommt nicht in Betracht, insbes. auch dann nicht, wenn sich das Zinsniveau erhöht. Die vertraglichen Vereinbarungen, die der Kalkulation des Disagios zugrunde liegen, werden dadurch nicht berührt (*Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 205 [7/2021]; im Erg. glA *Bachem*, BB 1991, 1671 [1675]).

bb) Steuerrecht

(1) Höhe

2258

Das stl. als RAP zu aktivierende bzw. zu passivierende Disagio ist die Differenz (Unterschiedsbetrag) zwischen dem Ausgabe- und dem Erfüllungsbetrag der Verbindlichkeit, soweit darin ein vorausgezahlter Zins liegt. Soweit ein Disagio hingegen eine laufzeitunabhängige Vergütung für den Darlehensgeber enthält, stellt diese beim Schuldner eine BA und beim Gläubiger einen Ertrag dar (s. Anm. 2244).

2259 (2) Abschreibung

Planmäßige Abschreibung:

- *Einheitliche planmäßige Abschreibung über die gesamte Laufzeit des Darlehens:* Steuerlich ist das aktivierte bzw. passivierte Disagio zwingend auf die Laufzeit der Verbindlichkeit zu verteilen (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 199 [11/2015]). Eine Verteilung auf einen kürzeren Zeitraum ist anders als im Handelsrecht (s. Anm. 2256) nicht zulässig; ebenso wenig eine Verteilung auf einen längeren Zeitraum.
- *Verteilungszeitraum:* Der maßgebliche Verteilungszeitraum ist grds. die Laufzeit des Darlehens. Diese ergibt sich typischerweise aus der Vereinbarung der Vertragsparteien. Bei einem sog. Tilgungsdarlehen kann sie auch rechnerisch anhand der vereinbarten Darlehensraten zu ermitteln sein. Zur Berücksichtigung eines außerordentlichen Kündigungsrechts und des Rechts zur Vornahme von Sondertilgungen vgl. Anm. 2256. Zur Vereinbarung eines Zinsfestschreibungszeitraums s. Anm. 2256; BFH v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722; *Bachem*, BB 1991, 1671 (1676).

Der Verteilungszeitraum besteht auch in den Fällen in der Laufzeit des (Haupt-)Darlehens, in denen dem Schuldner ein Disagio-Darlehen oder ein Tilgungsstreckungsdarlehen gewährt wird. Disagio-Darlehen oder Tilgungsstreckungsdarlehen sind kurzfristige Darlehen zur Finanzierung des Disagios, die neben der Hauptverbindlichkeit oder vor Beginn der Tilgung der Hauptverbindlichkeit (darin liegt der Tilgungsstreckungseffekt) zu tilgen sind. Im letzteren Fall verlängert sich durch das Tilgungsstreckungsdarlehen die Laufzeit der Hauptverbindlichkeit. Da das Disagio eine Gegenleistung für die Überlassung des Hauptdarlehens ist, richtet sich die Abschreibungsdauer nach dessen Laufzeit und nicht nach der regelmäßig kürzeren Laufzeit des Disagio- oder Tilgungsstreckungsdarlehens (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 208 [11/2015]).

Der Verteilungszeitraum beginnt mit der Auszahlung des Darlehens. Im Regelfall wird das Disagio auch zu diesem Zeitpunkt durch Verrechnung geleistet, allerdings kann abw. davon vereinbart sein, den Unterschiedsbetrag vor oder nach dem Auszahlungszeitpunkt des Darlehensnennbetrags zu zahlen. Die Zahlungsweise berührt uE weder die Bildung des RAP noch dessen Höhe, weil es für beide auf „Ausgaben“ bzw. den „Ausgabebetrag“ ankommt und diese neben Auszahlungen auch Zugänge von Verbindlichkeiten umfassen (s. Anm. 2185). Wird das Darlehen verzögert oder ratierlich ausbezahlt, orientiert sich auch die Disagioverteilung an der zeitlichen Struktur der Kapitalüberlassung (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 207 [11/2015]).

Verlängert sich die Laufzeit des Darlehens vor Fälligkeit, muss der Verteilungszeitraum angepasst werden (*Bachem*, BB 1991, 1671 [1676]). Wird allerdings ein Fälligkeitsdarlehen (zum Begriff Anm. 2256) bei Fälligkeit verlängert, so ist der Vorgang so anzusehen, als sei das Darlehen zum ursprünglichen Fälligkeitstermin zurückgezahlt und ohne Unterschiedsbetrag erneut begeben worden, dh., die Verteilung des Unterschiedsbetrags auf die ursprünglich vereinbarte Laufzeit wird durch die Verlängerung nicht berührt (RFH v. 5.12.1934, RStBl. 1935, 336).

- *Verteilungsmethode:*
 - ▷ *Grundsatz:* Steuerlich ist eine besondere Abschreibungsmethode ebenso wenig vorgeschrieben wie handelsrechtl. (s. Anm. 2256). Der Stpfl. ist hier aber,

anders als im Handelsrecht, bei der Wahl der Abschreibungsmethode nicht frei. Da es sich bei einem nach Abs. 5 Satz 1 aktivierten Disagio zwingend um vorausgezählten Zins handelt (s. Anm. 2244), ist der Posten jeweils insoweit aufzulösen, als der Vorauszahlungsbetrag dem Wj. als Aufwand zuzurechnen ist (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 202 [11/2015]).

- ▷ **Fälligkeitsdarlehen:** Zum Begriff s. Anm. 2256. Bei Fälligkeitsdarlehen ist stl. ebenso wie handelsrechtl. die lineare Abschreibung des Disagios zulässig und zu befürworten (*Bachem*, BB 1991, 1671 [1676]; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 203 [11/2015]). Eine progressive Abschreibung (zur Berechnung vgl. *Bachem*, BB 1991, 1671 [1676]) bei Fälligkeitsdarlehen, wie sie in früherer Zeit teilweise für richtig gehalten wurde (vgl. die Nachweise bei *Bachem*, BB 1991, 1671 [1676], Fn. 100; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 203 Fn. 3 [11/2015]), wird heute nicht mehr erwogen.
- ▷ **Tilgungs- und Annuitätendarlehen:** Zum Begriff s. Anm. 2256. Anders als nach der handelsrechtl. Rechnungslegung ist stl. hier eine lineare Abschreibung nicht zulässig, weil sie nicht zur Verringerung des Disagios in Abhängigkeit von der Zugehörigkeit zu den einzelnen Wj. führt (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 204 [11/2015]). Auch die sog. effektivzinskonstante Auflösungsmethode wird stl. nicht anerkannt (BMF v. 24.11.1977 – IV B 2 - S 2133 - 17/77, BB 1977, 1745; BMF v. 4.9.1978 – IV B 2 - S 2170 - 33/78, BStBl. I 1978, 352). Zulässig ist hingegen insbes. die sog. Zinsstaffelmethode (*Bachem*, BB 1991, 1671 [1676]; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 205 [11/2015]). Ebenfalls zulässig ist die sog. digitale Methode, bei der das Disagio nach einer Quote aufgelöst wird, die durch die Formel „Restlaufzeit \cdot Summe der einzelnen Jahre der Vertragslaufzeit“ ermittelt wird. Die digitale Methode ist einfacher zu handhaben als die Zinsstaffelmethode, sie führt aber zu Ungenauigkeiten, weil sie nicht auf die Anzahl der Raten, sondern auf die Anzahl der Jahre der Vertragslaufzeit abstellt. Zudem ist die digitale Methode bei variablem Zins nicht anwendbar.

Außerplanmäßige Abschreibung:

- ▶ **Vorzeitiger Wegfall der Verbindlichkeit:** Wird das Darlehen vorzeitig getilgt oder erlassen, ist das Disagio außerplanmäßig abzuschreiben (*Bachem*, BB 1991, 1671 [1676]; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 211 [11/2015]).
- ▶ **Verkürzung der Laufzeit der Verbindlichkeit:** Verkürzt sich die Laufzeit der Verbindlichkeit, ist das Disagio neu zu verteilen und entsprechend außerplanmäßig abzuschreiben (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 214 [11/2015]).
- ▶ **Umschuldung:** Werden die Darlehensbedingungen so wesentlich geändert, dass das alte Darlehen bei wirtschaftlicher Betrachtung als durch ein neues ersetzt angesehen werden kann (zB Umstellung von Fälligkeits- auf Tilgungsdarlehen und umgekehrt), so ist der alte Unterschiedsbetrag gewinnmindernd auszubuchen und ggf. ein neuer zu aktivieren. Ergibt die Auslegung der Vereinbarungen hingegen, dass das bestehende Disagio einen zusätzlichen Zins für das neue Darlehen darstellen soll, bleibt es bestehen (*Bachem*, BB 1991, 1671 [1676]; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 215 [11/2015]), muss aber uU hinsichtlich der neuen Bedingungen (insbes. der Laufzeit) angepasst werden.
- ▶ **Absinken des Zinsniveaus:** Eine außerplanmäßige Abschreibung des Disagios wegen eines Absinkens des allgemeinen Zinsniveaus ist nicht zulässig (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 209 [11/2015]). Dies gilt ungeachtet des Umstands, dass stl. an-

ders als bei der handelsrechtl. Rechnungslegung (s. Anm. 2256) gem. Abs. 4a (s. Anm. 2050 ff.) die Passivierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nicht möglich ist.

- **Betriebsaufgabe:** Endet die Laufzeit eines Darlehens vorzeitig, weil der Betrieb aufgegeben oder veräußert wird, so ist das Disagio auszubuchen. Es vermindert dabei den laufenden Gewinn und nicht den Aufgabegewinn (*Bachem*, BB 1991, 1671 [1676]; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 216 [11/2015]), weil es sich nicht um Kosten der Betriebsaufgabe, sondern um Nachholung von Aufwendungen für zurückliegende Zeiträume der verkürzten Kapitalnutzung handelt.

Auch wenn der Erwerber einer Kommanditbeteiligung eine zum SonderBV gehörende Verbindlichkeit übernimmt, ist das hierzu gehörende „Disagio“ beim veräußernden Kommanditisten zu Lasten des laufenden Gewinns, nicht des Veräußerungsgewinns aufzulösen (FG Ba.-Württ. v. 4.2.1998 – 2 K 242/96, EFG 1998, 736, rkr.).

2260 (3) Zuschreibung

Eine Zuschreibung des Disagios kommt nicht in Betracht, insbes. auch dann nicht, wenn sich während der Laufzeit des Darlehens die Verhältnisse dahingehend ändern, dass für ein gleichartiges Darlehen nunmehr ein höheres Disagio zu leisten wäre. Die vertraglichen Vereinbarungen, die zu der konkreten Höhe des Disagios geführt haben, werden dadurch nicht berührt (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 210 [11/2015]).

e) Behandlung des Unterschiedsbetrags bei Wechsel der Gewinnermittlungsart

2261 aa) Wechsel von der Bilanzierung zur Einnahmenüberschussrechnung

Beim Wechsel von der Bilanzierung zur Einnahmenüberschussrechnung ist das noch aktivierte Disagio als Aufwand zu Lasten des laufenden Gewinns auszubuchen, da eine weitere Aufwandsverteilung nicht mehr möglich ist (FG Hamb. v. 29.6.1988 – I 445/86, EFG 1989, 224, rkr.).

2262 bb) Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanzierung

Beim Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanzierung ist in der Eröffnungsbilanz das Disagio, soweit es Aufwand für die folgenden Wj. darstellt und nicht bereits in der Vergangenheit „verbraucht“ worden ist, als aktiver RAP anzusetzen. Um eine doppelte Erfassung des aktivierten Betrags als Aufwand zu verhindern, ist er dem Gewinn hinzuzurechnen.

2263–2279 Einstweilen frei.

III. Zu aktivierende Zölle und Steuern (Abs. 5 Satz 2)

Schrifttum: *Jatzke*, Das neue Verbrauchsteuerrecht im EG-Binnenmarkt, BB 1993, 41; *Köhle*, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, Aachen 2003.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2

a) Entstehungsgeschichte

2280

Mit der Einführung des Satzes 2 Nr. 1 (seinerzeit Satz 2) im Jahre 1976 und des Satzes 2 Nr. 2 im Jahre 1980 reagierte der Gesetzgeber jeweils auf Entsch. des BFH (vgl. Anm. 2150, 2292 und 2312). Obwohl weder als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf das Vorratsvermögen (Satz 2 Nr. 1) noch als Aufwand berücksichtigte USt auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen (Satz 2 Nr. 2) RAP iSd. § 250 HGB darstellen, wurden mit dem Bilanzrichtlinien-gesetz in § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB aF gleichlautende Regelungen im Handelsbilanzrecht eingefügt, die allerdings als Aktivierungswahlrecht ausgestaltet waren. Diese Regelungen sind durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) wieder aufgehoben worden.

b) Rechtsentwicklung des Abs. 5 Satz 2

2281

EGAO 1977 v. 14.12.1976 (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694): Der damalige Abs. 3 wurde durch Art. 9 Nr. 1 des Gesetzes um Satz 2 betreffend Zölle und Verbrauchsteuern erweitert. Die Regelung trat zum 1.1.1977 in Kraft.

ÄndG v. 20.8.1980 (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589): Der damalige Abs. 3 Satz 2 wurde neu gefasst: aus dem bisherigen Text wurde Nr. 1; die Regelung über USt auf Anzahlungen wurde als Nr. 2 angefügt. Das ÄndG trat am 21.8.1980 in Kraft, schrieb jedoch die Anwendung der Vorschrift bereits für VZ vor 1981 vor, soweit StBescheide nicht bestandskräftig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen waren.

HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): Der bisherige Abs. 3 wurde zu Abs. 4. Satz 2 blieb unverändert.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093, 2074; BStBl. I 1988, 224): Der bisherige Abs. 4 wurde zu Abs. 5. Satz 2 blieb weiterhin unverändert.

c) Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 2

aa) Sachlicher Geltungsbereich

2282

Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1: Abs. 5 Satz 2 gilt seiner systematischen Stellung nach typischerweise für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1.

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1: Für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 gilt Abs. 5 Satz 2 nicht (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 136 [11/2015]; aA *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 711, 720 [3/2020]). Zwar ist auch die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 an den GoB auszurichten (s. Anm. 2165), jedoch stellt die Regelung des Abs. 5 Satz 2 keinen GoB dar. Das zeigt sich daran, dass das entsprechende Aktivierungswahlrecht im Handelsbilanzrecht durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) abgeschafft werden konnte (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 136 mit Fn. 3 [11/2015]). Abs. 5 Satz 2 ist viel-

mehr eine Reaktion des Gesetzgebers auf zwei Entsch. des BFH (BFH v. 26.2.1976 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13; BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625), mit denen dieser gerade im Wege der Gesetzesauslegung festgestellt hat, dass eine Aktivierungspflicht von Zöllen und Verbrauchsteuern auf Vorratsvermögen sowie der USt auf Anzahlungen nach den allgemeinen Bilanzierungsregeln, die die GoB einschließen, nicht besteht. Selbst wenn man dieser Rechtsauslegung nicht folgt, so ergibt sich für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 eine Aktivierungspflicht allenfalls aus den – dann anders als vom BFH in den genannten Entsch. verstandenen – allgemeinen Bilanzierungsvorschriften, aber nicht aus Abs. 5 Satz 2.

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3: Abs. 5 Satz 2 gilt nur bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 stellen die Zölle und Verbrauchsteuern auf das Vorratsvermögen BA dar (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 136 [11/2015]). Umsatzsteuer auf Anzahlungen sind bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 zunächst BE; bei Abführung an das FA sind sie als BA zu berücksichtigen (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 169 [11/2015]).

Wechsel der Gewinnermittlungsart: Zu den erforderlichen Berichtigungen beim Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanzierung s. Anm. 2165.

2283 bb) Persönlicher Geltungsbereich

Gewerbetreibende: Abs. 5 Satz 2 gilt für Gewerbetreibende, die nach den Vorschriften des Handelsrechts (§§ 238, 242 HGB) verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßige Abschlüsse zu machen. Gewerbetreibende, die nach § 141 AO zur Buchführung verpflichtet sind, haben gem. § 141 Abs. 1 Satz 2 AO zwar ua. § 250 HGB zu befolgen. Seit Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102), mit dem § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB aufgehoben wurde, gibt es jedoch handelsrechtl. keine Pflicht zur Aktivierung von als Aufwand berücksichtigten Zöllen und Verbrauchsteuern auf das Vorratsvermögen und der USt auf Anzahlungen. Damit ist für diese Personengruppe maßgeblich, ob als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf das Vorratsvermögen und die USt auf Anzahlungen nach allgemeinen Vorschriften aktivierungspflichtig sind.

Land- und Forstwirte: Es gilt das zu den Gewerbetreibenden, die nur nach § 141 AO zur Buchführung verpflichtet sind, Gesagte entsprechend.

Freiberufler: Abs. 5 gilt jedenfalls für solche Freiberufler, die freiwillig nach Abs. 1 Bücher führen und regelmäßige Abschlüsse machen.

2284 d) Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 5 Abs. 1: Gegenüber dem allgemeinen Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1, s. Anm. 150 ff.) geht Abs. 5 Satz 2 als strechtl. Spezialregelung vor.

Verhältnis zu § 5 Abs. 2: Als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf das Vorratsvermögen und USt auf Anzahlungen stellen keine WG dar, so dass eine Konkurrenz zu Abs. 2 nicht auftreten kann.

Verhältnis zu §§ 6 und 7: Die Anwendung der §§ 6 und 7 scheitert ebenfalls daran, dass als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf das Vorratsvermögen und USt auf Anzahlungen nicht als WG zu qualifizieren sind. Dem-

zufolge ist auch eine Teilwertabschreibung nicht möglich. Zur Auflösung der entsprechenden Posten vgl. Anm. 2306, 2323.

Einstweilen frei.

2285–2291

2. Auf das Vorratsvermögen entfallende Zölle und Verbrauchsteuern (Abs. 5 Satz 2 Nr. 1)

a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2 Nr. 1

aa) Bedeutung des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1

2292

Für Zölle und Verbrauchsteuern, die auf am Abschlussstichtag im Unternehmen vorhandenen Gegenständen lasteten und somit den Gewinn gemindert haben, fehlte es ursprünglich an einer besonderen handels- oder steuerbilanzrechtl. Regelung. Gleichwohl wurden sie nach früherer Bilanzierungspraxis durch den Ansatz eines aktiven Gegenpostens neutralisiert (*Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 217 [7/2021]). Allerdings wurde die Frage, welche Qualität der entsprechende Aktivposten hatte, unterschiedlich beantwortet: Teilweise wurden die Zölle und Verbrauchsteuern als Teil der HK angesehen, teilweise als RAP qualifiziert (vgl. Nachweise bei *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 217 [7/2021]).

In dem später zur Einführung des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 führenden Rechtsstreit vor dem BFH sprach sich die beklagte Behörde für die Aktivierung eines forderungsähnlichen WG aus. Der BFH hatte sich bereits im Jahre 1954 gegen die Aktivierung der Tabaksteuer als Teil der HK von Zigaretten (bzw. bezogen auf den konkreten Streitfall: HK von Kautabak und Zigarren) ausgesprochen (BFH v. 7.12.1954 – I 36/54 U, BStBl. III 1955, 37), offenbar ohne dass dies weitere Beachtung gefunden hätte. Im Jahre 1976 urteilte der BFH mit einer Entsch. zur Biersteuer, dass eine Aktivierung nicht in Betracht komme (BFH v. 26.2.1976 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13). Hier nun entschied die FinVerw. zunächst, das Urteil über den Einzelfall hinaus nicht anzuwenden (BMF v. 19.12.1975 – IV B 2 - S 2173-15/75, BStBl. I 1976, 7). Der Gesetzgeber hielt aber eine gesetzliche Regelung des durch die Rspr. in Frage gestellten bilanziellen Ansatzes von auf das Vorratsvermögen entfallenden Zöllen und Verbrauchsteuern für erforderlich, weil bei Anwendung der Grundsätze des Urteils des BFH zur Biersteuer erhebliche Steuerausfälle, namentlich im Bereich der Mineralöl- und der Tabaksteuer, befürchtet wurden (BTDrucks. 7/5458, 9; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 217 [7/2021]), und weil rechtl. Zweifel beseitigt und „auch in Zukunft entsprechend der bisherigen Praxis verfahren“ werden sollte (FinNachrichten des BMF Nr. 76/75 v. 29.12.1975, 3). Durch Art. 9 Nr. 1 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO 1977) wurde die geltende Regelung dem damaligen § 5 Abs. 3 (heute Abs. 5) als Satz 2 (heute Satz 2 Nr. 1) angefügt.

Die Regelung hat nicht nur klarstellende Bedeutung, sondern schafft erstmals eine Rechtsgrundlage für die Aktivierung der auf dem Vorratsvermögen lastenden Zölle und Verbrauchsteuern. Der entsprechende Aufwand wirkt sich demzufolge erst dann aus, wenn das WG des Vorratsvermögens veräußert wird.

Prinz in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4961; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 712 (3/2020); *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 123.

Dieses Erg. wurde ausdrücklich als wirtschaftlich sinnvoll angesehen (BTDrucks. 7/5458, 9).

2293 **bb) Rechtsnatur des Postens**

Auf den WG des Vorratsvermögens lastende Zölle und Verbrauchsteuern sind nach allgemeiner Ansicht keine transitorischen RAP iSd. § 250 Abs. 1 HGB oder Abs. 5 Satz 1, denn sie stellen keinen Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag dar.

BFH v. 26.2.1976 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (16); *Köhle*, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 189; *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 77; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 137 (11/2015); *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 33; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 218 (7/2021).

Es besteht auch Einigkeit darüber, dass sie keine eigenständigen WG sind.

Köhle, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 189; *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 78; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 140 (11/2015); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 218 (7/2021).

Die auf den WG des Vorratsvermögens lastenden Zölle und Verbrauchsteuern stellen uE auch keine sonstigen antizipativen Posten dar.

So aber BTDrucks. 10/317, 82; wie hier *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 138 (11/2015); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 218 (7/2021).

Aktive antizipative Posten liegen vor, wenn ein Ertrag zu verzeichnen ist, aber die dazugehörige Einnahme noch aussteht; sie stellen mithin nach geltendem Bilanzrecht Forderungen dar (vgl. Anm. 2171). Bei auf den WG des Vorratsvermögens lastenden Zöllen und Verbrauchsteuern handelt es sich aber nicht um Forderungen.

Schließlich ist auch nicht ein „Abgrenzungsposten eigener Art“ gegeben, der in seiner Wirkung der Rechnungsabgrenzung vergleichbar sei (so *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 141 [11/2015]).

Die auf den WG des Vorratsvermögens lastenden Zölle und Verbrauchsteuern sind uE Teil der AHK der betreffenden WG.

Ebenso *Köhle*, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 192; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 219 ff. (7/2021); differenzierend *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 152 ff. (11/2015); aA *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 36 (Vertriebskosten).

2294–2295 Einstweilen frei.

b) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1

aa) Zölle und Verbrauchsteuern

2296 **(1) Zölle**

Zölle sind Abgaben, die nach Maßgabe des Zolltarifs von der Warenbewegung über die Zollgrenze erhoben werden.

BVerfG v. 29.10.1958 – 2 BvL 19/56, BVerfGE 8, 260 (269); BFH v. 12.2.1970 – V B 33, 34, 48, 59, 68, 90, 120/69, BStBl. II 1970, 246 (250); *Köhle*, Rechnungsabgrenzung in Bi-

lanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 187; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 143 (11/2015); *Küting/Trützscher in Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 35 (2/2016); *Drüen in Tipke/Kruse*, § 3 AO Rz. 75 (4/2016); *Hömborg/König/Weber in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 43 (3/2020); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 714 (3/2020); *Reddig in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 123.

Hierzu gehören auch sog. Sonderzölle, insbes. Antidumpingzölle (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 143 [11/2015]; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 714 [3/2020]), nicht aber die von den EU-Staaten erhobenen Abschöpfungen (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 143 [11/2015]).

(2) Verbrauchsteuern

2297

Verbrauchsteuern sind Steuern, die auf den Verbrauch von vertretbaren, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmten Gütern des täglichen Bedarfs erhoben werden. Sie sind dadurch gekennzeichnet, dass ein bestimmter Gegenstand bzw. dessen Übertritt aus einem der Besteuerung unterliegenden Bereich in einen stl. nicht gebundenen Verkehr oder aber das Halten oder der Verbrauch bestimmter Güter als für die Entstehung der Steuerschuld maßgeblich angesehen werden.

Köhle, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 187; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 144 (11/2015); *Drüen in Tipke/Kruse*, § 3 AO Rz. 68 (4/2016); *Küting/Trützscher in Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 35 (2/2016); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 715 (3/2020).

Die Steuer wird zumeist beim Hersteller, teilweise auch beim Händler, nicht aber beim Endverbraucher erhoben (BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BB 2017, 1827, Rz. 119; BFH v. 21.4.2016 – II B 4/16, BStBl. II 2016, 576, Rz. 15; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 144 [11/2015]). Sie soll aber die durch die Einkommens- und Vermögensverwendung ersichtliche Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers abschöpfen und wird daher auf ihn abgewälzt (BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BB 2017, 1827, Rz. 119; BFH v. 21.4.2016 – II B 4/16, BStBl. II 2016, 576, Rz. 15).

Zur Zeit kommen als Verbrauchsteuern in Betracht:

- Biersteuer (Biersteuergesetz v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870 [1908], zuletzt geändert durch VO v. 19.6.2020, BGBl. I 2020, 1328);
- Alkoholsteuer ab 1.1.2018 (Alkoholsteuergesetz v. 21.6.2013, BGBl. I 2013, 1651, zuletzt geändert durch VO v. 19.6.2020, BGBl. I 2020, 1328);
- Alkopopsteuer (Alkopopsteuergesetz v. 23.7.2004, BGBl. I 2004, 1857, zuletzt geändert durch Gesetz v. 10.3.2017, BGBl. I 2017, 420);
- Kaffeesteuer (Kaffeesteuergesetz v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870 [1908], zuletzt geändert durch VO v. 19.6.2020, BGBl. I 2020, 1328);
- Energiesteuer (Energiesteuergesetz v. 15.7.2006, BGBl. I 2006, 1534; BGBl. I 2008, 660, 1007, zuletzt geändert durch VO v. 19.6.2020, BGBl. I 2020, 1328);
- Schaumweinsteuer (Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870 [1896], zuletzt geändert durch VO v. 19.6.2020, BGBl. I 2020, 1328);
- Zwischenerzeugnissteuer (Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870 [1896], zuletzt geändert durch VO v. 19.6.2020, BGBl. I 2020, 1328);

- Tabaksteuer (Tabaksteuergesetz v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870 [1896], zuletzt geändert durch Gesetz v. 23.10.2020, BGBl. I 2020, 2999);
- Stromsteuer (Stromsteuergesetz v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 378, zuletzt geändert durch VO v. 19.6.2020, BGBl. I 2020, 1328).

Die Kernbrennstoffsteuer (Kernbrennstoffsteuergesetz v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1804, zuletzt geändert durch VO v. 31.8.2015, BGBl. I 2015, 1474) ist durch Beschluss des BVerfG (BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BB 2017, 1827) für verfassungswidrig erklärt worden, da es sich nicht um eine Verbrauchsteuer handle und dem Gesetzgeber kein freies Steuerfindungsrecht zustehe.

Nicht mehr erhoben werden mittlerweile die Salzsteuer, Zuckersteuer, Zündwarensteuer, Leuchtmittelsteuer, Teesteuer, Spielkartensteuer, Essigsäuresteuer und Branntweinsteuer.

2298 (3) Nicht unter Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 fallende Abgaben

Verkehrssteuern: Das sind Steuern, die an Akte oder Vorgänge des Rechtsverkehrs, wie etwa Lieferungen und Leistungen, anknüpfen (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 144 [11/2015]; *Drüen in Tipke/Kruse*, § 3 AO Rz. 67 [4/2016]).

Umsatzsteuer: Die USt ist zwar nach ihrer wirtschaftlichen Wirkung eine Verbrauchsteuer, sie ist aber als Verkehrssteuer ausgestaltet (*Drüen in Tipke/Kruse*, § 3 AO Rz. 67 [4/2016]). Entsprechend wird die Aktivierung nichtabziehbarer USt (Vorsteuer) nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 zu Recht nicht erwogen (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 145 [11/2015]; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 715a [3/2020]).

Einfuhrumsatzsteuer: Die Einfuhrumsatzsteuer ist zwar eine Verbrauchsteuer, gleichwohl ist sie nicht nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 aktivierungspflichtig, auch wenn sie auf die Einfuhr von Vorratsvermögen entfällt. Dies wird damit begründet, dass die Einführung des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 einem befürchteten Ausfall von Steuereinnahmen durch das Urteil des BFH zur Biersteuer entgegenwirken (s. Anm. 2292), nicht aber die in § 9b normierte Abzugsfähigkeit von Vorsteuern einschränken sollte (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 145 [11/2015]; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 715a [3/2020]).

bb) Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens entfallen

2299 (1) Vorratsvermögen

Zum Vorratsvermögen zählen WG, die am Abschlussstichtag nicht dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen; vielmehr sind sie zur Be- oder Verarbeitung und/oder zum Verbrauch und/oder zur Veräußerung bestimmt. Es handelt sich um die im Gliederungsschema der Bilanz unter § 266 Abs. 2 B I Nr. 1–3 HGB genannten Posten des UV, nämlich Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse sowie fertige Erzeugnisse und Waren (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 158 [11/2015]). Die Aktivierung von Zöllen und Verbrauchsteuern, die auf WG des AV entfallen, ist nicht vorgesehen (*Köhle*, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 188).

(2) Am Abschlussstichtag auszuweisen

2300

Aktivierungspflicht: Die WG des Vorratsvermögens müssen zum Abschlussstichtag beim Stpfl. aktivierungspflichtig sein. Entscheidend ist die Ausweisverpflichtung, nicht der tatsächliche Ausweis.

Bauer in KSM, § 5 Rz. F 159 (11/2015); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 718 (3/2020); Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 223 (7/2021).

Wirtschaftliche Zurechnung: Die Aktivierungspflicht beim Stpfl. setzt insbes. voraus, dass die WG ihm wirtschaftlich zuzurechnen sind.

Bauer in KSM, § 5 Rz. F 159 (11/2015); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 718 (3/2020); Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 223 (7/2021). Zu Einzelheiten der wirtschaftlichen Zurechnung s. Anm. 515 ff.

Bewertung: Auf die Methode der Bewertung der WG des Vorratsvermögens, insbes. die Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren, kommt es nicht an (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 159 [11/2015]; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 223 [7/2021]*).

Nutzungsänderung und Ausscheiden des Wirtschaftsguts des Vorratsvermögens:

- ▶ *Umwidmung in Anlagevermögen:* Wird das WG bis zum Abschlussstichtag vom Vorratsvermögen in das AV überführt, kommt eine Abgrenzung nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 nicht in Betracht (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 159 [11/2015]; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 223 [7/2021]*).
- ▶ *Verbrauch, Untergang, Entnahme:* Eine Abgrenzung nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 ist auch dann nicht möglich, wenn das WG des Vorratsvermögens am Abschlussstichtag im Betrieb des Stpfl. bereits verbraucht wurde, untergegangen ist oder aus dem BV entnommen wurde (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 159 [11/2015]; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 223 [7/2021]*).
- ▶ *Lieferung an einen Abnehmer:* Wurde das WG am Abschlussstichtag bereits an einen Abnehmer geliefert und die Kaufpreisforderung aktiviert, entfällt die Abgrenzung nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1.

Köhle, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 188; Bauer in KSM, § 5 Rz. F 159 (11/2015); Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 223 (7/2021).

Die Kaufpreisforderung gehört zwar zum UV, nicht aber zum Vorratsvermögen; zudem enthält die Forderung regelmäßig die – auf den Käufer überwälzten – Abgaben, so dass eine gesonderte Aktivierung auch aus diesem Grund nicht in Betracht kommt (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 159 [11/2015]*).

- ▶ *Verkauf:* Ist das WG des Vorratsvermögens am Abschlussstichtag bereits verkauft, aber noch nicht geliefert, hindert dies die Anwendbarkeit des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 nicht, denn bis zur Lieferung ist das WG noch beim Stpfl. aktivierungsfähig und -pflichtig.

cc) Als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern

2301 (1) Reinvermögensminderung

Entstehung des Zolls oder der Steuer:

- ▶ *Unbedingte Entstehung:* Der Zoll bzw. die Steuer muss zunächst unbedingt entstanden sein (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 147 [11/2015]; *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 224 [7/2021]). Eine bedingte Entstehung von Verbrauchsteuern ist allerdings nach geltender Rechtslage nicht vorgesehen.
- ▶ *Endgültige Entstehung:* Der Zoll bzw. die Steuer muss zudem endgültig entstanden sein. Wurde der Zoll oder die Steuer zwar zunächst als Aufwand berücksichtigt, ist aber später wegen Rücktransfer der Vorräte in den Herstellungsbe- reich ein ertragswirksamer Erstattungsanspruch entstanden oder wurden die Abgaben erstattet, entfällt damit die Notwendigkeit der Abgrenzung (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 147 [11/2015]; vgl. auch *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 227 [7/2021]).
- ▶ *Keine Steueraussetzung:* Ist die Steuer für Waren, die sich in einem Steuerlager befinden oder die im Steueraussetzungsverfahren im Steuergebiet oder zwi- schen Mitgliedstaaten befördert werden, ausgesetzt, ist sie noch nicht als Auf- wand berücksichtigt iSd. Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 147 [11/2015]). Die Steuer ist in diesen Fällen nicht etwa schon entstanden und sodann ausgesetzt, sondern sie entsteht erst, wenn die Ware aus dem Steuerausset- zungsverfahren in den freien Verkehr gelangt (*Jatzke*, BB 1993, 41 [46]).

Entrichtung des Zolls oder der Steuer: Die Ausgaben für Zölle und Verbrauch- steuern müssen das Reinvermögen vermindert haben (*Krumm in Brandis/Heuer- mann*, § 5 Rz. 716 [3/2020]). Die Abgabe muss also gezahlt oder als Verbindlich- keit oder Rückstellung passiviert worden sein.

Köhle, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 187; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 148 (11/2015); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 716 (3/2020); *Richter in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 35; *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 224 (x7/2021).

Fälligkeit: Auf die Fälligkeit der Steuer kommt es nicht an (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 147 [11/2015]; *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 224 [7/2021]).

2302 (2) Keine Aktivierung als Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Aktivierung als Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Des Weiteren kommt eine Abgrenzung dann nicht in Betracht, wenn der Zoll oder die Steuer nach allge- meinen Bilanzierungsregeln zu den AHK des WG des Vorratsvermögen, auf das sie entfallen, gehört.

Scheel, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 79; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 149 (11/2015); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 716 (3/2020); *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 225 (7/2021).

In diesem Fall findet eine Aktivierung statt; die Entrichtung führt nicht zu einer erfolgswirksamen Berücksichtigung des Zolls oder der Steuer. Der Stpfl. hat insow- eit kein Wahlrecht; die Aktivierung als Teil der AHK geht der Abgrenzung nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 vor (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 151 [11/2015]; *Krumm in Bran- dis/Heuermann*, § 5 Rz. 717 [3/2020]). Die Vorschrift läuft damit uE praktisch leer (*Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 225 [7/2021]; aA *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 152 [11/

2015] für Verbrauchsteuern, die erst nach Abschluss des Herstellungsvorgangs mit der Entfernung der Ware aus dem Steuerlager entstehen).

Teilwertabschreibung der belasteten Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens:

Eine Abgrenzung nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 kommt auch dann nicht in Betracht, wenn der Zoll oder die Verbrauchsteuer zunächst als Teil der AHK des WG des Vorratsvermögens aktiviert wurden und später wegen mittlerweile herabgesetzten Zolls oder herabgesetzter Verbrauchsteuer eine Teilwertabschreibung auf das WG vorgenommen wird. Insoweit liegt zwar ein Aufwand vor; es handelt sich aber nicht um als Aufwand berücksichtigte(n) Zoll oder Verbrauchsteuer. Vielmehr wird die Wertminderung des WG als Aufwand berücksichtigt; wegen des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Bewertung kann sie nicht auf den Zoll oder die Verbrauchsteuer allein bezogen werden (im Erg. ebenso *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 160 [11/2015]; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 716 [3/2020]).

c) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1

aa) Aktivierungspflicht

2303

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 vor, so besteht nach dem gesetzlichen Wortlaut („sind ... anzusetzen“) Aktivierungspflicht. Der abzugrenzende Betrag ist in einem besonderen Abgrenzungsposten auszuweisen. Dieser Posten stellt weder ein WG noch einen RAP oder einen sonstigen antizipativen Posten dar (s. Anm. 2293).

Die gesonderte Aktivierungspflicht entfällt allerdings, soweit die auf das WG des Vorratsvermögens entfallenden Zölle oder Verbrauchsteuern als Teil der AHK des WG aktiviert wurden (vgl. Anm. 2302).

bb) Gliederungsmäßiger Ausweis

2304

Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 verlangt einen Ansatz auf der Aktivseite. Da es sich bei dem Abgrenzungsposten nicht um ein WG handelt (s. Anm. 2293), sollte er nicht unter den WG des Vorratsvermögens ausgewiesen werden, auch wenn ein sachlicher Zusammenhang zu diesen besteht. Auch ein Ausweis unter den RAP scheidet aus, da es sich beim Abgrenzungsposten nicht um einen solchen handelt (s. Anm. 2293). Sachgerecht erscheint ein Ausweis nach den aktiven RAP.

cc) Höhe des Abgrenzungspostens

2305

Berechnung des Aktivpostens: Der Aktivposten ist nicht nach § 6 zu bewerten, da es sich nicht um ein WG handelt. Er wird vielmehr berechnet.

Bauer in KSM, § 5 Rz. F 161 (11/2015); *Kütting/Trützschler in Kütting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 59 (2/2016); *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 226 (7/2021).

Seine Höhe entspricht dem Betrag der als Aufwand berücksichtigten Zölle und Verbrauchsteuern (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 161 [11/2015]; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 719 [3/2020]; *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 226 [7/2021]).

Keine Teilwertabschreibung des Aktivpostens: Da der Aktivposten nicht nach § 6 bewertet wird, ist er auch einer Teilwertabschreibung nicht zugänglich.

Bauer in KSM, § 5 Rz. F 162 (11/2015); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 719a (3/2020); Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 226 (7/2021).

Das gilt auch, wenn die auf das WG entfallenden Zölle oder Verbrauchsteuern abgesenkt wurden oder entfallen sind (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 162 [11/2015]; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 719a [3/2020]*). Obwohl ein gedachter Erwerber des Betriebs die entrichteten Beträge in diesem Fall nicht vergüten würde, kommt eine Teilwertabschreibung nach der gesetzlichen Konzeption nicht in Betracht. Zur Teilwertabschreibung für den Fall, dass die Zölle oder Verbrauchsteuern als Teil der AHK des WG des Vorratsvermögens aktiviert wurden, vgl. Anm. 2302.

2306 dd) Auflösung des Abgrenzungspostens

Wegfall der Reinvermögensminderung: Der Aktivposten nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 ist aufzulösen, soweit die durch die Entrichtung der Zölle oder Verbrauchsteuern eingetretene Reinvermögensminderung (s. Anm. 2301) rückgängig gemacht wird (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 164 [11/2015]; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 719 [3/2020]*). Das ist zB der Fall, wenn die entrichteten Beträge erstattet wurden oder ein zu aktivierender Erstattungsanspruch besteht.

Abgang der belasteten Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens: Der Abgrenzungsposten teilt das Schicksal der belasteten WG des Vorratsvermögens. Sind diese WG nicht mehr in der Bilanz des Stpfl. aktivierungspflichtig, zB weil sie verbraucht, untergegangen oder entnommen wurden, so ist auch der Aktivposten nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 aufzulösen.

Bauer in KSM, § 5 Rz. F 163 (11/2015); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 719 (3/2020); Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 227 (7/2021).

Entgegen verbreiteter Auffassung ändert jedoch die Veräußerung eines belasteten WG allein nichts am Ausweis des Aktivpostens nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 (so aber *Bauer in KSM, § 5 Rz. F 163 [11/2015]; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 719 [3/2020]; Richter in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 35*), weil diese vor Lieferung der Sache nicht zum Wegfall Aktivierungspflicht des WG in der Bilanz des Stpfl. führt (*Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 227 [7/2021]*).

2307–2311 Einstweilen frei.

3. Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen (Abs. 5 Satz 2 Nr. 2)

a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2 Nr. 2

2312 aa) Bedeutung des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2

Das Gliederungsschema des § 266 HGB führt erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen in Abs. 3 C II Nr. 2 unter den Verbindlichkeiten des Unternehmens auf. Die Anzahlungen sind gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG ustpfl. Es bestehen zwei Möglichkeiten der bilanziellen Erfassung: die Netto- und die Bruttomethode. Nach der Nettomethode wird die Anzahlung netto, also ohne USt gebucht und die USt als Verbindlichkeit gegenüber dem FA angesetzt. Der Vorgang ist damit insgesamt ergebnisneutral. Nach der Bruttomethode wird die Anzahlung brutto, also einschließlich der darauf entfallenden USt erfasst und die USt gleichzeitig als Schuld gegenüber dem FA behandelt. Nur in diesem letztgenannten Fall kommt der Ausgleich des Steueraufwands durch einen Aktivposten in Betracht.

U. Prinz in U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4962; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 722 (3/2020); Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 236 (7/2021); vgl. auch Anm. 2318.

Die bilanzielle Behandlung der USt auf Anzahlungen war zunächst umstritten. Teilweise wurde sie als selbständiges WG oder als RAP für aktivierungsfähig gehalten; überwiegend wurde die Aktivierung aber abgelehnt. Bereits in der Entsch. des BFH (BFH v. 24.3.1976 – I R 139/73 BStBl. II 1976, 450) hatte dieser ausgesprochen, dass die USt auf Anzahlungen nicht zu aktivieren sei und dies insbes. damit begründet, dass es einen Grundsatz des Inhalts, dass ganz allg. Aufwendungen im Rahmen eines schwebenden Geschäfts im Wege der Aktivierung in dasjenige Jahr zu verlagern seien, in dem die Erträge zufließen, nicht gebe. Mit Urte. v. 26.6.1979 (BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625) entschied er, dass erhaltene Anzahlungen nach der Bruttomethode zu verbuchen seien, eine Aktivierung der erhaltenen USt aber nicht in Betracht komme, weil sie weder ein WG noch einen RAP darstelle. Besondere Bedeutung erlangte die Entsch. (BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625) ab dem 1.1.1980 mit Inkrafttreten des UStG 1980, weil danach Anzahlungen ab 10000 DM auch bei Besteuerung nach vereinbarten Entgelten bereits mit der Zahlung der USt unterworfen wurden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Sätze 3 und 4 UStG 1980). Infolge der bei den Anzahlungsempfängern aufgrund des Aktivierungsverbots entstehenden Gewinnminderung wurde ein Steuerausfall von 6 Mrd. DM befürchtet (vgl. Bericht des FinAussch., BTDrucks. 8/4157, 4).

Die genannte Rspr. hatte zur Folge, dass ein Verlust aus einem noch schwebenden Geschäft auszuweisen war, da die USt eine BA darstellt. Die FinVerw. reagierte zunächst mit einem Nichtanwendungserlass (BMF v. 24.3.1980 – IV B 2 - S 2170 - 32/80, BStBl. I 1980, 188); mit dem HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972) wurde sodann an den Abs. 3 (heute Abs. 5) Satz 2 Nr. 2 angefügt.

Satz 2 Nr. 2 erzwingt nunmehr eine ergebnisneutrale Behandlung der USt auf erhaltene Anzahlungen beim Anzahlungsempfänger. Die USt wird danach erst dann als Aufwand berücksichtigt, wenn die Lieferung oder Leistung erbracht (Bauer in KSM, § 5 Rz. F 168 [11/2015]) und damit der Ertrag realisiert wird (Scheel, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 84). Damit hat der Gesetzgeber Elemente des sog. *matching principle* (s. Anm. 2168) in das Bilanzsteuerrecht eingeführt.

Mit Wegfall der 10000 DM-Grenze, ab der Anzahlungen bei Besteuerung nach vereinbarten Entgelten bereits zum Entstehen von USt führen, durch das StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310) zum 1.1.1994 wurde der Anwendungsbereich der Vorschrift praktisch noch wesentlich erweitert.

bb) Rechtsnatur des Postens

2313

Die USt auf Anzahlungen gehört zu den Sondereinzelkosten des Vertriebs (Bauer in KSM, § 5 Rz. F 166 [11/2015]; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 238 [7/2021]), die nach allgemeinen Bilanzierungsregeln nicht aktivierungsfähig sind. Sie stellt demzufolge weder ein eigenständiges WG (Bauer in KSM, § 5 Rz. F 173 [11/2015]; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 238 [7/2021]) noch einen RAP nach Abs. 1 (Scheel, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 83; Bauer in KSM, § 5 Rz. F 170 [11/2015]; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 238 [7/2021]) dar. Auch ein „sonstiger antizipativer Posten“ ist nicht gegeben.

So aber BTDrucks. 10/317, 82; wie hier *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 171 (11/2015); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 238 (7/2021).

Aktive antizipative Posten liegen vor, wenn ein Ertrag zu verzeichnen ist, aber die dazugehörige Einnahme noch aussteht; sie stellen mithin nach geltendem Bilanzrecht Forderungen dar (vgl. Anm. 2171). Hier ist jedoch kein Ertrag zu verzeichnen, dem die Einnahme nachfolgt, sondern ein Aufwand, bei dem der Ertrag noch aussteht (so zutr. *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 171 [11/2015]; vgl. auch Anm. 2312).

Mittlerweile wird der Posten USt auf Anzahlungen einhellig als Aktivposten eigener Art angesehen.

Scheel, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 82 f.; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 174 (11/2015); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 238 (7/2021).

b) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2

2314 aa) Umsatzsteuer

Umsatzsteuer ist die nach dem UStG in der jeweiligen Fassung entstandene Steuer. In Betracht kommt jedoch nicht jede aufwandswirksame USt, sondern nur die auf Anzahlungen entfallende, gleichgültig ob bei Besteuerung nach vereinnahmten oder vereinbarten Entgelten (§§ 16 Abs. 1, 20 UStG). Die USt entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 bzw. Nr. 1 Buchst. b UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das (Teil-)Entgelt vereinnahmt worden ist.

bb) Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen

2315 (1) Abschlussstichtag

Abschlussstichtag: Zum Begriff s. Anm. 2186. Entscheidend ist, dass am Abschlussstichtag die Anzahlung erbracht, aber noch nicht mit der Schlussrechnung saldiert oder der Vertrag nicht rückgängig gemacht ist (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 181 [11/2015]).

2316 (2) Anzahlungen

Begriff: Anzahlungen sind Vorleistungen im Rahmen schwebender Geschäfte (vgl. Anm. 2173). In Betracht kommt jede Anzahlung auf ein veräußertes WG des AV oder UV oder auf eine sonstige Leistung; eine Beschränkung auf Anzahlungen auf WG des Vorratsvermögens enthält das Gesetz nicht (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 177 [11/2015]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 239 [7/2021]). Es kann sich um eine Teilvorauszahlung oder die vollständige Vorauszahlung des Entgelts handeln (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 177 [11/2015]). Die Vorauszahlung kann in Geld oder – beim Tausch oder tauschähnlichen Umsatz – in einer Lieferung oder sonstigen Leistung bestehen (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 177 [11/2015]).

Das UStG verwendet in diesem Zusammenhang nicht das Wort „Anzahlungen“, sondern spricht von einem vor der Leistung vereinnahmten Entgelt oder Teilentgelt (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG).

Erhaltene Anzahlungen: Abs. 2 Nr. 2 findet nur auf erhaltene Anzahlungen, also in der StBil. des Leistenden, Anwendung (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 178 [11/2015]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 721 [3/2020]). Für geleistete Anzahlungen

fehlt eine entsprechende Regelung; sie ist auch nach dem Sinn der Vorschrift, der darin liegt, eine aufwandswirksame Behandlung der UStSchuld gegenüber dem FA vor Erbringung der Leistung zu verhindern (s. Anm. 2312) nicht erforderlich.

(3) Am Abschlussstichtag auszuweisen

2317

Die Anzahlung muss am Abschlussstichtag nach handelsrechtl. GoB als Passivposten aufzunehmen sein. Das ist der Fall, wenn sie in die Verfügungsmacht des Leistenden gelangt ist (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 179 [11/2015]). Es reicht aber nicht aus, dass die Anzahlung zu passivieren ist; sie muss auch tatsächlich passiviert worden sein (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 179 [11/2015]; *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 239 [7/2021]). Der Gesetzeswortlaut, der insoweit dem des Satzes 2 Nr. 1 ähnelt und dort anders zu verstehen ist (vgl. Anm. 2300), legt dies zwar nicht nahe, wohl aber der Sinn des Gesetzes. Ist die Anzahlung nicht als Passivposten ausgewiesen, ist kein Raum für eine bilanzielle Neutralisierung der darin enthaltenen USt.

cc) Als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf Anzahlungen

(1) Bruttomethode

2318

Die Anwendung des Satz 2 Nr. 2 setzt voraus, dass der Anzahlungsempfänger beim Ausweis der erhaltenen Anzahlung nach der Brutto- und nicht nach der Nettomethode verfährt (vgl. zu den verschiedenen Methoden Anm. 2312). Ob die Anwendung der Nettomethode stl. zulässig ist, wird unterschiedlich beurteilt.

Dafür *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 722 (3/2020); *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 240 (7/2021); aA BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 180 (11/2015). *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 86 f., hält die Nettomethode stl. für sachgerecht, aber wohl wegen Satz 2 Nr. 2 für unzulässig.

Jedenfalls lässt ihre Anwendung keinen Raum für eine Neutralisierung der USt, weil diese nicht aufwandswirksam erfasst worden ist.

(2) Reinvermögensminderung

2319

Entstehung der Umsatzsteuer: Die UStSchuld muss bereits entstanden sein (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 183 [11/2015]).

Entrichtung der Umsatzsteuer: Die USt muss sich ertragsmindernd ausgewirkt haben. Das ist der Fall, wenn sie gezahlt, als Verbindlichkeit gebucht oder mit Vorsteueransprüchen verrechnet worden ist.

Bauer in KSM, § 5 Rz. F 184 (11/2015); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 722 (3/2020); *Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 240 (7/2021).

c) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2

aa) Aktivierungspflicht

2320

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 vor, so besteht nach dem gesetzlichen Wortlaut („sind ... anzusetzen“) Aktivierungspflicht. Der abzugrenzende Betrag ist in einem besonderen Abgrenzungsposten auszuweisen. Dieser

Posten stellt weder ein WG noch einen RAP oder einen sonstigen antizipativen Posten dar (s. Anm. 2313).

2321 **bb) Gliederungsmäßiger Ausweis**

Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 fordert den Ansatz auf der Aktivseite. Da es sich bei dem Abgrenzungsposten nicht um ein WG handelt (s. Anm. 2313), ist er auch nicht unter diesen auszuweisen. Sachgerecht erscheint ein Ausweis nach den aktiven RAP und den als Aufwand berücksichtigten Zöllen und Verbrauchsteuern auf WG des Vorratsvermögens (*Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 241 [7/2021]).

2322 **cc) Höhe des Abgrenzungspostens**

Berechnung des Aktivpostens: Der Aktivposten ist nicht nach § 6 zu bewerten, da es sich nicht um ein WG handelt. Er wird vielmehr berechnet (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 186 [11/2015]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 242 [7/2021]). Die Höhe des Postens ergibt sich aus dem Betrag der auf die Anzahlung entfallenden und aufwandswirksam erfassten USt.

Änderung des Umsatzsteuerrechts: Kommt es in der Zeit zwischen dem Empfang der Anzahlung und dem Zeitpunkt der Leistungserbringung zu einer Änderung des UStRechts, so hängt die ustl. Beurteilung des Sachverhalts von der Rechtslage im Zeitpunkt der Leistungserbringung ab. Eine Änderung des Umsatzsteuertarifs, eines Steuerbefreiungstatbestands oder einer Bestimmung über die Steuerbarkeit von Lieferungen und Leistungen wirken sich erst mit der Leistungserbringung auf die in der Anzahlung enthaltene USt aus. Auf den Abgrenzungsposten nach Satz 2 Nr. 2 hat eine Änderung des UStRechts also keine Auswirkung, da zu diesem Zeitpunkt die Leistung noch nicht erbracht ist. Sie führt nicht dazu, dass bis zum Bilanzstichtag weitere USt als Aufwand zu berücksichtigen ist.

Keine Teilwertabschreibung des Aktivpostens: Da der Aktivposten nicht nach § 6 bewertet wird, ist er auch einer Teilwertabschreibung nicht zugänglich (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 187 [11/2015]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 242 [7/2021]).

2323 **dd) Auflösung des Abgrenzungspostens**

Der Abgrenzungsposten teilt das Schicksal der passivierten Anzahlung.

Scheel, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 84; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 723 (3/2020); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 243 (7/2021).

Er ist daher aufzulösen, wenn die Lieferung oder Leistung erbracht wird, weil dann die passivierte Anzahlung ebenfalls aufgelöst und der Anspruch auf das Entgelt aktiviert wird.

Scheel, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 84; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 188 (11/2015); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 723 (3/2020); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 243 (7/2021).

Ferner ist der Abgrenzungsposten aufzulösen, wenn die Berücksichtigung der USt als Aufwand rückgängig zu machen ist, also wenn die Lieferung oder Leistung nicht durchgeführt (zB wegen Aufhebung, Rücktritt, Kündigung, erfolgreicher Anfechtung) und infolgedessen die erhaltene Anzahlung einschließlich der USt zu-

rückgezahlt werden muss (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 188 [11/2015]). In diesem Fall ist der Aktivposten durch einen entsprechenden Erstattungsanspruch gem. § 17 UStG gegen das FA zu ersetzen (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 188 [11/2015]; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 723 [8/2015]).

Gleiches gilt im Falle der Änderung der Bemessungsgrundlage des Umsatzes (zB volle Vorauszahlung mit nachträglicher Preisminderung). Hier kommt es wegen der möglichen Umsatzsteuerberichtigung nach § 17 UStG insoweit zu einer Auflösung des Abgrenzungspostens, weil durch Einbuchung des Erstattungsanspruchs die Aufwandswirksamkeit zurückgenommen wird.

Die Zahlung der geschuldeten USt an das FA oder die Verrechnung der UStSchuld mit Vorsteuern beeinflusst den Ansatz des Postens nicht (*Tiedchen in HdJ*, Abt. II/9 Rz. 244 [7/2021]; für die Zahlung an das FA ebenso *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 188 [11/2015]).

Einstweilen frei.

2324–2329

IV. Wichtige Einzelfälle der Abgrenzungsposten

2330

Abfindungen: Anm. 2211, 2219.

Ablösungen für Emissionsduldung: Anm. 2214.

Ablösungen im Profisport: Anm. 2163.

Abonnementsverträge: Anm. 2163.

Abraumvorrat: Ausgaben zu seiner Schaffung und Beseitigung bei der Mineralgewinnung über das zum laufenden Abbau von Mineralien notwendige Maß hinaus sind Teil der HK des Mineralprodukts und als solche im UV zu aktivieren (BFH v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143). Die Bilanzierung eines RAP kommt nicht in Betracht.

Abschlussgebühr bei Bausparkassen: Anm. 2219.

Abschlusshonorar: Anm. 2175, s. auch „Provisionszahlungen“.

Abstandszahlungen: Anm. 2211, 2219.

Abwassergebühren: Anm. 2163.

Abzinsung: Anm. 2198.

Agio: Anm. 2235.

Alkoholsteuer: Anm. 2297.

Alkopopsteuer: Anm. 2297.

Antizipative Rechnungsabgrenzungsposten: Anm. 2171.

Anzahlungen: Anm. 2173.

Anzeigenverträge: Anm. 2219.

Arbeitnehmer:

Vorausgezahlter Lohn: Vorausgezahlter Lohn bzw. vorausgezahltes Gehalt ist eine Zahlung, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellt, und ist daher aktiv abzugrenzen. Vorausgezahltes Arbeitsentgelt liegt auch vor, wenn sich der ArbN im Gleitzeitrückstand befindet; hier ist ebenfalls ein aktiver RAP zu bilanzieren, wenn der Zeitraum, in dem der ArbN die ausstehende Arbeitsleistung zu erbringen hat, feststeht (glA *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 263 [11/

2015]; vgl. aber FG Berlin-Brandenb. v. 23.8.2011 – 6 K 2028/06, EFG 2012, 600, rkr.).

Einmalige Zahlungen (Zuschüsse): Einmalige Zahlungen des ArbG an den ArbN, zB Zahlungen für den Abschluss des Arbeitsvertrags, Umzugszuschüsse oÄ, stellen keinen Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag dar und dürfen daher nicht aktiv abgegrenzt werden (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 273 [11/2015]).

Gratifikationen: Gratifikationen (zB Boni, Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld) gelten regelmäßig nicht zukünftige Leistungen des ArbN ab und sind daher nicht aktiv abzugrenzen. Anders kann aber zu entscheiden sein, wenn die Gratifikation zurückzuerstatten ist, wenn der ArbN vor Ablauf einer bestimmten Zeit aus dem Unternehmen ausscheidet; dann ist die Gratifikation eine Ausgabe, die Aufwand für die Zeit, während der der ArbN in dem Unternehmen gehalten werden soll, darstellt (*Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 270 [11/2015]).

Urlaubsgeld: Es handelt sich um eine zusätzlich zum Arbeitsentgelt gezahlte Vergütung. Nach BFH v. 6.4.1993 (VIII R 86/91, BStBl. II 1993, 709) hängt es von den Vereinbarungen der Vertragspartner ab, ob Urlaubsgeld, das bei einem abw. Wj. vor dem Bilanzstichtag für das gesamte Urlaubsjahr bezahlt wird, anteilig aktiv abzugrenzen ist. Urlaubsgeld, das bei abw. Wj. vor dem Bilanzstichtag für das gesamte Kj. gezahlt wird, ist aktiv abzugrenzen, wenn es vom ArbN bei vorzeitigem Ausscheiden zurückzahlen ist (glA *Ritzrow*, StBp. 1998, 10 [14]; *U. Prinz in U. Prinz/Kanzler*, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 4997). Ist eine Rückforderung ausgeschlossen, so ist die Zahlung des Urlaubsgelds keine (teilweise) Vorleistung, sondern die endgültige Erfüllung des Anspruchs. In diesen Fällen kommt aktive Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht (*U. Prinz in U. Prinz/Kanzler*, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 4997).

Urlaubsentgelt (fortgezahlter Arbeitslohn): Bei einem dem Kj. entsprechenden Wj. ist nur im praktisch eher selten vorkommenden Fall, dass aus dem nächsten Kalender-/Urlaubsjahr Urlaub vorgezogen und für diesen Urlaubsentgelt „vorausgezahlt“ wurde, ein aktiver RAP zu bilden, weil Aufwand des nächsten Jahres vorausgezahlt wurde (aA *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 269 [11/2015]). Im umgekehrten Fall (fälliges, nicht ausgezahltes Urlaubsentgelt, rückständiger Urlaub) ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu passivieren (vgl. auch Anm. 925 „Urlaubsrückstand“).

Weihnachtsgeld: Die Bildung eines aktiven RAP kommt nur in Betracht, wenn Weihnachtsgeld vor dem vom 31. Dezember abw. Bilanzstichtag (zB 30. November) gezahlt wurde. Soweit bei abw. Wj. das Weihnachtsgeld bei zeitproportionaler Aufteilung auf die Zeit vor dem Bilanzstichtag entfällt, ist eine Verbindlichkeit bzw. Rückstellung, nicht ein RAP zu passivieren.

Aufgeld: Anm. 2235.

Aufwand: Anm. 2187.

Ausbeutevorratsvertrag: Anm. 2190.

Ausbietungsgarantie: Siehe „Garantiegeschäfte“.

Ausbildungsplatzzuschuss: Siehe „Zuschüsse“.

Ausgaben: Anm. 2185.

Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters: Siehe „Handelsvertreter“.

Avalprovision: Siehe „Bürgschaft“.

Baukostenzuschuss: Siehe „Zuschüsse“.

Baulast: Anm. 2219.

Bausparkassen: Anm. 2219.

Bearbeitungsgebühren: Anm. 2240.

Beiträge: Siehe „Erbbaurecht“ und Anm. 2163, 2190, 2201 f.

Berechnung der Rechnungsabgrenzungsposten: Anm. 2197 ff. (aktive RAP), Anm. 2226 (passive RAP), Anm. 2305 (als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf WG des Vorratsvermögens), Anm. 2322 (als Aufwand berücksichtigte USt auf Anzahlungen).

Berufsgenossenschaftsbeiträge: Anm. 2163, 2190, 2201 f.

Bestandspflege: Anm. 2175.

Bestimmte Zeit: Anm. 2189 f., 2218.

Biersteuer: Anm. 2297.

Branntweinsteuer: Anm. 2297.

Bürgschaft: Avalprovisionen sind die Gegenleistung für die Gewährung eines Avalkredits, der darin besteht, dass das Kreditinstitut mit seinem Namen und seinem Kredit für die Verbindlichkeit des Stpfl. gegenüber einem anderen einsteht und insoweit die Haftung gegenüber dem Gläubiger des Stpfl. übernimmt. Die Avalprovision wird von der Rspr. als eine zinsähnliche Leistung angesehen, die über die Laufzeit des Avalkredits abzugrenzen ist (BFH v. 12.12.1991 – IV R 28/91, BStBl. II 1992, 600; glA *Ritzrow*, StBp. 1998, 10 [14]).

Caps: Anm. 2249.

Collars: Anm. 2249.

Damnum: Anm. 2235 ff.

Dauerkarten: Siehe „Eintrittskarten“.

Dienstbarkeit: Anm. 2163.

Dienstleistungsgutschein: Anm. 2214.

Disagio: Anm. 2235 ff.

Disagio-Darlehen (Zusatzdarlehen): Anm. 2259.

Duldungspflicht: Anm. 2218.

Einfuhr-Umsatzsteuer: Anm. 2298.

Einnahmen: Anm. 2210 ff.

Einstandsgebühr: Anm. 2219.

Eintrittskarten:

Im Umlauf befindliche Eintrittskarten: Übernimmt der Pächter einer Einrichtung im Pachtvertrag die Verpflichtung, im Umlauf befindliche Eintrittskarten einzulösen, liegt darin ein zusätzliches Pachtentgelt, das aktiv abzugrenzen ist. Der RAP ist in Höhe der Vollkosten der zu erbringenden Leistung zu aktivieren; er ist linear über die Laufzeit des Pachtvertrages aufzulösen (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 302 [11/2015]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 920 „Einlöseverpflichtung“ [8/2015]; FG Düss. v. 29.2.2000 – 6 K 1596/95 K, F, DStRE 2000, 1087, rkr., für ein Schwimmbad).

Dauerkarten: Anm. 2217.

Emissionsdisagio: Anm. 2245.

Energiesteuer: Anm. 2297.

Entschädigungen: Anm. 2211, 2219.

Entsorgungsverpflichtung: Anm. 2214.

Erbbaurecht:

Vorausgezahlte Erbbauzinsen sind abzugrenzen.

Übernahme von Erschließungsbeiträgen durch den Erbbauberechtigten: Anm. 2163.

Erfüllungsrückstand: Anm. 2175.

Ertrag: Anm. 2216.

Floors: Anm. 2249.

Flugticket: Anm. 2173.

Forfaitierung von Leasingraten/Forfaitierung eines Andienungsrechts: Siehe „Leasing“.

Forschung und Entwicklung: Anm. 2160, 2171, 2188, 2189.

Franchising:

Einstiegsgebühr des Franchisenehmers: Anm. 2219.

Werbebeiträge von Franchisenehmern: Anm. 2216.

Fußballvereine: Siehe Anm. 2219, 2163.

Garantiegeschäfte:

Ausbietungs- oder Kreditgarantie: Erhaltene Vergütungen für die Übernahme einer Ausbietungs- oder Kreditgarantie sind beim Garantiegeber passiv auf die Laufzeit der Haftung abzugrenzen. Der passive RAP ist an den folgenden Bilanzstichtagen insoweit aufzulösen, als die Vergütungen auf den bereits abgelaufenen Garantiezeitraum entfallen (BFH v. 23.3.1995 – IV R 66/94, BStBl. II 1995, 772; *U. Prinz in U. Prinz/Kanzler*, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 6410; aA *Hahne*, BB 2005, 819 [823] – Verbindlichkeitsrückstellung).

Garantieversicherung: Gegen eine Abgrenzung vorausgezahlter Versicherungsprämien bei Garantieversicherungen *Kupsch/Müller*, DB 2006, 1800.

Gebühren: Anm. 2163.

Geringfügigkeit: Anm. 2181.

Golf-Spielberechtigung: Anm. 2219.

Gratifikationen: Siehe „Arbeitnehmer“.

Grunddienstbarkeit: Anm. 2163.

Grundsteuer: Anm. 2163.

Handelsvertreter: *Ausgleichsanspruch:* Anm. 2191.

Handy-Subventionen: Anm. 2191, 2218.

Herstellungskosten: Anm. 2187.

Hörgeräteakustiker: Anm. 2175.

Honorarvorauszahlungen: Anm. 2163, 2173, 2175, 2217.

IAS/IFRS: Anm. 2168.

Immaterielle Wirtschaftsgüter: Anm. 2167, 2172.

Inkassoprovisionen: Soweit das Entgelt für die Inkassotätigkeit realisiert ist, kommt eine passive Abgrenzung der erhaltenen Zahlung nicht in Betracht (BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 [561]).

Investitionszuschüsse: Siehe „Zuschüsse“.

Kaffeesteuer: Anm. 2297.

Kammerbeiträge: Anm. 2163, 2190, 2201 f.

Kernbrennstoffsteuer: Anm. 2297.

Kinostartkosten: Siehe „Vermarktungskostenzuschuss“.

Kraftfahrzeugsteuer: Anm. 2163, 2144, 2190, 2201, 2202, 2203.

Krankenhaus-Fördermittel: Siehe „Zuschüsse“.

Kreditvermittlungsprovision: Anm. 2163.

Künstlerhonorar: Anm. 2163.

Leasing:

Degressive Leasingraten: Anm. 2191.

Forfaitierung von Leasingraten/Forfaitierung eines Andienungsrechts: Anm. 2219, 2227.

Lizenz:

Lizenzgebühren: Anm. 2163.

Lizenzverträge: Anm. 2216.

Maklerprovision: Anm. 2163.

Messestand: Anm. 2189.

Mietvertrag:

Vorausgezahlter Mietzins: Anm. 2163.

Mieterzuschüsse: Siehe „Zuschüsse“.

Mobiltelefon: Anm. 2191, 2218.

Mühlenstilllegungsverpflichtung: Anm. 2211.

Müllabfuhrgebühren: Anm. 2163.

Nachbetreuungsleistungen: Anm. 2175.

Optiker: Anm. 2175.

Pachtvertrag:

Vorausgezahlter Pachtzins: Anm. 2163.

Neueindeckung eines Daches durch den Pächter: Anm. 2163.

Prepaid-Verträge: Anm. 2191, 2218.

Provisionszahlungen: Anm. 2163, s. auch „Abschlusshonorar“.

Rückstellungen: Anm. 2175.

Schadensersatz: Anm. 2219.

Schaumweinsteuer: Anm. 2297.

Signing Fees: Anm. 2219.

Spielberechtigung: Anm. 2219.

Spielerlaubnis: Anm. 2163.

Step-Down-Gelder: Anm. 2191.

Stilllegungsverpflichtung: Anm. 2211.

Straßenreinigungsgebühren: Anm. 2163.

Stromsteuer: Anm. 2297.

Stufenzinsprodukte: Anm. 2191.

Subventionen: Siehe „Zuschüsse“.

Tabaksteuer: Anm. 2297.

Tilgungsstreckungsdarlehen (Zusatzdarlehen): Anm. 2259.

Transferentschädigung im Profisport: Anm. 2163.

Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten: Anm. 2171.

Umsatzsteuer auf Anzahlungen: Anm. 2312.

Unterlassungspflicht: Anm. 2218.

Unterrichtshonorar: Anm. 2173, 2217.

Unterschiedsbetrag zwischen Verfügungs- und Rückzahlungsbetrag:
Anm. 2235 ff.

Urlaubsentgelt: Siehe „Arbeitnehmer“.

Urlaubsgeld: Siehe „Arbeitnehmer“.

Verbindlichkeiten: Anm. 2174.

Verbrauchssteuern: Anm. 2297.

Verkaufsgarantie: Sagt eine Vertriebsgesellschaft einer Filmproduktionsgesellschaft eine Verkaufsgarantie in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes der Produktionskosten zu, die sich mit jedem durch die Filmproduktionsgesellschaft amortisiertem Dollar verringert, darf die Filmproduktionsgesellschaft den erhaltenen Betrag nicht passiv abgrenzen. Auch der Umstand, dass die Vertriebsgesellschaft sich für einen Mindestzeitraum zur Vermarktung des Films verpflichtet, führt nicht zu einer laufzeitbezogenen Gegenleistung (FG München v. 4.2.2014 – 12 K 1340/11, juris, nrkr., Az. BFH IV R 23/15).

Verkehrsteuern: Anm. 2298.

Vermarktungskostenzuschuss: Ein Vermarktungskostenzuschuss, den ein Medienfonds an einen Lizenznehmer zahlt, ist nach der Rspr. als partiarisches Darlehen anzusehen; die Aktivierung eines RAP kommt daher nicht in Betracht (BFH v. 21.5.2015 – IV R 25/12, BStBl. II 2015, 772; gegen aktive Rechnungsabgrenzung in diesem Fall auch Wassermeyer, DB 2010, 354 [359]).

Versicherungen:

Siehe auch Anm. 2163, 2175.

Vorausgezahlte Versicherungsprämien: Anm. 2163.

Vertragsaufhebung: Anm. 2211, 2219.

Vorfälligkeitsentschädigung: Anm. 2219, 2246.

Weihnachtsgeld: Siehe „Arbeitnehmer“.

Werbekampagne, Werbemaßnahmen: Anm. 2171, 2189, s. auch „Franchising“.

Wesentlichkeit: Anm. 2181.

Wirtschaftsgut: Anm. 2172, 2192.

Zero-Bonds: Anm. 2248.

Zinsbegrenzungsprämien: Anm. 2249.

Zinszuschüsse: Anm. 2216.

Zölle: Anm. 2296.

Zuschüsse:

Ausbildungsplatzzuschuss: Anm. 2211.

Baukostenzuschuss: Leistet ein Mieter einen verlorenen Baukostenzuschuss an den Vermieter, so liegt darin vorausgezahlter Mietzins mit der Folge, dass der Mieter die Zahlung aktiv abzugrenzen hat (aA BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 – immaterielles WG). Da der Mieter mit der Zahlung ein Nutzungsrecht erhält, das – entgegen der Auffassung des BFH in der genannten Entscheidung – wegen des Grundsatzes des Nichtausweises schwebender Geschäfte nicht konkret aktivierungsfähig ist, ist es hinreichend, wenn der Zeitraum, auf den der Aufwand zu verteilen ist, sachgerecht geschätzt werden kann (aA BFH v. 8.3.1984 – I R 211/79, juris, für Zahlungen an eine Parkhaus-Betriebs-Gesellschaft, die sich verpflichtete, für Stellplatzverpflichtungen der Zahlenden „jederzeit“ Parkplätze zur Verfügung zu halten). Zum Zuschuss zum Bau einer Tiefgarage s. Anm. 2211.

Fördermittel nach § 9 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes: Anm. 2211.

Investitionszuschuss: Anm. 2211.

Vermietung von Wohnraum an Studenten: Anm. 2211.

Zuwachssparverträge: Anm. 2213.

Zwischenerzeugnissteuer: Anm. 2297.

Einstweilen frei.

2331–2349

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

Schrifttum: Evers, Zur Auslegung der Worte „zu beachten“ in § 13 Satz 2 Einkommensteuergesetz 1925, StuW 1925, 1733; Weber-Grellet, Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz – Reichweite des steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalts, StbJb. 1994/95, 97; Krawitz/Kalbitzer, Die Übernahme des beizulegenden Zeitwertes von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten in die Steuerbilanz, in Schmiel/Breithecker (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Berlin 2008, 149; Meurer, Maßgeblichkeit niedrigerer handelsrechtlicher Bilanzwerte im Rahmen der steuerlichen Rückstellungsbewertung, BB 2012, 2807; M. Prinz/Fellinger, EStÄR 2012: Neuinterpretation des Maßgeblichkeitsprinzips für die Rückstellungsbewertung von Sachleistungsverpflichtungen „post BilMoG“, Ubg 2013, 362; Velte, Fiskalpolitische Maßgeblichkeit bei der Rückstellungsbewertung, StuW 2013, 197; Kregel, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Diss. Bonn, Hamburg 2014; von Wolfersdorff, Steuerbilanzielle Gewinnermittlung. Stand und Entwicklungsperspektiven aus deutscher und europäischer Sicht, Diss. Düsseldorf, Köln 2014; Scheffler, Bestandsaufnahme zur Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips, Der Konzern 2016, 482; Marx, Maßgeblichkeit des Handelsbilanzansatzes für Rückstellungen in der Steuerbilanz?, StuB 2017, 449; Gattermann-Müller, Gedanken zur Zukunft der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung, Ubg 2019, 19; Marx, Formelle Maßgeblichkeit bei Rückstellungen nach Inkrafttreten des BilMoG, StuB 2020, 169; Velte, Fiskalpolitische Maßgeblichkeit bei der Rückstellungsbewertung, Ubg 2020, 360.

2350 **I. Tatbestand und Geltungsbereich des Abs. 6**

Abs. 6 gilt, im System des § 5 vorgeprägt durch Abs. 1, für die Gewinnermittlung der Gewerbetreibenden durch BV-Vergleich nach den handelsrechtl. GoB. Für andere Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln, enthält § 4 Abs. 1 Satz 9 eine eigenständige Regelung (s. § 4 Anm. 340).

2351–2354 Einstweilen frei.

2355 **II. Anknüpfung**

Grundsatz: Abs. 6 enthält eine voraussetzungslose Kollisionsregel. Er stellt den aus den allgemeinen Normenkollisionsregeln (*Drüen in Tipke/Kruse*, § 4 Rz. 270 [10/2020]) folgenden Vorrang speziellerer strechtl. Vorschriften vor den handelsrechtl. GoB klar (ähnlich *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 1) und erweitert deren Anwendungsbereich auf die Gewinnermittlung nach Abs. 1 („sind zu befolgen“). Eine Aussage darüber, ob insbes. Entnahmen und Einlagen, BA-Abzugsbeschränkungen und Sonderabschreibungen innerhalb des BV-Vergleichs oder auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung außerhalb der Bilanz zu berücksichtigen sind (vgl. § 4 Anm. 138; § 4g Anm. 21), lässt sich Abs. 6 nicht entnehmen. Er bezieht sich, wie § 5 insgesamt, auf die Gewinnermittlung, nicht auf den BV-Vergleich. Er dient damit zugleich als Koordinate für die systematische Auslegung des § 5 (vgl. *Krengel*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2014, 249 ff.).

Verhältnis zu Abs. 1 bis 5 und 7: Das Verhältnis der in Bezug genommenen Vorschriften (Sachnormen) zu § 5 Abs. 1 bis 5 und 7 schreibt Abs. 6 nicht vor. Es ergibt sich aus den allgemeinen Auslegungs- und Konkurrenzregeln, etwa dem Grundsatz, dass die den spezielleren Fall regelnde Rechtsnorm Vorrang vor der widersprechenden allgemeinen Regel hat (*Drüen in Tipke/Kruse*, § 4 Rz. 268 f. [10/2020]). Daraus lässt sich kein allgemeiner Vorrang des Abs. 6 vor Abs. 1 bis 5 und 7 folgern (aA *Krengel*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2014, 262). Wo die spezielleren Vorschriften Regelungslücken enthalten, bleibt es beim Grundsatz des Abs. 1 und der Geltung der handelsrechtl. GoB (s. Anm. 259).

Verhältnis zu § 6: Im Verhältnis zu § 6 Abs. 1 Satz 1 ist Abs. 6 deklaratorisch. Er schließt die Geltung der handelsrechtl. GoB über den aus dem Spezialitätsgrundsatz folgenden Vorrang des § 6 hinaus nicht allg. aus (s. Anm. 259, § 6 Anm. 55), sondern stellt klar, dass die stl. Vorschriften über die Bewertung gegenüber den GoB für die stl. Gewinnermittlung die spezielleren Regelungen sind und deshalb vorrangig gelten (im Erg. so wohl auch *Krengel*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2014, 254, 256). Das Verhältnis der einzelnen Vorschriften des § 6 Abs. 1 Satz 1 zu Abs. 1 iVm. GoB ist durch Auslegung der einzelnen Normen jeweils gesondert zu bestimmen.

2356–2359 Einstweilen frei.

III. Sachnormen (Verweisungsziele) des Abs. 6

1. Vorschriften über Entnahmen und Einlagen

2360

Vorrangig vor den GoB gelten nach Abs. 6 die Vorschriften über die Entnahmen in den §§ 4 Abs. 1 Sätze 2 bis 7 (s. § 4 Anm. 150); 6 Abs. 1 Nr. 4 (s. § 6 Anm. 790) und auf die Regelungen über Einlagen in § 4 Abs. 1 Satz 8 (s. § 4 Anm. 290); § 6 Abs. 1 Nr. 5 (s. § 6 Anm. 850), auf die mit diesen zusammenhängende Vorschrift über die Bildung eines Ausgleichspostens in § 4g (§ 4g Anm. 7) sowie auf die Regelungen über die vGA und verdeckte Einlagen in § 8 Abs. 3 Sätze 2 bis 6 KStG (s. § 8 KStG Anm. 100).

2. Vorschriften über die Zulässigkeit der Bilanzänderung

2361

Vorrangig vor den GoB gelten nach Abs. 6 die Regelungen über die Zulässigkeit von Bilanzberichtigung und Bilanzänderung in § 4 Abs. 2 (s. § 4 Anm. 380, 381, 382) sowie die übergeordneten strechtl. Grundsätze der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317, unter II.1.b cc); *Krengel*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2014, 264f.).

3. Vorschriften über Betriebsausgaben

2362

Abs. 6 verweist deklaratorisch auf die gegenüber den GoB für die stl. Gewinnermittlung vorrangigen Regelungen über die BA in § 4 Abs. 4 (s. § 4 Anm. 700) und die BA-Abzugsbeschränkungen in § 4 Abs. 5 bis 8 (s. § 4 Anm. 1100), § 3c (s. § 3c Anm. 1), § 4b (s. § 4b Anm. 3), § 4c (s. § 4c Anm. 3, 62), § 4d (s. § 4d Anm. 5), § 4e (s. § 4e Anm. 3), § 4h (s. § 4h Anm. 10), § 9b Abs. 2 (s. § 9b Anm. 17); § 8a KStG (s. § 8a KStG Anm. 1), § 8b Abs. 3 und 5 KStG (s. § 8b KStG Anm. 101, 126), § 10 KStG (s. § 10 KStG Anm. 6).

4. Vorschriften über die Bewertung

2363

Begriff: Vorschriften über die Bewertung sind §§ 6, 6a, 6b, 6c, 6d, 7, 16 Abs. 3, 17 Abs. 2, 55 EStG und § 2 Abs. 5 InvZulG 2005 und die allgemeinen Bewertungsvorschriften in §§ 2 bis 16 BewG (vgl. § 6 Anm. 51; § 1 Abs. 2 BewG).

Normenkollision: Nach den allgemeinen Regeln der Normenkollision (*Drüen in Tipke/Kruse*, § 4 Rz. 270 [10/2020]) gehen die spezielleren strechtl. Bewertungsvorschriften beschränkt auf ihren Anwendungsbereich und ihren Regelungsgehalt (vgl. § 6 Anm. 55) der allgemeinen Vorschrift des Abs. 1 und damit widersprechenden GoB vor. Danach haben zunächst die Vorschriften der §§ 6 bis 6d Vorrang vor widersprechenden Vorschriften der §§ 2 bis 16 BewG (§ 6 Anm. 51), ohne diese zu verdrängen. Die Regelungen des § 6 EStG und der §§ 2–16 BewG gehen wiederum gemeinsam Abs. 1 und widersprechenden GoB vor (s. § 6 Anm. 55; vgl. R 6.2 EStR 2012), ohne deren grundsätzliche Geltung aufzuheben (s. § 6 Anm. 55). Die §§ 7, 16 Abs. 3, 17 Abs. 2, 55 EStG und § 2 Abs. 5 InvZulG 2005 gehen als stärker spezialisierte Normen wiederum widersprechenden Regelungen der GoB, der §§ 6ff. und der §§ 2 bis 16 BewG vor (s. § 6 Anm. 50).

Einzelfälle:

- ▶ *Begriff der Anschaffungs- und Herstellungskosten:* Die handelsrechtl. AK und HK-Begriffe sind auch für die Anwendung des § 6 maßgeblich (s. § 6 Anm. 180, 225; BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676, unter II.3.b bb bbb, mit Anm. M. Prinz, FR 2013, 506).
- ▶ *Zeitwerte von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten:* § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2b regelt eine § 6 Abs. 1 Nr. 2a vorrangige Geltung der Maßgeblichkeit der GoB für die Bewertung von Finanzinstrumenten im Handelsbestand (s. § 6 Anm. 681; Krawitz/Kalbitzer in *Schmiel/Breithecker*, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 149 [160]).
- ▶ *Rückstellungen:*
 - ▷ *Grundsatz:* Rückstellungen sind grds. nach den handelsrechtl. GoB, höchstens mit den sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a ergebenden Werten zu bemessen (s. § 6 Anm. 720; R 6.11 EStR 2012 idF des EStÄR v. 25.3.2013; BFH v. 20.11.2019 – XI R 46/17, BStBl. II 2020, 195 ; *Meurer*, BB 2012, 2807; zur Gegenauffassung M. Prinz/Fellinger, Ubg 2013, 362 [366]; *Velte*, StuW 2013, 197 [206 f.]; *Marx*, StuB 2020, 169; *Velte*, Ubg 2020, 363).
 - ▷ *Ausnahme:* Die Bewertung von Pensionsrückstellungen regelt § 6a vorrangig vor GoB abschließend (s. § 6a Anm. 5, 100; R 6.11 EStR 2012 idF des EStÄR v. 25.3.2013).

2364 **5. Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung**

Abs. 6 verweist auf die Regelungen über die AfA, die AfS, die Sonderabschreibungen und die erhöhten Absetzungen in §§ 7 bis 7i (s. § 7 Anm. 49, § 7a Anm. 1, § 7g Anm. 141, § 7h Anm. 1, § 7i Anm. 1); §§ 81 bis 82i EStDV und erklärt damit die strechtl. Abschreibungsregeln für anwendbar. Ihr Vorrang vor Abs. 1 iVm. GoB folgt aus dem Grundsatz des Vorrangs der spezielleren Norm.

2365–2399 Einstweilen frei.

M. Erläuterungen zu Abs. 7: Passivierung übernommener Verpflichtungen

Schrifttum: *Gassner*, Bilanzierung von Verbindlichkeiten nach bedingtem Verzicht oder nach Rangrücktritt, in *Crezelius/Raupach/L. Schmidt/Uelner* (Hrsg.), Freundesgabe Haas, Herne/Berlin 1996, 121; *U. Prinz/Adrian*, Angeschaffte Rückstellungen in der Steuerbilanz, StuB 2011, 171; *Schlotter*, „Angeschaffte“ Verbindlichkeiten nach dem Urteil des BFH vom 14.12.2011 – I R 72/10, BB 2012, 951; *Adrian/Fey*, Aktuelle Entwicklungen bei angeschafften Rückstellungen, StuB 2013, 404; *Benz/Placke*, Die neue gesetzliche Regelung durch das AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz zur „angeschafften Drohverlustrückstellung“ in § 4f und § 5 Abs. 7 EStG, DStR 2013, 2653; *Geberth/Höhn*, Passivierung „angeschaffter“ Pensionsrückstellungen, DB 2013, 1192; *Günkel*, Übergang von steuerlich beschränkt passivierungsfähigen Verpflichtungen beim Unternehmenskauf, BB 2013, 1001; *Hoffmann*, die Übernahme von Pensionsverpflichtungen, StuB 2013, 237; *Killat*, Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen bei Schuldübernahme oder Schuldbeitritt – die Praxis im Spannungsfeld zwischen Rechtsprechung und Finanzverwaltung, DStZ 2013, 334; *Oser*, Kommentar zu BFH I R 69/11, BB 2013, 946; *M. Prinz*, Drohendes Aus für die steuerwirksame Hebung stiller Lasten, Ubg 2013, 57; *Riedel*, Zur möglichen Neuregelung der sog. angeschafften Rückstellungen,

DStR 2013, 1047; *Adrian/Fey*, Verpflichtungsübernahme nach dem AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz, StUB 2014, 53; *Dannecker/Rudolf*, Veräußerung von Mitunternehmeranteilen und Unternehmenstransaktionen mit negativem Kaufpreis im Lichte der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG, BB 2014, 2539; *Förster/Staaden*, Übertragung von Verpflichtungen mit Ansatz- und Bewertungsvorbehalten (§§ 4f, 5 Abs. 7 EStG), Ubg 2014, 1; *Fuhrmann*, Rechtsprechungs-brechende Gesetzgebung zur steuerrechtlichen Behandlung von Verpflichtungsübernahmen durch das AIFM-StAnpG, DB 2014, 9; *Kaminski*, Die Neuregelung zum Erwerb stiller Lasten im AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz, StBg 2014, 144; *Riedel*, Die Neuregelung der sog. angeschafften Rückstellungen nach § 4f und § 5 Abs. 7 EStG, FR 2014, 6; *Schindler*, Die Neuregelung der steuerbilanziellen Behandlung erworbener stiller Lasten, GmbHR 2014, 786; *Schultz/Debnar*, Übertragung von Passiva im AIFM-StAnpG: Steuerliche Anschaffungserträge und Aufwandsverteilung sind Realität, BB 2014, 107; *Grützner*, Die Übernahme von Verpflichtungen in der steuerlichen Gewinnermittlung, StUB 2015, 17; *Huth/Wittenstein*, Bedeutung der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG für ausgewählte Übertragungsvorgänge von Pensionsverpflichtungen, DStR 2015, 1088; *Lüdenbach/Hoffmann*, Das Nichtanwendungsgesetz zur Hebung stiller Lasten, GmbHR 2015, 123; *Huth/Schulenburg*, Besonderheiten der Übertragung unmittelbarer Pensionsverpflichtungen beim Arbeitgeberwechsel, StUB 2016, 20; *Bachmann/Richter/Risse*, Unternehmenskauf und stille Lasten: welche betriebswirtschaftlichen Folgen hat die mangelnde Korrespondenz zwischen § 4f und § 5 Abs. 7 EStG?, DB 2017, 2301; *Bolik*, BMF-Entwurf zu den Steuerfolgen der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG – Hebung stiller Lasten, StUB 2017, 156; *Bolik/Selig-Kraft*, Bilanzsteuerliche Berücksichtigung der Schuldübernahme – Anmerkungen zum BMF-Entwurf zu § 4f und § 5 Abs. 7 EStG, DStR 2017, 169; *Nielsen/Schulenburg*, Auslegungsfragen bei Verpflichtungsübernahmen unter Beteiligung von Mitunternehmensschaften am Beispiel von Anwachungsmodellen, FR 2017, 623; *Riedel*, Anmerkungen zum Entwurf eines BMF-Schreibens zu §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG, Ubg 2017, 580; *Adrian/Fey*, Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen in der Steuerbilanz, StUB 2018, 85; *Kahle*, Aktuelle Entwicklungen der Bilanzierung von Rückstellungen, DStR 2018, 976; *Kahle/Braun*, Die Bilanzierung angeschaffter Rückstellungen in der Steuerbilanz, FR 2018, 197; *Nielsen/Schulenburg*, Auslegungsfragen bei Verpflichtungsübernahmen unter Beteiligung von Betriebsstätten, FR 2018, 1075; *U. Prinz/Otto*, Neues BMF-Anwendungsschreiben vom 30.11.2017 zu §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG, GmbHR 2018, 497; *Weber-Grellet*, Berücksichtigung von Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung, DB 2018, 661; *Bünning*, Übernahme stiller Lasten beim Unternehmenskauf in der Krise, BB 2019, 2667; *Förster/Werthebach*, Immer noch offene Fragen bei Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen, BB 2019, 299; *U. Prinz*, Steuerbilanzierung eines negativen Kaufpreises beim Unternehmenserwerb, DB 2020, 2145.

I. Systematische und historische Einordnung des Abs. 7

1. Systematische Einordnung des Abs. 7

2400

Satz 1 betrifft den Grundfall der Übernahme von Verpflichtungen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, und bestimmt, dass diese Ansatzverbote, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalte auch für den Übernehmer und dessen Rechtsnachfolger gelten. Abs. 7 Satz 1 trifft eine Bestimmung über die Bilanzierung zu den auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtagen und behandelt somit die Folgebilanzierung der übernommenen Verpflichtung (*Adrian/Fey*, StUB 2013, 404 [408]).

Die Regelung läuft der Rechtslage, wie sie bei Anwendung der handelsbilanzrechtl. Regeln bestünde, zuwider. Die Übertragung einer stillen Last im Rahmen eines Anschaffungsvorgangs wäre beim Erwerber erfolgsneutral zu behandeln, weil auch die Übernahme einer beim Veräußerer nicht oder in zu geringer Höhe passivierten

Verpflichtung Teil der AK des Erwerbers ist (vgl. *Fuhrmann*, DB 2014, 9 [10]). Demnach stünde dem Ausweis eines Aufwands beim Veräußerer – der durch die in diesen Fällen zu leistende Ausgleichszahlung für die Übernahme der Verpflichtung oder durch eine entsprechende Kaufpreisminderung bei Wegfall der bilanziell nicht oder zu niedrig ausgewiesenen Verbindlichkeit tatsächlich entsteht – kein Erwerbsgewinn des Veräußerers – der tatsächlich auch nicht entstanden ist – gegenüber (*Schultz/Debnar*, BB 2014, 107 [108]). Abs. 7 negiert das Prinzip der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen und fingiert unter Durchbrechung des Realisationsprinzips die Entstehung eines Erwerbsgewinns (vgl. Anm. 2421, 2424). Die Regelung stellt damit ein bilanzstl. Novum dar (*Adrian/Fey*, StuB 2013, 404 [408]; *Fuhrmann*, DB 2014, 9 [15]).

Satz 2 erstreckt die Rechtswirkung des Satzes 1 auf die Fälle der Erfüllungsübernahme mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung und des Schuldbeitritts. Es handelt sich um Fallgestaltungen, die in ihrer wirtschaftlichen Wirkung einer Verpflichtungsübernahme iSd. Satzes 1 gleichkommen.

Satz 3 überträgt die Regelung des Satzes 1 auf die Fälle der Übertragung eines Mitunternehmeranteils.

Satz 4 wiederholt die zuvor in R 6a Abs. 13 EStR 2012 befindliche Regelung.

Satz 5 eröffnet die Möglichkeit der Bildung einer stfreien Rücklage iHv. 14/15 des sich nach Sätzen 1 bis 3 ergebenden Gewinns und regelt gleichzeitig die regelmäßige Auflösung dieser Rücklage.

Satz 6 regelt die außerplanmäßige Auflösung der nach Satz 5 gebildeten Rücklage für den Fall, dass die Verpflichtung bereits vor Ablauf des regelmäßigen Auflösungszeitraums nicht mehr besteht.

Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich: Abs. 7 gilt unmittelbar für die Gewinnermittlung nach § 5, aber auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1. Als Gewinnermittlungsvorschrift hat die Regelung auch Bedeutung für die KSt (§§ 7, 8 KStG) und für die GewSt (§ 7 GewStG). Die Vorschrift gilt für gesetzlich zur Buchführung verpflichtete Vollkaufleute sowie für freiwillig buchführende Gewerbetreibende. Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln oder Überschusseinkünfte erzielen, kommen weder als ursprünglich Verpflichteter (vgl. Anm. 2413) noch als Übernehmer (vgl. Anm. 2416) iSd. Abs. 7 in Betracht (*Kahle/Braun*, FR 2018, 197 [199]).

Verhältnis zu § 4f: Abs. 7 stellt die komplementäre Vorschrift zu § 4f dar. Die Regelung des Abs. 7 soll verhindern, dass Passivierungsbeschränkungen bei der Übertragung stiller Lasten bis zur erstmaligen Anwendung des § 4f ins Leere laufen (BTDrucks. 18/68, 74). Abs. 7 ist allerdings unabhängig vom Eingreifen des § 4f anzuwenden.

Benz/Placke, DStR 2013, 2653 (2660); *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 (9); *Grützner*, StuB 2015, 17 (20); *Bachmann/Richter/Risse*, DB 2017, 2301.

Während Abs. 7 die Rechtslage für den Erwerber regelt, der eine Verbindlichkeit übernimmt, hat § 4f die Rechtslage beim Veräußerer zum Gegenstand. Beim Veräußerer entsteht durch die Übertragung der stillen Last, verbunden mit einer Ausgleichszahlung an den Übernehmer oder durch eine entsprechende Kaufpreisminderung, ein Aufwand, der nach § 4f im Regelfall zwingend auf 15 Jahre zu verteilen ist. Abs. 7 korrespondiert nicht völlig mit § 4f (*Bünning*, BB 2019, 2667 [2669]; *Förster/Werthebach*, BB 2019, 299). So ist die Verteilung des Erwerbsgewinns (vgl.

Anm. 2424) zulässig, aber nicht zwingend (s. Anm. 2470). Ist die Verteilung aufgrund der Regelung des Abs. 7 Satz 6 verkürzt, geht dies nicht mit einer Verkürzung der Aufwandsverteilung nach § 4f einher; Letztere ist vielmehr ungekürzt vorzunehmen (*Benz/Placke*, DStR 2013, 2653 [2660]). Zudem finden sich in § 4f Ausnahmen, bei denen keine Verteilung des Aufwands vorzunehmen ist (vgl. § 4f Abs. 1 Satz 3). Diese Ausnahmeregelungen haben keine Entsprechung in Abs. 7.

2. Entstehungsgeschichte

2401

Rechtsprechung des BFH: Abs. 7 steht im engen Zusammenhang mit der gleichzeitig eingeführten Regelung des § 4f. Die Vorschriften stellen eine Reaktion auf die Rspr. des BFH zur Bilanzierung bei der Übertragung von Schulden, die beim übertragenden Unternehmen nicht oder nur eingeschränkt passiviert werden konnten (sog. stille Lasten), dar. Der BFH hielt eine Passivierung beim übernehmenden Unternehmen und damit die Realisierung stiller Lasten des übertragenden Unternehmens in weiterem Umfang als die FinVerw. für möglich. Ausgangspunkt war die Entsch. des BFH (BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566) zur Übernahme von Rückstellungen aus schwebenden Geschäften. Die Klägerin erwarb in Wege des *asset deals* von einer konzernangehörigen GmbH sämtliche einem bestimmten Geschäftsbereich zugehörigen aktiven und passiven WG. Zu diesem Bereich gehörten auch die Verpflichtungen aus zwei Verträgen, die keinen wirtschaftlichen Nutzen mehr versprochen und für die das übertragende Unternehmen handelsrechtl., aber wegen Abs. 4a nicht stl., eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften passiviert hatte. Die Klägerin, das übernehmende Unternehmen, passivierte diese Rückstellungen ab dem Zeitpunkt der Übernahme auch stl. Entgegen der Auffassung der FinVerw. (nach Ergehen der Entsch. bekräftigt in BMF v. 24.6.2011 – IV C 6 - S 2137/0 - 03, BStBl. I 2011, 627) hielt der BFH dieses Vorgehen mit der Maßgabe für zutreffend, dass es sich bei der Rückstellung beim übernehmenden Unternehmen nicht um eine solche für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, sondern um eine solche für ungewisse Verbindlichkeiten handele. In einer zweiten Entsch. (BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, BFH/NV 2012, 635) trat der BFH dem genannten BMF-Schreiben ausdrücklich entgegen und entschied für den Fall einer Betriebsveräußerung, dass eine Verbindlichkeit, die beim Veräußerer aufgrund eines stl. Rückstellungsverbots (im Streitfall handelte es sich um eine Jubiläumsrückstellung) nicht passiviert werden durfte, vom Erwerber als ungewisse Verbindlichkeit auszuweisen und in den Folgebilanzen beizubehalten sei. Mit zwei Entsch. zur Übernahme von Pensionsverpflichtungen setzte der BFH diese Rspr. fort (BFH v. 12.12.2012 – I R 28/11, BFH/NV 2013, 884; BFH v. 12.12.2012 – I R 69/11, BFH/NV 2013, 880).

Reaktion des Gesetzgebers: Diese Rspr. stieß im Schrifttum allg. auf Zustimmung (vgl. zB *Oser*, Kommentar zu BFH I R 69/11, BB 2013, 946; krit. aber *Hoffmann*, StuB 2013, 237 [238]). Es wird konstatiert, dass der BFH seiner Rspr. das Realisations- und das Anschaffungskostenprinzip zugrunde gelegt habe (*Kahle/Braun*, FR 2018, 197 [198f.]). Vereinzelt wird aber auch davon gesprochen, dass durch die Übernahme der Verpflichtung die Bilanzierungsbeschränkungen „ausgehobelt“ würden (*Weber-Grellet*, DB 2018, 661). Auf Seiten des Steuergesetzgebers führte die Rspr. des BFH jedenfalls zur Befürchtung von Steuerausfällen in Milliardenhöhe durch die steuergünstige Verschiebung von Verpflichtungen, insbes. zwischen verbundenen Unternehmen (BTDrucks. 18/68, 73). Die Schätzung der Steuermindereinnahmen belief sich auf mindestens 15 Mrd. € (BRDrucks. 740/13, 31);

teilweise wurden auch Steuerausfälle iHv. 20 bis 30 Mrd. € für möglich gehalten (BRDrucks. 376/1/13, 13). Zudem wurde die Verschiebung stiller Lasten durch Übertragungen von Pensionsrückstellungen zwischen verbundenen Unternehmen befürchtet (BRDrucks. 740/13, 115). Folge war die Einführung von § 4f und § 5 Abs. 7 mit dem AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2), die die Rspr. des BFH zur entgeltlichen Übertragung passivierungsbeschränkter Verpflichtungen in haushaltsverträglicher Weise umsetzen und Steuerausfallrisiken sowie Gestaltungen vorbeugen sollen (BTDrucks. 18/68, 73). Die Vorschriften dienen der Festschreibung von Passivierungsbegrenzungen auch im Falle der Übertragung einer Verbindlichkeit, wobei § 4f die Seite des übertragenden und § 5 Abs. 7 die Seite des übernehmenden Stpfl. betrifft. Bestehende stille Lasten sollen konserviert werden (so *Bolik/Selig-Kraft*, DStR 2017, 169), also nicht durch Übertragung gehoben werden können. Die neu geschaffenen Regelungen gehen insoweit noch über die bisherige Auffassung der FinVerw. hinaus, als sie mit Satz 2 auch die Fälle der Erfüllungsübernahme mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung und des Schuldbeitritts einbeziehen (vgl. BMF v. 24.6.2011 – IV C 6 - S 2137/0 - 03, BStBl. I 2011, 627, Rz. 8). Der sich aus der Übernahme einer Verpflichtung oder einem gleichgestellten Tatbestand ergebende fiktive Ertrag (s. Anm. 2421, 2424) des übernehmenden Stpfl. kann durch Bildung einer stfreien Rücklage auf bis zu 15 Jahre, längstens aber bis zum Wegfall der Verpflichtung, verteilt werden.

Im Schrifttum wird die Reaktion des Gesetzgebers auf die Rspr. des BFH als fiskalisch motiviert, systemwidrig und das Bilanzsteuerrecht weiter komplizierend gewertet.

Adrian/Fey, StuB 2014, 53 (60); *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 (12); *Kaminski*, Stbg 2014, 144 (155); *U. Prinz/Otto*, GmbH 2018, 497 (498). *U. Prinz*, DB 2020, 2145 (2147) nennt die Regelung GoB-widrig.

Im Hinblick auf die gesetzliche Intention, die steuergünstige Verschiebung von Verpflichtungen gerade unter verbundenen Unternehmen zu verhindern, wird im Schrifttum bemängelt, dass die Regelung nicht – wie in einem ersten Entwurf vorgesehen – auf Konzernfälle beschränkt worden ist.

Kaminski, Stbg 2014, 144 (155); *Riedel*, FR 2014, 6 (9); *Kahle*, DStR 2018, 976 (980); *Kahle/Braun*, FR 2018, 197 (199); *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 224.

Wegen der Auswirkungen auf die Übertragung von Pensionsverpflichtungen wird die Neuregelung zudem kritisiert, weil dadurch Maßnahmen zur Bekämpfung von Altersarmut durch den Aufbau betrieblicher Altersversorgungssysteme entgegengewirkt wird (*Killat*, DStZ 2013, 334 [335, 345]).

Zeitliche Anwendbarkeit: Abs. 7 ist gem. § 52 Abs. 9 Satz 1 erstmals auf Wj. anzuwenden, die nach dem 28.11.2013 (Tag des Beschlusses des BTag zum AIFM-StAnpG) enden. § 52 Abs. 9 Satz 2 räumt die Möglichkeit ein, Abs. 7 auf Antrag auch für frühere Wj. anzuwenden. In Fällen, in denen der Stpfl. bereits vor dem Wj. 2013 die Passivierungsbeschränkungen der übernommenen Verpflichtung berücksichtigt hat, können so im Erg. unnötige Bilanzberichtigungen vermieden werden (*Benz/Placke*, DStR 2013, 2653 [2659]; *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 [9]). Eine Beschränkung auf Verpflichtungsübernahmen, die nach dem 28.11.2013 stattgefunden haben, ist nicht vorgesehen. Die Neuregelung gilt vielmehr auch für Verpflichtungsübernahmen, die uU lange vor diesem Zeitpunkt vereinbart worden sind (*Adrian/Fey*, StuB 2014, 53 [59]). Darin wird eine zulässige unechte Rückwir-

kung gesehen (*Benz/Placke*, DStR 2013, 2653 [2659]). Zu Schuldübertragungen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen, die vor dem 14.12.2011 (Tag der Entsch. BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, BFH/NV 2012, 635) vereinbart wurden, findet sich eine Modifizierung des Abs. 7 Satz 5 in § 52 Abs. 9 Satz 3. Danach kann der wegen der geänderten Rechtslage auszuweisende Erwerbsgewinn auf 20 Jahre verteilt werden.

Einstweilen frei.

2402–2409

II. Übernahme von Verpflichtungen, die beim übertragenden Unternehmen Passivierungsbeschränkungen unterlegen haben (Abs. 7 Satz 1)

1. Tatbestandsvoraussetzungen

a) Verpflichtungen

2410

Verpflichtungen im bilanzrechtl. Sinne sind Verbindlichkeiten (s. Anm. 670 ff.) und Rückstellungen (s. Anm. 680 ff.). In jedem Fall muss es sich um eine Außenverpflichtung, also eine Verbindlichkeit gegenüber einem Dritten, handeln.

Anm. 670, 680, *Dannecker/Rudolf*, BB 2014, 2539 (2542); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 242b (3/2020); *Kahle/Braun*, FR 2018, 197 (199); *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 225.

Das Vorliegen einer faktischen Verbindlichkeit (zB Kulanzrückstellung) reicht aus (*Schindler*, GmbHR 2014, 786 [787]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 242b [3/2020]). Eine Ausweitung des Anwendungsbereichs des Abs. 7 Satz 1 auch auf Innenverpflichtungen kommt uE nicht in Betracht.

Vgl. auch Anm. 2414; ebenso *Kaminski*, Stbg 2014, 144 (149) mit Fn. 26; *Kahle/Braun*, FR 2018, 197 (199); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 242b (3/2020); aA *M. Prinz*, Ubg 2013, 57 (60).

b) Übernahme von Verpflichtungen

aa) Schuldnerwechsel im rechtlichen Sinne

2411

Schuldnerwechsel ohne Eintreten in die Rechtsstellung des Übertragenden: Die Übernahme einer Verpflichtung, die zur Anwendbarkeit des Abs. 7 Satz 1 führt, ist immer dann gegeben, wenn im rechtl. Sinne ein Schuldnerwechsel vorgenommen wird, dh. wenn der ursprüngliche Schuldner aus dem Schuldverhältnis ausscheidet und ein neuer Schuldner an seine Stelle tritt (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [61]). Dies kann auf vertraglicher Basis im Wege der befreienden Schuldübernahme gem. § 414 BGB, durch gesetzliche Schuldübernahme, wie etwa bei einem Betriebsübergang nach § 613a BGB, sowie im Wege der Gesamt- oder Sonderrechtsnachfolge (bei Umwandlungen oder Einbringungen über dem Buchwert sowie bei Nichtanwendbarkeit des UmwStG) geschehen (*Schindler*, GmbHR 2014, 786 [788]). Abs. 7 ist in allen genannten Fällen gleichermaßen anzuwenden, obwohl insbes. beim gesetzlichen Schuldnerwechsel, etwa gem. § 613a BGB, von Gestaltungen, die ausweislich der Gesetzesbegründung verhindert werden sollten (vgl. Anm. 2400), nicht die Rede sein kann und es eher fernliegend erscheint, dass ein Stpfl. einen

Betriebsübergang initiiert, um stille Lasten realisieren zu können (so zutr. *Kaminski*, Stbg 2014, 144 [154]).

Keine Anwendung des Abs. 7:

- ▶ *Kein Schuldnerwechsel*: Demnach liegt kein Fall des Abs. 7 Satz 1 vor, wenn eine Pensionszusage (Direktzusage) auf einen Pensionsfonds übertragen wird (glA *Bolik/Selig-Kraft*, DStR 2017, 169 [174]; *Kahle*, DStR 2018, 976 [980]; *Kahle/Braun*, FR 2018, 197 [200]), denn dies führt nicht zum völligen Ausscheiden des zusagenden Unternehmens aus dem Schuldverhältnis; das zusagende Unternehmen hat vielmehr gem. § 1 Abs. 1 Satz 3 BetrAVG weiterhin, wenn auch subsidiär, für die zugesagte Leistung einzustehen (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [61]). Dazu, dass auch kein Fall des Abs. 7 Satz 2 gegeben ist, vgl. Anm. 2430.
- ▶ *Eintreten in die Rechtsstellung des Übertragenden*: Kein Fall des Abs. 7 liegt außerdem vor, wenn der Übernehmer nach anderen Vorschriften in die Rechtsstellung des Übertragenden eintritt und bereits aus diesem Grund die Buchwerte des Übertragenden und damit die bestehenden Passivierungsbeschränkungen fortzuführen hat, so etwa im Falle des § 6 Abs. 3 oder bei Buchwertübertragungen nach dem UmwStG (*Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 [10]; *Schindler*, GmbHR 2014, 786 [788]; *Reddig in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 225).

2412 **bb) Entgeltlichkeit der Übernahme nicht Voraussetzung**

Abs. 7 Satz 1 setzt nach seinem Wortlaut nicht voraus, dass die Verpflichtung gegen Entgelt übernommen wird. Demnach fallen grds. auch unentgeltliche Vorgänge unter die Regelung.

M. Prinz, Ubg 2013, 57 (62) *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 242c (3/2020); aA *Riedel*, FR 2014, 6(8); wohl auch *Lüdenbach/Hoffmann*, GmbHR 2014, 123 (127).

Auch im Falle eines unentgeltlichen Erwerbs, verbunden mit einer Übernahme von Verpflichtungen, die einer Passivierungsbeschränkung unterliegen, hat der Erwerber grds. die erworbenen WG zu Zeitwerten und daher die übernommenen Verpflichtungen in Höhe der tatsächlich bestehenden Last zu bilanzieren. Etwas anderes gilt nur, wenn die unentgeltliche Übertragung zum Buchwert stattfindet (zB im Falle des § 6 Abs. 3), weil dann der Übernehmende in die Rechtsstellung des Übertragenden eintritt (s. Anm. 2411 „Eintreten in die Rechtsstellung des Übertragenden“).

2413 **c) Ursprünglich Verpflichteter**

Erstbegründer der Verpflichtung: Der ursprünglich Verpflichtete iSd. Abs. 7 Satz 1 ist derjenige, der die übernommene Verpflichtung selbst begründet hat und erstmals auf einen Dritten überträgt.

M. Prinz, Ubg 2013, 57 (62); *Lüdenbach/Hoffmann*, GmbHR 2014, 123 (127); *Schindler*, GmbHR 2014, 786 (788); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 242d (3/2020); BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 – S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 9; krit. dazu *Riedel*, Ubg 2017, 580 (582).

Bilanzierender Verpflichteter: Ursprünglich Verpflichteter kann nur ein bilanzierender Unternehmer sein, da nur bei ihm Ansatzverbote und -beschränkungen sowie Bewertungsvorbehalte eingegriffen haben können. Demnach kann ein Schuldner, der seinen Gewinn gem. § 4 Abs. 3 durch Einnahmenüberschussrechnung er-

mittelt oder der Überschusseinkünfte erzielt, nicht ursprünglich Verpflichteter iSd. Abs. 7 Satz 1 sein.

M. Prinz, Ubg 2013, 57 (62); *Schindler*, GmbHR 2014, 786 (787); *Riedel*, Ubg 2017, 580 (582); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 242b (3/2020).

d) Ansatzverbote, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalte

aa) Ansatzverbote oder -beschränkungen

2414

Ansatzverbote und -beschränkungen iSd. Abs. 7 Satz 1 sind Regelungen des StRechts, die die allgemeinen Grundsätze über die Passivierung von Verpflichtungen modifizieren. Es handelt sich insbes. um folgende Regelungen:

- ▶ § 5 Abs. 3: Beschränkung der Passivierung von Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [61]; *Adrian/Fey*, StuB 2018, 85; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 226);
- ▶ § 5 Abs. 4: Beschränkung der Passivierung von Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [61]; *Schindler*, GmbHR 2014, 786 [787]; *Adrian/Fey*, StuB 2018, 85; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 226);
- ▶ § 5 Abs. 4a: Verbot der Passivierung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [61]; *Schindler*, GmbHR 2014, 786 [787]; *Adrian/Fey*, StuB 2018, 85; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 225);
- ▶ § 5 Abs. 4b Satz 2: Beschränkung der Passivierung von Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebauter oder abgebauter radioaktiver Anlagenteile (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [61]; *Adrian/Fey*, StuB 2018, 85; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 226);
- ▶ § 6a Abs. 1 und 2: Beschränkung der Passivierung von Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [61]; *Schindler*, GmbHR 2014, 786 [787]; *Adrian/Fey*, StuB 2018, 85; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 226).

Keine Ansatzverbote und -beschränkungen iSd. Abs. 7 Satz 1 sind gegeben, soweit Verpflichtungen nach allgemeinen bilanzrechtl. Grundsätzen nicht bilanziert werden dürfen (*Adrian/Fey*, StuB 2014, 53 [58]; aA *M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [61 f.]). In diesem Fall liegt regelmäßig keine abgrenzbare wirtschaftliche Last vor, so dass eine Realisierung einer stillen Last durch Übertragung der Verpflichtung nicht in Betracht kommt.

Nicht in den Anwendungsbereich fallen demnach insbes. folgende Ansatzverbote:

- ▶ *Passivierungsverbot für Innenverpflichtungen*: Hier ist keine stille Last des Veräußerers gegeben, die realisiert werden könnte (*Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 226). Eine Innenverpflichtung liegt zB vor, wenn der Stpfl. ein Gebäude bilanziert, das der Instandsetzung bedarf. Die Last, die sich aus der Notwendigkeit der Instandsetzung ergibt, zeigt sich in der Gewinnermittlung des betreffenden Stpfl. durch einen entsprechend niedrigeren Buchwert des Gebäudes. Eine stille Last läge vor, wenn der Stpfl. das Gebäude mit dem Wert eines bereits instandgesetzten Gebäudes aktivieren würde und bei Veräußerung das – zu hoch bewertete – Gebäude ausbuchen und den – am tat-

sächlichen Gebäudezustand orientierten und daher geringeren – Kaufpreis vereinnahmen würde. Ein solches Vorgehen ist jedoch nicht zulässig.

- ▶ § 5 Abs. 2a: Beschränkung der Passivierung von Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen (*Reddig in Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 226; aA *M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [61]; *Schindler*, GmbHR 2014, 786 [787]; BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 2). In diesem Fall ist eine Belastung des Stpfl. – auch nach handelsrechtl. Bilanzierungsgrundsätzen (*Gassner*, Freundesgabe Haas, 1996, 121 [122]) – noch nicht gegeben, so dass eine Last auch nicht realisiert werden kann.
- ▶ § 5 Abs. 4b Satz 1: Passivierungsverbot für Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wj. als AHK eines WG zu aktivieren sind (*Reddig in Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 226; aA *M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [61]; *Schindler*, GmbHR 2014, 786 [787]; BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619 Rz. 2). Die Regelung gibt lediglich deklaratorisch den Inhalt eines GoB wieder (vgl. Anm. 2100). Es liegt keine wirtschaftliche Belastung des Unternehmens vor, die durch Übertragung realisiert werden könnte.
- ▶ *Passivierungsbeschränkungen, die sich aus ausländischem Recht ergeben* (*Adrian/Fey*, StuB 2014, 53 [58]; *Schindler*, GmbHR 2014, 786 [787f.]). Fälle, in denen solche Passivierungsbeschränkungen in Rede stehen, sind allerdings nicht ersichtlich.

2415 **bb) Bewertungsvorbehalte**

Bewertungsvorbehalte iSd. Abs. 7 Satz 1 sind

- ▶ § 6 Abs. 1 Nr. 3: besondere Bewertungsvorschriften für Verbindlichkeiten, insbes. die Pflicht zur Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von zwölf Monaten und mehr (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [61]; *Schindler*, GmbHR 2014, 786 [787]; *Reddig in Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 226; BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 2);
- ▶ § 6 Abs. 1 Nr. 3a: besondere Bewertungsvorschriften für Rückstellungen (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [61]; *Schindler*, GmbHR 2014, 786 [787]; *Reddig in Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 226; BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 2);
- ▶ § 6a Abs. 3 und 4: besondere Bewertungsvorschriften für Pensionsrückstellungen (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [61]; *Schindler*, GmbHR 2014, 786 [787]; *Reddig in Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 226).

e) Übernehmer oder dessen Rechtsnachfolger

2416 **aa) Übernehmer**

Übernehmer ist der die Verpflichtung übernehmende Stpfl.

2417 **bb) Rechtsnachfolger**

Rechtsnachfolger des Übernehmers ist jeder Einzel-, Sonder- oder Gesamtrechtsnachfolger (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [63]). Da der Rechtsnachfolger im Zuge des je-

weiligen Vorgangs stets die Verpflichtung vom vorherigen Übernehmer übernimmt, ist er selbst auch ein „Übernehmer“ iSd. Abs. 7 Satz 1 (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [64]). Der gesonderten Erwähnung der Rechtsnachfolger hätte es daher nicht bedurft (glA *M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [64]).

Einstweilen frei.

2418–2419

2. Rechtsfolge

a) Bilanzierung bei Zugang der Verbindlichkeit

2420

Abs. 7 Satz 1 trifft keine Regelung für die Bilanzierung zum Zeitpunkt der Übernahme der Verpflichtung (Zugangsbilanzierung), sondern betrifft allein die Folgebilanzierung (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [63]). Beim Zugang der Verbindlichkeit ist demnach nach allgemeinen Bilanzierungsregeln zu verfahren.

Bolik/Selig-Kraft, DStR 2017, 169 (170); *Nielsen/Schulenburg*, FR 2017, 623 (624); *Kahle/Braun*, FR 2018, 197 (203); *Reddig in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 227.

Diese besagen, dass Anschaffungsvorgänge erfolgsneutral sind.

Benz/Placke, DStR 2013, 2653 (2658); *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 (8); *Schindler*, GmbHR 2014, 786 (787); *Kahle/Braun*, FR 2018, 197 (203); *Reddig in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 227.

Soweit die übernommene Verpflichtung im Rahmen des Austauschgeschäfts in den Leistungsaustausch eingeflossen ist, ist sie ohne Berücksichtigung der Passivierungsbeschränkungen auszuweisen.

b) Bilanzierung in der auf die Übernahme der Verbindlichkeit folgenden Bilanz

aa) Fiktion

2421

Abs. 7 Satz 1 enthält eine Fiktion.

Adrian/Fey, StuB 2013, 404 (408); *Geberth/Höhn*, DB 2013, 1192 (1194); *M. Prinz*, Ubg 2013, 57 (63); *Adrian/Fey*, StuB 2014, 53 (54, 58); *Schultz/Debnar*, BB 2014, 107 (110); *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 503.

Sie wird als „Bilanzierungsfiktion“ (*Adrian/Fey*, StuB 2018, 85 [86]) oder „Bilanzierungsfortführungsfiktion“ (*Reddig in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 227) bezeichnet.

bb) Abstrakte Bindung an die Bilanzierung des Übertragenden (sog. „abstrakte“ oder „modifizierte“ Fußstapfentheorie)

2422

Die Regelung sieht vor, dass der Übernehmer oder dessen Rechtsnachfolger in der auf die Übernahme der Verbindlichkeit folgenden Bilanz so zu bilanzieren hat, wie das übertragende Unternehmen ohne die Übernahme zu bilanzieren hätte. Die übernommene Verpflichtung darf also nicht mehr mit den tatsächlichen AK ausgewiesen werden. Dabei kann allerdings nur abstrakt an die Verhältnisse des Übertragenden angeknüpft werden. Eine Bindung an die konkrete Bilanzierung des ursprünglich Verpflichteten vor der Übernahme besteht nicht.

M. Prinz, Ubg 2013, 57 (63); *Adrian/Fey*, StuB 2014, 53 (58); *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 (10); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 242d (3/2020); *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 228.

Der Übernehmer hat demzufolge eine Schattenrechnung vorzunehmen, um den konkret anzusetzenden Wert der Verpflichtung zu ermitteln (*Bolik/Selig-Kraft*, DStR 2017, 169; *Riedel*, Ubg 2017, 580). Unterlag der Übertragende nicht dem deutschen StRecht, so soll auf den Wert abzustellen sein, der nach deutschem StRecht anzusetzen gewesen wäre (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 8). Damit soll verhindert werden, dass die FinVerw. sich mit ausländ. Bilanzierungsregeln befassen muss (*Bolik/Selig-Kraft*, DStR 2017, 169). Im Schrifttum wird insoweit kritisiert, dass hier fiktive Passivierungsbeschränkungen in das deutsche StRecht hineingezogen würden (*Riedel*, Ubg 2017, 580 [582]). Tatsächlich führt dieses Verständnis der Regelung dazu, dass ein Erwerbsgewinn nicht nur dann entsteht, wenn der ursprünglich Verpflichtete eine stille Last gehoben hat, denn das ist bei einem Übertragenden, der seinen Gewinn nach ausländ. Regelungen ermittelt, mangels dem deutschen Recht entsprechender Passivierungsbeschränkungen uU nicht der Fall. Insofern bekommt Abs. 7, der seinem Telos nach verhindern soll, dass bestehende stille Lasten durch Übertragung gehoben werden (vgl. Anm. 2400), eine überschießende Tendenz (*Kahle*, DStR 2018, 976 [981]; *Kahle/Braun*, FR 2018, 197 [203]; *U. Prinz/Otto*, GmbHR 2018, 497 [501]). Im Schrifttum wird daher auch die Ansicht vertreten, dass Abs. 7 in diesen Fällen nicht anwendbar sei (*Adrian/Fey*, StuB 2018, 85 [88]; *Nielsen/Schulenburg*, FR 2018, 1075 [1080 f.]; zweifelnd insoweit *Weber-Grellet*, DB 2018, 661 [665]).

Der Übernehmer kann stl. Wahlrechte unabhängig von der Wahl des Rechtsvorgängers ausüben.

Riedel, Ubg 2017, 580; *Kahle/Braun*, FR 2018, 197 (203); *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 228; BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 10.

Auch ist es zB nicht maßgeblich, dass beim Übertragenden uU wegen Wegfalls der Fortführungsprognose in besonderer Weise zu bilanzieren gewesen wäre.

Adrian/Fey, StuB 2014, 53 (58); *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 (10); zweifelnd noch *Adrian/Fey*, StuB 2013, 404 (408).

2423 cc) Wiederaufleben der Passivierungsbeschränkungen

In der auf die Übernahme der Verbindlichkeit folgenden Bilanz sind somit die Passivierungsbeschränkungen (erneut bzw. beim Erwerber erstmals) anzuwenden. Die übernommene Verpflichtung ist auszubuchen oder abzuwerten; der Anschaffungsvorgang ist somit nicht mehr erfolgsneutral (*Kaminski*, Stbg 2014, 144 [149 f.]; *Schindler*, GmbHR 2014, 786 [788]; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 227).

2424 dd) Erwerbsgewinn

Durch die Ausbuchung bzw. Wertminderung der Verbindlichkeit aufgrund der Anwendung der Passivierungsbeschränkungen ergibt sich ein Gewinn (Erwerbsgewinn).

M. Prinz, Ubg 2013, 57 (63); *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 (8, 10); *Fuhrmann*, DB 2014, 9 (15); *Reddig in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 227.

Dieser Gewinn ist allerdings tatsächlich nicht entstanden (*Geberth/Höhn*, DB 2013, 1192 [1194]), da der der Übernahme zugrunde liegende Anschaffungsvorgang nach allg. Regeln erfolgsneutral zu behandeln ist (vgl. Anm. 2401). Wegen der Erfassung dieses Erwerbsgewinns wird die Neuregelung im Schrifttum kritisiert.

Fuhrmann, DB 2014, 9 (15); bereits krit. zum Gesetzesentwurf *Geberth/Höhn*, DB 2013, 1192 (1194); ebenso mit Hinweis auf das Leistungsfähigkeitsprinzip *Riedel*, DStR 2013, 1047 (1048f.).

Diese Kritik ist berechtigt; tatsächlich besteht uE der eigentlich kritikwürdige Umstand allerdings in den von der Regelung des Abs. 7 erfassten stl. Passivierungsbeschränkungen, die den GoB und dem stl. Nettoprinzip widersprechen und die stillen Lasten hervorgerufen.

GLA *Günkel*, BB 2013, 1001 (1005); *Bolik/Selig-Kraft*, DStR 2017, 169 (174); vgl. auch *Oser*, BB 2013, 946; *Kaminski*, Stbg 2014, 144 (148); insbes. für die Unterbewertung von Pensionsverpflichtungen auch *Lüdenbach/Hoffmann*, GmbHR 2014, 123 (127).

Einstweilen frei.

2425–2429

III. Sinngemäße Anwendung bei Erfüllungsübernahme und Schuldbeitritt (Abs. 7 Satz 2)

1. Tatbestandsvoraussetzungen

a) Tatbestände, die der befreienden Schuldübernahme vergleichbar sind 2430

Abs. 7 Satz 2 benennt mit der Erfüllungsübernahme und dem Schuldbeitritt zwei Tatbestände, die der Schuldübernahme mit Schuldnerwechsel wirtschaftlich vergleichbar sind. Die Vorschrift enthält eine abschließende Aufzählung der Tatbestände, auf die Satz 1 entsprechend anzuwenden ist (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [64]; aA *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 242c (3/2020)). Andere Rechtsgeschäfte, mögen sie auch ebenfalls einer befreienden Schuldübernahme wirtschaftlich vergleichbar sein, fallen daher nicht unter Satz 2 (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [64]; *Schultz/Debnar*, BB 2014, 107 [110]). Insbesondere die Auslagerung von Pensionsverpflichtungen auf einen externen Versorgungsträger fällt daher auch nicht über den Umweg des Satzes 2 in den Anwendungsbereich des Abs. 7 (dazu, dass kein Fall des Satz 1 vorliegt, vgl. Anm. 2411).

b) Erfüllungsübernahme und Schuldbeitritt

aa) Erfüllungsübernahme 2431

Die Erfüllungsübernahme gem. § 329 BGB unterscheidet sich von der befreienden Schuldübernahme, welche zur Anwendbarkeit des Abs. 7 Satz 1 führt, dadurch, dass der weitere Schuldner nicht in das Schuldverhältnis eintritt, sondern sich lediglich im Innenverhältnis dem ursprünglichen Schuldner gegenüber verpflichtet, die Schuld zu erfüllen. Das ursprüngliche Schuldverhältnis bleibt unverändert bestehen; der Gläubiger hat einen Anspruch (nur) gegenüber dem ursprünglichen Schuldner. Dieser erwirbt einen Freistellungsanspruch gegen den weiteren Schuldner.

Bei der Erfüllungsübernahme ist der ursprüngliche Schuldner als der „ursprünglich Verpflichtete“ (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [64f.]) und der Schuldner der Freistellungsverpflichtung als „Übernehmer“ iSd. Satzes 1 anzusehen.

2432 **bb) Schuldbeitritt**

Der Schuldbeitritt gem. § 421 BGB zeichnet sich dadurch aus, dass der neue Schuldner in das Schuldverhältnis eintritt, ohne aber – wie bei der befreienden Schuldübernahme – den bisherigen Schuldner daraus zu verdrängen. Ursprünglicher und beitretender Schuldner sind fortan Gesamtschuldner. Der Schuldbeitritt ist ein Vertrag zugunsten Dritter, nämlich des Gläubigers. Im Außenverhältnis entsteht eine eigenständige Verpflichtung des Beitretenden gegenüber dem Gläubiger. Im Innenverhältnis kann der Beitretende gegenüber dem bisherigen allein Verpflichteten die Schuld in vollem Umfang übernehmen. Wird der ursprüngliche Schuldner als Gesamtschuldner vom Gläubiger in Anspruch genommen, kann er in dem Umfang, in dem der Beitretende ihm gegenüber die Schuld übernommen hat, von diesem Ausgleich verlangen (BFH v. 26.4.2012 – IV R 43/09, BFH/NV 2012, 1248 Rz. 15, mwN).

2433–2434 Einstweilen frei.

2. Rechtsfolge

2435 **a) Sinngemäße Anwendung des Abs. 7 Satz 1**

Abs. 7 Satz 2 fordert für die Fälle der Erfüllungsübernahme und des Schuldbeitritts die sinngemäße Anwendung des Satzes 1. Das bedeutet, dass die Verpflichtung desjenigen, der Schuldner des Freistellungsanspruchs (bei Erfüllungsübernahme) bzw. neu hinzutretender Schuldner (bei Schuldbeitritt) ist, den Ansatzverboten und -beschränkungen sowie Bewertungsvorbehalten unterliegt, die für den ursprünglichen Schuldner gelten.

b) Erfüllungsübernahme

2436 **aa) Bilanzierung beim ursprünglich Verpflichteten**

Im Falle der Erfüllungsübernahme hat der ursprüngliche Schuldner uE die Verpflichtung erfolgswirksam auszubuchen, weil er wirtschaftlich nicht belastet ist (glA *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 233). Der Ausweis eines Freistellungsanspruchs kommt nicht in Betracht. Der BFH hat dies für den Fall des Schuldbeitritts entschieden (BFH v. 26.4.2012 – IV R 43/09, BFH/NV 2012, 1248, Rz. 16); für die Erfüllungsübernahme, die im Erg. ebenso zu einer völligen Freistellung des ursprünglich Verpflichteten führt, kann nichts anderes gelten (ähnlich *U. Prinz/Adrian*, StuB 2011, 171 [175]; *Schlotter*, BB 2012, 951 [955]; *Förster/Werthebach*, BB 2019, 299 [303]). Im Schrifttum wird demgegenüber auch die Auffassung vertreten, der ursprünglich Verpflichtete habe die Schuld weiterhin unter Beachtung aller Beschränkungen zu passivieren und den Freistellungsanspruch gegenüber dem „Übernehmer“ in Höhe des an diesen für die Übernahme der Verpflichtungen gezahlten Betrags zu aktivieren (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [65]).

Nach hier vertretener Auffassung realisiert der ursprüngliche Schuldner die durch die Passivierungsbeschränkung entstandene stille Last, weil er an den Übernehmer

eine als BA zu behandelnde Ausgleichszahlung zu leisten hat, während ein Passivposten entweder gar nicht (so zB im Falle der in der stl. Gewinnermittlung nicht anzusetzenden Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften) oder in geringerer Höhe als die Ausgleichszahlung wegfällt.

bb) Bilanzierung beim Übernehmer

2437

Der Übernehmer passiviert die Freistellungsverpflichtung gegenüber dem ursprünglich Verpflichteten als Verbindlichkeit oder Rückstellung. Zum Zeitpunkt der Übernahme hat er dabei nach allgemeinen Regeln zu verfahren; das bedeutet, dass er die Verpflichtung in Höhe des Werts, der sich bei Beachtung des Prinzips der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen ergibt, zu passivieren hat (*Schlotter*, BB 2012, 951 [955]). In der auf die Übernahme der Verbindlichkeit folgenden Bilanz hingegen hat er die zuvor beim ursprünglichen Schuldner bestehenden Passivierungsbeschränkungen zu beachten, also die Verpflichtung abzuwerten oder auszubuchen. Durch die gegenüber der tatsächlich erhaltenen Zahlung zurückbleibende Möglichkeit der Passivierung der Freistellungsverpflichtung entsteht beim Übernehmer ein Erwerbsgewinn.

c) Schuldbeitritt

aa) Bilanzierung beim ursprünglich Verpflichteten

2438

Beim Schuldbeitritt bucht der ursprüngliche Schuldner die Verpflichtung – so sie überhaupt passiviert werden durfte – erfolgswirksam aus (*Reddig in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 232), weil es an der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme fehlt. Einen Freistellungsanspruch hat er nicht zu aktivieren, weil es sich angesichts der Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme durch den Gläubiger um eine nicht hinreichend konkretisierte Forderung handelt. Der an den Übernehmer gezahlte Betrag stellt beim ursprünglichen Schuldner eine BA dar, so dass er im Erg. die stille Last realisiert (BFH v. 26.4.2012 – IV R 43/09, BFH/NV 2012, 1248, Rz. 16 f., 21).

bb) Bilanzierung beim Übernehmer

2439

Die Bilanzierung beim Übernehmer im Falle des Schuldbeitritts entspricht derjenigen im Falle der Erfüllungsübernahme (s. Anm. 2437; vgl. auch *Förster/Werthebach*, BB 2019, 299 [302]).

Einstweilen frei.

2440–2449

IV. Entsprechende Anwendung bei Erwerb eines Mitunternehmeranteils (Abs. 7 Satz 3)

1. Tatbestandsvoraussetzungen

a) Erwerb eines Mitunternehmeranteils oder eines Teilanteils

2450

Der Gesetzeswortlaut spricht vom „Erwerb eines Mitunternehmeranteils“. Das umfasst uE sowohl die Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils als auch eines Teilanteils.

GLA *M. Prinz*, Ubg 2013, 57 (66); *Dannecker/Rudolf*, BB 2014, 2539 (2540); *Schindler*, GmbHR 2014, 786 (790); *Nielsen/Schulenburg*, FR 2017, 623 (627); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 242g (3/2020); *Reddig in Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 234.

Zum einen besteht kein sachlicher Grund, die Übertragung von Teilen von Mitunternehmeranteilen von der Regelung auszunehmen; zum anderen zeigt zB der Wortlaut des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, dass der Gesetzgeber es deutlich zum Ausdruck bringt, wenn er eine Regelung auf die Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils beschränken will.

2451 b) Entgeltlicher Erwerb

Abs. 7 Satz 3 betrifft nach der Gesetzesbegründung den „Sonderfall der entgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils“ (BTDrucks. 18/68, 74).

2452 2. Rechtsfolge

Im Falle des Erwerbs eines Mitunternehmeranteils übernimmt der Erwerber zivilrechtl. nicht eine bestehende Verpflichtung; vielmehr bleibt die PersGes. Schuldnerin der Verpflichtung (vgl. *Dannecker/Rudolf*, BB 2014, 2539 [2540]; *Nielsen/Schulenburg*, FR 2017, 623 [627]). Daher musste mit Satz 3 eine besondere Regelung getroffen werden, um auch diese Fälle in den Anwendungsbereich des Abs. 7 einzubeziehen (*Schindler*, GmbHR 2014, 786 [789]).

Soweit bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils stille Lasten der Gesamthand aufgedeckt werden, weil auch Verpflichtungen bestehen, die Passivierungsbeschränkungen unterliegen, darf der Erwerber die übernommenen Verpflichtungsanteile im Erg. in seiner Ergänzungsbilanz nur unter Beachtung dieser Passivierungsbeschränkungen ausweisen (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [65]; *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 [10]). Allerdings wird beim Zugang auch hier die stille Last zunächst ungeschmälert in der Ergänzungsbilanz ausgewiesen und erst zum nächsten Bilanzstichtag den anzuwendenden Passivierungsbeschränkungen unterworfen (*Benz/Placke*, DStR 2013, 2653 [2659]; *Schindler*, GmbHR 2014, 786 [789]; *Reddig in Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 234). Beim Erwerb des Mitunternehmeranteils entsteht dadurch ein fiktiver Erwerbsgewinn (*Benz/Placke*, DStR 2013, 2653 [2659]; *M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [65]).

Der Erwerbsgewinn kann, wie auch ein fiktiver Erwerbsgewinn nach Abs. 7 Satz 1, auf 15 Jahre verteilt werden (*Dannecker/Rudolf*, BB 2014, 2539 [2540]; *Schultz/Debnar*, BB 2014, 107 [110]). Ob eine entsprechende Rücklage gebildet wird, entscheidet der Erwerber selbst (*Dannecker/Rudolf*, BB 2014, 2539 [2540]; *Lüdenbach/Hoffmann*, GmbHR 2014, 123 [127]).

2453–2459 Einstweilen frei.

V. Übernahme von Pensionsverpflichtung verbunden mit der Übernahme von Vermögenswerten (Abs. 7 Satz 4)

Schrifttum: *Schulenburg*, Die Übertragung von Pensionsverpflichtungen bei Einzelübertritten und (Teil-)Betriebsveräußerung im Lichte der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG, FR 2018, 1030; *Briese*, Bewertung von Pensionsverpflichtungen nach § 5 Abs. 7 S. 4 EStG beim neuen Arbeitgeber, DStR 2019, 943; *Schulenburg/Lüder*, Übernahme von Pensionsverpflichtungen: Auslegungsfragen zur Sonderbewertung nach § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG, FR 2019, 213.

1. Teilwertsplittingsverfahren

Das sog. Teilwertsplittingsverfahren (*Bolik*, StuB 2017, 156 [157]; *Bolik/Selig-Kraft*, DStR 2017, 169 [171]) des Abs. 7 Satz 4 betrifft die Übernahme einer Pensionsverpflichtung gegenüber einem ArbN, der zuvor in einem anderen Unternehmen tätig war, bei gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten (regelmäßig Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen).

Die Vorschrift übernimmt die Verwaltungsanweisung des R 6a Abs. 13 EStR 2012 und ergänzt Abs. 7 Satz 1, der auch für die Übernahme von Pensionsverpflichtungen gilt und zur Folge hat, dass – anders als vom BFH (BFH v. 12.12.2012 – I R 69/11, BFH/NV 2013, 880) für richtig gehalten – die übernommene Verpflichtung in den auf die Übernahme folgenden Jahren mit dem aus der Anwendung des § 6a resultierenden Wert und nicht mit dem tatsächlichen Wert der Verpflichtung auszuweisen ist. Die Regelung greift aber – auch insoweit R 6a Abs. 13 EStR 2012 folgend – nicht ein bei Betriebsübergängen nach § 613a BGB.

Briese, DStR 2019, 943 (945); *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 235a; aA *Huth/Wittenstein*, DStR 2015, 1088 (1091); krit. insoweit auch *Kahle/Braun*, FR 2018, 197 (204 f.); *U. Prinz/Otto*, GmbHR 2018, 497 (503).

In diesen Fällen fehlt es an einem Unternehmenswechsel; vielmehr tritt der neue Betriebsinhaber hinsichtlich der Rechte und Pflichten aus den bestehenden Arbeitsverhältnissen an die Stelle des alten Betriebsinhabers (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 27).

Bei der Übertragung von Pensionsverpflichtungen mit Übertragung von Vermögenswerten auf den neuen ArbG sind in einem zweiteiligen Bewertungsverfahren zum einen der unverfallbare Teil der übertragenen Pensionsanwartschaft (sog. *past service*) und zum anderen der verfallbare, noch zu erdienende Teil der Pensionsverpflichtung (sog. *future service*) zu bewerten (*Huth/Schulenburg*, StuB 2015, 20 [21]).

In den Fällen des Abs. 7 Satz 4 wird der Teilwert der Pensionsrückstellung (*past service*) für die übernommene Verpflichtung abweichend von § 6a Abs. 3 (dazu § 6a Anm. 100 ff.) ermittelt. Er ergibt sich aus der Summe des jeweiligen Barwerts des durch die übertragenen Vermögenswerte gedeckten Teils der Pensionsverpflichtung und dem jeweiligen Teilwert des restlichen Teils der Verpflichtung (*Fuhrmann*, DB 2014, 9 [14]; *Schulenburg*, FR 2018, 1030 [1031]). Allerdings darf der Jahresbetrag nicht negativ werden; er muss also mindestens 0 € betragen. Der *future service* wird gem. § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bewertet (*Huth/Schulenburg*, StuB 2015, 20 [21 f.]; *Briese*, DStR 2019, 943). Durch die gesplittete Bewertung wird die stl. Belastung des ArbG, die sich aus der unterschiedlichen Bewertung des Übertragungsentgelts – das sich an der Marktsituation orientiert – und der Pensionsrückstellung gem. § 6a – mit dem Abzinsungssatz von nach wie vor 6 % – ergeben kann, abgemildert (*Briese*, DStR 2019, 943; vgl. auch *Schulenburg/Lüder*, FR 2019, 213 [216]).

2. Rechtsfolgen

a) Abstrakte bzw. modifizierte Fußstapfentheorie

Da hier wie auch bei Abs. 7 Satz 1 nur eine abstrakte Bindung an die Bilanzierung des Übertragenden besteht (vgl. Anm. 2422), gilt das Nachholverbot des § 6a Abs. 4 in der ersten Schlussbilanz nach der Übernahme nicht (*Kahle/Braun*, FR 2018, 197 [203]; BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 26).

2462 **b) Keine Verteilung des Erwerbsgewinns**

Anders als in den Fällen des Abs. 7 Sätze 1–3 besteht für einen sich aus der Anwendung des Abs. 7 Satz 4 ergebenden Erwerbsgewinn nicht die Möglichkeit der Verteilung auf 15 Jahre mittels Bildung einer Rücklage.

Anm. 2470 ff.; *Schulenburg*, FR 2018, 1030 (1031); *Schulenburg/Lüder*, FR 2019, 213 (214); aA *Briese*, DStR 2019, 943.

Der Erwerbsgewinn wirkt sich vielmehr im Jahr der Übernahme der Pensionsverpflichtung in voller Höhe aus (krit. dazu *Bolik/Selig-Kraft*, DStR 2017, 169 [173]).

2463–2469 Einstweilen frei.

VI. Bildung und Auflösung einer steuerfreien Rücklage (Abs. 7 Sätze 5 und 6)

2470 **1. Bildung einer Rücklage**

Rücklage in Höhe von 14/15 des Erwerbsgewinns: Der sich aus der Übertragung einer mit einer Passivierungsbeschränkung belegten Verpflichtung ergebende fiktive Erwerbsgewinn (vgl. Anm. 2421, 2424) kann nach Abs. 7 Satz 5 über insgesamt 15 Jahre verteilt werden (zur ausnahmsweise zulässigen Verteilung auf 20 Jahre vgl. Anm. 2400 aE). Zu diesem Zweck wird eine Rücklage iHv. 14/15 des Gewinns passiviert. Die Rücklage stellt stl. Eigenkapital dar (*Fuhrmann*, DB 2014, 9 [14]). Besteuert wird dann zunächst nur 1/15 des Erwerbsgewinns (*Fuhrmann*, DB 2014, 9 [14]); die Besteuerung des restlichen Gewinns wird gestreckt (*Riedel*, FR 2014, 6 [11]).

Die Bildung einer Rücklage ist auch zulässig, wenn die übernommene Verpflichtung voraussichtlich vor Ablauf von 15 Jahren wegfallen wird (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 12). Ausgeschlossen ist die Bildung der Rücklage nur, wenn die übernommene Verpflichtung bereits am folgenden Bilanzstichtag nicht mehr besteht (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 13).

Wahlrecht: Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut hat der Erwerber der Verpflichtung ein Wahlrecht im Hinblick auf die Verteilung des Erwerbsgewinns. Er kann dieses Wahlrecht für jede übernommene Verpflichtung, die einer Passivierungsbeschränkung unterliegt, gesondert ausüben (*Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 [11]; *Kaminski*, Stbg 2014, 144 [150]). Entscheidet der Stpfl. sich gegen die Verteilung des fiktiven Erwerbsgewinns auf 15 Jahre, wird dieser in voller Höhe Teil des stpfl. Gewinns des betreffenden Jahres.

Eine Verteilung über einen kürzeren Zeitraum als 14 Jahre (in Ausnahmefällen 19 Jahre, vgl. Anm. 2400 aE) ist ebenfalls zulässig. Ein solches Vorgehen bietet sich zB an, wenn die Laufzeit der übernommenen Verpflichtung kürzer als 15 bzw. 19 Jahre ist (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 12).

2. Auflösung der Rücklage

a) Auflösung über höchstens 14 Jahre

2471

Die Rücklage ist gem. Abs. 7 Satz 6 in den folgenden 14 Wj. zu mindestens 1/14 gewinnerhöhend aufzulösen (sog. Auflösungszeitraum); Wj. ist auch ein Rumpfwirtschaftsjahr (*Adrian/Fey*, StuB 2014, 53 [54]).

Eine höhere Auflösung ist zulässig.

Adrian/Fey, StuB 2014, 53 (59); *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 (11); *Kaminski*, Stbg 2014, 144 (150); *Riedel*, FR 2014, 6 (11); *Adrian/Fey*, StuB 2018, 85 (89).

Das Stetigkeitsprinzip gilt insoweit nicht, so dass der jährliche Auflösungsbetrag an die jeweilige Ertragssituation angepasst werden kann.

Adrian/Fey, StuB 2014, 53 (59); *Benz/Placke*, DStR 2013, 2653 (2659); *Adrian/Fey*, StuB 2018, 85 (89); aA *Schultz/Debnar*, BB 2014, 107 (111).

Eine vorzeitige Auflösung der Gewinnrücklage kann zB sinnvoll sein, um die Entstehung hoher Verlustvorträge und damit die Anwendung der Mindestbesteuerung nach § 10d zu vermeiden.

b) Auflösung bei Wegfall der Verpflichtung

2472

Die Rücklage ist zwingend aufzulösen, wenn die Verpflichtung, für die sie gebildet wurde, nicht mehr besteht (*Förster/Werthebach*, BB 2019, 299 [302]). Das ist zB der Fall, wenn sich der drohende Verlust, der einer nicht passivierten Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zugrunde liegt, realisiert (*Adrian/Fey*, StuB 2014, 53 [59]). In diesen Fällen wird der fiktive Gewinn, der sich aus der Übernahme der Verpflichtung ergibt (s. Anm. 2421, 2424), sofort realisiert und folglich besteuert (*Schultz/Debnar*, BB 2014, 107 [111]).

