

## § 6 Bewertung

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), zuletzt geändert durch 2. Corona-SteuerhilfeG v. 29.6.2020 (BGBl. I 2020, 1512; BStBl. I 2020, 563)

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

1. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen. <sup>2</sup>Ist der Teilwert auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. <sup>3</sup>Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. <sup>4</sup>Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, sind in den folgenden Wirtschaftsjahren gemäß Satz 1 anzusetzen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass ein niedrigerer Teilwert nach Satz 2 angesetzt werden kann.
  - 1a. Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 Prozent der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten). <sup>2</sup>Zu diesen Aufwendungen gehören nicht die Aufwendungen für Erweiterungen im Sinne des § 255 Absatz 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.
  - 1b. Bei der Berechnung der Herstellungskosten brauchen angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung im Sinne des § 255 Absatz 2 Satz 3 des Handelsgesetzbuchs nicht einbezogen zu werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. <sup>2</sup>Das Wahlrecht ist bei Gewinnermittlung nach § 5 in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben.
2. Andere als die in Nummer 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter des Betriebs (Grund und Boden, Beteiligungen, Umlaufvermögen) sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen. <sup>2</sup>Ist der Teilwert (Nummer 1 Satz 3) auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. <sup>3</sup>Nummer 1 Satz 4 gilt entsprechend.
  - 2a. Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 ermitteln, können für den Wertansatz gleichartiger Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens unterstellen, dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert worden sind, soweit dies den handelsrechtlichen

Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. <sup>2</sup>Der Vorratsbestand am Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung der Bewertung nach Satz 1 vorangeht, gilt mit seinem Bilanzansatz als erster Zugang des neuen Wirtschaftsjahres. <sup>3</sup>Von der Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge nach Satz 1 kann in den folgenden Wirtschaftsjahren nur mit Zustimmung des Finanzamts abgewichen werden.

- 2b. Steuerpflichtige, die in den Anwendungsbereich des § 340 des Handelsgesetzbuchs fallen, haben die zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente, die nicht in einer Bewertungseinheit im Sinne des § 5 Absatz 1a Satz 2 abgebildet werden, mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlages (§ 340e Absatz 3 des Handelsgesetzbuchs) zu bewerten. <sup>2</sup>Nummer 2 Satz 2 ist nicht anzuwenden.
3. Verbindlichkeiten sind unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften der Nummer 2 anzusetzen und mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen. <sup>2</sup>Ausgenommen von der Abzinsung sind Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, und Verbindlichkeiten, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen.
- 3a. Rückstellungen sind höchstens insbesondere unter Berücksichtigung folgender Grundsätze anzusetzen:
  - a) bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen ist auf der Grundlage der Erfahrungen in der Vergangenheit aus der Abwicklung solcher Verpflichtungen die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige nur zu einem Teil der Summe dieser Verpflichtungen in Anspruch genommen wird;
  - b) Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen sind mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten;
  - c) künftige Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden, sind, soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind, bei ihrer Bewertung wertmindernd zu berücksichtigen;
  - d) Rückstellungen für Verpflichtungen, für deren Entstehen im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist, sind zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln. <sup>2</sup>Rückstellungen für gesetzliche Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen, die vor Inkrafttreten entsprechender gesetzlicher Verpflichtungen in Verkehr gebracht worden sind, sind zeitanteilig in gleichen Raten bis zum Beginn der jeweiligen Erfüllung anzusammeln; Buchstabe e ist insoweit nicht anzuwenden. <sup>3</sup>Rückstellungen für die Verpflichtung, ein Kernkraftwerk stillzulegen, sind ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung bis zum Zeitpunkt, in dem mit der Stilllegung begonnen werden muss, zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln; steht der Zeitpunkt der Stilllegung nicht fest, beträgt der Zeitraum für die Ansammlung 25 Jahre;
  - e) Rückstellungen für Verpflichtungen sind mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen; Nummer 3 Satz 2 ist entsprechend anzuwenden. <sup>2</sup>Für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ist der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend. <sup>3</sup>Für die Abzinsung von Rückstellungen für die Verpflichtung, ein Kernkraft-

- werk stillzulegen, ist der sich aus Buchstabe d Satz 3 ergebende Zeitraum maßgebend; und
- f) bei der Bewertung sind die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend; künftige Preis- und Kostensteigerungen dürfen nicht berücksichtigt werden.
4. Entnahmen des Steuerpflichtigen für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke sind mit dem Teilwert anzusetzen; in den Fällen des § 4 Absatz 1 Satz 3 ist die Entnahme mit dem gemeinen Wert anzusetzen. <sup>2</sup>Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird, ist für jeden Kalendermonat mit 1 Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen; bei der privaten Nutzung von Fahrzeugen mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden (Elektrofahrzeuge), oder von extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, ist der Listenpreis dieser Kraftfahrzeuge
1. soweit die Nummern 2, 3 oder 4 nicht anzuwenden sind und bei Anschaffung vor dem 1. Januar 2023 um die darin enthaltenen Kosten des Batteriesystems im Zeitpunkt der Erstzulassung des Kraftfahrzeugs wie folgt zu mindern: für bis zum 31. Dezember 2013 angeschaffte Kraftfahrzeuge um 500 Euro pro Kilowattstunde der Batteriekapazität, dieser Betrag mindert sich für in den Folgejahren angeschaffte Kraftfahrzeuge um jährlich 50 Euro pro Kilowattstunde der Batteriekapazität; die Minderung pro Kraftfahrzeug beträgt höchstens 10 000 Euro; dieser Höchstbetrag mindert sich für in den Folgejahren angeschaffte Kraftfahrzeuge um jährlich 500 Euro, oder
  2. soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2022 nur zur Hälfte anzusetzen; bei extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen muss das Fahrzeug die Voraussetzungen des § 3 Absatz 2 Nummer 1 oder 2 des Elektromobilitätsgesetzes erfüllen, oder
  3. bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2031 nur zu einem Viertel anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug keine Kohlendioxidemission je gefahrenen Kilometer hat und der Bruttolistenpreis des Kraftfahrzeugs nicht mehr als 60 000 Euro beträgt, oder
  4. soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. Januar 2025 nur zur Hälfte anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug
    - a) eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder
    - b) die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 60 Kilometer beträgt, oder
  5. soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2024 und vor dem 1. Januar 2031 nur zur Hälfte anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug

a) eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder

b) die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 80 Kilometer beträgt,

die maßgebliche Kohlendioxidemission sowie die Reichweite des Kraftfahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine ist der Übereinstimmungsbescheinigung nach Anhang IX der Richtlinie 2007/46/EG oder aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Artikel 38 der Verordnung (EU) Nr. 168/2013 zu entnehmen.<sup>3</sup> Die private Nutzung kann abweichend von Satz 2 mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden; bei der privaten Nutzung von Fahrzeugen mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden (Elektrofahrzeuge), oder von extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, sind

1. soweit die Nummern 2, 3 oder 4 nicht anzuwenden sind und bei Anschaffung vor dem 1. Januar 2023 die der Berechnung der Entnahme zugrunde zu legenden insgesamt entstandenen Aufwendungen um Aufwendungen für das Batteriesystem zu mindern; dabei ist bei zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehörenden Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen die der Berechnung der Absetzungen für Abnutzung zugrunde zu legende Bemessungsgrundlage um die nach Satz 2 in pauschaler Höhe festgelegten Aufwendungen zu mindern, wenn darin Kosten für ein Batteriesystem enthalten sind, oder
2. soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2022 bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen die Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug oder vergleichbare Aufwendungen nur zur Hälfte zu berücksichtigen; bei extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen muss das Fahrzeug die Voraussetzungen des § 3 Absatz 2 Nummer 1 oder 2 des Elektromobilitätsgesetzes erfüllen, oder
3. bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2031 bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen die Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug oder vergleichbare Aufwendungen nur zu einem Viertel zu berücksichtigen, wenn das Kraftfahrzeug keine Kohlendioxidemission je gefahrenen Kilometer hat, und der Bruttolistenpreis des Kraftfahrzeugs nicht mehr als 60 000 Euro beträgt oder
4. soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. Januar 2025 bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen die Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug oder vergleichbare Aufwendungen nur zur Hälfte zu berücksichtigen, wenn das Kraftfahrzeug

- a) eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder
  - b) die Reichweite des Kraftfahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 60 Kilometer beträgt, oder
5. soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2024 und vor dem 1. Januar 2031 bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen die Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug oder vergleichbare Aufwendungen nur zur Hälfte zu berücksichtigen, wenn das Kraftfahrzeug
- a) eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder
  - b) die Reichweite des Kraftfahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 80 Kilometer beträgt,
- die maßgebliche Kohlendioxidemission sowie die Reichweite des Kraftfahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine ist der Übereinstimmungsbescheinigung nach Anhang IX der Richtlinie 2007/46/EG oder aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Artikel 38 der Verordnung (EU) Nr. 168/2013 zu entnehmen. <sup>4</sup>Wird ein Wirtschaftsgut unmittelbar nach seiner Entnahme einer nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke im Sinne des § 10b Absatz 1 Satz 1 unentgeltlich überlassen, so kann die Entnahme mit dem Buchwert angesetzt werden. <sup>5</sup>Satz 4 gilt nicht für die Entnahme von Nutzungen und Leistungen. <sup>6</sup>Die private Nutzung eines betrieblichen Fahrrads, das kein Kraftfahrzeug im Sinne des Satzes 2 ist, bleibt außer Ansatz.
5. Einlagen sind mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind jedoch höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut
- a) innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist,
  - b) ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft ist und der Steuerpflichtige an der Gesellschaft im Sinne des § 17 Absatz 1 oder Absatz 6 beteiligt ist; § 17 Absatz 2 Satz 5 gilt entsprechend, oder
  - c) ein Wirtschaftsgut im Sinne des § 20 Absatz 2 oder im Sinne des § 2 Absatz 4 des Investmentsteuergesetzes ist.
- <sup>2</sup>Ist die Einlage ein abnutzbares Wirtschaftsgut, so sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Absetzungen für Abnutzung zu kürzen, die auf den Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts und der Einlage entfallen. <sup>3</sup>Ist die Einlage ein Wirtschaftsgut, das vor der Zuführung aus einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen entnommen worden ist, so tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wert, mit dem die Entnahme angesetzt worden ist, und

an die Stelle des Zeitpunkts der Anschaffung oder Herstellung der Zeitpunkt der Entnahme.

- 5a. In den Fällen des § 4 Absatz 1 Satz 8 zweiter Halbsatz ist das Wirtschaftsgut mit dem gemeinen Wert anzusetzen.
6. Bei Eröffnung eines Betriebs ist Nummer 5 entsprechend anzuwenden.
7. Bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs sind die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

(2) <sup>1</sup>Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der nach Absatz 1 Nummer 5 bis 6 an deren Stelle tretende Wert von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Absatz 1), oder der nach Absatz 1 Nummer 5 bis 6 an deren Stelle tretende Wert für das einzelne Wirtschaftsgut 800 Euro nicht übersteigen. <sup>2</sup>Ein Wirtschaftsgut ist einer selbständigen Nutzung nicht fähig, wenn es nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens genutzt werden kann und die in den Nutzungszusammenhang eingefügten Wirtschaftsgüter technisch aufeinander abgestimmt sind. <sup>3</sup>Das gilt auch, wenn das Wirtschaftsgut aus dem betrieblichen Nutzungszusammenhang gelöst und in einen anderen betrieblichen Nutzungszusammenhang eingefügt werden kann. <sup>4</sup>Wirtschaftsgüter im Sinne des Satzes 1, deren Wert 250 Euro übersteigt, sind unter Angabe des Tages der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des nach Absatz 1 Nummer 5 bis 6 an deren Stelle tretenden Werts in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen. <sup>5</sup>Das Verzeichnis braucht nicht geführt zu werden, wenn diese Angaben aus der Buchführung ersichtlich sind.

(2a) <sup>1</sup>Abweichend von Absatz 2 Satz 1 kann für die abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs ein Sammelposten gebildet werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Absatz 1), oder der nach Absatz 1 Nummer 5 bis 6 an deren Stelle tretende Wert für das einzelne Wirtschaftsgut 250 Euro, aber nicht 1 000 Euro übersteigen. <sup>2</sup>Der Sammelposten ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und den folgenden vier Wirtschaftsjahren mit jeweils einem Fünftel gewinnmindernd aufzulösen. <sup>3</sup>Scheidet ein Wirtschaftsgut im Sinne des Satzes 1 aus dem Betriebsvermögen aus, wird der Sammelposten nicht vermindert. <sup>4</sup>Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der nach Absatz 1 Nummer 5 bis 6 an deren Stelle tretende Wert von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Absatz 1), oder der nach Absatz 1 Nummer 5 bis 6 an deren Stelle tre-

tende Wert für das einzelne Wirtschaftsgut 250 Euro nicht übersteigen. <sup>5</sup>Die Sätze 1 bis 3 sind für alle in einem Wirtschaftsjahr angeschafften, hergestellten oder eingelegten Wirtschaftsgüter einheitlich anzuwenden.

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

(4) Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut außer in den Fällen der Einlage (§ 4 Absatz 1 Satz 8) unentgeltlich in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen übertragen, gilt sein gemeiner Wert für das aufnehmende Betriebsvermögen als Anschaffungskosten.

(5) <sup>1</sup>Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt, ist bei der Überführung der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; § 4 Absatz 1 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden. <sup>2</sup>Satz 1 gilt auch für die Überführung aus einem eigenen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in dessen Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie für die Überführung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften. <sup>3</sup>Satz 1 gilt entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut

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

übertragen wird. <sup>4</sup>Wird das nach Satz 3 übertragene Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist veräußert oder entnommen, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen, es sei denn, die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven sind durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum, in dem die in Satz 3 bezeichnete Übertragung erfolgt ist. <sup>5</sup>Der Teilwert ist auch anzusetzen, soweit in den Fällen des Satzes 3 der Anteil

einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht. <sup>6</sup>Soweit innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsguts nach Satz 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung ebenfalls der Teilwert anzusetzen.

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

(7) Im Fall des § 4 Absatz 3 sind

1. bei der Bemessung der Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringering die sich bei der Anwendung der Absätze 3 bis 6 ergebenden Werte als Anschaffungskosten zugrunde zu legen und
2. die Bewertungsvorschriften des Absatzes 1 Nummer 1a und der Nummern 4 bis 7 entsprechend anzuwenden.

Autoren:

Ronald *Buge*, Rechtsanwalt, P+P Pöllath + Partners, Berlin (Abs. 1 Nr. 2b)

Tobias *Dreixler*, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Stuttgart (Abs. 1 Nr. 2 Anm. 560–569 und 570–599, Abs. 2 und Abs. 2a)

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

Dipl.-Kffr. Dr. Isabel *Gabert-Pipersberg*, LL.M., Mülheim an der Ruhr (Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 bis 3 Anm. 400–459, Abs. 1 Nr. 1 Satz 4)

Dr. Hanno *Kiesel*, Rechtsanwalt/Steuerberater, Ernst & Young, Stuttgart (Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3a)

Prof. Dr. Ulrich *Niehus*, Stralsund/Prof. Dr. Helmuth *Wilke*, Steuerberater, Berlin (Abs. 4 und Abs. 5)

Prof. Dr. Katja *Rade*, Stuttgart (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Anm. 290–349, 350–369 und 370–374)

Prof. Dr. Katja *Rade*, Stuttgart/Dipl.-Kffr. Dr. Isabel *Gabert-Pipersberg*, LL.M., Mülheim an der Ruhr (Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 Anm. 460–469)

Prof. Dr. Heiner *Richter*, Stralsund (Allgemeine Erläuterungen Anm. 20–49, Abs. 1 Einleitungssatz, Abs. 1 Nr. 2 Anm. 500–559, 600–619 und 620–629, Abs. 1 Nr. 2a)

Dr. Tibor *Schober*, Richter am FG, Berlin (Abs. 1 Nr. 4, Abs. 7)

Prof. Dr. Thomas *Stobbe*, Steuerberater, Pforzheim/München (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Anm. 150–289 und 375–399, Abs. 1 Nr. 1a und Nr. 1b)

Luise *Uhl-Ludäscher*, Steuerberaterin, CMS Partnerschaft mbB, Stuttgart (Abs. 3)



Michael *Wendt*, Vors. Richter am BFH, München (Allgemeine Erläuterungen  
Anm. 1–19 und 50–99)

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

Anm. |

Anm.

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 6**

|  |   |
|--|---|
| <p><b>I. Grundinformation zu § 6</b> . . . . . 1</p> <p><b>II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 6</b></p> <p>1. Rechtsentwicklung . . . . . 2</p> <p>2. Zeitlicher Geltungsbereich . . . . . 2a</p> <p><b>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 6</b> . . . . . 3</p> <p><b>IV. Geltungsbereich des § 6</b></p> <p>1. Sachlicher Geltungsbereich . . . . . 5</p> <p>2. Persönlicher Geltungsbereich . . . . . 6</p> <p><b>V. Auslandsbeziehungen</b></p> <p>1. Bedeutung von Auslandsbeziehungen für die Bewertung . . . . . 20</p> <p>2. Bewertungsanlässe bei Auslandsbeziehungen . . . . . 21</p> <p>3. Handelsrechtlicher Rahmen der Bewertung bei Auslandsbeziehungen</p> <p>    a) Fremdwährungskurse und -umrechnung . . . . . 22</p> <p>    b) Währungsumrechnung nach § 256a HGB . . . . . 23</p> <p>4. Bedeutung und Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB für die Fremdwährungsumrechnung</p> <p>    a) Maßgeblichkeit des Anschaffungswertprinzips, Niederstwertprinzips und Imparitätsprinzips . . . . . 24</p> <p>    b) Maßgeblichkeit des § 256a HGB . . . . . 25</p> <p>5. Bewertungsmaßstäbe</p> <p>    a) Auswirkung der Fremdwährungsumrechnung auf die Bewertungsmaßstäbe . . . . . 30</p> <p>    b) Anschaffungskosten . . . . . 31</p> <p>    c) Herstellungskosten . . . . . 32</p> <p>    d) Teilwert . . . . . 33</p> <p>6. Fremdwährungsumrechnung bei der Zugangsbewertung</p> <p>    a) Zugangsbewertung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens</p> <p>        aa) Immaterielle Wirtschaftsgüter, Kryptowährungen . . . . . 34</p> | <p>        bb) Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens . . . . . 35</p> <p>    cc) Beteiligungen, finanzielle Wirtschaftsgüter . . . . . 36</p> <p>    b) Zugangsbewertung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens</p> <p>        aa) Vorräte . . . . . 37</p> <p>        bb) Wertpapiere, Forderungen, liquide Mittel . . . . . 38</p> <p>        cc) Immaterielle Wirtschaftsgüter, Kryptowährungen . . . . . 39</p> <p>    c) Zugangsbewertung von Verbindlichkeiten . . . . . 40</p> <p>    d) Zugangsbewertung von Rückstellungen . . . . . 41</p> <p>7. Fremdwährungsumrechnung bei der Folgebewertung</p> <p>    a) Folgebewertung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens</p> <p>        aa) Immaterielle Wirtschaftsgüter, Kryptowährungen . . . . . 42</p> <p>        bb) Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens . . . . . 43</p> <p>        cc) Beteiligungen, finanzielle Wirtschaftsgüter . . . . . 44</p> <p>    b) Folgebewertung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens</p> <p>        aa) Vorräte . . . . . 45</p> <p>        bb) Wertpapiere, Forderungen, liquide Mittel . . . . . 46</p> <p>        cc) Immaterielle Wirtschaftsgüter, Kryptowährungen . . . . . 47</p> <p>    c) Folgebewertung von Verbindlichkeiten . . . . . 48</p> <p>    d) Folgebewertung von Rückstellungen . . . . . 49</p> <p><b>VI. Verhältnis des § 6 zu anderen Vorschriften</b></p> <p>1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG und der EStDV . . . . . 50</p> <p>2. Verhältnis zu anderen steuerlichen Bewertungsvorschriften . . . . . 51</p> |
|--|---|

|  | Anm. |  | Anm. |
|--|------|--|------|
| 3. Verhältnis zu den handelsrechtlichen Bewertungsregeln |      | b) Verhältnis handelsrechtlicher Bewertungsvorschriften zu Wahlrechten des § 6 | 56   |
| a) Grundsätzlicher Vorrang des § 6                       | 55   | 4. Verhältnis zum DM-Bilanzgesetz  | 60   |

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Bewertung von Wirtschaftsgütern beim Betriebsvermögensvergleich**

|  |     |  |     |
|--|-----|--|-----|
| <b>I. Bewertung, Bewertungsmethoden und Bewertungsgegenstände (Abs. 1 Einleitungssatz)</b>       |     | aa) Begriff und Bedeutung der Festwertmethode  | 130 |
| 1. Bewertung als Wertermittlung  | 100 | bb) Rechtsgrundlagen und Geltungsbereich der Festwertmethode                                 | 131 |
| 2. Bewertungsmethoden  |     | cc) Voraussetzungen der Festwertmethode  |     |
| a) Wertfindung, -ermittlung und -zuordnung   | 105 | (1) Festwertfähigkeit der Wirtschaftsgüter   | 132 |
| b) Einzelbewertungsmethode und Wertermittlungsrichtung   |     | (2) Regelmäßiger Ersatz der Wirtschaftsgüter   | 133 |
| aa) Begriff, Bedeutung und Ausnahmen der Einzelbewertung   | 106 | (3) Nachrangige Bedeutung des Gesamtwerts der Wirtschaftsgüter                               | 134 |
| bb) Wertermittlungsrichtung  | 107 | (4) Geringe Veränderung in Größe, Wert und Zusammensetzung des Bestands der Wirtschaftsgüter | 135 |
| c) Gruppenbewertungsmethode  |     | (5) Körperliche Bestandsaufnahme der Wirtschaftsgüter  | 136 |
| aa) Begriff und Bedeutung der Gruppenbewertungsmethode   | 110 | dd) Anwendung der Festwertmethode  | 137 |
| bb) Rechtsgrundlagen und Geltungsbereich der Gruppenbewertungsmethode                            | 111 | ee) Festwertkontrolle  | 138 |
| cc) Voraussetzungen der Gruppenbewertungsmethode   |     | ff) Festwertaufgabe  | 139 |
| (1) Gruppenbewertungsfähigkeit der Wirtschaftsgüter  | 112 | f) Verbrauchsfolgeverfahren  | 141 |
| (2) Gleichartigkeit bzw. Gleichartigkeit oder (annähernde) Gleichwertigkeit der Wirtschaftsgüter | 113 | g) Pauschalwertmethode   |     |
| (3) Konformität mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung                                  | 114 | aa) Begriff und Bedeutung der Pauschalwertmethode  | 142 |
| (4) Erfordernis eines bekannten Durchschnittswerts   | 115 | bb) Rechtsgrundlagen und Voraussetzungen der Pauschalwertmethode                             | 143 |
| dd) Anwendung der Gruppenbewertungsmethode   | 120 | cc) Anwendung der Pauschalwertmethode  | 144 |
| d) Durchschnittswertmethode  |     | 3. Bewertungsgegenstände   |     |
| aa) Begriff und Bedeutung der Durchschnittswertmethode   | 125 | a) Einzelne Wirtschaftsgüter   | 146 |
| bb) Rechtsgrundlagen und Geltungsbereich der Durchschnittswertmethode                            | 126 | b) Nach § 4 Abs. 1 oder § 5 als Betriebsvermögen anzusetzende Wirtschaftsgüter               | 147 |
| cc) Voraussetzungen der Durchschnittswertmethode   | 127 | <b>II. Bewertung abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Abs. 1 Nr. 1)</b>         |     |
| dd) Anwendung der Durchschnittswertmethode   | 128 | 1. Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens mit dem Absetzungswert (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1)    |     |
| e) Festwertmethode   |     | a) Gegenstand und Maßstab der Bewertung  | 150 |

| Anm.   | Anm.   |
|--|--|
| b) Von Abs. 1 Nr. 1 erfasste abnutzbare Anlagegüter  | (3) Veranlassungsprinzip zur Bestimmung der Höhe der Gegenleistung . . . . . 183     |
| aa) Begriff des Anlagevermögens . . . . . 151  | (4) Wirtschaftliche Verfügungsmacht . . . . . 184                                    |
| bb) Abgrenzung zum Umlaufvermögen . . . . . 152  | (5) Betriebsbereiter Zustand . . 185   |
| cc) Abnutzbarkeit des Anlagevermögens . . . . . 153  | (6) Zuordnung (Zurechenbarkeit) der Aufwendungen . . 186                             |
| c) Anschaffungs- und Herstellungskosten als Bewertungsmaßstäbe   | f) Umfang der Anschaffungskosten   |
| aa) Bedeutung der Anschaffungs- und Herstellungskosten als Bewertungsmaßstäbe bei den Gewinneinkünften . . . . . 160             | aa) Zusammensetzung – Überblick . . . . . 190  |
| bb) Bedeutung der Anschaffungs- und Herstellungskosten als Bewertungsmaßstäbe in anderen steuerlichen Vorschriften . . . . . 161 | bb) Anschaffungspreis  |
| cc) Abgrenzung der Anschaffung und Herstellung   | (1) Rechnungspreis – Kaufpreis – Vertrags- bzw. Übernahmepreis . . . . . 191         |
| (1) Auslegungsquellen zur Begriffsbestimmung . . . . . 162   | (2) Anschaffungspreis in ausländischer Währung . . . . . 192                         |
| (2) Begriff der Anschaffung . . 163  | (3) Sonderfälle zur Ermittlung der Anschaffungskosten . . 193                        |
| (3) Anschaffungszeitpunkt und Anschaffungskostenzeitraum . . . . . 164   | cc) Anschaffungspreisänderungen  |
| (4) Begriff der Herstellung . . . 165  | (1) Begriff und Abgrenzung . . 194   |
| (5) Zeitpunkt und Zeitraum der Herstellung . . . . . 166   | (2) Anschaffungspreisminderungen . . . . . 195                                       |
| dd) Bedeutung der Unterscheidung von Anschaffung und Herstellung . . . . . 167   | (3) Anschaffungspreiserhöhungen . . . . . 196  |
| ee) Prinzipien zur Bestimmung der Anschaffungs- und Herstellungskosten   | dd) Anschaffungsnebenkosten  |
| (1) Erfolgsneutralität des Anschaffungs- und Herstellungsvorgangs . . . . . 170  | (1) Begriff und Abgrenzung . . 200   |
| (2) Veranlassungsprinzip . . . . 171   | (2) Erwerbsnebenkosten . . . . 201   |
| d) Bewertung mit den Anschaffungskosten . . . . . 175  | (3) Beförderungskosten . . . . . 202   |
| e) Begriff der Anschaffungskosten  | (4) Kosten der Betriebsbereitschaft . . . . . 204                                    |
| aa) Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Begriffsbestimmung . . . . . 180   | ee) Nachträgliche Anschaffungskosten . . . . . 206                                   |
| bb) Prinzipien und Merkmale zur Begriffsbestimmung der Anschaffungskosten  | ff) Zinsen . . . . . 208   |
| (1) Allgemeines zum Begriff . . 181  | g) Unbestimmte, unbekannte und fiktive Anschaffungskosten                            |
| (2) Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs . . . . . 182  | aa) Unbestimmte Leistungen als Anschaffungskosten . . . 210                          |
|  | bb) Unbekannte Anschaffungskosten . . . . . 211                                      |
|  | cc) Sog. fiktive Anschaffungskosten . . . . . 212                                    |
|  | h) Bewertung mit den Herstellungskosten . . . . . 220                                |
|  | i) Begriff der Herstellungskosten  |
|  | aa) Allgemeines zum handelsrechtlichen Begriff der Herstellungskosten gem. § 255 HGB |
|  | (1) Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriffs . . . . . 225   |
|  | (2) Rechtsentwicklung . . . . . 226  |

|  | Anm. |  | Anm. |
|--|------|--|------|
| (3) Einheitlicher Begriff der Herstellungskosten . . . . .   | 227  | l) Besondere Arten von Herstellungskosten  |      |
| (4) Verhältnis zwischen § 255 HGB und den Einkommensteuerrichtlinien . . . . .                       | 228  | aa) Teilerstellungskosten . . . . .  | 265  |
| bb) Begriffsmerkmale der Herstellungskosten in § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB . . . . .                     | 229  | bb) Fiktive Herstellungskosten   | 266  |
| cc) Umfang der Herstellungskosten . . . . .  | 230  | m) Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand   |      |
| dd) Konsequenzen für die Rückstellungsbewertung . . . . .  | 232  | aa) Grundlagen zur Unterscheidung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand . . . . .                   | 270  |
| j) Bestandteile der Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 Sätze 2 bis 4, Abs. 3 HGB                   |      | bb) Entwicklung der Kriterien der Rechtsprechung zum Herstellungsaufwand . . . . .                         | 271  |
| aa) Material- und Fertigungskosten als Einzelkosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 HGB            |      | cc) Kriterien zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand . . . . .                             | 272  |
| (1) Materialkosten . . . . .   | 235  | dd) Stellungnahme zur Rechtsprechung seit dem BiRiLiG  | 273  |
| (2) Fertigungskosten . . . . .   | 236  | ee) Begriff und Behandlung des Erhaltungsaufwands . . . . .  | 274  |
| (3) Sonderkosten der Fertigung   | 237  | ff) Wichtige Abgrenzungsfälle  |      |
| bb) Einbeziehungspflicht fertigungsbezogener Gemeinkosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 HGB      |      | (1) Aufwendungen auf ganz oder fast ganz abgeschriebene Wirtschaftsgüter . . . . .                         | 280  |
| (1) Abgrenzung zwischen Einzelkosten und Gemeinkosten . . . . .                                      | 238  | (2) Generalüberholung . . . . .  | 282  |
| (2) Materialgemeinkosten . . . . .   | 239  | (3) Wiederherstellung eines untergegangenen oder teilzerstörten Wirtschaftsguts – Vollverschleiß . . . . . | 285  |
| (3) Fertigungsgemeinkosten . . . . .   | 240  | (4) Zusammentreffen von Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand . . . . .                                | 286  |
| (4) Abschreibungen – Werteverzehr des Anlagevermögens . . . . .                                      | 241  | n) Sonderfragen bei den Anschaffungs- und Herstellungskosten von Gebäuden                                  |      |
| (5) Steuern . . . . .  | 242  | aa) Gebäude als einheitliches Wirtschaftsgut   |      |
| cc) Verwaltungskosten und Aufwendungen für soziale Leistungen gem. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB . . . . . | 245  | (1) Inhalt des Gebäudebegriffs   | 290  |
| dd) Forschungs- und Entwicklungskosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB . . . . .                        | 247  | (2) Einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang unselbständiger Gebäudeteile . . . . .               | 291  |
| ee) Vertriebskosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB . . . . .   | 250  | (3) Aufteilung von Gebäuden in selbständige Wirtschaftsgüter . . . . .                                     | 292  |
| ff) Zinsen gem. § 255 Abs. 3 HGB . . . . .   | 255  | bb) Anschaffung und Herstellung eines Gebäudes   |      |
| gg) Nachträgliche Herstellungskosten . . . . .   | 256  | (1) Bedeutung und Inhalt der Abgrenzung . . . . .  | 295  |
| k) Ermittlung der Herstellungskosten   |      | (2) Herstellung eines Neubaus  | 296  |
| aa) Bedeutung der Betriebsabrechnung . . . . .   | 260  | cc) Besonderheiten bei der Abgrenzung von Anschaffungs- und Herstellungskosten von Gebäuden                |      |
| bb) Kostenrechnungsverfahren   | 261  |  |      |
| cc) Leitsätze für die Preisermittlung (LSP) . . . . .  | 262  |  |      |

| Anm.  | Anm. |  |     |
|---|------|--|-----|
| (1) Anschaffungs- und Herstellungskosten unfertiger Gebäude (Rohbau) . . . . .                | 300  | baren Aufwendungen bei Planungsänderung . . . . .  | 321 |
| (2) Veranlassungsbedingte Anschaffungskosten eines Gebäudes . . . . .                         | 301  | (3) Vergebliche Planungskosten . . . . .   | 322 |
| (3) Veranlassungsbedingte Herstellungskosten eines Gebäudes . . . . .                         | 302  | gg) Abgrenzung gegenüber selbständigen unbeweglichen Wirtschaftsgütern innerhalb des Gebäudes                |     |
| (4) Abgrenzung zu Anschaffungskosten des Grund und Bodens . . . . .                           | 303  | (1) Umbauten, Anbauten, Aufteilungen und Fundamentverstärkungen innerhalb von Gebäuden . . . . .             | 325 |
| dd) Erschließungsbeiträge und Hausanschlusskosten   |      | (2) Dachgeschossausbau . . . . .   | 326 |
| (1) Begriff der Erschließungsbeiträge und Geltungsreich . . . . .                             | 305  | (3) Einbaumöbel . . . . .  | 327 |
| (2) Erschließungsbeiträge als Anschaffungskosten des Grund und Bodens . . . . .               | 306  | (4) Fußbodenbeläge . . . . .   | 328 |
| (3) Ergänzende Erschließungsbeiträge . . . . .  | 307  | hh) Abgrenzung gegenüber selbständigen unbeweglichen Wirtschaftsgütern außerhalb des Gebäudes                |     |
| (4) Erschließungsbeiträge als immaterielles Wirtschaftsgut . . . . .                          | 308  | (1) Außenanlagen (Zufahrten, Hofbefestigungen) einschließlich Umzäunung . . . . .                            | 330 |
| (5) Besonderheiten von Erschließungsbeiträgen im Erbbaurecht . . . . .                        | 309  | (2) Garagen und Stellplätze (einschließlich Stellplatzablösung) . . . . .                                    | 331 |
| (6) Hausanschlusskosten als Gebäudeherstellungskosten   | 310  | (3) Grün- und Gartenanlagen . . . . .  | 332 |
| ee) Aufteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf Grund und Boden und Gebäude       |      | (4) Kinderspielplätze . . . . .  | 333 |
| (1) Pflicht zur Kaufpreisaufteilung . . . . .   | 311  | ii) Abgrenzung gegenüber selbständigen beweglichen Wirtschaftsgütern   |     |
| (2) Grundsatz der vertraglichen Einigung . . . . .  | 312  | (1) Grundsatz der Gebäudeeinheit bei Anlagen in Gebäuden . . . . .   | 335 |
| (3) Verfahren zur Kaufpreisaufteilung von Grund und Boden und Gebäude . . . . .               | 313  | (2) Bedeutung der Abgrenzung von Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand bei Anlagen in Gebäuden . . . . . | 336 |
| (4) Bedeutung der Bodenrichtwerte und der Normalherstellungskosten . . . . .                  | 314  | (3) Kriterium der Erweiterung bei Anlagen in Gebäuden . . . . .  | 337 |
| (5) Vorgehensweise zur Kaufpreisaufteilung gem. Immobilienwertermittlungsverordnung . . . . . | 315  | (4) Kriterium der wesentlichen Verbesserung bei Anlagen in Gebäuden . . . . .                                | 338 |
| ff) Planungskosten als Gebäudeherstellungskosten  |      | (5) Einzelfragen bei Heizungsanlagen . . . . .   | 339 |
| (1) Bauplanung als Beginn des Herstellungszeitraums . . . . .                                 | 320  | (6) Einzelfragen bei Aufzügen und Rolltreppen . . . . .  | 340 |
| (2) Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und abzieh-  |      | jj) Sonderfall der Mietereinbauten und -umbauten in Gebäuden   |     |
|   |      | (1) Begriff und Arten von Mietereinbauten . . . . .  | 345 |
|   |      | (2) Mietereinbauten als selbständige Gebäudeteile des Mieters . . . . .                                      | 346 |

| Anm.  | Anm. |  |     |
|---|------|--|-----|
| (3) Mietereinbauten als bewegliche Wirtschaftsgüter . . . .   | 347  | q) Verminderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Absetzungen nach § 7 und andere Abzüge . . . . .  | 375 |
| (4) Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei Mietereinbauten .  | 348  | 2. Ansatz des Teilwerts bei voraussichtlich dauernder Wertminderung – Teilwertabschreibung (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2)   |     |
| o) Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Abbruch von Gebäuden  |      | a) Begriff der Teilwertabschreibung . . . . .  | 400 |
| aa) Grundsätze der in der Praxis angewendeten Rechtsprechung  |      | b) Voraussetzungen für die Teilwertabschreibung  |     |
| (1) Überblick und Geltungsbereich . . . . .   | 350  | aa) Absinken des Teilwerts unter den maßgeblichen Buchwert . . . . .   | 401 |
| (2) Bedeutung des Zeitpunkts der Abbruchabsicht . . . .   | 351  | bb) Voraussichtlich dauernde Wertminderung   |     |
| (3) Nachweis der Abbruchabsicht . . . . .   | 352  | (1) Regelungsinhalt . . . . .  | 402 |
| (4) Bestandteile der beim Abbruch entstehenden Kosten   | 353  | (2) Auslegung des Begriffs der voraussichtlich dauernden Wertminderung durch die Rechtsprechung . . . . .  | 403 |
| (5) Abgrenzung zwischen verbrauchten und unverbrauchten Gebäuden . . . .  | 354  | (3) Übernahme der Grundgedanken der BFH-Rechtsprechung zur voraussichtlich dauernden Wertminderung in die BMF-Schreiben ab 2014 (BMF v. 16.7.2014, BStBl. I 2014, 1162; BMF v. 2.9.2016, BStBl. I 2016, 995) | 404 |
| (6) Anschaffung von Gebäuden ohne Abbruchabsicht . . . .  | 355  | c) Recht oder Pflicht zur Teilwertabschreibung   |     |
| (7) Erwerb und Abriss unverbrauchter Gebäude in Abbruchabsicht . . . . .  | 360  | aa) Erfassung von Wertminderungen in Handels- und Steuerbilanz . . . . .   | 410 |
| (8) Anmietung oder Pacht unverbrauchter Gebäude in Abbruchabsicht . . . . .   | 361  | bb) Einstufung als Wahlrecht .   | 411 |
| (9) Besonderheiten bei Änderung der Verwendungsabsicht im Rahmen der Anschaffung eines unverbrauchten Gebäudes . . . .          | 362  | d) Gegenstand der Teilwertabschreibung . . . . .   | 412 |
| (10) Anschaffung verbrauchter Gebäude in Abbruchabsicht   | 363  | e) Abgrenzung zu den Absetzungen nach § 7 . . . . .  | 413 |
| bb) Kritik an den Rechtsprechungsgrundsätzen . . . . .  | 365  | f) Konkurrenz von Rückstellungsbildung und Teilwertabschreibung . . . . .  | 414 |
| p) Dingliche Lasten   |      | g) Zeitpunkt der Teilwertabschreibung  |     |
| aa) Überblick und Abgrenzung  | 370  | aa) Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bilanzstichtags . . .   | 415 |
| bb) Sicherungs- und Verwertungsrechte (Grundschulden, Rentenschulden, Reallasten, Hypotheken) beim entgeltlichen Erwerb . . . . | 371  | bb) Nachholung . . . . .   | 416 |
| cc) Nießbrauch als Duldungs- und Unterlassungspflicht .   | 372  | cc) Rechtsbehelfsverfahren . .   | 417 |
| dd) Eingeräumte Grunddienstbarkeiten, Wohnungs- und Erbbaurechte als weitere Duldungs- und Unterlassungspflichten . . . . .     | 373  | h) Durchführung der Teilwertabschreibung . . . . .   | 418 |
|   |      | 3. Teilwertdefinition (Abs. 1 Nr. 1 Satz 3)  |     |

| Anm.  | Anm. |   |     |
|---|------|---|-----|
| a) Historische Entwicklung des Teilwertbegriffs . . . . .   | 420  | h) Sonderfragen zum Teilwert eines Gebäudes   |     |
| b) Bedeutung des Teilwertbegriffs   | 421  | aa) Bewertungsgegenstand Gebäude . . . . .  | 460 |
| c) Verhältnis zu anderen Bewertungsmaßstäben  |      | bb) Teilwertregeln bei Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum . . . . .            | 461 |
| aa) Teilwertbegriff iSd. BewG .   | 422  | cc) Praxis- und verwaltungsorientierte Maßstäbe zur Teilwertschätzung von Grund und Boden und Gebäuden      | 462 |
| bb) Gemeiner Wert . . . . .   | 423  | dd) Wichtige Anwendungsfälle der Teilwertabschreibung bei Gebäuden . . . . .                                | 463 |
| cc) Beizulegender Wert . . . . .  | 424  | 4. Werterhöhung gegenüber dem vorangegangenen Bilanzansatz für abnutzbare Anlagegüter (Abs. 1 Nr. 1 Satz 4) |     |
| dd) Börsenwert . . . . .  | 425  | a) Wertaufholungsgebot . . . . .  | 470 |
| d) Tatbestandsmerkmale der Teilwertdefinition in Abs. 1 Nr. 1 Satz 3  |      | b) Folgen des Wertaufholungsgebots . . . . .  | 471 |
| aa) Legaldefinition . . . . .   | 430  | c) Nachweispflicht . . . . .  | 472 |
| bb) Teilwertfiktionen   |      | d) Bewertungsobergrenze für die Zuschreibung . . . . .  | 473 |
| (1) Begriff der Fiktion . . . . .   | 431  | e) Vergleich zu den handelsrechtlichen Regelungen des § 253 Abs. 5 HGB . . . . .                            | 474 |
| (2) Erwerberfiktion . . . . .   | 432  | <b>III. Anschaffungsnahe Aufwendungen (Abs. 1 Nr. 1a)</b>   |     |
| (3) Going-concern-Fiktion . . .   | 433  | 1. Rechtsentwicklung bis zur Schaffung des Abs. 1 Nr. 1a . . . . .  | 480 |
| (4) Fiktion der Verteilung des Gesamtkaufpreises auf die Wirtschaftsgüter . . . . .                                 | 434  | 2. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 1 Nr. 1a Satz 1  |     |
| e) Aus der Teilwertdefinition abgeleitete Teilwerteigenschaften   |      | a) Rechtsfolge: Fiktion von Herstellungskosten . . . . .  | 481 |
| aa) Substanzwert versus Ertragswert . . . . .   | 436  | b) Voraussetzungen der Fiktion  |     |
| bb) Objektiver, objektivierter oder subjektiver Wert . . . .  | 437  | aa) Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen eines Gebäudes . . . . .                 | 482 |
| f) Unternehmensbewertungsmethoden und Teilwertermittlung  |      | bb) Drei-Jahres-Frist nach Anschaffung eines Gebäudes . .   | 483 |
| aa) Fehlen eines Verteilungsschlüssels . . . . .  | 440  | cc) Überschreiten der 15 %-Grenze . . . . .   | 484 |
| bb) Anforderungen an die Werttheorien aufgrund der Teilwerteigenschaften . . . .                                    | 441  | 3. Ausnahmen für jährlich übliche Erhaltungsarbeiten (Abs. 1 Nr. 1a Satz 2)                                 |     |
| cc) Anforderungen an die Unternehmensbewertungsmethoden aufgrund der Teilwerteigenschaften und -fiktionen . . . . . | 442  | a) Keine Aufwendungen für Erweiterungen . . . . .   | 486 |
| g) Vollzug der Teilwertdefinition des Abs. 1 Nr. 1 Satz 3   |      | b) Keine Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten . . . . .  | 487 |
| aa) Teilwertgrenzen . . . . .   | 445  | c) Rechtsfolge des Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 . . . . .   | 488 |
| bb) Teilwertvermutungen   |      |   |     |
| (1) Notwendigkeit der Aufstellung von Teilwertvermutungen . . . . .   | 446  |   |     |
| (2) Teilwert im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung . . . . .  | 447  |   |     |
| (3) Teilwertvermutungen zu späteren Bewertungsstichtagen . . . . .  | 448  |   |     |
| cc) Widerlegung von Teilwertvermutungen . . . . .   | 452  |   |     |

|  | Anm. |  | Anm. |
|--|------|--|------|
| <b>IV. Wahlrechte für Verwaltungskosten und Aufwendungen für soziale Leistungen bei den Herstellungskosten (Abs. 1 Nr. 1b)</b>       |      | cc) Teilwert von Grund und Boden . . . . .   | 512  |
| 1. Historische und systematische Einordnung des Abs. 1 Nr. 1b  |      | b) Bewertung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften  |      |
| a) Historische Einordnung . . . . .  | 490  | aa) Bewertungsgegenstand bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften  |      |
| b) Systematische Einordnung des Abs. 1 Nr. 1b . . . . .  | 491  | (1) Begriff der Beteiligungen . . . . .  | 515  |
| 2. Einbeziehungswahlrecht (Abs. 1 Nr. 1b Satz 1)   |      | (2) Beteiligungsvermutung . . . . .  | 516  |
| a) Berechnung der Herstellungskosten . . . . .   | 492  | (3) Abgrenzung zu Privatvermögen . . . . .   | 517  |
| b) Verwaltungskosten . . . . .   | 493  | (4) Abgrenzung nach Rechtsform der Gesellschaft . . . . .  | 518  |
| c) Freiwillige soziale Aufwendungen, betriebliche Altersversorgung und Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs . . . . . | 494  | (5) Abgrenzung zu einzelnen Anteilen . . . . .   | 519  |
| d) Kriterien für die Einbeziehbarkeit der Aufwendungen . . . . .   | 495  | (6) Abgrenzung nach Beteiligungszweck und -dauer . . . . .   | 520  |
| e) Rechtsfolge: Wahlrecht . . . . .  | 496  | (7) Abgrenzung zu Genossenschaftsanteilen . . . . .  | 521  |
| 3. Verhältnis zur Handelsbilanz (Abs. 1 Nr. 1b Satz 2) . . . . .   | 497  | bb) Teilweise Anwendung der Bewertungsmaßstäbe bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Überblick . . . . . | 525  |
| <b>V. Bewertung von nicht abnutzbaren Anlagegütern und Umlaufgütern (Abs. 1 Nr. 2)</b>   |      | cc) Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften                             |      |
| 1. Bewertung von nicht abnutzbaren Anlagegütern und Umlaufgütern beim Zugang (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1)                                   |      | (1) Abgrenzung der Anschaffungskosten von Beteiligungen gegenüber Herstellungskosten . . . . .                   | 530  |
| a) Bewertung mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten . . . . .   | 500  | (2) Ableitung der Anschaffungskosten von Beteiligungen . . . . .   | 531  |
| b) Anstelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten tretender Wert . . . . .   | 501  | (3) Abgrenzung der Anschaffungsnebenkosten von Beteiligungen im Rahmen von Due Diligence . . . . .               | 532  |
| c) Verminderung um Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge . . . . .  | 502  | (4) Abgrenzung der Anschaffungskosten von Beteiligungen im Betriebsvermögen gegenüber Privatvermögen . . . . .   | 533  |
| 2. Bewertung bei niedrigerem Teilwert (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2)  |      | (5) Erwerb bestehender Beteiligungen an Kapitalgesellschaften . . . . .  | 534  |
| a) Bewertung bei niedrigerem Teilwert von nicht abnutzbaren Anlagegütern . . . . .   | 505  | (6) Offene und verdeckte Einlagen . . . . .  | 535  |
| b) Bewertung bei niedrigerem Teilwert von Umlaufgütern . . . . .   | 506  | dd) Teilwert von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften  |      |
| 3. Bewertung bei höherem Teilwert (Abs. 1 Nr. 2 Satz 3) . . . . .  | 507  | (1) Wertbildende Faktoren der Teilwertermittlung . . . . .   | 540  |
| 4. Wichtige Anwendungsfälle zu Abs. 1 Nr. 2  |      | (2) Teilwertvermutungen . . . . .  | 541  |
| a) Bewertung von Grund und Boden   |      | (3) Teilwertabschreibung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften . . . . .                                    | 542  |
| aa) Bewertungsgegenstand Grund und Boden . . . . .   | 510  |  |      |
| bb) Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Grund und Boden . . . . .  | 511  |  |      |



| Anm.  | Anm.   |
|---|--|
| (4) Teilwertzuschreibung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften . . . . .                                   | (1) Teilwertabschreibung von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften . . . . .                  |
| 543   | 606  |
| c) Bewertung von anderen Beteiligungen  | (2) Teilwertzuschreibung von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften . . . . .                  |
| aa) Bewertung von Beteiligungen als Mitunternehmer . . . . .  | 607  |
| 550   | ee) Einzelne Bewertungsfragen bei Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften                       |
| bb) Bewertung von Beteiligungen als typisch stiller Gesellschafter . . . . .                                    | (1) Fiktive Veräußerungsfolge und Durchschnittsbewertung . . . . .   |
| 555   | 610  |
| d) Bewertung von Forderungen  | (2) Kapitalerhöhung . . . . .  |
| aa) Forderungen als Bewertungsgegenstand . . . . .  | 611  |
| 560   | (3) Kapitalherabsetzung . . . . .  |
| bb) Anschaffungskosten (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1) . . . . .  | 612  |
| 561   | (4) Eigene Anteile . . . . .   |
| cc) (Niedriger) Teilwert (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2)  | 613  |
| (1) Ausfallrisiken . . . . .  | 614  |
| 562   | (6) Besonderheiten bei Versicherungen und Finanzdienstleistern . . . . .                                   |
| (2) Un- oder Unterverzinslichkeit . . . . .   | 615  |
| 563   | g) Bewertung sonstiger Umlaufgüter   |
| (3) Währungs- und Länderrisiken . . . . .   | aa) Bewertung von flüssigen Mitteln . . . . .  |
| 564   | 620  |
| (4) Sonstige Umstände . . . . .   | bb) Bewertung von Wechseln . . . . .   |
| 565   | 621  |
| (5) Höhe und Durchführung der Teilwertabschreibung/ Umfang der Teilwertabschreibung . . . . .                   |  |
| 566   | <b>VI. Lifo-Verfahren (Abs. 1 Nr. 2a)</b>  |
| e) Vorratsvermögen  | 1. Ziel, Tatbestandsvoraussetzungen, Rechtsfolgen und Anwendung des Lifo-Verfahrens (Abs. 1 Nr. 2a Satz 1) |
| aa) Vorräte als Bewertungsgegenstand . . . . .  | a) Ziel des Lifo-Verfahrens  |
| 570   | aa) Vereinfachung der Bewertung . . . . .  |
| bb) Bewertungsgrundsätze des Vorratsvermögens . . . . .   | 630  |
| 571   | bb) Milderung der Scheinewinnbesteuerung . . . . .   |
| cc) Einzelfragen zu Anschaffungskosten bei Vorräten . . . . .   | 631  |
| 580   | cc) Ergebnis der Zielhierarchie . . . . .  |
| dd) Einzelfragen zu Herstellungskosten bei Vorräten . . . . .   | 632  |
| 581   | b) Tatbestandsvoraussetzungen des Lifo-Verfahrens  |
| ee) Einzelfragen zum niedrigeren Teilwert bei Vorräten . . . . .  | aa) Gewinnermittlung nach §§ 4, 5 . . . . .  |
| 582   | 640  |
| f) Bewertung von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften   | bb) Gleichartigkeit . . . . .  |
| aa) Bewertungsgegenstand bei Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften . . . . .                       | 641  |
| 600   | cc) Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens . . . . .  |
| bb) Teilweise Anwendung der Bewertungsmaßstäbe bei Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften . . . . . | 642  |
| 601   | dd) Konformität mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . . . . .                                  |
| cc) Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften . . . . .      | 643  |
| 605   | c) Rechtsfolgen und Anwendung des Lifo-Verfahrens  |
| dd) Teilwert von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften   | aa) Verbrauchs-/Veräußerungsfolgefiktion . . . . .   |
|   | 645  |
|   | bb) Steuerliches Wahlrecht und Maßgeblichkeitsprinzip vor BilMoG . . . . .                                 |
|   | 646  |
|   | cc) Niedrigerer Teilwert . . . . .   |
|   | 647  |

|   | Anm. |  | Anm. |
|---|------|--|------|
| dd) Varianten des Lifo-Verfahrens . . . . .   | 648  | b) Keine Anwendung der Teilwertkonzeption . . . . .  | 686  |
| 2. Zugangsfiktion bei erstmaliger Anwendung des Lifo-Verfahrens (Abs. 1 Nr. 2a Satz 2) . . . . .  | 655  | <b>VIII. Bewertung von Verbindlichkeiten (Abs. 1 Nr. 3)</b>  |      |
| 3. Wiederaufgabe des Lifo-Verfahrens (Abs. 1 Nr. 2a Satz 3) . . . . .   | 656  | 1. Ansatz von Verbindlichkeiten unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften der Nr. 2   |      |
| <b>VII. Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten (Abs. 1 Nr. 2b)</b>   |      | a) Verbindlichkeit . . . . .   | 690  |
| 1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2b  |      | b) Sinngemäße Anwendung der Vorschriften der Nr. 2   |      |
| a) Entstehungsgeschichte und erstmalige Anwendung des Abs. 1 Nr. 2b . . . . .   | 660  | aa) Verhältnis zu anderen Bewertungsvorschriften . . . . .   | 691  |
| b) Verhältnis zu anderen Vorschriften und bankspezifischen Bilanzierungskonventionen  |      | bb) Bewertung mit den Anschaffungskosten   |      |
| aa) Verhältnis zu anderen steuerrechtlichen Vorschriften  |      | (1) Maßgeblichkeit des Erfüllungsbetrags (Nennbetrags) . . . . .   | 692  |
| (1) Verhältnis zu § 5 Abs. 4a Satz 1 . . . . .  | 661  | (2) Höchstwertprinzip . . . . .  | 693  |
| (2) Verhältnis zu § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG . . . . .   | 662  | cc) Bewertung mit dem Teilwert   |      |
| (3) Verhältnis zu § 15 Abs. 4 Satz 3 . . . . .  | 663  | (1) Teilwertbegriff bei der Bewertung von Verbindlichkeiten . . . . .  | 695  |
| (4) Verhältnis zum InvStG . . . . .   | 664  | (2) Höchstwertprinzip . . . . .  | 696  |
| bb) Verhältnis zur verlustfreien Bewertung des Bankbuchs . . . . .  | 665  | (3) Kein Absinken unter Anschaffungskosten . . . . .   | 697  |
| 2. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2b Satz 1  |      | 2. Abzinsungsverpflichtung   |      |
| a) In den Anwendungsbereich des § 340 HGB fallende Steuerpflichtige . . . . .   | 669  | a) Verfassungsmäßigkeit der Abzinsung . . . . .  | 700  |
| b) Zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente  |      | b) Abzinsung im Handelsrecht . . . . .   | 701  |
| aa) Finanzinstrumente . . . . .   | 672  | c) Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten   |      |
| bb) Erwerb zu Handelszwecken  |      | aa) Für nach dem 31.12.1998 endende Wirtschaftsjahre . . . . .   | 702  |
| (1) Erwerb . . . . .  | 675  | bb) Differenzierung der Rechtsprechung des BFH für vor dem 1.1.1999 endende Wirtschaftsjahre . . . . .                             | 703  |
| (2) Handelszwecke . . . . .   | 676  | d) Berechnungsverfahren  |      |
| (3) Aktiver Markt . . . . .   | 677  | aa) Grundsätze der Berechnung . . . . .  | 704  |
| c) Keine Bewertungseinheit . . . . .  | 678  | bb) Anwendung des vereinfachten Verfahrens nach §§ 12 bis 14 BewG . . . . .  | 705  |
| 3. Rechtsfolge des Abs. 1 Nr. 2b Satz 1: Bewertung mit dem sog. beizulegenden Zeitwert abzüglich Risikoabschlag (§ 340e Abs. 3 HGB) . . . . . | 681  | 3. Ausnahmen von der Abzinsung   |      |
| 4. Keine Anwendung von Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 (Abs. 1 Nr. 2b Satz 2)   |      | a) Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt (kurzfristige Verbindlichkeiten) . . . . . | 710  |
| a) Dauerhaftigkeit der Wertveränderung nicht erforderlich . . . . .   | 685  | b) Verbindlichkeiten, die verzinslich sind . . . . .   | 711  |
|   |      | c) Verbindlichkeiten, die auf Anzahlungen oder Vorauszahlungen beruhen . . . . .   | 712  |

| Anm.   | Anm.   |
|--|--|
| 4. Gewinnneutralisierende Rücklage für Altfälle . . . . . 715                        | cc) Keine Saldierung mit aktivierungspflichtigen Vorteilen . . . . . 748   |
| <b>IX. Bewertung von Rückstellungen (Abs. 1 Nr. 3a)</b>                              | dd) Wertmindernde Berücksichtigung . . . . . 749   |
| 1. „Höchstens“ anzusetzende Rückstellungen   | ee) Fallgruppen . . . . . 750  |
| a) Bewertungsgrenze . . . . . 720  | d) Ansammlungsrückstellung (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d)   |
| b) Ausgangsbewertung . . . . . 721   | aa) Ursächlichkeit des laufenden Betriebs für das Entstehen der Verpflichtung im wirtschaftlichen Sinne (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1) |
| c) Bewertungsänderung in Folgejahren . . . . . 722                                   | (1) Verpflichtung . . . . . 755  |
| 2. Zu berücksichtigende Grundsätze   | (2) Im wirtschaftlichen Sinne . . . . . 756  |
| a) Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a)         | (3) Ursächlichkeit des laufenden Betriebs . . . . . 757  |
| aa) Rückstellungen iSd. Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a . . . . . 725                        | bb) Gesetzliche Verpflichtung zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 2) . . . . . 758               |
| bb) Gleichartige Verpflichtungen auf Grundlage der Erfahrungen aus der Vergangenheit | cc) Verpflichtung zur Stilllegung von Kernkraftwerken (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 3) . . . . . 759                                     |
| (1) Gleichartigkeit . . . . . 726  | e) Abzinsungsgebot (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e)   |
| (2) Erfahrungswerte . . . . . 727  | aa) Handelsrechtliche und bisherige steuerliche Abzinsungsverpflichtungen von Rückstellungen . . . . . 765                               |
| (3) Zukünftige Entwicklung . . . . . 728   | bb) Regelung der steuerlichen Abzinsungsverpflichtung seit dem Veranlagungszeitraum 1999 . . . . . 766                                   |
| cc) Wahrscheinlichkeit der teilweisen Inanspruchnahme                                | f) Wertverhältnisse am Bilanzstichtag (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f) . . . . . 780  |
| (1) Wahrscheinlichkeit . . . . . 730   | g) Erläuterungen zur Übergangsregelung gem. § 52 Abs. 16 Satz 14 in der bis zum Inkrafttreten des BilMoG geltenden Fassung               |
| (2) Summe dieser Verpflichtungen . . . . . 731                                       | aa) Aufhebung der Übergangsregelung durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) . . . . . 785                                   |
| b) Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b)         | bb) Bedeutung des § 52 Abs. 16 Satz 14 idF des Gesetzes vom 19.12.2008 . . . . . 786   |
| aa) Sachleistungsverpflichtungen . . . . . 735                                       | cc) Bildung und Auflösung der Rücklage . . . . . 787   |
| bb) Bewertung mit den Kosten   |  |
| (1) Pagatorischer Kostenbegriff . . . . . 736  |  |
| (2) Einzelkosten . . . . . 737   |  |
| (3) Angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten . . . . . 738                     |  |
| (4) Folgebewertungen . . . . . 739   |  |
| c) Gegenrechnung von künftigen Vorteilen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c)                   |  |
| aa) Künftige Vorteile . . . . . 745  |  |
| bb) Mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbundene Vorteile          |  |
| (1) Sachlicher Zusammenhang . . . . . 746  |  |
| (2) Voraussichtlichkeit des Vorteilsintritts . . . . . 747                           |  |

|  | Anm. | Anm.   |
|--|------|--|
| <b>X. Bewertung von Entnahmen</b><br><b>(Abs. 1 Nr. 4)</b>   |      |  |
| 1. Bewertung der Entnahme von bilanzierbaren Wirtschaftsgütern, Nutzungen und Leistungen sowie im Fall der Beschränkung des Besteuerungsrechts gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 (Abs. 1 Nr. 4 Satz 1)                              |      | (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Teils. 2) . . . . . 812   |
| a) Entnahme von Wirtschaftsgütern . . . . .  | 790  | bb) Gestaffelte Minderungen des Listenpreises bei Anschaffung von Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen bis 2022 (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 1) . . . . . 813   |
| b) Bewertung der Entnahme von Nutzungen und Leistungen . . . . .   | 791  | cc) Ansatz des halben Listenpreises bei Anschaffung von Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen von 2019 bis 2021 (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 2) . . . . . 814  |
| c) Ausschluss oder Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts . . . . .  | 792  | dd) Ansatz des Listenpreises zu einem Viertel bei Anschaffung von Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen von 2019 bis 2030 (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3) . . . . . 815  |
| 2. Ansatz der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung – Listenpreismethode (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2) |      | ee) Ansatz des halben Listenpreises bei Anschaffung von Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen von 2022 bis 2030 (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 4 und 5) . . . . . 816  |
| a) Verfahrensrecht und verfassungsrechtliche Erwägungen . . . . .  | 795  | e) Schätzung bei Nichtanwendbarkeit der Listenpreismethode . . . . . 817   |
| b) Tatbestandsmerkmale der Listenpreismethode  |      | 3. Ansatz der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs aufgrund des Nachweises des Verhältnisses der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch – Fahrtenbuchmethode (Abs. 1 Nr. 4 Satz 3) |
| aa) Private Nutzung . . . . .  | 796  | a) Wirkungsweise der Fahrtenbuchmethode . . . . . 820  |
| bb) Kraftfahrzeug des Betriebsvermögens . . . . .  | 797  | b) Tatbestandsmerkmal der Kraftfahrzeug-Aufwendungen   |
| cc) Kraftfahrzeug einer Personengesellschaft . . . . .   | 798  | aa) Insgesamt entstehende Aufwendungen . . . . . 821   |
| dd) Zu mehr als 50 % betrieblich genutzt . . . . .   | 799  | bb) Pauschalierte Minderung der Aufwendungen um typisierende Kosten von Batteriesystemen bei Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen (Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Nr. 1) . . . . . 822   |
| c) Rechtsfolge der Listenpreismethode  |      | cc) Pauschale Minderung der AfA bei Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen (Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Nr. 2 bis 5) . . . . . 822a   |
| aa) 1 Prozent . . . . .  | 805  |  |
| bb) Inländischer Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung . . . . .  | 806  |  |
| cc) Kosten der Sonderausstattung . . . . .   | 807  |  |
| dd) Einschließlich Umsatzsteuer . . . . .  | 808  |  |
| ee) Für jeden Kalendermonat anzusetzen . . . . .   | 809  |  |
| ff) Beschränkung der Rechtsfolge durch die sog. Kostendeckelung . . . . .  | 810  |  |
| gg) Verhältnis zum UStG . . . . .  | 811  |  |
| d) Subventionierung der Listenpreismethode bei Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen   |      |  |
| aa) Minderungen des Listenpreises bei Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen  |      |  |

|   | Anm. |   | Anm. |
|---|------|---|------|
| dd) Belegnachweis der Aufwendungen . . . . .  | 823  | d) Abgrenzung zum Begriff der Einbringung . . . . .   | 853  |
| c) Tatbestandsmerkmal des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs  |      | e) Gegenstand der Einlage   |      |
| aa) Allgemeine Anforderungen an ein Fahrtenbuch . . . . .   | 825  | aa) Einlagefähige Wirtschaftsgüter . . . . .  | 854  |
| bb) Arten von Fahrtenbüchern  | 826  | bb) Verhältnis zu § 5 Abs. 2 (Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter) . . . . .                           | 855  |
| cc) Zeitnahe Führung des Fahrtenbuchs . . . . .   | 827  | f) „Einlage“ von Verbindlichkeiten . . . . .  | 856  |
| dd) Mindestinhalt der Aufzeichnungen im Fahrtenbuch . . . . .   | 828  | g) Einlagen bei Mitunternehmenschaften . . . . .  | 857  |
| ee) Berufsspezifische Erleichterungen . . . . .   | 829  | h) Einlagehandlung . . . . .  | 858  |
| ff) Eingeschränkte Angaben durch Berufsgeheimnisträger . . . . .  | 830  | 2. Bewertung von Einlagen mit dem Teilwert (Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 1)                                 |      |
| d) Rechtsfolge: Bewertung der Nutzungsentnahme mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen            |      | a) Bewertung der Einlage von materiellen Wirtschaftsgütern  | 860  |
| aa) Nachweis mit ordnungsgemäßem Fahrtenbuch . . . . .  | 835  | b) Bewertung der Einlage von immateriellen Wirtschaftsgütern und Nutzungen                                |      |
| bb) Feststellung nicht ordnungsgemäßer Fahrtenbuchführung . . . . .   | 836  | aa) Abgrenzung von Nutzungen gegenüber Wirtschaftsgütern . . . . .  | 861  |
| 4. Buchwertprivileg bei der Entnahme von Wirtschaftsgütern für begünstigte Zwecke (Abs. 1 Nr. 4 Sätze 4 und 5)    |      | bb) Immaterielle Wirtschaftsgüter . . . . .   | 862  |
| a) Bedeutung . . . . .  | 840  | cc) Bewertung des eingelegten Nutzungsrechts . . . . .  | 863  |
| b) Tatbestand: Entnahme von Wirtschaftsgütern zum Buchwert für begünstigte Zwecke (Abs. 1 Nr. 4 Satz 4) . . . . . | 841  | dd) Nutzungen . . . . .   | 864  |
| c) Rechtsfolge . . . . .  | 842  | 3. Bewertung von Einlagen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2)    |      |
| d) Rückausnahme für Nutzungen und Leistungen (Abs. 1 Nr. 4 Satz 5) . . . . .                                      | 843  | a) Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten  |      |
| 5. Entnahmeprivileg für die private Nutzung klassischer Fahrräder (Abs. 1 Nr. 4 Satz 6)                           |      | aa) Durchbrechung des Teilwertbewertungsprinzips . . . . .  | 870  |
| a) Bedeutung . . . . .  | 845  | bb) Begriff der Anschaffungs- oder Herstellungskosten . . . . .   | 871  |
| b) Tatbestand: Private Nutzung eines betrieblichen Fahrrads (Abs. 1 Nr. 4 Satz 4) . . . . .                       | 846  | cc) Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Höchstwert . . . . .                      | 872  |
| c) Rechtsfolge . . . . .  | 847  | b) Anschaffung oder Herstellung innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage (Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a) |      |
| <b>XI. Bewertung von Einlagen (Abs. 1 Nr. 5)</b>  |      | aa) Dreijahresfrist . . . . .   | 875  |
| 1. Begriff der Einlage  |      | bb) Einlage unentgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter   | 876  |
| a) Bedeutung des Begriffs . . . . .   | 850  | c) Einlage einer Beteiligung iSv. § 17  |      |
| b) Handelsrechtliche Definition . . . . .   | 851  | aa) Bewertung einer eingelegten Beteiligung iSv. § 17 . . . . .   | 877  |
| c) Steuerrechtliche Definition und Abgrenzung zu Betriebs-einnahmen . . . . .                                     | 852  |   |      |

|  | Anm. |  | Anm. |
|--|------|--|------|
| bb) Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft . . . . .                            | 878  | <b>XIII. Bewertung bei Eröffnung eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 6)</b>           |      |
| cc) Verhältnis von Buchst. b zu Buchst. a . . . . .                                    | 879  | 1. Eröffnung eines Betriebs  |      |
| dd) Einlage eines Wirtschaftsguts iSv. § 20 Abs. 2 . . . . .                           | 880  | a) Steuerlicher Begriff der Betriebseröffnung . . . . .                      | 900  |
| 4. Kürzung des Einlagewerts um Absetzung für Abnutzung (Abs. 1 Nr. 5 Satz 2) . . . . . | 885  | b) Errichtung eines Betriebs . . . . .                                       | 901  |
| 5. (Wieder-)Einlage entnommener Wirtschaftsgüter (Abs. 1 Nr. 5 Satz 3) . . . . .       | 886  | c) Steuerlicher Beginn eines Betriebs . . . . .                              | 902  |
| <b>XII. Bewertung bei Verstrickung (Abs. 1 Nr. 5a)</b>                                 |      | 2. Rechtsfolge: entsprechende Anwendung des Abs. 1 Nr. 5 . . . . .           | 905  |
| 1. Bedeutung und Geltungsbereich . . . . .   | 890  | <b>XIV. Bewertung bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 7)</b> |      |
| 2. Tatbestand . . . . .  | 891  | 1. Entgeltlicher Erwerb eines Betriebs . . . . .                             | 910  |
| 3. Bewertung mit dem gemeinen Wert . . . . .   | 892  | 2. Bewertung der Wirtschaftsgüter . . . . .                                  | 911  |

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

|   |       |  |      |
|---|-------|--|------|
| <b>I. Bedeutung und Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>                                    |       | 6. Rechtsfolge: Sofortabschreibewahlrecht . . . . .  | 1021 |
| 1. Bedeutung des Abs. 2 . . . . .   | 1000  | <b>III. Ausschluss selbständiger Nutzungsfähigkeit nach Satz 2</b>   |      |
| 2. Verhältnis des Abs. 2 zu anderen Vorschriften  |       | 1. Begriff der selbständigen Nutzungsfähigkeit . . . . .   | 1025 |
| a) Verhältnis zu den Vorschriften über die Einkunftsermittlung                                | 1000a | 2. Einfügung in einen (betrieblichen) Nutzungszusammenhang . . . . .   | 1026 |
| b) Verhältnis zu den Abschreibungsregeln . . . . .  | 1001  | 3. Technische Abstimmung . . . . .   | 1027 |
| c) Verhältnis zu Abs. 2a . . . . .  | 1002  | <b>IV. Verlust der selbständigen Nutzungsfähigkeit trotz der Möglichkeit, den Nutzungszusammenhang zu wechseln (Abs. 2 Satz 3) . . . . .</b> | 1030 |
| d) Verhältnis zur Investitionszulage . . . . .  | 1003  | <b>V. Buchmäßige Voraussetzungen der Bewertungsfreiheit (Abs. 2 Sätze 4 und 5)</b>   |      |
| <b>II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Bewertungsfreiheit (Abs. 2 Satz 1)</b> |       | 1. Besonderes Verzeichnis (Abs. 2 Satz 4) . . . . .  | 1035 |
| 1. Anschaffungskosten, Herstellungskosten oder Ersatzwert . . . . .                           | 1005  | 2. Aus der Buchführung ersichtliche Angaben (Abs. 2 Satz 5) . . . . .  | 1036 |
| 2. Abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut   |       | <b>VI. Wichtige Anwendungsfälle der geringwertigen Wirtschaftsgüter . . . . .</b>  | 1040 |
| a) Einzelwirtschaftsgut . . . . .   | 1006  |  |      |
| b) Abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter . . . . .   | 1007  |  |      |
| 3. Anlagevermögen . . . . .   | 1008  |  |      |
| 4. Selbständige Nutzungsfähigkeit . . . . .   | 1009  |  |      |
| 5. Betragsmäßige Höchstgrenze . . . . .   | 1020  |  |      |

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

|   |   |
|---|---|
| <p><b>I. Rechtsentwicklung und Bedeutung</b> . . . . . 1100</p> <p><b>II. Bildung eines Sammelpostens (Abs. 2a Satz 1)</b></p> <p>1. Tatbestandsvoraussetzungen</p> <p>    a) Eigenschaften des Abschreibungsobjekts: Abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, das einer selbständigen Nutzung fähig ist . . . . . 1101</p> <p>    b) Betragsmäßige Höchst- und Mindestgrenzen . . . . . 1102</p> <p>2. Rechtsfolgen der Poolabschreibung: Wahlrecht zur Bewertungs-</p> | <p>freiheit oder Bildung eines Sammelpostens nach Abs. 2a Satz 1 . . . . . 1103</p> <p><b>III. Abschreibung des Sammelpostens (Abs. 2a Satz 2)</b> . . . . . 1105</p> <p><b>IV. Unbeachtlichkeit des Ausscheidens eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen für den Sammelposten (Abs. 2a Satz 3)</b> . . . . . 1110</p> <p><b>V. Wahlrecht zur Abschreibung bei Anschaffungs- und Herstellungskosten bis 250 € (Abs. 2a Satz 4)</b> . . . . . 1115</p> <p><b>VI. Einheitliches jahrgangsbezogenes Wahlrecht (Abs. 2a Satz 5)</b> . . . . . 1120</p> |
|---|---|

**E. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Unentgeltliche Übertragung von Sachgesamtheiten**

|   |   |
|---|---|
| <p><b>I. Einordnung des Abs. 3</b></p> <p>1. Systematische Einordnung . . . . . 1200</p> <p>2. Historische Einordnung . . . . . 1201</p> <p><b>II. Unentgeltliche Übertragung von Sachgesamtheiten (Abs. 3 Satz 1)</b></p> <p>1. Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil als Gegenstand der Übertragung (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1)</p> <p>    a) Sachgesamtheiten im Sinne der Vorschrift . . . . . 1205</p> <p>    b) Übertragung einer Sachgesamtheit . . . . . 1206</p> <p>    c) Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern</p> <p>        aa) Keine Übertragung der Sachgesamtheit bei Zurückbehaltung von wesentlichen Betriebsgrundlagen . . . . . 1207</p> <p>        bb) Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage . . . . . 1208</p> <p>        cc) Zurückbehaltung unwesentlicher Betriebsgrundlagen . . . . . 1209</p> <p>    d) Übertragung eines Betriebs</p> <p>        aa) Begriffsbestimmung . . . . . 1210</p> <p>        bb) Übertragung des Betriebs . . . . . 1211</p> <p>    e) Übertragung eines Teilbetriebs</p> <p>        aa) Begriffsbestimmung . . . . . 1215</p> | <p>    bb) Merkmale eines Teilbetriebs . . . . . 1216</p> <p>    cc) Übertragung des Teilbetriebs . . . . . 1217</p> <p>    f) Übertragung eines ganzen Mitunternehmeranteils</p> <p>        aa) Begriffsbestimmung . . . . . 1220</p> <p>        bb) Umfang des Mitunternehmeranteils . . . . . 1221</p> <p>        cc) Übertragung des Mitunternehmeranteils . . . . . 1222</p> <p>        dd) Sonderbetriebsvermögen als funktional wesentliche Betriebsgrundlage . . . . . 1223</p> <p>        ee) Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen mit funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen . . . . . 1224</p> <p>        ff) Gesamtplanrechtsprechung? . . . . . 1225</p> <p>        gg) Konkurrenz zu Abs. 5 bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils mit Sonderbetriebsvermögen? . . . . . 1226</p> <p>2. Unentgeltlichkeit der Übertragung</p> <p>    a) Abgrenzung zwischen entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragung . . . . . 1230</p> <p>    b) Vermutungen der Rechtsprechung für entgeltlichen bzw. unentgeltlichen Erwerb . . . . . 1231</p> |
|---|---|

|   | Anm. |   | Anm. |
|---|------|---|------|
| c) Schenkungen  |      | cc) Disquotale Übertragung des<br>Sonderbetriebsvermögens   | 1263 |
| aa) Begriff der Schenkung . . .   | 1232 | dd) Weitere Anwendungsberei-<br>che . . . . .   | 1264 |
| bb) Teilentgeltliche Vorgänge   | 1233 | c) Mitunternehmerische Betriebs-<br>aufspaltung . . . . .   | 1265 |
| d) Erbfall  |      | 5. Rechtsfolge unentgeltlicher Auf-<br>nahme in ein Einzelunternehmen<br>und Übertragung eines Teilmitun-<br>ternehmeranteils (Abs. 3 Satz 1<br>Halbs. 2) |      |
| aa) Abgrenzung zur Erbausei-<br>nandersetzung . . . . .   | 1234 | a) Unentgeltliche Aufnahme in ein<br>Einzelunternehmen . . . . .  | 1270 |
| bb) Erbfall beim Einzelunter-<br>nehmer . . . . .   | 1235 | b) Übertragung des Teils eines<br>Mitunternehmeranteils . . . . .   | 1271 |
| cc) Erbfall bei einem Mitunter-<br>nehmer . . . . .   | 1240 | c) Verfahrensfragen . . . . .   | 1272 |
| e) Unentgeltliche Übertragung auf<br>eine Gesellschaft  |      | <b>III. Zurückbehaltung von Wirt-<br/>schaftsgütern (Abs. 3 Satz 2)</b>   |      |
| aa) Übertragung auf eine Kapi-<br>talgesellschaft . . . . .   | 1245 | 1. Zurückbehaltung von Wirtschafts-<br>gütern nach Satz 2   |      |
| bb) Übertragung auf eine Per-<br>sonengesellschaft . . . . .  | 1246 | a) Verhältnis von Satz 2 zu Satz 1  | 1280 |
| cc) Anwachsung . . . . .  | 1247 | b) Wirtschaftsgüter iSv. Satz 2 . .   | 1281 |
| f) Unentgeltliche Übertragung<br>durch eine Gesellschaft  |      | c) Zurückbehalten im nämlichen<br>Betriebsvermögen . . . . .  | 1282 |
| aa) Übertragung durch eine<br>Kapitalgesellschaft . . . . .   | 1248 | d) Keine schädliche Verfügung<br>durch Übernehmer . . . . .   | 1283 |
| bb) Übertragung durch eine<br>Personengesellschaft . . . . .  | 1249 | 2. Schädliche und unschädliche Ver-<br>fügungen . . . . .   | 1284 |
| 3. Rechtsfolge unentgeltlicher Über-<br>tragung eines Betriebs, Teilbetriebs<br>oder Mitunternehmeranteils<br>(Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1) für den<br>Übertragenden |      | 3. Rechtsfolge bei Zurückbehaltung<br>von Wirtschaftsgütern nach Satz 2   |      |
| a) Keine Gewinnverwirklichung   | 1250 | a) Voraussetzungen des Abs. 3<br>Satz 2 erfüllt . . . . .   | 1290 |
| b) Zurückbehaltene Wirtschafts-<br>güter im Falle von Satz 1 . . . .  | 1251 | b) Behandlung bei späterem Weg-<br>fall der Voraussetzungen des<br>Satzes 2 . . . . .   | 1291 |
| c) Leistung eines Entgelts durch<br>den Übernehmer . . . . .  | 1252 | <b>IV. Behandlung beim Rechtsnachfol-<br/>ger (Abs. 3 Satz 3)</b>   |      |
| d) Verfahrensfragen . . . . .   | 1253 | 1. Erwerb einer Sachgesamtheit oder<br>einzelner Wirtschaftsgüter . . . . .   | 1300 |
| e) Sicherstellung der Besteuerung<br>der stillen Reserven . . . . .   | 1254 | 2. Bindung an den Wert nach Satz 1  |      |
| 4. Unentgeltliche Aufnahme in ein<br>Einzelunternehmen und Übertra-<br>gung eines Teilmitunternehmeran-<br>teils (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2)                       |      | a) Buchwertfortführung bei unent-<br>geltlichem Erwerb . . . . .  | 1301 |
| a) Aufnahme in bisheriges Einzel-<br>unternehmen . . . . .  | 1260 | b) Buchwertfortführung bei Leis-<br>tung eines Entgelts durch den<br>Übernehmer . . . . .   | 1302 |
| b) Übertragung des Teils eines<br>Mitunternehmeranteils   |      | 3. Wert bei Fristverletzung nach<br>Satz 2 . . . . .  | 1303 |
| aa) Behandlung des Teils eines<br>Mitunternehmeranteils . .   | 1261 |   |      |
| bb) Behandlung des Sonderbe-<br>triebsvermögens . . . . .   | 1262 |   |      |



**F. Erläuterungen zu Abs. 4:  
Bewertung unentgeltlich erlangter Einzelwirtschaftsgüter**

|   |   |
|---|---|
| <p><b>I. Bedeutung des Abs. 4 und historische Entwicklung</b></p> <p>1. Bedeutung</p> <p>    a) Zielsetzung und Praxisrelevanz . . . . . 1400</p> <p>    b) Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . . 1401</p> <p>2. Historische Entwicklung . . . . . 1402</p> <p><b>II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4</b></p> <p>1. Einzelnes Wirtschaftsgut als Gegenstand der Übertragung . . . 1410</p> <p>2. Übertragung auf einen anderen Steuerpflichtigen . . . . . 1411</p> <p>3. Unentgeltlichkeit der Übertragung . . . . . 1412</p> | <p>4. Übertragung in ein Betriebsvermögen . . . . . 1413</p> <p>5. Kein Fall der Einlage . . . . . 1414</p> <p>6. Vermögenszugehörigkeit und Veranlassungsart beim Übertragenden . . . . . 1415</p> <p><b>III. Rechtsfolgen</b></p> <p>1. Keine Korrespondenz zwischen Erwerber und Übertragendem . . 1420</p> <p>2. Rechtsfolgen für den Erwerber . . 1421</p> <p>3. Auswirkungen beim Übertragenden</p> <p>    a) Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens 1422</p> <p>    b) Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens . 1423</p> |
|---|---|

**G. Erläuterungen zu Abs. 5:  
Überführung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen verschiedenen (Sonder-)Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen und Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern bei Mitunternehmenschaften**

|   |   |
|---|---|
| <p><b>I. Bedeutung des Abs. 5 und historische Entwicklung</b></p> <p>1. Bedeutung</p> <p>    a) Bedeutung der Sätze 1 und 2 . 1500</p> <p>    b) Bedeutung der Sätze 3 bis 6</p> <p>        aa) Regelungsinhalt . . . . . 1501</p> <p>        bb) Steuersystematische Einordnung . . . . . 1502</p> <p>    c) Anwendung bei Auslandsbeziehungen . . . . . 1503</p> <p>    d) Vereinbarkeit von Abs. 5 mit höherrangigem Recht</p> <p>        aa) Verfassungsrechtliche Zulässigkeit . . . . . 1504</p> <p>        bb) Vereinbarkeit mit Europarecht . . . . . 1505</p> <p>    e) Verhältnis des Abs. 5 zu anderen Vorschriften</p> <p>        aa) Verhältnis zu anderen einkommensteuerlichen Vorschriften . . . . . 1506</p> <p>        bb) Verhältnis zu Vorschriften des KStG und GewStG . . 1507</p> <p>        cc) Verhältnis zum Umwandlungssteuerrecht . . . . . 1508</p> <p>2. Historische Entwicklung . . . . . 1509</p> <p><b>II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 1</b></p> | <p>1. Einzelnes Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens . . . . . 1525</p> <p>2. Überführung zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen</p> <p>    a) Begriff der Überführung . . . . 1526</p> <p>    b) Zwischen verschiedenen Betriebsvermögen . . . . . 1527</p> <p>    c) Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen</p> <p>        aa) Natürliche Personen . . . . 1528</p> <p>        bb) Körperschaften iSd. KStG 1529</p> <p>        cc) Mitunternehmenschaften 1530</p> <p>        dd) Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften . . . . . 1531</p> <p>3. Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven</p> <p>    a) Fortgesetzte Steuerverstrickung 1535</p> <p>    b) Bei Inlandssachverhalten . . . . 1536</p> <p>    c) Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten . . . . . 1537</p> <p>4. Rechtsfolge: Buchwertverknüpfung 1540</p> <p><b>III. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 2</b></p> <p>1. Einbeziehung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens 1544</p> <p>2. Überführungen iSv. Satz 2 . . . . . 1545</p> |
|---|---|

|  | Anm. |   | Anm. |
|--|------|---|------|
| 3. Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven . . . . .                             | 1546 | b) Übertragung zwischen Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft . . . . .   | 1573 |
| 4. Rechtsfolge: Buchwertverknüpfung  | 1547 | c) Übertragung von Sonderbetriebsvermögen im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen (Teil-)Anteilsübertragung nach Abs. 3 . . . . .           | 1574 |
| <b>IV. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 3</b>                     |      | 5. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des Abs. 5 Satz 1   |      |
| 1. Gemeinsame Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 1 bis 3                              |      | a) Grundlagen . . . . .   | 1575 |
| a) Übertragung eines Wirtschaftsguts . . . . .   | 1550 | b) Ansatz des Buchwerts   |      |
| b) Wirtschaftsgut des Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers . . . . . | 1551 | aa) Begriff des Buchwerts . . . . .   | 1576 |
| c) Wirtschaftsgut des Gesamt- handelsvermögens einer Mitunternehmerschaft . . . . .          | 1552 | bb) Zwingender Buchwert- ansatz . . . . .   | 1577 |
| d) Unentgeltliche Übertragung  |      | cc) Reichweite des Buchwert- ansatzes . . . . .   | 1578 |
| aa) Begriff . . . . .  | 1553 | dd) Übertragungskosten . . . . .  | 1579 |
| bb) Übernahme einer Verbindlichkeit als Entgelt . . . . .                                    | 1554 | c) Übertragung aus (Sonder-)Betriebsvermögen in Gesellschafts- vermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten                              |      |
| cc) Teilentgeltliche Übertra- gungen . . . . .   | 1555 | aa) Bilanzielle Darstellung . . . . .   | 1580 |
| e) Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten   |      | bb) Änderung der Beteiligungs- quote . . . . .  | 1581 |
| aa) Notwendigkeit der Abgren- zung . . . . .   | 1558 | cc) Überspringen stiller Reser- ven auch der Wirtschafts- güter des Gesellschafts- vermögens . . . . .  | 1582 |
| bb) Begriff der Gesellschafts- rechte . . . . .  | 1559 | d) Übertragung aus Gesellschafts- vermögen in (Sonder-)Betriebs- vermögen gegen Minderung von Gesellschaftsrechten                            |      |
| cc) Gesamthänderisch gebun- dene Rücklage . . . . .  | 1560 | aa) Veränderte Zurechnung der Wirtschaftsgüter . . . . .  | 1585 |
| dd) Gesellschaftsrechte bei An- teilsbegründung . . . . .                                    | 1561 | bb) Möglichkeiten der Vermei- dung des Überspringens stiller Reserven . . . . .   | 1586 |
| ee) Sachwertabfindung in Be- triebsvermögen . . . . .  | 1562 | cc) Auswirkungen auf die An- wendung von § 15a . . . . .  | 1587 |
| ff) Übertragung ohne Ände- rung quotaler Beteiligungs- rechte . . . . .                      | 1563 | e) Unentgeltliche Übertragung aus (Sonder-)Betriebsvermögen in Gesellschaftsvermögen . . . . .  | 1588 |
| gg) Disquotale Übertragungen   | 1564 | f) Unentgeltliche Übertragung zwischen den Sonderbetriebs- vermögen verschiedener Mitun- ternehmer derselben Mitunter- nehmerschaft . . . . . | 1589 |
| hh) Übertragung gegen Misch- entgelt . . . . .   | 1565 | g) Wertfortführung . . . . .  | 1590 |
| ii) Teilentgeltliche Übertra- gung . . . . .   | 1566 | 6. Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven bei Auslands- beziehungen  |      |
| jj) Wirtschaftsgüter ohne Buchwert . . . . .   | 1567 | a) Grundsatz . . . . .  | 1595 |
| kk) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 . . . . .   | 1568 | b) Übertragung in ausländische Personengesellschaft . . . . .   | 1596 |
| 2. Spezielle Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 1 . . . . .                           | 1570 |   |      |
| 3. Spezielle Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 2 . . . . .                           | 1571 |   |      |
| 4. Spezielle Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 3                                     |      |   |      |
| a) Mitunternehmer derselben Mit- unternehmerschaft . . . . .                                 | 1572 |   |      |

| Anm.  | Anm. |   |      |
|---|------|---|------|
| c) Übertragung in ausländische Betriebsstätte einer inländischen Personengesellschaft . . . . .   | 1597 | 4. Ausnahme von Satz 4: Zuordnung stiller Reserven zum Einbringen- den über Ergänzungsbilanzen            |      |
| d) Übertragung auf ausländischen Mitunternehmer einer inländischen Personengesellschaft . . . . . | 1598 | a) Regelungsinhalt . . . . .  | 1633 |
| e) Übertragung auf fiktiv gewerbliche inländische Personengesellschaft . . . . .                  | 1599 | b) Notwendigkeit der interperso- nellen Verlagerung stiller Re- serven . . . . .                          | 1634 |
| 7. Wichtige Anwendungsfälle   |      | c) Bis zur Übertragung entstan- dene stille Reserven . . . . .  | 1635 |
| a) Kettenübertragungen . . . . .  | 1600 | d) Zuordnung durch Ergänzungsbilanz zum übertragenden Ge- sellschafter . . . . .                          | 1636 |
| b) Ausgliederungsfälle  |      | 5. Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung  |      |
| aa) Mehrstufige Prozesse . . . . .  | 1601 | a) Sperrfrist . . . . .   | 1637 |
| bb) Ausgliederung vor Anteils- veräußerung . . . . .  | 1602 | b) Maßgebender Veranlagungs- zeitraum . . . . .   | 1638 |
| cc) Ausgliederung und Inan- spruchnahme von §§ 20, 24 UmwStG . . . . .                            | 1603 | c) Maßgebende Steuererklärung . . . . .   | 1639 |
| dd) Ausgliederung vor unent- geltlicher Anteilsübertra- gung . . . . .                            | 1604 | <b>VI. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 5</b>                                  |      |
| ee) Ausgliederung vor Spal- tung . . . . .  | 1605 | 1. Einschränkung des Buchwert- ansatzes . . . . .   | 1650 |
| ff) Ausgliederung zur Hebung stiller Reserven . . . . .   | 1606 | 2. Tatbestandsvoraussetzungen   |      |
| gg) Treuhandmodell . . . . .  | 1607 | a) Übertragung nach Satz 3 . . . . .  | 1651 |
| hh) Leasing-Einbringungs- modell . . . . .  | 1608 | b) Mitunternehmerische Beteili- gung des Körperschaftsteuer- subjekts . . . . .                           | 1652 |
| c) Gestaltung bei qualifizierter Nachfolgeklausel . . . . .                                       | 1609 | c) Erhöhung oder Begründung des Anteils eines Körperschaft- steuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut |      |
| d) Forderungsverzicht . . . . .   | 1610 | aa) Erhöhung und Begrün- dung gleichgestellt . . . . .  | 1653 |
| <b>V. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 4</b>                           |      | bb) Unmittelbare und mittel- bare Anteilsbegründung bzw. -erhöhung gleichge- stellt . . . . .             | 1654 |
| 1. Gesetzgeberische Zielsetzung . . . . .   | 1620 | cc) Anteil am übertragenen Wirtschaftsgut ausschlag- gebend . . . . .                                     | 1655 |
| 2. Tatbestandsvoraussetzungen   |      | dd) Bestimmung des Anteils des Körperschaftsteuersub- jekts am übertragenen Wirtschaftsgut . . . . .      | 1656 |
| a) Vorhergehende Übertragung nach Satz 3 . . . . .  | 1621 | ee) Fälle der Anteilserhöhung oder -begründung . . . . .  | 1657 |
| b) Veräußerung oder Entnahme des übertragenen Wirtschafts- guts                                   |      | ff) Keine Erhöhung oder Be- gründung des Anteils . . . . .  | 1658 |
| aa) Grundsatz . . . . .   | 1622 | d) Anwendungskonkurrenz zur verdeckten Einlage . . . . .  | 1659 |
| bb) Veräußerung ohne Ge- winnrealisation . . . . .  | 1623 | e) Mitunternehmenschaften ohne Gesamthandsvermögen . . . . .  | 1660 |
| cc) Veräußerung, Aufgabe oder Übertragung von Sachgesamtheiten . . . . .                          | 1624 | 3. Rechtsfolgen   |      |
| dd) Überführung oder Weiter- übertragung des Wirt- schaftsguts . . . . .                          | 1625 | a) Ansatz des Teilwerts . . . . .   | 1665 |
| 3. Rechtsfolge von Satz 4   |      |   |      |
| a) Rückwirkender Teilwertansatz   | 1630 |   |      |
| b) Auswirkung beim Übertragen- den . . . . .  | 1631 |   |      |
| c) Auswirkung beim Übertra- gungsempfänger . . . . .  | 1632 |   |      |

|   | Anm. |   | Anm. |
|---|------|---|------|
| b) Auswirkungen beim Übertragenden . . . . .  | 1666 | cc) Unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung des Anteils . . . . . | 1674 |
| c) Auswirkungen beim Übertragungsempfänger . . . . .  | 1667 | dd) Keine Anwendung von Satz 6 ohne Übergang stiller Reserven . . . . .         | 1675 |
| <b>VII. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 6</b>                               |      | ee) Anteilsbegründung oder -erhöhung bei Übertragung von Sachgesamtheiten . . . | 1676 |
| 1. Ergänzende Missbrauchsabwehrregelung . . . . .   | 1670 | c) Frist von sieben Jahren . . . . .  | 1677 |
| 2. Tatbestandsvoraussetzungen   |      | 3. Rechtsfolgen   |      |
| a) Vorherige Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 . . . . .   | 1671 | a) Rückwirkender Ansatz des Teilwerts im abgebenden Betriebsvermögen . . . . .  | 1680 |
| b) Begründung oder Erhöhung des Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut |      | b) Aufstockung der Buchwerte . .  | 1681 |
| aa) Existenz des übertragenen Wirtschaftsguts . . . . .   | 1672 | c) Besonderheiten im Fall zwischenzeitlicher Anteilsübertragungen . . . . .     | 1682 |
| bb) Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse . . . . .                                     | 1673 | d) Sonstige Rechtsfolgen . . . . .  | 1683 |

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

|  |      |  |      |
|--|------|--|------|
| <b>I. Einordnung des Abs. 6</b>                              |      | d) Sonderproblem: Grenzüberschreitende Reorganisationen? . . . . .           | 1717 |
| 1. Bedeutung und Verhältnis zu anderen Vorschriften          |      | e) „Passivtausch“ . . . . .  | 1718 |
| a) Bedeutung . . . . .                                       | 1700 | 5. Rechtsfolgen  |      |
| b) Verhältnis zu anderen Vorschriften                        |      | a) Anschaffungskosten des erhaltenen Wirtschaftsguts . . . . .               | 1720 |
| aa) Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG . . . . .    | 1701 | b) Ermittlung des gemeinen Werts des hingegebenen Wirtschaftsguts . . . . .  | 1721 |
| bb) Verhältnis zu Vorschriften des UmwStG . . . . .          | 1702 | <b>III. Verdeckte Einlage einzelner Wirtschaftsgüter (Abs. 6 Satz 2)</b>     |      |
| cc) Verhältnis zum Tauschgutachten . . . . .                 | 1703 | 1. Übertragung . . . . .   | 1725 |
| 2. Historische Entwicklung . . . . .                         | 1704 | 2. Verdeckte Einlage . . . . .   | 1726 |
| <b>II. Tausch einzelner Wirtschaftsgüter (Abs. 6 Satz 1)</b> |      | 3. Einzelfälle . . . . .   | 1727 |
| 1. Begriff des Tauschs                                       |      | 4. Rechtsfolge: Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung . . . . .    | 1728 |
| a) Tausch als Leistungsaustausch . . . . .                   | 1710 | 5. Ermittlung des Teilwerts . . . . .  | 1729 |
| b) Tauschähnliche Geschäfte . . . . .                        | 1711 | <b>IV. Zeitnahe verdeckte Einlage nach der Anschaffung (Abs. 6 Satz 3)</b>   |      |
| 2. Einzelnes Wirtschaftsgut . . . . .                        | 1712 | 1. Fälle des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a . . . . .                         | 1735 |
| 3. Übertragung . . . . .                                     | 1713 | 2. Rechtsfolge: Erhöhung der Anschaffungskosten um den Einlagewert . . . . . | 1736 |
| 4. Sonderfälle   |      | <b>V. Vorrang des Abs. 5 (Abs. 6 Satz 4)</b> . . . . .                       | 1737 |
| a) Tausch mit Zuzahlung . . . . .                            | 1714 |  |      |
| b) Tausch gegen Nutzungsrechte . . . . .                     | 1715 |  |      |
| c) Erzwungener Tausch . . . . .                              | 1716 |  |      |

**I. Erläuterungen zu Abs. 7:  
Anschaffungskosten und Abschreibungen bei Gewinnermittlung  
nach § 4 Abs. 3 . . . . . 1800**

## A. Allgemeine Erläuterungen zu § 6

### I. Grundinformation zu § 6

1

Die Vorschrift enthält Vorschriften zur Bewertung von WG. Abs. 1 regelt in Ergänzung zu § 4 Abs. 1 Satz 1, wie das für den BV-Vergleich anzusetzende BV zu bewerten ist. Soweit nach § 5 Abs. 1 Satz 1 das nach handelsrechtl. GoB auszuweisende BV für die stl. Gewinnermittlung maßgeblich ist, gehen nach § 5 Abs. 6 die Vorschriften des § 6 den handelsrechtl. Bewertungsvorschriften vor. Dies soll nach neuerer Ansicht auch für in § 6 vorgesehene Wahlrechte gelten, deren Ausübung nicht durch die Ausübung eines ggf. parallel bestehenden handelsrechtl. Wahlrechts vorbestimmt wird. Für die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 gilt § 6 grds. nicht. Soweit § 4 Abs. 3 die Bewertung von WG erfordert, selbst aber keine Regelung trifft, werden bestimmte Regelungen des § 6 nach Abs. 7 entsprechend angewendet.

Abs. 2 und 2a enthalten Wahlrechte für die Bewertung von kurzlebigen WG mit niedrigen AHK, die einerseits Vereinfachungscharakter haben, andererseits auch Subventionscharakter, soweit niedrigere Werte als nach den allgemeinen Regeln des Abs. 1 angesetzt werden können. Abs. 3 enthält die Regel, dass unentgeltliche Übertragungen (Schenkung, Gesamtrechtsnachfolge) von Sachgesamtheiten auf einen anderen Stpfl. zum Buchwert durchzuführen sind, bindet dies im Ausnahmefall aber an eine Behaltefrist. Abs. 4 und 5 betreffen die Übertragung von EinzelWG. Dabei regelt Abs. 4, wie ein unentgeltlich, aber betrieblich veranlasst in das BV gelangtes WG zu bewerten ist. Abs. 5 enthält Regelungen dazu, wie ein WG beim Transfer zwischen verschiedenen Betrieben des Stpfl. sowie zwischen Mitunternehmenschaft und Mitunternehmer im abgebenden und aufnehmenden BV bewertet werden muss. In Abs. 6 werden die Bewertung im Fall des Tausches und der verdeckten Einlage geregelt. Einige Regelungen der an sich nur für den BV-Vergleich geltenden Norm werden durch Abs. 7 auch auf die Einnahmen-Überschussrechnung erstreckt.

### II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 6

#### 1. Rechtsentwicklung

2

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

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

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

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

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

Der Grundsatz des Wertzusammenhangs wurde nur für die abnutzbaren WG des AV beibehalten und im Übrigen gelockert. Ferner wurde die Bewertung von Verbindlichkeiten, von Entnahmen und Einlagen sowie der WG bei Eröffnung und bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs geregelt; s. auch Begr. RStBl. 1935, 38.

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

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

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

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

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

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

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

**EstÄndG v. 16.5.1969** (BGBl. I 1969, 421; BStBl. I 1969, 320): Abs. 1 Satz 1 wurde geändert.

**StÄndG 1969 v. 18.8.1969** (BGBl. I 1969, 1211; BStBl. I 1969, 477): In Abs. 1 Ziff. 4 wurden die Sätze 2 und 3 betreffend Entnahmen für Spenden hinzugefügt.

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

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

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

**EGAO v. 14.12.1976** (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694): An die Stelle des Abs. 2 Satz 1 traten neue Sätze 1 bis 3.

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

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

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

**Bilanzrichtlinien-Gesetz v. 19.12.1985** (BGBl. I 1985, 2355; BStBl. I 1985, 704): Im Rahmen der Umsetzung der 4. EG-Richtlinie (EG-Bilanzrichtlinie) kam es auch zu zahlreichen Änderungen des § 6. Nachdem der Grundsatz der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit (s. § 5 Anm. 270) zunehmend in Frage gestellt wurde (vgl. dazu BFH v. 24.4.1985 – I R 65/80, BStBl. II 1986, 324), wurde in § 6 Abs. 3 für „die Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abschreibungen nach Abs. 2 und des Abzugs nach § 6b Abs. 1 oder Abs. 3 Satz 2 bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sowie des Ansatzes der nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. z zulässigen Werte bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens“ ein entsprechender Handelsbilanzansatz verlangt. Die Ursache für die gesetzliche Verankerung war, dass die EG stl. Wertansätze in der HBil. nach der 4. EG-Richtlinie nur dann zulassen wollte, wenn das StRecht einen entsprechenden Handelsbilanzansatz für die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen verlangt. Die Kodifizierung der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit in § 6 Abs. 3 war insoweit unvollkommen, weil die stfreien Rücklagen in der Regelung nicht aufgeführt wurden. Im Rahmen des Bilanzrichtlinien-Gesetzes wurde ferner Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 dahingehend geändert, dass die Höchstgrenze des Teilwertansatzes des Vorjahres für die Fälle des Abs. 3 aufgehoben wurde (Aufhebung des stl. Zu-

schreibungsverbots; sog. uneingeschränkter Wertzusammenhang). Ferner wurden im Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 die Worte „Geschäfts- oder Firmenwert“ (in der Klammer) aufgrund der Zulassung der AfA nach § 7 Abs. 1 Satz 3 gestrichen. Weitere Änderungen ergaben sich aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1) wegen der Kodifizierung handelsrechtl. GoB im HGB. So wirkt sich neben den Verankerungen der Abschreibungsregelungen (§ 253 HGB) insbes. die Kodifizierung der AK (s. Anm. 271 ff.) und der HK (s. Anm. 454 ff.) nach § 255 HGB auf das StRecht (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1) aus.

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

**WoBauFG und Gesetz zur Ergänzung des StReformG 1990 v. 22.12.1989** (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): § 6 Abs. 3 wurde aufgehoben, weil in § 5 Abs. 1 Satz 2 der (formelle) Maßgeblichkeitsgrundsatz für strechtl. Bilanzierungs- und/oder Bewertungswahlrechte verdeutlicht bzw. festgeschrieben werden sollte (s. § 5 Anm. 271). In diesem Zusammenhang wurden in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 auch für das abnutzbare AV der sog. uneingeschränkte Wertzusammenhang aufgehoben und die Bestimmungen zur Lifo-Methode in Abs. 1 Nr. 2a modifiziert. Ferner wurde in Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 – befristet bis zum 31.12.1992 – die Buchwertentnahme von Gebäuden und dem dazugehörigen Grund und Boden im Zusammenhang mit § 7k zugelassen.

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

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

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

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): In Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 wurde für die Entnahme durch Nutzung eines Pkw. auch für außerbetriebliche Zwecke eine pauschale Bewertung (monatlich 1 % vom Listenpreis) eingeführt. Die pauschale Bewertung konnte nur durch Führung eines Fahrtenbuchs vermieden werden.

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Änderungen und Erweiterungen des Abs. 1, Ergänzung um neue Abs. 3–7. Im Einzelnen:

- ▶ *Abs. 1 Nr. 1 und 2*: Die Teilwertabschreibung wurde auf die Fälle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung beschränkt; Einführung einer Zuschrei-



bungspflicht (Wertaufholung) bis zu den fortgeführten AHK; Wegfall einer Sonderregelung für LuF in Nr. 2 Satz 4;

- ▶ *Abs. 1 Nr. 2a*: Redaktionelle Folgeänderung wegen der Abschaffung des Importwarenabschlags (§ 80 EStDV);
- ▶ *Abs. 1 Nr. 3*: Einführung des Abzinsungsgebots für Verbindlichkeiten;
- ▶ *Abs. 1 Nr. 3a*: Erstmalige Verankerung spezieller (detaillierter) Bewertungsvorschriften für Rückstellungen;
- ▶ *Abs. 3*: Ersatz des bisherigen § 7 Abs. 1 EStDV für die (zwingende) erfolgsneutrale Buchwertübertragung betrieblicher Einheiten (Betriebe, Teilbetriebe sowie Mitunternehmeranteil) für Zwecke der unentgeltlichen Unternehmensnachfolge;
- ▶ *Abs. 4*: Übernahme des bisherigen § 7 Abs. 2 EStDV für die unentgeltliche Übertragung einzelner WG aus betrieblichem Anlass (gemeiner Wert als AK);
- ▶ *Abs. 5*: Erstmalige gesetzliche Regelung betreffend die Bewertung von WG bei Überführung zwischen verschiedenen BV bzw. SonderBV des Stpfl. (Buchwert) und Übertragung zwischen Gesamthandsvermögen von Mitunternehmerschaften und Einzel- oder SonderBV (Teilwert);
- ▶ *Abs. 6*: Einführung einer (zur Gewinnrealisierung führenden) Spezialvorschrift für die Bemessung von AK beim Tausch sowie bei einer verdeckten Einlage in eine KapGes.;
- ▶ *Abs. 7*: Entsprechende Anwendung der neuen Abs. 3 bis 6 bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3;
- ▶ *Anwendungsvorschrift in § 52 Abs. 16*: Verankerung umfangreicher Übergangsregelungen mit materiellem Gehalt.

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

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

**StSenkG v. 23.10.2000** (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Änderung des Abs. 5 Satz 3 mit Umkehrung der Rechtsfolge, wonach für die dort genannten Übertragungen zwingend der Buchwert anzusetzen ist (Geltung ab VZ 2001); Einfügung von Ausnahmeregelungen zum neuen Satz 3 in den Sätzen 4 und 5. Einfügung eines neuen Satzes 6 in § 52 Abs. 16 betreffend Nichtanwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf die Auflösung der Wertaufholungsrücklage. Schaffung eines neuen Abs. 16a in § 52 mit einer Anwendungsvorschrift zu § 6 Abs. 5 Sätze 3 und 4.

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

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

- ▶ *Abs. 3*: Anfügung eines Halbs. 2 an Satz 1, wonach die Rechtsfolge des Satzes 1 auch für die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen und bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitun-

ternehmeranteils gilt. Einfügung eines neuen Satzes 2, wonach bei einer Teilanteilsübertragung von Mitunternehmeranteilen mit einer disquotalen Übertragung von SonderBV – bei einer Behaltefrist von fünf Jahren – auch eine Buchwertverknüpfung gilt. Der bisherige Satz 2 wurde unter redaktioneller Anpassung zu Satz 3.

- ▶ *Abs. 5:* Vollständige Neufassung des Satzes 3, nach dem neben der unentgeltlichen Übertragung nun auch ausdrücklich bei der Übertragung von einzelnen WG gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten bei Mitunternehmerschaften die Buchverknüpfung (zwingend) gilt. Einfügung eines neuen Satzes 4, der den rückwirkenden Teilwertansatz bei Veräußerung oder Entnahme innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung vorsieht. Der bisherige Satz 4 (Ansatz des Teilwerts bei Körperschaften als Anteilseigner einer Mitunternehmerschaft) wurde Satz 5 und erfasste nun ausdrücklich neben der Erhöhung auch die Begründung eines Anteils eines KStSubjekts. Der bisherige Satz 5 wurde zum Satz 6 und gilt ausdrücklich auch für die nachträgliche Begründung eines Anteils (Frist von sieben Jahren nach der Übertragung).
- ▶ *Abs. 6:* Anfügung eines neuen Satzes 4, der Abs. 5 gegenüber Abs. 6 den Vorrang einräumt.
- ▶ § 52 *Abs. 16a:* Neufassung der Anwendungsvorschrift zu § 6 Abs. 5.

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

- ▶ *Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d* wurde um einen neuen Satz 2 ergänzt, nach dem auch bei einer Rücknahme- und Verwertungsverpflichtung von Erzeugnissen bei einer Neueinführung einer gesetzlichen Verpflichtung bis zum Erfüllungszeitpunkt als Übergangsregelung eine Ansammlung einer Rückstellung gilt. Hintergrund dieser Regelung war die Einführung der Entsorgungsverpflichtung durch die AltfahrzeugVO (BGBl. I 2002, 2215).
- ▶ *Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e* erhielt in Satz 3 eine redaktionelle Verweisänderung auf Satz 3 in Buchst. d.
- ▶ § 52 *Abs. 16* erhielt in Satz 10 eine redaktionelle Anpassung der Anwendungsvorschrift für den bisherigen Satz 2 in Buchst. d.

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

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

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

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Für den Fall der Entstrickung wurde für die „fiktive Entnahme“ in Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 als Wertmaßmaßstab der gemeine Wert verankert. Für den Fall der Verstrickung iSd. § 4 Abs. 1 Satz 7 wurde mit der neuen Nr. 5a ebenfalls der gemeine Wert für die Bewertung festgeschrieben. Ferner wurden in Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b die Verweise auf § 17 als Folge der Rechtsänderungen des § 17 angepasst. In Abs. 2 Sätze 1 und 4 wurde durch die Angabe „Absatz 1 Nr. 5 bis 6“ statt bisher „Abs. 1 Nr. 5 und 6“ sichergestellt, dass die Sofortabschreibung von gWG auch in den Verstrickungsfällen des Abs. 1 Nr. 5a gilt. Durch den neuen Verweis auf § 4 Abs. 1 Satz 7 im Abs. 4 wurde dieser Absatz redaktionell an die Entstrickungsregelungen des § 4 Abs. 1 angepasst.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 1 Nr. 4 Satz 7 wurden Satzverweise angepasst (jetzt Sätze 5 und 6 statt bisher 4 und 5); es handelte sich um eine redaktionelle Folgeänderung der Einfügung des Satzes 3 in Abs. 1 Nr. 4 durch das StÄndG 2007.

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

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

**JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) hob die leerlaufende Verweisung des Abs. 1 Nr. 4 Satz 6 auf. Der bisherige Satz 7 wurde unter Anpassung des Verweises auf Satz 5 zum Satz 6.

**Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale v. 20.4.2009** (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 wurde wieder aufgehoben; die Änderung des Verweises im Satz 5 (bisher Satz 6) auf den Satz 4 ist eine redaktionelle Folgeänderung.

**BilMoG v. 25.5.2009** (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650): Einfügung eines neuen Nr. 2b, wonach Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente mit dem beizulegenden Zeitwert (abzüglich eines Risikoabschlags) zu bewerten haben. In Abs. 1 Nr. 3a wurde in einem neuen Buchst. f geregelt, dass Rückstellungen auf der Grundlage der Wertverhältnisse am Bilanzstichtag ohne Berücksichtigung von künftigen Preis- und Kostensteigerungen zu bewerten sind.

**Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009** (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Neufassung von Abs. 2 und Abs. 2a mit Einführung eines Wahlrechts zur Poolabschreibung und Wiederherstellung des vor dem UntStReformG 2008 geltenden Wahlrechts zur Sofortabschreibung von gWG.

**JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): In Abs. 1 Nr. 5a und in Abs. 4 wurden die Verweise auf § 4 Abs. 1 Satz 8 (bisher Satz 7) angepasst; es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung, da in § 4 Abs. 1 ein neuer Satz 4 eingefügt wurde, wodurch der bisherige Satz 7 zum Satz 8 wurde. In Abs. 5

Satz 1 wurde mit der Einfügung eines 2. Halbsatzes die „entsprechende Anwendung von § 4 Abs. 1 Satz 4“ für die Überführung von WG aus dem Inland in eine ausländ. BS verankert.

**AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013** (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 790): In Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 2 wurde für Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeuge ein Abzug vom Listenpreis für die AK des Batteriesystems pauschal nach Kapazität des Batteriesystems vorgesehen. Der Abzug sollte erstmals für bis Ende 2013 angeschaffte Fahrzeuge gelten und sich bei Anschaffung in den Folgejahren bis letztmals 2022 mindern. Bei Bemessung der Entnahme nach der Fahrtenbuchmethode war ein entsprechender Abzug von den Aufwendungen vorzunehmen (Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Halbs. 2). Abs. 7 wurde neu gefasst; der bisherige Text wurde zu Nr. 1, eine neue Nr. 2 ordnete die entsprechende Anwendung der Abs. 1, 1a und 4 bis 7 bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 an.

**StÄndG 2015 v. 2.11.2015** (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846): Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 wurde in Bezug auf die pauschale Minderung der AK des Batteriesystems bei Berechnung des privaten Nutzungsanteils nach der sog. Fahrtenbuchmethode geändert. Aus der Neuformulierung ergibt sich eindeutig, dass der Pauschalabzug nach Satz 2 die AfA-Bemessungsgrundlage mindert, nicht aber die Aufwendungen jedes Jahr um die vollen Pauschalen zu mindern sind. Die Neufassung gilt ab dem 1.1.2016 (Art. 18 Abs. 4 StÄndG 2015; § 52 Abs. 12 Satz 1 idF des StÄndG 2015).

**VerfModG v. 18.7.2016** (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694): Einfügung eines neuen Abs. 1 Nr. 1b, mit dem die seit BilMoG zweifelhaft gewordene strechtl. Übernahme des handelsrechtlichen Wahlrechts nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB zur Einbeziehung anteiliger Verwaltungskosten sowie bestimmter Kosten für soziale Leistungen in die HK gesetzlich festgeschrieben wurde. Die Regelung ist am 23.7.2016 in Kraft getreten (Art. 23 Abs. 2 VerfModG), kann nach § 52 Abs. 12 Satz 1 idF des VerfModG aber auch für Wj. angewendet werden, die vor dem 23.7.2016 enden.

**BEPS-UmsG v. 20.12.2016** (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): Ergänzung des 1. Halbs. von Abs. 3 Satz 1 um die Voraussetzung, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt sein muss. Die Regelung wurde aus dem vormaligen § 50i Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 in § 6 Abs. 3 verlagert.

**RÜbStG v. 27.6.2017** (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202): Aufgrund nachträglicher Einfügung in das RÜbStG auf Vorschlag des BT-FinAussch. (BTDrucks. 18/12128, 9, 30) Anhebung der betragsmäßigen Höchstgrenze für die Sofortabschreibung der AK oder HK von abnutzbaren beweglichen WG des AV von 410 € auf 800 € in Abs. 2 Satz 1 sowie Anhebung der betragsmäßigen Mindestgrenze für die Möglichkeit zur Poolabschreibung von abnutzbaren beweglichen WG des AV von 150,01 € auf 250,01 € in Abs. 2a Satz 1 in Verbindung mit der Anhebung der betragsmäßigen Höchstgrenze für die Sofortabschreibung der AK oder HK von abnutzbaren beweglichen WG des AV bei gleichzeitiger Ausübung des Wahlrechts zur Poolabschreibung von 150 € auf 250 € in Abs. 2a Satz 4. Die Anhebung der Beträge gilt erstmals für WG, die nach dem 31.12.2017 angeschafft, hergestellt oder in das BV eingelegt werden (§ 52 Abs. 12 Sätze 3 und 5 idF des RÜbStG).

**2. BürokratieEntlG v. 30.6.2017** (BGBl. I 2017, 2143; BStBl. I 2017, 890): Anpassung der betragsmäßigen Mindestgrenze für die Aufnahme in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis in Abs. 2 Satz 4 an den durch das RÜbStG von 150,01 € auf 250,01 € angehobenen Mindestbetrag für die Wahl der Poolabschrei-

bung auf Vorschlag des BT-Wirtschaftsaussch. (BTDrucks. 18/11778, 5, 11). Die Regelung gilt ebenfalls erstmals für WG, die nach dem 31.12.2017 angeschafft, hergestellt oder in das BV eingelegt werden (§ 52 Abs. 12 Satz 4 idF des 2. Bürokratie-EntlG).

**„JStG 2018“ v. 11.12.2018** (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377; RegE, BRDrucks. 372/18, 3, 39; Stellungnahme des BR, BRDrucks. 372/18 (B), 2; Beschlussempfehlung und Bericht des BT-FinAussch., BTDrucks. 19/5595, 10, 80): Herabsetzung der Bewertung der Nutzungsentnahme von nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 angeschafften Elektro- und bestimmten Hybridfahrzeugen durch die neu gefassten Sätze 2 und 3 in Abs. 1 Nr. 4. Zeitlich befristeter Ausschluss des Ansatzes einer Nutzungsentnahme für ein betriebliches Fahrrad durch Anfügung eines neuen Abs. 1 Nr. 4 Satz 6 (erstmalig anwendbar im VZ 2019 nach Art. 20 Abs. 3 „JStG 2018“ und begrenzt auf die Zeit bis zum 31.12.2021 nach § 52 Abs. 12 Satz 2 idF des „JStG 2018“). Erstreckung der AHK als Bewertungsobergrenze für die Bewertung der Einlage von Investmentanteilen iSd. § 2 Abs. 4 InvStG durch Ergänzung von Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c. Die aus der Novellierung des InvStG ab 2018 folgende, aber seinerzeit übersehene Regelung gilt erstmals für nach dem 31.12.2017 in ein BV eingelegte Anteile (§ 52 Abs. 4 Satz 3 idF des „JStG 2018“).

**WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019** (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17; RegE, BRDrucks. 356/19, 9, 115): Erweiterung der begünstigten Nutzungsentnahme von Pkw. mit alternativen Antrieben durch Ergänzung von Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und Satz 3, insbes. durch Anfügung jeweils neuer Nr. 3 bis 5. Nr. 3 betrifft in den Jahren 2019 bis 2030 angeschaffte Fahrzeuge ohne Kohlendioxidaustritt, Nr. 4 in den Jahren 2022 bis 2024 und Nr. 5 in den Jahren 2025 bis 2030 angeschaffte Fahrzeuge mit geringem Kohlendioxidaustritt und Reichweiten des Elektroantriebs bis 60 km (Nr. 4) bzw. 80 km (Nr. 5). Verlängerung für die Nichtberücksichtigung einer Nutzungsentnahme betrieblicher Fahrräder nach Abs. 1 Nr. 4 Satz 6 bis 31.12.2030 (§ 52 Abs. 12 Satz 2 idF des WElektroMobFördG/„JStG 2019“).

**2. Corona-SteuerhilfeG v. 29.6.2020** (BGBl. I 2020, 1512; BStBl. I 2020, 563; Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD, BTDrucks. 19/20058, 4, 20): Weitere Erweiterung der begünstigten Nutzungsentnahme von Pkw. mit reinem Elektroantrieb durch Anhebung des Höchstbetrags des Bruttolistenpreises von 40 000 € auf 60 000 €. Die Anhebung erfolgt zur Steigerung der Nachfrage unter Berücksichtigung der Ziele zur Förderung einer nachhaltigen Mobilität.

## 2. Zeitlicher Geltungsbereich

2a

In ihrer derzeitigen Fassung gilt die Vorschrift seit dem VZ 2020. Für die begünstigte Bewertung von Nutzungsentnahmen von Elektro- bzw. Hybridfahrzeugen und für den Verzicht auf die Bewertung einer Nutzungsentnahme für betriebliche Fahrräder sind die Regelungen des Abs. 1 Nr. 4 zeitlich begrenzt und laufen in der letzten Stufe im VZ 2030 aus (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 und 5, Satz 3 Nr. 3 und 5; § 52 Abs. 12 Satz 3).

### 3 III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 6

**Bewertungsregel für die einkommensteuerliche Gewinnermittlung:** Die Vorschrift ergänzt § 4 und enthält Regelungen für die Bewertung von WG in den Fällen, in denen § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 den Ansatz von WG vorsehen und deren Wert in Geldeinheiten für die dort vorgesehenen Berechnungen erforderlich ist (zum Begriff der Bewertung s. näher Anm. 100). Eine wesentliche Bedeutung kommt § 6 zudem im Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1 zu, denn nach § 5 Abs. 6 gehen auch im Fall der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB die Regeln des § 6 den handelsbilanziellen Bewertungsregeln vor. Nach verbreiteter Ansicht sollen seit Inkrafttreten des BilMoG auch in § 6 enthaltene Wahlrechte gleichartigen Wahlrechten nach Handelsbilanzrecht vorgehen, so dass die Wahlrechte in der StBil. und in der HBil. unterschiedlich ausgeübt werden können (s. Anm. 56).

Eine Besonderheit gilt für Abs. 3, der im Unterschied zu den anderen Absätzen nicht die Bewertung eines oder mehrerer einzelner WG, sondern einer Sachgesamtheit regelt, nämlich die Bewertung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder Teils eines Mitunternehmeranteils im Fall der unentgeltlichen Übertragung einer solchen Sachgesamtheit.

§ 6 stellt Bewertungsmaßstäbe auf, setzt andererseits aber auch bestimmte Maßstäbe voraus, die weder im EStG noch in anderen Steuergesetzen enthalten sind. Dies gilt etwa für das Nominalwertprinzip, das uE gewohnheitsrechtl. die Kaufkraft bei der Bewertung unberücksichtigt lässt. Zum Teil wird ergänzend auch auf die handelsrechtl. GoB zurückgegriffen (zB Einzelbewertungsgrundsatz nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB und die handelsrechtl. geregelten Ausnahmen davon; näher Anm. 106).

**Verfassungsfragen:** Dass das Ertragsteuerrecht gegenüber dem Handelsbilanzrecht eigenständige Bewertungsregeln aufstellt, ist verfassungsrechtl. nicht nur unbedenklich, sondern im Gegenteil sogar geboten. Nach der Rspr. des BFH darf es nicht im Belieben des Kaufmanns stehen, durch handelsbilanzrechtl. Gestaltungsmöglichkeiten seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mit strechtl. Wirkung unzutreffend darzustellen. Deshalb können handelsrechtl. Bilanzierungswahlrechte nicht ohne ausdrückliche strechtl. Regelung als Grundlage der Besteuerung berücksichtigt werden (BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317). Unter diesem Aspekt dient § 6 dem Zweck, eine gleichmäßige Besteuerung zu gewährleisten. Soweit § 6 eigenständige Wahlrechte enthält, müssen sich diese ebenfalls an dem Grundsatz messen lassen, dass ein der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechender Gewinn ermittelt wird. Diesem Anspruch werden die Wahlrechte des § 6 gerecht. Sie sind im Gegenteil eher fiskalisch ausgestaltet und enthalten idR Abweichungen vom Handelsrecht, die zu einem die Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit möglicherweise noch überschreitenden ertragsteuerlichen Gewinn führen.

Soweit Abweichungen vom Handelsbilanzrecht fiskalischer Natur sind, dürfte die Grenze einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung noch nicht überschritten sein. Dies gilt insbes. für die Einschränkungen bei der Abschreibung auf einen niedrigeren Teilwert im Verhältnis zur handelsrechtl. Abschreibung auf einen niedrigeren beizulegenden Wert bzw. beizulegenden Zeitwert. Die ertragsteuerliche Verhinderung einer solchen Abschreibung hat grds. keine endgültige Auswirkung auf den Totalgewinn, sondern bewirkt lediglich eine für den Stpfl. ungünstige Verlagerung der Gewinnminderung auf einen späteren VZ. Darin liegt aber nach

der Rspr. des BVerfG noch keine Besteuerung unter Verletzung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und damit kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz, denn der Zeitpunkt einer Gewinnminderung soll nach dem Beschluss des BVerfG v. 12.5.2009 (BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111) keine Bedeutung für die Bemessung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit haben. Das handelsrechtl. Vorsichtsprinzip wird nach jener Entscheidung nicht als ein Maßstab für die Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angesehen. Erst dann, wenn die Bewertung nach § 6 zu einem endgültig die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit übersteigenden Gewinn führen würde, läge ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz vor.

Demgemäß sind auch weder die Übergehung des Anschaffungswertprinzips in § 6 Abs. 1 Nr. 2b noch die verschiedenen Beschränkungen für die Bewertung von Rückstellungen durch § 6 Abs. 1 Nr. 3a verfassungsrechtl. zu beanstanden. Die endgültige ertragsteuerliche Gewinnauswirkung der zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte ergibt sich erst aus einer Zusammenschau der Gewinne aller Wj. von Ein- gehung des Geschäfts bis zu seiner Abwicklung. Im Ergebnis wird der richtige Totalgewinn besteuert.

Zweifelhaft ist die Verfassungsmäßigkeit einer Bewertungsregelung uE aber dann, wenn sie ungeachtet einer zutreffenden Totalgewinnbesteuerung in einzelnen VZ zum Ausweis eines Gewinns ohne zur Entrichtung der Ertragsteuer erforderliche Liquidität führt. Hierzu kann es etwa bei der Abzinsung von Verbindlichkeiten nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 kommen, wenn der Schuldner das ihm zur Verfügung gestellte unverzinsliche Darlehen absprachegemäß zur Finanzierung einer Investition verwendet. Der aus der Abzinsung im Wj. der Darlehensgewährung resultierende Gewinn geht nicht mit einer Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einher. Dass die Minderung des Abzinsungsbetrags in späteren Wj. zu Aufwand führt, ändert an der leistungsfähigkeitswidrigen Besteuerung im ersten Jahr des Rechtsgeschäfts nichts. Verfassungsrechtliche Zweifel werden auch an dem Zinssatz für die Abzinsung in Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3a Buchst. e geäußert, weil damit angesichts eines gesunkenen Fremdkapitalzinsmarktes der Rahmen zulässiger Typisierung verlassen werde (Anm. 700, 766). Der BFH hat die Abzinsung nach Abs. 1 Nr. 3 allerdings dem Grunde nach und den Zinssatz bis zum Jahr 2010 auch der Höhe nach für verfassungskonform gehalten (BFH v. 22.5.2019 – X R 19/ 17, BStBl. II 2019, 795).

Einstweilen frei.

4

## IV. Geltungsbereich des § 6

### 1. Sachlicher Geltungsbereich

5

Die Vorschrift ist Bestandteil der Vorschriften zur Ermittlung des Gewinns nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 und gilt demgemäß für alle betrieblichen Einkunftsarten. Wegen der Bezugnahme des § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auf die stl. Gewinnermittlung gilt § 6 auch für die KSt. Ob ein Zusammenhang mit außerbetrieblichen Umständen besteht und inwieweit dies im Rahmen der betrieblichen Gewinnermittlung zu berücksichtigen ist, hat für die Anwendung des § 6 keine Bedeutung (zB Anwendung für die Bemessung nicht abzugsfähiger BA iSd. § 4 Abs. 5, BFH v. 12.12.1973 – VIII R 40/69, BStBl. II 1974, 207).

**Betriebsvermögensvergleich:** Wird der Gewinn durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 ermittelt, finden Abs. 1 bis 6 unmittelbar Anwendung. Für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich aufgrund nach § 5 Abs. 1 Satz 1 maßgeblicher handelsrechtl. GoB gilt § 6 über § 5 Abs. 6 und verdrängt dadurch entgegenstehende handelsrechtl. Bewertungsvorschriften, allerdings nach umstrittener, aber vom BFH bestätigter Gesetzesauslegung der FinVerw. mit Ausnahme der Bewertung von Rückstellungen, deren Bewertungsobergrenze sich aus dem handelsbilanziellen Wert ergeben soll (BFH v. 20.11.2019 – XI R 46/17, BStBl. II 2020, 195).

**Einnahmenüberschussrechnung:** Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 sind nach der ausdrücklichen Regelung in § 6 Abs. 7 Nr. 2 die Abs. 1 Nr. 1a und Nr. 4 bis 7 entsprechend anzuwenden. Für die AfA bzw. AfS werden die aus Abs. 3 bis 6 folgenden Werte als AK zugrunde gelegt (§ 6 Abs. 7 Nr. 1).

**Pauschale Gewinnermittlungen nach §§ 5a, 13a:** Auch im Rahmen pauschalierender Gewinnermittlungen kommt es zur Bewertung von WG. Soweit keine speziellen Regeln der pauschalen Gewinnermittlung greifen, gilt § 6 (zB für den Teilwert iSd. § 5a Abs. 6 oder den Begriff der AHK in § 13a Abs. 7).

**Keine Geltung für Überschusseinkünfte:** Für Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2 gilt § 6 grds. nicht. Einige Gesetzesbegriffe werden bei Überschusseinkünften aber wie im Rahmen des § 6 ausgelegt (zB AHK).

## 6 2. Persönlicher Geltungsbereich

Abs. 1 gilt für unbeschränkt stpfl. und beschränkt stpfl. (§ 1 Abs. 3) natürliche Personen mit Einkünften aus LuF, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, ferner für kstpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen, Vermögensmassen usw. (§§ 1–4, § 8 Abs. 1 KStG).

7–19 Einstweilen frei.

## V. Auslandsbeziehungen

**Schrifttum:** *Tubbesing*, Bilanzierungsprobleme bei Fremdwährungsposten im Einzelabschluss, ZfbF 1981, 804; *Burkhardt*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Fremdwährungsgeschäfte, Düsseldorf 1988; *Wlecke*, Währungsumrechnung und Gewinnbesteuerung bei international tätigen deutschen Unternehmen, Düsseldorf 1989; *Finne*, Bilanzierung von Fremdwährungsgeschäften und internationale Doppelbesteuerung, Baden-Baden 1991; *Kleineidam*, Rechnungslegung bei Auslandsbeziehungen nach Handels- und Steuerrecht, Freiburg i.Br. 1992; *Glanegger*, Bewertungseinheit und einheitliches Wirtschaftsgut, in *Raupach/Uelner* (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 145; *Baranowski*, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, Herne/Berlin, 2. Aufl. 1996; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, Tübingen, 6. Aufl. 2007; *Hommel/Laas*, Währungsumrechnung im Einzelabschluss – die Vorschläge des BilMoG-RegE, BB 2008, 1666; *Küting/Mojadadr*, Währungsumrechnung im Einzel- und Konzernabschluss nach dem RegE zum BilMoG, DB 2008, 1869; *Strahl*, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG): Handelsbilanz und Auswirkungen auf die Steuerbilanz, KÖSDI 2008, 16290; *Dörfler/Adrian*, Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Steuerbilanzrechtliche Auswirkungen, DB 2009, Beilage 5, 58; *Hahne*, Steuerliche Anerkennung wechselkursbedingter Teilwertzuschreibungen bei Fremdwährungsverbindlichkeiten, DStR 2009, 1573; *Kessler/Veldkamp*, Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften – Eine Fallstudie zur Aufstellung des Jahresabschlusses unter Berücksichtigung der Regelungen des BilMoG, KoR 2009, 245; *Kirsch*, Positionierung des HGB-Jahresabschlusses nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz im Verhältnis zur



Steuerbilanz, Stbg 2009, 320; *Künkele/Zwirner*, Währungsumrechnung im handelsrechtlichen Einzelabschluss: Erstmalige Regelung durch das BilMoG, BC 2009, 557; *Künkele/Zwirner*, BilMoG: Handelsrechtliche Reform mit steuerlichen Konsequenzen? DStR 2009, 1277; *U. Prinz*, Vorsichtsgeprägte „Fair Values“ in der Steuerbilanz?, StuB 2009, 565; *H. Richter*, Grundlagen, Wertbildung und -kontrolle bei Anwendung der Festwertmethode, StBp. 2009, 249; *Schänzle*, Steuerliche Behandlung von Wechselkursschwankungen, IStR 2009, 514; *Schlotter*, Teilwertzuschreibung von Fremdwährungsverbindlichkeiten – Rücklage für eine nur vorübergehende Teilwerterhöhung einer Verbindlichkeit, FR 2009, 1056; *H. Schmidt*, Währungsumrechnung: Einführung des § 256a HGB durch das BilMoG, BBK 2009, 121; *Theile*, Der neue Jahresabschluss nach dem BilMoG, DStR 2009, Beilage zu Heft 18, 21; *Theile/Stahnke*, Währungsumrechnung: Praxisfälle zum BilMoG, BBK 2009, 711; *Ziehr*, Zurechnung von Währungserfolgen aus der Umrechnung einer ausländischen Betriebsstättenrechnungslegung, IStR 2009, 261; *Zwirner/Künkele*, Währungsumrechnung nach HGB: Erstmalige Kodifikation durch das BilMoG, StuB 2009, 517; *Buciek*, Aktuelle Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, DB 2010, 1029; *Hübner/Leyh*, Währungsumrechnung und Folgebewertung nach BilMoG in Handelsbilanz und Steuerbilanz – Zugleich Erwiderung auf *Schüttler/Stolz/Jahr*, DStR 2010, 768, DStR 2010, 1951; *Kessler*, Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften, in *Kessler/Leinen/Strickmann*, Handbuch BilMoG, Freiburg i.Br., 2. Aufl. 2010, 500; *Küting/Pfärrmann/Mojadadr*, Einzelfragen der Umrechnung und Bewertung von Fremdwährungsgeschäften im Einzelabschluss nach § 256a HGB, StuB 2010, 411; *Maier*, BilMoG – Währungsumrechnung bei Forderungen und Verbindlichkeiten, SteuK 2010, 50; *Schüttler/Stolz/Jahr*, Die Währungsumrechnung nach § 256a HGB n.F.: Wider die einseitige Maßgeblichkeit!, DStR 2010, 768; *Jonas*, Die Bildung von Bewertungseinheiten im handelsrechtlichen Jahresabschluss, Köln 2011; *Hoffmann*, Währungsumrechnung für monetäre Bilanzposten im Einzelabschluss, PiR 2011, 55; *Scherrer*, Rechnungslegung nach neuem HGB, München, 3. Aufl. 2011; *Schüttler*, Währungsumrechnung in der Steuerbilanz, PiR 2011, 136; *Zwirner/Künkele/Froschhammer*, Angaben zur Fremdwährungsumrechnung nach BilMoG, BB 2011, 1323; *Endriss*, Die Bewertung in ausländischer Währung nach § 256a HGB: Eine (unnötige) Kompliziertheit des Bilanzrechts, BBK 2012, 1094; *Günkel*, Aktuelle Probleme aus dem Bilanzsteuerrecht, StBj. 2011/12, 263; *Herzig*, Erfahrungen mit dem BilMoG aus steuerlicher Sicht, DB 2012, 1343; *Hoffmann*, Währungsumrechnung im Einzelabschluss, PiR 2012, 135; *Künkele/Zwirner*, Währungsumrechnung bei ausländischen Betriebsstätten, Stbg 2012, 445; *Lüdenbach*, Währungsumrechnung von Tilgungsdarlehen, StuB 2012, 715; *Petersen/Zwirner/Künkele*, BilMoG in Beispielen, Herne, 3. Aufl. 2012; *Roß*, Zur Währungsumrechnung im Jahresabschluss gemäß § 256a HGB, WPg 2012, 18; *Zwirner/Busch*, Bilanzierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten im Konzern – Bewertungseinheiten auf Basis von Ausschüttungen in Fremdwährung?, DB 2012, 2641; *Eckert*, Steuerliche Betrachtung elektronischer Zahlungsmittel am Beispiel sog. Bitcoin-Geschäfte, DB 2013, 2108; *Kahle*, Ausgewählte internationale Aspekte der steuerlichen Gewinnermittlung – Die ausländische Betriebsstätte, der Inbound-Fall und die Verstrickung, StuB 2013, 759; *Künkele/Zwirner*, Maßgeblichkeit im Fokus der Finanzverwaltung – Anmerkungen zur Reichweite des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, StuB 2013, 3; *Münzer*, Bitcoins: Aufsichtsrechtliche Bewertung und Risiken für Nutzer, BaFinJournal 2014, 26; *Roos*, Währungsumrechnung bei equity-bilanzierten Beteiligungen, PiR 2014, 204; *Farwick*, Aktuelle Fragen zur Währungsumrechnung im Jahresabschluss, BBK 2015, 840; *Hölscher*, Steuerbilanzielle Bewertung von Verbindlichkeiten in Schweizer Franken, DStR 2015, 1401; *Linn/Oumar*, Die steuerrechtliche Behandlung von Wechselkurseffekten – Fremdwährungsrisiken im Steuerrecht, IWB 2015, 565; *Pinkernell*, Ertrag- und Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin-Transaktionen, Ubg 2015, 19; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, München, 5. Aufl. 2015; *Bäumel*, Neues zur Teilwertabschreibung – Das BMF-Schreiben vom 2.9.2016 und die aktuelle BFH-Rechtsprechung, StuB 2016, 763; *Dathe/Schilde*, Bilanzierung von Währungskursdifferenzen im Anwendungsbereich des § 256a HGB vor dem Hintergrund des BMF-Schreibens vom 2.9.2016, BB 2016, 2859; *Goy*, Bilanzierung von Fremdwährungsforderungen, BBK 2016, 472; *Goy*, Bilanzierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten, BBK 2016, 527; *Hiller*, Währungsumrechnung in Handels- und Steuerbilanz – Zunehmende Bedeutung auch in Europa durch Aufhebung der Bindung des Schweizer Frankens an den Euro, StuB 2016, 487; *Jacobs/Endres/Spenkel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 8. Aufl. 2016; *Neufang/Schäfer*,

Handels- und steuerrechtliche Behandlung von Währungsschwankungen, StB 2016, 128; *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, München, 2. Aufl. 2016; *Wehrheim/Gehrke/Renz*, Die Handels- und Steuerbilanz – Bilanzierung, Bewertung, Gewinnermittlung, München, 4. Aufl. 2016; *Bahn*, Erfassung von Online-Bezahldiensten und Kryptowährungen in Buchhaltung und Bilanz – Gängige Systeme im Überblick, BBK 2017, 712; *Kirsch/von Wieding*, Bilanzierung von Bitcoin nach HGB, BB 2017, 2731; *L. Richter/Augel*, Geld 2.0 (auch) als Herausforderung für das Steuerrecht – Die bilanzielle und ertragsteuerliche Behandlung von virtuellen Währungen anhand des Bitcoins, FR 2017, 937; *L. Richter/Augel*, Die Spaltung des Bitcoins: Entstehung steuerfreier Veräußerungsgewinne, FR 2017, 1131; *Schaumburg* (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, Köln, 4. Aufl. 2017; *Zwirner/Zimny*, Steuerbilanzpolitik im Zusammenhang mit Teilwertabschreibungen – Gestaltungsspielräume auf Basis des BMF-Schreibens vom 2.9.2016, StuB 2017, 43; *Behrend/Janken*, Kryptowährung – das digitale Fremdwährungskonto, DStZ 2018, 342; *Berger/Fischer*, Abbildung von Kryptowährungen in den IFRS, BB 2018, 1195; *Bolik*, Teilwertzuschreibung bei unbefristeten Fremdwährungsdarlehen, StuB 2018, 145; *Bravidor/Lösse*, Digitalisierung – ein Wieselwort: Einordnung von Begriff, Facetten und Technologie in die Bedeutung für Rechnungswesen und Besteuerung, StuB 2018, 783; *Bünning/Park*, Steuerbilanzielle Behandlung von Kryptowährungen, BB 2018, 1835; *Burchert/Böser*, Bitcoin & Co: Ertragsteuern und Kryptowährung, DB 2018, 857; *Coenberg/Haller/Schultze*, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Stuttgart, 25. Aufl. 2018; *Cremer*, Bewertung und Buchung von Fremdwährungsforderungen, BBK 2018, 456; *Cremer*, Forderungen und Verbindlichkeiten in Fremdwährung, NWB 2018, Beilage 2, 17; *Federmann/Müller*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, Berlin, 13. Aufl. 2018; *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen* (Hrsg.), Bilanzrecht Kommentar, Köln 2018; *Gerlach/Oser*, Ausgewählte Aspekte zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Kryptowährungen, DB 2018, 1541; *Haaker*, Bitcoin: „substanzloses“ Gold jenseits des IAS 38?, DB 2018, Heft 22, M4; *Heno*, Jahresabschluss nach Handelsrecht, Steuerrecht und internationalen Standards (IFRS), Berlin, 9. Aufl. 2018; *Heuel/Matthey*, Im Betriebsvermögen gehaltene Kryptowährungen – Steuer- und handelsrechtliche Einordnung, EstB 2018, 342; *Hötzel*, Virtuelle Währungen im System des deutschen Steuerrechts – Ein Beitrag zur Auslegung des (steuer-)rechtlichen Geldbegriffs, München 2018; *Hötzel/Schober/Wicher*, Bitcoin und andere sog. virtuelle Währungen – Zwischenbilanz auf dem Weg in die Rechtssicherheit, IWB 2018, 392; *Keiling/Romeike*, Die Bilanzierung von Kryptowährungen – Wie Coins und Tokens im IFRS-Abschluss zu erfassen sind, KoR 2018, 268; *Krauß/Blöchle*, Einkommensteuerliche Behandlung von direkten und indirekten Investments in Kryptowährungen, DStR 2018, 1210; *Lüdenbach*, Bitcoins – Lost in rules, PiR 2018, 103; *Lutzenberger*, Die Besteuerung von Bitcoin und sonstigen Blockchain-Währungen, GmbHR 2018, 794; *Mössner* ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Köln, 5. Aufl. 2018; *U. Prinz/Kanzler* (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, Herne, 3. Aufl. 2018; *Schlund/Pongratz*, Distributed-Ledger-Technologie und Kryptowährungen – eine rechtliche Betrachtung, DStR 2018, 598; *Schmittmann*, Bitcoin und Steuern, StuB 2018, 226; *Siegel*, Bitcoins: Zur Besteuerung von erfüllten Hoffnungen: Gegenposition zur Annahme steuerfreier Bitcoin-Cash-Veräußerungsgewinne bei Richter/Augel, FR 2017, 1131, FR 2018, 306; *Trinks/Trinks*, Besteuerung von Bitcoin und anderen Kryptowährungen – Ein steuerlicher Überblick zum „digitalen Geld“, NWB 2018, Beilage 1, 21; *Ummenhofer/Zeitler*, Die bilanzielle Behandlung von Kryptowährungen nach HGB – Dargestellt am Beispiel Bitcoins, DK 2018, 442; *Wilke/Weber*, Lehrbuch Internationales Steuerrecht, Herne, 14. Aufl. 2018; *Baetzel/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, Düsseldorf, 15. Aufl. 2019; *Heck*, Funktionsweise und Grundzüge der steuerlichen Behandlung von Blockchain-basierten Kryptowährungen, DStZ 2019, 106; *Himmer/Kaulartz*, Ertragsteuerliche Implikationen Blockchain-basierter Token im Kontext der Unternehmensfinanzierung, Ubg 2019, 477; *Kleinert/Mayer* Elektronische Wertpapiere und Krypto-Token, EuZW 2019, 857; *Marx/Dallmann*, Bilanzierung und Bewertung virtueller Währungen nach HGB und Steuerrecht – Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisfragen, StuB 2019, 217; *U. Prinz/Ludwig*, Bitcoins, ICOs und Token – Neue Welten im Steuerbilanzrecht?, StuB 2019, 257; *Rätke*, Bilanzielle Überlegungen und Gestaltungstipps zum Jahresabschluss 2018, BBK 2019, 20; *Schildbach* ua., Der handelsrechtliche Jahresabschluss, Sternenfels, 11. Aufl. 2019; *Schroen*, Sind „Bitcoin und Co.“ Wirtschaftsgüter gemäß der gefestigten BFH-Rechtsprechung?, DStR 2019, 1369; *Sixt*, Die bilanzielle und ertragsteuerliche Behandlung von To-

ken beim Investor, DStR 2019, 1766; *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, Münster, 17. Aufl. 2019; *Zwirner*, Bitcoins nach HGB: Bilanzierung, Bewertung, Berichterstattung, BC 2019, 61; *Zwirner/Zieglmaier/Heyd*, Bilanzierung und Besteuerung digitaler Leistungen – Ausgewählte handelsrechtliche, steuerbilanzielle und (umsatz-)steuerliche Aspekte, StuB 2019, Beilage 9, 1; *Schäfer*, Handelsrechtliche Rechnungslegung, Stuttgart 2020.

## 1. Bedeutung von Auslandsbeziehungen für die Bewertung

20

Die Bewertungsregeln, der sachliche und der persönliche Geltungsbereich (s. Anm. 5f.) sowie die Bewertungsmethoden, -verfahren und -gegenstände des § 6 (s. Anm. 105; zu den handelsrechtl. GoB ausführl. § 5 Anm. 150ff.) gelten im Hinblick auf Auslandsbeziehungen

### ► bei unbeschränkter Steuerpflicht

- ▷ *im Rahmen der Gewinnermittlung* durch partiellen (§ 4 Abs. 1) oder vollständigen BV-Vergleich (§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1) und auch zT (§ 10 Abs. 3 Satz 2 AStG) durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3, § 6 Abs. 7) im Hinblick auf Bewertungsfragen, soweit aktive oder passive WG einen Auslandsbezug haben,
- ▷ *bei der Ermittlung ausländischer Einkünfte* (§§ 34c, 34d), sofern WG einer im Ausland belegenen BS oder einer selbständigen Arbeit im Ausland zuzuordnen sind (vgl. BFH v. 16.2.1996 – I R 46/95, BStBl. II 1996, 588; BFH v. 16.2.1996 – I R 43/95, BStBl. II 1997, 128; BFH v. 16.12.2008 – I B 44/08, BFH/NV 2009, 940: Ermittlung richtet sich nach innerstaatlichem deutschem Recht),
- ▷ *bei Beteiligungen an KapGes.* (s. Anm. 515 ff.) mit Auslandsbezug und ausländ. PersGes. (s. Anm. 550), die estl. Mitunternehmenschaften sind, für WG des BV und des SonderBV und
- ▷ *bei negativen Einkünften mit Bezug zu Drittstaaten*, sofern WG einer im Ausland belegenen land- und forstw. oder gewerblichen BS (§ 2a Abs. 1 Nr. 1, 2) – mit Ausnahme einer aktiven gewerblichen BS (§ 2a Abs. 2) – zuzuordnen sind, sowie

### ► bei beschränkter Steuerpflicht im Rahmen der Einkünftermittlung nach § 49 (vgl. *Kahle*, StuB 2013, 759 [761]) für WG, die einer inländ. BS, Zweigniederlassung (vgl. BFH v. 9.8.2006 – BStBl. II 2007, 838) oder einer selbständigen Arbeit im Inland zuzuordnen sind (s. näher § 49 Anm. 5, 31 ff.).

Unerheblich für alle Ergebnisse einer stl. Bewertung von WG im BV sollen grds. die Währung der Preisstellung, der Ort, an dem sich die WG befinden, oder auch die BS-Zuordnung sein (§ 146 Abs. 2, 2a AO)

(vgl. *Kleineidam*, Rechnungslegung bei Auslandsbeziehungen nach Handels- und Steuerrecht, 1991, 151 f.; *Baranowski*, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 2. Aufl. 1996, 150 ff.; *Ziehr*, IStR 2009, 261 [267 f.]; *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 820 ff.; *Haverkamp* in *Mössner* ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, 667 [678 ff.]).

## 2. Bewertungsanlässe bei Auslandsbeziehungen

21

Bewertungsanlässe im Rahmen des Im- und Exports, bei Kreditaufnahme oder -vergabe in Fremdwährung oder bei Termin- und Optionssicherungsgeschäften zu Währungsrisiken (vgl. *Briesemeister/Hoffmann* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1450 [5/2011])

sind zB ausländ. Schuldner bzw. Gläubiger bei Forderungen bzw. Verbindlichkeiten, ausländ. TochterGes. bei Beteiligungen (vgl. zur Umrechnung bei Berechnung des Auflösungsgewinns aus einer in ausländ. Währung angeschafften und veräußerten Beteiligung BFH v. 24.1.2012 – IX R 62/10, BStBl. II 2012, 564), ein ausländ. Beschaffungsmarkt für Import-WG und ein ausländ. Absatzmarkt für zum Export bestimmte Vorräte. Einzelne Wertelemente von WG können einen Auslandsbezug aufweisen und es können WG in ausländ. Währung valutieren, sodass die Wechselkurse selbst Wertelement sind.

Nicht bewertet werden transitorische RAP ieS, denen Ausgaben bzw. Einnahmen vor dem Abschlussstichtag zugrunde liegen, soweit sie Aufwand bzw. Ertrag für eine bestimmte Zeit danach darstellen. Fremdwalierte Ausgaben und Einnahmen sind jedoch zum Brief- bzw. Geldkurs im Zeitpunkt der Zahlung umzurechnen (vgl. *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 143 f. [3/2012]; *Grottel/Koepflin* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 43; s. näher § 5 Anm. 2199).

### 3. Handelsrechtlicher Rahmen der Bewertung bei Auslandsbeziehungen

#### 22 a) Fremdwährungskurse und -umrechnung

Nach § 244 HGB ist der handelsrechtl. Jahresabschluss auf Deutsch und „in Euro“ aufzustellen (vgl. *Merkt* in *Baumbach/Hopt*, 39. Aufl. 2020, § 244 HGB Rz. 2; *Schmidt/Ries* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 244 HGB Rz. 4f.; zur Buchführungspflicht in einer lebenden Sprache vgl. *Ballwieser* in *MüKo HGB*, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 239 HGB Rz. 1, 4f.) sowie nach §§ 325, 325a HGB uU offenzulegen (vgl. *Fehrenbacher* in *MüKo HGB*, Band 4, 3. Aufl. 2013, § 325 HGB Rz. 17 ff.; § 325a HGB Rz. 9 ff.). Im In- oder Ausland belegene Aktiva und Passiva sind mit dem Nominalbetrag in Euro zu bewerten (vgl. zum Nominalwertprinzip BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BStBl. II 2011, 76; zu Übersetzungsverlangen der FinVerw. s. §§ 87 Abs. 1, 146 Abs. 3 Satz 2 AO; zu Umrechnungskursen von Posten in fremder Währung vgl. *Burkhardt*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Fremdwährungsgeschäfte, 1988, 86 ff.; *Winnefeld*, Bilanz-Hdb., 5. Aufl. 2015, Rz. E 1518; zur Vorbereitung eines Konzernabschlusses *Roos*, PiR 2014, 204 (207 ff.)). Devisen sind auf Fremdwährung lautende Bankguthaben, Wechsel und Schecks; Bargeldbestände in Fremdwährung werden als Sorten bezeichnet (vgl. *Ballwieser* in *MüKo HGB*, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 256a HGB Rz. 5; s. zur Umrechnung einer Fremdwährungsschuld zivilrechtl. § 244 Abs. 2 BGB, mit Kurswert, der zur Zeit der Zahlung für den Zahlungsort maßgebend ist; vgl. DRS 25, BAnz. AT 3.5.2018 B1, zur Umrechnung im Konzernabschluss).

**Mengennotierung:** Die für Zwecke der Fremdwährungsumrechnung existierenden unterschiedlichen Devisenkurse Geld-, Brief- und Mittelkurs sowie Kassa- und Terminkurs werden seit 1999 nicht mehr in Preisnotierung, sondern in der Mengennotierung, dem Verhältnis von Fremdwährungseinheit zu Inlandswährung Euro ( $E_{FW}/€$ ), definiert (vgl. *Deubert/Meyer* in *HdJ*, Abt. I/17 Rz. 17 [7/2019]). Wirtschaftlich betrachtet hat sich durch die gegenüber der Preisnotierung reziproke Definition der Notierung nichts verändert (vgl. *Heno*, Jahresabschluss nach Handelsrecht, Steuerrecht und internationalen Standards (IFRS), 9. Aufl. 2018, 129).

**Kassa- und Terminkurs:** Kassakurs ist der maßgebliche Stichtagskurs per Kasse, zu welchem ein Devisengeschäft bei einer unterstellten sofortigen Erfüllung abgewickelt wird (vgl. *Künkele/Zwirner*, *StuB* 2013, 3 [8]), und Terminkurs der Kurs,

der zu einem späteren Erfüllungszeitpunkt zum Tragen kommt (vgl. *Grottel/Koeplin* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 12).

**Brief-, Geld- und Mittelkurs:** Zur Erfassung von Posten in fremder Währung dienen folgende Umrechnungskurse (vgl. *Burkhardt*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Fremdwährungsgeschäfte, 1988, 86 ff.; *Kütting/Mojadadr*, DB 2008, 1869 [1870]; *Kessler* in *Kessler/Leinen/Strickmann*, Handbuch BilMoG, 2. Aufl. 2010, 500 [508]; *Winnefeld*, Bilanz-Hdb., 5. Aufl. 2015, Rz. E 1518):

► *Briefkurs:*

- für Forderungen in Fremdwährung aus Austauschgeschäften,
- für in Fremdwährung erhaltene Anzahlungen,
- für Ansprüche aus schwebenden Absatzgeschäften in Fremdwährung.

► *Geldkurs:*

- für Forderungen in Fremdwährung aus Darlehensgeschäften,
- für beschaffte Sorten und Devisenguthaben,
- für in Fremdwährung erworbenes Anlagevermögen und VV,
- für in Fremdwährung geleistete Anzahlungen,
- für Verbindlichkeiten sowie Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten in Fremdwährung,
- für Verpflichtungen aus schwebenden Beschaffungsgeschäften in Fremdwährung.

► *Mittelkurs:* arithmetisches Mittel aus Brief- und Geldkurs zur Vereinfachung.

Briefkurs (englisch *ask* oder *offer*) ist der Kurs, zu dem eine Bank Euro anbietet und Fremdwährung anzukaufen bereit ist, Geldkurs (englisch *bid*) ist der Kurs, zu dem eine Bank Euro anzukaufen bereit ist und Fremdwährung anbietet. In Mengennotierung (vgl. noch in Preisnotierung *Finne*, Bilanzierung von Fremdwährungsgeschäften und internationale Doppelbesteuerung, 1991, 91 f.; zu zeitpunktverschiedenen Kursen *Finne*, DB 1991, 338) liegt der Briefkurs eines Stichtags im Regelfall über dem Geldkurs (vgl. *Roß*, WPg 2012, 18 [20]). Der Mittelkurs, uE vereinfachend bei Zugangs- und Folgebewertungen anwendbar, sofern Auswirkungen auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unwesentlich sind (vgl. *Grottel/Koeplin* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 35, 61, 120), ist das einheitliche arithmetische Mittel aus den beiden Kursen (vgl. *Ballwieser* in MüKo HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 256a HGB Rz. 5 ff.).

**Devisenkassamittelkurs** ist der Mittelwert aus den Devisenkassakursen (vgl. *Neufang/Schäfer*, StB 2016, 128 [129 f.]). Devisenkurse werden bei Valutaguthaben und uU auch bei der Bewertung von Sorten angewendet (vgl. *Coenenberg/Haller/Schultze*, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 25. Aufl. 2018, 267; einschränkend bei Sorten *Grottel/Koeplin* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 151, 155; *Kirsch/Köhling* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 256a HGB Rz. 26 [3/2012]; vgl. auch Begr. BilMoG-RegE, BTDrucks. 16/10067, 62).

## b) Währungsumrechnung nach § 256a HGB

23

Infolge § 256a HGB (eingefügt durch BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650; vgl. ausführl. vor Geltung des BilMoG *HFA des IdW*, WPg 1986, 664; *Wlecke*, Währungsumrechnung und Gewinnbesteuerung bei international tä-

tigen deutschen Unternehmen, 1989, 133 ff.) ist handelsrechtl. die Bewertung monetärer Posten im Rahmen der Fremdwährungsumrechnung zum Devisenkassamittelkurs zu einem auf die Ersterfassung folgenden Stichtag vorgeschrieben (vgl. *Hommel/Laas*, BB 2008, 1666 [1669]; *Hoffmann/Lüdenbach*, Kommentar Bilanzierung, 11. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 6 ff.; *Heno*, Jahresabschluss nach Handelsrecht, Steuerrecht und internationalen Standards (IFRS), 9. Aufl. 2018, 141; zu erforderlichen Angaben in der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. ggf. Anhang und Lagebericht vgl. *Zwirner/Künkele/Froschhammer*, BB 2011, 1323 [1324]). Die Unterscheidung in Brief- und Geldkurs entfällt in den in § 256a HGB aufgeführten Fällen, wenn kein Bilanzierungs-/Bewertungsprinzip verletzt wird. Die Regelung ist uE nicht ausschließlich auf die Fälle der Folgebewertung beschränkt

(str.; s. Begr. BilMoG-RegE, BTDrucks. 16/10067, 62, und BTDrucks. 16/12407, 86; vgl. *Wohlgemuth/Radde* in Beck-HdR, B 162 Rz. 48 [12/2018]; *Merkt* in *Baumbach/Hopt*, 39. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 2, auch Zugangsbewertung mit dem Devisenkassamittelkurs; glA *Mutscher* in *Frotscher/Geurts*, § 6 Rz. 118 [8/2019]; *Claussen* in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht 2011, § 256a HGB, Rz. 14; *Scherrer*, Rechnungslegung nach neuem HGB, 3. Aufl. 2011, 43; aA *Zwirner/Künkele*, StuB 2009, 517 (519); *Künkele/Zwirner*, Stbg 2012, 445; *Roß*, WPg 2012, 18 [20]; *Endriss*, BBK 2012, 1094 [1095]; *Drüen* in HdJ, Abt. III/4 Rz. 68 [9/2019]).

Vielmehr wird eine Unterscheidung in Brief- und Geldkurs uE beim Zugang ebenfalls nicht mehr erforderlich sein

(vgl. *Claussen* in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht 2011, § 256a HGB, Rz. 14 ff. *Briesemeister/Hoffmann* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1452 [5/2011]; *Kütting/Pfmann/Mojadadr*, StuB 2010, 411 [413 f.]; *Scherrer*, Rechnungslegung nach neuem HGB, 3. Aufl. 2011, 43 f.; *Hachmeister/Glaser* in HdJ, Abt. II/4 Rz. 341 [11/2015]; differenzierend *Kessler* in *Kessler/Leinen/Strickmann*, 2. Aufl. 2010, 505 ff. [509]; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 270, „Fremdwährung“; krit. *Roß*, WPg 2012, 18 (21); aA „ausschließlich Folgebewertung“ *Dutzi* in Beck-HdR, B 780 Rz. 8 [8/2013]; *Deubert/Meyer* in HdJ, Abt. I/17 Rz. 30 [7/2019], „keine Regelungslücke“).

Den Gesetzesmaterialien (BTDrucks. 16/12407, 86) ist seit der letzten Überarbeitung zu entnehmen, dass die „Verwendung des Wortes ‚Devisenkassamittelkurs‘ anstelle ... ‚Devisenkassakurs‘ ... eine weitere Vereinfachung der Währungsumrechnung nach sich ziehen [solle]. Die Unterscheidung zwischen Geld- und Briefkurs entfällt.“

Die Aufzählung der Positionen Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten in § 256a Satz 1 HGB ist erschöpfend (vgl. *Dörfler/Adrian*, DB 2010, Beil. 5, 58 [62]; aA wohl *Maier*, SteuK 2010, 50). Rückstellungen und transitorische RAP fallen explizit nicht unter die Regelung (vgl. Begr. BilMoG-RegE, BTDrucks. 16/10067, 62). Verbindlichkeiten sind zum Erfüllungsbetrag mit Zugangswerten anzusetzen, wenn sich nicht zum Abschlussstichtag aufgrund von Wechselkursveränderungen ein passivisch höherer Zeitwert ergibt (vgl. *Morck/Drüen* in *Koller/Kindler/Roth/Drüen*, 9. Aufl. 2019, § 256a HGB Rz. 3).

Nach § 256a Satz 2 HGB wird bei Restlaufzeiten der Vermögensgegenstände oder Verbindlichkeiten von bis zu einem Jahr (vgl. *Hiller*, StuB 2016, 487 [490], bei Auseinanderfallen von vertraglicher und vollzogener Restlaufzeit sei abzustellen auf die tatsächlichen Umstände; glA *Dathe/Schilde*, BB 2016, 2859) das Anschaffungswertprinzip (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB) und das Gewinnrealisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 HGB) außer Kraft gesetzt (vgl. *Dutzi* in Beck-HdR, B 780 Rz. 6 [8/2013]; *Lüdenbach*, StuB 2012, 715; *Roß*, WPg 2012, 18; *Wehrheim*

*Gehrke/Renz*, Die Handels- und Steuerbilanz, 4. Aufl. 2016, 76 f., 99 f.; *Schildbach ua.*, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 11. Aufl. 2019, 377 f.; *Grottel/Koeplin* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 51; *Morck/Drüen* in *Koller/Kindler/Roth/Drüen*, 9. Aufl. 2019, § 256a HGB, Rz. 5; aA *Hübner/Leyh*, DStR 2010, 1951 [1952]).

#### Zahlenbeispiel:

Anhand der Zugangsbewertung eines positiven bzw. negativen WG, zB einer Forderung bzw. einer Verbindlichkeit iHv. je 1 Mio. Fremdwährungseinheiten ( $E_{FW}$ ), sollen die vereinfachenden Sichtweisen deutlich gemacht werden:

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

Beim Zugang ist uE eine Bewertung zum Kassamittelkurs von 1,36  $E_{FW}/\text{€}$  am Jahresende, also iHv. 735 294 € nicht gerechtfertigt, da die Kurserhöhung zum Zugangszeitpunkt nicht gegeben ist. Es erscheint hier aus Vereinfachungsgesichtspunkten zulässig, statt einer Differenzierung in Briefkurs (Forderung = 757 576 €) oder Geldkurs (Verbindlichkeit = 781 250 €) den Kassamittelkurs des Zugangszeitpunkts zu wählen. Die Bewertung kann dann vereinfachend zum Kurs von 1,30  $E_{FW}/\text{€}$ , dem Mittelkurs im Zugangszeitpunkt am 30.11.2xx1, iHv. 769 231 € erfolgen.

**Stellungnahme:** Die Unterscheidung in Brief- und Geldkurs bei Zugang und bei Bewertung von WG wird in den Fällen, die nicht in § 256a HGB geregelt sind, selten notwendig sein. Eine Umrechnung zum Devisenkassamittelkurs bei der Zugangsbewertung kann entsprechend der Folgebewertung unter Vereinfachungs- und Wesentlichkeitsaspekten uE zulässig und praktikabel sein (vgl. BTDrucks. 16/10067, 62, und BTDrucks. 16/12407, 86; *Kessler/Veldkamp*, KoR 2009, 245; *Küting/Pfirmann/Mojadadr*, StuB 2010, 411 [418]; *Claussen* in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 256a HGB Rz. 22, „kaum wahrnehmbare Relevanz“; *Kirsch/Köhling* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 256a HGB Rz. 27 [3/2012]). Die „feinsinnige Unterscheidung“ (so *Hayn/Jutz/Zündorf* in Beck-HdR, B 215 Rz. 25 [6/2017]) von Brief- und Geldkurs erscheint uE nur bei anderenfalls erheblichen Abweichungen geboten (vgl. zur Ergebnisabweichung von Stichtagskurs- und Zeitbezugsverfahren bei BS-Buchführung BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57).

#### 4. Bedeutung und Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB für die Fremdwährungsumrechnung

##### a) Maßgeblichkeit des Anschaffungswertprinzips, Niederstwertprinzips und Imparitätsprinzips

24

Allgemeine Maßgeblichkeitsregelungen für die Fremdwährungsumrechnung sind stl. nicht konkretisiert. In § 5 Abs. 1 Satz 1 ist für buchführende Gewerbetreibende auch bei Auslandsbeziehungen vorgeschrieben, für den Schluss des Wj. das BV anzusetzen, das nach handelsrechtl. GoB auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines stl. Wahlrechts werde ein anderer Ansatz gewählt. Der GoB-Verweis hat, losgelöst von der verfahrensrechtl. strittigen Diskussion um Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten nach ausländ. Recht oder nach supra-

nationalen gesetzlichen Buchführungspflichten (s. dazu ausführl. § 5 Anm. 210 ff.), nur inländ. Handelsrecht zum Inhalt (vgl. mwN *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 140 AO Rz. 7, 7a [10/2015]). Nach FinVerw. darf die Fremdwährungsumrechnung nicht im Widerspruch zu den GoB stehen, was grds. voraussetzt, jeden einzelnen Geschäftsvorfall mit dem maßgebenden Tageskurs umzurechnen (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.8.1; BMF v. 25.8.2009 – IV B 5 - S 1341/07/10004, BStBl. I 2009, 888).

**Anschaffungswertprinzip:** Das Anschaffungswertprinzip beinhaltet die Erfolgsneutralität jeglicher Beschaffung von Vermögensgegenständen (vgl. *Ballwieser* in Beck-HdR, B 105 Rz. 35 ff. [10/2009]), denn durch die Anschaffung und Herstellung soll sich grds. keine Vermögensmehrung oder -minderung ergeben (vgl. BFH v. 26.3.1992 – IV R 74/90, BStBl. II 1993, 96; BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656; BFH v. 6.10.2009 – I R 36/07, BStBl. II 2010, 232; vgl. auch *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 184, 208; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9 Rz. 232). Das gilt entsprechend auch für WG in Fällen der Fremdwährungsumrechnung. Wertsteigerungen des eingesetzten BV sind stl. unbeachtlich, solange sie nicht am Markt durch ein entgeltliches Rechtsgeschäft realisiert werden (vgl. *Reddig* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 5 Rz. 206). Die estl. AK (s. Anm. 31; vgl. H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH) decken sich mangels eigenständiger stl. Definition mit den AK nach § 255 Abs. 1 HGB (vgl. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 90 [10/2018]).

**Niederstwertprinzip:** Handelsrechtlich ist für das AV bei voraussichtlich dauernder Wertminderung (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB) und für das UV allg. (§ 253 Abs. 4 HGB) das Niederstwertprinzip zu beachten und verpflichtend anzuwenden. Nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 kann stl. ein niedrigerer Teilwert für AV und UV allerdings nur angesetzt werden, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt; es kommt anderenfalls zu einem Verbot der Teilwertabschreibung. Die Teilwertabschreibung bildet nach Ansicht der FinVerw. (vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 13 ff.) ein eigenständiges stl. Bewertungswahlrecht iSv. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 (str.; s. ausführl. § 5 Anm. 280 mwN). Das Niederstwertprinzip als Teil des Vorsichtsprinzips (vgl. *Reddig* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 5 Rz. 48, 53) entfaltet danach bei der Fremdwährungsumrechnung nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine unmittelbare Wirkung auf den stl. niedrigeren Teilwert im AV oder UV nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, auch wenn handelsrechtl. im UV das Niederstwertprinzip nach § 253 Abs. 4 HGB streng, mithin ohne Prüfung der voraussichtlichen Dauer der Wertminderung verpflichtend zum Tragen kommt.

**Imparitätsprinzip:** Nach dem Gewinnrealisationsprinzip, das zusammen mit dem Grundsatz der Verlustantizipation das Imparitätsprinzip bildet, werden auch bei der Fremdwährungsumrechnung in der Bilanz nur Gewinne ausgewiesen, die am Abschlussstichtag realisiert sind. Realisationszeitpunkt ist der Zeitpunkt, zu dem eine Leistung erbracht ist und der Anspruch auf die Gegenleistung entstanden ist. Bei gegenseitigen Verträgen ist der Zugang von Fremdwährungsforderungen (vgl. *Schubert/Berberich* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 80 ff.; *Krumm* in *Blümich*, § 5 Rz. 939 ff. [3/2018]) der Zeitpunkt, zu dem die Gegenleistung so gut wie sicher ist (vgl. BFH v. 12.5.1993 – XI R 1/93, BStBl. II 1993, 786; 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).



**Bewertungseinheiten:** Nach § 5 Abs. 1a Satz 2 sind die Ergebnisse in der handelsrechtl. Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeter Bewertungseinheiten (§ 254 HGB) für die StBil. maßgeblich (vgl. zur „tatsächlichen Maßgeblichkeit“ § 5 Anm. 1720ff.). Bei solchen Sicherungsbeziehungen kommen Realisations-, Imparitäts- und Anschaffungswertprinzip, aber auch die Währungsumrechnung nach § 256a HGB nicht mehr auf einzelne Komponenten der Bewertungseinheit zur Anwendung (vgl. *Jonas*, Die Bildung von Bewertungseinheiten im handelsrechtlichen Jahresabschluss, 2011, 87f.; zu Voraussetzungen *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, 15. Aufl. 2019, 670ff.; *Grottel/Koeplin* in Beck-Bil-Komm., 12. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 250; bzgl. Korrelation zur Unternehmensgröße *Herzig*, DB 2012, 1343 [1346]; s. näher § 5 Anm. 1700ff.).

### b) Maßgeblichkeit des § 256a HGB

25

Die Stichtagsbewertung nach § 256a Satz 2 HGB wird uE als GoB-konforme Vorschrift des Handelsrechts aufzufassen sein (str., vgl. *Schüttler/Stolz/Jahr*, DStR 2009, 768 [770]; *Kirsch*, Stbg 2009, 320 [328]; *Künkele/Zwirner*, DStR 2009, 1277 [1282]; *Hübner/Leyh*, DStR 2010, 1951 [1953]; *Briesemeister/Hoffmann* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1457 [8/2013]). Die Regelung des § 256a HGB insgesamt steht handelsrechtl. unter den Vorschriften für alle Kaufleute (§§ 238ff. HGB). GoB im Sinne des Handelsrechts sind die kodifizierten materiellen Rechnungslegungsvorschriften über Handelsbilanzansätze und zusätzlich die nicht gesetzlich verankerten GoB (s. § 5 Anm. 250ff.), soweit sie für alle Kaufleute gelten (glA *Reddig* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 5 Rz. 34). In § 256a Satz 2 HGB einen GoB-Verstoß eines Teils einer solchen Vorschrift für alle Kaufleute festzustellen (vgl. *Hübner/Leyh*, DStR 2010, 1951 [1953]), würde einen gesetzlichen Widerspruch zum Aufstellungsgrundsatz des § 243 Abs. 1 HGB implizieren, wonach der Jahresabschluss nach GoB aufzustellen ist (vgl. *Schüttler*, PiR 2011, 136). Somit ist § 256a HGB als uE GoB ebenfalls maßgeblich für die StBil., sofern nicht gegen das Imparitäts- und das Anschaffungswertprinzip verstoßen wird (vgl. *Künkele/Zwirner*, StuB 2013, 3 [8]; weitergehend „gar kein Verstoß gegen das Realisationsprinzip“ *Briesemeister/Hoffmann* in *LBP*, § 4, 5 Rz. 1459ff. [8/2013]).

**Hinweis:** In den Materialien zum StEntlG 1999/2000/2002 (BGBl. I 1999, 402, BStBl. I 1999, 301) und StRG 1998-RegE (vgl. BTDrucks. 13/7242, 13/7775, 13/8592) wird zur Änderung von Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 darauf abgestellt, dass an Stelle der ursprünglichen AHK auch der (Einlage-)Wert bei Betriebseröffnung treten könne (BTDrucks. 13/7242, 14f., und BTDrucks. 13/7775, 15f.; vgl. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 319 [10/2018]), aber darüber hinaus auch auf AfA, § 6b-Rücklagen usw. Bezug genommen. Somit könnte uE ein an die Stelle von AHK tretender Wert nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 auch der handelsrechtl. verpflichtende Umrechnungswert nach § 256a HGB sein. Über den Gesetzeswortlaut („sind ... umzurechnen“) hinaus tritt § 256a Satz 2 HGB uE nur dann an die Stelle der AHK, wenn man aus Praktikabilitäts Erwägungen diese Norm als spezielle Ersatznorm für die handelsrechtl. Folgebewertung zur Ermittlung der fortgeführten AHK bei Vermögensgegenständen oder Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr versteht. Eine weitere Vereinfachung der Bilanzierungspraxis besteht in der Verwendung von monatlichen oder vierteljährlichen Durchschnittskursen (s. Begr. zum BilMoG-RegE, BTDrucks. 16/10067, 62, Durchschnitts- und Mittelkurse nicht zu beanstanden, soweit keine wesentlichen Auswirkungen auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage resultieren; vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, Kommentar Bilanzierung, 11. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 6, keine Bedenken gegen Durchschnittskurse bei nicht zu volatilen Währungen).

**Stellungnahme:** Die Regelung des § 256a HGB setzt das Gewinnrealisations- und Anschaffungswertprinzip in der stl. Gewinnermittlung nicht außer Kraft (vgl. *Strahl*, KÖSDI 2008, 16290 [16297]). Eine kompensierende Gewinnrealisation nach vorheriger Teilwertabschreibung, und zwar ohne Verletzung des Anschaffungswertprinzips, ist im Rahmen der jährlichen Teilwertüberprüfung per se geboten (Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Abs. 1 Nr. 2 Satz 3). Eine über AHK hinausgehende Bewertung für WG mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr aufgrund uE bejahten GoB ist abzulehnen (abl. auch *Poll* in BeckOK HGB, § 256a Rz. 14 [10/2019]; *Farwick*, BBK 2015, 840 [847]; *Hiller*, StuB 2016, 487 [490]; *Dathe/Schilde*, BB 2016, 2859 [2860]; *Goy*, BBK 2016, 472 [474]), weil die Zugangsbewertung – grds., nicht vereinfachend – eben nicht nach § 256a Satz 2 HGB, sondern gem. den Regelungen in §§ 253, 255 HGB erfolgt. Wird der Umrechnungswert nach § 256a HGB als AHK-ersetzend aufgefasst, steht dies uE estl. dem verpflichtenden und eindeutigen Wortlaut von Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 1 Nr. 2 (mit den AHK „oder dem an deren Stelle tretenden Wert“) selbst bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen nicht entgegen (s. hierzu auch Anm. 30 und 33).

26–29 Einstweilen frei.

## 5. Bewertungsmaßstäbe

### 30 a) Auswirkung der Fremdwährungsumrechnung auf die Bewertungsmaßstäbe

Bei Fremdwährungsumrechnung werden die Bewertungsmaßstäbe AK oder HK des § 6 auf den Bilanzansatz des WG angewendet. Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 oder Abs. 2 Nr. 2 Satz 2) wird im Rahmen der Folgebewertung zum Stichtag auf den Bewertungsmaßstab Teilwert abgestellt. Bei WG mit einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger wird uU eine Bewertung mit „dem an deren Stelle tretenden Wert“ nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 oder Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 zu prüfen sein. Die nachfolgende Tabelle zeigt Auswirkungen der handelsrechtl. Prinzipien zur Fremdwährungsumrechnung, insbes. der §§ 252 bis 256a HGB, auf die Bewertungsmaßstäbe im Rahmen der stl. Gewinnermittlung bei der Zugangs- und Folgebewertung.

#### Handelsrechtliche Fremdwährungsumrechnung und ihre Auswirkung auf die steuerlichen Bewertungsmaßstäbe im Überblick

| Sachverhalt   | Regelung für die HBil.  | Regelung für WG in der stl. Gewinnermittlung                         |
|---|---|--|
| Zugangsbewertung für Vermögensgegenstände und für Verbindlichkeiten bei Restlaufzeit ≤ 1 Jahr | Anschaffungswertprinzip nach § 253 Abs. 1 HGB                       | Anschaffungswertprinzip nach § 6 Abs. 1–3 EStG iVm. § 253 Abs. 1 HGB |
|   | Vereinfachung: Bewertung nach § 256a HGB zum Devisenkassamittelkurs |  |
| bei Restlaufzeit > 1 Jahr   | Anschaffungswertprinzip nach § 253 Abs. 1 HGB                       | Anschaffungswertprinzip nach § 6 Abs. 1–3 EStG iVm. § 253 Abs. 1 HGB |

| Sachverhalt  | Regelung für die HBil.   | Regelung für WG in der stl. Gewinnermittlung   |
|--|--|--|
| Folgebewertung für Vermögengegenstände und für Verbindlichkeiten bei Restlaufzeit ≤ 1 Jahr | Bewertung zum Devisenkassamittelkurs nach § 256a Satz 1 HGB ggf. mit Gewinnrealisation | bei nicht voraussichtlich dauernder Wertminderung Verbot der Teilwertabschreibung; uU an die Stelle der AHK tretender Wert (s. auch Anm. 33) |
|  |  | bei voraussichtlich dauernder Wertminderung: Niederwertprinzip nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG iVm. § 253 Abs. 3–5 HGB                      |
| bei Restlaufzeit > 1 Jahr  | Niederwertprinzip § 253 Abs. 3–5 HGB   | bei höherem Teilwert: Anschaffungswertprinzip nach § 6 Abs. 1–3 EStG iVm. § 253 Abs. 1 HGB ohne Gewinnrealisation                            |

### b) Anschaffungskosten

31

Zu AK s. auch Anm. 180 ff.

Der Begriff „Anschaffungskosten“ bestimmt die Anschaffung als eine ergebnisneutrale Vermögensumschichtung (vgl. *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 20). Auch überhöhte betrieblich veranlasste AK sind zu aktivieren (glA *Wohlgemuth/Radde* in Beck-HdR, B 162 Rz. 33 [12/2018]; aA *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 18, 71 mwN; wohl auch *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 186f.). Anschaffungen in Fremdwährung müssen mit dem Wechselkurs (grds. amtlicher Kurs, vgl. *Claussen* in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht 2011, § 256a HGB Rz. 20) im Anschaffungszeitpunkt umgerechnet werden (vgl. BFH v. 16.12.1977 – III R 92/75, BStBl. II 1978, 233; BFH v. 6.11.1997 – III R 190/94, BStBl. II 1998, 123, zur Investitionszulage; BFH v. 9.8.1989 – I B 118/88, BStBl. II 1990, 175; Stichtagskursverfahren bei Progressionsvorbehalt; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. A 226 [10/2010]).

Für die Umrechnung maßgebend ist nach § 256a HGB (s. Anm. 23) der Devisenkassamittelkurs zum Anschaffungszeitpunkt (vgl. *Wohlgemuth/Radde* in Beck-HdR, B 162 Rz. 48f. [12/2018]; *Federmann/Müller*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 13. Aufl. 2018, 401; s. auch H 6.2 „Ausländische Währung“ EStH). Der Umfang der AK bestimmt sich nach den Verhältnissen des Zeitpunkts, in dem nach der Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (vgl. BFH v. 4.6.2003 – X R 49/01, BStBl. II 2003, 75, zu Besitzübergang bei § 10e; BFH v. 1.2.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407, zur Abschreibung von Windkraftanlagen) die Nutzung des WG im BV erstmals möglich ist.

Bei nicht-monetären Posten hat eine spätere Wechselkursänderung keinen Einfluss auf die Höhe der AK (vgl. *Schänzle*, IStR 2009, 514 [515]). Fallen der Zeitpunkt des Erlangens der wirtschaftlichen Verfügungsmacht und die Möglichkeit der erstmaligen betrieblichen Nutzung auseinander, bestimmen sich die AK nach den Wertverhältnissen und Umrechnungskursen, zu denen die Aufwendungen vorgenommen wurden. Bei nachträglichen AK oder ANK nach § 255 Abs. 1 Satz 2

HGB (vgl. dazu BFH v. 14.7.1988 – IV R 78/85, BStBl. II 1989, 189; BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369; *Böcking/Gros in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn*, 4. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 15; *Schubert/Gadek in Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 70 ff.; *Krumm in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 2018, § 255 HGB Rz. 47 ff.; *Kulosa in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 51) ist regelmäßig der Zeitpunkt der Lieferung bzw. Leistungserstellung für die Umrechnung maßgeblich (vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, Kommentar Bilanzierung, 11. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 9 f.).

Zu berücksichtigen sind ggf. risikomindernde/-kompensierende Maßnahmen (vgl. *Glanegger*, FS L. Schmidt, 1993, 145 [160]), jedoch unter grundsätzlicher Beachtung der Einzelbewertung (s. Anm. 106; *Schindler in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 13 ff.), die implizit in § 6 vorgeschrieben ist.

### 32 c) Herstellungskosten

Zu HK s. näher Anm. 220 ff.

Der Umfang der HK (vgl. *Krumm in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht Kommentar, 2018, § 255 HGB Rz. 51 ff.) bestimmt sich wie bei AK grds. nach den Verhältnissen des Zeitpunkts, in dem nach Beendigung der Fertigstellung die zweckentsprechende Nutzung eines WG im Betrieb erstmals möglich ist. Soweit die Aufwendungen zeitraumbezogen sind, müssen sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (vgl. *Ballwieser in MüKo HGB*, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 255 HGB Rz. 51; *W. Knop/P. Küting/N. Knop in Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 133 [11/2016]). Eine Umrechnung von im Herstellungszeitraum zu unterschiedlichen Zeitpunkten anfallenden Aufwendungen, die als HK zu qualifizieren sind, hat mit den jeweiligen Umrechnungskursen zu erfolgen und nicht einheitlich zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme eines WG. Zwar sei eine originäre Herstellung von Gütern „in Fremdwährung“ nicht denkmöglich“ (so *Wlecke*, Währungsumrechnung und Gewinnbesteuerung bei international tätigen deutschen Unternehmen, 1989, 156), sobald indes einzelne Bestandteile der HK in Fremdwährung anfallen, wirken sich die Umrechnungskurse auf die HK aus, und zwar unmittelbar über die Höhe der AK der Vorleistungen (zu TeilHK s. Anm. 265). Auch bei nachträglichen HK ist im Rahmen der Fremdwährungsumrechnung auf unterschiedliche Vornahme- und Umrechnungszeitpunkte abzustellen.

### 33 d) Teilwert

Zum Teilwert s. näher Anm. 400 ff.

**Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt:** Nach stRspr. (vgl. schon BFH v. 25.10.1972 – GrS 6/71, BStBl. II 1973, 79; BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; BFH v. 28.10.1976 – IV R 76/72 BStBl. II 1977, 83; BFH v. 31.1.1991 – IV R 31/90, BStBl. II 1991, 627) wird vermutet, dass im Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt der Wert eines WG mit seinen AHK übereinstimmt, selbst bei überhöhten Aufwendungen. Abgesehen von Bewertungseinheiten (s. § 5 Anm. 1700 ff.; vgl. *Schmidt/Usinger in Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 3 ff.), entstehen stets einzeln zu bewertende positive oder negative WG. Dies gilt auch im Falle der Fremdwährungsumrechnung.

**Folgebewertung:** Nach § 256a Satz 1 HGB erfolgt handelsrechtl. im Wege der Folgebewertung für Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten, die eine Restlauf-

zeit von bis zu einem Jahr haben, eine obligatorische Umrechnung mit dem Devisenkassamittelkurs zum Abschlussstichtag selbst unter Vernachlässigung des Anschaffungswertprinzips nach § 253 Abs. 1 HGB sowie des Imparitätsprinzips nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB (zu den hier maßgeblichen GoB s. Anm. 24). Bei solchen aufgrund der geringen Restlaufzeit mutmaßlich nicht (mehr) dauernd dem Unternehmen zu dienen bestimmten WG hält die FinVerw. eine Teilwertabschreibung nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung für zulässig, wenn ein voraussichtlich nachhaltiges Absinken des Werts unter den maßgeblichen Buchwert vorliege, wenn hiermit am Bilanzstichtag aufgrund objektiver Anzeichen ernsthaft zu rechnen sei und aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns mehr Gründe für als gegen eine Nachhaltigkeit sprächen (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 16). Dies wird bejaht, wenn die Wertminderung bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung oder dem vorherigen Verkaufs- oder Verbrauchszeitpunkt anhält. Werterhellende Erkenntnisse nach dem Bilanzstichtag sind in die Beurteilung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung der WG zum Bilanzstichtag einzubeziehen, wertbegründende Tatsachen, wie zB Kursänderungen nach dem Bilanzstichtag, jedoch nicht (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 6, 16 ff.; vgl. BFH v. 21.9.2011 – I R 89/10, BStBl. II 2014, 612). Bewertungsstichtag für WG, die einen Auslandsbezug aufweisen, ist stets der Abschlussstichtag. Das gilt auch für die einer ausländ. BS zugeordneten WG. Das Anschaffungswertprinzip, auf das in § 6 Abs. 1, 2 und 3 Bezug genommen wird, kommt handelsrechtl. jedenfalls bei WG, die eine Restlaufzeit von mehr als einem Jahr haben, zur Anwendung (vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, 15. Aufl. 2019, 398) und ist estl. bei WG, die eine Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger haben, durch § 256a Satz 1 HGB uE nicht außer Kraft gesetzt.

**Geringe Restlaufzeit:** Abnutzbare WG des AV nach Abs. 1 Nr. 1 und andere WG nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 (s. Anm. 500) sind mit den AHK oder dem an deren Stelle tretenden Wert anzusetzen und ggf. zu vermindern. Bei WG mit einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger wird estl. ein Ansatz mit diesem an die Stelle der AHK tretenden Wert nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 oder Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 zu prüfen sein, und zwar als handelsrechtl. verpflichtend zu wählender Umrechnungswert nach § 256a Satz 1 HGB. Davon abweichend kommt bei Restlaufzeiten der Vermögensgegenstände oder Verbindlichkeiten von mehr als einem Jahr nach § 256a Satz 1 und 2 HGB ein beizulegender Wert zum Abschlussstichtag wegen Geltung des Anschaffungs- und Niederst-/Höchstwertprinzips und des Wertaufholungsgebots (§ 253 Abs. 1 und 3–5 HGB) nur dann und mithin partiell zum Tragen, wenn er bei Vermögensgegenständen voraussichtlich dauernd niedriger bzw. bei Verbindlichkeiten höher ist als der Buchwert.

#### Zahlenbeispiel:

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

| Datum      | Briefkurs | Geldkurs | Mittelkurs |
|------------|-----------|----------|------------|
| 30.11.2xx1 | 1,32      | 1,28     | 1,30       |
| 31.12.2xx1 | 1,38      | 1,34     | 1,36       |
| 31.01.2xx2 | 1,40      | 1,36     | 1,38       |
| 28.02.2xx2 | 1,28      | 1,24     | 1,26       |

Beim Zugang ist vereinfachend eine Bewertung zum Kassamittelkurs von 1,30 E<sub>FW</sub>/€ iHv. 769 231 € statt zum Briefkurs 757 576 € zulässig. Bei Vorliegen einer nicht voraussichtlich dauernden Wertminderung der Forderung zum Stichtag 31.12.20xx1 wäre eine Abschreibung nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 auf den niedrigeren Teilwert zu verneinen. Bei einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger ist die Forderung handelsrechtl. obligatorisch nach § 256a Satz 2 HGB mit dem Mittelkurs von 1,36 E<sub>FW</sub>/€ umzurechnen, mithin iHv. 735 294 € auszuweisen. Ein estl. an die Stelle von AHK tretender Wert nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 könnte uE dieser Umrechnungswert sein (s. Anm. 25). Die handelsrechtl. unterschiedliche Beurteilung entfaltet aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips eine korrespondierende estl. Auswirkung für jene WG, die Vermögensgegenständen (oder Verbindlichkeiten) mit Restlaufzeiten von bis zu einem Jahr entsprechen, sofern kein Verstoß gegen das Anschaffungswertprinzip zu konstatieren ist.

**Stellungnahme:** Die handelsrechtl. Regelungen nach § 256a HGB zu Vermögensgegenständen oder Verbindlichkeiten, die eine Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger haben, laufen uE estl. bei WG ins Leere, wenn gegen das Anschaffungswertprinzip verstoßen wird (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 22; krit. ua. wegen komplizierter Bildung latenter Steuerposten *Endriss*, BBK 2012, 1094 [1102]). Bei Restlaufzeiten von mehr als einem Jahr greifen im Umkehrschluss aus § 256a Satz 2 HGB das Niederst- bzw. Höchstwertprinzip und das Anschaffungswertprinzip (vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, 15. Aufl. 2019, 398). Der Anwendungsbezug des § 256a HGB insgesamt für estl. Zwecke liegt somit in einer Vereinfachung (vgl. *Briesemeister/Hoffmann* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1452 [5/2011]) durch Übernahme des Werts für WG nach Devisenkassamittelkurs, sofern nicht gegen GoB verstoßen wird; § 256a HGB stellt uE aber selbst einen GoB dar (s. Anm. 25). Somit ist zum Abschlussstichtag bei nicht voraussichtlich dauernder Wertminderung von WG, die Restlaufzeiten von einem Jahr oder weniger aufweisen, entgegen dem aus Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 im Umkehrschluss resultierenden Abschreibungsverbot § 256a Satz 1 und 2 HGB zu prüfen. Bei solchen WG kann uE eine Bewertung mit „dem an deren Stelle tretenden Wert“ nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 bzw. Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 möglich sein.

## 6. Fremdwährungsumrechnung bei der Zugangsbewertung

### a) Zugangsbewertung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

#### 34 aa) Immaterielle Wirtschaftsgüter, Kryptowährungen

**Allgemeines:** Vermögensgegenstände, die nach § 247 Abs. 2 HGB dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt sind (vgl. *Merkt* in *Baumbach/Hopt*, 39. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 5), und entsprechende WG (vgl. R 6.1 EStR) rechnen zum AV. Zum AV gehören nach § 266 Abs. 2 Buchst. A HGB ua. immaterielle Vermögensgegenstände (vgl. *Lutz/Schlag* in HdJ, Abt. II/2 Rz. 119 [3/2017]), für die aufgrund des Vollständigkeitsgebots des § 246 Abs. 1 HGB gem. § 5 Abs. 2 ein Aktivierungsgebot bei entgeltlichem Erwerb gilt.

(vgl. zur WG-Eigenschaft wirtschaftlicher Vorteile bereits BFH v. 22.2.1962 – IV 58/59 U, BStBl. III 1962, 367; BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414; BFH v. 9.2.1978 – IV R 201/74, BStBl. II 1978, 370; BFH v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl. II 1984, 723; BFH v. 16.2.1990 – III B 90/88, BStBl. II 1990, 794; BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632).

Im Rahmen der Fremdwährungsumrechnung als grds. erfolgsneutraler reiner Transformation (vgl. *Linn/Oumar*, IWB 2015, 565 [568]; zu ausländ. BS vgl. *Ha-*

*verkamp* in *Mössner ua.*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, 667 [679 ff.]) wird bei der Zugangsbewertung immaterieller WG der Fremdwährungsbetrag mit einem Wechselkurs zum Transaktionstag multipliziert.

**Virtuelle Währungen:** Losgelöst von den vornehmlich im Bankenaufsichtsrecht aufgeworfenen streitigen Fragen, ob Bitcoins ua. als Rechnungseinheit iSd. KWG qualifizieren (so *Münzer*, BaFinJournal 2014, 26; aA KG Berlin v. 25.9.2018 – (4) 161 Ss 28/18 (35/18), BB 2018, 2705), zählen zu den immateriellen WG des AV uE auch die sog. Kryptowährungen, wie zB mit unterschiedlicher Marktbekanntheit Bitcoin, Dash, Ethereum, Litecoin, Ripple, Token etc. (vgl. FG Berlin-Bdbg. v. 20.6.2019 – 13 V 13100/19, juris, Rz. 21 ff. [rkr.]: offen, ob WG dem AV oder UV zuzuordnen sind; krit. dazu FG Nürnberg v. 8.4.2020 – 3 V 1239/19, AdV-Beschluss, juris: es müsse im Streitfall möglichst klar sein, worüber man eigentlich entscheidet), sofern kein Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 besteht

(vgl. *Kirsch/von Wieding*, BB 2017, 2731 [2735]; *Bahn*, BBK 2017, 712 [717]; *L. Richter/Augel*, FR 2017, 937 [941]; *Berger/Fischer*, BB 2018, 1195 [1197]; *Kanzler in Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 583; *Behrend/Janken*, DStZ 2018, 342 [343]; *Heuel/Matthey*, EStB 2018, 342 [351]; *Siegel*, FR 2018, 306; *Heck*, DStZ 2019, 106 [108]; aA *Hötzel*, Virtuelle Währungen im System des deutschen Steuerrechts, 2018, 133 f., für Einordnung als unkörperliches finanzielles bzw. monetäres WG; die Eigenschaft als WG abl. *Schroen*, DStR 2019, 1369 [1375]; einschränkend *Eckert*, DB 2013, 2108 [2110], eigenes WG; *Haaker*, DB 2018, Heft 22, M4, nie AV; *Bünning/Park*, BB 2018, 1835 [1836], für Einordnung bestimmter Token als Forderung bzw. Finanzinstrument; *Lüdenbach*, PiR 2018, 103 [106], Einfügung einer eigenen Bilanzposition).

- ▶ **Aktivierungsgebot bei entgeltlichem Erwerb:** Für diese virtuellen Währungen müssen, wenn sie entgeltlich erworben wurden, gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 iVm. §§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB, unabhängig von der Zuordnung zum AV oder UV in der stl. Gewinnermittlung Aktivposten angesetzt und bewertet werden. Im Zeitpunkt ihres Erwerbs sind virtuelle Währungen mit dem jeweils aktuellen Kaufkurs, dem Börsen- oder Marktpreis, zu bewerten, ggf. zzgl. ANK, wie etwa Transaktionsgebühren beim Verifikationsprozess

(vgl. *L. Richter/Augel*, FR 2017, 937 [941]; *Ummenhofer/Zeitler*, DK 2018, 442 [446], auch Gebühren für Plattformnutzung; zum technischen Überblick *Trinks/Trinks*, NWB 2018, Beilage 1, 21; zur Klassifizierung aus internationaler Sicht *Keiling/Romeike*, KoR 2018, 268 [271 ff.]; zur zivilrechtl. Einordnung *Schlund/Pongratz*, DStR 2018, 598 [600]; *Krauß/Blöchle*, DStR 2018, 1210; *Kleinert/Mayer*, EuZW 2019, 857).

Erfolgt der Erwerb solcher virtueller Währungen wiederum in Fremdwährung, muss mit dem Stichtagskurs im Anschaffungszeitpunkt – nach § 256a HGB vereinfachend der Devisenkassamittelkurs der Fremdwährung (s. näher Anm. 23, 31) – umgerechnet werden (vgl. *Marx/Dallmann*, StuB 2019, 217 [220]).

- ▶ **Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens:** Ausschließlich im AV kommt bei durch „Mining“ (vgl. *Heck*, DStZ 2019, 106 [108], zur Erzeugung neuer Werteneinheiten und Fortschreiben der Blockchain) selbst geschaffenen, „geschürften“ virtuellen Währungen gem. § 5 Abs. 2 (s. näher § 5 Anm. 1750 ff.) ein Aktivierungsverbot für immaterielle WG zur Anwendung (vgl. *Reddig in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 5 Rz. 84; *Hallerbach in Kanzler ua.*, § 4 Rz. 128 [11/2019]; zum UV s. Anm. 40).

35 **bb) Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens**

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

**Einzelbewertungsgrundsatz:** Die angeschafften oder hergestellten WG selbst – aber auch die damit in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten in Fremdwährung (s. dazu Anm. 40) – sind einzeln zu bilanzieren, sodass spätere Wechselkursänderungen grds. keine Auswirkung auf die AHK des Anlageguts mehr haben können (vgl. BFH v. 27.2.1991 – I R 176/84, BStBl. II 1991, 456; *Tubbesing*, ZfbF 1981, 804 [807f.]; *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 64; *Wernld* in *KSM*, § 6 Rz. A 226 [10/2010]; *Mutscher* in *Frotscher/Geurts*, § 6 Rz. 119 [8/2019]). Für die Ermittlung der AK sind in manchen Fällen neben dem Zeitpunkt der Fremdwährungsumrechnung noch die Möglichkeiten von Kurssicherungen von Bedeutung (s. Anm. 286; zur Ausnahme bei Bewertungseinheiten bereits *HFA des IdW*, WPg 1986, 664 (665f.); s. hierzu näher § 5 Anm. 1700 ff.). Einzeln zuordenbare Kurssicherungen beseitigen die Unsicherheit über den Rückzahlungskurs (vgl. *Wohlgemuth/Radde* in *Beck-HdR*, B 162 Rz. 50 [12/2018]), sodass Terminkurse herangezogen werden können, es sei denn, die Kurssicherung werde vor dem Zahlungstermin aufgegeben (vgl. *Tubbesing*, ZfbF 1981, 825; *Schubert/Gadek* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 54).

**Kauf auf Ziel:** Bei einem Kauf auf Ziel ist der Anschaffungszeitpunkt und nicht der Buchungstag als Zeitpunkt der Erstverbuchung maßgeblich (vgl. *Wohlgemuth* in *HdJ*, Abt. I/9 Rz. 22 [5/2011]; *Wohlgemuth/Radde* in *Beck-HdR*, B 162 Rz. 46 [12/2018]; str., vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 63; *Schubert/Gadek* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 55, Buchungstag vertretbar, wenn zeitnah gebucht wird).

**Zahlenbeispiel 1:**

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

**Kauf eines Anlageguts mit Zahlung in Fremdwährung:**

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

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

**Voraus-/Barzahlung:** Bei Voraus- oder Barzahlung wird nach hM hingegen der für die Fremdwährung tatsächlich im Zeitpunkt der Zahlung aufgewendete €-Betrag für die Bemessung der AK erfasst (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 63; *Schubert/Gadek* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 54; *Küting/Mojadadr* in *Küting/Weber*, HdR, § 256a HGB Rz. 51 [6/2010]; abl. zur Sonderbehandlung von Voraus- oder Bar- sowie Anzahlungen *Hoffmann/Lüdenbach*,



Kommentar Bilanzierung, 11. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 10 f.). Eine geleistete Vorauszahlung in Fremdwährung ist danach zum Mittel- oder Briefkurs des Zahlungszeitpunkts zu bewerten. Umgekehrt ist eine erhaltene Anzahlung in Fremdwährung im Zeitpunkt des Eingangs zum Mittel- oder Geldkurs zu bewerten (vgl. *Winnefeld*, Bilanz-Hdb., 5. Aufl. 2015, Rz. E 1518).

#### Zahlenbeispiel 2:

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

#### Kauf eines Anlageguts mit Vorauszahlung in Fremdwährung:

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

Die Vorauszahlung von 1 100 000  $E_{FW}$  wird zum Kurs des Zahlungszeitpunkts von 1,5  $E_{FW}/\text{€}$  umgerechnet (= 733 33 €) und bestimmt somit die AK.

**Anzahlungen:** Maßgeblicher Zeitpunkt der Fremdwährungsumrechnung bei Existenz von Anzahlungen ist wie bei Vorauszahlungen zunächst die Anzahlung selbst, während bei dem späteren Zugang des Vermögensgegenstands die Umbuchung der Anzahlung erfolgsneutral (vgl. zur Erfolgsneutralität *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 63; *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 53; *Küting/Mojadadr* in *Küting/Weber*, HdR, § 256a HGB Rz. 51 [6/2010]; einschränkend bei hohen Anzahlungen *Grottel/Koeplin* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 71; aA *H. Schmidt*, BBK 2009, 121 [122]; *Hoffmann/Lüdenbach*, Kommentar Bilanzierung, 11. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 10 f., Zahlenbeispiele mit Erg. eines faktischen Wahlrechts) zu erfolgen hat. Das gilt estl. entsprechend beim Zugang von WG:

#### Zahlenbeispiel 3:

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

#### Kauf eines Anlageguts mit Anzahlung/Zahlung in Fremdwährung

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

Während die Anzahlung von 300 000  $E_{FW}$  zum Kurs von 1,5  $E_{FW}/\text{€}$  umzurechnen ist (= 200 000 €), muss die Verbindlichkeit von 800 000  $E_{FW}$  bei Lieferung zum Kurs von 1,6

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

**Festbewertung:** Bei der Festwertbildung werden zunächst die AHK aktiviert, ohne von diesem Festwert AfA vorzunehmen. Ersatzbeschaffungen werden unmittelbar vereinfachend als BA gebucht (BFH v. 29.7.1966 – VI 302/65, BStBl. III 1967, 151; BFH v. 23.3.1972 – V R 139/71, BStBl. II 1972, 683; BFH v. 1.8.1985 – V R 84/78, BFH/NV 1987, 331). Bei Sachanlagevermögen (für Inventar oder Stammanlagen) ist grds. eine Festwertbildung nach § 240 Abs. 3 HGB zulässig, sodass ggf. der Festwert durch Fremdwährungsumrechnung der jeweiligen Anschaffungspreise der Festmenge zum Geld- oder Mittelkurs erfolgt. Für einen in etwa gleichbleibenden Bestand wird ein für mehrere Perioden unveränderlicher Anschaffungsaufwand der WG aktiviert (vgl. *Winnefeld*, Bilanz-Hdb., 5. Aufl. 2015, Rz. B 150). Die gruppenweise zusammengefassten WG werden ohne buchmäßige Fortführung konstant in der HBil. und StBil. ausgewiesen (vgl. *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. A 169 [3/2006]). Maßgeblich für die Festwertbildung sind die nachrangige Bedeutung des Gesamtwerts der WG für das Unternehmen sowie die geringen Veränderungen des Bestands im Rahmen der Festwertkontrolle (vgl. *H. Richter*, StBp. 2009, 249 [252]) nach Größe, Wert und Zusammensetzung der WG (s. näher Anm. 132 ff.). Somit ist die Bewertung mit einem Festwert bei voraussichtlich stark schwankenden Devisenkursen uE nicht zulässig (vgl. *Merkt* in *Baumbach/Hopt*, 39. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 7, mwN; *Grottel/Koeplin* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 73).

### 36 cc) Beteiligungen, finanzielle Wirtschaftsgüter

Zur Bewertung von Beteiligungen und Anteilen nach Abs. 1 Nr. 2 s. ausführlich Anm. 515 ff. und 600 ff.

Beteiligungen sind grds. mit den AK (s. Anm. 31, 531) zu bewerten (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1). Die Ausgabe von Kapitalanteilen einer neugegründeten KapGes. hat wirtschaftlich den Charakter einer Anschaffung (vgl. *Knobbe-Keuk*, 1993, 210; aA *Schubert/Gadek* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 143, mwN). Ein Unterschied ausländ. Gesellschaften zu inländ. KapGes. (SE, AG, KGaA und GmbH) iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG (vgl. zur Abgrenzung *Lampert* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 1 KStG Rz. 70 ff.) besteht bei struktureller Gleichheit grds. nicht (vgl. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 305 [4/2017]). Ob eine KapGes. vorliegt, ist nach einem Typenvergleich zu bestimmen

(zu KapGes. nach ausländ. Recht BFH v. 16.12.1992 – I R 32/92, BStBl. II 1993, 399; BFH v. 24.3.1992 – VIII R 51/89, BStBl. II 1992, 941; BFH v. 26.8.1993 – I R 44/92, BFH/NV 1994, 318; BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437; BFH v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263; BFH v. 6.6.2012 – I R 52/11, BStBl. II 2014, 240; BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, BFH/NV 2013, 1876; BMF v. 19.3.2004 – IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, BStBl. I 2004, 411); s. näher § 1 KStG Anm. 26 ff.

Ergibt die stl. Qualifikation eine Übereinstimmung mit dem Typus einer inländ. KapGes., ist die Eigenschaft der Beteiligung bzw. Anteile an der ausländ. Gesellschaft als WG unstrittig und es gelten für die Bewertung die allgemeinen Grundsätze (s. Anm. 515 ff.; für sonstige Anteile, die nicht als Beteiligung zu werten sind, s. Anm. 600 ff.). AK sind uE veranlassungsorientiert und nicht final zu interpretieren, denn der breite AK-Begriff entspricht einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 183).

**b) Zugangsbewertung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens****aa) Vorräte**

37

Anschaffungs- und Herstellungskosten von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen bestimmen sich nach dem vom ausländ. Lieferanten in Rechnung gestellten Preis. Als Nebenkosten den AK hinzuzurechnen sind die vom inländ. Käufer zu übernehmenden Aufwendungen für Transport, Ein- und Ausfuhrzölle und andere Eingangsabgaben. Zölle und andere Eingangsabgaben, die erst bei der Entnahme der Vorräte aus dem Zoll- oder Freihafenlager erhoben werden, sind nachträglich den AK zuzurechnen, soweit es sich um eine noch dem Anschaffungsvorgang zuzuordnende Zwischenlagerung handelt. Bei Bewertungsvereinfachungen nach § 240 Abs. 3 und 4 HGB sowie § 256 HGB iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 2a (s. näher Anm. 110 ff., 125 ff., 130 ff., 630 ff.) sind bei der Überprüfung ihrer Zulässigkeit, ihrer Durchführungsvorschriften und ihrer für die Ordnungsmäßigkeit unterstellten Fiktionen die Fremdwährungskurse als zusätzliche Wertelemente zu beachten. Weitergehende Vereinfachungen der Praxis sind uU akzeptabel, sofern die Abweichungen nicht wesentlich sind und sie nicht zu ganz unzutreffenden AK führen (vgl. *Grottel/Koepflin* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 111).

**Gruppen- und Durchschnittsbewertung:** Bei der Durchschnittsbildung im Rahmen der Gruppenbewertung werden eingehende Zugänge in Fremdwährung mit dem Geldkurs oder uE vereinfacht mit dem Devisenkassamittelkurs umgerechnet. Hierbei sind die für die Ermittlung des gewogenen Perioden- oder gleitenden Durchschnittswerts zu erfassenden Lagerzugänge auf Basis der bei der Beschaffung jeweiligen Anschaffungskurse umzurechnen. Insofern ergeben sich lediglich im Falle einer in Fremdwährung geführten (Lager-)Buchführung zusätzliche Fragen nach dem zutreffenden Umrechnungskurs für den in Fremdwährung erfassten Endbestand. Der einfache Durchschnittskurs (s. Anm. 128) würde der geforderten Gewichtung nach Menge und Fremdwährungspreis nicht voll entsprechen. Die Umrechnung des gewogenen Fremdwährungsbestands mit dem einfachen Periodendurchschnittskurs ist uE allerdings vertretbar, sofern nicht erhebliche Kurschwankungen zu einem falschen Gesamtbild der Vermögenslage führen und damit uU ein GoB-Verstoß vorliegt (die GoB-Konformität der Gruppenbewertung wird von der FinVerw. ausdrücklich für VV in R 6.8 Abs. 4 Satz 2 EStR verlangt).

**Verbrauchsfolgeverfahren:** Bei Verbrauchsfolgeverfahren ist durch die Verbrauchsfiktion der Zeitbezug der jeweiligen Wechselkurse determiniert. In Abs. 1 Nr. 2a (s. näher Anm. 630 ff. und BMF v. 12.5.2015 – IV C 6 - S 2174/07/10001:002, BStBl. I 2015, 462) ist als einzig stl. zulässiges Verbrauchsfolgeverfahren das Lifo-Verfahren (*Last in – first out*) durch das StReformG 1990 v. 25. 7. 1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224) kodifiziert und für Wj. anwendbar, die nach dem 31.12.1989 enden. Hier sind für die Vorratsbewertung die zeitlich weiter zurückliegenden Einzelbeschaffungswerte maßgeblich, weil die zuletzt angeschafften Vorräte als zuerst verbraucht gelten. Bei einer in Euro geführten (Lager-)Buchführung treten keine besonderen Probleme auf, da die Anschaffungskurse bereits bei der Anschaffungsverbuchung anzuwenden waren.

**Festbewertung:** Die Festbewertung ist bei WG des UV nur zulässig für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (vgl. BMF v. 8.3.1993 – IV B 2 - S 2174a - 1/93, BStBl. I 1993, 276; s. näher Anm. 137). Zugänge sind so lange zu aktivieren, bis der Stichtagsbuchwert die anzustrebende Festwerthöhe erreicht, und im umgekehrten Fall ist so lange zu warten, bis sich ein annähernd gleichbleibender Bestandwert eingestellt hat. Als Werte kommen regelmäßig die AHK in Betracht, die nach Einzel-

bzw. Durchschnittsbewertung oder Verbrauchsfolgeverfahren ermittelt werden können (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 99). Eine Festbewertung ist uE unzulässig, wenn mit erheblichen Kursschwankungen zu rechnen ist.

38 **bb) Wertpapiere, Forderungen, liquide Mittel**

**Wertpapiere:** Bei Wertpapieren und Anteilen in Fremdwährung gelten die Ausführungen zu den finanziellen WG des AV, insbes. zu den ausländ. Gesellschaften, sinngemäß (s. Anm. 36, 600 ff.).

**Forderungen:** Die Bilanzierung bei Zugang der Forderungen erfolgt grds. mit den AK gem. Abs. 1 Nr. 2 wie in der HBil. (§§ 253 Abs. 1 Satz 1 iVm. 255 Abs. 1 Satz 1 HGB). Sowohl bei Fremdwährungsforderungen aus Lieferungen und Leistungen als auch aus Darlehensgewährungen stimmen die AK idR mit dem Nennwert der Forderung überein. AK sind Aufwendungen, die geleistet werden, um WG zu erwerben, soweit sie diesen einzeln zugeordnet werden können (vgl. § 255 Abs. 1 HGB). Somit handelt sich um einen Anschaffungs- und nicht um einen Herstellungsvorgang (s. Anm. 31). Nicht täglich fällige Bankguthaben sind für Fragen der Fremdwährungsumrechnung als Forderungen und nicht als Devisenbestände anzusehen (vgl. *Wlecke*, Währungsumrechnung und Gewinnbesteuerung bei international tätigen deutschen Unternehmen, 1989, 269). Grundsätzlich sind Forderungen aus Lieferung und Leistung zum Briefkurs ihrer Entstehung im Zeitpunkt der Lieferung bzw. Leistung und Forderungen aus Kreditgewährung zum Geldkurs bei ihrem Zugang in Fremdwährung umzurechnen. Vereinfachend können uE Forderungen allg. zum Devisenkassamittelkurs (alternativ Referenzkurse der Deutschen Bundesbank, vgl. *Petersen/Zwirner/Künkele*, BilMoG in Beispielen, 3. Aufl. 2012, 174) beim Zugang in Fremdwährung umgerechnet werden (vgl. *Grottel/Koeplin* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 120).

**Liquide Mittel:** In Fremdwährung valutierende täglich fällige Bankguthaben, Schecks oder auch Sorten sind vereinfachend zum Devisenkassamittelkurs (vgl. *Coenenberg/Haller/Schultze*, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 25. Aufl. 2018, 267; *Gebhardt/Breker*, DB 1991, 1529) beim jeweiligen Zugang umzurechnen. Bei Fremdwährungskontokorrenten mit ständig wechselndem Bestand kann der Kontensaldo des Stichtags nach seiner Entstehung vereinfachend nach Durchschnitts- oder Verbrauchsfolge wie bei Vorräten ermittelt werden.

**Zahlenbeispiel:**

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

**Kontokorrentkonto mit Ein- und Auszahlung in Fremdwährung:**

| Datum                                | Sachverhalt | Betrag in E <sub>FW</sub> | Kurs in E <sub>FW</sub> /€ | Betrag in €                |
|--------------------------------------|-------------|---------------------------|----------------------------|----------------------------|
| 31.10.2xx1                           | Einzahlung  | 150 000                   | 1,50                       | 100 000                    |
| 10.11.2xx1                           | Einzahlung  | 36 250                    | 1,45                       | 25 000                     |
| 15.12.2xx1                           | Auszahlung  | ./ 70 000                 | 1,40                       | ./ 50 000                  |
| 31.12.2xx1                           | Einzahlung  | 15 500                    | 1,55                       | 10 000                     |
| Stichtags-<br>Durchschnitts-<br>Lifo | Umrechnung  | 131 750                   | 1,55<br>1,49<br>1,50       | 85 000<br>88 020<br>87 833 |

Wenn die Auszahlung von 70 000 €<sub>FW</sub> zum Kurs von  $(105\,000 + 36\,250)/(100\,000 + 25\,000) = 1,49$  im gleitenden Durchschnitt umgerechnet wird, also  $70\,000/1,49 = 46\,980$  €, bestimmt sich somit der Saldo zu  $100\,000 + 25\,000 \cdot 1,49 = 88\,020$  €, während bei Lifo-Umrechnung zum Kurs von 1,5 der ersten Einzahlung umgerechnet wird; mithin errechnet man in dem Fall  $131\,750/1,5 = 87\,833$  €.

Weitere Vereinfachungen der Durchschnittsbildung und Verbrauchsfolgefiktionen sind uE ebenfalls zulässig (vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, Kommentar Bilanzierung, 11. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 27; *Grottel/Koepflin* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 53, 111, 151 f.; diff. *Kirsch/Köhling* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 256a HGB Rz. 26 [3/2012]; aA noch *Wlecke*, Währungsrechnung und Gewinnbesteuerung bei international tätigen deutschen Unternehmen, 1989, 284).

### cc) Immaterielle Wirtschaftsgüter, Kryptowährungen

39

Für WG des UV ist – aufgrund des nur für selbst geschaffene WG des AV geltenden Aktivierungsverbots von § 5 Abs. 2 – das Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB zu beachten. Somit sind WG im UV mit AK oder HK zu bewerten. Kryptowährungen sind uE immaterielle WG, auch wenn sie dem UV zuzuordnen sind (vgl. *Heuel/Matthey*, EStB 2018, 342 [347], idR UV; *Haaker*, DB 2018, Heft 22, M4, immer UV; aA *Bünning/Park*, BB 2018, 1835 [1836], bei Utility-Token, die einen Anspruch auf eine Leistung gegenüber dem Hersteller des Token begründen, Einordnung als Forderung; jedoch offen, ob Kryptowährungen als WG dem AV oder UV zuzuordnen sind, FG Berlin-Bdbg. v. 20.6.2019 – 13 V 13100/19, juris, Rz. 21 ff., rkr.).

**Anschaffungskosten:** Werden für das UV immaterielle WG entgeltlich erworben, ergeben sich hinsichtlich der Fremdwährungsumrechnung beim Zugang keine Besonderheiten gegenüber AV; s. auch Anm. 31 und 34.

**Herstellungskosten:** Im Wege des „Mining“ selbst geschaffene Coins einer Kryptowährung müssen beim Zugang mit HK aktiviert und bewertet werden (vgl. *Hötzel/Schober/Wicher*, IWB 2018, 392 [395], auch Stromkosten, AfA). Zu den HK zählen nach § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB (vgl. *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 146 ff. [11/2016]) obligatorisch Materialkosten, Fertigungskosten, ggf. Sonderkosten der Fertigung, und angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des AV, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist. Als Wahlrecht (§ 5 Abs. 1 Nr. 1b iVm. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB) können angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, estl. berücksichtigt werden.

- ▶ *Materialkosten:* Material – in Form von Computerkapazitäten und Software – wird durch das Mining gebraucht, aber nicht verbraucht (vgl. *Ummenhofer/Zeitler*, DK 2018, 442 [446]), sodass eine Fremdwährungsumrechnung uE nicht in Betracht kommt.
- ▶ *Fertigungskosten* sind alle bei der Fertigung der immateriellen WG, hier also beim Schürfen von Kryptowährung (vgl. zum Miningprozess *Pinkernell*, Ubg 2015, 19 [22]; *Heck*, DStZ 2019, 106 [108]), anfallenden Personalkosten. Sofern im Inland und grenzüberschreitend im Ausland parallele Mining-Prozesse durchgeführt werden und bei anfallenden Teilerstellungskosten im Ausland muss eine Fremdwährungsumrechnung vorgenommen werden (s. Anm. 32).

Wenn einzelne Bestandteile der HK in Fremdwährung anfallen, wirken somit Umrechnungskurse über die Höhe der AK der Vorleistungen auf die HK der Kryptowährungen als immaterielle aktivierungs- und bewertungspflichtige WG. Auch Stromkosten, die für das Mining anfallen, sind als Fertigungsgemeinkosten einer Fremdwährungsumrechnung zugänglich.

#### 40 c) Zugangsbewertung von Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten mit Auslandsbezug sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB wie alle Verbindlichkeiten mit ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen. Ein Auslandsbezug der Verbindlichkeiten ist gegeben, wenn ein ausländ. Lieferant seine vertragliche Verpflichtung erfüllt hat oder wenn ein Fremdwährungsdarlehen aufgenommen wurde. Auch erhaltene Anzahlungen in Fremdwährung rechnen nach § 266 Abs. 3 HGB zu den Verbindlichkeiten. Kursänderungen führen hinsichtlich eines durch Novation abgelösten Fremdwährungskredits zur Gewinnrealisierung beim abgehenden Darlehen (vgl. Nds. FG v. 23.2.2016 – 8 K 272/14, EFG 2016, 883, rkr.); das neue Darlehen wird mit dem dann gültigen Kassakurs eingebucht (vgl. *Neumann-Tomm in Lademann*, § 5 Rz. 932/1 [3/2019]). Die Ausführungen zu UV und Fremdwährungsforderungen gelten mit umgekehrtem Vorzeichen sinngemäß (s. Anm. 37 und 38).

Wenn die Höhe einer Zahlungsverpflichtung von einem bestimmten Kurswert abhängig ist, ist grds. der Wert zum Zeitpunkt des Entstehens der Verbindlichkeit maßgebend (zB bei Fremdwährungsverbindlichkeiten der entsprechende Wechselkurs; vgl. BFH v. 17.8.2017 – IV R 3/14, BFH/NV 2017, 1666; BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 31; vgl. *Goy*, BBK 2016, 527 [529]). Für die Fremdwährungsumrechnung von Verbindlichkeiten ist wegen dieser anzuwendenden Umrechnungskurse zu unterscheiden, ob es sich um Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen bzw. Darlehensverbindlichkeiten oder um erhaltene Anzahlungen handelt. Erhaltene Anzahlungen sind grds. mit dem höheren Briefkurs und Verbindlichkeiten aus Lieferungen Leistungen bzw. Darlehensverbindlichkeiten mit dem Geldkurs beim Zugang umzurechnen, wenn nicht, wie uE zulässig, auch beim Zugang der Devisenkassamittelkurs herangezogen wird (s. Übersicht in Anm. 22).

#### 41 d) Zugangsbewertung von Rückstellungen

Von den nach Handelsrecht gebotenen Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 HGB haben lediglich Rückstellungen mit Schuldcharakter (dazu *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 116), nämlich Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und Gewährleistungen, die ohne rechtl. Verpflichtung erbracht werden, einen Bezug zur Fremdwährungsumrechnung. Zu nennen sind etwa Gewährleistungen für Exporte oder ungewisse Verpflichtungen für im Ausland zu führende Rechtsstreitigkeiten. Drohverlustrückstellungen dürfen estl. nach § 5 Abs. 4a Satz 1 nicht gebildet werden. Die Höhe der ungewissen Verbindlichkeit ist üblicherweise im Schätzwege zu ermitteln und der so ermittelte Fremdwährungsbetrag entsprechend der Vorgehensweise bei den Fremdwährungsverbindlichkeiten (s. Anm. 40) mit dem Devisenkassageldkurs umzurechnen (vgl. *Wlecke*, Währungsumrechnung und Gewinnbesteuerung bei international tätigen deutschen Unternehmen, 1989, 288 ff.). Mangels Aufnahme in die Positionen von § 256a Satz 1 HGB (vgl. *Dörfler/Adrian*, DB

2010, Beil. 5, 58 [62]; Böcking/Gros/Koch in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, 4. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 4) fallen Rückstellungen nicht unter die vereinfachende Regelung von § 256a Satz 2 HGB. Auch in diesen Fällen wird aber uE eine Zugangsbewertung zum Devisenkassamittelkurs aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden sein (vgl. Grottel/Koeplin in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 162, 165).

Nach Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e abzuzinsen sind Verpflichtungsrückstellungen (handelsrechtl. nach § 253 Abs. 2 HGB; vgl. Schubert in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 192f.). Für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ist nach Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 2 der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend (zu Zinsdifferenzen unterschiedlicher Währungsräume bei Rückstellungen für Fremdwährungsverpflichtungen Theile, DStR 2009, Beil. zu Heft 18, 21 [32]).

## 7. Fremdwährungsumrechnung bei der Folgebewertung

### a) Folgebewertung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

#### aa) Immaterielle Wirtschaftsgüter, Kryptowährungen

42

Bei immateriellen WG des AV, die keiner Abnutzung unterliegen, somit uE auch bei entgeltlich erworbenen Kryptowährungen, die dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt sind und deren Nutzung zeitlich nicht begrenzt ist (vgl. L. Richter/Augel, FR 2017, 937 [942]), kommen AfA nach § 7 nicht in Betracht.

**Wertminderung:** Wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt, kann grds. ein niedrigerer Teilwert estl. angesetzt werden (vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 13 ff., zu Preisschwankungen bei Grundstücken; stl. eigenständiges Wahlrecht; str.; s. § 5 Anm. 280). Für die Bestimmung des niedrigeren Werts ist vom Wiederbeschaffungswert der Kryptowährung zum Abschlussstichtag auszugehen und es wird vermutet, dass für Bitcoins ein Börsen- bzw. Marktpreis existiert (vgl. Ummenhofer/Zeitler, DK 2018, 442 [448 f.], Marktpreis inkl. ANK). Aufgrund der hoch volatilen Marktbedingungen (vgl. Lüdenbach, PiR 2018, 103 [104], zur Volatilität des Bitcoins) mit entsprechenden Preisschwankungen ist uE die Dauerhaftigkeit einer Wertminderung allerdings fraglich. Es ist nicht ausgeschlossen, dass die Marktpreise die AK wieder erreichen oder übersteigen (glA wohl Bünning/Park, BB 2018, 1835 [1837], trotz Hinweis auf Wertverlust durch dauerhaftes Verbot der *Initial Coin Offering* in der VR China und Regulierung des Handels mit Bitcoins dort). Verluste aus der Fremdwährungsumrechnung von Kryptowährungen entstehen uE folglich erst mit der Realisation und nicht durch Verlustantizipation im Wege der Folgebewertung.

**Werterhöhung:** Bei Werterhöhungen, die bei Fremdwährungsumrechnungen zB aus gestiegenen Wiederbeschaffungskosten von Kryptowährungen resultieren, wäre eine Zuschreibung nur nach einer – hier uE abzulehnenden – vorher vorgenommenen Teilwertabschreibung zulässig und sodann geboten, weil sonst gegen das Anschaffungswertprinzip (s. Anm. 24) verstoßen würde. Gewinne aus der Fremdwährungsumrechnung von Kryptowährungen entstehen uE folglich erst mit der Realisation und nicht im Wege der Folgebewertung.

43 **bb) Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens**

Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens, denen Beträge aus der Fremdwährungsumrechnung zugrunde liegen, sind zur Beurteilung von Wertminderungen oder Werterhöhungen und zur Auswahl des entsprechenden Umrechnungskurses grds. danach zu unterscheiden, ob für den Teilwert ein ausländ. Absatz- oder Beschaffungsmarkt einschlägig ist (vgl. *Böcking/Gros/Koch in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn*, 4. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 11). Ist ein Absatzmarkt maßgeblich, erfolgt grds. die Umrechnung zum Briefkurs, ist ein Beschaffungsmarkt einschlägig, erfolgt grds. eine Umrechnung zum Geldkurs; vereinfachend kann uE in beiden Fällen ein Mittelkurs zur Anwendung kommen.

**Wertminderung:** Teilwertabschreibungen sind bei abnutzbaren WG des Sachanlagevermögens nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung zulässig (vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 22/05, BStBl. II 2006, 680; BFH v. 29.4.2009 – I R 74/08, BStBl. II 2009, 899; BFH v. 9.9.2010 – IV R 38/08, BFH/NV 2011, 423). Wertminderungen könnten zB aus nach Fremdwährungsumrechnung gesunkenen Wiederbeschaffungskosten von WG resultieren, für die ein ausländ. Beschaffungsmarkt relevant ist, und auch bei geplantem Verkauf eines WG des Sachanlagevermögens ins Ausland. Nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung besteht handelsrechtl. eine Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB). Einkommensteuerlich kann von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ausgegangen werden, wenn der Wert des jeweiligen WG zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe RestND unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 8). Seit dem BilMoG resultiert nach Ansicht der FinVerw. ein eigenständiges stl. Wahlrecht (vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239; str., s. ausführl. § 5 Anm. 280). Bei nicht abnutzbaren WG des AV gilt Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 mit identischer stl. Konsequenz.

**Werterhöhung:** Bei Werterhöhungen, die im Zusammenhang mit Fremdwährungsumrechnungen zB aus gestiegenen Wiederbeschaffungskosten von WG resultieren können, ist einerseits zu unterscheiden, ob es sich um eine Werterhöhung nach einer vorausgegangenen Teilwertabschreibung handelt, und andererseits darauf abzustellen, ob die WG abnutzbar sind oder nicht. Kompensiert die Teilwerterhöhung eine vorausgegangene Teilwertabschreibung, ist bei abnutzbaren WG des AV die Zuschreibung höchstens bis zu den um AfA nach § 7 fortgeführten AHK zulässig und aufgrund jährlicher Teilwertkontrolle geboten. Ohne vorherige Teilwertabschreibung oder über die – ggf. fortgeführten – AHK der WG hinaus ist aufgrund des in Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 kodifizierten Bezugs zu den AHK eine Zuschreibung stl. nicht zulässig (vgl. *Kulosa in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 22). Dies gilt auch, wenn handelsrechtl. ausnahmsweise § 256a HGB für Sachanlagen Bedeutung erlangt (s. Anm. 25).

**Festbewertung:** Zu einer Änderung des Festwerts kommt es allg. dann, wenn der Bestand der mit einem Festwert bewerteten WG in seiner Größe, seinem Wert oder seiner Zusammensetzung (§ 240 Abs. 3 HGB) nicht nur geringen Veränderungen unterlegen hat (s. auch Anm. 35 „Festbewertung“). Wird ein Festwert für in Fremdwährung angeschaffte WG gebildet und steigt an nachfolgenden Stichtagen der Umrechnungskurs entsprechend, muss der Festwert nach unten korrigiert werden; die FinVerw. geht allerdings in R 5.4 Abs. 3 Satz 4 EStR von einem Herabsetzungswahlrecht aus und erlaubt in R 5.4 Abs. 3 Satz 5 EStR eine Beibehaltung, wenn der ermittelte Wert den bisherigen Festwert um nicht mehr als 10 % übersteigt.



**cc) Beteiligungen, finanzielle Wirtschaftsgüter**

Zur Teilwertermittlung von Beteiligungen an einer ausl. KapGes. wird nach stRspr. auf deren inneren Wert für den Anteilseigner abgestellt und es sind Ertragslage und -aussichten, Vermögenswert und die funktionale und wirtschaftliche Bedeutung des Beteiligungsunternehmens zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 89, 274, mwN; BFH v. 9.3.2000 – X B 106/99, BFH/NV, 1194; BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416; BFH v. 4.2.2014 – I R 53/12, BFH/NV 2014, 1016; zum inneren Wert bereits RFH v. 18.8.1943 – VI 152/43, RStBl. 1943, 710; s. näher Anm. 540). Die Funktion und die Bedeutung der Beteiligung für das diese Beteiligung bilanzierende Unternehmen ist, idR ausgehend vom Ertragswert des Unternehmens, bei einer Änderung des Wechselkurses der ausl. Währung in die Bewertung einzubeziehen.

**Wertminderung:** Teilwertabschreibungen, zB wegen nach Fremdwährungsumrechnung gesunkenen Wiederbeschaffungskosten, sind für WG des Finanzanlagevermögens (vgl. BFH v. 21.9.2011 – I R 89/10, BStBl. II 2014, 612, hinsichtlich börsennotierter Anteile an KapGes. im AV) nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 bei voraussichtlich dauernder Wertminderung wegen des aus Sicht der FinVerw. (vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239) eigenständigen stl. Wahlrechts zulässig, auch wenn bei einer voraussichtlichen Dauerhaftigkeit der Wertminderung (hier das Wahlrecht abl. § 5 Anm. 280) ein handelsrechtl. Abschreibungsgebot nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB und bei einer voraussichtlich nicht dauerhaften Wertminderung ein handelsrechtl. Abschreibungswahlrecht nach § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB besteht. Ist der in Fremdwährung geleistete Einzahlungsbetrag in die Kapitalrücklage einer Gesellschaft, durch den sich AK der Beteiligung erhöht haben, später an den Gesellschafter zurückzuzahlen und inzwischen bedingt durch Währungskursänderungen vermindert, entsteht für den Gesellschafter auch dann kein sofort abziehbarer Aufwand, wenn die Beteiligung im BV gehalten wird. Der Gesellschafter erwirbt hier kein selbständiges WG „Beteiligung an der Kapitalrücklage“ (vgl. BFH v. 27.4.2000 – I R 58/99, BStBl. II 2001, 168). Der Rückzahlungsanspruch ist in der stl. Gewinnermittlung mit demjenigen Wert anzusetzen, der sich unter Berücksichtigung des Wechselkurses am Tag der Darlehensgewährung oder eines ggf. bei voraussichtlich dauernder Wertminderung niedrigeren Kurses am Bilanzstichtag ergibt (vgl. H 6.2 „Ausländische Währung“ EstH).

- ▶ *Voraussichtliche Dauer:* Von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung geht die FinVerw. aus, wenn der Börsenkurs von börsennotierten Aktien unter denjenigen im Zeitpunkt des Aktienerwerbs gesunken ist und der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 % der Notierung bei Erwerb überschreitet. Bei einer vorangegangenen Teilwertabschreibung ist für die Bestimmung der Bagatellgrenze der Bilanzansatz am vorangegangenen Bilanzstichtag maßgeblich (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002 :002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 17). Bei einer Fremdwährungsumrechnung kann uE von einer voraussichtlichen Dauer nur dann nicht ausgegangen werden, wenn nach einer Wertminderung unter die AK konkrete Anhaltspunkte einer Werterholung bereits zum Abschlussstichtag vorliegen (vgl. zu börsennotierten Aktien im Falle von Kursverlusten jenseits des Bagatellbereichs von 5% BFH v. 21.9.2011 – I R 89/10, BStBl. II 2014, 612, wonach eine positive Kursentwicklung nach dem Bilanzstichtag unerheblich ist; dazu ausführl. *Günkel* in StbJb. 2011/12, 263 (266 f.)).
- ▶ *Anlaufverluste:* Bei Anlaufverlusten, die im Anschaffungspreis einer ausl. Beteiligung Berücksichtigung finden, zB weil das Unternehmen nach seiner

Gründung voraussichtlich in naher Zukunft nachhaltig mit Gewinn arbeiten wird (vgl. BFH v. 23.9.1969 – I R 71/67, BStBl. II 1970, 87), ist idR keine Teilwertabschreibung möglich (BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274; vgl. RFH v. 11.5.1939 – III 140/38, RStBl. 1939, 805). Als Anlaufphase werden bei einer ausländ. KapGes. fünf Jahre angenommen. Zu berücksichtigen sind uE Anlaufverluste bei ausländ. Gesellschaften, die aufgrund eines überhöhten Anschaffungspreises „überraschend“ anfallen (vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 289f.), und ebenso Wertminderungen, die nachweislich auf einer Fehlmaßnahme beruhende Verluste darstellen (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274; s. zu Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an ausländ. TochterGes. EuGH v. 29.3.2007 – C 347/04, BStBl. II 2007, 492; BMF v. 11.6.2007 – IV B 3 - S 2118 - a/07/0003, BStBl. I 2007, 488; zur voraussichtlich dauernden Wertminderung bei börsengehandelten Anteilen BFH v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294; BFH v. 21.9.2011 – I R 89/10, BFH/NV 2012, 306; BFH v. 7.11.2011 – I R 7/11, BFH/NV 2012, 310).

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

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

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

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

## b) Folgebewertung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens

### 45 aa) Vorräte

Nach § 253 Abs. 4 Sätze 1 und 2 HGB sind bei Vorräten verpflichtend Abschreibungen vorzunehmen, um sie mit einem ggf. niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen-/Marktpreis oder beizulegenden Wert am Abschlussstichtag ergibt. Vorräte können (vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I

2010, 239, Rz. 15) oder uE müssen (str.; s. mwN § 5 Anm. 273 und 280) estl. nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 bei voraussichtlich dauernder Wertminderung mit dem niedrigeren Teilwert angesetzt werden. Für Werterhöhungen gelten die Ausführungen zu WG des AV (s. Anm. 42) sinngemäß.

**Beschaffungs- oder Absatzmärkte:** Bei Vorräten bestimmt sich deren Teilwert im Rahmen einer Fremdwährungsumrechnung nach § 253 Abs. 4 HGB aus einem Börsen- oder Marktpreis grds. danach, welche Märkte relevant sind, bzw. in Ermangelung solcher Preise mit dem beizulegenden Wert (vgl. *Morck/Drüen* in *Koller/Kindler/Roth/Drüen*, 9. Aufl. 2019, § 256a HGB Rz. 2). Der Beschaffungsmarkt ist für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, der Absatzmarkt hingegen für unfertige und fertige Erzeugnisse von Bedeutung, während eine doppelte Maßgeblichkeit beider Märkte für Handelswaren greift (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 253 HGB Rz. 488; zur fehlenden Notwendigkeit einer Verlustantizipation bei gegenläufigen Preisentwicklungen *Baetge/Kirsch/Thiele*, *Bilanzen*, 15. Aufl. 2019, 366 ff.). Für WG des VV ist unter den Voraussetzungen einer solchen Preis- oder Fremdwährungskursentwicklung eine Teilwertabschreibung (s. Anm. 33) bei voraussichtlich dauernder Wertminderung estl. zulässig. Der niedrigere Teilwert ist unter Berücksichtigung aller wertbildenden Faktoren zu ermitteln. Deshalb führt ein gestiegener Wechselkurs bei gleichzeitiger Preiserhöhung erst dann zu einer Teilwertabschreibung, wenn ersterer überwiegt.

**Festbewertung** ist nur bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen zulässig (§ 240 Abs. 3 HGB; vgl. BMF v. 8.3.1993 – IV B 2 - S 2174a - 1/93, BStBl. I 1993, 276) und nur, sofern hier nicht mit erheblichen Kursschwankungen zu rechnen ist. Nachhaltige Kursänderungen sind bei der idR drei- bzw. mindestens fünfjährigen Festwertkontrolle zusammen mit den sonstigen festwertbildenden Faktoren zu berücksichtigen (vgl. *Merkt* in *Baumbach/Hopt*, 39. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 7). Wurde ein Festwert für in Fremdwährung angeschaffte Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe zulässigerweise gebildet und steigt an nachfolgenden Stichtagen der Umrechnungskurs, muss der Festwert nach unten korrigiert werden (estl. Wahlrecht nach H 6.8 „Festwert“ EStH iVm. R 5.4 Abs. 3 Satz 4 EStR).

## bb) Wertpapiere, Forderungen, liquide Mittel

46

Handelsrechtlich sind Fremdwährungsforderungen unter Beachtung des Anschaffungswertprinzips nach § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB und des Gewinnrealisationsprinzips nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 am Abschlussstichtag zum Devisenkassamittelkurs in Euro umzurechnen (§ 256a Satz 1 HGB), es sei denn, es handele sich um Fremdwährungsforderungen mit einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger, bei denen diese Prinzipien ausdrücklich außer Kraft gesetzt werden (§ 256a Satz 2 HGB; s. Anm. 23). Wenn wie uE § 256a HGB als GoB aufgefasst wird und somit eine Auswirkung auf die stl. Gewinnermittlung nach §§ 4, 5 hat, kann der handelsrechtl. Umrechnungswert aus der Fremdwährungsumrechnung ein an die Stelle der AHK nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 tretender Wert sein, ohne auf die Kriterien einer Teilwertabschreibung abzustellen, wenn es sich um Fremdwährungsforderungen mit einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger handelt.

**Wertminderung:** Bei der Bewertung sind jene wertmindernden Einflüsse (s. Anm. 562 ff.) zu berücksichtigen, die eine Rückzahlung der Forderung unwahrscheinlich oder zweifelhaft machen. Für eine Fremdwährungsforderung, wie auch für UV und Forderungen allg., ist nach FinVerw. eine Teilwertabschreibung eben-

falls nur aufgrund einer dauernden Wertminderung zulässig (vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 15; BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 16 ff.). Voraussichtlich dauernd wertmindernde Umstände führen zu einem Ansatz mit dem niedrigeren Teilwert, wenn ein gedachter Erwerber des Gesamtbetriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises weniger als den Nennwert der Forderung zahlen würde. Eine Teilwertabschreibung ist uE nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 dann möglich, wenn die Wertminderung zum Erfüllungszeitpunkt noch wahrscheinlich ist, wobei nach der Laufzeit der Forderung zu unterscheiden ist.

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

#### 47 cc) Immaterielle Wirtschaftsgüter, Kryptowährungen

Für virtuelle Währungen als immaterielle WG des UV gilt das strenge Niederwertprinzip nach § 253 Abs. 4 HGB. Steuerlich ist eine Teilwertabschreibung allg. für WG des UV nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 nur aufgrund einer dauernden Wertminderung zulässig (vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 15). Wenn die Wertminderung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz oder zum vorangegangenen Verkaufs- oder Verbrauchszeitpunkt anhält, ist nach Ansicht der FinVerw. die Wertminderung voraussichtlich von Dauer, wobei zusätzliche werterhellende Erkenntnisse bis zu diesen Zeitpunkten in die Beurteilung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung der WG zum Bilanzstichtag einzubeziehen sind (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002 :002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 16).

Bitcoins werden auf diversen elektronischen Handelsplattformen gehandelt, die umgangssprachlich auch als Börse bezeichnet werden. Nach Ansicht der FinVerw. ist bei börsennotierten, börsengehandelten und aktienindexbasierten Wertpapieren im UV von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter denjenigen im Erwerbszeitpunkt gesunken ist und der Kursverlust eine Bagatelldgrenze von 5 % der Notierung bei Erwerb überschreitet (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 17; vgl. *Zwirner/Zimny*, StuB 2017, 43 [48]; *Cremer*, BBK 2018, 456 [458]). Die zahlreichen Handelsplattformen und elektronischen Börsen für zB Bitcoins erfüllen zwar nicht die Voraussetzungen für Wertpapierbörsen oder Warenbörsen iSv. § 2 Abs. 1 bis 3 BörsG iVm. § 2 WpHG (vgl. *Lüdenbach*, PiR 2018, 103 [104], meist unreguliert), jedoch lassen sich, wenn auch stark unterschiedliche, Marktpreise hier feststellen (vgl. *Ummenhofer/Zeitler*, DK 2018, 442 [448]), wobei es nach dem Imparitätsprinzip nur gerechtfertigt sei, auf diejenige Handelsplattform abzustellen, auf welcher der höchste Marktpreis erzielt werden könne, da nur in Höhe dieser Differenz ein zukünftiger Verlust drohe. Dem wird uE auch hinsichtlich der Ermittlung von Kursverlusten bei der Fremdwährungsumrechnung zu folgen sein.

Bei einer vorangegangenen Teilwertabschreibung ist für die Bestimmung der Bagatelldgrenze der Bilanzansatz am vorangegangenen Bilanzstichtag maßgeblich (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002 :002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 17).

### c) Folgebewertung von Verbindlichkeiten

Als Posten der Passivseite müssen Verbindlichkeiten am Bilanzstichtag nach dem Imparitätsprinzip mit dem Zugangswert oder, wenn der Erfüllungsbetrag am Bilanzstichtag darüber liegt, mit diesem bilanziert werden. Für Währungsverbindlichkeiten zB aus Lieferungen und Leistungen oder aus Darlehensgewährungen bedeutet die sinngemäße Anwendung der Regelungen für nicht abnutzbare positive WG auf negative WG (Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2), dass sich das Niederstwertprinzip in ein Höchstwertprinzip umkehrt (vgl. BFH v. 7.8.1951 – I 38/51 U, BStBl. III 1951, 190; s. Anm. 24).

**Werterhöhung:** Liegt der Kurswert einer Verbindlichkeit zum Bilanzstichtag über den AK, ist handelsrechtl. eine Aufwertung obligatorisch vorzunehmen; estl. kann ein Währungskursverlust zu einem Aufwand führen (vgl. BFH v. 18.2.1997 – IV B 31/96, BFH/NV 1997, 478; BFH v. 17.8.2017 – IV R 3/14, BFH/NV 2017, 1666). Für eine Teilwerterhöhung ist estl. nach Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2 Satz 2 eine voraussichtlich dauernde Werterhöhung erforderlich. Ob bei Fremdwährungsverbindlichkeiten eine Veränderung des Fremdwährungskurses zum Bilanzstichtag eine solche voraussichtlich dauernde Teilwerterhöhung zur Folge hat, hängt maßgeblich von der Laufzeit der Verbindlichkeit ab (vgl. BFH v. 23.4.2009 – IV R 62/06, BStBl. II 2009, 778; bestätigend BFH v. 8.6.2011 – I R 98/10, BStBl. II 2012, 716; im Erg. zust. *U. Prinz*, StuB 2009, 565 [568]; *Cremer*, NWB 2018, Beilage 2, 17 [24]). Hingewiesen wird vom BFH auf eine begrenzte „bestimmte Laufzeit“ von Verbindlichkeiten und entgegen dem eindeutigen Wortlaut des Abs. 1 Nr. 3 abgestellt auf abnutzbare WG (krit. *Schlotter*, FR 2009, 1056 [1059], wegen der Betonung einer an der Eigenart des WG ausgerichteten Prognose; *Hahne*, DStR 2009, 1573 [1575], Prognoseproblem kaum lösbar; uE zutr. *Buciek*, DB 2010, 1029 [1030], unter Hinweis auf einen gespaltenen Ansatz der Rspr.; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 375; *Günkel* in *StbJb.* 2011/12, 263 [269], ggf. Ablösung des alten Darlehensvertrags und Neuabschluss zur Realisation der Währungsverluste) und auf die Rspr., die zu abnutzbaren WG ergangen ist (vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 22/05 BStBl. II 2006, 680).

Nur bei einer voraussichtlich dauernden Erhöhung des Kurswerts kann nach Fin-Verw. an den nachfolgenden Bilanzstichtagen der höhere Wert angesetzt werden. Eine voraussichtlich dauernde Erhöhung des Kurswerts einer Verbindlichkeit liege nur bei einer nachhaltigen Erhöhung des Wechselkurses gegenüber dem Kurs bei Entstehung der Verbindlichkeit vor, wenn hiermit aus der Sicht des Bilanzstichtages aufgrund objektiver Anzeichen ernsthaft gerechnet werden müsse und aus Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns mehr Gründe für als gegen eine Nachhaltigkeit sprächen (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002 :002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 32; dazu *Bäumel*, StuB 2016, 763 [768]). Bei Fremdwährungsverbindlichkeiten mit einer langen Restlaufzeit (vgl. BFH v. 23.4.2009 – IV R 62/06, BStBl. II 2009, 778, zehn Jahre; zust. Schl.-Holst. FG v. 9.3.2016 – 2 K 84/15, EFG 2016, 799, rkr.; FG Düss. v. 23.7.2018 – 6 K 884/15, EFG 2018, 1531, Az. BFH XI R 29/18, mit Anm. *Zimmermann*; abw. FG Ba.-Württ. v. 11.7.2017 – 5 K 1091/15, EFG 2017, 100, rkr., für 2011 nach Schweizer Mindestkurs für Werterhöhung; ebenfalls bejahend FG Ba.-Württ. v. 16.5.2018 – 2 K 3880/16, EFG 2018, 1982, Az. BFH IV R 18/18, wenn Kursschwankung einmalig über 20 % bzw. zu zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen über 10 %) begründet ein Kursanstieg der Fremdwährung grds. keine voraussichtlich dauernde Teilwerterhöhung, da die Währungsschwankungen idR ausgeglichen werden. Übliche Wechselkursschwankungen auf

Devisenmärkten berechtigen nicht zu einem höheren Ansatz der Verbindlichkeit (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002 :002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 32 f.; krit. *Hölscher*, DStR 2015, 1401 [1405], fundamentale Veränderung nach Schweizer Mindestkurs; *Bolik*, StuB 2018, 145, für Teilwerterhöhung).

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

#### 49 d) Folgebewertung von Rückstellungen

Rückstellungen sind im Anwendungsbereich des § 256a HGB nicht enthalten. Bei Verpflichtungsrückstellungen iSd. § 249 Abs. 1 HGB (ungewisse Verbindlichkeiten iwS) werden die zum Abschlussstichtag in Fremdwährung zu erfüllenden Verbindlichkeiten in Euro umgerechnet (vgl. *H. Schmidt*, BBK 2009, 121 [132f.]). Theoretisch wäre bei Fremdwährungsrückstellungen der Umrechnungskurs des zukünftigen Erfüllungsdatums heranzuziehen, der aber mangels verlässlicher Schätzung mit dem Devisenkassamittelkurs am Bilanzstichtag substituiert wird (vgl. *Theile/ Stahnke*, BBK 2009, 711 [713]).

## VI. Verhältnis des § 6 zu anderen Vorschriften

### 50 1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG und der EStDV

Die **allgemeinen Regelungen der laufenden Gewinnermittlung** sind in §§ 4–7i enthalten (vgl. die Überschrift zu Abschn. II 3 des EStG „Gewinn“). Sie gliedern sich in zwei Gruppen: §§ 4 und 5 regeln den Ansatz der WG, während § 6 und §§ 7–7i deren Bewertung betreffen (s. zum Unterschied zwischen Ansatz und Bewertung auch Anm. 100), wobei § 6 für abnutzbare WG auf §§ 7–7i verweist. Eine § 7 vorgehende Sonderregelung für abnutzbare WG mit niedrigen AHK enthält § 6 in Abs. 2 und Abs. 2a. §§ 6a–6d enthalten Regelungen, die jeweils sowohl den Ansatz als auch die Bewertung betreffen; dort enthaltene Bewertungsregeln gehen § 6 vor. Eine § 6 Abs. 1 Nr. 2 ausdrücklich vorgehende Sondervorschrift für die Bewertung von Grund und Boden, der schon am 30.6.1970 zum BV gehörte, enthält § 55 Abs. 1.

**Fondsetablierungskosten als Anschaffungskosten (§ 6e):** Eine Fiktion von AK enthält § 6e, der durch das WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17) eingefügt wurde. Zu den AK von WG, die von einer Fondsgesellschaft aufgrund eines vorformulierten Vertragswerks angeschafft werden, gehören danach die sog. Fondsetablierungskosten. Dabei handelt es sich nach § 6e Abs. 2 Satz 1 im Wesentlichen um alle aufgrund des vorformulierten Vertragswerks neben den AK iSv. § 255 HGB vom Anleger an den Projekt-

anbieter oder Dritte zu zahlenden Aufwendungen, die auf den Erwerb der vom Fonds beschafften WG gerichtet sind. Die fiktiven AK nach § 6e erhöhen die AK nach allgemeinen Grundsätzen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 und gehen damit auch in die Bewertungsobergrenze nach Abs. 1 Nr. 1 und 2 ein. Auf HK findet § 6e seinem Wortlaut nach keine Anwendung (aA *Rüsch*, DStR 2020, 1172 [1174]). Zur Rechtslage bis zur Schaffung von § 6e s. Anm. 193 „Bauherrenmodell“, „Immobilienfonds“, „Schiffsfonds“ und „Windkraftfonds“.

**Für die Ermittlung der Veräußerungs- oder Aufgabegewinne** von Sachgesamtheiten gelten die besonderen Regelungen in § 16 Abs. 2, Abs. 3 Satz 3. Diese gehen § 6 vor, verweisen allerdings teilweise auch auf die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften und damit auf § 6. Soweit das EStG die Ermittlung von Gewinnen aus der Veräußerung von WG des PV für stbar erklärt, enthält es auch besondere Bewertungsregeln (§ 17 Abs. 2, § 20 Abs. 4, § 23 Abs. 2).

Die EStDV enthalten derzeit nur Vorschriften, die § 7 konkretisieren bzw. vorgehen.

Die **Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR** wird als Billigkeitsregelung verstanden, die Ähnlichkeiten mit § 6b aufweist und von § 6 abweichende Festsetzungen ermöglicht.

## 2. Verhältnis zu anderen steuerlichen Bewertungsvorschriften

51

**Vorschriften des Bewertungsgesetzes:** Die Regeln des BewG sind gegenüber den ertragsteuerlichen Bewertungsregeln subsidiär (§ 1 Abs. 2 BewG).

**Vorschriften anderer Gesetze mit steuerlichen Bewertungsregelungen:** Soweit sich in anderen Gesetzen Vorschriften befinden, die die Bewertung für Zwecke der Ermittlung des ertragsteuerlichen Gewinns betreffen, gehen diese § 6 vor. Dies betrifft zB die Regelungen im DM-Bilanzgesetz (dazu näher Anm. 60).

Einstweilen frei.

52–54

## 3. Verhältnis zu den handelsrechtlichen Bewertungsregeln

### a) Grundsätzlicher Vorrang des § 6

55

Soweit Gewerbetreibende handelsrechtl. verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßige Abschlüsse zu machen, haben sie auch stl. das BV auszuweisen, das nach den handelsrechtl. GoB auszuweisen ist. Dieser Maßgeblichkeitsgrundsatz betrifft nicht nur den Ansatz, sondern auch die Bewertung der WG, tritt aber nach den allgemeinen Grundsätzen zur Gesetzeskonkurrenz, wonach spezielle Regeln den allgemeinen vorgehen, und zusätzlich durch die ausdrückliche Anordnung in § 5 Abs. 6, dass die strechtl. Bewertungsregeln zu befolgen sind, hinter die Regelungen in § 6 zurück. Soweit dort keine Regelungen getroffen werden, gelten die GoB aber auch für die stl. Bewertung. Zu Einzelheiten vgl. § 5 Anm. 259 ff., 2355 und 2363.

### b) Verhältnis handelsrechtlicher Bewertungsvorschriften zu Wahlrechten des § 6

56

Soweit handelsrechtl. ein Wert zwingend anzusetzen ist, während § 6 durch die Formulierung „kann“ ein Wahlrecht schafft, ist die Frage zu beantworten, ob der

Maßgeblichkeitsgrundsatz zur Folge hat, dass die zwingende Bewertung des Handelsrechts das stl. Wahlrecht überlagert. Dies betrifft zB § 253 Abs. 3 und 4 HGB, die bei voraussichtlich dauernder Wertminderung eine Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert zwingend vorsehen, bei UV sogar im Fall vorübergehender Wertminderung. Bis 2009 sollte sich der handelsrechtl. Zwang nach hM auch auf die StBil. auswirken. Mit der Änderung des § 5 und der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) soll diese Bindungswirkung nach verbreiteter und insbes. von der FinVerw. vertretener Auffassung entfallen.

R 6.8 Abs. 1 Satz 3 EStR; BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 15; zust. zB *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 561b (4/2017); *Geberth/Blasius*, FR 2010, 408 (410 ff.); *Herzig/Briesemeister*, DB 2010, 917; *Kaminski*, DStR 2010, 771; *Mitschke*, FR 2010, 214 (218); *Werth*, DStZ 2009, 508; *Zwirner*, DStR 2010, 591.

Unseres Erachtens hat sich an der Maßgeblichkeit handelsrechtl. zwingender Bewertungsregeln gegenüber GoB-widrigen stl. Wahlrechten durch das BilMoG nichts geändert (hierzu näher § 5 Anm. 262).

GLA *Anzinger/Schleiter*, DStR 2010, 395; *Hennrichs*, Ubg. 2009, 533 (535 ff.); *Hoffmann*, StuB 2009, 515; *Richter*, GmbHR 2010, 505 (508); *Scheffler*, StuB 2010, 295 (298).

Soweit handelsrechtl. Bewertungsvereinfachungen vorgesehen sind, von denen wahlweise Gebrauch gemacht werden kann, gelten diese Vereinfachungen grds. auch strechtl. Es handelt sich nicht im eigentlichen Sinn um Wahlrechte in Bezug auf die Höhe eines bestimmten Werts, sondern in Bezug auf eine Methode zur Wertfindung. Im Einzelnen kann zweifelhaft sein, ob das Wahlrecht als Methodenwahlrecht oder als Wertbestimmungswahlrecht zu verstehen ist. Die Beantwortung dieser Frage ist in Bezug auf das Wahlrecht nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB durch Einfügung des § 6 Abs. 1 Nr. 1b obsolet geworden (näher hierzu Anm. 490 ff.).

57–59 Einstweilen frei.

#### 60 4. Verhältnis zum DM-Bilanzgesetz

Nach § 50 DMBilG haben Stpfl., die unter den Anwendungsbereich des DM-Bilanzgesetzes (§ 1 DMBilG) fallen, auch bei der strechtl. Gewinnermittlung die Vorschriften des DMBilG zu befolgen. Die Regelungen des DMBilG sind danach für die stl. Eröffnungsbilanz auf den 1.7.1990 maßgeblich. Zugleich treten die jeweiligen Werte an die Stelle der historischen AHK (§ 7 Abs. 1 Satz 4 DMBilG) und bilden damit insoweit auch die Bewertungsobergrenze für die betreffenden WG. Abgesehen von der Erhöhung eines solchen Werts durch Berichtigung der DM-Eröffnungsbilanz nach § 36 DMBilG, kommt eine Überschreitung des Werts in Folgebilanzen nicht in Betracht.

61–99 Einstweilen frei.



## B. Erläuterungen zu Abs. 1: Bewertung von Wirtschaftsgütern beim Betriebsvermögensvergleich

### I. Bewertung, Bewertungsmethoden und Bewertungsgegenstände (Abs. 1 Einleitungssatz)

**Schrifttum:** *Schlottmann*, Festwertverfahren für Sachanlagen sowie Buch- und Durchschnittsbewertungen bei Gleisanlagen, Rohr- und Kabelleitungen, Köln 1970; *Federmann*, Der Einfluß der Erhöhung der degressiven AfA durch das 2. HStruktG auf die Höhe der Festwerte für abnutzbares Anlagevermögen, DB 1983, 293; *Leffson/Rückle/Großfeld* (Hrsg.), Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, Köln 1986; *Büttner/Wenzel*, Die Bewertung von Wirtschaftsgütern mit einem Festwert, DB 1992, 1893; *Veigel/Lentschig*, Der Ansatz von Festwerten, StBp. 1994, 81; *Buchner*, Zur Bestimmung der Höhe des Festwerts bei Gegenständen des abnutzbaren Sachanlagevermögens, BB 1995, 816; *Buchner*, Die Festwertrechnung in der europäischen Rechnungslegung, BB 1995, 2259; *Christiansen*, Der Grundsatz der Einzelbewertung – Schwerpunkt des bilanziellen Ergebnisausweises, DStZ 1995, 385; *Pooten*, Einzelbewertungsgrundsatz und erstmalige Festbewertung von Neubeständen des abnutzbaren Sachanlagevermögens, BB 1996, 839; *Schneider*, Sind Bewertungsvereinfachungen, wie das Lifo-Verfahren oder die Festwertrechnung, Steuervergünstigungen?, StuW 1996, 145; *Trappmann*, Bewertungsvereinfachungsverfahren für Grundstücke zulässig?, DB 1996, 391; *Zehetmair/Hofmann*, Zur Bestimmung der Höhe des Festwerts bei Gegenständen des abnutzbaren Sachanlagevermögens, BB 1996, 261; *Christiansen*, Zum Grundsatz der Einzelbewertung insbesondere zur Bildung sogenannter Bewertungseinheiten, DStR 2003, 264; *Sigloch/Schmidt/Hageböke*, Die Clusterbewertung für Großimmobilienbestände als Ausnahmefall vom Einzelbewertungsgrundsatz, DB 2005, 2589; *Utz*, Übersicht über die Bewertungsverfahren, SteuStud. 2005, 304; *Weber-Grellet*, Einzelbewertung und Wertaufhellung bei einer Rückstellung für drohende Verluste aus einem Auslands-Avalkredit, StuB 2005, 306; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, Tübingen, 6. Aufl. 2007; *H. Richter*, Grundlagen, Wertbildung und -kontrolle bei Anwendung der Festwertmethode, StBp. 2009, 249; *L. Richter*, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung, GmbHR 2010, 505; *Tiede*, Das Lifo-Verfahren in der Handels- und Steuerbilanz – Änderungen durch das BilMoG, BBK 2010, 544; *Wöhe/Mock*, Die Handels- und Steuerbilanz, München, 6. Aufl. 2010; *Scheffler*, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, IFSt Heft 474, Berlin 2011; *Sorg/Schlachter*, Das Festwertverfahren im Handels- und Steuerrecht, BBK 2011, 1179; *Kirchhof*, Warum eine grundlegende Steuerreform verfassungsrechtlich geboten und politisch notwendig ist, FR 2012, 701; *Scheffler/Binder*, Der Einfluss des Maßgeblichkeitsprinzips auf den Stetigkeitsgrundsatz in der Handelsbilanz – Aufwertung der Stetigkeit nach BilMoG, StuB 2012, 771; *Scheffler/Binder*, Bedeutung des Stetigkeitsgrundsatzes für die Steuerbilanz – Auswirkungen der Änderungen durch das BilMoG, StuB 2012, 891; *Broemel/Endert*, Das Festwertverfahren in Handels- und Steuerbilanz BBK 2013, 507; *Hüttemann/Meinert*, Die Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz, IFSt Heft 486, Berlin 2013; *Kahle/Hiller*, Bewertungsmaßstäbe im Bilanzsteuerrecht, WPg 2013, 403; *Velte/Haaker*, Bewertungseinheiten bei kompensatorischen Risikosicherungsbeziehungen in der Handels- und Steuerbilanz, StuW 2013, 182; *Simon*, Reformfokus Steuerbilanz: Streitpunkte und Strategien zu einer Weiterentwicklung der Steuerbilanzierung, IFSt Heft 498, Berlin 2014; *Velte*, Entwicklungslinien des Stetigkeitsprinzips in der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung, StuW 2014, 240; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, München, 5. Aufl. 2015; *Saure*, Teilwertabschreibungen in der Steuerbilanz auf Warenbestände von Handelsunternehmen, DStR 2017, 408; *Coenenberg/Haller/Schultze*, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Stuttgart, 25. Aufl. 2018; *Federmann/Müller*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, Berlin, 13. Aufl. 2018; *Graumann*, Prüfung der Inventur – Grundsätze und Handlungsempfehlungen, WP-Praxis 2018, 242; *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen* (Hrsg.), Bilanzrecht Kommentar, Köln 2018; *Köhler*, Inventur- und Bewertungsvereinfachungsverfahren, StBp. 2018, 3; *Meyer/Theile*, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, Herne, 29. Aufl. 2018; *Nöcker*, Bilanzsteuerrecht kann ganz einfach sein – ... ist es aber (leider)

nicht, DStZ 2018, 709; *Prinz/Kanzler* (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, Herne, 3. Aufl. 2018; *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, Düsseldorf, 15. Aufl. 2019; *Eisele/Knobloch*, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, München, 9. Aufl. 2019; *Schildbach/Stobbe/Freichel*, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, Sternenfels, 11. Aufl. 2019; *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, Münster, 17. Aufl. 2019; *Wiedmann/Böcking/Gros*, Bilanzrecht, München, 4. Aufl. 2019.

Zu weiterem Schrifttum s. vor Anm. 630.

## 100 1. Bewertung als Wertermittlung

Für die Bewertung der einzelnen WG, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als BV anzusetzen sind, gelten stl. Bewertungsregeln. Ob estl. überhaupt – Aufnahme in den BV-Vergleich („Bilanzierung“) dem Grunde nach – ein WG (vgl. begrifflich BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632) vorliegt, ist eine Frage des Ansatzes, die sich nach § 4 Abs. 1 oder iVm. handelsrechtl. GoB nach § 5 (vgl. *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9 Rz. 230; *Mutscher* in *Frotscher/Geurts*, § 6 Rz. 17 [8/2019]; *Hiller/Kahle* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 810) richtet (s. zu WG und Gewinnermittlung Vor §§ 4–7 Anm. 100 ff.; s. zum BV § 4 Anm. 20 ff.; s. zu Maßgeblichkeit, Bilanzierung und GoB § 5 Anm. 200 ff.).

„Bewertung“ im Wortsinn beinhaltet begrifflich sowohl den Akt des Bewertens als auch das Erg. dieses Handelns. Bewerten bedeutet zu vergleichen und somit ein Bewertungs- einem Vergleichsobjekt gegenüberzustellen (vgl. *Moxter*, Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewertung, 2. Aufl. 1983, 123). Die Bewertung stellt ein „Ordnen von Aktionen im Hinblick auf ein Ziel“ (*Busse von Colbe* in DStJG 7 [1984], 39) im weitesten Sinn dar. Die Formulierung in § 6 Abs. 1 Einleitungssatz beinhaltet einschränkend, dass die Rechtsanwendung dieser Wertzuordnung lediglich einen Teil der stl. Gewinnermittlung darstellt, und zwar für die WG, die nach § 4 Abs. 1 oder § 5 als BV anzusetzen sind (vgl. *Schindler* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 7; *Mutscher* in *Frotscher/Geurts*, § 6 Rz. 17 [8/2019]). Demgegenüber erfolgt die Bewertung der WG – „Bilanzierung“ der Höhe nach – nach § 6. Jegliche Bewertung verlangt grds. einen Wertmaßstab (krit. *Kruse* in DStJG 7 [1984], 5). Wertmaßstäbe müssen „erst gedacht, erkannt und beurteilt werden“ (so *Kirchhof*, FR 2012, 701 [706]). Allerdings können die Wertmaßstäbe sowohl nach Handelsrecht als auch stl. auf einem Wahlrecht oder auf dem Ermessen der Stpfl. beruhen und somit kann es keine absolut zutreffende Bewertung von BV geben (vgl. BFH v. 29.11.1965 – GrS 1/65, BStBl. II 1966, 142).

Die nach dem Wortlaut „... gilt das Folgende...“ in § 6 Abs. 1 explizit, aber nicht erschöpfend kodifizierten Bewertungsregeln, im Einzelnen

- Abs. 1 Nr. 1 für abnutzbare WG des AV (s. Anm. 150 ff.),
- Abs. 1 Nr. 1, 1a zu Gebäude-HK (s. Anm. 290 ff. und 480 ff.),
- Abs. 1 Nr. 2 für andere WG des AV und UV (s. Anm. 500 ff.),
- Abs. 1 Nr. 2a zum Lifo-Verfahren (s. Anm. 630 ff.),
- Abs. 1 Nr. 2b für zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente (s. Anm. 669 ff.),
- Abs. 1 Nr. 3 für Verbindlichkeiten (s. Anm. 690 ff.),
- Abs. 1 Nr. 3a für Rückstellungen (s. Anm. 720 ff.),
- Abs. 1 Nr. 4 für Entnahmen (s. Anm. 790 ff.),

- Abs. 1 Nr. 5 für Einlagen (s. Anm. 850 ff.),
- Abs. 1 Nr. 5a bei Verstrickung (s. Anm. 890 ff.) sowie
- Abs. 1 Nr. 6, 7 bei Eröffnung und entgeltlichem Erwerb eines Betriebs (s. Anm. 900 ff.),

bedürfen der Ergänzung durch die allgemeinen Bewertungsgrundsätze und -methoden.

Zu Ausnahmen bei Bewertungseinheiten s. näher § 5 Anm. 1700 ff. sowie die handelsrechtl. Kommentierungen zu § 254 HGB; zu Auswirkungen handelsrechtl. GoB s. § 5 Anm. 200 ff.

Einstweilen frei.

101–104

## 2. Bewertungsmethoden

### a) Wertfindung, -ermittlung und -zuordnung

105

**Bewertungsmethoden (-verfahren)** dienen der konkreten Wertermittlung und stellen in ihrem Ablauf definierte GoB-konforme Wertfindungsverfahren dar (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 252 HGB Rz. 105; *Federmann/Müller*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 13. Aufl. 2018, 442 ff., „Ermittlung der konkreten Werthöhe“). Als Bewertungsmethode ist in § 6 explizit das Lifo-Verfahren (s. Anm. 640 ff.) normiert. Implizit beinhaltet § 6 im Grundsatz der Einzelbewertung die entsprechende Einzelwertermittlung.

**Einzelwertermittlung und Ausnahmen:** Die Einzelbewertungsmethode (vgl. BFH v. 16.7.1968 – GrS 7/67, BStBl. II 1969, 108, zu Grundstücken; BFH v. 1.10.1975 – I R 207/73, BStBl. II 1976, 202, zu Kuppelprodukten) ist Teil der individuellen Wertzuordnung zum Ansatz des einzelnen Bewertungsgegenstands. Als Verfahren bestimmt sich damit stl. die grds. auf ein einzelnes WG – handelsrechtl. auf einen einzelnen Vermögensgegenstand – bezogene Wertermittlung (s. Anm. 106). Die Einzelbewertung dient der Bilanzklarheit und -wahrheit sowie dem Vorsichts- und Imparitätsprinzip, indem ein Bewertungsausgleich verhindert werden soll zwischen Werterhöhungen und -minderungen einzelner Posten (vgl. *Böcking/Gros/Wirth* in *Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn*, 4. Aufl. 2020, § 252 HGB Rz. 20 ff.; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 56 [7/2016]; *Reddig* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 5 Rz. 55).

Bewertungsvereinfachungen, welche die wichtigsten Ausnahmen von der Einzelbewertung, dem Regelfall der Wertfeststellung, darstellen (vgl. *Federmann/Müller*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 13. Aufl. 2018, 445; *Köhler*, StBp. 2018, 3), existieren stl. und handelsrechtl. bei Anwendung der gesetzlich normierten Gruppenbewertung, der Durchschnittswertmethode, der Festbewertung, bei der Pauschalwertmethode und bei Verbrauchsfolgeverfahren (s. Anm. 106 „Ausnahmen der Einzelbewertung“). Außerdem existieren Ausnahmen vom Grundsatz der Einzelbewertung bei Kompensations- und Kurssicherungsgeschäften (vgl. *Mutscher* in *Frotscher/Geurts*, § 6 Rz. 47b [8/2019]) sowie darüber hinaus in begründeten Ausnahmefällen der Abweichung nach § 252 Abs. 2 HGB (vgl. *Störk/Büssow* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 252 HGB Rz. 72 ff.; *Böcking/Gros/Wirth* in *Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn*, 4. Aufl. 2020, § 252 HGB Rz. 43 ff.; vgl. zur stl. Geltung BFH v. 24.1.1990 – I R 145/86 und I R 157/85, BStBl. II 1990, 639, bei niedrig verzinslichen Bankforderungen).

**Wertermittlungsrichtung** ist im Rahmen der Einzelwertfeststellung üblicherweise progressiv, dh. entsprechend der zeitlichen Abfolge im Anschaffungs- oder Herstellungsprozess, aus Praktikabilitätsabwägungen hingegen retrograd, wenn die AK, HK oder Teilwerte im Wege der Rückrechnung ermittelt werden (s. Anm. 107).

## b) Einzelbewertungsmethode und Wertermittlungsrichtung

### 106 aa) Begriff, Bedeutung und Ausnahmen der Einzelbewertung

**Begriff und Bedeutung der Einzelbewertung:** Der handelsrechtl. Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) verlangt, Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln und unabhängig voneinander zu bewerten (vgl. *Schildbach/Stobbe/Freichel*, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 11. Aufl. 2019, 145 f.). Ein Ziel der Einzelbewertung ist es, einen Wertausgleich zwischen Vermögensgegenständen, eine Verrechnung von Aktiv- und Passivposten (vgl. zum allgemeinen Verrechnungsverbot des § 246 Abs. 2 HGB *Schmidt/Ries* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 246 HGB Rz. 100 ff.) und insbes. einen Ausweis unrealisierter Gewinne im Wege der Saldierung mit auszuweisenden drohenden Verlusten zu verhindern (vgl. BFH v. 19.7.1983 – VIII R 160/79, BStBl. II 1984, 56, bei Verlusten aus Heizkraftwerken keine Saldierung mit Erhöhung des Verkaufswerts der Häuser und Eigentumswohnungen; BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249, bei Rücknahmeverpflichtungen im Kfz-Leasing keine Saldierung von Gewinnen und Verlusten; BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831, vor Geltung von §§ 254 HGB und 5 Abs. 1a keine Bildung von Bewertungseinheiten von Darlehen und Besicherung durch *Credit Linked Notes*; vgl. mwN *Pittroff/Schmidt/Siegel* in Beck-HdR, B 161 Rz. 77 [6/2011]). Nach dem Prinzip der Maßgeblichkeit der HBil. für die stl. Gewinnermittlung (s. näher § 5 Anm. 200 ff.) gilt der Grundsatz der Einzelbewertung und das daraus resultierende Verfahren stl. entsprechend (vgl. BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696). Wörtlich ergibt sich durch § 6 Abs. 1 Einleitungssatz „Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter ...“ das grundsätzliche Erfordernis der Einzelbewertung (vgl. BFH v. 9.12.2014 – X R 36/12, BFH/NV 2015, 821, zulässige Ausnahmen ua. Gruppenbewertung; krit. zu Bewertungseinheiten *Velte/Haaker*, StuW 2013, 182 [194 f.]). Einzelbewertung macht eine Betrachtung des kleinsten nach der Verkehrsanschauung als selbständig realisierbar und bewertbar anzusehenden Sachverhalts erforderlich (BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249; vgl. *Christiansen*, DStZ 1995, 385; *Christiansen*, DStR 2003, 265). Bei mehreren einzeln erworbenen gleichartigen WG ist wegen des Einzelbewertungsgebots eine getrennte AK-Ermittlung vorzunehmen (vgl. *Schindler* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 13). Auch bei einem Gesamtpreis für mehrere selbständige WG muss dieser auf die einzelnen WG aufgeteilt werden. Das Einzelbewertungsverfahren stellt eine Bewertungsmethode iSv. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB dar, die der durch das BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) als Mussvorschrift betonten Methodenstetigkeit (vgl. zum Stetigkeitsprinzip *Velte*, StuW 2014, 240 [254]) unterliegt.

**Ausnahmen der Einzelbewertung:** Als zulässige Ausnahmen zu benennen sind die Bewertungsvereinfachungsverfahren:

- Gruppenbewertung (s. Anm. 110 ff.),
- Durchschnittsbewertung (s. Anm. 125 ff.),

- Festbewertung (s. Anm. 130 ff.),
- Verbrauchsfolgebewertung (s. Anm. 141 und näher Anm. 630 ff.) sowie
- Pauschalbewertung (s. Anm. 142 ff.).

Allgemein findet der Grundsatz der Einzelbewertung dann seine Grenzen, wenn die individuelle Wertermittlung unmöglich oder mit vertretbarem Zeit- und Arbeitsaufwand wirtschaftlich nicht mehr zu vereinbaren wäre, zB bei Vermischung von Flüssigkeiten oder Gasen (vgl. *Quick/Wolz* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 240 HGB Rz. 16 [7/2018]; *Tiede*, BBK 2010, 544 [549]; *Hüttemann/Meinert*, 2013, IFSt Heft 486, 26, 58, unstr. in solchen Fällen Zulässigkeit; *Nöcker*, DStZ 2018, 709 [713]; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 63 [7/2016]).

### bb) Wertermittlungsrichtung

107

**Progressive Wertermittlung:** Nach typisch zeitlicher Abfolge der betrieblichen Vorgänge erfolgt die Wertermittlung bei AHK als Regelbewertungsmaßstab (vgl. *Kahle/Hiller*, WPg 2013, 403 [411]) idR progressiv:

| AK-Ermittlung  | HK-Ermittlung                      |
|--|------------------------------------|
| Vorbereitende Beschaffungskosten   | Materialeinzelkosten               |
| + Anschaffungspreis  | + Materialgemeinkosten             |
| ± Anschaffungspreiserhöhungen/<br>-minderungen   | + Fertigungseinzelkosten           |
| + Anschaffungsnebenkosten  | + Fertigungsgemeinkosten           |
| + Aufwendungen, um das Wirtschaftsgut in<br>einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen<br>(Transport, Inbetriebnahme) | + Sondereinzelkosten der Fertigung |
| + nachträglicher Anschaffungsaufwand   | + Verwaltungsgemeinkosten          |
| = Anschaffungskosten   | = Herstellungskosten               |

**Abbildung 1:** Progressive AK-/HK-Ermittlung

Die progressive Wertermittlung entspricht der üblichen handelsrechtl. Wertermittlung in § 255 Abs. 1, 2 HGB (vgl. zum Begriff und Umfang die Verweise auf § 255 Abs. 1 HGB in H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH und auf § 255 Abs. 2 HGB in H 6.3 „Herstellungskosten“ EStH). Auch die für den Teilwert erforderlichen Wiederbeschaffungskosten bzw. Wieder-HK können progressiv ermittelt werden.

**Retrograde Wertermittlung:** Die Rückrechnung geht dagegen von den Verkaufspreisen der WG aus (vgl. zum Verkaufswertverfahren *Winnefeld*, Bilanz-Hdb., 5. Aufl. 2015, Rz. B 195) und bringt die auf die AK/HK gemachten Zuschläge, auch Gewinnzuschlag (anzunehmende Handelsspanne), sowie noch anfallende Kosten in Abzug, um im Erg. auf die AK/HK (vgl. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 64 [7/2016]; *Dräger/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 140 [1/2019]) zu schließen. Für die AK/HK gilt:

**Anschaffungskosten-/Herstellungskosten-Ermittlung:**

|     |  |
|-----|--|
|     | Netto-Verkaufspreis (ohne USt, § 9b Abs. 1)  |
| +   | Erlösminderungen (zB Rabatte)                |
| =   | Brutto-Verkaufspreis (ohne USt, § 9b Abs. 1) |
| ./. | Rohgewinnabschlag                            |
| =   | AK/HK (geschätzter Einstandspreis)           |

**Abbildung 2:** Retrograde AK/HK-Ermittlung

Diese Form der Bewertung – zB für Waren (H 6.2 „Waren“ EStH) – ist indes nur zulässig, wenn die Rohgewinnabschläge ohne beachtliche Schätzungsfehler festzustellen sind (so schon BFH v. 29.11.1960 – I 137/59 U, BStBl. III 1961, 154; BFH v. 29.4.1965 – IV 262/64 U, BStBl. III 1965, 448; BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; BFH v. 5.6.1985 – I R 65/82, BFH/NV 1986, 204; vgl. RFH v. 10.8.1938 – VI 374/38, RStBl. 1938, 888). Bei retrograder Bestimmung des Teilwerts soll eine verlustfreie Bewertung ermöglicht werden (vgl. H 6.8 „Retrograde Bewertungsmethode“ EStH), insbes. noch anfallende Verkaufs-, Vertriebs- und Reparaturkosten und anteilige betriebliche Fixkosten sind zu berücksichtigen (BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566).

Zur Wertermittlung von VV s. Anm. 571 ff.; zu retrograden Berechnungsverfahren vgl. H 6.8 „Beispiele ... Subtraktionsmethode“ und „Formelmethode“ EStH; s. auch Anm. 582.

108–109 Einstweilen frei.

**c) Gruppenbewertungsmethode**

**110 aa) Begriff und Bedeutung der Gruppenbewertungsmethode**

**Begriff der Gruppenbewertung:** Die Gruppenbewertung (auch als Sammel- oder Kollektivbewertung bezeichnet, vgl. *Störk/Philipps* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 130; *Hoffmann/Lüdenbach*, Kommentar Bilanzierung, 11. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 34 ff.; *Böcking/Gros* in *Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn*, 4. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 35 ff.) ist die Zusammenfassung mehrerer WG zu einer Gruppe bei der Inventur und ihre Bewertung mit dem gewogenen Durchschnitt (s. Anm. 125 ff.). Gruppenbewertung durchbricht den mit § 6 Abs. 1 Einleitungssatz und in § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB vorgeschriebenen Einzelbewertungsgrundsatz, indem einzelne WG der Gruppe im Vergleich zur Einzelbewertung höher, andere im Vergleich dazu niedriger bewertet werden. Unterschiede werden somit im Wert ausgeglichen. Eine nur technische Zusammenfassung als bloße Addition mehrerer einzeln bewerteter gleicher WG zu einer Gruppe im Wege der üblichen Bildung von Bilanzposten stellt dagegen keine Gruppenbewertung dar (vgl. *Hick* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4371; *Meurer* in *Lademann*, § 6 Rz. 63 [8/2018]).

**Bedeutung der Gruppenbewertung:** Gruppenbewertung bewirkt insbes. eine Vereinfachung und Rationalisierung (abl. bzgl. Inventurvereinfachung *Quick/Wolz* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 240 HGB Rz. 91 [7/2018]) durch gruppenweise Zusammenfassung der Vermögensgegenstände bei Inventur, Inventar (vgl. *Petersen/Zwirner* in Beck-HdR, A 220 Rz. 98 [11/2015]) sowie auch bei der Jahresabschlussstellung (§ 256 Satz 2 HGB; s. Anm. 111). Die Regelung nach § 240 Abs. 4 HGB ist

über § 256 Satz 2 HGB für den Jahresabschluss und für die stl. Gewinnermittlung zulässig und soll diese „Erleichterung der Inventur und der Bewertung“ (R 6.8 Abs. 4 Satz 1 EStR) durch Verzicht auf eine gesonderte Erfassung nach Art und Menge bei der Bestandsaufnahme (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 113; *Graumann*, WP-Praxis 2018, 242 [252]) sowie durch Verzicht auf eine WG-bezogene Wertzuordnung bewirken. Gruppenbewertung kann als Nebeneffekt zur Bildung von stillen Reserven führen (vgl. *Störk/Philipps* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 132).

## bb) Rechtsgrundlagen und Geltungsbereich der Gruppenbewertungsmethode

111

**Handelsrecht:** Nach § 240 Abs. 4 HGB können gleichartige Vermögensgegenstände des VV sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände und Schulden jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden (vgl. *Böcking/Gros* in *Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn*, 4. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 35 ff.). Als „Bewertungsvereinfachungsverfahren“ (die Überschrift von § 256 HGB) ist die für das Inventar normierte Regelung gem. § 256 Satz 2 HGB auch auf den Jahresabschluss anwendbar und zulässig für alle Kaufleute. Die Regelung geht auf Art. 40 Abs. 1 der 4. EG-RL (ABl. EG 1978 Nr. L 222, 11) zurück; das Verfahren war als GoB-konform aber schon vorher anerkannt (vgl. DIHT-Gutachten v. 17.1.1933, RStBl. 1934, 1062). Der Geltungsbereich der Gruppenbewertung erstreckt sich auf gleichartige Vermögensgegenstände des – bis auf „Geleistete Anzahlungen“ (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 114) – nach § 266 Abs. 2 B. I. HGB abzugrenzenden VV (s. Anm. 112; vgl. zur Abgrenzung *Lenz/Fiebiger* in HdJ, Abt. I/6 Rz. 69 ff. [11/2011]; *Schubert/Berberich* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 60 ff.) und auf gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände des AV oder UV, zB Wertpapiere (s. Anm. 600 ff.) oder bestimmte Vermögensgegenstände in Vertriebsseinrichtungen des Handels, sowie Schulden, zB versicherungstechnische Rückstellungen sowie Urlaubs-, Gleitzeit-, Altersteilzeit- und Garantierückstellungen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 117 a; *Störk/Philipps* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 134), nicht aber auf Grundstücke (zu Ausnahmen – hier abl. s. Anm. 112 – *Trappmann*, DB 1996, 391), Gebäude oder immaterielle Vermögensgegenstände (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 115).

**Steuerrecht:** Für Stpfl., die ihren Gewinn nach §§ 4, 5 Abs. 1 ermitteln, ist mangels eines Bewertungsvorbehalts nach § 5 Abs. 6 die Gruppenbewertung gem. § 240 Abs. 4 iVm. § 256 Satz 2 HGB auch stl. erlaubt (vgl. *Scheffler/Binder*, StuB 2012, 771 [775]; *Scheffler/Binder*, StuB 2012, 891 [893]). Nach Ansicht der FinVerw. (vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 5; 7, Beispiel 2) führt die handelsrechtl. Gruppenbewertung mangels stl. Regelungen aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips dazu, die Wertansätze der HBil. in die stl. Gewinnermittlung zu übernehmen (krit. *Scheffler*, 2011, IFSt Heft 474, 49, „nicht nachzuvollziehen“). Bei Stpfl., die nicht handelsrechtl., wohl aber stl. buchführungspflichtig sind, gelten die §§ 240, 256 HGB entsprechend (§ 141 Abs. 1 AO). Zwar ist in R 6.8 Abs. 4 EStR explizit nur erlaubt, gleichartige WG des VV jeweils zu einer Gruppe zusammenzufassen und mit dem gewogenen Durchschnittswert anzusetzen, jedoch fehlt es für andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche WG und Schulden an einer der Gruppenbewertung entgegenstehenden

stl. Regelung. Gruppenbewertung ersetzt nicht die mengenmäßige Erfassung der einzelnen WG (s. auch Anm. 125; vgl. BFH v. 13.2.2003 – IV R 72/00, BFH/NV 2003, 1155), denn durch Gruppenbewertung verlieren WG nicht ihre Eigenschaft als einzelne WG (vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 239, mit Beispielen der Rspr. von RFH v. 28.9.1938 – VI 389/38, RStBl. 1939, 84; RFH v. 28.11.1939 – I 394/39, RStBl. 1940, 31; BFH v. 16.12.1958 – I 286/56, BStBl. III 1959, 77; BFH v. 28.3.1973 – I R 105/71, BStBl. II 1974, 2; BFH v. 30.11.1978 – IV R 43/78, BStBl. II 1979, 281). Auch wenn bei Anwendung der Gruppenbewertung Teile des in einem Bilanzposten zusammengefassten VV in den Vorjahren nicht aktiviert worden sind, greift der Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs (vgl. BFH v. 4.3.2004 – IV B 154/02, BFH/NV 2004, 1099).

### cc) Voraussetzungen der Gruppenbewertungsmethode

#### 112 (1) Gruppenbewertungsfähigkeit der Wirtschaftsgüter

Nur für positive wie negative WG, jedoch mangels Bewertbarkeit nicht für transitorische RAP (s. § 5 Anm. 2150 ff.), kommt eine stl. Gruppenbewertung überhaupt in Betracht. WG, auf die die Gruppenbewertung angewendet wird, brauchen nicht von nachrangiger Bedeutung für Unternehmen zu sein (vgl. *Mutscher in Frotscher/Geurts*, § 6 Rz. 56 [8/2019]). Folgende Arten von positiven und negativen WG sind hier zu unterscheiden:

**Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens:** Zum VV rechnen insbes. die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die fertigen und unfertigen Erzeugnisse bzw. Leistungen sowie Waren. „Geleistete Anzahlungen“, die unter „Vorräte“ in der Vollgliederung nach § 266 Abs. 2 B. I. 4 HGB für KapGes. rubriziert sind, zählen zum VV, eignen sich als Geldbeträge aber nicht für eine Gruppenbewertung (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 114 mwN). Betrachtete man den Gesetzeswortlaut des § 240 Abs. 4 HGB bzgl. des VV isoliert, müsste es sich nicht um „bewegliche“ Vermögensgegenstände (bzw. stl. WG) handeln, sodass prinzipiell auch als Vorräte ausgewiesene Immobilien für eine Gruppenbewertung in Frage kommen könnten (vgl. *Trappmann*, DB 1996, 391). Jedoch legt es schon die enge Verknüpfung im gesetzlichen Kontext von Gegenständen des VV und anderen beweglichen Vermögensgegenständen nahe, Immobilien hier auszuschließen (vgl. *Hartman in HdJ*, Abt. II/5 Rz. 384 [5/2017]; *W. Knop in Küting/Weber*, HdR, § 240 HGB Rz. 74, 77 [7/2011]), zumal aufgrund des absolut und relativ hohen Werts und der besonderen Individualität von Grundvermögen ein gewogener Durchschnittswert idR nicht sachgerecht und uU GoB-widrig sein dürfte (vgl. zu Ausnahmefällen bei Clusterbewertung von Großimmobilienbeständen *Sigloch/Schmidt/Hageböke*, DB 2005, 2589 [2592]).

**Andere bewegliche Wirtschaftsgüter:** Gleichartige oder annähernd gleichwertige WG außerhalb des VV – idR Massenbestände des AV und übriges UV wie Wertpapiere (vgl. *Quick/Wolz in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 240 HGB Rz. 93 [7/2018]) – sind ebenfalls einer Gruppenbewertung zugänglich, sofern sie das Merkmal „beweglich“ erfüllen (eingefügt in § 240 Abs. 4 HGB mit BiRiLiG v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2355; BStBl. I 1985, 704). Die Gruppenbewertung ist für Immobilien, grundstücksgleiche Rechte oder immaterielle WG des AV danach unzulässig (zu Ausnahmen *Trappmann*, DB 1996, 391). Dass Forderungen oder flüssige Mittel untauglich für eine Gruppenbewertung sind, ergibt sich „aus der Natur der Sache“ (*ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 115). Wegen der vorübergehend (im Unt-



StRefG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) obligatorischen Regelungen für gWG bis 150 € nach Abs. 2 Satz 1 und Sammelposten mit Poolabschreibung bei WG bis 1 000 € nach Abs. 2a kam für darunter fallende abnutzbare bewegliche WG des AV, die nach dem 31.12.2007 und vor dem 1.1.2010 angeschafft, hergestellt oder in ein BV eingelegt wurden, eine Gruppenbewertung in den Jahren 2008 und 2009 nicht in Betracht. Für gWG bis 410 €, die nach dem 31.12.2009 angeschafft, hergestellt oder in ein BV eingelegt werden, ist das Wahlrecht, das auch für die Poolabschreibung bei WG mit AHK zwischen 150 € und 1 000 € greift, wieder eingeführt worden (mit Gesetz v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2; s. näher Anm. 1000 ff.). Voraussetzung für solche stl. gWG iSd. Abs. 2 oder WG iSd. Abs. 2a war und ist ohnehin eine selbständige Nutzungsfähigkeit.

**Schulden**, begrifflich (gewisse) Verbindlichkeiten, wie auch Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, waren schon vor der klarstellenden Ausdehnung des § 240 Abs. 4 HGB durch Gesetz v. 24.6.1994 (BGBl. I 1994, 1377) einer Gruppenbewertung zugänglich, wenn es sich um eine größere Zahl gleichartiger Schulden handelte (vgl. BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359, zur fehlenden individuellen Bestimmbarkeit beim Gesamtbestand gleichartiger Verbindlichkeiten aus sog. Gutmünzen; dazu *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 88 f.). Bei Schulden und insbes. bei Rückstellungen erscheint es sinnvoll, ebenfalls auf die Kriterien der Gleichartigkeit oder annähernden Gleichwertigkeit abzustellen (einschränkend *Störk/Philipp*s in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 137, „annähernde Gleichwertigkeit der Risiko-Arten“), auch wenn es aus der Aufzählung in § 240 Abs. 4 HGB dem Wortlaut nach nicht eindeutig hervorgeht.

## (2) Gleichartigkeit bzw. Gleichartigkeit oder (annähernde) Gleichwertigkeit der Wirtschaftsgüter 113

Zur Gleichartigkeit als Voraussetzung der Gruppenbildung beim Lifo-Verfahren ausführl. s. Anm. 641.

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

**Gleichartigkeit** verlangt, dass Vermögensgegenstände des VV in den wesentlichen, aber nicht in allen Merkmalen übereinstimmen (vgl. *Hachmeister/Zeyer* in HdJ, Abt. I/14 Rz. 386 [8/2013]). Gleichartigkeit ist ausdrückliche Voraussetzung bei WG des VV (vgl. weitergehend *Schwarz* in *Simon*, 2014, IFSt Heft 498, 28, nicht Gleichartigkeit, sondern Vergleichbarkeit der WG) und betriebswirtschaftlich auszulegen (glA *Dräger/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 118 [1/2019]). Gleichartig sind WG dann, wenn sie in wesentlichen Merkmalen der Art (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 120 „Beschaffenheit“), zB Waren ungleicher Qualität der gleichen Warengattung, oder Funktion (vgl. *Störk/Philipp*s in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 136 „Verwendbarkeit“), zB Fässer, Flaschenkästen aus verschiedenen Materialien, übereinstimmen und keine erheblichen Qualitätsunterschiede aufweisen. Erhebliche Preisunterschiede sind nach FinVerw. „Anzeichen für Qualitätsunterschiede“ (R 6.9 Abs. 3 Satz 4 EStR; vgl. *Petersen/Zwirner* in Beck-HdR, A 220 Rz. 101 [11/2015]). Gleichwertigkeit begründet für sich genommen keine Gleichartigkeit. Umgekehrt jedoch bedeutet das Fehlen von Gleichwertigkeit nicht fehlende Gleichartigkeit. Annähernde Gleichwertigkeit als

„ungeschriebene“ generelle Voraussetzung für die Gleichartigkeit und Gruppenbewertung, die sich aus der GoB-entsprechenden Rechtsfolge der Durchschnittsbewertung (s. Anm. 125 ff.) ergebe (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 121, 123), gelte aufgrund der eindeutigen Formulierung in § 240 Abs. 4 bei VV nicht generell (vgl. *W. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 240 HGB Rz. 76 [7/2011], zur Zulässigkeit der Gruppenbewertung).

**Gleichartigkeit oder (annähernde) Gleichwertigkeit** ist Anwendungsvoraussetzung bei nicht zum VV zählenden sonstigen beweglichen WG und Schulden. Annähernd gleichwertig sind WG dann, wenn die Preise der in der Gruppe zusammengefassten WG nicht wesentlich voneinander abweichen.

Für noch vertretbar gehalten wird eine Schwankungsbreite zwischen höchstem und niedrigstem Wert innerhalb der Gruppe von 20 % (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 155 AktG Rz. 140; *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 134 mwN; *Schindler* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 112; *Störk/Philipps* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 137; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. A 163 [3/2006]; *Meyer/Theile*, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 29. Aufl. 2018, Rz. 2392). Wenn Gruppenbewertung zu keinem gegenüber Einzelbewertung wesentlich anderen Bilanzwert führen soll, dürfte dieser Spielraum insbes. bei höheren Einzelwerten aber eingeschränkt sein (vgl. *Hachmeister/Zeyer* in HdJ, Abt. I/14 Rz. 387 [8/2013]; *Quick/Wolz* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 240 HGB Rz. 98 [7/2018]; *Ballwieser* in *MüKo HGB*, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 240 HGB Rz. 29).

Obschon annähernd gleichwertige WG für Gruppenbewertung grds. nicht gleichartig sein müssen (vgl. *Meurer* in *Lademann* § 6 Rz. 69 [8/2018]), wird ua. mit dem Argument der sonst fehlenden GoB-Vereinbarkeit das Vorliegen weiterer wichtiger gemeinsamer Merkmale der Gruppenzugehörigkeit verlangt (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 126).

Gleichartige, aber ungleichwertige WG dürfen grds. zu einer Gruppe zusammengefasst werden, es sei denn, die Ungleichwertigkeit ist so erheblich, dass die WG nicht (mehr) als gleichartig anzusehen sind (aA wohl *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 66 [7/2016]). Gleichwertige, aber ungleichartige bewegliche WG außerhalb des VV (WG des VV also nicht) dürfen zu einer Gruppe zusammengefasst und bewertet werden, wenn noch weitere gemeinsame Merkmale, wie etwa gleiche Sortimentszugehörigkeit, vorliegen (vgl. *W. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 240 HGB Rz. 78 [7/2011]).

### 114 (3) Konformität mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Gruppenbildung und -bewertung dürfen nach Ansicht der FinVerw. nicht gegen die GoB verstoßen (vgl. R 6.8 Abs. 4 Satz 2 EStR; krit. *Dräger/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 90 [1/2019], Leerformel GoB-Konformitätserfordernis). Die Gruppenbewertung durchbricht den Einzelbewertungsgrundsatz, der aber grds. Vorrang gegenüber der Vereinfachungsregelung hat (vgl. BFH v. 15.2.2001 – IV R 19/99, BStBl. II 2001, Vereinfachung abl. bei Vorhandensein einer geringen Anzahl gleichartiger Vermögensgegenstände), sodass die Inanspruchnahme dieser Vereinfachungsmaßnahme besonderer Rechtfertigung bedarf (glA *Hachmeister/Zeyer* in HdJ, Abt. I/14 Rz. 387 [8/2013]). Die Spezialregelung nach § 240 Abs. 4 HGB könnte aber Vorrang vor dem GoB-Gebot des § 243 Abs. 1 HGB haben (aA *W. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 240 HGB Rz. 78 [7/2011]). Wird die Geltung der GoB und ihr Vorrang unterstellt, ist die Gruppenbewertung nur zulässig, wenn ein Missverhältnis zwischen Aufwand und erzielter Genauigkeit vermieden wird oder das Erg. einer Einzelbewertung durch Gruppenbewertung mindestens

annähernd erreicht wird (vgl. *Bernert* in HuRB, 1986, 221). Mangels GoB-Entsprechung folgt die Unzulässigkeit der Gruppenbewertung für gleichwertige, aber ganz ungleichartige WG – damit nicht völlig unterschiedliche Posten mit zufällig gleichen AK/HK in einer Gruppe zusammengefasst werden – sowie andererseits für gleichartige, aber nicht annähernd gleichwertige WG (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 113), ferner für besonders wertvolle WG (s. Anm. 132). Bei unterschiedlicher Zusammensetzung der Gruppe muss zur Wertminderungsfeststellung auf den Gesamtwert der Gruppe abgestellt werden (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 138). Falls die Zusammensetzung des Bestands nicht bei der Inventur festgestellt wurde, muss diese auf andere Weise (zB Analyse der Zu-/Abgänge) ermittelt werden oder es muss zur Einzelbewertung übergegangen werden (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 137). Außerdem verlangt GoB-Entsprechung, alle Ergebnisse von Bewertungsvereinfachungen noch dem Niederstwertvergleich zu unterziehen (s. Anm. 647).

#### (4) Erfordernis eines bekannten Durchschnittswerts

115

Für den Fall gleichartiger – indes nicht gleichwertiger – WG des VV wird von der FinVerw. gefordert, dass ein Durchschnittswert bekannt sein müsse. Das sei der Fall, wenn bei der Bewertung dieser gleichartigen WG „ein ohne Weiteres feststellbarer, nach den Erfahrungen der betreffenden Branche sachgemäßer Durchschnittswert verwendet“ (R 6.8 Abs. 4 Satz 5 EStR) werde (aA „zusätzliche Billigkeitsregelung“ *Hartman* in HdJ, Abt. II/5 Rz. 237 [5/2017]). Auf das Bekanntsein eines solchen Durchschnittswerts kommt es stl. uE nicht an (vgl. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 67 [7/2016]; *Störk/Philipps* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 141), vielmehr auf dessen Berechenbarkeit als gewogener Durchschnitt (s. Anm. 125 ff.); zur Übernahme eines zB aus Betriebsvergleichen oder Musterbetrieben bekannten Durchschnittswerts sind Stpfl. entgegen der Meinung der FinVerw. nicht verpflichtet

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

Einstweilen frei.

116–119

#### dd) Anwendung der Gruppenbewertungsmethode

120

**Wahlrecht:** Statt zu Einzelwerten kann die durch Inventur festgestellte Menge der Elemente einer Gruppe mit dem gewogenen Durchschnitt (s. Anm. 125) bewertet werden. Die Gruppenbewertung stellt ein über § 5 Abs. 1 Satz 1 handelsrechtl. Bewertungswahlrecht dar, das stl. identisch wirkt (vgl. *Utz*, *SteuStud.* 2005, 307; *L. Richter*, *GmbHR* 2010, 505 [507]) und ungeachtet des eigentlichen Vereinfachungszwecks auch zur Bilanzpolitik einsetzbar sein kann (vgl. *Störk/Philipps* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 132). Das Bewertungswahlrecht beinhaltet ebenso die Wahl der Varianten innerhalb der Durchschnittsbewertung (s. Anm. 125). Die Wahlrechtsausübung einschränkend sind die Bewertungsmethodenfestigkeit des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB

(als Muss- gegenüber der früheren Sollregelung ist handelsrechtl. die Stetigkeit betont worden durch BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650, und nach § 246 Abs. 3 HGB auch Pflicht für Ansatzmethoden; vgl. aber BFH v. 15.2.2001 – IV R 5/99, BStBl. II 2001, 548; BFH v. 15.2.2001 – IV R 19/99, BStBl. II 2001, 549, Übergang von der Gruppen- einheitlich zur Einzelbewertung der Neuzugänge des Viehanlagevermögens in der Landwirtschaft; vgl. zur Methodenstetigkeit *Merkt* in *Baumbach/Hopt*, 38. Aufl. 2018, § 252 HGB Rz. 24),

das Gebot der Entsprechung von HBil. und stl. Gewinnermittlung nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz (s. ausführl. § 5 Anm. 200 ff.) sowie das handelsrechtl. Niederstwertprinzip. Das Niederstwertprinzip geht stl. dem Erg. einer Gruppenbewertung auf AK-/HK-Basis zum gewogenen Durchschnitt vor, sofern ein niedrigerer Teilwert aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung am Abschlussstichtag vorliegt (vgl. *Saure*, DStR 2017, 408 [414], zur werterhöhenden Kompensation in der Gruppenbewertung).

**Gewogener Durchschnitt:** Die Berechnung des Durchschnittswerts hat bei Preis-/Wertunterschieden im Zeitablauf die unterschiedlichen Anfangs-/Zugangsmengen zu berücksichtigen, was nur mit Hilfe des mengenbezogenen gewogenen Durchschnittswerts nicht aber mit dem einfachen Durchschnittswert (vgl. *Hachmeister/Zeyer* in HdJ, Abt. I/14 Rz. 388 [8/2013], nicht statthaft) – möglich ist. Auch wenn ein Durchschnittswert „bekannt“ (zu diesem Erfordernis vgl. R 6.8 Abs. 4 Satz 4 EStR) ist, ist er uE als unzulässig zu verwerfen, wenn er nicht mit dem gewogenen Durchschnittswert übereinstimmt. Innerhalb der zulässigen Verfahren mit gewogenem Durchschnitt sind die Periodenvariante und die gleitende (Skontrations-)Variante zu unterscheiden. Die eigentliche Methodik der Durchschnittsbildung kann als identisch zur Gruppenbewertungsmethode angesehen werden (vgl. *Coenenberg/Haller/Schultze*, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 25. Aufl. 2018, 226 ff.; *Meurer in Lademann*, § 6 Rz. 71 f. [8/2018]); s. zu den Varianten Anm. 125 ff.

121–124 Einstweilen frei.

#### d) Durchschnittswertmethode

##### 125 aa) Begriff und Bedeutung der Durchschnittswertmethode

**Begriff der Durchschnittswertmethode:** Vertretbare WG, bei denen AK/HK wegen Schwankungen der Einstandspreise im Laufe des Wj. einzeln nicht mehr einwandfrei feststellbar sind, werden bei der Durchschnittswertmethode mit dem gewogenen Durchschnitt ihrer AK/HK bewertet. Vertretbar sind nach § 91 BGB bewegliche Sachen, die im Verkehr nach Zahl, Maß oder Gewicht bestimmt zu werden pflegen (vgl. zur Abgrenzung exemplarisch *Stresemann* in MüKo BGB, Bd. 1, 6. Aufl. 2012, § 91 HGB Rz. 2f.). Die Wertermittlung wird dadurch vereinfacht (vgl. *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 209, 303, bzgl. Wertpapiere), zB bei gemeinsamer Lagerung von zu unterschiedlichen Einstandskosten angeschafften/hergestellten WG. Auch zur Ermittlung des Niederstwerts oder Teilwerts kann die Methode angewendet werden (vgl. BFH v. 29.1.1986 – II R 218/82, BFH/NV 1987, 290; zum niedrigeren Teilwert bei Anwendung der Lifo-Methode nach R 6.9 Abs. 6 EStR s. Anm. 647). Die FinVerw. definiert die Durchschnittsbewertung – im Rahmen der Gruppenbewertung des VV (s. Anm. 110 ff.) – als Bewertung nach dem gewogenen Mittel der im Laufe des Wj. erworbenen und ggf. zu Beginn des Wj. vorhandenen WG (R. 6.8 Abs. 3 Satz 3 EStR).

**Bedeutung der Durchschnittswertmethode:** Die Durchschnittsbildung berücksichtigt insbes. die im Zeitverlauf schwankenden Einstandspreise und -kosten; bei gleichartigen WG wäre die Ermittlung der konkreten Einstandspreise uU wirtschaftlich unsinnig (vgl. *Dräger/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 85 [1/2019]). Ein am Abschlussstichtag vorhandener Bestand an WG wird mengenmäßig festgestellt. Die Durchschnittsbewertung bezieht sich somit nur auf die Wertfestsetzung (insbes. der AK/HK) und bietet keine Vereinfachung im Hinblick auf die aufzunehmenden Mengen (vgl. *Quick/Wolz* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 240 HGB Rz. 91 [7/2018]). Bei unmöglicher (zB Vermischung von Flüssigkeiten) oder wirtschaftlich unvertretbarer (zB große Mengen) Einzelbewertung stellt die Durchschnittsbewertung ein brauchbares Schätzverfahren dar, das idR frei von Verbrauchs-/Veräußerungsfolgeunterstellungen (s. Anm. 630 ff.) ist.

#### bb) Rechtsgrundlagen und Geltungsbereich der Durchschnittswertmethode 126

**Handelsrechtlich** existiert nur eine ausdrückliche Rechtsgrundlage der Durchschnittsbewertung in § 240 Abs. 4 iVm. § 256 Satz 2 HGB für die Gruppenbewertung (s. Anm. 111). Allerdings kann die Durchschnittsbewertung als Verbrauchs-/Veräußerungsfolgeverfahren (s. Anm. 630 ff.) in § 256 Satz 1 HGB angesehen werden, wenn man der Durchschnittsbildung eine sonstige bestimmte Folge an Verbräuchen/Veräußerungen, und zwar genaue Proportionalität zu Anfangsbestandsmengen und Zugängen, als Annahme zugrunde legt. Die Durchschnittsbewertung galt wegen Bewertungsvereinfachung schon vor der Geltung von § 256 HGB als GoB-konform (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 155 AktG Rz. 86 f.), sodass § 243 Abs. 1 HGB als weitere Rechtsgrundlage herangezogen werden kann. Die (gewogene) Durchschnittswertmethode ist danach nicht nur innerhalb der Gruppenbewertung (zur Durchschnittsbewertung als selbständiger Methode auch außerhalb der Gruppenbewertung vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, Vor §§ 252–256 HGB Rz. 18 und § 255 HGB Rz. 111 ff.; s. Anm. 110 ff.) für gleichartige bzw. annähernd gleichwertige Vermögensgegenstände, sondern ebenfalls für gleiche Vermögensgegenstände (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 130, „nach den GoB ohnehin“) zulässig.

**Steuerrechtlich** ist bis auf das Lifo-Verfahren in Abs. 1 Nr. 2a keine Regelung existent (zur Geltung des Maßgeblichkeitsprinzips s. § 5 Anm. 150 ff.). Als Verbrauchs-/Veräußerungsfolgefiktion darf stl. allein Lifo angewendet werden (s. näher Anm. 630 ff.), weshalb eine Durchschnittsbildung stl. nicht auf § 256 Satz 1 HGB fußen kann (vgl. *Scheffler* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 2809, Zulässigkeit nach Grundsatz der Wirtschaftlichkeit). Die Durchschnittsbewertung ist stl. anzuerkennen, wenn eine Einzelbewertung (zB bei Vermischung) von WG nicht in Betracht kommen kann oder wenn eine handelsrechtl. zulässige (zB Fifo) Bewertungsmethode stl. unzulässig ist (s. Anm. 141).

Unabhängig davon ist durch die Rspr. die Durchschnittsbewertung schon seit langer Zeit als sachgerechte Schätzungsmethode anerkannt (vgl. BFH v. 17.12.1985 – III R 288/82, BStBl. II 1986, 346; vgl. schon RFH v. 12.6.1934 – I A 128/33, RStBl. 1934, 1070; OFH v. 3.6.1949 – I D 2/49, StuW 1949, 205) und auch bei Bewertung von Viehbeständen, Rückstellungen (vgl. BFH v. 6.5.2003 – VIII B 163/02, BFH/NV 2003, 1313), Mitunternehmeranteilen (vgl. BFH v. 13.2.1997 – IV R 15/96, BStBl. II 1997, 535) oder Wertpapieren in einem Girosammeldepot (BFH v. 26.8.1960 – I D 1/59 U, BStBl. III 1961, 31, Analogie zum Umlaufmetallstock, BFH v. 15.2.1966 – I 95/63, BStBl. III 1966, 274; BFH 19.5.1971 – I B 9/71, BStBl. II 1971, 691; BFH v. 24.11.1993 – X R 49/90, BStBl. II 1994, 591; vgl. BMF v. 25.10.2004 – IV C 3 - S 2256 - 238/04, BStBl. I 2004, 1034, Rz. 45 ff.) zugelassen worden.

Ausdrücklich für vertretbare WG des VV (s. Anm. 125) lässt R 6.8 Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStR unter bestimmten Voraussetzungen (s. Anm. 127) die Durchschnittsbewertung als zweckentsprechendes Schätzungsverfahren zu.

#### 127 cc) Voraussetzungen der Durchschnittswertmethode

Bei zutreffender Geltung der GoB ist die Voraussetzung der Durchschnittswertmethode, dass eine Einzelbewertung (s. Anm. 106) nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand möglich ist. In R 6.8 Abs. 3 Satz 2, 3 EStR setzt die FinVerw. darüber hinaus für die Durchschnittsbewertung als zweckentsprechendes Schätzungsverfahren voraus, dass vertretbare WG des VV vorliegen, bei denen die AK/HK wegen Schwankungen der Einstandspreise im Laufe des Wj. einzeln nicht mehr einwandfrei feststellbar sind.

**Vertretbare Wirtschaftsgüter** sind solche WG des VV, die im Verkehr nach Maß, Zahl oder Gewicht bestimmt werden (R 6.8 Abs. 3 Satz 2 EStR; vgl. § 91 BGB), wie etwa Kraftstoffe, Kies, Kokskohle (vgl. *Utz*, *SteuStud.* 2005, 307). Nicht vertretbar sind zB gebrauchte Sachen, wie Gebrauchtwagen, Antiquitäten oder antiquarische Bücher, weil jedes Stück einen anderen Zustand aufweist (so *Stresemann* in *MüKo BGB*, Bd. 1, 6. Aufl. 2012, § 91 HGB Rz. 4).

**Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens:** Siehe Anm. 112 und 570 ff.

**Schwankungen der Einstandspreise:** Wenn WG mit ihren AK/HK ohne unverhältnismäßigen Aufwand identifizierbar sind, müssen sie mit ihren tatsächlichen Einstandspreisen bewertet werden (schon OFH v. 3.6.1949, *StuW* 1949, 205; vgl. auch BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, *BStBl.* II 2001, 636; dazu näher Anm. 630). Ein mittels Durchschnittswertmethode lösbares Bewertungsproblem ergibt sich für die einzubeziehenden WG in zeitlicher Hinsicht oder bei Gruppenbildung, wenn wegen Schwankungen der Einstandspreise im Laufe des Wj. die AHK im Einzelnen nicht mehr einwandfrei feststellbar sind (vgl. R 6.8 Abs. 3 Satz 2 EStR).

**GoB-Entscheidung:** Auch das Niederstwertprinzip ist trotz Anwendung der Durchschnittswertmethode – wie bei den Bewertungsvereinfachungen (s. zB Anm. 643), sofern das Maßgeblichkeitsprinzip greift – vorrangig gegenüber dem ersten vereinfachenden Erg. der Durchschnittsbildung. Siehe Anm. 112 „GoB-Entscheidung“.

#### 128 dd) Anwendung der Durchschnittswertmethode

**Wahlrecht:** Die Durchschnittswertmethode stellt eine gegenüber dem Regelfall der Einzelbewertung freiwillige Bewertungs- oder Schätzungsmethode dar. Darüber hinaus bestehen Wahlmöglichkeiten bzgl. der verschiedenen Varianten der Durchschnittswertmethode, soweit sie zulässig sind. Die Bildung simpler arithmetischer Mittel der Preise ohne Berücksichtigung der zu Einzelwerten angeschafften oder hergestellten Mengen ist sowohl bei der allgemeinen Durchschnittsbewertung als auch innerhalb der Gruppenbewertung unzulässig (vgl. *Federmann/Müller*, *Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS*, 13. Aufl. 2018, 448; *Böcking/Gros* in *Wiedmann/Böcking/Gros*, *Bilanzrecht*, 4. Aufl. 2019, § 240 HGB Rz. 38; *Hartman* in *HdJ*, Abt. II/5 Rz. 144 [5/2017]).

**Varianten der Durchschnittswertmethode:** Zu unterscheiden sind die zulässigen Varianten der einfachen und gewogenen Durchschnittswertbildung (vgl. *Baetzel/Kirsch/Thiele*, *Bilanzen*, 15. Aufl. 2019, 357 f.). Der Schlussbestand des Vorjahres

wird mit dem Buchwert, AK, HK, Teilwert, Durchschnittswert oder Lifo-Wert bei Wiederaufgabe von Lifo (s. Anm. 656) berücksichtigt.

- **Einfacher gewogener Durchschnittswert** errechnet sich periodenbezogen, indem die Summen der AK/HK der einzelnen Periodenzugänge einschl. des wertmäßigen Anfangsbestands mit der Summe aus Anfangsbestandsmenge (in Tab. 3 nachfolgend 100 Stück) und den Periodenzugangsmengen (hier chronologisch 100, 100, 200 Stück) gewichtet werden. Aus der Multiplikation des Durchschnittswerts (von 7,40 € je Stück) mit dem Inventurbestand (350 Stück) errechnet sich der Endbestandwert (hier 2590 €). Periode kann grds. das Wj., Quartal, Monat usw. sein (vgl. zur Staffelpbewertung *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, 17. Aufl. 2019, 190 ff.).

#### Einfacher gewogener Durchschnitt:

|   | Preis p | Menge M | Wert W  |
|---|---------|---------|---------|
| Anfangsbestand                              | 4,-     | 100     | 400     |
| Zugang Z1                                   | 6,-     | 100     | 600     |
| Zugang Z2                                   | 8,-     | 100     | 800     |
| Zugang Z3                                   | 10,-    | 200     | 2000    |
| Abgänge A1–A3 sowie                         | 7,40    | ./ 150  | ./ 1110 |
| Endbestand zu $p = \frac{3800}{500} = 7,40$ | 7,40    | 350     | 2590    |

Abbildung 3: Bewertung mit einfachem gewogenem Durchschnitt

- **Gleitender gewogener Durchschnittswert:** Man berechnet nach jedem Zugang gleitend einen neuen Durchschnittswert (vgl. *Hartman* in HdJ, Abt. II/5 Rz. 147 f. [5/2017]). Infolge des kürzeren Berechnungszeitraums wird die Schätzung verfeinert; sie führt zur bestmöglichen Annäherung an die Einzelbewertung, wenn alle Abgänge jeweils streng verhältnismäßig aus Anfangsbestand und Zugängen stammen (vgl. *Wöhe/Mock*, Die Handels- und Steuerbilanz, 6. Aufl. 2010, 145; vgl. *Eisele/Knobloch*, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 9. Aufl. 2019, 444). Ein synchroner Beleglauf mit den mengenmäßigen Bewegungen unter Berücksichtigung der Skonti, Rabatte, Preisanpassungen gewährleistet eine einwandfreie Fortschreibung, gleichwohl ist der Vereinfachungszweck des Verfahrens angesichts moderner EDV nicht zu bezweifeln (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 131 ff.). Abgänge (in Tab. 4 je 50 Stück) werden jeweils zum Durchschnitt bewertet. Ein für den letzten Abgang ermittelter Durchschnittswert (von 8,10 € je Stück) dient zugleich der Bewertung des Endbestands.

#### Gleitender gewogener Durchschnitt:

|  | Preis p | Menge M | Wert W |
|--|---------|---------|--------|
| Anfangsbestand                             | 4,-     | 100     | 400    |
| Zugang Z1                                  | 6,-     | 100     | 600    |
| Abgang A1 zu $p = \frac{1000}{200} = 5,-$  | 5,-     | ./ 50   | ./ 250 |
| Zugang Z2                                  | 8,-     | 100     | 800    |
| Abgang A2 zu $p = \frac{1550}{250} = 6,20$ | 6,20    | ./ 50   | ./ 310 |
| Zugang Z3                                  | 10,-    | 200     | 2000   |

|  | Preis p | Menge M | Wert W  |
|--|---------|---------|---------|
| Abgang A3 zu $p = \frac{3240}{400} = 8,10$ | 8,10    | ./. 50  | ./. 405 |
| Endbestand ebenfalls zu $p = 8,10$         | 8,10    | 350     | 2835    |

Abbildung 4: Bewertung mit gleitendem gewogenem Durchschnitt

129 Einstweilen frei.

e) Festwertmethode

130 aa) Begriff und Bedeutung der Festwertmethode

Die Festwertmethode stellt ein Inventur-, Bilanzierungs- und Bewertungsverfahren dar, bei dem – aus Wirtschaftlichkeitsgründen der Vereinfachung (vgl. *Buchner*, BB 1995, 2259; *H. Richter*, StBp. 2009, 249 [252]; *Hachmeister/Zeyer* in HdJ, Abt. I/14 Rz. 362 ff. [8/2013], auch bei der Inventarerstellung) – für Vermögensgegenstände/WG einer Gruppe ein gleichbleibender Bestand und Wert für mehrere aufeinander folgende Abschlussstichtage unterstellt wird. Auf eine regelmäßige jährliche körperliche Bestandsaufnahme kann somit grds. verzichtet werden. Festwertbildung bedeutet, dass zunächst die AK/HK in bestimmter Höhe aktiviert werden, von diesem Festwert keine AfA vorgenommen werden und Ersatzbeschaffungen unmittelbar vereinfachend als BA gebucht werden (BFH v. 29.7.1966 – VI 302/65 BStBl. III 1967, 151; BFH v. 23.3.1972 – V R 139/71, BStBl. II 1972, 683; BFH v. 1.8.1985 – V R 84/78, BFH/NV 1987, 331). Im Erg. wird der Einzelbewertungsgrundsatz (s. Anm. 106) durchbrochen und für einen in etwa in gleicher Höhe benötigten Bestand an WG ein für mehrere Perioden unveränderlicher Anschaffungsaufwand aktiviert (vgl. *Winnefeld*, Bilanz-Hdb., 5. Aufl. 2015, Rz. B 150). Damit werden die gruppenweise zu einer Bewertungseinheit zusammengefassten WG ohne buchmäßige Fortführung grds. konstant in der HBil. und stl. Gewinnermittlung ausgewiesen (vgl. *Dräger/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 95 f. [1/2019], Ziel ist Vereinfachung unter Fiktion gleichmäßiger Zu- und Abgänge im Unterschied zur Gruppenbewertung).

Ein späterer Herstellungsaufwand zur Erhaltung des Bestands – auch Ersatzbeschaffungen – von zu einer bereits festbewerteten Gruppe gehörenden WG werden nicht mehr aktiviert. Eine Anwendung der Regeln über den Ausweis der Zu- und Abgänge sowie Zu- und Abschreibungen ist für Festwerte solange nicht notwendig, wie sich Größe, Wert und Zusammensetzung im Rahmen der gesetzlich angenommenen geringen Veränderungen bewegen. Wenn die Zugänge die Abgänge übersteigen, kann das Festwertverfahren zur Bildung von stillen Reserven führen und bei steigenden Wiederbeschaffungskosten uU der Kapitalerhaltung dienen (vgl. *Winnefeld*, Bilanz-Hdb., 5. Aufl. 2015, Rz. B 151; zur Analyse vermeintlicher Steuervergünstigungen *Schneider*, StuW 1996, 145). Die vornehmliche Bedeutung der Festbewertung der WG des Sachanlagevermögens sowie der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe ist uE die erhebliche Arbeitsvereinfachung.

131 bb) Rechtsgrundlagen und Geltungsbereich der Festwertmethode

**Handelsrechtlich** war Rechtsgrundlage zunächst die Geltung der GoB, später § 40 Abs. 4 Nr. 2 HGB aF mit ausdrücklichem GoB-Bezug. Die Festwertbildung für die Inventur ist jetzt in § 240 Abs. 3 HGB geregelt; entsprechend Art. 38 der 4. EG-RL



(Abl. EG 1978 Nr. L 222, 11) und BiRiLiG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355; BStBl. I 1985, 704) wurden die Regelungen des § 40 Abs. 4 Nr. 2 HGB aF – mit teilweise geänderten Voraussetzungen – in § 240 Abs. 3 HGB übernommen, der GoB-Bezug eliminiert und die Festwertbildung beschränkt auf Vermögensgegenstände, die regelmäßig ersetzt werden und deren Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist. Für den Jahresabschluss findet die Festwertmethode über § 256 Satz 2 HGB analoge Anwendung. Als Vorschrift für „alle Kaufleute“ (vgl. Überschrift des ersten Abschnitts des dritten Buchs §§ 238 ff. HGB) ist sie rechtsformunabhängig (vgl. *W. Knop in Küting/Weber*, HdR, § 240 HGB Rz. 56 [7/2011]).

**Steuerrechtlich** bestehen keine entgegenstehenden gesetzlichen Normen; nach dem allgemeinen Maßgeblichkeitsprinzip (s. § 5 Anm. 200 ff.) gelten für Festwerte in der stl. Gewinnermittlung die handelsrechtl. Vorschriften. Die Festwertmethode ist von Stpfl. anwendbar, die den Gewinn nach § 5 ermitteln, also – gesetzlich (auch handelsgesetzlich oder gem. § 141 AO) verpflichtet oder freiwillig – buchführenden Gewerbetreibenden, außerdem uE auch von Stpfl., die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 ermitteln (glA *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 48 [10/2018]), hingegen nicht bei Einnahmenüberschussrechtern nach § 4 Abs. 3 und ebenso wenig im Rahmen der Überschusseinkünfte. Die Rspr. hatte bereits vor einer handelsgesetzlichen Regelung die Festwertmethode für die stl. Gewinnermittlung anerkannt (zB OFH v. 3.6.1949, StuW 1949, 205; BFH v. 1.3.1955 – I 140/52 U, BStBl. III 1955, 144). Die FinVerw. regelt in R 5.3 Satz 2 EStR, dass zulässig zu Festwerten ange setzte Gegenstände des beweglichen AV nicht in das Bestandsverzeichnis aufgenommen zu werden brauchen, und in R 5.4 Abs. 4 EStR die Voraussetzungen der – zeitlich regelmäßig verlängerten – Fristen der körperlichen Bestandsaufnahme (vgl. *Meurer in Lademann*, § 6 Rz. 86 [8/2018], erforderliche Dokumentation über Festwert-WG, Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung, Höhe der AK/HK, Lagerort/Zustand/Verwertbarkeit). Für die stl. Gewinnermittlung kann die Festwertbildung nur übereinstimmend mit der HBil. erfolgen und nur, soweit die Festwerte handelsrechtl. zulässig sind. Anwendungsschwerpunkt bei Festbewertung des Sachanlagevermögens dürften nur bewegliche WG (vgl. *Mutscher in Frotscher/Geurts*, § 6 Rz. 48 [8/2019]; ähnlich *Kahle/Heinstein* in HdJ, Abt. II/3 Rz. 236 [11/2015]) sein, denn für unbewegliche WG wird ein Festwert idR nicht in Betracht kommen können, wenn die Voraussetzungen (s. Anm. 132) des regelmäßigen Ersatzes nicht erfüllt sind oder das WG nicht von nachrangiger Bedeutung ist. Hauptanwendungsbereiche für Festwertbildung sind bestimmte Branchen wie Bergbau, Chemie-, Stahl-, Maschinenbau- und Bauindustrie sowie Gastronomie.

## cc) Voraussetzungen der Festwertmethode

### (1) Festwertfähigkeit der Wirtschaftsgüter

132

Entsprechend dem handelsrechtl. Gesetzeswortlaut dürfen Festwerte stl. für körperliche WG (vgl. *Mathiak in KSM*, § 5 Rz. A 318 [4/1989]) des Sachanlagevermögens und für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe gebildet werden, nicht aber für immaterielle WG, Finanzanlagen, fertige und unfertige Erzeugnisse, Waren oder sonstiges UV und auch nicht für negative WG (Schulden).

**Sachanlagevermögen:** Vermögensgegenstände, die dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt sind (§ 247 Abs. 2 HGB), rechnen zum AV. Festwerte können für das Inventar gebildet werden und auch für Stammanlagen (zB Gerätepark, Beispiele bei *W. Knop in Küting/Weber*, HdR, § 240 HGB Rz. 69 [7/2011]).

Wegen vorübergehend verpflichtender Regelungen (UntStRefG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) für gWG bis 150 € nach Abs. 2 Satz 1 und Sammelposten-WG bis 1000 € nach Abs. 2a kam für entsprechende selbständig nutzungsfähige abnutzbare bewegliche WG des AV, die nach dem 31.12.2007 und vor dem 1.1.2010 angeschafft, hergestellt oder in ein BV eingelegt wurden, eine Festbewertung in den Jahren 2008 und 2009 nicht in Betracht. Für gWG bis 410 €, die nach dem 31.12.2009 angeschafft, hergestellt oder in ein BV eingelegt werden, ist das Wahlrecht – auch für Sammelposten-WG mit AHK zwischen 150 € und 1000 € nach Abs. 2a – reaktiviert worden (Gesetz v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2). Auch bei Geltung des Wahlrechts ist keine Festwertbewertung zulässig für nach Abs. 2 berücksichtigte gWG und WG ohne Wert oder kurzlebige WG (vgl. BFH v. 26.8.1993 – IV R 127/91, BStBl. II 1994, 232; H 5.4 „Festwert“ EStH; auch keine gWG-Nachholung bei Festwertaufgabe, s. Anm. 137, BFH v. 17.3.1982 – I R 144/78, BStBl. II 1982, 545). Ebenfalls unzulässig ist die Festbewertung bei Abschlägen nach § 6b.

Ob die körperlichen WG beweglich/unbeweglich oder abnutzbar/nicht abnutzbar sind, ist grds. unerheblich; idR kommen aber nur abnutzbare bewegliche WG (vgl. *Mutscher in Frotscher/Geurts*, § 6 Rz. 48 [8/2019]) der Positionen „technische Anlagen und Maschinen“ (§ 266 Abs. 2 A. II. 2 HGB; vgl. *Schubert/F. Huber* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 480 ff.) oder „Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung“ (§ 266 Abs. 2 A. II. 3 HGB; vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 266 HGB Rz. 55 ff.) in Betracht, die in größerer Zahl vorhanden sind.

**Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe** (§ 266 Abs. 2 B. I. 1 HGB) gehen als Haupt- (dann Rohstoffe) und Nebenbestandteile (dann Hilfsstoffe) in die produzierten Erzeugnisse ein oder dienen als Betriebsstoffe der Fertigung wie auch anderen Betriebsbereichen. Im Unterschied zu den fertigen/unfertigen Erzeugnissen sind sie fremdbezogen, noch nicht einer Be- oder Verarbeitung unterzogen und anders als Waren ohne eine solche Be-/Verarbeitung nicht zur Veräußerung oder anderweitigen Abgabe (etwa als Muster) bestimmt (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 266 HGB Rz. 102 ff.; *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 266 HGB Rz. 90 ff.). Mineralölunternehmen können zB für Kraftstoffe keinen Festwert bilden, wenn sie für das Unternehmen (un-)fertige Produkte darstellen (vgl. *Meurer in Lademann*, § 6 Rz. 78 [8/2018]).

## 133 (2) Regelmäßiger Ersatz der Wirtschaftsgüter

Voraussetzung der Festwertbildung ist, dass der Bestand an WG, der durch Verbrauch, Abnutzung oder Ausscheiden vermindert wird, durch entsprechende Zugänge regelmäßig ausgeglichen wird. Die laufenden Zugänge entsprechen unterstelltermaßen in etwa den Abgängen und Abschreibungen im Fall der Einzelbewertung (vgl. *Winnefeld*, Bilanz- Hdb., 5. Aufl. 2015, Rz. B 150; *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 73). Ob als Ersatz auch Fälle gelten, in denen nicht durch regelmäßige Wiederbeschaffung, sondern durch Instandhaltung oder Aufarbeitung eine Bestandswerterhaltung erreicht wird (vgl. *Mathiak in KSM*, § 5 Rz. A 318 [4/1989]), ist str. (abl. zB für nicht abnutzbares AV *W. Knop in Küting/Weber*, HdrR, § 240 HGB Rz. 57 [7/2011], materiell Bewertung zu AK). Das regelmäßige Ersatzerfordernis stellt uE ab auf die Üblichkeit von Ersatzbeschaffungen im gewöhnlichen Geschäftsgang, sodass der Jahresverbrauch lediglich grds. bis zum Abschlussstichtag ersetzt werden muss, damit der Bestand in seiner Größe nur geringen Veränderungen unterliegt (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 78; *Hachmeister/Zeyer* in HdJ, Abt. I/14 Rz. 386 [8/2013], keine umgehende, feste monatliche oder

jährliche Ersatzbeschaffung). Ausnahmsweise müsste somit auch ein längerer Wiederbeschaffungsrythmus zulässig sein.

### (3) Nachrangige Bedeutung des Gesamtwerts der Wirtschaftsgüter

134

§ 240 Abs. 3 HGB erlaubt die Festwertmethode nur, wenn der Gesamtwert der Festwertgegenstände für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist. Selbst wertvolle WG können also grds. festwertfähig sein, wohingegen eine Vielzahl wertvoller WG idR nicht mehr als unbedeutend anzusehen sein wird (glA *Mathiak* in *KSM*, § 5 Rz. A 318 [4/1989]; *Hachmeister/Zeyer* in *HdJ*, Abt. I/14 Rz. 368 [8/2013]).

Die Auslegung der Nachrangigkeit ist handelsrechtl. umstritten und darf uE nicht pauschal ohne Würdigung des Einzelfalls erfolgen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 81, mwN). Eine bestimmte Wertgrenze der Nachrangigkeit findet sich nämlich nicht im Gesetz. Als Orientierungsgröße wird handelsrechtl. eine Relation von 5 %, und zwar als Verhältnis Festwert zur Bilanzsumme einschließlich der Festwerte genannt (vgl. *Kahle/Heinsein* in *HdJ*, Abt. II/3 Rz. 243 [11/2015]). Ob bei der Beurteilung der Nachrangigkeit des Gesamtwerts auf jeden einzelnen Festwert oder aber weiter gefasst auf die Summe vermögensartbezogener bzw. aller Festwerte abzustellen sei, ist str. (vgl. *W. Knop* in *Kütting/Weber*, *HdR*, § 240 HGB Rz. 58 [7/2011], evtl. Nachrangigkeit schrittweise zu beurteilen; aA *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 79 ff., Vorliegen der Voraussetzung für jeden Festwert getrennt zu prüfen; vgl. auch *Kahle/Heinsein* in *HdJ*, Abt. II/3 Rz. 242 [11/2015]). Bei Existenz mehrerer Festwerte ist es problematisch, nur auf einzelne Festwerte abzustellen, da diese in Summe von erheblicher Bedeutung für ein Unternehmen sein können (zutr. *Störk/Philipps* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 86 f.; vgl. auch *Petersen/Zwirner* in *Beck-HdR*, A 230 Rz. 27 ff. [11/2015]; uE ist zur Beurteilung der Nachrangigkeit ebenfalls bereits das Abstellen auf Vergangenheitswerte grds. problematisch).

Für die stl. Praxis ist zur Beurteilung der Nachrangigkeit nach Meinung der Fin-Verw. (BMF v. 8.3.1993 – IV B 2 - S 2174a - 1/93, BStBl. I 1993, 276) auf die Bilanzsumme abzustellen. Der Gesamtwert der für einen einzelnen Festwert in Betracht kommenden WG ist danach für das Unternehmen grds. von nachrangiger Bedeutung, wenn er an den dem Bilanzstichtag vorangegangenen fünf Stichtagen im Durchschnitt 10 % der Bilanzsumme nicht überstiegen hat (s. Tab. 5, Festwertbildung ist hier zulässig, weil der Durchschnitt von 10 % bezogen auf die Bilanzsumme im Fünfjahresmittel nicht überschritten wird; abw. Beispiel bei *Büttner/Wenzel*, DB 1992, 1894):

#### Nachrangige Bedeutung der Festwertanteile:

| Stichtag   | Bilanzsumme in T € | Festwert in T € | Anteil |
|--|--------------------|-----------------|--------|
| 01   | 1 500              | 135             | 9 %    |
| 02   | 1 400              | 140             | 10 %   |
| 03   | 1 500              | 120             | 8 %    |
| 04   | 1 500              | 150             | 10 %   |
| 05   | 1 300              | 100             | 13 %   |
| Durchschnittlich $\frac{1}{5} \cdot (9 \% + 10 \% + 8 \% + 10 \% + 13 \%) =$ |                    |                 | 10 %   |

Abbildung 5: Nachrangige Bedeutung im Fünfjahresdurchschnitt

135 (4) **Geringe Veränderung in Größe, Wert und Zusammensetzung des Bestands der Wirtschaftsgüter**

Der Bestand der in den Festwert einbezogenen WG darf in seiner Größe (Bestandsmenge nach Zahl, Maß oder Gewicht), Wert (insbes. AK/HK, Marktpreise) und Zusammensetzung (in qualitativer Hinsicht) nur geringen Veränderungen unterliegen.

**Größe des Bestands:** Diese Komponente bezieht sich auf das dem einzelnen Festwert zugrundeliegende Mengengerüst, wobei unwesentliche Veränderungen ohnehin unschädlich sind (vgl. *Kahle/Heinstein* in HdJ, Abt. II/3 Rz. 244 [11/2015]) und dem Verfahren nicht entgegenstehen. Unerwartete Veränderungen des Bestands beeinträchtigen nicht im Nachhinein einen zulässigen Festwertansatz, wie auch größere Mengenänderungen (zB aufgrund von Unternehmensentwicklungen, Betriebserweiterungen) die Anwendung der Festwertmethode nicht grds. ausschließen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 84; bereits RFH v. 19.12.1934 – I A 108/33, RStBl. 1935, 675). Es ist dann jedoch eine Überprüfung des Festwerts selbst vorzunehmen (vgl. *H. Richter*, StBp. 2009, 249 [250]; *Störk/Philipps* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 89).

**Wert des Bestands:** Die Wertkomponente stellt auf die der Bewertung zugrundeliegenden Preisansätze der Festwertgegenstände ab. Unter dem Gesichtspunkt der lediglich in geringem Umfang zulässigen Wertänderungen ist nach hM (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 85; *Winkeljohann/Philipps* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 90; *W. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 240 HGB Rz. 61 [7/2011]; *Kahle/Heinstein* in HdJ, Abt. II/3 Rz. 245 [11/2015]) eine Festbewertung nur anwendbar bei Vermögensgegenständen (stl. WG), die erfahrungsgemäß geringen Preisschwankungen unterliegen (nach H 6.8 „Festwert“ EStH darf Festbewertung nicht dem Ausgleich von Preisschwankungen und insbes. -steigerungen dienen, unter Hinweis auf BFH v. 1.3.1955 – I 140/52 U, BStBl. III 1955, 144; BFH v. 3.3.1955 – IV 203/53 U, BStBl. III 1955, 222), und umgekehrt ausgeschlossen etwa für zu Weltmarktpreisen gehandelte Rohstoffe (zB Kaffee, Kakao, Kupfer, NE-Metalle); sie kommt uU ferner nicht infrage bei Sachanlagegütern mit erheblichen NDAbweichungen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 86), da daraufhin ua. deren Wert nicht nur geringen Veränderungen unterliege. Zur Beantwortung der Frage, was hierbei noch als gering anzusehen ist, kann als ein Anhaltspunkt die von der FinVerw. in R 5.4 Abs. 4 Satz 5 EStR akzeptierte Schwankungsbreite von 10 % dienen.

**Zusammensetzung des Bestands:** In qualitativer Hinsicht darf sich die Zusammensetzung der in die Festbewertung einbezogenen WG nicht erheblich verändern. Eine Zusammenfassung verschiedenartiger WG zum Zweck der Festbewertung ist also grds. möglich (vgl. *W. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 240 HGB Rz. 62 [7/2011]). Dem Stetigkeitserfordernis der Zusammensetzung ist dabei bereits bei der Auswahl der einzubeziehenden Gegenstände Rechnung zu tragen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 89), damit das Verhältnis der einbezogenen verschiedenen Güterarten in etwa konstant bleibt. Durch das Kriterium der nur geringen Veränderung der Zusammensetzung werden geringfügige übliche Qualitätsunterschiede (zB infolge technischer Weiterentwicklung) nicht untersagt, jedoch muss während der Geltung des Festwertansatzes die Funktionsgleichheit der Festwertgüter (vgl. schon *Schlottmann*, Festwertverfahren für Sachanlagen sowie Buch- und Durchschnittsbewertungen bei Gleisanlagen, Rohr- und Kabelleitungen, 1970, 36; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 615) im Wesentlichen gesichert sein.

Von der FinVerw. (vgl. BMF v. 26.2.1992, DStR 1992, 542; aufgeh. mit BMF v. 29.3.2007 – IV C 6 - O 1000/07/0018, 2007/0145039, BStBl. I 2007, 369) wurde früher eine etwa gleiche ND der Festwert-WG verlangt. Eine ggf. fehlende Homogenität in den Festwerten lässt sich durch Bildung neuer in sich homogener Festwerte erreichen (ADS, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 89) und durch die idR dreijährliche Festwertkontrolle wird einer sich allmählich vollziehenden Strukturänderung Rechnung getragen.

### (5) Körperliche Bestandsaufnahme der Wirtschaftsgüter

136

Handelsrechtlich ist eine Festwertbildung nur zulässig, wenn idR alle drei Jahre – also abw. von § 240 Abs. 2 HGB – eine körperliche Bestandsaufnahme durchgeführt wird (§ 240 Abs. 3 Satz 2 HGB), um insbes. Mengenänderungen festzustellen. In begründeten Ausnahmefällen – eventuell wenn die Entwicklung des Festwertbestands anhand plausibler Schlüsselgrößen (dazu *Kahle/Heinstein* in HdJ, Abt. II/3 Rz. 251 [11/2015]) annähernd zuverlässig verfolgt werden kann (vgl. *W. Knop* in *Kütting/Weber*, HdR, § 240 HGB Rz. 63 [7/2011]) oder zwischenzeitlich angepasst wurde – ist eine gelegentliche Ausweitung des Zeitraums nicht zu beanstanden (einschränkend *Störk/Philipp*s in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 93, 98, nur wenn durch geeignete Schlüsselgrößen zuverlässig auf die Entwicklung des Bestands geschlossen werden könne). Eine ständige Fristüberschreitung ist jedoch unzulässig (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 96). Der handelsrechtl. Dreijahresturnus wird bzgl. beweglicher WG des AV in R 5.4 Abs. 4 Satz 1 EStR grds. übernommen („an jedem dritten ... Bilanzstichtag“) und zugleich bestimmt, dass ergänzend zum Regelfall eine körperliche Bestandsaufnahme „spätestens aber an jedem fünften Bilanzstichtag“ vorzunehmen ist; der handelsrechtl. Dreijahresturnus. – idR – gilt ohne Weiteres für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe. Die erstmalige Bildung eines Festwerts setzt ebenfalls eine körperliche Bestandsaufnahme voraus (vgl. *Sorg/Schlachter*, BBK 2011, 1179 [1182]; *Störk/Philipp*s in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 98).

### dd) Anwendung der Festwertmethode

137

**Zeitliche Abfolge:** Hinsichtlich der chronologischen Anwendung der Festwertmethode ist somit

- bei der Festwertbildung und insbes. bei der erstmaligen Anwendung der Methode zu unterscheiden, ob es sich um (abnutzbares) AV oder um Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe des UV handelt,
- während der Geltung eines Festwerts – es entfallen nunmehr die buchwertbeeinflussenden Abgangsbuchungen und die Zugänge, Zuschreibungen oder Herstellungsaufwendungen wirken umgekehrt sofort gewinnmindernd – eine regelmäßige Festwertkontrolle durchzuführen und – ggf. freiwillig oder verpflichtend – eine Festwertanpassung vorzunehmen, sowie
- uU eine Auflösung/Wiederaufgabe von Festwerten (ggf. freiwillig oder verpflichtend) vorzunehmen bzw. das Festwertverfahren zu beenden.

**Festwertbildung:** Bei Vorliegen aller Voraussetzungen (s. Anm. 132) besteht ein handelsrechtl. und stl. dann einheitlich (vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 5, 7, Beispiel 2) auszuübendes Wahlrecht zur Festwertbildung. Dieses Wahlrecht eröffnet die Möglichkeit, Festwerte auch nur

für eine Teilmenge einer Bilanzposition zu bilden (vgl. *Kahle/Heinstein* in HdJ, Abt. II/3 Rz. 238 [11/2015]). Planmäßige AfA, Abgänge durch Verbrauch oder Schwund sowie Wertaufholungen – trotz grundsätzlicher Zuschreibungspflicht beim abnutzbaren AV – bleiben in der Zeit des Festwertansatzes insgesamt unberücksichtigt. Aufwendungen zur Erhaltung des Festwertbestands stellen sofort abziehbare BA (buchungstechnisch BA in einer „verdeckten ... Form“, vgl. BFH v. 23.3.1972 – V R 139/71, BStBl. II 1972, 683) dar.

**Festwertbildung im Anlagevermögen:** Der angestrebte Festwert wird beim abnutzbaren AV regelmäßig nicht sofort ausgewiesen (so offenbar noch RFH v. 16.12.1936 – VI A 588/35, RStBl. 1937, 272; BFH v. 23.3.1972 – V R 139/71, BStBl. II 1972, 683, hier zur Selbstverbrauchbesteuerung), sondern es wird der bisherige Stichtagswert dem angestrebten Festwert (sog. Anhaltewert) gegenübergestellt. Die Festlegung des Festwerts erfolgt unter Berücksichtigung von im Regelfall planmäßigen Abschreibungen, Zu- und Abgängen (vgl. *Nordmeyer/Göbel* in Beck-HdR, B 212 Rz. 207 [3/2011]), während stl. Sonderabschreibungen bzw. erhöhte Absetzungen nach FinVerw. nicht berücksichtigt werden (vgl. BMF v. 8.3.1993 – IV B 2 - S 2174a - 1/93, BStBl. I 1993, 276).

Ausgangsgröße des Festwerts sind die AK/HK bzw. ggf. niedrigere Stichtagswerte aufgrund gesunkener Wiederbeschaffungskosten (vgl. *Kahle/Heinstein* in HdJ, Abt. II/3 Rz. 253 [11/2015]). Werden im Ausnahmefall Gegenstände mit unterschiedlichen ND zulässigerweise zu einem Festwert zusammengefasst, so ist uE eine durchschnittliche betriebsgewöhnliche ND durch mengenmäßig gewichtete Durchschnittsbildung zu ermitteln:

**Mengenmäßige Gewichtung von Nutzungsdauern:**

| Menge M                                      | ND N     | M · N |           |
|--|----------|-------|-----------|
| 300  | 10 Jahre | 3 000 |           |
| 200  | 5 Jahre  | 1 000 |           |
| 500  | 4 Jahre  | 2 000 |           |
| 1 000  |          | 6 000 |           |
| Durchschnittliche ND $N = \frac{6000}{1000}$ |          |       | = 6 Jahre |

**Abbildung 6:** Mengenmäßige Gewichtung von Nutzungsdauern

Zur weiteren Vereinfachung der Festbewertung berücksichtigt die Praxis eine altersmäßige Schichtung des Festwertbestands rechnerisch mit Hilfe des prozentualen Durchschnittswerts der AK/HK früherer Wj. auch als sog. Wertigkeitsquoten (vgl. ausführl. Tabellen schon bei *Federmann*, DB 1983, 293).

Bei unterstellter gleichmäßiger Ersetzung und Abschreibung in gleichen Jahresbeträgen werden Wertigkeitsquoten angegeben mit 43,75 %/45 %/47,5 % bei vier/fünf/zehn Jahren ND (so exemplarisch *Winnefeld*, Bilanz-Hdb., 5. Aufl. 2015, Rz. B 163; vgl. auch *Kahle/Heinstein* in HdJ, Abt. II/2 Rz. 253 [8/2010]; bei noch längeren ND annähernd 50 %). Frühere Wertigkeitsquoten w, ermittelt nach der Formel

$$w = 1/n \sum_{i=1}^n 1 - \frac{i-0,25}{n}$$

mit ND n und in Abhängigkeit von der linearen/degressiven Abschreibungsmethode und Abschreibungsdauer (vgl. str. *Buchner*, BB 1995, 816; *Zehetmair/Hofmann*, BB 1996, 261; *Pooten*, BB 1996, 839) berücksichtigten noch nicht die erfolgte Aufgabe der „Halb-

jahresregel“ nach R 44 Abs. 2 EStR aF durch die pro rata temporis-Regel des § 7 Abs. 1 Satz 4 (idF des HBeglG 2004 v. 29.12.2003, BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120) und die Abschaffung der degressiven AfA nach § 7 Abs. 2 (UntStRefG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630). Wenn nicht weitere Modellannahmen getroffen werden, errechnet man aktuell stets  $w = 50\%$ .

Werden WG einer bestimmten Art erstmals angeschafft (insbes. bei Betriebsgründungen), können die Festwerte nicht mit derselben Durchschnittswertigkeit wie bei einer Nutzung im laufenden Betrieb angesetzt werden, da der für Festbewertung erforderliche Gleichgewichtszustand zwischen Ersatzbeschaffungen und Abschreibungen/Abgängen noch nicht erreicht sein wird (vgl. *Veigel/Lentschig*, StBp. 1994, 81). Ein früher von der FinVerw. verwendeter Dauerbestandswert iHv. 40–50 % ist für einen Festwert in der Anfangsphase zu niedrig, wenn die Zugänge in dieser Phase die Abgänge noch übersteigen (vgl. *Mathiak* in *KSM*, § 5 Rz. A 321 [4/1989]).

**Festwertbildung im Umlaufvermögen:** Bei zulässigen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen (s. Anm. 132 „Festwertfähigkeit der Wirtschaftsgüter“) sind die Zugänge zu aktivieren, bis der Stichtagsbuchwert die anzustrebende Festwerthöhe erreicht. Für den umgekehrten Fall, dass der Stichtagswert darüber liegt, ist so lange zu warten, bis sich ein annähernd gleichbleibender Bestandwert eingestellt hat (durch Verbräuche oder uU Teilwertabschreibungen). Im Übrigen bestimmt sich die Höhe des Festwerts schlicht durch die Mengen- und Wertverhältnisse am entsprechenden Bilanzstichtag der erstmaligen Festbewertung. Als Werte kommen regelmäßig die AK/HK in Betracht, wobei diese nach üblichen Verfahren (Einzel-, Durchschnittsbewertung, Verbrauchsfolgeverfahren) ermittelt werden können (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 99); bei alters-, qualitäts- und wertmäßig gemischten Beständen können Abschläge begründet sein. Gegebenenfalls sind niedrigere Stichtagswerte aufgrund des handelsrechtl. Niederstwertprinzips heranzuziehen.

#### ee) Festwertkontrolle

138

Prinzipiell ist die vollständige Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen der Festwertmethode (s. Anm. 132) an jedem Bilanzstichtag zu überprüfen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 76). Die Festwertkontrolle für jeden angesetzten Festwert hat separat zu erfolgen. Der Festwertansatz selbst ist regelmäßig daraufhin zu überprüfen, ob er bestätigt und unverändert fortgeführt werden darf, ob Anpassungen vorzunehmen sind oder die Festbewertung aufzugeben ist (vgl. *Ballwieser* in *MüKo HGB*, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 240 HGB Rz. 24). Der Festwert wird idR im Rahmen der körperlichen Bestandsaufnahme kontrolliert (vgl. Beispiel bei *W. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 240 HGB Rz. 71 f. [7/2011]), ggf. aber auch zwischen den Bilanzstichtagen (vgl. *Kahle/Heinstein* in *HdJ*, Abt. II/3 Rz. 261 [11/2015]) bei Betriebserweiterungen, Aufgabe von Produktionszweigen etc.

**Festwertbestätigung:** Zutreffend gebildete Festwerte werden grds. unverändert fortgeführt. Weicht der Inventurwert nicht oder nur geringfügig ab, wird der bisherige Festwert idR beibehalten (vgl. *Mathiak* in *KSM*, § 5 Rz. A 320 [4/1989]).

- ▶ *Inventurwert gleich bisheriger Festwert:* In diesem Fall kann bzw. – bei Bewertungstätigkeitserfordernis nach § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB – muss der bisherige Festwert fortgeführt werden. Die Beibehaltung des Festwerts setzt grds. eine ordnungsgemäße Instandhaltung für die betr. Festwertgruppe (sonst mögl.

AfaA vgl. RFH v. 14.10.1941 – I 54/41, RStBl. 1941, 895; ähnlich *Kahle/Heinstein* in HdJ, Abt. II/3 Rz. 265 [11/2015]) voraus.

- ▶ *Inventurwert geringfügig höher als bisheriger Festwert*: Sofern der neu ermittelte Wert den bisherigen Festwert um nicht mehr als 10 % übersteigt, hat der Stpfl. ein Wahlrecht, den bisherigen Festwert beizubehalten (vgl. R 5.4 Satz 5 EStR, ausdrücklich für bewegliche WG des AV; glA *W. Knop* in *Kütting/Weber*, HdR, § 240 HGB Rz. 71 [7/2011]; *Störk/Philipps* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 105; *Haman* in HdJ, Abt. II/5 Rz. 135 [5/2017]; abl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 102, wenn stl. Bagatellregelung die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage abhängig von der absoluten Festwerthöhe tangiert) oder den Festwert (s.u.) anzupassen; dies gilt für jeden einzelnen Festwert und betrifft nicht nur Mengen-(Zusammensetzung), sondern auch durch Inventur ermittelte Wertänderungen.

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

- ▶ *Inventurwert nicht nur geringfügig höher als bisheriger Festwert*: Sofern der neu ermittelte Wert den bisherigen Festwert – jenseits der Abweichungstoleranz in Anlehnung bzw. Übereinstimmung mit der stl. Regelung in R 5.4 Abs. 4 Satz 2 EStR (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 102; *Störk/Philipps* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 105; *Nordmeyer/Göbel* in Beck-HdR, B 212 Rz. 206 [3/2011]) – um mehr als 10 % überschreitet, ist dieser Wert als künftiger Festwert anzusetzen. Preissteigerungen sind dabei nach hM nur insoweit zu berücksichtigen, als sie auf den Mehrbestand entfallen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 106). Für den Altbestand dürfen wegen Geltung der handelsrechtl. Anschaffungswerts- und Imparitätsprinzipien (Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne) Preissteigerungen nicht berücksichtigt werden (vgl. *Störk/Philipps* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 106); dabei sichert eine bestimmte Aufstockungstechnik deren Einhaltung: Der bisherige Festwert wird so lange um die AK/HK der im Festwert erfassten nach dem Bilanzstichtag des vorangegangenen Wj. angeschafften/hergestellten WG aufgestockt, bis der neue Festwert erreicht ist (R 5.4 Abs. 4 Satz 3 EStR; vgl. *Utz*, *SteuStud.* 2005, 307). Die Aufstockung erfolgt uE mit den vollen AK/HK, da die Abnutzung bereits bei der Höhe des Festwerts berücksichtigt wurde.
- ▶ *Inventurwert niedriger als bisheriger Festwert*:
  - ▷ *Ist der gegenüber dem Festwert niedrigere Wert in Mindermengen begründet*, muss zwingend eine Anpassung vorgenommen werden (vgl. *Störk/Philipps* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 106; *Broemel/Endert*, *BBK* 2013, 507 [510]; *Kahle/Heinstein* in HdJ, Abt. II/3 Rz. 263 [11/2015]) und der niedrigere Wert ist als neuer Festwert anzusetzen.
  - ▷ *Ist der gegenüber dem Festwert niedrigere Wert preisbedingt*, muss bei Vorliegen von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen als UV ebenfalls der niedrigere Wert angesetzt werden (§ 253 Abs. 4 Satz 1, 2 HGB, vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 107).
  - ▷ *Ist der niedrigere Wert nicht mengenbedingt* und betrifft er einen Festwert für AV, muss bei voraussichtlich dauernder Wertminderung (§ 253 Abs. 3



Satz 5 HGB) – rechtsformunabhängig – dieser niedrigere Wert angesetzt werden.

In R 5.4 Abs. 4 Satz 4 EStR (ggf. iVm. H 5.4 und H 6.8 EStH) wird – uE unzutreffend – von einem Herabsetzungswahlrecht („kann“) ausgegangen; vielmehr besteht dieses entsprechende Beibehaltungswahlrecht uE nur bei preisbedingt und voraussichtlich nicht dauernd niedrigerem Wert eines Festwerts aus dem AV.

#### ff) Festwertaufgabe

139

Das Wahlrecht der Festbewertung beinhaltet umgekehrt auch die Möglichkeit, unter Beachtung des Stetigkeitsgebots (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) zur Einzelbewertungsmethode (s. Anm. 106) zurückzukehren, etwa wenn kein Vereinfachungszweck mehr erreicht wird (vgl. *Veigel/Lentschig*, StBp. 1994, 84; *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 109). Wird freiwillig der Festwert aufgegeben oder ist eine Festbewertung aufgrund inzwischen fehlender Voraussetzungen (s. Anm. 132) nicht mehr zulässig, zB bei erheblicher Änderung der Zusammensetzung oder Unregelmäßigkeit des Ersatzes, ist eine Aufteilung auf die vorhandenen WG vorzunehmen, diese über eine RestND (keine Nachholung der Bewertungsfreiheit für gWG, BFH. v. 17.3.1982 – I R 144/78, BStBl. II 1982, 545) bzw. ggf. auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben, sofern es sich um WG des Sachanlagevermögens handelt. Nach Aufgabe des Festwertverfahrens, auch bei Übergang innerhalb eines Wj., werden die neuen Zugänge nach normalen Bilanzierungs-, Bewertungs- und Abschreibungsverfahren bewertet. Nur im Anschluss an eine körperliche Bestandsaufnahme ist ein Wechsel empfehlenswert, weil nach Festwertaufgabe die WG im Bestandsverzeichnis erfasst werden müssen. Bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen ist entsprechend ihrem Verbrauch eine Aufwandsverrechnung vorzunehmen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 240 HGB Rz. 108).

Einstweilen frei.

140

#### f) Verbrauchsfolgeverfahren

141

Zum Lifo-Verbrauchsfolgeverfahren nach Abs. 1 Nr. 2a s. ausführl. Anm. 630 ff. Soweit es den GoB entspricht, können handelsrechtl. für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des VV die Verbrauchsfolgen Lifo/Fifo (für engl. *Last/First in – first out*) unterstellt werden (§ 256 Satz 1 HGB). Steuerlich ist nach Abs. 1 Nr. 2a als Verbrauchsfolge (vgl. R 6.9 Abs. 1 EStR und BMF v. 12.5.2015 – IV C 6 - S 2174/07/10001:002, BStBl. I 2015, 462), soweit dies den handelsrechtl. GoB entspricht, ausdrücklich nur das Lifo-Verfahren zulässig.

#### g) Pauschalwertmethode

##### aa) Begriff und Bedeutung der Pauschalwertmethode

142

Die Pauschalbewertung lässt bei der Bewertung die wertrelevanten Umstände eines Bewertungsgegenstands außer Betracht. Stattdessen wird davon ausgegangen, dass diese Umstände generell in einem bestimmten geschätzten Umfang für eine Gruppe von gleichen oder gleichartigen WG vorliegen und deshalb pauschal bei der Bewertung der Gruppe berücksichtigt werden können. Pauschale Bewertung kann danach auch als eine Form der Gruppenbewertung (s. näher Anm. 110 ff.)

und damit als Ausnahme (vgl. *Weber-Grellet*, StuB 2005, 312, Anm. zu BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BFH/NV 2005, 421, praktisches Hilfsmittel) vom Einzelbewertungsgrundsatz angesehen werden, ohne dass deren Voraussetzungen (s. Anm. 112) zutreffen müssen, zB bei einheitlicher Bewertung aufgrund unternehmensspezifischer oder branchenbezogener Erfahrungen (vgl. *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 69), und insbes. GoB-konform in Fällen, in denen die Einzelwertermittlung unmöglich oder unververtretbar schwierig wäre (vgl. *Federmann/Müller*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 13. Aufl. 2018, 455).

#### 143 bb) Rechtsgrundlagen und Voraussetzungen der Pauschalwertmethode

Als Rechtsgrundlage der Pauschalwertmethode wird in stRspr. (BFH v. 9.5.1961 – I 128/60 S, BStBl. III 1961, 336; BFH v. 16.7.1981 – IV R 89/80, BStBl. II 1981, 766; BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359, mwN; BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676; noch weiter EuGH v. 14.9.1999 – C-275/97, ABl. EU 1999 Nr. C 352, 7; EuGH v. 7.1.2003 – C-306/99, ABl. EU 2003 Nr. C 44, 1; einschränkend BFH v. 20.8.2003 – I R 49/02, BStBl. II 2003, 941; BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100) gesehen, dass die konkrete individuelle Wert- und Risikoermittlung eines einzelnen Bewertungsobjekts unmöglich, schwierig oder unzumutbar erscheint und nur durch eine zusammengefasste Bewertung ein zutreffendes Bild der Vermögensverhältnisse des Kaufmanns und des Stands seiner Schulden (§ 242 Abs. 1 Satz 1 HGB) sichergestellt werden kann (vgl. *Mutscher* in *Frotscher/Geurts*, § 6 Rz. 46 [8/2019]). Der Grundsatz der Einzelbewertung tritt insoweit gegenüber der Forderung nach einem zutreffenden Ausweis der Vermögensverhältnisse zurück (vgl. BFH v. 27.3.1996 – I R 3/95, BStBl. II 1995, 470, mwN; BFH v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479). Als Rechtsgrundlage der Pauschalbewertung wird auch auf § 252 Abs. 2 HGB iVm. § 5 Abs. 1 verwiesen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 252 HGB Rz. 57 f.; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 69, mit Verweis auf Betriebs- oder Branchenerfahrungen).

#### 144 cc) Anwendung der Pauschalwertmethode

**Pauschalierung der Anschaffungsnebenkosten** kommt insbes. bei solchen ANK in Betracht, die üblicherweise im Verhältnis zum Warenwert gleichbleibend sind oder die geringfügig anfallen und deren Einzelzurechnung erheblichen Arbeitsaufwand verursacht (vgl. *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/9 Rz. 28 [5/2011]). Aus Wirtschaftlichkeitserwägungen kann von dem Grundsatz, ANK bei jedem Beschaffungsvorgang individuell zu erfassen, abgewichen werden, wenn sichergestellt ist, dass die Pauschalierung nicht zu einem wesentlich anderen AK-Betrag führt als die individuelle Zurechnung. Grundsätzlich müssen auch bei Pauschalierung die ANK einem WG direkt zuordenbar sein (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 31). Zur Pauschalierung kommen insbes. Eingangsfrachten, Verpackungs- und Transportversicherungskosten in Betracht (vgl. *Schubert/Gadek* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 202).

**Pauschalwertberichtigungen auf Forderungen** sind bisher als GoB zugelassen (vgl. BFH v. 16.7.1981 – IV R 89/80, BStBl. II 1981, 766). Bei einem größeren Forderungsbestand ist eine Einzelbewertung uU nicht mehr durchführbar, sodass auf eine Art Gruppenbewertung zurückgegriffen oder geschätzt werden muss (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 304). Sind Forderungen mit einem über das

allgemeine Kreditrisiko hinausgehenden Ausfallrisiko behaftet, ist die bloße Einbeziehung in eine Pauschalwertberichtigung eines Gesamtbestands von Forderungen hingegen nicht ausreichend (vgl. BFH v. 20.8.2003 – I R 49/02, BStBl. II 2003, 941).

Zur allgemeinen Bewertung von Forderungen s. näher Anm. 560 ff.

**Pauschalrückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten:** Siehe näher Anm. 720 ff.

Einstweilen frei.

145

### 3. Bewertungsgegenstände

#### a) Einzelne Wirtschaftsgüter

146

Für die Bewertung „der einzelnen Wirtschaftsgüter“, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als BV anzusetzen sind, gelten stl. Bewertungsregeln. Das Adjektiv „einzeln“ impliziert hier den Grundsatz der Einzelbewertung mit seinen handelsrechtl. oder stl. Ausnahmen (s. ausführl. Anm. 106), die gesetzlich geregelt sind oder sich faktisch dann ergeben, wenn eine individuelle Wertermittlung unmöglich oder aufgrund des sonst erforderlichen Zeit- und Arbeitsaufwands wirtschaftlich nicht mehr zu vertreten wäre. Beim Erwerb mehrerer einzelner WG ist wegen des Einzelbewertungsgebots eine getrennte AK-Ermittlung vorzunehmen (vgl. *Schindler in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 13), während umgekehrt der Erwerb einer Beteiligung an einer KapGes. die spätere Einzelbewertung von Aktien nicht ausschließt, sobald diese nicht mehr dazu bestimmt sind, eine dauernde Verbindung zu der KapGes. herzustellen (vgl. BFH v. 10.8.2005 – VIII R 26/03, BStBl. II 2006, 22).

Die Bezugnahme auf „Wirtschaftsgüter“ macht deutlich, dass in den Anwendungsbereich der stl. Bewertungsvorschrift nur positive und negative WG fallen, wohingegen mangels Bewertbarkeit transitorische RAP (s. näher § 5 Anm. 1900 ff.), seien sie aktivisch oder passivisch, keinen Raum für eine Bewertung bieten.

#### b) Nach § 4 Abs. 1 oder § 5 als Betriebsvermögen anzusetzende Wirtschaftsgüter

147

Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 „als Betriebsvermögen anzusetzen“ sind, gelten stl. Bewertungsregeln. Der vermeintlich ein einschränkendes Gebot aus den Ansatzvorschriften der §§ 4 und 5 suggerierende Wortlaut von Abs. 1 Einleitungssatz (eingefügt mit ÄndG v. 16.5.1969, BGBl. I 1969, 421; BStBl. I 1969, 320; vorher unterfielen der Norm WG, „die dem Betrieb dienen“) im Verb „anzusetzen“ stellt uE keine Begrenzung auf obligatorisch angesetzte WG dar. Vielmehr ist damit die Reihenfolge der Fragen, ob estl. ein WG vorliegt (zum WG-Begriff BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632) und im BV-Vergleich im Rahmen der stl. Gewinnermittlung angesetzt wird und wie die WG zu bewerten sind, gesetzssystematisch festgelegt: Erst wenn die Ansatzfrage bejaht ist, die sich nach § 4 Abs. 1 oder in Verbindung mit handelsrechtl. GoB nach § 5 (vgl. *Mutscher in Frotscher/Geurts*, § 6 Rz. 17 [8/2019]) richtet, stellen sich nachfolgend die Bewertungsfragen.

Einstweilen frei.

148–149

## II. Bewertung abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Abs. 1 Nr. 1)

### 1. Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens mit dem Absetzungswert (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1)

#### 150 a) Gegenstand und Maßstab der Bewertung

**Bewertungsgegenstand** iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 sind WG (s. § 5 Anm. 553–565) des AV (s. Anm. 151f.), die abnutzbar sind (s. Anm. 153).

**Bewertungsmaßstab** iSd. Nr. 1 Satz 1 sind die AK (s. Anm. 175–212) oder HK (s. Anm. 220–266), vermindert um Absetzungen gem. § 7 (s. Anm. 375).

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

#### b) Von Abs. 1 Nr. 1 erfasste abnutzbare Anlagegüter

#### 151 aa) Begriff des Anlagevermögens

**Schrifttum:** *Bieg*, Ermessensentscheidungen beim Handelsbilanzausweis „Finanzanlagen“ und „Wertpapiere des Umlaufvermögens“ – auch nach neuem Bilanzrecht?, DB 1985, Beilage 24; *Strunz*, Prüfungsfelder der steuerlichen Außenprüfung bei inländischen Tochtergesellschaften von ausländischen Hersteller-Muttergesellschaften, StBp. 1987, 183; *Federmann/Müller*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IFRS, Berlin, 13. Aufl. 2018.

Der Begriff „Anlagevermögen“

- wird im EStG nicht bestimmt, sondern als feststehend vorausgesetzt und
- entstammt dem Handelsrecht (§ 247 Abs. 2 HGB; H 6.1 „Anlagevermögen“ EStH):

„Gegenstände ..., die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.“

Aufgrund der fehlenden Konkretisierung im StRecht ist nach der materiellen Maßgeblichkeit (s. § 5 Anm. 263) die handelsrechtl. Abgrenzung zwischen AV und UV auch stl. anzuwenden (ebenso BFH v. 10.8.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58; BFH v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267; BFH v. 13.12.2006 – VIII R 51/04, BStBl. II 2008, 137; BFH v. 16.12.2009 – IV R 49/07, BFH/NV 2010, 945 [947]; BFH v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BStBl. II 2010, 799; s. auch § 5 Anm. 581; *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 703 [10/2018]).

**Dem Geschäftsbetrieb dienen:** Die für die Charakterisierung als AV erforderliche Art des Dienens ergibt sich aus dem Zusatz „dauernd“ (s. dazu unten), maßgebend ist die Zweckbestimmung (R 6.1 Abs. 1 Satz 2 EStR; s. § 5 Anm. 581).

Dient ein WG der betrieblichen Nutzung, so liegt AV vor (vgl. *Schubert/F. Huber* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 354). Die höchstrichterliche Rspr. spricht von WG, die dazu bestimmt sind, dem Betrieb durch Gebrauch zu dienen (vgl. *Federmann/Müller*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IFRS, 13. Aufl. 2018, 329f.). „Gebrauch“ idS ist auch das Vermieten, sofern das Vermieten nicht zur Absatzförderung und somit zu Veräußerungszwecken erfolgt (BFH v. 2.5.1961 – I 63/60 S, BStBl. III 1961, 537; BFH v. 1.10.1970 – V R 49/70, BStBl. II 1971, 34; BFH v. 29.11.1972 – I R 178/70, BStBl. II 1973, 148, betr. Container; BFH v. 2.2.1990 – III R 165/85 BStBl. II 1990, 706, betr. „Test“-Mietvertrag

für Fernsehgeräte). Sind dagegen WG zur Veräußerung (BFH v. 17.3.1981 – VIII R 149/78, BStBl. II 1981, 522 [527], betr. Grundstückshandel) oder zum Verbrauch – also nicht zur betrieblichen Nutzung – bestimmt, so liegt grds. kein AV vor (BFH v. 5.2.1987 – IV R 105/84, BStBl. II 1987, 448 [450]).

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

**Dauernd** bedeutet nicht „immer“ oder „für alle Zeiten“ (vgl. BFH v. 5.2.1987 – IV R 105/84, BStBl. II 1987, 448 [450]; *Schubert/F. Huber* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 353); entscheidend ist vielmehr die Zweckbestimmung des WG (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 247 HGB Rz. 107; *Sieben/Ossadnik* in HuRB, 1986, 105 [insbes. 113]; *Kahle/Heinstein* in HdJ, Abt. II/3 Rz. 1–3 [11/2015]). Dabei ist eine längere Verweildauer ein Indiz für das Vorliegen einer Daueranlage.

Vgl. *Kahle/Heinstein* in HdJ, Abt. II/3 Rz. 3 (11/2015); BFH v. 8.10.1970 – IV R 125/69, BStBl. II 1971, 51: „voraussichtliche Nutzungsdauer länger als ein Jahr“; s. auch BFH v. 9.3.1967 – IV R 149/66, BStBl. III 1967, 238: „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mehr als ein Jahr“, betr. Investitionszulage für Maschinenwerkzeuge; uU AV bei kurzer Nutzung betr. Kfz-Vorführrägen, s. dazu *Kirsch* in *Hofbauer/Kupsch*, Rechnungslegung, § 247 HGB Rz. 81 f. (6/2011).

**Bestimmt:** Die Zuordnung zum AV oder UV hängt zwar aufgrund des Kriteriums „Zweckbestimmung“ (R 6.1 Abs. 1 Satz 2 EStR; ebenso für das Handelsrecht *Schubert/F. Huber* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 354) subjektiv vom entsprechenden Willen des Kaufmanns ab; dieser muss jedoch anhand objektiver Maßstäbe nachvollziehbar sein (BFH v. 5.2.1987 – IV R 105/84, BStBl. II 1987, 448; BFH v. 23.5.1990 – III R 192/85, BFH/NV 1990, 734 [736]; BFH v. 30.4.1998 – III R 29/93, BFH/NV 1998, 1372; BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289; BFH v. 19.1.2017 – IV R 10/14, BStBl. II 2017, 466 Rz. 23; *Kahle/Heinstein* in HdJ, Abt. II/3 Rz. 2 [11/2015]; s. auch § 5 Anm. 583; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. B 9 [4/2018]).

## bb) Abgrenzung zum Umlaufvermögen

152

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

**Umlaufvermögen** ist danach die Summe der WG, die weder AV (s. Anm. 253) noch RAP (s. „Rechnungsabgrenzungsposten“) sind (glA BFH v. 9.4.1981 – IV R 24/78, BStBl. II 1981, 481 [483]; *Schubert/Berberich* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 51). Regelmäßig sind das WG, die bestimmungsgemäß dem Wechsel unterliegen. Während sich UV „in einem einmaligen betrieblichen Akt erschöpft (Veräußerung, Verbrauch, einmalige Nutzung)“ (BFH v. 13.1.1972 – V

R 47/71, BStBl. II 1972, 744; BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960; BFH v. 19.1.2017 – IV R 10/14, BStBl. II 2017, 466 Rz. 23; R 6.1 Abs. 2 EStR; s. auch § 5 Anm. 582), wird abnutzbares AV durch Dienen im Betrieb allmählich verbraucht. Vgl. die Aufzählung in § 266 Abs. 2 Aktivseite B. HGB.

**Rechnungsabgrenzungsposten** zählen weder zum AV noch zum UV, sondern bilden nach § 266 Abs. 2 Aktivseite C. HGB eine selbständige Bilanzposition. Zur Frage, ob überhaupt WG vorliegen, s. § 5 Anm. 570–571.

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

Wird hingegen ein WG nach einer länger andauernden betrieblichen Nutzung veräußert, so liegt AV vor, da das WG erst nach Erfüllung der betrieblichen Zweckbestimmung verkauft wird (vgl. *Schubert/F. Huber* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 354, 361). So gelten nach der Rspr. des BFH (BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986 [987]) Musterhäuser eines Fertighausherstellers bis zu ihrer Umwidmung zum Verkauf als AV.

### 153 cc) Abnutzbarkeit des Anlagevermögens

**Anlagevermögen:** Zum Begriff s. Anm. 151.

**Abnutzbarkeit:** Abnutzbar ist ein WG, wenn seine Nutzung durch den Stpfl. zur Erzielung von Einkünften aufgrund technischer, wirtschaftlicher oder rechtl. Gründe zeitlich begrenzt ist (§ 253 Abs. 2 HGB; H 7.1 „Wirtschaftliche oder technische Abnutzung“ EStH; BMF v. 8.5.2008 – IV C 3 - InvZ 1015/07/0001, BStBl. I 2008, 590, Rz. 33). Die begrenzte Nutzbarkeit und der damit zusammenhängende Werteverzehr ergeben sich durch Verbrauch, Verschleiß, Ausbeutung, äußere Einflüsse, technischen Fortschritt, Veralterung (Mode) oder aufgrund vertraglicher oder gesetzlicher Begrenzung oder Nutzbarkeit von WG (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 253 HGB Rz. 355–357; *Schubert/Andrejewski* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 212f.). § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 verweist hinsichtlich der Abnutzung auf die AfA nach § 7, dh., dass alle AfA-berechtigten WG unter diese Vorschrift fallen; daraus folgt, dass auch WG, deren Abnutzbarkeit aufgrund der fehlenden zeitlichen Begrenztheit nicht feststellbar oder bestimmbar ist (vgl. BFH v. 14.3.1979 – I R 37/75, BStBl. II 1979, 470 [472], betr. Verlagswerte) und die daher früher als nicht abnutzbar galten, aufgrund spezieller Gesetzesvorschriften zu abnutzbaren WG erklärt werden (so für den Geschäfts- und Firmenwert: § 7 Abs. 1 Satz 3; dazu und zur Abgrenzung zu den nicht abnutzbaren WG ausführl. s. § 5 Anm. 589–592).

154–159 Einstweilen frei.

### c) Anschaffungs- und Herstellungskosten als Bewertungsmaßstäbe

**Schrifttum zu Anschaffungskosten:** *Dahl*, Die Aktivierung der Sachanlagegüter in Handels- und Steuerbilanz, Köln/Opladen 1959; *Döllerer*, Anschaffungskosten und Herstellungskosten nach neuem Aktienrecht unter Berücksichtigung des Steuerrechts, BB 1966, 1405; *Döllerer*, Zur Problematik der Anschaffungs- und Herstellungskosten, JbFStR 1976/77, 196; *Söhn*

(Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- und Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Köln 1980 (DStJG 3); *Mathiak*, Anschaffungs- und Herstellungskosten, DStJG 7 (1984), 97; *Wichmann*, Anschaffung und Herstellung als Vorgänge im Wirtschaftsleben – und deren steuerrechtliche Beurteilung, DStR 1984, 547; *Siegel*, Wahlrecht, in *Leffson/Rückle/Großfeld*, Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB (HuRB), Köln 1986, 417; *Streim*, Betriebsbereiter Zustand, in *Leffson/Rückle/Großfeld*, Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB (HuRB), Köln 1986, 78; *Vodrazka*, Wesentliche Verbesserung, in *Leffson/Rückle/Großfeld*, Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB (HuRB), Köln 1986, 447; *Wohlgemuth*, Zeitraum der Herstellung, in *Leffson/Rückle/Großfeld*, Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB (HuRB), Köln 1986, 470; *Biener/Berneke*, Bilanzrichtlinien-Gesetz, Düsseldorf 1986; *Döllerer*, Handelsbilanz und Steuerbilanz, BB 1987, Beilage 12; *Glanegger*, Anschaffungskosten und Herstellungskosten bei Grundstücken und Gebäuden, DB 1987, 2115 und 2173; *Autenrieth*, Teilentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und einzelner Wirtschaftsgüter bei der Einkommensteuer, StVj. 1989, 82; *Moxter*, Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht, StuW 1989, 232; *Ordelheide*, Zu den Anschaffungsnebenkosten nach Handels- und Steuerrecht, in *Carlé/Korn/Stahl*, Herausforderungen – Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnung, FS Günther Felix, Köln 1989, 223; *Kupsch*, Zur Problematik der Ermittlung von Anschaffungskosten, StBj. 1989/90, 93; *Ritzrow*, Die Anschaffungskosten in der Außenprüfung, StBp. 1990, 54, 84 und 108; *Schüller*, Zur Definition der Anschaffungs- und Herstellungskosten im DDR-Rechnungswesen, DB 1990, DDR-Report, 3050; *Groh*, Zur Bilanzierung des Skontos, BB 1991, 2334; *Heuermann*, Anschaffungsnaher Aufwand – Überlegungen zur neuesten Rechtsprechung des BFH, DB 1992, 600; *Döllerer*, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, ZHR 157 (1993), 349; *Kloock*, Flexible Prozesskostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, Kostenrechnungspraxis 1993, Sonderheft 2, 55; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln, 9. Aufl. 1993; *Wassermeyer*, Die Konkurrenz zwischen verdeckter Gewinnausschüttung und Bilanzrecht, FR 1993, 793; *Stobbe*, Eingeschränkte Maßgeblichkeit bei den Herstellungskosten, FR 1994, 105; *Spindler*, Zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten, Erhaltungsaufwendungen bei grundlegenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an Gebäuden, DStR 1996, 766; *Wichmann*, Die Systematik der Anschaffungs- und Herstellungsvorgänge, FR 1997, 589; *Balmes*, Evolution des „anschaffungsnahen Aufwands“ in der neueren Rechtsprechung, FR 1999, 1339; *Wacker*, Bruchteilsbetrachtung bei einer Kapitalbeteiligung veräußernden vermögensverwaltenden Personengesellschaft, BB 2000, 1979; *Bomsdorf*, Lebenserwartung und Kapitalwert einer lebenslänglichen Nutzung und Leistung, Zur Notwendigkeit der Anpassung von Anlage 9 Bewertungsgesetz, BB 2002, 2582; *Fischer*, Abschied vom anschaffungsnahen Herstellungsaufwand, DStZ 2002, 860; *Franz/Seitz*, Die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen im Umbruch, Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 26.8.2002, DStR 2002, 1745; *Heine*, Grunderwerbsteuer bei fingierten Grundstücksgeschäften – Anschaffungskosten oder Aufwand?, Inf. 2002, 44; *Hommel*, Anschaffungskosten, in *Ballwieser* ua. (Hrsg.), Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung (HWRP), Stuttgart, 3. Aufl. 2002, Sp. 77; *Saure*, Neue Logik der Warenbeschaffung bei Handelsunternehmen und Einbeziehung dieser Aufwendungen in die steuerlichen Anschaffungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG, StBp. 2002, 285; *Spindler*, Zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten, Erhaltungsaufwendungen bei grundlegenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an Gebäuden, BB 2002, 2041; *Wolff-Diepenbrock*, Anschaffungsnaher Aufwendungen, DB 2002, 1286; *Christiansen*, Zum Grundsatz der Einzelbewertung – insbesondere zur Bildung sogenannter Bewertungseinheiten, DStR 2003, 264; *Fatouros*, Grunderwerbsteuer bei Umwandlungen als sofort abziehbare Betriebsausgabe, DStR 2003, 772; *Förster/Brinkmann*, Teilentgeltliche Nachfolge in betrieblichen Einheiten, BB 2003, 657; *Neufang*, Anschaffungs- und Herstellungskosten von Gebäuden – Ein Vergleich der Rechtsprechung des BFH und der Verwaltungsauffassung, BB 2004, 78; *Scharfenberg/Marquardt*, Die Bilanzierung des Customizing von ERP-Software, DStR 2004, 195; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. Tübingen 2007; *Federmann*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, Berlin, 12. Aufl. 2010; *Wohlgemuth*, Die Anschaffungskosten in der Handels- und Steuerbilanz, in HdJ 1/9, Köln, 4. Aufl. 2011; *Hoffmann*, Bilanzierungsfrä-

gen bei Filmfonds, StuB 2012, 569; *Roser*, Neutralitätsgebot bei Anschaffungsgewinn – Systematische Folgerungen für Anschaffungsfiktionen, DStR 2015, 724; *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, Düsseldorf, 15. Aufl. 2019; *Schildbach/Stobbe/Freichel/Hamacher*, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, Herne, 11. Aufl. 2019; *Zapf*, Jahressteuergesetz 2.0: Der Regierungsentwurf ist da – Eine Analyse praxisrelevanter Gesetzesänderungen im Ertrag- und Grunderwerbsteuergesetz, FR 2019, 804.

**Schrifttum zu Herstellungskosten** Siehe vor Anm. 225.

160 **aa) Bedeutung der Anschaffungs- und Herstellungskosten als Bewertungsmaßstäbe bei den Gewinneinkünften**

Die AHK sind bei den Gewinneinkünften ein zentraler Bewertungsmaßstab. Als Ausfluss der handelsrechtl. GoB (Realisationsprinzip, aus dem das Anschaffungswertprinzip folgt) soll durch die Aktivierung der AHK (zB Erhöhung der Vorräte bei gleichzeitiger Verminderung der Zahlungsmittel) erreicht werden, dass die Anschaffung und die Herstellung von WG erfolgsneutral erfolgt (vgl. *Ballwieser* in Beck-HdR, B 105 Rz. 35 [8/2019]; s. Anm. 170). Durch die Anschaffung und Herstellung soll sich grds. eine Vermögensumschichtung, also keine Vermögensmehrung oder -minderung ergeben (vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 184 und 208), was allerdings bei Vorliegen von Wahlrechten bei den HK nur eingeschränkt möglich ist (vgl. *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 13–18 [5/2010]). Werden die WG, die angeschafft oder hergestellt wurden, durch Abnutzung verbraucht oder entwertet, so sind sie entsprechend dem Vorsichtsprinzip und dem Grundsatz der Abgrenzung nach der Sache und Zeit (Aufwands- und Ertragsperiodisierung) abzuschreiben (vgl. *Störk/Büssow* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 252 HGB Rz. 51 ff.).

**Handelsrechtliche Entwicklung:** Das sog. Anschaffungswertprinzip gilt seit über 100 Jahren als eherner Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, welches grds. die Bewertung mit den AHK (ggf. abzüglich planmäßiger Abschreibungen) verlangt. Dieses Prinzip ist eingebettet in das Realisations- und Imparitätsprinzip und ergänzt somit das handelsrechtl. Vorsichtsprinzip. Das Anschaffungswertprinzip wurde handelsrechtl. legalisiert in § 42 Nr. 1 GmbHG v. 20.4.1892, § 33c Nr. 1–2 GenG idF der ÄndVO v. 30.5.1933, § 133 Nr. 1–3 AktG 1937 und § 153 Abs. 1, § 155 Abs. 1 AktG 1965; § 253 HGB.

**Steuerrechtliche Entwicklung:** Sie folgte der handelsrechtl. in § 6 EStG 1934 (s. Anm. 2). Das grundsätzliche Festhalten an den AHK als Bewertungsmaßstab in § 6 verwehrt den Stpfl. – übereinstimmend mit dem Handelsrecht und den GoB – den Ausweis eines Gewinns, der zwar nach den Wertverhältnissen am Bilanzstichtag im Vergleich zu den AHK im Fall eines Realisationsakts zu erwarten wäre, aber noch nicht verwirklicht worden ist. Eine Ausnahme gilt hiervon gilt seit dem BilMoG nach Abs. 1 Nr. 2b für Stpfl. iSd. § 340 HGB (insbes. Finanzinstrumente des Handelsbestands bei Kreditinstituten). Entsprechend dem Imparitätsprinzip gestattet § 6 Teilwertabschreibungen. Die AHK bilden also den grundsätzlichen, der Teilwert einen korrigierenden Bewertungsmaßstab (s. Anm. 375).

161 **bb) Bedeutung der Anschaffungs- und Herstellungskosten als Bewertungsmaßstäbe in anderen steuerlichen Vorschriften**

Die Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“, wie sie zu § 6 ausgelegt werden, gelten in gleicher Weise für die übrigen Einkunftsarten (vgl. BFH v.



4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [833]; BFH v. 21.1.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638 [640]; BFH v. 19.12.2000 – IX R 100/97, BStBl. II 2001, 699; BFH v. 12.9.2001 – IX R 52/00, BStBl. II 2003, 574; BFH v. 8.9.2005 – IV R 52/03, BStBl. II 2006, 128; BFH v. 26.1.2011 – IX R 24/10, BFH/NV 2011, 1481, Rz. 8); s. besonders die Vorschriftenkette § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7, § 7 Abs. 1, § 6 Abs. 1 Nr. 1, jedoch ergibt sich die Übereinstimmung schon aus dem allgemeinen Grundsatz, dass ein Begriff, den der Gesetzgeber in einem Gesetz mehrfach verwendet, im Zweifel von ihm in dem gleichen Sinn gemeint ist.

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

**Für Fördergesetze** haben die AHK eine zentrale Bedeutung wie zB für das InvZulG oder das FördG. So bemisst sich bspw. die Investitionszulage nach den AHK der begünstigten Investitionen (§ 5 InvZulG 2010). Insoweit sind auch die Begriffe „Anschaffung“ und „Herstellung“ für die Investitionszulagen von Bedeutung (vgl. BFH v. 7.12.1990 – III R 171/86, BStBl. II 1991, 377; BMF v. 8.5.2008 – IV C 3 - InvZ 1015/07/0001, BStBl. I 2008, 590, Rz. 176–178; zur Anwendbarkeit des § 255 HGB betr. FördG s. BFH v. 8.9.2005 – IV R 52/03, BStBl. II 2006, 128; BFH v. 19.8.2008 – IX R 65/07, BFH/NV 2009, 582).

## cc) Abgrenzung der Anschaffung und Herstellung

### (1) Auslegungsquellen zur Begriffsbestimmung

162

Die Begriffe der Anschaffung und Herstellung werden im EStG nicht definiert. Zwar werden die Begriffe der „Anschaffung“ und „Herstellung“ in verschiedenen Vorschriften außerhalb des § 6 verwendet (zB § 4 Abs. 3, §§ 6b, 6c, 7g EStG; § 2 Satz 1 InvZulG 2010; § 2 Satz 1, § 3 Satz 1 FördG), eine Begriffsbestimmung ist diesen Vorschriften jedoch nicht zu entnehmen. § 9a EStDV bestimmt als Zeitpunkt der Anschaffung den Zeitpunkt der Lieferung. Lediglich eine Verwaltungsanweisung gibt eine Konkretisierung des Anschaffungsbegriffs (vgl. BMF v. 8.5.2008 – IV C 3 - InvZ 1015/07/0001, BStBl. I 2008, 590, Rz. 176).

Auch das Handelsrecht gibt keine Definition der Begriffe „Anschaffung“ und „Herstellung“. Sie stammen aus kaufmännischer Übung und Sprachgebrauch und sind deshalb unter der Berücksichtigung der handelsrechtl. GoB auszulegen (vgl. *Wassermeyer*, DStR 1986, 773; s. auch Anm. 180; vgl. auch *Wichmann*, DStR 1984, 547). Im Handelsrecht werden sie als Wortbestandteil der „Anschaffungskosten“ (AK) und „Herstellungskosten“ (HK) verwendet (§§ 253, 255 HGB). Aus der handelsrechtl. AK- und HK-Definition lassen sich aber Rückschlüsse auf die Konkretisierung der Begriffe „Anschaffung“ und „Herstellung“ ableiten.

### (2) Begriff der Anschaffung

163

**Begriff:** Unter „Anschaffung“ wird der Erwerb eines bestehenden WG (von einem Dritten) verstanden (vgl. BFH v. 2.9.1988 – III R 53/84, BStBl. II 1988, 1009; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 98 [10/2018]; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. B 28 [4/2018]; BMF v. 8.5.2008 – IV C 3 - InvZ 1015/07/0001, BStBl. I 2008, 590, Rz. 176). Dabei hat der Begriff der Anschaffung im EStRecht unterschiedliche Bedeutungen (vgl. BFH v. 13.1.1993 – X R 53/91, BStBl. II 1993, 346; BFH v. 14.7.1993 – X 74–75/90, BStBl. II 1994, 15).

**Normspezifischer Anschaffungsbegriff in Sonderfällen:** Nach BFH (BFH v. 13.1.1993 – X R 53/91, BStBl. II 1993, 346) soll der Erbfall im Sinne einer Gesamtrechtsnachfolge nicht unter den Begriff der Anschaffung fallen, da der Übergang des Vermögens kraft Gesetzes erfolge (zur Gesamtrechtsnachfolge s. BFH v. 25.6.2002 – IX R 47/98, BStBl. II 2002, 756). Ferner hat der Anschaffungsbegriff iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 5 nach BFH v. 14.7.1993 (BFH v. 14.7.1993 – X R 74–75/90, BStBl. II 1994, 15 [16]) eine abweichende Bedeutung, wonach beim unentgeltlichen Erwerb die Anschaffung oder Entnahme des Schenkers dem Einzelrechtsnachfolger nicht zugerechnet werden könne, da der Beschenkte keinen Einfluss auf den Zeitpunkt der Zuwendung hat, wenn der Schenker das WG innerhalb von drei Jahren vor der Zuwendung angeschafft hat (s. Anm. 876). Diese Auffassung kann uE keine generellen Auswirkungen auf den Begriff der Anschaffung haben; der Begriff der Anschaffung sollte vielmehr normspezifisch ausgelegt werden (zB zur Gesamtrechtsnachfolge s. BFH v. 25.6.2002 – IX R 47/98, BStBl. II 2002, 756; *Wernld* in *KSM*, § 6 Rz. B 29 [4/2018]; *M. Prinz* in *B/B*, § 6 Rz. 1/126 [5/2015]). Mit einem Einverständnis zur Annahme der Schenkung kann uE ein WG erworben und somit angeschafft werden (vgl. BFH v. 11.3.1992 – X R 113/89, BStBl. II 1992, 886, betr. § 10e Abs. 6; *Autenrieth*, StVj. 1989, 82 [87f.]; fiktive Anschaffungen nach *Wichmann*, FR 1997, 589 [594]; aA *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 102 [10/2018]). Mit einem derartigen Erwerb sind aber nicht „neue“ AK zwingend; insoweit ist aufgrund einer Spezialvorschrift (zB Abs. 3) bei einem Rechtsnachfolger auch die Buchwertfortführung zulässig. Auch der Rückerwerb eines WG kann zwar als „Anschaffung“ oder „Erwerb“ gesehen werden, muss aber bei den §§ 17, 20 Abs. 2 oder 23 – wie bei den Besitzzeiten bei einem Rechtsnachfolger – „normspezifisch“ ausgelegt werden (ebenso *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 58 [12/2016]), so dass hier mit der „Übergabe“ eines WG nicht zwingend eine Veräußerung im Sinne dieser Vorschriften zu sehen ist (vgl. BFH v. 27.6.2006 – IX R 47/04, BStBl. II 2007, 162).

**Fonds:** Werden Immobilien, Schiffe oder Windparks über Fonds in Form von vorformulierten Vertragswerken erworben, so gilt dies für die Anleger idR als Anschaffung der entsprechenden WG (zB Schiffe, Windparks; vgl. BFH v. 14.4.2011 – IV R 15/09, BStBl. II 2011, 709; BFH v. 14.4.2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709, mwN; s. auch Anm. 193 „Bauherrenmodell“, „Immobilienfonds“, „Fernseh- und Filmfonds“, „Schiffsfonds“ und „Windkraftfonds“ mwN).

#### **Bewertungsmaßstab:**

- ▶ *Entgeltlicher Erwerb* (Kauf uÄ): Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2).
- ▶ *Tausch*: Siehe Anm. 1700 ff.
- ▶ *Unentgeltlicher Erwerb* durch
  - ▷ *Schenkung*: Der Beschenkte hat bei unentgeltlicher Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen fiktive AK (vgl. dazu *Wichmann*, FR 1997, 589 [594]), die sich aus Abs. 3 ergeben. Bei einer Übertragung von BV führt der Beschenkte als Rechtsnachfolger die Buchwerte des Rechtsvorgängers (Schenkers) fort (so auch *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 65 und 99 [12/2016]: „AK-Fiktionen“); s. Anm. 1250 ff.; zur gemischten Schenkung (Teilentgeltlichkeit) s. Anm. 1252; zur unentgeltlichen Übertragung einzelner WG in das BV anderer Stpfl. s. Anm. 1400 ff.: gemeiner Wert.
  - ▷ *Einlage*: Sofern einzelne WG in einen Betrieb eingelegt werden, ergibt sich der Bewertungsmaßstab nach Abs. 1 Nr. 5, wobei zwischen privater und betrieblicher Veranlassung beim Erwerber einerseits und beim Zuwendenden

zwischen PV und BV andererseits zu differenzieren ist (s. Anm. 850). Nach Abs. 1 Nr. 5 sind auch geschenkte WG idR – unter Beachtung der Ausnahmen – mit dem Teilwert in ein BV einzulegen (vgl. BFH v. 14.7.1993 – X R 74–75/90, BStBl. II 1994, 15; s. ausführl. Anm. 860).

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

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

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

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

Vgl. BMF v. 8.5.2008 – IV C 3 - InvZ 1015/07/0001, BStBl. I 2008, 590, Rz. 182–184: „Anschaffungskosten sind alle Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (...). Dazu gehören der Anschaffungspreis und die Nebenkosten der Anschaffung, soweit sie dem Wirtschaftsgut einzeln zugeordnet werden können. Nicht zu den Anschaffungskosten gehören die Finanzierungs-(Geldbeschaffungs-)kosten ... Die Anschaffungskosten werden durch Preisnachlässe (Skonti, Rabatte oder ähnliches) gemindert ...“; vgl. auch H 6.2 „Preisnachlass oder Rabatt“ EStH.

**Anschaffung unter Einbeziehung der Phase der Betriebsbereitschaft:** Im Rahmen der Definition der AK im Handelsrecht hat sich der Gesetzgeber für die weitergehende Definition entschieden, die auch der bisherigen hM und der stl. Rspr. entsprach. Nach § 255 HGB wird der Anschaffungsvorgang in zwei Phasen aufgespalten (vgl. *Streim* in HuRB, 1986, 78), und zwar:

- Erwerbsvorgang (Planung des Erwerbs bis zur Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht) und
- Versetzung des erworbenen WG in den Zustand der Betriebsbereitschaft (s. Anm. 185).

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

164 (3) **Anschaffungszeitpunkt und Anschaffungskostenzeitraum**

**Anschaffungszeitpunkt** ist der Zeitpunkt des Erwerbs eines WG, also das Erlangen der Verfügungsmacht (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 35; *Kirsch* in *Hofbauer/Kupsch*, Rechnungslegung, § 255 HGB Rz. 27 [11/2017]; *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 10). Dieser Zeitpunkt ist strechtl. dann von Bedeutung, wenn etwa die Anschaffung strechtl. Relevanz hat (zB Abschreibungsbeginn; zeitliche Zuordnung hinsichtlich Investitionszulage zu einem VZ; Änderung von Steuergesetzen) und daher ein konkreter Zeitpunkt – also kein Zeitraum – als Kriterium erforderlich ist.

Nach BMF (BMF v. 8.5.2008 – IV C 3 - InvZ 1015/07/0001, BStBl. I 2008, 590, Rz. 176) ist für die Anschaffung die Lieferung bzw. die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Das ist idR der Fall, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen (BFH v. 25.9.1998 – III R 112/95, BStBl. II 1998, 70, unter Bezug auf BFH v. 28.4.1977 – IV R 163/75, BStBl. II 1977, 553; vgl. auch *Mathiak* in *DStJG* 7 [1984], 118; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. B 28 [4/2018]).

**Anschaffungskostenzeitraum:** Mit dem Anschaffungszeitpunkt ist allerdings nicht festgeschrieben, dass nach (oder vor) dem Zeitpunkt keine Aufwendungen zu den AK gerechnet werden dürfen (vgl. *Schubert/Gadek* in *Beck-Bil-Komm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 33 f.). Die finale Begriffsdefinition (vgl. BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 [624 ff.]) führt vielmehr dazu, dass von einem „Anschaffungskostenzeitraum“ auszugehen ist und dass die Überführung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht lediglich als Hauptzweck der Anschaffung und somit als „Anschaffungszeitpunkt“, aber nicht als zeitliches Ende der AK zu verstehen ist (vgl. *Mathiak* in *DStJG* 7 [1984], 118; vgl. auch *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 11). Als Anschaffungskostenzeitraum kann man den Beginn der Planung des Erwerbsvorgangs (zB Besichtigung des zu erwerbenden WG) bis zur Erlangung der Betriebsbereitschaft bezeichnen.

165 (4) **Begriff der Herstellung**

Herstellung ist

- Neuschaffung eines bisher noch nicht bestehenden WG;
- ergänzende Schaffung; hierunter fallen Erweiterung eines vorhandenen WG, wobei eine „Mehring der Substanz“ (*ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 122; s. zB BFH v. 15.5.2013 – IX R 36/12, BStBl. II 2013, 732, mwN), zB Gebäudeanbau, vorliegen muss, oder eine wesentliche Verbesserung, dh. wenn ein bisher benutztes WG eine Nutzungsdauerverlängerung oder Nutzungswertsteigerung erhält (zB Erneuerung von Rohrleitungen mit entsprechender Nutzungsdauerverlängerung; grundlegende Modernisierung eines Gebäudes, die zu einer Mieterhöhung und somit zu höherem Nutzungswert führt; vgl. *Vodrazka* in *HuRB*, 1986, 447); unter die Erweiterung und wesentliche Verbesserung fallen idR nicht Maßnahmen, die der normalen Erneuerung (Anpassung an den technischen Fortschritt) oder der Erhaltung der bisherigen WG (Schönheitsreparaturen) dienen;
- Wesensänderung oder Neuherstellung eines bereits bestehenden WG („Neuherstellung“, so *Dräger/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 562 [1/2019]). Eine Wesensänderung liegt vor, wenn ein vorhandenes WG so verändert wird, dass

man es anders gebrauchen oder verwenden kann (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 125; *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 375); eine gesonderte Aufnahme dieses Begriffs ist in § 255 Abs. 2 HGB nicht enthalten, da sich eine Aktivierung bzw. Einbeziehung in die HK unter dem Gesichtspunkt der Substanzmehrung oder der wesentlichen Verbesserung ergibt (vgl. *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 379; zum Neubau eines Gebäudes s. Anm. 296).

Zur Konkretisierung der Herstellung im zweiten und dritten Fall s. näher Anm. 271, 272 sowie zu Abs. 1 Nr. 1a (anschaffungsnahe Aufwendungen) Anm. 480 ff.

### (5) Zeitpunkt und Zeitraum der Herstellung

166

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

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

Vgl. auch R 7.4 Abs. 1 Satz 5 EStR mit Hinweisen unter „Fertigstellung“; BFH v. 15.9.1977 – V R 81/76, BStBl. II 1977, 887; BFH v. 24.3.1987 – IX R 17/84, BStBl. II 1987, 694, mwN; BFH v. 1.12.1987 – IX R 134/83, BStBl. II 1988, 431.

Ein Wohngebäude ist zB fertiggestellt, wenn es bewohnt werden kann (vgl. H 7.4 „Fertigstellung“ EStH mwN), wobei allerdings einzelne Arbeiten (zB Außenputz, Garagenzufahrt, Garten) noch ausstehen können (vgl. *Mathiak* in DStJG 7 [1984], 130; *Wohlgemuth* in HuRB, 1986, 470 [475]; OFD München v. 2.1.1986, StEK BewG 1965 § 74 Nr. 6). Das Ende des HK-Zeitraums ist gegeben, wenn ein WG des UV einen auslieferungs- und verkaufsfähigen Zustand erreicht hat; die Phase des Vertriebs gehört nicht mehr zum HK-Zeitraum (vgl. *Wohlgemuth* in HuRB, 1986, 470 [475]).

**Anfangszeitpunkt des Herstellungszeitraums** ist der Beginn der durch die Herstellung veranlassten Maßnahmen. Dazu gehören auch vorbereitende Arbeiten wie Planungen (so bei Gebäuden BFH v. 13.11.1973 – VIII R 157/70, BStBl. II 1974, 161; BFH v. 6.3.1975 – IV R 146/70, BStBl. II 1975, 574; BFH v. 11.3.1976 – IV R 176/72, BStBl. II 1976, 614; zu vergeblichen Planungskosten s. Anm. 322), Herstellung von Modellen, Formen, Spezialwerkzeugen und dergleichen; der Kauf (Anschaffung) und die Einlagerung von Produktionsfaktoren (Rohstoffen) gehören noch nicht zum Herstellungszeitraum, da noch nicht feststeht, wann und für welchen Produktionsprozess die Rohstoffe in die Produktion einfließen; erst die Be-

reistellung der Produktionsfaktoren (Konkretisierung) für den Produktionsprozess gehört zur Herstellung von Erzeugnissen und somit zum HK-Zeitraum (vgl. *Mathiak* in DStJG 7 [1984], 130; *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 364). Bei Gebäuden gehört auch schon die Feier zur Grundsteinlegung zum Herstellungsprozess, so dass HK entstehen (FG Berlin-Brandenb. v. 14.12.2010 – 6 K 2428/04 B, EFG 2011, 1143, rkr.).

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

#### 167 dd) Bedeutung der Unterscheidung von Anschaffung und Herstellung

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

**Unterschiede zwischen Anschaffung und Herstellung:** Der Stpfl. erwirbt bei Anschaffung ein schon bestehendes WG, während er bei der Herstellung ein bis dahin noch nicht bestehendes WG schafft (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 127; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 13 [11/2016]) oder auf eigene Rechnung und Gefahr schaffen lässt (vgl. § 15 EStDV zum Begriff des Bauherrn als Hersteller eines Gebäudes) – Neuschaffung – oder ein vorhandenes WG in seiner Substanz vermehrt oder wesentlich verbessert (ergänzende Schaffung) oder so umgestaltet, dass wirtschaftlich ein neues WG entsteht (Wesensänderung oder Neuherstellung, s. näher Anm. 165). Ähnlich BFH v. 30.11.1976 – VIII R 202/72, BStBl. II 1977, 384 (386).

- ▶ *Der zeitliche Abstand der Aufwendungen vom Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht* über das WG ist nicht entscheidend; schon kurz nach jenem Zeitpunkt kann bereits Herstellungsaufwand, noch lange danach kann Anschaffungsaufwand anfallen (s. Anm. 164, 166 und 206). Entscheidend ist der sachliche Zusammenhang der Aufwendungen mit der Anschaffung und die Schaffung des betriebsbereiten Zustands (s. Anm. 185).
- ▶ *Anschaffungsnahe Aufwendungen:* Die Abgrenzung zwischen Anschaffung und Herstellung kann fließend sein (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 127). Dies zeigt sich insbes. bei den sog. anschaffungsnahe Aufwendungen nach Abs. 1 Nr. 1a (s. dazu Anm. 480 ff.). Hierbei kommt es auf das finale Verständnis der Betriebsbereitschaft für neu angeschaffte WG an. Erwirbt man zB einen maroden (nicht bewohnbaren) Altbau in der Absicht, ihn grundlegend zu modernisieren, so sind diese Kosten nach der handelsrechtl. AK-Definition des § 255 HGB der Phase der Schaffung der Betriebsbereitschaft und somit dem AKBegriff zuzuordnen (vgl. auch *Heuermann*, DB 1992, 601 [606], mwN; *Wolff-Diepenbrock*, DB 2002, 1286 [1289]), da die Modernisierung entscheidender Faktor für die Erzielung von Einkünften (höhere Mieten) ist. Aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (s. Anm. 180) ist eine derartige Modernisierung auch stl. dem AKBegriff zuzuordnen. Erstreckt sich die Modernisierung hingegen über einen längeren Zeitraum und ist das Gebäude bewohnbar, so sind die Modernisierungskosten nicht als AK, sondern als sog. anschaffungsnahe Aufwendungen, die als HK gelten, nach Abs. 1 Nr. 1a zu aktivieren, sofern diese in-

nerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung anfallen und 15 % der AK überschreiten (zur früheren Rspr. s. zB BFH v. 29.10.1991 – IX R 117/90, BStBl. II 1992, 285; s. dazu Anm. 480).

Für AK beim Kauf einer Eigentumswohnung in einem Altbau, wobei eine Renovierung im Kaufvertrag vereinbart wird und diese im Kaufpreis enthalten ist: BFH v. 30.7.1991 – IX R 43/89, BStBl. II 1991, 918; s. hierzu auch BFH v. 12.2.1985 – IX R 114/83, BStBl. II 1985, 690; BFH v. 31.10.1989 – IX B 124/89, BFH/NV 1990, 365; BFH v. 12.6.1990 – IX B 293/89, BFH/NV 1991, 87; zur Abgrenzung AK/HK beim sog. Modernisierungsmodell s. BFH v. 12.9.2001 – IX R 52/00, BStBl. II 2003, 574; s. auch Anm. 193 „Modernisierungsmodell“; zu Abs. 1 Nr. 1a s. OFD München v. 11.6.2004 – S 2211 - 45 St 41; OFD Nürnberg v. 11.6.2004 – S 2211-185/St 32, DStR 2004, 1338; *Spindler*, DB 2004, 507.

- ▶ *Herstellung durch wesentliche Verbesserung*: Anders sieht hingegen die Sachlage aus, wenn man einen Altbau, den man seit mehreren Jahren besitzt, grundlegend modernisieren will. Bei diesem Sachverhalt ist kein Bezug zum Anschaffungsvorgang erkennbar. Hier greift das Kriterium der wesentlichen Verbesserung ein. Führen die Modernisierungsmaßnahmen zu einer Nutzungsdauerverlängerung (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 125) oder zu einer Nutzungswerterhöhung (vgl. auch *Vodrazka* in HuRB, 1986, 447 [456f.]; *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 386), so ist das Kriterium der wesentlichen Verbesserung erfüllt und der Tatbestand der Herstellung (und somit die Aktivierung von HK) gegeben (str.; vgl. *Heuermann*, DB 1992, 606; zur Diskussion s. auch *Glanegger*, DB 1987, 2115 (Teil I), hier Teil II, 2173; *Spindler*, BB 2002, 2041 [2043 mwN]; *Wolff/Diepenbrock*, DB 2002, 1286 [1290]; zur Rspr. zur Steigerung des Gebrauchswerts bzw. Nutzungspotentials s. zB BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632; BFH v. 5.3.2007 – IX B 189/06, BFH/NV 2007, 1124; zur Auslegung durch die FinVerw. s. BMF v. 18.7.2003 – IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl. I 2003, 386).

**Folgen:** Die Unterscheidung zwischen Anschaffung und Herstellung hat Bedeutung

- ▶ *für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens*, die stl. nur zu aktivieren sind, wenn ein entgeltlicher Erwerb vorliegt (§ 5 Abs. 2); insoweit wird die Abgrenzung zwischen Anschaffung und Herstellung zum entscheidenden Kriterium der Bilanzierungsfähigkeit.
- ▶ *für den Umfang der zu aktivierenden Aufwendungen*, da bei den AK nur Einzelkosten, bei den HK jedoch auch Gemeinkosten einzubeziehen sind oder einbezogen werden dürfen. Dies hat insbes. Auswirkungen bei den Kosten der Betriebsbereitschaft, wenn der Stpfl. die Betriebsbereitschaft selbst (über sein Unternehmen) herstellt und dabei ein beträchtlicher Anteil an nicht direkt zurechenbaren Kosten anfällt (vgl. *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 33–38 [11/2016]).
- ▶ *für die Behandlung der Fremdkapitalzinsen*, die idR nur bei den HK einbezogen werden dürfen (zur Ausnahme zur Berücksichtigung von Fremdkapitalzinsen bei AK s. *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 39–41 [11/2016]; s. Anm. 208).
- ▶ *für den Beginn der planmäßigen Abschreibung und die Möglichkeit der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen* (Steuervergünstigungen; zB §§ 6b, 6c, 7g) sowie Investitionszulagen (§ 2 Satz 1 InvZulG 2010), sofern es auf den Zeit-

punkt der Anschaffung (Jahr der Lieferung nach § 9a EStDV) und Herstellung (Jahr der Fertigstellung) ankommt.

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

168–169 Einstweilen frei.

### ee) Prinzipien zur Bestimmung der Anschaffungs- und Herstellungskosten

#### 170 (1) Erfolgsneutralität des Anschaffungs- und Herstellungsvorgangs

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

Vgl. BFH v. 15.2.1966 – I 103/63, BStBl. III 1966, 468; BFH v. 26.3.1992 – IV R 74/90, BStBl. II 1993, 96, betr. Anschaffung; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 184 und 208; *Biener/Berneke*, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1986, 111; *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/9 Rz. 3 (5/2011); *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 5; *Schubert/Gadek* in Beck-Bil-Komm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 20.

Dieses Prinzip soll gewährleisten, dass anlässlich eines Anschaffungs- und Herstellungsvorgangs einerseits eine Gewinnrealisierung ausgeschlossen ist, andererseits aber auch eine Ergebnisverminderung verhindert wird (vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 184 und 208 f.; *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, 15. Aufl. 2019, 132; *Wernld* in *KSM*, § 6 Rz. B 27 [4/2018]). Letzteres hat zur Folge, dass auch überhöhte und vergebliche Aufwendungen idR zu aktivieren sind, sofern ihnen Gegenleistungen gegenüberstehen.

Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 208 f.; *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 18; *Wohlgemuth/Radde* in Beck-HdR, B 162 Rz. 33 (12/2018); BFH v. 4.3.1987 – IX R 31/84 BStBl. II 1987, 695 (697), betr. Schnellbaukosten; BFH v. 24.3.1987 – IX R 68/83, BFH/NV 1987, 708, betr. vergebliche Anschaffungs- und Herstellungsaufwendungen; s. auch: BFH v. 24.3.1987 – IX R 58/84, BFH/NV 1987, 709; BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 (834); BFH v. 31.3.1992 – IX R 164/87, BStBl. II 1992, 805; BFH v. 3.11.2005 – IX B 110/05, BFH/NV 2006, 295, zur Einbeziehung vergeblicher Planungskosten in die HK eines neuen Gebäudes; s. auch Anm. 322; § 7 Anm. 137.

Diese Erfolgsneutralität soll nach der Rspr. des BFH auch bei sog. angeschafften Rückstellungen im Rahmen den Unternehmenskaufs (sog. *asset deal*) gelten (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; BFH v. 14.11.2011 – I R 72/10, BFHE 236, 101 = BFH/NV 2012, 635; aA BMF v. 24.6.2011 – IV C 6 - S 2137/0 - 03, BStBl. I 2011, 627, Rz. 11, 13; s. § 5 Anm. 2058); allerdings hat der Gesetzgeber durch die Einf. der §§ 4f und 5 Abs. 7 die Erfolgsneutralität aufgehoben.

**Einschränkungen durch das Vorsichtsprinzip:** In Konflikt steht das Erfolgsneutralitätsprinzip insbes. mit dem Vorsichtsprinzip, das in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB verankert ist und über das Maßgeblichkeitsprinzip auch für das StRecht verbindlich ist (s. Anm. 180 und 225). Bei den AK schränkt das Vorsichtsprinzip das Erfolgsneutralitätsprinzip insoweit ein, als Anschaffungsgemeinkosten nicht aktiviert werden dürfen (vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 184;



s. Anm. 186). Zu erheblich weitreichenderen Einschränkungen des Erfolgsneutralitätsprinzips durch das Vorsichtsprinzip kann es bei der HKBewertung kommen (vgl. *Moxter*, BB 1988, 938; *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 14ff. [5/2010]). Aufgrund der Einbeziehbarkeit von Gemeinkosten und der zT erlaubten Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung (vgl. *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 16f. [5/2010]) ist im Vergleich zum Anschaffungsvorgang (Verbot der Aktivierung fixer Gemeinkosten) eine höhere Aktivierung erlaubt (stl. nach H 6.2 „Gemeinkosten“ EStH geboten). Dies kann sogar dazu führen, dass durch den Herstellungsprozess das Ausschüttungspotential erhöht wird (vgl. *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 14 [5/2010]). Andererseits wird die Erfolgsneutralität durch die handelsrechtl. Wahlrechte erheblich eingeschränkt. Betrachtet man aus betriebswirtschaftlicher Sicht die Aktivierung zu Teilkosten als erfolgsneutral, so ist die – bis zum BilMoG geltende – handelsrechtl. HKDefinition fakultativ gewinnwirksam; sieht man hingegen die Vollkosten als den richtigen betriebswirtschaftlichen Maßstab an, so ist die Regelung wahlweise verlustwirksam.

Vgl. *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 15 (5/2010); *Siegel* in HuRB, 1986, 417 (421), bezeichnet aufgrund der kontroversen betriebswirtschaftlichen Beurteilungen das frühere Wahlrecht zur Einbeziehung der Gemeinkosten als „Kompromisswahlrecht“; vgl. auch *Döllerer*, ZHR 157 (1993), 354; aus betriebswirtschaftlicher Sicht s. zB *Busse von Colbe*, StbJb. 1968/69, 431; *Herzig*, BB 1970, 116.

## (2) Veranlassungsprinzip

171

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

Fraglich ist insbes., ob die Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“

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

**Kausaler Begriff:** Folgt man der kausalen Begriffsauslegung, so käme es für die Zuordnung auf die reine Verursachung von Aufwendungen an. Danach könnten nur Aufwendungen, die für die Anschaffung oder Herstellung ursächlich – also durch sie allein hervorgerufen sind –, angesetzt werden. Dementsprechend dürfen auch keine geschlüsselten Kosten den AHK zugerechnet werden.

### Beispiel:

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

Entsprechend dem Kausalitätsverständnis dürften diese Aufwendungen nicht den Herstellungsaufwendungen des Gebäudes zuzuordnen sein. Da derartige Aufwendungen aber mit der gesamten Baumaßnahme zusammenhängen und Reparaturleistungen auch dem Zweck der Herstellung dienen, ist das kausale Verständnis in

dem vorliegenden Fall als zu eng abzulehnen. „Aufwendungen zur Beseitigung von Baumängeln vor Fertigstellung des Gebäudes sind keine sofort abziehbaren Werbungskosten, sondern gehören zu den Herstellungskosten des Gebäudes“ (BFH v. 24.3.1987 – IX R 31/84, BStBl. II 1987, 695; BFH v. 31.3.1992 – IX R 164/87, BStBl. II 1992, 805); vgl. zu einem anderen Beispiel *Offerhaus*, BB 1979, 620; von *Bornhaupt* in DStJG 3 (1980), 180; s. auch § 9 Anm. 142.

**Finaler Begriff:** Entsprechend dem finalen Verständnis müssen die Aufwendungen dem Zweck der Anschaffung oder der Herstellung dienen (s. auch § 9 Anm. 115). Die Rspr. spricht bei der Auslegung von AHK von einem „finalen Gehalt“ (BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101 [103]), einem „finalen Element“ (BFH v. 13.9.1984 – IV R 101/82, BStBl. II 1985, 49) bzw. von einer finalen Bestimmung oder Definition (BFH v. 1.12.1987 – IX R 134/83, BStBl. II 1988, 431 [432]; BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [834]; BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369 [370]; BFH v. 20.11.2011 – I R 2/10, BStBl. II 2011, 761, Rz. 15; vgl. auch *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 200; *Wassermeyer*, FR 1993, 793 [796]; *Korn/Strahl in Korn*, § 6 Rz. 64 [12/2016]).

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

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

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

**Veranlassungsprinzip:** Es ist gesetzlich für die BA in § 4 Abs. 4 verankert, wird im Wege der Rechtsfortbildung für WK (§ 9 Abs. 1) angewandt und kann heute als übergeordnetes Prinzip der Rechtsanwendung bezeichnet werden. Es meint die Veranlassung von Aufwendungen durch eine Erwerbsleistung (Einkunftsquelle), die der Einkunfterzielung dient (eingehender § 9 Anm. 117; vgl. auch die Beiträge von *Söhn*, von *Bornhaupt* ua. in DStJG 3 [1980]). Anhaltspunkte für eine Berücksichtigung des Veranlassungsprinzips bei der Auslegung der Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“ sieht von *Bornhaupt* (in *KSM*, § 9 Rz. B 180 [7/2003]) in der BFH-Rspr. (vgl. BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101; BFH v. 13.9.1984 – IV R 101/82, BStBl. II 1985, 49). Eine Berücksichtigung des Veranlassungsprinzips kann man auch in § 255 HGB sehen (vgl. BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176). Bei den AK wird dies aus der Zweckgerichtetheit der Aufwendungen ersichtlich (§ 255 Abs. 1 HGB: „... Aufwendungen, die geleistet werden, um ...“). Bei der HK-Definition ist aufgrund der Worte „entstehen“ (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB) und „veranlasst“ (§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB) teilweise eine Verankerung des Veranlassungsprinzips im handelsrechtl. Gesetzeswortlaut enthalten.

Da die handelsrechtl. Begriffsdefinition auf der Steuerrechtspraxis beruht (so *Wassermeyer*, FR 1993, 793 [796]), können uU die Rspr. und das Schrifttum zum Ver-

anlassungsprinzip bei der Auslegung der AHK herangezogen werden. Dies setzt allerdings eine Klärung voraus, inwieweit die handelsrechtl. Begriffsdefinitionen für § 6 maßgeblich sind. Da die Handelsrechtler heute noch sehr weit von einer derartigen Begriffsinterpretation entfernt sind (so *Wassermeyer*, FR 1993, 793 [796], bezogen auf die „finale“ Interpretation), könnte eine Gesetzesgrundlage aufgrund übergeordneter Rechtsgrundsätze aus dem Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 ableitbar sein (vgl. BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92 BStBl. II 1994, 176; krit. hierzu *Stobbe*, FR 1994, 105 [106f.]).

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

► *Veranlassung durch Anschaffung und Herstellung:* Ist das innere und äußere Moment (Motiv, Beweggrund, Anstoß; s. dazu ausführl. § 9 Anm. 140–149) von Aufwendungen

- die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht und der Betriebsbereitschaft (Anschaffung s. Anm. 163) bzw.
- die Herstellung, Erweiterung oder die wesentliche Verbesserung von WG durch den Verbrauch von Gütern oder die Inanspruchnahme von Diensten (s. Anm. 165–166),

so liegen AHK vor.

► *Veranlassungsorientierte Bestimmung der Anschaffungskosten:* Diese Auslegung kann einerseits aufgrund der handelsrechtl. Begriffsdefinition nach § 255 Abs. 1 HGB („... Aufwendungen, die geleistet werden, um ...“) über das Maßgeblichkeitsprinzip (s. Anm. 180), andererseits auch wegen des strechtl. Veranlassungsprinzips, das übergeordneten Charakter hat, über den Bewertungsvorbehalt nach § 5 Abs. 6 für den AK- und HKBegriff iSd. § 6 abgeleitet werden. Allerdings ist das Veranlassungsprinzip bei den AK nach § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB auf die Einzelkosten begrenzt („soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können“; s. Anm. 186).

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

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

chendes gilt nach BFH v. 14.11.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238 (242 unter Rz. 30 und 32) für die Erlangung der Spielerlizenz eines Fußballspielers, wenn aus deren Anlass eine Provision an einen Spielervermittler gezahlt wird, die deshalb als ANK zu aktivieren sind.

Folgt man dem Veranlassungsprinzip für die stl. HKBewertung, so kann man uU das direkte und indirekte Verursachungsprinzip, das Beanspruchungs- sowie das Einwirkungsprinzip als Zurechnungsprinzipien bei der Bewertung heranziehen (zu den Prinzipien aus der Sicht der Kostenrechnung siehe *Kloock*, KRP-Sonderheft 2/1993, 55 [56]). Folgt man einer derartigen Auffassung, so kann dies – mit gewissen kleineren Abweichungen – uU zu einer Rechtfertigung der HKUntergrenze unter Beachtung von Abs. 1 Nr. 1b führen (s. Anm. 491 ff.; vgl. auch BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176). Da allgemeine Verwaltungskosten idR nicht durch die Herstellung veranlasst sind und daher auch nur über das Durchschnittsprinzip (eher willkürlich) verrechnet werden können, dürften sie dementsprechend auch nicht Bestandteil der HKUntergrenze sein (vgl. auch *Moxter*, BB 1988, 944; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 168). Ebenso kann man über das Veranlassungsprinzip dazu gelangen, dass nicht angemessene (idR fixe) Material- und Fertigungsgemeinkosten nicht in die HK eingerechnet werden dürfen, sofern eine Zurechnung über die o.g. Prinzipien (mit Ausnahme der willkürlichen Verrechnung über das Durchschnitts- oder Tragfähigkeitsprinzip) nicht möglich ist.

172–174 Einstweilen frei.

#### 175 d) Bewertung mit den Anschaffungskosten

Eine „Bewertung“ mit AK bedeutet lediglich die Anwendung der AK als Bewertungsmaßstab auf den Bilanzansatz des WG, nicht dagegen eine Ermittlung des Werts, der dem WG am Bilanzstichtag beizumessen ist. Der Begriff der AK hängt also nicht vom gemeinen Wert oder Teilwert des betreffenden WG ab, auch nicht davon, dass die Aufwendungen den Wert eines WG erhöhen.

Daher sind AK auch diejenigen Aufwendungen, die als überhöht gelten (vgl. *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 20; BFH v. 24.3.1987 – IX R 31/84, BStBl. II 1987, 695 [697]), soweit der Stpfl. die Aufwendungen jedenfalls aus Anlass der Erzielung von Einkünften gemacht hat (BFH v. 3.5.1967 – I 70/64, BStBl. III 1967, 463), also zB nicht etwa durch die Zahlung des Überpreises dem Veräußerer persönlich etwas zuzuwenden wollte (insoweit liegt eine Entnahme vor).

Aufgrund des Prinzips der Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs (s. Anm. 170) ist es konsequent, überhöhte AK, die betrieblich veranlasst und begründbar sind, zu aktivieren (vgl. *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 20; *Wohlgemuth/Radde* in Beck-HdR, B 162 Rz. 33 [12/2018]; *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 18, ggf. Abschreibung auf niedrigeren Wert).

176–179 Einstweilen frei.

**e) Begriff der Anschaffungskosten**

**Schrifttum:** Siehe vor Anm. 160.

**aa) Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Begriffsbestimmung**

180

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

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

Auch vor dem BiRiLiG war der Begriff der AK aus dem Handelsrecht in das EStG übernommen und nach den handelsrechtl. GoB ausgelegt worden (zust. BFH v. 28.4.1977 – IV R 163/75, BStBl. II 1977, 553). Der Bewertungsvorbehalt greift uE aufgrund einer fehlenden strechtl. Definition der AK nicht ein, so dass der Begriff der AK im StRecht nach Maßgabe des Handelsrechts angesetzt werden muss (so zB *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 90 [10/2018]; s. auch FG Berlin v. 22.5.1989 – VIII 223/88, EFG 1990, 224, rkr., sowie R 6.2 EStR). Somit muss im Handels- und StRecht eine einheitliche Begriffsbestimmung für die AK gelten (vgl. *Mathiak*, DStR 1990, 696; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 162: „Begriffe sind im Handels- und Steuerrecht im Prinzip inhaltsgleich“). Die gelegentlich verwandte These des BFH, dass der Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. nicht hinsichtlich der Bewertung gelte (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620), ist uE für den Begriff der AK nicht einschlägig. Aufgrund der handelsrechtl. Kodifizierung und der strechtl. Gesetzeslücke muss uE BFH v. 4.7.1990 (GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [833]), nach dem der handelsrechtl. HKBegriff auch für das EStRecht maßgeblich ist, analog auf den Begriff der AK angewandt werden, so dass der handelsrechtl. AKBegriff für das StRecht maßgeblich ist (vgl. *Hennrichs in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9 Rz. 232; BFH v. 21.1.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638 [640]; BFH v. 19.12.2000 – IX R 100/97, BStBl. II 2001, 699; BFH v. 12.9.2001 – IX R 52/00, BStBl. II 2003, 574; BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369 [370]; BFH v. 8.9.2005 – IV R 52/03, BStBl. II 2006, 128; BFH v. 20.4.2011 – I R 2/10, BStBl. II 2011, 761, Rz. 13; BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238, Rz. 28; BFH v. 29.3.2017 – I R 73/15, BStBl. II 2017, 1065, Rz. 10; BFH v. 7.6.2018 – IV R 37/15, BFH/NV 2018, 1082, Rz. 23). Somit gibt es für einen eigenständigen strechtl. AKBegriff keine Rechtsgrundlage mehr (eine abweichende Meinung konnte man bis 1990 uU auf BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 [625 re. Sp.] stützen).

**bb) Prinzipien und Merkmale zur Begriffsbestimmung der Anschaffungskosten****(1) Allgemeines zum Begriff**

181

Die handelsrechtl. Begriffsbestimmung (s. Anm. 180) wurde in Anlehnung an die frühere BFH-Rspr. gewählt und sollte zu keiner Änderung des vor dem BiRiLiG gültigen AKBegriffs führen (vgl. *Biener/Berneke*, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1986,

111; ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 6; *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/9 Rz. 2 [5/2011]).

Unter AK werden alle Aufwendungen subsumiert, die durch die Anschaffung eines WG veranlasst sind. Hierunter fallen auch die einzeln zurechenbaren Kosten zur „Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht“ und der Betriebsbereitschaft (vgl. *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/9 Rz. 10 [4/2011]). Die AK werden also durch die Höhe der Gegenleistung bestimmt, wobei von der Ergebnisneutralität des Anschaffungsvorgangs auszugehen ist (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 5; *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/9 Rz. 3 [5/2011]; *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 20).

## 182 (2) Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs

Der Begriff der AK ist grds. so auszulegen, dass der Anschaffungsvorgang erfolgsneutral behandelt wird (vgl. BFH v. 26.3.1992 – IV R 74/90, BStBl. II 1993, 96; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 184). Dieses Prinzip soll gewährleisten, dass anlässlich eines Anschaffungsvorgangs einerseits eine Gewinnrealisierung ausgeschlossen ist, andererseits aber auch eine Ergebnisverminderung verhindert wird (vgl. Anm. 170 mwN).

## 183 (3) Veranlassungsprinzip zur Bestimmung der Höhe der Gegenleistung

Unter Gegenleistung werden alle Ausgaben subsumiert, die durch die Anschaffung eines WG veranlasst sind. Nach hM ist der AKBegriff final auszulegen (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 33 mwN; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 12 [11/2016]). Danach kommt es auf die Zweckgerichtetheit der Ausgaben zur Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht und der Betriebsbereitschaft an (vgl. *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/9 Rz. 10 [5/2011]). Auch der BFH macht die Zurechnung von Aufwendungen zu den AK davon abhängig, welchen Zweck der Stpfl. mit ihnen verfolgt.

BFH v. 19.4.1977 – VIII R 44/74, BStBl. II 1977, 600; BFH v. 19.4.1977 – VIII R 119/75, BStBl. II 1977, 601, mit Hinweis auf BFH v. 12.11.1975 – I R 135/73, BStBl. II 1976, 297, unter I.c; BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620, betr. Erwerb eines bebauten Grundstücks in Abbruchabsicht, s. Anm. 350 ff.; BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101; BFH v. 13.9.1984 – IV R 101/82, BStBl. II 1985, 49; BFH v. 15.11.1985 – IV R 170/83, BStBl. II 1986, 60; BFH v. 22.4.1988 – III R 54/83, BStBl. II 1988, 901; *Döllner*, JbFStR 1976/77, 197. Der BFH beschränkte sich früher in diesem Zusammenhang darauf, unter Anschaffung die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht und somit unter AK Aufwendungen zum Zweck der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zu verstehen (zB BFH v. 22.8.1966 – GrS 2/66, BStBl. III 1966, 672; BFH v. 20.12.1972 – I R 73/71, BStBl. II 1973, 266; BFH v. 12.11.1975 – I R 135/73, BStBl. II 1976, 297; BFH v. 2.8.1977 – VIII R 104/74, BStBl. II 1978, 143; BFH v. 16.12.1977 – III R 92/75, BStBl. II 1978, 233; BFH v. 24.11.1978 – III R 121/76, BStBl. II 1979, 366).

Der AKBegriff sollte uE veranlassungsorientiert ausgelegt werden (s. Anm. 171 mwN; BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176).

Der zeitliche Zusammenhang der Aufwendungen mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (kurz: mit dem Erwerb) ist für die Zurechnung der Aufwendungen zu den AK weder erforderlich noch genügend (BFH v. 14.8.1956 – I 82/56 U, BStBl. III 1956, 321). Entscheidend ist vielmehr der sachliche (wirt-

schaftliche) Zusammenhang der Aufwendungen mit der Anschaffung (vgl. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 259 ff. [10/2018]); hierbei kann die Veranlassung (das auslösende Moment; s. Anm. 171) der Aufwendungen als Maßstab dienen. Der Zusammenhang bzw. Anlass kann auch noch bei lange Zeit nach der Anschaffung gemachten Aufwendungen bestehen.

#### (4) Wirtschaftliche Verfügungsmacht

184

Nach BFH v. 22.8.1966 (BFH v. 22.8.1966 – GrS 2/66, BStBl. III 1966, 672) sind AK „die Kosten, die aufgewendet werden, um das Wirtschaftsgut von einem anderen zu erwerben oder – anders ausgedrückt – um es von der fremden in die eigene wirtschaftliche Verfügungsgewalt zu überführen“. Das Kriterium der Erlangung wirtschaftlicher Verfügungsmacht entsprach der stRspr. (vgl. auch BFH v. 16.12.1977 – III R 92/75, BStBl. II 1978, 233) und ist schließlich auch vom Gesetzgeber in der handelsrechtl. – und für das StRecht verbindlichen – Begriffsbestimmung durch die Formulierung „um ... zu erwerben“ kodifiziert worden, wobei allerdings zu beachten ist, dass dieses Kriterium nicht (mehr) als entscheidendes, sondern als eines unter mehreren Kriterien angesehen wird. Nach BFH v. 13.11.1985 (BFH v. 13.11.1985 – I R 145/81, BFH/NV 1986, 331) gilt ein WG als angeschafft, sobald es aus fremder in die eigene Verfügungsmacht überführt ist. Dieser Zeitpunkt ist idR mit der Lieferung (§ 446 BGB) bzw. mit dem Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzung und Lasten gegeben (*Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 39; vgl. BFH v. 28.4.1977 – IV R 163/75, BStBl. II 1977, 553, unter 1.b mwN; BFH v. 3.8.1988 – I R 157/84, BStBl. II 1989, 21: „Verfügungsmacht über Sachen [§ 90 BGB] bedeutet – unmittelbarer oder mittelbarer Besitz an ihnen“; BFH v. 2.9.1988 – III R 53/84, BStBl. II 1988, 1009); zur Anschaffung nach § 4b InvZulG 1982 (sog. Beschäftigungszulage) s. BFH v. 7.12.1990 (BFH v. 7.12.1990 – III R 171/86, BStBl. II 1991, 377), wonach es auf den Realakt der Lieferung und somit auf die objektive Verfügungsmöglichkeit beim Käufer ankommt; im Investitionszulagenrecht reicht der Gefahrübergang, der für die Gewinnrealisierung beim Verkäufer ausreicht (vgl. hierzu zB BFH v. 27.2.1986 – IV R 52/83, BStBl. II 1986, 552), hingegen nicht aus.

#### (5) Betriebsbereiter Zustand

185

Durch die Aufnahme des Merkmals „Versetzung in den betriebsbereiten Zustand“ in die AKDefinition des § 255 Abs. 1 HGB hat der Gesetzgeber klargestellt, dass er auch einen „Anschaffungskostenzeitraum“ anerkennt. Das Kriterium der Betriebsbereitschaft wird vom Schrifttum teils aus dem finalen AKBegriff (Versetzung in den geeigneten Betriebszustand; s. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 33 und 44) gefolgert. Dieses Kriterium hat uE auch eine veranlassungsorientierte Komponente (s. auch Anm. 171), so dass die Aufwendungen aus Anlass für die Betriebsbereitschaft des angeschafften WG zu aktivieren sind; daher sind derartige nachträgliche Aufwendungen (Einzelkosten der Anschaffung) als AK zu qualifizieren (vgl. *Döllerer*, Handels- und Steuerbilanz, BB 1987, Beilage 12, 7, unter Bezug auf BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22, betr. Kosten des Transports, Umladens und erstmaligen Einlagerns von Rohstoffen). In diesem Zusammenhang ist die „Betriebsbereitschaft“ als bestimmungsgemäße, also auch zweckbestimmte Verwendung der angeschafften WG zu verstehen (vgl. BFH v. 12.9.2001 – IX R 52/00, BStBl. II 2003, 574; *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/9 Rz. 5 [5/2011]). Dies hat erhebliche Bedeutung für die Auslegung der ANK sowie der nachträglichen AK. Die

Phase der Betriebsbereitschaft beginnt mit dem Ende des Erwerbsvorgangs und endet, wenn das WG erstmalig den betriebsbereiten Zustand erreicht hat (vgl. *Streim* in HuRB, 1986, 78).

**Beispiel:**

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

Die Betriebsbereitschaft ist unter Beachtung der betrieblichen Verhältnisse objektiv zu beurteilen (vgl. *Kupsch*, StbJb. 1989/90, 115; zu den verschiedenen Kostenarten s. Anm. 204).

186 (6) Zuordnung (Zurechenbarkeit) der Aufwendungen

**Herrschende Meinung:** Nach der AKDefinition des § 255 Abs. 1 HGB werden nur solche Aufwendungen zu den AK gerechnet, die „einzeln zugeordnet werden können“. *Wohlgemuth* (in HdJ, Abt. I/9 Rz. 11 [5/2011]) folgert daraus, dass nur „Einzelausgaben“ in die AK einzubeziehen sind, „Gemeinausgaben“ hingegen unberücksichtigt bleiben müssen. Nach hM (*Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 73 und 204; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 33, 36 [11/2016]; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 164f.) dürfen nur Einzelkosten in die AK einbezogen werden, Gemeinkosten hingegen nicht. Auch H 6.2 „Gemeinkosten“ EStH geht davon aus, dass Gemeinkosten nicht zu den AK gehören. Zu den nicht aktivierungsfähigen (echten) Gemeinkosten zählen bspw. die im Warenbeschaffungsbereich anfallenden Reisekosten einer Einkaufsabteilung, da idR vor Beginn der Reise nicht feststeht, ob und in welchem Umfang eingekauft wird und somit eine einzelne Zuordnung nicht möglich ist (vgl. BFH v. 24.2.1972 – IV R 4/68, BStBl. II 1972, 422; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 38 [11/2016]).

**Kritik:** Diese (wohl im Schrifttum herrschende) Auffassung ist uE insofern undifferenziert, als sie nicht zwischen echten und unechten Gemeinkosten unterscheidet (vgl. *Kirsch* in *Hofbauer/Kupsch*, § 255 HGB Rz. 66 [11/2017]; *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/9 Rz. 32 [5/2011]). Die unechten Gemeinkosten – also die Kosten, die den einzelnen WG zugerechnet werden können, aber etwa aus Wirtschaftlichkeitsgründen des Rechnungswesens tatsächlich nicht erfasst werden – sind uE zu aktivieren, da die Unternehmen aufgrund ihrer Kostenrechnung oft selbst bestimmen können, ob eine direkte oder indirekte Kostenzurechnung erfolgt.

Zum Vorentwurf des BiRiLiG s. *Kommission Rechnungswesen*, DBW-Sonderheft 1979, 61; abl. aufgrund des Gesetzeswortlauts: *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/9 Rz. 32 (5/2011); *Wohlgemuth/Radde* in Beck-HdR, B 162 Rz. 103 f. (12/2018) sowie die o.g. Quellen.

Da es nicht im Ermessen des Stpfl. liegen kann, aus subjektiver Sicht selbst über die Kostenrechnung zu bestimmen, ob hier direkte Kosten oder Gemeinkosten vorliegen, müssen auch hier Objektivierungskriterien – also keine subjektive Sicht – greifen, die an anderer Stelle vom Schrifttum herangezogen werden (vgl. *Kupsch*, StbJb. 1989/90, 115). Daraus folgt, dass bspw. Transport- und Montagekosten, die



zwar theoretisch einzelnen Anschaffungsvorgängen zugerechnet werden könnten, praktisch aber aufgrund von Schlüsselungen (zB Durchschnittskosten je Pkw. oder Arbeitsstunde für Montage bzw. Transport; s. aber BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22, wo als typische Einzelkosten Fertigungslöhne bezeichnet werden; BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892, s. hierzu auch Anm. 202) als unechte Gemeinkosten qualifiziert werden, auch zu aktivieren sind (str.; zur ablehnenden Haltung s. auch ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 137). Auch die Grundsätze der Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs sowie das Veranlassungsprinzip (s. Anm. 170 und 171) gebieten es, diese Kosten zu aktivieren, da sie zumindest über das Beanspruchungs- oder Kosteneinwirkungsprinzip den AK zugerechnet werden können. „Nur bei Einbeziehung aller variablen Kosten in die Anschaffungskosten ist die Erfolgsneutralität des Beschaffungsvorgangs sichergestellt“ (*Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/9 Rz. 33 [5/2011]). Aufgrund des Kriteriums der Erfolgsneutralität ist es folglich konsequent, die variablen (unechten) Gemeinkosten in die AK einzubeziehen, während für die fixen (echten) Gemeinkosten bei den AK ein Aktivierungsverbot der Zielsetzung des AKBegriffs entspricht (vgl. *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/9 Rz. 33 [5/2011]).

Einstweilen frei.

187–189

## f) Umfang der Anschaffungskosten

### aa) Zusammensetzung – Überblick

190

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

So zB *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/9 Rz. 12 (5/2011); *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 50; s. auch BFH v. 11.9.1991 – XI R 4/90, BFH/NV 1992, 169 (170): „Zu den Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts gehören außer dem Anschaffungspreis auch die Anschaffungsnebenkosten, ...“.

Der Anschaffungspreis ist zu korrigieren um die sog. Anschaffungspreisänderungen. Hierunter fallen nicht nur die in § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB explizit genannten „Anschaffungspreisminderungen“, sondern auch „Anschaffungspreiserhöhungen“ (vgl. *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 61–66). Die Anschaffungspreiserhöhungen werden im Schrifttum zT auch unter die nachträglichen AK, die in § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB explizit genannt werden, subsumiert (vgl. zB ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 45–48; *Federmann/Müller*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IFRS, 13. Aufl. 2018, 410).

Neben dem Anschaffungspreis gehören ferner die in § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB genannten ANK zu den AK. Unter die ANK fallen einerseits die Erwerbsnebenkosten, andererseits auch die Aufwendungen zur Versetzung in die Betriebsbereitschaft, soweit man diese direkt zuordnen könnte (vgl. Anm. 176). Diese sind auch dann zu berücksichtigen, wenn sie nachträglich anfallen (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Schematisch kann man die ANKBestandteile wie folgt darstellen (vgl. *Federmann/Müller*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 13. Aufl. 2018, 407):

|                   |   |
|-------------------|---|
| Anschaffungspreis |   |
| ./.               | Anschaffungspreisminderungen                            |
| +                 | Anschaffungspreiserhöhungen                             |
| +                 | Erwerbsnebenkosten                                      |
| +                 | Aufwendungen zur Versetzung in die Betriebsbereitschaft |
| +                 | nachträgliche AK (Anschaffungspreisänderungen, ANK)     |
| <hr/>             |   |
| =                 | Anschaffungskosten                                      |

## bb) Anschaffungspreis

### 191 (1) Rechnungspreis – Kaufpreis – Vertrags- bzw. Übernahmepreis

Ausgangsgröße und idR Hauptbestandteil der AK ist der Anschaffungspreis für den Erwerb eines WG. Unter Anschaffungspreis versteht man den Kaufpreis (Rechnungspreis oder gezahltes Entgelt) des erworbenen WG. Vom Rechnungspreis ist nach § 9b Abs. 1 Satz 1 die in Rechnung gestellte Vorsteuer, sofern sie beim Stpfl. abziehbar ist (§ 15 UStG), abzuziehen (vgl. *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 51). Nachträgliche Vorsteuerberichtigungen nach § 15a UStG führen nach § 9b Abs. 2 zu keinen nachträglichen Änderungen der AK.

Es ist nur der Betrag zu aktivieren, der tatsächlich für das WG aufgewendet wird (vgl. BFH v. 18.9.1991 – XI R 18/89, BFH/NV 1992, 32 [33]: „... nur der tatsächlich geleistete Betrag [kann] bei den Anschaffungskosten berücksichtigt werden“); entscheidend ist also die „Ausgabenwirksamkeit“ des Rechnungspreises (vgl. *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/9 Rz. 9 [5/2011]). Die Ausgabenwirksamkeit ist dabei anstelle eines Abgangs von Aktiva (Kasse, Bank, Forderungen) auch in dem Zugang von Passiva (idR Verbindlichkeit, aber auch Übernahme eines ungewissen Risikos, zB Altlasten, Pensionen in Form von Rückstellungen) möglich (vgl. *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/9 Rz. 9 [5/2011]). Entscheidend für die Höhe der AK und des Anschaffungspreises ist die Höhe der Verpflichtung zur Gegenleistung (vgl. BFH v. 10.4.1973 – VIII R 157/72, BStBl. II 1973, 595). Diese Verpflichtung kann vertraglich festgeschrieben sein. Ebenso kann die Übernahme von WG (zB Hofübernahme durch Kinder) an die Übernahme von Ausgleichszahlungen oder Verbindlichkeiten geknüpft sein.

Vgl. hierzu BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837, betr. Abfindungszahlungen an Miterben als AK; keine AK sind Versorgungsleistungen für die Eltern (sog. Altenteil oder Leibgedinge), so BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847 (851 f.); Übernahme von Verbindlichkeiten sowie Zusage einer Abstandsanzahlung hingegen AK, vgl. BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847 (853 f.); s. auch BFH v. 20.12.1990 – XI R 4/86, BFH/NV 1991, 384; BFH v. 30.1.1991 – XI R 6/84, BFH/NV 1991, 453, betr. Kaufpreisverzicht durch Schenkung keine AK; BFH v. 5.6.1991 – XI R 3/84, BFH/NV 1991, 679, betr. Abfindungszahlungen an Bruder für Erbverzicht als AK; BFH v. 20.12.1990 – XI R 4/83, BFH/NV 1991, 449; BFH v. 3.7.1991 – X R 26/90, BFH/NV 1991, 812, betr. Zusage sog. Gleichstellungsgelder als AK; s. auch Anm. 193 „Erbauseinandersetzung“, „vorweggenommene Erbfolge“ und „dingliche Lasten“.

Obige Ausführungen zur Höhe der Verpflichtung zur Gegenleistung und zum Anschaffungspreis gelten auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3. Die AK bestehen in dem Wert der Verpflichtung, nicht in ihrem hiervon etwa abweichenden Nennbetrag (so zB BFH v. 10.4.1991 – XI R 7, 8/84, BStBl. II 1991, 791 [792] mwN). Über zinslose Stundung s. Anm. 208.

**(2) Anschaffungspreis in ausländischer Währung**

192

**Schrifttum:** *Tubbesing*, Bilanzierungsprobleme bei Fremdwährungsposten im Einzelabschluß, ZfbF 1981, 804; *HFA des IDW*, Geänderter Entwurf einer Verlautbarung zur Währungsumrechnung im Jahres- und Konzernabschluß, WPg 1986, 664.

**Weiteres Schrifttum** Siehe vor Anm. 20.

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

Entscheidend für die Umrechnung des Anschaffungspreises ist seit dem BilMoG wegen § 256a HGB der Devisenkassamittelkurs (§ 256a HGB) zum Anschaffungszeitpunkt, dh. der Tag, an dem der Stpfl. die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das WG erlangt (vgl. H 6.2 „Ausländische Währung“ EStH; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 22; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 26 [11/2016]; *Wohlgemuth/Radde* in *Beck-HdR*, B 162 Rz. 45–50, insbes. Rz. 49 [12/2018]; einer Differenzierung nach Geld und Briefkurs bedarf es nach dem BilMoG nicht mehr, s. Anm. 22 f., 31).

Der Anschaffungszeitpunkt ist auch bei Kauf auf Ziel maßgebend. Vgl. *Schubert/Gadek* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 55; *Wohlgemuth/Radde* in *Beck-HdR*, B 162 Rz. 46 (12/2018); str.; nicht maßgeblich ist uE der Buchungstag (so *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 63 unter Verweis auf *HFA des IDW*, WPg 1986, 664, wo der Zeitpunkt der Erstverbuchung als zulässig erachtet wird).

**Bei Anzahlungen und bei Barzahlung** ist der tatsächlich aufgewandte Euro-Betrag für die Bemessung der AK zu erfassen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 63; *Schubert/Gadek* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 53 f.; *Wohlgemuth/Radde* in *Beck-HdR*, B 162 Rz. 45 [12/2018]).

**Kurssicherung:** Werden zu bestimmten Anschaffungsvorgängen einzeln zuordenbare Kurssicherungsgeschäfte (Kongruenz) durchgeführt, so werden durch den Terminkurs die AK des WG und durch die erstmalige (zeitnahe) Buchung der Betrag der Kaufpreisverbindlichkeit fixiert (somit konkretisierbar im Sinne der Einzelbewertung nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Dieser Terminkurs ist idR bei der Bemessung der AK heranzuziehen, sofern die Kurssicherung nicht aufgegeben wird (vgl. *Tubbesing*, ZfbF 1981, 804 [825 f.]; *Schubert/Gadek* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 54; zu Swaps und Deckungsgeschäften s. *Wohlgemuth/Radde* in *Beck-HdR*, B 162 Rz. 50 [12/2018]).

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

**(3) Sonderfälle zur Ermittlung der Anschaffungskosten**

193

**Bauherrenmodell:** Wenn Anleger nicht als Bauherren, sondern als Erwerber eines bebauten Grundstücks beurteilt werden – etwa weil sie sich an einem vom Projektanbieter vorformulierten Vertragswerk beteiligen und sich jeweils durch die Pro-

jektanbieter vertreten lassen –, so galten alle – auf den Erwerb des bebauten Grundstück gerichteten – Aufwendungen als AK der bebauten Grundstücke zu behandeln (vgl. BFH v. 14.11.1989 – IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299; dazu BMF v. 14.3.1990 – IV B 1 - S 2285a - 5/90, BStBl. I 1990, 147; BFH v. 11.1.1994 – IX R 82/91, DStR 1994, 931; BFH v. 8.5.2001 – IX R 10/96, BStBl. II 2001, 720; BFH v. 28.6.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 369 [10/2018]). Diese Grundsätze galten auch für das sog. Modernisierungsmodell (vgl. BFH v. 30.7.1991 – IX R 43/89, BStBl. II 1991, 918; BFH v. 4.2.1992 – IX B 39/91, BStBl. II 1992, 883; BFH v. 4.3.1992 – IX B 24/91, BFH/NV 1992, 648; BFH v. 28.6.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717; BFH v. 12.9.2001 – IX R 52/00, BStBl. II 2003, 574, unter II.2.b bb; BFH v. 10.12.2004 – IX B 100/04, BFH/NV 2005, 697). Diese Rspr. wurde aber durch BFH v. 26.5.2018 (BFH v. 26.5.2018 – IV R 33/15, BFH/NV 2018, 1024) wegen der Schaffung der Spezialvorschrift des § 15b aufgegeben; damit werden sog. Fondsetablierungskosten als Betriebsausgaben bzw. bei vermögensverwaltenden Fonds als WK anerkannt; durch das sog. Nichtanwendungsgesetz des § 6e soll aber der frühere Rechtszustand wiederhergestellt werden (s. auch § 6e).

**Dingliche Lasten:** Übernimmt ein Erwerber ein WG (zB ein Grundstück mit Erbaurecht, Grundpfandrecht, Nutzungen oder Dienstbarkeiten), entstehen dem Erwerber durch die dingliche Last (zunächst) keine AK (BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296); Zahlungen zur Ablösung eines dinglichen Rechts (zB Grundpfandrecht, Nutzungsrechte, Nießbrauch) führen hingegen zu nachträglichen AK (BFH v. 26.1.2011 – IX R 24/10, BFH/NV 2011, 1480, mwN; BFH v. 17.6.2018 – IV R 37/15, BFH/NV 2018, 1082, Rz. 28 f.; s. auch *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 305–309 [10/2018]); s. auch „Erbbaurecht“.

**Einlage:** Siehe Abs. 1 Nr. 5 und Anm. 850 ff.; zur verdeckten Einlage nach Abs. 6 s. Anm. 1726.

#### **Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge:**

**Schrifttum:** Siehe vor Anm. 1200; vor § 16 Anm. 80 und vor § 16 Anm. 90.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80, ber. 464; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253.

Sie können in bestimmten Fällen zu AK führen. Dies richtet sich nach den Beschlüssen des Großen Senats des BFH (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837; BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847). Nach früherer Rspr. galten der Erbfall und die anschließende Erbauseinandersetzung als Einheit, wobei unterstellt wurde, dass ein Miterbe, der die anderen Erben auszahlte, den Betrieb unmittelbar vom Erblasser übernommen hatte. Dies hatte zur Folge, dass Ausgleichszahlungen an die Miterben nicht als AK des Betriebs berücksichtigt werden konnten. Nach BFH v. 5.7.1990 (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837) sind in Erbfall und Erbauseinandersetzung zwei selbständige Rechtsakte zu sehen (s. § 16 Anm. 83–84).

► **Abfindungen (Ausgleichszahlungen):** Im Rahmen der Erbauseinandersetzung führen Abfindungen an die weichenden Erben zu AK beim übernehmenden Erben, während bei den weichenden Erben ein Veräußerungsgewinn nach §§ 16, 34 entsteht (s. § 16 Anm. 83 mwN; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 14–17; vgl. auch *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 204–237 [7/2016]; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 798 ff., 807; *Groh*, StbJb. 1990/91, 9). Für den ererbten Anteil des fortführenden

Erben sind keine AK anzusetzen. Keine AK eines Betriebs sind auch dann anzunehmen, wenn ein Alleinerbe einen Betrieb übernimmt und die bisherigen Buchwerte fortführt (§ 6 Abs. 3; vgl. *M. Prinz* in *B/B*, § 6 Rz. 1/126 [6/2015]); dies gilt auch bei mehreren Erben, wenn eine Erbengemeinschaft einen Betrieb ohne Auseinandersetzung fortführt (s. Anm. 1234). Allerdings sind auch bei Fortführung von Buchwerten ANK (zB Notarkosten) zusätzlich zu aktivieren (so BFH v. 9.7.2013 – IX R 43/11, DStR 2013, 1984; s. Anm. 200).

- ▶ *Für den Fall der vorweggenommenen Erbfolge* hat der Große Senat des BFH (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847) entschieden, dass zugesagte Versorgungsleistungen an die Übergeber (sog. Altenteil an die Eltern oder Leibgedinge) keine AK darstellen, da „eine dem Übergeber zugesagte Rente ... in der Regel eine außerbetriebliche Versorgungsrente, nicht aber eine Veräußerungsrente dar[stelle]“ (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847 [850 mwN]); s. dazu § 16 Anm. 93); Gleiches gilt für eine Versorgungsverpflichtung hinsichtlich der Pflege in alten und kranken Tagen (vgl. BFH v. 24.4.1991 – XI R 9/84, BStBl. II 1991, 794). In einer weiteren Entsch. hat der BFH vom bisherigen Eigentümer ausbedungene Nutzungsrechte (Wohnrechte), die auch vom bisherigen Eigentümer im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge an Dritte zugewendet wurden, analog den Versorgungsleistungen nicht als AK des Übernehmers anerkannt (vgl. BFH v. 10.4.1991 – XI R 7, 8/84, BStBl. II 1991, 791). Ein dem Übergeber zugesagtes Nutzungsrecht mindert den Wert des betreffenden WG (zB Grundstück) und ist bei einer Aufteilung eines Rechtsgeschäfts in einen entgeltlichen (zB Abstandszahlungen) und unentgeltlichen Teil zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 24.4.1991 – XI R 5/83, BStBl. II 1991, 793). Der BFH behandelt einen Übergabevertrag aufgrund der wenigstens teilweisen unentgeltlichen Zuwendung als Schenkung (vgl. BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847 [851]), weswegen der Übernehmende auch die Buchwerte entsprechend § 6 Abs. 3 und entsprechend § 11d EStDV die Ausgangswerte des Übergebers hinsichtlich des übernommenen Vermögens übernehmen kann (zu ANK s. Anm. 200).
- ▶ *Die Zusage von Ausgleichszahlungen und Abstandszahlungen* (sog. Gleichstellungsgelder an Angehörige) und die Übernahme von Verbindlichkeiten, sofern diese nicht unter den Voraussetzungen des Abs. 3 geschieht, führen hingegen beim Übernehmer zu AK (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847 [851]); Übernahme betrieblicher Verbindlichkeiten sind hingegen keine AK von Geschäftsanteilen, da betriebliche Schulden; s. dazu Anm. 1233; vgl. *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 48 und 67f; *Schmidt* in *Schmidt*, 13. Aufl. 1994, § 16 Rz. 120c mwN; bei Vermächtnis keine AK, s. *Söffing*, DStR 1991, 201 [205]; str.; krit. *Paus*, FR 1991, 69). Leistet der Übernehmer – statt einer Versorgungszusage – eine Abstandszahlung an den Übergeber, so liegt ein Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäft vor mit der Folge, dass in Höhe der Abstandszahlung AK gegeben sind (vgl. BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89 BStBl. II 1990, 847 [853]; s. auch Anm. 1233 und § 16 Anm. 63). Dies gilt auch, wenn Ausgleichszahlungen an Dritte (Gleichstellungsgelder an Angehörige) geleistet werden (vgl. BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89 BStBl. II 1990, 847 [853]). In der Übernahme von persönlichen Verbindlichkeiten des Übergebers wird eine Schenkungsaufgabe gesehen, deren Begleichung durch den Übernehmer zu AK des WG gehören, da hier Aufwendungen getätigt werden, um die Verfügungsmacht über ein WG (zB Betrieb, Hof) zu erlangen (vgl. BFH v. 6.12.2006 – IX R

25/06, BStBl. II 2007, 265). Zahlungen zur Ablösung eines aufgrund eines Vermächtnisses oder im Rahmen der Erbauseinandersetzung eingeräumten Wohn- oder Nutzungsrechts stellen (nachträgliche) AK dar (vgl. BFH v. 28.11.1991 – XI R 2/87, BStBl. II 1992, 381; BFH v. 21.7.1992 – IX R 72/90, BStBl. II 1993, 486; BFH v. 21.7.1992 – IX R 14/89, BStBl. II 1993, 484; BFH v. 26.1.2011 – IX R 24/10, BFH/NV 2011, 1480, Rz. 9).

**Erbbauerecht:** Das Erbbauerecht ist ein Dauerrechtsverhältnis, für das als schwebendes Geschäft keine AK anzusetzen sind, sofern sich Leistung und Gegenleistung ausgleichen. Insoweit kann der Erbbauzins bzw. dessen Barwert nicht aktiviert werden. Im Gegensatz zu den Erbbauzinszahlungen sind aber die Aufwendungen für den Erwerb des Erbbauerechts (Grunderwerbsteuer, Maklerprovision, Notariatsgebühren) als Erwerbsnebenkosten (s. auch Anm. 201) aktivierungspflichtig (vgl. BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70); s. auch „Dingliche Lasten“ und § 5 Anm. 1052. Ebenso sind vom Erbbauberechtigten übernommene Erschließungskosten AK des Erbbauerechts (vgl. BFH v. 23.11.1993 – IX R 84/92, BStBl. II 1994, 292).

**Fernseh- und Filmfonds:** Wenn der Fonds echte Chancen und Risiken übernimmt und Einfluss auf die Herstellung der Fernsehproduktion (zB Auswahl der Schauspieler, Einflussnahme auf das Drehbuch, Produktion und Kalkulation) hat, ist er Hersteller (so tendenziell auch *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 151.1 [12/2016]; s. auch FG München v. 8.4.2011 – 1 K 3669/09, EFG 2011, 1974, rkr.); wälzt er derartige Risiken hingegen (fast) vollständig auf den Produzenten oder Dienstleister ab, ist er hingegen nach der (wohl zutreffenden) Auffassung der FinVerw. Erwerber (vgl. BMF v. 5.8.2003 – IV A 6 - S 2241-81/03, BStBl. II 2003, 406, Rz. 9; zur Gestaltung von Filmfonds s. *Hoffmann*, StuB 2012, 569; s. auch „Bauherrenmodell“ und § 6e).

**Hingabe an Erfüllungs Statt (§ 364 Abs. 1 BGB):** Besitzt der Stpfl. eine betriebliche Geldforderung und gibt der Schuldner ihm an Erfüllungs Statt ein WG, dessen gemeiner Wert unter dem Betrag der Geldforderung liegt, so bestehen die AK des WG uE nicht im Nennbetrag der Forderung; der Stpfl. erlässt vielmehr seinem Schuldner gewinnmindernd einen Betrag in Höhe des Unterschieds zwischen dem Nennbetrag der Forderung und dem gemeinen Wert des empfangenen WG. Als AK des WG ist daher nur ein Betrag in Höhe seines gemeinen Werts anzusetzen. Dies gilt auch, wenn der Stpfl. die nicht vollwertige Forderung von zB nominell 6000 € an einen Dritten zur Tilgung einer Kaufpreisschuld von 4000 € abtritt; auch bestehen die AK des gekauften WG nur in dem Wert der Forderung von 4000 € (vgl. RFH v. 5.10.1932, RStBl. 1932, 1065); s. auch *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 304 (7/2016).

**Immobilienfonds:** Siehe Bauherrenmodell; vgl. BFH v. 11.1.1994 – IX R 82/91, BStBl. II 1995, 166; BFH v. 28.6.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717, betr. Eigenkapitalvermittlungsprovisionen als AK bzw. HK.

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

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

**Liquidation:** Der entgeltliche Übergang des wirtschaftlichen Eigentums von einem Dritten auf den Stpfl. (s. Anm. 163) wird als Voraussetzung einer Anschaffung iSd. EStG betrachtet (s. zB § 23 Anm. 91; § 6b Anm. 54 betr. Einlage; § 6b Anm. 170 „Auflösung einer Kapitalgesellschaft“; BFH v. 1.10.1975 – I R 198/73, BStBl. II 1976, 113, betr. Sonderabschreibungen). Keine Anschaffung iSd. § 23 liegt nach Ansicht des BFH vor, wenn den Gesellschaftern einer aufgelösten GmbH in der Liquidation dieser Gesellschaft gem. § 72 GmbHG ein zum Gesellschaftsvermögen gehörendes Grundstück übertragen wird und der Vermögensübertragung kein schuldrechtl. Vertrag vorausgegangen ist (vgl. BFH v. 19.4.1977 – VIII R 23/75, BStBl. II 1977, 712). Es liegt uE jedenfalls eine Anschaffung iSd. § 6 vor, da die Ersetzung des bisherigen Buchwerts der Beteiligung durch den gemeinen Wert der aus dem Gesellschaftsvermögen übertragenen WG wirtschaftlich wie eine Veräußerung der Beteiligung und eine Anschaffung der WG wirkt, so dass mit dieser Gegenleistung ein fiktiver entgeltlicher Erwerb angenommen werden kann; s. auch § 17 Abs. 4: Der Untergang der Anteile einer privaten wesentlichen Beteiligung an einer KapGes. nebst Auskehrung des Vermögens aus der Liquidationsmasse der Gesellschaft wird einer Veräußerung der Beteiligung gleichgestellt und muss folglich wie eine Anschaffung der WG behandelt werden.

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

**Modernisierungsmodell:** Verkauf eines Altbaus mit anschließender Modernisierung als AK oder HK oder BA/WK, s. dazu FG Berlin-Brandenb. v. 22.8.2013 – 10 K 12122/09, EFG 2013, 1903, rkr., mit Anm. *Willenkemper*, NZB nach BFH v. 24.4.2014 – IX B 120/13, unbegründet; s. auch BFH v. 29.2.2012 – IX R 13/11, BFH/NV 2012, 1422, insbes. Rz. 35 und 38, in der ein Fonds als Hersteller angesehen wurde, da der „Altbau“ als betriebsbereit – also bewohnbar – angesehen wurde. Wird aber im Rahmen eines Modells ein Gebäude erworben, entmietet und anschließend komplett modernisiert, so handelt es sich uE um den Erwerb und somit um AK, da das Gebäude in den (subjektiv beabsichtigten) betriebsbereiten Zustand gebracht werden muss; steht allerdings beim Erwerb der Immobilie, die zumindest teilweise (noch) bewohnt wird, noch nicht fest, ob und wann eine umfassende Instandsetzung erfolgen wird, fallen spätere Modernisierungsmaßnahmen unter den Begriff der Herstellung und der Herstellungskosten (ggf. auch Erhaltungsaufwand; s. Anm. 271 ff.); s. auch „Schiffsfonds“ und § 6e.

**Nießbrauch:** Zahlungen zur Ablösung eines Nießbrauchs stellen nachträgliche AK dar, da das Recht zur Nutzung des WG zuvor beschränkt war und die Ablösumme die Beschränkung der Eigentümerbefugnisse beseitigt. Dies gilt auch, wenn das Nutzungsrecht im Rahmen der Erbauseinandersetzung (unentgeltlich) eingeräumt wird oder wenn das Grundstück zuvor unentgeltlich erworben wurde (vgl. BFH v. 21.7.1992 – IX R 72/90, BStBl. II 1993, 486; BFH v. 21.7.1992 – IX R 14/89, BStBl. II 1993, 484; so auch inzwischen im sog. Nießbraucherlass, BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 25, 57 und 59).

**Schiffsfonds:** Fonds als Erwerber; daher galten Aufwendungen für die Konzeption, Platzierung des Eigenkapitals, Prospekterstellung, Finanzierungsvermittlung sowie für die Geschäftsbesorgung und die Kontrolle der Mittelverwendung als AK des Schiffs, wenn die Gesellschafter des Fonds das wirtschaftliche Geschäftsmodell (Anschaffung, Verwaltung, Vercharterung) nicht beeinflussen können (so BFH v. 14.4.2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709). Diese Rspr. wurde aber durch BFH v. 26.5.2018 (BFH v. 26.5.2018 – IV R 33/15, BFH/NV 2018, 1024) wegen der Schaffung der Spezialvorschrift des § 15b aufgegeben und diese Aufwendungen als BA

bzw. bei vermögensverwaltenden Fonds als WK anerkannt; durch das sog. Nichtanwendungsgesetz des § 6e soll aber der frühere Rechtszustand wiederhergestellt werden (vgl. *Zapf*, FR 2019, 804 [805]; s. auch „Bauherrenmodell“ und die Kommentierung zu § 6e).

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

Ist dem Veräußerer bei Aufnahme der dann durch den Stpfl. übernommenen Darlehensschuld ein Disagio einbehalten worden und übernimmt der Stpfl. die Schuld zum Nennbetrag (so dass er dem Veräußerer das Disagio erstattet), so gehört nur derjenige Teil des Disagios zu den AK, der auf die Zeit entfällt, die von der Darlehensaufnahme bis zur Schuldübernahme verstrichen ist; der Rest bildet durch Rechnungsabgrenzung zu verteilende Finanzierungskosten des Stpfl. (vgl. BFH v. 22.1.2003 – X R 41/98, BFH/NV 2003, 757; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 375 „Dammum“ [10/2018]).

**Wert des angeschafften Wirtschaftsguts:** Er kann ein Beweisanzeichen für die Höhe der zur Anschaffung gemachten Aufwendungen bilden, wenn nämlich im einzelnen Fall angenommen wird, dass die AK des erworbenen WG sich mit seinem gemeinen Wert decken (s. Anm. 1700 ff. über mittelbare Wertermittlung beim Tausch; Anm. 210 über unbestimmte Leistungen als AK).

**Windkraftfonds:** Aufwendungen für Prospekterstellung und Prüfung, Koordinierung/Baubetreuung und Eigenkapitalvermittlungsprovisionen stehen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erlangung des Eigentums und galten als AK (BFH v. 14.4.2011 – IV R 15/09, BStBl. II 2011, 706). Durch BFH v. 26.5.2018 (BFH v. 26.5.2018 – IV R 33/15, BFH/NV 2018, 1024) wurde diese Rspr. wegen der Schaffung der Spezialvorschrift des § 15b aufgegeben, womit diese Aufwendungen als BA bzw. bei vermögensverwaltenden Fonds als WK anerkannt werden. Durch das sog. Nichtanwendungsgesetz des § 6e soll aber der frühere Rechtszustand wiederhergestellt werden (vgl. *Zapf*, FR 2019, 804 [805]; s. auch „Bauherrenmodell“, „Immobilienfonds“, „Schiffsfonds“ sowie „Windpark“ und § 6e).

**Windpark:** Eine Windenergieanlage (Windpark) besteht gem. BFH (BFH v. 14.4.2011 – IV R 52/09, 257, BStBl. II 2011, 929) aus mehreren selbständigen WG (bspw. Fundament, Transformator, Verkabelung), bewertet zu AK. Die Aufteilung der AK erfolgt zweistufig: Aufteilung der unmittelbar zurechenbaren Aufwendungen als AK auf die einzelnen WG, danach Verteilung der übrigen (aktivierungspflichtigen) Aufwendungen entsprechend dem Verhältnis der auf der ersten Stufe



ermittelten AK; so BFH v. 14.11.2011 – IV R 52/09, BStBl. II 2011, 929, insbes. Rz. 24 unter Bezugnahme auf BFH v. 14.11.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696; s. auch „Windkraftfonds“ und § 6e.

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

## cc) Anschaffungspreisänderungen

### (1) Begriff und Abgrenzung

194

**Begriff:** Unter einer „Änderung“ des Anschaffungspreises versteht man eine durch die Anschaffung veranlasste Erhöhung oder Verringerung der bisherigen, durch die Anschaffung veranlassten Aufwendungen. Von den Anschaffungspreisänderungen sind die ANK und die nachträglichen AK, die zusätzliche – bisher noch nicht (ihrer Art nach) erfasste – Kosten betreffen, zu unterscheiden. Anschaffungspreisänderungen sind also nachträgliche Preiskorrekturen. Derartige Preiskorrekturen können nicht nur beim Anschaffungspreis, sondern auch bei ANK (vgl. *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/9 Rz. 16, 44 [5/2011]) und nachträglichen AK anfallen.

**Abgrenzung:** Von Änderungen der AK sind solche Vorgänge zu unterscheiden, die sich zwar ebenfalls auf ein angeschafftes WG beziehen und ebenfalls Vermögenminderungen oder -erhöhungen des Stpfl. bilden, aber nicht durch die Anschaffung veranlasst sind und daher die AK des WG nicht beeinflussen. Beispiel: Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand auf ein angeschafftes WG (sog. anschaffungsnahe Aufwendungen; Abgrenzung von AK s. Anm. 167 und 480).

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

- ▶ *Der Wert der Gegenleistung*, die der Stpfl. zu erbringen hat, kann nach der Anschaffung steigen oder fallen. Hängt diese Veränderung von dem Eintreten künftiger Ereignisse, die das erworbene WG betreffen, ab (zB Erreichen bestimmter Gewinne beim Unternehmenskauf, Pönalen wegen Nichteinhaltung bestimmter Arbeitsplatz- oder Investitionszusagen), so liegen nachträgliche Anschaffungspreisänderungen vor, die idR schon im Kaufvertrag festgelegt sind. Anders ist dies hingegen, wenn die Änderung nicht im angeschafften WG, sondern in der eingegangenen Verbindlichkeit (zB Rentenverpflichtung) begründet ist. Tritt die Wertänderung außerhalb des Anschaffungsvorgangs auf und ist sie vom angeschafften WG unabhängig, so gehen das angeschaffte WG einerseits und die dafür eingegangene Verbindlichkeit andererseits getrennte Wege. Das gilt zB, wenn der Stpfl. für die Anschaffung von Maschinen, die er erhalten hat, Waren liefern muss und deren gemeiner Wert nach der Anschaffung der Maschinen steigt (BFH v. 16.7.1964 – IV 377/62 U, BStBl. III 1964, 622: Entsprechend bilden die erhöhten Leistungen bei ihrem Empfänger laufende Einnahmen, also keinen Teil des Veräußerungsentgelts). Das Gleiche gilt zB bei einer Änderung der Verbindlichkeit infolge einer Währungsänderung (s. Anm. 192; glA BFH v. 16.12.1977 – III R 92/75, BStBl. II 1978, 233; *Rau*, BB 1968, 577) oder eines Rentenwagnisses (s. § 5 Anm. 1325; § 9 Anm. 391–400); s. hierzu aus handelsrechtl. Sicht zB *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 63–66 mwN.

- ▶ **Wertsicherungsklausel:** Die Veränderung einer Verbindlichkeit, die der Stpfl. als Gegenleistung für die Anschaffung aufgrund einer Wertsicherungsklausel (*Reichel*, BB 1983, 1072) eingegangen ist, erhöht oder vermindert nicht die AK, sondern wirkt sich unmittelbar erfolgswirksam aus (vgl. BFH v. 16.1.1979 – VIII R 38/76, BStBl. II 1979, 334; BFH v. 29.11.1983 – VIII R 231/80, BStBl. II 1984, 109, betr. Leibrente, s. dort zur abweichenden Beurteilung bei Einkünften aus VuV; BFH v. 6.2.1987 – III R 203/83, BStBl. II 1987, 423 [426]; vgl. auch *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 66; *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 65).
- ▶ **Abweichend gelagerte Fälle** (vgl. BFH v. 20.1.1965 – I 12/62 U, BStBl. III 1965, 296, betr. Herabsetzung der Vermögensabgabe; BFH v. 29.7.1960 – VI 200/58, StRK EStG § 7 R. 67, betr. Erlass von Umstellungsgrundschulden): Diese Entsch. stehen dem Grundsatz, dass eine Wertänderung der Gegenleistungsverpflichtung die AK nicht berührt, nicht entgegen (BFH v. 31.8.1972 – IV R 93/67, BStBl. II 1973, 51, unter I.3).
- ▶ **Rechtsstreitigkeit:** Siehe Anm. 206.

**Zeitpunkt der Änderung:** Er ist für die Qualifizierung eines Vorgangs als Änderung der AK ohne Bedeutung. Insbesondere können – weitere, zusätzliche – AK noch lange nach der Anschaffung anfallen (vgl. BFH v. 6.2.1987 – III R 203/83, BStBl. II 1987, 423 [427]; *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 60).

## 195 (2) Anschaffungspreisminderungen

Unter Anschaffungspreisminderungen fallen alle Preisnachlässe, die einem Anschaffungsvorgang einzeln zugeordnet werden können. Die Absetzung von Anschaffungspreisminderungen soll dazu führen, dass nur der tatsächlich aufgewendete Geldbetrag als AK angesetzt wird, damit der Anschaffungsvorgang erfolgsneutral bleibt (vgl. BFH v. 3.8.1976 – VIII R 101/71, BStBl. II 1977, 65; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 187–189). Für die Absetzung genügt – entsprechend den unechten Gemeinkosten bei den ANK – die einzelne Zurechenbarkeit (s. Anm. 186).

**Preisnachlässe:** Hierzu zählen zB Rabatte, Boni, Provisionen sowie Skonti (vgl. BFH v. 22.4.1988 – III R 54/83, BStBl. II 1988, 901). Für die Gewährung von Rabatten, Provisionen uÄ ist es unerheblich, ob derjenige, der die Anschaffungspreisminderung „gewährt, formalrechtlich in die Rechtsbeziehungen des Anschaffungsgeschäfts einbezogen ist oder nicht“ (BFH v. 22.4.1988 – III R 54/83, BStBl. II 1988, 901 [902]). Entscheidend ist vielmehr, dass der Erwerber die Vergünstigung wirtschaftlich dem Anschaffungsvorgang zuordnen kann. Sowohl ein Anteil aus der Provision des Verkäufers, der dem Erwerber zugeht, als auch ein zusätzlicher Nachlass eines Fahrzeugherstellers, zu dem der Käufer keine Rechtsbeziehungen hatte, mindern die AK, da sie sich wirtschaftlich als Vergünstigung (Nachlass, Rabatt) zum Anschaffungsgeschäft darstellen (vgl. BFH v. 22.4.1988 – III R 54/83, BStBl. II 1988, 901; *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 61 f.).

- ▶ **Boni** werden meist nachträglich gewährt und betreffen idR Güter des UV (hier uU für auf Lager liegendes UV pauschale Absetzung möglich – soweit eine einzelne Zurechenbarkeit möglich ist [ansonsten Verbot der Absetzung], s. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 50; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 325–327 [10/

2018]). Sollte ein Bonus für den Kauf von Gegenständen des AV (Orientierung an Umsatz- oder Mengengrößen) gewährt worden sein (zB beim zentralen Möbeleinkauf), so ist eine anteilmäßige (prozentuale) Anschaffungspreisminderung vorzunehmen; hier bestehen gegen eine Durchschnittsbildung oder Pauschalierung keine Bedenken (vgl. *Groh*, BB 1991, 2334 [2336], bzgl. Inventurbestand von Vorräten), sofern die Boni tatsächlich gewährt (zB gegebene Zusage) werden und diese sich auf noch zum BV gehörende WG beziehen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 50; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 325–327 [10/2018]).

- ▶ *Skonti* gelten als Minderungen der AK, sofern sie tatsächlich in Anspruch genommen werden (vgl. BFH v. 3.12.1970 – IV R 216/67, BStBl. II 1971, 323; BFH v. 27.2.1991 – I R 176/84, BStBl. II 1991, 456; s. hierzu *Groh*, BB 1991, 2334). Aufgrund völlig unüblich hoher Zinssätze hat der BFH den Skontoabzug auch nicht als Zins qualifiziert (vgl. BFH v. 27.2.1991 – I R 176/84, BStBl. II 1991, 456 [458 f.]; *Schubert/Gadek* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 63). Der mögliche Skontoabzug darf aber weder zum Anschaffungszeitpunkt noch zum nachfolgenden Bilanzstichtag bei den AK abgezogen werden, wenn zum Bilanzstichtag der Stpfl. vom Skontoabzug noch keinen Gebrauch gemacht hat (vgl. BFH v. 27.2.1991 – I R 176/84, BStBl. II 1991, 456; s. auch *Beiser*, DStR 1991, 174).

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

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

**Vergebliche Geltendmachung einer Minderung:** Nach BFH v. 1.12.1987 (BFH v. 1.12.1987 – XI R 134/83, BStBl. II 1988, 431) tragen die sog. Abwehr- und Prozesskosten das Schicksal der Aufwendungen, für die sie getätigt wurden (vgl. auch BFH v. 31.3.1992 – IX R 164/87, BStBl. II 1992, 805 [807]; nach *Bauder*, Inf. 1966, 530: zusätzliche AK). Folglich müssen bspw. Prozesskosten für nicht anerkannte Schadensersatzansprüche (etwa wegen verfolgter AKMinderung aufgrund angeblicher Schlechtlieferung) aktiviert werden; uE ist diese Auffassung der Rspr. zweifelhaft, da keine Werterhöhung des angeschafften WG erfolgt ist. Wurden hingegen

Vorauszahlungen für Lieferungen getätigt, die aufgrund eines Konkurses nicht erbracht wurden, so sind die vergeblichen Vorauszahlungen wegen der fehlenden Gegenleistung keine AK, sondern sofort abziehbare BA (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830). Dementsprechend sind in diesen Fällen die damit zusammenhängenden Prozess- und Abwehrkosten sofort abziehbare BA.

**Geschäfte zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter:** Erhält eine KapGes. von ihrem Gesellschafter auf Lieferungen des Gesellschafters nachträglich einen Preisnachlass, so ist zu prüfen, ob der Nachlass durch die Geschäftsbeziehungen (dann Minderung der AK) oder durch das Gesellschaftsverhältnis (dann Einlage, s. Anm. 535) veranlasst ist (vgl. BFH v. 14.8.1974 – I R 168/72, BStBl. II 1975, 123).

### 196 (3) Anschaffungspreiserhöhungen

Auch nach Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein WG können Aufwendungen noch durch die Anschaffung eines WG veranlasst sein und daher AK bilden (s. auch Anm. 194, 163 f., 196 ff.), zB eine Nachzahlung auf den irrtümlich zu niedrig berechneten Kaufpreis oder aufgrund eines Schiedsspruchs (vgl. BFH v. 17.2.1965 – I 400/62 U, BStBl. III 1965, 354: auch wenn erst zwölf Jahre nach der Anschaffung); Nachzahlung aufgrund eines Vergleichs über einen nichtigen Kaufvertrag (FG Nürnberg v. 23.10.1970 – III 72/68, EDStZ 1971, 397, rkr.: Neuabschluss eines Kaufvertrags, § 141 Abs. 2 BGB; aA BFH v. 12.3.1976 – III R 127/74, BStBl. II 1976, 524; BMF v. 28.8.1991 – IV B 3 - InvZ 1010 - 13/91, BStBl. I 1991, 768, Rz. 70, betr. freiwillige Rückzahlung eines zu Recht in Anspruch genommenen Skontos).

**Rückwirkende Erhöhungen:** Auch beim Unternehmens- und Anteilskauf fallen bei entsprechender kaufvertraglicher Regelung unter bestimmten Bedingungen – etwa bei Erreichen bestimmter Gewinne – nachträgliche Anschaffungspreiserhöhungen an (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 45 f.; Schubert/Gadek in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 65).

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

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

197–199 Einstweilen frei.

**dd) Anschaffungsnebenkosten**

**Schrifttum:** *Ordelleide*, Zu den Anschaffungsnebenkosten nach Handels- und StRecht, in *Carlé/Korn/Stahl*, FS Günther Felix, Köln 1989, 223; *Kupsch*, Zur Problematik der Ermittlung von Anschaffungskosten, StJb. 1989/90, 93.

Siehe auch Literatur vor Anm. 160.

**(1) Begriff und Abgrenzung**

200

**Begriff:** Unter ANK sind alle Aufwendungen zu erfassen, die zusätzlich zum Anschaffungspreis anfallen. Bei den ANK kann man die Erwerbsnebenkosten (Kosten zur Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht) und die Kosten zur Erlangung der Betriebsbereitschaft unterscheiden (s. Anm. 185; vgl. auch BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892 [893 mwN]). Zu den ANK gehören außer der Gegenleistung an den Lieferanten (Kaufpreis) alle sonstigen Aufwendungen, auch wenn sie an andere Personen erbracht werden.

**Bei innerbetrieblichen Kosten** dürfen nach hM nur die Einzelkosten, nicht aber die betrieblichen Gemeinkosten angesetzt werden (so zB *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 48).

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

§ 255 HGB muss uE dahingehend verstanden werden, dass nur die direkt zurechenbaren Kosten anzusetzen sind, worunter auch die unechten Gemeinkosten fallen (so auch *Wohlgemuth/Radde* in Beck-HdR, B 162 Rz. 103 ff. [12/2018]; s. dazu die Diskussion in Anm. 186). Nach BFH v. 13.4.1988 (BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892 [893]) gehören zu den AK „auch alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb des Wirtschaftsguts stehen, soweit diese Aufwendungen dem einzelnen Wirtschaftsgut direkt zugeordnet werden können“. In dieser Entsch. hat der BFH eine Jahresleistungsprämie als Bestandteil der AK anerkannt, da eine direkte Zuordnung entsprechend der Menge und Zeit möglich war. Wenn eine derartige Leistungsprämie jedoch vom Unternehmen geschlüsselt wird, liegen (unechte) Gemeinkosten vor, die man direkt zurechnen könnte. Daher gehören derartige Kosten auch zu den aktivierungspflichtigen AK.

**Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb eines Erbbaurechts:** Grunderwerbsteuer, Maklergebühren, Notariatsgebühren sind aktivierungspflichtig (vgl. BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70); übernommene Erschließungskosten gelten beim Erbbauberechtigten als AK des Erbbaurechts (BFH v. 14.9.1999 – IX R 31/96, BFH/NV 2000, 558); s. auch Anm. 193 „Erbbaurecht“ und § 5 Anm. 1052.

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

- ▶ *Bei Erwerb aus betrieblichem Anlass* gilt der gemeine Wert des WG als AK (Abs. 4). Die ANK sind in diesem Wert noch nicht enthalten. Abs. 1 Nr. 1 ver-

langt Bewertung mit den AK, und zwar mit allen; das sind die fiktiven AK und die ANK (s. auch Anm. 1421).

- Bei *unentgeltlichem Erwerb aus privatem Anlass* regelt § 11d EStDV die Bewertung für die Bemessung der AfA. Der Fall, dass der Stpfl. nicht voll unentgeltlich erwirbt, sondern auch Aufwendungen zur Anschaffung macht, ist dort nicht geregelt. Es ist uE nicht anzunehmen, dass die Regelung hinsichtlich der AK abschließend sein und somit ANK von der Berücksichtigung ausschließen sollte. Vielmehr besteht eine Lücke, die der Ordnungsgeber, hätte er sie erkannt, uE durch Behandlung der ANK wie bei entgeltlicher Anschaffung geregelt hätte. Die ANK sind somit bei der Bemessung der AfA als AK zu berücksichtigen, also neben den gem. § 11d EStDV vorzunehmenden AfA (so auch BFH v. 9.7.2013 – IX R 43/11, DStR 2013, 1984, insbes. Rz. 15, 18).

## 201 (2) Erwerbsnebenkosten

Zu den Erwerbsnebenkosten gehören sowohl die Aufwendungen, die aufgrund der Erwerbsentscheidung – also vor dem Erwerb – angefallen sind, als auch die Aufwendungen zur Überführung des WG von der fremden in die eigene Verfügungsmacht, sofern sie direkt zurechenbar sind. Hierzu zählen (vgl. *Ordelleide*, FS Felix, 1989, 223 [229–233]; *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 71):

**Aufwendungen für Reisen zum Zwecke des Vertragsabschlusses**, sofern vor der Reise eine direkte Zuordnung zu einem zu erwerbenden Objekt vorgenommen werden kann (zu dieser Einschränkung s. BFH v. 24.2.1972 – IV R 4/68, BStBl. II 1972, 422, wo Reisekosten des Warenbeschaffungsbereichs als Gemeinkosten und somit als nicht aktivierbare ANK behandelt wurden, da es kein direkten Zusammenhang mit dem Erwerb einer bestimmten Ware gibt; Begutachtung der Beschaffenheit eines angeschafften WG gilt als ANK; vgl. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 260 [10/2018]; aA *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 26).

**Aufwendungen für die Besichtigung** eines noch zu erwerbenden Grundstücks oder eines Betriebs, wo ein Anteilskauf später vorgenommen wird (vgl. BFH v. 10.3.1981 – VIII R 195/77, BStBl. II 1981, 470), sowie die Aufwendungen für deren Begutachtung (Grundstückswertgutachten; Unternehmensbewertung). Wird das Grundstück oder die Beteiligung später hingegen nicht gekauft, so handelt es sich um sofort abziehbare BA (vgl. BFH v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 260 [10/2018]; zur Diskussion s. *Ordelleide*, FS Felix, 1989, 223 [231 f.]). Teile des handelsrechtl. Schrifttums (so zB *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 71; *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 22) sprechen sich hingegen gegen eine Aktivierbarkeit von Aufwendungen aus, wenn diese vor der tatsächlichen Erwerbsentscheidung angefallen sind (vgl. *Hommel* in *HWRP*, 3. Aufl. 2002, Sp. 80). Dies ist uE für die Fälle, in denen die Aufwendungen einem konkreten Erwerb zugeordnet werden können (zB Grundstücks- oder Unternehmenswertgutachten), nicht zutreffend, da eine Behandlung als BA der Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs widersprechen würde. Daher sind derartige Aufwendungen als Erwerbsnebenkosten zu aktivieren; s. auch BFH v. 20.12.1990 – XI R 11/88, BFH/NV 1991, 308, betr. Wertschätzungsgutachten eines Grundstücks bei teilentgeltlicher Eigentumsübertragung.

**Gutachtenkosten für den Erwerb einer Beteiligung** (sog. due diligence) sind ANK einer Beteiligung (BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl. II 2010, 159; FG

Köln v. 6.10.2010 – 13 K 4188/07, EFG 2011, 264, rkr.; abl. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 73 [12/2016], für den Fall, dass es nach der due diligence zu keinem Erwerb der Beteiligung kommt); dies gilt auch bei einer fehlgeschlagenen Gründung einer KapGes (BFH v. 20.4.2004 – VIII R 4/02, BStBl. II 2004, 597).

**Aufwendungen des Einkaufs von Wirtschaftsgütern**, wie zB Provisionen (so auch für Provisionen zum Beitritt in eine Bauherrengemeinschaft BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101 als ANK des Grundstücks; vgl. auch BFH v. 11.1.1994 – IX R 82/91 DStR 1994, 931; BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238, 242 betr. Provisionen an Spielervermittler), Maklergebühren, Courtage; Schmiergelder (vgl. *Hommel* in HWRP, 3. Aufl. 2002, Sp. 80).

**Steuern und öffentliche Abgaben** im Zusammenhang mit dem Erwerb, wobei diese vor und (zT auch Jahre) nach dem Erwerb als ANK gelten (zB Grunderwerbsteuer, Kapitalverkehrsteuern, Erschließungskosten; vgl. BFH v. 16.11.1982 – VIII R 167/78, BStBl. II 1983, 111, betr. gesetzlicher Beitrag zur Fußgängerzone, aA FG Düss. v. 20.2.1990 – 12 K 504/86 E, EFG 1990, 747, bestätigt durch BFH v. 22.3.1994 – IX R 52/90, BStBl. II 1994, 842; anders hingegen BFH v. 12.4.1984 – IV R 137/80, BStBl. II 1984, 489, wenn Beitrag freiwillig geleistet wurde; BFH v. 6.7.1989 – IV R 27/87, BStBl. II 1990, 126, betr. nachträglichen Flächenbeitrag nach § 58 Abs. 1 BBauG als AK; s. auch Anm. 305 ff.).

**Beförderungskosten** zur Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (Transport, Umladung und Entladung, s. dazu Anm. 202) sowie die Transportversicherung, öffentliche Abgaben und Zölle.

**Kosten der Lieferbereitschaft** beim Bezug von Gas, Strom und Wasser (vgl. BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892, betr. Jahresleistungspreis; s. auch Anm. 200).

### (3) Beförderungskosten

202

**Beförderung zum Betrieb:** BFH (BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22) unterscheidet Beschaffungsbereich und Herstellungsbereich. Der Beschaffungsbereich (die Anschaffung) endet „erst dann, wenn die Rohstoffe das Lager erreicht haben und erstmals eingelagert worden sind. Die Kosten des Transports bis zum Betriebsgrundstück, ferner die Kosten des Umladens und des weiteren Transports bis zum Lagerplatz und die Kosten des erstmaligen Einlagerns fallen somit im Beschaffungsbereich an“. Nach BFH (BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22) sind AK aber nur die Einzelkosten, nicht die (echten) Gemeinkosten (s. auch Anm. 186 und 200; str. hinsichtlich unechter Gemeinkosten). Die Abgrenzung zwischen beiden ist nach den gleichen Grundsätzen wie im Herstellungsbereich vorzunehmen (s. Anm. 238). Die Kosten der Beförderung durch fremde Unternehmer sind danach Einzelkosten und als AK zu aktivieren (glA RFH v. 7.7.1926, RFHE 19, 201; RFH v. 4.12.1928, RStBl. 1929, 79). Bei der Beförderung mit eigenen Beförderungsmitteln setzt eine Erfassung als AK laut BFH (BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22) die Ermittlung der Einzelkosten voraus (zB der Löhne der ausschließlich „bei dem Entladen und Umladen, beim Transport zum Lagerplatz und beim erstmaligen Einlagern“ – nicht gleichzeitig anderweitig – beschäftigten Arbeiter); AfA auf Beförderungsmittel bilden Gemeinkosten. Der BFH räumt aber ein, es werde „für die Annahme von Einzelkosten im Beschaffungsbereich im Allgemeinen wenig Raum sein, wenn das Umladen der angeschafften Güter, das Verbringen auf den Lagerplatz und das erstmalige Einlagern durch den

Einsatz eigener Fahrzeuge, Maschinen und Arbeitskräfte bewältigt werden“. BFH v. 24.2.1972 (BFH v. 24.2.1972 – IV R 4/68, BStBl. II 1972, 422) „stimmt jedenfalls den grundsätzlichen Überlegungen dieser Entscheidung insoweit zu, als solche Aufwendungen auf dem Gebiet der im Zusammenhang mit dem Erwerb von Umlaufvermögen stehenden Nebenkosten im allgemeinen den Verwaltungsgemeinkosten zuzurechnen sind, wenn sie im eigenen Beschaffungsbereich des Unternehmens anfallen“; es könne „dahingestellt bleiben, ob diese Unterscheidung und unterschiedliche Behandlung von Transportkosten je nachdem, ob sie im betrieblichen Eigenbereich des Unternehmens oder durch die Heranziehung fremder Unternehmer anfallen, immer zu wirtschaftlich berechtigten und verständlichen Ergebnissen führen“.

Von den Beförderungskosten dürften lediglich die Lohnkosten der Fahrer sowie der Kraftstoffverbrauch einzelnerfasserbar (variabel) sein (zur Diskussion s. *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/9 Rz. 32f. [5/2011]). Aus Praktikabilitäts- und Vereinfachungsüberlegungen wäre hierfür auch eine nachvollziehbare pauschale Ermittlung nicht zu beanstanden (zur pauschalen Ermittlung vgl. *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/9 Rz. 28–30 [5/2011]; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 34 [11/2016]; *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 30f., allerdings abl. für intern anfallende ANK in Rz. 46). Die übrigen Transportkosten (zB Abschreibung, Lkw-Versicherung uÄ) sind hingegen als echte Gemeinkosten zu qualifizieren und somit nicht in die AK einzubeziehen.

**Beförderung im Betrieb:** Beförderungskosten, die nach beendeter Anschaffung – das ist nach BFH (BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22) nach der erstmaligen Einlagerung – anfallen, bilden keine AK mehr, sondern fallen in den Herstellungsbereich (BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22); s. auch Anm. 581 „Beförderung“.

203 Einstweilen frei.

#### 204 (4) Kosten der Betriebsbereitschaft

Neben den Erwerbsnebenkosten zählen auch die Kosten zu den aktivierungspflichtigen ANK, die dazu dienen, die erstmalige Betriebsbereitschaft einer Maschine oder Betriebsvorrichtung herzustellen (vgl. *Ordelleide*, FS Felix, 1989, 223 [234f.]; s. auch Anm. 163f. und 185).

Zu den Kosten der Betriebsbereitschaft unter der Voraussetzung der direkten Zurechenbarkeit („Einzelnerfasserbarkeit“, s. Anm. 186 und 200) gehören (vgl. *Streim* in HuRB, 1986, 78 [81 ff.]; *Ordelleide*, FS Felix, 1989, 223 [234]) zB:

- Transport- und Umladekosten (soweit nicht schon Erwerbsnebenkosten; s. Anm. 202);
- Montagekosten;
- Kosten für notwendige Zubehörteile;
- bauliche Maßnahmen für die Aufstellung bzw. Errichtung von Maschinen oder Betriebsvorrichtungen (zB Fundamentierung);
- Kosten zur Erreichung der Funktionsfähigkeit;
- Erlangung einer Betriebsgenehmigung zur Inbetriebnahme eines WG sowie
- bei Kauf eines gebrauchten Objekts zur Überholung und ggf. (Umrüstung) Umgestaltung des Objekts, damit das WG im Betrieb des Käufers eingesetzt



werden kann (differenzierend *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 25 mwN).

**Nicht zu den Kosten der Betriebsbereitschaft** iSv. § 255 Abs. 1 HGB fallen Aufwendungen, die in späteren Perioden anfallen und lediglich der Erhaltung oder Wiederherstellung (nach einem Defekt) der Betriebsbereitschaft eines WG dienen (vgl. *Streim* in HuRB, 1986, 78 [81]; *Ordelleide*, FS Felix, 1989, 223 [236]).

Einstweilen frei.

205

### ee) Nachträgliche Anschaffungskosten

206

Die nachträglichen AK wurden in § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB ausdrücklich kodifiziert. Erforderlich ist für die Aktivierung von nachträglichen AK ein funktionaler Zusammenhang mit der Anschaffung (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 33; s. auch Anm. 171, 183). Unter die nachträglichen AK fallen auch Anschaffungspreisminderungen und -erhöhungen (s. Anm. 194–196) sowie ANK (s. Anm. 200–204).

Besondere Bedeutung können die nachträglichen AK bei Instandsetzung von Gebäuden nach dem Erwerb erlangen (vgl. etwa *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 42 mwN; str.; s. Anm. 167 „Anschaffungsnahe Aufwendungen“, Anm. 185). Im Bereich der Sachanlagen können nachträgliche AK aufgrund öffentlicher Abgaben (zB Erschließungsbeiträge) auch noch Jahre nach der Anschaffung anfallen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 43 f.; *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 75 und 77; s. dazu BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369 [370]). Ebenso führt uU eine zinslose Darlehensgewährung von einer Muttergesellschaft an eine Tochtergesellschaft zu nachträglichen AK einer Beteiligung (BFH v. 30.5.1990 – I R 97/88, BStBl. II 1990, 875). Ferner führen uU Abfindungen für die Ablösung eines Wohn- oder Nutzungsrechts im Rahmen der Erbauseinandersetzung, eines Vermächnisses oder eines unentgeltlich eingeräumten Nießbrauchs zu nachträglichen AK (vgl. BFH v. 21.7.1992 – IX R 72/90, BStBl. II 1993, 486; 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, 536; s. auch Anm. 193).

Zu den nachträglichen AK gehören auch Ausgaben für Auflagen der Inbetriebnahme, die im Rahmen von Vergleichen, Schiedssprüchen oder Prozessen anfallen. So sind bspw. die Ausgaben für Lärmschutz an betroffene Personen (zB Anlieger an einer Autobahn; Abstandszahlungen oder Ausgaben für Fenstereinbau) aktivierungspflichtige ANK des Baus einer Straße sowie zur nachträglichen Ablösung von Beschränkungen von Eigentumsrechten zum Zwecke der Bebaubarkeit von Grund und Boden (vgl. BFH v. 7.6.2018 – IV R 37/15, BFH/NV 2018, 1082, Rz. 25–28). Ferner können nachträgliche ANK der Betriebsbereitschaft vorkommen, wenn etwa aufgrund von Umweltbelastungen einmalig Aufwendungen für die Weiterführung eines Betriebs anfallen (zB nachträglicher Filtereinbau bei naheliegenden Gebäuden aufgrund von Umweltschutzaufgaben). Sollten die Ausgaben einem WG nicht zuordenbar sein, so ist ggf. ein immaterielles WG (Konzession uÄ) anzusetzen. Hierzu zählen nicht regelmäßig anfallende Umweltschutzaufwendungen.

Rechtliche Streitigkeiten können dazu führen, dass nachträgliche AK auch noch über zehn Jahren nach dem Erwerbsvorgang (Anschaffung) anfallen und zu aktivieren sind (vgl. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 321 [10/2018], unter Bezug auf BFH

v. 17.2.1965 – I 400/62 U, BStBl. III 1965, 354, betr. Schiedsgutachten nach zwölf Jahren; zur endgültigen Festsetzung eines zunächst vorläufigen Kaufpreises s. BFH v. 6.3.2007 – IX R 51/04, BFH/NV 2007, 1456).

207 Einstweilen frei.

## 208 ff) Zinsen

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

**Eigenkapitalzinsen** dürfen nicht aktiviert werden, weil keine Ausgaben vorliegen. Eine Aktivierung würde gegen die Erfolgsneutralität eines Anschaffungsvorgangs verstoßen und zum Ausweis fiktiver Gewinne führen (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 34; zur Eigenkapitalvermittlungsprovision s. Anm. 193 „Schiffsfonds“).

**Fremdkapitalzinsen**, die im Rahmen einer Kreditaufnahme für die Finanzierung von Anschaffungen anfallen, sind ebenso nicht aktivierbar (vgl. BMF v. 8.5.2008 – IV C 3 - InvZ 1015/07/0001, BStBl. I 2008, 590, Rz. 182). Folglich gelten Zinsen, die der Stpfl. für einen gestundeten Kaufpreis oder für ein Darlehen zur Anschaffung eines WG zahlt, als sofort abziehbare BA. Erstattet allerdings der Erwerber eines WG dem Veräußerer Zinsen und sonstige Finanzierungskosten, so liegen nach BFH-Rspr. beim Erwerber AK vor (vgl. BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224 [226 mwN]).

**Stundung:** Die zinslose Stundung von Kaufpreisen hat die strechtl. Rspr. seit dem BiRiLiG noch nicht eindeutig geklärt. Bei zinsloser Stundung des Kaufpreises bis zu einem Jahr (s. auch § 12 Abs. 3 Satz 1 BewG) dürfte es auch nach handelsrechtl. GoB und somit auch stl. zulässig sein, den vollen Rechnungsbetrag als AK zu behandeln, es sei denn, dass der Zinsanteil wegen der Höhe der AK oder der Höhe des Zinssatzes (zB über 12 %) im einzelnen Fall erhebliche Bedeutung besitzt (vgl. auch *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 270 ff. [7/2016]). Anders zu beurteilen ist hingegen die langfristige Stundung des Kaufpreises, idR bei einer Stundung von über einem Jahr (vgl. *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 277 ff. [7/2016]). In diesem Fall entsprechen die AK den auf den Anschaffungszeitpunkt (bzw. den Zeitpunkt des Anfalls von ANK) abgezinsten Barwerten der Kaufpreisschuld (so BFH v. 10.4.1991 – XI R 7, 8/84, BStBl. II 1991, 791 [792]; BFH v. 14.11.2001 – X R 32–33/01, BStBl. II 2002, 183, unter B.II.2.a mwN).

Vgl. auch BFH 25.6.1974 – VIII R 163/71, BStBl. II 1975, 431; BFH v. 25.2.1975 – VIII R 19/70, BStBl. II 1975, 647; BFH v. 19.4.1977 – VIII R 119/75, BStBl. II 1977, 601 (603); BFH v. 21.10.1980 – VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160. Nach BFH v. 30.11.1988 (BFH v. 30.11.1988 – I R 114/84, BStBl. II 1990, 117) gilt bei unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Forderungen nicht der Barwert, sondern mindestens der ausgezahlte Darlehensbetrag als AK (bzw. Nennwert). Die Unverzinslichkeit bzw. zu niedrige Verzinsung kann also nicht zu einer Senkung der AK, sondern lediglich zu einer Teilwertabschreibung führen; im vorliegenden Fall hat der BFH allerdings die Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung verneint; uE fraglich, da bei Einzelveräußerung der Forderung an Dritte – zB Kreditinstitute – eine Abschreibung – zumindest aus handelsrechtl. Sicht – auf den Veräußerungspreis (hilfsweise Barwert) erforderlich wäre.

**Bauzeitzinsen:** Fraglich ist seit dem BiRiLiG, ob bei Anschaffungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken (zB Bauten), Zinsen aktiviert werden dürfen. Aufgrund des Tatbestands, dass die Aktivierbarkeit von Zinsen bei HK explizit nach § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB zulässig ist, kann man aufgrund der Nichtberück-

sichtigung von Zinsen in der AKDefinition nach § 255 Abs. 1 HGB schließen, dass für sog. „Bauzeitzinsen“ ein Aktivierungsverbot besteht (so *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 501). Bei Vorauszahlungen und Anzahlungen wird allerdings ein so enger Zusammenhang mit der Erlangung eines WG gesehen, dass die hM von einer Aktivierbarkeit der Zinsen ausgeht (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 36; *IDW*, WPH Edition, WP-Handbuch, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 2019, Kap. F Rz. 110; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 40 [11/2016]; *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/9 Rz. 38 [5/2011]). Hintergrund dieser Auffassung ist, dass es vom Standpunkt der Bilanzierung aus unerheblich sein dürfte, ob die Zinsaufwendungen vom Lieferanten angefallen sind und weiterberechnet werden (somit eindeutig AK beim Käufer) oder der Käufer die Fremdfinanzierungskosten selbst bezahlt. Strittig ist bei Bejahung der Aktivierbarkeit, ob ein Aktivierungswahlrecht (so *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 36; *IDW*, WPH Edition, WP-Handbuch, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 2019, Kap. F Rz. 110) oder eine Aktivierungspflicht (so *Knop, W./Küting, P./Knop, N.* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 40 [11/2016]; *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/9 Rz. 38 [5/2011]) besteht. Der Wortlaut des Gesetzes sieht keine Wahlbestandteile vor; daher ist bei Vorliegen der Voraussetzungen der Aktivierbarkeit (Problem Ermessensspielräume) von einer Aktivierungspflicht auszugehen.

Die Rspr. rechnet sog. Bauzeitzinsen zu den AK eines WG, wenn sie vom Veräußerer für die Finanzierung vor der Übergabe des WG dem Erwerber in Rechnung gestellt werden (vgl. BFH v. 27.7.2004 – IX R 32/01 BStBl. II 2004, 1002; zust. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 140 „Finanzierungskosten“). Aus stl. Sicht – auch unter Berücksichtigung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes – ist uE der herrschenden handelsrechtl. Auffassung zu folgen, da bei Vorauszahlungen und damit entstandenen Finanzierungskosten damit zu rechnen ist, dass die AK eines WG im Regelfall niedriger ausfallen werden als bei nachträglicher Bezahlung des Kaufpreises an den Erwerber (in diesem Fall wären die beim Veräußerer entstandenen Finanzierungskosten Bestandteil des Kaufpreises und somit der AK). Insoweit unterliegen „Bauzeitzinsen“ stl. einem Aktivierungsgebot, sofern sich die Finanzierung auf über ein Jahr erstreckt.

**Finanzierungsvermittlungsgebühr:** Sofern die Kriterien für Bauzeitzinsen analog erfüllt sind und hierdurch eine Reduzierung des Anschaffungspreises erreicht wird, zählt eine derartige Gebühr bei konkreter Zuordenbarkeit zu den ANK, str.; vgl. BFH v. 14.11.1989 – IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299, betr. Bauherrenmodell; BFH v. 28.6.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717, betr. Eigenkapitalvermittlungsgebühr mit Nichtanwendungserlass BMF v. 29.11.2002 – IV C 3 - S 2253a - 95/02, BStBl. I 2002, 1388). Im Rahmen eines Fonds, der auf den Erwerb eines (großen) Objekts (zB Schiff, Immobilie) ausgerichtet ist, sind die Finanzierungsvermittlungsgebühren auf der Ebene der Gesellschaft AK bzw. ANK des Objekts, da sie im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erlangung des Eigentums an dem jeweiligen Objekt stehen (so BFH v. 14.4.2011 – IV R 50/08, BFH/NV 2011, 1334; aA noch die Vorinstanz FG Hamb. v. 15.10.2008 – 2 K 210/06, EFG 2009, 582, aufgehoben; s. auch Anm. 193 „Schiffsfonds“).

Einstweilen frei.

209

### g) Unbestimmte, unbekannte und fiktive Anschaffungskosten

#### 210 aa) Unbestimmte Leistungen als Anschaffungskosten

**Begriff:** Unter unbestimmten Leistungen verstehen wir – im Unterschied zu unbekanntem AK – Leistungen, deren Bemessungsgrundlagen feststehen (zB die Höhe einer Leibrente), während Höhe und/oder Dauer der gesamten Leistungen erst in der Zukunft bekannt werden.

**Höhe der Anschaffungskosten:** Leistungen von unbestimmter Höhe und/oder Dauer als Gegenleistung für die Anschaffung eines WG bilden mit ihrem Barwert die AK des WG. Der unbestimmte Teil der Leistungen (ihre Höhe und/oder Dauer) ist zu schätzen. Der Barwert ist als AK des WG zu aktivieren, der gleiche Betrag als Verbindlichkeit zu passivieren. Bei Schätzung des Werts einer als Gegenleistung eingegangenen Verbindlichkeit werden als AK des WG sein gemeiner Wert angesetzt.

#### **Einzelfragen:**

▶ *Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten* dürfen nach Rspr. und FinVerw. nicht passiviert werden. Ein gegen Eingehung einer solchen Verbindlichkeit erworbenes WG kann daher nicht mit dem Betrag der Verbindlichkeit bewertet, sondern muss als unentgeltlich erworben mit dem gemeinen Wert bewertet werden (s. Anm. 1400 ff.), sofern das WG überhaupt dem Stpfl. zuzurechnen ist (vgl. FG Münster v. 18.3.1980 – II 3164/79 F-A, EFG 1980, 294, rkr.).

▶ *Gewinnbeteiligungslast:* Siehe § 5 Anm. 1396.

▶ *Leibrenten, Zeitrenten:* Bei Anschaffung gegen Eingehung einer betrieblich veranlassten Rentenverpflichtung ist der versicherungsmathematische Barwert der Rente zu passivieren und gleichzeitig als AK zu aktivieren; s. § 5 Anm. 1323 „Leibrenten“ (über Ermittlung des Barwerts der Rente nach § 14 BewG als AK eines WG des PV s. § 7 Anm. 600 „Rentenverpflichtung“). Zur Nachholung der Passivierung einer Leibrentenverpflichtung vgl. BFH v. 26.1.1978 – IV R 62/77, BStBl. II 1978, 301; zur Wertsicherungsklausel s. § 5 Anm. 1325.

Nicht zu den AK eines WG gehören die Aufwendungen des Erwerbers, der sich dem Veräußerer gegenüber zur Zahlung einer Leibrente verpflichtet hat, für eine Lebensversicherung, die er für den Fall seines vorzeitigen Ablebens zugunsten des Veräußerers abgeschlossen hat; die Aufwendungen bilden vielmehr SA (BFH v. 26.7.1962 – IV 355/61 U, BStBl. III 1962, 390).

▶ *Nutzungen:* Muss der Erwerber eines WG an den Veräußerer Nutzungen abführen, so liegen hierin Gegenleistungen für den Erwerb, also keine laufenden BA oder WK (FG Düss. v. 23.6.1963 – V 90/61 E, EFG 1964, 13, rkr.). Zur Anschaffung gegen Bestellung eines Nießbrauchs s. Anm. 193; zu Nutzungsrechten (Wohnrechten) im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge s. Anm. 193.

#### 211 bb) Unbekannte Anschaffungskosten

**Endgültig unbekannte Anschaffungskosten:** Kann der Stpfl. die Höhe der AHK eines WG nicht oder nur mit unzumutbarem Aufwand genau feststellen, so muss er sie schätzen; zum Sachwertverfahren s. Anm. 315. Zur Aufteilung eines Gesamtpreises bei Gebäuden s. Anm. 311–315.

**Vorläufig unbekannte Anschaffungskosten:** Ist die Höhe der AK zur Zeit der Bilanzaufstellung noch nicht geklärt, so muss der Stpfl. vorsorglich die ihm aus der

Anschaffung möglicherweise erwachsenden Verpflichtungen passivieren (zB eine streitige Provision) und als AK behandeln. Zur späteren Änderung der AK s. Anm. 194–196.

### cc) Sog. fiktive Anschaffungskosten

212

**Begriff:** Als fiktive AK bezeichnet man Beträge, die als AK gelten (ob es sich wirklich um eine Fiktion handelt, kann hier dahingestellt bleiben; da der Ausdruck „fiktive Anschaffungskosten“ üblich ist, folgen wir dem allgemeinen Sprachgebrauch). Von tatsächlichen AK unterscheiden sie sich dadurch, dass sie vom Stpfl. nicht in der fingierten Höhe für eine Anschaffung oder für einen wie eine Anschaffung behandelten Vorgang aufgewendet worden sind.

#### Beispiel:

Der Stpfl. legt ein unbebautes Grundstück, das er vor mehr als drei Jahren angeschafft und bisher zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung benutzt hat, in seinen Gewerbebetrieb ein. Der als Einlagewert anzusetzende Teilwert des Grundstücks (Abs. 1 Nr. 5) deckt sich zufällig mit den ursprünglichen AK. Deshalb werden AK, obwohl durch die Einlage nicht veranlasst, fingiert (vgl. Anm. 870 f.).

**Grund der Fiktion:** Da das EStG an die Zugehörigkeit eines WG zum BV (oder zum Vermögen eines bestimmten Betriebs oder zum BV einer bestimmten Einkunftsart) bestimmte Rechtsfolgen knüpft, müssen diese Rechtsfolgen zeitlich und sachlich abgegrenzt werden. Insbesondere bildet die Fiktion von AK eine Ergänzung zu den Regeln über die Bewertung von Entnahmen und Einlagen (s. Anm. 790 ff., 850 ff.). Zum Teil wird die Fiktion einer Anschaffung oder von AK in einer Norm ausdrücklich ausgesprochen; in anderen Fällen ergibt sie sich aus der vorstehend dargelegten Notwendigkeit einer Abgrenzung bei der Einkunftsermittlung.

**Fälle der Fingierung von Anschaffungskosten** (vgl. *Wichmann*, FR 1997, 589 [594]):

- unentgeltlicher Erwerb eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (s. Abs. 3);
- betrieblicher unentgeltlicher Erwerb einzelner WG (Abs. 4);
- privater unentgeltlicher Erwerb einzelner WG (§ 11d EStDV);
- Fondsetablierungskosten als AK nach § 6e;
- vGA in Form von WG;
- Grund und Boden in bestimmten Fällen (§ 55 Abs. 1 und 4);
- Entnahmen (der hierbei angesetzte Teilwert gilt für die folgende Zeit als AK, s. Anm. 790; über Gebäude s. R 7.3 Abs. 6 Satz 4 EStR);
- Einlagen (s. Anm. 850 ff.; Gebäude s. R 7.3 Abs. 6 Satz 5 EStR), der hierbei angesetzte Wert gilt für die folgende Zeit als AK;
- Überführung in das PV bei Aufgabe eines Betriebs oder Teilbetriebs (§ 16 Abs. 3 Satz 7, Bewertung mit dem gemeinen Wert);
- Empfang von WG infolge Kapitalherabsetzung oder Liquidation einer KapGes. (§ 17 Abs. 4 Satz 2, Bewertung mit dem gemeinen Wert; s. auch Anm. 193 „Liquidation“);

- bestimmte Umwandlungsvorgänge (s. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 2 und 3, § 12 Abs. 1, § 15 Abs. 1, § 16 Satz 1, § 20 Abs. 2, § 24 Abs. 2 UmwStG);
- Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 3 KapErhStG);
- AK im Beitrittsgebiet nach § 7 DMBilG (Neubewertung, Zeitwert, Wiederbeschaffungskosten).

**Keine Fiktion** bilden die Schätzung unbestimmter oder unbekannter AK (s. Anm. 210, 211) und die Anwendung vereinfachender Verfahren zur Ermittlung der AK (Festwert, Durchschnittsbewertung, retrograde Wertermittlung; s. Anm. 137, 125 und 107).

213–219 Einstweilen frei.

## 220 h) Bewertung mit den Herstellungskosten

**Bedeutung der Bewertung mit den Herstellungskosten:** Herstellungskosten haben insbes. Bedeutung für die Ausgangsbewertung von Umlaufgütern (Vorräte, s. Anm. 581). Der Begriff der HK gilt aber auch für das AV (zB Gebäude, s. Anm. 290–373) und ist entsprechend bei den Rückstellungen anzuwenden (zB Rückstellungen für drohende Verluste [RdV] aus schwebenden Geschäften; s. Anm. 738; *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 169–170, mwN).

Nach *Moxter* (Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 208 f.) soll durch Ansatz von Aktiva zu ihren HK erreicht werden, „den Herstellungsvorgang als erfolgsneutrale Vermögensumschichtung auszuweisen“ (BFH v. 15.2.1966 – I 103/63, BStBl. III 1966, 468); es soll sich durch die Herstellung demnach lediglich „eine Vermögensumschichtung, also keine Vermögensmehrung oder -minderung ergeben“ (vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 184, 208). Die Erfolgsneutralität kann bei der HKBewertung aber nur insoweit zur Geltung kommen, als das Vorsichtsprinzip beachtet wird (vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 209; *Moxter*, BB 1988, 938). Daher kann die Erfolgsneutralität des Herstellungsvorgangs nur eingeschränkt gelten (vgl. *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 13 [5/2010]; *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/10 Rz. 5 [10/2012]; s. ausführl. Anm. 170).

221–224 Einstweilen frei.

## i) Begriff der Herstellungskosten

**Schrifttum: Einzelschriften:** *Bühler*, Bilanz und Steuer, Berlin ua., 5. Aufl. 1952; *Dahl*, Die Aktivierung der Sachanlagegüter in Handelsbilanz und Steuerbilanz, Köln/Opladen 1959; *Lonz*, Die Berücksichtigung von Schwankungen des Beschäftigungsgrades bei der Bestimmung der Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens in der Steuerbilanz, Diss. Berlin 1969; *Wohlgemuth*, Die Planherstellungskosten als Bewertungsmaßstab der Halb- und Fertigfabrikate, Berlin/Bielefeld/München 1969; *Fülling*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Vorräte, Düsseldorf 1976; *Hanraths/Glaser*, Grundstücks- und Gebäudewerte in der Steuerbilanz und Steuerpraxis, Herne/Berlin, 4. Aufl. 1980; *Märkle*, Herstellungskosten und Erhaltungskosten bei Gebäuden, Stuttgart, 3. Aufl. 1983; *Biener/Berneke*, Bilanzrichtlinien-Gesetz, Düsseldorf 1985; *Stobbe*, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, Berlin 1991; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln, 9. Aufl. 1993; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, Tübingen, 6. Aufl. 2007; *Wohlgemuth*, Die Herstellungskosten in der Handels- und Steuerbilanz, HdJ I/10 (10/2012); *Federmann/Müller*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IFRS, Berlin, 13. Aufl. 2018; *Baetzel/Kirsch/Theile*, Bilanzen, Düsseldorf, 15. Aufl. 2019; *IDW* (Hrsg.), WPH Edition,

WP-Handbuch, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, Düsseldorf, 16. Aufl. 2019; *Schildbach/Stobbe/Freichell/Hamacher*, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, Sternenfels, 11. Aufl. 2019.

**Aufsätze bis 1969:** *Schindele*, Zum Begriff der steuerlichen Anschaffungskosten und Herstellungskosten unter besonderer Berücksichtigung der Fertigungsgemeinkosten, BB 1958, 1029; *Esser*, Herstellungskosten im betriebswirtschaftlichen, handelsrechtlichen und steuerlichen Blickpunkt, AG 1962 Sonderbeilage II; *Everding*, Herstellungs- und Erhaltungsaufwand, DStZ 1962, 57; *Sauer*, Die Verrechnung und steuerliche Behandlung innerbetrieblicher Leistungen aus der Sicht der Betriebsprüfung, StBp. 1963, 947; *Schindele*, Einzelfragen, StBp. 1963, 162; *Döllerer*, Anschaffungskosten und Herstellungskosten nach neuem Aktienrecht unter Berücksichtigung des Steuerrechts, BB 1966, 1405, auch BB 1965, 1412; *Albach*, Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem AktG 1965, BB 1966, 377; *Erhard*, Herstellungskosten bei Unterbeschäftigung, StBp. 1966, 101; *Frank*, Zur Ableitung der aktivierungspflichtigen „Herstellungskosten“ aus der kalkulatorischen Buchhaltung, BB 1967, 177; *Kühn*, Einbeziehung von Unterbeschäftigungskosten in die Herstellungskosten, NBW 1967, Heft 7, 9; *Mutze*, Die unterschiedliche Behandlung der Herstellungskosten auf den verschiedenen Anwendungsgebieten, DB 1967, 169; *Layer*, Die Herstellungskosten der Deckungsbeitragsrechnung und ihre Verwendbarkeit in Handelsbilanz und Steuerbilanz für die Bewertung unfertiger und fertiger Erzeugnisse, ZfbF 1969, 131; *O. Sauer*, Bewertung der Halb- und Fertigfabrikate zu den Herstellungskosten, StBp. 1969, 76.

**Aufsätze 1970–1984:** *Herzig*, Zum Begriff der Herstellungskosten, BB 1970, 116; *Jacobi*, Die Bestimmung der steuerlichen Herstellungskosten unter Berücksichtigung der Erkenntnisse der betriebswirtschaftlichen Kostenlehre, FR 1970, 204; *Layer*, Herstellungskosten in neuerer Sicht, DB 1970, 988; *Lutz*, Der „richtige“ Herstellungsaufwand, DB 1971, 253; *D. Schneider*, (zum Gutachten der Steuerreformkommission), StuW 1971, 334; *Buchner/Adam/Bruns*, Zur Bedeutung des Anschaffungswertprinzips für die Ermittlung der aktienrechtlichen Herstellungskosten, ZfB 1974, 71; *IDW*, Die Aktivierung von Fremdkapitalzinsen als Teil der Herstellungskosten, WPg 1974, 324, auch DB 1974, 1303; *Erhard*, Teilwertermittlung bei unfertigen und fertigen Erzeugnissen, StBp. 1975, 28; *Sender*, Der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Begriff der Herstellungskosten, StBp. 1975, 275; *Wurl*, Handelsrechtliche Bewertung unfertiger und fertiger Erzeugnisse bei Kuppelproduktion, WPg 1975, 101; *Mösbauer*, Zur Bewertung des BetrV nach dem EStG 1975, BB 1976, 1281; *Rudolph*, Verbrauchsteuern, Abfüll- und Transportkosten auf Außenlager als Teil der Herstellungskosten, BB 1976, 877; *Döllerer*, Zur Problematik der Anschaffungskosten und Herstellungskosten, JbFStR 1976/77, 196; Betriebswirtschaftlicher und Finanzausschuss des Verbandes der Chemischen Industrie e.V., Erfassung und Verrechnung von Kosten der Unterbeschäftigung, DB 1977, 1810; *Grütznert*, Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, BBK (1977) F 13, 2183; *J. Schmidt*, Bewertung unfertiger Erzeugnisse, DB 1977, 1068; *Conradi*, Beinhaltet der steuerliche Herstellungskostenbegriff die Aktivierungspflicht von Fixkosten?, BB 1979, 978; *Backhaus*, Die Gewinnrealisation bei mehrperiodigen Lieferungen und Leistungen in der Aktienbilanz, ZfbF 1980, 347; *Boegeholz*, Herstellungskosten, Kosten-/Kostenarten-ABC – Systematische Zusammenstellung, StBp. 1980, 83; *Clemm*, Grundprobleme der Gewinn- und Verlustrealisation bei langfristiger Auftragsfertigung und langfristiger Vermietung, DStJG 4 (1981), 117; *Freidank*, Bilanzierungsprobleme bei unterausgelasteten Kapazitäten im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluss der Aktiengesellschaft, BB 1984, 29; *Mathiak*, Anschaffungs- und Herstellungskosten, DStJG 7 (1984), 97; *Schindler*, Die Probleme bei langfristiger Fertigung nach derzeitigem und zukünftigem Handelsrecht, BB 1984, 574; *Wichmann*, Anschaffung und Herstellung als Vorgänge im Wirtschaftsleben – und deren steuerrechtliche Beurteilung, DStR 1984, 547.

**Aufsätze 1985–1999:** *Baetge/Uhlig*, Zur Ermittlung der handelsrechtlichen „Herstellungskosten“ unter Verwendung der Daten der Kostenrechnung, WiSt. 1985, 274; *Bordewin*, Zur Bedeutung handelsrechtlicher Wahlrechte bei der Bewertung von Rückstellungen für die steuerliche Gewinnermittlung, BB 1985, 516; *Schneeloch*, Bilanzrichtlinien-Gesetz und Besteuerung, WPg 1985, 565; *Selchert*, Fremdkapitalzinsen in der Kalkulation der bilanziellen Herstellungskosten, DB 1985, 2413; *Selchert*, Probleme der Unter- und Obergrenze von Herstellungskosten, BB 1986, 2298; *Vodrazka*, Wesentliche Verbesserung, in *Leffson/Rückle*

*Großfeld*, Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB (HuRB), Köln 1986, 447; *Wohlgemuth*, Zeitraum der Herstellung, in *Leffson/Rückle/Großfeld*, Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB (HuRB), Köln 1986, 470; *Döllerer*, Handelsbilanz und Steuerbilanz, BB 1987, Beilage 12; *Friedrichs*, Rechnungslegung bei Umweltschutzmaßnahmen, DB 1987, 2580; *Glanegger*, Anschaffungskosten und Herstellungskosten bei Grundstücken und Gebäuden, DB 1987, 2115 und 2173; *Nahlik*, Bilanzpolitische Bedeutung der Herstellungskosten, Die Bank 1988, 84; *Paus*, Verlorene Anzahlungen als Teil der Herstellungskosten, Inf. 1988, 101; *Schmeisser/Steinle*, Sind die Lohnnebenkosten Bestandteil der handelsbilanziellen Wertuntergrenze der Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 HGB?, DB 1987, 2317; *Söffing*, Der Stetigkeitsgrundsatz in steuerrechtlicher Sicht, DB 1987, 2598; *Weber*, Die Einordnung von Sondereinzelkosten des Vertriebs bei langfristiger Auftragsfertigung, DB 1987, 393; *Seeger*, Die neue handelsrechtliche Definition der Herstellungskosten und die Bewertungswahlrechte des § 255 HGB; ihre Bedeutung für die Steuerbilanz, StJb. 1987/88, 91; *IDW*, Stellungnahme SABI 2/1987, Zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) und zu den Angaben bei Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB), WPg 1988, 48; *Jouvenal*, Wesentliche Änderungen der Bewertungsvorschriften für Kapitalgesellschaften im neuen Bilanzrichtlinie-Gesetz – Wahrung der Steuerneutralität?, DStZ 1988, 241; *Krieger*, Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung, in *Knobbe-Keuk/Klein/Moxter* (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 327; *Küting/Haeger*, Die Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für die Ermittlung der steuerbilanziellen Herstellungskosten – Eine kritische Betrachtung vor dem Hintergrund des Entwurfs eines Steuerreformgesetzes 1990, DStR 1988, 159; *Moxter*, Aktivierungspflichtige Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, BB 1988, 937; *P. J. Ritzrow*, Umfang der Herstellungskosten nach Handels- und Steuerrecht, StuStud. 1988, 45; *P. J. Schmidt*, Gefahr für steuergesetzlich nicht ausdrücklich zugelassene Bewertungswahlrechte, DB 1988, 1277; *Stobbe*, Offene Probleme des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach dem Steuerreformgesetz 1990, DStR 1988, Beilage zu Heft 20; *Beisse*, Die Generalnorm des neuen Bilanzrechts und ihre steuerrechtliche Bedeutung, in *Mellwig/Moxter/Ordelheide* (Hrsg.), Handelsbilanz und Steuerbilanz, Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Band 2, Wiesbaden 1989, 15; *Reintges*, Steuerliche Herstellungskosten und neues Handelsrecht, in *Mellwig/Moxter/Ordelheide* (Hrsg.), Handelsbilanz und Steuerbilanz, Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Band 2, Wiesbaden 1989, 73; *Küting*, Aktuelle Probleme bei der Ermittlung der handelsrechtlichen Herstellungskosten, BB 1989, 587; *Ballwieser*, Ist das Maßgeblichkeitsprinzip überholt?, BFuP 1990, 477; *Schneeloch*, Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, DB 1989, 285; *Schüller*, Zur Definition der Anschaffungskosten und Herstellungskosten im DDR-Rechnungswesen, DB 1990, 3050; *Schulze-Osterloh*, Herstellungskosten in der Handels- und Steuerbilanz, StuW 1989, 242; *Hauser/Hagenau*, Einbeziehung der Aufwendungen nach dem Lohnfortzahlungsgesetz in die Herstellungskosten?, DB 1990, 440; *A. Söffing*, Herstellungskosten nach dem Vorentwurf einer EG-Gewinnermittlungsrichtlinie, DB 1990, 1293; *Bachem*, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und bilanzielle Herstellungskosten, BB 1991, 380; *Christiansen*, Der Umfang der steuerlich aktivierungspflichtigen Herstellungskosten, StBp. 1991, 201; *Hartung*, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und bilanzielle Herstellungskosten, BB 1991, 872; *Schäfer*, Herstellungskosten und Einbeziehung der Gemeinkosten, DStZ 1991, 430; *Söhn*, Anschaffungskosten/Herstellungskosten und Betriebsausgabenbegriff, StuW 1991, 270; *Steilen*, Herstellungskostenbewertung zu Handelsbilanz für die Steuerbilanz und die Umkehr dieses Grundsatzes, DStJG 14 (1991), 29; *Wichmann*, Zur Einheitlichkeit des Herstellungskostenbegriffs im Einkommensteuerrecht, BB 1991, 1835; *Wilhelm*, Bewertungswahlrechte bei den Herstellungskosten, BB 1991, 1151; *Möller*, Herstellungskosten, Prüfung der, in *Coenenberg/von Wysocki* (Hrsg.), Handwörterbuch der Revision (HWRev) Stuttgart, 2. Aufl. 1992, Sp. 814; *Christiansen* ua., Aktuelle Fragen aus der Betriebsprüfung, Gemeinkosten als Teil der Herstellungskosten, JbFStR 1991/92, 97; *Ordelheide*, Zum Verbot der Aktivierung von Vertriebskosten in den Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 6 HGB, in *Windmüller/von Wysocki/Moxter* (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 635; *Hartung*, Ist die deutsche Herstellungskostenobergrenze richtlinienkonform?, BB 1992, 2392; *Stuhrmann*, Sonderabschreibungen der Teilherstellungskosten und Anzahlungen



nach dem Fördergebietsgesetz, DStR 1993, 123; von *Wysocki*, Zur Ermittlung der Untergrenze der Herstellungskosten von Vorräten aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in *Beisse/Lutter/Närger* (Hrsg.), FS Karl Beusch, Berlin/New York 1993, 929; *Klein*, Der Herstellungsbe-  
griff in § 255 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuches und seine Prägung durch den BFH bei  
Gebäuden, in *Ballwieser/Böcking/Drukarczyk/Schmidt* (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapital-  
markt, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 277; *Kraus-Grünewald*, Zur Bewertung von Halb-  
und Fertigerzeugnissen mit den Herstellungskosten, ZfbF 1994, 32; *Raupach*, Das Steuer-  
recht als unerwünschte Rechtsquelle der Handelsbilanz, in *Ballwieser/Böcking/Drukarczyk/  
Schmidt* (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 101; *Sie-  
gel*, Das Realisationsprinzip als allgemeines Periodisierungsprinzip, BFuP 1994, 1; *Stobbe*,  
Eingeschränkte Maßgeblichkeit bei den Herstellungskosten, FR 1994, 105; *Mellwig*, Her-  
stellungskosten und Realisationsprinzip, in *Förschle/Kaiser/Moxter* (Hrsg.), Rechenschafts-  
legung im Wandel, FS Wolfgang Dieter Budde, München 1995, 397; *Weber-Grellet*, Handels-  
rechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz – Reichweite des steuerrechtlichen Be-  
wertungsvorbehalts, StbJb. 1994/95, 97 (sowie Podiumsdiskussion: 163); *Siegel*, Herstellungs-  
kosten und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in von *Elschen/Siegel/Wagner*  
(Hrsg.), Unternehmens- und Besteuerung, FS Dieter Schneider, Wiesbaden 1995, 635.

**Aufsätze ab 2000:** Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der Schmalen-  
bach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., Leitlinien zur Bilanzierung selbstgeschaffener  
immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach dem Regierungsentwurf  
des BilMoG, DB 2008, 1813; *Haupt*, Aktivierung von Bauzeitinsen und anderer Her-  
stellungskosten – alte Lösungen für neue Probleme, DStR 2008, 1815; *Köhler*, Bilanzpolitische  
Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Zugangsbewertung beim Vorratsvermögen, StBp.  
2008, 221; *Köhler*, Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Ermittlung  
der Herstellungskosten, StBp. 2008, 260; *Küting*, Die Ermittlung der Herstellungskosten  
nach den Änderungen durch das BilMoG, StuB 2008, 419; *Lengsfeld/Wielenberg*, Zur Her-  
stellungskostenuntergrenze nach dem Entwurf des BilMoG, WPg 2008, 321; *Herzig/Bries-  
meister*, Reichweite und Folgen des Wahlrechtsvorbehalts § 5 Abs. 1 EStG, DB 2010, 917;  
*Kaminski*, Umfang der neuen Herstellungskosten: Klarstellung oder neue Zweifelsfragen?,  
DStR 2010, 1395; *Wehrheim/Froos*, Plädoyer für eine Stärkung des Maßgeblichkeitsprinzips,  
DStR 2010, 1348; *Richter*, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungs-  
mäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung – Anmerkungen zum BMF-  
Schreiben vom 12.03.2010, GmbHR 2010, 505; *Kahle/Schulz*, Richtlinienentwurf für eine Ge-  
meinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Uni-  
on, StuB 2011, 296; *Rade*, „Angemessene“ Herstellungskosten nach BilMoG – Keine Irrele-  
vanz der Abgrenzung von Einzel- und Gemeinkosten, DStR 2011, 1334; *Scheffler/Krebs*,  
Richtlinienvorschlag zur CCCTB: Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage im Ver-  
gleich mit der Steuerbilanz nach EStG, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, 13; *Korn*, Die Ein-  
kommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 aus Beratersicht, KÖSDI 2013, 18260; *Scheffler/  
Köstler*, Harmonisierung zur steuerlichen Gewinnermittlung: Kompromissvorschlag zur G  
(K)KB führt zur Annäherung an das deutsche Steuerrecht, DStR 2013, 2190 (Teil I), 2235  
(Teil II); *Spingler/Dietter*, Die Neuregelungen beim steuerlichen Herstellungskostenbegriff  
im Rahmen der Einkommensteueränderungsrichtlinie (EStÄR) 2012, Ubg 2013, 201; *Benz/  
Böhmer*, Die Richtlinienvorschläge der EU-Kommission vom 25.10.2016 zur weiteren Har-  
monisierung der Unternehmensbesteuerung, DB 2016, 2800; *Meyering/Gröne*, Die Neu-  
regelung zu den Bestandteilen der steuerlichen Herstellungskosten – Wünschenswerte Reaktivie-  
rung der (umgekehrten) Maßgeblichkeit, DStR 2016, 1696; *IDW*, RS HFA 31, Aktivierung  
von Herstellungskosten (Stand: 18.12.2017).

Siehe auch vor Anm. 490.

Zur Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand s. auch vor Anm. 270; zu  
HK bei Gebäuden s. Anm. 290 ff.

**Verwaltungsanweisungen:** Zusammenstellung der in der steuerlichen Betriebsprüfung zu  
verwendenden Begriffe: BStBl. I 1974, 994 (insbes. 1000, 1003–1008); BMF v. 18.7.2003 – IV  
C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl. I 2003, 386; BMF v. 8.5.2008 – IV C 3 - InvZ 1015/07/001,  
BStBl. I 2008, 590; BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, ergänzt

durch BMF v. 22.6.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 597; BMF v. 25.3.2013 – IV C 6 - S 2133/09/10001:004, BStBl. I 2013, 296.

**aa) Allgemeines zum handelsrechtlichen Begriff der Herstellungskosten gem. § 255 HGB**

**225 (1) Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriffs**

Der Begriff „Herstellungskosten“ (zum Begriff der Herstellung s. Anm. 165 f.) wird in § 6 zwar genannt, aber nicht definiert. Nach § 5 Abs. 1 gilt die Maßgeblichkeit handelsrechtl. Regelungen (materielle Maßgeblichkeit) auch für die Bewertung, sofern § 5 Abs. 6 keinen Bewertungsvorbehalt enthält.

Vgl. *Döllerer*, BB 1987, Beilage 12, 14; *Wassermeyer* in *DStJG* 14 (1991), 29 (38 ff.); *Schäfer*, *DStZ* 1991, 430 (431); *Stobbe*, *DStR* 1991, 53 (56); *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 151; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. A 204-208 (10/2015) und B 3 (4/2018); *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 380 (7/2016), erkennen entgegen der früher von *Wittig* in *Blümich* vertretenen Auffassung (Rz. 497; 1986) inzwischen die Maßgeblichkeit des handelsrechtl. HKBegriffs an; ebenso *Dräger/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 251 (1/2019); aA noch *Weber-Grellet*, *StbJb.* 1994/95, 97 (102 f.); ausführl. s. Anm. 180 und § 5 Anm. 261.

Die vom BFH (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 [625]) vertretene These, wonach „für die Bewertung der Wirtschaftsgüter ... grundsätzlich keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz [besteht]“, gilt uE aufgrund von BFH v. 4.7.1990 (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [833]) zumindest nicht (mehr) für die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. Begriffsdefinition des HKBegriffs für das StRecht. Der BFH führt aus, dass „der handelsrechtliche Herstellungskostenbegriff des § 255 Abs. 2 HGB ... auch für das Einkommensteuerrecht maßgebend [ist]“ (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [833]; s. auch BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, FR 1995, 741 [742]). Diese Rechtsentwicklung ist uE konsequent, da in § 6 keine Definition enthalten ist und somit eine stl. Lücke existiert, so dass § 5 Abs. 6 für die HKDefinition nicht eingreift (vgl. *Schildbach/Stobbe/Freichel/Hamacher*, *Der handelsrechtliche Jahresabschluss*, 11. Aufl. 2019, 170 und 307).

**Begriffsmerkmale:** § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB umfasst folgende Begriffsmerkmale, die aufgrund der fehlenden Definition in § 6 iVm. § 5 Abs. 1 auch für die StBl. maßgeblich sind (vgl. *Oestreicher* in *Beck-HdR*, B 163 Rz. 255 [5/2010]; BFH v. 23.11.2004 – IX R 59/03, BFH/NV 2005, 543, Rz. 9; BFH v. 15.5.2013 – IX R 36/12, BStBl. II 2013, 732, Rz. 12; BMF v. 18.7.2003 – IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl. I 2003, 386, Rz. 17):

- Aufwendungen (s. Anm. 229),
- Entstehung (im Sinne der Veranlassung; s. Anm. 171, 229) durch
  - Herstellung (s. Anm. 165),
  - Erweiterung oder
  - wesentliche Verbesserung (s. Anm. 271 ff.)

eines Vermögensgegenstands bzw. WG (ebenso *Oestreicher* in *Beck-HdR*, B 163 Rz. 255 [5/2010]).

**226 (2) Rechtsentwicklung**

**Handelsrecht:** Entwickelt wurde der Begriff der HK aus den handelsrechtl. Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. In der Aktienrechtsnovelle von 1931 ist in

§ 261 HGB erstmalig der Begriff der HK erwähnt (vgl. *Wohlgemuth* in HdJ, Abt I/10 Rz. 1–2 [10/2012]). Eine gesetzliche Kodifizierung des HKBegriffs erfolgte erstmals rudimentär für Aktiengesellschaften im AktG 1937 (§ 133 Abs. 1), die später im § 153 Abs. 2 AktG 1965 fortgeführt wurde. Es war früher umstritten, inwieweit diese Vorschrift auch für alle anderen Kaufleute als allgemeinverbindlicher GoB galt. Durch das BiRiLiG wurde in § 255 Abs. 2 und 3 HGB erstmalig eine für alle Kaufleute verbindliche Definition der HK geschaffen, die im Rahmen des BilMoG – insbes. hinsichtlich der HKUntergrenze (Einbeziehungspflicht für angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten) sowie der Forschungs- und Entwicklungskosten modifiziert wurde. Da diese Regelung für alle Kaufleute gilt, kann sie auch als handelsrechtl. GoB anerkannt werden.

**EU-Gewinnermittlung:** Nach dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates v. 25.10.2016 über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB, COM 2016, 685, s. *Scheffler/Köstler*, DStR 2013, 2190; *Benz/Böhmer*, DB 2016, 2800) werden die HK nach Art. 31 als Abschreibungsbasis umschrieben, die die direkten mit dem Erwerb oder der Verbesserung zusammenhängenden Kosten (ohne abziehbare USt) und zusätzlich beim selbsthergestellten AV die nicht anderweitig abziehbar indirekten Kosten umfassen (vgl. *Kahle/Schulz*, StuB 2011, 296 [299]). Für Vorräte und unfertige Erzeugnisse sind die HK abweichend in Art. 27 geregelt. Danach sollen nur die direkten Kosten in die HK einfließen. Es existiert allerdings ein Wahlrecht zur Einbeziehung der indirekten Kosten, wenn diese Kosten – vor Anwendung der Richtlinie – als Bestandteil der HKBewertung im System der Gewinnermittlung oder bei der tatsächlich erstellten StBil. galten. Es bleibt abzuwarten, ob dieses Wahlrecht als nationales oder Unternehmenswahlrecht in der endgültigen RL umgesetzt wird (vgl. hierzu *Scheffler/Krebs*, DStR 2011, 13; s. zum Art. 3 des Vorentwurfs für eine Richtlinie über die Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften vom März 1988, der wie folgt lautete: „Die Herstellungskosten sind gleich den Kosten, die dem Unternehmen unmittelbar durch die Herstellung des betreffenden Wirtschaftsgutes entstehen“, *Söffing*, DB 1990, 1293).

### (3) Einheitlicher Begriff der Herstellungskosten

227

Der Begriff der HK ist in Abs. 1 Nr. 1 der Gleiche wie in Nr. 2. Darüber hinaus wird von der Einheitlichkeit des HKBegriffs für die Gewinneinkünfte und Überschusseinkünfte ausgegangen.

Vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 (834); BFH v. 10.5.1995 – IX R 73/91, BStBl. II 1995, 713; BFH v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569; *Kruse*, FR 1981, 473 (478); *Wichmann*, BB 1991, 1835, unter Bezugnahme auf BFH v. 12.2.1985 – IX R 144/83, BStBl. II 1985, 690 (691); zur Diskussion s. auch *Söhn*, StuW 1991, 270 (277).

Dieser handelsrechtl. und stl. maßgebende Begriff gilt auch für das Investitionszulagenrecht (vgl. BFH v. 8.2.1996 – III R 35/93, BStBl. II 1996, 427; BFH v. 19.10.2006 – III R 73/05, BStBl. II 2007, 331; BFH v. 22.12.2011 – III R 37/09, BStBl. II 2013, 182, Rz. 24f.) und für StVergünstigungen (vgl. zB BFH v. 29.6.2005 – X R 37/04, BFH/NV 2006, 40; BFH v. 26.10.2006 – IX B 9/06, BFH/NV 2007, 447, betr. FörderGG).

228 (4) **Verhältnis zwischen § 255 HGB und den Einkommensteuerrichtlinien**

**Handelsrechtliche Pflichtbestandteile:** In Bezug auf die einbeziehungsspflichtigen, produktionsbezogenen Gemeinkostenbestandteile gibt es seit der Neufassung des § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB keine Unterschiede mehr zu der bisher für die FinVerw. maßgeblichen R 6.3 Abs. 1 EStR 2008:

„In die Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes sind auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten sowie der Wertverzehr von Anlagevermögen, soweit er durch die Herstellung des Wirtschaftsgutes veranlasst ist, einzubeziehen.“

Die in R 6.3 Abs. 1 EStR 2008 definierte Pflicht zur Einbeziehung angemessener Teile notwendiger Material- und FGK sowie des Werteverzehrs des AV folgt dem BFH (BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176).

**Deklaratorische Bedeutung der Einkommensteuerrichtlinien:** Da die handelsrechtl. Bewertungsvorschrift als GoB über § 5 Abs. 1 auch für die stl. Gewinnermittlung gilt, hat die von der FinVerw. angewandte R 6.3 Abs. 1 EStR 2008 uE nur deklaratorische Bedeutung (s. Anm. 225 und § 5 Anm. 261). Dies gilt auch für die in Abs. 2 aufgeführten kostenstellenbezogenen Beispiele für Material- und FGK. Wahlbestandteile sind sowohl nach § 255 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 als auch nach R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 (str.; s. Anm. 490 f.):

- Verwaltungskosten (s. Anm. 493) sowie
- Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung (s. Anm. 494),

soweit sie auf den Herstellungszeitraum (s. Anm. 166) entfallen.

**Gesetzliche Neuregelung in Abs. 1 Nr. 1b:** Abweichend von R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 sah R 6.3 Abs. 1 EStÄR 2012 (in Anlehnung an BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 8) eine strechtl. Einbeziehungspflicht für allgemeine Verwaltungskosten und Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung vor (s. dazu ausführl. Anm. 491 ff.); nach der Neuregelung des Abs. 1 Nr. 1b gilt dieses Wahlrecht für Wj., die nach dem 22.7.2016 beginnen. Die gesetzliche Regelung kann nach der Übergangsregelung des § 52 Abs. 12 Satz 1 in Übereinstimmung mit der Übergangsregelung des BMF (BMF v. 25.3.2013 – IV C 6 - S 2133/09/10001:004, BStBl. I 2013, 296) auch für frühere VZ angewandt werden. R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 kann somit aufgrund der gesetzlichen Übergangsregelung des § 52 Abs. 12 bis zum Inkrafttreten des Abs. 1 Nr. 1b weiterhin angewandt werden.

Gemäß Abs. 1 Nr. 1b Satz 2 ist das Bewertungswahlrecht in Übereinstimmung mit der Vorgehensweise in der HBil. auszuüben (s. Anm. 497); vor Inkrafttreten dieser gesetzlichen Neuregelung ist aufgrund des Wegfalls des § 5 Abs. 1 Satz 2 aF uE – abweichend von R 6.3 Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 EStR 2008 – eine Ausübung des Einbeziehungswahlrechts auch unabhängig von der handelsrechtl. Vorgehensweise zulässig gewesen (glA *Herzig/Briesemeister*, DB 2010, 923; *Richter*, GmbHR 2010, 505 [507 f.]; BTDrucks. 18/18/8434, 117; aA § 5 Anm. 280).

**Auch Zinsen für Fremdkapital** sind sowohl nach § 255 Abs. 3 HGB als auch nach R 6.3 Abs. 5 EStR als Wahlbestandteile definiert (s. Anm. 255).

**Forschungs- und Vertriebskosten** (s. Anm. 247 und 250) dürfen nach § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB nicht einbezogen werden. Die EStR enthalten hierzu keine Regelung und Konkretisierung.

**bb) Begriffsmerkmale der Herstellungskosten in § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB****Aufwendungen:**

- ▶ *Aufwendungen, nicht Kosten:* Herstellungskosten sind trotz der Bezeichnung „Kosten“ nicht als Größe im Sinne der Kostenrechnung (s. zB *Buchner/Adam/Bruns*, ZfB 1974, 71), sondern als Herstellungsaufwendungen zu verstehen. Der Begriff „Herstellungsaufwendungen“ wurde vermutlich im BiRiLiG deshalb nicht gewählt, weil der Begriff „Herstellungsaufwand“ (s. Anm. 270 ff.) in Rspr. und Schrifttum als spezifischer stl. Tatbestand besetzt war (vgl. *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/10 Rz. 6 und 165 [10/2012]). Nach BMF (BMF v. 8.5.2008 – IV C 3 – InvZ 1015/07/001, BStBl. I 2008, 590, Rz. 185) sind HK „alle Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Wirtschaftsguts entstehen“. Unter diese Aufwendungen fallen auch Minderungen des übrigen Vermögens.
- ▶ *Pagatorische Aufwendungen:* Herstellungskosten nach § 255 HGB können nur tatsächlich angefallene (pagatorische) Aufwendungen sein, dh., den Kosten müssen Ausgaben zugrunde liegen. Daraus folgt, dass kalkulatorische Kosten, die unter die sog. Zusatz- oder Anderskosten fallen (zB kalkulatorischer Unternehmerlohn [H 6.3 „Kalkulatorische Kosten“ EStH], kalkulatorische Eigenkapitalzinsen, Mieten und Wagnisse), bei den HK nicht einbezogen werden dürfen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 116; *IDW*, WPH Edition, WP-Handbuch, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 2019, Kap. F Rz. 127; zur Ermittlung s. *Baetge/Uhlig*, WiSt. 1985, 274).

**Veranlassung der Aufwendungen für**

- die Herstellung eines WG oder
- die Erweiterung eines WG oder
- die wesentliche Verbesserung eines WG

durch den Verbrauch von Gütern oder die Inanspruchnahme von Diensten ist Voraussetzung für die Entstehung von HK (vgl. auch BFH v. 5.8.1958 – I 70/57 U, BStBl. III 1958, 392: „Zu den Herstellungskosten gehören alle Aufwendungen, die im Betrieb mit der Herstellung in Zusammenhang stehen“; BFH v. 13.9.1984 – IV R 101/82, BStBl. II 1985, 49: „sowohl die unmittelbar der Herstellung dienenden Kosten als auch die Aufwendungen, die zwangsläufig im Zusammenhang mit der Herstellung des Wirtschaftsguts anfallen oder mit seiner Herstellung in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen“). Fraglich ist, ob das finale Verständnis für die HK-Untergrenze verbindlich ist (so zB *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 455 [7/2016]). Hinsichtlich der Finalität des HK-Begriffs führt der BFH (BFH v. 23.3.1987 – IX R 31/84, BStBl. II 1987, 695 [697]) aus: „Maßgebend für die Zuordnung zu den Herstellungskosten ist die Zweckrichtung der Aufwendungen auf die Herstellung eines Wirtschaftsguts (mwN). Mithin sind Herstellungskosten alle Aufwendungen, die gemacht werden, um durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten ein Wirtschaftsgut herzustellen“ (vgl. auch *Döllerer*, JbFStR 1976/77, 196 [202]; differenzierend *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 452 [7/2016]). Aus dieser Entsch. wird ersichtlich, dass Aufwendungen durch die Herstellung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung veranlasst sein müssen („Veranlassung dem Grunde nach“). Aufwendungen, die nicht durch den Herstellungsprozess dem Grunde nach veranlasst werden, sondern ihre Begr. in anderen Verträgen oder Gebühren haben (zB IHK, sonstige Mitgliedschaften in Verbänden uÄ) und deren Bemessungsgrundlagen an die Produktion (zB Lohnsumme, Maschinen-

stunden) oder die hergestellten Mengen anknüpfen, dürfen bei den HK der hergestellten WG nicht einbezogen werden (ebenso BFH v. 9.6.1993 – I R 8/92, BStBl. II 1994, 44, wonach bei Mineralvorkommen der Förderzins, dessen Bemessungsgrundlage die Abbaumenge ist, nicht zu den AK der geförderten Mineralien zählt). Eine „Veranlassung der Höhe nach“, die sich durch eine Bezugsgröße im Herstellungsprozess ergeben könnte, ist dementsprechend nicht für den HKBegriff entscheidend. Voraussetzung ist in derartigen Fällen vielmehr zusätzlich die „Veranlassung dem Grunde nach“. Gebühren an Dritte, die lediglich an Ausbringungsmengen anknüpfen, aber nicht der Herstellung eines WG dienen, erfüllen dieses Kriterium nicht; zum Veranlassungsprinzip s. *Raupach*, FS Moxter, 1994, 101 (120); s. Anm. 171.

**Einzeln erfassbare Kosten:** Bis zur Neufassung des § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB kam der Auslegung des Begriffs der Einzelkosten und dessen Abgrenzung zu den Gemeinkosten eine hohe Bedeutung zu. Gemäß BMF v. 8.5.2008 (BMF v. 8.5.2008 – IV C 3 - InvZ 1015/07/001, BStBl. I 2008, 590, Rz. 185) umfassen die HK eines WG die „Anschaffungskosten beweglicher Wirtschaftsgüter, soweit sie bestimmungsgemäß zur Herstellung eines Wirtschaftsguts angeschafft werden“.

Hierzu gehören uE die AK der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, und zwar auch dann, wenn sie nur mittelbar als unechte Gemeinkosten zugerechnet werden. Dies entspricht Art. 35 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie, die schon vor Umsetzung des BilMoG als entscheidender Maßstab für die Auslegung von § 255 Abs. 2 HGB heranzuziehen war (vgl. *Beisse* in *Mellwig/Moxter/Ordelheide*, 1989, 15 [23f.]; *Hartung*, BB 1992, 2392). Nach hM kommt es bei mengenabhängigen Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffen nicht auf die tatsächliche unmittelbare Zurechnung, sondern auf die Möglichkeit einer direkten Zurechnung an (Zurechenbarkeit nach Menge, Zeit oder Wert; vgl. BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892, Rz. 16, betr. AK; BFH v. 11.12.1988 – IV R 191/85 BStBl. II 1988, 661, Rz. 14, betr. Drohverlustrückstellungen; BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176, Rz. 9; FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, DStRE 2009, 1290, rkr.; vgl. aus handelsrechtl. Sicht: *Selchert*, BB 1986, 2298 [2301]; *Schneeloch*, DB 1989, 285 [292]; *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 137; *Oestreicher* in *Beck-HdR*, B 163 Rz. 5f., 29 [5/2010]; *von Wysocki*, FS Beusch, 1993, 932; *IDW*, RS HFA 31, Rz. 14). In diesem Sinne sind Einzelkosten als „einzeln erfassbare Kosten“ auszulegen und umfassen auch die variablen unechten Gemeinkosten. Dies kann auch aus der Gesetzesbegründung zu § 255 Abs. 2 HGB nF abgeleitet werden: „Unmittelbar zurechenbar ... sind ... solche Aufwendungen, die in Abhängigkeit von der Erzeugnismenge variieren“ (BTD Drucks. 16/10067, 60).

Mit der Umwandlung des handelsrechtl. Einbeziehungswahlrechts für angemessene Material- und FGK in eine Einbeziehungspflicht hat das Zuordnungsproblem für variable unechte Gemeinkosten (vgl. hierzu ausführl. *Lengsfeld/Wielenberg*, WPg 2008, 321 [323]) zukünftig nur noch im Falle überhöhter AK praktische Bedeutung. Überhöhte AK für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sind im Falle von Einzelkosten idR in voller Höhe einzubeziehen (s. Anm. 170), wegen des Kriteriums der „Angemessenheit“ gilt dies uE jedoch nicht uneingeschränkt für die Materialgemeinkosten (vgl. *Rade*, DStR 2011, 1334).

## 230 cc) Umfang der Herstellungskosten

Für die Auslegung der einzelnen HKBestandteile iSd. § 6 ist uE aufgrund fehlender stl. Begriffsbestimmungen das Handelsrecht heranzuziehen (vgl. BFH v. 4.7.1990 –

GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [833]; s. Anm. 225). Für die die Frage, ob für bestimmte Bestandteile ein stl. Einbeziehungswahlrecht oder eine Einbeziehungspflicht besteht, ist ergänzend seit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (BTDrucks. 18/1864 und BRDrucks. 255/16) Abs. 1 Nr. 1b heranzuziehen, der die frühere Regelung der R 6.3 EStR 2008 bestätigt und R 6.3. Abs. 1 EStÄR 2012 insoweit aufhebt (s. Anm. 490 ff.).

**Herstellungskostenbestandteile nach § 255 HGB, R 6.3 EStR und § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG:** Dem folgenden Schaubild sind die einzelnen Bestandteile der HK nach Handels- und StRecht zu entnehmen (vgl. *Schildbach/Stobbe/Freichel/Hamacher*, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 11. Aufl. 2019, 308):

|   | § 255 HGB | § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG/R 6.3 EStR |
|---|-----------|-----------------------------------|
| direkt zurechenbare Kosten (Einzelkosten)*                              |           |                                   |
| – Materialkosten  | Pflicht   | Pflicht                           |
| – Fertigungskosten  | Pflicht   | Pflicht                           |
| Sondereinzelkosten der Fertigung  | Pflicht   | Pflicht                           |
| Materialgemeinkosten  | Pflicht   | Pflicht                           |
| Fertigungsgemeinkosten  | Pflicht   | Pflicht                           |
| Werteverzehr des AV   |           |                                   |
| – planmäßig   | Pflicht   | Pflicht                           |
| – außerplanmäßig, AfaA, Sonder-, Teilwertabschreibungen                 | Verbot    | Verbot                            |
| allgemeine Verwaltungskosten  | Wahlrecht | Wahlrecht                         |
| Aufwendungen für  |           |                                   |
| – soziale Einrichtungen   | Wahlrecht | Wahlrecht                         |
| – freiwillige soziale Einrichtungen                                     | Wahlrecht | Wahlrecht                         |
| – betriebliche Altersversorgung   | Wahlrecht | Wahlrecht                         |
| zurechenbare Fremdkapitalzinsen   | Wahlrecht | uU Wahlrecht                      |
| Vertriebs- und Forschungskosten   | Verbot    | Verbot                            |
| kalkulatorische Kosten  | Verbot    | Verbot                            |
| nicht notwendige, unangemessene Gemeinkosten                            | Verbot    | Verbot                            |
| * Nach unserer Auffassung zählen hierzu auch die unechten Gemeinkosten. |           |                                   |

**Abbildung 7:** Herstellungskostenbestandteile nach Handels- und Steuerrecht

Einstweilen frei.

231

**dd) Konsequenzen für die Rückstellungsbewertung**

232

Wegen fehlender Funktionsgleichheit der Bewertungsobjekte ist die handelsrechtl. HKDefinition stl. nicht ohne Weiteres übertragbar, da ein Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung für unterschiedliche Bilanzpositionen nicht gilt (vgl. *IDW*, Stellungnahme SABI 2/1987, WPg 1988, 48; vgl. auch *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 253 HGB Rz. 254, die der Auffassung sind, dass handelsrechtl. stets ein Ansatz zu Vollkosten möglich ist; aA *Siegel*, FS Schneider, 1995, 635 [672d]) und stl. zusätzlich in Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b eine Spezialvorschrift verankert ist (s. Anm. 736–738), die

aufgrund des Bewertungsvorbehalts nach § 5 Abs. 6 vorrangig zu beachten ist (vgl. BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BFH/NV 2011, 2147).

233–234 Einstweilen frei.

**j) Bestandteile der Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 Sätze 2 bis 4, Abs. 3 HGB**

**aa) Material- und Fertigungskosten als Einzelkosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 HGB**

**235 (1) Materialkosten**

**Materialeinzelkosten:** Nach § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB nF gehören die „Materialkosten“ sowie angemessene Teile der „Materialgemeinkosten“ ausdrücklich zu den aktivierungspflichtigen HK. Der neu formulierte Satz 2 soll die Konformität zu Art. 35 Abs. 3 Bilanzrichtlinie gewährleisten (vgl. BTDrucks. 16/10067, 60), in der die Begriffe „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe“ verwendet werden. Aus dem Gesetzeswortlaut des § 255 HGB nF ist abzuleiten, dass der erstgenannte Begriff der Materialkosten mit den Materialeinzelkosten gleichzusetzen ist. Dazu gehören neben den Rohstoffen auch alle Hilfs- und Betriebsstoffe, die dem einzelnen Produkt zugerechnet werden könnten (vgl. *Hartung*, BB 1992, 2392), selbst wenn diese – etwa aus Vereinfachungs- oder Praktikabilitätsgründen – als (unechte) Gemeinkosten behandelt werden (vgl. *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 36–37 [5/2010]; *von Wysocki*, FS Beusch, 1993, 929 [932]; glA im Hinblick auf die Roh- und Hilfsstoffe: *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 168 [11/2016]). Der Hauptfachausschuss des IDW (IDW RS HFA 31, Rz. 10) stellt auf den quantitativen Zusammenhang zwischen hergestelltem Gegenstand und dem durch seine Herstellung entstandenen Verbrauch an Gütern (mengenmäßige Erfassbarkeit) ab, wobei es auf die Möglichkeit einer direkten Zurechnung – also nicht auf die tatsächlich vorgenommene Zurechnung – ankommen soll; zur Diskussion s. auch Anm. 229 „Einzel erfassbare Kosten“.

**Einbeziehungspflichtige Materialeinzelkosten** sind uE (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 142–144; *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 36 f. [5/2010]):

- unfertige Erzeugnisse des Unternehmens;
- Einbauteile sowie Rohstoffe, die von Dritten erworben wurden und im Fertigungs-(Produktions-)Prozess weiterverarbeitet werden;
- Bezugskosten von Rohstoffen, Einbauteilen uÄ (zB Eingangsfrachten, Rollgeländer);
- im Herstellungsprozess wiederverwertete Abfälle;
- verbrauchsbedingter Schwund, zB durch Gewichtsverlust, Abfälle, Bruch, Verschnitt und Ausschuss, soweit diese nicht an anderer Stelle wiederverwendet werden (dann Kostengutschrift); hierzu zählt aber nicht der Schwund durch Diebstahl, Unterschlagung oder Zerstörung;
- Innenverpackung (vgl. BFH v. 20.5.1988 – III R 31/84, BStBl. II 1988, 961; BFH v. 2.2.1990 – III R 126/85, BStBl. II 1990, 593, Rz. 12; BFH v. 12.11.2008 – XI R 46/07, BStBl. II 2009, 558, Rz. 21; *Mathiak*, DStR 1989, 232 [233]; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 172 [11/2016]);



- Hilfsstoffe (zB Säcke; Etuis; Tuben; Schrauben, Nägel, Lacke, Farben und Klebstoffe bei der Möbelproduktion; Seife der Wäscherei; Konservierungsstoffe und Bindemittel der Nahrungsmittelindustrie; Filme und Chemikalien des Berufsphotographen; Gerbstoffe des Gerbers);
- Betriebsstoffe, die sich von den Hilfsstoffen dadurch unterscheiden, dass sie nicht in das Erzeugnis eingehen, sondern für die Durchführung des Betriebsprozesses und die Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft erforderlich sind (Energie für Fertigungsanlagen; Schmierstoffe; aA in Bezug auf den Charakter von Betriebsstoffen als Einzelkosten: *Küting*, StuB 2008, 419 [423]; *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 143);
- von der mengen- oder zeitabhängigen Inanspruchnahme der Maschinen verursachter Wartungs- und Reparaturmaterialverbrauch.

Nebenkosten, die für den Bezug von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen anfallen (zB Beiträge eines Erdölbevorratungsverbands), sind nicht in jedem Fall in die HK einzubeziehen. Ihre Einbeziehungspflicht richtet sich vielmehr nach der Erfüllung der allgemeinen Kriterien des Herstellungsbegriffs („Veranlassung dem Grunde nach“, s. Anm. 229). Sie müssen in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Herstellung des WG stehen und innerhalb des Herstellungszeitraums (s. Anm. 166) anfallen (vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl. II 2002, 349, Rz. 12–13).

Zur Ermittlung und Bewertung der Materialkosten sowie zur Ermittlung der Materialverbräuche bei Kuppelproduktion s. Anm. 261 ff.

## (2) Fertigungskosten

236

**Fertigungseinzelkosten:** Auch der Begriff „Fertigungskosten“ wird in § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB nF nicht definiert. Es handelt sich hierbei um Einzelkosten mit einem Bezug zur Fertigung. Aus der handelsrechtl. HKDefinition kann man eine Negativabgrenzung ableiten. Danach fallen unter Fertigungskosten alle Kosten, die nicht zu den

- Materialkosten,
- Sonderkosten der Fertigung,
- Werteverzehr des AV,
- Kosten der allgemeinen Verwaltung, sozialer Einrichtungen, freiwilliger sozialer Leistungen sowie der Altersversorgung und zu den
- Vertriebskosten oder
- Forschungs- und Entwicklungskosten

zählen (vgl. *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 44 [5/2010]).

Wegen der gleichzeitig bestehenden Einbeziehungspflicht für Materialkosten, Sonderkosten der Fertigung und den Werteverzehr des AV bleibt die Abgrenzung zu diesen HKBestandteilen nach Umsetzung des BilMoG ohne materielle Bedeutung.

Als aktivierungspflichtige Fertigungseinzelkosten werden insbes. die Fertigungslöhne angesehen, die der BFH (BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22, Rz. 17) als typische Einzelkosten bezeichnet hat. Diese Klassifizierung ist heute jedoch nur bei bestimmten, in der Praxis allerdings selten anzutreffenden Lohnformen (zB reine Akkordlöhne oder mengenmäßige Prämien) zutreffend, da sie gleichzeitig das Kriterium der variablen, leistungsabhängigen Kosten erfüllen (vgl.

*W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 183 f. [11/2016]). Obwohl es sich bei Zeit- und Prämienlöhnen aus kostentheoretischer Sicht um Gemeinkosten handelt, werden sie überwiegend weiterhin den Fertigungseinzelkosten zugeordnet (vgl. *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 80 f. [5/2010]; *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/10 Rz. 25 [10/2012]; *Schubert/Hutzler* in Beck-Bil-Komm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 352; *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 147; aA *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 183 f. [11/2016]). Begründet wird dies mit dem Kriterium der Einzelerfassbarkeit, das über eine Umrechnung von Stundenlöhnen auf die eingesetzte Fertigungszeit oder über eine Schlüsselung der Stückzahl erreicht werden kann (vgl. IDW RS HFA 31, Rz. 14). Aufwendungen, die zwar mengenmäßig an eine Bezugsgröße der Fertigung anknüpfen, bei denen aber nicht das Kriterium der „Veranlassung dem Grunde nach“ (s. Anm. 229) erfüllt ist (zB IHK-Beitrag, Gebühren), gehören nicht zu den Fertigungseinzelkosten.

Die nachfolgenden Kostenkategorien sind den Fertigungseinzelkosten zuzuordnen (vgl. *IDW*, WPH Edition, WP-Handbuch, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 2019, Kap. F Rz. 134; *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 46 [5/2010]):

Fertigungslöhne, wozu zählen:

- Löhne für direkt im Produktionsprozess des Erzeugnisses tätige Mitarbeiter (Produktions- und Verarbeitungslöhne);
- Löhne in Hilfsbetrieben (Energie, Werkstätten, Transport);
- Lohnnebenkosten (vgl. auch *Schneeloch*, DB 1989, 285 [287]) wie Zuschläge für Überstunden, Schichtdienst oder Sonn- und Feiertagsarbeit, Sozialversicherungsbeiträge (ArbG-Anteil) sowie andere gesetzlich oder tariflich auferlegte Sozialaufwendungen (Berufsgenossenschaftsbeiträge, vermögenswirksame Leistungen);
- vom Unternehmen übernommene LSt und KiSt.

**Stellungnahme:** Wird die Gesetzesbegründung zum neu gefassten § 255 Abs. 2 HGB zur Klassifizierung von Fertigungslöhnen herangezogen, ist ein Großteil der hier angeführten Lohnbestandteile nicht mehr den Fertigungseinzelkosten, sondern den FGK zuzuordnen. Unmittelbar zurechenbar (= Einzelkosten) sind solche Aufwendungen, die „in Abhängigkeit von der Erzeugnismenge variieren“ (BTDrucks. 16/10067, 59 f.). Damit wären Zeit- und Prämienlöhne zukünftig als FGK zwar weiterhin einbeziehungspflichtig, aber nur, soweit sie dem Prinzip der „Angemessenheit“ (s. Anm. 238) genügen.

**Löhne für im Produktionsprozess tätiges Management** sowie für technische Verwaltung (Werkmeister, Arbeitsvorbereitung usw.) gehören nur bei Einzel- oder Auftragsfertigung zu den Fertigungseinzelkosten. Im Falle der Serien-, Sorten- und Massenfertigung liegen wegen der fehlenden Möglichkeit zur Einzelerfassung FGK vor.

**Aufwendungen für Drittleistungen:**

- externe Bearbeitungskosten (zB Subunternehmer, Veredelung);
- externe Projekt- und Planungsarbeiten, soweit direkt zurechenbar;
- externe Hilfstätigkeiten (zB Reparatur);
- öffentliche Abgaben (zB für Abwasser), soweit einzeln erfassbar.

**Umstrittene Zuordnung zu den Fertigungseinzelkosten:**

- ▶ *Ausfallzeiten wie Lohnfortzahlung im Krankheitsfall* (abl. zur Lohnfortzahlung *Schmeisser/Steinle*, DB 1987, 2317 [2319]; *Hauser/Hagenau*, DB 1990, 440; *Ba-chem*, BB 1991, 380; *Hartung*, BB 1991, 872) sowie Einmalzahlungen wie Weihnachts- und Urlaubsgeld (abl. *Schneeloch*, DB 1989, 285 [287]) sind bei der Einbeziehungspflicht von Fertigungslöhnen umstritten, da diese Leistungen nicht direkt dem Erzeugnis zugerechnet werden können; andererseits ist festzustellen, dass die Leistungen Lohnbestandteile darstellen, die bei einer Festlegung einer Jahresvergütung einbezogen werden; werden zB Mitarbeiter von Leiharbeitsfirmen ausgeliehen, so sind idR die Ausfallzeiten und die Sonderzahlungen in den effektiven Stundensätzen, die dann höher liegen dürften als die effektiv im Unternehmen zu zahlenden Stundenlöhne, einkalkuliert.
- ▶ *Erfolgsprämien für Mitarbeiter im Fertigungsbereich*: Ob gewinnabhängige Aufwendungen (Tantiemen) überhaupt in die HK einbezogen werden dürfen, ist umstritten, da sie einen Teil des Rohgewinns darstellen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 177, 195; *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 470 „Gewinnbeteiligung von Arbeitnehmern“ für vertragliche gewinnabhängige Tantiemen). Teile des Schrifttums ordnen sie den einbeziehungspflichtigen Fertigungseinzelkosten zu, wenn die Prämienzahlung vertraglich fixiert ist und für in der Fertigung beschäftigte Mitarbeiter anfällt (vgl. *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 132 [5/2010]; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 257 [11/2016]). Fehlt eine vertragliche oder gesetzliche Regelung, gehören Erfolgsprämien zu den freiwilligen sozialen Aufwendungen iSd. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB mit einem korrespondierenden Einbeziehungswahlrecht (vgl. *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 132 [5/2010]; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 257–258 [11/2016]; so auch FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, DStRE 2009, 1290, rkr., Rz. 31; R 6.3 Abs. 4 Satz 4 EStR 2008; krit. hierzu *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 201; wohl auch *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 434f.).

**Kalkulatorischer Unternehmerlohn:** Die Einbeziehung eines kalkulatorischen Unternehmerlohns in die HK ist grds. ausgeschlossen. Allerdings wird dies vom BFH explizit nur für den fiktiven Unternehmerlohn des Einzelunternehmers bestätigt (vgl. BFH v. 8.2.1996 – III R 35/93, BStBl. II 1996, 427, Rz. 8; BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, DStR 2011, 1990). Tätigkeitsvergütungen an Mitunternehmer für die Bauaufsicht und Koordination von Handwerkerarbeiten werden – trotz ihres Charakters als Sondervergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 – vom BFH (BFH v. 8.2.1996 – III R 35/93, BStBl. II 1996, 427, Rz. 9) als Fertigungskosten eingestuft. Als Begründung führt der BFH die handelsrechtl. Selbständigkeit von PersGes. an (BFH v. 25.2.1991 – GrS 2/89, BStBl. II 1991, 691 [698]) und verweist darauf, dass § 15 Abs. 1 Nr. 2 keine rechtl. Handhabe biete, den HKBegriff zu modifizieren (vgl. BFH v. 8.2.1996 – III R 35/93, BStBl. II 1996, 427, Rz. 9; aA *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 192).

**(3) Sonderkosten der Fertigung**

237

Der Begriff der Sonderkosten der Fertigung ist in § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB nF weiterhin als eigenständiger einbeziehungspflichtiger HKBestandteil ohne Legaldefinition erfasst. Zu den Sonderkosten der Fertigung gehören Aufwendungen, die dem

Fertigungsprozess – nicht aber den Forschungs- und Entwicklungskosten für neue Produkte, der Verwaltung oder dem Vertrieb – zuzurechnen sind. Häufig fallen diese im Vorfeld des eigentlichen Fertigungsprozesses an, zB Entwurfskosten (Planungs- und Konstruktionskosten), Lizenzgebühren ausgenommen Vertriebslizenzen, s. Anm. 581 „Lizenzgebühren“, AfA der AK von Patenten, Know-how und Spezialwerkzeugen, Aufwendungen für Formen, Modelle, Schablonen (*J. Schmidt*, DB 1977, 1068 [1069]), Schnitte und Statik sowie hiermit zusammenhängende Aufwendungen für Subunternehmer. Auch Zulassungskosten eines neu entwickelten Pflanzenschutzmittels wurden vom BFH (BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, DStR 2011, 2186) als Teil der HK der Rezeptur eingestuft, was uE eine Zuordnung zu den Sonderkosten der Fertigung impliziert. Entscheidend für die Aktivierbarkeit der Sonderkosten ist, dass zumindest ein Bezug zwischen den Aufwendungen und der Herstellung von Erzeugnissen besteht (vgl. *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 54 [5/2010]). Das Schrifttum folgert überwiegend, dass nur Sondereinzelkosten unter die in § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB explizit aufgeführten Sonderkosten der Fertigung fallen (*ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 150; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 188 [11/2016]). Hierzu gehören uE die dem Fertigungsprozess eines Erzeugnisses zurechenbaren Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, und zwar auch, wenn diese als (unechte) Gemeinkosten erfasst werden (vgl. Art. 35 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie sowie Anm. 229 „Einzel erfassbare Kosten“).

**Verbrauchssteuern:** Siehe Anm. 242.

**Kein Fertigungsbezug:** Als nicht fertigungsbezogen werden solche Vorarbeiten angesehen, deren bezwecktes Ergebnis noch nicht mit einem konkreten Erzeugnis so in Zusammenhang steht, dass es als dessen unmittelbare Vor- und Zwischenstufe anzusehen ist. Auf dieser Grundlage ist auch die Abgrenzung zu den Forschungs- und Entwicklungskosten zu beurteilen (s. allg. Anm. 247). Die Aufwendungen für Grundlagenforschung sind regelmäßig einer Vorstufe zuzuordnen, in der kein Zusammenhang mit dem konkreten zu fertigenden Produkt besteht, so dass hier das Einbeziehungsverbot des § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB greift (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 151; *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 53 [5/2010]; *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 485). Auch bei Neuentwicklungen fehlt der direkte Bezug zur laufenden Produktion als Voraussetzung für die Einbeziehung als Sonderkosten der Fertigung. Hier ist die Regelung des § 255 Abs. 2a HGB zu prüfen, die allerdings wegen des in § 5 Abs. 2 definierten Aktivierungsverbots für selbst geschaffene immaterielle WG des AV stl. nicht anwendbar ist.

Unklar ist die Zugehörigkeit zu den Sondereinzelkosten der Fertigung, wenn es sich um eine Weiterentwicklung derzeitiger Erzeugnisse (zB *face-lifting*) handelt. Überwiegend wird hier der Charakter der FGK gesehen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 151; *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 53 [5/2010]; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 285 [11/2016]), die nach Umsetzung des BilMoG ebenfalls in die HK einbezogen werden müssen. Auch wenn mit der Weiterentwicklung der Beginn der Herstellung eines bestimmten Erzeugnisses (auch eines Prototypen) verbunden ist, ergibt sich eine Aktivierungspflicht für die unmittelbar mit der Erstellung anfallenden Aufwendungen.

Bei auftrags- und objektbezogenen Sonderkosten (zB Planungs- und Konstruktionskosten) handelt es sich hingegen grds. um einbeziehungspflichtige HK (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 151; *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 425–426). Derartige Kosten (Kosten der Auftrags-

vorbereitung und -abwicklung) sind jedoch nur aktivierbar unter der Voraussetzung, dass ein konkreter Auftrag erteilt wurde (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 214). Kosten der Auftragserteilung gehören idR zu den nicht aktivierbaren Vertriebskosten (vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 169; differenzierend *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 213 mwN; s. auch Anm. 250).

## bb) Einbeziehungspflicht fertigungsbezogener Gemeinkosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 HGB

### (1) Abgrenzung zwischen Einzelkosten und Gemeinkosten

238

**Notwendigkeit der Abgrenzung:** Die Notwendigkeit zur Abgrenzung zwischen Einzel- und Gemeinkosten hat mit der seit dem BilMoG bestehenden Einbeziehungspflicht für angemessene Teile fertigungsbezogener Gemeinkosten an Bedeutung verloren. Relevant ist die Abgrenzung aber noch im Hinblick auf das Prinzip der Angemessenheit, das dem Wortlaut nach nur für die Gemeinkosten gilt.

**Begriff der Gemeinkosten:** Bei Gemeinkosten handelt es sich im Rahmen der HK um „Aufwendungen für Güter, Leistungen und Dienste, die nicht unmittelbar in das Produkt eingehen, sondern nur über eine Schlüsselung oder Umlage zu dem hergestellten Vermögensgegenstand (bzw. WG; Anm. der Verf.) in Beziehung gebracht werden können“ (IDW RS HFA 31, Rz. 15).

**Echte und unechte Gemeinkosten:** Unter den Begriff der Gemeinkosten fallen uE nur die echten Gemeinkosten, die fix und variabel sein können. Hierzu zählen solche Aufwendungen, die für ein Erzeugnis nicht direkt erfasst werden können, etwa weil sie für mehrere Erzeugnisse gemeinsam anfallen (zB Licht- und Heizkosten in einer Halle, in der mehrere Fertigungsstraßen sind, als variable echte Gemeinkosten (vgl. *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 29 [5/2010]; diese Kosten sind uE als Einzelkosten einbeziehungspflichtig; s. ausführl. Anm. 229 „Einzel erfassbare Kosten“ mwN).

**Abgrenzung:** Für die Behandlung als Einzel- und Gemeinkosten kommt es nicht auf die tatsächliche Kostenrechnung, sondern auf die mögliche Kostenrechnung im Sinne einer Erfassbarkeit von Einzelkosten an (vgl. *Selchert*, DB 1986, 2298 [2301]; IDW RS HFA 31, Rz. 19; zur Diskussion s. *Kütting*, BB 1989, 587 [589]). Sofern aus Praktikabilitäts- und Wirtschaftlichkeitsgründen tatsächlich keine Einzelerfassung erfolgt, können für die Abgrenzung von Einzel- und Gemeinkosten auch Schätzungen in Betracht kommen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 137). Liegt ein eindeutiger und nachweisbarer quantitativer Zusammenhang zwischen dem hergestellten WG und dem durch seine Herstellung entstandenen Werteverzehr vor, steht eine Umrechnung, die sich auf die Ausbringungsmenge, Zeit oder Beschäftigung bezieht, dem unmittelbaren Zusammenhang der Einzelkosten mit dem betreffenden WG nicht entgegen (vgl. IDW RS HFA 31, Rz. 14), soweit das Kriterium der „Veranlassung dem Grunde nach“ erfüllt ist (s. Anm. 229).

**Stellungnahme:** Die Begr. zum BilMoG enthält ein zweites Kriterium zur Abgrenzung von Einzel- und Gemeinkosten. Hiernach liegen Einzelkosten (= unmittelbar zurechenbare Aufwendungen) immer dann vor, wenn sie „in Abhängigkeit von der Erzeugnismenge variieren“ (BTDrucks. 16/10067, 59–60). In der überwiegenden Mehrzahl der Anwendungsfälle (zB Hilfs- und Betriebsstoffe wie Energie für Maschinen, Öle, Fette, Schrauben) werden die Abgrenzungskriterien „Einzelerfass-

barkeit“ und „Variabilität“ zur gleichen Zuordnung führen. Unterschiede ergeben sich jedoch bei den Fertigungslöhnen, die nach hM einzeln erfassbar sind, aber nicht oder nur zT mit der Ausbringungsmenge variieren. Wird das Kriterium der Variabilität als zusätzliches Abgrenzungskriterium herangezogen, sind die beschäftigungsunabhängig anfallenden Bestandteile der Fertigungslöhne den Gemeinkosten zuzuordnen, für die das Kriterium der Angemessenheit gilt.

**Gemeinkostenverrechnung bei Unterbeschäftigung:** Sog. Leerkosten, die aufgrund einer Unterbeschäftigung entstehen, dürfen nach hM grds. nicht in die HK einbezogen werden (vgl. *von Wysocki*, FS Beusch, 1993, 929 [937 f.]; *Schildbach/Stobbe/Freichel/Hamacher*, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 11. Aufl. 2019, 309 f.; s. auch *Freidank*, BB 1984, 29; s. Anm. 261). R 6.3 Abs. 7 EStR konkretisiert hierzu, dass es sich um eine teilweise Stilllegung oder mangelnde Aufträge handeln muss. In der Literatur werden Leerkosten bei „dauerhafter, offenkundiger Unterbeschäftigung“ (*ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 162; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. B 261 [4/2018]) bzw. bei einer Unterschreitung von 70 % der Normalauslastung angenommen (vgl. *Küting*, BB 1989, 587 [595]; *Beiser*, DB 2003, 2557; gegen die Anwendung eines pauschalen Prozentsatzes vgl. *Schubert/Hutzler* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 438). Beruhen die Leerkosten hingegen auf branchenüblichen Schwankungen (zB Zuckerfabrik), sind die HK weiterhin auf Basis der tatsächlich angefallenen Gemeinkosten zu ermitteln (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 196; BFH v. 15.2.1966 – I 103/63, BStBl. III 1966, 468).

**Prinzip der Angemessenheit der Gemeinkosten:** Nach § 255 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 HGB sind nur „angemessene Teile“ der Gemeinkosten (Material, Fertigung, Wertverzehr) in die HK einzubeziehen (vgl. BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176; *Stobbe*, FR 1994, 108). Angemessenheit bedeutet, dass nur diejenigen Ist-Gemeinkosten bei den HK zu erfassen sind, die einem bestimmten Produkt nach vernünftigen betriebswirtschaftlichen Kriterien zugerechnet werden können und die sich inhaltlich und zeitlich auf seine Herstellung beziehen. Die Zurechnung darf nicht willkürlich sein und muss unter Beachtung des Vorsichtsprinzips erfolgen. Letzteres ist insbes. im Rahmen der Kuppelproduktion, bei kleinen Losgrößen und längeren Rüstzeiten zu prüfen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 157-158). Betriebs- und periodenfremde sowie außergewöhnliche Gemeinkosten dürfen nicht einbezogen werden (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 158; *Küting*, StuB 2008, 419 [424]; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 196).

**Veranlassung durch die Herstellung:** Ob Aufwendungen überhaupt als Gemeinkosten in die HK einbezogen werden dürfen, hängt von ihrem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Herstellungsvorgang ab. § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB bestimmt, dass der Wertverzehr des AV nur dann einzubeziehen ist, wenn er durch die Fertigung veranlasst ist (vgl. BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176; *Stobbe*, FR 1994, 108). In diesem Fall ist insbes. die Abgrenzung zwischen Herstellung (Fertigung) und Vertrieb von Bedeutung, da Vertriebskosten einem Einbeziehungsverbot unterliegen; zu dieser Abgrenzung s. BFH v. 20.5.1988 – III R 31/84, BStBl. II 1988, 961; *Schubert/Hutzler* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 452 mwN; s. auch Anm. 171.

**Zeitraum der Herstellung:** Gemeinkosten dürfen nur insoweit in die HK einbezogen werden, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (s. auch Anm. 166). Dieser Wortlaut ist nach Umsetzung des BilMoG zwar nur noch für den Wertverzehr des AV im Gesetz enthalten, wird aber für die übrigen Gemeinkosten durch

das Kriterium der Angemessenheit weiterhin abgedeckt (vgl. *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 244 [11/2016]).

## (2) Materialgemeinkosten

239

Zu den seit BilMoG einbeziehungspflichtigen Materialgemeinkosten gehören „die Kosten (ohne abziehbare Vorsteuer), die mit der Lagerung und Wartung des Materials in Zusammenhang stehen“ (BMF v. 11.11.1974 – IV B 7 - S 1401 - 25/74, BStBl. I 1974, 994, Rz. 21b). Diese fallen üblicherweise auf den Kostenstellen Material und Rechnungsprüfung, Lagerhaltung, innerbetrieblicher Transport, Materialverwaltung und -bewachung an (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 172; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 235 [11/2016]; s. auch R 6.3 Abs. 2 EStR). Bei den Kostenarten handelt es sich meist um Personal- und Raumkosten sowie Abschreibungen und Versicherungen. Sofern einzelerfassbare Kosten vorliegen (zB Transportversicherungen), sind diese als ANK (s. Anm. 200 ff.) der eingekauften Materialien (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe) in die Materialeinzelkosten einzubeziehen. Aufwendungen für die Kostenstellen Einkauf und Warenannahme werden in Anlehnung an R 6.3 Abs. 4 Satz 1 EStR inzwischen überwiegend den Verwaltungsgemeinkosten zugerechnet (vgl. *Oestreicher* in *Beck-HdR*, B 163 Rz. 127 [5/2010]; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 262 mwN [11/2016]; aA *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 172), für die ein Einbeziehungswahlrecht (str., s. Anm. 231) besteht.

Die Materialgemeinkosten werden idR durch einen prozentualen (wertmäßigen) Zuschlag auf das Fertigungsmaterial verrechnet, wobei bei nicht unwesentlichen Abweichungen unterschiedliche Zuschläge (Prozentsätze) je Stoffgruppe vorzunehmen sind (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 173). In neueren Kostenrechnungsansätzen (zB Prozesskostenrechnung, s. Anm. 261) wird die Schlüsselung der Materialgemeinkosten verstärkt anhand mengenmäßiger Kostentreiber vorgenommen.

## (3) Fertigungsgemeinkosten

240

Nach BFH (BFH v. 21.1.1971 – IV R 51/69, BStBl. II 1971, 304) gehört zu den FGK „alles, was dazu verwendet wird, um die Halb- oder Fertigware herzustellen, dh. alles, was hierbei in vollem Umfange in dem Herstellungsprozeß aufgeht“. Hinsichtlich der Abgrenzung der FGK ist festzustellen, dass es sich hierbei um einen Aufwandsbestand handelt; dh., FGK sind alle Aufwendungen, die nicht den Materialeinzel- oder -gemeinkosten, Fertigungseinzelkosten oder Sondereinzelkosten zugerechnet werden und auch nicht zu den Verwaltungs- oder Vertriebskosten zählen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 174). Die Abgrenzung der FGK ist stark von den betrieblichen Gegebenheiten und somit vom jeweiligen Einzelfall abhängig. In R 6.3 Abs. 2 EStR und den handelsrechtl. Kommentierungen (vgl. zB *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 175; *Schubert/Hutzler* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 423; *Oestreicher* in *Beck-HdR*, B 163 Rz. 66 [5/2010]) erfolgt die Abgrenzung sowohl über Kostenarten als auch über Kostenstellen. Beispielfhaft werden folgende Kostenarten genannt:

- Raumkosten (einschließlich Bewachung und Reinigung),
- Sachversicherungen,

- Energiekosten und sonstige Hilfs- und Betriebsstoffe, die nicht schon als unechte Gemeinkosten (= Materialeinzelkosten) erfasst sind,
- Grundsteuer auf Fertigungsanlagen,
- sonstige Aufwendungen (zB Telefon, Reisekosten, Sozialkosten), sofern sie auf den Fertigungsbereich entfallen.

Mögliche Kostenstellen des Fertigungsbereichs sind:

- Arbeitsvorbereitung, Fertigungs- und Qualitätskontrolle,
- Betriebsleitung, Meisterbüro sowie Werkstattverwaltung,
- laufende Wartung, Instandhaltung und Reparaturen der Fertigungsanlagen (zB technische Anlagen, Maschinen, Einrichtungen, Vorrichtungen, Werkzeuge),
- Unfallstationen und Unfallverhütungseinrichtungen der Fertigungsstätten,
- Lohnbüro, soweit in ihm die Löhne und Gehälter der in der Fertigung tätigen ArbN abgerechnet werden,
- Werkzeuglager.

Diejenigen Löhne und Gehälter der im Fertigungsbereich beschäftigten Mitarbeiter, die nicht als Einzelkosten erfasst werden können, sind einschließlich der gesetzlichen Sozialabgaben und Zulagen ebenfalls den FGK zuzuordnen. Ob diese Einbeziehungspflicht auch für vertraglich fixierte Ergebnisbeteiligungen der Mitarbeiter im Fertigungsbereich gilt, ist umstritten (bejahend: *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 78 [5/2010]; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 257–258 [11/2016]; abl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 177; *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 470 „Gewinnbeteiligung von Arbeitnehmern“; s. Anm. 236).

Wird das in der Begr. zum BilMoG definierte Kriterium der Variabilität zur Abgrenzung zwischen Einzel- und Gemeinkosten zusätzlich herangezogen, ist ein Großteil der Fertigungslöhne dem „Auffangtatbestand“ der FGK zuzuordnen (s. Anm. 236 und 238).

#### 241 (4) Abschreibungen – Werteverzehr des Anlagevermögens

**Handelsrecht:** Seit dem BilMoG unterliegt auch der Werteverzehr des AV, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist, nach § 255 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 HGB einer Einbeziehungspflicht. Da nur angemessene Teile einbezogen werden dürfen, muss sich der Werteverzehr auf den Zeitraum der Herstellung (s. Anm. 166) beziehen. Aus dem Prinzip der Angemessenheit resultiert auch, dass nur planmäßige Abschreibungen iSd. § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB einbezogen werden dürfen. Für außerplanmäßige Abschreibungen, stl. Sonderabschreibungen sowie erhöhte Absetzungen besteht hingegen ein Einbeziehungsverbot (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 191; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 245 und 249 [11/2016]; *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 91 [5/2010]; *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/10 Rz. 40 [10/2012]).

**Steuerrecht:** Die handelsrechtl. Bewertungsvorschrift gilt als GoB über § 5 Abs. 1 auch für die stl. Gewinnermittlung. Zu beachten ist jedoch, dass von der FinVerw. in R 6.3 Abs. 3 EStR Regelungen herangezogen werden, die nicht zwingend handelsrechtl. GoB entsprechen.

**Absetzung für Abnutzung:** Die bei der Bilanzierung des AV stl. angesetzte Absetzung für Abnutzung (AfA) ist gem. R 6.3 Abs. 4 Satz 1 EStR bei der Ermittlung des



strechtl. einzubeziehenden Werteverzehrs grds. zu übernehmen. Dies gilt auch, wenn die Bewertung des beweglichen AV mit fallenden (degressiven) Jahresbeträgen erfolgt. Wahlweise können hier gem. R 6.3 Abs. 4 Satz 2 EStR aber auch gleichbleibende (lineare) AfA-Beträge in die HK eingerechnet werden. In diesen Fällen muss der Stpfl. die linearen AfA-Beträge durchgehend in die HK einbeziehen und zwar auch, wenn diese gegen Ende der ND höher sind als die bei der Bewertung des beweglichen AV angesetzten degressiven AfA-Beträge (vgl. R 6.3 Abs. 4 Satz 3 EStR).

**Bewertungsfreiheiten, Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen** dürfen nach dem Wortlaut der R 6.3 Abs. 4 Satz 4 EStR ebenfalls in die HK einbezogen werden (vgl. Köhler, StBp. 2008, 260 [264]): „Der Wertverzehr des der Fertigung dienenden Anlagevermögens ist bei der Berechnung der Herstellungskosten der Erzeugnisse auch dann in Höhe der sich nach den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten des Anlagevermögens ergebenden AfA in gleichen Jahresbeträgen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Bewertungsfreiheiten, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen und diese nicht in die Herstellungskosten der Erzeugnisse einbezogen hat.“

**Stellungnahme:** Diese stl. Wahlrechte zur Einbeziehung von degressiven AfA, Bewertungsfreiheiten, Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen in die HK sind nicht mit den handelsrechtl. GoB vereinbar. Derartige Aufwendungen sind nicht durch die Fertigung veranlasst, sie widersprechen dem Angemessenheitsprinzip als Ausfluss des Vorsichtsprinzips (s. Anm. 238) und sind häufig auch nicht mit dem Stetigkeitsprinzip vereinbar. Folglich sind bei der stl. Gewinnermittlung vergleichbar zum Handelsrecht grds. nur lineare Abschreibungsbeträge in den HK zu berücksichtigen (glA Ehmcke in Blümich, § 6 Rz. 485 [7/2016]; Köhler, StBp. 2008, 260 [264]; offenlassend Werndl in KSM, § 6 Rz. B 256 f. [4/2018]).

**Teilwertabschreibungen** auf das AV iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 sind hingegen auch gem. R 6.3 Abs. 3 Satz 6 EStR bei der HKermittlung nicht zu berücksichtigen.

**Kalkulatorische Abschreibungen** sind nach handelsrechtl. hM grds. zulässig, sofern nicht von höheren Wiederbeschaffungswerten ausgegangen wird (vgl. Oestreicher in Beck-HdR, B 163 Rz. 93 [5/2010]; ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 184; krit. im Hinblick auf den Sinn und Zweck der Übernahme kalkulatorischer Abschreibungen in die HK: W. Knop/P. Küting/N. Knop in Küting/Weber, HdR, § 255 HGB Rz. 246 ff. [11/2016]). Hinsichtlich der Abschreibungsbasis ist also auch bei der kalkulatorischen Abschreibung das pagatorische Prinzip zu beachten. In Bezug auf die Abschreibungsmethoden ist die Frage zu beantworten, ob und inwiefern die kostenrechnerisch ermittelten Abschreibungen den „wahren Werteverzehr“ des AV und eine möglicherweise damit korrespondierende „wahre Werterhöhung“ der Erzeugnisse besser abbilden können als die bilanziellen Abschreibungen. Auch hier ist krit. zu prüfen, ob aus der Übernahme einer degressiven Abschreibung in die HK Überbewertungen der Vorräte resultieren, die nicht mit dem Vorsichts- und Stetigkeitsprinzip vereinbar sind. Nicht zu beanstanden ist es, wenn bei der kalkulatorischen Abschreibung eine längere ND als die stl. (zB bei Gebäuden 50 Jahre anstelle der ND von 33 1/3 Jahren) angesetzt wird.

**Veranlassung durch die Herstellung:** Siehe Anm. 238.

## 242 (5) Steuern

**Ertragsteuern:** Nach herrschender handelsrechtl. Auffassung gehören die gewinnabhängigen Steuern nicht zu den HK; nach Handelsrecht sind nicht nur die ESt und KSt, sondern auch die GewSt (GewErtrSt) bei den HK nicht einbeziehungsfähig (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 177; *Kahle* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 255 HGB Rz. 203, 205 [8/2017]; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 363 ff. [11/2016]; *Schubert/Hutzler* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 470 „Steuern“). Steuerlich wird dem Einbeziehungsverbot nur hinsichtlich der ESt und KSt gefolgt. Für die GewErtrSt wird stl. unter Bezugnahme auf BFH v. 5.8.1958 (BFH v. 5.8.1958 – I 70/57 U, BStBl. III 1958, 392) ein stl. Wahlrecht angenommen (so auch *Weber-Grellet*, StbJb. 1994/95, 97 [122]). Aufgrund der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. HK-Definition und wegen der Einf. des § 4 Abs. 5b (GewSt als nichtabziehbare BA) dürfte dieses stl. Wahlrecht allerdings nicht mehr haltbar sein (so auch inzwischen R 6.3 Abs. 6 Satz 2 EStR – seit EStR 2008; vgl. *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. B 250 [4/2018]; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 171; s. auch *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 366 [11/2016], mit anderer Argumentation; *Siegel*, FS Schneider, 1995, 635 [645]).

**Substanzsteuern:** Die Grundsteuer (sowie andere ausländ. Substanzsteuern) sind handelsrechtl., soweit sie auf den Herstellungsbereich entfallen, bei den HK einzu beziehen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 176; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 361f [11/2016]; *Schubert/Hutzler* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 470 „Steuern“; *Oestreicher* in *Beck-HdR*, B 163 Rz. 76 [5/2010]). Die Substanzsteuern, die auf den Verwaltungs- und Vertriebsbereich entfallen, sind gesondert zu ermitteln (vgl. *Schubert/Hutzler* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 470 „Steuern“). Substanzsteuern, die auf den Vertriebsbereich entfallen, dürfen folglich nicht aktiviert werden (vgl. Anm. 250).

**Verbrauchsteuern:** Die USt gehört zum Vertriebsbereich und kann folglich nicht in die HK einbezogen werden. Nicht abziehbare Vorsteuern rechnen zu den HK (vgl. BFH v. 27.9.1990 – IX B 268/89, BFH/NV 1991, 297, Rz. 7 zu § 9b; vgl. auch *Schubert/Hutzler* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 470 „Steuern“). Verbrauchsteuern (zB Biersteuer, Branntweinsteuer, Mineralölsteuer, Tabaksteuer) und Zölle könnten aus handelsrechtl. Sicht bei direkter Zuordenbarkeit zum Fertigungsbereich als Einzelkosten den HK zugerechnet werden (vgl. *Schubert/Hutzler* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 470 „Verbrauchsteuern“; *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/10 Rz. 27 und 59 [10/2012]; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 367 f. [11/2018]; *Oestreicher* in *Beck-HdR*, B 163 Rz. 58–60 [5/2010]; *Kahle* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 255 HGB Rz. 204 [8/2017]). Wird zB die Biersteuer den HK des Fertigungsbereichs (nach § 14 Abs. 2 Nr. 2 BierStG ohne Führung eines Steuerlagers nach § 5 BierStG) zugeordnet und somit für die Vorräte nicht als Aufwand erfasst, so kann die Biersteuer stl. aufgrund der Maßgeblichkeit des handelsrechtl. HK-Begriffs nicht als RAP nach § 5 Abs. 5 Satz 2 aktiviert werden (aA *Schubert/Hutzler* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 453, die einen unterschiedlichen Ausweis der Biersteuer in HBil. und StBil. annehmen); entsteht eine Verbrauchsteuer wie Schaumweinsteuer durch die Überführung (Entnahme) von Schaumwein aus dem Zolllager in den strechtl. freien Verkehr (§ 14 SchaumweinSt), ist sie uE hingegen dem Vertriebsbereich zuzuordnen und daher handelsrechtl. als Aufwand zu erfassen.

sen. Im letzteren Fall zählen die (handelsrechtl.) als Aufwand erfassten Verbrauchsteuern aufgrund der Spezialregelungen des § 5 Abs. 5 Satz 2 zu den RAP. Die früher handelsrechtl. geltenden Aktivierungswahlrechte nach § 250 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und 2 HGB aF sind durch das BilMoG weggefallen. Steuerlich besteht aufgrund der expliziten Vorschrift (§ 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1) hingegen ein Aktivierungsgebot.

**Rechtslage bis zum BilMoG:** Handelsrechtlich wurde aber auch eine Erfassung bei den HK anstelle eines Ansatzes bei den RAP für zulässig gehalten (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 153; *IDW*, WP-Handbuch, Bd. I, 2006, Teil E, Rz. 277). Entsprechendes gilt für die USt auf erhaltene Anzahlungen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 154).

Einstweilen frei.

243–244

#### cc) Verwaltungskosten und Aufwendungen für soziale Leistungen gem. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB

245

§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB enthält ein Einbeziehungswahlrecht für Verwaltungskosten und Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung. Dieses Wahlrecht ist seit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (s. dazu BTDruks. 18/8434, 55, 116) in Abs. 1 Nr. 1b verankert worden; s. dazu Anm. 493–496.

Einstweilen frei.

246

#### dd) Forschungs- und Entwicklungskosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB

247

**Grundlagenforschung:** Gemäß § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB ist die Einbeziehung von Forschungskosten in die HK ausgeschlossen, da diese vor dem Beginn des Herstellungszeitraums anfallen. Es fehlt ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der späteren Herstellung der Erzeugnisse (vgl. bereits vor Umsetzung des BilMoG: BFH v. 17.12.1976 – III R 141/74, BStBl. II 1977, 234; BMF v. 26.11.1985 – IV B 2 - S 2185 - 9/85, BStBl. I 1985, 683; *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 151; *W. Knop/P. Küting/N. Knop in Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 284 [11/2018]). Das Einbeziehungsverbot gilt für alle handelsrechtl. Vermögensgegenstände und über das Maßgeblichkeitsprinzip auch stl. für alle WG.

**Entwicklungskosten** dürfen stl. aufgrund des Aktivierungsverbots für immaterielle WG nach § 5 Abs. 2 grds. nicht aktiviert werden. Bei einer Aktivierung immaterieller WG des UV oder als Sondereinzelkosten der Fertigung materieller WG (s. ausführl. Anm. 237) ist eine Einbeziehbarkeit in die HK von WG geboten. Für die Einbeziehung in die Sondereinzelkosten der Fertigung sollte die Legaldefinition des § 255 Abs. 2a HGB herangezogen werden (vgl. dazu *Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der Schmalenbach Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, DB 2008, 1813 [1816]; *Schubert/Hutzler in Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 488 ff. mwN).

**Entwicklungskosten für Weiterentwicklungen materieller Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter der laufenden Produktion** werden überwiegend den einbeziehungspflichtigen FGK zugeordnet (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 151; *Oestreicher in Beck-HdR*, B163 Rz. 53 [5/2010]; *W. Knop/P. Küting/*

N. Knop in *Kütting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 285 [11/2018]), sofern damit keine „wesentliche Änderung“ der Produktion einhergeht. Auch die Abgrenzung zwischen den Entwicklungskosten für Produkte der derzeitigen Herstellung (= Einbeziehungspflicht) und der zukünftigen Herstellung (je nach Festlegung des Beginns der Herstellung = Einbeziehungspflicht oder -verbot) ist uE insbes. bei neuen Produktvarianten mit erheblichen Ermessensspielräumen verbunden.

**Auftrags- oder objektgebundene Entwicklungskosten** (insbes. vorgelagerte Kosten für Planung und Konstruktion) sind nach hM den Sondereinzelkosten der Fertigung zuzurechnen, für die eine Einbeziehungspflicht besteht (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 151; s. Anm. 237 mwN).

248–249 Einstweilen frei.

## 250 ee) Vertriebskosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB

Auch nach Umsetzung des BilMoG gibt es keine Legaldefinition für den Begriff der Vertriebskosten. Nach § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB dürfen Vertriebskosten nicht in HK einbezogen werden. Diese Vorschrift gilt über das Maßgeblichkeitsprinzip auch stl.

Siehe auch § 153 Abs. 2 AktG 1965; R 6.3 Abs. 5 Satz 3 EStR 2008; stRspr., zB BFH v. 29.10.1969 – I 93/64, BStBl. II 1970, 178 aE; BFH v. 19.6.1973 – I R 206/71, BStBl. II 1973, 774; BFH v. 3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II 1978, 412; BFH v. 3.3.1978 – III R 46/76, BStBl. II 1978, 413; BGH v. 12.7.1981 – II ZR 175/81, DB 1982, 1861, Abschn. 2a.

**Vertriebseinzel- und -gemeinkosten:** In der Literatur ist unstrittig, dass dieses Einbeziehungsverbot für alle Vertriebseinzel- und -gemeinkosten gilt (vgl. *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 442 und 449; *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 211 und 216).

Typische nicht einbeziehungsfähige Vertriebseinzelkosten sind Außenverpackungen um das bereits verpackte Produkt (BFH v. 20.5.1988 – III R 31/84, BStBl. II 1988, 961). Die Abgrenzung zu den aktivierungspflichtigen Materialeinzelkosten wird über das Kriterium der Verkaufsfähigkeit vorgenommen (vgl. BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13; BFH v. 12.11.2008 – XI R 46/07, BStBl. II 2009, 558, Rz. 21).

Zu den nicht aktivierbaren Vertriebsgemeinkosten gehören zB folgende vertriebstypische Kostenarten (vgl. *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 443; *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 216):

- Kosten der Marktforschung, Werbung (Inserate, Funk & Fernsehen, Reklame-material) und Absatzförderung (Ausstellungen, Messen);
- Provisionszahlungen und zugesagte Festgehälter für Vertreter;
- Verkäuferschulung;
- Reisekosten für Vertriebsmitarbeiter;
- Warenproben und Muster.

Ein Großteil der Kostenarten kann dem Vertriebsbereich nur über die jeweiligen Kostenstellen zugeordnet werden. So sind zB Personalkosten, Abschreibungen, Kommunikationskosten und Energiekosten nicht einbeziehungsfähig, wenn sie auf typischen Vertriebskostenstellen anfallen. Diese sind zB:

- Fertigungsendlager, Vertriebslager, Kommissionierung und Versand der Fertigerzeugnisse;
- innerbetrieblicher Transport für Fertigerzeugnisse;
- Kundendienst;
- Marketing;
- Verkauf.

**Sondereinzelkosten des Vertriebs** dürfen bereits seit dem BiRiLiG nicht mehr aktiviert werden (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 211; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 270 [11/2016]; IDW RS HFA 31, Rz. 12). Abzugsgrenzen sind hiervon Kosten, die sowohl bei der Fertigung als auch im Vertrieb anfallen (s. „Abgrenzungsfragen“). Unter dieses Aktivierungsverbot fallen nicht Zölle und Verbrauchsteuern, da hier nach § 5 Abs. 5 Satz 2 Ziff. 1 stl. eine Aktivierungspflicht besteht (s. § 5 Anm. 2280–2306).

**Abgrenzungsfragen:** Nicht eindeutig ist, inwieweit Kosten der Auftrags Erlangung und Auftragsvorbereitung sowie -abwicklung bei auftragsgebundenen Fertigungen in Ausnahmefällen dem Herstellungsbereich zugeordnet werden können (vgl. hierzu *Schubert/Hutzler* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 456; „nur in sehr eingeschränktem Umfang“ für Kosten der Auftrags Erlangung nach *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 213; weitergehend *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 194 f. [11/2016]). Nach BFH (BFH v. 13.9.1989 – II R 1/87, BStBl. II 1990, 47) gelten zB Kosten der Auftragsnachmessung als nicht aktivierbare Vertriebskosten. In Fällen, in denen Angebotsunterlagen (etwa Konstruktionszeichnungen, Planungen zur Auftragsabwicklung in der Fertigung, Modelle, uU als Sondereinzelkosten der Fertigung aktivierungspflichtig) nach erfolgten Aufträgen in der Fertigung verwandt werden, ist es uE nicht zu beanstanden, diese – auch im Rahmen des Vertriebs angefallenen – Kosten dem Fertigungsbereich und somit den HK zuzurechnen. Entscheidend für die Aktivierung derartiger Kosten sollte als zusätzliches Kriterium die Werthaltigkeit der zu fertigenden Produkte sein (vgl. *Oestreicher* in *Beck-HdR*, B 163 Rz. 227 [5/2010]). Sollte eine überwiegende Zuordnung zum Fertigungsbereich oder die Werthaltigkeit nicht gegeben sein, so ist aufgrund der expliziten Regelung in § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB und des im Bilanzrecht verankerten Vorsichtsprinzips das Einbeziehungsverbot verbindlich; dieses Verbot gilt auch für alle Zweifelsfälle (zB gleiche Nutzung im Herstellungs- und Vertriebsbereich bei nicht gewährleiteter Werthaltigkeit).

Einstweilen frei.

251–254

#### ff) Zinsen gem. § 255 Abs. 3 HGB

255

**Eigenkapitalzinsen** sind keine ausgabenwirksamen Aufwendungen und aufgrund des pagatorischen Prinzips nicht aktivierbar (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 200; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 302 [11/2016]). Sie stellen daher keine HK dar und gelten folglich nur als kalkulatorische Größe, die im Rahmen der Kostenrechnung (zusätzlich) berücksichtigt werden kann.

**Fremdkapitalzinsen** gehörten bis zur Verabschiedung des BiRiLiG nach überwiegender stl. Rspr. und nach Ansicht der FinVerw. grds. nicht zu den HK derjenigen WG, deren Herstellung über einen Kredit finanziert worden ist.

BFH v. 15.5.1952 – IV 469/51 U, BStBl. III 1952, 169, drittletzter Abs.; BFH v. 27.8.1953 – IV 324/53, BB 1954, 830; BFH v. 16.9.1958 – I 351/56 U, BStBl. III 1958, 462, Abschn. 2a; BFH v. 24.4.1959 – VI 19/57 U, BStBl. III 1959, 236; BFH v. 24.5.1968 – VI R 6/67, BStBl. II 1968, 574, jedoch nur im Leitsatz; BFH v. 18.3.1970 – I R 105/66, BStBl. II 1970, 529, beiläufig: Die Einrechnung von Fremdkapitalzinsen in die HK werde handelsrechtl. im Allgemeinen nicht für richtig gehalten.

In den 70er Jahren setzte sich jedoch im Handelsrecht und in der FinVerw. die Auffassung durch, dass als Ausnahme vom grundsätzlichen Aktivierungsverbot unter bestimmten Voraussetzungen Fremdkapitalzinsen im Rahmen der HK angesetzt werden durften (vgl. IDW, HFA, WPg 1974, 324; BMF v. 24.2.1975 – IV B 2 - S 2171 - 2/75, IV B 2 - S 1988 - 182/75, BStBl. I 1975, 212). Aufgrund der 4. EG-Richtlinie wurde im Rahmen des BiRiLiG im HGB ein Unternehmenswahlrecht (s. *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 170 ff. [5/2010]) für den Ansatz von Fremdkapitalzinsen in Form einer Bewertungshilfe geschaffen (Begr. RegE BiRiLiG, 88; s. auch *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 502). In § 255 Abs. 3 HGB wird das Wahlrecht wie folgt umschrieben:

„<sup>1</sup>Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. <sup>2</sup>Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; in diesem Fall gelten sie als Herstellungskosten des Vermögensgegenstands.“

Nach dieser Regelung gilt für Fremdkapitalzinsen grds. ein Einbeziehungsverbot, es sei denn, dass der Ausnahmetatbestand in Satz 2 erfüllt ist.

**Materielle Maßgeblichkeit:** Für den Ausnahmefall gilt handelsrechtl. ein Unternehmenswahlrecht, das aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch strechtl. ohne Änderungen gelten müsste (vgl. auch das Einziehungswahlrecht in R 6.3 Abs. 5 Satz 1 EStR). Die Anwendung der materiellen Maßgeblichkeit hat inzwischen auch der BFH (BFH v. 19.10.2006 – III R 73/05, BStBl. II 2007, 331) in einer Entsch. zum Investitionszulagenrecht anerkannt, wobei die Frage der Einziehungspflicht oder der einheitlichen Handhabung in der Besteuerung und bei der Investitionszulage (s. § 5 Anm. 262, str.) vom BFH nicht entschieden wurde (s. BMF v. 8.5.2008 – IV C 3 - InvZ 1015/07/0001, BStBl. I 2008, 590, Rz. 186). Nach IDW RS HFA 31 (Rz. 24) ist die gesetzliche Regelung eng auszulegen.

**Kriterien:** Für die Berücksichtigung von Fremdkapitalzinsen ist eine objekt- oder auftragsbezogene Finanzierung notwendig. Wenn keine direkte Zurechnung von Krediten aufgrund kreditvertraglicher Vereinbarung (zweckgebundene Verwendung der Mittel) vorgenommen werden kann, so sollten zumindest Indizien für einen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang vorliegen. Derartige Zusammenhänge dürften bei größeren Projekten (zB Flugzeuge, Schiffe, Bauten, Kraftwerke, größere Investitionsvorhaben) herleitbar sein (vgl. *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 506 f.). Das Wahlrecht gilt nicht nur für WG des AV, sondern auch für WG des UV (vgl. *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 172 [5/2010]). Insoweit können auch die Hersteller von größeren Objekten (zB Werften, Anlagenbauer) konkret zuordenbare Fremdkapitalzinsen in die HK einbeziehen.

Neben dem sachlichen (auftragsbezogenen) Zusammenhang ist der – zweite eingrenzende – zeitliche Zusammenhang zu beachten. Danach darf nach Feststellung des sachlichen Zusammenhangs einer Finanzierung zu einem konkreten Auftrag oder Objekt der Ansatz von Fremdkapitalzinsen nur insoweit erfolgen, als die Zinsen auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Sobald ein WG einen ausliefere-

rungs- oder verkaufsfähigen Zustand erreicht hat, ist das Ende des HKZeitraums und somit die zeitliche Grenze für die Aktivierbarkeit von Fremdkapitalzinsen gegeben. Fremdkapitalzinsen, die auf den Vertriebsbereich (zB Zinsen für auf Lager liegende fertiggestellte Produkte) entfallen, dürfen nicht in die HK einbezogen werden.

**Anwendung der formellen Maßgeblichkeit:** R 6.3 Abs. 5 EStR hat die Diskussion um mögliche Unterschiede hinsichtlich der Einbeziehbarkeit von Fremdkapitalzinsen in StBil. und HBil. im Erg. entschärft. Nach hM wird die stl. Zulässigkeit der Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen befürwortet (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 206; *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 510; *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 186 [5/2010]). Uneinigkeit bestand jedoch im Hinblick auf die gesetzliche Grundlage für die Einbeziehung und Verpflichtung zur gleichartigen Ausübung des Einbeziehungswahlrechts in HBil. und StBil., wie sie von der FinVerw. auch seit der Änderung des § 5 Abs. 1 durch das BilMoG verlangt wird (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 222, Rz. 6; R 6.3 Abs. 5 Satz 2 EStÄR 2012; str., s. auch § 5 Anm. 280; ebenso *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 188 [5/2010]). Seit der der Einf. des Abs. 1 Nr. 1b Satz 2 (s. dazu Anm. 497) ist wohl davon auszugehen, dass die formelle Maßgeblichkeit – zumindest ab dem VZ 2017 – bei den HK verbindlich gilt (s. auch R 6.3 Abs. 5 Satz 2 EStR); eine rückwirkende Anwendung dieser Regelung ist uE zweifelhaft.

**Stundung:** Eine Berücksichtigung von Zinsen ist auch bei unverzinslicher Stundung von HKBestandteilen (zB AK von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen) erforderlich. Eine unverzinsliche Stundung bewirkt, dass die betroffenen HKBestandteile nur mit dem Barwert der entsprechenden Verbindlichkeiten in die HK einbezogen werden dürfen (vgl. BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553 [556]).

### gg) Nachträgliche Herstellungskosten

256

Aufwendungen, die nach dem Zeitpunkt der Fertigstellung – also dem Ende des HKZeitraums (s. Anm. 166) – anfallen, können uU als nachträgliche HK angesetzt werden. Ein WG ist fertiggestellt, wenn es seine bestimmungsgemäße Nutzung erreicht hat (vgl. zB BFH v. 1.12.1987 – IX R 134/83, BStBl. II 1988, 431, Rz. 16; Anm. 166 mwN). Nach dem Zeitpunkt der Fertigstellung können noch anfallende Aufwendungen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Herstellungsprozess stehen (vgl. zB BFH v. 1.12.1987 – IX R 134/83, BStBl. II 1988, 431, Rz. 17). „Aufwand, der zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehört, verliert diese Eigenschaft nicht dadurch, dass er erst zu einem Zeitpunkt anfällt, der nach dem Beginn der bestimmungsmäßigen Nutzung liegt, sofern es sich nicht um Erhaltungsaufwand handelt“ (BFH v. 8.3.1984 – IX R 45/80, BStBl. II 1984, 702, Rz. 21; BFH v. 6.5.2003 – IX R 51/00, BStBl. II 2003, 710, betr. Ablöse der Verpflichtung zur Errichtung von Stellplätzen).

#### Beispiel 1:

Nach BFH v. 29.8.1989 (BFH v. 29.8.1989 – IX R 176/84, BStBl. II 1990, 430 [432]) sind bei einem Gebäude nach Fertigstellung dann nachträgliche HK gegeben, wenn Bestandteile eingebaut werden, die bisher nicht vorhanden waren (zB Markise).

#### Beispiel 2:

Der Einbau einer Alarmanlage in ein fertiggestelltes Haus führt zu nachträglichen HK des Hauses, da die Alarmanlage als unselbständiger Gebäudeteil gilt (vgl. BFH v. 16.2.1993 – IX R 85/88, BStBl. II 1993, 544).

Denkbar sind nachträgliche HK ferner bei nachträglichen Preisänderungen (etwa aufgrund einer Nachkalkulation) von in den Herstellungsprozess einbezogenen Teilen oder Teilleistungen (zur Anschaffung s. Anm. 194 ff.), bei nachträglichen (erstmaligen) Erschließungskosten (vgl. BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369 [370]) oder etwa aufgrund eines Schadensersatzprozesses (s. auch Anm. 206).

Außerdem gibt es bei Erweiterungen, wesentlichen Verbesserungen oder Funktionsänderungen nachträgliche HK (zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand s. Anm. 270 ff.).

**Beispiel 3:**

Aufwendungen für die Instandsetzung und Modernisierung eines Gebäudes, die nicht bereits als sog. anschaffungsnaher Herstellungsaufwand zu beurteilen sind, führen nur dann zu (nachträglichen) HK infolge einer wesentlichen Verbesserung (§ 255 Abs. 2 HGB), wenn die Maßnahmen in ihrer Gesamtheit über die zeitgemäße substanzerhaltende Bestandteileerneuerung hinaus den Gebrauchswert des Hauses insgesamt deutlich erhöhen (vgl. BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632).

**Bilanzielle Behandlung:**

- ▶ *Die nachträglichen Herstellungskosten* müssen in dem Jahr, in dem sie angefallen sind, dem Bilanzansatz für das WG – gleichgültig, ob dieser die AK, HK oder den Teilwert darstellt – zugeschlagen (zuaktiviert) werden (vgl. zB RFH v. 23.7.1935, RStBl. 1935, 1198; BFH v. 25.11.1970 – I R 165/67, BStBl. II 1971, 142; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. B 302 [4/2018]). Die Abschreibung der neuen Bemessungsgrundlage ist über die uU neu zu schätzende RestND zu verteilen (vgl. § 7 Abs. 1; R 7.4 Abs. 9 EStR). Wenn die nachträglichen HK unter Berücksichtigung des Zustands nach Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten zu einer längeren Nutzung führen können, so ist die RestND idR zu verlängern und neu zu schätzen (*Waldhoff* in *KSM*, § 7 Rz. B 245 [10/2009]).
- ▶ *Ausgeschiedene Teile des Wirtschaftsguts*, bei welchem (aktivierungspflichtiger) Herstellungsaufwand vorgenommen worden ist, sind im Weg der AfaA gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 oder der Teilwertabschreibung auszubuchen, soweit ihre AK oder HK noch nicht völlig abgesetzt worden sind (vgl. zB BFH v. 23.6.1961 – VI 161/60 U, BStBl. III 1961, 401, betr. Öfen; zur Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand s. Anm. 270 ff.).

257–259 Einstweilen frei.

**k) Ermittlung der Herstellungskosten**

**Schrifttum:** *Freidank*, Bilanzierungsprobleme bei unterausgelasteten Kapazitäten im Handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluss der Aktiengesellschaft, BB 1984, 29; *Selchert*, Probleme der Unter- und Obergrenze von Herstellungskosten, BB 1986, 2298; *Moxter*, Aktivierungspflichtige Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, BB 1988, 937; *Horvath/Mayer*, Prozeßkostenrechnung. Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien, Controlling 1989, 214; *Kütting*, Aktuelle Probleme bei der Ermittlung der handelsrechtlichen Herstellungskosten, BB 1989, 587; *Schneeloch*, Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, DB 1989, 285; *Fischer/Klein*, Einsatz der Prozeßkostenrechnung zur Ermittlung bilanzieller Herstellungskosten, DB 1995, 485; *Ritzrow*, Bewertung der Fertig- und Teilfertigerzeugnisse in der Steuerbilanz, SteuStud. 1995, 393; *Kirsch*, Ermittlung bilanzieller Herstellungskosten durch Anwendung der Prozeßkostenrechnung, WPg 1999, 281; *Weissenberger/Stromann*, Die Bedeutung von Prozesskosten für die Bewertung der Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB, DBW 2000, 607; *Coenenberg/Fi-*



*scher/Günther*, Kostenrechnung und Kostenanalyse, Stuttgart, 9. Aufl. 2016; *Schweitzer/Küpper/Friedl/Hofmann/Pedell*, Systeme der Kosten- und Erlösrechnung, München, 11. Aufl. 2016.

### aa) Bedeutung der Betriebsabrechnung

260

Die Ergebnisse der Betriebsabrechnung dienen in der Praxis idR als Anhaltspunkt für die Ermittlung der HK (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 217). Es ist jedoch zu beachten, dass die Kostenrechnung in der Hauptsache andere Zwecke verfolgt, und hier die Bereitstellung entscheidungsrelevanter Daten zB für die „Kostenkontrolle, Kostensenkung und Steigerung der Wirtschaftlichkeit und der Produktivität“ (*Möllers*, WPg 1956, 223; ebenso *van der Velde*, StbJb. 1956/57, 341; *van der Velde*, DB 1962, 709) im Mittelpunkt steht. Entscheidend für den Ansatz der HK sind allerdings nicht die tatsächlich vorgenommenen kostenrechnungsmäßigen Zuwendungen oder die angewandten Kostenrechnungsmethoden (vgl. für das Handelsrecht: *IDW*, RS HFA 31, Rz. 19). Die Betriebsabrechnung und die Kostenrechnung können nur übernommen werden, wenn die nach § 255 HGB verbindlichen Kriterien eingehalten werden. Die Kostenrechnung sollte dabei insbes. auf die Möglichkeit der Zurechnung, also die Zurechenbarkeit zu einer der in § 255 Abs. 2 HGB angeführten Aufwands-(Kosten-)arten abstellen sowie die Anders- und Zusatzkosten jeweils getrennt ausweisen.

### bb) Kostenrechnungsverfahren

261

Der Gesetzgeber hat in § 255 HGB kein bestimmtes Kostenrechnungsverfahren vorgeschrieben (vgl. *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/10 Rz. 118 [10/2012]). Sofern die Kostenrechnung von den handels- und strechtl. Prinzipien abweicht, ist es ggf. erforderlich, gesonderte Kostenrechnungen für die Bestandsbewertung zu erstellen. Im Rahmen der Bp. kann dies von den Stpfl. insbes. dann verlangt werden, wenn die einzelnen Kostenarten iSd. R 6.3 EStR nicht plausibel aufschlüsselbar sind. Insbesondere ist es erforderlich, die Kosten der Forschung und Entwicklung, des Herstellungsbereichs sowie der Verwaltung und des Vertriebs getrennt zu ermitteln. Ferner sollte darauf geachtet werden, dass bei der Ermittlung der Einzelkosten das Kriterium der „Zurechenbarkeit“ beachtet wird (s. Anm. 229 „Einzel erfassbare Kosten“). Sofern ein gesonderter Ausweis nicht erfolgt, muss im Rahmen der Bp. damit gerechnet werden, dass eine Schätzung vorgenommen wird und dass der Kreis der iSd. R 6.3 EStR einbeziehungspflichtigen Material- und FGK möglichst weit gezogen wird, so dass es zu einer Gewinnerhöhung sowie einer Steuermehrbelastung für den Stpfl. kommen kann.

Die Konzeption des § 255 Abs. 2 HGB und des R 6.3 EStR 2008 gehen von der Anwendung der Zuschlagskalkulation aus (vgl. *Moxter*, BB 1988, 940; *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/10 Rz. 118 [10/2012]). Es ist aber durchaus möglich, andere Kostenrechnungsverfahren – wie zB die Divisionskalkulation oder die Prozesskostenrechnung – anzuwenden, wenn dabei die einrechenbaren und -pflichtigen Kostenarten iSd. § 255 HGB und des R 6.3 EStR ermittelbar sind (vgl. *Moxter*, BB 1988, 940; *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/10 Rz. 118 [10/2012]; *Schubert/Hutzler* in Beck-Bil-Komm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 470 „Divisionskalkulation“; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 514f. [7/2016]).

**Ist-Kostenrechnung:** Die tatsächlich angefallenen Aufwendungen (Ist-Kosten) bilden unter Beachtung der Einbeziehbarkeit iSd. § 255 HGB die HKObergrenze (vgl.

ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 222). Eine Überschreitung der Ist-Kosten würde zu einem unzulässigen Ausweis unrealisierter Gewinne führen. Jedoch scheint es aus Wirtschaftlichkeitsgründen gerechtfertigt zu sein, wenn man für die tatsächlichen Ist-Verbräuche und Ist-Preise entsprechend den Bewertungsvereinfachungsverfahren eine Durchschnittsbildung zulässt (vgl. *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/10 Rz. 82–84 [10/2012]). Die normalisierten Durchschnittsverbräuche und -preise dürfen allerdings nicht erheblich von der Ist-Situation abweichen; insoweit dürfen Planungsrechnungen nicht verwandt werden (differenzierend *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 379 f. [11/2016], die die Verwendung [korrigierter] Planherstellkosten für bilanzielle Zwecke grds. für möglich halten).

**Normalkostenrechnung:** Abweichungen von der Ist-Kostenrechnung sind bei unwirtschaftlicher Produktionsweise, Unterbeschäftigung oder bei zu hohen, marktüblichen Einkaufspreisen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe erforderlich. Hier ist im Sinne des Angemessenheitsprinzips (s. Anm. 238) zu prüfen, ob und wann ein Übergang auf „normalisierte Größen“ notwendig ist. Zur Ausschaltung von Beschäftigungsgradschwankungen wird für die Verrechnung der Gemeinkosten von einer sog. Normalbeschäftigung ausgegangen, die der praktisch realisierbaren Kapazität entspricht und idR nur als betriebsindividuelle Bandbreite definiert werden kann (*Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/10 Rz. 96 [10/2012]; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 298 [11/2016]; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. B 261 [4/2018], bevorzugt das „System der Sollkosten“). Überwiegend wird eine Pflicht zur Eliminierung der sog. Leerkosten erst gefordert, „wenn die tatsächliche Beschäftigung 70 % der normalerweise erreichbaren Kapazität übersteigt“ (*Küting*, BB 1989, 587 [595]; ebenso *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 299 [11/2016]; *Oestreicher* in *Beck-HdR*, B 163 Rz. 97 [5/2010]); auch *Werndl* (in *KSM*, § 6 Rz. B 261 [4/2018]) befürwortet die Eliminierung von Leerkosten erst bei einer „dauerhaften und offensichtlichen Unterauslastung“. Der Wortlaut der R 6.3 Abs. 7 EStR weist hingegen auf eine engere Bandbreite zur Einbeziehung von Leerkosten in die HK hin: „Wird ein Betrieb infolge teilweiser Stilllegung oder mangelnder Aufträge nicht voll ausgenutzt, sind die dadurch verursachten Kosten bei der Berechnung der Herstellungskosten nicht zu berücksichtigen.“

**Andere Verfahren:** Von ADS (6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 228–236) werden weitere Verfahren für die Berechnung der HK zugelassen, und zwar:

- Kosten auf Basis des kostengünstigsten Betriebs eines Unternehmens,
- Kosten auf Basis des kostengünstigsten Betriebs eines Konzerns sowie
- Kosten auf Basis des nach dem jeweiligen Stand der Technik kostengünstigsten Betriebs.

Diese Verfahren betonen uE einen Ideal-Zustand eines Unternehmens und weichen von dem für die HK geltenden pagatorischen Prinzip erheblich ab. Da nicht der tatsächliche Produktionsbetrieb des bilanzierenden Unternehmens, sondern ein anderer (fremder) Betrieb als Basis herangezogen wird, sind diese Verfahren für die HK-Bewertung abzulehnen (ebenso *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/10 Rz. 86–88 [10/2012]). Sollten die HK von den Marktpreisen abweichen, so ist ggf. eine Teilwertabschreibung auf die WG erforderlich. Ferner werden von (ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 227) noch die „Kosten auf Basis einer optimalen Beschäftigung“ für zulässig gehalten, dh. eine Bewertung mit demjenigen Beschäftigungs-

grad mit den niedrigsten Stückkosten. Dieser Beschäftigungsgrad ist regelmäßig nicht zu erreichen, so dass eine Bewertung zu den niedrigsten Stückkosten zur Bildung stiller Reserven führt und somit der Einblick in die Ertragslage erheblich beeinträchtigt wird. Daher ist uE auch diese Methode bei der stl. HKBewertung nicht anwendbar (aA *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 294 [11/2016]).

**Zuschlagskalkulation:** Die Zuschlagskalkulation basiert auf der Differenzierung von Einzel-, Sondereinzel- und Gemeinkosten. Dabei werden die Material-, Fertigungs- und Sondereinzelkosten direkt verrechnet, die Material- und FGK indirekt über Zuschlags- und Verrechnungssätze zugeschlagen (vgl. *Coenenberg/Fischer/Günther*, *Kostenrechnung und Kostenanalyse*, 9. Aufl. 2016, 144 ff.; *Schweitzer/Küpper/Friedl/Hofmann/Pedell*, *Systeme der Kosten- und Erlösrechnung*, 11. Aufl. 2016, 188-193; *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 514 [11/2016]). Insoweit handelt es sich um eine Addition aller direkt und indirekt verbrauchten Güter (progressive Methode). Diese Methode wird vom Gesetzgeber und von der FinVerw. (R 6.3 EStR) präferiert (vgl. *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 206 [11/2016]), wobei – allerdings mit Mehraufwand aufgrund von Sonderrechnungen – auch andere Kalkulationsverfahren rechtl. zulässig sind (vgl. *Coenenberg/Fischer/Günther*, *Kostenrechnung und Kostenanalyse*, 9. Aufl. 2016, 144 ff.; *Schweitzer/Küpper/Friedl/Hofmann/Pedell*, *Systeme der Kosten- und Erlösrechnung*, 11. Aufl. 2016, 188 ff.; *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 514 [7/2016]).

**Divisionskalkulation:** Bei dem Verfahren der Divisionskalkulation sind zB die Vorräte (unfertige und fertige Erzeugnisse) „mit den durchschnittlichen Kosten je Einheit“ (*ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 238) anzusetzen. Die seit dem BilMoG bestehende Einbeziehungspflicht für produktionsabhängige Einzel- und Gemeinkosten hat die Anwendung der Divisionskalkulation erleichtert, da die Sonderrechnungen zur Trennung von EK und GK an Bedeutung verloren haben. Weiterhin ist aber darauf zu achten, dass die Verwaltungs- und Vertriebskosten getrennt vom Herstellungsbereich ausgewiesen werden (vgl. *Schubert/Hutzler* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 470 „Divisionskalkulation“). Wenn am Bilanzstichtag unfertige Erzeugnisse in unterschiedlichen Fertigungsstufen vorliegen, ist eine Stufendivisionskalkulation erforderlich, bei der eine Kostenstellenbildung entsprechend den einzelnen Produktionsstufen erfolgt (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 239; *Wohlgemuth* in *HdJ*, Abt. I/10 Rz. 122 [10/2012]). Nach *ADS* wird für die Zurechnung der allgemeinen Verwaltungskosten und der sozialen Aufwendungen eine Aufteilung entsprechend dem Verhältnis der Kostensummen der einzelnen Produktionsstufen (ohne Materialkosten) idR für zulässig gehalten (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 239).

**Äquivalenzziffernrechnung:** Hierbei handelt es sich um ein spezielles Verfahren der Divisionskalkulation für ähnliche Produkte (insbes. Sortenproduktion).

Durch die Verwendung von Gewichtungs- und Wertigkeitsziffern (Äquivalenzziffern) wird die Kostenverursachung oder -einwirkung der Herstellung der Produkte und somit deren Kostenintensität berücksichtigt und gleichwertig gemacht, damit die Divisionskalkulation durchgeführt werden kann (vgl. *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 374–376 [11/2016]; *Coenenberg/Fischer/Günther*, *Kostenrechnung und Kostenanalyse*, 9. Aufl. 2016, 140 ff.; *Schweitzer/Küpper/Friedl/Hofmann/Pedell*, *Systeme der Kosten- und Erlösrechnung*, 11. Aufl. 2016, 186–188, mit Beispielen).

**Prozess(orientierte) Kostenrechnung:** Die Prozesskostenrechnung stellt eine Weiterentwicklung der fertigungsorientierten Verfahren der traditionellen Vollkostenrechnung dar, die aufgrund des permanenten Anstiegs der Kosten in den „indirekten“ Leistungsbereichen (zB Beschaffung, Arbeitsvorbereitung, Qualitätssicherung, Auftragsabwicklung) entwickelt wurde (vgl. hierzu ausführl. *Horvath/Mayer*, Controlling 1989, 214). Im Gegensatz zur klassischen Zuschlagskalkulation werden Gemeinkosten nicht mehr auf Grundlage wertmäßiger Bezugsgrößen (Material- und Fertigungseinzelkosten) verrechnet, sondern eine Schlüsselung anhand mengenmäßiger Kosteneinflussgrößen (zB Anzahl der Bestellungen, Anzahl der betreuten Lieferanten) vorgenommen, wobei die Zuordnung des Kostenvolumens zu den Prozessen wegen des hohen Anteils an Personalkosten idR über die Arbeitszeit erfolgt. Zur Ermittlung der HK werden die (prozessorientierten) Gemeinkosten (zB Prozesskosten für eine Bestellung) den jeweiligen Kostenträgern in Abhängigkeit von den hierfür benötigten Prozessmengen zugeschlüsselt. Tendenziell ist damit eine Verringerung der HK für Standardprodukte und eine Erhöhung der HK für komplexe Produkte und Spezialanfertigungen verbunden (vgl. hierzu *Kirsch*, WPg 1999, 281; *Weissenberger/Stromann*, DBW 2000, 607). Die grundsätzliche Zulässigkeit der Prozesskostenrechnung als Methode zur Ermittlung der HK ist – mit erforderlichen Anpassungen – anerkannt (*W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 205 und 385 [11/2016]; *Weissenberger/Stromann*, DBW 2000, 607 [619]; *Fischer/Klein*, ZfB 1995, 1276; *Kirsch*, WPg 1999, 281 [286]), die Einstufung als ein der Zuschlagskalkulation überlegenes Bewertungsinstrument ist jedoch umstritten (abl. *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 385 [11/2016] mwN).

**Kuppelproduktion:** Da bei der Kuppelproduktion idR eine Einzelbewertung nicht möglich ist, sind für die Ermittlung der HK vereinfachende Verfahren erforderlich. Dabei wird die Anwendung der Marktwertmethode und der Restwert- oder Subtraktionsmethode diskutiert (vgl. *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 470 „Kuppelproduktkalkulationen“; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 218f. [11/2016]; *Coenberg/Fischer/Günther*, Kostenrechnung und Kostenanalyse, 9. Aufl. 2016, 157; *Schweitzer/Küpper/Friedl/Hofmann/Pedell*, Systeme der Kosten- und Erlösrechnung, 11. Aufl. 2016, 195 ff.). Die Restwert- oder Subtraktionsmethode ist idR anzuwenden, wenn man die Kuppelprodukte (zB bei chemischen Produktionsprozessen, Raffinerien oder beim Abbau von Bodenschätzen) in ein Hauptprodukt und mehrere Nebenprodukte unterteilen kann; bei diesem Verfahren werden zur Ermittlung der HK des Hauptprodukts von den HK des gesamten Kuppelprozesses die Verkaufserlöse der Nebenprodukte (ohne anteilige Weiterverarbeitungs- und Vertriebskosten) abgesetzt (vgl. *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 470 „Kuppelproduktkalkulationen“).

## 262 cc) Leitsätze für die Preisermittlung (LSP)

Die LSP wurden durch eine VO des Bundesministers für Wirtschaft festgeschrieben (VO PR 30/53 v. 21.11.1953 mit Anlage, BAnz. Nr. 244 v. 18.12.1953 mit zahlreichen Änderungen; vgl. hierzu *Michaelis/Rhösa*, Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, 1952/2011; *Coenberg/Fischer/Günther*, Kostenrechnung und Kostenanalyse, 9. Aufl. 2016, 158). Sie dienen der Preisermittlung bei öffentlichen Aufträgen. Die Preisermittlung erfolgt dabei auf Grundlage einer detailliert festgelegten Selbstkostenkalkulation, die allerdings nicht für die handels- oder strechtl. HKDe-

definition verbindlich sein kann, da nach den LSP auch kalkulatorische Kosten wie zB kalkulatorischer Unternehmerlohn, kalkulatorische Zinsen und Wagniskosten in die Selbstkosten für die öffentlichen Aufträge einbezogen werden dürfen.

Einstweilen frei.

263–264

## I) Besondere Arten von Herstellungskosten

### aa) Teilerstellungskosten

265

Ist die Herstellung am Bilanzstichtag noch nicht beendet, so sind die TeilHK zu aktivieren. „Als Teilerstellungskosten wird die Summe dieser Aufwendungen bezeichnet, die bis zum Ende eines Wirtschaftsjahres, das vor der Fertigstellung liegt, bereits entstanden sind“ (BFH v. 10.3.1982 – I R 75/79, BStBl. II 1982, 426/427; BFH v. 15.11.1985 – III R 110/80, BStBl. II 1986, 367 [368]; die Fertigstellung kann sich auch über mehrere Jahre erstrecken; zur Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung s. *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 457–464). Die Aktivierung richtet sich danach, ob die angefallenen Kosten nach den GoB und entsprechend der HKDefinition (§ 255 HGB) in die HK einzu-beziehen sind (vgl. *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 457 ff.). Voraussetzung für die Aktivierung von TeilHK ist, dass bei der Herstellung eines noch nicht fertiggestellten WG Aufwendungen durch den Verbrauch von Gütern und durch die (tatsächliche) Inanspruchnahme von Leistungen bzw. des Personals (Lohn) entstanden und diese nach § 255 HGB einbeziehungsfähig sind (vgl. BFH v. 15.11.1985 – III R 110/80, BStBl. II 1968, 367 [368]). Dazu zählen nach Auffassung der FinVerw. bei der Herstellung eines Gebäudes „auch die Aufwendungen für das bis zum Ende des Wj. auf der Baustelle angelieferte, aber noch nicht verbaute Baumaterial“ (R 7a Abs. 6 Satz 1 EStR). Keine Voraussetzung für die Aktivierung von TeilHK ist, dass schon entsprechende Zahlungen im Wj. geleistet worden sind (vgl. R 7a Abs. 6 Satz 2 EStR).

Es ist nicht erforderlich, dass bis zum Bilanzstichtag durch die Aufwendungen bereits ein (greifbares) WG entstanden ist; ausreichend ist die Veranlassung der Aufwendungen durch die Herstellung eines WG, insbes. ihre Zweckbestimmung (glA R 6.3 Abs. 8 EStR; die Rspr. des BFH v. 18.6.1975 – I R 24/73, BStBl. II 1975, 809, betr. Redaktionskosten – krit. hierzu *Bordewin*, BB 1975, 1472 – ist überholt, weil für den Ansatz von TeilHK bereits entstehende Gegenstände ausreichen; s. auch BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620). Daher gehören zu den HK auch fertigungsbezogene Vorbereitungskosten, zB Planungskosten (s. Anm. 320 ff.); es genügt, dass die Aufwendungen in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang mit der Herstellung eines WG anfallen (BFH v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143 [145], betr. Aufwendungen für Abraumvorrat als HK des abzubauenden Bodenschatzes; BFH v. 22.4.1980 – VIII R 149/75, BStBl. II 1980, 441 [444]). BFH v. 12.6.1978 (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620) rechnet zu den HK auch die Aufwendungen für die Anschaffung eines Gebäudes in Abbruchs- und Neubauabsicht; s. dazu Anm. 350 ff.

Wenn zum Bilanzstichtag endgültig feststeht, dass das WG nicht fertiggestellt wird, sind die bis zum Bilanzstichtag entstandenen HK eines abnutzbaren WG in vollem Umfang als BA oder WK abzuziehen, sofern die Kosten nicht in die HK eines anderen WG einzubeziehen sind (vgl. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 438 mwN [10/2018]); bei nicht abnutzbaren WG scheidet hingegen die Berücksichtigung als sofortige WK aus (vgl. BFH v. 14.2.1978 – VIII R 9/76, BStBl. II 1978, 455).

**Aktivierung von Teilerstellungskosten:** Siehe § 7a Anm. 44; zu den TeilHK und Anzahlungen nach dem FördG s. *Stuhrmann*, DStR 1993, 123.

## 266 bb) Fiktive Herstellungskosten

Fiktive HK sind Beträge, die als HK gelten, ohne dass der Stpfl. sie tatsächlich in dieser Höhe aufgewendet hat (s. auch Anm. 212 über fiktive AK).

**Anschaffungsnahe Herstellungskosten** iSd. Abs. 1 Nr. 1a gelten als fiktive HK (s. Anm. 481).

**DM-Bilanzgesetz 1990 (DMBiG):** Für das Beitrittsgebiet ergeben sich fiktive HK. § 5 DMBiG bestimmt, dass die allgemeinen handelsrechtl. Bewertungsvorschriften – hier § 255 Abs. 2 HGB – unter Beachtung der speziellen Regelungen (hier § 7 Abs. 1 und 3 DMBiG) anzuwenden sind (s. auch Anm. 60f.). Nach § 7 Abs. 1 Satz 5 DMBiG gelten die „in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte ... für die Folgezeit als Anschaffungs- oder Herstellungskosten, soweit Berichtigungen nach § 36 nicht vorzunehmen sind“. Im Rahmen der DM-Eröffnungsbilanz ist der Begriff der Wiederherstellungskosten für die Neubewertung der WG eingeführt worden (vgl. hierzu *Forster/Gelhausen/Wagner* in *Budde/Forster*, DMBiG, 1991, § 7 Rz. 68 ff.; vgl. auch § 12 DMBiG zur Bewertung der Vorräte). Nach § 7 Abs. 1 DMBiG dürfen die WG in der DM-Eröffnungsbilanz mit ihrem Neuwert, höchstens aber mit ihrem Zeitwert angesetzt werden.

267–269 Einstweilen frei.

## m) Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand

**Schrifttum:** *Schindele*, Grundstücke und Gebäude in der Bilanz, Heidelberg, 4. Aufl. 1974; *Mittelbach*, Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden, DStZ 1977, 363; *Mittelbach*, Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei Maschinen und Betriebsvorrichtungen, Inf. 1978, 389; *Gail*, Funktionsänderung als Kriterium für die Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand, StJb. 1982/83, 298; *Bohn*, Die Behandlung von Modernisierungskosten in der Handelsbilanz, WPg 1983, 137; *Rössler*, Erhaltungsaufwand während der Herstellungsphase eines Gebäudes, DStR 1983, 731; *Pougin*, Die Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Handels- und Steuerbilanz, DB 1983, 241; *IDW*, Stellungnahme zu Rechnungslegung, Zur Aktivierung von Modernisierungskosten bei Wohngebäuden (WFA 2/1983), WPg 1984, 81; *Streim*, Rückstellungen für Großreparaturen, BB 1985, 1575; *Biener/Berneke*, Bilanzrichtlinien-Gesetz, Düsseldorf 1986; *Kleinjohann*, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Steuerbilanz, Diss., Göttingen 1986; *Glanegger*, Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Grundstücken und Gebäuden, DB 1987, 2115 und 2173; *Obermeier*, Thesen zum anschaffungsnahe Aufwand, DStR 1990, 409; *Gail*, Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Sanierungsmaßnahmen, in *Herzig* (Hrsg.), Bilanzierung von Umweltaltlasten und Umweltschutzverpflichtungen, Köln 1994, 87; *Kramer*, Vom Verhältnis von Absetzungen für Abnutzung und Reparaturaufwendungen, FR 1994, 485; *Pezzer*, Die Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden nach der jüngsten Rechtsprechung des BFH, DB 1996, 849; *Spindler*, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an Gebäuden, DStR 1996, 765; *Spindler*, Zur Abgrenzung von Anschaffungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei grundlegenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an Gebäuden, insbesondere auch bei sog. anschaffungsnahe Aufwendungen, BB 2002, 2041; *Wolff-Diepenbrock*, Anschaffungsnahe Aufwendungen, DB 2002, 1286; *Pannen*, Bestandaufnahme zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden, DB 2003, 2729; *Vogelgesang*, Der Anwendungsbereich der

BFH-Urteile vom 12.9.2001 zum anschaffungsnahen Aufwand nach der geplanten Wiedereinführung der 15 %-Grenze durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, DB 2003, 65; *Neufang*, Anschaffungs- und Herstellungskosten von Gebäuden – Ein Vergleich der Rechtsprechung des BFH und der Verwaltungsauffassung, BB 2004, 78; *G. Söffing*, Der anschaffungsnaher Aufwand – Plädoyer für eine Streichung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, DB 2004, 946; *IDW*, RH HFA 1.016 v. 29.5.2009, Handelsrechtliche Zulässigkeit einer komponentenweisen planmäßigen Abschreibungen von Sachanlagen; *IDW*, RS IFA 1 v. 25.11.2013, Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz; *Schumann*, Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in Handels- und Steuerbilanz, EStB 2014, 172; *IDW*, RS IFA 2 v. 27.4.2015, Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz; *Spiegelberger/Schallmoser*, Die Immobilie im Zivil- und Steuerrecht, Köln, 3. Aufl. 2018; *Mirbach*, Steuerliche Implikationen wesentlicher Veränderungen von Bestandsimmobilien, DStR 2019, 2341.

Siehe auch Schrifttum vor Anm. 225, vor Anm. 290 (Gebäude) und vor Anm. 480 (anschaffungsnaher Aufwendungen).

**Verwaltungsanweisungen:** R 157 EStR aF = R 21.1 EStR; BMF v. 28.2.1978 – IV B 1 - S 2211 - 8/78, BStBl. I 1978, 136; OFD Nürnberg v. 2.11.1989, StEK EStG § 4 BetrAusg. Nr. 344 (betr. schadstoffreduzierende Maßnahmen beim Pkw.); BMF v. 10.10.1991 – IV B 3 - S 2190 - 3/91, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 70 (betr. Behandlungsplatz bei einem Zahnarzt, Amalgamabscheider; Erlass Sächs. FinMin. v. 8.10.1991, FR 1992, 57; StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 71 (betr. Rohrleitungen); BMF v. 18.7.2003 – IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl. I 2003, 386; OFD München v. 11.6.2004 – S 2211 - 45 St 41; OFD Nürnberg v. 11.6.2004 – S 2211 - 185/St 32, DStR 2004, 1338.

### aa) Grundlagen zur Unterscheidung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand

270

**Herstellungsaufwand** ist bei abnutzbaren Anlagegütern zu aktivieren und auf die ND verteilt „abzuschreiben“ (s. Anm. 375). Bei nichtabnutzbaren WG erfolgt die Aktivierung ohne die Möglichkeit planmäßiger Abschreibung; zulässig sind nur Teilwertabschreibungen (zu HK beim Grund und Boden s. Anm. 511, beim UV s. Anm. 581).

**Auslegungskriterien nach Handelsrecht:** Bis zum BiRiLiG (s. Anm. 2) waren die Grundsätze zum Herstellungsaufwand weder im HGB noch im EStG kodifiziert. Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips (s. Anm. 225) erlangt jedoch seit dem BiRiLiG die handelsrechtl. HK-Definition auch Bedeutung für die HK nach § 6 und somit für die Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand (zB BFH v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569, mwN; *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 255 [5/2010]; s. auch *IDW* RS IFA 1). Nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sind bei einer „Erweiterung“ oder bei einer „wesentliche(n) Verbesserung“ eines WG HK anzunehmen (s. *Vodrazka* in HuRB, 1986, 447; *Pezzer*, DB 1996, 849; *Spindler*, DStR 1996, 766; *Spindler*, BB 2002, 2041 [2042]; *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 239 ff. [5/2010]; *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 375). Nach *Biener/Berneke* (Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1986, 113 f.) soll Herstellungsaufwand nach Handelsrecht nur vorliegen, „wenn ein vorhandener Vermögensgegenstand neu geschaffen oder erweitert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert worden ist. Neu geschaffen idS ist ein Vermögensgegenstand auch dann, wenn er eine erhebliche Wesensveränderung iS der Rechtsprechung des BFH erfährt“ (*Biener/Berneke*, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1986, 114, unter Bezugnahme auf BFH v. 3.12.1958 – I 173/58 U, BStBl. III 1959, 95; zur sog. ergänzenden Schaffung und Umschaffung s. auch Anm. 165). Die gesetzliche Definition der HK bezüglich der Abgrenzung von Herstellungs- und Er-

haltungsaufwand wird von der FinVerw. (BMF v. 18.7.2003 – IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl. I 2003, 386) ausgelegt. Damit wurde die frühere Auslegung und Abgrenzung aus R 157 EStR aF (1978 ff.) ergänzend und umfassender geregelt.

**Die Abgrenzung des Erhaltungsaufwands** (s. Anm. 274) erfolgt wegen fehlender Begriffsdefinition dementsprechend negativ ausgehend vom Begriff der HK (so auch *Spindler*, DStR 1996, 766; *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 375 und 390; s. dazu Anm. 165, 274); dadurch lassen sich Merkmale gewinnen, die für die Abgrenzung maßgebend sind (s. Anm. 271 und 272).

**Erhaltungsaufwendungen** sind jedoch grds. als BA oder WK sofort abziehbar, es sei denn, dass sie – fakultativ – nach § 82b EStDV über fünf Jahre verteilt werden (s. Anh. zu § 11 Anm. 17).

**Geltungsbereich:** Die Unterscheidung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand ist sowohl für die Gewinneinkünfte als auch für die Überschusseinkünfte anzuwenden (s. Anm. 160 f.).

**Anschaffungsnaher Aufwendungen:** Siehe Abs. 1 Nr. 1a (gesetzlich kodifiziert durch das StÄndG 2003 v. 15.12.2003, BStBl. I 2003, 710; s. Anm. 480) gesetzlich kodifiziert; zur gesetzlichen Einf. s. *Vogelgesang*, DB 2003, 65; zu dessen Kritik *G. Söffing*, DB 2004, 946.

## 271 bb) Entwicklung der Kriterien der Rechtsprechung zum Herstellungsaufwand

**Rechtsprechung vor dem BiRiLiG:** Die Rspr. von 1966 bis 1985, die sich auf BFH v. 22.8.1966 (BFH v. 22.8.1966 – GrS 2/66, BStBl. III 1966, 672) beruft und die bis Mitte der achtziger Jahre vom BFH vertreten wurde, stützt die Unterscheidung zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand auf folgende Erwägungen: Die Aktivierung jedes auf ein WG entfallenden Aufwands würde dazu führen, dass bei Erneuerung eines Teils eines WG dieser Teil (zB das Dach eines Gebäudes) sowohl mit dem im Buchwert des WG enthaltenen Teil der ursprünglichen AK oder HK als auch mit dem Aufwand für die Erneuerung, also zweimal aktiviert wäre (Doppelaktivierung; krit. zu diesem Argument: *Kleinjohann*, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Steuerbilanz, 1986, 15 ff.); das Vermögen des Stpfl. würde also zu hoch ausgewiesen, was handelsrechtl. und damit stl. bei Kaufleuten, stl. aber auch bei sonstigen Stpfl. unzulässig wäre. Danach müssten diejenigen Aufwendungen, durch die das WG nur in seinem Zustand erhalten werde, als sofort abziehbare BA oder WK behandelt werden (BFH v. 14.12.1962 – VI 270/61 S, BStBl. III 1963, 89; BFH v. 22.8.1966 – GrS 2/66, BStBl. III 1966, 672; BFH v. 6.6.1974 – IV R 170/72, BStBl. II 1974, 710; BFH v. 9.11.1976 – VIII R 27/75, BStBl. II 1977, 306 [308]).

**Rechtsprechung nach dem BiRiLiG:** Aufgrund verschiedener Urt. des IX. Senats des BFH (BFH v. 12.2.1985 – IX R 114/83, BStBl. II 1985, 690; BFH v. 11.8.1989 – IX R 44/86, BStBl. II 1990, 53; BFH v. 13.3.1990 – IX R 66/86, BFH/NV 1990, 778; BFH v. 29.10.1991 – IX R 117/90, BStBl. II 1992, 285; BFH v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569) wurde der aktivierungspflichtige Herstellungsaufwand auf der Basis der handelsrechtl. HKDefinition ausgelegt (s. Anm. 225). Seither werden folgende Kriterien angewandt (s. auch *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 382–387):



**Herstellungsaufwand** (HK iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2) sind alle Aufwendungen, die durch die Herstellung eines WG oder des Teils eines WG veranlasst sind.

- ▶ *Neuschaffung* eines bisher noch nicht bestehenden WG (zum Gebäude s. Anm. 296).
- ▶ *Ergänzende Schaffung* (Zuschaffung), dh. die wesentliche Vermehrung der Substanz eines bereits bestehenden WG („Erweiterung“, § 255 Abs. 2 HGB; s. unten).
  - ▷ *Erweiterung der Substanz*, wozu auch eine nur geringfügige Vergrößerung (zB der Fläche bei Gebäuden) zählt (s. Anm. 272 „Vermehrung der Substanz“). Herstellungsaufwand ist idS auch bei Erfüllung mindestens eines der folgenden Kriterien gegeben:
    - Kapazitätserweiterung,
    - Erhöhung der Versorgungssicherheit,
    - höhere Leistungsfähigkeit (BFH v. 22.1.2003 – X 9/99, BStBl. II 2003, 596, unter II.2.f dd, betr. Elektroinstallation).
- ▶ *Umschaffung* eines bereits bestehenden WG, indem es in seinem sachlichen Zustand so wesentlich geändert wird, dass dadurch seine Wesensart, dh. seine bisherige Verwendungs- und Nutzungsmöglichkeit, wesentlich geändert wird (s. Anm. 165; 272 „Änderung der Wesensart“ und „Zweckänderung“; § 255 Abs. 2 HGB lässt „eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung“ des Gegenstands genügen (vgl. BFH v. 25.1.2006 – I R 58/04, BStBl. II 2006, 707, unter II.2.c; s. auch ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 124).
  - ▷ *Wesentliche Verbesserung*: Die Erhöhung des Gebrauchswerts wird bei Gebäuden insbes. an der Standarderhöhung bei Sanitär-, Elektro- oder Heizungsinstallationen oder der Fenster und des Dachs konkretisiert, wobei mehrere Kriterien – idR mindestens drei – beim Standard erheblich erhöht sein müssen (vgl. zB BFH v. 20.8.2002 – IX R 98/00, BStBl. II 2003, 604; BFH v. 20.8.2002 – IX R 61/99, BFH/NV 2003, 148; BFH v. 20.8.2002 – IX R 21/00, BFH/NV 2003, 33; BFH v. 20.8.2002 – IX R 95/00, BFH/NV 2003, 301; BFH v. 18.8.2010 – X R 30/07, BFH/NV 2011, 215, Rz. 46; BFH v. 22.12.2011 – III R 37/09, BFH/NV 2012, 1069, Rz. 30; s. auch R 21.1 Abs. 1 EStR sowie BMF v. 18.7.2003 – IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl. I 2003, 386; s. dazu *Pannen*, DB 2003, 2729; so auch IDW RS IFA 1, Rz. 13, in dem auch die Informationstechnik sowie Wärmedämmung als ergänzende Kriterien genannt werden).
  - ▷ *Erwerbszeitpunkt als Vergleichsmaßstab*: Als Maßstab für die wesentliche Verbesserung gilt nicht die ursprüngliche Herstellung des WG, sondern der Erwerbszeitpunkt des WG; dh., wenn ein Jugendstilgebäude 1910 gebaut, aber im Jahr 2005 käuflich erworben wurde, kommt es auf den Zustand im Erwerbszeitpunkt – also hier im Jahr 2005 – an (BFH v. 9.5.1995 – IX 116/92, BStBl. II 1996, 632, unter I.2.c; vgl. auch IDW RS IFA 1, Rz. 7).
  - ▷ *Keine zeitliche Begrenzung nach Anschaffungen*: Auch längere Zeit nach dem Erwerb (über drei Jahre) können aktivierungspflichtige HK – also Herstellungsaufwand – vorliegen, wenn durch Baumaßnahmen das Gebäude in seinem Wesen oder in seinem Nutzungswert oder in seiner bisherigen ND über seinen ursprünglichen Zustand erheblich verbessert wird (BFH v. 21.6.

1990 – IV B 99/89, BFH/NV 1991, 154); zur gesetzlichen Spezialregelung der sog. anschaffungsnahen Aufwendungen s. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a, Anm. 480 ff.

272 cc) Kriterien zur Abgrenzung von Herstellung- und Erhaltungsaufwand

**Vermehrung der Substanz** ist materielle Mehrung und daher als Herstellungsaufwand zu behandeln (zB Anbau eines Treppenhauses, BFH v. 24.9.2009 – IV B 126/08, BFH/NV 2010, 37; Anbau eines Balkons, vgl. zB BFH v. 22.12.2011 – III R 37/09, BFH/NV 2012, 1069, Rz. 29; ebenso für geringfügige neue Gebäudeteile wie zB Markise BFH v. 29.8.1989 – IX R 176/84, BStBl. II 1990, 430; und Alarmanlagen BFH v. 16.2.1993 – IX R 85/88, BStBl. II 1993, 545; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 173; IDW RS IFA 1, Rz. 5; s. dazu aus stl. Sicht *Schumann*, EStB 2014, 172 [173 f.] mwN); aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand liegt auch bei nur geringfügigen Erweiterungen (zB im Verhältnis zur Gesamtwohnfläche) vor (vgl. BFH v. 19.6.1991 – IX R 1/87, BStBl. II 1992, 73; BFH v. 9.5.1995 – IX R 88/90, BStBl. II 1996, 628; BFH v. 9.5.1995 – IX R 2/94, BStBl. II 1996, 637; BFH v. 3.12.2002 – IX R 64/99, BStBl. II 2003, 590, unter II.4), wobei die tatsächliche Nutzung als Kriterium nicht erfüllt sein muss (BFH v. 15.5.2013 – IX R 36/12, BStBl. II 2013, 732).

- ▶ **Trennwände:** Das Einsetzen und Entfernen von zusätzlichen Trenn- bzw. Zwischenwänden ist umstritten. Während der X. Senat (BFH v. 22.1.2003 – X R 9/99, BStBl. II 2003, 596, unter II.2.f bb; BFH v. 22.1.2003 – X R 20/01, BFH/NV 2003, 763, unter II.3) Herstellungsaufwand annimmt, hat der IX. Senat (BFH v. 17.6.1997 – IX R 30/95, BStBl. II 1997, 802, unter 3.c; BFH v. 3.12.2002 – IX R 64/99, BStBl. II 2003, 590, unter II.1.b; BFH v. 16.1.2007 – IX R 39/05, BStBl. II 2007, 922, betr. Umbau von Großraumbüros und Einzelbüro unter II.1.a aa, idR Erhaltungsaufwand angenommen, wenn keine (geringfügige) Erweiterung festzustellen war (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 171 und 174; zur früheren Rechtslage s. BMF v. 15.1.1976, BStBl. I 1976, 66, wonach die Schaffung eines Großraumbüros durch Entfernen von Zwischenwänden seitens eines Mieters Herstellungsaufwand bildete).
- ▶ **Stellungnahme:** Beim Einbau von Trennwänden ist uE idR nicht auf die Erweiterung, sondern auf die Umschaffung (Neuherstellung, s. Anm. 165) oder die Änderung der Wesensart (s. unten „Änderung der Wesensart“) und die damit verbunden Erhöhung des Nutzungspotentials (Gebrauchswert, s. unten „Nutzungswerthöhung“) abzustellen.

**Änderung der Wesensart** erfordert nicht, dass das ganze WG eine andere Funktion erhält; es genügt, dass Teile des WG in einer nicht ganz unwesentlichen Art anders genutzt werden können (Beispiel: Versetzen von Trennwänden, um Räume anders nutzen zu können, ohne dass zusätzliche Wände geschaffen werden, falls dadurch die Funktion des Gebäudes wesentlich geändert wird; anders noch zB im Fall FG Hamb. v. 8.11.1984 – II 48/82, EFG 1985, 333, rkr.). Es muss eine Änderung der Wesensart hinzukommen, die eine andere Verwendungsmöglichkeit zulässt (vgl. auch BFH v. 25.1.2006 – I R 58/04, BStBl. II 2006, 707, unter II.2.c; s. dazu *Schumann*, EStB 2014, 172 [173] mwN). Die Frage, ob eine wesentliche Vermehrung der Substanz oder eine wesentliche Änderung der bisherigen Verwendungs- und Nutzungsmöglichkeit erfolgt ist, tritt besonders häufig bei Heizungsanlagen auf; bei Ersatz einer Kohle-Zentralheizung durch eine zentrale Elektro-Block-Speicherung wurde vom IX. Senat Herstellungsaufwand angenommen (BFH v. 11.8.1989 – IX R 157/87, BFH/NV 1990, 494; ähnlich, aber ohne Beach-

tung des Kriteriums der wesentlichen Verbesserung betr. Blockheizkraftwerk: FG Rhld.-Pf. v. 23.9.2014 – 3 K 2163/12, EFG 2015, 19 rkr.; s. Anm. 339.

**Kapazitätserweiterung:** Eine Erweiterung bzw. Vergrößerung der Kapazitäten und der Nutzungspotentiale führt zu einer wesentlichen Verbesserung eines WG; daher sind die in diesem Zusammenhang getätigten Aufwendungen – soweit nicht unwesentlich – dem Herstellungsaufwand zuzuordnen (vgl. BFH v. 10.6.1992 – I R 9/91, BStBl. II 1993, 41 [42]; *Streim*, BB 1985, 1575 [1578 f.]; *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 125). Eine Erhöhung der Leistungsfähigkeit führt idR zu Herstellungsaufwand (vgl. BFH v. 22.1.2003 – X 9/99, BStBl. II 2003, 596, unter II.2.f dd, betr. Elektroinstallation).

**Nutzungswerterhöhung, Gebrauchswerterhöhung, Mietsteigerungsmöglichkeit als wesentliche Verbesserung:** Diese Kriterien werden vom BFH für die Annahme von Herstellungsaufwand genannt (vgl. BFH v. 13.3.1990 – IX R 66/86, BFH/NV 1990, 778; BFH v. 30.7.1991 – IX R 59/90, BFH/NV 1992, 32; BFH v. 29.10.1991 – IX R 117/90, BStBl. II 1992, 285; BFH v. 23.9.1992 – X 10/92, BStBl. II 1993, 338 [339]; BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632; zur neueren Rspr. s. BFH v. 25.1.2006 – I R 58/04, BStBl. II 2006, 707, unter II.2.c; BFH v. 25.9.2007 – IX R 28/07, BStBl. II 2008, 218; BFH v. 22.12.2011 – III R 37/09, BFH/NV 2012, 1069, Rz. 30; Nds. FG v. 12.4.2007 – 10 K 415/00, EFG 2007, 1756, rkr., Rz. 46; s. auch IDW RS IFA 1, Rz. 10–13; aus dem Schrifttum s. *Bohn*, WPg 1983, 137 [141 ff.]; *Kleinjohann*, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Steuerbilanz, 1986, 79 [Wertsteigerung]; *Heuermann*, DB 1992, 600 [602]; *Schallmoser* in *Spiegelberger/Schallmoser*, Die Immobilie im Zivil- und Steuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 1.555 f.).

- ▶ *Konkretisierung des Gebrauchswerts:* Nach BFH (BFH v. 12.2.1985 – IX R 114/83, BStBl. II 1985, 690 [692]) ist „Herstellungsaufwand ... regelmäßig anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige ein Gebäude, das im Zeitpunkt des Erwerbs stark heruntergewirtschaftet ist und für das er einen entsprechend niedrigen Kaufpreis gezahlt hat, durch hohe Aufwendungen wieder vollkommen instand setzt“. Der IX. Senat des BFH (BFH v. 13.3.1990 – IX R 66/86, BFH/NV 1990, 778) führt als Kriterium für Herstellungsaufwand eine wesentliche Modernisierung und damit zusammenhängende Mietsteigerungen an; nach dem Urte. BFH v. 9.5.1995 (BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632) ist ein deutlich gesteigerter Gebrauchswert (vgl. zur neueren Rspr. BFH v. 25.1.2006 – I R 58/04, BStBl. II 2006, 707, unter II.2.c; BFH v. 25.9.2007 – IX R 28/07, BStBl. II 2008, 121) entscheidend, für den die deutliche Mietsteigerung lediglich als „Hinweiszeichen“ gilt (vgl. auch BFH v. 9.5.1995 – IX R 69/92, DStR 1995, 1668 [1669]; s. dazu *Pezzer*, DB 1996, 849, unter IV.3.b cc; s. auch Nds. FG v. 12.4.2007 – 10 K 415/00, EFG 2007, 1756, rkr., Rz. 46: höheres Nutzungspotential betr. nachträgliche HK des Grund und Boden bei kontaminierten Grundstücken). Nach BFH v. 9.5.1995 (BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632, unter I.4.b und I.3.b) ist allerdings nicht die (ungewöhnliche oder zusammengeballte) Höhe der Aufwendungen das maßgebliche Kriterium, sondern die Erhöhung des Gebrauchswerts (in Form eines höheren „Nutzungspotential [s]“); im Erg. ebenso: BFH v. 22.9.2009 – IX R 21/08, BFH/NV 2010, 846; BFH v. 22.11.2011 – III R 37/09, BStBl. II 2013, 182 (184) f., Rz. 26 und 30; bestätigend aus der Sicht des Handelsrecht IDW RS IFA 1, Rz. 10–13.
- ▶ *Die alleinige Verkehrswerterhöhung* – also ohne Erhöhung des Nutzungswerts – soll hingegen nach der Rspr. des IX. Senats als Kriterium für die Annahme von

Herstellungsaufwand nicht maßgebend sein (vgl. BFH v. 12.6.1990 – IX B 293/89, BFH/NV 1991, 87 [88]; BFH v. 30.7.1991 – IX R 59/89, BStBl. II 1992, 940; anders offenbar BFH v. 12.1.1995 – IV R 3/93, BStBl. II 1995, 632). Bei einer nicht erheblichen Wertsteigerung, die über den Ausgleich der durch Abnutzung eingetretenen Wertminderung hinausgeht, kann uU Erhaltungsaufwand gegeben sein (zB wenn schadhafte Treppen und Decken aus Holz durch solche aus Beton ersetzt werden; anders, wenn dadurch die Tragfähigkeit zur Aufstellung schwerer Maschinen und zur Beförderung schwerer Lasten erhöht wird; dann kann bei erheblicher Änderung der Nutzungsweise Herstellungsaufwand vorliegen); der IV. Senat hat allerdings im Zusammenhang mit der nachträglichen Ablösung von Eigentumsbeschränkungen nachträgliche AK wegen einer wesentlichen Verbesserung aufgrund einer Werterhöhung von Grund und Boden als Kriterien angenommen (vgl. BFH v. 7.6.2018 – IV R 37/15, BFH/NV 2018, 1082, Rz. 26), was uE zutr. ist.

- ▶ *Verminderung der Substanz*, die im Übrigen aber nicht zu einer Änderung der Nutzungsmöglichkeiten führt, bewirkt uE regelmäßig keinen Herstellungsaufwand (zB Abbruch des obersten Stockwerks und Erneuerung des Dachs auf dem restlichen Gebäude; teilweise Entfernung einer Gleisanlage, einer Lichtleitung, Beseitigung eines Bodenbelags und Freilegung des Betonbodens); eine Ausnahme soll wohl gelten, wenn der verbliebene Teil des WG gerade infolge der Verminderung eine wesentlich andere Funktion erfüllt (s. dazu „Änderung der Wesensart“ und „Zweckänderung“; zu Trennwänden s. „Vermehrung der Substanz“).

**Versorgungssicherheit:** Siehe „Kapazitätserweiterung“.

**Zweckänderung** verursacht Herstellungsaufwand dann, wenn eine Umschaffung im eingangs beschriebenen Sinn erfolgt, dh., maßgebend ist, ob die Veränderung des sachlichen Zustands zu einer Änderung der Wesensart des WG geführt hat (Herstellungsaufwand bei funktionaler Umgestaltung eines Gebäudes, vgl. BFH v. 22.12.2011 – III R 37/09, BFH/NV 2012, 1069, Rz. 21, betr. Umbau einer Mühle in ein Wohnhaus; *Mirbach*, DStR 2019, 2341 [2344]); s. auch „Änderung der Wesensart“.

**Zur Abgrenzung im Einzelnen bei Gebäuden und Grund und Boden**  
s. Anm. 290 ff.

## 273 dd) Stellungnahme zur Rechtsprechung seit dem BiRiLiG

**Herstellungsaufwand bei Nutzungswerterhöhung:** Die Rechtsprechungsentwicklung, die auf dem Kriterium der wesentlichen Verbesserung und der damit entstandenen Wertsteigerung, Mieterhöhungsmöglichkeit, höherer Leistungsfähigkeit oder Kapazitätserweiterung (Nutzungswerterhöhung) aufbaut und somit zu aktivierungspflichtigem Herstellungsaufwand führt, ist unter ökonomischen Gesichtspunkten vertretbar (vgl. *Bohn*, WPg 1983, 137 [insbes. 145 ff.]; *Kleinjohann*, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Steuerbilanz, 1986, 53–79; zur Diskussion unter dem Gesichtspunkt der Nutzungspotentiale s. *Streim*, BB 1985, 1575 [1577 ff.]; zur internationalen Rechnungslegung s. IAS 16.7 und *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 270 ff. [5/2010]), da ein Kaufmann idR nicht größere Erhaltungsinvestitionen in Form von Großreparaturen tätigen wird, wenn er sich keine längere Nutzungsmöglichkeit oder eine Wertsteigerung verspricht.

**Verlängerung der Nutzungsdauer als Indiz für eine Nutzungswerterhöhung:**

Insbesondere bei abgedruckten WG ist es nicht einsehbar, diese als Erhaltungsaufwand zu behandeln, da hier keine Restwerte mehr vorliegen (nach *Streim*, BB 1985, 1575 [1579], sind Reparaturen, die nach einer Vollabschreibung vorgenommen werden, immer aktivierungspflichtig). Daher ist bei abgedruckten WG von einer Nutzungsdauerverlängerung auszugehen. Dies gilt nicht nur für Gebäude, sondern auch für Industrieanlagen oder für Rohreinrichtungen (zB Pipelines, Wasserversorgungsrohre), die sukzessive – zB etwa über vier Jahre zu jeweils 25 % – erneuert werden (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 125: zB „wesentliche Erhöhung der Produktionskapazität“ sowie „andere Gebrauchs- oder Verwendungsmöglichkeit“); s. hierzu Sächs. FinMin. v. 8.10.1991, FR 1992, 57, wonach „Aufwendungen für Erneuerungen von bereits in den Herstellungskosten der Versorgungsanlage enthaltenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen ... nur dann Herstellungsaufwand [sind], wenn die einzelne Versorgungsanlage wesentlich in ihrer Substanz vermehrt und in ihrem Wesen erheblich verändert oder über den bisherigen Zustand hinaus deutlich verbessert wird“; Verstärkungen des Leitungsnetzes gelten hingegen stets als Herstellungsaufwand. Bei noch nicht abgedruckten WG ist zu überlegen, ob man entweder eine AfaA der vorhandenen erneuerten Teile des WG bei vollständiger Hinzuaktivierung (s. § 7 Anm. 212–215) oder aus Vereinfachungs- und Praktikabilitätsgründen eine anteilige Hinzuaktivierung unter Berücksichtigung der bisher vorgenommenen Abschreibungen und der ND vornehmen sollte (vgl. *Kleinjohann*, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Steuerbilanz, 1986, 41–52). Dabei wäre ebenfalls zu prüfen, ob etwa wesentliche Verbesserungen vorliegen, die zu einer Nutzungsdauerverlängerung führen.

**Erhaltungsaufwand** ist bei regelmäßig wiederkehrenden Reparaturaufwendungen anzunehmen, also wenn ein WG im ordnungsgemäßen Zustand erhalten wird, wozu zB Ersatz vorzeitig erneuerungsbedürftiger Verschleißteile durch gleichartige Teile sowie notwendige Pflege- und Wartungsarbeiten (einschließlich Schönheitsreparaturen) gehören (so auch *Kleinjohann*, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Steuerbilanz, 1986, 66 ff., 78 f.). Dies gilt insbes. für Teile, die in kürzeren Abständen (zB bei einem Gebäude etwa alle fünf bis zehn Jahre) ersetzt werden (vgl. auch *Kleinjohann*, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Steuerbilanz, 1986, 69 ff., der für die Anerkennung als Voraussetzung zusätzlich das Kriterium der Erhaltungsbedürftigkeit fordert). Hier ist die Höhe der Aufwendungen im Verhältnis zu den historischen AK und zum Buchwert zu sehen. Wenn etwa Instandhaltungsaufwendungen unter 5 % der historischen AK (bzw. bei niedrigeren Buchwerten unter 10 %) in einem Jahr betragen, so sollten derartige Aufwendungen grds. aus Vereinfachungsgründen und unter dem Aspekt der Wesentlichkeit (§ 255 Abs. 2 HGB stellt auf die wesentliche Verbesserung ab) dem Erhaltungsaufwand zugeordnet werden.

**Anpassung an laufende (technische) Fortentwicklung**, mit der Teile des WG ersetzt werden, führt idR zu Erhaltungsaufwand (so auch betr. Gebäude IDW RS IFA 1, Rz. 12). Die Rspr. neigte teilweise dazu, den Begriff des Erhaltungsaufwands weit zu fassen (vgl. dazu *Dräger/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 564 [1/2019] mit mwN), sofern nicht gleichzeitig eine erhebliche Standarderhöhung mehrerer Kriterien erfolgt. Ob mit der Rspr. des IX. Senats aufgrund des Kriteriums der wesentlichen Verbesserung ab bestimmten Größenordnungen im Zweifel eher Herstellungsaufwand anzunehmen ist, ist noch nicht abschließend geklärt.

274 **ee) Begriff und Behandlung des Erhaltungsaufwands**

**Rechtsprechung:** Erhaltungsaufwand liegt nach der Rspr. bei einem bebauten Grundstück dann vor, wenn die Aufwendungen die Wesensart des Grundstücks nicht verändern oder die Substanz nicht vermehren (s. Anm. 165), das Grundstück im ordnungsmäßigen Zustand erhalten sollen und keine erhebliche Steigerung des Gebrauchswerts oder Nutzungspotentials durch die erhebliche Erhöhung des Standards erfolgt (sog. wesentliche Verbesserung; s. die Nachweise in Anm. 272; vgl. auch *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 256–257 [5/2010]).

**Methode der Begriffsbestimmung:** Eine positive Bestimmung des Begriffs des Erhaltungsaufwands neben der gleichfalls positiven Bestimmung des Begriffs des Herstellungsaufwands erscheint methodologisch bedenklich, denn es könnte dann Aufwendungen geben, die bei zu enger Fassung beider Definitionen unter keine von ihnen, bei zu weiter Fassung unter beide passen. Die Rspr. beschränkt sich daher im einzelnen Fall zu Recht oft darauf, nur den Begriff des Herstellungsaufwands zu umschreiben und die Unterordnung der zu beurteilenden Aufwendungen unter diesen Begriff zu prüfen. Auch § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 kennt nur den Begriff der HK. Aufwendungen, die weder AK noch HK sind, bilden (sofern nicht Lebenshaltungskosten) sofort abziehbare BA oder WK; ihre Bezeichnung als Erhaltungsaufwand besagt rechtl. nur negativ, dass sie nicht zu den HK gehören, und charakterisiert sie wirtschaftlich im Unterschied zu anderen BA und WK als solche Aufwendungen, die im Hinblick auf die Erhaltung des Zustands eines WG vorgenommen werden. Eine positive Definition des Erhaltungsaufwands erscheint daher entbehrlich.

**Prüfungspflicht des Finanzamts:** Nach R 21 Abs. 2 Satz 2 EStR ist bei Gebäuden die Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand nur mit verhältnismäßig großen Aufwendungen zu prüfen; bei Beträgen von bis zu 4000 € je Baumaßnahme und je Gebäude können die Aufwendungen auf Antrag ohne Prüfung als Erhaltungsaufwand behandelt werden; früher galt nach R 157 Abs. 4 EStR 1978 ff. eine Nießbeziehungsgrenze von 4000 DM.

**Abgrenzung von Anschaffungs- und Herstellungskosten:** Sofern Verbesserungen und/oder Erweiterungen im Zusammenhang mit einer Anschaffung durch den Erwerber erfolgen, ist seit dem StÄndG 2003 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a ergänzend zu prüfen (sog. anschaffungsnaher Aufwand; s. auch Anm. 167).

**Zeitpunkt des Abzugs:** Erhaltungsaufwand ist grds. im Jahr des Abflusses als BA oder WK abziehbar. Zur Verteilung nach § 82b EStDV auf mehrere Jahre s. Anh. zu § 11 Anm. 17 sowie Kommentierungen zu §§ 11a und 11b.

**Aktivierungen von Reparaturmaterial:** Materialien für Erhaltungsaufwand, den der Stpfl. erst in einem späteren Wj. durchführt, müssen beim Bilanzierenden am Bilanzstichtag aktiviert werden (BFH v. 16.5.1973 – I R 186/71, BStBl. II 1974, 25).

275–279 Einstweilen frei.

**ff) Wichtige Abgrenzungsfälle**

280 **(1) Aufwendungen auf ganz oder fast ganz abgeschriebene Wirtschaftsgüter**

Aufwand kann nur nach seiner Natur (objektiv) Erhaltungsaufwand oder Herstellungsaufwand sein; die zufällig richtige oder falsche Schätzung der ND beeinflusst

nicht das Wesen des Aufwands. Ob Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand vorliegt, hängt nach der Rspr. nicht davon ab, ob das betreffende WG in der StBil. noch einen bestimmten Buchwert besitzt. Maßgebend sind vielmehr auch bei voll abgeschriebenen WG die in Anm. 272 wiedergegebenen grundsätzlichen Abgrenzungsmerkmale. Die Verlängerung der ND machte nach der früheren Rspr. auch bei voll abgeschriebenen WG Erhaltungsaufwand nicht zu Herstellungsaufwand.

BFH v. 30.5.1974 – IV R 56/72, BStBl. II 1974, 520, betr. den Einbau eines gebrauchten Motors (Austauschmotors) in ein abgeschriebenes Motorfahrzeug. Die gleiche rechtl. Beurteilung gilt aber auch bei Einbau eines fabrikneuen Motors nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen ND (FinVerw. v. 10.1.1975, DB 1975, 128; BB 1975, 76).

Nach der Rspr. seit dem BiRiLiG ist aber die Einschränkung zu machen, dass die ganze oder fast ganze Abschreibung eines WG Anlass zu einer sorgfältigen Prüfung gibt, ob eine Erhöhung des Nutzungspotentials oder des Gebrauchswerts (s. Anm. 272 „Nutzungswerterhöhung“) vorliegt. Eine wesentliche Erhöhung des Gebrauchswerts wird nach neuerer Rspr. häufig mit einer Verlängerung der ND verknüpft sein (vgl. BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632 [636], unter I.3.b dd).

Nach BFH (BFH v. 28.9.1990 – III R 77/89, BStBl. II 1991, 361) ist bei ganz oder fast ganz abgeschriebenen WG ferner zu beachten, ob bei nachträglichen Herstellungsarbeiten ein neues WG entsteht. Von der Herstellung eines neuen WG ist auszugehen, „wenn eine bereits vorhandene bewegliche Sache unter Verwendung anderer, neu angeschaffter beweglicher Sachen so tiefgreifend umgestaltet oder in einem solchen Ausmaß erweitert wird, dass die neuen Teile der Gesamtsache das Gepräge geben und die Altteile bedeutungs- und wertmäßig untergeordnet erscheinen“ (BStBl. II 1991, 361 [363], im Leitsatz wird ein neues WG angenommen, wenn der Teilwert der bei der Herstellung verwandten gebrauchten WG 10 % des Teilwerts des hergestellten WG nicht übersteigt).

**Ablehnung des Komponentenansatzes durch den BFH:** Wird zB ein Dach aufgrund erheblicher Mängel neu gedeckt und kommt es dadurch zu einer wesentlichen Verbesserung, so kann das Dach stl. entgegen der handelsrechtl. vertretenen Auffassung (vgl. IDW RH HFA 1.016, Rz. 9; *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 391) nicht eigenständig abgeschrieben werden; aufgrund des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs sind die HK und die spätere AfA auf das selbständig nutzbare WG (Gebäude) zu beziehen (s. dazu betr. Windkraftanlagen BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 [698], Rz. 24).

**Stellungnahme:** Der Rspr., die auf BFH v. 30.5.1974 (BFH v. 30.5.1974 – IV R 56/72, BStBl. II 1974, 520) aufbaut, ist aus ökonomischen Gesichtspunkten nicht zu folgen, da mit erheblichen Erneuerungs- oder Reparaturmaßnahmen idR Nutzungspotentiale (Verlängerung der Soll-ND; vgl. *Streim*, BB 1985, 1575 [1578]; nach *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 125, führt eine erhebliche Verlängerung der ND zu einer wesentlichen Verbesserung und somit zu Herstellungsaufwand geschaffen werden, die nicht in einer Periode verbraucht sind. Eine Berücksichtigung von künftigen Nutzungspotentialen entspricht auch den Grundgedanken der Rechnungslegung nach IFRS (so *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 270 [5/2010]). Ein Kaufmann wird idR größere Erhaltungsinvestitionen, (Groß-)Reparaturen oder Investitionen aufgrund von Umweltschutzaufgaben nur dann durchführen, wenn er sich eine längere Nutzungsmöglichkeit der WG oder eine Wertsteigerung verspricht (sofern durch Umweltschutzaufgaben eine Stilllegung droht, wird durch

die Investitionen zur Erfüllung der Auflagen eine Verlängerung der ND erreicht (betr. Zweiterschließung eines Grundstücks s. BFH v. 20.7.2010 – IX R 4/10, BStBl. II 2011, 35, Rz. 17; aA zum Ersatz einer bisherigen – nicht mehr nutzbaren – Abwassergrube BFH v. 6.4.2016 – X R 29/14, BFH/NV 2016, 1541, Rz. 19f., entgegen FG Berlin-Brandenb. v. 6.3.2014 – 10 K 14062/11, EFG 2014, 1399, Rz. 22; s. dazu auch Anm. 306). Daher sollte uE bei vollständig oder fast ganz abgeschriebenen WG – unter der Voraussetzung der weiteren Nutzungsmöglichkeit – generell eine Aktivierung verlangt werden (ebenso *Streim*, BB 1985, 1575 [1579]; s. auch Anm. 273).

281 Einstweilen frei.

## 282 (2) Generalüberholung

Nach BFH v. 29.10.1991 (BFH v. 29.10.1991 – IX R 117/90, BStBl. II 1992, 285) können erhebliche Instandsetzungs- und Modernisierungskosten, die den Charakter einer Generalüberholung haben, zu einer wesentlichen Verbesserung führen und somit aufgrund von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand darstellen (s. auch BFH v. 30.7.1991 – IX R 123/90, BStBl. II 1992, 28). In diesem Zusammenhang misst der IX. Senat dem Kriterium der Nutzungswertenerhöhung entscheidende Bedeutung zu (BFH v. 29.10.1991 – IX R 117/90, BStBl. II 1992, 285 [286]; BFH v. 12.1.1995 – IV R 3/93, BStBl. II 1995, 632; BFH v. 19.12.1995 – IX R 88/93, BFH/NV 1996, 537; FG Bremen v. 22.7.1993 – 1 89 011 K 3, EFG 1994, 619, rkr.; FG München v. 26.10.1993 – 16 K 1836/91, EFG 1994, 746, rkr.; s. auch Anm. 272 „Nutzungswertenerhöhung“). Nicht ausreichend für die Annahme einer aktivierungspflichtigen Generalüberholung ist die Tatsache, dass in einer Periode Aufwendungen in ungewöhnlicher Höhe zusammengeballt getätigt werden und hoch sind (BFH v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569; BFH v. 22.9.2009 – IX R 21/08, BFH/NV 2010, 846, Rz. 11; entscheidend sind auch in derartigen Fällen die dargelegten maßgebenden Kriterien, s. Anm. 272; vgl. BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632; FR 1996, 741, mit Anm. *Drenseck*, der der Auffassung ist, dass der Begriff der Generalüberholung für die Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand nicht mehr tauglich ist).

**Steuerrechtliche Behandlung:** Für die Aufwendungen einer Generalüberholung gelten die allgemeinen Grundsätze für die Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand (s. Anm. 272); bei Gebäuden sind dies also insbes. die erhebliche Erhöhung von drei sog. Standard-Merkmalen (s. Anm. 338).

283–284 Einstweilen frei.

## 285 (3) Wiederherstellung eines untergegangenen oder teilzerstörten Wirtschaftsguts – Vollverschleiß

**Untergegangenes Wirtschaftsgut:** Die Wiederherstellung bewirkt die Entstehung eines neuen WG und verursacht Herstellungsaufwand. Das Gleiche gilt, wenn das WG nur noch als Schrott oder Ruine vorhanden war (BFH v. 12.2.1960 – VI 201/59, DB 1960, 803).

**Vollverschleiß, teilzerstörtes Wirtschaftsgut:** Ob seine Wiederherstellung Herstellungsaufwand oder Erhaltungsaufwand verursacht, richtet sich nach den allgemeinen für die Abgrenzung zwischen beiden Aufwandsarten geltenden Grundsätzen.



zen (s. Anm. 272). Wenn ein Gebäude aufgrund schwerer Substanzschäden – etwa wegen (Teil-)Zerstörung oder Verfall – nicht mehr nutzbar ist, liegt ein Vollverschleiß vor, so dass bei der Instandsetzung idR ein neues WG entsteht (vgl. BFH v. 13.10.1998 – IX R 61/95, BStBl. II 1999, 282 [283], unter 1.a; s. *Spindler*, BB 2002, 2041 [2042], mwN; so auch aus der Sicht des Handelsrechts IDW RS IFA 1, Rz. 4). War das WG zwar beschädigt, aber noch nahezu voll verwendbar, so bildet die Schadensbeseitigung Erhaltungsaufwand (FG Düss./Köln v. 19.4.1961 – VII 141/60 F, EFG 1961, 534, rkr., betr. Dachstuhl), sofern keine Nutzungswerterhöhung (s. Anm. 272) eintritt.

#### (4) Zusammentreffen von Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand

286

**Gesamtmaßnahme:** Nach BFH v. 30.7.1991 (BFH v. 30.7.1991 – IX R 67/90, BStBl. II 1992, 28 [29]) „sind Aufwendungen für ein Bündel von Einzelmaßnahmen, die für sich genommen teils Herstellungs-, teils Erhaltungsaufwand darstellen, insgesamt als HK zu behandeln, wenn sie in engem räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zueinander stehen und in ihrer Gesamtheit eine einheitliche Baumaßnahme bilden, wie dies bei einer Generalüberholung und Modernisierung des Hauses im ganzen und von Grund auf der Fall ist“. Wenn bspw. bei einem Anbau oder Ausbau eines Hauses Eingriffe in die Bausubstanz (zB Durchbrüche, Vergrößerung von Fenstern, Einbau neuer Fenster und Türen, auch bei schon bestehenden Räumen) erforderlich werden, so handelt es sich um eine einheitliche Baumaßnahme mit der Folge, dass auch Modernisierungsaufwendungen, die separat betrachtet lediglich Ersatzcharakter hätten und daher eigentlich als Erhaltungsaufwand gelten würden, aufgrund der Gesamtmaßnahme als Herstellungsaufwand zu qualifizieren sind (s. BFH v. 19.8.1986 – IX R 80/82, BFH/NV 1987, 147; BFH v. 16.9.1986 – IX R 126/84, BFH/NV 1987, 149, mwN; BFH v. 29.10.1991 – IX R 117/90, BStBl. II 1992, 285; BFH v. 31.8.1994 – IX B 44/94, BFH/NV 1995, 293; BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632; BFH v. 10.5.1995 – IX R 62/94, BStBl. II 1996, 639; BFH v. 19.12.1995 – IX R 88/93, BFH/NV 1996, 537; FG Bremen v. 11.6.1991 – II 162/89 K, EFG 1992, 180, rkr.; FG Saarl. v. 14.7.1992 – 1 K 226/91, EFG 1992, 726, rkr.). Ein sachlicher Zusammenhang liegt nach der Rspr. des BFH vor, wenn die „einzelnen Maßnahmen bautechnisch ineinandergreifen [...], zB] wenn die einzelnen Baumaßnahmen wechselseitig voneinander abhängig ... sind“ (so BFH v. 22.11.2011 – III R 37/09, BStBl. II 2013, 182, Rz. 33).

**Aufwendungen mehrerer Steuerpflichtiger** sind bei einem Miethaus, das nach dem WEG aufgeteilt ist, uE für jeden einzelnen Stpfl. gesondert zu beurteilen, da es für den ursprünglichen Zustand auf den Zeitpunkt des Erwerbs ankommt, der jeweils unterschiedlich sein kann. Man wird daher bei jedem Stpfl. fragen müssen, als was gerade sein Aufwand sich für ihn darstellt, weil die Besteuerungsmerkmale für jeden Stpfl. getrennt zu beurteilen sind; trotz einer technisch einheitlichen Maßnahme liegen wirtschaftlich und damit stl. zwei getrennte Maßnahmen von zwei verschiedenen Stpfl. vor. Dann kann bei einem Stpfl. Herstellungsaufwand, beim anderen Erhaltungsaufwand gegeben sein.

**Nur zeitlicher Zusammenhang zwischen verschiedenen Aufwendungen:** Aufwendungen, die für sich allein beurteilt Erhaltungsaufwand bilden, bleiben Erhaltungsaufwendungen, auch wenn sie in zeitlichem Zusammenhang mit Herstellungsaufwand, sachlich aber getrennt von ihm durchgeführt werden. Dies setzt

aber voraus, dass es sich jeweils um eine Einzelmaßnahme handelt und dass ein Zusammenhang mit einer grundlegenden Modernisierung nicht vorliegt (zB Malerarbeiten im Obergeschoss/grundlegende Modernisierung im Erdgeschoss bei jeweils getrennter bzw. einzeln zuordenbarer Rechnungslegung); s. auch BFH v. 11.8.1989 – IX R 87/86, BStBl. II 1990, 130). Nach BFH v. 9.5.1995 (BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632) sind Erhaltungsaufwendungen abziehbar, wenn sie vom Herstellungsaufwand abgrenzbar sind; dies gilt aber nicht für Maßnahmen, die bautechnisch ineinandergreifen (BFH v. 9.5.1995 – IX R 2/94, BStBl. II 1996, 637; BFH v. 10.5.1995 – IX R 62/94, BStBl. II 1996, 639).

**Aufteilung und Schätzung:** Werden bei Instandsetzungsmaßnahmen, die zu einer Erhöhung des Gebrauchswerts führen, gleichzeitig Schönheitsreparaturen durchgeführt oder andere Teile zeitgemäß ersetzt, so dass hier isoliert Erhaltungsaufwendungen vorliegen würden, so ist eine Aufteilung der Aufwendungen geboten. Bei Vermengung der Aufwendungen (Zusammenfassung in einer Rechnung) müssen sie aufgeteilt werden, ggf. unter Einholung von Auskünften derer, die die Arbeiten ausgeführt haben. Eine Schätzung dürfte auch in derartigen Fällen noch zulässig sein (vgl. *Spindler*, BB 2002, 2041 [2043], unter 2.b mit Hinweis auf BFH v. 14.10.1960 – VI 100/59, BStBl. III 1960, 493; BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632, unter I.3.b cc).

**Erhaltungsaufwand während Herstellung:** Solange die Herstellung eines WG läuft, werden die Aufwendungen auf dieses WG regelmäßig insgesamt zu den HK gehören. Dieser Grundsatz gilt jedoch nicht ausnahmslos. Zieht sich nämlich die Herstellung über längere Zeit hin, so kann bereits Aufwand zur Erhaltung der fertiggestellten Teile entstehen, zB wenn Teile eines Baus vor der Fertigstellung schadhaft werden und ausgebessert werden müssen (FG Bremen v. 20.2.1980 – I 30/78, EFG 1980, 222, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 17.10.1983 – 5 K 1/83, EFG 1984, 273, aufgehoben durch BFH v. 24.3.1987 – IX R 17/84, BStBl. II 1987, 694; *Rössler*, DStR 1983, 731). Der IX. Senat (BFH v. 24.3.1987 – IX R 17/84, BStBl. II 1987, 694) ist dieser Auffassung nicht gefolgt und hat auch Aufwendungen für den Ersatz einer schadhafte Drainage vor dem Zeitpunkt der Fertigstellung eines Gebäudes – also für die Beseitigung von Baumängeln – als aktivierungspflichtige HK behandelt. Es handelt sich uE hierbei um den Ersatz vergeblicher HK mit der Folge, dass die Aufwendungen für die schadhafte Drainage nicht aktivierungsfähig wären (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [836], betr. vergebliche Vorauszahlungen; aA BFH v. 31.3.1992 – IX R 164/87, BStBl. II 1992, 806).

287–289 Einstweilen frei.

#### n) Sonderfragen bei den Anschaffungs- und Herstellungskosten von Gebäuden

**Schrifttum:** *Schindele*, Grundstücke und Gebäude in der Bilanz, Heidelberg, 4. Aufl. 1974; *Hirschfeld*, Werbungskosten, bei Bauherrengemeinschaften, DB 1978, 1005; *Hanraths/Glaser*, Grundstücks- und Gebäudewerte in der Steuerbilanz und Steuerpraxis, Herne, 4. Aufl. 1980; *Mittelbach*, Grundstücke, Gebäude und Gebäudeteile im Betriebsvermögen, Köln, 3. Aufl. 1981; *Glanegger*, Anschaffungskosten und Herstellungskosten bei Gebäuden, DB 1987, 2115; *Horlemann*, Der Abzug von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei vermieteten und selbstgenutzten Immobilien, DStZ 1991, 133; *Hottmann*, Herstellungskosten von Gebäuden, StBp. 1991, 265; *Simon/Cors/Troll*, Handbuch der Grundstückswertermittlung, München, 3. Aufl. 1992; *Klein*, Der Herstellungskostenbegriff in § 255 Abs. 2 Satz 1 des HGB und seine Prägung durch den BFH bei Gebäuden, in *Ballwieser/Böcking/Drukarczyk*

*Schmidt* (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 277; *Pezzer*, Die Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden nach der jüngsten Rechtsprechung des BFH, DB 1996, 849; *Spitz*, Grundstücks- und Gebäudewerte in der Bilanz- und Steuerpraxis, Herne/Berlin 1996; *Stuhrmann*, Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz und degressive AfA bei Dachgeschoßausbauten und -umbauten sowie Aufstockungen, DStR 1996, 1193; *Dziadkowski/Robisch*, Gebäudebilanzierung in Handels- und Steuerbilanz, BB 1997, 357; *Stobbe*, Zweifelsfragen bei der Ermittlung von Anschaffungskosten und Herstellungskosten bei Gebäuden, FR 1997, 281; *Moxter*, Zur bilanzsteuerrechtlichen Behandlung von Mietereinbauten nach der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung, BB 1998, 259; *Beck*, Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung zum anschaffungsnahen Aufwand – neue Abgrenzungskriterien zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand, DStR 2002, 1559; *Spindler*, Zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei grundlegenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an Gebäuden, insbesondere auch bei sog. anschaffungsnahen Aufwendungen, BB 2002, 2041; *Pannen*, Bestandsaufnahme zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden, DB 2003, 2729; *Sprengnetter*, Zur Kaufpreis- und Verkehrswertaufteilung in die Gebäude- und Bodenanteile (gleichzeitig Rezension des BFH-Beschlusses vom 24.2.1999 IV B 73/98), DB 2003, 525; *Niehus*, Zur Abschreibung bei Mietereinbauten, DB 2006, 1234; *Jachmann*, Wirtschaftsgutsbezogene Prüfung, ob Baumaßnahme zu Herstellungskosten oder zu Erhaltungsaufwand führt, jurisPR-SteuerR 9/2008; *Günther*, Vorweggenommene und vergebliche Werbungskosten, EStB 2009, 318; *Neufang/Körner*, Gebäude auf fremdem Grund und Boden versus Drittaufwand, BB 2010, 1503; *Märkle*, Herstellungskosten und Erhaltungskosten bei Gebäuden, Stuttgart ua., 8. Aufl. 2011; *Engelberth*, Ertragsteuerrechtliche Behandlung von Mietereinbauten, NWB 2011, 3220; *Krause/Grootens*, Die neue Sachwertrichtlinie und ihre Bedeutung für die Grundbesitzbewertung, NWB 2013, 37; *Schumann*, Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in Handels- und Steuerbilanz, EStB 2014, 172; *IDW*, RS IFA 2, Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz; *Wichmann*, Offene Fragen zu Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten?, DB 2016, 1145; *Schumann*, Ertragsteuerliche Behandlung von Blockheizkraftwerken – Folgerungen aus der Qualifizierung als unselbständiger Gebäudeteil oder Betriebsvorrichtung, EStB 2016, 148; *Kanzler*, Die Einbauküche in der vermieteten Wohnung, NWB 2017, 1870; *Kleiber*, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, Köln, 8. Aufl. 2017; *Spiegelberger/Schallmoser*, Immobilien im Zivil- und Steuerrecht, Köln, 3. Aufl. 2018.

Siehe auch Schrifttum vor Anm. 160, 225, 270, 350, 480; ältere Literatur s. vor Anm. 630 der Voraufgabe – Stand Juli 1997 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

**Verwaltungsanweisungen:** Siehe vor Anm. 225, vor Anm. 270, vor Anm. 480; OFD Hannover v. 12.9.1977 – S 22 11 - 9 - StQ 222/S 2211 - 30 - St H, DB 1977, 2204; BMF v. 10.7.1996 – IV B 3 - S 1988 - 80/96, BStBl. I 1996, 689 (Sonderabschreibungen nach §§ 3 und 4 FördG und degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG bei Maßnahmen an einem Dachgeschoß); BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 (Einkommensteuerrechtliche Behandlung von Gesamtobjekten, von vergleichbaren Modellen mit nur einem Kapitalanleger und von gesellschafts- sowie gemeinschaftsrechtlich verbundenen Personenzusammenschlüssen [geschlossene Fonds]); BMF v. 8.5.2008 – IV C 3 - InvZ 1015/07/0001: 2008/0237881, BStBl. I 2008, 590 (Gewährung von Investitionszulagen nach dem InvZulG 2007); gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen v. 5.6.2013, BStBl. I 2013, 734.

## aa) Gebäude als einheitliches Wirtschaftsgut

### (1) Inhalt des Gebäudebegriffs

290

**Begriff:** Das EStRecht enthält keine Definition des Gebäudebegriffs. Die Auslegung durch den BFH erfolgt nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und un-

ter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung. Dabei entspricht der ertragstl. Gebäudebegriff einschließlich der Abgrenzung zu den Betriebsvorrichtungen jenem des Bewertungsrechts (insbes. §§ 68 ff. BewG; vgl. BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132 [135], betr. § 7; BFH v. 8.10.1987 – IV R 56/85, BStBl. II 1988, 440; BFH v. 21.1.1988 – IV R 116/86, BStBl. II 1988, 628; BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986, mwN). „Als Gebäude ist ein Bauwerk auf eigenem oder fremdem Grund anzusehen, das durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden sowie von einiger Beständigkeit und standfest ist“ (BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986; vgl. BFH v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137; grundlegend BFH v. 13.6.1969 – III 17/65, BStBl. II 1969, 517 [519], mwN; s.; ausführl. gleichlautende Erlasse der Länder v. 5.6.2013, BStBl. I 2013, 734; s. auch § 7 Anm. 322–327).

**Abgrenzung zu Betriebsvorrichtungen:** Liegen alle Merkmale des Gebäudebegriffs vor, kann ein Bauwerk keine Betriebsvorrichtung sein (vgl. BFH v. 28.5.2003 – II R 41/01, BStBl. II 2003, 693; grundlegend BFH v. 13.6.1969 – III 17/65, BStBl. II 1969, 517 [519], mwN). Dieser Begriffsbestimmung folgt auch die Fin-Verw. zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen (gleichlautende Erlasse der Länder v. 5.6.2013, BStBl. I 2013, 734; s. auch § 5 Anm. 606; § 7 Anm. 99).

## 291 (2) Einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang unselbständiger Gebäudeteile

**Umfang des Gebäudebegriffs:** Welche Bestandteile das WG Gebäude umfasst (sog. unselbständige Gebäudeteile), wird gemäß ständiger BFH-Rspr. (BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132 [135]; BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696, mwN) nach dem „einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang“ entschieden (s. auch § 5 Anm. 606; § 7 Anm. 349). Dieser ist gegeben, wenn die Bestandteile der Nutzung, Aufteilung oder der Gestaltung des Gebäudes dienen. Zum Gebäude gehören auch „solche Gebäudeteile und Einrichtungen, die dem Gebäude ein besonderes Gepräge geben“ (zB Sauna oder Schwimmbad im Haus) „oder deren Fehlen ein negatives Gepräge bewirkt“ (BFH v. 16.2.1993 – IX R 85/88, BStBl. II 1993, 544 [545]); dem entspricht, dass Gebäudeanlagen, die „zur Herstellung des Gebäudes eingefügt sind“ (§ 94 Abs. 2 BGB), wesentliche Gebäudebestandteile sind. Bei folgenden Bestandteilen hat die Rspr. den einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang und damit die Einstufung als unselbständige Gebäudeteile bejaht:

- ▶ *Alarmanlagen* in Wohn- und Geschäftsgebäuden, nicht jedoch Anlagen zum Schutz von Tresorräumen in einer Bank (s. Anm. 335–338).
- ▶ *Aufzüge und Rolltreppen* (vgl. BFH v. 12.1.1983 – I R 70/79, BStBl. II 1983, 223; nicht jedoch Lastenaufzüge (s. Anm. 340).
- ▶ *Badezimmer* (bisher nicht vorhanden; vgl. BFH v. 9.5.1995 – IX R 69/92, BStBl. II 1996, 630; s. Anm. 337–338).
- ▶ *Brandmelde-, Sprinkler- und Feuerlöschanlagen* (vgl. BFH v. 26.6.1979 – VIII R 22/77, BStBl. II 1979, 738; BFH v. 7.10.1983 – III R 138/80, BStBl. II 1984, 262; BFH v. 28.10.1999 – III R 55/97, BStBl. II 2000, 150; nicht jedoch Brandmeldeanlage in einem Lagergebäude, vgl. BFH v. 13.12.2001 – III R 21/98, BStBl. II 2002, 310; s. Anm. 335–338).

- ▶ *Decken* (vgl. BFH v. 8.10.1987 – IV R 56/85, BStBl. II 1988, 440; nicht jedoch besondere Lärmschutzvorrichtungen, s. Anm. 335–338).
- ▶ *Fußböden* (vgl. BFH v. 11.12.1973 – VIII R 117/69, BStBl. II 1974, 478; nicht jedoch Teppichböden, s. Anm. 328).
- ▶ *Garagen von Ein- oder Zweifamilienhäusern*, die aufgrund von Bauordnungen zu errichten sind (vgl. BFH v. 5.11.2003 – X R 16/01, BFH/NV 2004, 485; nicht jedoch freistehende, zu einem Mehrfamilienhaus gehörende Garagen (BFH v. 22.9.2005 – IX R 26/04, BStBl. II 2006, 169), die eigenständige unbewegliche WG sind und einer eigenen AfA unterliegen).
- ▶ *Heizungsanlagen* (nicht jedoch Fotovoltaikanlagen, s. Anm. 339).
- ▶ *Jalousien, Markisen und Rollläden* (BFH v. 29.8.1989 – IX R 176/84, BStBl. II 1990, 430; BFH v. 23.11.2004 – IX R 59/03, BFH/NV 2005, 543).
- ▶ *Klimaanlagen* (vgl. BFH v. 17.5.1968 – VI R 341/66, BStBl. II 1968, 563; BFH v. 7.3.1974 – VIII R 30/71, BStBl. II 1974, 429 [430]; FG Nürnberg v. 15.11.2005 – I 304/2004, EFG 2006, 1573 rkr.; nicht jedoch die Be- und Entlüftungsanlage eines Friseursalons zum besonderen Schutz vor gesundheitsgefährdenden Stoffen; vgl. BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II 2002, 100; s. Anm. 335–338).
- ▶ *Schwimmbäder im Wohnhaus oder im Hotel* (vgl. BFH v. 11.12.1991 – II R 14/89, BStBl. II 1992, 278); nicht jedoch Schwimmbäder im Garten (vgl. BFH v. 16.6.2003 – IX B 40/03, BFH NV/2003, 1324).
- ▶ *Überdachung einer Tankstelle* (vgl. BFH v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137).
- ▶ *Wasser- und Elektroinstallationen* (s. Anm. 310 „Hausanschlusskosten“).
- ▶ *WC* (BFH v. 22.1.2003 – X R 9/99, BStBl. II 2003, 596).

Die bis 2016 durch die Rspr. überwiegend vorgenommene Trennung zwischen Einbauspüle und Herd als unselbständige Gebäudeteile und der Einbauküche in ihrer Gesamtheit als selbständiges WG (BFH v. 13.3.1990 – IX R 104/85, BStBl. II 1990, 514, mwN) wurde aufgegeben. Die Einbauküche ist als einheitliches selbständiges WG mit ihren AK/HK zu aktivieren und getrennt vom Gebäude mit einer kürzeren AfA (idR zehn Jahre) abzuschreiben (vgl. BFH v. 3.8.2016 – IX R 14/15, BStBl. II 2017, 437; s. Anm. 327).

**Bedeutung der Abgrenzung:** Unselbständige Gebäudeteile sind mit den gesamten AK/HK zu aktivieren und gem. 7 Abs. 4, 5 und 5a auf die Dauer der Gebäudenutzung abzuschreiben, auch wenn deren ND kürzer ist. Sie können fest eingebaut, uU aber auch beweglich sein. Der ggf. erforderliche vorzeitige Ersatz unselbständiger Gebäudeteile führt zu Erhaltungsaufwand (BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132), sofern keine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung vorliegt; s. ausführl. Anm. 272 „Vermehrung der Substanz“ und „Nutzungswerterhöhung“).

**Abgrenzung des Gebäudes gegenüber anderen Wirtschaftsgütern:** Selbständige WG haben zur Voraussetzung, dass sie „unmittelbar besonderen Zwecken dienen und in diesem Sinne in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Funktionszusammenhang stehen“ (BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132 [135]; BFH v. 25.8.1989 – III R 125/84, BStBl. II 1990, 82; s. auch § 7 Anm. 349). Sie können selbständige Gebäudeteile (idR beweglich), unbewegliche oder immaterielle WG sein (s. Abb. 8):

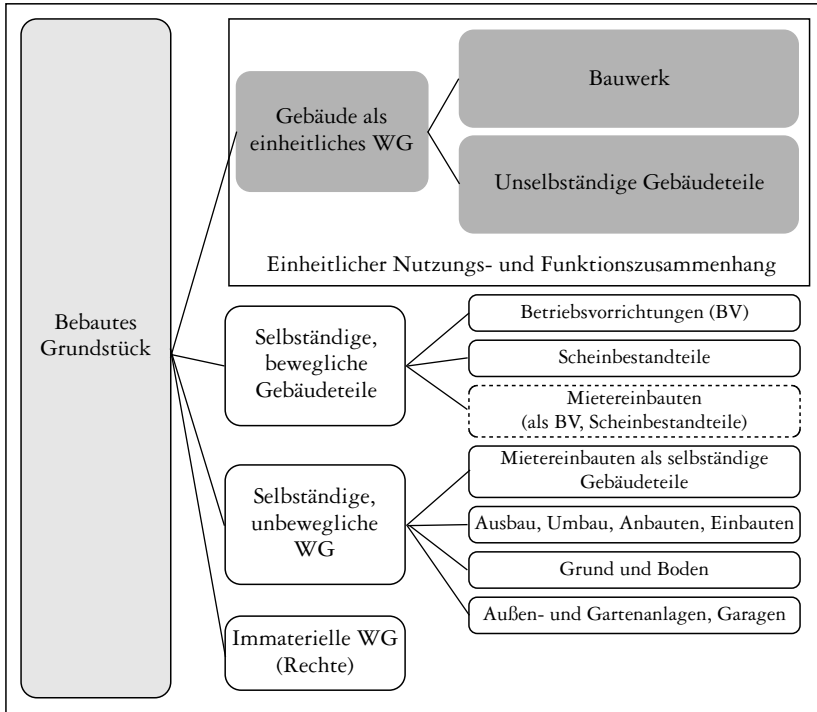


Abbildung 8: Überblick über Abgrenzungsprobleme zwischen Gebäude und anderen selbständigen Wirtschaftsgütern

292 (3) Aufteilung von Gebäuden in selbständige Wirtschaftsgüter

**Gemischt genutzte Gebäude**, die teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich, teils zu eigenen oder fremden Zwecken genutzt werden, sind für Zwecke der Abschreibung gemäß ihrer verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhänge in unterschiedliche WG aufzuteilen (vgl. BFH v. 20.12.2012 – III R 40/11, BStBl. II 2013, 340; s. auch R 4.2 (4) EStH 2013; BMF v. 8.5.2008 – IV C 3 - InvZ 1015/07/0001: 2008/0237881, BStBl. I 2008, 590, Rz. 91]). Ist ein Gebäude nach dem Wohnungseigentumsgesetz aufgeteilt, so ist – auch bei gleichen Nutzungsverhältnissen – jede Eigentumswohnung als selbständiges WG zu beurteilen (vgl. BFH v. 29.11.1994 – III R 80/92, BStBl. II 1995, 72; zum Gebäudebegriff gem. Abs. 1 Nr. 1a aus spezifischer Sicht s. Anm. 484; s. auch § 7 Abs. 5a; dazu § 7 Anm. 349).

**Mehrere Gebäude** sind selbständige WG (s. dazu § 5 Anm. 611). Ob es sich dabei um mehrere selbständige Gebäude oder eine Gebäudeeinheit mit unselbständigen Gebäudeteilen handelt, ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen, wobei es nach dem Gesamtbild der Verhältnisse auf die bautechnische Gestaltung ankommt (vgl. BFH v. 30.7.1981 – IV R 37/78, BStBl. II 1981, 783; BFH v. 22.9.2005 – IX R 26/04, BStBl. II 2006, 169).

293–294 Einstweilen frei.

**bb) Anschaffung und Herstellung eines Gebäudes****(1) Bedeutung und Inhalt der Abgrenzung**

295

**Die Abgrenzung** zwischen Anschaffung (s. Anm. 163) und Herstellung (s. Anm. 165) eines Gebäudes hat Bedeutung für die Ausgangsbasis der Bewertung (AK/HK als Bewertungsmaßstab, ua. mit der Unterscheidung der Einbeziehungs-fähigkeit betrieblicher Gemeinkosten in die HK), für den Beginn der planmäßigen Abschreibung sowie die Möglichkeit zur Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen (s. Anm. 167). In den letzten Jahren hat die Unterscheidung zwischen (nachträglichen) AK und HK auch im Hinblick auf § 92a (Verwendung von Altersvorsorgekapital) an Bedeutung gewonnen (vgl. BFH v. 20.3.2019 – X R 4/18, DStR 2019, 1298; s. auch 92a Anm. 7). Grundsätzlich steht bei der Herstellung eines Gebäudes das Schaffen eines noch nicht vorhandenen WG, bei der Anschaffung hingegen der Erwerb eines bestehenden WG im Vordergrund (s. Anm. 167). In der neueren Rspr. wird zur Abgrenzung auch auf das Erreichen des „betriebsbereiten Zustands“ abgestellt (vgl. BFH v. 20.8.2002 – IX R 70/00, BStBl. II 2003, 585; BFH v. 12.9.2001 – IX R 52/00, BStBl. II 2003, 574, betr. sog. Modernisierungsmodell von Altbauten; s. Anm. 185 „betriebsbereiter Zustand“; Anm. 193 „Modernisierungsmodell“).

**Bauherr, dh. Hersteller** eines Gebäudes gem. § 15 I EStDV ist, „wer auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude baut oder bauen lässt“ (vgl. BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253a - 48/03, BStBl. I 2003, 546, Rz. 2; s. auch schon OFD Hannover v. 12.9.1977 – S 22 11 - 9 - StQ 222/S 2211 - 30 - St H, DB 1977, 2204). Die Abgrenzung ist vor allem dann schwierig, wenn ein Grundstückseigentümer einen Dritten (zB General(-bau-)unternehmer) beauftragt, ein Gebäude auf seinem Grundstück zu erstellen, s. Anm. 193 „Bauherrenmodell“.

**Bauherreneigenschaft des Anlegers** liegt gemäß BFH vor, wenn der Anleger sowohl einen wesentlichen Anteil am Kostenrisiko trägt als auch einen beherrschenden Einfluss auf das Herstellungsgeschehen nehmen kann (BFH v. 14.11.1989 – IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299; BFH v. 5.3.1992 – IV B 178/90, BStBl. II 1992, 725; vgl. BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253a - 48/03, BStBl. I 2003, 546, Rz. 2–4; s. auch Anm. 193 „Bauherrenmodell“). In der neueren Rspr. werden die Abgrenzungsmerkmale des BFH verstärkt im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgelegt, die die Initiative der Beteiligten und die mit der Planung und Ausführung des Projekts verbundenen Chancen und Risiken in den Vordergrund stellt (vgl. BFH v. 6.2.2014 – IV R 41/10, BFH/NV 2014, 847, betr. Abgrenzung Anschaffung/Herstellung von Windkraftanlagen). Typische in der Herstellungsphase vorliegende Chancen und Risiken sind bspw. die Durchführung des Abrisses eines alten Gebäudes, die Durchführung der Planungen, das Einholen der Baugenehmigung oder der Abschluss von Verträgen mit Subunternehmern im eigenen Namen. Bei einer Anlage im sog. Erwerbmodell ist im Fall der Übernahme aller maßgeblichen Risiken von einer Anschaffung auszugehen (s. Anm. 193 „Bauherrenmodell“). Diese Grundsätze sind auch dann anzuwenden, wenn sich die „Anleger ... zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammenschließen, um ein Bauvorhaben durchzuführen“ (BFH v. 7.8.1990 – IX R 70/86, BStBl. II 1990, 1024).

**(2) Herstellung eines Neubaus**

296

**Tatbestände:** Siehe Anm. 165.

**Erstherstellung** liegt vor, wenn ein Neubau durch Baumaßnahmen errichtet wird oder an einem vorhandenen Gebäude ein Anbau als selbständiges WG entsteht (BFH v. 17.9.2008 – IX R 1/08, BFH/NV 2009, 370; BMF v. 8.5.2008 – IV C 3 - InvZ 1015/07/0001: 2008/0237881, BStBl. I 2008, 590, Rz. 88 ff.).

**Neubau durch Zweitherstellung eines Gebäudes** erfordert den Umbau eines bestehenden Gebäudes dergestalt, dass dieses in „bautechnischer Hinsicht“ neu ist, dh. „wenn die neu eingefügten Gebäudeteile dem Gesamtgebäude das bautechnische Gepräge eines neuen Gebäudes verleihen“ (BFH v. 31.3.1992 – IX R 175/87, BStBl. II 1992, 808; s. auch Anm. 165). Gemäß der Rspr. ist das „insbesondere dann der Fall, wenn verbrauchte Teile ersetzt werden, die für die ND des Gebäudes bestimmend sind, wie zB Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken und die Dachkonstruktion“ (BFH v. 31.3.1992 – IX R 175/87, BStBl. II 1992, 808; BFH v. 25.5.2004 – VIII R 6/01, BStBl. II 2004, 783, mwN; BMF v. 8.5.2008 – IV C 3 - InvZ 1015/07/0001: 2008/0237881, BStBl. I 2008, 590, Rz. 88; vgl. auch *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 385–386 [7/2019]; *Klein*, FS Moxter, 1994, 277 [282]).

**Neubau durch Funktions- und Wesensänderung** kann durch die bauliche Aufteilung von Wohnungen oder die Umgestaltung eines Lagerhauses in Büroräume oder Wohnungen entstehen (BFH v. 23.11.2004 – IX R 59/03, BFH/NV 2005, 543; BFH v. 16.1.2007 – IX R 39/05, BStBl. II 2007, 922).

**Änderung der Zweckbestimmung:** Kein Neubau (sondern ggf. eine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung s. Anm. 271) liegt jedoch vor, wenn sich ausschließlich die Zweckbestimmung des Gebäudes ohne tiefgreifende bauliche Umgestaltungen ändert (vgl. BFH v. 24.1.2008 – III R 9/05, BStBl. II 2008, 688, Rz. 15; BMF v. 8.5.2008 – IV C 3 - InvZ 1015/07/0001: 2008/0237881, BStBl. I 2008, 590, Rz. 88).

297–299 Einstweilen frei.

### cc) Besonderheiten bei der Abgrenzung von Anschaffungs- und Herstellungskosten von Gebäuden

#### 300 (1) Anschaffungs- und Herstellungskosten unfertiger Gebäude (Rohbau)

**Erwerbskosten eines Rohbaus oder teilfertigen Gebäudes** können laut BFH sowohl AK als auch Bestandteil von HK eines neuen, größeren Gebäudekomplexes sein. Der IV. Senat (BFH v. 19.7.1979 – IV R 235/75, BStBl. II 1980, 3) hat die AK eines Rohbaus in die HK des mit erheblichem weiteren Bauaufwand fertig gestellten Gebäudes einbezogen. In späteren Entsch. bejahte der BFH sowohl Elemente der Anschaffung als auch der Herstellung: „Dem Steuerpflichtigen können für den Erwerb eines noch nicht fertiggestellten Gebäudes Anschaffungskosten und für deren Fertigstellung Herstellungskosten entstehen“ (BFH v. 22.1.2003 – X R 45/99, BFH/NV 2003, 760, mwN) oder die Entsch. blieb offen (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 81/87, BFH/NV 1991, 810; BFH v. 27.4.2004 – X R 24/01, BFH/NV 2004, 1258).

**Stellungnahme:** Anschaffungskosten werden uE dann zu HK eines Gebäudes, wenn dies vom Erwerber fertiggestellt – also hergestellt – wird, da bei einer Herstellung der erworbene unfertige Rohbau als fremdbezogenes Teilerzeugnis gilt, das als Materialkosten iSd. § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB in die HK einzubeziehen ist (so wohl auch *Schubert/Hutzler* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 334; aA *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 383 [7/2019], der nur die Kosten der Fer-



tigstellung zu den HK rechnet, die AK für den Rohbau jedoch weiterhin als AK betrachtet).

## (2) Veranlassungsbedingte Anschaffungskosten eines Gebäudes

301

Die AK eines Gebäudes umfassen alle Aufwendungen, die durch die Anschaffung eines Gebäudes (dh. zur Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht und zur Herstellung der Betriebsbereitschaft) veranlasst sind (ausführl. zum Veranlassungsprinzip s. Anm. 171; über AK allg. s. Anm. 180 ff.). Die hierfür erforderliche Zweckgerichtetheit der Aufwendungen ist bei folgenden Sachverhalten zu bejahen:

### Beispiele

für veranlassungsbedingte AK des Gebäudes:

- ▶ *Anwalts- und Prozesskosten* können GebäudeAK oder HK sein, denn sie teilen als Folgekosten das rechtl. Schicksal der Zahlung, um die gestritten wurde (BFH v. 30.8.1994 – IX R 2/90, BFH/NV 1995, 381). Wird zB über die Höhe von Subunternehmerleistungen gestritten, die als Material- oder Fertigungseinzelkosten einbeziehungs pflichtig sind, so sind die dazugehörigen Anwaltskosten GebäudeHK; gleiches gilt bspw. für Anwaltskosten bezüglich Architektenleistungen und Baugenehmigungen (s. Anm. 320 f. „Planungskosten als GebäudeHK“).
- ▶ *Notargebühren für die Beurkundung eines Kaufvertrags* sind sowohl Bestandteil der AK des Grund und Bodens als auch des Gebäudes und sind dementsprechend aufzuteilen (zur Kaufpreisaufteilung s. Anm. 311 f.).
- ▶ *Reparaturaufwendungen* bei einem nicht funktionstüchtigen Wohngebäude zur Behebung eines Schadens vor erstmaliger Gebäudenutzung sind nachträgliche GebäudeAK, unabhängig davon, ob der Schaden bereits bei Erwerb vorhanden war (BFH v. 20.8.2002 – IX R 70/00, BStBl. II 2003, 585, Rz. 16; s. auch Anm. 167, 185, 206).
- ▶ *Reinigungskosten für die erstmalige Grundreinigung des Gebäudes* nach der Fertigstellung des Gebäudes gehören zu den GebäudeHK oder AK (vgl. *Spitz*, Grundstücks- und Gebäudewerte in der Bilanz- und Steuerpraxis, 1996, 238, mwN).
- ▶ *Steuerberatungskosten* eines Bauunternehmers, die er dem Erwerber oder Bauherrn eines Gebäudes in Rechnung stellt, bilden bei diesem AK oder HK des Gebäudes, soweit sie Entgelt für die Erlangung des Eigentums am Gebäude oder der Bauleistungen sind (so wohl OFD Hannover v. 12.9.1977 – S 2211 - 9 - St/O 222/S 2211 - 30 - StH, DB 1977, 2204; aA *Hirschfeld*, DB 1978, 1006).

## (3) Veranlassungsbedingte Herstellungskosten eines Gebäudes

302

Dies sind nicht nur die Aufwendungen zur Errichtung des Baukörpers selbst, sondern alle Aufwendungen „die unmittelbar bestimmt und geeignet sind, das Gebäude für den ihm gesetzten Zweck nutzbar zu machen“ (BFH v. 15.10.1965 – VI 181/65 U, BStBl. III 1966, 12), und jene, die „zwangsläufig im Zusammenhang mit der Herstellung des Gebäudes anfallen“ (BFH v. 18.5.2004 – IX R 57/01, BStBl. II 2004, 872, Rz. 14; so bereits BFH v. 6.5.2003 – IX R 51/00, BStBl. II 2003, 710).

### Beispiele

für veranlassungsbedingte HK eines Gebäudes:

- ▶ *Abfindungs-, Abstandszahlungen*, s. Anm. 353 f.
- ▶ *Absicherungskosten*, zB für eine Baugrube (vgl. BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 [625]).
- ▶ *Baugenehmigungen und Baumängel* (s. Anm. 320 f. „Planungskosten“).

- ▶ *Bauüberwachungskosten* (vgl. BFH v. 24.3.1987 – IX R 31/84, BStBl. II 1987, 695 [697]; BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [834]).
- ▶ *Erdarbeiten und Hangabtragungskosten*, soweit sie nicht auf Außenanlagen entfallen (vgl. BFH v. 27.1.1994 – IV R 104/92, BStBl. II 1994, 512); ebenso Aufwendungen für das Entfernen von Bäumen und Buschwerk, soweit diese Arbeiten für die Herstellung des Gebäudes erforderlich sind (vgl. BFH v. 26.8.1994 – III R 76/92, BStBl. II 1995, 71).
- ▶ *Fahrtkosten zur Baustelle* (BFH v. 30.6.1955 – IV 695/54 U, BStBl. III 1955, 238; BFH v. 10.5.1995 – IX R 73/91, BStBl. II 1995, 713 [714]); nicht jedoch kalkulatorischer Unternehmerlohn (s. auch Anm. 229 „Aufwendungen“).
- ▶ *Geschäftsführergehalt eines GmbH-Geschäftsführers*, der bei dem Bau tätig ist, ist entweder als Fertigungs-(-einzel-)kosten einbeziehungspflichtig (s. Anm. 236) oder als Verwaltungskosten einbeziehungsfähig (s. Anm. 493–496).
- ▶ *Grundabwasserabsenkung* zur Errichtung eines Kellers oder von Tiefgaragen als Vorbereitungs-kosten für einen Gebäudebau (vgl. analog die Zuordnung der Kosten zur Schaffung eines Abraumvorrats zur Mineralgewinnung als Vorbereitungs-kosten für die Herstellung des Mineralprodukts: BFH v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143 [145]; ebenso *Spitz*, Grundstücks- und Gebäudewerte in der Bilanz- und Steuerpraxis, 1996, 273).
- ▶ *Hausanschlusskosten* (dh. Aufwendungen für einen erstmaligen Strom-, Gas-, Wasser- oder Fernwärme-Hausanschluss) gehören zu den HK des Gebäudes allerdings nur, soweit die Anlagen auf dem eigenen Grundstück liegen (BFH v. 24.11.1967 – VI R 302/66, BStBl. II 1968, 178; BFH v. 14.11.2002 – III R 29/97, BFH/NV 2003, 655; s. dazu ausführlich Anm. 310).
- ▶ *Heizkosten während der Bauphase* (zB zur Entziehung der Feuchtigkeit aus dem Mauerwerk, vgl. *Spitz*, Grundstücks- und Gebäudewerte in der Bilanz- und Steuerpraxis, 1996, 273).
- ▶ *Kompensationszahlungen für Nachbarschaftsanbauten*, dh. das Recht, unmittelbar an das Nachbargebäude anzubauen; ebenso, wenn der Stpfl. denjenigen Teil der benachbarten Mauer, den der Nachbar auf dem Grundstück des Stpfl. errichtet hat, gegen Entgelt erwirbt und an die Mauer anbaut (Materialkosten des Neubaus; glA o.V., DB 1984, 906).
- ▶ *Räumungskosten* eines unbebauten, besetzten Grundstücks, soweit sie die zu bebauende Fläche betreffen (BFH v. 18.5.2004 – IX R 57/01, BStBl. II 2004, 872).
- ▶ *Richtfestkosten und Kosten der Grundsteinlegung* (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830, mwN; FG Berlin-Brandenb. v. 14.12.2010 – 6 K 2428/04 B, EFG 2011, 1143, rkr.).
- ▶ *Stellplatzablösezahlung* zur Befreiung von der (bspw. gem. LBauO) bestehenden Verpflichtung zur Errichtung von Pkw-Stellplätzen (vgl. BFH v. 8.3.1984 – IX R 45/80, BStBl. II 1984, 702). Dies gilt auch bei Ablösung einer erst nachträglich entstandenen Verpflichtung (vgl. BFH v. 6.5.2003 – IX R 51/00, BStBl. II 2003, 710; BFH v. 9.5.2012 – X R 38/10, BStBl. II 2012, 725; s. Anm. 331). Sofern die Baumaßnahme, die die Ablöseverpflichtung auslöst, strechtl. jedoch Erhaltungsaufwand darstellt, sind auch die Ablösezahlungen BA/WK (vgl. BFH v. 6.5.2003 – IX R 51/00, BStBl. II 2003, 710).
- ▶ *Überhöhte Baubeschleunigungskosten* in vollem Umfang (BFH v. 24.3.1987 – IX R 31/84, BStBl. II 1987, 695 [697], mwN, betr. Schnellbaukosten; BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [834]; BFH v. 14.1.2004 – IX R 30/02, BStBl. II 2004, 592).

**Nicht zu den Gebäudeherstellungskosten gehören:**

- ▶ *Kalkulatorischer Unternehmerlohn eines Einzelunternehmers* (BFH v. 8.2.1996 – III R 35/93, BStBl. II 1996, 427 [428]); hingegen gehört die Vergütung, die an den Gesellschafter einer PersGes. gezahlt wird, entweder zwingend (zB als Fertigungseinzelkosten bei einem Bauhandwerker) oder fakultativ (zB Verwaltungskosten bei einem Bauunternehmer für die Bauabwicklung oder -betreuung) zu den HK (vgl. BFH v. 8.2.1996 – III R 35/93, BStBl. II 1996, 427; s. Anm. 236, 245, 493–496).

- **Versicherungskosten** für die Versicherung und Bewachung während des Baus, da hierdurch nichts hergestellt, sondern nur das bereits Hergestellte in seinem Bestand gesichert wird; es liegen gewissermaßen „Abwehrkosten“ vor (BFH v. 25.2.1976 – VIII B 81/74, BStBl. II 1980, 294; BFH v. 29.11.1983 – VIII R 96/81, BStBl. II 1984, 303).

**Bestandteile und Umfang der Gebäudeherstellungskosten:** Siehe Anm. 235–256. Die Abgrenzung zwischen GebäudeAK und -HK bleibt auch nach Einfügung des Abs. 1 Nr. 1b mit dem Einbeziehungswahlrecht für angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung für angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung iSd. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB (s. Anm. 245 f.) relevant (zB Baubetreuungskosten; s. hierzu Anm. 493–496).

**Zinsen, Stundung:** Siehe Anm. 208 und 255.

#### (4) Abgrenzung zu Anschaffungskosten des Grund und Bodens

303

**Anschaffungskosten des Grund und Bodens** dienen dazu, den Grund und Bodens bebaubar und nutzbar zu machen. Für die Abgrenzung ist die Zweckbestimmung maßgebend, dh. welchem WG – dem Boden oder dem Gebäude – die Aufwendungen unmittelbar zugutekommen (BFH v. 15.10.1965 – VI 181/65 U, BStBl. III 1966 12; BFH v. 4.11.1986 – VIII R 322/83, BStBl. II 1987, 333; BFH v. 3.7.1997 – III R 114/95, BStBl. II 1997, 811; BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369, mwN; s. Anm. 171).

**Die Betriebsbereitschaft des Grundstücks** wird gemäß gefestigter BFH-Rspr. durch seinen Zustand und durch grundstücksbezogene Kriterien bestimmt, insbes. durch Größe, Lage, Zuschnitt, Erschließung und Grad der Bebaubarkeit (vgl. BFH v. 2.5.1990 – VIII R 198/85, BStBl. II 1991, 448; BFH v. 22.4.1994 – IX R 52/90, BStBl. II 1994, 842 [843]; BFH v. 20.7.2010 – IX R 4/10, BStBl. II 2011, 35, mwN).

**Nachträgliche Anschaffungskosten des Grund und Bodens** sind idS auch Zahlungen zur Verbesserung der Verkehrsanbindung eines Grundstücks zur Erlangung der angestrebten Baugenehmigung für ein Einkaufszentrum (vgl. Nds. FG v. 11.2.2014 – 8 K 62/13, EFG 2014, 1282, rkr.) sowie uE auch Aufwendungen zur Verfüllung von Wasserflächen mit dem Ziel der Erweiterung von Hafenanlagen (aA FG Rhld.-Pf. v. 13.9.2018 – 6 K 1856/15, EFG 2019, 29, Az. BFH IV R 33/18).

**Herstellungskosten sonstiger Wirtschaftsgüter** können nur dann angenommen werden, wenn sie unmittelbar besonderen Zwecken dienen und in diesem Sinne in einem von der Gebäudenutzung verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (vgl. BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132; BFH v. 15.12.1977 – VIII R 121/73, BStBl. II 1978, 210, betr. Umzäunung; s. insbes. Anm. 325–328, 335–340).

Einstweilen frei.

304

#### dd) Erschließungsbeiträge und Hausanschlusskosten

##### (1) Begriff der Erschließungsbeiträge und Geltungsbereich

305

**Begriff:** Erschließungsbeiträge (zB Anliegerbeiträge, Straßenanliegerbeiträge) sind Beiträge iSd. §§ 127 ff. BauGB, dh. Aufwendungen des Eigentümers für Anlagen (Straßen, Wege, Plätze, Grünanlagen, Parkflächen etc.), die außerhalb des Grund-

stücker liegen. Den Erschließungsbeiträgen stehen gleich (und werden daher zT als solche bezeichnet) die Beiträge, die von den Gemeinden aufgrund der Kommunalabgabengesetze einzelner Länder zur Deckung des Aufwands für die Herstellung (bei Straßen, Wegen und Plätzen auch der Verbesserung), Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen erhoben werden. Der Begriff umfasst ferner Beiträge für sonstige Anlagen außerhalb des Grundstücks des Stpfl., die nicht Erschließungsanlagen im Sinne des BauGB sind, insbes. Kanalisation und Anlagen zur Versorgung mit Elektrizität, Gas, Wärme und Wasser (für Anlagen auf dem Grundstück s. Anm. 310); ebenso für Folgelasten der Gemeinden (aus der Verpflichtung, wegen Bebauung von Gelände Gemeinschaftseinrichtungen zu schaffen, zB Schulen, Krankenhäuser, Sportanlagen, Kindergärten), die sie auf die Grundstückseigentümer abwälzen.

**Geltungsbereich:** Privatrechtliche Erschließungsbeiträge werden den öffentlich-rechtlichen Erschließungsbeiträgen gleichgestellt (vgl. BFH v. 20.7.2010 – IX R 4/10, BStBl. II 2011, 35, Rz. 14 mwN).

## 306 (2) Erschließungsbeiträge als Anschaffungskosten des Grund und Bodens

**Erstmalige Erschließung außerhalb des Grundstücks:** Der BFH stellt in einer inzwischen gefestigten Rspr. darauf ab, ob die Beiträge erstmalig gezahlt werden (dh. für eine bisher nicht vorhandene Erschließung), ob sie für Erschließungsmaßnahmen außerhalb des Grundstücks anfallen und ob die Erschließung dazu dient, das Grundstück baureif und damit „betriebsbereit“ zu machen (vgl. BFH v. 20.7.2010 – IX R 4/10, BStBl. II 2011, 35, mwN). Entscheidend für die Zurechnung als nachträgliche AK des Grund und Bodens ist, ob die Nutzbarkeit erweitert und damit „dem Grundstück ein besonderes, über den bisherigen Zustand hinausgehendes Gepräge gegeben wird“ (BFH v. 12.1.1995 – IV R 3/93, BStBl. II 1995, 632).

### Beispiele

aus der Rspr. für außerhalb des Grundstücks erstmalig anfallende Erschließungsbeiträge als AK des Grund und Bodens:

- ▶ *Anschlussgebühren für Gas, Wasser und Stromversorgung* (BFH v. 4.11.1986 – VIII R 322/83, BStBl. II 1987, 333, betr. Wasserversorgung; BFH v. 15.2.1989 – X R 6/86, BFH/NV 1989, 494; BFH v. 27.9.1991 – III R 76/89, BFH/NV 1992, 488, betr. Gas- und Stromversorgung, jeweils mwN).
- ▶ *Ausgleichszahlungen an eine Gemeinde für nach § 8 Abs. 3 BNatSchG durchgeführte Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen* (FG Münster v. 6.2.2003 – 4 K 4164/00 F, EFG 2003, 983, rkr., Verfahren wurde nach Rücknahme der Revision eingestellt; BFH v. 12.8.2003 – IV R 20/03, nicht dokumentiert).
- ▶ *Erschließungsbeiträge für eine öffentliche Straße* (BFH v. 18.9.1964 – VI 100/63 S, BStBl. III 1965, 85; Nds. FG v. 21.11.1989 – I 321/88, EFG 1990, 297, rkr.); zu Aufwendungen für eine Privatstraße s. Anm. 330 „Außenanlagen“.
- ▶ *Flächenbeitrag* nach § 58 Abs. 1 BauGB (BFH v. 6.7.1989 – IV R 27/87, BStBl. II 1990, 126).
- ▶ *Kabelanschluss* (BFH v. 13.9.1984 – IV R 101/82, BStBl. II 1985, 49 [50]).
- ▶ *Kanalisationsanlagen* (Sammelkanal, der von Gemeinden außerhalb der Grundstücke geschaffen wird; BFH v. 3.8.1966 – IV 290/63, BStBl. III 1967, 600; BFH v. 24.11.1967 – VI R 302/66, BStBl. II 1968, 178; BFH v. 23.11.1993 – IX R 101/92, BStBl. II 1994, 348, betr. Erbbaurecht).
- ▶ *Zufahrtsmöglichkeit zu einer öffentlichen Straße* (BFH v. 19.12.1995 – IX R 5/95, BStBl. II 1996, 134; BFH v. 11.12.2003 – IV R 40/02, BStBl. II 2004, 282).

**Zweitanschlussbeiträge als Anschaffungskosten des Grund und Bodens:** Die Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand anhand des Kriteriums der „wesentlichen Verbesserung“ (s. Anm. 271) führt dazu, dass Erschließungsbeiträge bei Erfüllung des Kriteriums zT auch als AK des Grund und Bodens eingestuft werden:

- ▶ *Erschließungsaufwand für bebaubar gewordenes Weideland trotz bereits vorhandener Sickergrube eines auf dem Grundstück befindlichen Wohngebäudes* (BFH v. 11.12.2003 – IV R 40/02, BStBl. II 2004, 282).
- ▶ *Zweiterschließung einer Zufahrt zum Grundstück* (Erhöhung der Nutzbarkeit des Grund und Bodens gem. BFH v. 20.7.2010 – IX R 4/10, BStBl. II 2011, 35, Rz. 15).

**Stellungnahme:** Pragmatisch trennt die neuere Rspr. zwischen Erschließungsbeiträgen (außerhalb des Grundstücks), die im Sinne der „Betriebsbereitschaft des Grundstücks“ als AK des Grund und Bodens zu aktivieren sind und den Hausanschlusskosten innerhalb des Grundstücks als GebäudeHK (s. Anm. 310). Diese erste Typisierung kann uE insbes. dann überzeugen, wenn die zweite derzeit verwendete Typisierung zur Abgrenzung zwischen AK des Grund und Bodens (Erserschließungskosten) und Erhaltungsaufwand (Zweiterschließungskosten) aufgegeben würde (so erstmals [vorsichtig] BFH v. 11.12.2003 – IV R 40/02, BStBl. II 2004, 282). Mit seinem Urt. v. 16.4.2016 (BFH v. 16.4.2016 – X R 29/14, BFH/NV 2016, 1541) und der dort vorgenommenen Einstufung des nachträglichen Anschlusses eines Wohngrundstücks mit einer Sickergrube an das öffentliche Abwassernetz als Erhaltungsaufwand hält der BFH allerdings am Kriterium des Zweitanschlusses fest. Dies ist im Hinblick auf die an Bedeutung gewinnenden Erschließungsbeiträge zum Ausbau der Digitalisierung, wie bspw. Gebühren oder Beiträge zum Anschluss an die Glasfasernetze durchaus krit. zu sehen; idR stellen diese eine wesentliche Verbesserung im Sinne einer Kapazitätserweiterung (s. Anm. 272) dar und müssten auch dann zu aktivieren sein, wenn sie bisherige normale Kabelanschlüsse ersetzen.

### (3) Ergänzende Erschließungsbeiträge

307

**Folgebeiträge oder sonstige Aufwendungen für den Ersatz** bisheriger Versorgungs- oder Entsorgungseinrichtungen, Kanalisation und Straßen sind als BA oder WK sofort abziehbar, wenn das Grundstück sich in seiner Substanz und seinem Wesen nicht verändert bzw. wenn sich der Wert des Grundstücks aufgrund einer besseren Nutzbarkeit nicht erhöht (BFH v. 13.9.1984 – IV R 101/82, BStBl. II 1985, 49; BFH v. 28.2.2003 – IV B 19/01, BFH/NV 2003, 1159). War das Grundstück baureif und nutzbar (zB durch eine provisorische Straße), dann sind auch spätere Ergänzungsbeiträge für die Erneuerung oder Verbesserung sofort abziehbar. Dies gilt auch für Ergänzungsbeiträge, die nur die Verbesserung oder Erweiterung der Versorgung durch die Gemeinde bewirken.

#### Beispiele

aus der Rspr. für außerhalb des Grundstücks anfallende Erschließungsbeiträge als Erhaltungsaufwand:

- ▶ *Beiträge für den Anschluss an die Kanalisation* zum Ersatz einer bestehenden Sickergrube (BFH v. 28.2.2003 – IV B 19/01, BFH/NV 2003, 1159; BFH v. 16.4.2016 – X R 29/14, BFH/NV 2016, 1541; uE zweifelhaft, zur Kritik s. Anm. 306).

- ▶ *Beiträge für Ersatz bzw. Veränderung bereits vorhandener Straßen* (BFH v. 22.3.1994 – IX R 52/90, BStBl. II 1994, 842, betr. nachträgliche Straßenbaukostenbeiträge für die bauliche Veränderung des Straßenbelags und der Gehwege zur Schaffung einer verkehrsberuhigten Zone; BFH v. 18.1.1995 – XI R 60/94, BFH/NV 1995, 770, betr. Ersatz eines Feldwegs durch eine Straße; BFH v. 7.11.1995 – IX R 54/94, BStBl. II 1996, 190; BFH v. 7.11.1995 – IX R 99/93, BStBl. II 1996, 89, betr. Ersatz einer Privatstraße; s. Anm. 330; BFH v. 19.12.1995 – IX R 5/95, BStBl. II 1996, 134, betr. Ersatz einer provisorischen Straße durch eine befestigte Straße).
- ▶ *Ergänzungsbeiträge für den Bau einer biologischen Kläranlage* (BFH v. 13.9.1984 – IV R 101/82, BStBl. II 1985, 49).

#### 308 (4) Erschließungsbeiträge als immaterielles Wirtschaftsgut

**Anschaffungskosten eines immateriellen Wirtschaftsguts** können bei Anschlussgebühren für eine spezifische betriebliche Nutzung vorliegen (vgl. BFH v. 15.2.1989 – X R 6/86, BFH/NV 1989, 494). Kein immaterielles WG liegt vor, wenn ein unlösbarer Nutzungs- und Funktionszusammenhang des Nutzungsrechts mit dem dadurch erschlossenen Grundstück besteht (BFH v. 20.7.2010 – IX R 4/10, BStBl. II 2011, 35, Rz. 19).

**Sofort abziehbare Betriebsausgaben** (bzw. WK) sind Erschließungsbeiträge, die lediglich eine Mitbenutzung des Versorgungsnetzes ermöglichen (BFH v. 13.12.1984 – VIII R 249/80, BStBl. II 1985, 289; BFH v. 22.10.1987 – IV R 4/85, BFH/NV 1988, 229). Sie sind gem. § 5 Abs. 2 nicht aktivierbar, denn „Aufwendungen, die lediglich einen Beitrag zu den Kosten einer vom Stpfl. mitbenutzten Einrichtung bilden, gehören zu den Aufwendungen für einen originären Erwerb, nicht zu den Aufwendungen für einen abgeleiteten Erwerb des Nutzungsvorteils“.

- ▶ *Beiträge für gesicherten Strombezug* (BFH v. 13.12.1984 – VIII R 249/80, BStBl. II 1985, 289; BFH v. 22.10.1987 – IV R 4/85, BFH/NV 1988, 229).
- ▶ *Beiträge für erhöhte betriebsbedingte Abwasserzuführung* (BFH v. 25.8.1982 – I R 130/78, BStBl. II 1983, 38).

#### 309 (5) Besonderheiten von Erschließungsbeiträgen im Erbbaurecht

**Behandlung beim Erbbauberechtigten:** Wenn ein Erbbauberechtigter die Erschließungskosten trägt, sind diese bei ihm keine GebäudeHK, sondern nach der Rspr. des VIII. Senats ein aktiver RAP, wenn die Ausgabe Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag ist (vgl. BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109). Wenn die Erschließungsbeiträge aber direkt mit dem Erwerb des Erbbaurechts zusammenhängen, so sind sie als (ggf. nachträgliche) AK des Erbbaurechts zu behandeln (vgl. BFH v. 14.9.1999 – IX R 31/96, BFH/NV 2000, 558, Rz. 15; BFH v. 20.3.2002 – X R 34/00, BFH/NV 2002, 914, Rz. 18). Erwirbt der Erbbauberechtigte zu einem späteren Zeitpunkt das Grundstück, so stellen die vorab gezahlten Erschließungskosten im Voraus bezahlte AK des Grund und Bodens dar (vgl. BFH v. 8.12.1988 – IV R 33/87, BStBl. II 1989, 407; BFH v. 23.11.1993 – IX R 101/92, BStBl. II 1994, 348).

**Behandlung beim Erbbauperpflichteten:** Die Übernahme der Erschließungskosten durch den Erbbauberechtigten stellt beim Erbbauperpflichteten ein Entgelt dar, das über die Laufzeit des Erbbaurechts passiv abzugrenzen ist (vgl. BFH v. 8.12.1988 – IV R 33/87, BStBl. II 1989, 407, mwN; s. auch § 5 Anm. 1052 mwN). Durch die Übernahme der Erschließungskosten seitens des Erbbauberechtigten

tritt beim Erbbauperpflichteten ein Wertzuwachs des Grund und Bodens ein (so weit es sich um eine Erstanlage handelt). Dieser ist im BV im Zeitpunkt der Zahlung (bzw. der Einbuchung der passiven Rechnungsabgrenzung) vorzunehmen (vgl. BFH v. 4.9.1997 – IV R 40/96, BFH/NV 1998, 569, Rz. 17). Wird das belastete Grundstück hingegen dem PV zugeordnet (VuV-Einkünfte), dann ist der Wertzuwachs beim Erbbauperpflichteten erst bei Beendigung des Erbbaurechts bzw. beim Heimfall zu erfassen (vgl. BFH v. 21.11.1989 – IX R 170/85, BStBl. II 1990, 310).

## (6) Hausanschlusskosten als Gebäudeherstellungskosten

310

**Der Begriff der Hausanschlusskosten** resultiert aus der typisierenden BFH-Rspr. für Anlagen zum Anschluss eines Gebäudes an das öffentliche Versorgungsnetz. Hausanschlusskosten umfassen sowohl Kosten für Kanalisationsanlagen als auch Kosten, die zur Versorgung des Gebäudes mit Elektrizität, Gas, Wärme und Wasser anfallen, sofern diese Anlagen innerhalb der Grundstücksgrenzen liegen. Ebenfalls zu den Hausanschlusskosten zählen Breitbandanlagen und Glasfasernetze für die Zuführung von Fernseh- und Tonrundfunkprogrammen und Internet (zu Erschließungskosten außerhalb des Grundstücks als AK des Grund und Bodens s. Anm. 305 f.).

**Herstellungskosten bei Erstanschluss:** Kosten, die für die Leitung vom Haus bis zur Grundstücksgrenze zum erstmaligen Anschluss des Gebäudes an das öffentliche Versorgungsnetz anfallen (zB Kanalisation, einschließlich Kanalanstichgebühren, Elektroleitungen), sind HK des Gebäudes (BFH v. 24.11.1967 – VI R 302/66, BStBl. II 1968, 178; BFH v. 19.10.1999 – IX R 34/96, BStBl. II 2000, 257; BFH v. 3.12.2002 – IX R 64/99, BStBl. II 2003, 590; zur Einordnung von Kosten für die Sanierung eines vorhandenen Anschlusskanals als HK eines neu errichteten Gebäudes vgl. FG Düss. v. 13.9.2018 – 14 K 3011/17E, EFG 2019, 879, Az. BFH IX R 2/19).

**Erhaltungsaufwand bei Ergänzungsbeiträgen:** Werden vorhandene Hausanschlüsse ersetzt oder verbessert (sog. Ergänzungsbeiträge), handelt es sich idR um Erhaltungsaufwendungen (BFH v. 3.12.2002 – IX R 64/99, BStBl. II 2003, 590, Rz. 28–30 mwN; zu den Aufwendungen für einen Hausanschluss als steuerbegünstigte Handwerkerleistung vgl. BFH v. 20.3.2014 – VI R 56/12, BStBl. II 2014, 882; H 6.4 „Erschließungs-, Straßen- und Anliegerbeiträge“ EStH 2013).

**Gemeindlicher Anschluss an eine werkseigene Kläranlage:** Beiträge für den Anschluss an die Ortskanalisation führen dann nicht zu HK, sondern zu Erhaltungsaufwand, wenn die Entsorgung zuvor durch eine werkseigene Kläranlage (zB eigene Sickergrube) gewährleistet wurde (BFH v. 13.9.1984 – IV R 101/82, BStBl. II 1985, 49; ebenso BFH v. 23.2.1999 – IX R 61/96, BFH/NV 1999, 1079, betr. Ersatz einer funktionsfähigen Sickergrube durch den Anschluss an ein neu errichtetes öffentliches Abwassersiel; uE zweifelhaft, s. Anm. 306). Hingegen wurden Abwasserbeiträge für Erschließungsmaßnahmen von bisher als Weideland genutzten Flächen als nachträgliche AK des Grund und Bodens eingestuft, obwohl das damit auch erschlossene Wohngebäude bereits über eine Sickergrube verfügte (BFH v. 11.12.2003 – IV R 40/02, BStBl. II 2004, 282; s. Anm. 306).

**Kinderspielplätze gem. R 6.4 Abs. 2 EStH 2013 als Gebäudeherstellungskosten?** Abweichend von der klaren BFH-Typisierung zwischen (erstmaligen) Erschließungsbeiträgen außerhalb und Hausanschlusskosten innerhalb des Grundstücks rechnet R 6.4 EStH 2013 Beiträge, die eine Gemeinde für die Anlage eines Kinder-

spielplatzes (außerhalb des eigenen Grundstücks) von den Grundstückseigentümern erhebt, zu den HK eines Gebäudes und nicht zu den AK des Grund und Bodens („sofern diese im Zusammenhang mit der Errichtung des Wohnhauses entstanden sind“). Dies ist weder mit der ständigen BFH-Rspr. noch mit dem veranlassungsbedingten HK-Begriff vereinbar (s. Anm. 171) und daher zu Gunsten einer Prüfung von AK des Grund und Bodens abzulehnen. In allen anderen Fällen, insbes. der Errichtung des Spielplatzes auf einem Grundstück des Stpfl. oder als gemeinsamer Spielplatz mit anderen Hauseigentümern, entsteht durch die Aufwendungen gem. R 6.4 Abs. 2 Satz 2 EStH 2018 ein selbständig zu bewertendes WG mit einer angenommenen ND von zehn Jahren (s. Anm. 332).

**Breitbandanlagen und Glasfasernetze:** Hier gelten uE die gleichen Grundsätze wie bei Kanalisationskosten (s. Anm. 305f.) und den Kosten für den Stromanschluss. Da der Empfang von Programmen aber primär den Nutzern des Gebäudes dient, sind diese Aufwendungen uE HK des Gebäudes. Bei nachträglichem Einbau sind die Aufwendungen für die Umbauarbeiten innerhalb des Gebäudes uU Erhaltungsaufwand, die erstmaligen Anschlussgebühren hingegen HK des Gebäudes (vgl. FG Berlin v. 12.12.1990 – VI 56/88, EFG 1991, 307, rkr.; s. hierzu auch OFD Münster/Köln/Düss. v. 18.9.1984, StEK EStG § 9 Nr. 340; DB 1984, 2275). Herstellungskosten des Gebäudes liegen uE auch bei einer Kapazitätserweiterung der Leitungsnetze vor (s. Stellungnahme in Anm. 306; so wohl auch *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 171, 175).

#### ee) Aufteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf Grund und Boden und Gebäude

##### 311 (1) Pflicht zur Kaufpreisaufteilung

**Gemäß Einzelbewertungsprinzip** (§§ 240 Abs. 1, 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB; § 6 Abs. 1 Einleitungssatz) sind als BV grds. die einzelnen WG anzusetzen und zu bewerten (BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359), dh., AK und HK sind für jedes einzelne WG gesondert zu ermitteln.

**Kaufpreisaufteilung nach dem Verhältnis der geschätzten Teil- bzw. Verkehrswerte:** Wird für ein Gebäude und Grund und Boden ein einheitlicher Gesamtpreis bezahlt, so ist dieser nach stRspr. im BV nach dem Verhältnis der geschätzten Teilwerte (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620, Rz. 50; BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705) und im PV nach dem Verhältnis der gemeinen Werte bzw. Verkehrswerte aufzuteilen (BFH v. 15.1.1985 – IX R 81/83, BStBl. II 1985, 252; BFH v. 26.6.1991 – XI R 3/89, BFH/NV 1992, 373; BFH v. 11.2.2003 – IX R 13/00, BFH/NV 2003, 769; BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637; BFH v. 29.5.2008 – IX R 36/06, BFH NV/2008, 1668, jeweils mwN). Dabei entsprechen Teilwerte für betriebsnotwendige WG regelmäßig den Wiederbeschaffungswerten und somit den gemeinen Werten bzw. den Verkehrswerten (vgl. BFH v. 8.8.1998 – VIII B 80/97, BFH/NV 1999, 37, mwN). Das Erg. der Kaufpreisaufteilung entscheidet über die Höhe der Abschreibung, weil nur die AK für den Gebäudeteil planmäßig abzuschreiben sind.

##### 312 (2) Grundsatz der vertraglichen Einigung

**Von wechselseitigen Interessen getragene Vereinbarungen** der Vertragsparteien zur Kaufpreisaufteilung sind grds. auch für die stl. Aufteilung relevant, solange ge-



gen sie „keine nennenswerten Zweifel bestehen“ (BFH v. 10.10.2000 – IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183; so auch *Spiegelberger* in *Spiegelberger/Schallmoser*, Immobilien im Zivil- und Steuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 1.71), dh. die Vereinbarung nicht nur zum Schein getroffen wurde und keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt (vgl. BFH v. 16.9.2015 – IX R 12/14, BStBl. II 2016, 397, Rz. 19). Eine nachträgliche Bescheinigung des Veräußerers auf Wunsch des Käufers über die Kaufpreisaufteilung reicht als Nachweis für die Einigung jedoch nicht aus; zur Gültigkeit der stl. Relevanz in Bezug auf das FördG vgl. BFH v. 10.6.2014 – IX B 157/13, BFH/NV 2014, 1559, Rz. 8f.). Sofern die Grundlagen der Aufteilung angemessen, nachvollziehbar und überzeugend sind, ist dieser durch FinVerw. und Finanzgerichte zu folgen (vgl. BFH v. 28.10.1998 – X R 96/96, BStBl. II 1999, 217, unter B.IV.2.c mwN).

**Von den wirtschaftlichen Gegebenheiten abweichende Vereinbarungen** über die Aufteilung sind stl. nicht bindend (BFH v. 16.9.2004 – X R 19/03, BStBl. II 2006, 238, unter II.2.a), insbes. wenn sie primär aus Steuerersparnisgründen getroffen werden (BFH v. 16.9.2004 – X R 19/03, BStBl. II 2006, 238, unter II.2.a mwN). Allerdings rechtfertigt der normalerweise vorliegende Interessensgleichklang zwischen Bauträger und Erwerber, einen möglichst großen Anteil des Gesamtkaufpreises dem Gebäude zuzuordnen, noch keine abweichende Kaufpreisaufteilung, wenn darüber hinaus keine konkreten Anhaltspunkte für einen Gestaltungsmissbrauch vorliegen (BFH v. 4.12.2008 – IX B 149/08, BFH/NV 2009, 365). Das Finanzgericht muss die vertragliche Aufteilung durch Marktpreise und Verkehrswerte verifizieren, wobei eine wesentliche Diskrepanz zu den Bodenrichtwerten nur als Indiz zu bewerten ist, dass die vertragliche Aufteilung ggf. nicht die realen Werte widerspiegelt (vgl. BFH v. 16.9.2015 – IX R 12/14, BStBl. II 2016, 397, Rz. 21, 22). Als Zeitpunkt zur Berechnung der Kaufpreisaufteilung ist der Abschluss des Kaufvertrags relevant (BFH v. 15.1.1985 – IX R 81/83, BStBl. II 1985, 252).

### (3) Verfahren zur Kaufpreisaufteilung von Grund und Boden und Gebäude 313

**Vergleichswert-, Ertragswert- und Sachwertverfahren als grundsätzlich zulässige Wertermittlungsverfahren:** Grundsätzlich kann der Verkehrswert von Grund und Boden und Gebäude mit Hilfe des Vergleichswert-, des Ertragswert- oder des Sachwertverfahrens ermittelt werden: „Welches dieser gleichwertigen Wertermittlungsverfahren jeweils anzuwenden ist, ist nach den tatsächlichen Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalles zu entscheiden“ (BFH v. 23.6.2005 – IX B 132/04, BFH/NV 2005, 1798; BFH v. 22.10.2007 – IV B 111/06, BFH/NV 2008, 360, mwN; BFH v. 15.11.2016 – IX B 98/16, BFH/NV 2017, 292); auch ein Mittelwert zwischen Sach- und Ertragswert ist gemäß BFH (BFH v. 23.6.2005 – IX B 117/04, BFH/NV 2005, 1813) grds. zulässig; s. auch § 8 ImmoWertV (v. 19.5.2010, BGBl. I 2010, 639). Wird das Vergleichswertverfahren jedoch im Sinne einer Restwertmethode angewandt, bei der der Gebäudewert aus der Subtraktion des Grundstückswerts vom Gesamtvergleichswert (Grundstück und Gebäude) abgeleitet wird, ist dieses nicht mit dem Einzelbewertungsgrundsatz vereinbar und als Schätzungsmethode abzulehnen (vgl. BFH v. 10.10.2000 – IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183, unter II.2 mwN). Die Wahl des verwendeten Wertermittlungsverfahrens ist vom FG zu begründen (vgl. BFH v. 15.11.2016 – IX B 98/16, BFH/NV 2017, 292).

**Vorrangige Relevanz des Sachwert- und Ertragswertverfahrens zur Kaufpreisaufteilung zwischen Grund und Boden und Gebäude:**

- ▶ *Selbst genutzte und vermietete Immobilien im Privatvermögen* unterliegen nach zunehmend gefestigter Rspr. einer Kaufpreisaufteilung unter Anwendung des Sachwertverfahrens (BFH 11.2.2003 – IX R 13/00, BFH/NV 2003, 769; BFH v. 29.5.2008 – IX R 36/06, BFH/NV 2008, 1668; BFH v. 15.11.2016 – IX B 98/16, BFH/NV 2017, 292; aA FG Düss. v. 1.3.2017 – 7 K 2052/14F, EFG 2018, 843, Az. BFH IX R 39/17). Dies gilt gem. BFH (BFH v. 27.11.2017 – IX B 144/16, BFH/NV 2018, 218) grds. auch für gemischt genutzte Grundstücke (Mietwohnungen und Büro- und Geschäftsräume); zur ausnahmsweise vorzunehmenden Bewertung von Mietwohngrundstücken nach dem Ertragswertverfahren, wenn dieses aus Sicht des FG die tatsächlichen Wertverhältnisse besser abbildet, vgl. auch BFH v. 25.5.2005 – IX R 46/04, BFH/NV 2006, 261; BFH v. 15.11.2016 – IX B 98/16, BFH/NV 2017, 292.
- ▶ *Bei Büro- oder zu anderen gewerblichen Zwecken vermieteten Grundstücken* (sog. Geschäftsgrundstücke) befürwortet der BFH überwiegend das Ertragswertverfahren (vgl. BFH v. 2.2.1990 – III R 173/86, BStBl. II 1990, 497), da hier der Verkehrswert maßgeblich durch die Ertragsaussichten bestimmt wird (vgl. BFH v. 22.10.2007 – IV B 111/06, BFH/NV 2008, 360; BFH v. 25.5.2005 – IX R 46/04, BFH/NV 2006, 261; BFH v. 27.11.2017 – IX B 144/16, BFH/NV 2018, 218); zu den Schwierigkeiten des Ertragswertverfahrens bei der Grundstückswertermittlung eines Badeparks vgl. BFH v. 5.12.2007 – II R 70/05, BFH/NV 2008, 757.

314 (4) **Bedeutung der Bodenrichtwerte und der Normalherstellungskosten**

**Bodenrichtwerte gem. § 196 BauGB** sind durchschnittliche Lagewerte für den Boden, die idR alle zwei Jahre aufgrund von Kaufpreissammlungen ermittelt werden (§ 196 Abs. 1 Satz 1 BauGB). Sie gelten innerhalb eines abgegrenzten Gebiets für eine Mehrheit von Grundstücken, die nach ihren Grundstücksmerkmalen weitgehend übereinstimmen und für die im Wesentlichen gleiche allgemeine Wertverhältnisse vorliegen (Bodenrichtwertzonen; s. auch §§ 3, 4 Abs. 2 ImmoWertV). Bei der Ermittlung sind die ergänzenden Vorgaben der FinVerw. zu berücksichtigen (vgl. § 196 Abs. 1 Satz 6 BauGB).

**Ermittlung durch Gutachterausschuss:** Gutachterausschüsse in Kreis und Gemeinden sind für die Ermittlung der Bodenrichtwerte zuständig (§ 193 Abs. 5 BauGB). Für die Kaufpreisaufteilung sind die zum letzten Stichtag vor Abschluss des Kaufvertrags ermittelten Bodenrichtwerte relevant. Gemäß BFH (BFH v. 25.8.2010 – II R 42/09, BStBl. II 2011, 205) kann ein Grundstückswert für ein unbebautes Grundstück für Bewertungsstichtage vor dem 1.1.2007 bei Fehlen eines Bodenrichtwerts nicht festgestellt werden. Damit kann auch durch den Stpfl. kein Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts erbracht werden.

**Andere Ermittlung des Bodenwerts:** Die Neufassung des § 145 Abs. 3 Satz 4 BewG zum 1.1.2007 ermöglicht es FÄ in Fällen fehlender Verpflichtung des Gutachterausschusses, selbst den Bodenwert zu ermitteln. Zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts ist gemäß BFH v. 11.9.2013 (BFH v. 11.9.2013 – II R 61/11, BStBl. II 2014, 363) entweder ein Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder ein Gutachten eines bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken heranzuziehen (zu den grundsätzlichen Anfor-

derungen an ein Verkehrswertgutachten s. auch FinMin. Brandenburg v. 8.10.2014 – 36 - S 3229 - 2014, juris). Nicht anerkannt hat der BFH (BFH v. 11.9.2013 – II R 61/11, BStBl. II 2014, 363, zur Feststellung des niedrigeren gemeinen Werts) ein Gutachten einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, da „sie selbst keine Sachverständige für die Bewertung von Grundstücken ist.“ Die Beschränkung auf die Bodenwerte gemäß Gutachterausschuss ist uE zur Kaufpreisaufteilung zwischen Gebäude und Grund und Boden zu eng gefasst und es sollte zur Verbesserung der Datenqualität auch die Einbeziehung anderer Datenquellen (zB auf Basis tatsächlicher Verkäufe, die von Banken oder Maklern abgewickelt werden) möglich sein.

**Normalherstellungskosten:** Grundlage der Normalherstellungskosten (in €/qm) sind die Kostenkennwerte des Jahres 2010, die die Kostengruppen 300 und 400 der DIN 276–11 sowie die üblichen Baunebenkosten (Kostengruppen 730 und 771 der DIN 276) umfassen. Für die Berechnung ist ein Kostenkennwert zugrunde zu legen, der dem Wertermittlungsobjekt nach Gebäudeart und Standard hinreichend entspricht. Bei abweichenden Nutzungs- und Funktionszusammenhängen können die HK auch getrennt für einzelne selbständige Gebäudeteile ermittelt werden. Die so ermittelten Normalherstellungskosten sind in den Anlagen der Sachwertrichtlinie (vgl. BAnz. AT v. 18.10.2012, B1) nach Gebäudeart (zB Einfamilienhäuser, Krankenhäuser, Bürogebäude) und -standard veröffentlicht.

#### (5) Vorgehensweise zur Kaufpreisaufteilung gem. Immobilienwertermittlungsverordnung

315

**Die Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV)** wird in der Praxis häufig zur Ermittlung des Werts des Grund und Bodens zu Erbschaftsteuerzwecken oder zur Bestimmung des sanierungsrechtl. Ausgleichsbetrags herangezogen. Ihre Anwendung (auch bei der Kaufpreisaufteilung von Grund und Boden) ist jedoch keinesfalls zwingend: „Ob eine Wertermittlungsmethode in gleichem Maße geeignet ist wie die in der ImmoWertV geregelten Methoden, die Steigerung des Bodenwerts zuverlässig abzubilden, ist eine Tat- und keine Rechtsfrage“ (BVerwG v. 18.2.2014 – 4 B 46/13, juris). Somit sollten Bodenrichtwerte uE nicht als feststehende Größen in die Kaufpreisaufteilung einfließen, sondern ggf. am Ende als Vergleichsmaßstab herangezogen werden.

**Sachwertverfahren nach ImmoWertV:** Fehlende Kaufpreisaufteilung und/oder Gestaltungsmissbrauch sind wesentliche Gründe dafür, warum in Anlehnung an BFH v. 10.10.2000 (BFH v. 10.10.2000 – IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183) häufig die ImmoWertV v. 19.5.2010 (BGBl. I 2010, 639) herangezogen wird. Die folgende Vorgehensweise eines Sachwertverfahrens wird vom BMF (Sachwertrichtlinie – SW-RL v. 5.9.2012, BAnz. AT 18.10.2012, B1, basierend auf §§ 21 bis 23 ImmoWertV v. 19.5.2010, BGBl. I 2010, 639) empfohlen (s. auch FinMin. Berlin v. 20.4.2012 – III B - S 2196 - 1/1993, juris), ihre Anwendung ist jedoch keineswegs verpflichtend.

- ▶ *Verkehrswerte unbebauter Grundstücke* (Schritt 1) werden idR aus den Wiederbeschaffungskosten abgeleitet und entsprechen damit den gemeinen Werten bzw. den Teilwerten (BFH v. 7.7.1998 – VIII B 80/97, BFH/NV 1999, 37, mwN). Vorrangig ist der Verkehrswert aus den Verkaufspreisen für benachbarte, vergleichbare Grundstücke zu ermitteln, sofern auf eine ausreichende Zahl repräsentativer Verkaufsfälle zurückgegriffen werden kann (BFH v. 8.5.2007 – X B 43/06, BFH/NV 2007, 1499; die Anwendung des Ertragswertverfahrens zur Schätzung des Verkehrswerts unbebauter Grundstücke kann aber in Einzelfäl-

len geboten sein, s. BFH v. 24.2.1999 – IV B 73/98, BFH/NV 1999, 1201). In der Praxis wird der Verkehrswert des Grund und Bodens auch durch Multiplikation der Fläche mit den von Gutachterausschüssen ermittelten Bodenrichtwerten (ImmoWertV v. 19.5.2010, BGBl. I 2010, 639; bis zum 30.6.2010: WertV v. 6.12.1988, BGBl. I 1988, 2209) berechnet (BFH v. 15.1.1985 – IX R 81/83, BStBl. II 1985, 252; BFH v. 8.9.1994 – IV R 16/94, BStBl. II 1995, 309; BFH v. 11.2.2003 – IX R 13/00, BFH/NV 2003, 769, bezogen auf die WertV 1988).

- ▶ *Verkehrswerte der baulichen Anlagen* (Schritt 2) werden häufig auf Grundlage der Sachwertrichtlinie des BMF in Form typisierter HK auf Grundlage der Normalherstellungskosten 2010 geschätzt. Die Ermittlung der typisierten HK basiert hinsichtlich der Gebäudeart, der Standardmerkmale, der laufenden Instandhaltungsmaßnahmen, der Alterswertminderung und möglicher Sonderbauteile auf Durchschnittswerten. Die Außenanlagen (einschließlich Pkw-Stellplätze) werden pauschal berücksichtigt (vgl. SW-RL des BMF v. 5.9.2012, BAnz. AT 18.10.2012, B1).
- ▶ *Prozentuale Boden- und Gebäudewertanteile* (Schritt 3) sind nach einer Markt-anpassung und der Berücksichtigung besonderer objektspezifischer Grundstücksmerkmale (besondere Ertragsverhältnisse, Baumängel und Bauschäden, wirtschaftliche Überalterung, überdurchschnittlicher Erhaltungszustand, Freilegungskosten, Bodenverunreinigungen, grundstücksbezogene Rechte und Belastungen) ausgehend von der Summe der Verkehrswerte zu ermitteln. Sie entsprechen dem Verhältnis der beiden Einzelverkehrswerte zur Summe der Verkehrswerte:  $\text{Bodenwertanteil} = \frac{\text{Bodenwert}}{\text{Grundstückswert}} \times 100$ ;  $\text{Gebäudewertanteil} = \frac{\text{Gebäudewert}}{\text{Grundstückswert}} \times 100$ .
- ▶ *Die endgültigen Kaufpreisanteile* (Schritt 4) berechnen sich durch Multiplikation der ermittelten Boden- und Gebäudewertanteile mit den tatsächlichen AK einschließlich der Nebenkosten.

**Stellungnahme:** Das vereinfachte Verfahren auf Basis der ImmoWertV ist seit dem 1.4.2014 als Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück in Form einer Excel-Datei zusammen mit einer Anleitung auf der Homepage des BMF verfügbar und wird von der FinVerw. auch regelmäßig verwendet ([www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/The men/Steuern/Steuerarten/Einkommenssteuer/2020-04-02-Berechnung-Aufteilung-Grundstueckskaufpreis.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/The-men/Steuern/Steuerarten/Einkommenssteuer/2020-04-02-Berechnung-Aufteilung-Grundstueckskaufpreis.html) [letzter Abruf am 17.6.2020]).

Das FG Berlin-Brandenb. hat die BMF-Arbeitshilfe in seiner Entsch. v. 14.8.2019 (FG Berlin-Brandenb. v. 14.8.2019 – 3 K 3137/19, EFG 2020, 182, Az. BFH IX R 26/19) als grds. geeignete Grundlage für die Kaufpreisaufteilung eingestuft. In diesem Streitfall wich die prozentuale Kaufpreisaufteilung der Klägerin (18 % Boden, 82 % Gebäude) erheblich von dem Ergebnis der Arbeitshilfe (69,1 % Boden, 30,9 % Gebäude) ab. Wegen der grundsätzlichen Bedeutung dieser Rechtsfrage zur AfA-Bemessung wurde die Revision beim BFH (Az. IX R 26/19) zugelassen. Der Senat hat das BMF mit seinem Beschl. v. 21.1.2020 zum Beitritt zu diesem Verfahren gem. § 122 Abs. 2 Satz 3 FGO aufgefordert.

Unseres Erachtens spiegelt die Arbeitshilfe nicht immer die tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten wider: Zu derartigen großen Verzerrungen führt uE der weder in der ImmoWertV noch in der Sachwertrichtlinie enthaltene Orts- und Regionalfaktor in den Normalherstellungskosten. Damit wird unterstellt, dass die Baukosten pro Quadratmeter eines ausstattungs gleichen Gebäudes unabhängig

von Standort und Region gleich hoch sind, was nicht der Realität entspricht (vgl. Preisindex für Ein- und Zweifamilienhäuser nach siedlungsstrukturellen Kreistypen in Deutschland vom 1. Quartal 2016 bis zum 2. Quartal 2019; <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/1054465/umfrage/preisindex-fuer-ein-und-zweifamilienhaeuser-nach-siedlungsstrukturellen-kreistypen-in-deutschland> [letzter Abruf am 17.6.2020]). Dies führt in Großstädten mit hohen Bodenrichtwerten zu einem überproportionalen Anteil des Grund und Bodens und damit zu extrem geringen Gebäudebewertungen. Die fehlende Berücksichtigung der örtlichen Lage auf dem Baumarkt in den Normalherstellungskosten in der ImmoWertV wird auch vom Schrifttum und der Immobilienwirtschaft kritisiert, die ihrerseits regelmäßig Orts- und Regionalfaktoren veröffentlichen und berücksichtigen (vgl. *Kleiber*, *Verkehrswertermittlung von Grundstücken*, 8. Aufl. 2017, 3.3.4.9 „Regionalisierung der Normalherstellungskosten“. Ohne die Einbeziehung dieser beiden Faktoren darf und sollte das Verfahren – dem Grundsatz der vertraglichen Einigung entsprechend – lediglich zur Überprüfung der von den Vertragsparteien vereinbarten Kaufpreise und als ein Anhaltspunkt zur Überprüfung eines Gestaltungsmissbrauchs genutzt werden.

Inhaltlich wird der BFH auch zu prüfen haben, ob die Systematik der Arbeitshilfe (aufgrund des fehlenden Orts- und Regionalfaktors in den Normalherstellungskosten) nicht faktisch der Restwertmethode entspricht, bei der der Gebäudewert aus der Subtraktion des Grundstückswerts vom Gesamtvergleichswert (Grundstück und Gebäude) abgeleitet wird. Diese ist nicht mit dem Grundsatz der Einzelbewertung vereinbar (s. Anm. 313).

Kritisch zu bewerten ist darüber hinaus, dass das hier empfohlene Verfahren vom Grundsatz ein Sachwertverfahren ist, das das Ertragswertverfahren bei Büro- oder zu anderen gewerblichen Zwecken vermieteten Grundstücken (vgl. BFH v. 22.10.2007 – IV B 111/06, BFH/NV 2008, 360) nur bei einer umfassenden Berücksichtigung der „besonderen Ertragsverhältnisse“ als Korrekturfaktor abbilden kann.

Einstweilen frei.

316–319

## ff) Planungskosten als Gebäudeherstellungskosten

### (1) Bauplanung als Beginn des Herstellungszeitraums

320

**Der zeitraumbezogene Vorgang der Herstellung** beginnt mit der Bauplanung des Gebäudes (s. Anm. 166; BFH v. 6.3.1975 – IV R 146/70, BStBl. II 1975, 574; BFH v. 11.3.1976 – IV R 176/72, BStBl. II 1976, 614; BFH v. 15.10.1981 – IV R 85/81, BStBl. II 1982, 63 [64]; *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 370; aA BFH v. 4.6.2003 – X R 30/99, BFH/NV 2003, 1322; BFH v. 22.3.2007 – V B 136/05, BFH/NV 2007, 1719, allerdings bezogen auf § 27 Abs. 2 Nr. 3 UStG). Folglich gehören auch vorbereitende Aufwendungen, die vor der körperlichen Entstehung des Gebäudes anfallen, aber durch die Herstellung des Gebäudes veranlasst sind, bereits zu den HK des Gebäudes (s. allg. Anm. 166; zu Teilerstellungskosten s. auch EStR 6.3 Abs. 8 EStH 2013; zur unterschiedlichen Auslegung des Begriffs „Beginn der Herstellung“ in verschiedenen stl. Vorschriften vgl. BFH v. 25.6.2003 – X R 66/00, BFH/NV 2004, 19, Rz. 25 mwN; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 435 [7/2019]).

**Planungskosten als Gebäudeherstellungskosten** umfassen Sach- und Dienstleistungskosten sowie Honorare für Architekten, Planungsbüros, Haustechniker (Pla-

nung von Wasser-, Heizungs- und Elektroinstallation), Statiker, aber auch gesondert berechnete Vergütungen für Planungsarbeiten von Handwerkern (zB Holzlisten eines Zimmerers). Ferner zuzuordnen sind Gebühren für Bauvoranfragen, Bauanträge und Einreichung von Architekturplänen (vgl. BFH v. 16.12.1998 – X R 153/95, BFH/NV 1999, 782, unter II.2.a mwN, betr. Kosten für Baupläne und den Bauantrag als GebäudeHK; BFH v. 10.11.1999 – X R 158/96, BFH/NV 2000, 696, unter II.3, betr. Baugenehmigungskosten als GebäudeHK). Planungskosten sind uE auch dann schon als HK des Gebäudes zu aktivieren, wenn am Bilanzstichtag noch nicht einmal die Planung selbst abgeschlossen war (s. Anm. 166; offen lassend: BFH v. 11.3.1976 – IV R 176/72, BStBl. II 1976, 614).

### 321 (2) Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und abziehbaren Aufwendungen bei Planungsänderung

**Herstellungskosten des tatsächlich errichteten Gebäudes** bilden die ursprünglichen Planungskosten, wenn sie in irgendeiner Form der Errichtung des neuen Gebäudes gedient haben; sie „müssen nicht zu einer messbaren Wertbestimmung führen“ (BFH v. 29.11.1981 – VIII R 96/81, BStBl. II 1984, 303; vgl. auch BFH v. 30.8.1994 – IX R 2/90, BFH/NV 1995, 381, mwN). Diese Auffassung wird durch die neuere Rspr. bestätigt: „Für das Einbeziehen vergeblicher Planungsaufwendungen in die Herstellungskosten eines neuen Gebäudes kommt es auf die positive Feststellung, dass und inwieweit nicht verwirklichte Planungen in das tatsächlich errichtete Gebäude eingegangen sind, nicht an, wenn das ursprünglich geplante und das dann fertiggestellte Bauwerk dem gleichen Zweck dienen und die gleiche Bauart aufweisen“ (BFH v. 3.11.2005 – IX B 110/05, BFH/NV 2006, 295, mwN).

Vollständige Einbeziehung ursprünglicher Planungskosten in GebäudeHK ist – insbes. wegen des Grundsatzes der Erfolgsneutralität eines Anschaffungs- und Herstellungsvorgangs (s. Anm. 170) – gemäß stRspr. vorzunehmen, wenn die Planung durch den ursprünglich geplanten Gebäudebau veranlasst wurde (vgl. BFH-Rspr. zu den mangelhaften Bauleistungen BFH v. 31.3.1992 – IX R 164/87, BStBl. II 1993, 805; BFH v. 30.4.1994 – IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306). Erfahrungsgewinnung ohne tatsächliche Einbeziehung der architektonischen Planung reicht für die vollständige Einbeziehung in die HK des neuen Gebäudes wohl aus (vgl. BFH v. 8.4.1986 – IX R 82/82, BFH/NV 1986, 528, betr. verworfene Planungen eines konventionellen Hauses zugunsten eines Einfamilienhauses in Fertigbauweise; BFH v. 3.11.2005 – IX B 110/05, BFH/NV 2006, 295; zur Ausnahme betr. Erfahrungen der Gebäudefinanzierung s. BFH v. 29.11.1983 – VIII R 96/81, BStBl. II 1984, 303 [305]).

#### **Beispiele**

aus der Rspr. zur ursprünglichen/verwirklichten Planung als GebäudeHK:

- Einfamilienhaus mit Einliegerwohnung/Doppelhaus (FG München v. 23.11.2005 – 9 K 1575/03, EFG 2006, 564, rkr.).
- Betriebshallen (mit und ohne Büro)/Betriebshalle 3 (mit Büro) (BFH v. 3.11.2005 – IX B 110/05, BFH NV 2006, 295).
- Wohnhaus/Wohnhaus (BFH v. 25.7.1978 – VIII R 42/76, BStBl. II 1979, 14).

### 322 (3) Vergebliche Planungskosten

**Unterbleibt die Errichtung des Gebäudes**, so sind die Planungskosten als nunmehr sofort abziehbare BA oder WK zu behandeln. Dies ist gem. restriktiver BFH-

Rspr. nur möglich, „wenn es sich bei dem ursprünglich geplanten Gebäude und bei dem tatsächlich errichteten Gebäude nach Zweck und Bauart um zwei völlig verschiedene Bauwerke handelt und wenn daher die erste Planung in keiner Weise der Errichtung des neuen Gebäudes dient“ (BFH v. 2.11.2000 – IX B 95/00, BFH/NV 2001, 592, Rz. 2; grundlegend vgl. BFH v. 11.3.1976 – IV R 176/72, BStBl. II 1976, 614; BFH v. 30.8.1994 – IX R 2/90, BFH/NV 1995, 381, mwN; BFH v. 3.11.2005 – IX B 110/05, BFH/NV 2006, 295; BFH v. 19.12.2007 – IX R 50/07, BFH/NV 2008, 1111, mwN). Gründe hierfür sind die Ablehnung eines Bauantrags bzw. einer Bauvoranfrage (vgl. BFH v. 14.3.2012 – IV R 6/09, BFH/NV 2012, 1122, Rz. 21 mwN) oder verlorene An- oder Vorauszahlungen bei gleichzeitiger Beauftragung eines Dritten mit der Planung eines gleichartigen Gebäudes (BFH v. 9.9.1980 – VIII R 44/78, BStBl. II 1981, 418, betr. Anzahlung für nicht geliefertes Fertighaus; BFH v. 8.9.1998 – IX R 75/95, BStBl. II 1999, 20, betr. nicht erbrachter Architektenleistung; BFH v. 28.6.2002 – IX R 51/01, BStBl. II 2002, 758). Vergeblich geleistete Zahlungen aufgrund eines Betrugs beim Erwerb eines Gebäudes gelten ebenfalls als sofort abziehbare BA/WK und zwar zu dem Zeitpunkt, an dem genügend Anhaltspunkte für den Betrug vorlagen (vgl. BFH v. 9.5.2017 – IX R 24/16, BStBl. II 2018, 168; dies gilt jedoch nicht im Falle des späteren Erwerbs von Grund und Boden im PV).

**Rückwirkende steuerliche Wirkung:** Gemäß BFH erfolgt die Berücksichtigung der zunächst als HK zu behandelnden Planungskosten als abzugsfähige BA oder WK in dem Wj. oder VZ, in dem die Zahlung geleistet wurde. Wird also erst später offenkundig, dass die Planungskosten vergeblich aufgewandt waren, so hat dieses Ereignis gemäß BFH (BFH v. 19.12.2007 – IX R 50/07, BFH/NV 2008, 1111) rückwirkende stl. Wirkung.

**Stellungnahme:** Die erwähnte Rspr. geht nach dem Grundsatz der Erfolgsneutralität des Anschaffungs- und Herstellungsvorgangs (s. Anm. 170) zutreffend von dem Grundsatz aus, dass alle durch die Errichtung eines Gebäudes veranlassten Aufwendungen – auch soweit sie sich als unwirtschaftlich erweisen – zu den HK des Gebäudes gehören und die Unwirtschaftlichkeit einzelner Aufwendungen nur durch eine Teilwertabschreibung wegen einer Fehlmaßnahme berücksichtigt werden kann. Die Rspr. überdehnt uE dabei aber den Begriff des WG und damit den Begriff der HK eines Gebäudes. Auch zwei dem gleichen Zweck dienende, aber bspw. in Flach- oder Hochbauweise ausgeführte Gebäude sind verschiedene WG. Die Zurechnung der Aufwendungen für das eine WG zu den HK des anderen verstößt gegen den Grundsatz der Einzelbewertung (ebenso *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 372) und kann zu Doppelaktivierungen führen, die uE nicht zulässig sind.

Einstweilen frei.

323–324

### gg) Abgrenzung gegenüber selbständigen unbeweglichen Wirtschaftsgütern innerhalb des Gebäudes

#### (1) Umbauten, Anbauten, Aufteilungen und Fundamentverstärkungen innerhalb von Gebäuden

325

**Aufwendungen zur Vergrößerung der Nutz- oder Wohnfläche** eines Gebäudes sind die klassischen unter § 255 Abs. 2 Satz 1 Alt. 1 zu subsumierenden Sachverhalte der „Erweiterung“. Sie sind GebäudeHK, auch wenn die Fläche nur geringfü-

gig erweitert wird (grundlegend BFH v. 9.5.1995 – IX R 2/94, BStBl. II 1996, 637); bspw. durch die Ersetzung eines Flachdachs durch ein Satteldach (BFH v. 15.5.2013 – IX R 36/12, BStBl. II 2013, 732; s. auch Anm. 272 „Vermehrung der Substanz“). Dabei umfasst die „nutzbare Fläche“ nicht nur die (reine) Wohnfläche, sondern auch Grundflächen der Zuhörerräume, wobei es gemäß BFH (BFH v. 15.5.2013 – IX R 36/12, BStBl. II 2013, 732, mwN) weder auf die tatsächliche Nutzung noch auf den finanziellen Aufwand für eine Fertigstellung zu Wohnzwecken ankommt.

**Anbau und Wintergarten** führen gemäß BFH aufgrund des Kriteriums der Erweiterung regelmäßig zu GebäudeHK (BFH v. 8.5.2001 – IX B 153/00, BFH/NV 2001, 1290; BFH v. 25.1.2007 – III R 49/06, BStBl. II 2007).

**Trennwände:** Siehe Anm. 272 „Vermehrung der Substanz“.

## 326 (2) Dachgeschossausbau

**Dachgeschossausbau als Gebäudeherstellungskosten, selbständiges Wirtschaftsgut oder Erhaltungsaufwand:** Beim Ausbau oder bei einer Umgestaltung eines Dachgeschosses stellt sich die Frage, ob ein neues WG entstanden ist und somit die HK eines eigenständigen Bewertungs- und Abschreibungsobjekts zu aktivieren sind. Entsteht hingegen kein neues WG, dann liegen nachträgliche HK des Gebäudes vor, für die die Regelungen zur Restwertabschreibung anzuwenden sind. Bei Modernisierungs- und Instandsetzungsarbeiten ist jeweils zu prüfen, ob sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand oder zu aktivierender Herstellungsaufwand vorliegt; s. Anm. 270).

**Dachgeschossausbau als selbständiges Wirtschaftsgut (Neuschaffung)** liegt vor, wenn der Ausbau in einem vom bisherigen Gebäude abweichenden Nutzung- und Funktionszusammenhang (zB Dachgeschoss: Wohnzwecke – übrige Geschosse: gewerblich genutzte Räume) steht. Dann stellt dieser „einen neu hergestellten, selbständigen unbeweglichen Gebäudeteil dar“ (BFH v. 4.5.2004 – XI R 43/01, BFH/NV 2004, 1397; so auch schon BFH v. 7.7.1998 – IX R 16/96, BStBl. II 1998, 625). Dies gilt auch, wenn bspw. bestehender Trockenraum oder Schlaf- oder Abstellkammern für den Umbau unbrauchbar geworden sind und nur die Flächen bei erheblichen Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen zu einer Dachgeschosswohnung zusammengefasst werden, sofern sich die Wesensart des Dachgeschosses verändert (vgl. BFH v. 19.9.1995 – IX R 37/93, BStBl. II 1996, 131; BMF v. 10.7.1996 – IV B 3 - S 1988 - 80/96, BStBl. I 1996, 689, Rz. 11; s. auch Anm. 272 „Änderung der Wesensart“). Bei der Beurteilung des unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs ist gemäß BFH (BFH v. 29.6.2011 – IX R 35/10, BFH/NV 2011, 1860, Rz. 18) auf den Zeitpunkt des Erwerbs abzustellen.

Eine Teilungserklärung nach dem Wohnungseigentumsgesetz (WEG) ist zur Einstufung des Dachgeschossausbaus als selbständiges WG nur im Falle eines einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs, nicht jedoch bei einem unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang erforderlich (vgl. BMF v. 10.7.1996 – IV B 3 - S 1988-80/96, BStBl. I 1996, 689 [690]; aA für das Handelsrecht *Dziadkowski/Robisch*, BB 1997, 357). Voraussetzung für selbständige WG ist, dass vor dem Abschluss des Dachgeschossausbaus eine Teilungserklärung gegenüber dem Grundbuchamt (§ 8 WEG) abgegeben wurde (vgl. BFH v. 19.6.1995 – IX R 37/93, BStBl. II 1996, 131; BFH v. 9.6.2005 – IX R 30/04, BFH/NV 2005, 1795; *Stuhrmann*, DStR 1996, 1193 [1194]).



**Dachgeschossausbau als unselbständiger Gebäudeteil (Gebäudeherstellungskosten):** Erfolgt keine Aufteilung nach dem WEG und besteht ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen dem Dachgeschoss und anderen Gebäudeteilen (zB Vermietung zu Wohnzwecken), so liegen nachträgliche GebäudeHK vor (vgl. BFH v. 7.7.1998 – IX R 16/96, BStBl. II 1998, 625, betr. ein gemischt genutztes Gebäude, das vor dem Dachgeschossausbau teils zu fremdbetrieblichen Zwecken [Ladengeschäft, Praxis- und Büroräume] und teils zu fremden Wohnzwecken genutzt wurde). Ebenso führt eine Aufteilung nach dem WEG, die zeitlich gesehen erst nach dem Ende der Herstellung erfolgt, zu GebäudeHK (BFH v. 26.2.2002 – IX R 34/99, BFH/NV 2002, 1139, mwN; BFH v. 9.6.2005 – IX R 30/04, BFH/NV 2005, 1795). Die rechtl. Umwandlung eines bestehenden Gebäudes in ETWohnungen gem. § 8 WEG reicht für die „Neuherstellung“ nicht aus (BFH v. 22.2.2012 – IX B 143/11, BFH/NV 2012, 942, mwN).

**Erhaltungsaufwand beim Dachgeschossausbau:** War ein Dachgeschoss schon ausgebaut und erfolgt im Rahmen der Umbaumaßnahmen lediglich eine Umgestaltung in der Form, dass kein neuer Wohnraum und keine wesentliche Verbesserung entsteht (s. Anm. 272 „Vermehrung der Substanz“ und „Nutzungswerterhöhung“), so liegt Erhaltungsaufwand vor.

### (3) Einbaumöbel

327

**Begriff der Einbaumöbel:** Unter Einbaumöbeln werden hier Einrichtungsgegenstände verstanden, die die Funktion beweglicher Möbel und Geräte erfüllen, aber mit dem Gebäude fest verbunden und in ihren Maßen den angrenzenden Teilen des Baukörpers angepasst sind und auch mit ihnen räumlich eine Einheit bilden.

**Einbaumöbel als selbständige Wirtschaftsgüter** liegen gemäß gefestigter Rspr. bei einem abweichenden Nutzungs- und Funktionszusammenhang der Einbauten mit dem Gebäude vor, dh., die Einbauten müssen nicht der Nutzung des Gebäudes als solchem, sondern einem davon abweichenden Zweck dienen (BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974 132 [135]). Laut BFH v. 13.3.1990 (BFH v. 13.3.1990 – IX R 104/85, BStBl. II 1990, 514) ist dieser abweichende Nutzungs- und Funktionszusammenhang bereits mit der „Haushaltsführung“ gegeben, so dass die meisten Einrichtungsgegenstände als selbständige WG zu aktivieren sind. Dies gilt unabhängig von der zivilrechtl. Betrachtungsweise, dass Einbaumöbel und -geräte zum Gebäude gehören, wenn sie entweder vom Gebäude nicht ohne Zerstörung oder wesentliche Änderung getrennt werden können (§ 93 BGB) oder wenn sie „zur Herstellung des Gebäudes eingefügt“ worden sind (§ 94 Abs. 2 BGB; vgl. BFH v. 13.3.1990 – IX R 104/85, BStBl. II 1990, 514 [515]).

#### Beispiele (1)

für Einbaumöbel als selbständige WG:

- ▶ *Beleuchtung* für die Obst- und Gemüseabteilung eines Lebensmittelmarktes, die zur Warenpräsentation und für Werbezwecke dem Betrieb des Lebensmittelhandels dient, ist ein selbständiges WG (Thür. FG v. 18.7.2001 – III 1155/00, EFG 2002, 859, rkr.).
- ▶ *Einbauschränke* in ein Chefbüro sind selbständige WG, sofern sie dem Raum (hier Chefbüro) im Gebäude ein „besonderes Gepräge“ geben (BFH v. 30.5.1974 – V R 141/73, BStBl. II 1974, 621, betr. selbständiges WG iSd. § 30 Abs. 2 UStG 1967).
- ▶ *Einbauküchen* werden nach neuerer Rspr. einschließlich Spüle, Herd und weiterer Elektrogeräte als einheitliche, selbständige WG behandelt, die auf zehn Jahre abzuschreiben sind (vgl. BFH v. 3.8.2016 – IX R 14/15, BStBl. II 2017, 437). Die dazu gegenteilige ältere

Rspr. (vgl. BFH v. 13.3.1990 – IX R 104/85, BStBl. II 1990, 514 [515]) wurde aufgegeben. Die vom BFH (BFH v. 1.12.1970 – VI R 358/69, BStBl. II 1971, 162) definierte Ausnahme, dass Einbauküchen GebäudeHK sein können, wenn sie durch Einpassen in die für sie bestimmte Stelle mit den sie umschließenden Gebäudeteilen (Seitenwände und Rückwand) vereinigt werden (so BFH v. 1.12.1970 – VI R 358/69, BStBl. II 1971, 162) bleibt davon unberührt (vgl. BFH v. 3.8.2016 – IX R 14/15, BStBl. II 2017, 437, Rz. 25, 33).

- ▶ *Garderobenwand und Gardinenleisten* sind idR auch dann selbständige WG, wenn sie mit dem Gebäude verbunden und für dieses angepasst worden sind (vgl. BFH v. 13.3.1990 – IX R 104/85, BStBl. II 1990, 514 [515]).

**Einbaumöbel als Gebäudeherstellungskosten** liegen nur vor, wenn das Gebäude ohne sie als „Wohngebäude unfertig wäre“ (BFH v. 13.3.1990 – IX R 104/85, BStBl. II 1990, 514, Rz. 14; s. Anm. 291).

**Stellungnahme:** Dass der BFH (BFH v. 3.8.2016 – IX R 14/15, BStBl. II 2017, 437) die bisher getrennte Behandlung von Spüle und Herd (Gebäudebestandteil) von den übrigen Elektrogeräten und Einbaumöbeln als selbständige WG aufgibt, ist uneingeschränkt zu begrüßen. Allerdings kann der ausdrückliche Verweis auf die vom BFH (BFH v. 1.12.1970 – VI R 358/69, BStBl. II 1971, 162) definierte Ausnahmeregel, dass im Falle der Einpassung der Einbauküche in das Gebäude ohne eigene Rück- und Seitenwände diese als GebäudeHK zu behandeln ist, zu neuen Abgrenzungsproblemen mit der Rspr. zu sonstigen Einbaumöbeln (bspw. Garderobenwand oder sonstigen an das Gebäude angepassten Einbauschränken) führen. Diese sind gemäß BFH (BFH v. 13.3.1990 – IX R 104/85, BStBl. II 1990, 514, Rz. 14) auch dann keine GebäudeHK (sondern selbständige WG), wenn sie mit dem Gebäude verbunden und für dieses angepasst worden sind. Hier müsste uE das o.g. Unterscheidungskriterium „Gebäudeherstellungskosten liegen nur vor, wenn das Gebäude ohne sie als Wohngebäude unfertig wäre“ für Küche und sonstige Einbaumöbel gleichermaßen gelten.

#### Beispiele (2)

für Einbaumöbel als GebäudeHK:

- ▶ *Lärmschutzvorrichtungen* (vgl. BFH v. 1.12.1989 – III R 46/86, BFH NV 1990, 598).
- ▶ *Rollläden* (vgl. BFH v. 1.2.1983 – VIII R 103/82, DB 1983, 1959).

**Besonderheiten betrieblicher (Wohn-)Gebäude:** Das Kriterium des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs führt dazu, dass manche Einbauten zwar nicht bei privaten, wohl aber bei betrieblichen Wohngebäuden nach der Verkehrsauffassung vorhanden sein müssen, um, wie BFH (BFH v. 2.4.1974 – VIII R 96/69, BStBl. II 1974, 479, Rz. 13) bezüglich privater Mietwohngebäude ausführt, „das Gebäude als objektiv zu Wohnzwecken geeignet erscheinen zu lassen“. Entsprechendes gilt bei Gebäuden, die der eigentlichen Ausübung des Betriebs dienen, wie zB Bürogebäude. Eine Sauna kann in einem Sporthotel, Medizinischen Institut und dergleichen Bestandteil des Gebäudes sein (vgl. BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132 [136]; BFH v. 11.12.1973 – VIII R 117/69, BStBl. II 1974, 478). Auch bei einem in das Hotel eingebauten Schwimmbecken liegen gemäß BFH v. 11.12.1991 (BFH v. 11.12.1991 – II R 14/89, BStBl. II 1992, 278) GebäudeHK vor (Schwimmbäder im Garten sind hingegen selbständige WG, vgl. BFH v. 16.6.2003 – IX B 40/03, BFH/NV 2003, 1324). Regelmäßig werden aber Einbaumöbel und dergleichen die Funktion von Einrichtungsgegenständen erfüllen und daher der Ausübung des Betriebs, nicht der eigentlichen Gebäudenutzung dienen und somit selbständige WG bilden (vgl. BFH v. 30.5.1974 – V R 141/73, BStBl. II 1974, 621).

**(4) Fußbodenbeläge**

328

Fußböden sind regelmäßig Gebäudebestandteile, wenn sie mit dem Untergrund fest verbunden sind (zB Dielen, Parkett) und sie der allgemeinen Nutzung des Gebäudes dienen (vgl. BFH v. 11.12.1973 – VIII R 171/71, BStBl. II 1974, 474; FG Köln v. 11.11.1992 – 3 K 653/92, EFG 1993, 472, rkr., betr. Teppichboden einer Tennishalle). Teppichfliesen oder ein lose verlegter Teppichboden auf einem fertigen, auch ohne Belag benutzbaren Fußboden sind hingegen selbständige WG (vgl. FG Berlin v. 11.9.1973 – IV 108/73, EFG 1974, 62, rkr.). Der Ersatz eines Teppichbodens, der zu den GebäudeHK gehört, ist regelmäßiger Erhaltungsaufwand (s. auch R 21.1 EStH 2013).

Einstweilen frei.

329

**hh) Abgrenzung gegenüber selbständigen unbeweglichen Wirtschaftsgütern außerhalb des Gebäudes****(1) Außenanlagen (Zufahrten, Hofbefestigungen) einschließlich Umzäunung**

330

**Der Begriff Außenanlagen** umfasst die mit dem Grundstück körperlich verbundenen Sachen, die bürgerlich-rechtl. wesentliche Bestandteile des Grundstücks darstellen (§ 89 BewG), aber nicht dem Bewertungsgegenstand Gebäude zuzurechnen sind. Hierzu gehören Hofbefestigungen, Umzäunungen, Straßen- und Garagenzufahrten und Gleisanlagen (gleichlautende Erlasse der Länder v. 5.6.2013, BStBl. I 2013, 734, Rz. 4; zu den Außenanlagen außerhalb des Grundstücks s. Anm. 305–309).

**Außenanlagen bei Betriebsgebäuden** sind idR selbständige, unbewegliche WG (dh. eigene AfA mit kürzerer ND), da kein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude besteht (vgl. BFH v. 1.7.1983 – III R 161/81, BStBl. II 1983, 686; BFH v. 4.3.1998 – X R 151/94, BFH/NV 1998, 1086, mwN; H 6.4 „Außenanlagen“ EStH; gleichlautende Erlasse der Länder v. 5.6.2013, BStBl. I 2013, 734, Rz. 4). So dient bspw. die Umzäunung eines Betriebsgrundstücks idR nicht dem Betriebsgebäude, sondern dem gesamten Betriebsgelände und der Sicherung des Betriebsablaufs und muss daher als selbständiges WG behandelt werden (vgl. BFH v. 1.7.1983 – III R 161/81, BStBl. II 1983, 686 [688]; ähnlich betr. Parkplätze vgl. BFH v. 10.10.1990 – II R 171/87, BStBl. II 1991, 59).

**Außenanlagen bei Wohngebäuden** sind idR Gebäude HK, wenn zB Garagen- bzw. Stellplatzzufahrten aufgrund der Bauordnungen zu den Gebäuden in einem Funktionszusammenhang stehen (vgl. BFH v. 28.3.1983 – VIII R 179/79, BStBl. II 1984, 196, s. auch Anm. 291). Dies gilt auch für Aufwendungen zur Errichtung des Fahr- und/oder Gehwegs von der Grundstücksgrenze bis zum Hauseingang und des Gehwegs um das Haus (BFH v. 15.10.1965 – VI 181/65, BStBl. III 1966, 12; FG Düss. v. 1.8.2001 – 7 K 4019/00, EFG 2001, 1370, rkr.).

**Umzäunung eines Wohngebäudes als Gebäudeherstellungskosten:** Der einheitliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang des Zauns mit dem Gebäude wird vom BFH (BFH v. 15.12.1977 – VIII R 121/73, BStBl. II 1978, 210) bei einem rd. 2500 qm großen, mit einem Zweifamilienhaus bebauten Grundstück „noch als gewahrt“ angesehen. Besteht jedoch ein Missverhältnis zwischen bebauter und unbebauter Fläche, ist die Umzäunung uE als selbständiges WG zu behandeln (s. auch BFH v. 15.10.1965 – VI 181/65 U, BStBl. III 1966, 12; BFH v. 30.6.1966 – VI 292/65, BStBl. III 1966, 541).

**Bepflanzungen anstelle einer Umzäunung** oder zu ihrer Verstärkung werden nach den Grundsätzen der Umzäunung behandelt (vgl. BFH v. 30.6.1966 – VI 292/65, BStBl. III 1966, 541).

**Privatstraßen als selbständige, unbewegliche Wirtschaftsgüter:** Im Unterschied zu einer erstmaligen Erschließung der (Anlieger-)Grundstücke durch eine öffentliche Straße erwerben die Grundstückseigentümer die zur Erschließung ihres Grundstücks zu errichtende Straße (anteilig) als selbständiges WG (vgl. BFH v. 19.10.1999 – IX R 34/96, BStBl. II 2000, 257; zur Behandlung von Erschließungskosten als AK des Grund und Bodens s. Anm. 306).

**Zuwegung zu einer Windenergieanlage als bewegliches Wirtschaftsgut:** Die im Zusammenhang mit der Errichtung einer Windenergieanlage hergestellte Zuwegung kann eine Betriebsvorrichtung und damit selbständiges bewegliches WG sein, sofern der Weg allein zur Errichtung und Wartung der Anlage genutzt wird (vgl. BFH v. 11.4.2019 – IV R 3/17, BFH/NV 2019, 1076, Rz. 15–17; zur Abgrenzung zwischen WG, Teilen eines WG und mehreren WG s. auch § 5 Anm. 600 f.).

### 331 (2) Garagen und Stellplätze (einschließlich Stellplatzablösung)

**Aufwendungen für die Errichtung von Garagen** und/oder für den Umbau eines Carports in eine Garage sind idR GebäudeHK (vgl. FG Düss. v. 8.11.1995 – 13 K 6356/91 F, EFG 1996, 309, rkr.); ebenso Aufwendungen für die Pflasterung eines Stellplatzes, wenn der Stellplatz einen Funktions- oder Nutzungszusammenhang mit dem Gebäude hat (vgl. FG Ba.-Württ. v. 21.9.1995 – 14 K 132/93, EFG 1996, 134, rkr.; FG Düss. v. 1.8.2001 – 7 K 4019/00, EFG 2001, 1370, rkr.).

**Zahlungen zur Ablösung der Verpflichtung von Stellplätzen** sind idR ebenfalls GebäudeHK (BFH v. 8.3.1984 – IX R 45/80, BStBl. II 1984, 702; BFH v. 30.1.1990 – VIII R 183/85, BFH/NV 1990, 504). Dies gilt grds. auch bei einer erst nachträglich entstandenen Verpflichtung. Ist die Baumaßnahme, die die nachträgliche Verpflichtung zur Erstellung von Stellplätzen auslöst, jedoch keine Herstellung iSv. § 255 Abs. 2 HGB, ist dies (gemäß BFH v. 6.5.2003 – IX R 51/00, BStBl. II 2003, 710) als Erhaltungsaufwand zu berücksichtigen.

### 332 (3) Grün- und Gartenanlagen

**Begriff:** Grün- und Gartenanlagen sind gärtnerische Anlagen mit Hilfe von Pflanzen, zB Rasenflächen, Blumenbeete, Sträucher und Bäume; ferner Gartenwege einschließlich Randeinfassungen, Treppen, Zierfischeiche, Planschbecken, Wasserleitung zur Bewässerung des Gartens und dergleichen. Zu den Außenanlagen (Umzäunungen, Hofbefestigungen, Straßenzufahrten und Wege, die zur Benutzung des Gebäudes nötig sind, s. Anm. 330).

**Aufwendungen für Grün- und Gartenanlagen** sind idR HK eines selbständigen, abnutzbaren WG (vgl. BFH v. 15.10.1965 – VI 181/65 U, BStBl. II 1966, 12; BFH v. 30.1.1996 – IX R 18/91, BStBl. II 1997, 25; R 21.1 Abs. 3 Satz 2 EStH 2018).

► *Ein Wirtschaftsgut oder mehrere Wirtschaftsgüter?* R 21.1 Abs. 3 S. 2 EStH 2018 bezieht sich auf die „gärtnerische Gestaltung der Grundstücksfläche bei einem Wohngebäude“ und betrachtet die bepflanzte Gartenanlage als selbständiges WG. Bei einem größeren Betriebsgelände und mehreren räumlich voneinander getrennten Grünanlagen sind diese uE als mehrere WG zu behandeln. Wenn zB nach Erstellung einer Anlage an einer anderen Stelle eine weitere Anlage ge-

schaffen wird, können die HK uE nicht dem Buchwert der ersten Anlage zugeschrieben und auf deren Restnutzungsdauer verteilt, sondern müssen als AK bzw. HK eines anderen WG mit eigener ND gesondert aktiviert werden. Andererseits bildet die Behandlung einer „Gartenanlage“ als ein einziges WG mit einer zehnjährigen ND (R 21.1 Abs. 3 Satz 3 EStH 2018) uE eine Vereinfachungsmaßnahme, die zu billigen ist. Alternativ dazu ist uE auch eine Behandlung einzelner (abnutzbarer und auswechselbarer) Pflanzen oder Pflanzengruppen als selbständige WG und die Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit nach Abs. 2 oder Abs. 2a vertretbar (vgl. *Heuer*, FR 1964, 245). Dann müssten die AK der Pflanzen, soweit sie die Grenze der Bewertungsfreiheit übersteigen, auf die Nutzungszeiten verteilt, der Restbuchwert ausgeschiedener Pflanzen gem. § 7 Abs. 1 Satz 7 abgesetzt und Aufwendungen für Ersatz und Erweiterung aktiviert werden.

- ▶ *Kosten der Hangabtragung* gehören zu den HK der Garten- oder Grünanlage, soweit die Aufwendungen auf diese WG entfallen (vgl. BFH v. 27.1.1994 – IV R 104/92, BStBl. II 1994, 512 [513]).
- ▶ *Kosten für das Freimachen von Buschwerk und Bäumen* gehören zu den HK von Garten- und Grünanlagen, soweit dies für deren Herstellung erforderlich ist (vgl. BFH v. 26.8.1994 – III R 76/92, BStBl. II 1995, 71).

**Aufwendungen für eine sog. lebende Umzäunung** sind bei einem Wohngebäude GebäudeHK, dh., Hecken, Büsche und Bäume, die als Grundstücksabgrenzung angepflanzt werden, gehören zu den Außenanlagen und sind dem Gebäude zuzurechnen (R 21.1 Abs. 3 Satz 1 EStH 2018; s. Anm. 330).

**Erdarbeiten als Gebäudeherstellungskosten:** Aufwendungen zur Beseitigung des Erdaushubs der Baugrube sind idR GebäudeHK (BFH v. 27.1.1994 – IV R 104/92, BStBl. II 1994, 512), auch wenn der Aushub zum Ausgleichen von Unebenheiten des Geländes oder zur Vorbereitung der Grünanlage verwendet wird.

**Änderungen, Ersatz und Ergänzungen** einer fertiggestellten Anlage: Es gelten die allgemeinen Grundsätze für Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand für vorhandene Anlagen (s. Anm. 270–289). Handelt es sich um reine Instandhaltung – also um den Ersatz von Pflanzen uÄ, so gelten die Aufwendungen nach Auffassung der FinVerw. (R 21.1 Abs. 3 S. 4 EStH 2018) generell als Erhaltungsaufwand, wobei Satz 4 („Aufwendungen für die Instandhaltung der Gartenanlagen können sofort abgezogen werden“) als Wahlrecht formuliert ist. Bei Erweiterungen oder neugeschaffenen Grünanlagen dürfte hingegen nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand vorliegen (s. Anm. 272 „Vermehrung der Substanz“).

#### (4) Kinderspielplätze

333

Aufwendungen für Kinderspielplätze werden gem. R 6.4 Abs. 2 EStH 2018 idR als selbständig zu bewertende WG behandelt. Dies gilt sowohl für die Anlage eines Kinderspielplatzes im Zusammenhang mit der Herstellung eines Wohngebäudes (auf einem Grundstück des Stpfl.) als auch als gemeinsamer Spielplatz mit anderen Hauseigentümern (zur ausnahmsweisen Behandlung als GebäudeHK s. Anm. 310).

Einstweilen frei.

334

## ii) Abgrenzung gegenüber selbständigen beweglichen Wirtschaftsgütern

### 335 (1) Grundsatz der Gebäudeeinheit bei Anlagen in Gebäuden

**Begriffsabgrenzung:** Unter dem Begriff Anlagen in Gebäuden werden nachfolgend mit dem Gebäude verbundene Bedienungsvorrichtungen (zB Arbeitsbühnen zur Bedienung und Wartung von Maschinen und Apparaten) sowie Hochregallager, Fahrstühle, Be- und Entlüftungsanlagen, Kühleinrichtungen, Rohrleitungen, Heizungen, Schließ- und Alarmanlagen verstanden. Auch wenn diese wesentliche Gebäudebestandteile iSv. §§ 93, 94 Abs. 2 BGB darstellen, können sie selbständige WG, bspw. als Betriebsvorrichtungen, Scheinbestandteile oder Mietereinbauten sein.

**Selbständige Wirtschaftsgüter sind Anlagen in Gebäuden**, wenn sie nicht der Funktion Gebäude, sondern „unmittelbar besonderen Zwecken dienen“ (BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132, Rz. 34). Dies ist gegeben, wenn die Anlage einen eigenen, selbständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang hat und entsprechend in Erscheinung tritt (BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960, unter II.1.c; BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696, unter II.1.a).

**Unselbständige Gebäudeteile sind Anlagen in Gebäuden**, wenn sie in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen (BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132; BFH v. 23.3.1990 – III R 63/87, BStBl. II 1990, 751). Heizungen, Alarm-, Klima- und Sprinkleranlagen, Aufzüge, Markisen, Rollläden, Schallschutzdecken und Fenstergitter sind damit idR Bestandteil der Bewertungseinheit Gebäude und werden mit dieser abgeschrieben, auch wenn sie eine deutlich geringere ND aufweisen.

### 336 (2) Bedeutung der Abgrenzung von Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand bei Anlagen in Gebäuden

**Erneuerung von Anlagen in Gebäuden gemäß BFH-Rechtsprechung:** Unselbständige Gebäudeteile sind beim Gebäude, selbständige Gebäudeteile eigenständig zu aktivieren und nach Maßgabe ihrer eigenen ND abzuschreiben. Beim Austausch oder der Erneuerung von Anlagen innerhalb von Gebäuden sind Aufwendungen für die Erneuerung unselbständiger Gebäudeteile als Erhaltungsaufwand sofort abzugsfähig, Aufwendungen für die Erneuerung verbrauchter selbständiger Gebäudeteile hingegen als HK zu behandeln (BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132). Aufwendungen für die Erneuerung von Anlagen in Gebäuden als unselbständige Gebäudeteile führen daher in aller Regel zu Erhaltungsaufwand, es sei denn, es liegt bei einer einheitlichen Baumaßnahme eine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung vor (s. Anm. 271 f.). Ein nachträglicher Einbau einer Anlage als selbständiger Gebäudeteil (zB Betriebsvorrichtung) unterliegt hingegen nicht den Kriterien der Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung des Gebäudes, sondern ist als Ersterstellung eines vom Gebäude abweichenden WG zu bewerten (vgl. BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18, unter II.2, betr. Fettabscheider in einer Gaststätte).

**Der Komponentenansatz**, der in der Literatur teilweise zur Ermittlung von Abschreibungen und dem Ersatz von Sachanlagen (in Gebäuden) vertreten wird (vgl. IDW RS IFA 1, Rz. 20; wohl auch *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 391), ist vom BFH (BFH v. 14.4.2011 – IV R 52/10, BFH/NV

2011, 1339, in Bezug auf Windkraftanlagen) klar abgelehnt worden. Der BFH hält damit am Prinzip des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs als eines der zentralen Leitprinzipien zur Bilanzierung von Gebäuden fest (vgl. BFH v. 14.4.2011 – IV R 52/10, BFH/NV 2011, 1339, Rz. 24).

### (3) Kriterium der Erweiterung bei Anlagen in Gebäuden

337

#### **Einbau noch nicht vorhandener Bestandteile als Erweiterung des Gebäudes:**

Nach derzeitiger Rspr. führt der Einbau neuer, bisher nicht vorhandener Anlagen (die in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen, s. Anm. 291) zu einer Erweiterung iSd. § 255 Abs. 2 Satz 1 Alt. 2 HGB (s. Anm. 272 „Vermehrung der Substanz“) und damit regelmäßig zu GebäudeHK (zur Abgrenzung, den Voraussetzungen und der Rechtsfolge anschaffungsnahe HK gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG als „fiktive“ HK s. Anm. 480f.).

#### **Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes als zusätzliches Kriterium für Gebäudeherstellungskosten:**

Die Rspr. stellt zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Anlagen nicht mehr ausschließlich auf den „neuen“ Gebäudebestandteil ab, sondern fordert darüber hinaus, dass dieser zu einer Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes im Sinne einer Funktionsausweitung führt. „Unter dem Gesichtspunkt der Erweiterung sind (nachträgliche) Herstellungskosten gegeben, wenn nach Fertigstellung bisher nicht vorhandene Bestandteile in das Gebäude eingefügt werden (Substanzmehrung) und dies eine Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes zur Folge hat“ (BFH v. 14.7.2004 – IX R 52/02, BStBl. II 2004, 949, betr. Solaranlage). Bei einer engen Auslegung führt demnach nicht mehr jeder Einbau von Anlagen automatisch zu Gebäude HK, woran sich uE allerdings sofort die Frage anschließt, wann der Übergang von einer Funktionserhaltung zu einer Funktionsausweitung gegeben ist (eine unterschiedliche Funktion von Fenstergittern im Vergleich zu Rollläden bspw. bejahend: FG Ba.-Württ. v. 7.4.2000 – 9 K 87/97, EFG 2000, 926, rkr.).

- ▶ *Aufwendungen für den Einbau neuer Gegenstände in vorhandene Anlagen* werden vom BFH als Erhaltungsaufwand eingestuft. Sie fallen gemäß BFH (BFH v. 14.7.2004 – IX R 52/02, BStBl. II 2004, 949) unter das Tatbestandsmerkmal der wesentlichen Verbesserung (s. Anm. 272 „Nutzungswerterhöhung“), das nach dieser Entsch. Vorrang gegenüber dem Kriterium der Erweiterung hat (BFH v. 14.7.2004 – IX R 52/02, BStBl. II 2004, 949, betr. Aufwendungen für den Einbau einer Solaranlage zur Brauchwassererwärmung in eine bereits vorhandene Gaswärmeversorgung eines Wohnhauses als Erhaltungsaufwand; s. auch BFH v. 20.8.2002 – IX R 98/00, BStBl. II 2003, 604, zum Einbau einer Sprechanlage in die vorhandene Klingelanlage; Schl.-Holst. FG v. 21.12.2016 – 5 K 252/12, juris, bzgl. Nachrüstung von Windenergieanlagen zur Erlangung des Systemdienstleistungs-Bonus; aA noch FG Ba.-Württ. v. 11.2.1972 – I55/68, EFG 1972, 176, rkr., zum Einbau einer Wasserenthärtungsanlage in das Warmwassersystem eines Wohngebäudes als HK).

**Ersatz bestehender Anlagen in Gebäuden als Erhaltungsaufwand:** Die bloße Instandsetzung vorhandener Sanitär-, Elektro- und Heizungsanlagen ist nach der früheren und neueren Rspr. weiterhin als Erhaltungsaufwand einzustufen (vgl. zB BFH v. 30.5.1974 – IV R 56/72, BStBl. II 1974, 520; BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632 [635]; BFH v. 22.9.2009 – IX R 21/08, BFH/NV 2010, 846,

Rz. 12), sofern keine wesentliche Verbesserung vorliegt (s. Anm. 272 „Nutzungswerterhöhung“).

338 (4) Kriterium der wesentlichen Verbesserung bei Anlagen in Gebäuden

**Erhöhung des Gebrauchswerts als Kriterium der wesentlichen Verbesserung:** Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen von Anlagen in Gebäuden können in ihrer Gesamtheit zu einer wesentlichen Verbesserung iSd. § 255 Abs. 2 Satz 1 Alt. 2 HGB führen, wenn dadurch der Gebrauchswert (das Nutzungspotential; s. Anm. 271 und 272 „Nutzungswerterhöhung“) des Gebäudes gegenüber dem ursprünglichen Zustand (dh. Zustand im Zeitpunkt des Erwerbs) deutlich erhöht wird (BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632; BFH v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569). Das ist gemäß standardisierter Rspr. des IX. Senats bei Wohngebäuden der Fall, wenn die Maßnahmen bei mindestens drei der Kernbereiche der Wohnungsausstattung (Heizung, Sanitär, Elektro und Fenster) jeweils zu einer Standarderhöhung führen (BFH v. 20.8.2002 – IX R 61/99, BFH/NV 2003, 148; BFH v. 20.8.2002 – IX R 21/00, BFH/NV 2003, 33; BFH v. 20.8.2002 – IX R 43/00, BFH/NV 2003, 34; BFH v. 20.8.2002 – IX R 69/00, BFH/NV 2003, 149; BFH v. 22.12.2011 – III R 37/09, BStBl. II 2013, 182, unter II.2.c cc; s. auch Anm. 271, 272).

**Gebäude als Ganzes:** Bei der Beurteilung, ob eine wesentliche Verbesserung vorliegt, wird grds. nicht auf den einzelnen Gebäudeteil oder die Anlage, sondern auf das Gebäude als Ganzes abgestellt, es sei denn, es umfasst aufgrund eines unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs mehrere WG (BFH v. 25.9.2007 – IX R 28/07, BStBl. II 2008, 218, unter II.1).

**Die Standardanhebung bei Wohngebäuden** (s. auch Anm. 271, 272) ist gem. einer zunehmend normierten Rspr. zur Beurteilung der wesentlichen Gebrauchswertsteigerung relevant. Der BFH stellt mit drei Standards (einfach, mittel, sehr anspruchsvoll) bezogen auf mindestens drei der vier standardprägenden Ausstattungsgebiete (Heizung, Sanitär, Elektro und Fenster) definierte Kriterien zur Beurteilung einer Gebrauchswertsteigerung zur Verfügung und wendet diese typisiert zur Abgrenzung von Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand an. Eine umfassende Standarderhöhung in nur zwei Bereichen ist zur Einstufung als Herstellungsaufwand ebenso wenig ausreichend (vgl. BFH v. 20.8.2002 – IX R 21/00, BFH/NV 2003, 33) wie reine Reparaturarbeiten in allen vier Bereichen (vgl. BFH v. 20.8.2002 – IX R 70/00, BFH/NV 2003, 585, unter II.2.b bb, mwN) oder die Mietsteigerung bei Wohngebäuden (vgl. BFH v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569, unter II.3.a aa).

**Höherwertige Nutzbarkeit und eine andere Gebrauchs- und Verwendungsmöglichkeit bei betrieblich genutzten Gebäudeteilen** im Sinne der betrieblichen Zielsetzung sind gemäß BFH zur Beurteilung einer wesentlichen Verbesserung relevant (vgl. BFH v. 25.9.2007 – IX R 28/07, BStBl. II 2008, 218; BFH v. 25.1.2006 – I R 58/04, BStBl. II 2006, 707); die dahingehenden Feststellungen sollen einzelfallbezogen getroffen werden. Im Sachverhalt von Betriebshallen, die vor dem Umbau zur Energieerzeugung und danach zur Müllbehandlung und -entsorgung genutzt wurden, hat der BFH v. 25.1.2006 (I R 58/04, BStBl. II 2006, 707) Herstellungsaufwand für die Verfüllung der sich im Boden befindenden Schächte für den Aschetransport und die Pflasterung des Hallenbodens einschließlich des vorbereitenden Abrisses der bestehenden Betriebsvorrichtungen bejaht. Die geänderte Gebrauchs-



und Verwendungsmöglichkeit der Hallen von der Energieerzeugung hin zur Entsorgung von Abfällen, Durchführung von Transporten und zum Umweltschutz waren ausschlaggebend zur Klassifizierung dieser Aufwendungen als GebäudeHK (BFH v. 25.1.2006 – I R 58/04, BStBl. II 2006, 707, unter II.2.d).

**Stellungnahme:** Die Bedeutung der Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Anlagen in Gebäuden wird sich uE in den nächsten Jahren im Zuge des Klimagesetzes und der darin verankerten nationalen CO<sub>2</sub>-Minderungsziele signifikant erhöhen. Nicht nur deshalb sollte die Begrenzung der standardprägenden Ausstattungsbereiche im Wohnbereich auf Heizung, Sanitär, Elektro und Fenster (vgl. BFH v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569, unter II.3.a cc) zugunsten eines umfassenderen Ansatzes (einschließlich Fußboden, Türen, Informationstechnik, Wärmedämmung, Ladestationen) aufgegeben werden. Dies könnte auch bei betrieblich genutzten Gebäudeteilen Rechtsicherheit schaffen, wenn das Kriterium der „höherwertigen Nutzbarkeit“ bspw. mit dem übergreifenden Klimaschutzziel (zur Verringerung des Treibgasausstoßes) verknüpft würde.

**Keine Aufteilung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei einer einheitlichen Baumaßnahme:** Greifen die verbessernden oder erweiternden aktivierungspflichtigen Maßnahmen mit substanzerhaltenden Maßnahmen bautechnisch ineinander, so gelten alle Aufwendungen für ein Bündel von Einzelmaßnahmen, „die für sich genommen teils Herstellungs-, teils Erhaltungsaufwand darstellen, ... insgesamt als Herstellungskosten“ (vgl. BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632, unter I.3.b cc). Voraussetzung hierfür ist, dass „die Arbeiten in engem räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen und in ihrer Gesamtheit eine einheitliche Baumaßnahme bilden“ (BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632, unter I.3.b cc, mwN; so auch BFH v. 22.11.2011 – III R 37/09, BStBl. II 2013, 182, dazu auch die Erläuterungen von Pezzer [seinerzeit Mitglied des IX. Senats] zu den einzelnen Sachverhalten, DB 1996, 850). Ein solcher Zusammenhang wird insbes. bei wechselseitig voneinander abhängigen Baumaßnahmen angenommen, dh., entweder die Erhaltungsarbeiten sind Vorbedingung für die Herstellungsarbeiten oder sie sind durch diese veranlasst (BFH v. 27.9.2001 – X R 55/98, BFH/NV 2002, 627, II.2.c dd; BFH v. 8.6.2004 – IX B 128/03, DStRE 2004, 1187). Dass die Arbeiten lediglich gleichzeitig vorgenommen worden sind, begründet einen solchen Zusammenhang ebenso wenig wie eine einheitliche Inrechnungstellung (BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632, unter II.3.b cc; s. auch Anm. 286).

**Ohne bautechnische Notwendigkeit** sind Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen (ggf. im Wege der Schätzung) aufzuteilen (vgl. BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632, I.3.b cc). Beispielsweise sind Kosten für die Sanierung der Fassade und des Dachs nur dann und insoweit GebäudeHK, als sie durch eine Erweiterung (zB wegen Anbringung von Dachgauben oder Balkonen) veranlasst sind. Gleiches gilt für die Kosten der Fenstererneuerung, soweit sie nicht bereits wegen einer Standardhebung als GebäudeHK zu qualifizieren sind.

## (5) Einzelfragen bei Heizungsanlagen

339

**Unselbständiger Gebäudeteil** ist eine Heizungsanlage nach gefestigter Rspr. im Regelfall, denn sie dient unmittelbar der Nutzung des Gebäudes als solches und steht daher mit dem Gebäude in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang (s. Anm. 291). Dabei ist die Funktionstüchtigkeit der Heizung Vo-

raussetzung für die Nutzbarkeit eines Wohnhauses; ohne sie ist das Gebäude nicht betriebsbereit.

Vgl. BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132; BFH v. 6.6.1974 – IV R 170/72, BStBl. II 1974, 710, betr. Zentralheizung; BFH v. 20.3.1975 – IV R 16/72, BStBl. II 1975, 689, betr. Luftheritzer; BFH v. 6.8.1998 – III R 28/97, BStBl. II 2000, 144; BFH v. 7.9.2000 – III R 48/97, BStBl. II 2001, 253, betr. Späneofen einer Tischlerei; BFH v. 14.7.2010 – XI R 9/09, BStBl. II 2010, 1086, betr. Fütterungs- und Lüftungsanlage eines Schweinestalls; Nds. FG v. 10.7.2008 – 15 K 370/07, DStRE 2008, 143, rkr., betr. Blockheizkraftwerk in einem Mehrfamilienhaus.

**Brandschutzrechtliche Bestimmungen oder Umweltschutzbestimmungen** reichen zur Einstufung einer Heizungsanlage als selbständiger Gebäudeteil auch dann nicht aus, wenn diese Anlage für einen bestimmten Betrieb besonders vorteilhaft ist (BFH v. 7.9.2000 – III R 48/97, BStBl. II 2001, 253, betr. Späneofen einer Tischlerei). Entscheidend ist, ob die Gegenstände von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung des Gewerbes benutzt werden (BFH v. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877, betr. Wärmerückgewinnungsanlage; BFH v. 7.9.2000 – III R 48/97, BStBl. II 2001, 253).

**Selbständiger Gebäudeteil** ist eine Heizungsanlage nur im Ausnahmefall als Scheinbestandteil (s. § 7 Anm. 99), Betriebsvorrichtung (s. § 7 Anm. 99, § 5 Anm. 521) und zwar nur, sofern mit ihr das Gewerbe unmittelbar betrieben wird (zB bei Klimaanlage in Chemiefaser- oder Tabakfabriken; vgl. BFH v. 20.3.1975 – IV R 16/72, BStBl. II 1975, 689 [690]; BFH v. 5.12.1996 – III B 26/94, BFH/NV 1997, 518; oder Wärmerückgewinnungsanlage, sofern diese dem Betrieb des Gewerbes als Hauptzweck dient; vgl. BFH v. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877, unter II.I.b sowie uU als Mietereinbau (s. § 5 Anm. 1256, 1257).

**Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in Bezug auf eine vorhandene Heizung:**

► *Heizung als unselbständiger Gebäudeteil:* Aufwendungen einschließlich Ersetzung der Anlage durch ein anderes Heizungssystem bilden regelmäßig Erhaltungsaufwand, da die Heizungsfunktion für das Gebäude unverändert bleibt. Herstellungsaufwand entsteht hierbei nach der Begriffsbestimmung der Rspr. (s. Anm. 271) nur, wenn das Gebäude durch die Umstellungsmaßnahme wesentlich in seiner Substanz vermehrt, in seinem Wesen verändert oder – von der üblichen Modernisierung abgesehen – über seinen bisherigen Zustand hinaus erheblich verbessert wird (BMF v. 18.7.2003 – IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl. I 2003, 386; BFH v. 21.10.2005 – IX S 16/05, BFH/NV 2006, 291; zu den anschaffungsnahen HK von Gebäuden vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1a). Bezüglich der vom BFH (BFH v. 25.9.2007 – IX R 28/07, BStBl. II 2008, 218, unter II.3.1.a bb) für betrieblich genutzte Gebäudeteile geforderten höherwertigeren (verbesserten) Nutzbarkeit gibt es in Bezug auf Heizungsanlagen noch kein höchststrichterliches Ur. (zur wirtschaftsbezogenen Prüfung, ob eine Baumaßnahme [hier: Heizungsanlage] zu HK oder zu Erhaltungsaufwand führt, s. *Jachmann*, jurisPR-SteuerR 9/2008 Rz. 2).

▷ *Herstellungsaufwand* in Wohngebäuden wurde angenommen von:

- BFH v. 27.7.2000 – X R 26/97, BFH/NV 2001, 306, betr. Einbau eines Kachelofens anstelle eines offenen Kamins als „Substanzmehrung“ (Kriterium der Erweiterung).

- BFH v. 22.1.2003 – X R 42/99, BFH/NV 2003, 758, Rz. 21, als Teil einer Standarderhöhung des Ausstattungsbereichs „Heizung“ im Sinne einer „wesentlichen Verbesserung“.
- ▷ *Erhaltungsaufwand* wurde angenommen von:
  - BFH v. 7.12.1976 – VIII R 42/75, BStBl. II 1977, 281, betr. Umstellung einer Zentralheizung von Koks- auf Ölheizung, auch wenn die ersetzte Feuerungsanlage technisch noch funktionsfähig war und eine wesentliche Erweiterung der Bausubstanz erfolgt.
  - BFH v. 24.2.1981 – VIII R 153/79, BStBl. II 1981, 469, betr. Ersatz von Einzelöfen durch Nachtstromspeicheröfen und Verstärkung des zum Hausanschluss führenden Stromkabels.
  - BFH v. 14.7.2004 – IX R 52/02, BStBl. II 2004, 949, Rz. 12, betr. Einbau einer Solaranlage zur Brauchwassererwärmung in eine bereits vorhandene Gaswärmeversorgung eines Wohnhauses.
- ▶ *Heizung als selbständiger Gebäudeteil*: Ob Herstellungsaufwand vorliegt, richtet sich allein danach, ob seine Merkmale (Substanzvermehrung, Änderung der Wesensart, s. Anm. 271, 272) auf die Anlage als solche zutreffen.

**Besonderheiten einer Fernheizung:** Es ist zwischen erstmaliger Anlegung der Beheizung des Gebäudes und späterer Umstellung zu unterscheiden.

- ▶ *Erstanschlusskosten einer Fernheizung innerhalb des Grundstücks* (zB Kosten für den Tiefbau einschließlich Wiederherstellung der Oberflächen, Kosten für den Rohrleitungsbau, Anschluss an das vorgelagerte Netz sowie Abnahme und Inbetriebsetzung des Fernwärmeanschlusses) werden analog zu den Hausanschlusskosten auf dem Grundstück des Hauseigentümers behandelt, die zu den HK des Gebäudes gehören (vgl. BFH v. 24.11.1967 – VI R 302/66, BStBl. II 1967, 178; BFH v. 14.11.2002 – III R 29/97, BFH/NV 2003, 655, unter II.2 betr. verbesserter Stromversorgung; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 270 „Stromanschluss“; EStH 6.4).
- ▶ *Erstanschlusskosten einer Fernheizung außerhalb des Grundstücks*: Soweit sich die Anschlusskosten als Netzkostenbeiträge auf die Fernwärme- oder Stromversorgung beziehen und diese als Einmalbeiträge auf im Eigentum des Fernwärmewerks verbleibende Anlagen erhoben werden (vorgelagertes Netz, dh. Transportleitungen vom Kraftwerk bis zu den Abgängen der jeweiligen Hausanschlussleitungen), liegen AK des Grund und Bodens vor (BFH v. 4.11.1986 – VIII R 322/83, BStBl. II 1987, 333 [334], Rz. 15, betr. Wasserversorgung; BFH v. 15.2.1989 – X R 6/86, BFH/NV 1989, 494, soweit keine spezifisch betriebliche Nutzung; bei spezifisch betrieblicher Nutzung hingegen AK bzw. HK eines immateriellen WG; BFH v. 14.3.1989 – IX R 138/88, BFH/NV 1989, 633, betr. Stromversorgung).
- ▶ *Umstellung* einer vorhandenen Heizungsanlage von Sammelheizung oder Ofenheizung auf Fernheizung verursacht grds. Erhaltungsaufwand (FG Berlin v. 2.11.1987 – VIII 163/86, juris, rkr.; BFH v. 28.2.2003 – IV B 19/01, BFH/NV 2003, 1159, unter 2., betr. Erschließungsbeiträge als Ersatz einer bestehenden Entsorgungsanlage; BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369, unter II.5.b, betr. Anliegerbeiträge eines bereits erschlossenen Grundstücks).

**Fotovoltaikanlagen** liefern sowohl Energie für den eigenen Gebäudebedarf als auch Strom ins allgemeine Netz. Die ältere Rspr. machte die Einstufung dieser An-

lagen als Gebäudeteil oder selbständige WG von dem Anteil der zur Beheizung des Gebäudes dienenden Nutzung abhängig (BFH v. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877, betr. Wärmerückgewinnungsanlage). In der neueren Rspr. werden insbes. sog. Auf-Dach-Fotovoltaikanlagen als selbständige WG eingestuft (BFH v. 17.10.2013 – III R 27/12, BStBl. II 2014, 372, unter II.2.c aa), da hier ein unmittelbarer Zusammenhang mit dem Gewerbebetrieb der Stromerzeugung vorliegt (so auch Hess. FG v. 20.1.2011 – 11 K 2735/08, EFG 2011, 258, Rz. 28, rkr., mwN). Dachintegrierte Fotovoltaikanlagen mit Solardachziegeln, die die ansonsten erforderliche Dacheindeckung ersetzen, werden von der FinVerw. (gleichlautende Erlasse der Länder v. 5.6.2013, BStBl. I 2013, 734, Rz. 3.6) als Gebäudebestandteil eingestuft. Für gemischt veranlasste Aufwendungen, wie bspw. eine Dachreparatur mit gleichzeitigem Einbau einer Fotovoltaikanlage sieht der BFH (BFH v. 16.9.2014 – X R 32/12, BFH/NV 2015, 324) keine Möglichkeit zur Aufteilung anhand objektiverer Kriterien. Sanierungs- und Erhaltungsmaßnahmen am Dach verbessern sowohl die Funktion des Daches als Schutz des Innenraums als auch die Funktion des Daches als Träger der Fotovoltaikanlage, so dass aus dem Veranlassungszusammenhang keine bezifferbare Aufteilung abgeleitet werden kann. Fehlt aber ein geeigneter Aufteilungsmaßstab sind die Maßnahmen gem. BFH v. 21.9.2009 (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, im Anschluss an BFH v. 17.10.2013 – III R 27/12, BStBl. II 2014, 372) ausschließlich der privaten Sphäre zuzuordnen.

**Blockheizkraftwerke**, die eine bestehende Heizung in einem zu Wohnzwecken vermieteten Objekt ersetzen, werden von der neueren Rspr. als unselbständige Gebäudeteile eingestuft (FG Rhld.-Pf. v. 29.9.2014 – 3 K 2163/12, EFG 2015, 19, rkr.; ausführl. hierzu *Schumann*, EStB 2016, 148). Unseres Erachtens müssten die Aufwendungen dann – vergleichbar mit den Umbaukosten einer Betriebshalle (BFH v. 25.1.2006 – I R 58/04, BStBl. II 2006, 707) – im Sinne einer höherwertigen Nutzbarkeit und einer zusätzlichen Gebrauchs- und Verwendungsmöglichkeit des Gebäudes als nachträgliche HK des Gebäudes behandelt werden.

**Öltank**: Seine Erneuerung bildet idR Erhaltungsaufwand (vgl. BFH v. 16.7.1974 – VIII R 143/71, BStBl. II 1975, 193).

**Transportable Heizkörper** bilden selbständige bewegliche WG, die gesondert zu aktivieren sind. Reparaturen bewirken Erhaltungsaufwand, Erneuerung Herstellungsaufwand.

**Eine Wärmerückgewinnungsanlage** ist idR unselbständiger Gebäudeteil. Eine Betriebsvorrichtung kann vorliegen, „wenn die Anlage dem in einem Gebäude ausgeübten Gewerbebetrieb unmittelbar dient und der Zweck, das Gebäude zu beheizen und mit Warmwasser zu versorgen, demgegenüber in den Hintergrund tritt“ (BFH v. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877).

#### 340 (6) Einzelfragen bei Aufzügen und Rolltreppen

**Personenaufzüge und Rolltreppen als unselbständige Gebäudeteile (Gebäudeherstellungskosten)**: Aufwendungen für erstmals eingebaute Personenaufzüge und Rolltreppen, die zur Bewältigung des Publikumsverkehrs dienen, sind nach gefestigter Rspr. regelmäßig GebäudeHK, da ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude besteht (s. Anm. 291). Sie werden gemeinsam mit dem Gebäude abgeschrieben. Nachträgliche HK liegen vor, wenn das Gebäude vor der Maßnahme keine Bestandteile mit vergleichbarer Funktion hatte

(vgl. BFH v. 16.2.1993 – IX R 85/88, BStBl. II 1993, 544; BFH v. 16.1.2007 – IX R 39/05, BStBl. II 2007, 922, mwN). Beim erstmaligen Einbau kommt es für die „Annahme von Herstellungskosten nicht darauf an, ob dadurch das Gebäude wesentlich in seiner Substanz vermehrt, in seinem Wesen verändert oder über seinen bisherigen Zustand hinaus erheblich verbessert wird“ (BFH v. 28.11.2008 – IV B 20/08, juris, Rz. 14 mwN, betr. Einbau eines Treppenlifts). Der Einbau neuer Funktionsbestandteile ist dem Kriterium der Erweiterung gem. § 255 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 Alt. 1 zuzuordnen: Hier führen (im Gegensatz zur wesentlichen Verbesserung) auch geringfügige Aufwendungen zu HK (BFH v. 27.9.2001 – X R 55/98, BFH/NV 2002, 627, Rz. 15 mwN; *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 380). Auch die neuere BFH-Rspr., die unter dem Gesichtspunkt der Erweiterung (nachträgliche) HK nur noch bei einer Substanzmehrung und einer Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes bejaht (BFH v. 14.7.2004 – IX R 52/02, BStBl. II 2004, 949, betr. Solaranlage; s. Anm. 338), dürfte für Personenaufzüge und Rolltreppen keine Einschränkungen im Hinblick auf die nachträgliche Aktivierbarkeit nach sich ziehen.

**Personenaufzüge als Erhaltungsaufwand:** Aufwendungen für die Erneuerung bereits bestehender Gebäudebestandteile sind regelmäßig Erhaltungsaufwand (BFH v. 17.6.1997 – IX R 30/95, BStBl. II 1997, 802, mwN; BFH v. 21.10.2005 – IX S 16/05, BFH/NV 2006, 291; zur Abgrenzung s. Anm. 272, 274).

**Lastenaufzüge als selbständige Wirtschaftsgüter:** Lastenaufzüge in einem ausschließlich gewerblich genutzten Fabrikationsgebäude, die unmittelbar dem Betriebsvorgang dienen, sind als BV selbständige WG, auch wenn der Aufzug zur Personenbeförderung genutzt werden kann und tatsächlich auch genutzt wird (vgl. BFH v. 28.2.2013 – III R 35/12, BStBl. II 2013, 606, mwN betr. Aufzugsanlage in einer Bäckerei).

Einstweilen frei.

341–344

## jj) Sonderfall der Mietereinbauten und -umbauten in Gebäuden

### (1) Begriff und Arten von Mietereinbauten

345

**Baumaßnahmen eines Mieters** für ein Gebäude oder einen Gebäudeteil auf eigene Rechnung fallen unter den Begriff der Mietereinbauten und -umbauten. Hierzu gehören insbes. vom Mieter vorgenommene Ladeneinbauten, -umbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinbauten, Schalterhallen von Kreditinstituten sowie eingebaute Gebäudeteile (wie zB Trennwände, Wände, Decken, Fassaden, Passagen und ähnliche Einbauten), die teilweise einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks unterliegen (vgl. FG Ba.-Württ./Freiburg v. 3.11.1977 – III 211/76, EFG 1978, 117, rkr.). Auch Anlagen in Gebäuden (zB vom Mieter für seinen besonderen Betriebszweck eingebaute Heizungs- und Beleuchtungsanlagen, Fahrstühle oder Klimaanlage) können Mietereinbauten sein.

### (2) Mietereinbauten als selbständige Gebäudeteile des Mieters

346

**Mietereinbauten, -umbauten und Schaufensteranlagen** sind auch im Falle des zivilrechtl. Eigentums des Grundstückseigentümers (§§ 93, 94 BGB) nach inzwischen gefestigter Rspr. „wie die Herstellungskosten eines materiellen Wirtschaftsguts“ beim Mieter zu aktivieren (BFH v. 10.8.1984 – III R 98/83, BStBl. II 1984,

805; BFH v. 15.10.1996 – VIII R 44/94, BStBl. II 1997, 53, mwN), wenn sie in einem vom Gebäude verschiedenen Funktionszusammenhang oder im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters stehen (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).

**Wirtschaftliches Eigentum** ist gegeben, wenn der Mieter den zivilrechtl. Eigentümer (zB Vermieter) während der Mietzeit wirtschaftlich von der Nutzung der Einbauten ausschließen kann, zB weil die ND der Baumaßnahmen kürzer ist als die voraussichtliche Dauer des Mietvertrags, der Mieter die Einbauten nach Ablauf zu entfernen hat (BFH v. 7.10.1997 – VIII R 63/95, BFH/NV 1998, 1202) oder der Mieter bei Beendigung der Mietzeit einen Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Restwerts der Einbauten erhält (vgl. BFH v. 28.7.1993, – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164; *Krumm* in *Blümich*, § 5 Rz. 1017 [3/2018]; s. § 5 Anm. 1256).

**Der gegenüber dem Gebäude abweichende Nutzungs- und Funktionszusammenhang** reicht für die Zurechnung der Mietereinbauten zum Mieter gemäß BFH (BFH v. 14.2.2007 – XI R 18/06, BStBl. II 2009, 957, Rz. 21 mwN) trotz fehlenden wirtschaftlichen Eigentums aus (offenlassend: BFH v. 20.11.2003 – III R 4/02, BStBl. II 2004, 305, betr. InvZulG). Folglich sind vom Mieter eingebaute Ladeneinrichtungen, Schaufensteranlagen und Gaststätteneinbauten regelmäßig beim Mieter als selbständige Gebäudeteile zu aktivieren (so bereits BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164).

**Quasi-materielles Wirtschaftsgut als Bauten auf fremdem Grund und Boden:** Abschreibungen für Mietereinbauten sind „nach dem Vorbild von Bauten auf fremdem Grund und Boden entsprechend den für Gebäude geltenden Bestimmungen vorzunehmen“ (BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670; BFH v. 19.12.2012 – IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387; grundlegend: BFH v. 15.10.1996 – VIII R 44/94, BStBl. II 1997, 53; krit. *Moxter*, BB 1998, 258; *Niehus*, DB 2006, 1234). Diese Folgebewertung als sog. quasi-materieller Gebäudeteil gilt auch, wenn der Mieter bei Auszug lediglich einen Anspruch auf Ersatz seiner Aufwendungen hat, ohne dass er rechtl. oder wirtschaftlicher Eigentümer der Mietereinbauten wird (krit. hierzu s. § 5 Anm. 1256). Mietereinbauten gelten auch dann als Gebäudebestandteile – also nicht als Betriebsvorrichtungen –, wenn sie – zB durch eine feste Verankerung – dem Gebäude das Gepräge geben (zB Trennwände, Schallschutzdecken, vgl. BFH v. 1.12.1989 – III R 46/86, BFH/NV 1990, 598, mwN; s. auch *Spitz*, Grundstücks- und Gebäudewerte in der Bilanz- und Steuerpraxis, 1996, 49f.). Die bisherige Rspr. zur Abschreibung von Mietereinbauten in Anlehnung an die Dauer des Mietvertrags, ggf. unter Berücksichtigung einer Verlängerungsoption (vgl. BFH v. 10.8.1984 – III R 98/83, BStBl. II 1984, 805 [806]; BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164, mwN), wurde aufgegeben. Auf Grundlage des § 7 kann aber eine kürzere Dauer des Mietvertrags sowie eine eventuell kürzere technische oder wirtschaftliche ND berücksichtigt werden. Dabei definiert der BFH den wirtschaftlichen Verbrauch als endgültiges Entfallen der Möglichkeit einer wirtschaftlich sinnvollen betriebstypischen Nutzung oder Verwertung des WG (BFH v. 19.6.2015 – III B 2/14, BFG NV 2015, 1385, Rz. 10).

**Nichttragende Elemente:** Gemäß BFH v. 15.10.1996 (BFH v. 15.10.1996 – VIII R 44/94, BStBl. II 1997, 533) bleibt die Aktivierbarkeit auf WG des BV, deren Nutzung durch den Mieter zur Einkünfteerzielung sich erfahrungsgemäß über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, beschränkt. Nach R 4.2 Abs. 3 EStH 2013 umfasst dies nur eine Aktivierung nichttragender Elemente (ua. Trennwände,

Fassaden, Passagen), nicht jedoch statisch wesentlicher Gebäudeteile (zB Fundamente, Umfassungsmauern, tragende Wände und Decken).

Vgl. BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132, Rz. II.3.b; BFH v. 31.7.1997 – III R 247/94, BFH/NV 1998, 215, zu § 19 BerlinFG betr. Trenn- und Schrankwände zur Aufteilung eines angemieteten Großraumbüros in abgeschlossene und durch Türen zugängliche Räume (aA, sofern diese ohne erhebliche Einschränkung der Nutzbarkeit des Gebäudes wieder entfernbar sind: *Glanegger*, DB 1987, 2115 [2116]); BFH v. 14.7.2007 – XI R 18/06, BStBl. II 2009, 957, Rz. 20; R. 4.2 Abs. 3 EStH 2013 idF v. 1.3.2014.

### (3) Mietereinbauten als bewegliche Wirtschaftsgüter

347

**Scheinbestandteile** (s. § 5 Anm. 613; § 7 Anm. 99) sind Mietereinbauten, die nur für vorübergehende Zwecke eingebaut werden. Sie sind dem Mieter als bürgerlich-rechtl. Eigentümer (§ 95 BGB) zuzurechnen und unterliegen als bewegliche WG des AV der AfA nach § 7 Abs. 1 und 2.

**Betriebsvorrichtungen** (s. Anm. 290) dienen (gem. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG) der unmittelbaren Betriebsführung und stehen nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude (gleichlautende Erlasse der Länder v. 5.6.2013, BStBl. I 2013, 734, Rz. 1.3). Entscheidend für die Zuordnung ist, dass das Gewerbe durch die Vorrichtung unmittelbar ausgeübt wird; es reicht gemäß BFH v. 11.12.1987 (BFH v. 11.12.1987 – III R 191/85, BStBl. II 1988, 300, betr. Schallschutzdecken in einer Diskothek) nicht aus, wenn eine Vorrichtung für einen Gewerbebetrieb lediglich nützlich, notwendig oder behördlich vorgeschrieben ist.

### (4) Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei Mietereinbauten

348

**Selbständiger Gebäudeteil:** Bildet ein Laden einen selbständigen Gebäudeteil (s. Anm. 346), richtet sich die Behandlung der Aufwendungen als Herstellungsaufwand oder Erhaltungsaufwand nur nach den Verhältnissen dieses Gebäudeteils; dh., es kommt darauf an, ob die Aufwendungen – auf diesen Gebäudeteil bezogen – die Merkmale des Herstellungsaufwands oder des Erhaltungsaufwands besitzen (vgl. BFH v. 25.9.2007 – IX R 28/07, BStBl. II 2008, 218, unter II.1). So liegt Herstellungsaufwand vor, wenn der Laden als solcher wesentlich umgestaltet und ein höherwertiges Nutzungspotenzial geschaffen wird (s. auch Anm. 271, 272), dagegen Erhaltungsaufwand, wenn der Laden ohne wesentliche Änderung oder Mehrung seiner Substanz und ohne wesentliche Änderung seines Verwendungszwecks modernisiert wird (vgl. BFH v. 25.1.2006 – I R 58/04, BStBl. II 2006, 707, Rz. 19).

#### Beispiel:

Wird eine veraltete Schaufensteranlage durch den Gebäudeeigentümer ersetzt, ist dies idR als Erhaltungsaufwand im Sinne einer wirtschaftlichen Werterhaltung zu berücksichtigen. Wechselt hingegen der Mieter zu Beginn des Mietverhältnisses die wirtschaftlich veraltete Schaufensteranlage aus, liegen aus Sicht des Mieters (vergleichbar zum Gebäudeerwerber) nachträgliche oder anschaffungsnahe HK vor (vgl. *Moxter*, BB 1998, 259, 2d; zum Kriterium der wesentlichen Verbesserung s. Anm. 271).

Dies gilt auch für Anlagen in Gebäuden (zB Heizung, Beleuchtung, Tresor), die dem Mieter zugerechnet werden. Baut der Mieter erstmalig eine Heizung (zB als Ersatz für Kohleöfen des Vermieters) in ein von ihm genutztes Gebäude ein, so ist

der Aufwand bei ihm nicht Erhaltungs-, sondern Herstellungsaufwand. Würde die Heizung hingegen dem Gebäudeeigentümer wirtschaftlich zugerechnet, so wäre die Heizung kein selbständiges WG mit der Folge, dass der Ersatz der Heizung als eine zeitgemäße substanzerhaltende Maßnahme und somit idR als Erhaltungsaufwand (bei Erweiterung oder Gebrauchswertsteigerung uU Herstellungsaufwand, s. Anm. 272, 274) gelten würde.

**Unselbständiger Gebäudeteil:** Ist ein Laden ausnahmsweise unselbständiger Gebäudeteil, so richtet sich die Behandlung der auf ihn vorgenommenen Aufwendungen nach der Erfüllung der Kriterien zum Herstellungsaufwand bezogen auf die Substanz des Gebäudes selbst (s. Anm. 325, 326).

**Beim Umbau ausgeschiedene Teile des Ladens:** Bildet der Aufwand für einen Ladenumbau Herstellungsaufwand, so sind die ausgeschiedenen Gebäudeteile und Einrichtungen mit dem Anteil, mit dem sie im Buchwert des Gebäudes oder des Ladens enthalten waren, im Weg der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung gem. § 7 Abs. 1 Satz 7 auszubuchen (vgl. BFH v. 14.12.1962 – VI 270/61 S, BStBl. III 1963, 89; BFH v. 10.5.1994 – IX R 26/89, BStBl. II 1994, 902, Rz. 7). Nach der Rspr. ist nur die Ausbuchung eines ins Gewicht fallenden Teils zulässig (vgl. BFH v. 14.12.1962 – VI 270/61, BStBl. III 1963, 89; BFH v. 10.5.1994 – IX R 26/89, BStBl. II 1994, 902, Rz. 7). Dies ist uE mit dem handelsrechtl. Wesentlichkeitsgrundsatz vereinbar.

349 Einstweilen frei.

### o) Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Abbruch von Gebäuden

**Schrifttum:** *Glade*, Bilanzierungs- und Bewertungsprobleme bei Grundstücken und Gebäuden, StbJb. 1976/77, 185; *Rose/Telkamp*, Behandlung des Abbruchs erworbener Gebäude in Handels- und Steuerbilanz – Eine kritische Analyse, DB 1977, 1916 und 1965; *Beisse*, Gebäudeabbruch und Neubau in Handels- und Steuerbilanz, zur Grundsatzentscheidung des Großen Senats v. 12.6.1978, Inf. 1978, 529; *Littmann*, Gedanken zum Beschluß des Großen Senates GrS 1/77 über den Gebäudeabbruch, FR 1978, 589; *Offerhaus*, Zur bilanzmäßigen Behandlung des Gebäudebuchwerts und der Abbruchkosten bei Abbruch eines Gebäudes, StBp. 1978, 288; *Söffing*, Behandlung des Restbuchwerts eines Gebäudes nach Abbruch – Zusammenhang mit der Bestellung eines Erbbaurechts, Inf. 1979, 289; *Karrenbauer*, Der Gebäudeabbruch, BB 1985, 2288; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln, 9. Aufl. 1993; *Spitz*, Grundstücks- und Gebäudewerte in der Bilanz- und Steuerpraxis, Herne/Berlin 1996; *Wüllenkemper*, Urteilsanmerkung zum FG Köln v. 27.11.2013 – 7 K 2413/11, Gebäuderestwert und Abbruchkosten eines in Abbruchabsicht erworbenen Gebäudes keine vergeblichen Werbungskosten, EFG 2014, 530; *IDW*, RS IFA 2, Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz.

Siehe auch vor Anm. 290.

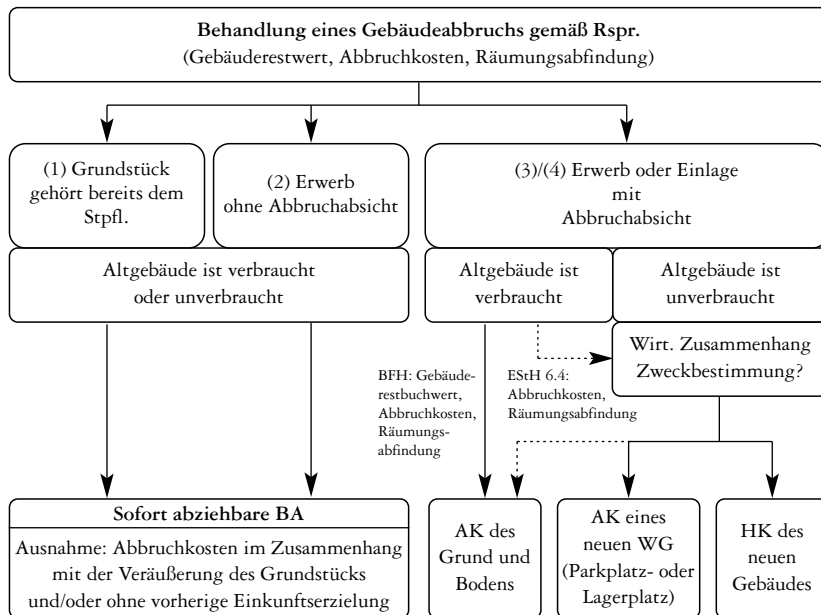
### aa) Grundsätze der in der Praxis angewendeten Rechtsprechung

#### 350 (1) Überblick und Geltungsbereich

Die – uE krit. zu beurteilende (s. Anm. 365) – Rspr. unterscheidet zwischen Gebäuden, bei denen der Entschluss zum Abbruch erst nach ihrer Anschaffung oder Herstellung gefasst wurde (s. Anm. 355) und Gebäuden, die bereits in der Absicht des Abbruchs angeschafft wurden (s. Anm. 360f.). Bei Erwerb in Abbruchabsicht ist darüber hinaus die Unterscheidung zwischen unverbrauchten und verbrauchten Gebäuden (s. Anm. 354) sowie der Behandlung des abgebrochenen Gebäudes



selbst und der Abbruch- und Abfindungskosten relevant (s. Abb. 9). Diese typisierende BFH-Rspr. findet sich in EStH 6.4 wieder (zur Ausnahme in Bezug auf die Behandlung von Abbruchkosten eines verbrauchten Gebäudes s. Anm. 363). Es gilt, dass AfaA für Gebäuderestwerte vorzunehmen und Abbruch- und Abfindungskosten sofort abziehbar sind, wenn keine Einbeziehung in die HK erfolgen muss (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [835]; BFH v. 1.12.1992 – IX R 333/87, BStBl. II 1994, 12; BFH v. 20.4.1993 – IX R 122/88, BStBl. II 1993, 504; BFH v. 28.9.2010 – IX R 37/09, BFH/NV 2011, 36; FG Köln v. 27.11.2013 – 7 K 2413/11, EFG 2014, 527, mwN, rkr.).



**Abbildung 9:** Sachverhaltsunterscheidungen zur einkommensteuerlichen Behandlung der Gebäudeabbruchkosten gemäß Rechtsprechung

Die Rspr. zum Erwerb in Abbruchabsicht gilt auch für eine Einlage in das BV. Gemäß FG Ba.-Württ. (FG Ba.-Württ. v. 5.7.2011 – 2 K 4725/09, DStRE 2012, 1173, rkr.) sind Abrisskosten HK, wenn das Gebäude bereits mit der Absicht in das BV eingelegt wird, es später abzureißen. Dies wurde vom FG Düss. (FG Düss. v. 23.2.2016 – 10 K 2708/15 F, EFG 2016, 713, rkr.) für das Einbringen in eine PersGes. bestätigt. Die Übertragung dieser Grundsätze auf den Erwerb in Abbruchabsicht im Wege vorweggenommener Erbfolge bei einer Mitunternehmerschaft (vgl. FG Ba.-Württ. v. 17.1.2019 – 3 K 1425/17, EFG 2019, 1076, nrkr.) wurde zur Revision beim BFH (Az. BFH III R 17/19) zugelassen.

351 (2) **Bedeutung des Zeitpunkts der Abbruchabsicht**

**Der Entschluss zum Abbruch** hat nach der Rspr. Bedeutung für die Behandlung der AK des bebauten Grundstücks (vgl. insbes. BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620). Bei einem Gebäudeerwerb in Abbruchabsicht wird vom BFH ein weiterreichendes Ziel, nämlich die Herstellung eines neuen WG unterstellt und daraus ein unmittelbarer Zusammenhang der AK mit den später beabsichtigten Maßnahmen (zB zum Neubau) abgeleitet (BFH v. 4.12.1984 – IX R 5/79, BStBl. II 1985, 208; BFH v. 20.4.1993 – IX R 122/88, BStBl. II 1993, 504; BFH v. 23.12.2004 – III B 160/03, BFH/NV 2005, 1075, Rz. 40).

- ▶ *Bedeutung des Entschlusszeitpunkts*: Entschließt sich der Stpfl. erst nach Abschluss des Anschaffungsgeschäfts zum Abbruch, so gelten die Regeln für Altbesitz, dh., Abbruchkosten und Restbuchwert des abgebrochenen Gebäudes sind sofort abziehbare BA (vgl. BFH v. 28.3.1973 – I R 115/71, BStBl. II 1973, 678; BFH v. 13.4.2010 – IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799, unter II.1 mwN; vertiefend s. Anm. 355).
- ▶ *Vertragsabschluss als maßgeblicher Zeitpunkt*: Zur Beurteilung, ob der Stpfl. den Entschluss zum Abbruch vor oder nach der Anschaffung oder dem „Erwerb“ (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620) des bebauten Grundstücks gefasst hat, kommt es auf den Zeitpunkt der notariellen Beurkundung des Kaufvertrags und nicht auf die Übergabe des Grundstücks an (BFH v. 6.2.1979 – VIII R 105/75, BStBl. II 1979, 509; BFH v. 4.2.2004 – X R 24/02, BFH/NV 2004, 787; BFH v. 5.9.2005 – IX B 156/04, BFH/NV 2006, 275, mwN).

**Beispiel:**

Ziehen alle Mieter nach Abschluss des Verkaufsvertrags aus, obwohl der neue Erwerber mit der Weitervermietung einverstanden war, und führt dieser Auszug beim Erwerber noch vor der Übergabe zum Abbruch, so liegt uE ein Erwerb ohne Abbruchabsicht vor, da im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags die Absicht der Einkunftserzielung (Vermietung) noch vorlag.

352 (3) **Nachweis der Abbruchabsicht**

**Feststellung der Abbruchabsicht**: Die Abbruchabsicht lässt sich anhand von Indizien feststellen, wenn sich konkrete Anhaltspunkte zB im Kaufvertrag, in Äußerungen während der Kaufverhandlungen oder in betrieblichen Unterlagen finden oder wenn sie sich aus Maßnahmen zur Vorbereitung des Abbruchs ergeben (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 [625 f.]). Hilfsweise kann auf die Abbruchabsicht aus anderen Umständen geschlossen werden, zB aus einer Abbruchverpflichtung, aus unterlassener Nutzung nach der Anschaffung und besonders aus einem tatsächlichen Abbruch in engem zeitlichem Zusammenhang mit dem Anschaffungsgeschäft.

**Anscheinsbeweis bei Abbruch innerhalb von drei Jahren**: Einen „Beweis des ersten Anscheins“ sieht der BFH beim Abbruch innerhalb von drei Jahren als gegeben an (so BFH v. 13.11.1979 – VIII R 93/73, BStBl. II 1980, 69; BFH v. 12.6.2006 – I B 109/05, BFH/NV 2006, 1853; BFH v. 13.4.2010 – IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799, mwN; EStH 6.4). Maßgebend für den Beginn der typisierenden Frist ist gem. Rspr. der Abschluss „des obligatorischen Rechtsgeschäfts“ (BFH v. 6.2.1979 – VIII R 105/75, BStBl. II 1979, 509; krit. zur Brauchbarkeit des Zeitkriteriums als Indiz für

die Abbruchabsicht vgl. *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 374).

- ▶ *Ein Abbruch innerhalb von drei Jahren* spricht aber nur im Zweifel für das Bestehen einer Abbruchabsicht, nicht aber wenn – wie im Fall BFH v. 6.2.1979 (BFH v. 6.2.1979 – VIII R 105/75, BStBl. II 1979, 509) – feststeht oder jedenfalls dem Stpfl. nicht widerlegt worden ist, dass er zur Zeit der Anschaffung das Gebäude nur umbauen wollte.
- ▶ *Kein umgekehrter Anscheinsbeweis bei Überschreitung der Dreijahresfrist:* Kommt es nicht zum Abbruch innerhalb der Frist von drei Jahren, ergibt sich daraus nicht umgekehrt ein Anscheinsbeweis dafür, dass die bei der Anschaffung unstreitig vorhanden gewesene Abbruchabsicht aufgegeben worden sei. In besonders gelagerten Fällen, zB bei großen Arrondierungskäufen, kann auch bei einem Abbruch mehr als drei Jahre nach dem Anschaffungsgeschäft der Beweis des ersten Anscheins für Abbruchabsicht sprechen (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; EStH 6.4). Allerdings hat der BFH v. 13.11.1979 (BFH v. 13.11.1979 – VIII R 93/73, BStBl. II 1980, 69) bei einem (geplanten) Abbruch nach zehn Jahren die langfristige Zwischennutzung in den Vordergrund gestellt und die Abbruchabsicht verneint.

**Die Beweislast** für das Bestehen der Abbruchabsicht trifft grds. das FA, weil es sich um einen steuererhöhenden Umstand handelt. Wird der Beweis mit Hilfe des vorstehend beschriebenen Anscheinsbeweises erbracht, reicht zu dessen Entkräftung durch den Stpfl. der Nachweis eines Umstands aus, der die ernsthafte Möglichkeit eines anderen Grundes für den Abbruch ergibt (vgl. zB *Seer* in *Tipkel/Kruse*, § 96 FGO Rz. 44 [10/2011]). Dann trägt das FA (wieder) die objektive Beweislast, dass das Gebäude in Abbruchabsicht erworben wurde (vgl. BFH v. 13.11.1979 – VIII R 93/73, BStBl. II 1980, 69; dies gilt jedoch nicht für die Feststellungs- und Beweislast beim Nachweis von WK; s. BFH v. 27.11.2011 – IX B 149/10, BFH/NV 2011, 791). In die Beweiswürdigung sind die gesamten Umstände des Streitfalls einzubeziehen (BFH v. 12.6.2006 – I B 109/05, BFH/NV 2006, 1853).

- ▶ *Widerlegung des Anscheinsbeweises* durch den Stpfl. (dh. Erwerb ohne Abbruchabsicht) wird von der Rspr. insbes. bei nach Abschluss des Kaufvertrags bekannt gewordenen Fehlmaßnahmen aufgrund mangelnder Rentabilität oder technischer Unrealisierbarkeit der geplanten Umbauaufwendungen bejaht (BFH v. 6.2.1979 – VIII R 105/75, BStBl. II 1979, 509; BFH v. 15.10.1996 – IX R 2/93, BStBl. II 1997, 325, betr. Totalabriss anstelle des geplanten Teilabbruchs: nur Anteil für Teilabbruch gehört zu HK; BFH v. 9.7.1985 – IX R 53/80, BFH/NV 1986, 217, betr. mangelnder Eignung des Gebäudes für die Zwecke des Stpfl.). Dabei ist es unerheblich, ob der Stpfl. das Gebäude freiwillig oder aufgrund behördlicher oder gerichtlicher Anordnung abbricht (BFH v. 20.4.1993 – IX R 122/88, BStBl. II 1993, 504; BFH v. 6.12.1995 – X R 116/91, BStBl. II 1996, 358; BFH v. 31.7.2007 – IX R 51/05, BFH/NV 2008, 933).
- ▶ *Keine Widerlegung des Anscheinsbeweises* liegt bei „bedingter Abbruchabsicht“ vor, dh. wenn der Käufer den Abbruch des Gebäudes für den Fall der Undurchführbarkeit eines Umbaus bereits beim Kaufvertrag billigend in Kauf genommen hat (BFH v. 13.4.2010 – IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799, mwN). Ebenfalls keine Widerlegung und somit einen Erwerb in Abbruchabsicht sieht der BFH v. 5.9.2005 (BFH v. 5.9.2005 – IX B 156/04, BFH/NV 2006, 275) bei „Wahrnehmungen von Zeugen nach dem maßgeblichen Zeitpunkt des Grundstückskaufs“.

353 (4) Bestandteile der beim Abbruch entstehenden Kosten

**Abbruchkosten:** Zu den Abbruchkosten gehören sowohl (externe Dienstleistungs-)Kosten für den Abbruch selbst als auch die vorher ggf. anfallenden Entrümpelungs- und Aufräumkosten. Sie können sofort abzugsfähige BA, HK eines Neubaus oder eines neuen WG oder AK des Grund und Bodens sein (s. Abb. 9 und Anm. 355–363).

**Abfindungen (Abstandszahlungen, Räumungsabfindung)** sind Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Errichtung eines neuen Gebäudes zur Ablösung von Nutzungsrechten Dritter an dem abzubrechenden Gebäude oder dem zu bebauenden Grund und Boden anfallen. Wie die Abbruchkosten können sie sofort abzugsfähige BA, HK eines Neubaus oder eines neuen WGs oder AK des Grund und Bodens sein (s. Abb. 9 und Anm. 355–363).

**Absetzung wegen außergewöhnlicher Abnutzung:**

- ▶ *Der Restbuchwert eines Betriebsgebäudes* ist im Falle eines Abbruchs in Anlehnung an die ständige BFH-Rspr. je nach Sachverhalt (s. Abb. 9) entweder nach § 7 Abs. 1 Satz 7 abzusetzen oder in die HK des neu errichteten Gebäudes, Grund und Boden oder ggf. eines anderen WG einzurechnen (s. Anm. 355–363). Dies gilt wohl auch, soweit die Abrisskosten den Abbruch von Betriebsvorrichtungen des Altgebäudes betreffen (so *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 214).
- ▶ *Der Restbuchwert eines noch nicht verbrauchten Wohngebäudes*, das zuvor nicht zur Erzielung von Einkünften genutzt wurde: Hier gilt die vom BFH (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620) getroffene Unterscheidung nach der Abbruchabsicht nicht, dh., der Restbuchwert wird gem. BFH v. 16.4.2002 (BFH v. 16.4.2002 – IX R 50/00, BStBl. II 2002, 805) im Zusammenhang mit der Errichtung des Neubaus gesehen und bildet HK des neu errichteten Gebäudes.

354 (5) Abgrenzung zwischen verbrauchten und unverbrauchten Gebäuden

**Der Begriff „verbrauchttes Gebäude“** (BFH v. 6.11.1968 – I 64/65, BStBl. II 1969, 35) ist synonym zu den Begriffen „objektiv wertloses Gebäude“ (BFH v. 28.3.1973 – I R 115/71, BStBl. II 1973, 678) oder „technisch oder wirtschaftlich verbrauchtes Gebäude“ (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620) zu verwenden.

- ▶ *Eine rein wirtschaftlich begründete Abnutzung* reicht zur Einstufung als verbrauchtes Gebäude aus: War das Gebäude zum Zeitpunkt des Abbruchs technisch noch nicht verbraucht, so gilt es doch infolge des Entschlusses des Stpfl. zum Abbruch als wirtschaftlich verbraucht (BFH v. 28.3.1973 – I R 115/71, BStBl. II 1973, 678; BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 [624]; BFH v. 22.8.1984 – I R 198/80, BStBl. II 1985, 126, unter II.2.a; BFH v. 17.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301, unter II.1.a; aA wohl BFH v. 15.12.1981 – VIII R 116/79, BStBl. II 1982, 385, der die Abbruchabsicht im Falle einer mehrjährigen Zwischennutzung für den Nachweis des wirtschaftlichen Verbrauchs als nicht ausreichend ansieht).
- ▶ *Wirtschaftlich verbraucht* ist ein Gebäude, wenn für Erwerber und Veräußerer „die Möglichkeit einer wirtschaftlich sinnvollen Verwendung durch Nutzung oder anderweitige Veräußerung endgültig entfallen ist“ (BFH v. 15.2.1989 – X R 97/87, BStBl. II 1989, 604; vgl. IDW RS IFA 2, Stand: 15.7.2014, Rz. 40), bspw. wenn sich nach Kündigung eines bestehenden Mietverhältnisses heraus-

stellt, dass das auf die besonderen Bedürfnisse des Mieters ausgerichtete Gebäude weder anderweitig vermietet noch veräußert werden kann (vgl. BFH v. 17.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301, unter II.1.a; zur Überlagerung mit der nicht stbaren Grundstücksveräußerung s. BFH v. 31.7.2007 – IX R 51/05, BFH/NV 2008, 933).

- ▶ *Technisch verbraucht* ist ein Gebäude bspw. wegen mangelnder Standfestigkeit (Baufälligkeit) oder wenn es aufgrund kumulativer Baumängel nicht mehr dem derzeitigen technischen Standard entspricht (bspw. ungedämmte Außen- und Kellerwände in Verbindung mit dünnen Stahlbetondecken ohne ausreichenden Luft- und Trittschallschutz in Verbindung mit unterdimensionierten, einfach verglasten Holzfenstern und einer veralteten Haustechnik [Gas-, Strom- und Wasserversorgung]; s. hierzu BFH v. 31.7.2007 – IX R 51/05, BFH/NV 2008, 933, Rz. 3 iVm. Rz. 16).

**Der Begriff „unverbrauchtes Gebäude“** ergibt sich aus der Negativabgrenzung zum „verbrauchten Gebäude“ und umfasst die Möglichkeit zur weiteren technischen und wirtschaftlichen Nutzung durch Eigenverwendung, Vermietung, Verpachtung oder Veräußerung (BFH v. 17.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301, unter II.1.a). Zur Abgrenzung sind gemäß BFH v. 15.2.1989 (BFH v. 15.2.1989 – X R 97/87, BStBl. II 1989, 604) die jeweiligen Umstände des Einzelfalls heranzuziehen.

## (6) Anschaffung von Gebäuden ohne Abbruchabsicht

355

**Sachverhalte eines Erwerbs ohne Abbruchabsicht:** Siehe Anm. 352 „Widerlegung des Anscheinsbeweises“.

**Restbuchwerte von Gebäuden ohne Abbruchabsicht** sind beim Erwerb nach stRspr. idR als AfaA gem. § 7 Abs. 1 Satz 7 abzusetzen (BFH v. 28.3.1973 – I R 115/71, BStBl. II 1973, 678; BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 [624]; BFH v. 4.3.1998 – X R 151/94, BFH/NV 1998, 1086; BFH v. 26.6.2001 – IX R 22/98, BFH/NV 2002, 16; BFH v. 22.1.2003 – X R 36/01, BFH/NV 2003, 765). „Bei einem Erwerb des Objekts ohne Abbruchabsicht ist das spätere Motiv des Steuerpflichtigen für den Abbruch grundsätzlich unerheblich“ (BFH v. 9.3.2009 – IX B 120/08, BFH/NV 2009, 964; zur Ausnahme im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Grundstücks s. „Kein Abzug von Abbruchkosten und AfaA“). Sofern ein Teil der alten Bausubstanz allerdings im Neugebäude verwendet wird, ist der anteilige Buchwert in die HK des Neugebäudes einzurechnen (BFH v. 28.6.1977 – VIII R 115/73, BStBl. II 1977, 725).

**Abbruchkosten beim Gebäudeerwerb ohne Abbruchabsicht** sind vor dem Hintergrund der bisherigen Nutzung des abgerissenen Gebäudes als laufende BA (oder WK) sofort abziehbar (BFH v. 28.3.1973 – I R 115/71, BStBl. II 1973, 678; BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 [624]; BFH v. 13.12.2000 – IX B 106/00, BFH/NV 2001, 766; BFH v. 31.7.2007 – IX R 51/05, BFH/NV 2008, 933). Der BFH bejaht den WKAbzug, wenn der Grund für den Abriss (Mängel) in der Zeit der Vermietung vor Aufgabe einer Vermietungsabsicht entstanden ist, selbst wenn später ein privat genutztes Gebäudes errichtet wird. Die (künftige) Eigennutzungsabsicht führt gemäß BFH „nicht zu einer Überlagerung des durch die frühere Vermietung veranlassten Abbruchs“ (BFH v. 31.7.2007 – IX R 51/05, BFH/NV 2008, 933).

**Teilabbruch und Umbau ohne Abbruchabsicht** sind estl. analog zum vollständigen Gebäudeabbruch ohne Abbruchabsicht zu behandeln, dh., eine AfaA gem. § 7 Abs. 1 Satz 7 für Gebäudeteile, die anlässlich des Umbaus entfernt werden, ist vorzunehmen (BFH v. 13.1.1998 – IX R 58/95, BFH/NV 1998 1080; BFH v. 4.2.2004 – X R 24/02, BFH/NV 2004, 787, mwN). Sofern im Zeitpunkt des Erwerbs nur Teilabbruchabsicht bestand, die wegen der sehr schlechten Bausubstanz jedoch in einen Totalabriss und Neubau mündete, sind diejenigen Abbruchkosten und Teile des Gebäuderestwerts als BA bzw. WK sofort abziehbar, für die beim Erwerb keine Teilabbruchabsicht bestand (BFH v. 15.10.1996 – IX R 2/93, BStBl. II 1997, 325, mwN).

**Kein Abzug von Abbruchkosten** und AfaA ist hingegen möglich, wenn diese „ausschließlich oder ganz überwiegend durch eine nachfolgende Veräußerung des Grundstücks oder die geplante Selbstnutzung des Neubaus veranlasst sind“ (BFH v. 9.3.2009 – IX B 120/08, BFH/NV 2009, 964, mwN). In diesen Fällen ordnet der BFH (BFH v. 13.12.2000 – IX B 106/00, BFH/NV 2001, 766) den Werteverlust dem Vermögensbereich zu (so auch FG Nürnberg v. 26.7.2017 – 5 K 793/15, DStRE 2018, 1287, Rz. 77, rkr., zu den Abbruchkosten einer Abbruchentscheidung, die erst nach der Entsch. zur künftigen Eigennutzung getroffen wurde).

**Erbbaurecht:** Bestellt der Eigentümer eines privaten Grundstücks einem Dritten ein Erbbaurecht und bricht dieser das auf dem Grundstück stehende Gebäude entsprechend der ihm vom Eigentümer im Erbbaurechtsvertrag eingeräumten Berechtigung ab, so wird der Erbbauberechtigte wirtschaftlicher Eigentümer. Die Hingabe des Gebäudes kann WK zur Erzielung der Erbbauzinsen bilden, soweit nicht in den Erbbauzinsen ein Entgelt für das Gebäude enthalten ist und sofern die Anschaffung des Grundstücks mit dem Gebäude nicht in der Absicht erfolgt ist, daran ein Erbbaurecht zu bestellen und dabei den Wert des Gebäudes zu opfern (BFH v. 19.1.1982 – VIII R 102/78, BStBl. II 1982, 533).

356–359 Einstweilen frei.

## 360 (7) Erwerb und Abriss unverbrauchter Gebäude in Abbruchabsicht

**Maßgeblichkeit der Zweckbestimmung:** Besteht Abbruchabsicht eines unverbrauchten Gebäudes (zum Begriff s. Anm. 354), so hängt die Behandlung des Restbuchwerts und der Abbruchkosten nach der Rspr. davon ab, zu welchem Zweck der Erwerb und der geplante Abbruch erfolgt (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; BFH v. 13.4.2010 – IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799, mwN; EStH 6.4). Die folgenden Ausführungen gehen von der Voraussetzung aus, dass der Stpfl. seine zur Zeit des Anschaffungsgeschäfts bestehende Verwendungsabsicht verwirklicht (zur Änderung der Verwendungsabsicht s. Anm. 362).

**Restbuchwert und Abbruchkosten des Altgebäudes als Herstellungskosten eines Neubaus:** Plant der Stpfl. nach dem Abbruch des unverbrauchten Gebäudes auf dem freigemachten Boden die Herstellung eines neuen Gebäudes, so gehören nach stRspr. der zur Zeit des Abbruchs bestehende Restbuchwert des angeschafften Gebäudes und die Abbruchkosten zu den HK des neuen Gebäudes, sofern ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Herstellung besteht (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; BFH v. 4.12.1984 – IX R 5/79, BStBl. II 1985, 208; BFH v. 20.4.1993 – IX R 122/88, BStBl. II 1993, 504; BFH v. 13.12.2005 – IX R 24/03, BStBl. II 2006, 461 mwN; dies sogar in Bezug auf den zum Neubau erforderli-

chen Abbruch des BV bejahend: BFH v. 25.1.2006 – I R 58/04, BStBl. II 2006, 707; zur Kritik s. Stellungnahme in Anm. 365).

**Restbuchwert und Abbruchkosten als Herstellungskosten eines anderen Wirtschaftsguts:** Abbruchkosten und AfaA sind in die HK eines neuen WG einzubeziehen, wenn der Stpfl. nach dem Abbruch des Gebäudes auf dem freigemachten Boden die Herstellung von Park- oder Lagerplätzen oder einer Zufahrtsstraße plant (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; BFH v. 4.12.1984 – IX R 5/79, BStBl. II 1985, 208; BFH v. 20.4.1993 – IX R 122/88, BStBl. II 1993, 504, mwN; EStH 6.4). Herstellung eines neuen WG liegt gem. BFH bereits vor, wenn der Stpfl. das Grundstück „irgendwie nutzt“, dh., die Zuordnung der AfaA und der Abrisskosten des Altgebäudes erfolgt auch, wenn – bei unbefestigten Lager- oder Parkplätzen – keine weiteren Aufwendungen anfallen.

**Abfindungs- und Abstandszahlungen,** die bspw. an Mieter zur vorzeitigen Räumung geleistet werden, gehören gem. BFH (BFH v. 9.2.1983 – I R 29/79, BStBl. II 1983, 451, Rz. 13) ebenfalls zu den HK des neu zu errichtenden Gebäudes oder eines anderen WG, sofern das Ziel einer Neubebauung verfolgt wird (BFH v. 1.10.1975 – I R 243/73, BStBl. II 1976, 184; BFH v. 18.5.2004 – IX R 57/01, BStBl. II 2004, 872, mwN). Werden die Abfindungszahlungen zur anschließenden Vermietung des unbebauten Teils des Grundstücks als Freifläche geleistet, handelt es sich gemäß BFH v. 18.5.2004 (BFH v. 18.5.2004 – IX R 57/01, BStBl. II 2004, 872, unter II.3) um AK des Grund und Bodens. Diese Rspr. ist uE insbes. dann abzulehnen, wenn die Abfindungen mit der Einkunftserzielung der vergangenen Jahre zusammenhängen; s. auch Stellungnahme in Anm. 365.

**Anschaffungskosten des Grund und Bodens:** Nur wenn der Stpfl. mit dem Abbruch des (noch nicht verbrauchten) Gebäudes das alleinige Ziel verfolgt, eine freie Fläche zu erwerben, so sind die gesamten AK des bebauten Grundstücks zuzüglich der Abbruchkosten (abzüglich Materialerlös) den AK des Grund und Bodens zuzurechnen (vgl. BFH v. 28.3.1973 – I R 115/71, BStBl. II 1973, 678; BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 [625]; BFH v. 7.9.2004 – IX R 1/03, HFR 2005, 743, mwN; s. auch Anm. 365).

**Teilabbruch und Umbau eines unverbrauchten Gebäudes** sind estl. analog zum vollständigen Gebäudeabbruch zu behandeln, dh., der Restwert des alten Gebäudes und die Abbruchkosten gehören grds. zu den HK des neu gestalteten (umgebauten) Gebäudes. Die entwickelten Grundsätze zum Totalabbruch sind auch beim Teilabbruch anwendbar (BFH v. 15.12.1996 – IX R 2/93, BStBl. II 1997, 325). Auch hier erfolgt die Trennung in Erwerb mit und ohne Abbruchabsicht: Bestand im Kaufzeitpunkt die Absicht, einen erweiternden Umbau mit Erhalt der Bausubstanz durchzuführen, was sich im Nachhinein jedoch als unrealisierbar erwies, gehören die Abbruchkosten und der Restwert des (dann komplett) abgerissenen Gebäudes nur insoweit zu den HK des Neugebäudes, als sie auf Gebäudeteile entfallen, die bei Durchführung des im Erwerbszeitpunkt geplanten Umbaus ohnehin hätten entfernt werden sollen. Der übrige Teil der Abbruchkosten und des Gebäuderestwerts sind dem Erwerb „ohne Abbruchabsicht“ zuzuordnen und als WK abziehbar (BFH v. 15.12.1996 – IX R 2/93, BStBl. II 1997, 325; BFH v. 13.4.2010 – IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799; zur Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei der Wiederherstellung eines untergegangenen oder teilzerstörten WG [Vollverschleiß] s. Anm. 285).

**Absetzungen für Abnutzung bei vorübergehender Nutzung:** Nutzt der Stpfl. das Gebäude noch zwischen Anschaffung und geplantem Abbruch, so ist der Kauf-

preis gemäß Rspr. auf Boden und Gebäude aufzuteilen (s. dazu allg. Anm. 311 f.). Von den AK des Gebäudes sind AfA nach der betriebsgewöhnlichen ND vorzunehmen (vgl. BFH v. 15.12.1981 – VIII R 116/79, BStBl. II 1982, 385; aA *Rose/Telkamp*, FR 1977, 429; *Schürer-Waldheim*, StuW 1983, 225) und beim Abbruch ist der Restbuchwert des Gebäudes auf Boden oder Neubau umzubuchen (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 [625]; krit. hierzu *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 373).

361 **(8) Anmietung oder Pacht unverbraucherter Gebäude in Abbruchabsicht**

**Mietet oder pachtet der Steuerpflichtige ein Grundstück in Abbruchabsicht**, so ist der Vorgang wirtschaftlich genauso zu beurteilen, als wenn er dem Verpächter die Abbruchkosten erstattet und dieser selbst abbricht. Es handelt sich in beiden Fällen um Aufwendungen zu dem Zweck, das gepachtete Grundstück nutzen zu können. Die Abbruchkosten gehören uE weder zu den HK des Neubaus noch liegt ein entgeltlicher Erwerb eines immateriellen WG von einem Dritten vor (s. § 5 Abs. 2). Da auch der Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens (RAP) nur im Falle einer im Miet- oder Pachtvertrag vereinbarten Mindestlaufzeit möglich ist (bei Erfüllung des Kriteriums der bestimmten Zeit), sind die Aufwendungen bei kündbaren Miet- oder Pachtverträgen uE als BA sofort abziehbar. Bei einer Übertragung der BFH-Rspr. zu den Mietereinbauten (s. Anm. 345 f.) im Zusammenhang mit der sehr weiten Auslegung des Herstellungsbegriffs beim Gebäudeabriss in Abbruchabsicht scheint aber auch in diesem Sachverhalt die Berücksichtigung als HK des Neugebäudes nicht ausgeschlossen (zu Kritik s. Anm. 365).

362 **(9) Besonderheiten bei Änderung der Verwendungsabsicht im Rahmen der Anschaffung eines unverbrauchten Gebäudes**

**Bedeutung der tatsächlichen Verwendung des angeschafften Gebäudes:** Der BFH macht die Beurteilung der AK eines in Abbruchabsicht erworbenen Gebäudes nicht nur von der zur Zeit des Anschaffungsgeschäfts bestehenden Absicht, sondern zusätzlich vom tatsächlichen Abbruch abhängig. Damit ist die Abbruchabsicht allein ein für die Qualifizierung der AK des Gebäudes unvollständiges Tatbestandsmerkmal. Daraus folgt uE, dass auch eine von der zur Zeit der Anschaffung bestehenden Absicht abweichende tatsächliche Verwendung des angeschafften Gebäudes die Qualifizierung seiner AK beeinflusst, und zwar rückwirkend auf den Anschaffungszeitpunkt. Im Einzelnen ergibt sich bei dieser Auffassung Folgendes:

- ▶ *Aufgabe der zur Zeit des Anschaffungsgeschäfts bestehenden Abbruchabsicht:* Boden und Gebäude sind mit den auf sie entfallenden Teilen der AK zu aktivieren. Erfolgte die Aufteilung nach dem Verhältnis der Teilwerte von Boden und Gebäude aus der Sicht der Stpfl. (s. Anm. 311, 312) und wurde der Teilwert des Gebäudes wegen der ursprünglichen Abbruchabsicht entsprechend (zu) niedrig geschätzt, sind bei Aufgabe der Abbruchabsicht uE Korrekturen vorzunehmen. Der Gebäudeteilwert ist unter Berücksichtigung der (nun doch vorgesehenen) weiteren Nutzung höher zu schätzen, und die Aufteilung uE rückwirkend zu Gunsten des Gebäudes zu berichtigen, desgleichen ggf. die Höhe der bereits vorgenommenen AfA, wenn die betriebsgewöhnliche ND nunmehr länger geschätzt wird.



- ▶ *Neubau statt Nutzung des Grund und Bodens:* Erwarb der Stpfl. das bebaute Grundstück in der Absicht, das nicht verbrauchte Gebäude abzureißen und nur den Boden zu nutzen (zB als sog. Sperrgrundstück), errichtet er dann aber nach Abbruch einen Neubau, so sind Restbuchwert und Abbruchkosten abzüglich Materialerlös nach den Grundsätzen der Rspr. des BFH (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 [625]) wie bei einem ursprünglich geplanten Neubau als HK des Neubaus zu behandeln.
- ▶ *Nutzung des Grund und Bodens statt Neubau:* Der nach dem Abbruch als HK des geplanten Neubaus auf dem Gebäudekonto aktivierte Restbuchwert des Gebäudes sowie die Abbruchkosten sind als nachträgliche AK des Grund und Bodens umzubuchen (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; FG Köln v. 27.11.2013 – 7 K 2413/11, EFG 2014, 527, rkr.), es sei denn, dass der Stpfl. seine Bauabsicht aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat (zB wegen eines inzwischen erlassenen Bauverbots), nicht verwirklichen kann; dann sind Restbuchwert und Abbruchkosten wie Aufwendungen für einen fehlgeschlagenen Bau (zB wegen Verstoßes gegen ein Bauverbot wieder abgebrochen) im Jahr des Abbruchs auszubuchen (glA *Offerhaus*, StBp. 1978, 288 [290]; stets für Ausbuchung *Beisse*, Inf. 1978, 529 [534]).

#### (10) Anschaffung verbrauchter Gebäude in Abbruchabsicht

363

**Keine Anschaffungskosten des Gebäudes:** Ist das abgebrochene Gebäude verbraucht, so ist anzunehmen, dass weder der Veräußerer für das Gebäude etwas verlangt noch der Erwerber für das Gebäude etwas bezahlen will, dh. sein Teil- bzw. Verkehrswert ist mit 0 € anzusetzen (vgl. BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; BFH v. 15.2.1989 – X R 97/87, BStBl. II 1989, 604). Die AK entfallen dann gemäß BFH-Rspr. voll auf den Grund und Boden (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 [625]; EStH 6.4). Davon ist bspw. auszugehen, wenn sich der Veräußerer verpflichtet hat, das Gebäude noch vor Übergabe des Grundstücks abzureißen. Der Restbuchwert von in Abbruchabsicht erworbenen Gebäuden sollte uE unabhängig von ihrer Einstufung als verbraucht oder unverbraucht dem Grund und Boden zugerechnet (zur Begründung s. Anm. 365) und nur beim Teilabbruch ggf. eine Zuordnung zu den HK des neuen Gebäudes vorgenommen werden.

**Abbruchkosten** eines verbrauchten Gebäudes sieht der BFH ebenfalls als unmittelbare Folgekosten des Erwerbsvorgangs und somit als ANK des Grund und Bodens an (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620). Hier weicht EStH 6.4 von der BFH-Rspr. ab und ermöglicht – je nach wirtschaftlichem Zusammenhang – darüber hinaus auch die Einbeziehung in die HK eines neuen WGs oder eines neu zu errichtenden Gebäudes. Im Falle der Abbruchkosten ist uE der BFH-Rspr. zu folgen; allerdings sollte die Behandlung als ANK des Grund und Bodens grds. unabhängig vom Vorliegen eines verbrauchten oder unverbrauchten Gebäudes, sondern vielmehr nach den Kriterien Erweiterung und wesentliche Verbesserung sowie Voll- oder Teilabbruch erfolgen (s. Kritik an den Rechtsprechungsgrundsätzen in Anm. 365).

**Abfindungs- und Räumungskosten** sollten uE das Schicksal der Abbruchkosten als nachträgliche AK des Grund und Bodens teilen (s. auch BFH v. 18.5.2004 – IX R 57/01, BStBl. II 2004, 872), sofern sie zu einer Erweiterung oder wesentlichen

Verbesserung führen und ein Vollabbruch vorliegt; s. Abb. 10 „Stellungnahme zur einkommensteuerlichen Behandlung eines Gebäudeabbruchs“ in Anm. 365).

364 Einstweilen frei.

### 365 bb) Kritik an den Rechtsprechungsgrundsätzen

Die vom BFH (grundlegend BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 [625]) seit Jahren vorgenommene, stark typisierende Rspr. zum Gebäudeabbruch mit den beiden Differenzierungskriterien „mit und ohne Abbruchabsicht“ sowie „unverbrauchtes und verbrauchtes Gebäude“ verstößt uE gegen den handelsrechtl. AK- bzw. HK-Begriff. Darüber hinaus scheint der BFH den Gebäudeabbruch inzwischen isoliert von der übrigen Rspr. zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand und den anschaffungsnahen Aufwendungen zu betrachten, was gerade in Verbindung mit den neueren Urteilen zur Erweiterung und wesentlichen Verbesserung (s. Anm. 271 f. und 480 ff.) zu Inkonsistenzen führt.

**Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Anschaffungskosten- und Herstellungskostenbegriffs:** BFH v. 12.6.1978 (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 [624]) stützt sich zwar auf die Begriffe der AK und HK, legt diese jedoch stl. aus, da „für die Bewertung der Wirtschaftsgüter ... grundsätzlich keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz [besteht]“ (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 [625]; s. Anm. 225). Der Beschluss des Großen Senats v. 4.7.1990 (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [833]) geht hingegen von der Maßgeblichkeit des handelsrechtl. HKBegriffs aus; s. Anm. 161, 180 und 225 f. Greift die Maßgeblichkeit, sind die Kriterien des § 255 HGB (zu den AK und HK) und des § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB (Einzelbewertungsprinzip) beim Abbruch von Gebäuden auch stl. relevant, was uE zu folgender Behandlung eines Gebäudeerwerbs in Abbruchabsicht führen müsste:

- ▶ *Vorrangige Prüfung des Kriteriums der Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung:* Beim Gebäudeabbruch ist uE vorrangig zu prüfen, ob dieser zu einer Erweiterung oder einer wesentlichen Verbesserung des Grundstücks oder des Gebäudes führt, da dann – unabhängig vom Vorliegen einer Abbruchabsicht oder dem beizulegenden Wert des Altgebäudes – Anschaffungs- oder Herstellungsaufwand vorliegt.
- ▷ *Die Differenzierung zwischen Voll- oder Teilabbruch* ist uE als nachgelagertes Kriterium beim Vorliegen von Anschaffungs- und Herstellungsaufwand und der dann notwendigen Zuordnung der beim Abbruch anfallenden Kosten zum Grund und Boden oder zum Gebäude heranzuziehen (s. Abb. 10 Stellungnahme zur einkommensteuerlichen Behandlung eines Gebäudeabbruchs). Kosten eines erweiterungs- oder (wesentlich) verbesserungsbedingten Vollabbruchs sind als nachträgliche AK des Grund und Bodens, Teilabbruchkosten als nachträgliche GebäudeHK zu erfassen. Dieses Abgrenzungskriterium berücksichtigt im Sinne des veranlassungsbedingten AK-Begriffs, dass der Kaufpreis beim Vollabbruch ausschließlich für den Erwerb eines unbebauten, bebaubaren Grundstücks bezahlt wird und – im Sinne des Einzelbewertungsprinzips des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB – dass das Altgebäude eben nicht als Bestandteil in das neue WG Gebäude eingeht (ebenso *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 373; *Karrenbauer*, BB 1985, 2288 [2295 f.]; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 171).

- ▷ *Einheitliche Behandlung der mit dem Gebäudeabbruch anfallenden Kosten:* Es sollten uE alle beim Abbruch anfallenden Kostenarten (Abfindungs- und Abbruchkosten sowie die AfaA des Gebäuderestbuchwerts) einheitlich behandelt und je nach Voll- oder Teilabbruch entweder vollständig den AK des Grund und Bodens oder den HK des Gebäudes zugeordnet werden. Eine unterschiedliche Zuordnung der Kostenarten ist uE kaum eindeutig im Sinne des veranlassungsbedingten Herstellungsbegriffs begründbar.

**Beispiel:**

Wird im Zentrum einer Großstadt ein altes Gebäude abgerissen, um darauf ein Neubäude mit mehr Geschossen zu errichten, wird die Nutzungs- und Gebrauchsmöglichkeit des Bodens und/oder Gebäudes erweitert, so dass uE – unabhängig von der Abbruchabsicht – Aktivierungspflicht besteht. Aufgrund des Einzelbewertungsprinzips wären uE im Falle des Totalabbruchs alle Kosten des Gebäudeabbruchs dem Grund und Boden zuzurechnen. Gleiches gilt für eine wesentliche Verbesserung in Form einer Wesensartveränderung und einer Gebrauchswertsteigerung, die in der Praxis häufig mit einem Teilabbruch einhergehen dürfte. Hier sollten uE alle beim Gebäudeabbruch anfallenden Kosten den HK des Neubäudes zugerechnet werden.

- ▶ *Das Vorliegen anschaffungsnaher Aufwendungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a) bei fehlender Erweiterung und wesentlicher Verbesserung* ist uE vorrangig noch vor dem Heranziehen des Kriteriums der Abbruchabsicht zu prüfen. Ist eine Subsumtion des jeweiligen Sachverhalts unter Abs. 1 Nr. 1a möglich, sind die mit dem Gebäudeabbruch anfallenden anschaffungsnahen Aufwendungen GebäudeHK per Fiktion (s. Anm. 481).
- ▶ *Abbruchabsicht anhand der Dreijahresfrist* ist uE erst nach der Verneinung der Erhaltung und wesentlichen Verbesserung sowie des anschaffungsnahen Aufwands zu prüfen. Zur Abgrenzung zwischen Anschaffungs- oder Herstellungsaufwand und sofort abziehbaren BA können an dieser Stelle die von der Rspr. entwickelten Kriterien zum Nachweis der Abbruchabsicht herangezogen werden (s. Anm. 352) – die vom BFH darüber hinaus noch vorgenommene Unterteilung in verbrauchte und unverbrauchte Gebäude ist jedoch hinfällig. Eine Zusammenfassung findet sich in der folgenden Abbildung:

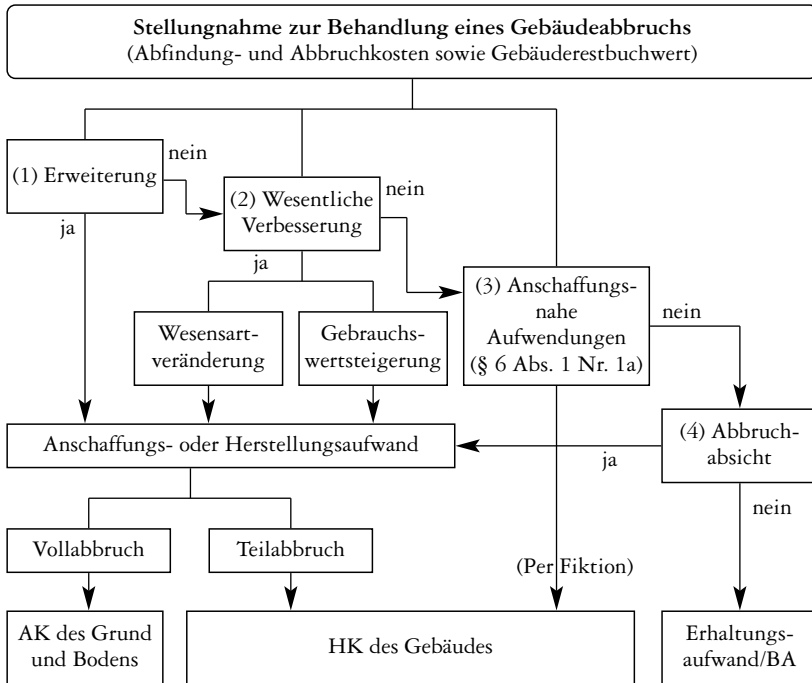


Abbildung 10: Stellungnahme zur einkommensteuerlichen Behandlung eines Gebäudeabbruchs

366–369 Einstweilen frei.

p) Dingliche Lasten

**Schrifttum:** Winkeljohann, Anmerkung zu BGH v. 28.6.1984 – I ZR 65/82, DB 1985, 227; Groh, Die vorweggenommene Erbfolge – ein Veräußerungsgeschäft? Zum Beschluß des Großen Senats vom 5.7.1990 GrS 4-6/89, DB 1990, 2196; L. Schmidt, Entgeltliche Veräußerung eines bebauten Betriebsgrundstücks unter Nießbrauchsvorbehalt, DStR 1990, 611; Hommel, Urteilsanmerkung zu BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02: Übernahme bestehender dinglicher Belastungen keine Anschaffungskosten des Grundstücks, BB 2005, 772; Weber-Grellet, Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht im Jahr 2005, BB 2006, 35; Spiegelberger/Schallmoser, Immobilien im Zivil- und Steuerrecht, Köln, 3. Aufl. 2018; Weber-Grellet, BB-Rechtsprechungsreport zu 2018 veröffentlichten bilanzsteuerrechtlichen BFH-Urteilen, BB 2019, 43.

370 aa) Überblick und Abgrenzung

**Begriff, Arten und Klassifizierung dinglicher Lasten:** Dingliche Lasten sind Belastungen, die den Eigentümer aufgrund dinglicher Rechte eines Dritten zu Leistungen verpflichten oder den Nutzwert des Eigentums mindern. Sie lassen sich inhaltlich in Sicherungs- und Verwertungsrechte, Nutzungsrechte (Grunddienstbarkeiten, Wohnungs-, Erbbaurechte und Nießbrauch) sowie Erwerbsrechte

(Vorkaufsrechte, Wiederkaufsrechte) einteilen. Derartige Lasten können grds. alle WG betreffen. In der Praxis beziehen sie sich meist auf (bebaute) Grundstücke. Im Hinblick auf die Art der Übertragung des WG wird nachfolgend angenommen, dass die Übertragung unter Übernahme oder unter der entgeltlichen Bestellung einer dinglichen Last erfolgt, die auch stl. anzuerkennen ist (ausführl. zur Unterscheidung zwischen unentgeltlichem und teilentgeltlichem Erwerb s. BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184).

**Leistungspflichten in Bezug auf den Anschaffungsvorgang (Grundpfandrechte, Verwertungsrechte):** In Bezug auf die estl. Behandlung dinglicher Lasten bei (bebaute) Grundstücken ist insbes. danach zu differenzieren, ob der Stpfl. mit der Übernahme einer bestehenden oder der Begründung einer dinglichen Last eine konkrete Leistung zu erbringen hat. Dies liegt insbes. bei den Sicherungs- und Verwertungsrechten (s. Anm. 371) vor. Hier ist gemäß stRspr. zu prüfen, inwieweit diese Leistung Teil der (nachträglichen) AK/HK im Sinne des veranlassungsorientierten AK-/HK-Begriffs ist (s. Anm. 171).

**Duldungs- oder Unterlassungspflichten in Bezug auf den Anschaffungsvorgang (Nutzungs- und Erwerbsrechte):** Muss der Erwerber in Bezug auf das übertragene Grundstück lediglich etwas dulden oder unterlassen (zB bei Nutzungsrechten wie Nießbrauch, Erbbaurecht, dingliches Wohnrecht, Grunddienstbarkeiten) und ist diese Last unmittelbar mit dem Grundstück verknüpft, wird dies in der nach ständiger, zunehmend gefestigter Rspr. als Wertminderung des Grundstücks (richtungsweisend BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296; grundlegend BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128, mwN) angesehen (s. Anm. 372). Die spätere Beseitigung von Nutzungseinschränkungen (bspw. aus Erbbaurecht, Grunddienstbarkeiten) führt konsequenterweise zu nachträglichen AK des Grund und Bodens (vgl. BFH v. 7.6.2018 – IV R 37/15, BFH/NV 2018, 1082; s. auch *Weber-Grellet*, BB 2019, 43 [45f.]).

#### **bb) Sicherungs- und Verwertungsrechte (Grundschulden, Rentenschulden, Reallasten, Hypotheken) beim entgeltlichen Erwerb**

371

**Begriff, Arten und Bedeutung:** Sicherungs- und Verwertungsrechte sind Reallasten (§ 1105 BGB), Hypotheken (§ 1113 BGB), Grundschulden (§ 1191 BGB) und Rentenschulden (§ 1199 BGB). Sie ermöglichen Gläubigern, ausstehende Zahlungen im Wege der Zwangsversteigerung (§ 1147 BGB) oder der Zwangsverwaltung aus dem Grundstück zu erhalten. Damit besteht ein schuldrechtl. Anspruch eines Gläubigers auf ein bestimmtes Handeln, der als Gegenleistung des Erwerbers an den Veräußerer des Grundstücks gilt (BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. 2008, 296, unter II.3).

**Erhöhung der Gebäudeanschaffungskosten und Passivierung der Geld- oder Sachleistungsschuld:** Aufgrund der Übernahme schuldrechtl. begründeter Verpflichtungen ist der Anschaffungswert des Grundstücks um die aus einer Grundschuld resultierende Geld- oder Sachleistungsschuld zu erhöhen, für die in gleicher Höhe eine Passivierungspflicht besteht (BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296, unter II.3; so auch *Groh*, DB 1990, 2187 [2190]). Dies gilt auch für Zahlungen von Schuldzinsen für Darlehen zur Ablösung von Grundpfandrechten, die als Sicherheit für fremde Schulden dienen (BFH v. 17.12.2008 – IX R 11/08, BFH/NV 2009, 1100).

**Passiviert werden Hypothek, Grundschuld, Rentenschuld oder Reallast** nicht in voller Höhe, sondern ausschließlich mit der zugrunde liegenden Geld- oder Sachleistungsschuld (= Anspruch des Gläubigers) (BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296, unter II.3 mwN).

**Barwertschätzung bei Rentenschuld und Reallast:** „Werden beim Kauf eines zum Vermieten bestimmten Grundstücks als Entgelt laufende monatliche Zahlungen vereinbart, die als dauernde Last zu beurteilen sind, so liegen in Höhe des Barwerts der dauernden Last (§ 14 BewG iVm. Anlage 9 zum BewG) Anschaffungskosten vor, die nach Maßgabe des § 7 EStG im Wege der AfA anteilig auf die Gesamtnutzungsdauer zu verteilen sind“ (BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47; FG Ba.-Württ. v. 28.4.2010 – 3 K 5794/08, EFG 2010, 2009, mwN, rkr.).

### 372 cc) Nießbrauch als Duldungs- und Unterlassungspflicht

**Begriff und Arten des Nießbrauchs:** Durch die Übernahme oder Begründung eines Nießbrauchs (= Nutzungsrecht an einer Sache, § 1030 BGB) wird einer anderen juristischen oder natürlichen Person das Recht zur Nutzung eingeräumt, dh., der Eigentümer ist verpflichtet, die Nutzung durch den Nießbraucher zu dulden (BFH v. 27.6.1978 – VIII R 54/74, BStBl. II 1979, 332). Die estl. Behandlung richtet sich danach, ob der Nießbrauch entgeltlich, teilentgeltlich oder unentgeltlich erfolgt (zur estl. Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsrechte bei Einkünften aus VuV s. ausführl. BMF v. 30.9.2013 – IV C1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184; § 21 Anm. 25f.).

**Vorbehaltensnießbrauch bei einem entgeltlich erworbenen Grundstück** wird vom BFH in stRspr. als Wertminderung (bzw. „negativer Bestandteil“) des belasteten Grundstücks und nicht als Gegenleistung des Erwerbers angesehen. „Erwirbt ein Steuerpflichtiger ein mit einem dinglichen Nutzungsrecht belastetes Grundstück, führt er seinem Betriebsvermögen ein um dieses Nutzungsrecht eingeschränktes Eigentum an diesem Grundstück zu“ (BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296; grundlegend BFH v. 28.7.1981 – VIII R 124/76, BStBl. II 1982, 378).

**Wertminderung des Grundstücks und keine Passivierungspflicht beim Erwerber:** Dingliche Unterlassungs- und Duldungspflichten begründen somit keine passivierungspflichtigen Verbindlichkeiten, deren Übernahme zu höheren AK des Grundstücks führen würde (BFH v. 24.4.1991 – XI R 5/83, BStBl. II 1991, 793; BFH v. 7.6.1994 – IX R 33-34/92, BStBl. II 1994, 927; BFH v. 31.5.2000 – IX 50, 51/97, BStBl. II 2001, 594; BFH v. 22.5.2013 – IX B 187/12, BFH/NV 2013, 1405). Nach § 96 BGB haben Rechte an Grundstücken dasselbe Schicksal wie das Grundstück, an dem sie haften; sie sind „negative Bestandteile“ des Grundstücks (BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296; krit. hierzu *Hommel*, BB 2005, 772). Da beim Erwerb eines nießbrauchbelasteten Grundstücks belastetes Eigentum erworben wird, das durch den Wert des Nießbrauchrechts konkretisiert wird, gilt diese estl. Behandlung uE auch für befristet eingeräumte Nutzungsrechte (ausführl. hierzu s. Voraufgabe, § 6 Anm. 391 – Stand Juli 2014 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm); aA *L. Schmidt*, DStR 1990, 611 [615]; FG Nürnberg v. 8.12.1999 – III 149/98, EFG 2000, 316, rkr.).

**Aktivierung des vorbehaltenen Nießbrauchs beim Veräußerer** ist gem. BFH (BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128) vorzunehmen, wobei die AK des Nutzungsrechts in Anlehnung an den Werteverlust des Grundstücks zu ermitteln sind (*Winkeljohann*, DB 1985, 227).

**Zahlungen zur Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs sind nachträgliche Anschaffungskosten/Herstellungskosten des Gebäudes**, und zwar unabhängig davon, ob diese als Einmalzahlungen oder regelmäßige Zahlungen geleistet werden (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; *Fleischer* in *Spiegelberger/Schallmoser*, Immobilien im Zivil- und Steuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 7.168 f.). „Nachträgliche Anschaffungskosten des Grundstücks können i.S.v. § 255 Abs. 1 HGB entstehen, wenn der Eigentümer das dingliche Nutzungsrecht beseitigt und sich dadurch die vollständige rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht an dem Grundstück verschafft“ (BFH v. 17.11.2004 – IR 96/02, BStBl. II 2008, 296). Nachträgliche AK/HK liegen auch bei Zahlungen eines Grundstückseigentümers zur Verhinderung der Wiedereintragung eines bereits gelöschten Nießbrauchs vor (selbst bei unentgeltlicher Einräumung des Nießbrauchs, bspw. im Erbfall, 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; s. auch Anm. 193 „Wohnrecht“).

**Keine nachträglichen Anschaffungskosten bei der Ablösung eines dinglich gesicherten Grundstücksübertragungsanspruchs** liegen hingegen mangels betrieblicher Veranlassung vor, wenn Grundstück und/oder Gebäude vorab im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich übertragen wurden (BFH v. 9.5.2019 – VI R 43/16, BFH/NV 2019, 1335).

#### dd) Eingeräumte Grunddienstbarkeiten, Wohnungs- und Erbbaurechte als weitere Duldungs- und Unterlassungspflichten 373

**Negativbestandteile eines Grundstücks** sind auch eingeräumte Grunddienstbarkeiten, beschränkte persönliche Dienstbarkeiten, das dingliche Wohnrecht iSd. § 1093 BGB (BFH v. 31.5.2000 – IX R 50, 51/97, BStBl. II 2001, 594; BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296) sowie das dingliche Vorkaufsrecht gem. § 1094 BGB. Somit ist die beim Nießbrauch dargestellte estl. Behandlung der dinglichen Duldungs- und Unterlassungspflicht als negativer Bestandteil des Grundstücks und Aufwendungen für deren Beseitigung als nachträgliche AK des Grundstücks auf die o.g. Sachverhalte übertragbar (vgl. BFH v. 12.1.2013 – IX R 31/12, BStBl. II 2013, 1011, betr. Erbbaurecht).

**Die Aufteilung eines Kaufpreises für ein mit einem dinglichen Recht belastetes Grundstück** erfolgt unter Berücksichtigung des von vornherein um das Nutzungsrecht geminderten Vermögens des entsprechenden Gebäudeteils. Der Verkehrswert des Gebäudes ist um den kapitalisierten Wert des Wohnrechts zu verringern und der Anteil des unbelasteten Gebäudeteils an den tatsächlichen GebäudeAK ist aus dem Verhältnis des Verkehrswerts des unbelasteten Teils zum Verkehrswert des gesamten Gebäudes abzüglich des kapitalisierten Wert des Nutzungsrechts abzuleiten (s. BFH v. 31.5.2000 – IX R 50, 51/97, BStBl. II 2001, 594, betr. Wohnrecht; Beispiele zur Aufteilung s. BMF v. 30.9.2013 – IV C1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184; auch zum teilentgeltlichen und unentgeltlichen Erwerb).

Einstweilen frei

374

375 q) Verminderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Absetzungen nach § 7 und andere Abzüge

**Bewertungsregel, die als Ausgangsbasis für weitergehende Bewertungsregelungen dient** (zB Teilwertabschreibungen von diesem Wert, s. Anm. 401; Zuschreibungen bis zu diesem Wert, s. Anm. 473). Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 verlangt Kürzung der AHK, die bei der Bewertung abnutzbarer Anlagegüter anzusetzen sind, um die „Absetzung für Abnutzung nach § 7“ (Bewertung mit dem sog. Absetzungs- oder Abnutzungswert bzw. fortgeführten AHK).

**Geänderte Bewertungsobergrenze nach dem StEntlG 1999/2000/2002:** Vom Ausgangswert der AHK abzgl. der AfA sind seit dem VZ 1999 nun auch ausdrücklich erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge abzuziehen (BFH v. 4.6.2008 – I R 84/07, BStBl. II 2009, 187; allerdings ist seit der Neufassung des § 5 Abs. 1 durch das BilMoG – s. dazu § 5 Anm. 272–280 – eine einheitliche Ausübung in HBil. und StBil. nicht mehr notwendig). Die Berücksichtigung dieser Abzüge bei den sog. fortgeführten AHK hat insbes. Bedeutung als neue Bewertungsobergrenze für Zuschreibungen (s. Anm. 473).

**Absetzungen für Abnutzung** sind zwingend, s. auch § 7 Abs. 1 Satz 1. Der Absetzungswert muss auch dann angesetzt werden, wenn er unter dem Teilwert liegt (s. auch § 7 Anm. 6). Zur Frage der Geltung des § 7 bei WG mit einer ND von nicht mehr als einem Jahr s. § 7 Anm. 125.

- ▶ **Teilwertabschreibung** schließt uE für das betreffende Jahr die Vornahme der AfA nicht aus. Vor der Durchführung der Teilwertabschreibung ist zunächst zwingend die (ggf. zeitanteilige) AfA vorzunehmen (s. Anm. 401; vgl. *Brandis* in *Blümich*, § 7 Rz. 222 [8/2018]). Der sich dann ergebende Absetzungswert (unter Einbeziehung der anderen Abzüge, s. unten „Andere Abzüge und Bewertungsfreiheiten“) ist dann mit dem niedrigeren Teilwert zu vergleichen, der dann an die Stelle der sog. fortgeführten AHK tritt.
- ▶ **Absetzungen für Abnutzung für teilweise privat genutzte Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens** sind entsprechend dem privaten Nutzungsanteil als Entnahmen zu behandeln.
- ▶ **Absetzungen für Abnutzung nach Teilwertabschreibung:** Auch wenn im Vorjahr der unter dem Absetzungswert liegende Teilwert angesetzt worden war, muss der Stpfl. den neuen Buchwert in den folgenden Jahren auf die Restnutzungsdauer verteilt absetzen (s. § 7 Anm. 25; glA *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 7 Rz. 131). Der Absetzungswert ist auch dann anzusetzen, wenn das WG zu einem höheren Betrag verkauft, aber erst im folgenden Wj. übereignet worden ist (glA *Mittelbach*, DStZ 1966, 268).

**Beispiel:**

Anschaffung einer Maschine Januar 2016 für 1000 €. AfA linear 10 %. Wj. = Kj. Buchwert am 31.12.2019 mithin 1000  $\cdot$  0,4 = 600 €, am 31.12.2020 500 €. Teilwert infolge einer voraussichtlich dauernden Wertminderung am 31.12.2019 420 €. Nach Teilwertabschreibung auf 420 € beträgt die AfA ab 2020 70 €. Sollte der Teilwert zum 31.12.2020 auf 500 € steigen (oder die ursprüngliche Teilwertabschreibung nur noch vorübergehenden Charakter haben; s. Anm. 402 ff.), so ist zum 31.12.2020 auf 500 € wieder zuzuschreiben (Wertaufholungspflicht; s. Anm. 473). Im letzteren Fall würde die AfA ab 2021 wieder 100 € betragen.

- ▶ **Nachholung unterlassener Absetzungen für Abnutzung:** Siehe § 7 Anm. 95–97.

**Absetzungen für Substanzverringerung:** Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ordnet „Absetzungen für Abnutzung“, aber „nach § 7“ an. Gemäß § 7 Abs. 6 tritt bei Betrieben, die „ei-



nen Verbrauch der Substanz mit sich bringen“ (wie zB Bergbauunternehmen, Steinbrüche, Kiesgruben) an die Stelle der AfA des § 7 Abs. 1 die Absetzung für Substanzverringerung. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 besagt dementsprechend in diesen Fällen, dass WG des AV, die dem Substanzverbrauch unterliegen, mit den AHK abzgl. der AfS anzusetzen sind.

**Andere Abzüge und Bewertungsfreiheiten:** Statt der oder neben den normalen Absetzungen gem. § 7 können – nach dem StEntlG 1999/2000/2002 ausdrücklich – auch höhere Absetzungen (erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen) vorgenommen werden; eine dieser den § 7 ergänzenden Sonderregelungen ist ferner die Bewertungsfreiheit für geringwertige WG gem. § 6 Abs. 2, die daher rechtssystematisch zu § 7 gehört; die Verweisung auf § 7 in § 6 Abs. 1 Nr. 1 ist gedanklich um eine Verweisung auf solche Regelungen zu ergänzen.

Einstweilen frei.

376–399

## 2. Ansatz des Teilwerts bei voraussichtlich dauernder Wertminderung – Teilwertabschreibung (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2)

**Allgemeines Schrifttum zum Teilwert** s. vor Anm. 420.

**Schrifttum:** *Mittelbach*, Teilwertabschreibung und Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung, Stbg 1959, 152; *Jähnke*, Teilwertbewertung und Niederwertprinzip, StBp. 1965, 57; *Reuter*, Zur Zulässigkeit der Teilwertabschreibung, StuW 1966, Sp. 285; *Jacob*, Teilwertabschreibung oder Verlustausgleich?, WPg 1970, 61; *Anders*, Teilwertabschreibung auf Kreditforderungen, DStR 1985, 243; *Bordewin*, Steuervergünstigungen, Zuschreibungen und Teilwertabschreibungen im Handels- und Steuerrecht, FR 1986, 281; *Wendland*, Die Teilwertabschreibung, Göttingen 1990; *Schildbach*, Niedriger Zeitwert versus Teilwert und das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz, StbJb. 1990/91, 31; *Dötsch*, Teilwertabschreibung auf Organbeteiligungen, DB 1991, 10; *Brenner*, Teilwertabschreibungen auf Finanzanlagen, StbJb. 1991/92, 99; *Oesterle*, Betriebswirtschaftliche Überlegungen zur Teilwertabschreibung auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in der Rechtsprechung des BFH, WPg 1991, 317; *R. Euler*, Zur Verlustantizipation mittels des niedrigeren beizulegenden Wertes und des Teilwertes, ZfBf 1991, 191; *Brenner*, Teilwertabschreibung auf Finanzanlagen, StbJb. 1991/92, 99; *Hönle*, Systemwidrigkeit beim mitgekauften Gewinn und der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung, BB 1993, 252; *Bäcker*, Negativer Teilwert wegen eines Wertverlusts durch Umweltschäden, BB 1995, 715; *Kleinbach*, Teilwertabschreibung wegen langer Lebensdauer verneint – Ein BFH-Fehlurteil?, DB 1995, 601; *Kütting/Kessler*, Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, GmbHR 1995, 345; *Dörner*, Teilwertabschreibungen auf GmbH-Anteile, Inf. 1995, 225; *Möller*, Ist ein negativer Teilwert bilanzierbar?, BB 1996, 2291; *Jakobs/Lorbacher*, Verbot von Teilwert-AfA und Gebot zur Wertaufholung. Eine verfassungsrechtliche Existenzberechnung vieler Unternehmen durch das StEntlG 1999/2000/2002, GmbHR 1998, 1204; *Moxter*, Künftige Verluste in Handelsbilanz und Steuerbilanz, DStR 1998, 509; *Schön*, Die Teilwertabschreibung – ein Steuerschlupfloch?, DB 1998, Heft 48, I; *Cattelaens*, StEntlG 1999/2000/2002: Teilwert-AfA und Wertaufholung, DB 1999, 1185; *Groh*, StEntlG 1999/2000/2002: Imparitätsprinzip und Teilwertabschreibung, DB 1999, 978; *Moxter*, Abgewürgte Teilwertabschreibungen?, BB 1999, Heft 2, Die erste Seite; *Kessler*, Teilwert-AfA und Wertaufholung in der Kreditwirtschaft nach dem StEntlG 1999/2000/2002, DB 1999, 2577; *Dietrich*, Teilwert-AfA, Wertaufholungsgebot und „voraussichtlich dauernde Wertminderung“ im Spiegel des BMF-Schreibens vom 25.2.2000, DStR 2000, 1629; *Hommel/Berndt*, Voraussichtlich dauernde Wertminderung bei der Teilwert-AfA und Abschlussstichtagsprinzip, FR 2000, 1206; *Loitz/Winnacker*, Die dauernde Wertminderung im Umlaufvermögen vor dem Hintergrund der handelsrechtlichen und steuerlichen Bilanzierung, DB 2000, 2229; *Strahl*, Teilwert-AfA und Wertaufholung, KÖSDI 2000, 12371; *Breidert*, Keine Teilwertabschreibung bei so genannten Verlustprodukten?, BB 2001, 979; *Kirsch*, Außerplanmäßige Abschreibung von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten nach

IAS 36 und nach § 6 Abs. 1 EStG, DStR 2002, 645; *Roser*, Steuerliche Anerkennung von Anlaufverlusten – Gründe für eine Teilwertabschreibung in der Anlaufphase, EStB 2003, 312; *Kadel*, Außerplanmäßige Abschreibung und Zeitwert in der deutschen und US-amerikanischen Handels- und Steuerbilanz – Eine rechtsvergleichende Untersuchung zur Berechtigung der Teilwertabschreibung im Steuerrecht, Diss. Hamburg 2005; *Schlotter*, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, Diss. Köln 2005; *Winden/Herzogenrath*, Die Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung und ihre Anwendbarkeit auf Kursverluste bei börsennotierten Wertpapieren, FR 2005, 878; *Teschke*, Der Begriff der voraussichtlich dauernden Wertminderung bei der Teilwertabschreibung, DStZ 2006, 661; *Rätke*, Teilwertabschreibung auf Aktien des Anlagevermögens – Zugleich Folgerungen aus dem Urteil des FG Köln vom 21.6.2006 – 13 K 4033/05, StuB 2007, 131; *Hahne*, Neue Implikationen bei der steuerlichen Anerkennung von Teilwertabschreibungen – Erste Implikationen aus dem BFH-Urteil I R 58/06 v. 26.9.2007, DStR 2008, 540; *Schlotter*, Voraussichtlich dauernde Wertminderung nach dem Urteil der BFH zur Teilwertabschreibung auf Aktien vom 26.9.2007, BB 2008, 546; *Stümper/Walter*, Absinken des Börsenkurses zum Bilanzstichtag kann Teilwertabschreibung auf börsennotierte Aktien im Anlagevermögen rechtfertigen, AG 2008, 212; *Schumann*, Teilwertabschreibungen, EStB 2012, 101; *Adam/Helios*, Teilwertabschreibung, voraussichtlich dauernde Wertminderung und Wertaufholung, DStR 2014, 721; *Adam/Helios*, Das neue BMF-Schreiben zu Teilwertabschreibungen, Ubg 2014, 489; *Hannig*, Neufassung des sog. Teilwerterlasses: noch viele Fragen offen, BB 2014, 752; *Hörhammer/Schumann*, Wesentliche Neuerungen zur Teilwertabschreibung, StuB 2014, 551; *Marx*, Kritische Analyse des BMF-Schreibens vom 16.7.2014 zur Teilwertabschreibung – Verfehlt die Chance einer systematischen Neuordnung, StuB 2014, 591; *Meurer*, BMF: Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG – voraussichtlich dauernde Wertminderung, Wertaufholung – „Neues Teilwertverständnis?“, BB 2014, 1905; *U. Prinz*, BMF-Schreiben vom 16.7.2014 zur Teilwertabschreibung wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung, DB 2014, 1825; *Happe*, Teilwertabschreibungen im Steuerrecht, SteuK 2015, 204; *Meyering/Gröne/Portheine*, Das BMF-Schreiben zur Teilwertabschreibung wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung, DStZ 2015, 84; *Schoor*, Teilwertabschreibung und Wertaufholung in der Steuerbilanz, StBp. 2015, 67; *Bäumli*, Neues zur Teilwertabschreibung – Das BMF-Schreiben vom 2. 9. 2016 und die aktuelle BFH-Rechtsprechung, StuB 2016, 763; *Förster*, Das neue BMF-Schreiben vom 02.09.2016 zu Teilwertabschreibungen und Wertaufholungen, DB 2016, 2257; *Happe*, Das neue BMF-Schreiben zu Teilwertabschreibungen im Steuerrecht, SteuK 2016, 495; *Hiller*, Neues BMF-Schreiben zur Teilwertabschreibung, DStZ 2016, 813; *Hiller/Biebinger*, Bestandsaufnahme zur Teilwertabschreibung, DStZ 2016, 612; *Velte*, Perspektiven der Teilwertabschreibung bei voraussichtlich dauernder Wertminderung, StuW 2016, 33; *Kowanda*, Offene Auslegungsfragen des BMF-Schreibens v. 2.9.2016 zur bilanzsteuerlichen Wertpapierbewertung und Teilwertabschreibung am Beispiel der Aktienanleihe, DStR 2017, 2403; *Meyering/Brodersen/Gröne*, Außerplanmäßige Abschreibung im Steuerrecht: Alter Wein in neuen Schläuchen, DStR 2017, 1175; *Zwirner/Zimny*, Steuerbilanzpolitik im Zusammenhang mit Teilwertabschreibungen – Gestaltungsspielräume auf Basis des BMF-Schreibens vom 2.9.2016, StuB 2017, 43; *Tanski*, Das Coronavirus und die Bilanzierung, DStR 2020, 820.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239; BMF v. 16.7.2014 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002, BStBl. I 2014, 1162; BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995.

#### 400 a) Begriff der Teilwertabschreibung

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 kann bei der Bewertung von abnutzbaren WG des AV der Teilwert angesetzt werden, sofern dieser aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger als die AK oder HK vermindert um die AfA, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge ist. Für diese Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert wird in Rspr. und

Schrifttum der Begriff der „Teilwertabschreibung“ verwendet, den das Gesetz aber nicht kennt. Der Teilwertbegriff ist rechtssystematisch als Bewertungsmaßstab, nicht aber als Abschreibungsart konzipiert. Auch handelsrechtl. differenziert § 253 HGB lediglich zwischen planmäßiger und außerplanmäßiger Abschreibung. Die Bezeichnung „Teilwertabschreibung“ ist insofern unsystematisch und gilt als verfehlt (*Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/11 Rz. 68 [5/2014]), sie wird hier aber dennoch verwendet, weil sie stl. gebräuchlich und verständlich ist. Die Definition des Teilwerts als „der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt“ findet sich in Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 (s. Anm. 420 ff.). Den Ansatz des niedrigeren Teilwerts sieht auch Abs. 1 Nr. 2 für die Bewertung nicht abnutzbaren AV und für das UV vor.

## b) Voraussetzungen für die Teilwertabschreibung

### aa) Absinken des Teilwerts unter den maßgeblichen Buchwert

401

**Teilwert niedriger als der Absetzungswert nach Satz 1:** Voraussetzung für eine Teilwertabschreibung ist, dass der Teilwert eines WG am Bilanzstichtag unter dem Wert liegt, der sich für das WG bei Bewertung gem. Satz 1 ergeben würde, dh., die AHK abzgl. der gem. § 7 vorzunehmenden AfA oder AfaA müssen den Teilwert übersteigen. Mit dem Absetzungswert ist uE der Restbuchwert des Vorjahres nach Vornahme der Abschreibungen für das laufende Jahr gemeint. Maßgebend ist die Voraussehbarkeit einer dauernden Entwertung nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag, wie sie sich dem Stpfl. bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung darstellen. Dabei müssen Erkenntnisse, die sich über die am Bilanzstichtag bestehenden Umstände bis zur Aufstellung der Bilanz ergeben, sog. wertaufhellende Tatsachen, berücksichtigt werden (BFH v. 27.11.1974 – I R 123/73, BStBl. II 1975, 294; zum Zeitpunkt der Teilwertabschreibung s. Anm. 415). Dies erfordert vom Stpfl. eine Prognose am Bilanzstichtag (*Schoor*, StBp. 2015, 67 [69]).

**Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen:** Nimmt der Stpfl. Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen in Anspruch, so kann der Teilwert nur angesetzt werden, wenn dieser unter demjenigen Betrag liegt, der sich zu dem betreffenden Bilanzstichtag nach Inanspruchnahme der Sonderabschreibung oder erhöhten Absetzung ergibt.

**Bei Übertragung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung** oder nach § 6b gilt Entsprechendes. Eine Teilwertabschreibung auf das ErsatzWG kann nur vorgenommen werden, wenn der Teilwert nach der Übertragung der stillen Reserven am Bilanzstichtag unter dem verbleibenden Buchwert liegt (BFH v. 5.2.1981 – IV R 87/77, BStBl. II 1981, 432). Eine Teilwertabschreibung ist dagegen zulässig, wenn diese vor Übertragung der Rücklage vorgenommen wird (zust. *Mathiak*, StuW 1982, 81, für den Fall eines ErsatzWG, welches sich noch in der Herstellung befindet).

**Verlustprodukte:** Wenn für ein WG, das für den Verkauf bestimmt ist, der Verkaufspreis bei einem ansonsten rentabel geführten Betrieb bewusst nicht kostendeckend kalkuliert wird, ist eine Teilwertabschreibung nicht zulässig (BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681; BMF v. 16.7.2014 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002, BStBl. I 2014, 1162, Rz. 3).

**Zahlung eines Überpreises:** Ein beim Erwerb eines Grundstücks gezahlter Überpreis allein rechtfertigt keine Teilwertabschreibung auf den niedrigeren Vergleichswert zu einem späteren Bilanzstichtag. Der Überpreis nimmt jedoch an einer aus anderen Gründen gerechtfertigten Teilwertabschreibung in dem Verhältnis teil, das dem gegenüber dem Anschaffungszeitpunkt gesunkenen Vergleichswert entspricht (BFH v. 23.7.2010 – IV B 12/09, BFH/NV 2010, 2063, bestätigt BFH v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294).

**Bei Beteiligungen** setzt eine Teilwertabschreibung voraus, dass der innere Wert der Beteiligung im Nachhinein gesunken ist (BFH v. 7.5.2014 – X R 19/11, BFH/NV 2014, 1736).

## bb) Voraussichtlich dauernde Wertminderung

### 402 (1) Regelungsinhalt

Die Wertminderung muss voraussichtlich dauernd sein. Diese Anforderung wurde mit der Neufassung des Abs. 1 durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 für Wj., die nach dem 31.12.1998 enden, in das Gesetz aufgenommen und hat die Voraussetzungen für die Vornahme einer Teilwertabschreibung damit maßgeblich verschärft (*Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/11 Rz. 68 [5/2014]). Eine Teilwertabschreibung von Anlagegütern aufgrund einer vorübergehenden Wertminderung ist unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens für nach dem 31.12.1998 endende Wj. auf keinen Fall mehr möglich.

**Covid-19-Pandemie:** Bei Wertverlusten, die im Zusammenhang mit der Covid-19-Pandemie stehen, ist demnach zu prüfen, ob diese voraussichtlich dauernd sind, um eine Teilwertabschreibung vornehmen zu können. Im Rahmen des Jahresabschlusses per 31.12.2019 dürften sich für das AV im Zusammenhang mit der Covid-19-Pandemie nur in Ausnahmefällen Bewertungsfragen stellen und eine Teilwertabschreibung daher nicht infrage kommen (*Tanski*, DStR 2020, 820 [823]).

### 403 (2) Auslegung des Begriffs der voraussichtlich dauernden Wertminderung durch die Rechtsprechung

Der BFH (BFH v. 14.3.2006 – I R 22/05, BStBl. II 2006, 680, bestätigt durch BFH v. 29.4.2009 – I R 74/08, BStBl. II 2009, 899) hat entschieden, dass eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei abnutzbaren WG des AV vorliegt, wenn der Teilwert des WG zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe RestND unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt. Der BFH hat damit das BMF-Schreiben v. 25.2.2000 (BMF v. 25.2.2000 – IV C 2 - S 2171b - 14/00, BStBl. I 2000, 372) bestätigt. Diese Voraussetzung ist auch im aktuellen BMF-Schreiben weiterhin so aufgeführt (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 8). Für nicht abnutzbare WG des AV bestimmte BMF v. 25.2.2000 (BMF v. 25.2.2000 – IV C 2 - S 2171b - 14/00, BStBl. I 2000, 372), dass hier grds. darauf abzustellen ist, ob die Gründe für eine niedrigere Bewertung voraussichtlich anhalten werden. Kursschwankungen von börsennotierten WG des AV stellen eine nur vorübergehende Wertminderung dar. Sie berechtigen demgemäß nicht zum Ansatz des niedrigeren Teilwerts (BMF v. 25.2.2000 – IV C 2 - S 2171b - 14/00, BStBl. I 2000, 372, Rz. 11). In seiner Rspr. zur Auslegung des Begriffs der dauernden Wertminderung bei nicht abnutzbaren WG des AV hat sich der BFH immer wieder gegen die in

BMF-Schreiben vertretene Auffassung gestellt. In der ersten höchstrichterlichen Entscheidung wurde betreffend börsennotierter Aktien, die als Finanzanlage gehalten werden, entschieden, dass von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung dann auszugehen sei, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter die AK gesunken ist und zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung keine konkreten Anhaltspunkte für eine alsbaldige Wertaufholung vorliegen (BFH v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294 = FR 2008, 473, mit Anm. Bäuml). Das Gericht hat sich damit gegen die sehr restriktive Auffassung des BMF v. 25.2.2000 (BMF v. 25.2.2000 – IV C 2 - S 2171b - 14/00, BStBl. I 2000, 372, Rz. 11) gestellt, nach der nur in extremen Ausnahmefällen eine stl. wirksame Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert zulässig war.

**Ablehnung der Erheblichkeitsschwellen bei börsennotierten Aktien:** Mit Urte. v. 21.9.2011 (BFH v. 21.9.2011 – I R 89/10, BStBl. II 2014, 614) betr. börsennotierte Aktien hat der BFH den Erheblichkeitsschwellen von 40 %iger bzw. 25 %iger Kursenkung unter die AK als Voraussetzung für eine Teilwertabschreibung des BMF-Schreibens v. 26.3.2009 (BMF v. 26.3.2009 – IV C 6 - S 2171 - b/0, BStBl. I 2009, 514) eine Absage erteilt und seine bisherige Rspr. (BFH v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294) bestätigt. Der BFH hat entschieden, dass von einer voraussichtlichen dauernden Wertminderung dann auszugehen ist, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter denjenigen im Zeitpunkt des Aktienerwerbs gesunken ist und der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 % der Notierung bei Erwerb überschreitet.

**Investmentanteile:** Ob Investmentanteile auf einen niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden können, ist nach Auffassung des BFH nach den für börsennotierte Aktien geltenden Grundsätzen zu entscheiden, wenn das Vermögen des Investmentfonds überwiegend in an Börsen gehandelten Aktien angelegt ist (BFH v. 21.9.2011 – I R 7/11, BStBl. II 2014, 616). In dieser Vereinheitlichung der Kriterien für die Teilwertabschreibung auf Aktien und Aktienfonds wird aus Sicht der bilanziellen Bewertungspraxis ein positiver Beitrag zur Rechtssicherheit und aus Sicht der Anleger und FinVerw. zudem ein positiver Beitrag zur Verwaltungsvereinfachung gesehen (Bäuml, FR 2011, 225).

**Bei Anteilen an offenen Immobilienfonds,** deren Ausgabe und Rücknahme endgültig eingestellt ist, liegt nach der Rspr. des BFH – in Übereinstimmung mit seiner Rspr. zur voraussichtlich dauernden Wertminderung bei börsennotierten Aktien – eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vor, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter denjenigen im Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile gesunken ist und der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 % der AK bei Erwerb überschreitet (BFH v. 13.2.2019 – XI R 41/17, BFH/NV 2019, 624).

**Beteiligungen:** Voraussichtlich dauernd ist die Wertminderung einer Beteiligung dann, wenn der Teilwert nachhaltig unter den maßgeblichen Buchwert gesunken ist und deshalb aus Sicht des Bilanzstichtags aufgrund objektiver Anzeichen ernstlich mit einem langfristigen Anhalten der Wertminderung gerechnet werden muss (BFH v. 7.5.2014 – X R 19/11, BFH/NV 2014, 1736).

**Festverzinsliche Wertpapiere:** Nach BFH v. 8.6.2011 (BFH v. 8.6.2011 – I R 98/10, BStBl. II 2012, 716), ist bei festverzinslichen Wertpapieren, die eine Forderung in Höhe des Nominalwerts der Forderung verbriefen, eine Teilwertabschreibung unter ihren Nennwert allein wegen gesunkener Kurse regelmäßig nicht zulässig. Denn ein Absinken des Kurswertes unter den Nominalwert erweise sich unter dem zeitlichen Blickwinkel, jedenfalls dann, wenn sich darin nicht das Risiko hin-

sichtlich der Rückzahlung widerspiegelt, als nur vorübergehend und damit als nicht dauerhaft. Dies gilt auch dann, wenn die Wertpapiere zum UV gehören.

404 **(3) Übernahme der Grundgedanken der BFH-Rechtsprechung zur voraussichtlich dauernden Wertminderung in die BMF-Schreiben ab 2014 (BMF v. 16.7.2014, BStBl. I 2014, 1162; BMF v. 2.9.2016, BStBl. I 2016, 995)**

**Mit dem BMF-Schreiben vom 16.7.2014** (BMF v. 16.7.2014 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002, BStBl. I 2014, 1162) hat sich die FinVerw. der unter Anm. 403 dargestellten BFH-Rspr. zur Konkretisierung des Begriffs der dauernden Wertminderung in weiten Teilen angeschlossen. Durch die Übernahme der BFH-Rspr. in dieses BMF-Schreiben wird insgesamt die Rechtssicherheit erhöht (*Meyering/Grönel/Porthaine*, DStZ 2015, 84 [93]; *U. Prinz*, DB 2014, 1825). Dem Inhalt des Schreibens wird zT ein geändertes Teilwertverständnis entnommen (so *Meurer*, BB 2014, 1905; aA *U. Prinz*, DB 2014, 1825 [1831]).

**Durch das BMF-Schreiben vom 2.9.2016** (IV C 6 – S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995), welches das BMF-Schreiben v. 16.7.2014 ersetzt, werden im Vergleich zum Vorgängerschreiben aus 2014 die Ausführungen zu börsennotierten Wertpapieren im AV und UV und zu festverzinslichen Wertpapieren im AV und UV zusammengefasst und aufeinander abgestimmt (*Förster*, DB 2016, 2257 [2257]). Die Änderungen dieses BMF-Schreibens sind damit überwiegend redaktioneller Natur (*Förster*, DB 2016, 2257 [2263]).

**Begriff der voraussichtlich dauernden Wertminderung:** Nach BMF v. 2.9.2016 (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995) muss der Wert des WG voraussichtlich nachhaltig unter den maßgeblichen Buchwert absinken; eine nur vorübergehende Wertminderung reicht für eine Teilwertabschreibung nicht aus (BStBl. I 2016, 995, Rz. 5). Für die Teilwertermittlung verweist das BMF-Schreiben in Rz. 3 auf die Aussagen in den EStR (R 6.7 ff. EStR) und die in EStH enthaltenen Anweisungen. Für Absatzprodukte kann der Teilwert demnach auch retrograd ermittelt werden. Eine Wertminderung ist dann voraussichtlich nachhaltig, wenn der Stpfl. hiermit aus der Sicht am Bilanzstichtag aufgrund objektiver Anzeichen ernsthaft zu rechnen hat. Das bedeutet, dass für einen sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmann mehr Gründe für als gegen die Nachhaltigkeit der Wertminderung sprechen müssen. Von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ist grds. dann auszugehen, wenn der Wert des WG die Bewertungsobergrenze während eines erheblichen Teils der voraussichtlichen Verweildauer des WG im Unternehmen nicht erreichen wird. Dabei sind Wertminderungen aus besonderem Anlass (zB Katastrophen oder technischer Fortschritt) regelmäßig von Dauer. Werterhellende Kenntnisse sind bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der HBil. zu berücksichtigen. Wenn keine HBil. aufzustellen ist, ist der Zeitpunkt der Aufstellung der StBil. maßgeblich (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 6). Es ergeben sich hier keine Änderungen im Vergleich zum BMF-Schreiben v. 16.7.2014.

Für die Beurteilung, ob eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt, ist die Eigenart des betroffenen WG maßgeblich (BFH v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294; BFH v. 24.10.2012 – I R 43/11, BStBl. II 2013, 162). Das BMF-Schreiben geht dabei explizit auf die im Folgenden diskutierten Arten von WG ein.

**Abnutzbares Anlagevermögen:** Hier ist von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen, wenn der Wert des jeweiligen WG zum Bilanzstich-

tag mindestens für die halbe RestND unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt (BFH v. 29.4.2009 – I R 74/08, BStBl. II 2009, 899; BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 8). Für Gebäude ist die planmäßige ND nach § 7 Abs. 4 und 5 und für andere WG grds. nach den amtlichen AfA-Tabellen zu ermitteln; dies auch dann, wenn der Stpfl. beabsichtigt, das WG vor Ablauf seiner betriebsgewöhnlichen ND zu veräußern (BFH v. 29.4.2009 – I R 74/08, BStBl. II 2009, 899; BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 8).

**Bei nicht abnutzbarem Anlagevermögen mit Ausnahme bestimmter Finanzinstrumente** ist darauf abzustellen, ob die Gründe für die niedrige Bewertung voraussichtlich anhalten werden (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 11).

- ▶ *Grundstücke* unterliegen ebenso wie Immobilien preislichen Schwankungen, die allerdings nur eine vorübergehende Wertminderung darstellen. Eine Teilwertabschreibung ist nur dann zulässig, wenn eine Wertminderung dauerhaft ist. Dies kann der Fall sein, wenn ein Grundstück Altlasten aufweist, die mangels akuter Umweltgefährdung jedoch nicht sofort behoben werden müssen. Hier liegt aus der Sicht des Bilanzstichtags eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vor. Wenn die Altlast später beseitigt wird und sich der Wert des Grundstücks demzufolge wieder erhöht, ist eine Zuschreibung bis höchstens zu den ursprünglichen AK vorzunehmen (vgl. Beispiel in BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 12).
- ▶ *Bei Forderungen* wird eine überwiegende Wahrscheinlichkeit für eine nicht vollständige Begleichung gefordert, um von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ausgehen zu können. Der auf der Unverzinslichkeit einer im AV gehaltenen Forderung beruhende Wert ist keine voraussichtlich dauernde Wertminderung und rechtfertigt somit auch keine Teilwertabschreibung (BFH v. 24.10.2012 – I R 43/11, BStBl. II 2013, 162).

**Umlaufvermögen:** Zum Begriff s. Anm. 152. Da WG des UV dazu bestimmt sind, dem Betrieb auf Dauer zu dienen und sie vielmehr regelmäßig für den Verkauf oder Verbrauch gehalten werden, soll dem Zeitpunkt der Veräußerung oder der Verwendung für die Bestimmung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine besondere Bedeutung zukommen. Dem Grundsatz nach ist eine Wertminderung auch nach dem aktuellen BMF-Schreiben voraussichtlich dauernd, wenn die Wertminderung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz oder zum vorangegangenen Verkaufs- oder Verbrauchszeitpunkt anhält (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 16). Zusätzliche werterhellende Erkenntnisse sind bis zu diesem Zeitpunkt für die Beurteilung, ob die Wertminderung voraussichtlich dauernd ist, zu berücksichtigen (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 16).

**Finanzinstrumente:** Bei der Prüfung, ob eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei Finanzinstrumenten vorliegt, unterscheidet das aktuelle BMF-Schreiben zwischen drei Gruppen von Finanzinstrumenten:

- börsennotierte, börsengehandelte und aktienindexbasierte Wertpapiere,
- festverzinsliche Wertpapiere, die eine Forderung in Höhe des Nominalwerts der Forderung verbriefen, und
- Anteile an Investmentfonds, die als Finanzanlage im AV gehalten werden.

Die Gliederung des Vorgängerschreibens, dessen Ausführungen sich an der Zuordnung eines Finanzinstruments zum AV oder zum UV orientierten, wird im aktuellen BMF-Schreiben damit aufgegeben (zu den Regelungen des Vorgängerschreibens aus 2014 betr. Finanzinstrumente s. Anm. 404 der Vorkommentierung – Stand September 2015 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)).

- ▶ *Bei börsennotierten, börsengehandelten und aktienindexbasierten Wertpapieren des Anlage- und Umlaufvermögens* ist von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter denjenigen im Erwerbszeitpunkt gesunken ist und der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 % der Notierung bei Erwerb überschreitet.
- ▷ *Bei einer vorangegangenen Teilwertabschreibung* ist für die Bestimmung der Bagatellgrenze der Bilanzansatz am vorangegangenen Bilanzstichtag maßgeblich (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 17).
- ▷ *Ausnahme von der Teilwertbestimmung nach dem Kurswert:* Unter Verweis auf BFH v. 21.9.2011 (BFH v. 21.9.2011 – I R 89/10, BStBl. II 2014, 612) legt das BMF-Schreiben fest, dass der Teilwert eines Wertpapiers nur dann nicht nach dem Kurswert (zzgl. der im Fall eines Erwerbs anfallenden Erwerbsnebenkosten) bestimmt werden kann, wenn aufgrund konkreter und objektiv überprüfbarer Anhaltspunkte davon auszugehen ist, dass der Börsenpreis nicht den tatsächlichen Anteilswert widerspiegelt. Dies ist zB der Fall, wenn der Kurs durch Insidergeschäfte beeinflusst wurde oder über einen längeren Zeitraum kein Handel mit den zu bewertenden Wertpapieren stattfand (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 18).
- ▷ *Bei den bis zum Tag der Bilanzaufstellung eintretenden Kursänderungen* handelt es sich um wertbeeinflussende (wertbegründende) Umstände, die die Bewertung der Wertpapiere zum Bilanzstichtag grds. nicht berühren (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 19). Auch diese Regelung spiegelt die BFH-Rspr. wider (vgl. BFH v. 21.9.2011 – I R 89/10, BStBl. II 2014, 612).
- ▶ *Für festverzinsliche Wertpapiere, die eine Forderung in Höhe des Nominalwerts der Forderung verbrieften*, gelten die für börsennotierte, börsengehandelte und aktienindexbasierte Wertpapiere des AV und UV aufgestellten und vorangehend dargestellten Grundsätze der Rz. 17–20c des BMF-Schreibens entsprechend (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 22).
- ▷ *Keine Bagatellgrenze:* Jedoch wird die Bagatellgrenze von 5 % bei börsennotierten festverzinslichen Wertpapieren, die eine Forderung in Höhe des Nominalwerts der Forderung verbrieften, nicht angewendet (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 22).
- ▷ *Eine Teilwertabschreibung unter den Nennwert allein wegen gesunkener Kurse* ist regelmäßig nicht zulässig, weil es bei festverzinslichen Wertpapieren des AV und UV, die eine Forderung in Höhe des Nominalwerts der Forderung verbrieften, idR an einer voraussichtlich dauernden Wertminderung fehlt. Eine Teilwertabschreibung unter den Nennwert ist nur zulässig, wenn ein Bonitäts- oder Liquiditätsrisiko hinsichtlich der Rückzahlung der Nomi-



nalbeträge besteht und die Wertpapiere bei Endfälligkeit nicht zu ihrem Nennbetrag eingelöst werden können (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 21).

- ▶ *Anteile an Investmentfonds, die als Finanzanlage im Anlagevermögen gehalten werden:* Für im AV gehaltene Investmentanteile an Publikums- und Spezial-Investmentfonds gelten die zur Bewertung von börsennotierten, börsengehandelten und aktienindexbasierten Wertpapieren des AV und UV aufgestellten Grundsätze entsprechend, wenn der Investmentfonds überwiegend in börsennotierten Aktien als Vermögensgegenstände investiert ist (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 24). Dieser Grundsatz stimmt mit BFH v. 21.9.2011 – I R 89/10, BStBl. II 2014, 612, überein.
  - ▷ *Der Investmentfonds ist dann überwiegend in börsennotierten Aktien investiert,* wenn mehr als 50 % seines Werts zum Bilanzstichtag in Aktien investiert sind. Abzustellen ist dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse beim Investmentfonds am Bilanzstichtag des Anlegers. Unerheblich ist, ob der zu bewertende Investmentanteil selbst börsennotiert ist (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 24).
  - ▷ *Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung iSd. Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 liegt vor,* wenn der Preis, zu dem der Investmentanteil erworben werden kann (Ausgabepreis zzgl. der ggf. anfallenden Erwerbsnebenkosten), zum jeweils aktuellen Bilanzstichtag um mehr als 5 % (sog. Bagatellgrenze) unter die AK gesunken ist (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 25).

**Nachweis:** Dem Stpfl. obliegt sowohl die Nachweispflicht für den niedrigeren Teilwert als auch die Darstellungs- und Feststellungslast für eine voraussichtlich dauernde Wertminderung (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 4).

#### **Zeitliche Geltung:**

- ▶ *Grundsatz:* Die Regelungen des BMF-Schreibens sind grds. in allen offenen Fällen anzuwenden. Für Wj., die nach dem 31.12.2008 enden, sind bei Vornahme der strechtl. Teilwertabschreibung die Grundsätze aus BMF v. 12.3.2010 (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239) zu beachten (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 37).
- ▶ *Bewertung festverzinslicher Wertpapiere im Umlaufvermögen:* Die durch BFH v. 8.6.2011 (BFH v. 8.6.2011 – I R 98/10, BStBl. II 2012, 716, s. hierzu Anm. 403) aufgestellten Grundsätze sind spätestens in der ersten auf einen Bilanzstichtag nach dem 22.10.2012, dh. dem Tag der Veröffentlichung des BFH-Urt., aufzustellenden Bilanz anzuwenden (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 38). Dabei darf die Nichtanwendung der Grundsätze des BFH-Urt. v. 8.6.2011 (BFH v. 8.6.2011 – I R 98/10, BStBl. II 2012, 716) in einer auf einen Bilanzstichtag vor dem 23.10.2012 aufzustellenden Bilanz nicht zu einem niedrigeren Bilanzansatz führen als dem, der sich aufgrund der damaligen Verwaltungsauffassung ergibt (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 38).
- ▶ *Anteile an Investmentfonds, die überwiegend in börsennotierten Aktien als Vermögensgegenstände investiert sind und die als Finanzanlage im Anlagevermögen gehalten werden:* Hierbei wird nicht beanstandet, wenn bei einer Teilwertabschreibung vor dem 1.1.2015 noch die Regelungen des BMF v. 5.7.2011 (BMF

v. 5.7.2011 – IV C 1 - S 1980 - 1/10/10011:006, BStBl. I 2011, 735) angewendet werden, wobei bei der Ermittlung des niedrigeren Teilwerts der Rücknahmepreis zugrunde zu legen ist (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 39).

- ▶ *Anwendung der Bagatellgrenzen bei börsennotierten, börsengehandelten und aktienindexbasierten Wertpapieren des Anlage- und Umlaufvermögens:* Die unter Rz. 17 ff. des BMF-Schreibens v. 2.9.2016 zur Bewertung börsennotierter, börsengehandelter und aktienindexbasierter Wertpapiere des Anlage- und Umlaufvermögens genannten Grundsätze zur Anwendung der Bagatellgrenze von 5 % sind spätestens in der ersten auf einen Bilanzstichtag nach dem 23.9.2016 aufzustellenden Bilanz anzuwenden, soweit sie nicht bereits nach BMF v. 16.7.2014 (BMF v. 16.7.2014 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002, BStBl. I 2014, 1162) anzuwenden waren (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 40).
- ▶ *Andere Wirtschaftsgüter:* Die Grundsätze des Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden, soweit § 176 AO einer Änderung nicht entgegensteht (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 41).

**Stellungnahme:** Die Einschätzung des aktuellen BMF-Schreibens, das ohne vorherigen Entwurf erlassen wurde, sollte nicht losgelöst von der Kritik des relativ kurz vorher erlassenen BMF-Schreibens aus 2014 erfolgen, weil einige Kritikpunkte am aktuellen BMF-Schreiben Bezug auf das BMF-Schreiben aus 2014 nehmen.

- ▶ *Kritik des BMF-Schreibens vom 16.7.2014:* Das BMF-Schreiben wurde begrüßt, weil es mit Blick auf die Vorgängerschreiben Rechtssicherheit schaffte, auch weil nun vom BMF und dem BFH gleiche Ansichten vertreten wurden (*Zwirner/Zimny*, *SteuK* 2014, 485 [488]). Das Bündeln mehrerer BMF-Schreiben in dem Schreiben aus 2014 erhöhte zudem die Übersichtlichkeit (*Schumann*, *ESTB* 2014, 301 [306]; *Meyering/Gröne/Portheine*, *DStZ* 2015, 84 [93]). Insbesondere die Tatsache, dass das BMF-Schreiben die Rspr. des BFH zur Unerheblichkeit von Kursentwicklungen nach dem Bilanzstichtag bezogen auf börsennotierte Aktien im AV und UV und bei entsprechenden Investmentfonds übernommen hat, und damit zwischen werterhellenden und wertbegründenden Erkenntnissen unterscheidet, wurde uE zu Recht als positiv gewertet (*U. Prinz*, *DB* 2014, 1825 [1831]).

Das Schreiben war aber auch negativer Kritik ausgesetzt. Unseres Erachtens zu Recht wurde kritisiert, dass das BMF-Schreiben aus 2014 die Bagatellgrenze von 5 % bei den börsennotierten Aktien des AV und UV nicht wie die Rspr. des BFH nur auf die „Notierung bei Erwerb“, sondern auch auf den letzten Bilanzansatz bei einer vorangegangenen Teilwertabschreibung anwendete. Rechtsstreitigkeiten waren damit nicht auszuschließen (*U. Prinz*, *DB* 2014, 1825 [1831]).

Ferner wurde Kritik daran geäußert, dass mit Ausnahme der Bestimmungen zu börsennotierten Aktien des AV die Regelungen des BMF-Schreibens dazu führen, dass eine voraussichtlich dauernde Wertminderung im Zweifel im StRecht eher verneint werde als im Handelsrecht, wo in Zweifelsfällen eine voraussichtlich dauernde Wertminderung angenommen wird. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz werde dadurch geschwächt (*Meyering/Gröne/Portheine*, *DStZ* 2015, 84 [93]). Insgesamt war damit auch durch das BMF-Schreiben aus 2014 nicht auszuschließen, dass es bezüglich des Nachweises einer voraussichtlich dauernden Wertminderung zu Auseinandersetzungen zwischen Stpfl. und FinVerw. kom-

men könne (*Schumann*, EStB 2014, 301 [306]). Zudem gehe das BMF-Schreiben auf wesentliche aktuelle Streitfelder, zB im UV, nicht ein (*Marx*, StuB 2014, 591 [595]). Zudem sei die Chance, durch das BMF-Schreiben den gesamten Problembereich, der AV, UV und Verbindlichkeiten in verschiedenen Bewertungskonstellationen umfasst, systematisch aufzuarbeiten nach Auffassung von *Marx* nicht genutzt worden (*Marx*, StuB 2014, 591 [595]).

Ein neues Teilwertverständnis konnte diesem BMF-Schreiben uE nicht entnommen werden (so auch *U. Prinz*, DB 2014, 1825 [1831]; aA *Meurer*, BB 2014, 1905).

- ▶ *Kritik des BMF-Schreibens vom 2.9.2016*: Die positiven Effekte des Vorgängerschreibens in Form der Bündelung mehrerer BMF-Schreiben und der Erhöhung von Rechtssicherheit gelten weiterhin auch für das aktuelle Schreiben, weil es hier überwiegend zu redaktionellen Änderungen gekommen ist. Zudem ist die Zusammenfassung der Regelungen zur voraussichtlich dauernden Wertminderung bei Wertpapieren des AV und des UV und die Erweiterung des Anwendungsbereichs der Regelungen auf sämtliche börsengehandelte Wertpapiere vor dem Hintergrund der Vermeidung weiterer stark einzelfallorientierter Grundsätze uE positiv zu werten.

Insgesamt wird allerdings negativ angemerkt, dass die am Vorgängerschreiben geäußerte Kritik (s.o.) vom BMF aus nicht ersichtlichen Gründen nahezu vollständig ignoriert wurde (*Meyering/Brodersen/Gröne*, DStR 2017, 1175 [1181]). Zudem sei der Grund für die relativ zeitnahe Überarbeitung des Vorgängerschreibens nicht offen kommuniziert worden (*Hiller*, DStZ 2016, 813 [818]). Auch die Einzelfallorientierung für nicht abnutzbares AV, das nicht zu Finanzinstrumenten zählt, wird kritisiert. Für diese WG wird ferner angemerkt, dass die Grundsätze bei der Feststellung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung wenig hilfreich und praktikabel seien, was wiederum zu Rechtsstreitigkeiten führen könne (*Meyering/Brodersen/Gröne*, DStR 2017, 1175 [1181]). Damit bestehen die Probleme und Unsicherheiten betr. den Nachweis einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auch nach dem aktuellen BMF-Schreiben fort. Zudem wurde es verpasst, den Teilwert als Bewertungsmaßstab praktikabler zu gestalten (*Hiller*, DStZ 2016, 813 [818]).

Einstweilen frei.

405–409

## c) Recht oder Pflicht zur Teilwertabschreibung

### aa) Erfassung von Wertminderungen in Handels- und Steuerbilanz

410

**Steuerbilanz:** Eine Teilwertabschreibung gilt grds. nur für den Bereich der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 bzw. § 5 (vgl. BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; BFH v. 31.1.1992 – IV R 57/88, BStBl. II 1988, 401; *Grube*, DStZ 1989, 495). Die Einnahmenüberschussrechnung des § 4 Abs. 3 kennt dagegen keine Teilwertabschreibung (aA FG Köln v. 17.5.1994 – 10 K 239/84, EFG 1994, 1083, rkr.; s. auch § 4 Anm. 536 mit kritischer Stellungnahme unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Gesamtgewinnlichkeit). Auch bei den Überschusseinkunftsarten spielen bloße Wertveränderungen des der Einkunftserzielung dienenden WG keine Rolle, so dass eine Teilwertabschreibung hier nicht in Frage kommt (BFH v. 30.8.1994 – IX R 126/92, BFH/NV 1995, 764). Stpfl., die ihren Gewinn nach § 5 ermitteln, haben nach § 5 Abs. 1 Satz 1 (s. § 5

Anm. 200 ff.) für den Schluss des Wj. das BV anzusetzen, das nach den handelsrechtl. GoB auszuweisen ist. Nach dem hier verankerten Maßgeblichkeitsprinzip sind die für den handelsrechtl. Jahresabschluss geltenden Bewertungsprinzipien grds. auch für die stl. Gewinnermittlung zu beachten. Damit ist die StBil. grds. keine selbständige, sondern eine aus dem handelsrechtl. Jahresabschluss abgeleitete Bilanz (*Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 12 [4/2013]). Die Maßgeblichkeit gilt nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 nicht, wenn im Rahmen der Ausübung eines stl. Wahlrechts ein anderer Ansatz gewählt wird oder wurde. Diese mit dem BilMoG eingeführte Regelung, die als Wahlrechtsvorbehalt bezeichnet wird, führt zur Abschaffung der vorher geltenden sog. umgekehrten Maßgeblichkeit und bindet einen Stpfl. bei der Ausübung eines stl. Wahlrechts nicht mehr daran, dass ein entsprechender Ansatz in der HBil. erfolgt (*Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 13 [4/2013]). Durch die Vornahme einer Teilwertabschreibung kann demnach ein von der HBil. abweichender Wertansatz gewählt werden. Dabei wird allerdings das Ausmaß der Wertberichtigung durch die Teilwertabschreibung nicht wesentlich von den handelsrechtl. gebotenen Wertkorrekturen (Ansatz des beizulegenden Werts, zum Begriff s. Anm. 424) abweichen (*Wernld* in *KSM*, § 6 B 419 f. [10/2010]).

**In der Handelsbilanz** ist bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine Abschreibung auf den niedrigeren Zeitwert nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB grds. sowohl beim AV als nach § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB auch beim UV zwingend. Bei Finanzanlagen des AV besteht nach § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB ein Abschreibungswahlrecht. Nach dem „strengen Niederstwertprinzip“ gilt eine Abschreibungspflicht bei Vermögensgegenständen des UV auch bei einer nur vorübergehenden Wertminderung. Für Details zum Niederstwertprinzip s. *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/11 Rz. 6 ff. (5/2014).

#### 411 bb) Einstufung als Wahlrecht

**Herrschende Meinung:** Der Wortlaut „so kann dieser angesetzt werden“, lässt darauf schließen, dass keine Pflicht zur Teilwertabschreibung besteht, sondern dass es sich hier um ein stl. Wahlrecht handelt (so die hM *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 976; *Korn*, KÖSDI 2016, 19759 [19768]; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 561 [10/2018]; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 361; *Naumann/Breker/Siebler/Weiser* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 402 [4/2013]; *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/11 Rz. 75 [5/2014]; *Schoor*, StBp. 2015, 67 [68]). Es kommt uE nach dem Wortlaut der Vorschrift nur darauf an, dass eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt und nicht – wie noch vor der Gültigkeit des BilMoG – auf das Vorgehen in der HBil. (so auch *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/11 Rz. 75 [5/2014]).

**Auffassung der Bundesregierung bei Schaffung des BilMoG:** Anders sah dies die BReg. in ihrer Gegenäußerung auf die Stellungnahme des BRats im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum BilMoG vertrat sie die Auffassung, dass sich auch nach dem Verzicht auf die umgekehrte Maßgeblichkeit nichts an der Systematik der außerplanmäßigen Abschreibungen/der Teilwertabschreibung wegen dauernder Wertminderung ändern solle. „Ein Ansatz mit dem niedrigeren beizulegenden Wert nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB-E ist vorzunehmen (Niederstwertprinzip). Aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ist steuerlich eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vorzunehmen“ (BTDrucks. 16/10067, 124).

**Heute stimmt die Finanzverwaltung der herrschenden Meinung zu**, indem sie klarstellt, dass der Stpfl. beim Vorliegen der Gründe für eine Teilwertabschreibung auch auf diese verzichten kann (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 15).

#### d) Gegenstand der Teilwertabschreibung

412

**Grundsatz der Einzelbewertung:** Die Bewertungsregeln des § 6 sind nach dem Grundsatz der Einzelbewertung auf einzelne WG anzuwenden (s. Anm. 106). Das gilt auch, wenn mehrere WG so miteinander verbunden sind, dass sie nur gemeinsam veräußert werden können. So sind Grund und Boden und Gebäude sowie selbständige Gebäudeteile selbständige WG (s. Anm. 291) und haben einen eigenen Teilwert (s. Anm. 460 ff.). Ausgeschlossen ist ebenfalls eine Teilwertabschreibung eines ganzen Unternehmens (RFH v. 25.10.1933, RStBl. 1934, 410; BFH v. 16.12.1998 – II R 53/95, BStBl. II 1999, 160, Ausnahme uU bei am Bilanzstichtag vorliegendem Stilllegungs- oder Liquidationsbeschluss; *Piltz*, StbJb. 1991/92, 147; *Kottke*, BB 1996, 1265).

- ▶ **Kompensationsbereich wertbildender Faktoren:** Aufgrund des Teilwertbegriffs (s. Anm. 420 ff.) sind bei der Bewertung der einzelnen WG alle wertbildenden Faktoren zu berücksichtigen, die den Teilwert mindern oder erhöhen. Der Teilwertgedanke erfordert insbes., dass sich nicht bilanzierungsfähige wirtschaftliche Vorteile und Verpflichtungen, die in unmittelbarer Verbindung mit dem zu bewertenden WG stehen, gegenseitig ausgleichen. Es ist generell unzulässig, einzelne Faktoren, positiver wie negativer Art, unberücksichtigt zu lassen.

BFH v. 19.11.1953 – IV 142/53 U, BStBl. III 1954, 16; BFH v. 26.8.1958 – I 80/57 U, BStBl. III 1958, 420; BFH v. 15.5.1963 – I 69/62 U, BStBl. III 1963, 503, Nr. 2 aE; BFH v. 30.11.1988 – I R 114/84, BStBl. II 1990, 117; BFH v. 24.1.1990 – I R 145/86, BStBl. II 1990, 639.

Beispielsweise ist bei der Ermittlung des Teilwerts von Forderungen ein bestehender Versicherungsschutz zur Absicherung eventuell bestehender Ausfallrisiken gegenzurechnen (*Christiansen*, DStZ 1995, 385). Der Kompensationsbereich der Teilwertermittlung ist analog zur Passivierung von Verlustrückstellungen abzugrenzen, bei denen sich nach BFH v. 23.6.1997 (BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735) alle wechselseitigen Leistungen, zu denen sich die Vertragspartner verpflichten, gegenseitig ausgleichen. Für den im Beschluss zu entscheidenden Fall wurde festgelegt, dass der wirtschaftliche Vorteil, der sich für den Betrieb einer Apotheke aus der Weitervermietung von Praxisräumen an einen Arzt ergibt, zum Kompensationsbereich der Vor- und Nachteile aus einem Mietverhältnis gehört.

Im Erg. erfolgt eine weite Abgrenzung des Kompensationsbereichs der Teilwertfindung im Rahmen des Grundsatzes der Einzelbewertung. Gegenstand der Bewertung bleibt das einzelne WG, wobei alle wertbeeinflussenden betrieblichen Zusammenhänge zu berücksichtigen sind.

- ▶ **Stille Reserven** werden insoweit mit der Teilwertabschreibung saldiert, als bei dem zu bewertenden Vermögensgegenstand ein Verlust nicht droht, solange der Netto-Einzerveräußerungspreis nicht unter den Buchwert sinkt. Liefse man nicht zu, dass die unrealisierten Gewinne als sog. zweckgebundene Verlustvorsorge gegengerechnet werden, so würde eine Teilwertabschreibung für entgehende zukünftige Gewinne zugelassen.

Die Tatsache, dass der Teilwert einiger WG über ihrem Buchwert liegt, steht der Teilwertabschreibung bei gleichartigen anderen WG nicht entgegen (so auch Fin-Min. NRW v. 18.3.1977, DB 1977, 981, zur Einheitsbewertung).

**Ausnahmen:**

- ▶ *Gruppenbewertung beim Umlaufvermögen:* Zur Erleichterung der Inventur und der Bewertung können gem. § 240 Abs. 4 und § 256 Satz 2 HGB gleichartige WG des UV zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnitt angesetzt werden. Soweit eine Gruppenbewertung zulässig ist, kann auch eine Teilwertminderung der einzelnen als Gruppe bewerteten WG in einem Gesamtbetrag ausgedrückt werden (BFH v. 28.9.1962 – III 372/59 U, BStBl. III 1962, 510). Entsprechendes gilt bei Verwendung eines Verbrauchsfolgeverfahrens (*Schneider*, DB 1995, 1421). Eine Sammelabschreibung auf verschiedenartige WG ist dagegen unzulässig (RFH v. 7.11.1933, RStBl. 1933, 1322, wo eine Sammelabschreibung auf wesensverschiedene Gruppen von Anlagegütern für unzulässig erklärt wird; BFH v. 28.9.1962 – III 372/59 U, BStBl. III 1962, 510, betr. Warenbestand).
- ▶ *Pauschalwertberichtigung:* Pauschale Teilwertabschläge auf WG des UV sind nicht zulässig, selbst dann nicht, wenn die angegebenen allgemeinen Gründe eine Wertminderung nicht von vornherein ausgeschlossen erscheinen lassen (FG Saarl. v. 14.12.1989 – 2 K 285-288/82, EFG 1990, 346, rkr., betr. pauschale Teilwertabschläge auf ein Kfz-Ersatzteillager; ebenso BFH v. 16.12.1998 – II R 53/95, BStBl. II 1999, 160, betr. pauschalen Abschlag auf das BV). Zur Pauschalwertberichtigung auf Forderungen s. Anm. 566.
- ▶ *Bildung von Bewertungseinheiten:* Bewertungseinheiten von positiven und negativen WG sind als Ausnahme vom Grundsatz der Einzelbewertung insbes. dort zu bilden, wo sich Forderungen und Verbindlichkeiten eines Unternehmens mit (annähernd) identischen ausländ. Werteinheiten gegenüberstehen. Eine Bewertungseinheit zwischen den durch *Credit Linked Notes* gesicherten Darlehensforderungen einer Bank und deren Rückzahlungsverpflichtungen aus den *Credit Linked Notes* darf nicht gebildet werden, soweit nach den betreffenden Emissionsbedingungen das Ausfallrisiko der Darlehensforderungen im Erg. bei der emittierenden Bank verbleibt (BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831). Eine Teilwertabschreibung auf die Fremdwährungsforderung ist bei einer Absicherung des Währungsrisikos durch ein zuordenbares Devisentermingeschäft nicht zulässig (vgl. BFH v. 24.1.1990 – I R 157/85, I R 145/86, BStBl. II 1990, 639 [642]; FG Schl.-Holst. v. 15.3.2000 – I 714/91, EFG 2000, 1057, rkr.).
- ▶ *Eigenkapitalersetzende Darlehen:* Die Teilwertabschreibung eines eigenkapitalersetzenden Darlehens, das der Betriebskapitalgesellschaft von Gesellschaftern des Besitzunternehmens gewährt wurde, kann nach der Rspr. des BFH (BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618) nicht auf die Unverzinslichkeit der im SBV II bilanzierten Darlehensforderung gestützt werden. Eine Teilwertabschreibung eines eigenkapitalersetzenden Darlehens ist dabei zwar nicht a priori ausgeschlossen, sie kann allerdings nicht mit der Unverzinslichkeit begründet werden. Es gelten vielmehr die Grundsätze, die der BFH (BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416) aufgestellt hat. Demnach ist für die Bemessung des Teilwerts von Anteilen an einer Betriebskapitalgesellschaft eine Gesamtbetrachtung der Ertragsaussichten von Besitz- und Betriebsgesellschaft anzustellen. Der Teilwert eines eigenkapitalersetzenden Darlehens, das der BetriebsKapGes. von der Besitzgesellschaft gewährt worden ist, ist ferner nach

denselben Kriterien zu bestimmen, die für die Bewertung der Kapitalanteile gelten.

#### e) Abgrenzung zu den Absetzungen nach § 7

413

**Bei der Absetzung für Abnutzung (AfA)** handelt es sich anders als bei der Teilwertabschreibung nicht um eine Bewertung, sondern sie dient der zeitlichen Verteilung der AHK auf die Gesamtdauer der Verwendung des WG. Der Teilwert der WG bleibt bei der AfA gem. § 7 unberücksichtigt, weil planmäßige Abschreibungen nur den Zweck verfolgen, für eine vernünftige Verteilung des Wertverzehr eines WG über seine ND zu sorgen (*Jonas*, StbJb. 1991/92, 113). Selbst wenn die ND eines WG überschätzt wird, ist bei der Abschreibung nach § 7 lediglich die Verteilung des Restbuchwerts auf die neu geschätzte RestND vorzunehmen (s. § 7 Anm. 180). Bei einer Teilwertabschreibung soll dagegen versucht werden, den Wertansatz dem jeweiligen tatsächlichen, stichtagsbezogen ermittelten (Verkehrs-)Wert anzupassen.

Die Teilwertabschreibung liegt nur in Höhe der Differenz der Wertminderung zur AfA vor, die Vornahme einer AfA wird durch eine (höhere) Wertminderung nicht ausgeschlossen (*Brandis in Blümich*, § 7 Rz. 222 [8/2018]).

Der Vorrang planmäßiger Abschreibungen beruht auf der zwingenden Verteilung des Wertverzehr eines WG über seine ND.

Bedeutung hat der Vorrang planmäßiger Abschreibungen für die Bemessung der Abschreibungen und Zuschreibungen in den Folgejahren sowie für die Bemessung der HK, da hier planmäßige Abschreibungen, nicht aber Teilwertabschreibungen zu berücksichtigen sind (s. Anm. 160), nicht jedoch für die Höhe des Gewinns (*Brandis in Blümich*, § 7 Rz. 222 [8/2018]). Die Abgrenzung zwischen AfA und Teilwertabschreibung ist zudem für das Wertaufholungsgebot des Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 (s. Anm. 470 ff.) wichtig.

Der Kreis der von einer Teilwertabschreibung potentiell betroffenen WG ist höher als der bei der AfA (*Brandis in Blümich*, § 7 Rz. 221 [8/2018]).

**Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA)** ist nicht vorzunehmen bei gewöhnlichen, mit den AfA bereits berücksichtigten Wertminderungen. Vielmehr sind außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzungen bereits bestehender WG bei einer unmittelbaren körperlichen Einwirkung eines von außen kommenden Ereignisses erforderlich (BFH v. 30.8.1994 – IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306), so zB bei Katastrophenverschleiß, gesunkenen Wiederbeschaffungspreisen sowie bei der durch technischen Fortschritt oder Nachfragerückgang bedingten mangelnden Verwertbarkeit der WG (*Winnefeld in Winnefeld*, Bilanz-Hdb., 5. Aufl. 2015, Rz. 1036). Die AfaA setzt also voraus, dass ein bestehendes WG wegen ungewöhnlicher betriebsindividueller Vorgänge in seiner Nutzungs- oder Funktionsfähigkeit beeinträchtigt ist. AfaA und Teilwertabschreibung sind daher nicht gleichzusetzen, sondern unterscheiden sich in mehreren Punkten, wobei eine Abgrenzung im Einzelfall schwierig sein kann (*Glade*, DB 2000, 844; *Grube*, DB 2006, 63 [65]), aber an Bedeutung gewonnen habe (*Coenenberg/Haller/Schultze*, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 24. Aufl. 2016, 167). *Werndl* spricht daher sogar von einem Konkurrenzverhältnis zwischen AfaA und Teilwertabschreibung (*Werndl in KSM*, § 6 Rz. B 425 [10/2010]). In Teilwertabschreibungen spiegeln sich insbes. dauernde Wertminderungen, die durch gesunkene Wiederbeschaffungskosten und andere Markteinflüsse begründet sind, wider, wohin-

gegen die AfaA Beeinträchtigungen der Nutzungsmöglichkeiten berücksichtigt. Liegt eine Wertminderung vor, ohne dass zugleich die betriebsgewöhnliche Nutzung des WG beeinträchtigt ist, kommt eine AfaA nicht in Betracht; gleichwohl kann eine Teilwertabschreibung vorzunehmen sein. Bei einer Teilwertabschreibung wird aufgrund der Teilwertdefinition die betriebliche Verbundenheit des WG erfasst, was bei der AfaA nicht der Fall ist. Die AfaA sind nur bei abnutzbaren WG, Teilwertabschreibungen dagegen bei allen WG zulässig. Teilwertabschreibungen können unabhängig von der Abschreibungsmethode der normalen AfaA vorgenommen werden, wohingegen nach § 7 Abs. 2 Satz 4 eine AfaA nicht bei degressiver AfaA möglich ist (*Gabert*, Der Bewertungsmaßstab des Teilwerts im Bilanzsteuerrecht, 2011, 92). Eine bloße Wertminderung, ohne dass dadurch die betriebsgewöhnliche Nutzung beeinflusst wird, rechtfertigt hingegen keine AfaA (stRspr., s. BFH v. 14.1.2004 – IX R 30/02, BStBl. II 2004, 592, mwN), ggf. aber eine Teilwertabschreibung. Im Gegensatz zur Teilwertabschreibung (s. Anm. 400 ff.) hat die Gewinnermittlungsart keinen Einfluss darauf, ob eine AfaA vorgenommen werden kann oder nicht (s. hierzu auch *Korn*, KÖSDI 2016, 19759 [19761]). Auch der Einfluss des Buchwerts führt zu einer Unterscheidung. Während bei der Teilwertabschreibung ein Vergleich mit dem Buchwert stattfindet, und der Teilwert, um eine Teilwertabschreibung vornehmen zu können, kleiner als der Buchwert sein muss, hat der Buchwert keinen Einfluss auf die Vornahme einer AfaA. Unterschiedlich sind auch die Beweislastregeln. Während bei der Teilwertabschreibung der Stpfl. die Beweislast und Darlegungslast trägt (BFH v. 9.12.2014 – X R 36/12, BHF/NV 2015, 821; BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 4; s. Anm. 404), liegt die Beweislast im Zusammenhang mit der AfaA bei der FinVerw. (*J. Dietrich*, DStR 2000, 1629 [1634]). Kann sowohl AfaA als auch eine Teilwertabschreibung in Anspruch genommen werden, tritt uE die AfaA nach § 7 – und somit auch die AfaA – an die Stelle der Teilwertabschreibung, weil AfaA und AfaA den Buchwert zunächst mitbestimmen (*Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. B 425 [10/2010]). Entspricht der Wert nach AfaA dem Teilwert, kann nur eine AfaA vorgenommen werden, weil die Voraussetzungen der Teilwertabschreibung nicht vorliegen.

#### 414 f) Konkurrenz von Rückstellungsbildung und Teilwertabschreibung

**Bedeutung:** Sowohl Teilwertabschreibung als auch Rückstellungsbildung sind Instrumente einer vorsichtigen Bewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) und dienen der Ermittlung eines ausschüttungs- bzw. bestuerungsfähigen Gewinns. Die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung können gemeinsam mit den Voraussetzungen der Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (s. § 5 Anm. 2050 ff.) und für Rückstellungen aufgrund ungewisser Verbindlichkeiten vorliegen. Teilweise wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass eine Bilanzierungskonkurrenz zwischen diesen beiden Methoden der Verlustberücksichtigung bestehe (vgl. *Hoffmann*, DStR 2000, 1338), wobei zwischen der Minderung künftiger Nutzenpotentiale des Aktivums und einer selbständig bewertbaren Verpflichtung zu trennen sei (vgl. dazu *Förschle/Scheffels*, DB 1993, 1197 [1200]; *Wesner*, FS Moxter, 1994, 433 [439]). Nach Auffassung des BFH (BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298) begrenzt das Verbot für eine Rückstellung für drohende Verluste nach § 5 Abs. 4a nicht eine mögliche Teilwertabschreibung. Hinsichtlich des Verhältnisses von Teilwertabschreibung und Verlustrückstellung stellt das Gericht klar, dass eine Teilwertabschreibung gegenüber



der Verlustrückstellung Vorrang hat. Das Verbot der Verlustrückstellung erfasse nur denjenigen Teil des Verlustes, der durch die Teilwertabschreibung nicht verbraucht ist (BStBl. II 2006, 298 [302]). Mit der Einschätzung, dass die aktivische Abwertung Vorrang vor einer passivischen Verlustrückstellung hat, sog. Subsidiarität der Verlustrückstellung, folgt das Gericht uE zu Recht der hM im Schrifttum (*Herzig*, StbJb. 2000/2001, 281, 293, mwN; *Hoffmann*, DStR 2000, 1338 [1339]; *Hofer*, DStR 2001, 635 [637], mwN; *Wulf/Roessle*, DB 2001, 393 [394]).

**Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten:** Konkurrenzen bestehen insbes. im Bereich der bilanziellen Berücksichtigung von Umweltschutzmaßnahmen. Dem gesunkenen Teilwert des mit Schadstoffen belasteten WG steht ggf. eine öffentlich-rechtl. oder auch eine privatrechtl. Verpflichtung zur Schadensbeseitigung gegenüber.

**Beispiel** (nach BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 12):

Ein Stpfl. ist Eigentümer eines mit Altlasten verseuchten Grundstücks. Die ursprünglichen AK des Grundstücks betragen 200 000 €. Zum Bilanzstichtag ermittelt ein Gutachter wegen der Altlast nur noch einen Wert von 10 000 € für das Grundstück. Aufgrund von Regelungen des Umweltrechts ist der Stpfl. grds. zur Beseitigung der Altlasten verpflichtet. Die Schadensbeseitigung wurde von der Behörde mangels akuter Umweltgefährdung jedoch noch nicht gefordert. Die Behörde wird die Schadensbeseitigung erst verlangen, wenn der Stpfl. die Nutzung des Grundstücks ändert. Da die Schadensbeseitigung noch nicht gefordert wurde, darf keine Rückstellung gebildet werden. Eine Teilwertabschreibung iHv. 190 000 € auf den vom Gutachter ermittelten Wert ist dagegen zulässig. Wenn eine Nutzungsänderung des Grundstücks durch den Stpfl. nicht geplant ist, wird es auch nicht zu einer Aufforderung zur Beseitigung des Schadens seitens der zuständigen Umweltbehörde kommen. Aus Sicht am Bilanzstichtag ist daher von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen. Wenn die Altlast später beseitigt wird und sich der Wert des Grundstücks demnach erhöht, ist eine Zuschreibung bis höchstens 200 000 € (ursprüngliche AK) vorzunehmen.

## g) Zeitpunkt der Teilwertabschreibung

### aa) Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bilanzstichtags

415

Eine Teilwertabschreibung ist bilanzstichtagsbezogen, kann also nur zum Bilanzstichtag und nach den Wertverhältnissen am Bilanzstichtag, nicht aber auf einen beliebigen Tag zwischen zwei Bilanzstichtagen erfolgen (BFH v. 5.2.1981 – IV R 87/77, BStBl. II 1981, 432; BFH v. 9.9.1986 – VIII R 20/85, BFH/NV 1987, 442; *Mathiak*, StuW 1982, 81), weil Handelsrecht und StRecht die Bildung von Wertansätzen nur anlässlich der Bilanzierung vorschreiben und zulassen. Demzufolge ist darauf abzustellen, ob am Bilanzstichtag Umstände vorgelegen haben, die eine Teilwertabschreibung rechtfertigen (BFH v. 19.11.1953 – IV 142/53, BStBl. III 1954, 16; BFH v. 14.7.1966 – IV 389/62, BStBl. III 1966, 641; BFH v. 7.11.1990 – I R 116/86, BStBl. II 1991, 342; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 550 [10/2018]). Zulässig ist eine Teilwertabschreibung dann, wenn anhand der am Bilanzstichtag vorliegenden Umstände eine voraussichtlich dauernde Wertminderung angenommen werden kann. Sind den Teilwert mindernde Umstände zwar gegeben, aber nicht nachhaltig, ist eine Teilwertabschreibung nicht zulässig. Eine Teilwertabschreibung ist auch dann nicht gerechtfertigt, wenn zwar vor und nach dem Bilanzstichtag den Teilwert mindernde Umstände vorliegen, nicht jedoch am Bilanzstichtag (*Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 550 [10/2018]). Der frühestmögliche Zeitpunkt für eine Teilwertabschreibung ist der auf den Zugang des WG folgende Bilanzstichtag. Nicht

zulässig ist die Abschreibung schon auf den Zeitpunkt der Fertigstellung/Anschaffung (BFH v. 9.9.1986 – VIII R 20/85, BFH/NV 1987, 442).

416 **bb) Nachholung**

Die Nachholung einer zulässigen oder notwendigen Teilwertabschreibung ist uE nur insoweit zulässig, als sie nach den Verhältnissen an demjenigen Bilanzstichtag, zu dem die Abschreibung nunmehr vorgenommen wird, noch gerechtfertigt ist. Das bedeutet, dass ein zwischenzeitlicher Wiederanstieg des Teilwerts insoweit eine Nachholung der ursprünglich gerechtfertigten Teilwertabschreibung ausschließt (glA BFH v. 13.9.1973 – IV R 5/70, BStBl. II 1973, 846; BFH v. 5.2.1981 – IV R 87/77, BStBl. II 1981, 432; FG München v. 11.2.1971 – VI 4/68, EFG 1971, 328, rkr., betr. unrichtige Versagung einer Teilwertabschreibung in einer bestandskräftigen Veranlagung; *Mathiak*, StuW 1982, 81).

417 **cc) Rechtsbehelfsverfahren**

Im Rechtsbehelfsverfahren ist eine Teilwertabschreibung zu berücksichtigen, wenn sie bis zur Beschlussfassung über das FG-Urt. vorgenommen wird; bei Vornahme zwischen Beschlussfassung und Bekanntgabe des Urt. nebst Antrag auf Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung kann das Gericht die Wiedereröffnung beschließen (§ 93 Abs. 3 FGO; vgl. BFH v. 16.10.1970 – VI B 24/70, BStBl. II 1971, 25; BFH v. 29.11.1973 – IV R 221/69, BStBl. II 1974, 115; BFH v. 26.2.1975 – II R 120/73, BStBl. II 1975, 489). Eine erst im Revisionsverfahren vorgenommene Teilwertabschreibung kann nur dann von den Vorbehörden berücksichtigt werden, wenn die Sache zurückverwiesen wird (BFH v. 2.3.1954 – I 133/53 S, BStBl. III 1954, 129; BFH v. 9.8.1989 – IV R 110/87, BStBl. II 1990, 195). Den zeitlichen Zusammenhang sieht die FinVerw. gewahrt, wenn der Änderungsantrag im Laufe des außergerichtlichen oder gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens (sofern im Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung) bzw. bis zum Ablauf der Einspruchsfrist (sofern nicht im Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung) gestellt wird (BMF v. 23.3.2001 – IV A 6 - S 2141 - 5/01, BStBl. I 2001, 244).

418 **h) Durchführung der Teilwertabschreibung**

**Ansatz des Teilwerts:** Die Teilwertabschreibung ist aktivisch vorzunehmen – sog. direkte Methode. Die Bildung eines passivischen Wertberichtigungspostens unter Beibehaltung des Buchwerts des WG – sog. indirekte Methode – ist (seit dem BiRiLiG) für Einzelabschlüsse von Wj., die nach dem 31.12.1986 beginnen, nicht mehr vorgesehen. Die Teilwertabschreibung braucht in der Bilanz nicht als solche gekennzeichnet zu werden.

**Ansatz eines Zwischenwerts:** Zwischenwert ist ein Wert, der zwischen dem Absetzungswert (AHK ./ AfA) und dem Teilwert liegt. Eine Bewertung mit einem Zwischenwert ist zulässig, wenn der Stpfl. zum Ansatz des niedrigeren Teilwerts nur berechtigt, nicht aber verpflichtet ist (RFH v. 11.1.1933, RStBl. 1933, 372; RFH v. 28.1.1937, StuW Nr. 142; RFH v. 30.3.1938, RStBl. 1938, 629). Da mit der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG bei Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung nach hM ein Wahlrecht zur Vornahme einer Teilwertabschreibung besteht (s. Anm. 411), ist uE auch der Ansatz eines

Zwischenwerts zulässig. Bei Verbindlichkeiten ist der Ansatz von Zwischenwerten allerdings dann nicht zulässig, wenn dadurch die Gewinnauswirkungen einer Teilwertkorrektur zeitlich gestreckt werden sollen (*Schindler in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 147).

**Skontoabzug:** Wird der Skontoabzug nicht in Anspruch genommen, rechtfertigt dies nicht eine Teilwertabschreibung in Höhe des möglich gewesenem Skontoabzugs.

BFH v. 27.2.1991 – I R 176/84, BStBl. II 1991, 456, als Aufhebung des Vorlagebeschlusses v. 30.3.1989 – I R 176/84, BStBl. II 1989, 874; zust. *Beiser*, DStR 1991, 174; *Groh*, BB 1991, 2334; *Offerhaus*, StBp. 1991, 144; *L. Schmidt*, FR 1991, 298; aA *Paus*, DStZ 1991, 501, dem uE aber nicht gefolgt werden kann.

**Jährlicher Nachweis:** Dem Stpfl. obliegt sowohl die Nachweispflicht für den niedrigeren Teilwert als auch für die voraussichtliche Dauerhaftigkeit der Wertminderung. Darüber hinaus ist der Stpfl. auch dafür beweispflichtig, dass und in welchem Umfang der Teilwert weiterhin unter der Bewertungsobergrenze des WG (den um die planmäßigen Abschreibungen verminderten AHK) liegt. Der Stpfl. muss nicht nur das Entstehen, sondern auch das Fortbestehen der Wertminderung jedes Jahr nachweisen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4).

Einstweilen frei.

419

### 3. Teilwertdefinition (Abs. 1 Nr. 1 Satz 3)

**Schrifttum:** *Mirre*, Gemeiner Wert und Ertragswert, Zeitschrift des deutschen Notarvereins 1913, 155; *Berger*, Der Teilwert im Steuerrecht, Diss. Leipzig 1935; *Zitzlaff*, Zur Entstehung des Teilwertbegriffs, StuW 1941, Sp. 193; *Bühler*, Soll der Teilwert verschwinden?, BB 1948, 285; *Hoffmann*, Zum Gutachten des OFH über Schwarzmarktpreise vom 23.3.1948 – IV (VI) D 1/48 S StW 1948 Nr. 11, StuW 1948, Sp. 479; *Kosiol*, Einheitsbilanz oder Bilanzgleichung? – Ein Beitrag zur Reform der Handels- und Steuerbilanz, StuW 1949, Sp. 123; *Zitzlaff*, Zur Teilwertfrage besonders bei Anlagegütern, StuW 1949, Sp. 33; *Wall*, Der Teilwert, seine Problematik und seine Ersetzung durch den gemeinen Wert (EStG), WPg 1957, 545; *Maaßen*, Der Teilwert im Steuerrecht, Köln 1968; *Euler*, Zur Verlustantizipation mittels niedrigeren beizulegenden Wertes und des Teilwerts, ZfBf 1991, 191; *Moxter*, Funktionales Teilwertverständnis, in *Baetge/Böcking/Drukarczyk/Schmidt* (Hrsg.), Bilanzrecht und Unternehmensbesteuerung, FS Erich Loitlsberger, Wien 1991, 473; *Siegel*, Stille Reserven beim Unternehmens- und Anteilsverkauf, Geschäftswert und Teilwert – Ergänzungen zu Hörger/Stobbe und Fußnoten zu Schult/Richter, DStR 1991, 1477; *Mellwig*, Für ein bilanzadäquates Teilwertverständnis, in *Baetge/Böcking/Drukarczyk/Schmidt* (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 1071; *Mujkanovic*, Der Teilwert, StuStud. 1994, 341; *Heuer*, Die Bewertung von Kunstgegenständen, DStR 1995, 438; *Mujkanovic*, Teilwertermittlung – ein betriebswirtschaftlich lösbares Problem, DB 1995, 837; *Beiser*, Der Teilwert zwischen Substanz- und Ertragswert, DStR 2002, 1777; *Rief-Drewes*, Der Teilwert, Diss. Berlin 2004; *Wissenschaftlicher Beirat des Fachbereichs Steuern der Ernst & Young, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft* (Hrsg.), Stellungnahme zur Abschaffung des Teilwerts, BB 2004, Beilage 3 zu Heft 24, 1; *Diller/Grottke*, Die Konzeption von Teilwert und gemeinem Wert – dargestellt am Beispiel des Wechsels vom Teilwert zum gemeinen Wert im Rahmen des SEStEG, StuStud. 2007, 69; *Gabert*, Die Unzulänglichkeit von Teilwertvermutungen für nichtabnutzbares Anlagevermögen, FR 2009, 812; *Gabert*, Der Bewertungsmaßstab des Teilwerts im Bilanzsteuerrecht, Diss. Berlin 2011; *Lange*, 75 Jahre Teilwert – Gegenwart und Zukunft des Teilwertbegriffs vor dem Hintergrund seiner Geschichte, Diss. Berlin 2011; *Krumm*, Steuerliche Bewertung als Rechtsproblem, Habil. Köln 2014; *Hiller*, Bewertungsmaßstäbe im Bilanzsteuerrecht, Diss. Siegburg 2015; *Hiller*, Teilwert, gemeiner Wert, beizulegender Zeitwert und Fremdvergleichswert – Eine vergleichende Gegenüberstellung der Be-

wertungsmaßstäbe in der Steuerbilanz, Ubg 2016, 341; Korn, Steuerbrennpunkt Teilwert, KÖSDI 2016, 19759; Hiller/Biebinger, Der Teilwert und seine Fiktionen – Historische Entstehung und Interpretation eines zentralen Bewertungsmaßstabs, DStZ 2017, 442.

**Weiteres Schrifttum** Siehe vor Anm. 554 der Voraufgabe – Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

#### 420 a) Historische Entwicklung des Teilwertbegriffs

**Einführung des Begriffs „Teilwert“ in der Literatur:** Die Legaldefinition des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3, nach der der Teilwert der „Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt“ sein soll, stammt nicht vom jüngeren Steuergesetzgeber. Der Teilwert wurde vielmehr schon im EStG von 1934 kodifiziert. Er hat sich nach und nach aus dem gemeinen Wert entwickelt (s. Gabert, Der Bewertungsmaßstab des Teilwerts im Bilanzsteuerrecht, 2011, 6 ff.). Die Begrifflichkeit „Teilwert“ geht dabei maßgeblich auf Ludwig Mirre zurück (zust. Hiller/Biebinger, DStZ 2017, 442 [443]; aA Rief-Drewes, der den RFH mit seiner Rspr. als Erfinder des Teilwerts ansieht, Rief-Drewes, Der Teilwert, 2004, 41). Mirre stellte fest, dass der Gesamtwert eines Unternehmens meist höher sei als die Summe der Einzelwerte (Mirre, Zeitschrift des deutschen Notarvereins 1913, 155 [168]). Probleme ergäben sich seiner Auffassung nach, wenn die Einzelwerte konkret bestimmt werden sollen. Hier sei nicht der gemeine Wert der einzelnen Sache, sondern ihre Bedeutung für die ganze Einheit zu der sie gehört, zu ermitteln. Diese Bedeutung des einzelnen Gegenstands für die ganze Einheit bezeichnet Mirre als „Teilwert“ (Mirre, Zeitschrift des deutschen Notarvereins 1913, 155 [169]). Wie bei den heute geltenden Legaldefinitionen des Teilwerts in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG und des § 10 Satz 2 BewG wird auch in Mirres Ansatz der einzelne Gegenstand bei der Teilwertbestimmung nicht isoliert betrachtet, sondern sein Zusammenhang zum Unternehmen berücksichtigt. Dabei wird der Teilwert schon von Mirre als aufgeteilter Gesamtkaufpreis konzipiert (Siegel, DStR 1991, 1480).

**Verwendung des Begriffs „Teilwert“ durch den RFH:** Der RFH gebrauchte den Begriff „Teilwert“ erstmals in seinem Urt. v. 14.12.1926 (RFH v. 14.12.1926 – VI A 575/26, RFHE 20, 87). Das Gericht hatte hier § 19 Abs. 1 Satz 2 EStG 1925 auszulegen, weil im vorgelegten Fall die Bestimmung des gemeinen Werts eines Neubaus und eines Teils der Geschäftseinrichtung einer oHG streitig waren. Der RFH stellte in seiner Urteilsbegründung klar, dass der gemeine Wert nicht dem Liquidationswert entspreche. Bei Gegenständen, die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, sei strikt zwischen dem Wert, den der Gegenstand aus dem Zusammenhang gerissen für sich haben würde, kurz als Einzelwert zu bezeichnen, und dem Wert, den der Gegenstand als Teil der wirtschaftlichen Einheit hat, kurz Teilwert, zu unterscheiden (RFHE 20, 87 [88]). In der Rspr. zum § 19 EStG 1925 hat der RFH also schon frühzeitig festgestellt, dass der Teilwert den Wert repräsentiert, der sich für das WG als Teil der wirtschaftlichen Einheit „Betrieb“ ergibt, wenn der Betrieb nicht liquidiert – also fortführungsfähig – ist.

ZB RFH v. 14.12.1926, RFHE 20, 87; RFH v. 14.12.1927, RFHE 22, 309; RFH v. 14.12.1927, StuW 1928 Nr. 78; RFH v. 14.3.1928, RStBl. 1928, 182; RFH v. 9.5.1928, RFHE 23, 244; RFH v. 10.10.1928, StuW 1929 Nr. 70; RFH v. 11.1.1929, RStBl. 1929, 221; RFH v. 18.12.1929, 20.3.1930 und 28.2.1930, RStBl. 1930, 90, 348, 360 und 436; RFH v. 7.2.1934, RStBl. 1934, 571.

Diese Rspr. wurde durch die Teilwertdefinition des § 6 Nr. 1 Satz 3 EStG 1934 legalisiert (RStBl. I 1934, 1005; zur Gesetzesbegründung: RStBl. I 1935, 38; entsprechend § 12 RBewG 1934).

**Bereits noch früher** nahm man an, dass der Wert eines WG unterschiedlich sein kann, je nachdem, ob man auf den Einzelveräußerungspreis oder auf die Bedeutung des WG für den Betrieb, zu dem es gehört, unter der Annahme seiner Fortführung (*going concern*) abstellt. Nur eine Bewertung im letzteren Sinn ist geeignet, eine zweckgerechte Aussage über den Unternehmensgewinn zu ermöglichen (vgl. *Fuisting*, Die preußischen direkten Steuern, I/1, 603 [607]). Der Fortführungsgedanke hat auch in § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB seinen Niederschlag gefunden.

Hierzu auch schon Reichsoberhandelsgericht v. 3.12.1873 (Slg. Bd. 12, 19) und die Rspr. zum pr. EStG (zB OVGSt. 6, 40; 8, 86f.; 9, 97f.; 14, 233; 15, 270). Entsprechende Regelungen enthielten dann § 139 Abs. 1 RAO 1919 und (für nicht zum Verkauf bestimmte Gegenstände) § 19 Abs. 1 Satz 2 EStG 1925 (ebenso § 31 Abs. 2 RBewG 1925, §§ 14, 50 Abs. 3 RBewG 1931).

**Anwendung des Teilwertbegriffs:** Der Vollzug der Teilwertdefinition, in der der Teilwert eines WG als Teil des Unternehmenspreises verstanden wird, erwies sich jedoch von Beginn an als schwierig. Auch *Mirre* selbst hatte dies erkannt und hielt die genaue Ermittlung des Teilwerts für unmöglich, weil sich dort, wo mehrere Bedingungen zum Erfolg beitragen, nicht sagen ließe, wie groß der Anteil einer einzelnen Bedingung am Erfolg ist. Ob es eine richtige Bewertung gibt, war seiner Meinung nach deshalb sehr zweifelhaft (*Mirre*, Zeitschrift des deutschen Notarvereins 1913, 155 [169]). Der RFH bezeichnete als Teilwert den „Preis, den ein Käufer des ganzen Betriebs für den betreffenden Gegenstand bewilligen würde“ (RFH v. 10.10.1928, StuW 1929 Nr. 70). Seither oblag es der Rspr., die abstrakte gesetzliche Konzeption der Ermittlung des zuzurechnenden Betrags im Rahmen des Gesamtkaufpreises zu konkretisieren (BFH v. 4.12.1956 – I 99/56 U, BStBl. III 1957, 16; s. ausf. Anm. 445 ff.) und obliegt es bis heute. Die aufgrund der gesetzlichen Teilwertdefinition naheliegende Forderung nach einer Verteilung des gedachten Gesamtkaufpreises auf die einzelnen Vermögensgegenstände lässt sich nicht befriedigend durchführen. Betriebswirtschaftliche Unternehmensbewertungsmethoden – sowohl die Gesamtbewertungs- als auch die Einzelbewertungsverfahren – stehen zum einen im Widerspruch zu manchen Teilwerteigenschaften (s. Anm. 436 f.). Zum anderen können diese Methoden der „Fiktion der Verteilung des Gesamtkaufpreises auf die Wirtschaftsgüter“ (s. Anm. 434) wegen des Fehlens eines geeigneten Verteilungsschlüssels nicht Rechnung tragen (s. hierzu im Detail *Gabert*, Der Bewertungsmaßstab des Teilwerts im Bilanzsteuerrecht, 2011, 100 ff.). Aufgrund dieser Vollzugsdefizite entwickelte die Rspr. im Interesse der Praktikabilität des Teilwertbegriffs (widerlegbare) Teilwertvermutungen und -grenzen (s. Anm. 445 ff.).

**Kritik am Teilwertbegriff:** In den über 80 Jahren seiner gesetzlichen Festlegung blieb der Teilwertbegriff umstritten. Seine Abschaffung wurde häufig gefordert (Vgl. zB *Bühler*, BB 1948, 285; *F. Hoffmann*, StuW 1948, Sp. 479 [480 f.]; *E. Kosiol*, StuW 1949, Sp. 124 [152 ff.]; *Wall*, WPg 1957, 545; *W. Euler* in DSTJG 7 [1984], 155 [168]; *Wissenschaftlicher Beirat des Fachbereichs Steuern Ernst & Young*, BB 2004, Beilage 3, 1; *Gabert*, Der Bewertungsmaßstab des Teilwerts im Bilanzsteuerrecht, 2011; aA *Jaeger*, der ein Festhalten am Teilwert für sinnvoll hält; *Jaeger*, Der Teilwert, 1984, 171).

Eine Änderung der gesetzlichen Teilwertdefinition ist jedoch bis heute nicht erfolgt. Im Jahre 1971 gelangte die Große Steuerreformkommission zu dem Erg., dass die Teilwertdefinition trotz bestehender Schwächen nicht durch einen besseren Wertmaßstab ersetzt werden kann. Die Kommission trug damals unter Verweis auf die über 30-jährige Rspr. vor, im Interesse der Rechtssicherheit und der Wahrung der Kontinuität die bisherige Teilwertdefinition beizubehalten (*Euler* in *DStJG* 7 [1984], 155). Reformvorschläge aus jüngerer Zeit verzichteten allerdings auf den Teilwert als Bewertungsmaßstab (vgl. *Kirchhof* ua., *Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes*, 2001; *Stiftung Marktwirtschaft Kommission Steuergesetzbuch*, Ausführung des steuerpolitischen Programms: Das Gesetz zur steuerlichen Gewinnermittlung, 2006, 4).

**Funktionale Auslegung:** Aufgrund des Einflusses der GoB auf die strechtl. Bilanzierung wird im Fachschrifttum eine verstärkte funktionale Auslegung des Teilwertbegriffs gefordert (*Euler*, *ZfB* 1991, 191; *Moxter*, FS *Loitlsberger*, 1991, 473; *Mellwig*, FS *Moxter*, 1994, 1069; *Moxter*, *Bilanzrechtsprechung*, 5. Aufl. 1999, 253; abl. *Müller-Dott*, FS *Ritter*, 1997, 215). Die bilanzzweckorientierte Auslegung des Teilwertbegriffs fordert einen Rückgriff auf handelsrechtl. Bewertungsgrundsätze (zur Kritik an einer am handelsrechtl. Imparitätsprinzip ausgerichteten Teilwertinterpretation s. *Hiller/Biebinge*r, *DStZ* 2017, 442 [450]). Dies führt zu einer verstärkten Annäherung an den handelsrechtl. Wertmaßstab des beizulegenden Werts (s. Anm. 424).

#### 421 b) Bedeutung des Teilwertbegriffs

**Materiell-rechtlich** besteht die Bedeutung des Teilwertbegriffs darin, dass der Mehrwert erfasst werden soll, den ein WG gerade wegen seiner Zugehörigkeit zu einem bestimmten Unternehmen im Unterschied zum gemeinen Wert besitzt (vgl. *BFH* v. 30.1.1980 – I R 89/79, *BStBl. II* 1980, 327). Ein WG soll demnach überall dort, wo der Teilwertansatz vorgesehen ist, nicht mit dem Einzelwert bewertet werden, den es losgelöst vom Unternehmenszusammenhang haben würde (*Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 546 [10/2018]). Zu diesem Zweck unterstellt Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 seinem Wortlaut nach eine Veräußerung des Betriebs und seine Fortführung durch den Erwerber sowie die Zurechnung von Kaufpreisteilen zu den einzelnen WG durch den Erwerber „im Rahmen des Gesamtkaufpreises“ (s. Anm. 434). Die Bewertung mit dem Teilwert dient zum einen dazu, den Stpfl. nicht aufgrund zu hoher Wertansätze, die ggf. aus den fortgeführten AHK resultieren, zu hoch zu belasten. Zum anderen aber soll die Bildung ungerechtfertigter stiller Reserven verhindert werden (so auch *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 546 [10/2018]).

**Verfahrensrechtlich** bildet der Teilwertbegriff in den Fällen des Abs. 1 Nr. 1 und 2 einen ergänzenden, korrigierenden Wertmaßstab neben den vorrangig geltenden Bewertungsmaßstäben der AHK (*BFH* v. 16.7.1968 – GrS 7/67, *BStBl. II* 1969, 108 [111]; *BFH* v. 7.11.1990 – I R 116/86, *BStBl. II* 1991, 342). Er ist nicht von den fortgeführten AHK losgelöst zu betrachten, sondern stellt vielmehr einen Korrekturwert zu diesen dar. Infolgedessen beseitigt die Bewertung mit dem Teilwert nicht die Pflicht, zunächst die AHK zu ermitteln. Zum Bilanzstichtag ist jedoch ein Vergleich zwischen dem Buchwert (den fortgeführten AHK) und dem Teilwert erforderlich.

Den alleinigen Wertmaßstab bildet der Teilwert in den Fällen des Abs. 1 Nr. 4 Satz 1, Nr. 5 Satz 1 Halbs. 1 und Nr. 6, eine Höchstgrenze stellt er in den Fällen des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2, Nr. 7 und des § 55 Abs. 5 dar.

Der Teilwert ist auch ein Ersatzwert für eine fehlende Geldzahlung bei der Bewertung unentgeltlicher Vorgänge.

### c) Verhältnis zu anderen Bewertungsmaßstäben

#### aa) Teilwertbegriff iSd. BewG

422

Der Begriff des Teilwerts iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 ist (abgesehen von der unterschiedlichen Fassung „Betrieb“/„Unternehmen“) nicht nur dem Wortlaut, sondern auch der Auslegung nach der gleiche wie derjenige iSd. § 10 BewG (vgl. RFH v. 4.6.1940, RStBl. 1940, 1067, Abschn. 2; FG Hamb. v. 27.8.1996 – II 24/95, KFR F 9 § 109 BewG 1/97, 83, rkr.; *Maassen*, Der Teilwert im Steuerrecht, 1968, 6 und 11; *Ebling*, DStR 1981, 342). Die zu § 10 BewG (§ 12 BewG 1934) ergangene Rspr. kann daher zu § 6 herangezogen werden (glA BFH v. 19.11.1963 – I 279/61 U, BStBl. III 1964, 358; FG Köln v. 5.7.1995 – 11 K 311/94, EFG 1995, 1046, aufgehoben durch BFH v. 16.12.1998 – II R 53/95, BStBl. II 1999, 160).

#### bb) Gemeiner Wert

423

**Der Begriff** des gemeinen Werts wird im EStG aufgrund des Vorrangs anderer Wertmaßstäbe nur ausnahmsweise verwendet. Er hat jedoch außerhalb des ESt-Rechts an Bedeutung gewonnen, zum einen durch den Beschluss des BVerfG v. 7.11.2006 (BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192), mit dem es den gemeinen Wert als alleinigen Bewertungsmaßstab für die Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer angesehen hat und zum anderen durch den Wechsel vom Teilwert zum gemeinen Wert im UmwStG durch das SEStEG. Zum Begriff des gemeinen Werts bestimmt § 9 Abs. 2 BewG:

„Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.“

- ▶ **Gemeinsamkeiten:** Teilwert und gemeiner Wert weisen eine gewisse Ähnlichkeit auf, was aufgrund der Tatsache, dass der Teilwert aus dem gemeinen Wert entwickelt wurde (s. Anm. 420) nicht verwundert. So wurde schon früh über das Verhältnis von Teilwert zum gemeinen Wert diskutiert und die Frage gestellt, ob der Teilwert nur eine Variante des gemeinen Werts sei oder es sich um zwei vollkommen verschiedene Werte handle (vgl. *Hoffmann*, StW 1947, 517). Der gemeine Wert entspricht idR dem „Einzelveräußerungspreis“ (BFH v. 5.11.1981 – IV R 103/79, BStBl. II 1982, 258 [260]), weil er eindeutig absatzmarkt-orientiert zu bestimmen ist (*Federmann*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 13. Aufl. 2018, 441). Der „Einzelveräußerungspreis“ ist auch bei der Teilwertermittlung relevant; er stellt im Rahmen der Teilwertgrenzen (s. Anm. 445) die Untergrenze bei der Teilwertermittlung dar. Teilwert und gemeiner Wert können dann übereinstimmen, wenn die einschlägige Teilwertvermutung (s. Anm. 446 ff.) einen Einzelveräußerungspreis als Ansatz nahe legt. Somit können Teilwert und gemeiner Wert zu identischen Ergebnissen führen (so auch *Krumm*, Steuerliche Bewertung als Rechtsproblem, 2014, 181).

- *Unterschiede*: Gemeiner Wert und Teilwert können aber auch voneinander abweichen, zB wenn beim abnutzbaren AV die Wiederbeschaffungskosten nicht dem gemeinen Wert entsprechen. Der Teilwert bietet somit einen größeren steuerbilanziellen Spielraum (*Diller/Grottke*, SteuStud. 2007, 69 [71]). Unterschiede zwischen gemeinem Wert und Teilwert treten auch auf, wenn Teilwertvermutungen widerlegt werden (s. Anm. 452). Hier werden gerade die Unterschiede zwischen Teilwert und gemeinem Wert deutlich, die daraus resultieren, dass bei der Ermittlung des Teilwerts der Zusammenhang des WG zum Betrieb zu berücksichtigen ist (*Diller/Grottke*, SteuStud. 2007, 69 [72]). Dabei dient der gemeine Wert häufig als Ausgangspunkt, auf dessen Grundlage durch Zu- oder Abschläge der Teilwert ermittelt wird (*Schiffers*, GmbH-StB 2003, 257 [259]). Weitere Unterschiede zwischen Teilwert und gemeinem Wert können in Fällen auftreten, in denen es zu Synergieeffekten zwischen einer schon lange in einen Unternehmensverbund eingegliederten KapGes. und anderen BV der Gesellschaft kommt. Diese Synergieeffekte wären bei einem Teilwertansatz bei Widerlegung der Teilwertvermutung zu berücksichtigen, während dies beim gemeinen Wert nicht der Fall wäre (*Diller/Grottke*, SteuStud. 2007, 69 [72]).

Der gemeine Wert ist ein Verkaufspreis, während der Teilwert beschaffungsmarktorientiert ist. Zudem soll durch die Bewertung mit dem Teilwert einem WG ein besonderer Einzelwert zugewiesen werden, den es aufgrund seiner Zugehörigkeit zu einem bestimmten Betrieb besitzt. Diese betriebliche Zugehörigkeit des WG ist bei der Ermittlung des gemeinen Werts hingegen bedeutungslos (*Federmann*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 13. Aufl. 2018, 441). Der Teilwert ist somit zwangsläufig ein Einzelwert. Der gemeine Wert hingegen kann in Abhängigkeit der Definition dessen, was bewertet werden soll, sowohl Einzel- als auch Gesamtwert sein (*Krumm*, Steuerliche Bewertung als Rechtsproblem, 2014, 181). Schließlich wird der Teilwert im Gegensatz zum gemeinen Wert nur für den Anwendungsfall der Pensionsverpflichtung in § 6a Abs. 3 Satz 2 gegenstandsbezogen gesetzlich konkretisiert (vgl. *Krumm*, Steuerliche Bewertung als Rechtsproblem, 2014, 179 ff.).

#### 424 cc) Beizulegender Wert

**Begriff**: Der in § 253 Abs. 2 und 3 HGB genannte niedrigere beizulegende Wert hat im Gegensatz zum Teilwert keine Legaldefinition erfahren. Es handelt sich nach *Baetge/Brockmeyer* daher um eine „Kompromissformel“, die so zu interpretieren sei, dass sie dem Zweck der Vorschrift des § 253 Abs. 2 und 3 HGB gerecht werde (*Baetge/Brockmeyer* in Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, 1986, 379). Die Ermittlung des beizulegenden Werts erfolgt deshalb anhand von Hilfswerten, die sich grds. aus Käufer- oder Verkäufersicht bestimmen lassen. Dabei wird aufgrund des *Going-concern*-Prinzips des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB zunächst auf die Verhältnisse des Beschaffungsmarktes, also auf die Käufersicht, abgestellt (*Schubert/Andrejewski* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 308). Als Hilfswert zur Ermittlung des beizulegenden Werts kommen verschiedene Werte in Frage. Zum einen wird auf den Wiederbeschaffungswert abgestellt. Hier wird für abnutzbare Vermögensgegenstände weiter unterschieden zwischen dem Wiederbeschaffungszeitwert eines Vermögensgegenstands gleichen Alters und Zustands und dem Wiederbeschaffungsneuwert abzgl. planmäßiger Abschreibungen, der in den Fällen bestimmt wird, in denen der Wiederbeschaffungszeitwert nicht ermittelbar ist. Wenn für einen Vermögensgegen-



stand kein Beschaffungsmarkt existiert, wird statt auf den Wiederbeschaffungswert auf den Reproduktionswert abgestellt (*Schubert/Andrejewski* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 308). Zum anderen kommen für AV, für das Börsen- oder Marktpreise notiert werden, diese in Frage (*Schubert/Andrejewski* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 308). Gleiches gilt für Vermögensgegenstände des UV. In Fällen, in denen für sie kein Börsen- oder Marktpreis existiert, ergibt sich der beizulegende Wert auch hier aus den Wiederbeschaffungs- oder Reproduktionskosten, falls die Gegenstände noch nicht in die Produktion eingegangen sind. Wenn die Verwendbarkeit des Gegenstands eingeschränkt ist, findet eventuell auch der Schrottpreis Anwendung (*Coenenberg/Haller/Schultze*, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 24. Aufl. 2016, 121). Das theoretisch exakte Konzept zur Ermittlung des beizulegenden Werts beim AV wäre der Ertragswert als Gegenwartswert der Einzahlungsüberschüsse (*Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, 15. Aufl. 2019, 210), der immer dann zum Einsatz kommen könnte, wenn sich weder aus Käufer- noch aus Verkäufersicht ein Wert für ein WG bestimmen lässt. Voraussetzung hierfür ist jedoch die Anwendbarkeit eines kapitalwertorientierten Verfahrens (*Schubert/Andrejewski* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 310) und die Zuordenbarkeit der Erfolgsbeiträge eines Absatzgeschäftes auf den einzelnen Anlagegegenstand (*Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, 15. Aufl. 2019, 210). Dies ist selten möglich, so dass die Anwendung des Ertragswertkonzepts nur bei Finanzanlagen und langfristig vermieteten oder verpachteten Anlagegegenständen in Frage kommt (*Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, 15. Aufl. 2019, 210).

#### Verhältnis zum Teilwert:

- ▶ *Gemeinsamkeiten*: Teilwert und beizulegender Wert weisen einige Gemeinsamkeiten auf. Wie der Teilwert (s. Anm. 420, 440) lässt sich auch der beizulegende Wert nicht genau bestimmen. Es wird daher auf Hilfwerte zurückgegriffen, wobei diese Hilfwerte sich zT entsprechen. Sowohl die Teilwertabschreibung als auch der Ansatz eines niedrigeren beizulegenden Werts dienen dazu, Wertverluste über die planmäßige Abschreibung hinaus bilanziell abzubilden. Unterschiede zwischen den beiden Werten ergeben sich bei Verlustprodukten, dh. bei Produkten, die bewusst nicht kostendeckend vertrieben werden. Bei diesen Produkten ist der beizulegende Wert handelsrechtl. retrograd zu ermitteln, während Verlustprodukte strechtl. am Abschlussstichtag mit den AHK und nicht mit dem niedrigeren Teilwert anzusetzen sind (BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681). Kritisch hierzu *Breidert*, die vor allem kritisiert, dass es dem BFH mit seinem Urt. nicht gelingt, auf der Basis des herrschenden Teilwertverständnisses die Beachtung des Einzelbewertungs- und Imparitätsprinzips befriedigend zu erklären (*Breidert*, BB 2001, 979 [980 ff.]).
- ▶ *Unterschiede* zwischen Teilwert und aufwandsüberschussfreiem, beizulegendem Wert können immer dann entstehen, wenn unternehmenswertabhängige Faktoren bei der Teilwertfindung berücksichtigt werden (s. Anm. 577 der Voraufgabe – Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)). Trotz dieser Unterschiede wird die Rspr. zur Teilwertermittlung als Anhaltspunkt für die Ermittlung des handelsrechtl. beizulegenden Werts angesehen (*Schubert/Andrejewski* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 307). Vor allem in der betriebswirtschaftlichen Literatur finden sich Meinungen, die davon ausgehen, dass sich Teilwert und beizulegender Wert entsprechen (*Euler*, ZfB 1991, 191 [207 ff.];

*Mellwig*, FS Moxter, 1994, 1071; *Schult/Richter*, DStR 1991, 1261 [1265]). So nimmt *Euler* mit dem Primärzweck „Ermittlung des maximal an die Gesellschaft ausschüttbaren Gewinns“ eine Zweckidentität von HBil. und StBil. an und leitet hieraus und aus einer imparitätsprinzipskonformen Interpretation des Teilwerts ab, dass sich Teilwert und beizulegender Wert entsprechen müssten (*Euler*, ZbF 1991, 191 [206 ff.]). Im Gegensatz zum Teilwert orientiert sich der beizulegende Wert aber nicht an einem fiktiven Umsatzakt am Markt (*Leplow*, Das Wertaufholungsgebot in der Handels- und Steuerbilanz, 2002, 136; *Müller-Dott*, FS Ritter, 1997 225).

#### 425 dd) Börsenwert

**Begriff:** Der Börsenwert wird in § 11 Abs. 1 BewG als Bewertungsmaßstab für Wertpapiere und Anteile genannt. Er ermittelt sich für zum amtlichen Handel zugelassene Wertpapiere aus dem niedrigsten am Stichtag für sie notierten Kurs. Der Börsenwert ist damit ein realer Marktpreis, der aufgrund subjektiver Erwartungen unter Berücksichtigung von Marktchancen und Marktrisiken entsteht. Er spiegelt die Auffassungen der Marktteilnehmer über den Wert einer Aktie als Kapitalanlage wider (BFH v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294).

**Abgrenzung:** Demgegenüber stellt der Teilwert einen fiktiven und vorsichtig geschätzten objektiven Wertmaßstab dar (zur Bedeutung des Vorsichtsprinzips BFH v. 6.11.1985 – II R 220/82, BStBl. II 1986, 281; FG Hamb. v. 5.3.1991 – I 52/88, EFG 1992, 18, rkr.). Er beruht auf der allgemeinen Auffassung, wie sie in der Marktlage am Bilanzstichtag zum Ausdruck kommt (BFH v. 31.1.1991 – IV R 31/90, BStBl. II 1991, 627). Jegliche Wertbemessung orientiert sich nicht an konkreten, sondern an typischen Marktsituationen. Weiterhin kann der reale Aktionär nicht mit dem fiktiven Erwerber des Gesamtbetriebs gleichgesetzt werden. Während Aktionäre idR alle zukünftigen Erträge in ihre Bewertung einbeziehen, wird ein fiktiver Erwerber nicht die erwarteten künftigen Erträge vergüten, die mit der Geschäftsübernahme durch ihn verbunden sind. Schließlich sind auch die Informationen bzw. die Sachkenntnis, die der Wertfindung zugrunde liegen, bei Aktionär und fiktivem Käufer unterschiedlich. Im Erg. wird es aus den genannten Gründen zu Abweichungen zwischen Teilwert und Börsenwert kommen. Während der Teilwert nach einem objektivierten Verfahren unter Berücksichtigung einer vorsichtigen „Selbsteinschätzung“ zu ermitteln ist, entspricht der Börsenwert einem realen Marktwert, der auf situativen bzw. nicht unternehmensbezogenen Faktoren beruht.

426–429 Einstweilen frei.

#### d) Tatbestandsmerkmale der Teilwertdefinition in Abs. 1 Nr. 1 Satz 3

##### 430 aa) Legaldefinition

§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 definiert den Teilwert als den „Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.“ Aus der Teilwertdefinition werden verschiedene Teilwerteigenschaften und Teilwertfiktionen abgeleitet.

**bb) Teilwertfiktionen****(1) Begriff der Fiktion**

431

Aus der Legaldefinition des Teilwerts werden drei Annahmen abgeleitet, die in der Literatur und Rspr. auch als „Fiktionen“ bezeichnet werden (BFH v. 20.8.2003 – I R 19/02, BStBl. II 2003, 941 [944]; BFH v. 24.10.2012 – I R 43/11, BStBl. II 2013, 162; FG Münster v. 11.4.2011 – 9 K 209/08 K, F, EFG 2011, 1988 [1990], nrkr.; FG Münster v. 15.6.2011 – 9 K 2731/08 K, G, F, EFG 2011, 2194 [2197], rkr.; *Mujkanovic*, SteuStud. 1994, 341; *Korn*, KÖSDI 2016, 19759 [19760]; *Velte*, StuW 2016, 33 [33]). Ob es sich dabei tatsächlich um Fiktionen handelt, ist strittig. Es wird die Ansicht vertreten, dass die Teilwertdefinition Annahmen trifft, die weniger als Fiktion zu betrachten sind, sondern vielmehr der wirklichkeitsbezogenen Bewertung dienen. Sie werden solange getroffen, wie nicht tatsächlich betriebswirtschaftlich sinnvolle oder rechtl. zulässige Gegebenheiten diesen Annahmen entgegenstehen (vgl. Anm. 579 der Auflage – Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm); *Messmer*, StbJb. 1977/78, 65 [80–81]; *Doralt* in DStJG 7 [1984], 141 [144]: Fiktion wäre im Gegenteil die Annahme der Liquidation statt der Fortführung des Unternehmens). Die Annahme eines hypothetischen, tatsächlich nicht eintretenden Sachverhalts dient dem Ziel der Objektivierung der Wertermittlung (vgl. BFH v. 6.12.1995 – I R 51/95, BStBl. II 1998, 781). Dennoch zeigt sich bei näherer Betrachtung der Teilwertannahmen, dass diese nicht auf realen Ereignissen beruhen, sondern fiktiv sind. So existiert kein realer Erwerber des gesamten Unternehmens, sondern es wird ein fiktiver Erwerber unterstellt. Von daher scheint es uE angemessen, von Teilwertfiktionen zu sprechen.

Die Teilwertdefinition enthält nach dem Wortlaut folgende drei Fiktionen:

- Erwerberfiktion (s. Anm. 432),
- *Going-concern*-Fiktion (s. Anm. 433),
- Fiktion der Verteilung des Gesamtkaufpreises auf die WG (s. Anm. 434).

**(2) Erwerberfiktion**

432

Der Gesetzgeber verlangt, bei der Ermittlung des Teilwerts die Annahme einer Veräußerung des ganzen Betriebs zugrunde zu legen. Damit ist beabsichtigt, dass bei der Bewertung der WG ihre wirtschaftliche Bedeutung für den lebenden Betrieb berücksichtigt wird. „Wenn das Gesetz fordert, daß als Teilwert der Betrag einzusetzen ist, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, so verbietet es damit in der Hauptsache, den Liquidationswert des Wirtschaftsguts als Teilwert anzusehen“ (BFH v. 15.5.1952 – IV 469/51 U, BStBl. III 1952, 169; BFH v. 8.10.1957 – I 86/57 U, BStBl. III 1957, 442). Die Veräußerungsfiktion soll allein der Beantwortung der Frage dienen, was ein Erwerber zum Bilanzstichtag für das jeweilige WG im Rahmen des Gesamtkaufpreises gezahlt hätte, wenn er sich in der Lage des Stpfl. befunden hätte (BFH v. 31.1.1991 – IV R 31/90, BStBl. II 1991, 627; BFH v. 6.12.1995 – I R 51/95, BStBl. II 1998, 781). So kommt es zB nicht darauf an, ob am Bewertungsstichtag eine Veräußerung des ganzen Betriebs aus rechtl. oder tatsächlichen Gründen überhaupt möglich ist. Ein unverkäufliches WG zB darf nicht mit 0 € angesetzt werden, weil ein Erwerber des Betriebs es nicht erwerben könnte; es kommt vielmehr darauf an, was das WG dem Erwerber wert wäre, wenn er an Stelle des

Stpfl. den Betrieb fortführen würde (glA BFH v. 4.11.1965 – IV 5/65 U, BStBl. III 1966, 67, betr. Versorgungsanspruch eines Freiberuflers; BFH v. 30.1.1980 – I R 89/79, BStBl. II 1980, 327 [329], betr. unverkäufliche Ärztemuster von Arzneimittelherstellern, zu diesen s. Anm. 1025; aA *Meincke* in DStJG 7 [1984], 25). Der Erwerber, der den Gesamtwert des Unternehmens ermitteln soll, ist ein fiktiver Erwerber. Nach der Rspr. des BFH handelt es sich dabei um einen durchschnittlichen Erwerber (BFH v. 17.1.1978 – VIII R 31/75, BStBl. II 1978, 335 [337]). Dabei hat die Bewertung des Unternehmens so zu erfolgen, wie der fiktive Unternehmenserwerber die einzelnen WG bewerten würde (*Doralt* in DStJG 7 [1984], 145). Der BFH legt hier auch den tatsächlichen Inhaber des Unternehmens als den gedachten Erwerber zugrunde (BFH v. 27.2.1991 – XI R 14/87, BStBl. II 1991, 627). Es ist auch in dem Fall nur von einer gedachten Veräußerung auszugehen, in dem sich tatsächlich kein Erwerber für das Unternehmen finden würde (*Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 586 [10/2018]), so dass die WG des Betriebs auch zu diesem Zeitpunkt noch einen Teilwert besitzen würde, der größer ist als 0 €. Einen Teilwert hat auch ein schuldrechtl. Nutzungsrecht, welches die Ehefrau dem Ehemann – aber nur ihm – unentgeltlich, eindeutig und unwiderruflich eingeräumt hat und welches daher (nach der Rspr.) vom Ehemann als Einlage mit dem Teilwert zu bewerten ist (s. § 7 Anm. 52; aA *Knobbe-Keuk*, *StuW* 1979, 308).

**Preisvorstellungen des gedachten Erwerbers:** Für die Teilwertermittlung kommt es nach dem Wortlaut des Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 darauf an, was der gedachte Erwerber zahlen, nicht aber darauf, was der Stpfl. verlangen würde. AA allerdings BFH v. 20.9.1960 (BFH v. 20.9.1960 – I 108/60 U, BStBl. III 1960, 461) betr. Teilwert eines im sozialen Wohnungsbau errichteten Gebäudes, dessen gemeiner Wert wegen der niedrigen Mieten erheblich unter den HK lag: Eine Veräußerung zu diesem niedrigeren Preis hätte der wirtschaftlichen Vernunft widersprochen. Ebenso unter Anführung dieses Urts. BFH v. 11.1.1966 (BFH v. 11.1.1966 – I 99/63, BStBl. III 1966, 310), aber doch abschwächend: „Einsichtiges kaufmännisches Denken aber gebietet es dem Erwerber, für ein Betriebsgebäude diejenigen Kosten zu ersetzen, die er selbst bei sinnvollem Verhalten hätte aufwenden müssen, um das Wirtschaftsgut anzuschaffen oder herzustellen“ (den Urt. zust. *Rose/Luckey*, *DB* 1976, Beilage 5 zu Heft 8, 6).

**Angebot und Nachfrage:** Es ist zu berücksichtigen, ob Betriebe dieser Art angeboten oder gesucht sind; ein Überwiegen der Angebote vermindert den Preis für derartige Betriebe und damit den Preis für die einzelnen WG. Auch wenn ein Verkauf praktisch nicht in Frage kommt, zB weil ein Käufer nicht zu finden wäre, kann eine Bewertung (unter der Annahme eines Erwerbs) nicht unterbleiben.

**Stellungnahme:** Die Annahme eines fiktiven Erwerbers hat zum Ziel, bei der Teilwertermittlung zu objektivieren. Es soll von den persönlichen Verhältnissen abstrahiert werden (BFH v. 7.12.1978 – I R 142/76, BStBl. II 1979, 729 [730]). Damit sollen die Teilwerte nicht die Bedeutung eines WG für das Unternehmen des Stpfl., sondern für das Unternehmen eines fiktiven und objektivierten Erwerbers ausdrücken. Aus der Annahme eines fiktiven Erwerbers resultiert die Gefahr, dass gar nicht mehr die Ist-Leistungsfähigkeit, sondern vielmehr die Soll-Leistungsfähigkeit stl. relevant ist (*Mujkanovic*, *SteuStud.* 1994, 341 [342]). Da ein „fiktiver“ Erwerber nicht tatsächlich existiert (*Knobbe-Keuk*, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 9. Aufl. 1993, 1759), kommt es zu Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Gesamtwerts des Unternehmens, weil jede Wertvorstellung subjektiv ist und sich Werte immer aus einer Objekt-Subjekt-Beziehung ergeben (*Mandl/Rabel*, *Un-*

ternehmensbewertung, 1997, 7). Es widerspricht zudem dem Ziel, von den persönlichen Verhältnissen abstrahieren zu wollen, wenn der BFH als den fiktiven Erwerber den tatsächlichen Inhaber des Unternehmens zugrunde legt (*Gabert*, Der Bewertungsmaßstab des Teilwerts im Bilanzsteuerrecht, 2011, 15). Wenn der augenblickliche Betriebsinhaber gleichzeitig auch der gedachte Erwerber des Betriebs sein soll, hat dies Auswirkungen auf die Höhe der Preisvorstellung des fiktiven Erwerbers. Dem Teilwert liegt zwar nicht der Wert zugrunde, den der Stpfl. von sich selbst als fiktivem Erwerber verlangen würde, wohl aber der Wert, den der Stpfl. als fiktiver Erwerber an sich selbst als tatsächlichen Betriebsinhaber für den Betrieb zahlen würde. In der Praxis werden diese beiden Werte uE jedoch nicht wesentlich voneinander abweichen, was darin begründet liegt, dass Veräußerer und fiktiver Erwerber in einer Person zusammenfallen.

- ▶ *Existiert tatsächlich ein Erwerber, der von dem Veräußerer verschieden ist* (so zB im Fall des Abs. 1 Nr. 7), ist für die Bestimmung des Teilwerts der Wert relevant, den der Erwerber im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne WG zu zahlen bereit ist, und nicht der Wert, den der Veräußerer – der im Zweifel einen Verlust möglichst nicht realisieren möchte – verlangt. Es ist also der Wert zugrunde zu legen, der bei sinnvollem Verhalten des (ggf. fiktiven) Erwerbers hätte aufgewendet werden müssen und den der Veräußerer bei sinnvollem Verhalten hätte verlangen können. Der BFH (BFH v. 15.7.1966 – VI 226/64, BStBl. III 1966, 643) erläutert die Berücksichtigung der Forderungen des Veräußerers dahingehend, es sei anzunehmen, dass der gedachte Erwerber von den gleichen Erwägungen ausgehe, die den gedachten Veräußerer bei seiner Betriebsführung bestimmt hätten. Der vom Veräußerer vorausichtlich verlangte Preis ist nach § 6 gerade nicht gesetzliches Merkmal des Teilwertbegriffs (glA *Albrod/Friele*, FR 1975, 237; aA wohl *Hartz*, DB 1956, 1044 Abschn. 2).

### (3) Going-concern-Fiktion

433

**Aufgaben der Going-concern-Fiktion:** Die Fortführung des Unternehmens wird bei der Teilwertermittlung so lange unterstellt, wie es nicht den tatsächlichen Verhältnissen widerspricht. Die vom Gesetz verlangte Annahme einer Fortführung des Betriebs durch den Erwerber hat zwei Aufgaben:

- ▶ *Fortführung des Betriebs:* Zum einen soll gewährleistet werden, dass der Teilwert nicht dem (Einzel-)Veräußerungspreis für den Fall der Liquidation des Betriebs entspricht. Stattdessen soll der Teilwert vor dem Hintergrund der weiteren betrieblichen Tätigkeit ermittelt werden. *Ehmcke* spricht in diesem Zusammenhang von der Berücksichtigung der Zugehörigkeit eines WG zu einem „lebenden“, am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr weithin teilnehmenden Betrieb (*Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 589 [7/2016]). Ein sog. Mehrwert, der sich durch die Zugehörigkeit der einzelnen WG zum BV ergibt, ist zu berücksichtigen.
- ▶ *Fortführung wie durch den Steuerpflichtigen:* Zum zweiten soll die wirtschaftliche Bedeutung der WG für den lebenden Betrieb so erfasst werden, wie sich diese Bedeutung unter der Führung (oder Inhaberschaft) des Betriebs durch den Stpfl. darstellt (vgl. auch *Schult/Richter*, DStR 1991, 1261). Es ist somit grds. davon auszugehen, dass der gedachte Erwerber den Betrieb in der gleichen Weise fortführt wie der Stpfl., also zB mit dem gleichen Produktionsprogramm, der gleichen Geschäftspolitik, unter Verwendung der gleichen Betriebsgeheimnisse etc. (BFH v. 30.11.1988 – I R 114/84, BStBl. II 1990, 117; BFH v. 24.2.1994

– IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514). Aufgrund dieser Annahme ist es daher unerheblich, ob die Zusammensetzung und Nutzbarkeit der WG von besonderen Kenntnissen und Fähigkeiten des derzeitigen Betriebsinhabers abhängt (BFH v. 31.1.1991 – IV R 31/90, BStBl. II 1991, 627).

**Grenzen der Fortführungsannahme:** Die Fortführungsannahme endet dort, wo unterstellt wird, dass der Erwerber auch geschäftlich unsinnige und nutzlose, unlaute oder gar strafbare Handlungen des Veräußerers fortsetzen wird (zust. *Doralt* in DStJG 7 [1984], 144; *Schult/Richter*, DStR 1991, 1261). Hierbei handelt es sich um subjektive, dh. allein auf die Person des Stpfl. bezogene Umstände, die im Hinblick auf den objektivierten Charakter des Teilwertbegriffs (s. Anm. 437) unberücksichtigt bleiben müssen. Demnach kann eine Fortführung des Unternehmens nicht angenommen werden, wenn dies nicht der Realität entspricht (*Doralt* in DStJG 7 [1984], 145; *Mujkanovic*, SteuStud. 1994, 341 [342]), was zu einer realitätsnahen Teilwertermittlung führt und wodurch eine Angleichung an das *Going-concern*-Prinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB erreicht wird (*Mujkanovic*, SteuStud. 1994, 341 [342]). Andererseits geht die Rspr. davon aus, dass eine Teilwertbeschreibung (s. Anm. 400 ff.) nicht mit Hinweis auf die beabsichtigte Stilllegung eines unrentablen Unternehmens verweigert werden kann (BFH v. 2.3.1973 – III R 88/69, BStBl. II 1973, 475 [477]).

**Beispiel:**

Der Stpfl. fälscht Ware durch Verwendung von Rohstoffen minderer Qualität. Er würde diese am Bilanzstichtag vorhandenen Erzeugnisse nicht oder nur zu einem weit unter den HK liegenden Preis veräußern können, wenn dem Erwerber die Zusammensetzung der Ware bekannt wäre. Tatsächlich ist dem Stpfl. aber der Verkauf derartiger Ware einige Jahre lang zu dem für einwandfreie Ware maßgebenden Preis gelungen, weil der Mangel nicht entdeckt wurde. Dann darf gleichwohl nicht unterstellt werden, dass der Teilwert dieser minderwertigen Ware mit den HK übereinstimmt. Es muss vielmehr davon ausgegangen werden, dass ein Erwerber des Betriebs die Fälschungen nicht fortsetzen würde. Der Teilwert derartiger Vorräte deckt sich daher mit dem Einzelveräußerungspreis unter Berücksichtigung der minderwertigen Qualität.

434 (4) **Fiktion der Verteilung des Gesamtkaufpreises auf die Wirtschaftsgüter**

Bei der Ermittlung des Gesamtkaufpreises im Rahmen der Teilwertermittlung nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 ist laut BFH davon auszugehen, „daß sich ein Veräußerer und der fiktive Erwerber eines Gesamtbetriebs gegenüberreten und einen Preis aushandeln, in den sowohl der Veräußerer als auch der Erwerber ihre Preisvorstellungen einbringen und in kaufmännisch vertretbarem Rahmen durchsetzen“ (BFH v. 7.12.1978 – I R 142/76, BStBl. II 1979, 729 [730], mwN). In diesem Sinne soll der Teilwert ein von den einseitigen Preisvorstellungen eines der Vertragspartner losgelöster und damit objektiver Wert sein (BFH v. 7.12.1978 – I R 142/76, BStBl. II 1979, 729 [730]). Der Teilwert beruht nach dieser Auffassung auf einer allgemeinen Wertschätzung, wie sie in der Marktlage am Bilanzstichtag ihren Ausdruck findet (BFH v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33, Fn. 39; *Wissenschaftlicher Beirat des Fachbereichs Steuern Ernst & Young*, BB 2004, Beilage 3, 1 [9], mwN). Es ist allerdings äußerst zweifelhaft, ob sich überhaupt der eine, der objektive Wert ermitteln lässt. Jede Bewertung bedarf Schätzungen und Prognosen. Man kann sich einem Wert nur von seinen äußeren Grenzen nähern, ohne ihn je konkret erfassen zu können (*Drüen*, AG 2006, 707 [712 f.]). In der Unternehmensbewertung hat sich daher auch die Werttheorie des objektivierten Werts etabliert (s. hierzu im Detail Anm. 441).

Wie der Gesamtkaufpreis (zur Ermittlung s. Anm. 442) auf die einzelnen WG verteilt werden soll, war seit der Einführung des Teilwertbegriffs fraglich (s. Anm. 420) und ist es immer noch. Es haben sich hier in der Literatur zwei Lösungsversuche herausgebildet.

**Differenzmethode:** Der RFH (RFH v. 14.12.1926 – VI A 575/26, RFHE 20, 87 [89]) hat die Differenzmethode angewandt, als es um die Interpretation des gemeinen Werts ging. Diese Methode sieht einen Vergleich des Unternehmenswerts mit dem und ohne das zu bewertende WG vor. Es sollten für jedes WG Einzelwerte gefunden werden, die in ihrer Addition dem ertragsabhängigen Gesamtwert des Unternehmens entsprechen. Durch Ableitung der Einzelwerte aus dem Gesamtwert glaubte man, den Teilwert ermitteln zu können (*Wissenschaftlicher Beirat des Fachbereichs Steuern Ernst & Young*, BB 2004, Beilage 3, 1 [6]; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 175). Bei diesem Vorgehen ergeben sich grds. zwei Probleme. Zum einen muss der Gesamtwert eines Unternehmens nicht der Summe der Einzelwerte seiner WG entsprechen (*Matschke/Brösel*, Unternehmensbewertung, 4. Aufl. 2013, 20). So kann etwa durch einen positiven originären Geschäfts- oder Firmenwert, der zB aus dem guten Ruf eines Unternehmens oder seinen erfolgreichen Marken herrührt, der Unternehmenswert höher sein als die Summe der Werte der einzelnen WG. Zum anderen lässt sich der Gesamtwert des Unternehmens nicht eindeutig den einzelnen WG zuordnen (*Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 175). Aus diesen Gründen wurde die Differenzmethode nach kurzer Zeit wieder aufgegeben (*Wissenschaftlicher Beirat des Fachbereichs Steuern Ernst & Young*, BB 2004, Beilage 3, 1 [6]) und in der Folge die sog. Zurechnungsmethode ermittelt.

**Zurechnungsmethode:** Die Zurechnungsmethode, auch Verteilungs- oder Reparationsmethode genannt, wurde durch den RFH (RFH v. 19.1.1938 – VI 533/36, RStBl. 1938, 179) entwickelt (*Mujkanovic*, SteuStud. 1994, 341 [343]), wobei es um die Zulässigkeit einer Abschreibung von Gebäuden und Gebäudeteilen auf den niedrigeren Teilwert ging. Hiernach sollte zur Teilwertermittlung der Gesamtkaufpreis des Unternehmens unter Abzug des Geschäftswerts auf die einzelnen WG verteilt werden (RFH v. 19.1.1938 – VI 533/36, RStBl. 1938, 179 [180]). Ausgangspunkt ist also der ertragswertorientierte Gesamtkaufpreis des Unternehmens. Auch bei dieser Methode ergeben sich Probleme aufgrund der mangelnden Zurechnungsfähigkeit des Gesamtwerts auf die einzelnen WG.

**Fazit:** Letztlich führt die Teilwertdefinition zu einem Zuordnungsproblem. Zuordnungsprobleme haben in den Wirtschaftswissenschaften zwar eine lange Tradition (*Schneider*, WPg 1969, 305), können jedoch meistens nicht gelöst werden (*Gümbel*, ZfbF 1987, 131). Durch das Fehlen eines Verteilungsschlüssels kann keine Beziehung vom Einzelwert zum ertragsbezogenen Gesamtwert hergestellt werden (*Gabert*, Der Bewertungsmaßstab des Teilwerts im Bilanzsteuerrecht, 2011, 100 ff.). Die Ermittlung des Teilwerts ist faktisch auch nicht möglich. Die Teilwertermittlung wird daher immer eine Schätzung bleiben (*Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 600 [7/2016]; *Hiller*, Bewertungsmaßstäbe im Bilanzsteuerrecht, 155; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 232; *Schindler* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 92). Um den Vollzug der Teilwertdefinition zu gewährleisten, hat die Rspr. sog. Teilwertgrenzen und Teilwertvermutungen aufgestellt (s. Anm. 445 ff.).

Einstweilen frei.

435

## e) Aus der Teilwertdefinition abgeleitete Teilwertigenschaften

## 436 aa) Substanzwert versus Ertragswert

Sowohl die HBil. als auch die StBil. gehen bei der Bewertung der Vermögensgegenstände bzw. WG von Substanzwerten aus (BFH v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28; *Doralt* in DStJG 7 [1984], 151). Die hM nimmt an, dass hiervon bei der Teilwertermittlung keine Ausnahme zu machen ist und somit auch der Teilwert als Substanzwert zu interpretieren ist (BFH v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28 [32]; *Hiller/Biebinger*, DStZ 2017, 442 [446]; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 234; *Doralt* in DStJG 7 [1984], 151; *Wissenschaftlicher Beirat des Fachbereichs Steuern Ernst & Young*, BB 2004, Beilage 3, 1 [9]; *Urbahns*, DStZ 2005, 148 [152]). Weder aus der Entwicklung des Teilwertbegriffs noch aus seiner Bedeutung ergebe sich, dass der Gesetzgeber den Teilwert als Ertragswert konzipiert haben wollte. Mit der Definition des Teilwerts hätte der Gesetzgeber vielmehr sicherstellen wollen, dass bei der Ermittlung des Werts des einzelnen WG dessen Bedeutung für das gesamte Unternehmen unter der Annahme der Unternehmensfortführung beachtet wird (BFH v. 20.7.1973 – III R 100-101/72, BStBl. II 1973, 794 [795]). Dies dient lediglich der Objektivierung (BFH v. 7.12.1978 – I R 142/76, BStBl. II 1979, 729 [730]). Der Teilwert ist also regelmäßig als Substanzwert zu verstehen. Jedoch kann in bestimmten Fällen auch der Ertragswert des Unternehmens bei der Teilwertermittlung eine Bedeutung haben. Die Rentabilität des Unternehmens ist nämlich für die Frage entscheidend, ob eine Unternehmensfortführung angenommen werden kann. In der Funktion der Unternehmensfortführung, ist dann die Ertragskraft des Unternehmens bedeutsam für die Bewertung. Es wird daher auch davon ausgegangen, dass der Teilwert zwischen Ertragswert und Substanzwert wechseln kann, wobei ein vernünftiger Erwerber nur den jeweilig niedrigeren Wert zahle (*Beiser*, DStR 2002, 1777). Damit fragt der in der Teilwertdefinition unterstellte fiktive Erwerber sowohl nach Substanz- als auch nach Ertragswert. Hierbei liegt der Ertragswert idR über dem Substanzwert, das Realisationsprinzip verbietet aber den Ausweis eines den Substanzwert übersteigenden Ertragswerts. Die Erträge aus einer Anschaffung oder Herstellung werden erst nach deren Realisierung erfolgswirksam (*Beiser*, DStR 2002, 1777 [1781]). Für die Fälle, in denen der Ertragswert niedriger als der Substanzwert ist, ist nach dieser Auffassung der Teilwert der niedrigere Ertragswert, weil nicht angenommen werden kann, dass der fiktive Erwerber ein WG über dessen Ertragswert abgelden würde (*Beiser*, DStR 2002, 1777 [1782]). Auch wenn dieser Auffassung gefolgt wird, wird der Teilwert nur vereinzelt mit dem Ertragswert in der Bilanz anzusetzen sein, weil davon auszugehen ist, dass dieser nur selten niedriger als der Substanzwert sein wird. Der Teilwert wird dann auch hier in der Mehrzahl der Fälle ein Substanzwert sein.

**Folge für die Ermittlung des Gesamtkaufpreises:** Bei einer substanzwertbezogenen Auslegung des Begriffs „Gesamtkaufpreis“ ist es gerechtfertigt, wenn auch diejenigen Beträge, die der Erwerber des Betriebs als sog. Nebenkosten der Anschaffung an Dritte zahlen müsste, zum Teilwert des betreffenden WG hinzugerechnet werden (vgl. BFH v. 15.7.1966 – VI 226/64, BStBl. III 1966, 643).

## 437 bb) Objektiver, objektivierter oder subjektiver Wert

**Objektiver Wert:** Die Rspr. und eine Meinung der Literatur verstehen den Teilwert als einen von den einseitigen Preisvorstellungen eines der Vertragspartner losgelösten und damit objektiven Wert (BFH v. 7.12.1978 – I R 142/76, BStBl. II



1979, 729 [730]; Zitzlaff, *StuW* 1949, Sp. 34 [36]; Brenner, *StbJb.* 1991/92, 99 [110]; *Wissenschaftlicher Beirat des Fachbereichs Steuern Ernst & Young*, *BB* 2004, Beilage 3, 1 [9]; Ehmcke in Blümich, § 6 Rz. 590 [7/2016]). Der Teilwert beruht nach dieser Auffassung auf einer allgemeinen Wertschätzung, wie sie in der Marktlage am Bilanzstichtag ihren Ausdruck findet (BFH v. 25.8.1983 – IV R 218/80, *BStBl.* II 1984, 33; *Wissenschaftlicher Beirat des Fachbereichs Steuern Ernst & Young*, *BB* 2004, Beilage 3, 1 [9], mwN).

- ▶ *Kritik:* An der Einstufung des Teilwerts als objektiver Wert ist zu kritisieren, dass der „Wert“ eines Gegenstands keine ihm objektiv anhaftende Eigenschaft ist, sondern dass jede individuelle Wertvorstellung auch von subjektiven Einflüssen geprägt ist (Keim/Jeromin in Hölters, *Handbuch Unternehmenskaufs*, 2015, Rz. 2.15). Jede Bewertung bedarf damit Schätzungen und Prognosen. Drüen ist der Auffassung, dass man sich einem Wert nur von seinen äußeren Grenzen nähern kann, ohne ihn je konkret erfassen zu können (Drüen, *AG* 2006, 707 [712f.]). Den einen, objektiven Wert kann es somit nicht geben (Keim/Jeromin in Hölters, *Handbuch Unternehmenskaufs*, 2015, Rz. 2.15. Zur Kritik am objektiven Wertbegriff s. schon Simon, *Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien*, 2. Aufl. 1898, 291 ff., der den Wert eines Gegenstands als Meinungssache bezeichnet; Loepelmann, *Der Kauf eines Betriebes in der Steuerbilanz des Kaufmanns*, 1970, 123).

**Subjektiver Wert:** Vielmehr können subjektive Momente auch bei der Teilwertermittlung nicht ganz ausgeschaltet werden, weil der Teilwert auf der Annahme einer fiktiven Unternehmensveräußerung beruht (s. Anm. 432; Maassen, *Der Teilwert im Steuerrecht*, 1968, 7; Seer, *Verständigungen in Steuerverfahren*, 1996, 14). Hierfür ist eine Schätzung nötig, die nicht eine exakt richtige Voraussage treffen kann, die aber unter Einbeziehung relevanter Faktoren, wie Tatsachen, Entwicklungen und Hoffnungen, einen optimal hohen Wahrscheinlichkeitsgrad erreichen will (Maassen, *Der Teilwert im Steuerrecht*, 1968, 7).

- ▶ *Kritik:* Aus der Unterstellung einer fiktiven Unternehmensveräußerung und der damit verbundenen Abstraktion von den persönlichen Verhältnissen (s. Anm. 432) folgt aber wiederum, dass der Teilwert auch kein rein subjektiver Wert sein kann.

**Objektivierter Wert:** Da objektive Werte nicht existieren, ist der Teilwert als objektivierter Wert einzustufen (Jüngling, *StuW* 1947, Sp. 658 [673]; Wall in *Handwörterbuch der Betriebswirtschaft*, Bd. III, 1957/1958/1960, 5393). Gerade durch die Teilwertgrenzen und Teilwertvermutungen der *Rspr.* (s. Anm. 445 ff.) wird er zum objektivierten Wert, weil hier versucht wird, zu abstrahieren und allgemeingültige Werte zu schaffen. Eine Objektivierung dient immer der Ausschaltung oder Beschränkung des Bewerterermessens (Moxter, *Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewertung*, 2. Aufl. 1983, 26), was durch die Teilwertvermutungen und ihre Widerlegungsgründe erreicht wird.

Einstweilen frei.

438–439

## f) Unternehmensbewertungsmethoden und Teilwertermittlung

### aa) Fehlen eines Verteilungsschlüssels

440

Unternehmensbewertungsmethoden, die zwecks Ermittlung des Teilwerts eingesetzt werden, scheitern – neben der Tatsache, dass sie Teilwerteigenschaften und

-fiktionen widersprechen (s. Anm. 441, 442) daran, dass kein geeigneter Verteilungsschlüssel zur Zuordnung des Gesamtkaufpreises auf die einzelnen WG existiert. Hieraus wird teilweise abgeleitet, dass die tatsächliche Ermittlung eines Gesamtkaufpreises des Betriebs der objektivierungsdominierten Konzeption des estrechtl. Bilanzvermögensvergleichs (*Moxter*, Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung, 1982, 5–9) widersprüche, weil durch das Fehlen einer eindeutigen Zurechnungsregel das stl. Gebot der Einzelbewertung verletzt würde.

Zudem wird diskutiert, ob der Wortlaut des Gesetzes tatsächlich die Ermittlung eines Gesamtkaufpreises fordert. Letztlich soll der hypothetische Gesamtkaufpreis nur ein Hilfsmittel sein, um den Anteil zu errechnen, der auf das in den hypothetischen Erwerb einbezogene WG entfällt (BFH v. 16.7.1968 – GrS 7/67, BStBl. II 1969, 108). Die Kenntnis des Gesamtkaufpreises für das Unternehmen soll nicht unerlässliche Voraussetzung für die Ermittlung des Teilwerts sein (vgl. *Mujkanovic*, DB 1995, 837 [842]; BFH v. 16.7.1968 – GrS 7/67, BStBl. II 1969, 108; BFH v. 20.7.1973 – III R 100-101/72, BStBl. II 1973, 794, mit Hinweis auf BFH v. 2.3.1973 – III R 88/69, BStBl. II 1973, 475; ebenso BFH v. 8.5.1981 – III R 26/79, BStBl. II 1981, 702; BFH v. 12.5.1993 – II R 2/90, BStBl. II 1993, 587; anders noch die Rspr. des BFH v. 19.1.1938 – VI 533/36, RStBl. 1938, 179). Die Ermittlung des Gesamtwerts eines Unternehmens und eine Aufteilung dieses Werts auf die einzelnen WG wird daher nicht verlangt (BFH v. 20.7.1973 – III R 100-101/72, BStBl. II 1993, 794; BFH v. 30.11.1988 – II R 237/83, BStBl. II 1989, 183; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 591 [7/2016]). Für die tatsächliche Teilwertermittlung ist daher zu fragen, was der Erwerber, wenn er den ganzen Betrieb kauft, dafür also einen Gesamtkaufpreis zahlt, und zu dessen Ermittlung die WG einzeln bewertet, für das einzelne WG unter Berücksichtigung seiner Zugehörigkeit zum Betrieb und dessen unveränderter Fortführung zahlen würde (s. Anm. 582 der Auflage – Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)). Dabei haben WG gleicher Beschaffenheit, gleichen Alters, gleicher Abnutzung usw. im gleichen Betrieb im Zweifel grds. den gleichen Teilwert. Dies muss auch dann gelten, wenn die gleichen WG zu unterschiedlichen Preisen angeschafft oder hergestellt worden sind.

#### 441 **bb) Anforderungen an die Werttheorien aufgrund der Teilwerteseigenschaften**

**In der Praxis der Unternehmensbewertung** wird die anzuwendende Unternehmensbewertungsmethode in Abhängigkeit von Bewertungszweck und -ziel festgelegt. Zu den Funktionen der Unternehmensbewertung zählt ua. die Steuerbemessungsfunktion, deren Bewertungszweck die Bestimmung von Steuerbilanzwerten und somit auch des Teilwerts ist (*Keim/Jeromin* in *Hölters*, Handbuch Unternehmenskauf, 9. Aufl. 2019, Rz. 3.23 f.). Die Ermittlung des Teilwerts wird demzufolge als eine wichtige Funktion der Unternehmensbewertung angesehen (*Keim/Jeromin* in *Hölters*, Handbuch Unternehmenskauf, 9. Aufl. 2019, Rz. 3.24; so auch schon *Peemöller* in *Peemöller*, Praxishandbuch der Unternehmensbewertung, 3. Aufl. 2005, 1. Kap. Teil A, Rz. 1). In der Betriebswirtschaftslehre existieren drei gängige Werttheorien bei der Unternehmensbewertung: die objektive, die subjektive und die funktionale/objektivierte Werttheorie. Letztere wurde in den 70-iger Jahren von der sog. Kölner Schule entwickelt und hat sich in der Betriebswirtschaftslehre durchgesetzt. Hierdurch ist mittlerweile anerkannt, dass es den einen, den objektiven Wert nicht gibt, sondern dass sich bei der Bewertung eines Unternehmens in

Abhängigkeit vom Bewertungszweck idR unterschiedliche Werte ermitteln lassen (*Keim/Jeromin* in *Hölters*, Handbuch Unternehmenskauf, 9. Aufl. 2019, Rz. 3.11 ff.). Auch unterschiedliche Bewertungsinteressenten werden unterschiedliche Unternehmenswerte ermitteln, und zwar einen objektivierten Unternehmenswert.

**Nach der Funktionslehre des IDW** ist bei der Unternehmensbewertung ebenfalls ein objektivierter Wert zu ermitteln, wenn der Wirtschaftsprüfer in der Funktion des neutralen Gutachters tätig wird (IDW S 1 idF 2008, Rz. 12); übernimmt der Wirtschaftsprüfer hingegen eine Beratungsfunktion, ermittelt er einen subjektiven Entscheidungswert (vgl. IDW S 1 idF 2008, Rz. 12). Nach IDW S 1, der Regeln aufstellt, nach denen Wirtschaftsprüfer in Deutschland Unternehmen bewerten sollen, umfasst der eigentliche Kern der Objektivierung nur das Erfordernis der Bewertung auf Basis des bestehenden Unternehmenskonzepts. Objektivierte Bewertung bedeutet in der Grundintention damit immer unternehmenskonzeptkonforme Bewertung, bei der rein subjektive Konzepte und individuell unterschiedliche Vorstellungen der Beteiligten grds. ohne Einfluss bleiben (*Wagner/Saur/Wilfershausen*, WPg 2008, 731 [732]).

**Die Auffassung des BFH**, dass der Teilwert ein von den einseitigen Preisvorstellungen eines der Vertragspartner losgelöster und damit objektiver Wert sein soll (BFH v. 7.12.1978 – I R 142/76, BStBl. II 1979, 729 [730]; BFH v. 6.12.1995 – I R 51/95, BStBl. II 1998, 781 [781]), ist damit aus betriebswirtschaftlichem Blickwinkel uE überholt.

**Mit Blick auf die Teilwerteigenschaften** (s. Anm. 436 f.) scheint die funktionale Werttheorie zugleich die richtige Werttheorie zu sein, weil sie – anders als die subjektive und objektive Werttheorie – nicht im Widerspruch zu den Teilwerteigenschaften steht, denn auch der Teilwert ist uE als objektivierter Wert anzusehen (s. Anm. 437).

#### cc) Anforderungen an die Unternehmensbewertungsmethoden aufgrund der Teilwerteigenschaften und -fiktionen

442

**Gesamtbewertungsverfahren:** Bei den Methoden der Unternehmensbewertung wird zwischen Gesamtbewertungsverfahren, Einzelbewertungsverfahren und Mischverfahren unterschieden. Bei den Gesamtbewertungsverfahren wird das Unternehmen als Bewertungseinheit angesehen. Der Unternehmenswert ergibt sich aus dem Gesamtbetrag, der aus dem Unternehmen in Zukunft erwartet wird (*Mandl/Rabel* in *Peemöller*, Praxishandbuch der Unternehmensbewertung, 7. Aufl. 2019, 51). Es wird hier zwischen Ertragswertverfahren und *Discounted-cashflow*-Verfahren unterschieden. Beide Methoden stellen auf die Ermittlung von Ertragswerten ab. Sie eignen sich daher nur in den Fällen zur Teilwertermittlung, in denen der Teilwert als Ertragswert anzusehen ist. Da davon auszugehen ist, dass der Teilwert in der Mehrzahl der Fälle ein Substanzwert ist (s. Anm. 436), ist der Anwendungsbereich der Gesamtbewertungsverfahren für die Teilwertermittlung von vornherein limitiert (*Gabert*, Der Bewertungsmaßstab des Teilwerts im Bilanzsteuerrecht, 2011, 115). Hinzu kommt, dass die *Discounted-cashflow*-Verfahren nicht für die Ermittlung von objektivierten Werten geeignet sind. Hier sind auch Strategieüberlegungen und deren Einfluss auf den Unternehmenswert entscheidend, was den Annahmen einer objektivierten Wertermittlung widerspricht (*Ballwieser*, WPg 1995, 119 [126]).

**Einzelbewertungsverfahren:** Bei Einzelbewertungs- oder Substanzwertverfahren wird der Unternehmenswert durch eine isolierte Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden zu einem bestimmten Stichtag ermittelt (*Keim/Jeromin in Hölters*, Handbuch Unternehmenskauf, 9. Aufl. 2019, Rz. 3.242). Es handelt sich um eine statische, stichtagsbezogene Bewertung, bei der Kombinationseffekte, die sich aus dem Zusammenwirken einzelner Vermögensgegenstände ergeben, unbeachtet bleiben (*Mandl/Rabel*, Unternehmensbewertung, 1997, 46). Allgemein errechnet sich der Substanzwert durch Subtraktion des Werts der Schulden von den addierten Werten der einzelnen Vermögensgegenstände (*Moxter*, Grundsätze ordnungsgemäßer Unternehmensbewertung, 2. Aufl. 1983, 35). Je nach Art der Bewertung der Vermögensgegenstände wird zwischen einem Substanzwertverfahren auf Basis von Reproduktionswerten und einem Substanzwertverfahren auf Basis von Liquidationswerten unterschieden. Das Substanzwertverfahren auf Basis von Liquidationswerten scheidet für die Teilwertermittlung aufgrund des Widerspruchs mit der *Going-concern*-Fiktion aus (*Gabert*, Der Bewertungsmaßstab des Teilwerts im Bilanzsteuerrecht, 2011, 116). *Matschke/Brösel* gehen davon aus, dass die traditionelle Substanzwertermittlung inhaltlich dem stl. Teilwertbegriff entspricht (*Matschke/Brösel*, Unternehmensbewertung, 4. Aufl. 2013, 323). Es ist jedoch zweifelhaft, ob die Substanzwertverfahren eine Teilwertermittlung ermöglichen. Zum einen bleiben Effekte, die sich aus dem Zusammenwirken einzelner Vermögenswerte ergeben, unberücksichtigt. Es handelt sich also um eine isolierte Betrachtung der einzelnen Vermögenswerte. Dies widerspricht der Erkenntnis, die schon *Mirre* bei der Einführung des Teilwertbegriffs gewonnen hat, dass der Wert eines Gegenstands nicht isoliert, sondern im Unternehmenszusammenhang zu ermitteln sei, und damit auch der Grundidee der Teilwertkonzeption, dass es auf die Bedeutung des einzelnen Gegenstands für die ganze Einheit ankomme (*Mirre*, Zeitschrift des deutschen Notarvereins 1913, 155 [168f.]).

**Mischverfahren** kombinieren Gesamtbewertungs- und Einzelbewertungsverfahren, wobei hier zwischen Mittelwertverfahren und Übergewinnverfahren unterschieden wird (zu Details s. *Gabert*, Der Bewertungsmaßstab des Teilwerts im Bilanzsteuerrecht, 2011, 118f.). Auch die Kombination aus Gesamtbewertungs- und Einzelbewertungsverfahren vermag nicht die Defizite auszugleichen, die beide Verfahren für die Teilwertermittlung haben.

**Die Finanzverwaltung** kennt zudem eine retrograde Teilwertermittlung (vgl. H 6.7 EStR und H 6.8 EStR), bei der mit pauschalen Abschlägen vom Nettoveräußerungserlös gearbeitet wird und die daher einen hohen Schätzungscharakter aufweist.

**In Literatur und Rechtsprechung** konzentriert sich die Diskussion um Unternehmensbewertungen auf den IDW S 1, der gerichtsfest und allg. anerkannt ist (*Rohde*, DStR 2016, 1566). Als zulässige Bewertungsverfahren erkennt IDW S 1 das Ertragswertverfahren und das *Discounted-Cashflow*-Verfahren an (IDW S 1 idF 2008). Insbesondere bei der Ermittlung des Teilwerts von nicht börsennotierten Anteilen an KapGes. wird auf den IDW S 1 Bezug genommen.

► **Literaturmeinung zur Teilwertermittlung von Beteiligungen:** Nach Auffassung von *Beumer/Duscha* soll der IDW S 1 gemeinsam mit dem die Anwendung von IDW S 1 bei der Bewertung von Beteiligungen und sonstigen Unternehmensanteilen für Zwecke des handelsrechtl. Jahresabschlusses konkretisierenden IDW RS HFA 10 bei der Ermittlung des Teilwerts von Beteiligung zugrunde gelegt werden (*Beumer/Duscha* in *Peemöller*, Praxishandbuch der Unternehmensbe-

wertung, 7. Aufl. 2019, 1564). IDW RS HFA 10 geht ua. auf die handelsrechtl. und betriebswirtschaftlichen Grundlagen der Bewertung von Beteiligungen ein und legt dar, dass der beizulegende Wert einer Beteiligung aus dem Ertragswert abzuleiten ist (IDW RS HFA 10, Rz. 3). Da diese IDW-Stellungnahme nur auf den handelsrechtl. Jahresabschluss bezogen ist, ist die Teilwertermittlung folglich nicht Gegenstand von IDW RS HFA 10. Die Anwendbarkeit von IDW S 1 und IDW RS HFA 10 auf die Ermittlung des Teilwerts einer Beteiligung wird von *Beumer/Duscha* damit begründet, dass der Teilwert im StRecht eine ähnliche Funktion habe wie der niedrigere beizulegende Wert im Handelsrecht (*Beumer/Duscha* in *Peemöller*, Praxishandbuch der Unternehmensbewertung, 7. Aufl. 2019, 1564).

- ▶ *Rechtsprechung des BFH zur Ermittlung des Teilwerts von Beteiligungen*: Auch der BFH hält unter Hinweis auf § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG, der jedoch den gemeinen Wert regelt, die Anwendung von IDW S 1 bei der Teilwertermittlung für anwendbar (BFH v. 12.6.2019 – X R 38/17, BStBl. II 2019, 518, Rz. 66, 74).
- ▶ *Kritik*: Beide Ansatzpunkte gehen bei der Begr., warum IDW S 1 zur Ermittlung des Teilwerts einer Beteiligung angewendet werden kann, nicht auf die Teilwertdefinition des Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 ein. Stattdessen wird auf andere Bewertungsmaßstäbe Bezug genommen, um die Anwendbarkeit von IDW S 1 für die Teilwertermittlung zu begründen. Da aber Teilwert und beizulegender Wert sowie Teilwert und gemeiner Wert unterschiedliche Eigenschaften haben und damit nicht zwangsläufig deckungsgleich sind (s. Anm. 423f.), erscheinen diese Herleitungen uE nicht konsistent. Vielmehr müsste die Argumentation autonom aus dem Teilwertbegriff herausgeführt werden.

Dass die Diskussion anhand anderer Bewertungsmaßstäbe geführt wird, kann aber ein weiterer Hinweis auf die Vollzugsprobleme der Teilwertdefinition (s. Anm. 445 ff.) im Sinne einer Rückführung des Teilwerts auf bekannte Bewertungsmaßstäbe sein (s. auch Anm. 446).

Einstweilen frei.

443–444

### g) Vollzug der Teilwertdefinition des Abs. 1 Nr. 1 Satz 3

#### aa) Teilwertgrenzen

445

Eine Ermittlung des Teilwerts ist aufgrund eines fehlenden Verteilungsschlüssels nicht möglich (s. Anm. 442). Um den Teilwertbegriff dennoch praktikabel zu gestalten und seine Schätzung zu erleichtern, hat die Rspr. eine Reihe von Teilwertgrenzen und Teilwertvermutungen (s. Anm. 446 ff.) aufgestellt. Bei der Zugrundelegung von Teilwertgrenzen wird davon ausgegangen, dass kein Erwerber eines Unternehmens für ein zum BV gehörendes einzelnes WG mehr zahlen wird, als den Betrag, den er bei Erwerb dieses WG am Beschaffungs- oder Absatzmarkt hätte zahlen müssen (*Wissenschaftlicher Beirat des Fachbereichs Steuern Ernst & Young*, BB 2004, Beilage 3, 1 [7]).

**Die Obergrenze für die Schätzung des Teilwerts** bilden daher die Wiederbeschaffungs- und Wiederherstellungskosten am Bewertungsstichtag (BFH v. 13.12.1979 – IV R 30/77, BStBl. II 1980, 346 [348]; BFH v. 5.11.1981 – IV R 103/79, BStBl. II 1982, 258 [260]).

- ▶ *Begriff der Wiederbeschaffungskosten*: Wiederbeschaffungskosten sind diejenigen Aufwendungen, die vorgenommen werden müssten, um ein WG gleicher

Art und Güte am Bewertungsstichtag anzuschaffen oder herzustellen. Maßgebend sind die Wiederbeschaffungskosten, die sich im betreffenden Betrieb ergeben (betriebsindividuelle Bewertung), nicht diejenigen, die sich losgelöst von dem Betrieb für ein WG der entsprechenden Art errechnen lassen (BFH v. 19.5.1972 – III R 21/71, BStBl. II 1972, 748; BFH v. 20.7.1973 – III R 100-101/72, BStBl. II 1973, 794).

- ▶ *Höhe der Wiederbeschaffungskosten*: Grundlage für die Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten ist der Börsen- oder Marktpreis, sofern er vorhanden ist, bzw. der Einkaufspreis am Bilanzstichtag. Ist die Höhe der Aufwendungen zur Wiederbeschaffung nicht bekannt, so sind die Wiederbeschaffungskosten (inklusive Anschaffungsnebenkosten und -minderungen) aufgrund des Preises für ein neues WG – unter Berücksichtigung des Zustands des gebrauchten, zu bewertenden WG – zu schätzen (RFH v. 30.6.1927, RStBl. 1927, 196; BFH v. 9.10.1969 – IV 166/64, BStBl. II 1970, 205).
- ▶ *Überdimensioniertes Wirtschaftsgut* (zu groß, zu leistungsstark): Es sind die Wiederbeschaffungskosten eines für die betrieblichen Zwecke ausreichenden WG als Teilwert anzusetzen, mindestens aber der Einzelveräußerungspreis des zu bewertenden WG (vgl. BFH v. 17.9.1987 – III R 201-202/84, BStBl. II 1988, 488; glA *Brezing*, BB 1970, Beilage 5 zu Heft 34, 51; *Strobl*, JbFStR 1984/85, 314). Sofern aber das im Zeitpunkt der Bilanzierung überdimensionierte WG dem Unternehmen die Ausdehnung des Geschäftsumfangs offenhalten soll, ist eine Teilwertabschreibung nicht gerechtfertigt (BFH v. 17.1.1978 – III R 31/75, BStBl. II 1978, 335).

**Die Untergrenze** stellt der Einzelveräußerungspreis des zu bewertenden WG am Bewertungsstichtag dar (BFH v. 5.11.1981 – IV R 103/79, BStBl. II 1982, 258 [260]; BFH v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33 [34]; BFH v. 19.5.1998 – I R 4/97, BStBl. II 1999, 277; FG Ba.-Württ. v. 9.5.2017 – 5 K 841/16, EFG 2017, 1454, Rz. 34, Az. BFH IV R 9/17). Wiederholt hat der BFH hierzu entschieden, dass der Einzelveräußerungspreis „der Preis, den der Steuerpflichtige hätte erzielen können, wenn er das Wirtschaftsgut am Stichtag einzeln ohne Rücksicht auf die Betriebszugehörigkeit veräußert hätte“ sei (BFH v. 5.11.1981 – IV R 103/79, BStBl. II 1982, 258; BFH v. 17.9.1987 – III R 201-202/84, BStBl. II 1988, 488; BFH v. 13.2.2019 – XI R 41/17, BFH/NV 2019, 624, Rz. 22). Mindestens deckt sich der Einzelveräußerungspreis mit dem Materialwert oder Schrottwert abzgl. Veräußerungskosten (s. BFH v. 2.3.1973 – III R 88/69, BStBl. II 1973, 475). Im Einzelfall kann der Einzelveräußerungspreis aber sogar höher sein als die Wiederbeschaffungskosten (s. BFH v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33; BFH v. 4.12.1986 – IV R 162/85, BFH/NV 1987, 296).

- ▶ *Gegenstand der Bewertung* mit dem Einzelveräußerungspreis als Teilwert sind grds. die entbehrlichen, dh. für den Betrieb überflüssigen WG. Diese entbehrlichen WG sind jedoch nicht mit den sog. täglich ersetzbaren WG gleichzusetzen (BFH v. 22.3.1972 – I R 199/69, BStBl. II 1972, 489; BFH v. 5.10.1972 – IV R 118/70, BStBl. II 1973, 207). Aber auch bei den täglich ersetzbaren WG, die nicht entbehrlich sind, entsprechen sich zumeist Wiederbeschaffungskosten und Einzelveräußerungspreis (BFH v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33).

Unter dem Einzelveräußerungspreis (abzgl. Kosten und Unternehmerngewinn) kann der Teilwert im Allgemeinen nicht liegen. Für den Fall kontaminierter Grundstücke fordern *Bäcker* (BB 1995, 715) sowie *Möller* (BB 1996, 2291) den

Ausweis negativer Teilwerte (abl. jedoch *Pfitzer/Schaum/Oser*, BB 1996, 1378). Bereits aus Gründen des Ausweises kann der Teilwert uE nicht unter 0 € liegen (glA FG Rhld.-Pf. v. 23.4.1975 – I 108/73, EFG 1975, 457, rkr.; für die Teilwertprämie bei Pensionsrückstellungen nach § 6a s. *Schulenburg*, FR 2018, 1030 [1031]).

- ▶ *Ermittlung des Einzelveräußerungspreises*: Fehlen Marktpreise für gleichartige WG, so kann aus dem Erlös, der bei einem Verkauf des WG nach dem Bewertungsstichtag erzielt worden ist, auf seinen Einzelveräußerungspreis am Bewertungsstichtag unter Berücksichtigung inzwischen eingetretener Preisänderungen geschlossen werden; dies gilt jedoch nicht, wenn der Veräußerungspreis unter außergewöhnlichen Umständen zustande gekommen ist.

Des Weiteren kann der Einzelveräußerungspreis retrograd ermittelt werden. Danach ist der voraussichtliche Veräußerungserlös aus Sicht der Verhältnisse am Bilanzstichtag zu schätzen und um nach dem Bilanzstichtag noch anfallende Kosten sowie einen Gewinnaufschlag zu vermindern. Zu den Kosten zählen zB die direkt zurechenbaren Personal-, Lager- und Betriebskosten (Kosten für die Verwertung und Vermarktung), während eine Minderung um zukünftig zu zahlende Zinsen für nicht zulässig erachtet worden ist (BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336).

## bb) Teilwertvermutungen

### (1) Notwendigkeit der Aufstellung von Teilwertvermutungen

446

Bei den Teilwertvermutungen handelt es sich um auf Erfahrungen gestützte allgemeine Schätzungsgrundlagen ohne Rechtsverbindlichkeit. Den Teilwertvermutungen wird die Funktion zugeschrieben, den Teilwert wieder auf bekannte Bewertungsmaßstäbe zurückzuführen (*Haberstock/Breithecker*, Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 17. Aufl. 2016, 171). Teilwertvermutungen müssen plausibel sein und den allgemeinen Schätzgrundsätzen, Erfahrungssätzen sowie Denkgesetzen entsprechen (BFH v. 26.10.1995 – I B 20/95, BFH/NV 1996, 378, mwN). Sie wurden vom BFH in stRspr. entwickelt und können im Einzelfall widerlegt werden. Verfahrensmäßig beeinflussen sie die Nachweis- und Feststellungslast; die Vermutung wirkt als Anscheinsbeweis, dessen Widerlegung demjenigen obliegt, der seine Richtigkeit bestreitet (s. Anm. 452).

Es kann dabei zwischen Teilwertvermutungen im Zeitpunkt der Anschaffung und Herstellung und Teilwertvermutungen für spätere Zeitpunkte unterschieden werden.

### (2) Teilwert im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung

447

**Grundsatz:** Nach stRspr. wird vermutet, dass der Teilwert eines WG im Zeitpunkt seiner Anschaffung oder Herstellung seinen AK bzw. HK entspricht.

Vgl. zB BFH v. 25.10.1972 – GrS 6/71, BStBl. II 1973, 79; BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; BFH v. 28.10.1976 – IV R 76/72, BStBl. II 1977, 73; BFH v. 9.2.1977 – I R 130/74, BStBl. II 1977, 412; BFH v. 17.1.1978 – VIII R 31/75, BStBl. II 1978, 335; BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491 (493); BFH v. 21.7.1982 – I R 177/77, BStBl. II 1982, 758, betr. Geschäftswert; BFH v. 20.5.1988 – III R 151/86, BStBl. II 1989, 269; BFH v. 12.4.1989 – II R 213/85, BStBl. II 1989, 547; BFH v. 31.1.1991 – IV R 31/90, BStBl. II 1991, 627; BFH v. 29.4.1999 – IV R 63/67, BFH/NV 1999, 1418; BFH v. 25.7.

2000 – VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566; BFH v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294, mwN; BFH v. 9.12.2014 – X R 36/12, BFH/NV 2015, 821; FG Köln v. 19.12.2013 – 10 K 4001/11, EFG 2014, 632, rkr. Zur Ermittlung der AHK s. Anm. 107, 172, 190, 231.

- ▶ *Gegenseitigkeit der Aufwendungen*: Man spricht in diesem Zusammenhang auch von der „Vermutung der Gegenwertigkeit von Aufwendungen“ (*Winnefeld*, Bilanz-Hdb. 5. Aufl. 2015, Rz. 1300). Der Teilwert halbfertiger Arbeiten auf fremdem Grund und Boden umfasst 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; BFH v. 15.3.1968 – III R 161/66, BStBl. II 1968, 578). Entsprechendes gilt auch für die ANK eines Grundstücks (ebenso BFH v. 29.4.1999 – IV R 63/97, BFH/NV 1999, 1418, betr. Betriebseröffnung). Der Teilwert eines bei einer Betriebseröffnung eingelegten WG des UV ist idR mit dessen gemeinem Wert identisch (BFH v. 10.7.1991 – VIII R 126/86, BStBl. II 1991, 841 [841]).
- ▶ *Tausch*: Der BFH hat jüngst klargestellt, dass diese Teilwertvermutung bei einem Tausch nicht gilt (BFH v. 28.11.2019 – IV R 54/16, DStRE 2020, 453 [461]). Denn die AK des durch einen Tausch erlangten WG bemessen sich nach stRspr. des BFH nach dem gemeinen Wert des hingegebenen WG (BFH v. 28.11.2019 – IV R 54/16, DStRE 2020, 453 [461] mwN). Der gemeine Wert kann uU aber mit dem Teilwert identisch sein (s. hierzu Anm. 423). Der maßgebliche Bewertungszeitpunkt bei einer „eingetauschten“ stillen Beteiligung ist nach Auffassung des BFH der Zeitpunkt der Einbringung des WG im Rahmen des tauschähnlichen Vorgangs (BFH v. 28.11.2019 – IV R 54/16, DStRE 2020, 453 [461]).

**Überhöhte Aufwendungen** liegen vor, wenn Aufwendungen von einem Stpfl. bewusst getätigt werden, ihnen auch eine erbrachte Gegenleistung gegenübersteht, jedoch aus der Sicht eines Dritten ein Ungleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt. Bei überhöhten Aufwendungen gilt die Vermutung, dass sich der Teilwert eines WG im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung mit den AHK deckt. Die Teilwertvermutung für den Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung gilt auch bei der Zahlung eines Überpreises (BFH v. 21.3.1995 – IV B 95/94, BFH/NV 1996, 311; BFH v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294, für die Berücksichtigung eines Überpreises bei einer Teilwertabschreibung s. unter Anm. 401). Eine Berufung auf eine Fehlmaßnahme (s. Anm. 452) nur mit Blick auf die Zahlung eines überhöhten Kaufpreises/Überpreises ist ausgeschlossen (BFH v. 23.7.2010 – IV B 12/09, BFH/NV 2010, 2063). Für einen gedachten Erwerber des ganzen Betriebs hat das WG mit seiner Zugehörigkeit zum Betrieb im Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung den Wert, den er als AHK dafür aufgewandt hat.

StRspr., RFH v. 26.6.1935, RStBl. 1935, 1496; RFH v. 16.12.1936, RStBl. 1937, 106, betr. günstig gelegenes Vorratsgelände; BFH v. 30.8.1962 – IV 81/59, StRK EStG (bis 1974) § 6 Abs. 1 Nr. 1 R. 96, betr. überhöhte Baukosten; BFH v. 27.3.1968 – I 133/65, BStBl. II 1968, 521, betr. Übernahme einer GmbH-Beteiligung bei Kapitalerhöhung; BFH v. 17.1.1978 – VIII R 31/75, BStBl. II 1978, 335, betr. Übergröße eines neuen Gebäudes; vgl. aber zum entschiedenen Fall *Freericks*, StRK-Anm. EStG § 6 Abs. 1 Nr. 1 R. 225, betr. Vornahme von AfaA; s. BFH v. 31.3.1992 – IX R 164/87, BStBl. II 1992, 806; BFH v. 30.8.1994 – IX R 23/92, BStBl. II 1995, 307; BFH v. 12.8.1998 – IV B/98, BFH/NV 1999, 305, mwN betr. Weinberg; BFH v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 292; BFH v. 23.7.2010 – IV B 12/09, BFH/NV 2010, 2063, betr. Teilwertabschreibung von aktiviertem Überpreis.



**Erzwungene Aufwendungen:** Die oben erwähnte Teilwertvermutung (Teilwert = AHK) gilt nach der Rspr. auch dann, wenn der Stpfl. wegen einer Zwangslage einen Überpreis zahlt: Im Zweifel würde ihm ein Erwerber seines Betriebs die aufgewendeten AK im Rahmen des Gesamtkaufpreises vergüten (vgl. BFH v. 4.3.1998 – X R 151/94, BFH/NV 1998, 1086, mwN; zust. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 603 [7/2016]).

- ▶ **Stellungnahme:** Es ist uE zu differenzieren zwischen einer Zwangslage, die nur vorübergehend beim Erwerb des WG existiert, und einer Zwangslage, die fortwirkenden Einfluss auf den Betrieb hat. Ist die Zwangslage nicht nur vorübergehend, so kann unterstellt werden, dass sich die Situation für einen Betriebserwerber im Bewertungszeitpunkt im Wesentlichen unverändert darstellt, so zB bei einem Grundstückskauf zum Überpreis, um behördliche Auflagen erfüllen zu können. Dies führt dazu, dass als Teilwert die erhöhten AHK angesetzt werden müssen. Überpreiszahlungen hingegen, die nur in einer vorübergehenden Zwangssituation im Erwerbszeitpunkt des WG, die nicht auf einen späteren Bewertungsstichtag fortwirkt, beruhen, sind bei der Ermittlung des Teilwerts nicht zu berücksichtigen. „Erwirbt ein Kaufmann eine Maschine überteuert, weil er sie im Betrieb kurzfristig dringend benötigt, so kann er den über dem normalen Marktpreis liegenden Aufwand alsbald verrechnen. Dann handelt es sich ... um eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert“ (vgl. BFH v. 26.8.1958 – I 80/57 U, BStBl. III 1958, 420).

**Vergebliche Aufwendungen** liegen vor, wenn Kosten entstanden sind, denen (überhaupt) kein wirtschaftlicher Wert gegenübersteht. Sie sind in die AHK einzubeziehen (FG Hamb. v. 23.4.2014 – 6 K 248/13, EFG 2014, 1782, rkr.) und daher auch bei der Ermittlung des Teilwerts zu berücksichtigen (BFH v. 28.6.2011 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717, betr. Eigenkapitalvermittlungsprovisionen; aA noch der Vorlagebeschluss des IV. Senats des BFH v. 29.4.1999 – IV R 40/97, BStBl. II 1999, 828; RFH v. 26.4.1930, RStBl. 30, 589; *Feuerbaum*, DB 1966, 1697 [1703]). Es ist dabei nach Auffassung des BFH (BFH v. 28.6.2011 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717) anzunehmen, dass auch ein gedachter Erwerber einer Beteiligung dem Veräußerer die gesamten als AHK behandelten Aufwendungen – also auch die vergeblichen Aufwendungen – im Rahmen des Vertragswerks vergüten würde, weil er als Ersterwerber diese Kosten ebenfalls zu tragen hätte.

**Investitionszuschüsse:** Erhält der Stpfl. von einem Dritten einen Zuschuss zu den AHK eines WG, kann er diesen von den AHK des WG absetzen (BFH v. 11.9.2013 – IV R 57/10, BFH/NV 2014, 316). Für Zwecke der Teilwertermittlung können Finanzierungsmittel für die Anschaffung oder Herstellung von WG, wie zB öffentliche Zuschüsse, entsprechend der finalen Begriffsdefinition der AHK keinen Einfluss auf die Höhe der AHK haben. Der Teilwert bestimmt sich nach dem mit dem Lieferanten, Bauträger uÄ festgelegten Preis. Eine Verrechnung von AHK (als Ausgangswert) im Rahmen der Teilwertvermutungen ist nicht zulässig.

RFH v. 8.7.1943, RStBl. 1943, 669; BFH v. 6.10.1953 – I 55/53 U, BStBl. III 1953, 315 (aE); BFH v. 12.4.1989 – II R 213/85, BStBl. II 1989, 545; BFH v. 20.9.1989 – II R 96/86, BStBl. II 1990, 206, betr. regionale Wirtschaftsförderung NRW; BFH v. 17.1.1990 – II R 64/87, BStBl. II 1990, 367; BFH v. 21.2.1990 – II R 27/87, BStBl. II 1990, 566, betr. Molke-reizuschüsse; BFH v. 1.7.1992 – II B 160/91, BFH/NV 1993, 305, betr. ZIP I-Programm; BFH v. 14.9.1994 – II R 83/91, BFH/NV 1995, 493, betr. MarktstrukturG; BFH v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28, betr. KrankenhauspflegesätzeG; BFH v. 22.11.1995 – II B 63/95, BFH/NV 1996, 390, betr. Forschungsanlage; BFH v. 28.1.1998 – II R 48/95,

BFH/NV 1998, 1069, betr. Landeszuschuss für Wasserversorgungsnetz; *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 602 (7/2016).

Schreibt der Stpfl. zunächst auf den Teilwert ab, der sich rechnerisch durch Absetzung des Zuschusses von den AHK ergibt, so kann er nicht außerdem vom verbleibenden Buchwert den Zuschuss absetzen, sondern muss ihn gewinnerhöhend vereinnahmen (BFH v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28; BFH v. 28.1.1998 – II R 48/95, BFH/NV 1998, 1069).

Zwei Umstände können geeignet sein, diese Teilwertvermutung zu entkräften (vgl. BFH v. 21.2.1990 – II R 27/87, BStBl. II 1990, 566; BFH v. 1.7.1992 – II B 160/91, BFH/NV 1993, 305): Zum einen führt eine generelle Beeinflussung des Marktpreises von bestimmten WG durch die Gewährung von Zuschüssen zu sinkenden Teilwerten (BFH v. 8.5.1981 – III R 109/76, BStBl. II 1981, 700, betr. öffentliche Zuschüsse für Seeschiffe; ähnlich BFH v. 8.9.1994 – IV R 16/94, BStBl. II 1995, 309; BFH v. 21.9.2016 – X R 58/14, BFH/NV 2017, 275, betr. Grundstücksvorzugspreise aus ansiedlungspolitischen Gründen). Zum anderen kann eine starke unternehmenspolitische Beschränkung des Zuschussempfängers (BFH v. 8.5.1981 – III R 26/79, BStBl. II 1981, 702; BFH v. 8.5.1981 – III R 33/79, BStBl. II 1981, 705, betr. öffentliche Zuschüsse für Heizwerke; diese Ausnahmefälle bestätigend: BFH v. 28.1.1998 – II R 48/95, BFH/NV 1998, 1069) zu einer Widerlegung der Vermutung führen. In beiden Fällen ist davon auszugehen, dass im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung der Teilwert des WG den um den Zuschuss gekürzten AHK entspricht, da es für einen potentiellen Erwerber aufgrund des Zuschusses günstiger ist, das geförderte WG neu zu errichten, statt es zum ungekürzten Wert zu erwerben (zu den Ausnahmen BMF v. 14.5.1990 – S 3224 A - 16/79, BStBl. I 1990, 221; vgl. auch *Jonas*, StbJb. 1991/92, 113 [119]).

Der Teilwert eines unverzinslichen Sanierungszuschusses entspricht grds. dem zugesagten Nennbetrag (BFH v. 24.7.2013 – IV R 30/10, BFH/NV 2014, 304).

**Investitionszulagen:** Im Gegensatz zu Investitionszuschüssen können Investitionszulagen nicht von den AHK abgesetzt werden (§ 13 InvZulG 2010), sondern sind stfrei zu vereinnahmen. Hinsichtlich der Teilwertermittlung des begünstigten WG besteht jedoch Übereinstimmung mit gewährten Investitionszuschüssen. Wie Zuschüsse sollen auch stfreie Investitionszulagen den Teilwert grds. nicht mindern. Ausgangspunkt der Teilwertermittlung sind die ungekürzten AHK, eine Entkräftung dieser Regelvermutung kann jedoch insbes. bei unbefristeten Zulagen gelingen, die nachhaltig den Marktpreis und damit den Teilwert beeinflussen (FG München v. 18.12.1984 – VII 171/77 EW, EFG 1985, 436, rkr.). Für Investitionszulagen nach § 1 InvZulG (BFH v. 12.4.1989 – II R 213/85, BStBl. II 1989, 545), § 4a InvZulG (BFH v. 17.1.1990 – II R 64/87, BStBl. II 1990, 367) sowie nach § 19 BerlinFG (BFH v. 12.4.1989 – II R 213/85, BStBl. II 1989, 545) ist dies jedoch versagt worden (vgl. auch *Hötzel*, BB 1986, 1272).

#### 448 (3) Teilwertvermutungen zu späteren Bewertungsstichtagen

**Teilwertvermutung für nicht abnutzbares Anlagevermögen:** Beim nicht abnutzbaren AV gilt die Teilwertvermutung im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung auch an späteren Bewertungsstichtagen. Demnach soll für diese Art von WG der Teilwert auch zu späteren Bewertungsstichtagen den AHK entsprechen (BFH v. 9.2.1977 – I R 130/74, BStBl. II 1977, 412; BFH v. 7.11.1990 – I R 116/86, BStBl. II 1991, 342; BFH v. 13.3.1991 – I R 83/89, BStBl. II 1991, 595; BFH v. 4.12.

1991 – I R 148/90, BStBl. II 1992, 383; BFH v. 12.8.1998 – IV B 4/98, BFH/NV 1999, 305; BFH v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294, mwN; BFH v. 26.6.2007 – IV R 71/04, BFH/NV 2008, 347; BFH v. 16.12.2015 – IV R 18/12, BStBl. II 2016, 346, Rz. 40).

Die Teilwertvermutung ist allerdings in zeitlicher Hinsicht einzuschränken. „Je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Herstellungszeitpunkt und Bilanzstichtag ist, desto stärker ist die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und Anschaffungs- und Herstellungskosten und desto größer sind die an den Nachweis einer Teilwertminderung zu stellenden Anforderungen“ (BFH v. 17.1.1978 – VIII R 31/75, BStBl. II 1978, 335; s. auch BFH v. 30.11.1988 – I R 114/84, BStBl. II 1990, 117; BFH v. 7.11.1990 – I R 116/86, BStBl. II 1991, 342; BFH v. 13.3.1991 – I R 83/89, BStBl. II 1991, 595).

- ▶ *Für den Teilwert von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften* gilt die Annahme, dass dieser den Wiederbeschaffungskosten entspricht. Die Wiederbeschaffungskosten entsprechen aber nicht grds. dem Börsenkurswert, so dass der Hinweis auf einen gefallen Börsenkurswert noch nicht die Annahme eines gesunkenen Teilwerts der Anteile rechtfertigt. Da bei Beteiligungen im Regelfall weder beabsichtigt ist, diese zu veräußern, noch es möglich ist, sie über den geltenden Kurs an der Börse zu erwerben, kommt es hinsichtlich des Wiederbeschaffungswerts der Beteiligung grds. auf den inneren Wert der Beteiligung an (vgl. BFH v. 7.11.1990 – I R 116/86, BStBl. II 1991, 342; s. auch *Moxter*, Bilanzrechtssprechung, 5. Aufl. 1999, 270 f.). So ist in den Fällen, in denen beim Erwerb einer entsprechenden Beteiligung ein sog. Paketzuschlag gezahlt werden müsste, dieser bei der Ermittlung des Teilwerts zu berücksichtigen (BFH v. 7.11.1990 – I R 116/86, BStBl. II 1991, 342), s. hierzu im Detail unter Anm. 540 ff.
- ▶ *Kunstgegenstände anerkannter Meister und Ausstellungs- und Sammlungsstücke* werden vom BFH als nicht abnutzbar eingestuft (BFH v. 23.4.1965 – VI 327/64 U, BStBl. III 1965, 382; BFH v. 2.12.1977 – III R 58/75, BStBl. II 1978, 164). Das Gericht ist der Auffassung, dass Werke alter Meister weder einer wirtschaftlichen noch einer relevanten technischen Abnutzung unterliegen. Damit soll nur eine Teilwertabschreibung wegen einer Wertminderung, zB infolge eines Stilwandels und einem damit verbundenen Sinken der Marktpreise möglich sein, eine Abschreibung wegen wirtschaftlicher oder technischer Abnutzung jedoch nicht (BFH v. 2.12.1977 – III R 58/75, BStBl. II 1978, 164). Anders wird sog. Gebrauchskunst (entspricht nicht der angewandten Kunst) eingeschätzt, dh. Werke, die dem gegenwärtigen Zeitgeschmack entsprechen, nach einigen Jahren aber unmodern und dann weitestgehend wertlos werden (BFH v. 23.4.1965 – VI 327/64 U, BStBl. III 1965, 382).
- ▶ *Grundstücke*: Hier wird vermutet, dass ihr Teilwert mit dem Verkehrswert identisch ist (BFH v. 8.9.1994 – IV R 16/94, BStBl. II 1995, 309 [310]). Die Rspr. geht davon aus, dass sich bei Grundstücken die Wiederbeschaffungskosten aus dem gemeinen Wert oder dem Verkehrswert ableiten ließen (BFH v. 29.4.1999 – IV R 63/97, BStBl. II 2004, 639), wobei sich der Verkehrswert unbebauter Grundstücke nach der Rspr. des BFH entweder unmittelbar aus Verkaufspreisen für benachbarte vergleichbare Grundstücke, auf Grundlage von Durchschnittswerten oder ausnahmsweise durch Einzelgutachten ermitteln lassen soll (BFH v. 26.9.1980 – III R 21/78, BStBl. II 1981, 153 [154]; BFH v. 8.9.1994 – IV R 16/94, BStBl. II 1995, 309 [310 f.]). Nach Auffassung des BFH sind in die

Wiederbeschaffungskosten und damit zugleich in den Teilwert auch die ANK einzurechnen (BFH v. 29.4.1999 – IV R 63/97, BStBl. II 2004, 639).

- ▶ **Stellungnahme:** Die Teilwertvermutung für nicht abnutzbares AV kann für einzelne als nicht abnutzbar eingestufte WG nicht überzeugen. Von der Rspr. werden bestimmte WG als nicht abnutzbar klassifiziert, obwohl sie einer Abnutzung oder Wertschwankung unterliegen können. In diesen Fällen ist demnach nicht einsichtig, warum sich der Wert von nicht abnutzbarem AV nach dem Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang scheinbar nicht ändern soll, so wie es die Teilwertvermutung hier impliziert. Es handelt sich uE hierbei insbes. um folgende Arten von WG:
  - ▷ **Finanzanlagen:** Ihr Wert kann sich im Zeitablauf erheblich nach oben oder nach unten verändern (*Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 5. Aufl. 1999, 267).
  - ▷ **Kunstgegenstände anerkannter Meister und Ausstellungs- und Sammlungsstücke:** Wenn der Teilwert von Kunstgegenständen anerkannter Meister und Ausstellungs- und Sammlungsstücke wie oben dargestellt den AHK entsprechen soll, wird übersehen, dass Wertveränderungen nicht ungewöhnlich sind. So können Kunstwerke spektakuläre Wertsteigerungen erleben. Gleichzeitig können auch Werke von zuvor hoch angesehenen Künstlern beachtlich im Wert fallen, so dass eine vereinheitlichende Aussage nicht möglich ist (*Heuer*, DStR 1995, 438). Keine Wertveränderungen anzunehmen, entspricht in den wenigsten Fällen der ökonomischen Realität. Der BFH weist ausdrücklich darauf hin, dass auch Werke anerkannter Meister zB aufgrund eines Stilwandels im Wert fallen können (BFH v. 2.12.1977 – III R 58/75, BStBl. II 1978, 164). Er nutzt diese Erkenntnis jedoch nicht, um die Teilwertvermutungen zu ändern. Damit ist die Teilwertvermutung hier uE als unzulänglich einzustufen (s. *Gabert*, FR 2009, 812).
  - ▷ **Grundstücke:** Die Annahme des BFH, dass bei Grundstücken in die Wiederbeschaffungskosten und damit zugleich in den Teilwert auch die ANK einzurechnen sind (BFH v. 29.4.1999 – IV R 63/97, BStBl. II 2004, 639), wird kritisiert, weil es zu wirtschaftlich nicht überzeugenden Resultaten führen kann. So würde zB eine Erhöhung der Grunderwerbsteuer auch zu einer Erhöhung des Teilwerts führen (*Paus*, DStZ 1999, 943 [944]). Zudem hinge der Wert eines Grundstücks davon ab, ob der Stpfl. bei der Anschaffung einen Makler beauftragt hat und somit Maklergebühren entstanden sind, die zu den ANK zählen. Dies erscheint sinnwidrig (*Paus*, DStZ 1999, 943 [944]). Viele Stpfl. würden durch die Entscheidung des BFH gezwungen, Grundstücke mit einem Betrag auszuweisen, der über dem Verkehrswert liegt (*Paus*, DStZ 1999, 943). Der Erwerber eines Unternehmens würde an den Verkäufer schließlich nur den Marktpreis des Grundstücks zahlen und ihm nicht früher angefallene ANK ersetzen (*Paus*, DStZ 2002, 567). Die Einbeziehung der ANK in die Wiederbeschaffungskosten ist aber aufgrund der Parallelität der Wiederbeschaffungskosten zu den AK nur folgerichtig und systemkonform und wird wohl auch daher allgemein anerkannt (*Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 254). Die Schwäche liegt hier vielmehr in dem durch die Teilwertvermutung hilfsweise zugrunde gelegten Bewertungsmaßstab begründet, der in diesem speziellen Fall zu den beschriebenen wirtschaftlichen Widersprüchen führen kann. Ein durchgängiges Abstellen bei Grundstücken auf den Verkehrswert (gemeinen Wert) würde die angesprochenen

Probleme ausräumen (s. *Gabert*, Der Bewertungsmaßstab des Teilwerts im Bilanzsteuerrecht, 2011, 134f.).

#### **Teilwertvermutung für abnutzbares Anlagevermögen:**

- ▶ *Absetzungswert oder Wiederbeschaffungskosten:* Bei abnutzbaren WG des AV besteht die grundsätzliche Vermutung, dass ihr Teilwert am Bilanzstichtag den AHK abzgl. AfA nach § 7 entspricht (vgl. BFH v. 4.3.1998 – X R 151/54, BFH/NV 1998, 1096).
  - ▷ *Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die keinen Marktwert haben,* weil sie entweder ihrer Art nach einmalig oder auch nur für den konkreten betrieblichen Fall einsetzbar sind, gilt diese Vermutung uneingeschränkt.
  - ▷ *Bei marktgängigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens* hat der BFH die Auffassung vertreten, dass sich der Teilwert in späteren Zeitpunkten als dem der Anschaffung oder Herstellung mit den Wiederbeschaffungskosten deckt (BFH v. 19.10.1972 – I R 244/70, BStBl. II 1973, 54; BFH v. 8.5.1981 – III R 26/79, BStBl. II 1981, 702; BFH v. 20.6.1988 – III R 151/86, BStBl. II 1989, 269; BFH v. 12.4.1989 – II R 213/85, BStBl. II 1989, 547; BFH v. 4.10.1989 – II R 72/86, BStBl. II 1989, 962). In diesem Fall gilt die Vermutung, dass am Bilanzstichtag die aktuellen Wiederbeschaffungskosten, abzgl. des eingetretenen Wertverzehrs, dem Teilwert entsprechen (vgl. auch *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. B 376 [5/2008]). Bei Verwendung der Wiederbeschaffungskosten wird jeweils zugleich vorausgesetzt, dass die Wiederbeschaffungskosten wertmäßig mit den tatsächlichen AHK übereinstimmen. Im Erg. bestehen somit keine Unterschiede bei der Festlegung des Teilwerts. Während bei Verwendung des Absetzungswerts die Wiederbeschaffungskosten einen Korrekturmaßstab zur Teilwertvermutung darstellen, bilden diese im anderen Fall die Teilwertvermutung selbst. Im Rahmen der Teilwertermittlung ist es uE sachgerechter, die Wiederbeschaffungskosten als Korrekturmaßstab bei der Widerlegung der Teilwertvermutung zu berücksichtigen (glA *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 608 [7/2016]).
- ▶ *Lineare oder degressive Abschreibungen:* Nach § 7 können die Absetzungen linear (Abs. 1 und 4) oder degressiv erfolgen (Abs. 2, 5, 5a). Der BFH (BFH v. 30.11.1988 – II R 237/83, BStBl. II 1989, 183) hat jedoch entschieden, dass die Vermutung, wonach unter bestimmten Voraussetzungen die AHK eines WG, das keinen Marktpreis besitzt, vermindert um die AfA dem Teilwert entsprechen (vgl. auch BFH v. 4.10.1989 – II R 72/86, BStBl. II 1989, 962), nur dann uneingeschränkt gilt, wenn die AfA nach der linearen Methode vorgenommen wird (vgl. *E. Schmidt*, DB 1989, 611; krit. hierzu auch *Jonas*, StbJb. 1991/92, 113 [121]). Hat der Stpfl. statt der linearen Absetzungsmethode die degressive gewählt, so muss er ggf. substantiiert vortragen, warum im Einzelfall diese Absetzungsmethode zu einem Buchwert führt, der mit dem Teilwert übereinstimmt. Die Beweislast liegt in diesem Fall beim Stpfl. (zur Umrechnung von der degressiven auf die lineare Abschreibung vgl. *Schwab*, StBp. 1991, 30). Tatsächlich kann die in der StBil. beim einzelnen WG angewendete Absetzungsmethode für die Teilwertvermutung nicht schlechthin maßgebend sein, da der Stpfl. zwischen mehreren stl. zulässigen Absetzungsmethoden wählen kann und die Wahl nach geschäftspolitischen, insbes. steuerpolitischen Erwägungen ausüben darf, und da ferner wegen der zu verschiedenen Zeiten unterschiedlichen Höhe zulässiger degressiver AfA-Sätze gleiche WG mit gleicher ND, aber unter-

schiedlichen Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkten unterschiedlich hoch degressiv abgeschrieben worden sind. Daraus ergibt sich, dass den einzelnen WG in der StBil. je nach Ausübung der Wahlrechte unterschiedliche Buchwerte beigemessen werden können, die nicht alle mit dem Teilwert übereinstimmen können. Maßgebend für die Teilwertermittlung ist vielmehr, welche der möglichen Abschreibungen zu einem Buchwert führt, der mit dem Teilwert übereinstimmt oder sich diesem jedenfalls nähert (so auch *E. Schmidt*, BB 1991, 1012; *E. Schmidt*, BB 1989, 1596; zust. *Jonas*, StbJb. 1991/92, 113 [121]). Die grundsätzliche Annahme, dass die linear abgeschriebenen AHK dem Teilwert entsprechen, dient daher nur der Vereinfachung (OFD Bremen v. 13.7.1983, StEK BewG 1965 § 109 Nr. 127 und 119: „bei Fällen mit größerer steuerlicher Auswirkung [ist] zu prüfen ...“, ob die degressive Abschreibungsmethode einen zutreffenden Teilwert ergibt). Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen, die der Stpfl. in Anspruch genommen hat, sind bei der Ermittlung des Teilwerts wieder hinzuzurechnen.

**Teilwertvermutung beim Umlaufvermögen:** Für die Bestimmung des Teilwerts an den Bilanzstichtagen, die dem Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt folgen, hat der BFH in stRspr. die Vermutung aufgestellt, dass der Teilwert den Wiederbeschaffungskosten am Bilanzstichtag entspricht (vgl. zB BFH v. 13.3.1964 – IV 236/63, BStBl. III 1964, 426; BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681).

Bei Erzeugnissen und Warenvorräten kann sich ein im Vergleich zu den Wiederbeschaffungskosten niedrigerer Teilwert ergeben, wenn der voraussichtliche künftige Veräußerungserlös die Selbstkosten und einen im Betrieb üblichen Unternehmergewinn nicht mehr deckt (vgl. BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35, mwN; BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336). Somit hängt der Teilwert nicht ausschließlich von den Wiederbeschaffungskosten, sondern auch vom voraussichtlichen Veräußerungserlös der zum Absatz bestimmten WG ab (s. zB auch BFH v. 24.2.1994 – IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514; BFH v. 13.2.2019 – XI R 41/17, BFHE 263, 337, Rz. 22).

449–451 Einstweilen frei.

#### 452 cc) Widerlegung von Teilwertvermutungen

Teilwertvermutungen sind im Einzelfall sowohl vom Stpfl. als auch von der Fin-Verw. widerlegbar. Diejenige Partei, die von der Vermutung im einzelnen Fall abweichen will, muss die Tatsachen, die die Schätzung eines von der Vermutung abweichenden Teilwerts rechtfertigen, darlegen und im Streitfall nachweisen (stRspr., BFH v. 24.7.2003 – I B 107/02, BFH/NV 2004, 34).

**Art des Nachweises:** Der Stpfl., der eine bestimmte Teilwertvermutung entkräften möchte, muss ihre Unrichtigkeit durch konkrete, nachprüfbare Tatsachen nachweisen oder glaubhaft machen (BFH v. 11.7.1961 – I 311/60 S, BStBl. III 1961, 462; BFH v. 13.7.1967 – IV 138/63, BStBl. II 1968, 11). Dabei muss der Stpfl. belegen, dass seine Teilwertschätzung eine objektive betriebliche Grundlage hat, worüber sich das FA und ggf. das FG ein eigenes Urt. bilden können muss (BFH v. 5.6.1985 – I R 65/82, BFH/NV 1986, 204). Sind behauptete Tatsachen nicht feststellbar, so ist eine Bemessung des Teilwerts abweichend von den Teilwertvermutungen nicht möglich (vgl. BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; BFH v. 24.2.1994 – IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514). Dass die Teilwertvermutung nicht zu einem

richtigen Erg. führt, muss der Stpfl. demnach substantiiert darlegen (FG Köln v. 19.12.2013 – 10 K 4001/11, EFG 2014, 632, rkr.).

Das FA trägt in den Fällen die Beweislast, in denen es teilwerterhöhende Umstände behauptet, die zu einem über der Teilwertvermutung liegenden Wert führen, und wenn die Höhe einer Entnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 betroffen ist (Schindler in Kirchhof, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 99).

**Teilwertvermutungen sind widerlegbar** durch den Nachweis,

- dass die Anschaffung oder Herstellung des WG von Anfang an eine Fehlmaßnahme bildet (stRspr., BFH v. 9.2.1977 – I R 130/74, BStBl. II 1977, 412; BFH v. 17.9.1987 – III R 201–202/84, BStBl. II 1988, 488; BFH v. 26.6.2007 – IV R 71/04, BFH/NV 2008, 347; BFH v. 11.4.2012 – X B 59/11, BFH/NV 2012, 1319; BFH v. 9.12.2014 – X R 36/12, BFH/NV 2015, 821) oder
- dass die Wiederbeschaffungs- bzw. Wiederherstellungskosten des erworbenen oder hergestellten WG später unter die um die Afa geminderten AK oder HK gesunken sind (stRspr., BFH v. 26.6.2007 – IV R 71/04, BFH/NV 2008, 347; FG Berlin-Brandenb. v. 23.2.2010 – 1 K 2104/06 B, EFG 2010, 1122, rkr.; Sächs. FG v. 4.11.2010 – 6 K 902/08, nv., juris, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 18.4.2012 – 12 K 12265/09, EFG 2012, 1834, rkr., NZB abgelehnt BFH v. 7.2.2013 – I B 82/12, juris).

Dabei ist zweifelhaft, ob ein geringfügiger Unterschied zwischen Buchwert und behauptetem Teilwert ausreichen kann, um eine Teilwertvermutung zu widerlegen oder ob zur Widerlegung der Vermutungen eine Wertminderung von einigem Gewicht nötig ist (so die ältere Rspr. des BFH v. 14.2.1956 – I 239/54 U, BStBl. III 1956, 102; BFH v. 26.8.1958 – I 80/57 U, BStBl. III 1958, 420; BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892, was nach BFH v. 9.9.1986 – VIII R 20/85, BFH/NV 1987, 442, aber nicht verallgemeinert werden kann).

Zur Feststellung, ob Tatsachen für die Entkräftung der Teilwertvermutung von einigem Gewicht sind, ist sowohl die absolute als auch die prozentuale Wertdifferenz zwischen behauptetem Teilwert und vermutetem Teilwert heranzuziehen.

Nach dem Bilanzstichtag bekannt werdende wertmindernde Umstände können nur insoweit Berücksichtigung finden, als der Stpfl. nachweisen kann, dass sie bereits am Bilanzstichtag eingetreten sind (BFH v. 17.1.1978 – VIII R 31/75, BStBl. II 1978, 335).

▶ *Widerlegungsgrund „Fehlmaßnahme“:*

- ▷ *Begriff der Fehlmaßnahme:* Unter einer Fehlmaßnahme versteht man die Anschaffung oder Herstellung eines WG des AV, wenn ihr wirtschaftlicher Nutzen bei objektiver Betrachtung deutlich hinter dem für den Erwerb oder die Herstellung getätigten Aufwand zurückbleibt und demgemäß dieser Aufwand so unwirtschaftlich war, dass er von einem gedachten Erwerber des gesamten Betriebs nicht honoriert würde (stRspr., vgl. BFH v. 17.9.1987 – III R 201–202/84, BStBl. II 1988, 488; BFH v. 20.5.1988 – III R 151/86, BStBl. II 1989, 269; BFH v. 26.6.2007 – IV R 71/04, BFH/NV 2008, 347; FG Berlin-Brandenb. v. 23.2.2010 – 1 K 2104/06 B, EFG 2010, 1122 [1124], rkr.; FG Bremen v. 11.4.2018 – 1 K 61/16 (3), Rz. 67, juris, rkr.). Eine Fehlmaßnahme ist auch dann gegeben, wenn sich der Stpfl. in einem Irrtum befand bzw. wenn er von unrichtigen Voraussetzungen ausgegangen ist, und er, wenn er den Fehler vorher erkannt hätte, die Aufwendungen nicht getätigt hätte (BFH v. 25.10.1972 – GrS 6/71, BStBl. II 1973, 79 [81]).

- ▷ *Als Beispiele für Fehlmaßnahmen* werden in der Rspr. der Erwerb einer von Anfang an mit erheblichen technischen Mängeln behafteten Maschine gesehen, die nicht oder nur teilweise funktionsfähig ist, wenn diese Mängel nicht vom Veräußerer bald behoben werden können oder der Erwerb einer Produktionsanlage zur Herstellung eines bestimmten Produkts, wenn zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung der Anlage und dem maßgeblichen Bilanzstichtag der Vertrieb der Ware gesetzlich verboten wird und die Anlage nicht anderweitig im Unternehmen nutzbar ist, genannt (BFH v. 17.9.1987 – III R 201–202/84, BStBl. II 1988, 488). Auch die Bestellung eines Turbinentankers kurz vor Beginn der Ölkrise stellt eine Fehlmaßnahme dar (BFH v. 17.11.1987 – VIII R 348/82, BStBl. II 1988, 430). Eine Fehlmaßnahme kann demnach auf der Anschaffung eines mangelhaften oder überflüssigen Anlageguts beruhen. Hierunter fällt im weiteren Sinne auch die Anschaffung einer Maschine, die nach den Umständen der gegebenen betrieblichen Verhältnisse erheblich und dauerhaft „überdimensioniert“ ist, weil das Unternehmen nur noch Aufträge erhält, die problemlos mit einer kleineren und erheblich günstigeren Anlage/Maschine ausgeführt werden könnten. Damit ein „überdimensioniertes“ Anlagegut als Fehlmaßnahme eingestuft werden kann, muss die Überdimensionierung erheblich und nachhaltig sein (vgl. BFH v. 17.9.1987 – III R 201–202/84, BStBl. II 1988, 488). Einer Einstufung eines WG als Fehlmaßnahme steht dabei nicht entgegen, dass die Ertragslage des Betriebs insgesamt gut ist, weil der gedachte Erwerber des Betriebs unter zwei vergleichbaren Betrieben den Betriebs präferieren würde, der nicht mit den überdimensionierten und teuren Anlagen ausgestattet ist (BFH v. 17.9.1987 – III R 201–202/84, BStBl. II 1988, 488).

Auch eine Beteiligung kann eine Fehlmaßnahme sein, wenn sich herausstellt, dass die Gesellschaft nachhaltig nicht mit Gewinn arbeiten kann (BFH v. 31.10.1978 – VIII R 124/74, BStBl. II 1979, 108).

- ▷ *Wirkung des Nachweises der Fehlmaßnahme:* Durch den Nachweis der Fehlmaßnahme wird die Vermutung widerlegt, dass der Teilwert sich mit den vollen AHK des betreffenden WG deckt (BFH v. 20.9.1960 – I 108/60 U, BStBl. III 1960, 461).

Es müssen daher andere Vermutungen getroffen werden, aus denen im Fall einer Fehlmaßnahme der Teilwert abgeleitet werden kann: Bildet bereits die Anschaffung oder Herstellung des WG selbst eine Fehlmaßnahme, so deckt sich der Teilwert im Zweifel mit dem Einzelveräußerungspreis (glA FG Berlin v. 30.11.1965 – XVII A 86/61, EFG 1966, 326, rkr.). Bildet die Anschaffung oder Herstellung nur teilweise eine Fehlmaßnahme, so ist zu vermuten, dass der Teilwert sich mit demjenigen Teil der AHK (ggf. abzgl. AfA) deckt, deren Aufwendung keine Fehlmaßnahme bildet; vorausgesetzt der Teilwert unterschreitet nicht den Einzelveräußerungspreis des WG (BFH v. 17.9.1987 – III R 201–202/84, BStBl. II 1988, 488).

Keine Fehlmaßnahmen sind:

- Bewusste Verlustkalkulationen (BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681; BMF v. 25.2.2000 – IV C 2 - S 2171b - 14/00, BStBl. I 2000, 372).
- Überpreis: Die Zahlung eines Überpreises berechtigt für sich genommen nicht zum Ansatz des niedrigeren Teilwerts (BFH v. 7.2.2002 – XI B 87/99, BStBl. II 2002, 294; Paus, DStZ 2002, 567); dies gilt insbes., wenn der Überpreis aus be-



triebsfremden, rein persönlichen Gründen gezahlt wird (BFH v. 12.8.1998 – IV B 4/98, BFH/NV 1999, 305), s. auch Anm. 588.

- Zwangslage: Es handelt sich nicht um eine Fehlmaßnahme, wenn aufgrund einer Zwangslage Aufwendungen erforderlich werden, durch die der Betrieb auf eine bessere Grundlage gestellt wird (BFH v. 4.1.1962 – I 22/61, BStBl. III 1962, 62; BFH v. 17.12.1964 – IV 328/61, StRK EStG [bis 1974] § 6 Abs. 1 Ziff. 1 R. 136).
- **Widerlegungsgrund** „Sinken der Wiederbeschaffungs- bzw. Wiederherstellungskosten“: Zur Ermittlung der Wiederbeschaffungs- bzw. Wiederherstellungskosten s. Anm. 107. Die Teilwertvermutung kann widerlegt werden, wenn nachgewiesen wird, dass die Wiederbeschaffungs- bzw. Wiederherstellungskosten unter die historischen AHK, ggf. vermindert um AfA, gesunken sind (stRspr.: BFH v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294; BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416). Hintergrund hierfür ist die Überlegung, dass der gedachte Erwerber dieses wieder anschaffen oder herstellen müsste, wenn das betreffende WG fehlen würde (*Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 630 [7/2016]).

Einstweilen frei.

453–459

## h) Sonderfragen zum Teilwert eines Gebäudes

### aa) Bewertungsgegenstand Gebäude

460

**Grund und Boden, Gebäude sowie selbständige Gebäudeteile** haben als selbständige WG auch einen eigenen Teilwert. Die Ermittlung des Teilwerts für das Gebäude ist unabhängig vom jeweiligen Bodenwert vorzunehmen; Teilwertsteigerungen des Grund und Bodens sind nicht mit Teilwertminderungen des Gebäudes zu verrechnen (vgl. BFH v. 16.7.1968 – GrS 7/67, BStBl. II 1969, 108, unter III.3.cc).

**Mehrere, bautechnisch miteinander verbundene Gebäude** haben als einheitliches WG nur dann einen (gemeinsamen) Teilwert, wenn ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang besteht, der auch in der baulichen Verbindung (Verschachtelung) zum Ausdruck kommt (BFH v. 14.1.2003 – IX R 72/00, BStBl. II 2003, 316, mwN). Bei der Beurteilung ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse der bautechnischen Gestaltung unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung abzustellen (BFH v. 30.7.1981 – IV R 37/78, BStBl. II 1981, 783 [784]; BFH v. 22.9.2005 – IX R 26/04, BStBl. II 2006, 169). Ein einheitliches Erscheinungsbild oder einzelne Zusammenhänge zwischen Gebäuden oder Gebäudeteilen (bspw. gemeinsame Zentralheizung) sind zur Einstufung als einheitliches WG nicht ausreichend (BFH v. 13.5.1997 – I B 4/97, BFH/NV 1997, 838; s. auch § 5 Anm. 611).

**Mehrere (unverbundene) Gebäude auf einem Grundstück** sind idR verschiedene WG mit eigenen Teilwerten. Sie bilden nicht allein deshalb, weil sie dem gleichen Betrieb dienen oder weil sie im einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, ein einziges WG (vgl. BFH v. 18.2.1987 – X R 43/82, BFH/NV 1987, 405; BFH v. 22.9.2005 – IX R 26/04, BStBl. II 2006, 169 [170]; FG Münster v. 18.2.2015 – 11 K 2856/13 F, EFG 2015, 891, rkr., zu einem Blockheizkraftwerk mit vorgeschalteter Biogasanlage als zwei verschiedene WG; s. § 5 Anm. 611).

461 **bb) Teilwertregeln bei Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum**

**Leasingverhältnisse** unterliegen den allgemeinen Regeln zur Teilwertermittlung und -abschreibung, unabhängig davon, ob ein Gebäude nach dem Kriterium des wirtschaftlichen Eigentums dem Leasinggeber oder Leasingnehmer zuzurechnen ist (s. § 5 Anm. 1111, 1112).

**Mietereinbauten, -umbauten sowie Pachtverhältnisse** können zu einem Auseinanderfallen des rechtl. und wirtschaftlichen Eigentums führen (s. § 5 Anm. 1256). Soweit Aufwendungen eines Mieters (oder Pächters) auf gemietete (gepachtete) WG zu aktivieren sind, sind sie gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 zu bewerten; dh., dass auch hinsichtlich einer Bewertung mit dem Teilwert die allgemeinen Regeln anzuwenden sind (vgl. BFH v. 27.11.1974 – I R 123/73, BStBl. II 1975, 294; s. Anm. 445 ff.).

462 **cc) Praxis- und verwaltungsorientierte Maßstäbe zur Teilwertschätzung von Grund und Boden und Gebäuden**

**Teilwertschätzung von Grund und Boden** erfolgt bei nicht betriebsnotwendigen, dh. jederzeit ersetzbaren Grundstücken idR anhand des Verkehrswerts (vgl. BFH v. 4.12.1986 – IV R 162/85, BFH/NV 1987, 296; ausführlich zu Teilwertbegriff und -schätzung s. Anm. 420 ff., 445 ff.). Auch Teilwerte von betriebsnotwendigen Grundstücken entsprechen regelmäßig den Wiederbeschaffungskosten, die sich nach BFH v. 8.7.1998 (BFH v. 8.7.1998 – VIII B 80/97, BFH/NV 1999, 37) aus den jeweiligen Verkehrswerten anhand vergleichbarer Käufe/Verkäufe ableiten lassen (zur Kaufpreisaufteilung nach dem Verhältnis der geschätzten Teilwerte s. Anm. 311). Liegt keine ausreichende Zahl tatsächlicher Verkaufspreise für benachbarte und vergleichbare Grundstücke vor, wird in der Praxis auf Bodenrichtwerte zurückgegriffen, die von Gutachterausschüssen ermittelt werden (vgl. BFH v. 29.7.2014 – I B 188/13, BFH/NV 2014, 1742; s. Anm. 314; krit. hierzu Stellungnahme in Anm. 315).

**Teilwertschätzung von Gebäuden** wird von Rspr. (BFH v. 10.10.2000 – IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183; BFH v. 15.11.2016 – IX B 98/16, BFH/NV 2017, 292) und Praxis häufig auf Grundlage der BMF-Sachwertrichtlinie (SW-RL v. 5.9.2012, BAnz. AT 18.10.2012, B1) vorgenommen, die inhaltlich auf §§ 21–23 der ImmoWertV (v. 19.5.2010, BGBl. I 2010, 639) und den dort angegebenen typisierten Normalherstellungskosten basiert. In Bezug auf die erforderliche Teilwertschätzung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises stellt der BMF seit 1.4.2014 eine online Arbeitshilfe zur Verfügung (s. Abb. 11).

| Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises        |   |
|---|---|
| 1) Lage des Grundstücks:                                      | <input style="width: 100%;" type="text"/>                           |
| 2) Grundstückart:   | <input style="width: 100%;" type="text"/>                           |
| 3) Anschaffungsjahr:  | <input style="width: 50%;" type="text"/>                            |
| 4) Kaufpreis in € (incl. Nebenkosten):                        | <input style="width: 50%;" type="text"/>                            |
| 5) Baujahr:   | <input style="width: 50%;" type="text"/>                            |
| 6) Wohnfläche in m <sup>2</sup> (bei Geschäftsgrd.: Nutzfl.): | <input style="width: 50%;" type="text"/>                            |
| 7) ggf. Anzahl Garagenstellplätze:                            | <input style="width: 50%;" type="text"/>                            |
| 8) ggf. Anzahl Tiefgaragenstellplätze:                        | <input style="width: 50%;" type="text"/>                            |
| 9) ggf. Miteigentumsanteil – Zähler:                          | <input style="width: 50%;" type="text"/>                            |
| 10) ggf. Miteigentumsanteil – Nenner:                         | <input style="width: 50%;" type="text"/>                            |
| 11) Grundstücksgröße in m <sup>2</sup> :                      | <input style="width: 50%; background-color: #cccccc;" type="text"/> |
| 12) Bodenrichtwert in €/m <sup>2</sup> :                      | <input style="width: 50%; background-color: #cccccc;" type="text"/> |
| 13) Grundstücksgröße in m <sup>2</sup> :                      | <input style="width: 50%; background-color: #cccccc;" type="text"/> |
| 14) Wert in €/m <sup>2</sup> :                                | <input style="width: 50%; background-color: #cccccc;" type="text"/> |

Dunkle Felder sind Pflichtfelder!

**Abbildung 11:** Arbeitshilfe des BMF zur Teilwertschätzung im Rahmen der Aufteilung eines Grundstückskaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude, abrufbar unter [www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Einkommensteuer/2020-04-02-Berechnung-Aufteilung-Grundstueckskaufpreis.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Einkommensteuer/2020-04-02-Berechnung-Aufteilung-Grundstueckskaufpreis.html) (letzter Abruf am 17.6.2020)

**Stellungnahme:** Mit ausdrücklichem Verweis auf die höchstrichterliche Rspr. (BFH v. 10.10.2000 – IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183) soll die Excel-Arbeitshilfe des BMF eine „objektivierte Schätzung“ des Verhältnisses der Teilwerte von Grund und Boden oder die Plausibilitätsprüfung einer bereits vertraglich vereinbarten Kaufpreisaufteilung ermöglichen (s. Anm. 315). Diese Arbeitshilfe ist uE aufgrund der darin enthaltenen Prämissen (insbes. gleiche Baukosten pro Quadratmeter unabhängig von Standort und Region) ohne weitere Modifikationen (zB mit einem Ortsfaktor) krit. zu bewerten, da sie in Regionen mit hohen Grundstückspreisen (Bodenrichtwerten) zu extrem niedrigen Gebäudebewertungen führt (ausführlich zur Aufteilung der AHK auf Grund und Boden und Gebäude inklusive Stellungnahme s. Anm. 311 ff.).

Wie schon für andere Arten von WG diskutiert (s. Anm. 434), zeigt sich auch bei der Teilwertermittlung von Gebäuden einmal mehr, dass die Teilwertermittlung anhand der Teilwertdefinition faktisch unmöglich ist und immer eine Schätzung bleiben wird.

**dd) Wichtige Anwendungsfälle der Teilwertabschreibung bei Gebäuden**

463

**Zum Begriff der Teilwertabschreibung** und den Voraussetzungen s. Anm. 400 ff. **Teilwertabschreibungen beim Gebäudeabbruch** sind vorzunehmen, wenn das Gebäude technisch oder wirtschaftlich verbraucht ist. Sein Teilwert liegt in dem beim Abbruch anfallenden Materialwert abzüglich der Abbruchkosten, weil ein Erwerber eines laufenden Betriebs nicht mehr als diesen Betrag bezahlen würde. Die Entstehung eines negativen Teilwerts ist dabei ausgeschlossen (s. hierzu auch Anm. 445). Ist das Gebäude noch nicht verbraucht, der Stpfl. aber zu seinem Ab-

bruch entschlossen, so ist zu unterstellen, dass auch ein Erwerber des Betriebs das Gebäude abbrechen würde; das Gebäude hat daher bis zu seinem Abbruch allenfalls noch einen seinem zwischenzeitlichen Nutzen entsprechenden Teilwert. Entscheidet sich aber nur der Erwerber, ein noch funktionsfähiges Fabrikgebäude abzureißen, so rechtfertigt dies beim Veräußerer keine Teilwertabschreibung (vgl. BFH v. 25.6.1985 – VIII R 274/81, BFH/NV 1986, 22; allerdings uU Teilwertabschreibung wegen mangelnder Rentabilität; vgl. BFH v. 17.9.1987 – III R 201-202/84, BStBl. II 1988, 488). Bei Einlage eines solchen Gebäudes in einen neu eröffneten Betrieb deckt sich der Teilwert in diesem Fall mit den Beschaffungskosten des Gebäudes (vgl. BFH v. 7.12.1978 – I R 142/76, BStBl. II 1979, 729; zur Zurechnung des beim Abbruch vorhandenen Restbuchwerts zu den HK eines anstelle des abgebrochenen Gebäudes errichteten neuen Gebäudes s. Anm. 360).

**Teilwertabschreibungen bei Mietereinbauten** können zB gerechtfertigt sein, wenn der Mieter seinen Betrieb eingestellt hat und sich innerhalb angemessener Zeit nach der Einstellung keine Verwertungsaussichten für die Einbauten ergeben haben (vgl. BFH v. 27.11.1974 – I R 123/73, BStBl. II 1975, 294); ferner wenn der Mietvertrag vorzeitig beendet wird und der Mieter für seine Einbauten keinen Ersatz verlangen kann (vgl. FG Sachs. v. 6.10.2011 – 6 K 552/09, DStRE 2012, 529, rkr.; s. auch Anm. 346).

**Teilwertabschreibungen bei Bauten auf fremden Grundstücken**, die nach Beendigung der Vertragsdauer ohne Entschädigung vom Mieter entfernt werden müssen, sind gemäß BFH zulässig, da ein „gedachter Erwerber, der den Betrieb fortgeführt hätte, für die Bauten und Anlagen wegen des möglichen entschädigungslosen Eigentumsverlustes wesentlich weniger gezahlt ... [hätte]“ (BFH v. 30.7.2009 – III R 8/07, BFH/NV 2010, 190, unter II.3).

**Teilwertabschreibungen bei mangelnder Rentabilität** eines Fabrikgebäudes können gem. BFH (BFH v. 25.6.1985 – VIII R 274/81, BFH/NV 1986, 22) ua. bei Änderungen des Bebauungsplans anfallen. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn durch den neuen Bebauungsplan betrieblich notwendige Erweiterungen des Gebäudes oder eine weitere gewerbliche Nutzung ausgeschlossen werden. Dabei stellt der Einzelveräußerungspreis, der zu erzielen wäre, wenn der Stpfl. das WG am Bilanzstichtag ohne Rücksicht auf seine Betriebszugehörigkeit veräußert hätte, gemäß BFH (BFH v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33) regelmäßig die unterste Grenze der Teilwertabschreibung dar (s. hierzu auch Anm. 445).

**Überhöhte Baukosten** fließen im Sinne des Erfolgsneutralitätsprinzips (s. Anm. 170) zunächst in die HK ein, können im Einzelfall aber schon im Herstellungsjahr zu einer Teilwertabschreibung führen, wenn nachgewiesen werden kann, „dass vergleichbare Bauaufträge zu geminderten Preisen abgewickelt worden sind“ (BFH v. 9.9.1986 – VIII R 20/85, BFH/NV 1987, 442; krit. hierzu im Hinblick darauf, dass kaum ein Bauvorhaben mängelfrei ist, *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 276).

#### **Von der Rechtsprechung abgelehnte Teilwertabschreibungen von Gebäuden:**

- ▶ *Übergroße, aufwendige Bauweise sowie Schnellbaukosten* eines neuen Betriebsgebäudes rechtfertigen für sich allein keine Teilwertabschreibung (vgl. BFH v. 17.1.1978 – VIII R 31/75, BStBl. II 1978, 335; krit. hierzu *Freericks*, StRK-Anm. EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 R. 225; auch keine AfaA nach BFH v. 24.3.1987 – IX R 31/84 BStBl. II 1987, 695 [697], betr. Schnellbaukosten; BFH v. 30.8.1994 – IX R 23/92, BStBl. II 1994, 306, betr. Baumängel). „Ist ein Gebäude in seiner Ge-

staltung auf die Pläne und Vorstellungen des Betriebsinhabers abgestellt, so rechtfertigt das Ausscheiden des Inhabers aus dem Betrieb allein noch keine Teilwertabschreibung auf das Gebäude“ (BFH v. 17.1.1978 – VIII R 31/75, BStBl. II 1978, 335).

- ▶ *Absinken des Baukostenindex* ist allein für eine Teilwertabschreibung idR nicht ausreichend. Nur wenn darüber hinaus ein Nachweis erbracht werden kann, dass es sich um erhebliche und nachhaltige Abweichungen vom Buchwert handelt (zB im Rahmen einer Fehlmaßnahme, s. hierzu auch unter Anm. 452), können Teilwertabschreibungen gemäß BFH v. 14.2.1956 (BFH v. 14.2.1956 – I 239/54 U, BStBl. III 1956, 102) ggf. vorgenommen werden.

Einstweilen frei.

464–469

#### 4. Werterhöhung gegenüber dem vorangegangenen Bilanzansatz für abnutzbare Anlagegüter (Abs. 1 Nr. 1 Satz 4)

**Schrifttum:** *Cattelaens*, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Teilwertabschreibung und Wertaufholung, DB 1999, 1185; *Herzig/Rieck*, Bilanzsteuerliche Aspekte des Wertaufholungsgebotes im Steuerentlastungsgesetz, WPg 1999, 305; *Stobbe/Loose*, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 Auswirkungen auf die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung, FR 1999, 405; *Schlotter*, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, Diss. Köln 2005; *Adrian/Helios*, Teilwertabschreibung, voraussichtlich dauernde Wertminderung und Wertaufholung – Anmerkungen zum Entwurf eines BMF-Schreibens vom 17.1.2014, DStR 2014, 721; *Schoor*, Teilwertabschreibung und Wertaufholung in der Steuerbilanz, StBp. 2015, 67; *Förster*, Das neue BMF-Schreiben vom 2.9.2016 zu Teilwertabschreibungen und Wertaufholungen, DB 2016, 2257; *Bolik*, Teilwertzuschreibung bei unbefristeten Fremdwährungsdarlehen, StuB 2018, 145.

##### a) Wertaufholungsgebot

470

§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 enthält das Wertaufholungsgebot auch „Teilwertzuschreibung“ genannt. Für das UV gilt nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 dieses Wertaufholungsgebot gleichermaßen.

Mit dem StEntlG 1999/2000/2002 (zur vorherigen Rechtslage s. Anm. 624 der Vorauflage – Stand Oktober 2007 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)) sind die Wertaufholungswahlrechte beim Teilwert des AV und UV entfallen. Stattdessen finden sich in Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 Wertaufholungsgebote, wenn nach vorgenommener Teilwertabschreibung der Grund für diese ganz oder teilweise entfallen ist oder sich nachträglich herausstellt, dass eine Wertminderung nicht dauerhaft ist (*Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 376). Die Pflicht zur Wertaufholung gilt auch, wenn handelsrechtl. ein Wahlrecht zur Wertaufholung vorliegt (*Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 579 [10/2018]). Es kommt nicht darauf an, ob die konkreten Gründe für die Teilwertabschreibung weggefallen sind (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 27]. Auch eine Erhöhung des Teilwerts aus anderen Gründen führt zu einer Korrektur des Bilanzansatzes (dieser bereits in der Vorauflage – Stand Oktober 2015 – vertretenden Meinung [abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm), Anm. 470] zust. BFH v. 8.11.2016 – I R 49/15, BStBl. II 2017, 1002, Rz. 18). Vielmehr ist immer entscheidend, ob zum relevanten Bilanzstichtag irgendein Grund für eine Bewertung unterhalb der historischen AHK existiert (BFH v. 8.11.2016 – I

R 49/15, BStBl. II 2017, 1002, Rz. 18). Die Pflicht, in den genannten Fällen eine Teilwertzuschreibung vorzunehmen, dient der Ermittlung einer realitätsgerechten Bemessungsgrundlage (*Schindler in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 107).

**Wirtschaftsgut noch unverändert Bestandteil des Betriebsvermögens:** Eine Wertaufholung ist aber nur möglich, wenn sich das WG noch im gleichen Umfang wie zum Zeitpunkt der Teilwertabschreibung im BV befindet, weil ansonsten für die Bewertung nicht wieder an die historischen AK angeknüpft werden kann (BFH v. 9.11.2017 – IV R 19/14, BStBl. II 2018, 575, Rz. 30).

- ▶ *Eine Beteiligung* ist dann nicht mehr im gleichen Umfang Bestandteil des BV, wenn sich von den AK ein Teil auf Bezugsrechte für neue Anteile abgespalten hat (BFH v. 9.11.2017 – IV R 19/14, BStBl. II 2018, 575, Rz. 30). Der Hinzuerwerb von Anteilen stellt jedoch nach Auffassung des BFH grds. keine Änderung des WG „Beteiligung“ dar, die eine Wertaufholung ausschließt. Vielmehr sei in diesem Fall zu vermuten, dass die Beteiligung aufgestockt wurde (BFH v. 9.11.2017 – IV R 19/14, BStBl. II 2018, 575, Rz. 30 mwN).

**Bei börsennotierten, börsengehandelten und aktienindex-basierten Wertpapieren** kommt nach erfolgter Inanspruchnahme einer Teilwertabschreibung im Falle einer Wertaufholung die Bagatellgrenze von 5 % (s. hierzu Anm. 404) nicht zur Anwendung. Die Wertaufholung ist auf den aktuellen Börsenkurs am Bilanzstichtag, maximal auf die AK vorzunehmen (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995 [997], Rz. 17).

- ▶ *Kritik:* Die Auffassung des BMF, die Bagatellgrenze von 5 % bei Wertaufholungen von börsennotierten, börsengehandelten und aktienindex-basierten Wertpapieren nicht anzuwenden, ist für den Stpfl. nachteilig, weil so auch bei geringen Wertsteigerungen eine Wertaufholung erfolgen muss. Dies bedingt häufigere Anpassungen des Wertansatzes, was mit Blick auf Wesentlichkeits- und Wirtschaftlichkeitsaspekte krit. bewertet wird (*Meyering/Brodersen/Gröne*, DStR 2017, 1175 [1181]). Die Regelung wird ferner als einseitig eingeschätzt. Daher gilt es als unsicher, ob diese Regelung höchstrichterlicher Rspr. standhält (*Happe*, SteuK 2016, 495 [499]).

**Steuerrechtliche Sonderregelungen** stehen dem Wertaufholungsgebot nicht entgegen. So dient zB § 3 Nr. 40 iVm. § 3c Abs. 2 der Umsetzung des Teileinkünfteverfahrens. Sowohl die Teilwertabschreibung als auch das Wertaufholungsgebot bleiben von diesen Regelungen unberührt (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 29).

**Verfassungsmäßigkeit und erhöhter Vertrauensschutz:** Das Wertaufholungsgebot steht auch dann in Einklang mit Art. 20 Abs. 3 GG und gilt demnach als verfassungsgemäß, wenn es Teilwertsteigerungen erfasst, die vor seinem Inkrafttreten lagen (BFH v. 24.4.2007 – I R 16/06, BStBl. II 2007, 707; BFH v. 25.2.2010 – IV R 37/07, BStBl. II 2010, 784; BFH v. 21.5.2015 – IV R 15/12, GmbHR 2015, 1166, Rz. 26 ff.)

## 471 b) Folgen des Wertaufholungsgebots

Das Wertaufholungsgebot führt dazu, dass sich der Wertansatz eines WG für jeden Bilanzstichtag aus dem Vergleich der um die zulässigen Abzüge geminderten AHK oder des an deren Stelle tretenden Werts als Bewertungsobergrenze und dem niedrigeren Teilwert als Bewertungsuntergrenze ergibt (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 -

S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 27). Wenn sich der Wert eines WG nach einer vorangegangenen Teilwertabschreibung wieder erhöht hat, so ist dies eine BV-Mehrung, die bis zum Erreichen der Bewertungsobergrenze (s. Anm. 473) stl. zu erfassen ist (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 27). Hierbei ist nicht entscheidend, ob die konkreten Gründe für die vormalig vorgenommene Teilwertabschreibung inzwischen weggefallen sind. Auch eine Erhöhung des Teilwerts aus anderen Gründen macht eine Korrektur des Bilanzsatzes notwendig (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 27). Diese Regelungen des aktuellen BMF-Schreibens zu den Grundsätzen des Wertaufholungsgebots entsprechen den Bestimmungen des Vorgängerschreibens aus 2014 (vgl. BMF v. 16.7.2014 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002, BStBl. I 2014, 1162, Rz. 26f., s. hierzu auch Anm. 471 der Voraufgabe – Stand Oktober 2015 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)).

### c) Nachweispflicht

472

**Nachweispflicht durch den Steuerpflichtigen:** Den Stpfl. trifft im Rahmen des Wertaufholungsgebots die Nachweispflicht, dass und in welchem Umfang der Teilwert weiterhin unter der Bewertungsobergrenze liegt (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 28). Den Nachweis, dass der von ihm gewählte Teilwert der Höhe nach auch weiter gilt, muss der Stpfl. jährlich erbringen (*Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 376). Der Nachweis hat anhand von geeigneten Unterlagen (historische AK oder HK) zu erfolgen (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 28).

**Zeitlicher Anwendungsbereich:** Da es beim Wertaufholungsgebot in zeitlicher Hinsicht nicht entscheidend ist, wann eine Teilwertabschreibung in der Vergangenheit in Anspruch genommen wurde, erstreckt sich der Betrachtungszeitraum des Wertaufholungsgebots in den alten Bundesländern bis zur DM-Eröffnungsbilanz v. 21.6.1948 (Saarland bis zur DM-Eröffnungsbilanz v. 6.7.1959) und in den neuen Bundesländern bis zur DM-Eröffnungsbilanz v. 1.7.1990 (vgl. *Diederich*, DStR 1999, 584; *Herzig/Rieck/Gehring*, BB 1999, 575). Es handelt sich dabei um eine zulässige unechte Rückwirkung (so *Kulosa* in *Schmidt*, 34. Aufl. 2015, § 6 Rz. 371).

- ▶ *Praktische Schwierigkeiten* des Wertaufholungsgebots können daraus resultieren, dass die Buchhaltungsunterlagen und -belege vom Stpfl. kürzer aufbewahrt werden müssen (zehn, respektive sechs Jahre) als die FinVerw. diese Unterlagen aufbewahrt (30 Jahre). Für alle Vorgänge, die länger als zehn Jahre zurückliegen, fehlt es beim Stpfl. folglich an der Dokumentation der Entwicklung der historischen AHK sowie der Gründe für eine Abwertung. Da die FinVerw. Steuerunterlagen 30 Jahre aufbewahrt, ist nicht auszuschließen, dass von Seiten der FinVerw. Zuschreibungspflichten aus Teilwertabschreibungen geltend gemacht werden, die aufgrund des ursprünglichen Zeitpunkts, zu dem sie vom Stpfl. vorgenommen wurden, für diesen nicht mehr nachvollziehbar sind. Dabei sollte beachtet werden, dass eine zeitliche Beschränkung des Betrachtungszeitraums unter dem Gesichtspunkt der gleichmäßigen Erfassung der stl. Leistungsfähigkeit als problematisch anzusehen ist, weil sie alle vor dem Betrachtungszeitraum vorgenommenen Teilwertabschreibungen definitiv werden lassen würde.

473 d) **Bewertungsobergrenze für die Zuschreibung**

**Die Obergrenze bei der Wertaufholung** stellen die ggf. um AfA verminderten AHK dar, weil diese nach dem „Anschaffungskostenprinzip“ die absolute Wertobergrenze bilden (*Federmann*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 13. Aufl. 2018, 178). Können die historischen AHK nicht nachgewiesen werden, gilt der Buchwert, der in der ältesten noch vorhandenen Bilanz als Anfangswert für das WG ausgewiesen wird, grds. als Bewertungsobergrenze. Legt die Finanzbehörde zB aufgrund der ihr vorliegenden Unterlagen eine höhere Bewertungsobergrenze dar, so ist diese maßgeblich (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 28, s. Anm. 473). Die Bewertungsobergrenze sind jeweils die AHK derjenigen WG, um deren Bewertung es geht. So bilden die im Fall einer Verschmelzung anzusetzenden fiktiven AK nach § 13 Abs. 1 UmwStG 2002 eine „neue“ Bewertungsobergrenze für die Wertaufholungsverpflichtung. Diese überträgt sich nicht auf die „neu“ angeschafften Anteile (BFH v. 11.7.2012 – I R 47/11, BFH/NV 2013, 18).

Wegen des Verweises auf § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 bemisst sich die Wertaufholungsobergrenze nach den fortgeführten AHK. Die Wertaufholungsobergrenze berechnet sich dabei wie folgt:

- (historische) AHK (oder der an ihre Stelle tretende Wert, zB bei Einlagen)
  - ./i. AfA bis zum Wertaufholungsstichtag (nur bei abnutzbaren WG des AV)
  - ./i. erhöhte Absetzungen (nur bei abnutzbaren WG des AV)
  - ./i. Sonderabschreibungen (nur bei abnutzbaren WG des AV)
  - ./i. Abzüge nach § 6b
  - ./i. ähnliche Abzüge (zB nach R 6.5 Abs. 2 EStR, R 6.6 EStR)
- = Wertaufholungsobergrenze.

Auf diese Weise kann gewährleistet werden, dass durch das Wertaufholungsgebot nicht zugleich auch vorgenommene Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen, Abzüge nach § 6b oder ähnliche Abzüge rückgängig gemacht werden müssen. Für die Ermittlung der Wertobergrenze ist – unter Beachtung der formellen Maßgeblichkeit – die strechtl. zulässige AfA und nicht die tatsächlich beanspruchte AfA zu berücksichtigen (*Sarrazin*, JbFStR 1997/98, 31), weil hier wegen der vorzunehmenden Zuschreibung eine zulässige Abweichung vom Stetigkeitsprinzip (s. § 5 Anm. 345 ff.) nach § 252 Abs. 2 HGB hinsichtlich der zuvor ausgeübten Methoden wegen der gesetzlichen Durchbrechung (§ 280 Abs. 1 HGB) vorliegen dürften. Die zu berücksichtigenden Abschreibungen werden mithin fiktiv so vorgenommen, als wäre die Teilwertabschreibung nicht erfolgt (*Cattelaens*, DB 1999, 1185 [1186]; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 377). Dem Stpfl. steht es dabei frei, eine tatsächlich linear vorgenommene AfA durch eine angenommene degressive AfA zu ersetzen (glA *Herzig/Rieck*, WPg 1999, 305 [310]; *Stobbe/Loose*, FR 1999, 405 [410]).

**Unter Buchwertfortführung getauschte Beteiligung:** Wenn eine Beteiligung nach einer Teilwertabschreibung unter Fortführung des Buchwerts gegen die Beteiligung an einer anderen Gesellschaft getauscht wird, ist für die Bemessung der AK der erhaltenen Beteiligung im Rahmen des Wertaufholungsgebots auf die historischen AK der hingegebenen Beteiligung und nicht auf den fortgeführten Buchwert abzustellen (BFH v. 24.4.2007 – I R 16/06, BStBl. II 2007, 707).



**e) Vergleich zu den handelsrechtlichen Regelungen des § 253 Abs. 5 HGB**

474

Handelsrechtlich soll die Zuschreibung über die Auflösung einer Unterbewertung der besseren Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögenslage dienen und über die zutreffendere künftige Aufwandsverrechnung bei abschreibbaren Vermögensgegenständen auch zu einer besseren Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führen. Damit verbessern Zuschreibungen den Informationszweck des Jahresabschlusses (*Federmann*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 13. Aufl. 2018, 487). Weder das Realisations- noch das Stetigkeitsprinzip stehen der Vornahme einer Zuschreibung entgegen, weil eine Wertanpassung nach Wegfall der Abwertungsgründe lediglich die vorangegangene ebenfalls diskontinuierliche außerplanmäßige Wertherabsetzung korrigiert (*Federmann*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 13. Aufl. 2018, 489).

Nach dem durch das BilMoG neu geregelten § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB darf ein niedriger Wertansatz nach Abs. 3 Sätze 3 und 4 und Abs. 4 nicht beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen. Es gilt hier also auch eine Zuschreibungspflicht/ein Wertaufholungsgebot. Nach § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB ist ein niedrigerer Wertansatz eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts beizubehalten. Durch diese Neufassung wird das Wertaufholungswahlrecht des früheren § 253 Abs. 5 HGB aufgehoben und ein umfassendes und rechtsformunabhängiges Wertaufholungsgebot bezüglich aller Formen der außerplanmäßigen Abschreibung geschaffen (Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG), 114). Zu Details der früheren handelsrechtl. Rechtslage s. Anm. 624 der Voraufgabe – Stand Oktober 2007 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Einstweilen frei.

475–479

**III. Anschaffungsnahe Aufwendungen (Abs. 1 Nr. 1a)**

**Schrifttum:** *Pezzer*, Die Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden nach der jüngsten Rechtsprechung des BFH, DB 1996, 849; *Spindler*, Zur Abgrenzung von Anschaffungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei grundlegenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an Gebäuden, insbesondere auch bei sog. anschaffungsnahe Aufwendungen, BB 2002, 2041; *Wolff-Diepenbrock*, Anschaffungsnahe Aufwendungen, DB 2002, 1286; *Pannen*, Bestandsaufnahme zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden, DB 2003, 2729; *Vogelgesang*, Der Anwendungsbereich der BFH-Urteile vom 12.9.2001 zum anschaffungsnahe Aufwand nach der geplanten Wiedereinführung der 15 %-Grenze durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, DB 2003, 65; *G. Söffing*, Der anschaffungsnahe Aufwand – Plädoyer für eine Streichung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, DB 2004, 946; *Bäumel*, Kein anschaffungsnahe Herstellungsaufwand gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG bei „§ 4 III-Rechnern“ im Rahmen einer Gewinneinkunftsart, FR 2010, 924; *Götz*, Anschaffungsnahe Aufwand versus §§ 7i, 11b EStG, DStR 2011, 1016; *Wendt*, Anschaffungsnahe Aufwendungen – Erste Erfahrungen mit § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, in *Mellinghoff/Schön/Viskorf* (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 879; *Götz*, Anschaffungsnahe Aufwand bei Baudenkmalen, DStR 2012, 1217; *Marx/Noack*, Verhältnis zwischen anschaffungsnahe Aufwendungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG und Aufwendungen nach § 7i Abs. 1 Satz 1, § 11b Satz 1 EStG, DStR 2013, 173; *Schiffers/Köster*, Aktuelles zu Bilanzsteuerrecht und GewSt, DStZ 2016, 861, 871; *Dürr*, Aufwendungen für die Beseitigung nachträglicher

Schäden: Sofort abzugsfähiger Aufwand oder anschaffungsnahe Herstellungskosten?, DB 2016, 2380; *Dorn*, Instandsetzung und Modernisierung von Immobilien nach Erwerb, NWB 2018, 2608; *Schießl*, Nach Anschaffung unvermutet angefallene Kosten als anschaffungsnahe Herstellungskosten, StuB 2018, 609; *Bruschke*, Anschaffungsnahe Herstellungskosten, DStZ 2019, 474; *Weiss*, Neuere Rechtsprechung zu den anschaffungsnahe Herstellungskosten des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, BB 2019, 363.

Siehe auch Schrifttum vor Anm. 270.

**Verwaltungsanweisungen:** Abschn. 157 Abs. 5 Satz 7 EStR 1984; Abschn. 157 Abs. 5 EStR 1994; R 157 Abs. 4 EStR 1999; OFD München v. 11.6.2004 – S 2211 - 45 St 41; OFD Nürnberg v. 11.6.2004 – S 2211 - 185/St 32, DStR 2004, 1338; BayLfSt. v. 25.11.2005 – S 2211 - St32/St33, DStR 2006, 235; OFD Frankfurt v. 31.1.2006 – S 2171a A - 2 - St II 2.04, DStR 2006, 567; OFD Rheinland v. 6.7.2010 – S 2211 - 1001 - St 232, DB 2010, 1910; OFD Frankfurt v. 2.8.2012 – S 2198b A - 19 - St 215, DStR 2012, 1864; Senatsverwaltung für Finanzen Berlin v. 22.11.2012 – III B - S 2211/2/2005 - 2, DB 2013, 372.

Siehe auch vor Anm. 270 und vor Anm. 290.

## 480 1. Rechtsentwicklung bis zur Schaffung des Abs. 1 Nr. 1a

Die Nr. 1a des Abs. 1 ist eine ergänzende Sondervorschrift zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Gebäuden (s. dazu allg. Anm. 270). Sie wurde aufgrund der Rspr., die teilweise von der früheren Verwaltungsauffassung der R 157 Abs. 4 EStR abwich (s. Anm. 2), aus Gründen der „Rechtsvereinfachung und -sicherheit für die Bürger und die Verwaltung“ (BTDrucks. 15/1562, 32) geschaffen. Sie soll die früher geltende Verwaltungsauffassung der R 157 Abs. 4 EStR 1999 (= Abschn. 157 Abs. 5 EStR 1994) zur Aktivierung von Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen als HK typisierend festschreiben, soweit eine zeitliche Nähe zur Anschaffung (sog. Drei-Jahres-Grenze) gegeben ist. Danach gelten derartige Aufwendungen, soweit diese innerhalb von drei Jahren 15 % der AK überschreiten, „fiktiv“ als HK (s. Anm. 481).

**Verwaltungspraxis bis 2003:** Nach den EStR ist die Frage, ob Aufwendungen für umfangreiche Instandsetzungsarbeiten an erworbenen Gebäuden als Herstellungsaufwand zu behandeln sind, für die ersten drei Jahre nach der Anschaffung des Gebäudes zu prüfen, wenn die Aufwendungen für die Instandsetzung in diesem Zeitraum 15 % der AK des Gebäudes überschreiten (Abschn. 157 Abs. 5 EStR 1994; R 157 Abs. 4 EStR 1999); für Erwerbe bis zum 31.12.1993 galt noch eine Prüfungsgrenze von 20 % der AK (s. Abschn. 157 Abs. 5 Satz 7 EStR 1984; Abschn. 157 Abs. 5 Satz 5 EStR 1994).

**Aufweichung der Drei-Jahres-Grenze nach der BFH-Rechtsprechung:** Das Drei-Jahres-Kriterium gilt allerdings nach BFH v. 30.7.1991 (BFH v. 30.7.1991 – IX R 123/90, BStBl. II 1992, 30) nicht generell. Danach kann anschaffungsnahe Aufwand auch nach Ablauf von drei Jahren bei größeren Reparaturmaßnahmen vorkommen, wenn sie schon im Zeitpunkt der Anschaffung einen vorhandenen erheblichen Instandhaltungsrückstand aufholen (BFH v. 30.7.1991 – IX R 123/90, BStBl. II 1992, 30 [31]). Ferner ist eine Ausnahme vom Drei-Jahres-Zeitraum gegeben, wenn ein – nach dem Erwerb reparaturbedürftiges – Mietshaus über einen längeren Zeitraum in Raten entsprechend dem Freiwerden der Mietwohnungen instandgesetzt wird (vgl. BFH v. 23.6.1988 – IX B 178/87, BFH/NV 1989, 165 [167]).

**Herstellungskosten wegen wesentlicher Verbesserung:** Aufgrund dieses Kriteriums (s. Anm. 271, 272) wurde die bisherige Rspr. zu den anschaffungsnahe Auf-

wendungen durch BFH v. 12.9.2001 (BFH v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569) wie folgt modifiziert (s. auch Anm. 167 und 271):

- ▶ *Zeitliche Nähe zur Anschaffung*: Die zeitliche Nähe zur Anschaffung (sog. Drei-Jahres-Grenze) und eine damit verbundene Höhe der Aufwendungen (bzw. Prozentsatz in Bezug auf die AK) reichen nach BFH (BFH v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569, 1. Leitsatz) als maßgebliche Kriterien – entgegen der früheren Auffassung der FinVerw. zum sog. anschaffungsnahe Aufwand – nicht mehr aus.
- ▶ *Kriterien für wesentliche Verbesserung*: Entscheidend für die Behandlung von Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen als HK ist das Kriterium der wesentlichen Verbesserung, das anhand der Erhöhung des Gebrauchswerts (Nutzungspotentials) eines Gebäudes gemessen wird (vgl. zB BFH v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569, 2. Leitsatz; BFH v. 20.8.2002 – IX R 98/00, BStBl. II 2003, 604; s. auch Anm. 272).
- ▶ *Erwerbszeitpunkt als Vergleichsmaßstab*: Als Maßstab für die wesentliche Verbesserung gilt nicht die ursprüngliche Herstellung des WG, sondern der Erwerbszeitpunkt des WG (BFH v. 9.5.1995 – IX 116/92, BStBl. II 1996, 632, unter I.2.c; s. Anm. 271).
- ▶ *Keine zeitliche Begrenzung nach Anschaffungen*: Auch längere Zeit nach dem Erwerb (über drei Jahre) können aktivierungspflichtige HK – also Herstellungsaufwand – vorliegen, wenn durch Baumaßnahmen das Gebäude in seinem Wesen oder in seinem Nutzungswert oder in seiner bisherigen ND über seinen ursprünglichen Zustand erheblich verbessert wird (BFH v. 21.6.1990 – IV B 99/89, BFH/NV 1991, 154; s. auch Anm. 271).

**Kodifizierung der anschaffungsnahe Aufwendungen in § 6 Abs. 1 Nr. 1a:**  
Siehe Anm. 2.

## 2. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 1 Nr. 1a Satz 1

### a) Rechtsfolge: Fiktion von Herstellungskosten

481

**Keine Herstellungskosten iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1:** Abs. 1 Nr. 1a kommt nur zur Anwendung, wenn nicht schon zuvor HK angenommen wurden. Ergibt sich nach den allgemeinen Regelungen des Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Erhaltungsaufwand (s. Anm. 274), so ist Abs. 1 Nr. 1a ergänzend zu prüfen.

**Anschaffungsnahe Aufwendungen als „fiktive“ Herstellungskosten:** Werden die Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 1a erfüllt, gelten die Aufwendungen „fiktiv“ als HK (vgl. BFH v. 13.3.2018 – IX R 41/17, BStBl. II 2018, 533, Rz. 13; G. *Söffing*, DB 2004, 946); sie werden somit keine HK, die sich aus § 255 Abs. 2 HGB aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes für die stl. GE ergeben (s. Anm. 225). Mit der Übernahme des Begriffs der sog. anschaffungsnahe Aufwendungen folgt der Gesetzgeber den Bezeichnungen aus der früheren R 157 Abs. 4 EStR und der Rspr., ohne damit die bisherige Rechtslage zu übernehmen. Dies verdeutlicht aber, dass damit eine strechtl. Spezialvorschrift geschaffen wurde, die von der handelsrechtl. HK-Definition und deren Merkmalen abweichen kann.

**Spezialnorm:** Im Verhältnis zur AK- und HK-Definition ist Abs. 1 Nr. 1a bei den GE-Arten als *lex specialis* anzuwenden, die nach § 9 Abs. 5 Satz 2 auch bei den Überschusseinkunftsarten anzuwenden ist. Dies führt nach der Rspr. des IX. Senats dazu, dass Betriebsbereitschaftskosten im Rahmen von Modernisierungsauf-

wendungen nicht unter die AK bzw. HK iSd. Abs. 1 Nr. 1, sondern als Betriebsbereitschaftskosten unter die Modernisierungsaufwendungen bei anschaffungsnaher Sanierung fallen (vgl. BFH v. 14.6.2016 – IX R 15/15, BStBl. II 2016, 996, Rz. 13–15).

**Erfolgsneutralität der Aufwendungen:** Sind die Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 erfüllt und kommt kein Ausnahmetatbestand nach Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 zur Anwendung (s. Anm. 486 f.), dann werden Aufwendungen nicht mehr als Erhaltungsaufwand (zum Begriff und zur Abgrenzung s. Anm. 270), sondern als aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand iSd. Abs. 1 Nr. 1a behandelt; die Aufwendungen sind somit im Zeitpunkt der Maßnahme erfolgsneutral.

**Erhaltungsaufwendungen** sind bei einer einheitlichen Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahme iSd. Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 nicht sofort als BA abziehbar (vgl. BFH v. 25.8.2009 – IX R 20/08, BFH/NV 2010, 96).

**Regelvermutung:** Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1a sind Maßnahmen, „durch die Mängel oder Schäden an vorhandenen Einrichtungen eines bestehenden Gebäudes oder am Gebäude selbst beseitigt werden oder das Gebäude durch Erneuerung in einen zeitgemäßen Zustand versetzt wird“, wenn sie „im Zusammenhang mit einer Anschaffung des Gebäudes ... anfallen“ (BFH v. 13.3.2018 – IX R 41/17, BStBl. II 2018, 533, Rz. 14) und innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung durchgeführt werden (BFH v. 13.3.2018 – IX R 41/17, BStBl. II 2018, 533, Rz. 15). Insoweit enthält das Gesetz eine Regelvermutung für das Vorhandensein anschaffungsnaher HK, und zwar auch dann, wenn nach dem Erwerb altersübliche Mängel und Defekte vorliegen, die normalerweise den Erhaltungsaufwendungen zuzuordnen wären; einer Einzelfallprüfung bedarf es insoweit nicht (vgl. *Schießl*, StuB 2018, 609 [611 f.]). Danach kommt es für die Einordnung als anschaffungsnaher HK nicht auf die subjektiven Vorstellungen des Erwerbers vom Zustand des Gebäudes an, sondern auf den normtypischen Zusammenhang mit dem Erwerb der Immobilie, der bei verdeckten Mängeln gegeben ist (BFH v. 13.3.2018 – IX R 41/17, BStBl. II 2018, 533, Rz. 15 f.). Sofern ein Schaden im Zeitpunkt der Anschaffung hingegen nicht vorhanden war, zählt dieser auch dann nicht zu den anschaffungsnahen Aufwendungen iSd. Abs. 1 Nr. 1a, sofern diese (neuen) Schäden, die im Sachverhalt mutwillig von Dritten verursacht worden waren, innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung beseitigt werden (vgl. BFH v. 9.5.2017 – IX R 6/16, BStBl. II 2018, 9, Rz. 17; *Weiss*, BB 2019, 363 [367 f.]).

**Absetzung über Abschreibung in der Folgezeit:** Die Aufwendungen können folglich nur über die AfA bzw. die Teilwertabschreibung bzw. AfaA zeitanteilig steuermindernd als BA bzw. WK abgezogen werden (s. Anm. 170 und 375).

**Zwingende Regelung:** Die Neuregelung ist im Gegensatz zur früheren Verwaltungsregelung der R 157 Abs. 4 EStR keine Prüfungsregel, sondern eine zwingende Regelung. Damit führt die Neuregelung zu einem erweiterten zwingenden Anwendungsbereich im Vergleich zur früheren Verwaltungsregelung (ebenso *Wendt*, FS Spindler, 2011, 879 [883]).

**Durchbrechung der früheren Rechtsprechung:** Die Gesetzesänderung führt zu einer Änderung der Rspr. durch den BFH seit 2001 (s. Anm. 271 und 480). Durch Abs. 1 Nr. 1a wird es idR zu zusätzlichem aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand kommen, wenn die Kriterien der Rspr. nicht erfüllt sind.

**Stellungnahme:** Durch Abs. 1 Nr. 1a werden nach neuerer Rspr. Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die auch schon bisher als Betriebsbereitschafts-

kosten als AK oder HK nach Handelsrecht galten, den HK zugeordnet. Dies soll stl. unabhängig von der handelsrechtl. Einordnung erfolgen (so BFH v. 13.3.2018 – IX R 41/17, BStBl. II 2018, 533). Damit wird uE keine Rechtsvereinfachung – so das Ziel des Gesetzesvorhabens (s. Anm. 480) – erreicht. Zunächst sollte uE der bisherige AK- bzw. HK-Begriff und zusätzlich – bei angenommenem Erhaltungsaufwand – auch die Regelung geprüft werden (ebenso *G. Söffing*, DB 2004, 946). Erst nach Ende der Betriebsbereitschaft sollten Aufwendungen der Spezialnorm des Abs. 1 Nr. 1a zur Anwendung kommen. Der Abs. 1 Nr. 1a und die neue dazu gehörende Rspr. führten zu einem komplexen – von dem Handelsrecht losgelösten – System, das nicht systematisch aufgebaut ist (vgl. *G. Söffing*, DB 2004, 946) und mehr Rechnungslegungsaufwand erfordert. Die Verankerung dieser unsystematischen Vorschrift hatte offensichtlich fiskalischen Charakter (ebenso *Korn* in *Korn*, § 6 Rz. 183.1 [2/2017]; zu Erweiterungen s. Anm. 486).

## b) Voraussetzungen der Fiktion

### aa) Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen eines Gebäudes 482

**Keine Begriffsbestimmung:** Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen sind durch das Gesetz nicht näher bestimmt. Sie können allerdings auf der Basis der bisherigen Rspr. sowie Verwaltungsanweisungen zu den Erhaltungsaufwendungen ausgelegt werden, wobei allerdings die Negativabgrenzung des Satzes 2 zu beachten ist.

**Auslegungskriterien:** In jedem Fall gehören dazu Maßnahmen, die zur Hebung des Standards eines wesentlichen Merkmals (Fenster, Elektro- und Sanitärinstallationen, Dach, Boden ua.) führen, zur Beseitigung von (versteckten) Mängeln (so R 6.4 Abs. 1 Satz 2 EStR; BFH v. 13.3.2018 – BStBl. II 2018, 533, Rz. 16; zur Aktivierung bei energetischer Sanierung s. FG Münster v. 17.11.2014 – 13 K 3335/12 E, EFG 2015, 1177, rkr.) oder zur Anpassung eines Gebäudes an den zeitgemäßen Zustand dienen (vgl. BFH v. 14.6.2016 – IX R 25/14, BStBl. II 2016, 992, Rz. 20, 21; FG Münster v. 20.1.2010 – 10 K 526/08 E, DStRE 2010, 205, rkr., Rz. 36; s. auch BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632; BMF v. 18.7.2003 – IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl. I 2003, 386; s. auch Anm. 481 und *Schiffers/Köster*, DStZ 2016, 862 [872]). Es ist allerdings nicht erforderlich, dass mehrere Merkmale betroffen sein müssen.

**Abbruchkosten:** Siehe Anm. 350 ff., insbes. Anm. 365.

**Beseitigung** von Schäden, die nach dem Erwerb (zB Wasserrohrbruch) eingetreten sind, führen nicht zu nachträglichen HK iSd. Abs. 1 Nr. 1a (vgl. FG Düss. v. 21.1.2016 – 11 K 4274/13 E, EFG 2016, 630, Az. BFH IX 6/16; s. dazu *Dürr*, DB 2016, 2380).

**Negativabgrenzung:** Hierzu zählen nicht Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten iSd. Satzes 2, die jährlich üblicherweise anfangen (sog. Schönheitsreparaturen; s. Anm. 487).

### bb) Drei-Jahres-Frist nach Anschaffung eines Gebäudes 483

**Anschaffungszeitpunkt:** Die Frist beginnt mit dem Anschaffungszeitpunkt (s. Anm. 164) des Gebäudes. Gehören einem Stpfl. in einem – nach WEG aufge-

teilten – Mietshaus mehrere ETWohnungen, die zu unterschiedlichen Zeitpunkten erworben wurden, so ist der Fristbeginn je ETWohnung isoliert zu ermitteln (vgl. *Wendt*, FS Spindler, 2011, 879 [893]).

**Ende der Frist:** Die Frist endet taggenau drei Jahre nach dem Anschaffungszeitpunkt (ebenso *Korn* in *Korn*, § 6 Rz. 183.7 [2/2017]; *Wendt*, FS Spindler, 2011, 879 [888]).

**Anschaffung:** Siehe Anm. 163 und 167.

**Gebäude:** Zum Begriff s. Anm. 290; zum Bezug auf die 15 %-Grenze s. Anm. 484.

**Sanierung in Raten nach allgemeinen Herstellungskosten-Grundsätzen:** Bei einer Sanierung in Raten, die sich über einen Zeitraum länger als drei Jahre erstreckt, liegen zwar keine anschaffungsnahen Aufwendungen iSd. Abs. 1 Nr. 1a vor; allerdings sind diesbezüglich die allgemeinen Grundsätze zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand zu beachten (BFH v. 23.6.1988 – IX B 178/87, BFH/NV 1989, 165 [167]; BFH v. 30.7.1991 – IX R 123/90, BStBl. II 1992, 30 [31]; *Wendt*, FS Spindler, 2011, 879 [889], mwN; OFD München v. 11.6.2004, DStR 2004, 1338, unter 3.; s. Anm. 484).

#### 484 cc) Überschreiten der 15 %-Grenze

**Maßstab der 15 %-Grenze:** Die AK (s. Anm. 180 ff.) sind der Maßstab für die 15 %-Grenze. Aufwendungen zur Herbeiführung der Betriebsbereitschaft (s. Anm. 185) gehören bei Vorliegen von Modernisierungsaufwendungen idR zu den anschaffungsnahen Aufwendungen iSd. Abs. 1 Nr. 1a Satz 1, da die Spezialnorm der allgemeinen AK-/HK-Definition vorgeht (vgl. BFH v. 14.6.2016 – IX R 15/15, BStBl. II 2016, 996, Rz. 13-16, mit Anm. *Hoffmann*, DStR 2016, 2273; s. dazu auch die Vorinstanz FG München v. 3.2.2015 – 11 K 1886/12, EFG 2015, 1081, bestätigt durch BFH, mit Anm. *Wüllenkemper*; zur Kritik s. Anm. 481). Übersteigen die Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen 15 % der AK, liegen aktivierungspflichtige anschaffungsnahen Aufwendungen vor. Führen Aufwendungen für Instandsetzung und Modernisierung wegen einer wesentlichen Verbesserung sowohl zu „allgemeinen“ HK als auch teilweise zu nachträglichen anderen Erhaltungsaufwendungen, die nicht unter Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 fallen (s. Anm. 487), dann sind uE die Aufwendungen für die wesentliche Verbesserung (= allgemeine HK) bei Berechnung der 15 %-Grenze einzubeziehen (vgl. *Wendt*, FS Spindler, 2011, 879 [890]; OFD München v. 11.6.2004, DStR 2004, 1338, unter 1); zur Erweiterung s. Anm. 486.

**Zuschuss:** Sofern Zuschüsse für Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen (zB für Denkmalschutz) gewährt werden, geht idR nur die Saldogröße von selbstgetragenen Aufwendungen und dem von dritter Seite erstatteten Aufwand in die Berechnung der 15 %-Grenze ein (vgl. BFH v. 14.6.2016 – IX R 25/14, BStBl. II 2016, 992, Rz. 25).

**Denkmalschutzaufwendungen iSd. § 7i** sind bei der Prüfung des Betrags nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a einzubeziehen; § 7i ist insoweit keine *lex specialis* zu den anschaffungsnahen Aufwendungen (vgl. OFD Frankfurt v. 2.8.2012 – S 2198b A - 19 - St 215, DStR 2012, 1864; *Korn* in *Korn*, § 6 Rz. 183.5 [2/2017]; *Marx/Noack*, DStR 2013, 173 [175]; aA *Götz*, DStR 2011, 1016 [1017], der diese Auffassung teilweise aufgegeben hat, s. *Götz*, DStR 2012, 1217). Werden anschaffungsnahen Aufwendun-

gen aktiviert, so kann bei Vorliegen der Voraussetzung nach § 7i eine Denkmal-schutzabschreibung vorgenommen werden.

**Umsatzsteuer:** Bei der Ermittlung der 15 %-Grenze ist nach dem (klaren) Wortlaut vom Nettobetrag der sog. anschaffungsnahe Aufwendungen auszugehen; dies gilt – unabhängig von der Abziehbarkeit der Vorsteuer – nicht nur für die Gewinneinkünfte, sondern auch für die Überschusseinkunftsarten. Für den Vergleichsbetrag der AK des Gebäudes ist hingegen § 9b anwendbar (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 385), wonach bei Nichtabziehbarkeit der Vorsteuer der Bruttobetrag als AK gilt (s. Anm. 191).

**Gebäude:** Bei einem Mehrfamilienhaus, das unterschiedlich genutzt wird, ist die Prüfung der 15 %-Grenze „auf den jeweiligen selbständigen Gebäudeteil“ vorzunehmen, wenn das Gebäude nicht aufgeteilt ist (BFH v. 14.6.2016 – IX R 25/14, BStBl. II 2016, 992, Rz. 24; vgl. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 427 [7/2016]); bestehen selbständige Einheiten in Form von Sondereigentum oder WEG, so ist die 15 %-Grenze auf die jeweilige Einheit (Wohnung iSd. WEG) zu prüfen (vgl. BayLfSt. v. 24.11.2005 – S 2211 - St 32/St 33, DStR 2006, 235; OFD Frankfurt v. 31.1.2006 – S 2171a A - 2 - St II 2.04, DStR 2006, 567; OFD Rhld. v. 6.7.2010 – S 2211 - 1001 - St 232, DB 2010, 1910 [1911], unter 5.; aA betr. die Gebäudebezogenheit *Korn* in *Korn*, § 6 Rz. 183.9 [2/2017]).

**Teilentgeltlicher Erwerb:** Bei teilentgeltlichem Erwerb können anschaffungsnahe Aufwendungen nur anteilig entstehen; insoweit ist nur der Teil zu aktivieren, der auf den entgeltlichen Teil entfällt. Für die Bezugsgrößen gelten dann auch nur die anteiligen – auf den entgeltlichen Teil anfallenden – AK (ebenso *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 430 [7/2016]; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 384; *Korn* in *Korn*, § 6 Rz. 183.12 [2/2017]; R 6.4. Abs. 1 Satz 2 EStR 2005; aA *Wendt*, FS Spindler, 2011, 879 [893]). Der unentgeltliche Teil ist allerdings nur dann nicht maßgebend, wenn der Rechtsvorgänger schon mindestens drei Jahre Eigentümer des Gebäudes war.

**Überschreitung der Grenze nach drei Jahren:** Wird die Grenze von 15 % erst nach drei Jahren überschritten und wird eine längerfristige Sanierung in Raten vorgenommen, so können nach den allgemeinen Grundsätzen zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand nach dem Kriterium der wesentlichen Verbesserung zu aktivierender Herstellungsaufwand vorliegen (vgl. OFD Frankfurt v. 31.1.2006 – S 2171a A - 2 - St II 2.04, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1a Nr. 4 [2006]); Senatsverwaltung für Finanzen Berlin v. 22.11.2012 – III B - S - 2211 - 2/2005 - 2, DB 2013, 372, unter Nr. 2; *Korn* in *Korn*, § 6 Rz. 183.4 [2/2017]; s. auch Anm. 271).

Einstweilen frei.

485

### 3. Ausnahmen für jährlich übliche Erhaltungsarbeiten (Abs. 1 Nr. 1a Satz 2)

#### a) Keine Aufwendungen für Erweiterungen

486

**Erweiterungen** zählen zu den HK nach § 255 Abs. 2 Satz 1. Es handelt sich dabei idR um eine sog. Mehrung der Substanz (s. Anm. 165). Aufwendungen für Erweiterungen sind auch dann zu aktivieren, wenn eine Erweiterung nur geringfügig ist (s. Anm. 272 „Vermehrung der Substanz“).

**Ausnahme von Satz 1:** Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 ist als Ausnahme zu Satz 1 geschaffen worden. Gesetzessystematisch wäre die Aufnahme von „Erweiterungen“ hier nicht

erforderlich gewesen, da es sich bei diesen Aufwendungen aufgrund des HK-Begriffs und der damit zusammenhängenden Rspr. (s. Anm. 271 f.) um aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand handelt.

**15 %-Grenze iSd. Satzes 1:** Die Aufwendungen für Erweiterungen gehören nicht zu den Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen, die als Basis für die 15 %-Grenze gelten (vgl. OFD München v. 11.6. 2004 – S 2211 - 45 St 41, DStR 2004, 1338, Rz. 2; OFD Frankfurt v. 31.1.2006 – S 2171a A - 2 - St II 2.04, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1a Nr. 4 [2006]; Korn in Korn, § 6 Rz. 183.4 [2/2017]; s. Anm. 482), wenn diese Aufwendungen separierbar sind (ggf. über Schätzung; s. dazu *Wendt*, FS Spindler, 2011, 879 [890 f.]). Da diese Aufwendungen aber als AK oder HK zu aktivieren sind, sind sie uE bei der Bezugsgröße der AK einzu beziehen.

**Stellungnahme:** Für eine besondere Behandlung der Erweiterungen bestand gesetzsystematisch kein Erfordernis zu einer besonderen Regelung, da derartige Aufwendungen uE aufgrund des HK-Begriffs schon zu aktivieren sind. Insoweit könnte diese Spezialregelung ersatzlos gestrichen werden.

#### 487 b) Keine Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten

**Erhaltungsarbeiten** sind als Begriff im EStG nicht definiert. Sie sind im Satzzusammenhang auszulegen. Eine Identität mit dem Begriff der Erhaltungsaufwendungen ist offensichtlich nicht erwünscht gewesen; es handelt sich uE um eine Teilmenge der Erhaltungsaufwendungen.

**Jährlich üblicherweise anfallende Aufwendungen** für Erhaltungsarbeiten sind offensichtlich keine Erhaltungsaufwendungen, die nach einem längeren (zeitlichen) Zyklus anfallen (zB jährliche Heizungsinspektion; vgl. BFH v. 14.6.2016 – IX R 22/15, BStBl. II 2016, 999, Rz. 27). Es ist zu vermuten, dass der Gesetzgeber gesonderte Schönheitsreparaturen, die regelmäßig im Zeitraum von etwa ein bis zwei Jahren anfallen, aus dem Bereich der anschaffungsnahen Aufwendungen aussondern wollte. Hierzu gehören zB Malerarbeiten beim Auszug von Mietern oder nach geringen Schäden im Treppenhaus, Ersatz von zerbrochenen Fensterscheiben, jährliche Inspektionen oder regelmäßige Wartungen von Heizungen, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie defekte Schließanlagen (vgl. Korn in Korn, § 6 Rz. 183.6 [2/2017]; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 417 f. [7/2016]). Fallen Schönheitsreparaturen aber unregelmäßig an (zB nach drei oder mehr Jahren), so fallen diese Aufwendungen in den Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 (vgl. BFH v. 14.6.2016 – IX R 25/14, BStBl. II 2016, 992, Rz. 18, 19; BFH v. 14.6.2016 – IX R 22/15, BStBl. II 2016, 999, Rz. 15–19, mit Anm. *Hoffmann*, DStR 2016, 2273).

**Altersbedingte Schäden** können nicht durch einen altersbedingten Abschlag bei der Aktivierung anschaffungsnaher Aufwendungen nach Abs. 1 Nr. 1a berücksichtigt werden (so FG Düss. v. 30.8.2016 – 10 K 398/15 F, EFG 2016, 1774, rkr., mit Anm. *Lürbke*).

#### 488 c) Rechtsfolge des Abs. 1 Nr. 1a Satz 2

Liegen regelmäßige – jährliche – Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten vor, die nicht auf Erweiterungen entfallen, so gelten diese nicht als anschaffungsnaher Aufwendungen iSd. Satzes 1 (s. Anm. 481). Sie sind daher als sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand (s. Anm. 274) und nicht bei der sog. 15 %-Grenze zu berücksichti-



gen (s. Anm. 484). Bei der Bezugsgröße der AK dürfen sie auch nicht einbezogen werden, da diese Aufwendungen nicht aktiviert werden können; insoweit werden Aufwendungen für Erweiterungen (s. Anm. 486) und Erhaltungsarbeiten unterschiedlich behandelt.

Einstweilen frei.

489

## IV. Wahlrechte für Verwaltungskosten und Aufwendungen für soziale Leistungen bei den Herstellungskosten (Abs. 1 Nr. 1b)

**Schrifttum:** *Lengsfeld/Wielenberg*, Zur Herstellungskostenuntergrenze nach dem Entwurf des BilMoG, WPg 2008, 321; *Stobbe*, Überlegungen zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz nach dem (geplanten) Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Ausschüttbarkeit von Gewinnen ohne vorherige Gesellschaftsbesteuerung?, DStR 2008, 2432; *Herzig/Briesemeister*, Reichweite und Folgen des Wahlrechtsvorbehalts § 5 Abs. 1 EStG, DB 2010, 917; *Kaminski*, Umfang der neuen Herstellungskosten: Klarstellung oder neue Zweifelsfragen?, DStR 2010, 1395; *Richter*, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12.3.2010, GmbHR 2010, 505; *Wehrheim/Froos*, Plädoyer für eine Stärkung des Maßgeblichkeitsprinzips, DStR 2010, 1348; *Rade*, „Angemessene“ Herstellungskosten nach BilMoG – Keine Irrelevanz der Abgrenzung von Einzel- und Gemeinkosten, DStR 2011, 1334; *Korn*, Die Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 aus Beratersicht, KÖSDI 2013, 18260; *Spingler/Dietter*, Die Neuregelungen beim steuerlichen Herstellungskostenbegriff im Rahmen der Einkommensteueränderungsrichtlinie (EStÄR) 2012, Ubg 2013, 201; *Meyering/Gröne*, Die Neuregelung zu den Bestandteilen der steuerlichen Herstellungskosten – Wünschenswerte Reaktivierung der (umgekehrten) Maßgeblichkeit, DStR 2016, 1696; *Schiffers*, Herstellungskosten: Steuerliches Einbeziehungswahlrecht nun gesetzlich geregelt, GmbHR Report 2016, R 214; *Velte*, Herstellungskosten nach dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, StuB 2016, 407.

Siehe auch vor Anm. 225.

### 1. Historische und systematische Einordnung des Abs. 1 Nr. 1b

#### a) Historische Einordnung

490

**Fehlende gesetzliche Regelung:** Bisher waren im EStG weder eine Definition zu HK noch eine gesetzliche Regelung zur Behandlung von Wahlrechten enthalten. Die Rspr. bezog sich bezüglich der Definition auf das Handelsrecht und interpretierte Wahlrechte entsprechend der Auffassung der FinVerw. teilweise um (s. Anm. 491).

**EStÄR 2012** (BStBl. I 2013, 276 [279]): Nach R 6.3 EStÄR 2012, die BMF v. 12.3.2010 (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 8; krit. dazu *Kaminski*, DStR 2010, 1395) in die Richtlinien umsetzt, sollen die bisher in R 6.3 EStR (2008) verankerten Wahlrechte für Verwaltungskosten, Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung nicht mehr anerkannt werden (s. dazu das Schaubild in Anm. 230). Allerdings ist die neue Richtlinienregelung R 6.3 EStÄR 2012 durch BMF v. 25.3.2013 (BMF v. 25.3.2013 – IV C 6 - S 2133/09/10001:004, BStBl. I 2013, 296) faktisch vorübergehend außer Kraft gesetzt worden, bis der Verwaltungsaufwand – „Verifizierung des damit verbundenen Erfüllungsaufwandes“ – (endgültig, spätestens aber bis zur nächsten Neufassung der EStR (s. dazu *Spingler/Dietter*, Ubg 2013, 201 [208f.]) überprüft worden ist. Die bisherige Richt-

linienfassung des R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 konnte daher also bis zu einer gesetzlichen Neuregelung weiterhin angewandt werden.

**Gesetzliche Verankerung:** Mit der gesetzlichen Regelung soll nach der Gesetzesbegründung die bisherige Verwaltungspraxis im Sinne der Übergangsregelung (vgl. BMF v. 25.3.2013 – IV C 6 - S 2133/09/10001:004, BStBl. I 2013, 296) bestätigt werden (BTDrucks. 18/8434, 116).

#### 491 b) Systematische Einordnung des Abs. 1 Nr. 1b

**Handelsrechtliche Herstellungskostendefinition:** Wegen fehlender HKDefinition im EStG wird nach der Rspr. des Großen Senats (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830) seit dem BiRiLiG die handelsrechtl. HKDefinition für das StRecht wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes herangezogen (s. Anm. 225).

**Bewertungswahlrechte:** Zur Frage der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. Bewertungswahlrechte hat der Große Senat (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830) bei den HK noch nicht Stellung bezogen. Nach Auffassung von *L. Schmidt* (Anm. zu BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, DStR 1990, 558 [559]) ist hinsichtlich der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. Bewertungswahlrechte vom BFH durch den Beschluss des Großen Senats v. 4.7.1990 keine Entsch. getroffen worden, so dass diese „Rechtsfrage weiterhin offen“ ist (vgl. auch *Schmidt* in *Schmidt*, 12. Aufl. 1993, § 5 Rz. 12b mwN).

Im Schrifttum war diese Frage bisher äußerst umstritten (zur Diskussion s. zB *Christiansen* ua., JbFStR 1991/92, 97, mit Aussprache, 106). Nach *Biener/Berneke* (Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1985, 113) ist in diesem Zusammenhang BFH v. 3.2.1969 (BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291) in der Form anwendbar, dass die handelsrechtl. Wahlrechte nicht existieren, so dass aus handelsrechtl. Einbeziehungswahlrechten stl. eine Einbeziehungspflicht wird (vgl. *G. Söffing*, DB 1987, 2598 [2602]). Wendet man diesen Gedanken konsequent an, so müssten abweichend von R 6.3 EStR alle handelsrechtl. Wahlrechte stl. zu einer Einbeziehungspflicht führen.

So *Mathiak* in DStJG 7 (1984), 97, insbes. 112 ff. und 132 ff. für die Aktivierung von Verwaltungskosten; ebenso *Seeger*, StbJb. 1987/88, 91, insbes. 108; *Schulze-Osterloh*, StuW 1989, 242 (249).

Die wohl hM ging bis zum BilMoG davon aus, dass zumindest die in R 6.3 EStR verankerten Wahlrechte auch stl. gelten. Diese Auffassung konnte mit dem Argument der Steuerneutralität des BiRiLiG gesehen werden, worauf auch bei der Kodifizierung der handelsrechtl. HKDefinition hingewiesen wurde.

Siehe hierfür stellvertretend *Biener/Berneke*, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1985, 113 und 118, mit Bericht des Rechtsausschusses zu § 255 HGB Abs. 2; *Döllerer*, BB 1987, Beilage 12, 14; *Moxter*, BB 1988, 937 (942 ff., 945): „aus der Entstehungsgeschichte folgt jedoch auch, dass Kosten der allgemeinen Verwaltung und bestimmte Sozialkosten einkommensteuerrechtlich nicht einrechnungspflichtig sind“; *Glanegger* in *Schmidt*, 14. Aufl. 1995, § 6 Rz. 173; *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 151 (5/2010); *Weber-Grellet*, StbJb. 1994/95, 97 (118); FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, DStRE 2009, 1290, rkr., betr. freiwillige soziale Aufwendungen.

Nach einer im Schrifttum seit dem BiRiLiG stark vertretenen Auffassung sind aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (vgl. § 5 Anm. 262) die handelsrechtl. Wahlrechte stl. maßgeblich. Begründet wird diese Auffassung damit, dass auf-

grund fehlender stl. Kodifizierung eine stl. Gesetzeslücke besteht und somit der Bewertungsvorbehalt nach § 5 Abs. 6 nicht eingreift (vgl. *Krieger*, FS Döllerer, 1988, 344). Die Anwendung von BFH v. 3.2.1969 (BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291) wird von dieser Auffassung für den Bereich der HK abgelehnt, da sich dieser Beschluss nur auf Ansatzwahlrechte, nicht aber auf Bewertungswahlrechte bezieht.

Vgl. *Schneeloch*, WPg 1985, 565 (571); *Kütting/Haeger*, DStR 1988, 159 (164); *Jouvenal*, DStZ 1988, 241 (248); *Stobbe*, DStR 1988, Beilage 20, 5; *Ballwieser*, BFuP 1990, 488; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 170f.; *Schäfer*, DStZ 1991, 430; *Steilen*, BB 1991, 1894; *Wilhelm*, BB 1991, 1151; *Siegel*, FS Schneider, 1995, 635 (644).

**Entscheidung des BFH v. 21.10.1993** (IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176): Mit dieser Entsch., die auf einer Revision gegen ein Ur. des Nds. FG basiert (Nds. FG v. 21.2.1991 – XIII 167/90, EFG 1991, 655, bestätigt durch BFH), wird für „angemessene Teile der notwendigen Material- und Fertigungsgemeinkosten“ eine Einbeziehungspflicht in die HK verlangt, obwohl nach § 255 HGB idF des BiRiLiG für diese HKBestandteile ein Wahlrecht galt.

Nach Auffassung des IV. Senats, der sich ausdrücklich dem BFH v. 4.7.1990 (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830) anschließt, wonach die handelsrechtl. Begriffsbestimmung auch für die stl. Begriffsbestimmung nach § 6 gelte, gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz nicht für die Wahlrechte. Aufgrund des Bewertungsvorbehalts nach § 5 Abs. 6 sei der Ansatz „mit den ... Herstellungskosten“ (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1) dahingehend zu interpretieren, dass „alle Aufwendungen, die ihrer Art nach Herstellungskosten sind“ stl. einzubeziehen seien. Der IV. Senat ist in der genannten Entsch. zu der Auffassung gelangt, dass diese Interpretation auch BFH v. 3.2.1969 (BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291) entspricht und dass eine Übertragung dieses Beschlusses auf Bewertungswahlrechte dazu dient, der Bildung stiller Reserven einen Riegel vorzuschieben. Der IV. Senat lässt allerdings ausdrücklich offen, ob dieser Grundsatz auch für die Wahlrechte nach § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB aF (jetzt § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB: Verwaltungskosten, Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung) gilt.

**Stellungnahme:** Die Entsch. des IV. Senats BFH v. 21.10.1993 (BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176) ging damals uE über den Wortlaut des Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 hinaus. Sie enthielt eine unzulässige Uminterpretation des Gesetzeswortlauts, indem der Ansatz „mit den Herstellungskosten“ durch „mit allen Herstellungskosten“ ersetzt wurde (vgl. hierzu *Stobbe*, FR 1994, 105; *Raupach*, FS Moxter, 1994, 101 [insbes. 114 ff.]). Wegen der grundsätzlichen Bedeutung und des Beschlusses des BFH v. 4.7.1990 (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830) wäre uE eine Klärung durch den Großen Senat zumindest wünschenswert – wenn nicht sogar erforderlich – gewesen. Da die Wahlrechte für Material- und FGK im Rahmen des BilMoG allerdings im § 255 Abs. 2 HGB abgeschafft wurden, ist diese Frage nunmehr lediglich für die noch existierenden Wahlrechtsbestandteile relevant (s. Anm. 496).

## 2. Einbeziehungswahlrecht (Abs. 1 Nr. 1b Satz 1)

### 492 a) Berechnung der Herstellungskosten

**Abs. 1 Nr. 1b Satz 1** regelt die Berechnung, also im weiteren Sinne die Ermittlung der HK. Die Neuregelung soll nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/8434, 116) vor allem der Vereinfachung der HK-Ermittlung dienen.

### 493 b) Verwaltungskosten

**Auslegung des Begriffs:** Da in Abs. 1 Nr. 1b Satz 1 auf § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB Bezug genommen wird und im StRecht eine Definition des Begriffs „Verwaltungskosten“ fehlt, kann für die stl. Auslegung des Begriffs der allgemeinen Verwaltungskosten das Handelsrecht herangezogen werden. Als allgemeine Verwaltungskosten sind gem. R 6.3 Abs. 3 Satz 1 EStR und hM (vgl. *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 126–127 [5/2010]; *W. Knop/P. Küting/N. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 255 HGB Rz. 261 f. [12/2015]) einbeziehungsfähig:

- Gehälter und Löhne des Verwaltungsbereichs: Geschäftsleitung, Finanz- und Rechnungswesen, Betriebsrat, Personalbüro, Nachrichtenwesen, Ausbildungswesen, Steuer- und Rechtsabteilung, interne Revision, Feuerwehr, Werkschutz, allgemeine Fürsorge einschließlich Betriebskrankenkasse sowie Einkauf und Wareneingang (aA *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 172, die Einkauf und Wareneingang den Materialgemeinkosten zurechnen) sowie andere Stabsabteilungen;
- die entsprechenden Abschreibungen und Mieten sowie
- sonstige in diesem Bereich anfallende Aufwendungen (zB Reisekosten, Beratungskosten, Kosten des Aufsichtsrats und der Abschlussprüfung, Telefon, Porti, Instandhaltung der Verwaltungsgebäude, Versicherungen, Gebühren und Beiträge, soweit diese nicht anderen Bereichen zuzuordnen sind).

Kosten der Verwaltung dürfen nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB nur insoweit berücksichtigt werden, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (s. Anm. 166, 495). Ferner ist der Neufassung des Gesetzeswortlauts (nach BilMoG) nun explizit zu entnehmen, dass nur angemessene Teile der Verwaltungskosten (s. auch Anm. 238 zum Angemessenheitsprinzip) einbezogen werden dürfen. Zu den Kosten der allgemeinen Verwaltung gehören allerdings nicht die technischen Verwaltungskosten (zB Lagerverwaltung, Meister in der Produktion, Lohnbüro der in der Fertigung tätigen ArbN), die den Material- oder FGK zuzurechnen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 175; R 6.3 Abs. 2 EStR) und als solche einbeziehungspflichtig sind. Streng zu trennen von den Verwaltungskosten sind die Vertriebskosten (zB Abschreibungen auf Vertriebsanlagen, Mieten, Strom und Heizungskosten für den Versandbereich), für die ein Einbeziehungsverbot gilt (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 193; *Oestreicher* in Beck-HdR, B 163 Rz. 219 f. [5/2010]; s. Anm. 250).

Zu gewinnabhängigen Aufwendungen wie zB Tantiemen s. Anm. 236 und 240.

### c) Freiwillige soziale Aufwendungen, betriebliche Altersversorgung und Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs

494

**Bezugnahme auf das Handelsrecht:** § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB enthält ein Einbeziehungswahlrecht für Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung (vgl. FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, DStRE 2009, 1290, rkr.).

**Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs:** Hierunter fallen ua. Aufwendungen für Kantinen (einschließlich Essenszuschüsse), Kindergärten sowie für die Freizeitgestaltung der Mitarbeiter (zB Ferienerholungsheime), Betriebsausflüge sowie für Sporteinrichtungen (vgl. R 6.3 Abs. 3 Satz 2 EStR; *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 496 [7/2016]).

**Freiwillige soziale Leistungen:** Hierzu zählen zB Fahrgeld- und Essenszuschüsse, Jubiläumsgeschenke, Weihnachtsgewinne, Heirats-, Geburts-, Wohnungs- und sonstige Beihilfen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 198; R 6.3 Abs. 3 Satz 3 EStR). Bei sozialen Aufwendungen für Mitarbeiter des Material- und Fertigungsbereichs, für die nach Gesetz, Tarifvertrag oder Anstellungsvertrag eine Verpflichtung existiert, wird von der hM hingegen eine Einbeziehungspflicht gesehen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 198; *Schubert/Hutzler in Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 435; *Oestreicher in Beck-HdR*, B 163 Rz. 132 [5/2010]; abl. für die Aufwendungen für den Krankheitsfall nach dem Lohnfortzahlungsgesetz: *Hauser/Hagenau*, DB 1990, 440; *Bachem*, BB 1991, 380; *Hartung*, BB 1991, 872). Gemäß R 6.3 Abs. 3 Satz 3 EStR und FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 (6 K 69/05, DStRE 2009, 1290, rkr.) sind freiwillig gezahlte Erfolgsprämien nicht den Verwaltungskosten, sondern den freiwilligen sozialen Leistungen zuzuordnen, für die ebenfalls ein Einbeziehungswahlrecht besteht (krit. hierzu *Kulosa in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 201; s. ausführl. Anm. 236).

**Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung:** Dazu gehören Aufwendungen für Pensions- oder Unterstützungskassen, Pensionsfonds, für Zuführungen zu Pensionsrückstellungen sowie für Direktversicherungen. Hierfür gilt nach hM unverändert ein Einbeziehungswahlrecht (vgl. *Schubert/Hutzler in Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 434 mwN; R 6.3 Abs. 3 Satz 4 EStR).

### d) Kriterien für die Einbeziehbarkeit der Aufwendungen

495

**Angemessene Teile:** Nach Abs. 1 Nr. 1b dürfen nur „angemessene Teile“ der Verwaltungskosten und „angemessene“ Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung iSd. § 255 Abs. 2 Satz 3 des HGB in die HK einbezogen werden. Mit diesem Kriterium soll insbes. die Einbeziehung unangemessener Gemeinkosten des Verwaltungs- und Sozialbereichs vermieden werden; zur Abgrenzung der Einzel- und Gemeinkosten s. Anm. 229 und zum Kriterium der Angemessenheit s. Anm. 238 sowie *Rade*, DStR 2011, 1334.

**Bezugnahme auf die handelsrechtlichen Wahlrechte:** Durch den Verweis „im Sinne des § 252 Absatz 2 Satz 3“ des HGB wird ersichtlich, dass die Wahlrechte im Handels- und Steuerbilanzrecht bei der Berechnung der HK vergleichbar abgegrenzt werden sollen. Es ist aber (noch) offen, ob durch die Aufnahme der Begriffe der allgemeinen Verwaltungskosten und der Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Alters-

versorgung identische Abgrenzungen im Handels- und Steuerbilanzrecht vorzunehmen sind. Dies würde uE der konsequenten Rspr. des Großen Senats (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [833]) entsprechen; allerdings ist diese Rspr. zu einem Zeitpunkt ergangen, als die Begriffe noch nicht eigenständig in einer estl. Vorschrift enthalten waren. Durch die explizite Nennung der Begriffe in Abs. 1 Nr. 1b wäre theoretisch eine eigenständige stl. Auslegung – wie zB beim Kriterium der bestimmten Zeit nach § 5 Abs. 5 (s. dazu § 5 Anm. 2167 und 2189) – denkbar, was aber uE wegen der Bezugnahme auf § 252 Abs. 2 Satz 3 HGB abzulehnen ist (s. auch Anm. 496).

**Zeitraum der Herstellung:** Verwaltungskosten und Aufwendungen für soziale Leistungen dürfen nur insoweit in die HK einbezogen werden, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (s. auch Anm. 166). Dieser Wortlaut ist analog der Vorschrift des § 255 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 HGB in der Fassung des BilMoG seit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens nun auch in Abs. 1 Nr. 1b enthalten (s. dazu Anm. 238).

#### 496 e) Rechtsfolge: Wahlrecht

**Einbeziehungswahlrecht:** Die Vorschrift kodifiziert in Anlehnung an R 6.3 Abs. 1 EStR 2008 ausdrücklich ein strechtl. Einbeziehungswahlrecht („brauchen ... nicht einbezogen zu werden“) für allgemeine Verwaltungskosten sowie für Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung. Damit wird der frühere Meinungsstreit (s. Anm. 490 und 491) abschließend geklärt. Die Neuregelung soll nach der Gesetzgebung (BTDrucks. 18/8434, 116) vor allem der Vereinfachung der HKermittlung dienen. Durch den Verweis „im Sinne des § 252 Absatz 2 Satz 3“ des HGB wird ersichtlich, dass die Wahlrechte im Handels- und Steuerbilanzrecht bei der Berechnung der HK vergleichbar abgegrenzt werden sollen.

**Stellungnahme:** Bei den Wahlrechten nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB (zB allgemeine Verwaltungskosten) liegt uE lediglich eine Bewertungshilfe vor (ebenso zB Korn, KÖSDI 2013, 18260 [18263], mwN), aus der wegen der Willkürlichkeit der Kostenzuordnung kein Einbeziehungsgebot gefordert werden kann (vgl. Moxter, BB 1988, 945; Oestreicher in Beck-HdR, B 163 Rz. 72 und 134 [5/2010]; Hartung, BB 1992, 2392 [2395], geht sogar von einem Aktivierungsverbot nach der 4. EG-Richtlinie aus; Wehrheim/Froos, DStR 2010, 1348 [1351f.]; Korn/Strahl in Korn, § 6 Rz. 171 [12/2016]), die nun im Satz 2 mit der Formulierung „brauchen“ im StRecht ausdrücklich verankert wird. Nach der materiellen Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1, s. dazu § 5 Anm. 262) hätte das handelsrechtl. Wahlrecht bis zur Neuregelung des Abs. 1 Nr. 1b auch stl. gelten müssen (vgl. FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, DStRE 2009, 1290, rkr., betr. freiwillige soziale Leistungen). Wegen der unterschiedlichen Verwaltungsauffassungen in den Jahren 2008 bis 2015 war zur Klärung des Rechts eine gesetzliche Kodifizierung geboten. Aufgrund der ökonomischen Unwägbarkeiten ist die Verankerung der stl. Wahlrechte – entsprechend den handelsrechtl. Wahlrechten – als Kompromiss- oder Vereinfachungswahlrechte (ähnlich Döllner, ZHR 157 [1993], 349 [354]; Kraus-Grünewald, ZfbF 1994, 32 [42ff., 48ff.]; Stobbe, FR 1994, 108; Schubert/Hutzler in Beck-Bil-Komm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 359; Schildbach/Stobbe/Freichel/Hamacher, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 11. Aufl. 2019, 171f., 311; Kahle in Baetzel/Kirsch/Thiele, § 255 HGB Rz. 156 [8/2017]) vertretbar. Sie haben uE den Charakter

einer Bewertungshilfe und sind daher als Vereinfachungswahlrecht auch verfassungsrechtl. (mit Art. 3 GG) zulässig, da sie nicht den Zweck haben, stille Reserven zu bilden (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 199; aA *Weber-Grellet*, StbJb. 1994/95, 97 [118]; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. B 268 [10/2010]).

Es wäre allerdings wünschenswert gewesen, wenn der Gesetzgeber nicht nur für die Wahlrechte, sondern für die gesamte HKDefinition (einschließlich Erhaltungsaufwand und anschaffungsnaher Aufwendungen) aus Gründen der Rechtssicherheit eine explizite strechtl. Norm – analog zu R 6.3 EStR 2008 – in § 6 geschaffen hätte (vgl. *Steuerreformkommission*, Schriftenreihe des BMF Heft 17, 1971, V Rz. 131–133, 200, für Übertragung der Umschreibung der EStR in das Gesetz; *P. J. Schmidt*, DB 1988, 1277 [1280]; *Meyering/Gröne*, DStR 2016, 1696 [1702]; *Schiffers*, GmbH Report 2016, R 214 [215]). Es stellt sich zB das Problem, ob die Verwaltungskosten eigenständig aus der Sicht des EStRechts zu definieren sind, während die Material- und Fertigungskosten nach der handelsrechtl. HK-Definition ausgelegt werden könnten. Bei Verankerung einer Spezialnorm in § 6 würde hinsichtlich einzelner HK-Bestandteile – als Pflicht- oder Wahlbestandteil – keine strechtl. Lücke mehr existieren und folglich der Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 eingreifen.

### 3. Verhältnis zur Handelsbilanz (Abs. 1 Nr. 1b Satz 2)

497

**Ziele der Vorschrift:** Die Einführung der Vorschrift resultiert aus einem langen Meinungsstreit, der zunächst zur Änderung der R 6.3 Abs. 1 EStÄR 2012 (s. Anm. 490) führte. Da diese Vorschrift aber zunächst wieder – fakultativ – außer Kraft gesetzt wurde, musste die FinVerw. überprüfen, ob die frühere Regelung von R 6.3 EStR 2008 wieder gelten sollte. Nach der Gesetzesbegründung soll die explizite Verankerung dieser Wahlrechte zu einer erheblichen Vereinfachung der HKermittlung führen (so BTDrucks. 18/8424, 116). Eine einheitliche Ausübung der Wahlrechte in HBil. und StBil. dient nach der Gesetzesbegründung insbes. „der Vereinfachung und dem Bürokratieabbau“ (BTDrucks. 18/8424, 116). Offenbar sollte eine stl. motivierte abweichende Ausübung dieses GoB-konformen Wahlrechts verhindert werden.

**Formelle Maßgeblichkeit:** Diese Spezialvorschrift führt als *lex specialis* – abweichend von der Regelung des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 (s. dazu § 5 Anm. 272, 273, 280) zu einer eigenständigen Norm, nach der die einheitliche Wahlrechtsausübung von identischen Wahlrechten nach Handels- und StRecht (= sog. formelle Maßgeblichkeit) ausdrücklich verlangt wird (s. dazu *Schildbach/Stobbe/Freichel/Hamacher*, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 11. Aufl. 2019, 171 f.). Die Verankerung einer Spezialvorschrift für ein explizites stl. Wahlrecht entspricht uE der Vorgehensweise, wie sie nach § 5 Abs. 1 Satz 2 idF des WoBauFG von 1990 bis 2008 nicht nur für Steuersubventionen, sondern auch für GoB-konforme Wahlrechte galt (s. dazu § 5 Anm. 271). Bei explizit im StRecht verankerten Wahlrechten (wie zB Lifo nach Abs. 1 Nr. 2a) können diese Wahlrechte aufgrund von § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 nach Auffassung der FinVerw. abweichend von der HBil. ausgeübt werden (s. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 16, 17, Beispiel 1; R 6.9 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStR 2012; s. dazu Anm. 646 sowie § 5 Anm. 272 und 280). Damit widerspricht der Gesetzgeber mit dieser Neuregelung – zumindest partiell – der Auffassung der FinVerw., obwohl auf die langjährige Ver-

waltungspraxis in der Gesetzesbegründung Bezug genommen wird (BTDrucks. 18/8424, 116).

**Anwendbarkeit der Wahlrechte bei anderen Gewinnermittlungsarten und Überschusseinkunftsarten:** Die formelle Maßgeblichkeit soll nach Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 gelten. Da eine HBil. bei anderen Gewinnermittlungsarten idR fehlt, können die in Abs. 1 Nr. 1b Satz 1 genannten Wahlrechte auch bei anderen Gewinnermittlungsarten und bei Überschusseinkunftsarten ohne Anwendung der formellen Maßgeblichkeit ausübt werden; dies gilt auch, wenn eine HBil. aufgestellt wird (zB bei einer vermögensverwaltenden KG, die ein Gebäude herstellt und später vermietet).

**Keine rückwirkende Anwendung der formellen Maßgeblichkeit:** Für Wj., die vor dem 23.7.2016 enden, soll nach der Gesetzesbegründung eine Übereinstimmung von HBil. und StBil. für diese Wahlrechte nicht verlangt werden (BTDrucks. 18/8424, 116).

**Stellungnahme:** Die Verankerung der formellen Maßgeblichkeit für diese expliziten GoB-konformen Wahlrechte, die in einer stl. Vorschrift enthalten sind, steht im Widerspruch zur Regelung des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 und der dazu bisher vertretenen Auffassung der FinVerw. Offenbar will der Gesetzgeber einen Rückschritt in Richtung des früheren § 5 Abs. 1 Satz 2 idF des WoBauFG (s. zum Inhalt der früheren Vorschrift § 5 Anm. 271) für GoB-konforme Wahlrechte machen. Ein stl. motiviertes abweichendes Ausüben eines stl. Wahlrechts von der HBil., das identisch im Handelsrecht geregelt ist, soll wegen des Vereinfachungsgedankens offenbar nicht mehr zulässig sein. Damit folgt der Gesetzgeber inzwischen wieder – in Teilbereichen (wie bei den Bewertungseinheiten, s. dazu § 5 Anm. 1730, 1735) – der schon früher vertretenen sog. Teilhaberthese (grundlegend Königlich Preußisches Oberverwaltungsgericht v. 2.7.1902, Entscheidungen des Königlich Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen, Ergänzungsband X, 294, 305; *Stobbe*, DStR 2008, 2432 [2433] mwN). Es stellt sich aber die Frage, warum der Gesetzgeber dies bei GoB-konformen Wahlrechten lediglich in Einzelvorschriften, jedoch nicht generell – wie nach der früheren Regelung – verankert. Explizite Abweichungen zwischen HBil. und StBil. sollten nach dem Sinn und Zweck des BilMoG eigentlich nur für den Bereich der Steuersubventionen und der GoB-widrigen Werte, die früher unter den Anwendungsbereich der umgekehrten Maßgeblichkeit nach §§ 247 Abs. 3, 254, 273, 279 Abs. 2 HGB aF (sog. Öffnungsklauseln vor BilMoG) fielen, zulässig sein, damit die HBil. nicht verfälscht wird (s. dazu *Schildbach/Stobbe/Brösel*, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 10. Aufl. 2013, 176–178; *Meyering/Gröne*, DStR 2016, 1696 [1700]). Warum eigentlich die formelle Maßgeblichkeit für GoB-konforme Wahlrechte durch die Aufhebung des § 5 Abs. 1 Satz 2 aF grds. abgeschafft wurde, hat der Gesetzgeber im Rahmen des BilMoG nicht eindeutig begründet (s. dazu *Stobbe*, DStR 2008, 2432). Die nun vorgenommene partielle Verankerung der einheitlichen Wahlrechtsausübung für ein identisches handelsrechtl. und stl. Wahlrecht könnte ein Schritt zur Renaissance der allgemeinen Verankerung der formellen Maßgeblichkeit – im Sinne der Teilhaberthese – für GoB-konforme Wahlrechte aufgrund des genannten Vereinfachungsgedankens de lege ferenda sein („Stärkung des Maßgeblichkeitsprinzips“ nach *Kahle* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 255 HGB Rz. 156.1 [8/2017]).

498–499 Einstweilen frei.



## V. Bewertung von nicht abnutzbaren Anlagegütern und Umlaufgütern (Abs. 1 Nr. 2)

### 1. Bewertung von nicht abnutzbaren Anlagegütern und Umlaufgütern beim Zugang (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1)

#### a) Bewertung mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten

500

Andere als die in Abs. 1 Nr. 1 bezeichneten WG des Betriebs sind grds. mit den AHK anzusetzen. Die Aufzählung der in Nr. 2 Satz 1 in der Klammer aufgeführten WG (Grund und Boden, Beteiligungen, UV) ist nicht erschöpfend, denn auch andere nicht abnutzbare immaterielle WG des AV (vgl. BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301, zu Internet-Adressen von Web-Domains; BFH v. 21.2.2017 – VIII R 56/14, BStBl. II 2017, 694, zur Abschreibbarkeit des immateriellen WG wirtschaftlicher Vorteil aus unbefristeter Zulassung als Vertragsarzt; BFH v. 6.12.2017 – VI R 65/15, BStBl. II 2018, 353, Wiederbepflanzungsrecht im Weinbau; s. auch Anm. 34) oder finanzielle WG, wie etwa Anteile an KapGes., die AV sind, aber nicht zu Beteiligungen qualifizieren (vgl. zur Abgrenzung BFH v. 16.3.1989 – IV R 133/86, BStBl. II 1989, 737; BFH v. 25.7.2001 – X R 55/97, BStBl. II 2001, 809), sind einer Bewertung zugänglich. Begrifflich sind AK und HK iSd. Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 einheitlich für alle WG auszulegen und es gelten für die Bewertung mit den AHK (s. näher zu AK Anm. 180 ff.; zu HK Anm. 220 ff.) die gleichen Grundsätze wie beim abnutzbaren AV.

**Nicht abnutzbares Anlagevermögen:** Wirtschaftsgüter, die dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt sind (vgl. H 6.1 „Anlagevermögen“ EStH iVm. §§ 247 Abs. 2, 266 Abs. 2 HGB; s. näher Anm. 151 ff.), rechnen zum AV (vgl. *Böcking/Gros* in *Wiedmann/Böcking/Gros*, Bilanzrecht, 4. Aufl. 2019, § 247 HGB Rz. 18; einschränkend *Hoffmann/Lüdenbach*, Kommentar Bilanzierung, 11. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 19 ff., „Erfordernis des ‚Dienens‘“ eher unverfänglich). Wirtschaftsgüter des AV unterliegen Abs. 1 Nr. 2 nur, wenn es sich dabei um nicht abnutzbare WG handelt (vgl. BFH v. 9.8.1989 – X R 131-133/87, BStBl. II 1990, 50, zu antiquarischen optischen Geräten eines Optikers). Nicht abnutzbar sind WG, wenn sich durch deren Gebrauch kein technischer, wirtschaftlicher oder rechtl. Werteverzehr (vgl. *M. Prinz* in *B/B*, § 6 Rz. 1/489 ff. [6/2015]) bis zur vollständigen betriebsbezogenen Unbrauchbarkeit ergibt und wenn diese WG nicht von vornherein nur zeitlich begrenzt betrieblich genutzt werden können (zur Unterscheidung abnutzbarer und nicht abnutzbarer WG vgl. *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. B 18 f. [4/2018]), mithin, wenn keine abnutzbaren WG iSv. Abs. 1 Nr. 1 (s. dazu Anm. 153) vorliegen (vgl. zur Aufteilung auf unterschiedliche WG bei einem Gesamtkaufpreis *Schubert/Gadek* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 81 ff.).

**Umlaufvermögen** (s. Anm. 152) liegt begrifflich dann vor (vgl. BFH v. 10.8.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58; BFH v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267), wenn – im Umkehrschluss – WG des AV nicht vorliegen (vgl. *Schubert/F. Huber* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 350, Komplementärerbegriffe).

**Besonderheiten bei einzelnen Wirtschaftsgütern:** Siehe zur Gruppen-, Durchschnitts- oder Festbewertung von bestimmten WG Anm. 110 ff., 125 ff. und 130 ff.; zu Grund und Boden s. Anm. 510 ff.; zu Beteiligungen s. Anm. 515 ff.; zu Forderungen s. Anm. 560 ff.; zu WG des VV s. Anm. 570 ff.; zu Wertpapieren und Antei-

len an KapGes. s. Anm. 600 ff.; zu weiteren Umlaufgütern s. Anm. 620 ff.; zur Bewertungsvereinfachung des Lifo-Verbrauchsfolgevorgangs s. Anm. 630 ff.

501 **b) Anstelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten tretender Wert**

In bestimmten Fällen treten Ersatzwerte (vgl. *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. B 445 [4/2018], keine neuen Bewertungsmaßstäbe) an die Stelle der zentralen Bewertungsmaßstäbe der AHK, bzw. bei finanziellen WG des zentralen Bewertungsmaßstabs der AK (s. Anm. 531; vgl. *Schindler* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 132), und zwar Teilwert, gemeiner Wert, Buchwert ua. (vgl. *Dräger/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 350 [1/2019], sinnvolle Klarstellung). Nach dem StEntlG 1999/2000/2002 (v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402, BStBl. I 1999, 301) sind Ersatzwerte für die AHK

- der Teilwert bei Entnahmen (Abs. 1 Nr. 4), Einlagen (Abs. 1 Nr. 5), Eröffnung eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 6) und in den Ausnahmefällen zur Buchwertfortführung (Abs. 5 Sätze 4 ff.; s. Anm. 1620 ff.),
- der gemeine Wert in Fällen der Entstrickung (Abs. 1 Nr. 4 iVm. § 4 Abs. 1 Satz 3), bei Verstrickung (Abs. 1 Nr. 5a iVm. § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2), unentgeltlicher Übertragung (Abs. 4, s. Anm. 1400 ff.) in ein BV eines anderen Stpfl. mit Ausnahme von Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 8), bei Tausch (Abs. 6, s. Anm. 1700 ff.), bei – ggf. fiktiver – Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 Satz 7 und Abs. 3a; s. § 16 Anm. 500 ff. und 620 ff.) oder in den bei Sperrfristverletzungen bzw. Übertragung auf Körperschaften geltenden Ausnahmen zur Buchwertfortführung bei Realteilung (§ 16 Abs. 3 Sätze 3 und 4, s. näher § 16 Anm. 560 ff.),
- der Buchwert in den Fällen der unentgeltlichen Übertragung einer betrieblichen Sachgesamtheit auf einen anderen Stpfl. (Abs. 3, s. Anm. 1200 ff.) und idR bei Überführung eines einzelnen WG zwischen verschiedenen BV desselben Stpfl., bei Überführungen zwischen einem BV des Stpfl. und seinem Sonder-BV sowie bei Übertragung von betrieblichen Einzel-WG zwischen dem Mitunternehmer und der eigenen Mitunternehmerschaft (Abs. 5 Sätze 1 bis 3; s. Anm. 1500 ff.).

Ein an die Stelle von AHK tretender Wert könnte uE auch der handelsrechtl. verpflichtend zu wählende Umrechnungswert in bestimmten Fällen der Fremdwährungsumrechnung nach § 256a HGB sein (s. näher Anm. 25).

Eine Zugangsfiktion existiert über diese Ersatzwerte hinaus bei erstmaliger Anwendung des Lifo-Verfahrens nach Abs. 1 Nr. 2a Satz 2 (s. Anm. 655).

502 **c) Verminderung um Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge**

Die AHK der WG werden gemindert um die Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge (s. ausführl. § 6b Anm. 146 ff.). Unter den Voraussetzungen von § 6b werden Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter WG durch einen sofortigen oder späteren Übertrag auf bestimmte Reinvestitionsgüter, hier insbes. Grund und Boden, oder bei ähnlichen Abzügen unter engeren Voraussetzungen der Rücklage für Ersatzbeschaffung in R 6.6 Abs. 4 EStR neutralisiert (vgl. *Müller/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6b Rz. 46 ff. [4/2019]). Für die unter Abs. 1 Nr. 2 fallenden WG des nicht abnutzbaren AV und des UV kommen keine AfA, Sonderabschreibungen oder erhöhten Absetzungen in Betracht. Somit kann sich eine wegen des Gewinn- bzw. Rücklagenübertrags gegenläufige stl. Auswirkung des verminderten Ansatzes – außer bei späterer Veräußerung und vergleichbaren Sachverhalten – nur in Fällen von Teilwertabschreibungen (s. Anm. 505,

506) und bei Teilwertzuschreibungen (s. Anm. 507) ergeben oder dann, wenn die stfreie Rücklage ohne Übertragung aufgelöst wird (vgl. zur Reinvestitionsfrist BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BStBl. II 2014, 443).

Einstweilen frei.

503–504

## 2. Bewertung bei niedrigerem Teilwert (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2)

### a) Bewertung bei niedrigerem Teilwert von nicht abnutzbaren Anlagegütern

505

Während der Abzug von normalen AfA, erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen ausschließlich beim abnutzbaren AV infrage kommt, räumt Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 für nicht abnutzbare WG des AV (s. zu Umlaufgütern Anm. 506) die Möglichkeit der stl. Teilwertabschreibung ein, wenn der Teilwert aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger ist. Der Komparativ „niedriger“ kann sich uE nur auf die AHK (s. Anm. 500) bzw. Ersatzwerte (s. Anm. 501) nach Satz 1 beziehen. Zur Teilwertdefinition verweist der Gesetzeswortlaut auf Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 (s. dazu Anm. 421 ff.). Die FinVerw. (s. R 6.7 EStR; H 6.7 „Teilwertbegriff“ EStH) fordert objektiv feststellbare Tatsachen bzw. objektiv mögliche Schätzungen (vgl. BFH v. 31.1.1991 – IV R 31/90, BStBl. II 1991, 627), wohingegen persönliche Umstände, Absichten, Kenntnisse und Fertigkeiten des Betriebsinhabers unerheblich sind.

Bei nicht abnutzbaren WG des AV gilt die Vermutung, dass der Teilwert im Erwerbszeitpunkt und an den folgenden Bilanzstichtagen den AK entspricht (vgl. BFH v. 21.7.1982 – I R 177/77, BStBl. II 1982, 758; BFH v. 19.5.1998 – I R 54/97, BStBl. II 1999, 277). Die Teilwertvermutung ist widerlegbar, wenn sich nachweislich entweder die Zahlung als Fehlmaßnahme erwiesen hat (vgl. FG Düss. v. 15.4.2009 – 10 K 795/05 G,F, EFG 2009, 1538, Az. BFH IV R 27/09, abl. bei Beteiligungserwerb auf Druck eines Geschäftspartners; vgl. in der Rev. offen, ob Fehlmaßnahme vorlag, BFH v. 11.7.2013 – IV R 27/09, BStBl. II 2013, 989), wenn das WG nicht mehr vorhanden ist oder wenn sein Wert voraussichtlich dauernd unter die aktivierten AK gesunken ist (vgl. BFH v. 28.10.1976 – IV R 76/72, BStBl. II 1977, 73; BFH v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294, jeweils mWN; zur Teilwertvermutung bei Beteiligungen an KapGes. s. Anm. 541).

**Partieller oder vollständiger Betriebsvermögensvergleich:** Die stl. Folgen eines voraussichtlich dauernd niedrigeren Teilwerts unterscheiden sich danach, ob der BV-Vergleich rein stl. nach § 4 Abs. 1 oder mit Beachtung der handelsrechtl. GoB und des Maßgeblichkeitsprinzips nach § 4 Abs. 1 iVm. § 5 vorgenommen wird.

- ▶ *Partieller Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1:* Ein niedrigerer Teilwert eines WG im AV kann bei voraussichtlich dauernder Wertminderung angesetzt werden. Das Wahlrecht zur Teilwertabschreibung beinhaltet auch die Möglichkeit zur teilweisen Ausübung im Wege des Zwischenwertansatzes.
- ▶ *Vollständiger Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 und § 5:* Eine stl. Teilwertabschreibung von WG des AV ist der handelsrechtl. außerplanmäßigen Abschreibung nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB vergleichbar und nur aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung zulässig. Voraussichtlich dauernd ist bei aktiven WG die Wertminderung, wenn der Teilwert nachhaltig gesunken ist. Für die WG des nicht abnutzbaren AV wird grds. verlangt, dass die Gründe für eine niedrigere Bewertung anhalten werden, sodass zB für bei vo-

raussichtlich nicht dauernder Wertminderung nach § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB handelsrechtl. außerplanmäßig abgeschriebene Finanzanlagen ein stl. Verbot der Teilwertabschreibung greift (vgl. zur voraussichtlichen Dauerhaftigkeit der Wertminderung von nicht abnutzbaren WG des AV BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 11 ff.). Von einem Sinken des Teilwerts unter die AHK ist idR auszugehen, wenn zum Bilanzstichtag aufgrund objektiver Anzeichen mit einem langfristigen Anhalten der Wertminderung gerechnet werden muss. Auch unter Geltung der GoB bei vollständigem BV-Vergleich nach § 5 Abs. 1 Satz 1 ist nach Ansicht der FinVerw. in der stl. Gewinnermittlung die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung in der HBil. nicht zwingend durch eine Teilwertabschreibung nachzuvollziehen, der Stpfl. könne darauf auch verzichten (vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 15; str.; s. mwN das eigenständige stl. Wahlrecht abl. § 5 Anm. 280 ff.).

Bei nicht abnutzbaren Anlagegütern wie Grund und Boden (s. Anm. 512) müssen aus Sicht des Bilanzstichtags mehr Gründe für ein Andauern der Wertminderung sprechen als dagegen (vgl. BFH v. 9.9.2010 – IV R 38/08, BFH/NV 2011, 423, kein generell feststehender Prognosezeitraum). Bei bestimmten anderen nicht abnutzbaren Anlagegütern wie börsennotierten Aktien (s. zu Beteiligungen Anm. 542) bejaht die FinVerw. eine voraussichtlich dauernde Wertminderung, wenn deren Börsenkurse unter diejenigen im Zeitpunkt des Aktienerwerbs gesunken sind und der Kursverlust eine Bagatellgrenze von 5 % der Notierung bei Erwerb überschreitet. Bei einer vorangegangenen Teilwertabschreibung ist für die Bestimmung dieser Bagatellgrenze der Bilanzstichtag maßgeblich (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 17). Ausdrücklich nur bei Börsennotierung best. die Rspr. eine typisierende und durch das Wertaufholungsgebot des Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Nr. 1 Satz 4 (s. Anm. 507) legitimierte Annahme, dass sich idR der Kurswert einer Aktie unter den Bedingungen eines informationseffizienten Kapitalmarkts gebildet habe (vgl. BFH v. 21.9.2011 – I R 89/10, BStBl. II 2014, 612; BFH v. 21.9.2011 – I R 7/11, BStBl. II 2014, 616, für bestimmte Investmentfonds).

## 506 b) Bewertung bei niedrigerem Teilwert von Umlaufgütern

Die WG des UV werden idR für den alsbaldigen Verkauf oder Verbrauch gehalten; sie sind dem Geschäftsbetrieb nicht auf Dauer zu dienen bestimmt (vgl. BFH v. 10.8.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58; BFH v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267).

**Partieller oder vollständiger Betriebsvermögensvergleich:** Auch bei WG des UV ist zu unterscheiden, welcher BV-Vergleich in der stl. Gewinnermittlung vorliegt.

- ▶ *Partieller Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1:* Ein niedrigerer Teilwert eines WG des UV kann ebenfalls nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung angesetzt werden. Eine teilweise Wahlrechtsausübung beinhaltet auch hier die Möglichkeit des Zwischenwertansatzes.
- ▶ *Vollständiger Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 und § 5:* Für Umlaufgüter ist stl. trotz des handelsrechtl. strengen Niederstwertprinzips nach § 253 Abs. 4 HGB (vgl. *Brösel/Olbrich in Küting/Weber*, HdR, § 253 HGB Rz. 621 ff. [10/2010]) eine Teilwertabschreibung nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 nur aufgrund ei-

ner voraussichtlich dauernden Wertminderung zulässig. Wenn die Wertminderung für WG des UV bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz oder dem vorangegangenen Verkaufs- oder Verbrauchszeitpunkt anhält, ist nach Ansicht der FinVerw. (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 16 ff.) die Wertminderung als voraussichtlich dauernd anzusehen, wobei werterhellende Erkenntnisse nach dem Bilanzstichtag in die Beurteilung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung der WG zum Bilanzstichtag einzubeziehen, nachträgliche, mithin wertbegründende Tatsachen jedoch nicht zu berücksichtigen sind (vgl. BFH v. 21.9.2011 – I R 89/10, BStBl. II 2014, 612).

### 3. Bewertung bei höherem Teilwert (Abs. 1 Nr. 2 Satz 3)

507

Andere als die in Nr. 1 bezeichneten WG des Betriebs (nicht abnutzbare WG des AV und Umlaufgüter), die bereits am Schluss des vorangegangenen Wj. zum AV oder UV des Stpfl. gehört haben, sind in den folgenden Wj. gem. Satz 1 mit AHK oder dem an deren Stelle tretenden Wert (s. Anm. 500, 501), vermindert um Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen, es sei denn, der Stpfl. weist nach, dass ein niedrigerer Teilwert nach Satz 2 (s. Anm. 505) angesetzt werden kann. Das frühere stl. Wahlrecht (vgl. *Niemann*, 2002, IFSt Heft 368, 11 ff.), einen niedrigeren Teilwert trotz Werterholung beizubehalten, ist seit dem StEntlG 1999/2000/2002 (v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) zugunsten eines stl. Wertaufholungsgebots (s. Anm. 470 ff.) aufgegeben worden.

Einstweilen frei.

508–509

## 4. Wichtige Anwendungsfälle zu Abs. 1 Nr. 2

### a) Bewertung von Grund und Boden

**Schrifttum:** *Kahle/Heinstein*, Ansatz von Grundstücken in der Steuerbilanz, DStZ 2006, 825; *Kütting/Trappmann/Keßler*, Die Eignung von Bodenrichtwerten zur Ausfüllung der bilanziellen Bewertungsmaßstäbe bei Grundstücken nach HGB und den IFRS, DB 2006, 1853; *Hoffmann*, Erschütterte Grundlagen der steuerlichen Bilanzierung durch den Kiesgrubenbeschluss des Großen BFH-Senats, DStR 2007, 1783; *Kahle/Heinstein*, Die Bewertung von Grundstücken in der Steuerbilanz, DStZ 2007, 93, 141; *Kanzler*, Kies im Einkünfte dualismus – Der Große Senat des BFH zur Einlage eines Bodenschatzes, DStR 2007, 1101; *U. Prinz*, Der neue „Kiesgruben-Beschluss“ des Großen Senats – ein Steuerstreit mit „Zündstoff“, StuB 2007, 428; *Paus*, Die steuerliche Behandlung von Bodenschätzen – Offene Fragen und Gestaltungsmöglichkeiten, DStZ 2007, 523; *Weber-Grellet*, Die Einlage eines Kiesvorkommens, FR 2007, 515; *Wichmann*, Gesetzesauslegung durch den Bundesfinanzhof und der Bodenschatz Kiesvorkommen, Stbg 2008, 62; *Schumann*, Die steuerbilanzielle Behandlung von Grundstücken – Ansatz und Bewertung der Wirtschaftsgüter einer Immobilie im Grundvermögen, SteuStud. 2012, 644; *Cremer*, Aktivierung und Abschreibung von Grundstücks- und Gebäudeteilen, BBK 2018, 1088.

### aa) Bewertungsgegenstand Grund und Boden

510

Grund und Boden ist stl. ein engerer Begriff im Vergleich zum bürgerlich-rechtl. Begriff des Grundstücks, das sachenrechtl. mit dem Gebäude eine Einheit bildet (vgl. BFH v. 16.7.1968 – GrS 7/67, BStBl. II 1969, 108). Ein Grundstück iSd. § 94 BGB kann stl. aus mehreren WG bestehen, nämlich aus dem Grund und Boden ei-

nerseits und dem aufstehenden Gebäude oder besonderen Anlagen auf oder im Grund und Boden. Ein Gebäude ist nach § 94 BGB eine fest verbundene Sache und wesentlicher Bestandteil des Grundstücks (vgl. *Ellenberger* in *Palandt*, BGB, 79. Aufl. 2020, § 94 BGB Rz. 2 ff.; *Dörner* in *Schulze/Dörner/Ebert ua.*, 10. Aufl. 2019, § 94 BGB Rz. 4 ff.), jedoch umfasst der Begriff des Grund und Bodens nur den „nackten“ Grund und Boden

(vgl. H 6b.1 EStH „Grund und Boden“; BFH v. 14.3.1961 – I 17/60 S, BStBl. III 1961, 398, zur Abgrenzung von beweglichen WG des AV und von Umlaufgütern; BFH v. 24.8.1989 – IV R 38/88, BStBl. II 1989, 1016, zu § 6b bei Veräußerung eines Thermalwasserbezugsrechts; BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878, kein selbständiges WG Auffüllrecht Klärschlamm; BFH v. 30.9.2010 – IV R 28/08, BStBl. II 2011, 406, kein selbständiges WG Ackerprämienberechtigung; Nds. FG v. 30.10.2013 – 3 K 487/12, EFG 2014, 126, Az. BFH – IV R 41/13, zu § 6c bei der Übertragung von Nutzungsrechten zur Errichtung eines Windparks; s. zur Abgrenzung der AHK von Gebäuden gegenüber dem Grund und Boden auch Anm. 303).

Grund und Boden wird als materielles WG angesehen, obwohl sich hier die körperliche Substanz (nach unten) nicht klar abgrenzen lässt (vgl. *Paus*, DStZ 2007, 523). Es teilt hinsichtlich der Zuordnung zum BV ggf. anteilig das Schicksal des Gebäudes (s. mwN § 5 Anm. 608; vgl. zu Ansatzfragen *Kahle/Heinstein*, DStZ 2006, 825 [827 f.]). Der Grund und Boden beinhaltet auch den nicht bilanzierungsfähigen Luftraum darüber (vgl. *Adrian* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 3407) sowie grds. den Bodenuntergrund auch mit den Bodenschätzen, die sich darin befinden,

vgl. BFH v. 16.7.1968 – GrS 7/67, BStBl. II 1969, 108; BFH v. 11.3.1976 – IV B 62/75, BStBl. II 1976, 535, Speicher in Salzstöcken; einschränkend BFH v. 18.8.1977 – VIII R 7/74, BStBl. II 1977, 796, Dienstbarkeit für U-Bahnbau; BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 647; BFH v. 7.12.1989 – IV R 1/88, BStBl. II 1990, 317; BFH v. 4.9.1997 – IV R 88/96, BStBl. II 1998, 657; BFH v. 13.7.2006 – IV R 51/05, BFH/NV 2006, 2064; BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, zu verwertende Bodenschätze uU selbständige WG; BFH v. 22.8.2007 – III R 8/98, BFH/NV 2008, 33; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449; Nds. FG v. 22.1.2014 – 3 K 314/13, EFG 2014, 900, Az. BFH IV R 15/14, alle zu Kiesvorkommen; str. insbes. bei Einlage des WG vgl. *Hoffmann*, DStR 2007, 1783 (Entgegnung *Weber-Grellet*, 1788); *U. Prinz*, StuB 2007, 428; *Kanzler*, DStR 2007, 1101; *Weber-Grellet*, FR 2007, 515; *Wichmann*, Stbg 2008, 62; *Paus*, DStZ 2007, 523 (528 f.), mit Gestaltungshinweisen.

Bodenschätze gehören zum Grund und Boden, bevor sie zur nachhaltigen Nutzung in den Verkehr gebracht werden, wenn mit der Aufschließung noch nicht begonnen oder mit einer alsbaldigen Aufschließung noch nicht zu rechnen ist (vgl. *Schubert/Andrejewski* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 219); selbständige, neben dem Grund und Boden bestehende WG sind Bodenschätze erst, sobald diese Voraussetzungen vorliegen (vgl. BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878; BFH v. 15.6.2005 – IV B 139/03, BFH/NV 2005, 1991, abl. bei Abfallverwertung von Erdarbeiten im Straßenbau; vgl. *Adrian* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 3407). Reserveflächen, Brach- oder Ödland, Wiesen und Äcker sind als unbebaute Grundstücke (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 266 HGB, Rz. 38; BFH v. 16.2.1984 – IV R 229/81, BStBl. II 1984, 424, zu Grasland) mithin stl. idR Grund und Boden (abl. BFH v. 15.10.1965 – VI 181/65 U, BStBl. III 1966, 12, bei Grünanlagen). Grundstückseinrichtungen, wie Straßen, Ufereinfassungen oder Dämme, die keine Betriebsvorrichtungen sind, stellen Bestandteile des Grundstücks dar (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 266 HGB, Rz. 43; *Nord-*

*meyer/Göbel* in Beck-HdR, B 212 Rz. 21 [3/2011]; aA *Dusemond/Heusinger-Langel/W. Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 266 Rz. 26 [12/2010], technische Anlagen, wenn Nutzungszusammenhang mit betrieblicher Leistungserstellung).

### bb) Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Grund und Boden

511

Zu den AK (vgl. BFH v. 5.3.2002 – IV B 22/01, BStBl. II 2002, 690, wegen BV-Zuordnung) gehören der Kaufpreis als Entgelt unter Berücksichtigung dinglicher Lasten wie zB Hypotheken, Grundschulden, Rentenschulden, die beim entgeltlichen Erwerb begründet werden (vgl. *Kahle/Heinstein*, DStZ 2007, 93 [94]), und ANK. Anschaffungskosten des Grund und Bodens können auch Anliegerbeiträge sein, wenn dadurch eine Werterhöhung (vgl. BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369, bei schon erschlossenem Grundstück) des Grund und Bodens unabhängig von der Bebauung eintritt und wenn die Beiträge in einem Bezug zum Grundstück stehen. Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Anschaffung eines WG sind Voraussetzung für nachträgliche AK, während nachträgliche HK einen bereits abgeschlossenen ursprüngliche Zurechnungsvorgang voraussetzen.

Nachträgliche AK sind zB Aufwendungen für Baumaßnahmen öffentlicher Straßen und Kanalisationen, die erste Erschließung (dazu *Schindler in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 41 ff.) und Straßenanlieger- und Hausanschlusskosten (s. H 6.4 „Anschaffungskosten des Grund und Bodens“ und „Erstmalige Beiträge, Ersetzung, Modernisierung“ EstH), die ausschließlich grundstücksbezogen sind (vgl. BFH v. 18.9.1964 – VI 100/63 S, BStBl. III 1965, 85, Anliegerbeiträge; BFH v. 2.4.1984 – IV R 137/80, BStBl. II 1984, 489, Errichtung einer Fußgängerzone; BFH v. 27.9.1991 – III R 76/89, BFH/NV 1992, 488, Investitionszulage; BFH v. 14.3.1989 – IX R 138/88, BFH/NV 1989, 633; BFH v. 3.7.1997 – III R 114/95, BStBl. II 1997, 811, Änderung einer Erschließungsberechnung; BFH v. 11.12.2003 – IV R 40/02, BStBl. II 2004, 282, Weidelanderschließung; BFH v. 20.7.2010 – IX R 4/10, BStBl. II 2011, 35, Zufahrtsbaulast bei zweitem Grundstückszugang).

Beim Erwerb eines bebauten Grundstücks mit Abbruchs- und Neuerrichtungsabsicht sind die Abbruchkosten idR nicht ohne Weiteres als AK dem Grund und Boden (vgl. FG Brandenb. v. 12.11.2002 – 3 K 192/01, EFG 2003, 439, rkr., Restwert und Abbruchkosten eines in Abbruchsabsicht erworbenen wirtschaftlich verbrauchten Gebäudes als AK des Grund und Bodens) zuzuordnen, sondern vielmehr Gebäude-HK (vgl. BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620, bei engem wirtschaftlichem Zusammenhang; best. BFH v. 15.11.1978 – I R 2/76, BStBl. II 1979, 299).

Anschaffungskosten des Grund und Bodens können als ANK auch schon vor dessen Erwerb und vor Übergang von Nutzen und Lasten anfallen, wie etwa Notarkosten oder Gerichtsgebühren für die Eintragung einer Auflassungsvormerkung (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB, Rz. 11), mit späterer Aufteilung (zur Übersicht von Aufteilungsgrundsätzen vgl. *Cremer*, BBK 2018, 1088 [1091]) auf die verschiedenen WG des Grundstücks.

### cc) Teilwert von Grund und Boden

512

Auch bei der Ermittlung des Teilwerts bilden Grund und Boden einerseits und die Gebäude andererseits keine Einheit (vgl. BFH v. 16.7.1968 – GrS 7/67, BStBl. II 1969, 108).

Die AK des Grund und Bodens bilden handelsrechtl. und stl. die Wertobergrenze, sodass der beizulegende Wert als handelsrechtl. Hilfsmaßstab nur angewendet wird, wenn er im Vergleich zum Buchwert niedriger ist (vgl. *Küting/Trappmann/Kessler*, DB 2006, 1853 [1857], Bodenrichtwerte als zu modifizierende Vereinfachungen). Auch stl. ist der Bewertungsmaßstab Teilwert anstelle der AK (s. Anm. 511) bei der Bewertung von Grund und Boden (s. Anm. 505) nur im Falle eines gegenüber AK voraussichtlich dauernd niedrigeren Werts heranzuziehen. Bei der Prognose der voraussichtlichen Dauer der Wertminderung kann der maßgebliche Zeitraum nicht generell bestimmt werden, sondern richtet sich nach den Prognosemöglichkeiten zum Bilanzstichtag unter Berücksichtigung des für die Wertminderung auslösenden Moments (vgl. BFH v. 8.9.1994 – IV R 16/94, BStBl. II 1995, 309, zu ansiedlungspolitisch bedingten Vorzugspreisen für andere Grundstücke einer Gemeinde; BFH v. 29.7.2014 – I B 188/13, BFH/NV 2014, 1742; ebenso BFH v. 21.9.2016 – X R 58/14, BFH/NV 2017, 275).

Ein überteuerter Erwerb zu einem Überpreis rechtfertigt für sich allein keine Teilwertabschreibung auf den niedrigeren Vergleichswert, der Überpreis partizipiert aber an einer aus anderen Gründen gerechtfertigten Teilwertabschreibung in dem Verhältnis, das dem nach der Anschaffung inzwischen gesunkenen Vergleichswert entspricht (vgl. BFH v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294; BFH v. 23.7.2010 – IV B 12/09, BFH/NV 2010, 2063).

513–514 Einstweilen frei.

## b) Bewertung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

**Schrifttum:** *Küting/Kessler*, Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen unter besonderer Berücksichtigung der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, GmbHR 1995, 345; *Hoffmann*, Die Einlagen in Kapitalgesellschaften als Bilanzierungsproblem beim Einlegenden, BB 1996, Beil. 16; *Ammelung/Pletschacher/Jarothe*, Die Teilwertabschreibung auf GmbH-Beteiligungen, GmbHR 1997, 97; *Vofßkuhl/Lübker*, Teilwertabschreibung auf Beteiligungen insbesondere im Hinblick auf die Wirtschaftskrise in Asien, DB 1998, 1577; *Groh*, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Imparitätsprinzip und Teilwertabschreibung, DB 1999, 978; *Niemann*, Zum geplanten Gebot der steuerrechtlichen Wertaufholung früherer Teilwertabschreibungen, IFSt Heft 368, Bonn 1999; *Rödter*, Wertaufholungsgebot betreffend Beteiligungen und Umstrukturierung, DStR 1999, 1019; *Hoffmann*, Steuersenkungsgesetz: Die Bilanzierung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, DB 2000, 1931; *Strahl*, Teilwertabschreibung und Wertaufholung, KÖSDI 2000, 12371; *Hoffmann*, Die Beteiligung an Kapitalgesellschaften als Wirtschaftsgut sui generis, in *Hommelhoff/Zätzsch/Erle* (Hrsg.), FS Welf Müller, München 2001, 631; *Milatz/Ehlers*, Wertpapierhandel und Beteiligungshandel – ein Gegensatz?, DB 2002, 2291; *Fey/Mujkanovic*, Außerplanmäßige Abschreibungen auf das Finanzanlagevermögen, WPG 2003, 212; *Roser*, Steuerliche Anerkennung von Anlaufverlusten, EStB 2003, 312; *Groh*, Verluste in der stillen Gesellschaft, DB 2004, 668; *Hoffmann*, „Negative“ Teilwertabschreibung auf Gesellschafter-Verbindlichkeiten?, GmbH-StB 2004, 190; *Küting*, Die Abgrenzung von vorübergehenden und dauernden Wertminderungen im nicht-abnutzbaren Anlagevermögen (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB), DB 2005, 1121; *Winden/Herzogenrath*, Die Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung und ihre Anwendbarkeit auf Kursverluste bei börsennotierten Wertpapieren, FR 2005, 878; *Engler*, Kosten einer Due Diligence Aufwand oder aktivierungspflichtige Anschaffungskosten?, BB 2006, 747; *Grote*, Tax Due Diligence beim Unternehmenskauf, BBV 2006, 256; *Schön*, Teilwertabschreibungen auf börsennotierte Wertpapiere, in *P. Kirchhoff/K. Schmidt/W. Schön/K. Vogel* (Hrsg.), FS Arndt Raupach, Köln 2006, 299; *Adolf*, Gutachtenkosten im Zusammenhang mit der Anschaffung von GmbH-Geschäftsanteilen – Anschaffungsnebenkosten oder Werbungskosten?, BB 2007, 1537; *Berens/*



*Strauch/Menke*, Grundsätze ordnungsmäßiger Due Diligence, in *Kirsch/Thiele* (Hrsg.), FS Jörg Baetge, Düsseldorf 2007, 811; *Gelhausen*, Bilanzierung zur Einziehung erworbener Aktien und Kapitalschutz, in *Kirsch/Thiele* (Hrsg.), FS Jörg Baetge, Düsseldorf 2007, 189; *Kanzler*, Gutachtenkosten im Zusammenhang mit der Anschaffung von GmbH-Geschäftsanteilen, FR 2007, 1183; *U. Prinz*, BFH schafft Klarheit für bilanzsteuerliches Wertaufholungsgebot bei Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, StuB 2007, 664; *Rätke*, Teilwertabschreibung auf Aktien im Anlagevermögen, StuB 2007, 131; *Heger*, Voraussichtlich dauernde Wertminderung, Ubg 2008, 68; *Hoffmann*, Voraussichtlich dauerhafte Wertminderung bei börsennotierten Aktien (Anm. zum BFH-Urteil vom 26.9.2007 – I R 58/06), DB 2008, 260; *Kütting/Reuter*, Bilanzierung eigener Anteile nach BilMoG-RegE, StuB 2008, 495; *Lohmann/von Goldacker/Achatz*, Nebenkosten der Akquisition einer deutschen Kapitalgesellschaft – hauptsächlich steuerliche Betriebsausgaben!, BB 2008, 1592; *Patek*, Die Beurteilung der voraussichtlichen Dauerhaftigkeit von Wertminderungen börsennotierter Aktien des Finanzanlagevermögens, FR 2008, 689; *Petersen/Zwirner*, Unternehmensbegriff, Unternehmenseigenschaft und Unternehmensformen, DB 2008, 481; *Ruhnke*, Rechnungslegung nach IFRS und HGB, Stuttgart, 2. Aufl. 2008; *Schlotter*, Voraussichtlich dauernde Wertminderung nach dem Urteil des BFH zur Teilwertabschreibung auf Aktien vom 26.9.2007, BB 2008, 546; *Schwarz*, Zweifelsfragen bei der Einlage von Kapitalgesellschaften in Kapitalgesellschaften, insbesondere Wertaufholungsproblematik, FR 2008, 548; *Peter/Graser*, Zu kurz gegriffen: Due Diligence-Kosten als Anschaffungsnebenkosten beim Beteiligungserwerb, DStR 2009, 2032; *Buchholz*, Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS, München, 6. Aufl. 2010; *Geberth/Blasius*, § 5 Abs. 1 EStG – Neukonturierung des Maßgeblichkeitsprinzips, FR 2010, 408; *Henrichs*, Neue Herausforderungen für den Mittelstand im BilMoG, GmbHHR 2010, 17; *Kußmaul/Huwer*, Die Widerspruchslosigkeit der bilanziellen Differenzierung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen – Ein Widerspruch?, DStR 2010, 2471; *Peter/Henninger-Osgood*, Wertaufholung nach vorheriger Teilwertabschreibung im Zusammenhang mit einer Einbringung in eine Kapitalgesellschaft, StuB 2010, 348; *U. Prinz*, Neue BFH-Judikate zur Wertaufholung bei Kapitalgesellschaften, StuB 2010, 43; *Pyszka*, Steuerliche Abzugsfähigkeit von vergeblichen Aufwendungen für einen Beteiligungserwerb, DStR 2010, 1322; *Pyszka*, Abzugsfähigkeit von Aufwendungen der Muttergesellschaft für den Unternehmenskauf durch eine nachgeordnete Konzerngesellschaft, DStR 2010, 1468; *Seer/Krumm*, Die unternehmerische Kapitalgesellschaftsbeteiligung, in *Kessler/Förster/Watrin* (Hrsg.), FS Norbert Herzog, Köln 2010, 45; *Kaminski/Strunk*, Gutachtenkosten bei der Anschaffung von Anteilen an Kapitalgesellschaften – Eine Diskussion ohne Ende?, Stbg 2011, 63; *Ditz/Tcherveniachki*, Behandlung von Akquisitionsaufwendungen im Rahmen des unmittelbaren und mittelbaren Erwerbs von Beteiligungen, DB 2011, 2676; *Happe*, Die steuerliche (Teilwert-)Abschreibung auf Anteile im Betriebsvermögen, SteuK 2012, 347; *Hehn/Ulrich*, Due Diligence und ihre potentiellen Auswirkungen auf den Unternehmenskauf, GmbHHR 2012, R263; *Merbecks*, Tax Due Diligence als Instrument für das Controlling von M & A-Transaktionen, BB 2012, 2423; *Ditz/Tcherveniachki*, Keine Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG idF 2002 auf vergebliche Due Diligence-Kosten, DB 2013, 1634; *Hoffmann*, Anschaffungsnebenkosten auf Beteiligungen, PiR 2013, 169; *Hoffmann*, Verglebliche Due Diligence, StuB 2013, 517; *Ott*, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in der BFH-Rechtsprechung, StuB 2013, 785; *Pilhofer/Lessel*, Bilanzierung von Beteiligungen im Jahresabschluss im Lichte jüngster Rechtsprechung – Erfassung von Beteiligungserträgen, Kosten einer Due Diligence, außerplanmäßige Abschreibungen, StuB 2013, 11; *Starke/Günther*, Teilwertabschreibungen auf strategische Beteiligungen an börsennotierten Unternehmen, Ubg 2013, 93; *Adrian/Helios*, Teilwertabschreibung, voraussichtlich dauernde Wertminderung und Wertaufholung – Anmerkungen zum Entwurf eines BMF-Schreibens vom 17.1.2014, DStR 2014, 721; *Bitz ua.*, Der Jahresabschluss, München, 6. Aufl. 2014; *Kahle/Hiller*, Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, IFSt Heft 495, Berlin 2014; *Kahle/Hiller*, Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, DB 2014, 500; *U. Prinz*, BMF-Schreiben vom 16.7.2014 zur Teilwertabschreibung wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung, DB 2014, 1825; *Rätke*, Teilwertabschreibung, voraussichtlich dauernde Wertminderung und Wertaufholungsgebot, BBK 2014, 849; *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, Stuttgart, 7. Aufl. 2015; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, München, 5. Aufl. 2015; *Farwick*, Kosten einer Due Diligence bei Erwerb einer

Kapitalgesellschaft – Anschaffungsnebenkosten oder betrieblicher Aufwand?, BC 2016, 165; Goy, Erfassung von Anschaffungskosten vor dem Erwerbszeitpunkt, BBK 2016, 270; Etti-nger, Interne Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen Ubg 2017, 41; Meyering/Brodersen/Gröne, Außerplanmäßige Abschreibung im Steuerrecht: Alter Wein in neuen Schläuchen – Darstellung und Analyse des BMF-Schreibens v. 2.9.2016, DStR 2017, 1175; Federmann/Müller, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, Berlin, 13. Aufl. 2018; Heno, Jahresabschluss nach Handelsrecht, Steuerrecht und internationalen Standards (IFRS), Berlin, 9. Aufl. 2018; Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, Stuttgart, 5. Aufl. 2018; U. Prinz/Ludwig, Due Diligence-Aufwand bei geplanten Akquisitionsmaßnahmen – Zweifelhafte Aktivierungspflicht, DB 2018, 213; Prinz/Kanzler (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, Herne, 3. Aufl. 2018; Scheffler, Besteuerung von Unternehmen Bd. II: Steuerbilanz, Heidelberg, 9. Aufl. 2018; Scheifele, Transaktionskosten im Steuerrecht, Ubg 2018, 129; Weber-Grellet, Bilanzsteuerrecht, Münster, 17. Aufl. 2019; Wiedmann/Böcking/Gros, Bilanzrecht, München, 4. Aufl. 2019.

## aa) Bewertungsgegenstand bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

### 515 (1) Begriff der Beteiligungen

**Einordnung der Beteiligungen:** Beteiligungen sind als nicht abnutzbare WG in der Klammeraufzählung des Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 exemplarisch neben Grund und Boden und UV aufgeführt. Beteiligungen repräsentieren ökonomisch einen Vermögenswert, der als derivatives Produkt aus anderen Vermögenswerten der Beteiligungsgesellschaft abgeleitet ist (vgl. Hoffmann, FS W. Müller, 2001, 631; Dräger/Dorn/Hoffmann in LBP, § 6 Rz. 676f. [1/2019], theoretisch unendliche Beteiligungskette). Von Beteiligungen an KapGes. sind aufgrund fehlender Abnutzbarkeit finanzieller WG keine AfA zulässig (vgl. BFH v. 3.10.1985 – IV R 144/84, BStBl. II 1986, 142; Reddig in Kirchhof, 19. Aufl. 2020, § 5 Rz. 237, „Beteiligungen an Kapitalgesellschaften“). Die fortgeführten AK der Beteiligung entsprechen den historischen AK, sofern sie sich nicht inzwischen durch Einlagen erhöht oder durch Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (s. dazu näher Anm. 542) vermindert haben.

Nach Gliederung der HBil. lassen sich Anteile und Aktien den Beteiligungen oder den Wertpapieren des AV zuordnen (vgl. BFH v. 16.3.1989 – IV R 133/86, BStBl. II 1989, 737). Beteiligungen iSv. § 271 HGB unterfallen handelsrechtl. nach § 266 Abs. 2 HGB den Finanzanlagen und sind uE stl. finanzielle WG

vgl. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 91; Frotscher in Frotscher/Geurts, § 5 EStG Rz. 169 (3/2019); Winnefeld, Bilanz-Hdb., 5. Aufl. 2015, Rz. D 440 ff.; Scheffler, Besteuerung von Unternehmen Bd. II: Steuerbilanz, 9. Aufl. 2018, 110; Weber-Grellet in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 112, 171; Meurer in Lademann, § 6 Rz. 523 (8/2018); für WG materieller Art BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508; Wolfgang in KSM, § 5 Rz. C 69 (2/1998); Krumm in Blümich, § 5 Rz. 531 (3/2018); Reddig in Kirchhof, 19. Aufl. 2020, § 5 Rz. 80.

Der Ausweis der Beteiligung als „Anteile an verbundenen Unternehmen“ hat handelsrechtl. Vorrang (vgl. Scheffler in Beck-HdR, B 213 Rz. 187 [4/2018]), wenn die Voraussetzungen für verbundene Unternehmen nach §§ 290 iVm. 271 Abs. 2 HGB beim Beteiligungsunternehmen vorliegen. Beide Positionen stellen stl. in Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 genannte Beteiligungen dar (vgl. Dräger/Dorn/Hoffmann in LBP, § 6 Rz. 671 [1/2019]).

Auch der Verzicht auf ein explizites Benennen der Beteiligungsvoraussetzung in § 290 HGB durch das BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) ändert die

Einordnung dieser Posten nicht (zur einheitlichen Begrifflichkeit s. von Keitz in Baetzel/Kirsch/Thiele, § 271 HGB Rz. 3 [8/2016]); einschränkend bei verbundenen Unternehmen ohne Beteiligungsverhältnis Grottel/Kreher in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 271 HGB Rz. 3).

**Ableitung des Beteiligungsbegriffs:** Beteiligungen sind handelsbilanzielle Vermögensgegenstände und stl. WG (zur grundsätzlichen Identität beider Begriffe vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632). Der Beteiligungsbegriff wird stl. nicht definiert, sondern muss handelsrechtl. abgeleitet werden (vgl. BFH v. 14.2.1973 – I R 76/71, BStBl. II 1973, 397; BFH v. 20.12.1995 – VIII B 83/95, BFH/NV 1996, 468, mwN). Nach § 271 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Beteiligungen Anteile an anderen Unternehmen, die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Anteile müssen einem Geschäftsbetrieb dienen, sodass der Beteiligungsbegriff normspezifisch nicht aus § 17 heranzuziehen ist (vgl. BFH v. 10.10.1978 – VIII R 126/75, BStBl. II 1979, 77; s. mwN Anm. 530). Trotz Verortung unter den ergänzenden Vorschriften für KapGes. gilt diese Norm für alle Kaufleute (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 271 HGB Rz. 3). Die Rechtsform des Beteiligungsunternehmens ist grds. unerheblich (vgl. Morck/Drüen in Koller/Kindler/Roth/Drüen, 9. Aufl. 2019, § 271 HGB Rz. 2f.). Das gilt handelsrechtl. auch für Beteiligungen an PersGes. (vgl. Hoffmann, FS W. Müller, 2001, 632). Als Beteiligungen kommen handelsrechtl. damit GmbH-Geschäftsanteile, Aktien, aber auch andere Anteilsrechte, die wirtschaftlich eine Teilhabe am Vermögen eines anderen Unternehmens zum Gegenstand haben, wie Anteile an OHG, KG und Gesamthandsanteile bei GbR sowie uU stille Beteiligungen (s. Anm. 555), in Betracht (vgl. Grottel/Kreher in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 271 HGB Rz. 15); zu stl. Besonderheiten bei Beteiligungen an PersGes. s. Anm. 518 und 550.

Steuerlich ist die Gesamtheit der gesellschaftsrechtl. Kapitalanteile an einer KapGes. und vergleichbarer gesellschaftsähnlicher Kapitalanlagen, wenn die Rechte dauernd beim Inhaber bleiben sollen, eine Beteiligung. Kapital muss anderen Unternehmen überlassen worden sein ohne eine betragsmäßig feste Rückzahlungsverpflichtung und dazu bestimmt sein, eine wirtschaftliche Verbindung etwa zur Sicherung von Bezugsquellen oder Vertriebswegen (vgl. Heno, Jahresabschluss nach Handelsrecht, Steuerrecht und internationalen Standards (IFRS), 9. Aufl. 2018, 280) zwischen Inhaber und Beteiligungsunternehmen zu bewirken sowie einen Einfluss auf das andere Unternehmen auszuüben, der über die Belange eines Kapitalanlegers hinausgeht (vgl. BFH v. 14.2.1973 – I R 76/71, BStBl. II 1973, 397; BFH v. 31.10.1978 – VIII R 124/74, BStBl. II 79, 108). Die Anteile müssen nicht zwingend mit dem Ziel der Einflussnahme auf die Geschäftsführung (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 271 HGB Rz. 18; Scheffler in Beck-HdR, B 213 Rz. 226 ff. [4/2018]; Grottel/Kreher in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 271 HGB Rz. 17), aber über Renditegründe hinaus zu unternehmerischen Zwecken gehalten werden. Eine Kapitalanlage mit dem ausschließlichen Ziel einer angemessenen Verzinsung reicht nicht aus (vgl. Merkt in Baumbach/Hopt, 39. Aufl. 2020, § 271 HGB Rz. 2 ff.; aA Bieg/Waschbusch in Küting/Weber, HdR, § 271 Rz. 14 ff. [11/2016], mögliche Gewinnbeteiligung ausreichend).

**Ableitung des Begriffs „Anteile an anderen Unternehmen“:** Beteiligungen setzen Anteile an anderen Unternehmen voraus. Anteile an anderen Unternehmen nach § 271 Abs. 1 Satz 1 HGB sind sowohl Anteile an KapGes. als auch Anteile an Pers-

Ges. Als Anteile gelten (vgl. *Küting/Kessler*, GmbHR 1995, 346) jene Mitgliedschaftsrechte, die Vermögensrechte (zB Teilhabe am Gewinn und Liquidationserlös, Bezugsrechte) und Verwaltungsrechte (zB Mitsprache-, Kontroll- und Informationsrechte) umfassen und damit ein wirtschaftliches Miteigentum verkörpern; eine stille Beteiligung gilt dann als Anteil, wenn im Innenverhältnis solche Mitverwaltungs- und Mitspracherechte eingeräumt werden (vgl. *Morck/Drüen* in *Koller/Kindler/Roth/Drüen*, 9. Aufl. 2019, § 271 HGB Rz. 3). Gläubigerrechte, zB bloße Forderungen, begründen keinen Anteil (vgl. *Hüffer/Koch*, Aktiengesetz, 13. Aufl. 2018, § 11 AktG Rz. 5; *Heider* in *MüKo AktG*, Bd. 1, 5. Aufl. 2019, § 11 AktG Rz. 19 ff.). Nach §§ 271 Abs. 1 Satz 4 HGB iVm. 16 Abs. 2 und 4 AktG können Anteile direkt oder auch indirekt gehalten werden (vgl. *Böcking/Gros* in *Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn*, 4. Aufl. 2020, § 271 HGB Rz. 7) und müssen ausweislich § 271 Abs. 1 Satz 2 HGB nicht in Wertpapieren verbrieft sein.

Die Anteile stehen für wirtschaftliches Miteigentum an dem anderen Unternehmen (vgl. *Winnefeld*, Bilanz-Hdb., 5. Aufl. 2015, Rz. M 665). Unternehmen kann jede Wirtschaftseinheit sein, die abgrenzbar nach außen in Erscheinung tritt und eigenständige kaufmännische oder gewerbliche Ziele verfolgt (vgl. *Petersen/Zwirner*, DB 2008, 481 [483 f.], zum Unternehmensbegriff im Rechnungslegungskontext; *Hachmeister/Glaser*, in HdJ, Abt. II/4 Rz. 19 ff. [11/2015]; Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 271 HGB Rz. 5). Danach scheiden uE als Rechtsform des anderen Unternehmens Einzelkaufleute aus (aA wohl *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 271 HGB Rz. 13; vgl. zum umgekehrten Fall BFH v. 15.1.2019 – X R 34/17, BFH/NV 2019, 530, wenn die Beteiligung an einer KapGes. zum BV eines Einzelgewerbetreibenden gehört). Ebenfalls Joint Ventures, Investmentfonds oder Bruchteilsgemeinschaften fehlt es idR an der Unternehmenseigenschaft (vgl. *Grottel/Kreher* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 271 HGB Rz. 12). Sowohl der Träger der Beteiligung als auch die Wirtschaftseinheit, an der die Beteiligung besteht, müssen Unternehmen sein (vgl. *Reiner* in *MüKo HGB*, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 271 HGB Rz. 5).

## 516 (2) Beteiligungsvermutung

In § 271 Abs. 1 Satz 3 HGB ist bestimmt, dass im Zweifel Anteile an einer KapGes., die insgesamt 20 % des Nennkapitals dieser Gesellschaft überschreiten, als Beteiligung gelten (vgl. *Federmann/Müller*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 13. Aufl. 2018, 338 f.). Die Beteiligungsvermutung ist subsidiär gegenüber den Voraussetzungen in § 271 Abs. 1 Satz 1 HGB – auch Anteilsquoten von weniger als 20 % können unter den genannten Voraussetzungen zu einer Beteiligung qualifizieren – und sie ist, wenn die sonstigen Voraussetzungen fehlen, widerlegbar (vgl. auch BTDrucks. 10/317, 81). Eine bloß verbale Erklärung des Unternehmens ohne eindeutige Anhaltspunkte (vgl. *Böcking/Gros* in *Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn*, 4. Aufl. 2020, § 271 HGB Rz. 6) reicht zur Widerlegung der Beteiligungsvermutung nicht aus. Bei einer AG kann der Anlagezweck in einer reinen Kapitalanlage bestehen, bei einer GmbH ist die Beteiligungsvermutung aufgrund enger Personenbezogenheit von Anteilen und Einflussnahme auf die GmbH idR schwieriger zu widerlegen (vgl. *Böcking/Gros* in *Wiedmann/Böcking/Gros*, Bilanzrecht, 4. Aufl. 2019, § 271 HGB Rz. 7). Bei Widerlegung sind Anteile ohne Wertpapiercharakter (zB GmbH-Anteile) als sonstige Finanzanlagen (bei Daueranlageabsicht) oder sonst ggf. als UV (s. dazu Anm. 600 ff.) auszuweisen.

**(3) Abgrenzung zu Privatvermögen**

517

Beteiligungen können grds. BV (vgl. *Hoffmann*, DB 2000, 1934, zwei Typen estl. oder kstl. BV) oder PV sein (vgl. BFH v. 20.4.2005 – X R 2/03, BStBl. II 2005, 694). Die Beteiligung kann durch Widmung auch dem gewillkürten BV zugeordnet werden (dazu *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9 Rz. 215 f., einschränkend hinsichtlich Funktion; vgl. Plädoyer für unternehmerische KapGes.-Beteiligung *Seer/Krumm*, FS Herzig, 2010, 47), aber als wirtschaftliche Einheit nicht in BV und PV aufgeteilt werden. Zumal der Wesentlichkeitsbegriff bei Beteiligungen in § 17 aufgegeben wurde, erscheint der Beteiligungsbegriff hier schon an sich problematisch, weil im PV uE kein eigener Geschäftsbetrieb existieren kann und weil Abs. 1 Nr. 2 nur die betriebliche Vermögenssphäre berührt (zum Wertpapier- und Beteiligungshandel s. BFH v. 25.7.2001 – X R 55/97, BStBl. II 2001, 809; BFH v. 20.12.2001 – X R 1/97, BStBl. II 2001, 706; BFH v. 30.7.2003 – X R 7/99, BStBl. II 2004, 408; vgl. *Milatz/Ehlers*, DB 2002, 2291; *Schuhmann*, StBp. 2005, 144).

Beteiligungen, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Stpfl. genutzt werden, zählen zum notwendigen BV (vgl. BFH v. 11.3.1976 – IV R 185/71, BStBl. II 1976, 380; BFH v. 22.1.1981 – IV R 107/77, BStBl. II 1981, 564). Nach der Rspr. (vgl. BFH 2.9.2008 – X R 32/05, BStBl. II 2009, 634; BFH v. 12.6.2013 – X R 2/10, BStBl. II 2013, 907, zur Betriebsaufspaltung) genügt es nicht, wenn mit der Beteiligungsgesellschaft lediglich Geschäftsbeziehungen unterhalten werden, wie sie üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen.

**(4) Abgrenzung nach Rechtsform der Gesellschaft**

518

Handelsrechtlich sind Beteiligungen an KapGes. und als Beteiligungen ebenfalls Anteile an PersGes. zu bilanzieren. Anteile an PersGes. erfüllen idR die Beteiligungsvoraussetzungen (vgl. *Bitz ua.*, Der Jahresabschluss, 6. Aufl. 2014, 157). Wengleich Beteiligungen an PersGes. handelsrechtl. Vermögensgegenstände sind (vgl. *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 141; *Federmann/Müller*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 13. Aufl. 2018, 518, keine eigenständige stl. Bedeutung), entfaltet Abs. 1 Nr. 2 stl. hierfür keine Wirkung (s. Anm. 518 und 550). Nach stRspr. ist Gegenstand der Anschaffung eines Mitunternehmeranteils an einer PersGes. – oder eines Bruchteils davon – stl. nicht der Anteil an der Gesellschaft, sondern die entsprechenden Anteile an den einzelnen WG

(vgl. stRspr. BFH v. 22.1.1981 – IV R 160/76, BStBl. II 1981, 427; BFH v. 19.2.1981 – IV R 41/78, BStBl. II 1981, 730; BFH v. 7.11.1985 – IV R 7/83, BStBl. II 1986, 176; BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224; BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831; BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 339; BFH v. 30.4.2003 – I R 102/01, BStBl. II 2004, 804; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261; BFH v. 26.7.2011 – X B 208/10, BFH/NV 2011, 1868; BFH v. 20.11.2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34),

seien sie materiell oder immateriell, bilanziert oder nicht bilanziert. PersGes. haben stl. aufgrund des Transparenzprinzips einen Sonderstatus mangels stl. WG-Eigenschaft des Vermögensgegenstands Mitunternehmeranteil

(vgl. *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 270, „Beteiligung an Personengesellschaft“; *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 219 [9/2018]; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 804 [10/

2018]; zur Teilrechtsfähigkeit der PersGes. vgl. *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 7. Aufl. 2015, 19 ff.),

sodass Abs. 1 Nr. 2 nur für Beteiligungen an KapGes. bzw. Anteile an KapGes. (s. Anm. 600 ff.) infrage kommt, deren WG-Eigenschaft wegen Geltung des Trennungsprinzips zu bejahen ist (vgl. aber weitergehend *Seer/Krumm*, FS Herzig, 2010, 47, Plädoyer für Transparenzprinzip abhängig vom unternehmerischen Engagement des Gesellschafters).

Inländische KapGes. sind insbes. Europäische Gesellschaft, AG, KGaA und GmbH (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG; zur Abgrenzung s. *Hummel* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 1 KStG Rz. 70 ff.). Ein Unterschied zu ausländ. Gesellschaften besteht bei struktureller Gleichheit grds. nicht (vgl. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 305 [4/2017]). Vielmehr ist zu der Frage, ob eine KapGes. vorliegt, ein Typenvergleich durchzuführen

(zu KapGes., die nach ausländ. Recht errichtet wurden, vgl. ; BFH v. 24.3.1992 – VIII R 51/89, BStBl. II 1992, 941; BFH v. 16.12.1992 – I R 32/92, BStBl. II 1993, 399 BFH v. 26.8.1993 – I R 44/92, BFH/NV 1994, 318; BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437; BFH v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263; BMF v. 19.3.2004 – IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, BStBl. I 2004, 411).

## 519 (5) Abgrenzung zu einzelnen Anteilen

Beteiligungen unterscheiden sich in rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht von Anteilen an KapGes. (vgl. BFH v. 25.7.2001 – X R 55/97, BStBl. II 2001, 809, zu GmbH-Gründung zwecks Ausstattung mit Güterfernverkehrsgenehmigungen). Sie setzen sich aus jenen einzelnen Anteilen (zur Bilanzierung sukzessiv erworbener Aktienpakete vgl. BFH v. 14.2.1973 – I R 76/71, BStBl. II 1973, 397; BFH v. 10.10.1978 – VIII R 126/75, BStBl. II 1979, 77) zusammen, welche bei Vorliegen einer Beteiligung ihre Selbständigkeit als WG verlieren

(vgl. BFH v. 14.2.1973 – I R 76/71, BStBl. II 1973, 397; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 290 ff.; *Meurer* in *Lademann*, § 6 Rz. 515, 550 [8/2018]; *Tonner* in *B/B*, § 5 Rz. 340 „Beteiligungen“ [11/2017]), da sie im BV regelmäßig als wirtschaftliche Einheit bewertet werden (vgl. BFH v. 20.12.1995 – VIII B 83/95, BFH/NV 1996, 468; zur Einzelbewertung als selbständige WG der durch Kapitalerhöhung geschaffenen neuen Anteile s. BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274).

Festzustellen ist hier eine mehrfache sich überlagernde WG-Eigenschaft von GmbH-Anteilen bzw. Beteiligungen, die einerseits einzeln, andererseits aber gemeinschaftlich als Beteiligung die Kriterien eines WG erfüllen sollen. Anteile an anderen Unternehmen, die nicht durch Herstellung einer dauernden Verbindung, sondern lediglich sonstwie (vgl. *Grottel/Kreher* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 271 HGB Rz. 16) dem eigenen Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt sind, zB nur zur Kapitalanlage dienende Anteile, sind idR nicht als Beteiligungen anzusehen (str., vgl. etwa *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 271 HGB Rz. 17 ff.; mwN *Bieg* in *Kütting/Weber*, HdR, § 271 Rz. 14 ff. [11/2010]). Bei der Frage, ob mehrere Anteile zu dem WG Beteiligung zusammengewachsen sind, ist zusätzlich zu prüfen, ob die Anteile Einflussnahmen (s. auch Anm. 516) ermöglichen, die uU wertbeeinflussend sind (vgl. BFH v. 16.3.1989 – IV R 133/86, BStBl. II 1989, 737; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 306 [4/2017]; s. zur Bewertung einzelner Anteile Anm. 600 ff.). Stellen Anteile eine Beteiligung dar, dürfen sie nicht mehr einzeln (oder mit einem Durchschnittswert) bewertet werden.

In der Folge des Vorliegens einer Beteiligung ist umgekehrt die spätere Einzelbewertung von Anteilen nicht ausgeschlossen, sobald diese nicht mehr dazu bestimmt sind, eine dauernde Verbindung zu der KapGes. herzustellen (vgl. BFH v. 10.8.2005 – VIII R 26/03, BStBl. II 2006, 22). Relevant ist die Abgrenzung von Beteiligungen gegenüber einzelnen Anteilen an KapGes. im Hinblick auf die Höhe des Teilwerts (vgl. *Fey/Mujkanovic*, WPg 2003, 212 [213], zur Prognose bei fehlender Markttransparenz), weil eine Beteiligung eine für den Betrieb größere Bedeutung haben kann als gewöhnliche Anteile an der gleichen KapGes. (s. näher Anm. 540 ff.).

#### (6) Abgrenzung nach Beteiligungszweck und -dauer

520

**Zweckbestimmung:** Für die Einordnung von Kapitalbeteiligungen ist auf die subjektive Absicht des Kaufmanns abzustellen, die sich nach objektiven und nach außen hin erkennbaren Merkmalen ergibt (vgl. Hess. FG v. 18.11.1999 – 4 K 6280/97, EFG 2000, 251, rkr.). Die Frage, ob und inwieweit von einer Bewertungseinheit im Sinne eines WG ausgegangen werden kann, ist nicht abstrakt und isoliert von einem betrieblichen Funktionszusammenhang zu beurteilen, sondern nach den konkreten betrieblichen Gegebenheiten, in die diese Bewertungseinheit eingebunden ist. Die Beteiligungsabsicht, mithin mehr als die Absicht der Kapitalanlage gegen angemessene Verzinsung (vgl. *von Keitz in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 271 HGB Rz. 24 [8/2016]; vgl. *Böcking/Gros in Wiedmann/Böcking/Gros*, Bilanzrecht, 4. Aufl. 2019, § 271 HGB Rz. 6), nicht aber die Beteiligungshöhe ist entscheidend (s. zur Beteiligungsvermutung Anm. 516). Abgrenzungskriterium zwischen AV und UV ist grds. die Zweckbestimmung der WG

(vgl. BFH v. 26.2.1987 – IV R 61/84, BFH/NV 1988, 24; BFH v. 2.2.1990 – III R 165/85, BStBl. II 1990, 706; BFH v. 10.8.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58; BFH v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267; BFH v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BStBl. II 2010, 799).

Dient Anteilsbesitz dem eigenen Geschäftsbetrieb, ohne eigens dafür bestimmt zu sein, ist eine Beteiligung uU nicht anzunehmen. Auch bei kurzfristiger Veräußerbarkeit ist die Absicht des Bilanzierenden maßgeblich, die Anteile zB längerfristig zu halten, es sei denn, bereits beim Anteilserwerb stehe fest, dass sie aus zwingenden Gründen nicht gehalten werden können (vgl. *Grottell/Kreher in Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 271 HGB Rz. 23). Die Zweckbestimmung zur Abgrenzung des AV vom UV ist nicht uneindeutig, weil zB auch Forderungen und Wertpapiere im UV dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb durch Erzielung von Erträgen zu dienen. In Folgejahren ist die Zweckbestimmung am jeweiligen Bilanzstichtag entscheidend (vgl. *Schindler in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 22), weil die Zweckbestimmung sich im Zeitablauf auch ändern kann (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 247 Rz. 117).

**Zeitelement:** Definitionsgemäß rechnen Beteiligungen zum AV nach § 247 Abs. 2 HGB (str. bei Vorratsgründungen, vgl. BFH v. 25.7.2001 – X R 55/97, BStBl. II 2001, 809), da sie bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (glA *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 804 [10/2018]; *Korn/Strahl in Korn*, § 6 Rz. 304 [4/2017]; *Kulosa in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 404; einschränkend *Schindler in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 132). Dabei ist das Zeitelement „dauernd“ von erheblicher Bedeutung. Dauernd ist nicht als absoluter Zeitbegriff iSv. „für alle Zeiten“ (vgl. BFH v. 5.2.1987 – IV R 105/84, BStBl. II 1987, 448; *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 247 HGB Rz. 107) zu verstehen (vgl. *Schubert/F. Huber in Beck-BilKomm.*,

12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 353, 356; *Schindler in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 22; *Kußmaul/Huwer*, DStR 2010, 2471 [2474], sondern es besagt, dass das WG nicht alsbald zum Verbrauch bzw. zur Veräußerung bestimmt ist (vgl. *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, 17. Aufl. 2019, 86). Werden Kapitalanteile zur alsbaldigen Veräußerung bestimmt, so fehlt es an der Absicht, sie nachhaltig zur Einflussnahme auf die KapGes. zu verwenden, sodass jene Anteile dann im UV ausgewiesen werden.

#### 521 (7) Abgrenzung zu Genossenschaftsanteilen

Eine Mitgliedschaft in einer eingetragenen Genossenschaft gilt nach § 271 Abs. 1 Satz 5 HGB handelsrechtl. ausdrücklich nicht als Beteiligung. Die Fiktion bezweckt, Kleinstanteile an einer Genossenschaft auszuschließen (vgl. *Winnefeld*, Bilanz-Hdb., 5. Aufl. 2015, Rz. M 667), um Beziehungen zu Genossenschaften – zB wegen Pflichtmitgliedschaften bei Kontoführung durch Genossenschaftsbanken – nicht wie Beteiligungsverhältnisse auszuweisen (vgl. BTDrucks. 10/4268, 106).

522–524 Einstweilen frei.

#### 525 bb) Teilweise Anwendung der Bewertungsmaßstäbe bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Überblick

**Anschaffungskosten:** Eine Beteiligung ist nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 grds. mit den AK (vgl. zu den Wertbegriffen *Henrichs in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9 Rz. 231 ff.) zu bewerten. Schon der gesellschaftsrechtl. Vorgang der erstmaligen Ausgabe von Kapitalanteilen einer neugegründeten KapGes. hat wirtschaftlich den Charakter einer Anschaffung in Form eines Leistungsaustausches von Anteilen gegen Einlagen (vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 210; aA *Hoffmann*, FS W. Müller, 2001, 631; *Dräger/Dorn/Hoffmann in LBP*, § 6 Rz. 680 [1/2019]; *Schubert/Gadek in Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 143). Die Anteile selbst werden weder durch spätere Aufwendungen noch durch Zuwendungen des Gesellschafters an die Gesellschaft in ihrer Substanz vermehrt, in ihrem Wesen verändert oder über ihren bisherigen Zustand hinaus erheblich verbessert (wie zB bei Aufwendungen auf Gebäude möglich); vielmehr werden sie allenfalls bei unverändertem Wesen in ihrem Wert erhöht. Auf die Substanzmehrung der KapGes. durch die Zuwendungen des Gesellschafters kommt es hinsichtlich der AK der Beteiligung uE nicht an, da nicht die Gesellschaft, sondern die Beteiligung zu bewerten ist. Die lex specialis des Abs. 6 Satz 2 zur verdeckten Einlage (s. Anm. 1725 ff.) bestätigt uE dieses Erg. Auch überhöhte AK sind anzusetzen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 18; sodann ggf. dauernde Wertminderung *Scheffler in Beck-HdR*, B 213 Rz. 17 [4/2018]; s. Anm. 542).

**Herstellungskosten:** Zum Begriff der HK s. Anm. 165 ff. und 225 ff.; er passt uE nicht auf Beteiligungen an KapGes. (str., s. näher Anm. 531).

**Teilwert:** Eine Beteiligung gehört, wie sich aus der Begriffsbestimmung ergibt (s. Anm. 515), zum AV. Zur Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert gelten daher bei einer Beteiligung an einer KapGes. die Regeln für AV. Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 11, bei Börsennotierung der Aktien Rz. 17 ff.) müssen Beteiligungen als Finanzanlagen nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB handels-



rechtl. außerplanmäßig auf den niedrigeren beizulegenden Wert abgeschrieben werden. Die Teilwertabschreibung bildet nach Ansicht der FinVerw. (vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 15) ein stl. autonom auszuübendes Bewertungswahlrecht iSv. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 (str.; s. dies abl. näher § 5 Anm. 280 ff., mwN).

Wegen des Wertaufholungsgebots (Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Nr. 1 Satz 4) muss ein niedrigerer Teilwert jährlich nachgewiesen werden (s. Anm. 542 und 543; zu Unterschieden zu § 253 Abs. 5 HGB vgl. *Störk/Taetzner* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 654). Liegt keine voraussichtlich dauernde Wertminderung der Beteiligung vor, kann stl. – entgegen dem handelsrechtl. geltenden Abschreibungswahlrecht aufgrund des gemilderten Niederstwertprinzips für Beteiligungen als Finanzanlagen nach § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB – ein niedrigerer Teilwert nicht angesetzt werden, und zwar im Umkehrschluss aus Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 (s. Anm. 542).

Einstweilen frei.

526–529

## cc) Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

### (1) Abgrenzung der Anschaffungskosten von Beteiligungen gegenüber Herstellungskosten

530

Bei Beteiligungen an KapGes. können AK durch Erwerb vorhandener Beteiligungen bzw. Anteile (s. Anm. 534) – entweder von den Gesellschaftern oder von der eigene Anteile veräußernden KapGes. selbst – abgeleitet werden und auch durch sonstige (Bar- und Sach-)Leistungen der Anteilseigner in das Vermögen der Gesellschaft (s. Anm. 535) entstehen.

**Hinweis:** Nachträgliche AK werden zT zugunsten der Anwendung des Bewertungsmaßstabs der HK in Frage gestellt (vgl. *Hoffmann* in DStJG 20 [1997], 141 (159 ff.); *Hoffmann*, FS W. Müller, 2001, 632 mwN; *Dräger/Dorn/Hoffmann* in LBP, § 6 Rz. 679 ff. [1/2019]; abl. *Kupsch*, StbJb. 1989/90, 93 [125]), denn zB bei Kapitalzuführungen werde kein vorhandenes WG „Beteiligung“ erworben, sondern ein solches erst hergestellt. Diese Abgrenzung zu AK ist vor dem Hintergrund der weiterführenden Abgrenzung zwischen HK und Erhaltungsaufwand zu sehen: Bejaht man die Relevanz von HK, kommt man bei Einzahlungen *à fonds perdu* etwa bei bilanzmäßigen Sanierungen der Beteiligungsgesellschaft eher zur Vermeidung von HK (zu werterhöhenden Maßnahmen bei Beteiligungen vgl. mwN *Werndl* in KSM, § 6 Rz. B 109 f. [4/2018]).

Der Bewertungsmaßstab der HK ist gegenüber dem Bewertungsmaßstab der AK im Hinblick auf Beteiligungen bzw. auf Anteilsrechte aber schon prinzipiell problematisch, zumal der handelsrechtl. HK-Begriff des § 255 Abs. 2 HGB auch für das EStRecht als maßgebend erachtet wird (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830; s. auch Anm. 165). Herstellungskosten sind gem. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB definiert als

„die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.“

Ein HK uE ablehnendes Erg. ist folgendermaßen begründbar:

- Auf die Substanzmehrung der KapGes. durch die Zuwendungen des Gesellschafters kommt es nicht an, da die Beteiligung und nicht die Gesellschaft zu bewerten ist.
- Bei Neugründung einer KapGes. werden keine Güter oder Dienste verbraucht, auch nicht bei Bar- oder Sacheinlagen (s. Anm. 535).
- Bei verdeckten Einlagen (s. näher Anm. 1725 ff.) ist Abs. 6 Satz 2 einschlägig und der Gesetzeswortlaut, wonach sich die AK der Beteiligung an der KapGes. um den Teilwert des eingelegten WG erhöhen, de lege lata eindeutig.

Die uE unzutreffende Voraussetzung für HK wäre also die Veranlassung der Aufwendungen für die Herstellung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung des WG Beteiligung, und zwar durch Verbrauch von Gütern oder die Inanspruchnahme von Diensten (s. auch Anm. 229).

## 531 (2) Ableitung der Anschaffungskosten von Beteiligungen

**Zentraler Bewertungsmaßstab:** Die AK sind bei Beteiligungen als der zentrale Bewertungsmaßstab anzusehen (zum Begriff s. Anm. 180 ff.).

► **Hinweis:** Ob der Begriff der AK final, kausal oder vielmehr wie uE veranlassungsorientiert zu interpretieren sein wird, ist str.

(vgl. BFH v. 22.8.1966 – GrS 2/66, BStBl. III 1966, 672; BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101; BFH v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl. II 2002, 349; BFH v. 20.4.2004 – VIII R 4/02, BStBl. II 2004, 597; BFH v. 18.5.2004 – IX R 57/01, BStBl. II 2004, 872; BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369; BFH v. 8.9.2005 – IV R 52/03, BStBl. II 2006, 128; BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656; BFH v. 19.8.2009 – I R 1/09, BStBl. II 2010, 225; BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 242; FG Köln v. 6.10.2010 – 13 K 4188/07, EFG 2011, 264, rkr.)

und hat insbes. Bedeutung für den Umfang der ANK und die Bestimmung des Beginns des Anschaffungszeitraums (s. Anm. 532).

**Ableitung aus Handelsrecht:** Nach den GoB, dem aus dem Vorsichtsprinzip herzeleitenden Realisationsprinzip, dem Anschaffungswertprinzip (auch: Anschaffungskostenprinzip) und dem gemilderten Niederstwertprinzip, sind Beteiligungen im AV als handelsrechtl. Finanzanlagen (Vollgliederung § 266 Abs. 1 A.III. HGB) höchstens mit den AK (§ 255 Abs. 1 HGB) anzusetzen (§§ 253 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Sätze 5 und 6 HGB). Als AK bezeichnet § 255 Abs. 1 HGB „Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.“ Zu den AK rechnen neben dem Kaufpreis auch die nachträglichen AK (vgl. BFH v. 30.5.1990 – I R 97/88, BStBl. II 1990, 875, zinsloses Darlehen an eine ausländ. TochterGes. als nachträgliche AK auf die Beteiligung, wenn nach dem Statut dieser Gesellschaft Zuführung von Eigenkapital anzunehmen ist; BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618, idR keine nachträglichen AK der Beteiligung an der BetriebsGes. bei Rangrücktritt des Gesellschafters des Besitzunternehmens) sowie die ANK (dazu *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/9 Rz. 23 ff. [5/2011]; *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 71; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 54), wie zB Provisionen, Gebühren für Beurkundung oder Eintragung, Druckkosten für Urkunden, Maklerprovisionen, Gutachtenkosten ua.

In die AK und ANK dürfen nach § 255 Abs. 1 HGB nur Einzelkosten einbezogen werden (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 28; *Schindler in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 27, 37; *Stadler/Hartmann in Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 3613 f.). Auch soweit Gemeinkosten im Anschaffungsreich entstehen, rechnen sie nicht zu den AK (vgl. BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988).

### (3) Abgrenzung der Anschaffungsnebenkosten von Beteiligungen im Rahmen von Due Diligence

532

Vor einem Erwerb von Anteilen und insbes. bei geplanten möglichen Beteiligungen an KapGes. kommt es idR zu umfangreichen Machbarkeitsstudien, bis hin zu Bewertungsgutachten, die unter dem Begriff „*Due Diligence*“ (englisch für: im Verkehr erforderliche Sorgfalt; vgl. *Hehn/Ulrich*, GmbHR 2012, R263; zu deren Ordnungsmäßigkeit *Berens/Strauch/Menke*, FS Baetge, 2007, 811) zusammengefasst werden und die man bei Analyse vornehmlich stl. Chancen und Risiken als „*Tax Due Diligence*“ bezeichnet (vgl. *Grote*, BBV 2006, 256 [258 f.], mit Checklisten; *Merbecks*, BB 2012, 2423 [2427]). Ein breiter AK-Begriff entspricht einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, denn eine Nichtaktivierung dieser zusätzlich zu den Erwerbskosten anfallenden Aufwendungen würde zu einem Verstoß gegen das Gebot der Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs führen (vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 183 f.; einschränkend *Engler*, BB 2006, 747 [748], fiskalischer Grund; *Kahle/Hiller*, IFSt Heft 495 [2014], 43) etwa auch im Hinblick auf die Erfassung des Aufwands im Rahmen von *Due Diligence* bei einem konkreten Bezug auf einen späteren Erwerb der Beteiligung. Ob die ANK notwendig oder werterhöhend sind (vgl. BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70), ist – anders als das die Aufwendungen beinhaltende Entscheidungskalkül des Erwerbers – unerheblich (vgl. *Henrichs in Tipkel/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9 Rz. 236; *Kahle/Hiller*, DB 2014, 500 [501], zum Entscheidungsbezug der ANK).

**Anschaffungszeitraum:** Der Beginn des Anschaffungszeitraums ist besonders relevant für die Bestimmung der AK bzw. ANK (vgl. *Kupsch*, StbJb. 1989/90, 93 [99]) und beginnt mit der ersten Handlung, die zum Zweck des späteren Erwerbs des WG Beteiligung erfolgt (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 9; *Kahle/Hiller*, IFSt Heft 495 [2014], 16). Aufwendungen für die unspezifische Begutachtung von allerhand möglichen Alternativen zählen beim geplanten Beteiligungskauf nicht zu den der Beteiligung zuzuordnenden Erwerbsaufwendungen (vgl. *Knop/Küting in Küting/Weber*, HdR, § 255 Rz. 28 [11/2016], diese Tätigkeiten seien zu allg., als dass sie als Beginn des Beschaffungsvorgangs zur Festlegung der AK angesehen werden könnten) und fallen außerhalb des Anschaffungsvorgangs und -zeitraums an.

**Zuordnung zum Bewertungsobjekt Beteiligung:** Aufwendungen hinsichtlich des Bewertungsobjekts selbst können hingegen auch schon zuordenbar sein, bevor das rechtl. oder wirtschaftliche Eigentum an der Beteiligung vorliegt (vgl. BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101; abl. *Hoffmann*, StuB 2013, 517 [518]). Problematisch ist bei der Frage der Zuordnung oder Abziehbarkeit der *Due Diligence*-Aufwendungen die Identifizierung eines Anschaffungsgegenstands (krit. *Hoffmann*, PiR 2013, 169, Aktivierung auf Verdacht; abl. auch *Kahle/Hiller*, DB 2014, 500 [501], in dieser Phase WG nicht identifizierbar; abl. und gegen Anwendung der Rspr. zu Überschusseinkünften auch *Hoffmann/Lüdenbach*, Kommentar

Bilanzierung, 11. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 32 f., im Stadium des Erwerbsprozesses existiere kein Vermögensgegenstand). Mangels eines identifizierbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs zählen uE solche Aufwendungen, bevor der Stpfl. überhaupt einen grds. Erwerbsentschluss mit Bezug zum WG „Beteiligung“ gefasst hat, (vgl. *Mutscher in Frotscher/Geurts*, § 6 Rz. 99a [8/2019], bzgl. Beratungskosten in der „Überlegungsphase“) nicht zu den AK. Allerdings ist bei einer unternehmensspezifischen, uÜ vertraglich geregelten *Due Diligence-Review* der konkrete Bezug zum Unternehmenserwerb uE zu bejahen (glA *Kanzler*, FR 2007, 1184). Kosten für betriebswirtschaftliche, zivil- und strechtl. Beratung oder Bankgutachten können prinzipiell entweder als BA abziehbar sein – bzw. außerhalb der BV-Sphäre als WK – oder stl. zu vorweggenommenen AK der Beteiligung führen (abl. bei vergeblichen Kosten und gescheitertem Erwerb einer Beteiligung BFH v. 9.1.2013 – I R 72/11, BStBl. II 2013, 343, zu § 8b Abs. 3 KStG aF, jedoch offen sonst zu *Due Diligence*; krit., im Erg. zust. *Ditz/Tcherveniachki*, DB 2013, 1634). Anschaffungsnebenkosten setzen bei weitem Verständnis der AK jedoch keine endgültige, unwiderrufliche Erwerbsentscheidung voraus

(vgl. FG Köln v. 6.10.2010 – 13 K 4188/07, EFG 2011, 264, rkr., idR sei davon auszugehen, dass eine Erwerbsentscheidung grds. gefallen ist; *Ettinger*, Ubg 2017, 41 [48], idR ANK; abl. *Hoffmann/Lüdenbach*, Kommentar Bilanzierung, 11. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 31, „Floskel ‚grundsätzlich‘“ sei nichtssagend; *Ditz/Tcherveniachki*, DB 2011, 2676 [2679], Ausnahme, wenn letter of intend rechtl. verbindlicher Vorvertrag).

**Keine Zuordnung zum Bewertungsobjekt Beteiligung:** Anders verhält es sich, wenn die Erstellung des Gutachtens lediglich eine Maßnahme einer noch gänzlich unbestimmten, erst später vom Grundsatz zu treffenden Erwerbsentscheidung darstellt und diese Aufwendungen zur unspezifischen Vorbereitung anfallen

(vgl. BFH v. 20.4.2004 – VIII R 4/02, BStBl. II 2004, 597; BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl. II 2010, 159; BFH v. 28.10.2009 – VIII R 22/07, BStBl. II 2010, 469; für Finanzierungskosten *Dräger/Dorn/Hoffmann in LBP*, § 6 Rz. 166 [1/2019]; krit. *Engler*, BB 2006, 747 [750]; vgl. *Hoffmann*, GmbHR 2007, 780 [782]; *Lohmann/von Goldacker/Achatz*, BB 2008, 1592; *Peter/Graser*, DStR 2009, 2032 [2036]; *Kaminski/Strunk*, Stbg 2011, 63 [68]; *Ott*, StuB 2013, 785 [786]; *M. Prinz in B/B*, § 6 Rz. 1/154 [6/2015]; *Korn/Strahl in Korn*, § 6 Rz. 73 [12/2016]; *Goy*, BBK 2016, 270 [272]; *Farwick*, BC 2018, 166 [170]; *Krumm in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen* (Hrsg.), Bilanzrecht, 2018, § 255 HGB Rz. 41 f.; *U. Prinz/Ludwig*, DB 2018, 213 [218]; *Scheifele*, Ubg 2018, 129 [135]; *Schubert/Gadek in Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 325 „Beratungskosten“, noch keine Erwerbsentscheidung aufgrund letter of intend).

Ebenso ist vergeblicher (andernfalls grds. zu aktivierender) Transaktions- und Akquisitionsaufwand aus einem gescheiterten Beteiligungserwerb einem Bewertungsobjekt nicht zuordenbar und zB bei der Ermittlung von Veräußerungskosten im Rahmen von § 8b Abs. 3 KStG nicht mit einzubeziehen (s. näher § 8b KStG Anm. 73, 106). Nur Aufwendungen, die in Bezug zum Anschaffungsvorgang anfallen, können uE AK sein (vgl. *Schubert/Gadek in Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 72; *Knop/Küting in Küting/Weber*, HdR, § 255 Rz. 28 [11/2016]; *Frotscher in Frotscher/Drüen* § 8b Rz. 219b [10/2019], AK für Beteiligung erst nach Entschluss zum Beteiligungserwerb); ohne Vorliegen eines Anschaffungsvorgangs sind die Aufwendungen keine ANK, sondern sofort abziehbare BA (glA *Kahle/Hiller*, IFSt Heft 495 [2014], 25).

**(4) Abgrenzung der Anschaffungskosten von Beteiligungen im Betriebsvermögen gegenüber Privatvermögen**

533

Zwar decken sich begrifflich AK für WG im BV und AK im PV einerseits im Wesentlichen

(zur einheitlichen Auslegung des AK-Begriffs bei den Gewinn- und Überschusseinkünften vgl. BFH v. 3.8.1976 – VIII R 101/71, BStBl. II 1977, 65; BFH v. 12.2.1980 – VIII R 114/77, BStBl. II 1980, 494; BFH v. 21.5.1986 – I R 190/81, BStBl. II 1986, 815; BFH v. 19.7.1994 – VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 362; BFH v. 21.1.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638, wonach der in § 17 verwendete Begriff der AK iSd. § 6 (und des § 255 Abs. 1 HGB) auszulegen ist; BFH v. 19.12.2000 – IX R 100/97, BStBl. II 2001, 345, wonach der Begriff AK in § 23 mit dem Begriff der AK in § 6 identisch ist);

andererseits führt bei BV die Rspr. zu § 17 hinsichtlich des AK-Begriffs zu weit, da dieser hier normspezifisch auszulegen ist

(vgl. etwa BFH v. 9.9.1986 – VIII R 159/85, BStBl. II 1987, 257; BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733, bei Bürgschaften und Zuführung von Fremdkapital, Abgrenzung zB zu BFH v. 12.12.1963 – IV 287/60 U, BStBl. III 1964, 299; BFH v. 25.3.2003 – VIII R 24/02, BFH/NV 2003, 1305; BFH v. 1.7.2003 – VIII R 71/02, BFH/NV 2003, 1398; BFH v. 2.4.2008 – IX R 76/06, BStBl. II 2008, 706; BFH v. 25.6.2009 – IX R 42/08, BStBl. II 2010, 220).

Anschaffungskosten fallen betrieblich an für Beteiligungen, die ausschließlich eigenbetrieblich genutzt werden und somit notwendiges BV darstellen (vgl. BFH v. 11.3.1976 – IV R 185/71, BStBl. II 1976, 380; BFH v. 22.1.1981 – IV R 107/77, BStBl. II 1981, 564). Bei verdeckten Einlagen kommen AK auf die Beteiligung ohne eine Werterhöhung der Beteiligung – anders als im Rahmen des § 17 – nicht in Betracht (vgl. zB BFH v. 6.3.2003 – XI R 52/01, BStBl. II 2003, 658).

**(5) Erwerb bestehender Beteiligungen an Kapitalgesellschaften**

534

Beim Erwerb existierender Anteile an KapGes. bzw. einer bestehenden Beteiligung ist stl. zu beachten:

**Tausch:** Siehe zu Abs. 6 allg. Anm. 1700 ff.

Nach der durch Abs. 6 überholten bzw. kodifizierten Rspr. im „Tauschgutachten“ (vgl. BFH v. 16.12.1958 – I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30) ist, wirtschaftlich betrachtet, bei einem Anteilstausch stl. kein eigentlicher Anschaffungsvorgang anzunehmen bei Wert-, Art- und Funktionsgleichheit der hingegebenen und erhaltenen Anteile. Im Rahmen des stl. Wertaufholungsgebots (s. Anm. 543) nach einer Teilwertabschreibung ist auf die historischen AK der hingegebenen Beteiligung und nicht auf den fortgeführten Buchwert abzustellen (vgl. BFH v. 24.4.2007 – I R 16/06, BStBl. II 2007, 707), auch wenn der Tausch nach einer Teilwertabschreibung unter Buchwertfortführung erfolgt ist.

**Sukzessiver Erwerb:** Erwirbt ein Stpfl. mit Beteiligungsabsicht einzelne Anteile, setzen sich die AK der Beteiligung aus der Summe der AK der Anteile zusammen, die die Beteiligung bilden (vgl. BFH v. 14.2.1973 – I R 76/71, BStBl. II 1973, 397). Bei einem späteren Hinzuerwerb von Anteilen entstehen weitere AK, die zur Aufstockung der Beteiligung führen (vgl. BFH v. 21.5.1986 – I R 199/84, BStBl. II 1986, 794).

**Einheitlichkeit der Anschaffungskosten:** Vergleichbar hierzu sieht die Rspr. im Fall des Erwerbs bestehender Beteiligungen die fehlende Zulässigkeit der Abspal-

tung eines Gewinnbezugsrechts, für das Aufwendungen neben dem Kaufpreis vereinbart werden (vgl. BFH v. 21.5.1986 – I R 190/81, BStBl. II 1986, 815; zur Abgrenzung BFH v. 30.10.1973 – I R 67/72, BStBl. II 1974, 234; BFH v. 14.9.1999 – III R 47/98, BStBl. II 2000, 255; BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632; BFH v. 17.10.2001 – I R 111/00, BFH/NV 2002, 628). Die AK bleiben im Zeitablauf grds. unverändert (vgl. BFH v. 3.10.1985 – IV R 144/84, BStBl. II 1986, 142) und von Gewinnen oder Verlusten der Gesellschaft unbeeinflusst.

## 535 (6) Offene und verdeckte Einlagen

**Offene Einlagen:** Werden Beteiligungen nicht von Dritten erworben, lassen sich somit die AK nicht derivativ ermitteln, liegt ein originärer Erwerb von Beteiligungen vor (vgl. *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 143 ff.). Offen sind die den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Einlagen (vgl. BFH v. 19.2.1970 – I R 24/67, BStBl. II 1970, 442; BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624), die handelsrechtl. nach § 272 Abs. 1 als gezeichnetes Kapital bzw. nach § 272 Abs. 2 Nr. 3 und 4 als Kapitalrücklagen ausgewiesen werden. Sie können als Bar- und Sacheinlagen (s. Anm. 1711) zu erbringen sein (vgl. *Roser* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 8 KStG Rz. 100 ff.; zum umwstl. Begriff der Sacheinlage durch Aufgeld bei einer Bargründung BFH v. 7.4.2010 – I R 55/09, BFH/NV 2010, 1924). Die AK von Beteiligungen an KapGes. können sich unmittelbar bei Neugründung einer KapGes. und durch spätere Einlagen ergeben. Einlagen bewirken grds. eine Verlagerung aus der Vermögenssphäre des Gesellschafters in jene der KapGes. Nach BFH-Rspr. (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733) und Ansicht der FinVerw. (vgl. H 6.2 „Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft“ EStH) umfassen die AK einer betrieblichen Beteiligung an einer KapGes. neben den ursprünglichen AK auch die Nachschüsse sowie alle sonstigen Kapitalzuführungen durch die Gesellschafter, die zu offenen oder verdeckten Einlagen führen. Anschaffungskosten der Beteiligung an KapGes. umfassen jedoch nicht bestimmte Bürgschaftsleistungen durch den Gesellschafter (vgl. BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733) oder die Zuführung von Gesellschafterdarlehen (vgl. BFH v. 20.4.2005 – X R 2/03, BStBl. II 2005, 694, Forderung als eigenständiges WG im BV des Gesellschafters).

**Verdeckte Einlagen:** Siehe zu Abs. 6 allg. Anm. 1700 ff.

Verdeckte Einlagen sind Zuwendungen eines einlagefähigen Vermögensvorteils aus gesellschaftsrechtl. Gründen außerhalb der gesellschaftsrechtl. Einlagen (vgl. H 4.3 Abs. 1 „Verdeckte Einlage“ EStH; R 8.9 KStR), mithin in Form von WG, die das Vermögen der KapGes. vermehrt haben (vgl. *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. B 109 [4/2018]) durch Ansatz bzw. Erhöhung der Aktiva oder durch Wegfall bzw. Verminderung der Passiva (vgl. BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416). Verdeckte Einlagen führen grds. zu nachträglichen AK auf die Beteiligung an einer KapGes.

(vgl. BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705; BFH v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512; BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; BFH v. 2.9.2008 – X R 32/05, BStBl. II 2009, 634, jeweils zur verdeckten Einlage von Geschäfts- oder Firmenwerten; BFH v. 20.1.2016 – II R 40/14, BStBl. II 2018, 284, keine schenkungsteuerpflichtige freigebige Zuwendung).

Die AK der Beteiligung erhöhen sich auf der Ebene des zuwendenden Gesellschafters um den Wert der verdeckten Einlage (vgl. *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der

Kapitalgesellschaften, 5. Aufl. 2018, 92 ff.), mithin um den im Zweifel im Schätzwege zu ermittelnden Teilwert (vgl. *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 KStG Rz. 1345) des eingelegten WG; zu AK einer Beteiligung an KapGes. bei verdeckter Einlage s. näher Anm. 1725 ff.

Einstweilen frei.

536–539

## dd) Teilwert von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

### (1) Wertbildende Faktoren der Teilwertermittlung

540

**Innerer Wert:** Zur Ermittlung des Teilwerts von Beteiligungen an KapGes. hat schon der RFH (RFH v. 18.8.1943 – VI 152/43, RStBl. 1943, 710, im Streitfall ausländ. KapGes.) auf deren inneren Wert abgestellt. Der innere Wert einer Beteiligung stellt einen objektiven Wert dar, der die Ertragslage und -aussichten des Beteiligungsunternehmens, den Vermögenswert und die funktionale Bedeutung im Unternehmensverbund beinhaltet (vgl. *Federmann/Müller*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 13. Aufl. 2018, 517, insbes. Ertrags- und Substanzwert sowie funktionale Vor- und Nachteile) und der unabhängig davon ist, wie der Stpfl. die zukünftige wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens subjektiv einschätzt

(vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274; BFH v. 9.3.2000 – X B 106/99, BFH/NV 2000, 1194; BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416; BFH v. 28.4.2004 – I R 20/03, BFH/NV 2005, 19, jeweils mwN).

Eine Einflussnahme auf die Geschäftsführung und die Geschäftsbeziehungen der KapGes. gilt als bestimmend für die Höhe des Teilwerts (vgl. BFH v. 31.10.1978 – VIII R 124/74, BStBl. II 1979, 108).

**Ertrags- und Substanzwert:** Zum inneren Wert der Beteiligung gehören der Ertragswert der Beteiligung, der nach den Ertragsaussichten der Gesellschaft zu ermitteln ist, sowie der Substanzwert, der nach dem Vermögen der Gesellschaft zu Wiederbeschaffungskosten zu ermitteln ist (vgl. BFH v. 7.11.1990 – I R 116/86, BStBl. II 1991, 342). Ökonomisch ist das Ertragswertprinzip eine „Selbstverständlichkeit“ (*Moxter*, Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewertung, DStJG 7 [1984], 390). Die Wiederbeschaffungskosten einer Beteiligung bestimmen sich betriebswirtschaftlich weniger nach dem durch die Beteiligung verkörperten Anteil am Vermögen der KapGes. – der Substanz – als vielmehr nach dem Ertrag der Beteiligung. Handelsrechtlich ist bei der Bewertung von Beteiligungen auf den Ertragswert als Barwert der zukünftigen Einnahmenüberschüsse abzustellen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 465). Somit konnten schon vor Geltung des BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) der stl. Teilwert und der handelsbilanziell niedrigere beizulegende Wert unterschiedlich ausfallen (vgl. *Küting/Kessler*, GmbH R 1995, 347). Ertragschwäche allein reicht für eine Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung nicht aus (vgl. BFH v. 17.9.1969 – I 170/65, BStBl. II 1970, 48; s. näher Anm. 542).

Der Substanzwert ergibt sich aus der Summe der Wiederbeschaffungskosten der WG der Gesellschaft als Reproduktionswert. Substanz ist wirtschaftlich von Bedeutung, wenn sich ein Ertrag daraus ableitet; Ertrag beinhaltet letztlich auch die Substanzveräußerung. Für die Fiktion der Ermittlung von Teilwerten durch gedachte Erwerber können nach Art des WG Sachwerte eine Rolle spielen (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274; BFH v. 15.2.1989 – X R 97/87,

BStBl. II 1989, 604; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 547 [10/2018]). Doppelberücksichtigungen im Ertrags- und zusätzlich im Substanzwert sind zu vermeiden (vgl. *Moxter*, Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewertung, DStJG 7 [1984], 390).

#### 541 (2) Teilwertvermutungen

**Zeitpunkt der Anschaffung:** Bei Beteiligungen entspricht der Teilwert wie bei allen nicht abnutzbaren WG grds. den AK (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274, zum Anteilserwerb bei Kapitalerhöhung; BFH v. 7.11.1990 – I R 116/86, BStBl. II 1991, 342, zum Beteiligungserwerb an nahestehender KapGes., deren Verlustsituation vorher bekannt war; BFH v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294; s. auch R 6.7 EStR), da ein Kaufmann für ein WG nicht mehr bezahlen wird, als es ihm für seinen Betrieb wert ist (vgl. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 601 [7/2016]; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 241) und ein gedachter Erwerber iSd. Teilwertfiktion ebenso handeln würde (vgl. BFH v. 4.3.1998 – X R 151/94, BFH/NV 98, 1086). Wenn nachgewiesen wird, dass der Erwerb der Beteiligung von vornherein als Fehlmaßnahme zu beurteilen war, kann diese Vermutung uU widerlegt werden (vgl. BFH v. 25.10.1972 – GrS 6/71, BStBl. II 1973, 79).

**Nachfolgende Bilanzstichtage:** Beim WG „Beteiligung“ wird auch für die auf den Anschaffungszeitpunkt folgenden Bilanzstichtage wegen seiner Nichtabnutzbarkeit vermutet, dass der Teilwert noch den AK entspricht (vgl. BFH v. 22.4.1964 – I 386/61 U, BStBl. III 1964, 362; BFH v. 28.10.1976 – IV R 76/72, BStBl. II 1977, 73; BFH v. 21.7.1982 – I R 177/77, BStBl. II 1982, 758). Die Bewertung einer Beteiligung mit den AK in Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ist die Regel und die Ausnahme ist die Bewertung mit dem Teilwert in Satz 2 (vgl. BFH v. 7.11.1990 – I R 116/86, BStBl. II 1991, 342). Die Vermutung ist widerlegbar, wenn nachweislich Umstände eingetreten sind, die die Anschaffung eines WG im Nachhinein als Fehlmaßnahme erscheinen lassen (vgl. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 623 ff. [7/2016]).

#### 542 (3) Teilwertabschreibung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

Nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 besteht bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung der Beteiligung das stl. autonom (str. vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 15; abl. mwN § 5 Anm. 280 ff.) auszuübende Bewertungswahlrecht iSv. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2), den niedrigeren Teilwert anzusetzen.

**Niedrigerer Teilwertansatz zulässig:** Eine Teilwertabschreibung auf Beteiligungen ist zulässig bei nachhaltiger Wertminderung (vgl. BFH v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294; BFH v. 13.2.2019 – XI R 41/17, BFH/NV 2019, 624), namentlich bei folgenden Sachverhalten:

- ▶ **Fehlmaßnahmen:** Eine Fehlmaßnahme liegt vor, wenn die Beteiligungserträge erheblich und nachhaltig unter den erwarteten Erträgen liegen (vgl. *Mutscher* in *Frotscher/Geurts*, § 6 Rz. 352 [8/2019]).

Dauerhaftigkeit der Wertminderung wird bejaht, wenn Stpfl. durch Aufwendungen keinen gleich hohen wirtschaftlichen Gegenwert erlangen (vgl. BFH v. 20.5.1988 – III R 151/86, BStBl. II 1988, 269; BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274; BFH v. 13.3.1991 – I R 83/89, BStBl. II 1991, 595; BFH v. 19.5.1998 – I R 54/97, BStBl. II 1999, 277), wenn die errichtete KapGes. nachhaltig nicht mit Gewinn arbeitet (vgl.



BFH v. 31.10.1978 – VIII R 124/74, BStBl. II 1979, 108) oder die Wiederbeschaffungskosten unter den AK liegen (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274).

Allein die Feststellung, dass hohe Verluste eingetreten sind (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274), genügt nicht, jedoch ermöglichen „überraschend“ (*Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 289 f.) anfallende Anlaufverluste iW.S. grds. eine Teilwertabschreibung aufgrund des überhöhten Anschaffungspreises der Beteiligung. Ein nachweislich auf einer Fehlmaßnahme beruhender Verlust in der Anlaufphase wird dann nicht als Anlaufverlust iE.S. aufzufassen sein (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274).

- ▶ **Niedrigere Börsennotierung:** Eine dauerhafte Wertminderung liegt vor, wenn der Börsenwert von Beteiligungen zum Bilanzstichtag unter die AK gesunken ist und zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung keine konkreten Anhaltspunkte für eine baldige Wertaufholung vorliegen

(vgl. BFH v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294, jeweils zu börsennotierten Aktien im AV; BFH v. 23.4.2009 – IV R 62/06, BStBl. II 2009, 778, zu Fremdwährungsschulden; BFH v. 21.9.2011 – I R 89/10, BStBl. II 2014, 612, „nur börsennotierte Werte“ mit Hinweis auf bestätigende Rspr. des BFH v. 14.3.2006 – I R 22/05 BStBl. II 2006, 680, und BFH v. 29.4.2009 – I R 74/08, BStBl. II 2009, 899, zu Gebäuden; BFH v. 8.2.2012 – IV B 13/11, BFH/NV 2012, 963, bei GmbH-Beteiligung idR kein Börsenkurs; vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 31 ff.; vgl. zum Prognoseproblem *Rätke*, StuB 2007, 131; *Heger*, Ubg 2008, 68; aA bei strategischen Beteiligungen *Starke/Günther*, Ubg 2013, 93 [99], Börsenkurs nur als untergeordnetes Indiz; für grundsätzliche Annahme dauerhafter Wertminderung *Schlotter*, BB 2008, 546 [549 f.]; *Hoffmann*, DB 2008, 260 [262]; *Patek*, FR 2008, 689 [697]).

Der Börsenkurs drückt die Einschätzung künftiger Chancen und Risiken des Unternehmens und die Erwartungen einer Vielzahl von Marktteilnehmern über künftige Kurse zum Stichtag aus (vgl. BFH v. 8.2.2012 – IV B 13/11, BFH/NV 2012, 963). Von einer voraussichtlichen Dauer der Wertminderung ist nach Meinung der FinVerw. auszugehen, wenn der Kurs von börsennotierten Aktien zum jeweils aktuellen Bilanzstichtag (zuzüglich anfallender Erwerbsnebenkosten) zum Bilanzstichtag voraussichtlich dauernd unter ihren Buchwert gesunken ist, keine konkreten Anhaltspunkte für eine alsbaldige Wertsteigerung vorliegen und wenn der Kursverlust eine Bagatellgrenze von 5 % der Notierung bei Erwerb überschreitet. Auf wertbeeinflussende, wertbegründende Umstände, wie zB die Kursentwicklung nach dem Bilanzstichtag, kommt es nicht an, werterhellende Erkenntnisse bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung sind zu berücksichtigen. Bei mehrmaligen Teilwertabschreibungen wird für die Bestimmung der Bagatellgrenze auf den letzten Bilanzansatz und nicht auf die AK der Anteile abgestellt (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 6, 17; dazu *Meyering/Brodersen/Gröne*, DStR 2017, 1175 [1179 f.], mit Beispiel; *Dräger/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 925 ff. [10/2019]), obwohl dies mit dem Gesetzeswortlaut von Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 (s. Anm. 505) uE nicht im Einklang steht (krit. *Adrian/Helios*, DStR 2014, 721 [724], für fortgeführte AHK als Vergleichsmaßstab).

- ▶ **Ausschüttungen:** Wertminderungen aufgrund von Ausschüttungen sind grds. dauerhaft, wenn der Beteiligungswert unter den Buchwert gesunken ist (vgl. BFH v. 2.2.1972 – I R 54-55/70, BStBl. II 1972, 397; BFH v. 22.12.1999 – I B

158/98, BFH/NV 2000, 710; vgl. *Groh*, DB 1999, 982; str., ob nicht eher Korrektur von AK, *Weber-Grellet*, DB 2000, 165 [168]; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 313 [4/2017]).

- ▶ **Betriebsaufspaltung:** Eine Teilwertabschreibung kann vorgenommen werden, wenn nachweislich ein Erwerber des Besitzunternehmens für die zu dessen BV gehörende Beteiligung an der BetriebsGes. nur einen unter AK liegenden Preis zahlen würde. Dies gilt entsprechend für vom Besitzunternehmen der BetriebsGes. gewährte eigenkapitalersetzende Darlehen (vgl. BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; FG Münster v. 1.9.2009 – 1 K 1936/06 E, EFG 2010, 322, rkr.). Für die Bestimmung des Werts einer Beteiligung ist nicht allein auf die funktionale Bedeutung der BetriebsGes. für die unternehmerische Gesamtbetätigung abzustellen, sonst käme es womöglich, auch wenn insgesamt keinerlei Gewinne mehr erzielt werden könnten, nie zu einer Teilwertabschreibung (vgl. BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416; *Hoffmann*, GmbH-StB 2004, 190, kein § 5 Abs. 2a-Fall; s. dazu allg. § 5 Anm. 1900 ff.).

**Niedrigerer Teilwertansatz unzulässig:** Grundsätzlich ist von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen, wenn der Wert des WG die Bewertungsobergrenze während eines erheblichen Teils der voraussichtlichen Verweildauer im Unternehmen nicht erreichen wird. Zusätzliche Erkenntnisse bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung sind als wertaufhellende Tatsachen zu berücksichtigen. Bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen von Beteiligungen ist im Umkehrschluss aus Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 eine Teilwertabschreibung unzulässig.

- ▶ **Anlaufverluste:** Verluste eines neu gegründeten Unternehmens rechtfertigen idR keine Teilwertabschreibung (vgl. bereits RFH v. 11.5.1939 – III 140/38, RStBl. 1939, 805; BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274). Anlaufverluste iES liegen vor, wenn das Unternehmen nach seiner Gründung voraussehbar in naher Zukunft nachhaltig mit Gewinn arbeiten wird (vgl. BFH v. 23.9.1969 – I R 71/67, BStBl. II 1970, 87). Aufwandsüberschüsse in den ersten Jahren nach dem Beteiligungserwerb finden schon im Anschaffungspreis Berücksichtigung. Als Anlaufphase werden bei einer inländ. KapGes. drei Jahre und bei einer ausländ. KapGes. fünf Jahre (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274) angenommen, wobei es darauf ankommt, ob zum Bilanzstichtag für einen ordentlichen und gewissenhaften Kaufmann nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen der Misserfolg im Vorhinein zu erkennen war (vgl. FG München v. 27.2.1998 – 13 K 3290/97, EFG 1998, 1188, rkr.; krit. *Roser*, EstB 2003, 312).
- ▶ **Verlustantizipation:** Allein zur Vorwegnahme von Veräußerungsverlusten ohne Rücksicht auf den inneren Wert der Beteiligung ist eine Teilwertabschreibung nicht gerechtfertigt (vgl. FG Hamb. v. 9.10.2007 – 6 K 262/04, EFG 2008, 466, rkr.). Ein niedrigerer Teilwert kann idR nicht angenommen werden, wenn sich die Anschaffung nicht als Fehlmaßnahme erweist und wenn die Wiederbeschaffungskosten der Beteiligung nach dem Erwerb nicht gesunken sind, mithin wenn der innere Wert des Beteiligungsunternehmens sich nicht vermindert hat (vgl. BFH v. 7.11.1990 – I R 116/86, BStBl. II 1991, 342; BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416).
- ▶ **Börsenkursschwankungen:** Kursschwankungen von börsennotierten Anteilen bzw. Beteiligungen,

früher innerhalb der 40 %/25 %-Grenzen (vgl. BMF v. 26.3.2009 – IV C 6 - S 2171 - b/0, BStBl. I 2009, 514; aufgeh. BMF v. 23.3.2015 – IV A 2 - O 2000/14/10001, 2015/0188422, BStBl. I 2015, 278), nunmehr innerhalb einer 5 %-Bagatellgrenze (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 17; BFH v. 21.9.2011 – I R 89/10, BStBl. II 2014, 612),

begründen grds. keine dauerhafte Wertminderung (vgl. zum Begriff der Dauerhaftigkeit *Schön*, FS Raupach, 2006, 309; zur Ertragsorientierung *Böcking/Korn* in Beck-HdR, B 164 Rz. 124 ff. [12/2017]). Eine Wertminderung ist nach Ansicht der FinVerw. voraussichtlich nur nachhaltig, wenn der Stpfl. aus Sicht am Bilanzstichtag wegen objektiver Anzeichen (vgl. *Kütting*, DB 2005, 1121 [1128]; *Winden/Herzogenrath*, FR 2005, 878 [881]; *Hachmeister/Glaser*, in HdJ, Abt. II/4 Rz. 341 [11/2015]; *Schubert/Andrejewski* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 316) hiermit ernsthaft zu rechnen hat. Aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns müssen mehr Gründe für als gegen eine Nachhaltigkeit sprechen (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 6).

- ▶ **Währungsschwankungen:** Kursschwankungen führen grds. nicht zur Minderung des Teilwerts der Beteiligung an einer ausländ. KapGes. (vgl. schon RFH v. 18.8.1943 – VI 152/43, RStBl. 1943, 710). Sofern die Beteiligungsgesellschaft von nachhaltigen Wirtschaftskrisen oder Währungsverfall betroffen ist, kann etwas anderes gelten (vgl. *Vofskuhl/Lübker*, DB 1998, 1577; zur Übertragbarkeit der Rspr. des BFH v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294, auf Währungskurssachverhalte vgl. *Schlotter*, BB 2008, 546 [549 f.]; *Hoffmann*, DB 2008, 260 [262]; *Patek*, FR 2008, 689 [697]; aA zu Fremdwährungen FG Rhld.-Pf. v. 12.12.2005 – 5 K 1460/03, EFG 2006, 562, rkr.; FG Hamb. v. 27.6.2006 – 7 K 296/04, EFG 2007, 111, rkr.). Die FinVerw. hat ihre Sicht, dass Wertveränderungen innerhalb einer gewissen Bandbreite nicht als dauerhaft zu beurteilen sind, bzgl. Börsennotierung von Anteilen konkretisiert (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 17); somit begründen entsprechende Währungskursschwankungen innerhalb der von der FinVerw. dort angewendeten 5 %-Bagatellgrenze keine dauerhafte Wertminderung.

#### (4) Teilwertzuschreibung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

543

Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an KapGes. haben nurmehr Bestand, wenn nicht nur zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes des niedrigeren Teilwerts die Wertminderung voraussichtlich von Dauer war, sondern sich die voraussichtliche Dauer der Wertminderung für die Folgeperioden ebenfalls bestätigt.

**Wertaufholungsgebot:** Nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 gilt für Beteiligungen seit Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002 ein stl. Wertaufholungsgebot (s. Anm. 470), es sei denn, der Stpfl. weist nach, dass ein niedrigerer Teilwert angesetzt werden kann (vgl. *Böcking/Gros* in Beck-HdR, B 169 Rz. 51 ff. [8/2010]). Somit kommt es bei Beibehaltung des niedrigeren Werts in der HBil., wenn die Wertminderung nicht entfallen (§ 253 Abs. 5 HGB), aber nicht mehr voraussichtlich von Dauer sein wird, zu einer unterschiedlichen Bewertung in der HBil. und der stl. Gewinnermittlung (vgl. *Naumann ua.* in HdJ, Abt. I/7 Rz. 410 [4/2013]; *Störk/Taetzner* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 655). Wegen des Stichtagsprinzips sind bei Beurteilung einer Wertaufholung wertaufhellende Tatsachen zu berücksichtigen. Da es sich bei Beteiligungen um nicht abnutz-

bares AV handelt, sind – mangels Existenz von AfA – die Zuschreibungen bis zur Höhe der historischen AK der Beteiligung im Falle einer falsch eingeschätzten voraussichtlichen Dauer der Wertminderung vorzunehmen. Bewertungsobergrenze für Wertaufholungen sind grds. die AHK des WG. Im Verschmelzungsfall bilden die fiktiven AK die Bewertungsobergrenze für die Zuschreibung und nicht die historischen AK der untergegangenen Beteiligung (vgl. BFH v. 11.7.2012 – I R 47/11, BFH/NV 2013, 18). Für die Wertaufholung nach einer Teilwertabschreibung auf eine GmbH-Beteiligung wird auf die Beteiligung als Ganzes und nicht auf den einzelnen Anteil abgestellt, auch wenn nach der Teilwertabschreibung eine Kapitalherabsetzung und eine Kapitalerhöhung stattgefunden haben (vgl. Nds. FG v. 1.4.2014 – 13 K 315/10, EFG 2014, 1463, rkr.; vgl. BFH v. 9.11.2017 – IV R 19/14, BStBl. II 2018, 575, keine „Vernichtung der Beteiligung“).

- ▶ *Auswirkungen von §§ 3 Nr. 40, 3c (Halb-/Teileinkünfteverfahren):* Wird bei einer späteren Werterholung eine Teilwertzuschreibung (s. Anm. 543) gem. Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Nr. 1 Satz 4 vorgenommen, ist nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a der dadurch entstehende Gewinn nur zu 60 % (bzw. 50 % bis UntSt-ReformG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) stpfl. Sind Teilwertabschreibungen vor Geltung des Halb-/ Teileinkünfteverfahrens vorgenommen worden, haben sie den Gewinn demzufolge also voll gemindert, wird eine spätere Realisierung stiller Reserven insoweit durch § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a Satz 2 als voll stpfl. erklärt; eine Rückausnahme gilt, soweit zwischenzeitlich bereits eine Wertzuschreibung stattgefunden hat (s. § 3 Nr. 40 Anm. 70 f.).
- ▶ *Auswirkungen von § 8b KStG:* Unter die Befreiungsvorschrift für Veräußerungsgewinne fallen nach § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG Gewinne aus Wertaufholungen iSd. Abs. 1 Nr. 2 Satz 3, denen eine nach § 8b Abs. 3 KStG stl. nicht zu berücksichtigende Teilwertabschreibung vorausgegangen ist (vgl. BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292; *Rengers in Blümich*, § 8b KStG Rz. 200 ff. [5/2016]). Wertaufholungen werden nicht vollständig steuerneutral, sondern unter Fiktion der pauschalen, nicht abzugsfähigen BA iHv. 5 % nach § 8b Abs. 3 KStG vorgenommen (vgl. *Happe*, *SteuK* 2012, 347 [350], sinnvoller Verzicht auf Teilwertabschreibung). Wertaufholungen nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 sind jedoch stpfl., soweit die vorausgegangene Teilwertabschreibung früher stl. wirksam wurde (vgl. *Niehus/Wilke*, *Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften*, 5. Aufl. 2018, 179 ff.). Wertaufholungen sind in umgekehrter zeitlicher Reihenfolge der Wertminderungen – Lifo (Last in – first out), also vorrangig stl. unwirksame Teilwertabschreibung aufholend – vorzunehmen (vgl. BFH v. 19.8.2009 – I R 2/09, BStBl. II 2010, 760; *U. Prinz*, *StuB* 2010, 43 [45]; zu Einbringungsvorgängen *Schwarz*, *FR* 2008, 548 [556]; *Peter/Henninger-Osgood*, *StuB* 2010, 348 [350]). Soweit nach einer Teilwertabschreibung zwischenzeitlich bereits erfolgswirksam zugeschrieben wurde, regelt § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG die Rückausnahme (s. allg. § 8b KStG Anm. 73 ff.).

544–549 Einstweilen frei.

### c) Bewertung von anderen Beteiligungen

**Schrifttum:** *Bürkle/Knebel*, Bilanzierung von Beteiligungen an Personengesellschaften, DStR 1998, 1067 und 1890; *Hebeler*, Verlustanteile aus der Beteiligung an Personengesellschaften

in den Bilanzen einer Kapitalgesellschaft, BB 1998, 206; *Reiß*, Bilanzierung von Beteiligungen an Personengesellschaften, DStR 1998, 1887; *Hallerbach*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, München 1999; *Behrens/Karkowski*, Verlustabzug auf Ebene des stillen Gesellschafters auch ohne voraussichtlich dauernde Wertminderung seiner im Betriebsvermögen gehaltenen typisch stillen Beteiligung, DB 2001, 1059; *Kessler/Teufel*, Gesellschafterfremdfinanzierung nach der Unternehmenssteuerreform, DB 2001, 1955; *Carlél/Bauschatz*, Die durch Kapitalkonten abgebildete Beteiligung an einer Personengesellschaft im Gesellschafts- und Steuerrecht, FR 2002, 1153; *Dietel*, Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften in Handels- und Steuerbilanz, DStR 2002, 2140; *Niehus*, Fortführung von Ergänzungsbilanzen, StuW 2002, 116; *Kessler/Reitsam*, Die typisch stille Beteiligung als Alternative zur Organshaft, DStR 2003, 269; *Pyszka*, Atypisch stille Beteiligung an einzelnen Unternehmenssegmenten, DStR 2003, 857; *Groh*, Verluste in der stillen Gesellschaft, DB 2004, 668; *U. Prinz*, Neuausrichtung der BFH-Rspr. zur Sonderbetriebsvermögeenseigenschaft von Kapitalgesellschaftsanteilen und Mitunternehmeranteilen?, DB 2010, 972; *Ritzer-Angerer*, Katalogisierung der Typen der stillen Gesellschaft, StuB 2010, 786; *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, Stuttgart, 7. Aufl. 2015.

#### aa) Bewertung von Beteiligungen als Mitunternehmer

550

**Eigenständige steuerliche Gewinnermittlung der Personengesellschaften:** In der HBil. sind Beteiligungen an PersGes. wie Beteiligungen an KapGes. zu bilanzieren (vgl. *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 141, 158). Steuerlich wird der handelsrechtl. Beurteilung nicht gefolgt, PersGes. als Mitunternehmensformen sind stl. transparent (vgl. zur stl. Bilanzierung von Beteiligungen an PersGes. *Dietel*, DStR 2002, 2140 [2141 f.]; *Hebeler*, BB 1998, 206; *Reiß*, DStR 1998, 1887; *Bürkle/Knebel*, DStR 1998, 1067 und 1890; *Carlél/Bauschatz*, FR 2002, 1153; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 140 „Beteiligung an Personengesellschaften“, 404; *Schiffers* in *Korn*, § 5 Rz. 219 [9/2018]; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 316 f. [4/2017]; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 803 [10/2018]; zur Teilrechtsfähigkeit der PersGes. *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 7. Aufl. 2015, 18 ff.).

Im Rahmen der stl. Gewinnermittlung ist die Beteiligung an einer Mitunternehmensform iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, wonach Gewinne und Verluste auch aus der Übertragung der Beteiligung unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet werden (vgl. ausführl. *Hallerbach*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 1999, 124 ff.), nicht selbst ein WG (vgl. BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224; *Reddig* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 5 Rz. 237 „Beteiligungen an Personengesellschaften“). Die Beteiligung verkörpert vielmehr die Summe der Anteile an den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden WG (vgl. BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 821 mwN). Verneint man wie uE die Bedeutung einer eigenständigen StBil., ist folglich für die stl. Gewinnermittlung des Gesellschafters der zurechenbare Gewinnanteil iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 maßgeblich (vgl. *Dietel*, DStR 2002, 2140). Für die PersGes. ist nach §§ 179 ff. AO eine eigenständige stl. Gewinnermittlung durchzuführen, wobei die Beteiligung an der PersGes. selbst bei der Ermittlung des Gewinns, den der an ihr Beteiligte aus seinem eigenen Unternehmen erzielt, nicht berücksichtigungsfähig ist (vgl. BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH v. 13.7.1993 – VIII R 85/91, BStBl. II 94, 243; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 812 [10/2018]).

Der Anteil an einer PersGes. ist kein eigenständiges (immaterielles) WG (vgl. BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261). Die Beteiligung an einer PersGes. verkörpert vielmehr die quotale Berechtigung des Gesellschafters an den zum Ge-

samthandsvermögen gehörenden WG (vgl. BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; BFH v. 26.4.2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142). Eine unternehmerisch tätige PersGes. ist jedoch als Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung anzusehen (vgl. BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; zur Teilrechtsfähigkeit der PersGes. *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 7. Aufl. 2015, 18 ff.).

Werden Anteile an PersGes. angeschafft, sind estl. nicht die Gesellschaftsanteile als einheitliche WG, sondern die Anteile an den einzelnen bilanzierten und nicht bilanzierten WG des Gesellschaftsvermögens Gegenstand der Anschaffung (vgl. BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831; BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180). Die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft ist kein eigenständiges Bilanzierungs- und Bewertungsobjekt, sondern allenfalls ein Merkposten in der StBil. des Gesellschafters, wodurch Teilwertabschreibungen grds. nicht in Betracht kommen (vgl. *U. Prinz*, DB 2010, 972 [975], mit Hinweis auf vereinfachende Ergänzungsbilanzen mehrstufiger PersGes.).

**Ergänzungsbilanz und Teilwert:** Aufwendungen für den Anteil an der Gesellschaft sind, soweit höher als der Buchwert, in einer stl. Ergänzungsbilanz als AK für einen Anteil an den stillen Reserven der WG oder am Firmenwert der PersGes. zu aktivieren (vgl. BFH v. 7.11.1985 – IV R 7/83, BStBl. II 1986, 176; BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 821; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 316 [4/2017]; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 812 [10/2018]). Eine Teilwertabschreibung der Beteiligung an einer PersGes. für Zwecke der stl. Gewinnermittlung des Mitunternehmers ist unzulässig (vgl. BFH v. 29.9.1976 – I R 171/75, BStBl. II 1977, 259; BFH v. 22.1.1981 – IV R 160/76, BStBl. II 1981, 427; BFH v. 6.11.1985 – I R 242/81, BStBl. II 1986, 333; ggf. Teilwertabschreibung auf die in den Ergänzungsbilanzen aufgedeckten stillen Reserven, die Mehrwerte anteiliger WG beim Beteiligungskauf verkörpern; zur Teilwertabschreibung in Ergänzungsbilanzen *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 7. Aufl. 2015, 318 ff.), weil auch die Zurechnung des Ergebnisses aus der Mitunternehmerschaft bei den Gesellschaftern unmittelbar erfolgt und nicht nochmals über Ansatz der Beteiligung an der PersGes. (vgl. BFH v. 20.6.1985 – IV R 36/83, BStBl. II 1985, 654; vgl. *Niehus*, *StuW* 2002, 116 [124]; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 15 Rz. 467; *Reddig* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 5 Rz. 237 „Beteiligungen an Personengesellschaften“; einschränkend *Hebeler*, *BB* 1998, 206). Entsprechendes gilt für die Erhöhung dieses Postens (vgl. BFH v. 6.11.1985 – I R 242/81, BStBl. II 1986, 333), hinsichtlich Besteuerung eines auf die Beteiligung entfallenden Entnahmegewinns (vgl. BFH v. 29.9.1976 – I R 171/75, BStBl. II 1977, 259) sowie bei Forderungen des Gesellschafters an seine PersGes., deren Wertverlust erst bei Beendigung der Mitunternehmerschaft Bedeutung erlangt (vgl. BFH v. 28.3.2000 – VIII R 28/98, BStBl. II 2000, 347). Teilwertabschreibungen von gegen die PersGes. gerichteten Ansprüchen auf Darlehensrückzahlung können erst zu diesem Zeitpunkt erfolgen (vgl. BFH v. 26.9.1996 – IV R 105/94, BStBl. II 1997, 277).

551–554 Einstweilen frei.

#### 555 bb) Bewertung von Beteiligungen als typisch stiller Gesellschafter

**Qualifizierung einer stillen Beteiligung:** Grundsätzlich gelten – mit Ausnahme des Halb-/ Teileinkünfteverfahrens – hinsichtlich der Beteiligungsbewertung der im BV gehaltenen typisch stillen Beteiligung mit AK oder Teilwert die Ausführun-

gen zu Beteiligungen an KapGes. (s. Anm. 515 ff.). Fraglich ist aber, ob eine stille Beteiligung überhaupt stl. als Beteiligung qualifiziert (vgl. zur typisch stillen Gesellschaft *Ritzer-Angerer*, StuB 2010, 786).

- ▶ *Eine stille Beteiligung* ist idR keine Beteiligung iSd. § 271 Abs. 1 HGB (vgl. *Scheffler* in Beck-HdR, B 213 Rz. 232 [4/2018]; zu den typusbildenden Merkmalen *Wedemann* in *Oetker*, 6. Aufl. 2019, § 230 HGB Rz. 15 ff.); sie gilt nur als Anteil, wenn im Innenverhältnis Mitverwaltungs- und Mitspracherechte eingeräumt werden (*Morck/Drüen* in *Koller/Kindler/Roth/Drüen*, 9. Aufl. 2019, § 271 HGB Rz. 3) und damit ein wirtschaftliches Miteigentum an einem fremden Unternehmen verkörpert wird (vgl. *Winnefeld*, Bilanz-Hdb., 5. Aufl. 2015, Rz. M 665), während reine Gläubigerrechte einen Anteil oder eine Beteiligung nicht begründen.
- ▶ *Eine atypisch stille Gesellschaft* zählt hingegen stl. ohnehin zu den Mitunternehmerschaften (vgl. *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 7. Aufl. 2015, 56 ff.; s. Anm. 550).

Bei einer stillen Gesellschaft existieren zwingend ein Unternehmensträger („anderer“ iSd. § 230 Abs. 1 HGB) und ein stiller Gesellschafter, zwischen denen ein Vertrag geschlossen ist. Der stille Gesellschafter muss mit seiner Vermögenseinlage am Unternehmen und am Unternehmensgewinn beteiligt sein (§§ 230 Abs. 1, 231 Abs. 2 HGB); die Beteiligung am Verlust kann hingegen vertraglich ausbedungen sein (vgl. *K. Schmidt*, in MüKo HGB, Bd. 3, 4. Aufl. 2019, § 232 HGB Rz. 31 ff.), wie überhaupt die handelsrechtl. Regelungen über die stille Gesellschaft in weiten Teilen dispositiv sind (vgl. *Roth* in *Baumbach/Hopt*, 39. Aufl. 2020, § 230 HGB Rz. 9 ff.). Somit sind uE die im Gesellschaftsvertrag geregelten Rechte des Stillen mit ausschlaggebend dafür,

- ob es sich bei einer stillen Beteiligung, wenn zB bestimmte Kontroll- und Mitspracherechte hinzukommen (vgl. *Grottel/Kreher* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 271 HGB Rz. 15), nicht vielmehr schon um eine atypisch stille Gesellschaft und damit um eine Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft handelt (s. dazu Anm. 550; zu Abgrenzungsfragen s. näher § 15 Anm. 391 ff.);
- ob es sich überhaupt um eine Beteiligung und nicht vielmehr um eine Forderung (vgl. BFH v. 27.3.2012 – I R 62/08, BStBl. II 2012, 745; *Behrens/Karkowski*, DB 2001, 1059; krit. *Groh*, DB 2004, 668; vgl. auch *Reddig* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 5 Rz. 237 „Stille Beteiligung“, ähnlich „sonstige Ausleihung“; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 270 „Stille Beteiligung“) handelt, wenn gar keine oder nur unmaßgebliche Mitwirkungsbefugnisse im Innenverhältnis vorliegen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 271 HGB Rz. 7).

Letztere Qualifikationsfrage ist insbes. bedeutsam im Hinblick auf die stl. Auswirkung von Verlusten, wie auch umgekehrt die vertraglichen Regelungen hinsichtlich der Verlustteilhabe Auswirkung auf diese Qualifikation haben können (vgl. *Grottel/Kreher* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 271 HGB Rz. 15).

**Teilhabe am Gewinn und Verlust:** Ein Gewinnanspruch des still Beteiligten entsteht mit Ablauf des Geschäftsjahres (§ 232 Abs. 1 HGB) und ist zu diesem Bilanzstichtag bei ihm bereits wirtschaftlich entstanden und grds. auch zu aktivieren (vgl. zur Realisierung des Gewinnanspruchs BFH v. 19.2.1991 – VIII R 106/87, BStBl. II 1991, 569; zur Ermittlung des Gewinns oder Verlusts vgl. *Roth* in *Baumbach/Hopt*, 39. Aufl. 2020, § 232 HGB Rz. 1 ff.). Faktisch ist der Gewinnanspruch uE jedoch erst dann aktivierbar, wenn er dem Grund und auch der Höhe nach feststeht (vgl.

*Reddig in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 5 Rz. 237 „Stille Beteiligung“). Im Verlustfall kann eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung erfolgen, sofern der Verlustanteil die Einlage mindert. Muss der stille Gesellschafter ausnahmsweise den Verlust durch Einzahlung decken, hat er eine entsprechende Verbindlichkeit zu passivieren. Ist die stille Beteiligung nach der Vertragsgestaltung als Forderung zu qualifizieren, so ist ohne weitere Voraussetzungen eines niedrigeren Teilwerts dieser „Nicht“-Beteiligung bei Verlusten eine phasengleiche Buchwertminderung bis zur Höhe der stillen Einlage möglich (vgl. ausführl. *Behrens/Karkowski*, DB 2001, 1063; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 270 „Stille Beteiligung“; *Groh*, DB 2004, 668 [670]).

556–559 Einstweilen frei.

#### d) Bewertung von Forderungen

**Schrifttum (ab 2012):** *Drexler/Ernst*, Aktive Rechnungsabgrenzungsposten bei Step-Down-Geldern, StuB 2012, 220; *IDW*, RS HFA 4 v. 29.11.2012, Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen; *Bareis*, Unverzinslichkeit einer im Anlagevermögen gehaltenen Darlehensforderung gegen eine Tochtergesellschaft, FR 2013, 170; *Hoffmann*, Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 24.10.2012, GmbHR 2013, 156; *Hoffmann*, Keine Teilwertabschreibung wegen Unverzinslichkeit einer Forderung, DStR 2013, 23; *Löbe*, Keine Teilwertabschreibung wegen Unverzinslichkeit einer Forderung, NWB 2013, 1802; *Mihm*, Wertminderung einer Forderung wegen Unverzinslichkeit ist nicht dauerhaft, BB 2013, 177; *Zimmermann*, Wertberichtigung von Darlehensforderungen, EFG 2013, 1074; *Adrian/Helios*, Teilwertabschreibung, voraussichtlich dauernde Wertminderung und Wertaufholung, DStR 2014, 721; *Förster*, Der BMF-Entwurf zu Teilwertabschreibungen, DB 2014, 382; *Hillmer*, Kein niedrigerer Teilwertansatz für erst später fälligen Sanierungszuschuss, BC 2014, 52; *Lechner*, Anmerkungen zum Urteil des FG Niedersachsen: Credit Linked Note als schwebendes Geschäft, BB 2014, 818; *Meinert/Helios*, Kompensatorische Bewertung und Bewertungseinheiten beim Einsatz von Credit Linked Notes, DB 2014, 1697; *Meurer*, BMF: Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG, BB 2014, 1905; *U. Prinz*, BMF-Schreiben vom 16.7.2014 zur Teilwertabschreibung wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung, DB 2014, 1825; *Weber-Grellet*, BB-Rechtsprechungsreport zu 2013 veröffentlichten bilanzsteuerrechtlichen Urteilen, BB 2014, 47; *Zwirner*, Negative Einlagenzinsen für Unternehmen – Behandlung im Jahresabschluss und steuerliche Bedeutung, BC 2016, 521; *Ender*, Bilanzierung negativer Zinsen, BBK 2017, 699; *Meyerling/Brodersen/Gröne*, Außerplanmäßige Abschreibung im Steuerrecht: Alter Wein in neuen Schläuchen, DStR 2017, 1175; *Schampera*, Überprüfung von Einzelwertberichtigungen auf der Grundlage von Datenbankanalysen- Fluch oder Segen für Betriebsprüfungen und Banken?, NWB 2017, 3939; *Holle*, Teilwertabschreibung von Kundenforderungen eines Kreditinstituts: Streit um die Einzelwertberichtigungen, DB 2018, 2261.

#### 560 aa) Forderungen als Bewertungsgegenstand

Eine Forderung ist schuldrechtl. das gegen eine bestimmte Person gerichtete Recht auf eine bestimmte (vermögensrechtl.) Leistung, sofern die Leistung möglich ist (§§ 241 Abs. 1 Satz 1, 194 BGB). Rechtsgrundlage können privatrechtl. (§ 241 BGB) oder gesetzliche bzw. öffentlich-rechtl. Schuldverhältnisse (s. auch BFH v. 24.7.2013 – IV R 30/10, BFH/NV 2014, 304) sein. Eine Forderung kann auf eine Leistung in Geld (Kapitalforderungen) gerichtet sein oder auf eine (wertgleiche) Sachleistung (insbes. bei einem Sachwertdarlehen; s. *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 703). Auch bei einem Leihvertrag (§ 598 BGB), ist die Rück-



gabeforderung des Verleihers gem. § 604 BGB als Sachwertforderung zu qualifizieren.

Steuerlich handelt es sich bei Forderungen um aktivierungsfähige Aktivposten. Zu den allgemeinen Aktivierungsvorschriften für Aktivposten s. § 5 Anm. 530 ff. Forderungen werden teilweise als materielle, teilweise als besondere Gruppe „monetärer“ WG, nicht jedoch als immaterielle WG angesehen (s. § 5 Anm. 585). Aktivierungsfähige Forderungen des UV sind ebenso wie Forderungen des AV einheitlich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 zu bewerten. Zur Frage der Abgrenzung von AV und UV und zur Abnutzbarkeit s. Anm. 151–153. Nicht auf Geld gerichtete Forderungen (Sachleistungsforderungen; zB zu erbringende Dienst- und Werkleistungen) fallen ebenfalls in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 2, allerdings nur, wenn es sich um geleistete Vorauszahlungen/Anzahlungen für Vermögensgegenstände des UV handelt. Anderenfalls kommt eine Bilanzierung als RAP in Betracht. Geringfügige Forderungen sind vor dem Hintergrund des Grundsatzes der Wesentlichkeit (*materiality*) nicht zu aktivieren (zum Grundsatz der Wesentlichkeit, der den bei der Aktivierung zu beachtenden Grundsatz der Bilanzwahrheit modifiziert, vgl. auch § 5 Anm. 465).

**Allgemeine Bewertungsgrundsätze:** Im Rahmen der Bewertung der Forderungen sind die nicht kodifizierten GoB sowie die kodifizierten GoB-Grundsätze, namentlich das Realisationsprinzip, das Vorsichtsprinzip und das Wertaufhellungsprinzip bzw. Stichtagsprinzip zu beachten. Die im Rahmen des Wertaufhellungsprinzips zu erfassenden Umstände beeinflussen die voraussichtliche Dauer einer Teilwertminderung der Forderungen (s. auch „Dauernde Wertminderung“). Daneben gilt der Grundsatz der Einzelbewertung, der durch die Anwendung bestimmter Bewertungsmethoden (Gruppenbewertung, Durchschnittsbewertung) teilweise wieder außer Kraft gesetzt wird. Ggf. sind kompensatorische Effekte durch die Bildung von Bewertungseinheiten oder die Berücksichtigung sonstiger Sicherungsgeschäfte zu berücksichtigen. Vgl. § 5 Anm. 1720 ff. sowie „Sicherungsgeschäfte“.

**Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die Erstbewertung:** Forderungen sind wie in der HBil. grds. mit den AK/HK zu bewerten (Abs. 1 Nr. 2; §§ 253 Abs. 1 Satz 1 iVm. 255 Abs. 1 Satz 1 HGB; *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 880 [7/2019]). Im Fall der Einlage von Forderungen ins BV kommt daneben auch eine Bewertung mit dem an deren Stelle tretenden Wert (sog. Ersatzwert) in Betracht. Eine Forderung wird nicht nur angeschafft, wenn sie vor dem Erwerb entstanden ist, sondern auch dann, wenn sie in der Person des Stpfl. zB durch Warenlieferungen oder sonstige Leistungen wie zB im Rahmen der Darlehensgewährung oder – ohne sein Zutun – aufgrund eines Gesetzes oder Hoheitsaktes (zB unerlaubte Handlungen eines Dritten, Halterhaftung) entsteht; es handelt sich nicht um einen Herstellungsvorgang (s. Anm. 561 sowie die Diskussion in der Voraufgabe bis Lfg. 247 unter Anm. 909 –Stand August 2011 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm); aA *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 882 [7/2019] mwN). Aufgrund der rechtl. Gleichbehandlung von Anschaffungs- und Herstellungsvorgang kommt dieser Unterscheidung jedoch in diesem Zusammenhang keine materielle Bedeutung zu (daher wohl auch offengelassen durch BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875; *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 882 [7/2019]; ebenso *Hoffmann/Dorn/Müller/Dräger in LBP*, § 6 Rz. 878 [10/2019]).

**Niedriger Teilwert für die Folgebewertung:** Soweit der Teilwert wegen wertmindernder Umstände niedriger ist, besteht für jede einzelne Forderung nach Abs. 1

Nr. 2 Satz 2 ein autonomes stl. Wahlrecht den niedrigeren Teilwert (§ 10 BewG) statt der AHK oder des an deren Stelle tretenden Werts anzusetzen. Dabei braucht stl. das strenge Niederstwertprinzip gem. § 253 Abs. 3 HGB nicht beachtet zu werden (s. Anm. 411). Zum Teilwert s. Anm. 400 ff.; zur stl. Wahlrechtsausübung s. Anm. 410 f. Für die Bewertung ist hierbei auf alle wertmindernden Einflüsse abzustellen, die die Rückzahlung der Forderung unwahrscheinlich bzw. zweifelhaft machen. Als Umstände, die zu einem niedrigeren Teilwert führen, kommen in Betracht (zu den relevanten Risiken im Zusammenhang mit Forderungen auch vgl. *Hahne*, BB 2006, 91):

- Ausfallrisiken (s. Anm. 562),
- Un- oder Unterverzinslichkeit (s. Anm. 563),
- Währungs- und Länderrisiken (s. Anm. 564) oder
- Sonstige Umstände (s. Anm. 565).

**Dauernde Wertminderung:** Die stl. Bewertung von Forderungen des UV mit dem niedrigeren Teilwert ist – im Gegensatz zur handelsrechtl. Abschreibungspflicht nach § 253 Abs. 4 Sätze 1 und 2 HGB – davon abhängig, dass eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt (zur allgemeinen Definition der voraussichtlich dauernden Wertminderung s. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 5–7, mit Anm. *Meyering/Brodersen/Gröne*, DStR 2017, 1175). Eine nur vorübergehende Wertminderung der einzelnen Forderung reicht für das Wahlrecht nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 demnach nicht aus. Allein die Möglichkeit einer Wertsteigerung in der Zukunft schließt die Anwendung eines niedrigeren Teilwerts nicht aus. Wenn aber nach der Eigenart des WG feststeht, dass dem Stpfl. die Substanz erhalten bleibt, ist eine Teilwertabschreibung nicht zulässig (ebenso *Meurer*, BB 2014, 1905). Die vorliegenden wertmindernden Umstände müssen so geartet sein, dass der Teilwert nachhaltig unter den Zugangswert der Forderung (AK) gesunken ist. Nach dem Stichtagsprinzip sind für Teilwertabschreibungen von Forderungen die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich, so wie sie sich dem Stpfl. bei Bilanzaufstellung darstellen. Hiervon ist nach Auffassung des BFH (BFH v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294) auszugehen, wenn aus Sicht des Bilanzstichtags aufgrund objektiver Anzeichen ernsthaft mit einem langfristigen Anhalten der Wertminderung zu rechnen ist. Bei Forderungen sind dementsprechend nach dem Bilanzstichtag eingetretene Tatsachen (wie deren Erfüllung bis zur Aufstellung der Bilanz) werterhellend zu berücksichtigen (BFH v. 7.5.1998 – IV R 24/97, BFH/NV 1998, 1471; BFH v. 13.3.2007 – X B 37/06, BFH/NV 2007, 1138). Die sich verschlechternden Geschäftsaussichten infolge der Corona-Pandemie nach dem 31.12.2019 können dazu führen, dass Forderungen nicht zurückgezahlt werden. Dem kann durch Teilwertabschreibung zum 31.12.2019 allerdings idR nicht Rechnung getragen werden, da darin kein werterhellendes Ereignis mit Rückwirkung auf den Bilanzstichtag gesehen wird (vgl. *IDW*, Fachlicher Hinweis v. 25.3.2020, für wertbegründendes Ereignis).

**Wertaufholungsgebot:** Nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 3, Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 besteht ein Wertaufholungsgebot, sobald sich der Wert der Forderungen nach einer vorangegangenen Teilwertabschreibung wieder erhöht hat (vgl. auch BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 27). Dabei sind die bis zum Bilanzstichtag erlangte Erkenntnisse zu berücksichtigen, da auch die vorangehende Teilwertabschreibung nach Abs. 1 Satz 2 von voraussichtlicher Dauer sein muss (s. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 23,

Beispiel 6). Die Voraussetzungen des Wertaufholungsgebots sind als erfüllt anzusehen, wenn der Forderung in der Gesamtbetrachtung ein höherer Teilwert beizumessen ist. Die Wertobergrenze für die Zuschreibung bemisst sich nach den (fortgeführten) AHK, was bei Forderungen grds. mit dem Nennwert übereinstimmt (s. Anm. 561). Soweit Tilgungen auf zuvor abbeschriebene Forderungen erfolgen, hat der Stpfl. die Teilwertabschreibung rückgängig zu machen und die gebildete Wertberichtigung aufzulösen. Der Umfang der Rückgängigmachung der Teilwertabschreibung ist auf deren Höhe beschränkt. Soweit Tilgungen darüber hinausgehen, sind diese von den AK der Forderung abzusetzen und nicht vom Buchwert (vgl. zur Rechtslage vor 1999 insoweit BFH v. 12.10.1995 – I R 179/94, BStBl. II 1996, 406, mwN). Der Betrag der vorzunehmenden Zuschreibung hat im Umfang der voraussichtlichen Werterholung zu erfolgen. Eine Wertaufholung ist bei Aufstellung der nächsten Bilanz zu berücksichtigen, also nicht unterjährig, auch wenn die Gründe für den niedrigeren Teilwert bereits unterjährig weggefallen sind (Pyszka, DB 2002, 1625). Zur Wertobergrenze allgemein vgl. Anm. 470–474.

**Nachweispflicht:** Für den Ansatz des niedrigeren Teilwerts einer Forderung aufgrund wertmindernder Umstände (s. Anm. 452) oder mangels Eingreifen des Wertaufholungsgebots (s. Anm. 472) trifft der Stpfl. selbst die Feststellungslast. Dieser hat durch geeignete Unterlagen sowohl die Wertminderung als auch deren voraussichtlicher Dauer bzw. deren Fortgeltung nachzuweisen (s. auch BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 28). Dabei sind uE keine allzu strengen Anforderungen, insbes. bei der Pauschalierung von wertmindernden Umständen zu stellen. Dem Ermessen des Stpfl. kommt dabei besondere Bedeutung zu, da er die Verhältnisse seines Betriebs am besten beurteilen kann (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 302); seine Einschätzung muss aber auf einer objektiven Grundlage beruhen (BFH v. 22.10.1991 – VIII R 64/86, BFH/NV 1992, 449; zum Teilwert-Begriff als objektivierter Wert s. Anm. 437). Nicht maßgeblich sind insoweit allgemeine Konjunktur- und Geschäftsrisiken sowie bloße Vermutungen oder pessimistische Beurteilungen der künftigen (wirtschaftlichen) Entwicklung, für die am Bilanzstichtag kein greifbarer Anhalt vorliegt (BFH v. 9.5.1961 – I 128/60 S, BStBl. III 1961, 336, mit Hinweis auf BFH v. 1.4.1958 – I 60/57, BStBl. III 1961, 291; BFH v. 27.4.1965 – I 324/62 S, BStBl. III 1965, 409). Zum Nachweis der Teilwertminderung ist ausreichend, dass nach den Erfahrungen des Betriebs in der Vergangenheit in einer gewissen Regelmäßigkeit tatsächlich auch Ausfälle eingetreten sind (ähnlich auch *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 304, zur Pauschalwertberichtigung). Geeignete Unterlagen sind bspw. Aufzeichnungen über in der Vergangenheit eingetretene Forderungsausfälle sowie mit der Beitreibung zusammenhängende Verluste und Aufwendungen.

#### bb) Anschaffungskosten (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1)

561

**Begriff der Anschaffungskosten:** Geldforderungen sind in der StBil. gem. Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 mit den AK, zu bilanzieren; dies sind nach § 255 Abs. 1 HGB Aufwendungen, die geleistet werden, um ein WG zu erwerben, soweit sie diesem einzeln zugeordnet werden können. Sofern Forderungen zB durch Vinkulierung umgewandelt werden, verändert sich lediglich die Art der zu bewertenden WG, jedoch nicht deren AK.

**Anschaffungskosten bei Erwerb bestehender Forderungen:** AK entstehen bei dem Erwerb einer bereits bestehenden Forderung von einem Dritten aufgrund ei-

ner Zession (§ 398 BGB), insbes. zB von Forderungen aus festverzinslichen Wertpapieren oder Darlehen (BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875), oder beim Erwerb von Wechselforderungen (BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594). Die AK entsprechen dann nicht dem Nennwert, sondern den Aufwendungen des Stpfl. einschließlich der ANK und nachträglichen AK (s. allg. Anm. 285; ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 140 „Forderungen“; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 882 [7/2019]), auch wenn sie über dem Nennbetrag bzw. Wert der Sachleistung liegen. Zu Wechselforderungen s. Anm. 620.

**Anschaffungskosten bei originär entstehenden Forderungen:** Bei originär entstehenden Forderungen ist zwischen zwei Fallgruppen zu unterscheiden:

- ▶ *Gewinnrealisierende Forderungen:* Resultiert die Forderung aus einer Warenlieferung oder sonstigen Leistung des Stpfl., die bei ihm zur Realisierung eines Gewinns führt, entspricht der zu aktivierende Betrag dem Gegenwert der Leistung in Form des Anspruchs des Gläubigers, dh. in Höhe des Nennwerts der Forderung (ggf. einschließlich USt, stRspr., ua. BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, DB 2004, 1399; BFH v. 13.3.2007 – X B 37/06, BFH/NV 2007, 1138). Dies folgt aus dem Realisationsprinzip, welches das Anschaffungswertprinzip in diesen Fällen verdrängt (vgl. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 883 [8/2019]). Eine Bewertung von Forderungen aus der Veräußerung von WG unterhalb des Nennwerts kommt nicht schon deshalb in Betracht, weil die AHK dieser WG unter diesem Betrag liegen (BFH v. 21.11.1967 – IV R 123/63, BStBl. II 1968, 176). Ob insoweit ein Anschaffungsvorgang vorliegt und damit der AKBegriff anzuwenden ist, ist bislang nicht geklärt (ebenso *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. B 450 „Forderungen“ [4/2018]). Materielle Auswirkungen auf die Bewertung ergeben sich dabei unabhängig von der Anwendung des primären Wertmaßstabs aber nicht. Zur Diskussion hinsichtlich der Anwendung von AK- oder HKBegriff s. auch die Kommentierung bis Lfg. 247 unter Anm. 909 – Stand August 2011 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).
- ▶ *Andere Forderungen:* Sofern die Leistung keine Gewinnrealisierung zur Folge hat (zB bei Darlehenshingabe), bestimmen sich die AK nach der Höhe der entstandenen Aufwendungen, ergeben sich also etwa beim Darlehen aus dem Zahlungsbetrag. Dies gilt auch, wenn es sich um eine unverzinsliche Forderung handelt (vgl. BFH v. 24.10.2006 – I R 2/06, BStBl. II 2007, 469; BFH v. 24.10.2012 – I R 43/11, BStBl. II 2013, 162, betr. Darlehensforderung, mit Anm. *Hoffmann*; BFH v. 24.7.2013 – IV R 30/10, BFH/NV 2014, 304, betr. unverzinsliche Zuschussforderung; aA noch BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553, mwN: für Barwert bei von vornherein gestundeten Forderungen). Im Fall einer durch öffentlich-rechtl. begründeten Vertrag entstandene (unverzinslichen) Sanierungszuschussforderung spricht sich der BFH (BFH v. 24.7.2013 – IV R 30/10, BFH/NV 2014, 304) für den Ansatz mit dem Nennwert statt mit dem Barwert aus. Gleichzeitig stellt er darin klar, dass es bei Forderungen an einer entsprechenden gesetzlichen Grundlage zur Absetzung wie bei Verbindlichkeiten und Rückstellungen (Abs. 1 Nr. 3 oder Nr. 3a) fehlt. Demgegenüber hat der BFH in einem Ur. zur Bilanzierung der unverzinslichen Forderung auf Auszahlung des nach § 37 Abs. 4 KStG ermittelten KStGuthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen die Bilanzierung zum Nennwert eingeschränkt, wenn das Realisationsprinzip gefährdet ist, und hat insoweit den Ansatz mit dem Barwert bestätigt (BFH v. 28.11.2018 – I R 56/16, BFHE 263, 401; ebenso für Barwert ua. BMF v. 14.1.2008 – IV B 7 - S 2861/07/0001, BStBl. I 2008, 280; *Bodden*, FR

2007, 66 [77]; Förster/Felchner, DStR 2007, 280 [282]; Ortman-Babel, BB 2007, 73 [75]; aA *Ernsting*, DB 2007, 180 [183]; für Nennwert).

Das Schrifttum zu dieser Frage differenziert gleichfalls wie die Rspr. (für Nennwert *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 140 „Forderungen“; ebenso für das Handelsrecht auch *Schubert/Gadeck* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 257). Für die Zugangsbewertung mit dem Nennwert spricht, dass die (Un-)verzinslichkeit als Merkmal der Forderung keine Auswirkung auf die AK einer Forderung hat (ähnlich auch *Weber-Grellet*, BB 2014, 47; s. auch Anm. 563). Unter Verweis auf Gläubigerschutzprinzipien lehnt *Bareis* (FR 2013, 171, mit Anm. zu BFH v. 24.10.2012 – I R 43/11, BStBl. II 2013, 162) den Auszahlungsbetrag als AK-Betrag ab. Demgegenüber ist eine scheinbar unverzinsliche Darlehenshingabe nach einer anderen Auffassung mit dem Barwert zu bilanzieren, wenn in der Unverzinslichkeit der Darlehenshingabe unter Hinweis auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise eine Leistung des Gläubigers (zB durch Aufrechterhaltung der Sanierungsbemühungen oder Lieferbeziehungen) gesehen werden kann. Dementsprechend wäre der Abzinsungsbetrag als Ausgabe in einem Synallagma aktivisch abzugrenzen (s. auch *Hoffmann*, StuB 2013, 201; ebenso *Hoffmann/Dorn/Müller/Dräger* in *LBP*, § 6 Rz. 882 [10/2019]). Dies kann uE allerdings nur dann zutreffen, wenn ein solches Synallagma aus den Vertragsbeziehungen eindeutig hervorgeht, wie das Urt. des BFH v. 27.7.2011 (BFH v. 27.7.2011 – I R 77/10, DStR 2011, 2035, zu *Step-Down-Geldern*, mit Anm. *Dreixler/Ernst*, StuB 2012, 220) zeigt (s. § 5 Anm. 2188); s. auch „Anschaffungsvorgang verbunden mit Kreditgeschäft“.

- ▶ *Anschaffungsvorgang verbunden mit Kreditgeschäft*: Fraglich ist, in welcher Höhe AK vorliegen, wenn mit der gewinnrealisierenden Forderung gleichzeitig auch ein offenes oder verdecktes Kreditgeschäft zB bei Verkauf auf Ziel abgeschlossen wird. Dabei hätte nach dem Grundsatz der Einzelbewertung eine Aufspaltung des Vorgangs in Verkaufs- und Kreditgeschäft zu unterbleiben. Bei einer ins Gewicht fallenden Laufzeit der Forderung würde ein Kaufmann jedoch den Verkaufspreis um einen entsprechend einkalkulierten (nicht offen ausgewiesenen) Zins erhöhen. Die Forderungssumme wäre bei derartigen Geschäftsvorfällen wirtschaftlich gesehen in einen Kapitalanteil (Barwert) und einen Zinsanteil aufzuspalten. Sofern mit dem Nennbetrag ausgewiesen, wäre daher eine Verletzung des Realisationsprinzips gegeben und ein noch nicht realisierter Zinsgewinn in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen Barwert und Nennbetrag der Forderung würde ausgewiesen werden. Im Schrifttum wird daher unter Hinweis auf das Handelsrecht die Ansicht vertreten, dass die AK in diesem Fall dem bei sofortiger Fälligkeit zu zahlenden Barwert (sog. Nettomethode) entsprechen, welcher in derartigen Fällen als sog. fiktive AK gelten könnte (*Schubert/Gadeck* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 256; *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 253 HGB Rz. 54; differenzierend *IDW*, WP-Handbuch, Bd. I, 15. Aufl. 2017, Rz. E 401 mit dem Verweis, bei Geringfügigkeit, kurzer Laufzeit oder konkreter Gegenleistung auf den Ansatz des Barwertes zu verzichten; *Teichgräber*, DB 2005, 1288). Die hM im Schrifttum nimmt daher an, dass eine originär entstandene gewinnrealisierende Forderung aufgrund des Vorrangs des Maßgeblichkeitsprinzips bei mittel- bzw. langfristig gestundeten Zahlungen mit dem abgezinsten Barwert statt mit dem Nennwert anzusetzen sei (hM, ua. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 277 f. [8/2019]). Dies ist uE jedoch nicht zwingend. Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips kann auch die

Auffassung vertreten werden, dass der handelsrechtl. Auffassung für stl. Zwecke zu folgen sei (vgl. auch *Döllerer*, JbFStR 1976/77, 201).

**Damnum/Disagio:** Wird ein Darlehen unter Abzug eines Damnums oder Disagios ausbezahlt, muss die Forderung mit dem vollen Nennbetrag ausgewiesen werden, da das vorab gezahlte Abgeld zwar vorausbezahlter Zins im Rahmen des Kreditgeschäfts ist, jedoch der Unterschiedsbetrag zwischen Nennbetrag und Auszahlungsbetrag wirtschaftlich als Zinsanspruch zu sehen ist, der als RAP passivisch abgrenzt und über die Laufzeit bzw. die Zinsfestschreibung in jährlichen Teilbeträgen gewinnerhöhend aufgelöst wird. Ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip bei Anschaffungsvorgängen wird somit verhindert (BFH v. 6.12.1965 – GrS 2/64 S, BStBl. III 1966, 144; BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875; BFH v. 21.5.1993 – VIII R 1/91, BStBl. II 1994, 93); s. auch § 5 Anm. 2235–2262. Das Gleiche soll insoweit auch für einbehaltene Bearbeitungsgebühren, nicht aber für Bauparabschlussgebühren (s. BFH v. 11.2.1998 – I R 23/1996, BStBl. II 1998, 381) gelten (*Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 140).

**Devisentermingeschäft:** Wird die Valutaforderung durch ein Devisentermingeschäft gesichert, sind die Euro-AK der Forderung durch den Terminkurs fixiert. Daraus ergibt sich der Zugangswert der Forderung. Nachträgliche Sicherungen nach dem Anschaffungszeitpunkt der Forderung haben keinen Einfluss auf den Zugangswert mehr (vgl. *Schubert/Gadek* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 258).

**Fremdwährungsforderungen:** Für Forderungen in fremder Währung (Valutaschuld/-forderung, § 244 BGB) ist zunächst der im Zeitpunkt der Entstehung der Forderung notierte Kurs in Euro maßgeblich (BFH v. 16.12.1977 – III R 92/75, BStBl. II 1978, 233; BFH v. 19.1.1978 – IV R 61/73, BStBl. II 1978, 295; BFH v. 6.11.1997 – III R 190/94, BStBl. II 1998, 123). Soweit man § 256a HGB auch auf die stl. Zugangsbewertung überträgt, ist die Fremdwährungsforderung durch den Devisenkassamittelkurs im Zugangszeitpunkt festgelegt (vgl. für das Handelsrecht auch *Schubert/Gadek* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 258; ebenso bereits für den Teilwert von Währungsschulden BFH v. 7.8.1951 – I 38/51, BStBl. III 1951, 190). Insoweit stellt dies den Bestimmungsmaßstab für die AK der Forderungen dar.

**Inhaberschuldverschreibungen mit Emissionsdisagio** sind im Rahmen der Erstbewertung mit den AK mit dem Nennwert der Forderung zu bilanzieren und nicht mit dem Auszahlungsbetrag. Eine Berücksichtigung des Emissionsdisagios als Kaufpreisabschlag wie beim Wechsel kommt nicht in Betracht (BFH v. 29.11.2006 – I R 46/06, BStBl. II 2009, 955; krit. *Weber-Grellet*, BB 2008, 39; ebenso *Hoffmann*, DB 2007, 720, welcher darin einen Widerspruch zum Wechselurteil des BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594, sieht). Diese BFH-Entsch. ist uE nur nachvollziehbar, wenn man bedenkt, dass sich AK iSv. § 255 Abs. 1 HGB ohne Finanzierungskosten bestimmen (s. Anm. 563; ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 140 „Finanzierungskosten“) und insoweit das Merkmal der Verzinsung die AK regelmäßig nicht beeinflusst (ebenso *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 888 [8/2019]). Insoweit hat ein Emissions(dis-)agio ebenso wie der Diskont zwar Finanzierungscharakter. Im Unterschied zum Diskontabzug bei Wechselforderungen beeinflussen Emissionsdisagien aber nur die Höhe der Verzinsung als Merkmal der Forderung, um die aktuellen Marktverhältnisse im Ausgabezeitpunkt zu berücksichtigen (zur Verzinsung als Merkmal von Forderungen s. auch *Weber-Grellet*, BB 2014, 47). Allerdings sind darin keine Kaufpreisabschläge für die er-

worbene Forderung zu sehen und das Emissions(dis-)agio berührt den Nennwert der Forderung als AK-Betrag nicht. Zur stl. Bilanzierung von Wandelschuldverschreibungen, Optionsanleihen und Zero-Bonds vgl. Anm. 1155 „Zerobonds“ und *IDW*, HFA 1/1986.

**Rückdeckungsversicherungen:** Bei Rückdeckungsansprüchen aus einer Kapitallebensversicherung entsprechen die AK den bis zum Bilanzstichtag vom Versicherungsnehmer aufgewendeten Sparanteilen der Versicherungsprämien (Sparbeiträge). Zusätzlich zählen zu den AK auch die rechnungsmäßigen (garantierten) Zinsen auf die geleisteten Sparbeiträge. Dies entspricht dem vom Versicherer nachgewiesenem Deckungskapital (BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BB 2004, 1557; 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).

**Sachwertforderung/-darlehen:** Die AHK bestimmen sich bei Sachwertforderungen nach dem Wert, welcher dem jeweiligen Aktivposten für die hingegeben Güter entspricht (vgl. BFH v. 13.1.1959 – I 44/57 U, BStBl. III 1959, 197; BFH v. 5.5.1976 – I R 166/74, BStBl. II 1976, 717; BMF v. 21.2.2002 – IV A 6 - S 2132 - 4/02, BStBl. I 2002, 262). Obwohl es sich um einen tauschähnlichen Vorgang handelt, liegt kein gewinnrealisierender Vorgang vor (vgl. *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 703; *Hoffmann/Dorn/Müller/Dräger* in *LBP*, § 6 Rz. 880 [10/2019]).

**Schadensersatzansprüche** sind mit dem Schadensbetrag (=Rückzahlungsbetrag) als AK zu bewerten (BFH v. 4.2.1999 – IV R 57/97, BStBl. II 1999, 602). Prozesskosten für die Vorbereitung einer Klage auf Schadensersatz gelten nicht als nachträgliche AK; diese Aufwendungen dienen nicht der Sicherung des Erwerbs der Forderung, sondern der Klärung der Rechtslage und gehören deshalb grds. zu den laufenden BA, es sei denn, der Schuldner hat die Aufwendungen mit Sicherheit zu ersetzen (BFH v. 27.5.1964 – IV 352/62 U, BStBl. III 1964, 478, 2).

## cc) (Niedriger) Teilwert (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2)

### (1) Ausfallrisiken

562

**Wertminderung wegen gesunkener Bonität des Schuldners:** Wertmindernde Umstände liegen vor, wenn der teilweise oder vollständige Ausfall (die Rückzahlung) einer Forderung möglich oder bereits eingetreten ist (sog. bonitätsbedingte Wertminderung; s. *Förster*, DB 2014, 384; ebenso BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 21). Primär werden Ausfallrisiken durch die (objektive) Zahlungsfähigkeit des Schuldners bestimmt, die auch ein entscheidender Faktor bei der tatsächlichen Durchsetzbarkeit der Forderung ist. Zur Bestimmung des Ausfallrisikos und der daraus resultierenden Teilwertabschreibung s. Anm. 566. Voraussetzung ist ein über das allgemeine Kreditrisiko hinausgehendes Ausfallwagnis (so BFH v. 20.8.2003 – I R 49/02, BStBl. II 2004, 941). Sofern objektive Umstände eintreten, die eine Rückzahlung der Forderung dauerhaft zweifelhaft (zB Zahlungsstörung, -stockung) erscheinen lassen, ist die zweifelhafte Forderung mit dem wahrscheinlichen Rückzahlungsbetrag anzusetzen (BFH v. 20.8.2003 – I R 49/02, BStBl. II 2004, 941). Nicht erforderlich ist, dass sich das Ausfallrisiko bereits konkretisiert hat (so BFH v. 20.8.2003 – I R 49/02, BStBl. II 2004, 941, mit Verweis darauf, dass anderenfalls erst bei effektivem Ausfall eine Teilwertabschreibung anzuerkennen wäre; dies wäre mit dem aus dem Vorsichtsprinzip abgeleiteten Imparitätsprinzip nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB nicht verein-

bar). Sofern das Ausfallrisiko bereits eingetreten ist, ist der uneinbringliche Teil der Forderung abzuschreiben (bei Entgegennahme von Wechseln s. BFH v. 9.8.1990 – V R 134/85, BStBl. II 1990, 1098; zur Forderungsabschreibung bei Betriebs-einstellung s. BFH v. 25.7.1972 – VIII R 3/66, BStBl. II 1972, 936).

**Kompensation mit gegenläufigen Ansprüchen:** Zu bewertende Forderung und Sicherungsgeschäft müssen grds. getrennt beurteilt werden. Sofern der Aufwand einer ausfallbedrohten Forderung durch Kompensationsgeschäfte abgedeckt wird, ist der Teilwert nicht unter die AK gesunken, sodass eine Teilwertabschreibung ist nicht möglich ist. Einer Wertminderung können nach der Rspr. Ausgleichsmöglichkeiten bzw. andere wirtschaftliche Vorteile gegenüberstehen, die eine Teilwertabschreibung ausschließen (zur Berücksichtigung von Sicherheiten allg. BFH v. 25.2.1986 – VIII R 180/85, BFH/NV 1986, 458). Der Grundsatz der Einzelbewertung steht hierbei oftmals in Konflikt zu einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die eine Zusammenfassung eigentlich separater Geschäftsvorfälle nahelegt. Im Einzelfall ist jedoch fraglich, unter welchen Umständen eine solche Kompensation die Teilwertabschreibung entfallen lässt. Nach BFH v. 15.1.2019 (BFH v. 15.1.2019 – X R 34/17, BFH/NV 2019, 530) kommt es ggf. allein auf das Ausfallrisiko des Gläubigers an, sodass Sicherungsgeschäfte und Kompensationsmöglichkeiten von fremden Dritten nicht in die Betrachtung der Werthaltigkeit der Forderung einfließen dürfen.

- ▶ *Aufrechnung-/Ausgleichsmöglichkeit:* Solange in der Bilanz des Stpfl. betriebliche Verbindlichkeiten gegenüber dem Schuldner der betrieblichen Forderung passiviert sind, ist eine Teilwertabschreibung ausgeschlossen (BFH v. 30.9.1965 – IV 215/65, BStBl. III 1965, 686; BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349; ebenso *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 905 [8/2019]).
- ▶ *Bewertungseinheiten:* Nach § 5 Abs. 1a sind gem. § 254 HGB gebildete Bewertungseinheiten und deren Ergebnisse allerdings auch in die StBil. zu übernehmen und hindern grds. eine Teilwertabschreibung auf das gesicherte WG. Bei Kreditforderungen, die durch *credit linked notes* abgesichert sind, wird eine Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderungen des Referenzpools nicht durch die Bildung von Bewertungseinheiten ausgeschlossen (zu *credit linked notes* als Sicherungsinstrument s. BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831; zum FG-Verfahren s. *Lechner*, BB 2014, 818; *Meinert/Helios*, DB 2014, 1701; s. § 5 Anm. 1635 ff.). Die im Rahmen der Bewertungseinheiten üblicherweise bilanziell gebildeten „technischen“ Rückstellungen für Wertminderungen auf Posten der Aktivseite fallen nach § 5 Abs. 4a Satz 2 (insoweit nur klarstellend) nicht unter das Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen (vgl. *Weber-Grellet in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 70 mwN). Verpflichtungsüberhänge aus Bewertungseinheiten, die über den angesetzten Buchwert eines WG hinausgehen, werden aber weiterhin von § 5 Abs. 4a Satz 1 erfasst (vgl. § 5 Anm. 2065: keine Ausnahme vom Passivierungsverbot). Soweit nach Berücksichtigung der Sicherung weitere Teilwertabschreibungen bei Forderungen vorgenommen werden, unterliegen die rein technischen Rückstellungen uE aber weiterhin dem Vorbehalt des § 5 Abs. 6 (und nicht dem § 5 Abs. 1a), sodass eine stl. Berücksichtigung nur bei dauernder Wertminderung gem. Abs. 1 Nr. 2 in Frage kommt (ebenso *Förschle/Usinger* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 254 HGB Rz. 6; offen *Patek*, KoR 2008, 370; aA *Hahne*, BB 2006, 2291).
- ▶ *Delkredere-(Debitoren-)Versicherung:* Nach den og. Grundsätzen sind Delkredere-Versicherungen wie sonstige Sicherungs- und Rückgriffsrechte ebenfalls



werterhöhend bei der Teilwertbemessung zu berücksichtigen, es sei denn, es kommen bereits aktivierungspflichtige Ansprüche wegen tatsächlichen Forderungsausfalls gegen die Versicherung in Betracht (BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349; s. auch „Sicherungsgeschäfte“; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 303). Um insoweit teilwerterhöhend berücksichtigt zu werden, wird im Schrifttum – uE zutr. – verlangt, dass die Sicherungs- und Rückgriffsrechte nicht aus einem isolierten bilanzierungsfähigen Vertragsverhältnis stammen. Insoweit dürfen die Chancen und Risiken daraus nicht selbständig aktivierbar sein (vgl. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 906 [8/2019]; *Meinert/Helios*, DB 2014, 1700). Soweit ein Versicherungsanspruch aus dem Forderungsausfall entsteht, wird ein daraus resultierender Aufwand ausgeglichen, wenn hinsichtlich der Bonität und der Eintrittspflicht des VU keine Bedenken vorliegen; dies gilt zumindest, wenn der Versicherer die Entschädigungsansprüche bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung anerkannt hat (FG Hamb. v. 15.10.1987 – I 209/83, EFG 1988, 165, rkr.).

- ▶ **Sicherungsgeschäfte:** Außerhalb von Bewertungseinheiten sind Kompensationsmöglichkeiten durch Sicherungsgeschäfte, sofern diese ihrerseits nicht zweifelhaft sind, bei der Teilwertbemessung zwingend werterhöhend zu berücksichtigen (stRspr., BFH v. 25.6.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 303; vgl. auch *Meinert/Helios*, DB 2014, 1700). Liegen dem Gläubiger schuldrechtl. oder dingliche Sicherungen vor, zB Bürgschaft oder Garantie Dritter, Sicherungsübereignung von Waren, Sicherungsabtretung von Forderungen, Grundpfandrechte, die zur Befriedigung des Anspruchs ganz oder teilweise ausreichen und deren Realisierbarkeit nicht selbst zweifelhaft ist, bestimmt sich der Teilwert nach dem Wert der Sicherheit (RFH v. 19.5.1931, RStBl. 1931, 971; RFH v. 28.10.1931, RStBl. 1932, 308; BFH v. 25.9.1968 – I 52/64, BStBl. II 1969, 18; BFH v. 25.2.1986 – VIII R 180/85, BFH/NV 1986, 458; BFH v. 24.10.2006 – I R 2/06, BStBl. II 2007, 469; FG Kassel v. 13.9.2011 – 4 K 2577/07, EFG 2012, 812, rkr.; zur Bewertung von einzelnen Sicherheiten bei der Teilwertschätzung vgl. auch *Holle*, DB 2018, 2266). Insoweit soll nach einer Meinung im Schrifttum ein kompensationsfähiger Vorteil, der im Rahmen der Teilwertbemessung werterhöhend zu berücksichtigen ist, nur dann vorliegen, wenn dieser zwangsläufig und spiegelbildlich der zu bewertenden Forderung nachfolgt sowie vollwertig ist. Die analoge Anwendung des Abs. 1 Nr. 3a wird dabei abgelehnt (*Meinert/Helios*, DB 2014, 1700); uE zutr., da für solch strenge Voraussetzungen gesetzliche Vorgaben fehlen. Die Sicherung einer Forderung durch einen Eigentumsvorbehalt sowie weitreichende Kontrollmöglichkeiten des Gläubigers bezüglich der Betriebsführung des Schuldners schließen daneben einen Forderungsausfall nicht von vornherein aus. Im Einzelfall ist zu prüfen, ob die Verwertung der Sicherheit den Minderwert deckt, sonst kann eine Wertberichtigung dennoch zulässig sein (BFH v. 7.5.1998 – IV R 24/97, BFH/NV 1998, 1471). Sind Sicherheiten nicht mehr werthaltig, kommt weiterhin eine Teilwertminderung in Betracht (BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349). Soweit vorrangig künftig zu aktivierende Rückgriffsansprüche bestehen, sind diese selbständig zu aktivieren und einzeln zu bewerten (BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349).

**Fehlende rechtliche Durchsetzbarkeit** der Forderung aufseiten des Gläubigers führt erst dann zu Wertabschlägen, wenn der Schuldner von der Einrede der Verjährung gem. § 214 BGB Gebrauch macht (arg. e contrario aus BFH v. 9.2.1993 –

VIII R 21/92, BStBl. II 1993, 543, zum Ansatz von Verbindlichkeiten bei Verjährungseintritt; daneben BFH v. 2.3.1971 – II 64/65, BStBl. II 1971, 533; ebenso *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. D 5 [10/2004]; weniger streng *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 905 [8/2019]: Teilwertabschreibung bereits dann zulässig, falls die Erhebung der Verjährung wahrscheinlich ist). Siehe aber „Vollstreckungsrisiko des Gläubigers“.

**Gesellschaftsverhältnis:** Auch Forderungen einer Gesellschaft gegen Gesellschafter sind grds. nach den allgemeinen Grundsätzen wie Forderungen zwischen Fremden zu bewerten. Auch kann das Ausfallwagnis uE nicht von vornherein ausgeschlossen werden (so aber *FinVerw.*, NWB-Betriebsprüfungskartei [12/2017], Konto: Delkredere, A IV 2), Forderungen an Beteiligungsunternehmen (verbundene Unternehmen) sind aber nicht in die Pauschalwertberichtigung einzubeziehen (BFH v. 30.9.1965 – IV 215/65 U, BStBl. III 1965, 686).

- ▶ *Betriebsaufspaltung:* Nach stRspr. bemisst sich der Teilwert (§ 6 Nr. 1 Sätze 1–4 und Anm. 542, 550) einer Forderung des Besitzunternehmens gegen die BetriebsKapGes. nur nach den für die Bewertung von Beteiligungen geltenden Grundsätzen; hierbei ist eine Gesamtbetrachtung der Ertragsaussichten von Besitz- und Betriebsgesellschaft vorzunehmen (BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416, mwN; BFH v. 14.10.2009 – X R 45/06, BStBl. II 2010, 274).
- ▶ *Forderung gegen Beteiligungsunternehmen/verbundene Unternehmen:* Solche Forderungen eines Gesellschafters mit stl. BV gegen sein Beteiligungsunternehmen werden grds. wie unter fremden Dritten berücksichtigt. Dies gilt auch, wenn es sich um eigenkapitalersetzende Darlehen handelt, denn nach der Rspr. des BFH sind diese als eigenständige Schuldverhältnisse von der Beteiligung als solcher unbeschadet ihrer gesellschaftlichen Veranlassung zu unterscheiden. Derartige Darlehensforderungen stehen als eigenständige WG neben der Beteiligung (BFH v. 14.1.2009 – I R 52/08, BStBl. II 2009, 674; s. auch BMF v. 29.3.2011 – IV B 5 - S 1341/09/10004, 2011/0203248, BStBl. I 2011, 277; s. auch FG Hamb. v. 20.2.2013 – 2 K 89/12, EFG 2013, 1071, rkr., mit Anm. *Zimmermann*, EFG 2013, 1075). Allerdings sind diese nach den für die Bewertung von Beteiligungen geltenden Kriterien zu bewerten, dh., auch der Substanzwert und die funktionale Bedeutung der Beteiligung sind einzubeziehen (BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; BFH v. 14.10.2009 – X R 45/06, BStBl. II 2010, 274; BFH v. 18.4.2012 – X R 7/10, BFH/NV 2012, 1363; krit. zur entsprechenden Anwendung dieser Rspr. auf jedwede Forderung *Zimmermann*, EFG 2013, 1075). Aus der Berücksichtigung der funktionalen Bedeutung folgt, dass eine Gesamtbetrachtung der Ertragsaussichten des Beteiligungsunternehmens und des beteiligten Unternehmens vorzunehmen ist (BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416). Dies erklärt sich daraus, dass im Rahmen der Teilwertfunktion ein gedanklicher Erwerber den Wert notleidender Forderungen in ähnlicher Weise wie den Wert der Anteile an der KapGes. unter Berücksichtigung der Substanz und der Ertragsaussichten der Anteile ermittelt. Hierbei ist auch die wirtschaftliche Bedeutung (strategischer Wert) der KapGes. für den Beteiligungsgeber im Hinblick auf seine Anteile und das eigenkapitalersetzende Darlehen zu berücksichtigen. Aus der Fiktion kann gefolgert werden, dass einer Teilwertminderung auf das Darlehen eine entsprechende Erhöhung des Teilwerts der Beteiligung nachfolgt und umgekehrt. Die Teilwertabschreibung erfordert danach auch, dass sich die Anschaffung als Fehlmaßnahme erweist oder sich der innere Wert des Beteiligungsunternehmens gemindert hat. Eine derar-

tige Wertminderung ist nicht bereits deshalb anzunehmen, weil das Beteiligungsunternehmen hohe Verluste erwirtschaftet hat. Vielmehr sind für den Wert der Beteiligung nicht nur die Ertragslage und die Ertragsaussichten von Bedeutung, sondern auch der Vermögenswert und die funktionale Bedeutung des Beteiligungsunternehmens im Unternehmensverbund maßgeblich (zB BFH v. 28.4.2004 – I R 20/03, BFH/NV 2005, 19 mwN). Die Frage, ob ein eigenkapitalersetzendes Darlehen überhaupt vorliegt, verliert aber an Bedeutung, da ab VZ 2008 ein generelles Abzugsverbot für Wertminderungen von Gesellschafterdarlehen im BV von KStSubjekten eingeführt wurde (§ 8b Abs. 3 Sätze 4–8 KStG). Hingegen sind Teilwertminderungen für andere Stpfl. mit BV nur nach Maßgabe des § 3c Abs. 2 iHv. 60 % zu berücksichtigen; s. auch Anm. 542. Sofern die Gesellschafterstellung aufgegeben wird, besteht uE keine Nachwirkung. Insoweit ist mangels anderweitiger stl. Regelung die Forderung des ausgeschiedenen Gesellschafters nach den allgemeinen Grundsätzen zu bewerten.

- ▶ *Forderungsbeziehungen zwischen Gesellschafter einer Personengesellschaft und der Gesellschaft:* Hingegen sind Forderungen eines Mitunternehmers gegen seine Mitunternehmerschaft wegen ihrer Behandlung als SonderBV in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft als stl. Eigenkapital der Gesellschaft anzusehen (BFH v. 19.5.1993 – I R 60/92, BStBl. II 1993, 714; FG München v. 10.12.2003 – 1 K 4141/01, EFG 2004, 648, rkr.). Aus der Zuordnung eines Gesellschafter-Darlehens zum stl. Eigenkapital (SonderBV) der darlehensnehmenden PersGes. und aus dem Verbot der Bilanzierung in der StBil. des Gesellschafters folgt nach deutschem StRecht, dass der Gesellschafter die Forderung weder in seiner eigenen StBil. noch in der Sonderbilanz über seine Beteiligung an der PersGes. gewinnmindernd wertberichtigen kann. Eine Wertaufholung ist daher insoweit ebenfalls ausgeschlossen (*Pyszka*, DB 2002, 1625). Es gilt insoweit der aus der Einheitstheorie entwickelte Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung (BFH v. 9.12.2009 – IV B 129/08, BFH/NV 2010, 640). Die Wertminderungen auf Forderungen können sich erst bei der Betriebsaufgabe der PersGes. bzw. vom Austritt des Gesellschafters an gewinnmindernd auswirken (BFH v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871; BFH v. 24.7.2006 – VIII B 233/05, BFH/NV 2006, 2110; BFH v. 9.12.2009 – IV B 129/08, BFH/NV 2010, 640; s. Anm. 542 „Ergänzungsbilanz und Teilwert“). Anders jedoch, wenn die Forderung sich als Vergütung für eine nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Leistung darstellt und somit nur geringfügig oder nur zufällig zur Erreichung des Gesellschaftszwecks beiträgt (zB Beratung durch einen MU aus einem laufenden Geschäftsverkehr mit der Mitunternehmerschaft zu Bedingungen wie zwischen Fremden). Wenn solche Forderungen nicht als gesellschaftsrechtl. Beitrag anzusehen sind, berechtigen Zweifel an deren Werthaltigkeit in diesem Fall uE zur Teilwertabschreibung (glA wohl *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 15 Rz. 562, der insoweit Forderungen ohne Gesellschaftsbezug abgrenzt). Abweichendes ergibt sich auch, wenn der Forderung ein Bezug zur Mitunternehmerschaft fehlt und daher lediglich Eigen-BV (statt vorrangig Sonder-BV) des Mitunternehmers vorliegt. Zu beachten ist hierbei lediglich die betriebliche Veranlassung der Forderung sowie die Möglichkeit der Gewinnerzielung bei Erwerb der Forderung (vgl. BFH v. 9.1.2009 – IV B 25/08, BFH/NV 2009, 754; ebenso *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 15 Rz. 549).

**Herabsetzung der Schuld:** Soweit die Voraussetzungen für eine Wertberichtigung der Forderung im Übrigen gegeben sind, hängt diese Wertberichtigung nicht von

einer entsprechenden Herabsetzung der Schuld bei der Schuldnerin ab (RFH v. 17.1.1933, RStBl. 1933, 331).

**Konzernrückhalt:** Auch bei Tochtergesellschaften kommt es auf die Zahlungswilligkeit und Zahlungsfähigkeit und damit auf die Bonität der Schuldnergesellschaft an. Die fremdunübliche fehlende Besicherung von Darlehensgewährungen im Konzern schließt nach der neuen Rspr. des BFH jedoch ausdrücklich keine Teilwertminderung mehr aus (vgl. BFH v. 27.2.2019 – I R 73/16, BStBl. II 2019, 394; aA allerdings BMF v. 29.3.2011 – IV B 5 - S 1341/09/10004, 2011/0203248, BStBl. I 2011, 277, Rz. 13). Soweit man in der bisherigen Rspr. (BFH v. 21.12.1994 – I R 65/94, BFHE 176, 571) im Merkmal der Einflussnahmemöglichkeit des beherrschenden Gesellschafters auf den Darlehensnehmer (Konzernrückhalt) eine fremdübliche Besicherung des Darlehensanspruchs sehen konnte, wird daran vom BFH nicht mehr festgehalten. Der Konzernrückhalt beeinflusst dementsprechend die Teilwertminderung einer konzerninternen Forderung nicht (vgl. bereits BFH v. 24.6.2015 – I R 29/14, BStBl. II 2016, 258; glA *Strahl in Korn*, § 6 Rz. 342.2 [4/2019]). Siehe auch „Gesellschaftsverhältnis“.

**Sachdarlehen:** Ist der Rückgewähranspruch in der Folge (zB wegen gesunkener Wiederbeschaffungskosten des Darlehensobjekts) gemindert, so darf eine Teilwertabschreibung nur erfolgen, wenn Wert des Rückgabeanspruchs den Buchwert des Darlehensobjekts im Übergabezeitpunkt unterschreitet. Erst dann wird ein Verlust realisiert (ebenso *Ehmcke in Blümich*, § 5 Rz. 960 [8/2019]).

**Verhältnisse beim Schuldner** sind im Rahmen der Prüfung des Vorliegens teilwertmindernde Umstände mit einzubeziehen. Dies erfordert jedenfalls die Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls:

- ▶ *Ausländische Schuldner* verkörpern häufig ein größeres Ausfallrisiko als inländ.; daraus lässt sich jedoch kein Anscheinsbeweis für ein höhere Wertberichtigung ableiten (s. auch *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 903 [8/2019]). Bei der Bewertung von Forderungen gegen ausländ. Schuldner können neben der Bonität zusätzliche Umstände zu berücksichtigen sein, die sich aufgrund einer erschwerten Realisierbarkeit der Forderungen unter der besonderen Rechtslage im Ausland ergeben (Vollstreckungsrisiko; s. auch BFH v. 20.8.2003 – I R 49/02, BStBl. II 2004, 941; BFH v. 12.12.2012 – I B 27/12, BFH/NV 2013, 545).
- ▶ *Individuelle Verhältnisse des Schuldners* sind bei der Bewertung des Ausfallrisikos zu berücksichtigen (BFH v. 20.8.2003 – I R 49/02, BStBl. II 2004, 941; FG München v. 4.7.2008 – 7 V 1196/08, DStRE 2009, 520, rkr.). Indizien für ein latentes Risiko können sein zB signifikante Überschuldung (s. BFH v. 31.5.2005 – I R 35/04, BStBl. II 2006, 132), bisher schleppende Zahlungsweise, fehlende flüssige Mittel, negative Bankauskünfte bezüglich des Schuldners oder Abhandkommen des Schuldners.
- ▶ *Insolvenzantrag des Schuldners* begründet die Zweifelhaftigkeit einer Forderung im handels- und strechtl. Sinn und führt daher zur Wertberichtigung der Forderung nach Maßgabe der Ausfallwahrscheinlichkeit (vgl. *Heese*, DStR 2008, 156).
- ▶ *Leistungsstörungen im Vertragsverhältnis aufseiten des Schuldners*, dh. nicht vertragstreues Verhalten des Schuldners berechtigt nicht sofort zur Teilwertabschreibung, sondern stellt allenfalls ein Indiz hierfür dar (FG München v. 26.9.2006 – 13 K 3004/04, EFG 2007, 173, rkr.; zur Teilwertabschreibung bei Banken vgl. *Holle*, DB 2018, 2265).

- ▶ *Öffentlich-rechtliche Schuldner*: Ein Ausfallrisiko kommt hierbei nur in Ausnahmefällen in Betracht (ebenso *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 902 [8/2019]).
- ▶ *Zahlungsfähigkeit des Schuldners*: Bei Beurteilung der Leistungsfähigkeit des Schuldners zum Bilanzstichtag genügt zur Teilwertabschreibung die Zweifelhafteit der Forderung. Zahlungseinstellung des Schuldners ist nicht Voraussetzung (RFH v. 17.6.1931, RStBl. 1931, 813), der Ausfall der Forderung muss aber mit einiger Wahrscheinlichkeit drohen (RFH v. 13.7.1933, RStBl. 1933, 1085). Maßstäbe sind hierbei die individuellen Vermögens- und Liquiditätsverhältnisse des Schuldners (zB Höhe und Art der Verschuldung, Rentabilität seines Betriebs) und seine persönliche Zuverlässigkeit. Eine schleppende Zahlung kann auf einer schlechten wirtschaftlichen Lage oder aber auf geschäftlicher Nachlässigkeit des Schuldners beruhen. Das Ausfallwagnis wird sekundär durch die (subjektive) Zahlungsbereitschaft des Schuldners, die Forderung zu bedienen beeinflusst. Der nachträgliche Wegfall der Zahlungsunfähigkeit des Schuldners nach dem Bilanzstichtag durch Tilgung der Schuld stellt daher uE ein Ereignis dar, das im Rahmen der stl. Bewertung der Forderung zum Bilanzstichtag nicht werterhöhend zu berücksichtigen ist, soweit die Gründe für den Wiedereintritt der Zahlungsfähigkeit nicht bereits am Bilanzstichtag vorlagen. Dies gilt ebenso für das Bekanntwerden der Werterhöhung von Sicherheiten (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 – S 2171 – b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 14).
- ▶ *Zahlungsbereitschaft/-unwilligkeit des Schuldners*: Bei mangelnder Zahlungsbereitschaft ist zu prüfen, inwieweit der Stpfl. Einfluss nehmen kann (*Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 901 [8/2019]). Die Ausübung von Gestaltungsrechten des Schuldners zum Bestreiten einer Forderung beeinflusst ebenfalls deren Teilwert. Insoweit richtet sich dieser nach der Wahrscheinlichkeit ihrer Durchsetzung in Prozess und Vollstreckung; die vom Schuldner nicht zu ersetzenden Bearbeitungskosten sind abzusetzen.

**Vollstreckungsrisiko des Gläubigers** beeinflusst die Eintreibungsfähigkeit einer Forderung und kann ein teilwertmindernder Umstand darstellen. Siehe auch „Verhältnisse des Schuldners“ und „Zwangmaßnahmen“.

**Weiterbelieferung trotz Ausfallrisiko**: Ist der Schuldner bis zum Bilanzaufstellungszeitpunkt mit der Gegenleistung in Verzug, fehlt es an Sicherheiten und verfügt der Schuldner über eine verminderte Zahlungsfähigkeit, kann die Tatsache der Weiterbelieferung und teilweise Erfüllung nach dem Bilanzaufstellungszeitpunkt die Teilwertabschreibung dem Grunde nach nicht ausschließen, jedoch auch allein unter diesem Gesichtspunkt begründen (vgl. BFH v. 12.12.2012 – I B 27/12, BFH/NV 2013, 545). Eine vollständige Abwertung in diesem Fall wird jedenfalls abgelehnt (FG Berlin-Brandenb. v. 22.8.2018 – 10 V10038/18, EFG 2018, 1936, rkr.). Die Forderung ist durch die Weiterbelieferung nicht mehr wert und etwaige Vorteile sind bei deren Bewertung außer Betracht zu lassen (BFH v. 20.8.2003 – I R 49/02, BStBl. II 2003, 941; ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 302), denn eine Berücksichtigung künftiger Vorteile und Gewinnchancen aus weiteren Geschäften mit demselben Abnehmer würde nach Auffassung des BFH gegen den Grundsatz der Einzelbewertung und gegen das Realisationsprinzip verstoßen. Abweichendes kann hiernach nur gelten, wenn eine Maßnahme zum Bilanzstichtag bereits objektiv erkennbar zu einer Verbesserung der Zahlungsfähigkeit und -willigkeit des Schuldners geführt hat. Allerdings steht offenkundig widersprüchliches Verhalten des Stpfl. einer Teilwertabschreibung entgegen (zur

Teilwertabschreibung von Mietforderungen vgl. Nds. FG v. 31.1.2006 – 15 K 928/99, DStRE 2008, 796, rkr.). Es ist daher eine Frage der vorsichtigen Bewertung der einzelnen Forderung (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB), in welcher Höhe eine Teilwertabschreibung in Betracht kommt (ebenso *Lüdenbach*, StuB 2009, 110).

**Zahlungsziel:** Ein dem Schuldner eingeräumtes Zahlungsziel von einigen Monaten berechtigt nicht allein deshalb zu der Annahme, dass mit einem teilweisen Ausfall der Forderung zu rechnen ist (BFH v. 31.8.1965 – I 10/63, HFR 1965, 20).

**Zwangsmaßnahmen:** Wurden Zwangsmaßnahmen am Bilanzstichtag bereits eingeleitet, kommt eine Teilwertminderung dem Grunde nach in Betracht (s. auch NWB-Betriebsprüfungskartei [12/2017], „Konto: Delkredere“).

## 563 (2) Un- oder Unterverzinslichkeit

Wertmindernde Umstände ergeben sich auch dann, wenn die in der Forderung ausgedrückte Kapitalüberlassung ohne entsprechende oder nur mit geringer Gegenleistung erfolgt. Dies ist bei Unverzinslichkeit oder Unterverzinslichkeit der Forderung der Fall. Die Un-/Unterverzinslichkeit ändert aber grds. nichts an den AK der Forderungen zum Nennwert als Zugangswert (vgl. Anm. 561) und führt nach der jüngsten Rspr. zwar zu einem Absinken des Teilwerts, jedoch nicht zur Annahme einer dauernden Wertminderung (s. Anm. „Dauernde Wertminderung“). Ohne das Hinzutreten weiterer wertmindernder Umstände wie Ausfallrisiken oder Liquiditätsrisiken wird daher nach der jüngsten Rspr. eine Teilwertabschreibung alleine wegen Un-/Unterverzinslichkeit stl. verwehrt bleiben (ebenso *Löbe*, NWB 2013, 1806; *Adrian/Helios*, DStR 2014, 724).

**Unverzinslichkeit:** Zinsen sind Nutzungsentgelt für Kapitalüberlassung. Ein solches Entgelt kann in Geld und darüber hinaus in jeder Leistung mit Geldeswert – jedem wirtschaftlichen Vorteil – bestehen (BFH v. 30.11.1988 – I R 114/84, BStBl. II 1990, 117; BFH v. 24.1.1990 – I R 157/85, BStBl. II 1990, 639, zu unverzinsliche ArbN-Darlehen). Laufende Zahlung ist nicht erforderlich, auch eine einmalige Leistung kann Zins bilden (BFH v. 19.1.1960 – I 176, 177/59 U, BStBl. III 1960, 102; BFH v. 18.7.1961 – I 322/60 U, BStBl. III 1961, 405). Unverzinslich ist eine Forderung daher, wenn der Gläubiger vom Schuldner keine Leistung in Geld oder Geldeswert verlangen kann, die unmittelbar eine Gegenleistung für Kapitalüberlassung bildet. Dementsprechend können Disagien und sonstige Wertabschläge bei der Auszahlung des Kapitals Zinscharakter aufweisen; vgl. § 5 Anm. 1960.

► **Wertminderung bei Unverzinslichkeit dem Grunde nach:** Die Unverzinslichkeit einer Forderung mindert grds. ihren Teilwert.

StRspr., zB BFH v. 30.11.1988 – I R 114/84, BStBl. II 1990, 117; BFH v. 24.1.1990 – I R 157/85, I R 145/86, BStBl. II 1990, 639. Der Teilwert einer unverzinslichen Forderung entspricht ihrem Barwert, der nach der Rentenformel unter Berücksichtigung von Zins und Zinseszinsen bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit ermittelt wird (BFH v. 9.7.1981 – IV R 35/78, BStBl. II 1981, 734). Gegen die Abzinsung kann nicht der Einwand des unverhältnismäßigen Aufwands zur Überprüfung der Abzinsungsparameter vorgetragen werden (BFH v. 24.10.2006 – I R 2/6, BStBl. II 2007, 814). Auch die neue Rspr. erkennt eine Wertminderung aufgrund der Unverzinslichkeit an (s. BFH v. 24.10.2012 – I R 43/11, BStBl. II 2013, 162; BFH v. 24.7.2013 – IV R 30/10, BFH/NV 2014, 304).

Nicht verkehrsfähige Forderungen sind grds. nicht abzuzinsen (vgl. BFH v. 4.2.1999 – IV R 57/97, BStBl. II 1999, 602, für nicht verkehrsfähige Gebäudebrand-schadenforderung). Ebenfalls kommt eine Abzinsung dann nicht in Betracht, wenn die Forderung keinen verdeckten Zinsanteil enthält, was der Fall ist, wenn die Fälligkeit und damit die Auszahlung der Forderung erkennbar abweichend vom Entstehungszeitpunkt geregelt wurde (bezüglich einer Zuschussforderung s. BFH v. 24.7.2013 – IV R 30/10, BFH/NV 2013, 304, mit Anm. Hillmer, BC 2014, 52).

- ▷ *Arbeitnehmer*: Verpflichtet sich der ArbN als Gegenleistung für die Zinslosigkeit des Darlehens zu einer bestimmten (abgrenzbaren) Leistung, zB zur Beibehaltung des Arbeitsverhältnisses bis zur Tilgung des Darlehens, so liegt darin ein Entgelt für die Kapitalüberlassung (BFH v. 18.3.1965 – IV 116/64 U, BStBl. III 1965, 289); dh., das Darlehen ist wirtschaftlich betrachtet nicht unverzinslich, sein Teilwert deckt sich mit seinem Nennbetrag (BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875).

Nach der geänderten Rspr. des BFH sind Darlehen an Betriebsangehörige trotz Zinsverlustes auch dann mit dem Nennwert zu bilanzieren, wenn ihnen keine konkrete Gegenleistung gegenübersteht (BFH v. 30.11.1988 – I R 114/84, BStBl. II 1990, 117; BFH v. 24.1.1990 – I R 157/85, I R 145/86, BStBl. II 1990, 639; BFH v. 22.1.1991 – VIII R 7/86, BFH/NV, 451; überholt sind damit teilweise die Ausführungen des BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875).

- ▷ *Handelsvertreter*: Bei un- oder niedrigverzinslichen Darlehen an HV ist uE die Abzinsung auf den Barwert nach wie vor zulässig, da sich die Urteilsbegründungen hinsichtlich der Darlehen an ArbN nicht übertragen lassen. Auch erkennt der BFH (BFH v. 24.1.1990 – IV R 157/85, I R 145/86, BStBl. II 1990, 639) bei zinslos oder niedrig verzinslichen Forderungen von Produktions- und Handelsunternehmen an, dass der Ertrag negativ beeinflusst wird und ein gedachter Erwerber diesem Umstand Rechnung tragen würde.

- ▷ *Wohnungsbaudarlehen mit Belegungsrecht*: Wenn Stpfl. zinslose oder zinsverbilligte Darlehen an Bauherren gegen Einräumung eines Belegungsrecht, also das Recht, die Mieter – insbes. ArbN des Stpfl. – der mit den Darlehen finanzierten Wohnungen zu bestimmen, vergeben, ist dieses Recht nach der Rspr. (BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735) wohl als „besonderer Vorteil“ einzustufen und mit dem Zinsverlust zu saldieren (so allerdings auch schon BFH v. 9.10.1956 – I 207/55 U, BStBl. III 1956, 382; BFH v. 18.7.1961 – I 322/60 U, BStBl. III 1961, 405, beide betr. zinsloses Darlehen an eine vom Stpfl. beherrschte Wohnungsbau-GmbH gegen den Vorteil, dass für dessen ArbN Wohnungen gebaut werden).

Eine Teilwertabschreibung kommt uE dann in Betracht, wenn die Verhältnisse sich gegenüber den zur Zeit der Darlehensgewährung bestehenden wesentlich geändert und zu einer Entwertung des Belegungsrechts geführt haben, zB soweit die zur Verfügung stehende Zahl von Wohnungen nachhaltig größer ist als der Bedarf.

- ▶ *Wertbeeinflussende Umstände*: Die Höhe des Teilwerts einer unverzinslichen Forderung – die Teilwertminderung durch Zinsverlust – hängt von der Laufzeit der Forderung und der Höhe des der Abzinsung zugrunde gelegten Zinssatzes

ab. Je länger die Laufzeit und je höher der Zinssatz, desto höher ist der Zinsverlust und damit die Wertminderung der Forderung.

- ▷ *Minstdauer der Forderung*: Es ist kaufmännisch üblich, die Unverzinslichkeit nur bei Forderungen mit einer gewissen Minstdauer zu berücksichtigen (so ADS, 6. Aufl. 1995, § 253 HGB Rz. 532: bei einer Laufzeit von bis zu etwa drei Monaten aus Vereinfachungsgründen Wahlrecht, somit kein Abzinsungsverbot). Auch ist bei kurz- und mittelfristigen Forderungen eine Abzinsung möglich. Mangels eigenständiger stl. Regelungen ist auf diese handelsrechtl. Grundsätze zurückzugreifen. Mindestlaufzeiten entsprechend § 12 Abs. 3 BewG und § 6 Abs. 1 Nr. 3 bei Verbindlichkeiten zu verlangen, erscheint zweifelhaft (glA Ehmcke in Blümich, § 6 Rz. 893 [8/2019]).
- ▷ *Befristete Forderungen*: Maßgebend sind die Tilgungstermine. Das gilt auch bei Teilzahlungen (RFH v. 17.9.1930, RStBl. 1931, 138; BFH v. 29.10.1970 – IV R 141/67, BStBl. II 1971, 92); die Abzinsung muss grds. unter Berücksichtigung der Tilgungstermine durchgeführt werden, dh., es kann nicht Tilgung jeweils mit einem Jahresbetrag erst zum Jahresende unterstellt werden. Wird eine Kapitalschuld in Raten getilgt, können bei der Bewertung die genauen Zahlungszeitpunkte unberücksichtigt bleiben, dh., die Jahresleistungen sind in der Jahresmitte („mittelschüssige Zahlungsweise“) anzusetzen und unterjährig ist eine lineare Abzinsung zu berücksichtigen (s. gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 10.10.2010, BStBl. I 2010, 810, betr. Wertermittlung nach § 12 Abs. 1–3 BewG).
- ▷ *Unbefristete Forderungen*: Die voraussichtliche Laufzeit ist nach den Umständen des Falls zu schätzen; die in § 609 Abs. 2 BGB für Darlehen bestimmten Fristen von einem Monat oder drei Monaten sind nicht maßgebend und allenfalls dann zu berücksichtigen, wenn tatsächlich jederzeit ein Vertragsteil kündigen kann. Die Zerlegung einer gestundeten Kaufpreisforderung in einen Kapital- und einen Zinsanteil ist nicht möglich, wenn die Vertragsparteien den Zeitpunkt der Kaufpreiszahlung weitgehend offengelassen haben (vgl. BFH v. 14.2.1984 – VIII R 41/82, BStBl. II 1984, 550). Der Gegenwartswert einer unverzinslichen Kapitalforderung, die bis zum Tod einer bestimmten Person befristet ist, wird nach der mittleren Lebenserwartung errechnet (BFH v. 8.6.1956 – III 108/56, BStBl. III 1956, 208).
- ▶ *Höhe der Wertminderung infolge Unverzinslichkeit*: Im Gegensatz zur Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen (Abs. 1 Nr. 3 und 3a) fehlt eine gesetzliche Regelung, die die Bewertungsregeln des § 6 ergänzen könnte. Daher gehen die Meinungen darüber, welcher Zinssatz (Rechnungszinsfuß) im einzelnen Fall bei der Ermittlung des Teilwerts einer unverzinslichen Forderung anzuwenden ist, auseinander.
- ▷ *Gesetzliche Zinssätze* könnten einen Anhaltspunkt für den anzuwendenden Zinssatz bieten. Sie bewegen sich im Allgemeinen zwischen 5,5 und 6 % (wenn keine besonderen gesetzspolitischen Ziele verfolgt werden).

Zum Beispiel 5,5 % in verschiedenen Bewertungen nach dem BewG §§ 12 Abs. 3, 13 Abs. 3, 14 Abs. 1 und 4, 15 Abs. 1 BewG; 6 % (0,5 % monatlich) gem. § 238 AO; 6 % in § 6a Abs. 3 betr. Pensionsrückstellungen; 5,5 % in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e betr. Abzinsungsgebot der Rückstellungen für Verpflichtungen; ebenfalls 5,5 % in § 6 Abs. 1 Nr. 3 betr. Verbindlichkeiten mit Restlaufzeit über zwölf Monate.



- ▷ *Rechtsprechung und Finanzverwaltung* wenden aus Praktikabilitätsüberlegungen und zur Verwaltungsvereinfachung einen Zinssatz von 5,5 % an.

Zum Beispiel BFH v. 14.2.1964 – III 142/61 U, BStBl. III 1964, 264; BFH v. 20.11.1969 – IV R 22/68, BStBl. II 1970, 309; BFH v. 20.8.1970 – IV 143/64, BStBl. II 1970, 807; BFH v. 29.10.1970 – IV R 141/67, BStBl. II 1971, 92; gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 10.10.2010, BStBl. I 2010, 810, betr. Wertermittlung nach § 12 Abs. 1–3 BewG.

Die Vereinbarung eines anderen Zinsfußes zwischen den Beteiligten bei der Bewertung einer Forderung ist anzuerkennen, wenn sie nicht offensichtlich sachwidrig ist (vgl. zB BFH v. 21.10.1980 – VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160; 7 %; BFH v. 30.11.1988 – I R 114/84, BStBl. II 1990, 117).

- ▷ *Stellungnahme*: Der Zinssatz von 5,5 % in § 12 Abs. 3 BewG bildet uE keine Vermutung für den Teilwert einer unverzinslichen Forderung. Maßgebend ist vielmehr der jeweilige verkehrsübliche/marktübliche Zinssatz bei Forderungen derselben Art und Laufzeit, wie er von einem Erwerber des Betriebs angewendet würde (ähnlich BFH v. 24.10.2006 – I R 2/06, BStBl. II 2007, 469; glA *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 296; *Slomma*, BB 1980, 559). Nach BFH v. 24.10.2006 (BFH v. 24.10.2006 – I R 2/06, BStBl. II 2007, 469) ist es bei der Berechnung der Abzinsung notleidender Forderungen nicht zu beanstanden, wenn der Schuldner als Kalkulationszinssatz seinen Refinanzierungszinssatz für Ausleihungen ohne Berücksichtigung eines banküblichen Unternehmergewinns zugrunde legt. Eine gesetzliche Anordnung zur Übertragung der gesetzlichen Regelungen für Verbindlichkeiten und Rückstellungen fehlt nämlich (*Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 895 [8/2019]). Hierbei sind neben dem Kreditausfallrisiko auch Währungs- und Liquiditätsrisiko zur Herleitung eines angemessenen Abzinsungszinssatzes zu berücksichtigen (s. zur Zinssatzbestimmung auch *Goldschmidt/Weigel*, WPg 2009, 192; *IDW*, RH HFA 1.014).

**Niedrige Verzinsung (Unterverzinslichkeit, negative Zinsen)**: Auch die niedrige Verzinsung mindert den Teilwert einer Forderung gegenüber ihrem Nennwert (BFH v. 9.7.1969 – I 38/66, BStBl. II 1969, 744; BFH v. 24.1.1990 – I R 157/85, I R 145/86, BStBl. II 1990, 639). Es gelten daher dieselben Grundsätze wie bei unverzinslichen Forderungen. Allerdings will die bewertungsrechtl. Rspr. eine Abzinsung nur dann zulassen, wenn eine ungewöhnlich niedrige Verzinsung und längere Unkündbarkeit (mehr als vier Jahre, BFH v. 3.3.1972 – III R 30/71, BStBl. II 1972, 516) vorliegen (vgl. BFH v. 2.12.1955 – III 109/54 U, BStBl. III 1956, 49; BFH v. 20.3.1959 – III 109/57 U, BStBl. III 1959, 262; BFH v. 14.2.1964 – III 142/61, BStBl. III 1964, 264). Dieser Auffassung ist jedenfalls ertragstl. nicht zu folgen. Unseres Erachtens muss jede Forderung abgezinst werden, deren Zinssatz mehr als nur geringfügig unter dem durchschnittlich üblichen Satz liegt. Die negative Verzinsung einer Forderung stellt nach Auffassung der FinVerw. und hM im Schrifttum keine Nutzungsgebühr für die Überlassung des Kapitals, sondern vielmehr eine Verwahrungsgebühr für die Überlassung des eigenen Kapitals durch den Schuldner dar (vgl. BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004 :017, BStBl. I 2016, 85, Rz. 129a; *Zwirner*, BC 2016, 521; *Endert*, BBK 2017, 699; ebenso auch *IDW*, BFA, Fachlicher Hinweis v. 23.6.2015). Dementsprechend kann auch keine Minderung des Teilwerts als Folge einer geminderten Gegenleistung für die Kapitalüberlassung vorliegen. Dies gilt auch dann, wenn die negativen Zinsen ausweis-technisch im Soll des Zinsertrags gebucht werden (für einen Ausweis als Verwahr-

entgelt *Zwirner*, BC 2016, 521; für einen Ausweis als negativer Zinsertrag in der GuV *Schmidt/Kliem* in *Schubert/Roscher*, Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 275 HGB Rz. 193; für ein offenes Absetzen vom Zinsertrag bei Kreditinstituten *IDW*, BFA, Fachlicher Hinweis v. 23.6.2015).

- ▶ **Gesellschaftsverhältnis:** Fraglich ist die Teilwertermittlung einer minder-/unverzinslichen Forderung, deren Rechtsgrund im Gesellschaftsverhältnis liegt. Nach Auffassung von *Bareis* (FR 2013, 173 zu BFH v. 24.10.2012 – I R 43/11, BStBl. II 2013, 162, mit Anm. *Mihm*) kann es sich in Beteiligungsfällen bei dem Differenzbetrag zwischen Abzinsungsbetrag (Barwert) und Nennwert einer un-/unterverzinslichen Forderung im Zweifel um eine verdeckte Einlage des Gesellschafters handeln. Dies ist uE abzulehnen, weil damit – ungeachtet des Rechtsverhältnisses das Darlehen in eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste (verdeckte) Vermögenseinlage – umgedeutet würde. Zudem kann gerade im Zinsverzicht eine Gegenleistung beim Empfänger in Form höherer Ausschüttungen und damit eine Art von Verzinsung zu erblicken sein, was eine zinsbedingte Wertminderung bzw. auch (verdeckte) Vermögenszuführung beim Gesellschafter ausschließt. Zur Teilwertermittlung in Beteiligungsfällen s. auch „Kompensation des Zinsverlustes“ und Anm. 562 „Gesellschaftsverhältnis“.
- ▶ **Gekündigte Darlehensforderungen,** bei denen Erlöse nur noch aus der Verwertung der Sicherheiten, aber nicht mehr aus Zinszahlungen zu erwarten sind, sind im Rahmen einer Teilwertabschreibung auf den Betrag der voraussichtlichen Erlöse zu vermindern und auf den Zeitpunkt abzuzinsen, zu dem mit dem Eingang der Erlöse zu rechnen ist (BFH v. 24.10.2006 – I R 2/06, BStBl. II 2007, 469).
- ▶ **Kompensation des Zinsverlustes:** Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist eine Forderung auch dann im weiteren Sinne verzinslich, wenn anstelle von Nominalzinsen Gegenleistungen in anderer Form treten (verdeckte Verzinsung) oder vertraglich die Gewährung besonderer (greifbarer, abgrenzbarer) Vorteile vereinbart sind (BFH v. 9.7.1969 – I R 38/66, BStBl. II 1969, 744). Eine Teilwertminderung ist dann nur möglich, wenn der Zinsverlust höher ist als der Wert der Gegenleistung (BFH v. 9.7.1981 – IV R 35/78, BStBl. II 1981, 734). Der dem Gläubiger eingeräumte Vorteil muss wirtschaftlich so eng mit der Forderung verbunden sein, dass er ihr gewissermaßen anhaftet (sonst ist eventuell zu prüfen, ob der Stpfl. ein aktivierungspflichtiges WG erworben hat, vgl. BFH v. 9.7.1969 – I R 38/66, BStBl. II 1969, 744).

Als Gegenleistung für die Kapitalüberlassung beurteilte der BFH folgende Sachverhalte:

- BFH v. 17.3.1959 – I 207/58 U, BStBl. III 1959, 320, betr. Darlehen von Brauereien an Gastwirte, die dafür verpflichtet waren, Bier von der Brauerei zu beziehen (zur Aktivierung als immaterielles WG s. § 5 Anm. 1800 „Belieferungsmöglichkeiten“), vorausgesetzt, das Bierlieferungsrecht bildet nach dem Inhalt des Vertrags oder jedenfalls nach den Vorstellungen beider Vertragsteile die Gegenleistung für die Gewährung des Darlehens (BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13; zu den Besonderheiten bei der Bilanzierung von Bierlieferungsrechten und Darlehen in der Getränkeindustrie vgl. *Fiebiger/Weinberger*, StuB 2011, 934).
- BFH v. 18.7.1961 – I 322/60 U, BStBl. III 1961, 405, betr. zinsloses Wohnungsbau-darlehen mit Ankaufsrecht des Darlehensgebers.
- BFH v. 9.7.1981 – IV R 35/78, BStBl. II 1981, 734, betr. Darlehen eines Zeitschriftenverlags an Lesezirkel, die sich zur Führung der Zeitschrift des Darlehensgebers bis zur Tilgung verpflichteten.

- BFH v. 9.7.1969 – I R 38/66, BStBl. II 1969, 744, betr. Erlangung des Rechts auf die Benutzung von Forschungsergebnissen.

Als Gegenleistung für eine vereinbarte Sachleistung kommen nach BFH v. 23.6.1997 (BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735, mwN) alle Nebenleistungen und sonstigen wirtschaftlichen Vorteile in Betracht, die vertraglich vereinbart sind oder den Vorstellungen beider Vertragspartner entsprechen. Die Verpflichtung des Darlehensnehmers zum laufenden Bezug von Waren oder die Einräumung anderer einmaliger oder wiederkehrender geldwerter Vorteile kann die Un- oder Niedrigverzinslichkeit einer Darlehensforderung kompensieren. Dies gilt ebenso, wenn der Un-/Minderverzinslichkeit höhere Ausschüttungen einer Tochtergesellschaft gegenüberstehen (s. BFH v. 28.8.2007 – IV B 120/06, BFH/NV 2008, 204; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 890 [8/2019]; aA *Bareis*, FR 2013, 173: für verdeckte Einlage des Abzinsungsbetrags beim Gesellschafter).

**Dauernde Wertminderung:** Nach der neuen Rspr. des I. Senats des BFH (BFH v. 24.10.2012 – I R 43/11, BStBl. II 2013, 162, mit Anm. *Hoffmann*, GmbHR 2013, 156) führt jedenfalls eine auf Un- oder Unterverzinslichkeit beruhende Wertminderung einer im AV gehaltenen Forderung nicht zur Annahme einer dauernden Wertminderung (zust. *Weber-Grellet*, BB 2014, 47; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 296; krit. *Bareis*, FR 2013, 170; *Mihm*, BB 2013, 178: Ausweis von Scheingewinnen). Die FinVerw. schließt sich diesem Urt. auch im aktualisierten Teilwert-Erlass an (s. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002/002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 21). Grund hierfür ist, dass eine gesicherte Aussicht des Gläubigers bestehen soll, zum Fälligkeitszeitpunkt den Nominalwert zu erhalten. Zudem soll kein allgemeines Korrespondenzprinzip zum gesetzlichen Abzinsungsgebot nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 bestehen (bestätigt durch BFH v. 24.7.2013 – IV R 30/10, BFH/NV 2013, 304). Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass eine Teilwertabschreibung von un-/unterverzinslichen Forderungen des UV danach wohl nicht ausgeschlossen werden kann (offengelassen durch BFH v. 24.7.2013 – IV R 30/10, BFH/NV 2013, 304). Hierbei wird zu prüfen sein, ob die zinsbedingte Wertminderung bis zur Einlösung von Dauer ist. Anderenfalls liegt in solchen Fällen nur eine vorübergehende Wertminderung vor, die nicht zur Teilwertabschreibung berechtigt.

### (3) Währungs- und Länderrisiken

564

**Ein Länderrisiko** wird allg. als Kredit- oder Kontrahentenrisiko definiert, das nicht durch die individuellen Verhältnisse des Vertragspartners selbst, sondern durch seinen Sitz im Ausland entsteht; aufgrund krisenhafter politischer oder ökonomischer Entwicklungen in diesem Land kann es zu Transferproblemen und somit zusätzlichen Adressenausfallrisiken kommen (vgl. IDW PS 522). Dabei beinhaltet dieses Risiko ein Konvertierungs- (Wechselkurs-) und Transferrisiko (zur Abgrenzung vom Ausfallrisiko vgl. FG Hamb. v. 22.4.1999 – II 23/97, RIW 1999, 793). Soweit Bewertungseinheiten zur Sicherung von Fremdwährungsrisiken bestehen, scheidet von vornherein eine Teilwertabschreibung aus (ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 22 aE). Das Länderrisiko kann sich hierbei sowohl auf Währungsforderungen als auch auf Forderungen in Euro erstrecken (s. auch *Schubert/Roscher* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 573). Letzteres kommt zB in den Länderratings von Euler Hermes für den Euro-Raum zum Ausdruck.

**Berücksichtigung beim Teilwert:** In Einzelfällen werden Teilwertabschreibungen aufgrund von sog. Länderrisiken, insbes. Transfer-Risiken akzeptiert (zB Hess. FG v. 16.9.1983 – IV 232/82, IV 233/82, EFG 1983, 629, rkr.; OFD Münster v. 23.1.1991, FR 1991, 154; zu Währungs- und Länderrisiken s. auch *Kessler*, DB 1999, 2577). Nach BFH (BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, DStR 2005, 238) kommt nur die Berücksichtigung eines „akuten Länderrisikos“ in Betracht (glA *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 302). Generelle stl. Leitlinien zur Berücksichtigung von Auslandsrisiken existieren nicht. Der Wert von Auslandsforderungen gegenüber ausländ. Unternehmen und Staaten muss allerdings individuell vom Gesamtbild der wirtschaftlichen Lage des Schuldnerlands her beurteilt werden (zu wirtschaftlichen Bonitätskriterien eines Landes s. OFD Berlin v. 9.10.1995, FR 1996, 183). Die Forderungen dürfen zu Bewertungsgruppen zusammengefasst und mittels pauschalierter EWB berücksichtigt werden (*Hahne*, BB 2006, 92).

**Fremdwährungsrisiko (auch Konvertierungsrisiko):** Bei Valutaforderungen besteht grds. das Risiko, dass die mit dem Kurs am Tag der Bezahlung umgerechneten und erhaltenen Valuta nicht mit dem Bestimmungsmaßstab der Forderung in Euro übereinstimmen. Soweit am Bilanzstichtag mit einem Anstieg des Euro-Wechselkurses zu rechnen ist, ist mit einer geringeren Einnahme an Euro als ursprünglich für die AK angesetzt zu rechnen und umgekehrt. Der Teilwert ist insoweit nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 gemindert. Fremdwährungsforderungen sind gem. § 256a Satz 1 HGB mit dem Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag umzurechnen. Bei einer Restlaufzeit von weniger als einem Jahr ist das AK- (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB) und Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) nicht anzuwenden (§ 256a Satz 2 HGB). Sofern Forderungen nach § 256a HGB über den AK ausgewiesen werden, ist dies in der StBil. nicht anzuwenden (*Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 22).

**Dauerhaftigkeit einer Wertminderung** aufgrund gestiegener Wechselkurse: Eine Teilwertabschreibung ist uE nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 dann möglich, wenn die Wertminderung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der StBil. anhält und darüber hinaus zum Erfüllungszeitpunkt noch wahrscheinlich ist (vgl. insoweit BFH v. 8.6.2011 – I R 98/10, BStBl. II 2012, 716; zuletzt BFH v. 18.4.2018 – I R 37/16, BStBl. II 2019, 73, zur Dauerhaftigkeit von Wechselkursrisiken bei festverzinslichen Wertpapieren; offen bezüglich Forderungen BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 S 2171 - b/09/10002/002, BStBl. I 2016, 995). Bis zu diesem Zeitpunkt eintretende Erkenntnisse über die Wechselkursentwicklung sollen weiterhin zu berücksichtigen sein. Auch nach dem BMF v. 2.9.2016 bleibt weiter ungeklärt, ob die Teilwertabschreibung nur bis auf den höchsten zwischen Bilanzstichtag und Bilanzaufstellung notierten Kurs vorgenommen werden darf (BFH v. 26.7.2009 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294).

#### 565 (4) Sonstige Umstände

Als weitere wertmindernde Umstände können die mögliche Inanspruchnahme von Preisnachlässen, zB Skonto oder sonstige Erlösschmälerungen, Warenrücksendungen und andere Minderungen sowie innerbetriebliche Zinsverluste, die das sog. Einziehungsrisiko der Forderung darstellen, wertmindernd berücksichtigt werden (BFH v. 19.1.1967 – IV 117/65, BStBl. III 1967, 336); begrifflich sind sie aber von den zuvor genannten Wertminderungen zu unterscheiden. Sie sind an-

hand der Erfahrungen der Vergangenheit nachzuweisen (ebenso die FinVerw. in NWB-Betriebsprüfungskartei [12/2017], „Konto: Delkredere“).

Verfügungsbeschränkungen sind beim Teilwert grds. unbeachtlich (ähnlich BFH v. 4.2.1999 – IV R 57/97, BStBl. II 1999, 602; ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 301). Ein gedachter Erwerber im Sinne der Teilwertfiktion würde bei Forderungen den Nennwert, der in erster Linie durch den Wert der vorhandenen Sicherung und den Zinssatz bestimmt wird, vergüten (ähnlich RFH v. 29.5.1935, RStBl. 1935, 902).

#### **Beispiel:**

Gebäudebrandschadenversicherung, deren Übertragung beschränkt ist (BFH v. 4.2.1999 – IV R 57/97, BStBl. II 1999, 602).

Daneben bestehen auch tatsächliche Gründe, die eine Veräußerung unmöglich machen bzw. erschweren. Dabei ist aus ökonomischer Sicht ein nicht funktionierender Markt oder das Verschwinden eines Marktes zu nennen. Sofern Forderungen nicht auf Dritte übertragen werden können, weil Märkte nicht funktionieren (sog. Liquiditätsrisiko), ist dies uE kein Grund, darin eine Wertminderung zu sehen (ähnlich *Meurer*, BB 2014, 1905). Sofern keine aktuellen Marktpreise verfügbar sind, ist eine Bewertung entweder anhand des vereinbarten Marktpreises jüngerer vergleichbarer Geschäftsvorfälle oder anhand der voraussichtlichen Zahlungen durchzuführen (hierzu und zur Bewertung bei illiquiden Märkten *Goldschmidt/Weigel*, WPg 2009, 192; ebenso für das Handelsrecht *Schubert/Pastor* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 519; *IDW*, RH HFA 1.014). Bei Verschwinden des Marktes ebenso wie bei rechtl. Beschränkungen kommen daher nur Wertminderungen aus anderen Gründen wie zB Ausfallrisiken in Betracht.

Als teilwertmindernde Umstände können ebenfalls nicht berücksichtigt werden (vgl. BFH v. 19.1.1967 – IV 117/65, BStBl. III 1967, 336): mittelbare Einbußen und sonstige indirekte Folgen aufgrund einer nicht fristgemäßen Zahlung, zB die Möglichkeit, dass der Stpfl. zusätzlichen Bankkredit oder Skontoverluste bei seinen Lieferanten in Kauf nehmen muss.

Nach BFH v. 15.1.2019 (BFH v. 15.1.2019 – X R 34/17, BFH/NV 2019, 530) ist der Teilwert einer Darlehensforderung gegen eine KapGes., die ein negatives buchmäßiges EK ausweist und in deren Bilanzansätzen keine stillen Reserven liegen, idR unter den Nennwert gesunken, wenn nicht aus besonderen Umständen positive Ertragsaussichten der Schuldnerin für die Zukunft erkennbar sind. Dabei sind bei einer Werthaltigkeitsbetrachtung nur die geplanten Ergebnisse einzubeziehen – und nicht rückblickend die tatsächlich erzielten Ergebnisse, die keinen Schluss darauf zulassen, dass der Wert einer Forderung am Bewertungsstichtag unter den Buchwert gesunken ist.

### **(5) Höhe und Durchführung der Teilwertabschreibung/Umfang der Teilwertabschreibung**

566

Im Rahmen der Ermittlung der Höhe der Teilwertabschreibung sind alle am Bilanzstichtag vorhandenen Forderungen einzubeziehen. Bemessungsgrundlage ist der um die USt verminderte Netto-Rechnungsbetrag (BFH v. 16.7.1981 – IV R 89/80, BStBl. II 1981, 766; FG Ba.-Württ. v. 5.6.1997 – 6 K 171/95, EFG 1997, 1424, rkr). Dies gilt unabhängig davon, ob eine Soll- oder Ist-Versteuerung der USt erfolgt (zur Ist-Versteuerung s. BFH v. 8.5.1963 – I 349/60 U, BStBl. III 1963, 362).

Geleistete Anzahlungen gehören zu den Forderungen. Auch bei diesen kann eine individuelle, uU auch pauschale Wertberichtigung begründet sein, zB weil Zweifel bestehen, ob der Empfänger in der Lage sein wird, die Ware zu liefern oder die Anzahlung zurückzugewähren (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830, mwN). Welcher Satz der Wertberichtigung anzuwenden ist, muss aber bei dieser Gruppe von Forderungen gesondert geschätzt werden. Ausfälle der Vergangenheit bilden nach der Rspr. einen wesentlichen Anhaltspunkt, wenn keine anderen konkreten, nachprüfbareren Tatsachen angeführt werden können und solange die Verhältnisse sich nicht wesentlich ändern (so zB BFH v. 1.4.1958 – I 60/57, BStBl. III 1961, 291; BFH v. 24.7.1962 – I 275/60 U, BStBl. III 1962, 440; BFH v. 22.1.1964 – I 364/60, HFR 1964, 210; BFH v. 8.4.1964 – VI 299/62, HFR 1964, 341; FG Ba.-Württ. v. 23.11.1977 – V 210/77, EFG 1978, 316, rkr.). Skonti bzw. Rabatte mindern unmittelbar den Teilwert der Forderung, soweit diese von den Abnehmern in Anspruch genommen werden können (BFH v. 19.1.1967 – IV 117/65, BStBl. III 1967, 336). Im Gegensatz dazu bleibt der dem Abnehmer eingeräumte Bonus ohne Auswirkung auf den Teilwert der Forderung (BFH v. 13.3.1963 – I 246/59, DB 1963, 750; ebenso *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 909 [8/2019]).

**Einzelwertberichtigung:** Bei der Einzelwertberichtigung wird jede Forderung unter Berücksichtigung der jeweiligen besonderen Verhältnisse für sich bewertet (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Sie ist aus Gründen der Genauigkeit der Pauschalwertberichtigung vorzuziehen, jedoch nur dann zulässig, wenn aus den am Bilanzstichtag vorliegenden Tatsachen eine Konkretisierung der Gefahr und eine gewisse Wahrscheinlichkeit des Ausfalls bzw. der Wertminderung dieser speziellen Forderung hergeleitet werden können (BFH v. 9.5.1961 – I 128/60 S, BStBl. III 1961, 336). Abgesehen von denjenigen Forderungen, bei denen der Stpfl. ohnehin mit einem ganzen oder teilweisen Ausfall rechnet (zB aufgrund von Offenbarungseid, erfolgloser Pfändung, Antrag auf Eröffnung des Vergleichs), kann die Einzelwertberichtigung zur Vermeidung von unwirtschaftlichem Aufwand meist nur bei wenigen, verhältnismäßig großen Forderungen erfolgen (zur Heranziehung von Datenbankanalysen bei der Einzelwertermittlung vgl. *Schampera*, NWB 2017, 3939; einschränkend hiergegen *Holle*, DB 2018, 2267 mit Darstellung der Teilwert-Ermittlung bei Banken).

**Pauschale Wertberichtigung:** Erfahrungsgemäß besteht bei einem größeren Forderungsbestand über die individuell bewerteten Forderungen hinaus meist kein erkennbares Ausfallrisiko in Bezug auf die einzelne Forderung bzw. liegen diesbezüglich keine sonstige wertmindernde Umstände vor, die auch ein gedachter Erwerber in den Gesamtkaufpreis der Forderung durch prozentuale Abschläge in Höhe von Vergangenheitserfahrungen auf den Forderungsbestand einkalkulieren wird (ebenso *Stobbe/Loose*, FR 1999, 405 [407]). Um insbes. bei vielen und kleinen Forderungen ein Missverhältnis zwischen Arbeitsaufwand und Erfolg in der Bewertungsgenauigkeit zu vermeiden, erkennt die Rspr. daher der kaufmännischen Übung folgend auch pauschale Wertberichtigungen (in Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes) an, wenn es sich um eine Zusammenfassung gleichartiger WG oder Risiken handelt (BFH v. 9.5.1961 – I 128/60 S, BStBl. III 1961, 336; BFH v. 25.9.1968 – I 52/64, BStBl. II 1969, 18; BFH v. 7.5.1998 – IV R 24/97, BFH/NV 1998, 1471; *Kulosa in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 304). Dies ist Ausdruck der Durchbrechungsregel des § 252 Abs. 2 HGB (so auch *Hahne*, BB 2006, 94, mwN). Eine Pauschalwertberichtigung scheidet aus, soweit die Teilwertminderung durch eine Einzelbewertung auf die Forderung vorgenommen wurde. Dieser Auf-

fassung folgt auch die FinVerw. und erkennt eine Pauschalwertberichtigung zum Zwecke der Vereinfachung und Rationalisierung der Betriebsprüfung dem Grunde nach an (vgl. NWB-Betriebsprüfungskartei [12/2017], „Konto: Delkredere“; BMF v. 6.1.1995 – IV A 8 - S 1502 - 17/94, nv., unter 4.1; FinMin. NRW v. 13.6.1995 – S 1502 - 4 - V C 5).

- ▶ *Bemessungsgrundlage* für Pauschalwertberichtigungen bildet der gesamte Forderungsbestand am Bilanzstichtag, ausgenommen Forderungen, die einzeln wertberichtigt wurden, Forderungen an öffentlich-rechtl. Körperschaften (BFH v. 10.6.1964 – I 366/60, HFR 1965, 686), Forderungen, denen aufrechenbare Verbindlichkeiten oder Sicherheiten gegenüberstehen, sowie Forderungen an Beteiligungsfirmen und Forderungen, für die Bürgschaften/Sicherheiten vorliegen (s. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 305; vgl. auch *Happe*, BBK 2009, 332). Auszuscheiden sind zudem Forderungen mit kompensatorischer Bewertung durch Bewertungseinheiten, Delkredere-Versicherungen und die USt auf den Forderungsbestand, weil diese infolge § 17 UStG nicht ausfallgefährdet ist (BFH v. 16.7.1981 – IV R 89/80, BStBl. II 1981, 766).
- ▶ *Einziehungskosten*: Solche in der Vergangenheit angefallenen Kosten (ua. auch Mahn- und Prozesskosten, jedoch keine Kosten für die erstmalige Geltendmachung der Forderung) sind nicht in die Bemessung der Pauschalwertberichtigung miteinzubeziehen, soweit ein entsprechender Ausgleichsanspruch des Stpfl. besteht und hierauf aus betrieblichen Gründen verzichtet wurde (vgl. SenFin Berlin v. 31.7.2015 – III B - S 2174 - 1/06-1; OFD Rheinland v. 6.11.2008, DB 2008, 2623).
- ▶ *Die Höhe* der pauschalen Wertberichtigung kann auf der Grundlage von Erfahrungswerten mit einem Prozentsatz des zu bewertenden Forderungsbestands geschätzt werden (BFH v. 9.5.1961 – I 128/60, BStBl. III 1961, 336; *Jaudzims/Münch*, DB 1996, 2293; *Scherer*, StBp. 1997, 11). Mit dem Betriebsprüfungs-Rationalisierungserlass (BMF v. 6.1.1995 – IV A 8 - S 1502-17/94, nv.; krit. *Jaudzims/Münch*, DB 1996, 2293) erkennt die FinVerw. bei Nichtbanken Pauschalwertberichtigungen nur noch iHv. 1 % der Nettoforderungen (Nichtaufgriffsgrenze) ohne Einzelfallüberprüfung an. Der Nachweis höherer Risiken bleibt hiervon unberührt und ist vom Stpfl. nachzuweisen. Hierzu vertritt die FinVerw. von Berlin (vgl. FinSen. Berlin v. 31.7.2015 – III B - S 2174 - 1/06 - 1) die einschränkende Auffassung, wonach lediglich in gesondert gelagerten Ausnahmefällen die Berücksichtigung eines Zinsverlustes bei der Pauschalwertberichtigung zulässig sein soll, etwa wenn am Bilanzstichtag – abweichend vom Regelfall – ein nicht unerhebliches Volumen an Kundenforderungen mit längerfristigen Zahlungszielen vorhanden ist.
- ▶ *Länderrisiko*: Allgemeine stl. Richtlinien zur Erfassung des Länderrisikos im Rahmen der Bewertung ungesicherter Fremdwährungsforderungen fehlen bislang, wenngleich teilwertmindernde Umstände zweifellos in diesen Fällen vorliegen. Nach den zuvor genannten Grundsätzen zur Berücksichtigung von Kompensationsmöglichkeiten sind ungeachtet dessen Vorteile durch gezielte Risikovermeidungsstrategien wie Kreditausfallversicherungen oder Bürgschaften bei solchen Wertberichtigungen zu berücksichtigen. Dem danach verbleibenden Residualrisiko sollte durch eine länderspezifische Wertberichtigung mit stl. Wirkung Rechnung getragen werden. Je nach den zugrunde gelegten Annahmen kann es zu einer ganzen Bandbreite möglicher Werte kommen. Das

länderspezifische Ausfallrisiko sollte vom Stpfl. auf Basis der Ausfälle der Vergangenheit geschätzt werden.

- ▶ *Nachweis eines höheren Ausfallrisikos:* Während die Einzelwertberichtigung der Lage des einzelnen Schuldners Rechnung trägt und die künftige Entwicklung individuell beurteilt, richtet sich die Sammelwertberichtigung in einem größeren Maß nach den Erfahrungen der Vergangenheit. Legt der Kaufmann andere als die Erfahrungssätze zugrunde, muss er darlegen, dass sich das Risiko allg. erhöht hat; es genügt nicht, wenn bei einzelnen Forderungen ein größeres Risiko besteht (BFH v. 8.4.1964 – VI 299/62, BB 1964, 749). Je mehr Forderungen bereits einzeln berichtigt wurden – womit die größten Risiken abgedeckt sind –, desto strengere Maßstäbe müssen für die Beurteilung der Angemessenheit eines Prozentsatzes der Pauschalwertberichtigung gelten (BFH v. 6.8.1962 – I 40/61, HFR 1962, 337; BFH v. 31.8.1965 – I 10/63, HFR 1965, 20). Eine geringe Zahl von Schuldnern gibt ebenfalls Anlass, die Schätzung des Ausfallrisikos durch den Kaufmann in besonderer Weise auf ihre Vertretbarkeit zu untersuchen (BFH v. 7.5.1998 – IV R 24/97, BFH/NV 1998, 1471). Ergeben sich keine Ausfälle in der Vergangenheit, kann gleichwohl das einem größeren Forderungsbestand innewohnende (latente) Ausfallrisiko in beschränktem Umfang durch eine geringfügige Teilwertabschreibung berücksichtigt werden, wenn nicht besondere Umstände jeden Ausfall unwahrscheinlich erscheinen lassen (BFH v. 9.5.1961 – I 128/60, BStBl. III 1961, 336; BFH v. 25.9.1968 – I 52/64, BStBl. II 1969, 18). Eine geringe Zahl von Schuldnern und damit die Verteilung des Ausfallrisikos auf wenige Forderungen ist kein ausreichender Grund dafür, die Pauschalwertberichtigung gegenüber den Vergangenheitswerten zu erhöhen (BFH v. 22.1.1964 – I 364/60, HFR 1964, 210). Der Stpfl. muss jedenfalls regelmäßig Pauschalwertberichtigungen individuell nach den Verhältnissen seines Schuldnerkreises berechnen. Atypische Risiken können aber nicht verallgemeinert werden und sind daher nicht als Erfahrungswerte der Vergangenheit zu berücksichtigen (FG Hamb. v. 2.3.2005 – VI 4/03, DStRE 2006, 65, rkr.).
- ▶ *Zinsrisiko:* Soweit die Rspr. (vgl. Anm. 563) bislang teilwertmindernde Umstände bis zum Forderungseingang in Form kalkulatorisch entgehender Zinsen zugelassen hat, sind diese Umstände im Rahmen der Bewertung nicht mehr zu berücksichtigen, wenn sie nur bis zur Aufstellung der Bilanz bzw. dem vorangegangenen Verbrauchs-Neukaufszeitpunkt (hier: Tilgung) anhalten (OFD Rheinland, DB 2008, 2623). Solche kurzfristigen Forderungen sind vom Zinsrisiko stl. ausgeschlossen (ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 304 aE). Dies soll nicht gelten, wenn es sich um längerfristige Forderungen handelt, es sei denn, diese werden einzelwertberichtigt oder es besteht hierfür ein Zinsanspruch zur Teilwertkompensation (OFD Rhld. v. 6.11.2008, DB 2008, 2623).

**Gemischtes Verfahren:** Von der Rspr. anerkannt und in der Praxis verbreitet ist ein gemischtes Verfahren, bei dem ein Teil der Forderungen einzeln, der Rest pauschal bewertet wird. Zur Zulässigkeit des sog. gemischten Verfahrens s. BFH (BFH v. 16.7.1981 – IV R 89/80, BStBl. II 1981, 766; BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359; s. auch NWB-Betriebsprüfungskartei [12/2017], „Konto: Delkredere“). Das gemischte Verfahren ist auch handelsrechtl. anerkannt (*Kessler*, DB 1999, 2577).

567–569 Einstweilen frei.



### e) Vorratsvermögen

**Schrifttum (ab 2010):** *Korth*, Verlustfreie Bewertung und Drohverlustrückstellung, AktStR 2010, 315; *KPMG*, IFRS und HGB in der Praxis – Bilanzierungs- und Bewertungsfragen für die Automobilindustrie, 2010 (online verfügbar unter <http://www.kpmg.de/Themen/21058.htm>, zuletzt geprüft am 3.8.2015); *Philipps*, Änderung des steuerlichen Herstellungskostenbegriffs durch das BilMoG?, BBK 2010, 468; *Hoffmann*, Vertriebs- oder Herstellungskosten bei Aufwendungen für ein Richtfest, StuB 2011, 956; *Patek*, Verlustfreie Bewertung von Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens und schwebenden Geschäften, BFuP 2011, 282; *Riegl/Zwirner*, Auswirkungen des BilMoG auf die Kostenrechnung: Ein Schritt zur Harmonisierung des Rechnungswesens oder die faktische Abschaffung der eigenständigen Kostenrechnung?, BC 2011, 165; *Weindel*, Niederstbewertung von bewussten Verlustprodukten, DB 2013, 353; *Happe*, Gängigkeitsabschläge und ähnliche Abschreibungen auf das Vorratsvermögen in der Steuerbilanz – Teilwertermittlung mit Fallbeispielen, BBK 2014, 769; *Hoffmann*, Verlustfreie Bewertung von Vorratsvermögen, PIR 2014, S. 260; *Hoffmann*, Die voraussichtliche Dauer, StuB 2014, 121; *Kemper/Beck/Konold*, Irritationen um das Reichweitenverfahren, DStR 2014, 1370; *Marx*, Kritische Analyse des BMF-Schreibens vom 16.7.2014 zur Teilwertabschreibung - Verfehlt Chance einer systematischen Neuordnung, StuB 2014, 592; *Prinz*, BMF-Schreiben vom 16.07.2014 zur Teilwertabschreibung wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung, DB 2014, 1827; *Görgen*, Grenzen zulässiger Teilwertabschreibungen auf Warenvorräte durch Gängigkeitsverfahren, DStR 2015, 2250; *Köhler*, Leerkosteneliminierung anstelle einer Teilwertbewertung – Gestaltungsinstrument zur Vermeidung einer Wertaufholung, DB 2015, 763; *Förster*, Das neue BMF-Schreiben vom 02.09.2016 zu Teilwertabschreibungen und Wertaufholungen, DB 2016, 2257; *Jochimsen/Zinowsky*, Zur Aktivierung von Entwicklungskosten in der Automobilzulieferindustrie, Ubg 2016, 520; *Zwirner*, Neuregelung des steuerlichen Herstellungskostenbegriffs: Beseitigung der bestehenden Rechtsunsicherheit und praxistaugliche Handhabung, BC 2016, 461; *Meyerling/Brodersen/Gröne*, Außerplanmäßige Abschreibung im Steuerrecht: Alter Wein in neuen Schläuchen, DStR 2017, 1175; *Müller*, Gängigkeitsabschläge auf den Warenbestand, PiR 2017, 195; *Saure*, Teilwertabschreibungen in der Steuerbilanz auf Warenbestände von Handelsunternehmen, DStR 2017, 408; *Welter*, Steuerbilanzielle Abbildung von Entwicklungs- und Werkzeugkostenzuschüssen sowie Teilwertabschreibungen auf unfertige Werkzeuge im Umlaufvermögen – Praxishinweise bei Betriebsprüfungen bei Automobilzulieferern, DB 2017, 2118; *Bünning/Park*, Steuerbilanzielle Behandlung von Kryptowährungen, BB 2018, 1835; *Köhler*, Herstellungskosten nach Handels- und Steuerrecht unter Berücksichtigung der Neuregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG Darstellung auf der Grundlage der Zuschlagskalkulation anhand eines Betriebsabrechnungsbogens, StBp. 2018, 165; *Saure*, Anschaffungskosten des Vorratsvermögens bei Handelsunternehmen – ein aktueller Überblick, DStR 2018, 1193; *Saure*, Steuerliche Behandlung von Logistikkosten im Rahmen der Warenbeschaffung (immer noch ein Glaubenskrieg!), StBp. 2018, 140; *Schmudlbach*, Gängigkeitsabschläge in Handels- und Steuerrecht, NWB 2018, 1843; *Dicke*, Teilwertabschreibung auf Fertigerzeugnisse nach retrograder Methode – FG Münster bestätigt BFH-Rechtsprechung zum Teilwertbegriff, BBK 2019, 1022; *Heß*, Selbstkostenabzug bei Teilwertabschreibung auf Saisonwaren, DStRK 2019, 248; *Lüdenbach*, Abschreibungen bei Saisonwaren, NWB 2019, 556; *Richter/Schlücke*, Zur steuerbilanziellen Erfassung von Token im Betriebsvermögen, FR 2019, 407; *Schiffers*, Zur Bewertung von Teilwertabschreibungen bei Saisonwaren, DStZ 2019, 131.

#### aa) Vorräte als Bewertungsgegenstand

570

**Begriff der Vorräte:** Zu den WG des UV iSd. Abs. 1 Nr. 2 gehören die Vorräte. Mangels eigenständiger Definition für Vorräte im StRecht wird unter Hinweis auf die materielle Maßgeblichkeit auf den Begriff Vorräte gem. § 266 Abs. 2 B. I. HGB zurückgegriffen. Dementsprechend zählen hierzu Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse, fertige Erzeugnisse, Waren und geleistete Anzahlungen.

**Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe:** Zum Begriff „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe“ vgl. auch das handelsrechtl. Schrifttum zu §§ 266 Abs. 1, 275 Abs. 2 HGB, insbes. ADS, 6. Aufl. 1995, § 266 HGB Rz. 102–119, § 275 HGB Rz. 83–87 mwN; *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 266 HGB Rz. 90 ff.; in stl. Hinsicht für die Auslegung des Begriffs der Roh- und Hilfsstoffe hilfreich ist § 143 Abs. 2 AO; BMF v. 11.11.1974 – IV B 7 - S 1401 - 25/74, BStBl. I 1974, 994:

- ▶ *Rohstoffe* umfassen alle Stoffe, die unmittelbar in das Fertigerzeugnis oder das Sachanlagegut eingehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind – zB Holz für Möbel, Garne für Textilien. Unerheblich ist, dass die Stoffe nicht erworben, sondern im Produktionsprozess selbst gewonnen wurden (BFH v. 2.12.1987 – X R 19/81, BStBl. II 1988, 502).
- ▶ *Hilfsstoffe* gehen ebenfalls unmittelbar in das Erzeugnis ein, jedoch als Bestandteile mit untergeordneter mengen- oder wertmäßiger Bedeutung (zB Schrauben, Farbe, Verpackungsmaterial).
- ▶ *Betriebsstoffe* gehen nicht unmittelbar in das Erzeugnis ein, werden jedoch zu dessen Herstellung verbraucht, ohne dabei selbst Bestandteil des WG zu werden – zB Schmiermittel, Brennstoffe, Strom. Zu den Betriebsstoffen gehören auch Büro- und Werbematerialien.

**Unfertige Erzeugnisse** sind im Betrieb erstellte Produkte, die die im Betrieb vorgesehene endgültige Markt- bzw. Lagerreife noch nicht erreicht haben, obwohl sie bereits einen Be- oder Verarbeitungsprozess – wenn auch nur teilweise – durchlaufen haben (s. auch BFH v. 18.6.1975 – I R 24/73, BStBl. II 1975, 809; BFH v. 2.6.1978 – III R 8/75, BStBl. II 1979, 235, betr. Druckvorlagen für Zeitschriften); ihr betrieblicher Herstellungsprozess ist noch nicht beendet. „Wesentliche Frage für das Vorliegen von ‚unfertigen Erzeugnissen‘ ist, ob sich das Endprodukt in der Weise in seiner Entstehung befindet, dass das bis dahin Hergestellte bereits teilweise mit dem Fertigprodukt identisch ist und sich ihm gegenüber lediglich als ein ‚Weniger‘ darstellt“ (BFH v. 28.5.1979 – I R 1/76, BStBl. II 1979, 734, mit Hinweis auf BFH v. 18.6.1975 – I R 24/73, BStBl. II 1975, 809; es handelte sich um die Frage, ob Aufwendungen eines Unternehmens der Schallplattenindustrie für ausübende Künstler zur Schaffung eines aktivierungspflichtigen unfertigen Erzeugnisses geführt haben, was der BFH verneinte). Bei Dienstleistungserstellung schließt die Postenbezeichnung „unfertige Leistungen“ ein.

**Fertige Erzeugnisse** sind mit den HK nach Fertigstellung zu aktivieren. Insoweit ist der Herstellungsprozess beendet und der Absatzprozess beginnt.

**Geleistete Anzahlungen** (Vorleistungen auf eine vom anderen Vertragsteil zu erbringende Lieferung) sind als „geleistete Anzahlungen“ mit dem Nennwert zu aktivieren (vgl. § 266 Abs. 2 B. I. 4. HGB; BFH v. 26.1.1989 – IV R 300/84, BStBl. II 1989, 411). Dies gilt auch, wenn der Gegenstand des Gegenanspruchs kein aktivierungsfähiges WG ist (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312). Anzahlungen liegen auch noch vor, wenn der Vergütungsanspruch noch von einem Leistungserfolg abhängt (BFH v. 4.8.1976 – I R 145/74, BStBl. II 1976, 675).

**Sonstige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens:** Eine abschließende Definition der WG des VV gibt es nicht. In Betracht kommen ferner:

- ▶ *Entwicklungskosten:* Zur Aktivierung im Rahmen einer auftragsgebundenen Fertigung s. Anm. 247 und Anm. 581 „Entwicklungskosten“ sowie „Entwicklungskooperation“.

- ▶ *Mehrjährige Kulturen*: Nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 27.6.2014 – IV D 4 - S 2163/14/10001, BStBl. I 2014, 1094; zeitlich verlängert durch BMF v. 5.10.2018 – IV C 7 - S 2163/18/10001, BStBl. I 2018, 1037) sind mehrjährige Kulturen Pflanzungen, die nach einer Gesamtkulturzeit der Pflanzen von mehr als einem Jahr einen einmaligen Ertrag liefern (zB Baumschulkulturen). Sie unterliegen der jährlichen Bestandsaufnahme und gehören zum UV. Nach Abs. 1 Nr. 2 ist das UV mit den AHK oder mit dem niedrigeren Teilwert zu bewerten. Zur Bewertung s. BMF v. 27.6.2014 – IV D 4 - S 2163/14/10001, BStBl. I 2014, 1094.
- ▶ *Pfandleergut*: Nach neuer Rspr. des BFH (BFH v. 9.1.2013 – I R 33/11, BFH/NV 2013, 1009) begründen Aufwendungen für Mehrrücknahmen von Leergut, insbes. Einheitsleergut beim Abfüller bzw. Getränkehändler keine Forderungen gegenüber Kunden oder die Anschaffung von Leergut im AV. Vielmehr soll für die Zahlungen die Aktivierung eines Nutzungsrechts infrage kommen, dessen Wert sich danach bemisst, in welchem Umfang die Mehrrücknahmen die Mit-eigentumsquote des Abfüllers am Leergutpool überschreiten. Die FinVerw. hat sich nunmehr dieser geänderten bilanzsteuerrechtlichen Auffassung zur Bilanzierung von Leergut angeschlossen und das bislang gültige Schreiben (BMF v. 13.6.2005 – IV B 2 - S 2137 - 30/05, BStBl. I 2005, 715) aufgehoben (BMF v. 19.2.2019 – IV C 6 - S 2133/13/10002, BStBl. I 2019, 210). Aus diesen Gründen kann das Pfandleergut auch nicht als Teil des Warenvorrats behandelt werden.
- ▶ *Reparaturmaterial und Ersatzteile* können uU zum UV bzw. VV gehören. Sofern sich der Betrieb oder der Einsatz des WG auf die einmalige Nutzung während der Ausführung eines Auftrags beschränkt, liegt – ebenso wie bei Werkzeugen – insoweit UV vor. Sofern diese auf eigengenutzte Geräte und Sachanlagen entfallen, kommt ein Ausweis als AV in Betracht (ebenso *Schubert/F. Hubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 352).
- ▶ *Tiere*: Zum UV gehören die Tiere, die zur Veräußerung, zur Verarbeitung oder zum Verbrauch im Betrieb bestimmt sind (zB Masttiere). Zur Bewertung s. BMF v. 14.11.2001 – IV A 6 - S 2170-36/01, BStBl. I 2001, 864. Siehe auch Anm. 582 „Mindestwert“.
- ▶ *Token*: Eine Einordnung von Token als WG des VV kommt nicht in Betracht, da diese nicht zum Verbrauch oder zum Verkauf, sondern lediglich als Zahlungsmittel gehalten werden. Insoweit sind diese grds. als sonstige Vermögensgegenstände zu qualifizieren. Gegebenenfalls kommt eine Bewertung als Forderung des UV in Betracht (vgl. *Richter/Schücke*, FR 2019, 407 [411]; ebenso *Bünning/Park*, BB 2018, 1835 [1837]).
- ▶ *Unfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden*: Der Ausweis von (teilmfertigen) Bauten auf fremdem Grund und Boden ist umstritten und durch die Rspr. nicht geklärt (offengelassen in BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298). Die frühere Ansicht der FinVerw. (BMF v. 14.11.2000 – IV A 6 - S 2174 - 5/00, BStBl. I 2000, 1514: Ausweis als Forderung) und Teilen der Literatur (*Hoffmann*, DStR 2000, 1338), wonach als Forderungen auszuweisende Vorräte in Höhe der HK der teilmfertigen Bauten, jedoch ohne Gewinnrealisierung vorliegen – ungeachtet der zivilrechtl. Sichtweise – wird abgelehnt (vgl. *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 270 „Unfertige Erzeugnisse“: Stornierung von Aufwand im Rahmen eines schwebenden Geschäfts; ähnlich für das Handelsrecht *Hartman* in HdJ, A/3 Rz. 18 [9/2019]). Bedeutsame stl. Behandlungsunterschiede ergeben sich dadurch aber nicht.

- ▶ *Unfertige Leistungen*: So zählen zB bei Dienstleistungsunternehmen auch „in Arbeit befindliche Aufträge“ oder „nicht abgerechnete Leistungen“ zu den „Erzeugnissen“ des VV (zur Anpassung des Gliederungsschemas aus handelsrechtl. Sicht vgl. § 265 Abs. 5 HGB). Für deren Abgrenzung zu „Forderungen“ ist der Zeitpunkt maßgebend, in dem ein durchsetzbarer Entgeltanspruch entstanden ist (vgl. zur Forderungsrealisation § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB; § 5 Anm. 1003). Maßgebend für den Ausweis ist der handelsrechtl. Zeitpunkt der Forderungsrealisation. Dementsprechend sind abgenommene, aber noch nicht abgerechnete Leistungen im Umkehrschluss unter den Forderungen auszuweisen. Die Abrechenbarkeit der Leistung ist somit entscheidend für den Ausweis des WG als Forderung (vgl. auch BFH v. 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968; *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 266 HGB Rz. 107; ergänzend – jedoch mE ohne materielle Auswirkung – *Dusemond/Heusinger-Lange/Knop* in *Küting/Weber*, HdR, § 266 HGB Rz. 77 [10/2013], die auch einen gesonderten Ausweis innerhalb des VV befürworten; s. auch § 5 Anm. 1003). Ein Vergütungsanspruch für Teillieferungen oder -leistungen ist zu aktivieren, wenn jene selbständig abrechenbar sind (BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239); für die ein Vergütungsanspruch im Umfang der angefallenen Aufwendungen besteht, werden mangels Realisierung wie unfertige Erzeugnisse behandelt und mit den HK aktiviert, unabhängig davon, ob die Aufwendungen zu materiellen WG geführt haben (vgl. *Schubert/Berberich* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 66). Bei Teilerfüllung ist gesicherter Anspruch auf Teil des Entgelts zu aktivieren (BFH v. 8.12.1982 – I R 142/81, BStBl. II 1983, 369). Die Aktivierung von Aufwendungen setzt einen objektiv werthaltigen (greifbaren) Vermögenswert, der sich verselbstständigt hat, voraus (s. auch BFH v. 26.4.2018 – III R 5/16, BStBl. II 2018, 536).
- ▶ *Werkzeuge* können je nach Art und Verwendung zum AV oder UV gehören, sofern sie dem Stpfl. stl. zuzurechnen sind (s. auch NWB-Betriebsprüfungskartei [6/2016], „Konto: Werkzeuge“; *Welter*, DB 2017, 2118). Soweit Werkzeuge nur für eine Auftragsabwicklung hergestellt werden, gehören diese als Sonderbetriebsmittel zum UV des Herstellers (BFH v. 8.10.1970 – IV R 125/69, BStBl. II 1971, 51). Die Werkzeuge sind als Vorräte mit den HK, soweit noch nicht fertiggestellt, unter der Position „unfertige Erzeugnisse“ auszuweisen (s. *Welter*, DB 2017, 2118 [2119f.]). Siehe auch Anm. 237.

## 571 bb) Bewertungsgrundsätze des Vorratsvermögens

**Allgemeine Bewertungsgrundsätze:** Für die Bewertung des VV gelten die allgemeinen Regeln der Bewertung von WG des UV. Insbesondere gelten

- das Stichtagsprinzip (s. § 5 Anm. 420 ff.),
- der Grundsatz der Einzelbewertung (s. § 5 Anm. 450 ff.),
- der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (s. § 5 Anm. 345) und
- das Imparitätsprinzip (s. § 5 Anm. 385).

**Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die Erstbewertung:** Die Bewertung des VV erfolgt gem. Abs. 1 Nr. 2 grds. mit dem primären Wertmaßstab der

- Anschaffungskosten (s. Anm. 175 ff.) oder
- Herstellungskosten (s. Anm. 220 ff.).

Diese Wertmaßstäbe entsprechen denen der HBil. (§§ 253 Abs. 1 Satz 1 iVm. 255 Abs. 1 Satz 1 HGB), sodass die Grundsätze der materiellen Maßgeblichkeit gelten (s. näher Anm. 180). Der Umfang der HK für WG des VV bestimmt sich dabei unter Berücksichtigung der Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Abs. 1 Nr. 1b (s. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 199; vgl. *Köhler*, StBp. 2018, 165; *Zwirner*, BC 2016, 461).

**Niedriger Teilwert für die Folgebewertung:** Sofern der Teilwert voraussichtlich dauerhaft niedriger ist, kann dieser als sekundärer Wertmaßstab – unabhängig von der Geltung des ansonsten geltenden handelsrechtl. Niederstwertprinzips – angesetzt werden. Zum Teilwert s. Anm. 400 ff.; zur stl. Wahlrechtsausübung s. Anm. 410 f.

**Dauernde Wertminderung:** Die stl. Bewertung von WG des VV mit dem niedrigeren Teilwert ist davon abhängig, dass eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt (zur allgemeinen Definition der voraussichtlich dauernden Wertminderung s. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002/002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 5-7; krit. *Meyering/Brodersen/Gröne*, DStR 2017, 1175). Das Stichtagsprinzip wird durch das Merkmal der „voraussichtlich dauernden Wertminderung“ als Voraussetzung für eine Teilwertabschreibung weiter eingeschränkt (vgl. StEntlG 1999/2000/2002; BGBl. I 1999, 402). Eine eigene Definition liefert der Gesetzestext nicht. Das BMF hat in einem aktualisierten Schreiben hierzu (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002/002, BStBl. I 2016, Rz. 16) seine bisherige Auffassung (BMF v. 16.7.2014 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002, BStBl. I 2014, 1162) fortgeführt, ohne weitere Klarstellungen folgen zu lassen. Weiterhin versteht das BMF unter voraussichtlich dauernder Wertminderung eine Minderung, die bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz oder dem vorangegangenen Verkaufs- oder Verbrauchszeitpunkt anhält; also nicht nur ein kurzfristiges, vorübergehendes Sinken des Börsen- oder Marktpreises bzw. der Einkaufspreise. Dementsprechend hält die Kritik im Schrifttum zur Auffassung der FinVerw., insbes. zur Einzelfallorientierung und Auslegung des Wertaufhellungsprinzips an (krit. *Meyering/Brodersen/Gröne*, DStR 2017, 1175; *Förster*, DB 2016, 2257; zur bisherigen Kritik *Hoffmann*, StuB 2014, 122; *Marx*, StuB 2014, 592; *Paus*, NWB 2000, 2447; *Schön*, FS Raupach, 2006, 301). Die Auswirkungen der Corona-Krise auf die Wertansätze der StBil. werden nach hM als wertbegründendes Ereignis eingestuft und können daher erst für VZ nach dem VZ 2019 berücksichtigt werden (vgl. *IDW*, Fachlicher Hinweis v. 25.3.2020, für wertbegründendes Ereignis).

**Wertermittlungsmethoden:** Die Ermittlungsmethoden für die primären und sekundären Wertmaßstäbe sind vom Gesetz nicht vorgegeben. Die Werte können danach

- progressiv, dh. ausgehend von den konkret angefallenen zugerechneten Kosten bzw. Aufwendungen, oder
- retrograd, dh. ausgehend von der geplanten Verwendungsmöglichkeit (Verkaufspreis)

ermittelt werden (s. Anm. 107 „Wertermittlungsrichtung“). Das Gesetz lässt offen, welche Methode für einzelne WG des VV in Betracht kommt. Dementsprechend ist im Schrifttum streitig, welche Methode zur Anwendung kommt:

- ▶ *Die progressive Berechnungsweise* eignet sich besonders für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und noch nicht marktreife, selbsterzeugte Vorräte (auch BFH v. 29.11.1960 – I 137/59 U, BStBl. III 1961, 154; BFH v. 29.4.1970 – III 217/63,

BStBl. II 1970, 614; *Döllerer*, StbJb. 1977/78, 129 [142]; aA *Groh*, StuW 1976, 36: bei allen betriebsnotwendigen Vorräten).

- *Die retrograde, vom erwarteten Verkaufserlös zurückschreitende Berechnungsweise* ist insbes. bei Waren und Fertigerzeugnissen sowie bei Überbeständen (wie im Handelsrecht) geeignet (vgl. bereits RFH v. 10.8.1938, RStBl. 1938, 888; BFH v. 29.11.1960 – I 137/59 U, BStBl. III 1961, 154; *Köhler*, StBp. 2008, 224; *Beckmann*, BBK 2003, 969; aA *Mathiak*, FS Raupach, 1984, 111: nur progressive Ermittlung bei Waren; *Groh*, StuW 1976, 36: nur bei betriebsnotwendigem Vermögen; *Kruschwitz*, DB 1976, 1069: auch für unfertige Erzeugnisse).

Diese Methoden gelten sowohl für die Ermittlung der AHK als auch des Teilwerts, wie die nachfolgende Übersicht mit Einteilung der Wertmaßstäbe nach Art der Vorräte (beschaffte und selbsterstellte Vorräte einerseits und absatzbestimmte und verwendungsbestimmte andererseits).

| Wertmaßstäbe |    | Beschaffte Vorräte                  |   | Selbsterstellte Vorräte             |   |
|--------------|----|-------------------------------------|---|-------------------------------------|---|
|              |    | absatzbestimmt                      | verwendungsbestimmt                     | absatzbestimmt                      | verwendungsbestimmt                     |
| AHK          | 1  | AK-Ermittlung                       |   | HK-Ermittlung                       |   |
|              |    | a) progressiv                       |   | a) progressiv                       |   |
|              |    | b) retrograd                        |   | b) retrograd                        |   |
| Teilwert     | 2a | Wiederbeschaffungskosten-Ermittlung |   | Wiederherstellungskosten-Ermittlung |   |
|              |    | a) progressiv                       |   | a) progressiv                       |   |
|              |    | b) retrograd                        |   | b) retrograd                        |   |
|              | 2b | Verkaufswertdeckungsrechnung        | Ermittlung der Verwendungswertminderung | Verkaufswertdeckungsrechnung        | Ermittlung der Verwendungswertminderung |
|              |    | a) progressiv                       |   | a) progressiv                       |   |
|              |    | b) retrograd                        |   | b) retrograd                        |   |
|              | 2c |                                     | Ermittlung des Mindestwerts             |                                     | Ermittlung des Mindestwerts             |

**Herleitung des niedrigeren Teilwerts:** Bei der Frage der Ableitung des niedrigeren Teilwerts bei WG des VV nach dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung stellt sich das Problem, welche Wertverhältnisse einer Bewertung zugrunde gelegt werden sollen, insbes. wenn hiervon mehrere zur Verfügung stehen. Es geht daher um das Verhältnis von internen Wertermittlungen zu extern verfügbaren Marktpreisen im Hinblick auf den stl. Wertansatz. Daneben ist als unterste Grenze des Teilwerts der Materialwert bzw. Schrottwert (sog. Mindestwert) zugrunde zu legen (BFH v. 5.2.1953, StRK EStG 5, 6 Abs. I Ziff. 2 R. 17; s. auch Anm. 582 „Mindestwert“). Handelsrechtlich hat sich im Lauf der Jahre eine differenzierte Handhabung für die verschiedenen WG des VV entwickelt (vgl. *Hartman* in HdJ), A/3 Rz. 101 ff. [9/2019]; *Schubert/Berberich* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253

HGB Rz. 516 f.; *Marten/Köhler*, DB 2001, 2522; *Hoffmann*, PiR 2014, 260). Danach gilt die

1. beschaffungsmarktorientierte Bewertung für
  - Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und
  - unfertige und fertige Erzeugnisse, soweit auch Fremdbezug möglich wäre;
2. absatzmarktorientierte Bewertung für
  - unfertige und fertige Erzeugnisse und
  - Überbestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen;
3. beschaffungs- und absatzmarktorientierte Bewertung (= doppelte Maßgeblichkeit) für
  - Handelswaren und
  - Überbestände an fertigen und unfertigen Erzeugnissen.

Steuerlich wurden die vorstehenden Regeln von der Rspr. als Teilwertvermutungen anerkannt und mit wenigen Abweichungen übernommen (zusammenfassend zur Ableitung bei WG des UV vgl. BFH v. 9.12.2014 – X R 36/12, BFH/NV 2015, 821; bestätigt durch FG Münster v. 21.11.2018 – 13 K 444/16 K, DStRE 2019, 1296, rkr.). Danach entspricht der Teilwert bei WG des UV grds. den Wiederbeschaffungs-/Wiederherstellungskosten. Bei WG, die zum Absatz bestimmt sind – wie zB Waren – hängt dieser aber auch von dem voraussichtlich erzielbaren Veräußerungserlös ab. Diese Auffassung wurde von der FinVerw. übernommen (vgl. H 6.7 „Teilwertvermutungen“ Nr. 4 EStH 2018; R 6.8 „Bewertung des Vorratsvermögens“ EStR 2018). Wie im Handelsrecht ist damit stl. grds. der niedrigere Wert anzusetzen, der sich nach den Berechnungsweisen 2a und 2b (s. Tabelle in Anm. 571) ergibt.

Zum Schrifttum: vgl. *Kulosa in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 252; *Nöcker*, DStZ 2018, 713; *Euler*, ZfB 1991, 191 (209 f.); *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 5 V 3a und b; *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 423.

Hierin sieht man keinen Verstoß gegen das Stichtagsprinzip (ähnlich *Beisse*, FS Moxter, 1994, 19; aA *Kessler*, DStR 1994, 1289). Das folgt ebenfalls aus der für die Teilwertermittlung maßgeblichen Bewertungsfiktion des gedachten Erwerbers, der nur den niedrigeren Wert zwischen Reproduktions- und Verwendungs- bzw. Absatzwert vergüten würde (s. Anm. 582 „Verkaufspreis“). Hierbei sind jedoch nachstehende Nuancen – abhängig von der Art des bilanzierten WG – zu beachten.

- ▶ *Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe*: Hierbei soll prinzipiell der Teilwert aus den nachhaltig gesunkenen Wiederbeschaffungskosten (bei angeschafften WG), die aus Börsen- oder Marktpreisen des Beschaffungsmarktes der jeweiligen Unternehmensstufe abzuleiten sind, bzw. den Wiederherstellungskosten (bei selbst hergestellten WG) als Anhaltspunkt für den Teilwert herangezogen werden (vgl. *Kulosa in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 254; *Werndl in KSM*, § 6 Rz. B 378 f. [10/2019]). Diese Auffassung erkennt auch die FinVerw. an (H 6.7 „Teilwertvermutungen“ Nr. 4 EStH 2018).
- ▶ *Zum Verkauf bestimmte Erzeugnisse und Leistungen inklusive Zwischenprodukte und Handelswaren*: Sofern solche WG zum Verkauf bestimmt sind, ist als klassischem Fall der doppelten Maßgeblichkeit eine Orientierung am Absatz- und Beschaffungsmarkt zur Ableitung des niedrigeren Teilwerts sinnvoll (vgl. BFH

v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; BFH v. 9.12.2014 – X R 36/12, BFH/NV 2015, 821; ebenso die FinVerw. in H 6.7 „Teilwertvermutungen“ Nr. 4 EStH 2018; glA *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 252; *Wernld* in *KSM*, § 6 Rz. B 378 [10/2019]).

- ▶ *Nicht zum Absatz bestimmte Wirtschaftsgüter* wie Ärztemuster sind weiterhin nur beschaffungs- oder reproduktionsorientiert zu bewerten, dh. mit den AK/HK oder den niedrigeren Wiederbeschaffungs- oder Reproduktionskosten als Teilwert (vgl. BFH v. 30.1.1980 – I R 89/79, BStBl. II 1980, 327; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 252).
- ▶ *Seltene Hilfs- und Nebengeschäfte*: Hier kommt lediglich eine Absatzmarktorientierung in Betracht (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 252, 262).

**Wertaufholungsgebot:** Es gilt eine Zuschreibungspflicht gem. Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, sofern der Stpfl. nicht nachweisen kann, dass der Teilwert am Bilanzstichtag noch unter den AHK liegt. Eine Wertaufholung kann nur nach einer Teilwertabschreibung erforderlich sein.

572–579 Einstweilen frei.

## 580 cc) Einzelfragen zu Anschaffungskosten bei Vorräten

**Akquisitionskosten:** Soweit der Anschaffungsvorgang ausgelagert wird, sind eventuell anfallende Service-/Assistenzleistungen (Ausschreibungen, Preisfindungen, Konditionenverhandlungen ua.) für die Organisation der Warenbeschaffung durch Fremdunternehmen oder verbundene Unternehmen dem Erwerber (Handelsunternehmen) zuzurechnen. Der dem Handelsunternehmen extern in Rechnung gestellte Gesamtbetrag ist als ANK des Erwerbs zu aktivieren (vgl. *Saure*, DStR 2018, 1194).

**Angemessenheit:** Siehe „Unangemessenheit“.

**Anschaffungskosten, Begriff:** Zurückgegriffen wird auf die Begriffsbestimmung durch das Handelsrecht (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB, s. Anm. 180; zu den AK allg. s. Anm. 160ff. AK als Bewertungsmaßstab für Vorräte kommen idR nur bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, fremdbezogenen Bauteilen und Waren in Frage, die im Rahmen eines Anschaffungsvorgangs erworben wurden. Die AK für ein WG umfassen idR den Anschaffungspreis zuzüglich ANK sowie ggf. später entstandene nachträgliche AK, soweit sie dem WG einzeln zugeordnet werden können und sind um die sog. AK-Minderungen zu kürzen (vgl. BFH v. 21.1.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638; s. Anm. 195). Insofern unterscheiden sie sich von den HK dadurch, dass keine Gemeinkosten einbezogen werden (s. Anm. 186; zu Ermittlungsverfahren der AK s. Anm. 571 mwN). Anschaffungspreisminderungen für den Erwerb von WG des VV, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, sind von den AK abzusetzen (§ 255 Abs. 1 Satz 3 HGB). Durch die Änderung des BilRUG in § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB wird klargestellt, dass ein pauschaler Abzug der Anschaffungspreisminderungen im Gegensatz zu den ANK nunmehr nicht mehr gefordert werden kann (vgl. *Saure*, DStR 2018, 1193). Diese dürfen allerdings erst abgesetzt werden, wenn sie tatsächlich eingetreten sind (zu Skonti vgl. BFH v. 27.2.1991 – I R 176/84, BStBl. II 1991, 456; s. auch „Bonus“. Zur Behandlung von Schadensersatz s. „Schadensersatz“. Zu genossenschaftliche Warenrückvergütung vgl. BFH v. 14.4.1984 – IV R 112/81, BStBl. II 1984, 554; insoweit kein AK-mindernder Preisnachlass, sondern Rückvergütung gesellschaftsrechtl. Natur



an die Genossen; ähnlich für Beiträge an Erdölbevorratungsverband (bzgl. EVB-Beiträge BFH v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl. II 2002, 349). Zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 195 „Preisnachlässe“.

**Austauschteile** sind aufbereitete, dh. generalüberholte und instandgesetzte Ersatzteile (Altteile) in Karosseriebetrieben. Die AK des Austauschteils setzen sich zusammen aus dem zu zahlenden Geldbetrag und der Verpflichtung des Händlers zur Rückgabe eines Altteils. Nach Auffassung der FinVerw. sollen nur der zu zahlende Geldbetrag als AK buchmäßig erfasst und bei der Bewertung des Warenbestands angesetzt werden. Die am Lager befindlichen Altteile sollen wertmäßig nicht berücksichtigt werden; s. NWB-Betriebsprüfungskartei (6/2017), „Karosserie- und Fahrzeugtechnik inkl. Lackierung“.

**Besichtigungskosten** sind ANK des Erwerbs, s. Anm. 201 „Aufwendungen für die Besichtigung“.

**Betriebsbereitschaftskosten** sind unstreitig AK; s. Anm. 204; vgl. BFH v. 1.4.1981 – I R 27/79, BStBl. II 1981, 660; BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892; s. auch „Lagerkosten“ bzw. „Qualitätskontrollkosten“. Hierzu zählen bei Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffen und Waren jedoch keine Lagerkosten mehr, wenn die Betriebsbereitschaft erreicht ist. Wird der Gegenstand direkt in die verarbeitende Kostenstelle geliefert, endet der Beschaffungsvorgang mit der Anlieferung; s. für HK BFH v. 29.3.1976 – III R 171/72, BStBl. II 1976, 409, betr. Lieferung von Fertigerzeugnissen in eine Verkaufsfiliale.

**Bonus:** Wird er tatsächlich gewährt, führt er zu einer nachträglichen Minderung der AK für das erworbene WG (glA für Skonti BFH v. 31.7.1970 – IV R 216/67, BStBl. II 1971, 323). Siehe „Anschaffungskosten, Begriff“.

**Branntweinsteuer:** für Monopolsprit AK, BFH v. 5.5.1983 – IV R 18/80, BStBl. II 1983, 559.

**Eingegangene Ware** ist gemäß dem Sollprinzip mit dem vertraglich geschuldeten Entgelt zu bewerten. AK-Minderungen sind erst bei tatsächlichem Eintritt zu berücksichtigen; s. auch „Bonus“ bzw. „Skonti“.

**Finanzierungskosten** gehören grds. nicht zu den AK, sondern zu den sofort abzugsfähigen Geldbeschaffungskosten (s. Anm. 208).

**Gemeinkosten der Beschaffung** gehören nicht zu den AK (stRspr.: RFH v. 4.2.1939, RStBl. 1939, 321; BFH v. 26.1.1960 – I D 1/58 S, BStBl. III 1960, 191; BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22; BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892; H 6.2 „Gemeinkosten“ EStH 2018; zust. Siegel, FS Baetge, 2007, 601), s. auch Anm. 202.

**Kalkulatorische Kosten** sind keine ausgabewirksamen Aufwendungen iSd. § 255 Abs. 1 HGB und führen daher nicht zu AK; Beispiel: kalkulatorische Zinsen für Eigenkapital (s. Anm. 180f. zur Maßgeblichkeit der handelsrechtl. Begriffsbestimmung und zur Erfolgsneutralität).

**Kraftfahrzeuggewerbe:** Neufahrzeuge sind grds. mit den AK zu bewerten. Dazu zählen auch die Vermittlungs-, Vertrags-, Überführungs-, Einfuhr-, Beschriftungs- und Nebenkosten und die Aufwendungen für das Zubehör (BFH v. 24.10.1972 – VIII R 201/71, BStBl. II 1973, 78). Gebrauchtwagen sind mit den AK (Eintauschwerten) zu bewerten. Wird ein Gebrauchtwagen generalüberholt, so sind diese Aufwendungen zu aktivieren; s. NWB-Betriebsprüfungskartei (4/2017), „Kraftfahrzeuggewerbe“.

**Lagerkosten** sind bei Gegenständen des VV ab dem Zeitpunkt der Aufnahme in das Materiallager nicht zu den AK für die erworbenen WG zu rechnen, da der Anschaffungsvorgang insoweit abgeschlossen ist (vgl. instruktiv hierzu BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22). Erfassungsschwierigkeiten ergeben sich dabei hinsichtlich der Kosten für die Warenverteilung durch Verteillager in Handelsunterunternehmen (hierzu *Saure*, DStR 2018, 1193; *Saure*, StBp. 2007, 48). Entscheidend für die Abgrenzung von ANK vom sofort abziehbaren Aufwand ist das Merkmal der Betriebsbereitschaft innerhalb des AK-Begriffs (s. Anm. 204). Nach der Lesart des BFH (BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22) ist eine betriebsindividuelle Betrachtung anzustellen. In diesem Sinne ist dieses Merkmal im Sinne erstmaliger Verkaufsfähigkeit zu sehen (ebenso *Saure*, StBp. 2007, 48). Somit sind alle Kosten (Lager-/Transportkosten), die zur Zwischenlagerung/-verteilung und Überbrückung der räumlichen Distanz zwischen Zentrallager und Filiale anfallen, iwS ANK iSd. § 255 Abs. 2 HGB (ebenso *Schubert/Gadek* in Beck-Bil-Komm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 204: alle innerbetrieblichen Leistungen, die bis zur Beendigung der Beschaffung anfallen, sind zu aktivieren; ebenso *Saure*, StBp. 2018, 147). Nicht einbeziehungsfähig sind auch ggf. anfallende Kosten der späteren Verbringung von einem Rohstofflager in ein Produktionslager.

**Optionen** stellen begrifflich das selbständige Recht dar, ein WG zu einem im Voraus festgelegten Basispreis zu erwerben (Call-Option). Sofern dieses Recht ausgeübt wird, stellen gezahlte Optionsprämien AK/ANK für das erworbene WG dar. Folglich ist eine Aktivierung zwingend (vgl. *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. B 450 „Optionen“ [10/2019]); so zum Erwerb von GmbH-Anteilen auch FG Ba.-Württ. v. 30.6.1993 – 12 K 188/90, EFG 1994, 197, rkr.).

**Preisnachlass:** Siehe „Bonus“.

**Prozesskosten** teilen als Folgekosten das rechtl. Schicksal der Aufwendungen, um die gestritten wird (BFH v. 1.12.1987 – IX R 134/83, BStBl. II 1988, 431). Sind diese als AK zu behandeln, so gilt dies ebenfalls für diese Kosten.

**Qualitätskontrollkosten:** Sofern sie dazu dienen, die vertraglich zugesicherten Eigenschaften des beschafften WG vor dem Erwerb zu überprüfen, ist der Anschaffungsvorgang noch nicht abgeschlossen und hierfür anfallende Aufwendungen – sofern einzeln zurechenbar – sind AK für die erworbenen WG; anderenfalls liegen abziehbare BA ohne Bezug zum Anschaffungsgeschäft vor; s. auch Anm. 202 „Aufwendungen für die Besichtigung“.

**Ratenkauf:** Die AK ermitteln sich beim Ratenkauf durch die Ermittlung des Barwerts der Ratenzahlungen (R 6.2 Satz 2 EStR 2018). Ändert sich der Barwert infolge einer vertraglich vereinbarten Wertsicherungsklausel, führt dies nicht zu einer nachträglichen Erhöhung der AK; die höheren Aufwendungen sind BA (BFH v. 16.1.1979 – VIII R 38/76, BStBl. II 1979, 334).

**Reisekosten des Warenbeschaffungsbereichs** sind ebenfalls nicht in die AK mit einzubeziehen (BFH v. 24.2.1972 – IV R 4/68, BStBl. II 1972, 422); jedoch dann AK, wenn dem zu erwerbenden WG direkt zurechenbar; s. Anm. 201 „Aufwendungen für Reisen zum Zwecke des Vertragsabschlusses“ und Anm. 202 „Beförderung zum Betrieb“.

**Retrograde Bewertung** zur Ermittlung der AK als primärer Wertmaßstab wird häufig im Handel aus Vereinfachungsgründen angewandt (s. Anm. 571 „Wertermittlungsmethoden“). Gegenüber der Teilwertabschreibung zur Verlustantizipation ist das Verfahren daher abzugrenzen. Dessen wesentliche Merkmale sind die

Festlegung eines Verkaufspreises und Abzugs eines Rohgewinns zur Ermittlung des Wareneinstandspreises (AK) (vgl. BFH v. 5.6.1985 – I R 65/82, BFH/NV 1986, 204, unter II.1):

- ▶ *Verkaufspreise* als Ausgangspunkt der AK sind die ausgezeichneten Verkaufspreise abzgl. USt (§ 9b Abs. 1).
- ▶ *Rohgewinnabschlag* entspricht der Handelsspanne bzw. dem entsprechend umgerechneten Rohgewinnaufschlag gemäß Preiskalkulation (Handelsspanne = Rohgewinn/Umsatzerlöse  $\times$  100; hierzu *Jebens*, sj. 2009, 29 [32]). Bei unterschiedlichen Artikelgruppen müssen auch unterschiedliche Rohgewinnabschläge nach Gruppe gleichartiger WG zur Anwendung kommen. Die Anschaffungspreinsnachlässe und die ANK können dabei auch durch auf den Wareneingang bezogene Prozentsätze von den retrograd ermittelten AK abgezogen bzw. ihnen hinzuaddiert werden (*Groh*, DB 1985, 1245; *Köhler*, StBp. 1986, 205 [207 f.]).
- ▶ *Abgrenzung zur Teilwertabschreibung*: Problematisch ist die Anwendung der retrograden Bewertung von Waren nach der AK-Ermittlung bei nicht von vornherein kalkulierten Preisherabsetzungen zum Stichtag (BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35); fraglich ist hier, ob ein der ursprünglich kalkulierten (vorkalkulierten) oder der tatsächlich am Bilanzstichtag erzielbaren Spanne entsprechender Abschlag vom Verkaufspreis erfolgen soll. Unseres Erachtens ist der retrograden Bewertung zum Stichtag nicht mehr die ursprünglich kalkulierte Handelsspanne zugrunde zu legen (vgl. *Groh*, DB 1985, 1245 [1248]; *Kallweit*, BB 1985, 370; ebenso *Jebens*, sj. 2009, 29 [32]). Dieses Verfahren wird von der FinVerw. nicht beanstandet (vgl. H 6.2 „Waren“ EStH).

**Schadensersatz** als Folge der Vertragsverletzung (zB Lieferverzug) führt nur dann zu AK-Minderung, wenn aufgrund der Vertragsverletzung beim Erwerber keine Ergebnisbelastungen eingetreten sind, d.h. die Zahlungsverpflichtung aufgrund der Wandelung oder eines Schadensersatzes rückgängig gemacht wird (s. Anm. 195 „Schadensersatz“). Andernfalls kommt lediglich eine Teilwert-AfA auf das erworbene, geminderte WG in Betracht (vgl. *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. B 450 „Schadensersatz“ [10/2019]).

**Skonto**: Siehe „Anschaffungskosten, Begriff“.

**Stundung**: Ist der Kaufpreis zinslos gestundet, kommt als AK der Barwert des Kaufpreises zum Zeitpunkt der Anschaffung in Betracht (s. R 6.2 S. 2 EStR 2018 und Anm. 208 „Stundung“).

**Tätigkeitsvergütungen** können, soweit einem Anschaffungsvorgang einzeln zurechenbar, zu AK führen (glA für HK BFH v. 8.2.1996 – III R 35/93, BStBl. II 1996, 427; aA *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 192); zu Sondervergütungen bei Mitunternehmenschaften bei Herstellung s. Anm. 236 „Kalkulatorischer Unternehmerlohn“.

**Transportversicherung**: Aufwendungen hierfür sind AK der erworbenen WG des VV (vgl. Anm. 202 „Beförderung zum Betrieb“).

**Überpreis**: Siehe „Unangemessenheit“.

**Umsatzprämie**: Siehe „Bonus“.

**Unangemessenheit** der AK führt nicht zu Herabsetzung auf den angemessenen Kaufpreis eines WG (BFH v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853); der Anschaffungsvorgang ist grds. ein erfolgsneutraler Vorgang. Es kann uU eine niedri-

gere Bewertung mit dem Teilwert wegen einer Fehlmaßnahme geboten sein. Zur Berücksichtigung eines Überpreises in die Teilwertabschreibung vgl. Anm. 582 „Fehlmaßnahme“.

**Verbrauchssteuern:** Siehe § 5 Anm. 1978–1990.

**Verkaufskosten:** Anschaffungskosten sind von den Aufwendungen, die der Vorbereitung der Veräußerung dienen, zB für die Versendung nach auswärtigem Lager, abzugrenzen. Siehe auch „Lagerkosten“.

**Vermittlungsprovision:** Wird sie bei Anschaffung eines WG gezahlt, so gehört sie zu den ANK. Bei nachträglicher Erstattung und Nachlässen mindern diese ebenso wie sonstige AKMinderungen die AK (stRspr.: BFH v. 22.4.1988 – III R 54/83, BStBl. II 1988, 901; BFH v. 26.2.2002 – IX R 20/98, BStBl. II 2002, 796; BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238).

**Vorsteuer:** Abziehbare Vorsteuer gehört gem. § 9b Abs. 1 Satz 1 nicht zu den AK, soweit ein Vorsteuerabzug nach § 15 UStG möglich ist; anderenfalls zählen sie zu den AK; s. Anm. 191.

**Warenrückvergütungen** sind keine Anschaffungspreisminderungen auf Vorräte beim Verkäufer (im Fall einer Genossenschaft s. BFH v. 12.4.1984 – IV R 112/81, BStBl. II 1984, 554: insoweit kein Preisnachlass, sondern Rückvergütung gesellschaftsrechtl. Natur an die Genossen).

**Zölle:** Siehe § 5 Anm. 1978–1990.

**Zuschuss:** Siehe § 5 Anm. 1600–1632.

**Zwangsversteigerung:** Zu den AK beim Erwerb eines Grundstücks im Zwangsversteigerungsverfahren s. BFH v. 11.11.1987 – I R 7/84, BStBl. II 1988, 424.

#### 581 dd) Einzelfragen zu Herstellungskosten bei Vorräten

**Abfälle:** Beseitigung von Abfällen der Fertigung (zB Kontaminationen) verursacht FGK. Wiederverwendete Abfälle sind Materialeinzelkosten. Die Aufarbeitung von Abfällen (zB aus Trümmern eines zerstörten WG) verursacht HK des Materials, die dann in die HK des unter Verwendung der Abfälle hergestellten WG eingehen (vgl. BFH v. 5.12.1963 – IV 103/61 U, BStBl. III 1964, 299, betr. Gewinnung von Ziegeln aus Gebädetrümmern). Verkaufserlöse, die aus der Beseitigung von Abfällen entstehen, die im Rahmen der Herstellung anfallen, mindern uE die HK (ähnlich wie bei der Anwendung der Restwertmethode im Rahmen der Kuppelproduktion, s. Anm. 261).

**Abfüllkosten** eines flüssigen, körperlich fertiggestellten und insoweit verkaufbaren, aber ohne Abfüllung nicht lieferbaren Erzeugnisses, zB von Bier auf Fässer oder Flaschen, rechnet BFH (BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13; BFH v. 3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II 1978, 412) noch zu den HK des Erzeugnisses (glA Peiner, BB 1976, 834). Bei Büchern wird der sog. Schutzumschlag der Innenverpackung zugerechnet, sodass insoweit HK vorliegen (BFH v. 21.1.1971 – IV R 51/69, BStBl. II 1971, 304). Handelsrechtlich wird der Vorgang aber häufig den Vertriebskosten zugerechnet (zB Bachmayr, BB 1976, 565; Rudolph, BB 1976, 877, mwN).

**Abnahme** der Erzeugnisse durch den Besteller: Siehe „Prüfung“.

**Abraum:** Kosten der Beseitigung des Deckengebirges bei der Mineralgewinnung sind HK; die Kosten der Schaffung eines Abrauvorrats sind aktivierungspflichtig,

BFH v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143; H 6.3 „Abraumvorrat“ EStH 2018.

**Anzahlungen** für ein Bauvorhaben, für die infolge Konkurses des Bauunternehmers Herstellungsleistungen nicht erbracht werden, gehören mangels Verbrauchs von Gütern nicht zu den HK des Bauherrn, da eine Vermögensumschichtung insoweit nicht erfolgt ist (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830). Es liegen insoweit entweder BA oder WK vor.

**Arbeitsleistung, eigene** des Herstellers gehört nicht zu den HK (BFH v. 30.6.1955 – IV 695/54, BStBl. III 1955, 238); anders hingegen bei Tätigkeitsvergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, die dem Gesellschafter von der Gesellschaft im Zusammenhang mit der Herstellung eines WG gewährt werden (BFH v. 8.2.1996 – III R 35/93, BStBl. II 1996, 427; s. Anm. 236 „Kalkulatorischer Unternehmerlohn“). Hierbei wäre weiter danach zu differenzieren, ob diese Aufwendungen direkt einen Fertigungsbezug (dann Einbeziehungspflicht) oder einen Verwaltungsbezug aufweisen (dann uE Einbeziehungswahlrecht; s. Anm. 231).

**Arbeitsvorbereitung:** Zur personellen Arbeitsvorbereitung s. „Lohnkosten“, zur materiellen Arbeitsvorbereitung s. Anm. 236 „Löhne für im Produktionsprozess tätiges Management“. Nach R 6.3 Abs. 2 EStR 2018 handelt es sich grds. um aktivierungspflichtige Material- oder FGK vorbehaltlich einer Veranlassung durch die Fertigung. Über Vorbereitung des Abbaus von Bodenschätzen s. „Abraum“.

**Aufnahmekosten** zur Herstellung eines Tonträgers oder einer sonstigen Art urheberrechtl. geschützten Inhalts sind grds. HK. Soweit eine Selbstnutzung im Rahmen einer Auslizenzierung im Vordergrund steht, liegt ein selbst erstelltes immaterielles WG des AV und kein UV vor (§ 5 Abs. 2; ebenso BFH v. 28.5.1979 – I R 1/76, BStBl. II 1979, 734 [738]).

**Aufräumungsarbeiten**, die sich notwendigerweise durch den Herstellungsvorgang ergeben, gehören als FGK zu den HK der betreffenden Erzeugnisse (RFH v. 1.4.1936, RStBl. 1936, 446, betr. Sortieren von Drucktypen in Druckereien). Im Übrigen handelt es sich um nicht einbeziehungspflichtige Verwaltungskosten oder gar Vertriebskosten.

**Ausbildung von Arbeitnehmern:** Aufwendungen für das Ausbildungswesen, insbes. also Arbeitslöhne für Auszubildende und Ausbilder, gehören grds. zu den allgemeinen Verwaltungskosten (R 6.3 Abs. 3 Satz 1 EStR 2018) und brauchen daher nicht in die HK eingerechnet zu werden (s. auch „Verwaltungskosten“ und Anm. 245). Eine Ausnahme wird man aber bei denjenigen Arbeitslöhnen machen müssen, die bestimmten – zB den in einer Lehrwerkstatt hergestellten – Erzeugnissen direkt zugerechnet werden können. Gegebenenfalls kommt jedoch eine Teilwertabschreibung wegen höheren Zeit- und damit Lohnaufwands als bei Facharbeitern in Betracht.

**Baumschulkulturen:** Siehe Anm. 570 „Sonstige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens“.

**Beförderung** von ArbN verursacht FGK, soweit die ArbN in der Fertigung eingesetzt sind. Die innerbetriebliche Beförderung von Fertigungsmaterial führt ebenfalls zu FGK, auch die Beförderung von Mineralien von der Abbaustelle zu einer Halde und weiter zur Verladestelle, nicht dagegen die Beförderung von Fertigerzeugnissen zu Auslieferungslägern (glA BFH v. 29.3.1976 – III R 171/72, BStBl. II 1976, 409). Die innerbetriebliche Beförderung von Anlagegegenständen – zB zur besseren Ausnutzung – bildet uE weder Herstellungsaufwand bei den Anlagegü-

tern noch der Fertigung zurechenbare Kosten; anderenfalls würde man einen Teil der kapitalisierten Rendite der WG aktivieren, was aber unzulässig ist.

**Berufsgenossenschaftsbeitrag:** Das FG Ba.-Württ. (FG Ba.-Württ. v. 5.3.1997 – 2 K 570/94, nv., juris, rkr.) beurteilte Beiträge zur Bau-Berufsgenossenschaft als Lohnnebenkosten und damit als Teil der Fertigungslöhne, die im Rahmen der Bewertung den HK gem. § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB zuzurechnen sind.

**Beschaffungskosten** für Fertigungsmaterial sind HK, da schon die Aufwendungen für Transport und Prüfung zu den Material- bzw. FGK zählen (BMF v. 11.11.1974 – IV B 7 - S 1401 - 25/74, BStBl. I 1974, 994 [1000]; R 6.3 Abs. 2 EStR 2018); s. Anm. 239 f. Abzugsgrenzen sind diese von den Kosten, die für die Bereiche Beschaffung bzw. Einkauf insgesamt anfallen und nicht einzelnen Beschaffungsvorgängen zurechenbar sind, da insoweit nicht einrechnungspflichtige Verwaltungskosten als HK-Bestandteile vorliegen; s. auch Anm. 245.

**Betriebsleitung** verursacht FGK, soweit die Fertigung geleitet wird (R 6.3 Abs. 2 EStR 2018). Anderenfalls gehören die Aufwendungen zu den Verwaltungskosten, für die ein Wahlrecht besteht.

**Betriebsrat:** Aufwendungen für ihn gehören zu den aktivierbaren, aber nicht aktivierungspflichtigen allgemeinen Verwaltungskosten (R 6.3 Abs. 3 Satz 1 EStR 2018; s. Anm. 245).

**Bewachung:** Personelle und materielle Aufwendungen für Bewachung der Fertigungsstätten (Löhne, Bewachungsunternehmen, Alarmanlagen) verursachen FGK.

**Biersteuer:** Siehe Anm. 242 „Verbrauchssteuern“.

**Biervorräte:** Die FinVerw. hat eine Nichtbeanstandungsregelung für die Bewertung von Biervorräten am Bilanzstichtag bekanntgegeben, anhand derer eine Schätzung mangels Kostenrechnungen oder vergleichbarer Unterlagen erfolgen kann (vgl. NWB Betriebsprüfungs-Kartei [10/2018], „Brauereien“).

Danach soll es im Allgemeinen nicht zu beanstanden sein, wenn die Fertigungskosten (ohne Unterscheidung nach Fertigungsgrad) mit 7,15 €/hl und die Abfüllkosten für Fassbier mit 6,15 €/hl, für Flaschenbier mit 9,20 €/hl angesetzt werden. Auf den Ansatz der Pauschbeträge soll jedoch kein Rechtsanspruch bestehen. So können auch betriebsindividuell ermittelte Fertigungskosten (BAB) angesetzt werden. Sollten niedrigere Sätze geltend gemacht werden, soll ein Einzelnachweis erforderlich sein.

**Branntweinsteuer** für Branntwein, den der Stpfl. von der Bundesmonopolverwaltung bezieht und zu Fertigerzeugnissen verarbeitet, ist handelsrechtl. bei den HK der Spirituosen zu aktivieren und stl. nach § 5 Abs. 5 abzugrenzen, ohne dass sich daraus materielle Unterschiede ergeben (bezüglich der Anwendung von § 5 Abs. 5 offengelassen von BFH v. 5.5.1983 – IV R 18/80, BStBl. II 1983, 559); s. Anm. 242 „Verbrauchssteuern“.

**Corona-Krise:** Siehe Stillstandskosten.

**Einkaufsabteilung:** Aufwendungen für die Einkaufsabteilung gehören zu den aktivierbaren, aber nicht aktivierungspflichtigen Kosten der allgemeinen Verwaltung (R 6.3 Abs. 3 Satz 1 EStR 2018); s. Anm. 245.

**Energie:** Die Aufwendungen für elektrischen Strom, Gas, Brennstoffe, Wasserkraft, Dampf und dergleichen gehören zu den FGK (BFH v. 26.1.1960 – I D 1/58 S, BStBl. III 1960, 191), soweit sie nicht auf die allgemeine Verwaltung oder auf den Vertrieb entfallen.

**Entwicklungskooperationen:** Neben der unternehmensinternen Durchführung von Forschungs- und Entwicklungs- (FuE) Projekten, welche zu Forschungs- oder Entwicklungskosten führen (zu deren stl. Behandlung s. „Entwicklungskosten“), wird in der Unternehmenspraxis häufig auf FuE-Kooperationen bzw. strategische Allianzen zurückgegriffen (s. *Brandt*, Bilanzierung pharmazeutischer FuE-Projekte nach IFRS, 2010, 106), was insbes. im Pharmabereich oder in der Biotechnologie, aber auch in der Automobilzulieferindustrie (s. *Joachimsen/Zinowsky*, Ubg 2016, 520; *KPMG*, Bilanzierung für die Automobilzulieferindustrie, 2010, 13) häufig der Fall ist. Hierbei steht die Durchführung von FuE-Projekten mit unternehmensexternen Dritten im Mittelpunkt (zur Beschreibung des Durchführungsweges vgl. *Brandt*, Bilanzierung pharmazeutischer FuE-Projekte nach IFRS, 2010, 102ff.). Häufig geht dieser sog. Auslagerung der FuE auf externe Träger bzw. Partner bereits ein unternehmensinternes Projekt voraus. Zu einzelnen Fragen der Bilanzierung im Rahmen von solchen Kooperationen (s. auch *Brandt*, Bilanzierung pharmazeutischer FuE-Projekte nach IFRS, 2010, 111):

- ▶ *In der ersten Phase* liegt ein unternehmensinternes Projekt des sog. Projektträgers mit jeweils eigenen FuE-Aufwendungen vor, es greift demnach das stl. Verbot der Aktivierung von FuE gem. § 5 Abs. 2 für den alleinigen Projektträger ein (vgl. *Joachimsen/Zinowsky*, Ubg 2016, 520 [524]). Das Aktivierungsverbot trägt dem Umstand Rechnung, dass der tatsächliche Vermögensvorteil des FuE-Aufwands sich nicht sicher abschätzen lässt und damit Ausfluss des Vorsichtsprinzips ist (vgl. BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977, mwN). Siehe auch § 5 Anm. 1754. Ein konkreter Auftragsbezug liegt regelmäßig nicht vor, sodass auch die Aktivierung eines auftragsbezogenen WG im UV ausscheidet.
- ▶ *In der zweiten Phase* erfolgt die Entwicklung des Produkts bis zur Marktreife durch beide Projektpartner, wobei zum einen die Entwicklungskosten geteilt werden und zum anderen in diesem Stadium bereits die dritte Phase durch die Kooperationspartner antizipiert wird. In dieser sich regelmäßig an die erste anschließende Phase verpflichtet sich der Kooperationspartner dem Projektträger gegenüber, der das Projekt in die Kooperation eingebracht hat, zur Leistung von *Upfront-Payments* (Vorauszahlungen) sowie von *Development* und *approval milestones* (Entwicklungs- und Genehmigungszahlungen). Dadurch werden die Entwicklungskosten auf beide Unternehmen verteilt. Teilweise erfolgt in dieser Phase der verbindliche Abschluss eines kombinierten Entwicklungs- und Serienauftrags. Teilweise wird für diese Phase nur ein Entwicklungsvertrag und für die sich anschließende bereits antizipierte Serienlieferung nur ein unverbindlicher *Letter of Intent* abgeschlossen. In der zweiten Phase erfolgt sodann die Entwicklung regelmäßig entgeltlich (Milestones) und daher im Fremdauftrag. Die Kosten der Entwicklung sind auftragsbezogen und daher als unfertige Leistungen mit den HK im UV zu aktivieren (s. auch Anm. 247 „Auftrags- oder objektgebundene Entwicklungskosten“). Bei der Aktivierung kann der niedrigere Teilwert nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 angesetzt werden (vgl. auch *Ernsting*, JbFStR 2009/10, 739). Hierbei findet das Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 keine Anwendung. Die Aktivierung ist auf den Teilwert als Netto-Verkaufserlöse beschränkt. Sofern nun noch der feststehende Serienauftrag berücksichtigt wird, liegt eine sog. auftragsbezogene Entwicklungsarbeit vor. Das heißt, diese Kosten fallen im Rahmen einer Serienlieferung an. Deren Kosten gelten, sofern diese einem speziellen Auftrag zurechenbar sind, als Sonderein-

zelkosten der Fertigung (vgl. BFH v. 4.12.1986 – V R 92/77, BFH/NV 1988, 534; *Ernsting*, JbFStR 2009/2010, 739) für die zu produzierenden Einheiten. Denkbar ist, dass sich die Entwicklung als Teilgeschäft im Rahmen eines kombinierten Entwicklungs- und Serienlieferungsvertrags darstellt (sog. Mehrkomponentengeschäft; vgl. hierzu *Wirth*, Die Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften nach HGB, IFRS und US-GAAP, 2009). Fraglich ist hingegen die Behandlung von Entwicklungskosten, wenn ein verbindlicher Produktionsauftrag fehlt und daher nur ein sog. *Letter of Intent* vorliegt. In diesem Fall fehlt eine verbindliche Abnahmeverpflichtung für den Kooperationspartner. Im Schrifttum wird hierbei die Aktivierung der Entwicklungskosten als HK der späteren Serienprodukte befürwortet (s. *Fischer/Reichmann/Roth*, Besonderheiten der Rechnungslegung in der Automobilzulieferindustrie, 2007, 23; krit. *Ernsting*, JbFStR 2009/2010, 739 [741]; ebenso IDW HFA, FN-IDW 2009, 693, betr. Entwicklungskosten in der Automobilzulieferindustrie; ähnlich wohl auch *Joachimsen/Zinowsky*, Ubg 2016, 520: für Aktivierung bei Vorliegen anderer Gründe wie etwa im Falle eines Schadensersatzanspruchs oder Entwicklungs-/Herstellungskostenzuschusses). Siehe Anm. 247 „Entwicklungskosten“.

- ▶ *In der dritten Phase* wird die Vermarktung und Vertrieb des Produkts (Serien-/Einzelfertigung) durchgeführt.

**Entwicklungskosten:** Zu Begriff und Inhalt der Sonderkosten der Fertigung: Siehe Anm. 236. Wegen des Aktivierungsverbots für selbst geschaffene immaterielle WG (§ 5 Abs. 2, s. § 5 Anm. 1750 ff.), das auch die aufgewendeten Kosten an Forschung und Entwicklung einschließt, ist eine Abgrenzung zu den Sonderkosten der Fertigung angezeigt (insoweit zur Reichweite des § 5 Abs. 2: FG Ba.-Württ. v. 24.3.1994 – 3-K 220/89, nv., rkr.). Die Abgrenzung erfolgt hierbei grds. über das Merkmal der Nähe der Kosten zur gegenwärtigen Produktion („Fertigungsbezug“; zur Auslegung der HK s. auch *Schmidt/Labrenz* in Beck-HdR, B 214 Rz. 64 [11/2016]). Zu unterscheiden ist demnach zwischen auftrags- und objektgebundenen Aufwendungen, Aufwendungen für die Weiterentwicklung sowie Aufwendungen der Neuentwicklung und der Grundlagenforschung (grundlegend auch *Hottmann*, StBp. 1982, 286; s. auch im Fall der Investitionszulage BFH v. 17.11.1998 – III R 2/97, BStBl. II 1999, 62):

- ▶ *Aufwendungen für die Grundlagenforschung:* Einbeziehungsverbot, s. Anm. 247.
- ▶ *Aufwendungen für die Weiterentwicklung* von in der Produktion befindlichen Erzeugnissen werden zu den FGK gezählt, s. auch Anm. 247.
- ▶ *Auftrags- oder objektgebundene Aufwendungen:* Einbeziehungspflicht (s. Anm. 247; *Joachimsen/Zinowsky*, Ubg 2016, 520, mit Beispiel einer Eigenentwicklung für einen Serienlieferungsvertrag; *Nonnenmacher*, DStR 1993, 1231; *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 151 mwN). Nach *Joachimsen/Zinowsky* (Ubg 2016, 520) setzt dies voraus, dass das Entwicklungsergebnis ausschließlich dem Auftraggeber (Original Equipment Manufacturer) zugutekommen soll und damit ein exklusives Nutzungsrecht. Im Fall eines sich an die Entwicklung anschließenden Serienlieferungsvertrags soll eine Aktivierung nur insoweit erfolgen, wie die Entstehung eines verwertbaren WG sichergestellt ist.
- ▶ *Prototypen der Fertigung* sind keine HK für die darauf aufsetzende Einzelfertigung (BFH v. 22.5.1979 – III R 129/74, BStBl. II 1979, 634; s. auch BFH v. 15.6.1983 – I R 113/79, BStBl. II 1984, 17; ähnlich auch *Joachimsen/Zinowsky*, Ubg 2016, 520 [523]: mit Verweis auf ein Beispiel einer Eigenentwicklung zur Ver-



wendung/Verkauf an mehrere Kunden oder der Auftragsentwicklung eines Konzepts, sofern die Herstellung nicht unmittelbar und ausschließlich dem Ziel bestimmter Serienteile dient).

- ▶ *Versuchsanlagen* sind keine HK für die herzustellenden WG im UV; diese sind als AV zu bilanzieren (BFH v. 30.4.1976 – III R 132/74, BStBl. II 1976, 527).

Bei der Frage der Aktivierung von Entwicklungskosten im UV ist eine einzelfallorientierte Betrachtung angezeigt. Als Zuordnungsregel zum UV wird im Schrifttum eine eindeutige Einzelverwertungsabsicht der Entwicklungsleistung gefordert (vgl. *Joachimsen/Zinowsky*, Ubg 2016, 520 [522] mwN).

**Entwicklungskostenzuschuss:** Er stellt einen Zuschuss von Kunden des Stpfl. zur Entwicklungsleistung oder zur Herstellung von (kundengebundenen) Werkzeugen, zB im Vorfeld einer Serienfertigung dar. Bei Werkzeugen, die im Eigentum des Zulieferers verbleiben sollen, wird dieser als BE erfasst, soweit nicht die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeit, die Abbildung als Anzahlung auf die Teilepreise oder die Bildung eines passiven RAP in Betracht kommt. Dieser mindert den Wert der am Bilanzstichtag als VV aktivierten Werkzeuge des Stpfl. nicht (vgl. *Welter*, DB 2017, 2118). Zur Bilanzierung der Entwicklungsleistung s. „Entwicklungskosten“.

**Erfolgsprämien:** Siehe Anm. 236 „Erfolgsprämien für Mitarbeiter im Fertigungsbereich“.

**Erhaltungsaufwand** für Produktionsmittel bildet FGK (BFH v. 26.1.1960 – I D 1/5, BStBl. III 1960, 191; einschränkend *Börnstein*, DB 1959, 381 [384]: soweit er den betriebs- oder branchenüblichen Umfang nicht übersteigt).

**Ermittlungsmethoden:** Die HK der fertigen und unfertigen Erzeugnisse können sowohl progressiv als auch retrograd ermittelt werden (s. auch Anm. 571).

**Fertige Erzeugnisse** sind mit den HK nach Fertigstellung zu aktivieren. Insoweit ist der Herstellungsprozess beendet und der Absatzprozess beginnt. Teilwert-AFA ist schon vorher möglich.

**Fertigungseinzelkosten** gehören zu den aktivierungspflichtigen HK. Fertigungseinzelkosten können uE zeitlich und sachlich abgegrenzt werden. Zeitlich betrachtet umfassen diese nur solche Kosten, die zwischen dem Beginn und dem Ende der Herstellung eines WG anfallen. Somit scheiden Vertriebskosten aus (s. auch Anm. 250). Sachlich betrachtet sind dies alle Kosten, die keine Materialkosten, kein Werteverzehr des AV, keine Sonderkosten der Fertigung, und keine Kosten der Allgemeinen Verwaltung sind (s. Anm. 236).

**Fertigungsgemeinkosten** „sind die im Fertigungsbereich anfallenden Gemeinkosten“ (BMF v. 11.11.1974 – IV B 7 - S 1401 - 25/74, BStBl. I 1974, 994 [1000]). Diese Definition ist auf die Rspr. zurückzuführen (s. Anm. 240). Als Beispiele werden genannt: „Energiekosten (...), Betriebsstoffe, Hilfsstoffe, Sachversicherungen für Anlagen der Fertigung, Instandhaltungsaufwendungen der Anlagen der Fertigung, Werkstattverwaltung, Lohnbüro, Arbeitsvorbereitung, Fertigungskontrolle und Grundsteuer“ (*Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 423; s. auch BFH v. 26.1.1960 – I D 1/58 S, BStBl. III 1960, 191). Weitere Beispiele: Löhne für Reinigung der Anlagen, Prüfung der Erzeugnisse, Wach- und Sicherheitsdienst, Abfallbeseitigung, Unfallverhütung, Unfallschutz; s. auch R 6.3 Abs. 2 EStR 2018; Anm. 240.

**Forderungsausfälle** sind keine HK.

**Garantieleistungen** und die hierfür gebildeten Rückstellungen gehören nicht zu den HK (Sonderkosten), vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 178, 179. Einmal stehen die Rückstellungen idR nicht mit bestimmten gefertigten Stücken in unmittelbarem Zusammenhang, sondern sie drücken nur das durchschnittliche Risiko aus, das bei einzelnen Stücken akut werden kann, bei anderen nicht (Absatz- bzw. Vertriebsrisiko); ferner ergibt sich die Gewährleistungspflicht aus Vertrag oder Gesetz, jedenfalls ist sie besonderer Teil der Erfüllung des Liefervertrags, nicht unmittelbar Teil der Herstellung (glA *van der Velde*, StbJb. 1956/57, 341; *Pieper*, Steuerliche Herstellungskosten, 1975, 232). Dies gilt auch, wenn solche Leistungen letztlich in die HK einkalkuliert sind. Eine Einbeziehung solcher Vertriebskosten in die HK scheidet daher aus (s. auch Anm. 250). Soweit die Garantieleistung zur Herstellung des WG, zB bei langfristiger Auftragsfertigung notwendig ist, kann diese aber als HK zu qualifizieren sein (ebenso *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 470 „Garantien“).

**Gebäude:** Zu den HK eines Gebäudes gehören alle Aufwendungen, die auf einer Herstellungsleistung für das Gebäude beruhen und die zum Verbrauch von Gütern oder zur Inanspruchnahme von Diensten geführt haben. Hierzu gehören auch für die Herstellung des Bauwerks verlangte und gezahlte überhöhte Preise, Mehraufwendungen für Schwarzmarktpreise und Schnellbauzuschläge sowie Leistungen für die Bauüberwachung und für das Richtfest (vgl. BFH v. 24.3.1987 – IX R 31/84, BStBl. II 1987, 69; BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830). Soweit die Aufwendungen für das Richtfest mit dem Ziel der Kundenneugewinnung den üblichen Rahmen übersteigen, sollen die Aufwendungen zu den Vertriebskosten zählen (vgl. FG Brandenb. v. 14.12.2010 – 6 K 2428/04, EFG 2011, 1143, mit Anm. *Hoffmann*, StuB 2011, 956, erledigt durch BFH IV B 23/11).

**Gemeinkosten** sind in die HK insoweit verpflichtend einzubeziehen, als es sich um Materialgemeinkosten (s. Anm. 239) und FGK (s. Anm. 240) handelt. Zur Abgrenzung von Einzel- und Gemeinkosten s. Anm. 238. Daneben gehört auch der Werteverzehr des AV zu den stl. HK (s. Anm. 241). Zur Einbeziehung von Verwaltungskosten s. Anm. 245.

**Gewerbsteuern** sind keine FGK, s. Anm. 240.

**Gewinnbeteiligung** von ArbN des Fertigungsbereichs: Siehe Anm. 236.

**Grundsteuer:** Siehe Anm. 240.

**Herstellungskosten:** Der Begriff der HK ist in Abs. 1 Nr. 2 genannt, ohne explizit definiert zu werden. Die Entwicklung der Rspr. führte im Verlauf zur Anwendung des handelsrechtl. HKBegriffs (s. Anm. 571). Die Anwendung des Bewertungsmaßstabs HK erfordert die Annahme, dass ein noch nicht existentes oder in dieser Form nicht bestehendes WG geschaffen wird (s. *Köhler*, StBp. 2008, 260 [262]). Allerdings ist nicht zwingend notwendig, dass die bis zum Bilanzstichtag angefallenen Aufwendungen bereits zur Entstehung eines als Einzelheit greifbaren WG geführt haben (vgl. R 6.3 Abs. 8 EStR 2018). Dementsprechend kommt dieser Wertmaßstab bei Vorräten zur Anwendung. Allgemein zum Begriff der HK in § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB s. Anm. 229, zur HK-Ermittlung s. Anm. 225 ff. sowie zu deren einzelnen Bestandteile s. Anm. 235. Bewertungsmaßstab für Vorräte sind die HK idR nur bei fertigen und unfertigen Erzeugnissen.

**Instandsetzungskosten** können Herstellungsaufwand oder Erhaltungsaufwand bilden; zur Abgrenzung s. Anm. 270 ff. Soweit Herstellungsaufwand, geht er über

die AfA in die HK ein. Anderenfalls ist der Erhaltungsaufwand, der auf den Fertigungsbereich entfällt, sowieso aktivierungspflichtig.

**Kies:** Als Grundlage für die HK-Bewertung von gefördertem Kies und Sand einer Kies- und Sandbaggerei zählen die bis zum Bilanzstichtag angefallenen Gewinnungskosten (zB AfS, Baggerkosten), die Frachtkosten und Aufbereitungskosten (vgl. NWB-Betriebsprüfungskartei [12/2018], „Kies- und Sandbaggereien“).

**Klischees:** Aufwendungen eines Verlags für Klischees zur Herstellung von Büchern gehören zu den FGK der ersten Auflage, wenn die Wiederverwendung der Klischees für weitere Auflagen ungewiss ist und daher die Aufwendungen bei der Preiskalkulation der ersten Auflage voll berücksichtigt werden (BFH v. 21.1.1971 – IV R 51/69, BStBl. II 1971, 304).

**Kraftanlage:** Aufwendungen hierfür gehören zu den FGK (BFH v. 26.1.1960 – I D 1/5, BStBl. III 1960, 191).

**Kraftfahrzeugsteuern** gehören nicht zu den HK, ausgenommen für die Fahrzeuge, die unmittelbar der Fertigung dienen; insoweit liegen dann FGK vor.

**Kuppelerzeugnisse** sind zwei „in einem Produktionsgang bei technisch bedingter Mehrfertigung zwangsweise anfallende“ Erzeugnisse (BFH v. 1.10.1975 – I R 207/73, BStBl. II 1976, 202; vgl. auch *Erhardt*, StBp. 1975, 29). Kuppelerzeugnisse sind für stl. Zwecke mit ihren HK einzeln zu bewerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Diese lassen sich aber oft nicht für die einzelnen Erzeugnisse ermitteln (vgl. *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 470 „Kuppelproduktkalkulationen“; s. auch Anm. 261 „Kuppelproduktion“). Dann sind die gesamten HK durch Schätzung auf die Erzeugnisse aufzuteilen. Als betriebswirtschaftlich anerkannte und damit auch stl. akzeptierte Bewertungs- und Kalkulationsmethoden kommen

- die Restwertmethode,
- die Kostenverteilungsmethode und
- die Marktwertmethode

zur Anwendung (zur Bewertung vgl. *Wurl*, WPg 1975, 101).

Sofern mehr als ein Hauptprodukt entsteht, kann die Kostenverteilungsmethode in Betracht kommen, welche die Restwertmethode kombiniert anwendet, indem die Erlöse der Nebenprodukte von den gesamten HK abgesetzt werden und die Rest-HK der Hauptprodukte nach technischen Merkmalen verteilt werden. Steuerlich *Erhardt* (StBp. 1975, 29): Aufteilung nach Äquivalenzziffern, die sich richten können nach den Marktpreisen oder nach produktionstechnischen Eigenschaften; vgl. auch *Schäfer*, StBp. 1985, 43. Es spricht uE jedoch nichts dagegen, die handelsrechtl. angewandten Bewertungsmethoden auch stl. zu übernehmen.

**Lagerkosten:** Es ist zu unterscheiden zwischen Lagerkosten für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und Werkzeuge und Lagerkosten für fertige Erzeugnisse. Nur die ersteren gehören zu den Materialgemeinkosten bzw. FGK (glA für AK BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22), da der Herstellungsprozess mit der technischen Fertigstellung des Erzeugnisses beendet ist. Ausnahmen bestehen nur, wenn die Lagerung zum Herstellungsvorgang gehört, zB bei alkoholischen Getränken, Holz und Milcherzeugnissen (BFH v. 3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II 1978, 412; vgl. *Rau*, BB 1962, 704; *Rau*, DB 1963, 11; *Schindele*, StBp. 1963, 162); s. zum Zeitraum der Herstellung Anm. 166.

**Leasing:** Siehe „Miete“.

**Leer(lauf)kosten:** Siehe „Stillstandskosten“.

**Lizenzgebühren** können zu den HK oder zu den allgemeinen Verwaltungs- oder Vertriebskosten der Erzeugnisse gehören. Es kommt darauf an, ob die Lizenz für die Herstellung oder den Verkauf des Vertragsgegenstands zu zahlen ist (glA *Schindele*, BB 1958, 1033; *van der Velde*, DB 1962, 709); ist beides der Fall, müssen die Kosten uE aufgeteilt werden, da sie nur insoweit HK bilden, als sie durch die Fertigung verursacht werden, und dies nicht der Fall ist, soweit der Stpfl. den Vertragsgegenstand von Dritten herstellen lässt und nur – lizenzpflichtig – vertreibt. Nach BFH (BFH v. 23.9.1969 – I R 22/66, BStBl. II 1970, 104) sind umsatzabhängige Vergütungen (Umsatzlizenzen) nach allgemeiner betriebswirtschaftlicher Auffassung weder dem Anschaffungs- noch dem Bestimmungsbereich, sondern dem Vertriebsbereich zuzurechnen. Gebrauchslizenzen, dh. Zahlungen für die Herstellung zum eigenen Gebrauch des Vertragsgegenstands, gehören uE nicht stets zu den HK des Gegenstands; für die Aktivierung von Lizenzgebühren als Sondereinzelkosten der Fertigung ist die Art ihrer Veranlassung maßgebend. Stücklizenzen, bemessen nach der mit dem lizenzierten Anlagegut bewirkten Erzeugung, gehören zu den Fertigungskosten. Das gilt auch, wenn mangels ausreichender Erzeugung für einzelne Jahre Mindestlizenzen gezahlt werden.

**Lohnkosten:** Siehe Anm. 236. Löhne, die nicht Fertigungslöhne sind, aber mit der Fertigung im Zusammenhang stehen (zT auch Hilfsgehälter genannt) sind FGK, zB für Lager- und Werkstattverwaltung, sofern Fertigungsmaterialien und Fertigungswerkzeuge verwaltet werden, Kosten des Lohnbüros für den Fertigungsbereich, Löhne für Arbeitsvorbereitung, Werkstattkonstruktoren, für Werkstoffprüfung und Werkstoffabnahme, Förderwesen, Kraftanlagen, Reinigung der Anlagen (BFH v. 26.1.1960 – I D 1/58 S, BStBl. III 1960, 191), Überwachung der Fertigung, Prüfung der Erzeugnisse, Wach- und Sicherheitsdienst, Abfallbeseitigung, auch bezahlte Wartezeiten und Urlaub, soweit nicht bereits unter den Fertigungslöhnen erfasst; R 6.3 Abs. 2 EStR 2018; s. auch unter den einzelnen in Betracht kommenden Stichworten.

**Materialeinzelkosten** zählen zu den einbeziehungspflichtigen HK der Vorräte. Als solche umfassen diese den bewerteten Güterverbrauch an Roh- und Hilfsstoffen sowie selbsterstellten oder hinzugekauften (Einbau-)Fertigteilen innerhalb eines Wj. Zu den Materialeinzelkosten von Vorräten gehören neben den in Anm. 235 dargelegten Kosten auch Kosten der Lohnveredelung und wiederverwendete Abfälle sowie unter bestimmten Voraussetzungen auch Verpackungsmaterial. Auch Werkleistungen, die von Dritten für die Herstellung eines Produkts bezogen werden, gehören zu den Materialkosten. Voraussetzung hierfür ist, dass diese als Einzelkosten qualifiziert werden können. Aktivierungspflichtige Bestandteile im Einzelnen sind (s. auch Anm. 235):

- ▶ *Hilfsstoffe* sind Gegenstände, die bei der Herstellung oder Verarbeitung eines WG unmittelbar verwendet und verbraucht werden, ohne wesentliche Bestandteile des WG (zB Nägel, Schrauben, Beizen, Lacke und Farben bei der Möbelerstellung; Färb- und Konservierungsstoffe bei Nahrungs- und Genussmitteln) zu werden. Ihrem Wesen nach handelt es sich um Einzelkosten, die sich aber häufig nur schwer einer Ausbringungsmenge zuordnen lassen und daher auch als unechte Gemeinkosten behandelt werden; s. „Ermessen“.
- ▶ *Betriebsstoffe* sind von den Hilfsstoffen abzugrenzen, da sie nicht unmittelbar verwendet werden, sondern zur Aufrechterhaltung der Fertigung anfallen. Sie

können idR nicht einer einzelnen Ausbringungsmenge zugerechnet werden. Es liegen daher keine einbeziehungspflichtigen HKBestandteile vor.

- ▶ **Materialschwund** – durch Gewichtsverlust, Abfälle, Bruch, Ausschuss und dergleichen – führt insoweit zu HK, als er infolge des Herstellungsvorgangs auftritt (glA RFH v. 1.3.1939, StuW 1939 Nr. 293, betr. Umfüllen von Öl in einem Handelsbetrieb, aber auch mit Geltung für HK; *Brezing*, FR 1975, 483; *Offerhaus*, StBp. 1965, 126). Sofort abziehbar sind aber uE Materialverluste, dh. diejenigen Aufwendungen, die zwar anlässlich des Herstellungsvorgangs angefallen sind, aber nicht mit der Fertigung unmittelbar zusammenhängen, deren Ursachen somit außerhalb des Herstellungsvorgangs liegen, zB bei Diebstahl, Unterschlagung, Zerstörung außerhalb des Herstellungsvorgangs (glA *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 144).

**Materialgemeinkosten** gehören zu den stl. HK (Pflichtbestandteile). Hierbei handelt es sich um „Kosten (ohne abziehbare Vorsteuer), die mit der Lagerung und Wartung des Materials in Zusammenhang stehen“ (BFH v. 11.10.1973 – VIII R 139/72, BStBl. II 1974, 43; BMF v. 11.11.1974 – IV B 7 - S 1401 - 25/74, BStBl. I 1974, 994 [1000]). Zur Sicht der FinVerw. vgl. R 6.3 Abs. 2 EStR 2018; s. auch Anm. 239. Weitere Beispiele: Kosten der Einkaufsabteilung, Warenannahme, Material- und Rechnungsprüfung, Lagerung und Materialverwaltung (*Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 422; ähnlich *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 174) einschließlich zB Versicherungen und Bewachung der Materialien. Die Materialgemeinkosten werden oft unter den FGK erfasst.

**Miete** (ebenso Leasingaufwand) für die zur Herstellung benutzten Anlagegüter gehört zu den HK.

**Montagekosten** sind bei selbst hergestellten Anlagegütern, zB Maschinen, als FGK zu aktivieren. Die Einbeziehung in die HK findet so über den Werteverzehr des AV statt; s. auch „AfA“.

**Patente:** AfA für erworbene Patente gehören zum Werteverzehr des AV; soweit das Patentrecht die Fertigung erst ermöglicht, stellen die zum Erwerb des Patents angefallenen Aufwendungen Sondereinzelkosten der Fertigung dar und sind damit aktivierungspflichtige HKBestandteile.

**Pflanzenbestandswert:** Siehe Anm. 570 „Sonstige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens“.

**Planungskosten** können im Einzelfall aktivierungspflichtige HK (als Sonderkosten der Fertigung) sein. Es wird dabei zu prüfen sein, ob solche der Herstellung vorgelegerten Kosten werthaltig in das Objekt der Serienfertigung eingehen (ähnlich wie bei Planungskosten; vgl. insoweit *Köhler*, StBp. 2007, 332 [352]).

**Provisionen:** Siehe „Vertriebskosten“.

**Prüfung des Jahresabschlusses:** Aufwendungen hierfür gehören uE zu den nicht aktivierungspflichtigen allgemeinen Verwaltungskosten, s. Anm. 245.

**Prüfung von Fertigungsmaterial,** Fertigungsprozess und Erzeugnissen verursacht FGK, auch soweit der Hersteller die Kosten der Prüfung durch den Besteller trägt, R 6.3 Abs. 2 EStR 2018.

**Redaktionskosten** gehören nicht zu den HK von Druckvorlagen einer Zeitschrift (s. ua. BFH v. 18.6.1975 – I R 24/73, BStBl. II 1975, 809). Siehe auch BMF v. 16.3.1979 – IV B 2 - S 2170 - 31/79, BStBl. I 1979, 197.

**Reinigung** von Fertigungsanlagen und Materiallager verursacht FGK (BFH v. 26.1.1960 – I D 1/58 S, BStBl. III 1960, 191; R 6.3 Abs. 2 EStR 2018: Kostenstelle Raumkosten).

**Reisekosten und Auslösungen** bilden Fertigungslöhne und damit HK, soweit sie auf die Herstellung und nicht auf die Verwaltung bzw. den Vertrieb entfallen.

**Retrograde Wertermittlung** der HK (Verkaufswertverfahren): Siehe Anm. 571 „Wertermittlungsmethode“ und 582 „Verkaufswertverfahren“.

**Sonderabschreibungen:** Siehe Anm. 241.

**Sondergemeinkosten** der Fertigung sind als FGK zu behandeln (so die handelsrechtl. Auffassung, vgl. ua. *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 423). Allerdings ist die Abgrenzung zwischen Einzel- und Gemeinkosten ohne stl. Relevanz.

**Soziale Aufwendungen:** Begrifflich umfassen diese die Aufwendungen für soziale Einrichtungen, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung. Wegen des Einbeziehungswahlrechts (s. Anm. 231 und 245) ist stl. eine Abgrenzung zu den FGK notwendig; s. auch Anm. 240; zu beispielhaften Kosten s. R 6.3 Abs. 3 Sätze 2–4 EStR 2018.

**Steuern:** Siehe Anm. 242.

**Stillstandskosten:** Unangemessene Gemeinkosten der Fertigung wie zB Abschreibungen auf nicht genutzte Anlagen führen nach der Rspr. des BFH (BFH v. 15.2.1966 – I 103/63, BStBl. III 1966, 468; ebenso bereits RFH v. 5.3.1940, RStBl. 1940, 683) bei branchenunüblichen Schwankungen (infolge technischer und wirtschaftlicher Gründe) zu Leerkosten und sind daher, da unangemessen, nicht in die HK einzubeziehen. Nach BFH (BFH v. 15.2.1966 – I 103/63, BStBl. III 1966, 468; *Döllerer*, BB 1966, 1405; *Döllerer*, BB 1987, 8) heißt es hierzu aber einschränkend, dass die nicht volle Ausnutzung von Produktionsanlagen dann nicht zu einer Minderung der in die HK einzubeziehenden FGK führt, wenn sich die Schwankung in der Kapazitätsausnutzung als Folge der Abhängigkeit von natürlichen Verhältnissen ergibt. In diesem Fall liegt demnach eine angemessene Gemeinkosten-Verrechnung und keine Unterbeschäftigung vor. Mit natürlichen Verhältnissen sind zB saisonale Schwankungen bestimmter Branchen (etwa bei der Zuckerindustrie) gemeint.

Die FinVerw. konkretisiert die Unterbeschäftigungsthematik in R 6.3 Abs. 7 EStR 2018. Im Schrifttum wird zur Beurteilung einer Unterbeschäftigung mangels spezieller ertragstl. Regelungen auf die Grundsätze für die HBil. zurückgegriffen, zumal sich nach BFH v. 4.7.1990 (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830) Begriff und Umfang der HK ohnehin nach § 255 Abs. 2 HGB bestimmen (s. auch Anm. 225). Zum handelsrechtl. Schrifttum vgl. auch *Schubert/Hutzler* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 438; *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/8 D Rz. 89 (10/2012); *Schmidt/Labrenz* in Beck-HdR, B 214 Rz. 68 (11/2016); *IDW*, RS HFA 31, Rz. 20. Die Aussonderung dieser „unangemessenen Aufwendungen“ zielt auf eine gewisse Normalisierung ab (vgl. *Beiser*, DB 2003, 2557 [2558]). Diese Korrekturmaßnahme erfolgt in einem ersten Schritt vor der eventuellen Vornahme einer Teilwertabschreibung, wodurch sich uU eine später eintretende Wertaufholung mit stl. Wirkung (nach Abs. 1 Nr. 4 Satz 4) vermeiden lässt (vgl. *Köhler*, DB 2015, 767). Zur Leerkosteneliminierung allg. s. auch *Köhler*, DB 2015, 763; Anm. 238 „Gemeinkostenverrechnung bei Unterbeschäftigung“.

Die Auswirkungen der Corona-Krise können sich in vorübergehenden Betriebsstilllegungen oder Auslastungsbeschränkungen von Anlagen niederschlagen. Gleiches gilt, wenn Herstellungsvorgänge – zB durch Unterbrechung von Lieferketten – zum Erliegen kommen. Die auf diesen Zeitraum entfallenden Aufwendungen stellen dabei nicht angemessene und nicht aufgrund der Fertigung veranlasste Kosten dar und dürfen daher nicht in die HK der Periode einbezogen werden (vgl. IDW, Fachlicher Hinweis v. 25.3.2020).

**Teilwertabschreibung** verursacht keine HK, da kein angemessener Wertverzehr vorliegt, s. Anm. 241.

**Transportkosten** auf Verkaufslager zählen nicht zu den Fertigungskosten (BFH v. 29.3.1976 – VIII R 171/72, BStBl. II 1976, 409; BFH v. 3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II 1978, 412). Soweit die Transportkosten auf den Fertigungsbereich entfallen, sind diese FGK und damit in die HK einzubeziehen.

**Umsatzsteuer:** Der Teil der USt, der nicht nach § 15 UStG abgezogen werden kann, erhöht die HK, soweit er auf Kosten entfällt, die der Herstellung des WG zuzurechnen sind; s. Anm. 240.

**Umsatzvergütungen:** Siehe „Lizenzgebühren“.

**Unentgeltliche Dienstleistungen Dritter**, die der Stpfl. von Dritten aus betrieblichem Anlass erhält und für die Herstellung von WG verwendet, bewirken nur eine Ersparnis von Aufwendungen und wirken sich nicht auf die HK aus. Es liegt insoweit stl. unbeachtlicher Drittaufwand vor (vgl. auch BFH v. 20.9.1990 – IV R 300/84, BStBl. II 1991, 82).

**Unfallverhütung (Arbeitsschutz); Unfallstation usw.** verursachen FGK, soweit sie auf die Fertigungsstätten entfallen (R 6.3 Abs. 2 EStR 2018). Anderenfalls liegen Aufwendungen für soziale Einrichtungen vor, für die ein Einbeziehungswahlrecht besteht (s. Anm. 246).

**Verbandsbeiträge** für hergestellte Erzeugnisse zählen nicht zu deren HK. Nach BFH (BFH v. 17.10.2001 – DStR 2002, 536, mit Anm. Hoffmann, DStR 2002, 537, und Christiansen, HFR 2002, 490) fallen die geleisteten Beiträge nach Beendigung des Fertigungsvorgangs an. Sofern die Beiträge „entsprechend den hergestellten Mengen“ an Erzeugnissen erhoben werden, knüpfen sie an eine abgeschlossene Herstellung an und setzen sie voraus. Auch als nachträgliche HK können die Beiträge nicht berücksichtigt werden, da sie jedenfalls nicht zu einer Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung der Erdölerzeugnisse iSd. § 255 Abs. 2 HGB führen.

**Verbrauchssteuern:** Siehe Anm. 242.

**Verlag:** Zu HK von Büchern s. „Klischees“, „Verpackungskosten“. Autorenhonorar rechnet nicht zu den HK eines Buchs, wenn das Honorar entweder nur nach dem im vorangegangenen ersten oder zweiten Kalenderhalbjahr erzielten Umsatz des jeweiligen Werks oder nach Erreichen bestimmter, in Bruchteilen der Verkaufsaufgabe ausgedrückten Umsatzquoten berechnet wird (so FG Düss. v. 14.11.1968 – VIII 117-123/66 F, EFG 1969, 231, rkr.); zu Druckbeihilfen s. auch § 5 Anm. 1632.

**Verpackungskosten** gehören nur insoweit zu den Materialeinzelkosten (Hilfsstoffen) oder Fertigungseinzelkosten (zB Löhnen), als es sich um die zur Auslieferung notwendige Verpackung handelt und diese im Verkaufspreis enthalten ist (sog. Innenverpackung), zB die Verpackung bei Schuhcreme, Seifenpulver und Zahnpasta, ferner oft bei Nahrungs- und Genussmitteln (Bier, BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73,

BStBl. II 1976, 13, und Säfte in Flaschen oder Dosen, Milch in Tüten, Pulverkaffee in Gläsern, Brotscheiben in Folien; BFH v. 3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II 1978, 412: Flaschen, nicht aber Abfüllanlage für Getränke; BFH v. 3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II 1978, 412: nicht Schrumpffolien und Maschine zum Banderolieren von Druckerzeugnissen; ggf. Garnrollen, Spulen, Hülsen, wenn diese mitgeliefert werden und nicht zum AV gehören). Die sog. Außenverpackung (Kartons, Kisten usw. zum Zweck des Transports) dient dagegen dem Vertrieb und gehört daher zu den Vertriebskosten, auch wenn Herstellung und Verpackung technisch in einer sog. geschlossenen Anlage einheitlich erledigt werden und die Betriebswirtschaftslehre daher solche Vorgänge einheitlich beschreibt (BFH v. 3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II 1978, 412). Bei der Abgrenzung zwischen Innen- und Außenverpackung ist auf das einzelne Erzeugnis selbst abzustellen, nicht darauf, in welcher Form (Flaschen in Kästen, Druckerzeugnisse in Bündeln) die Kunden die Erzeugnisse zu erhalten wünschen (BFH v. 3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II 1978, 412; best. durch BFH v. 20.5.1988 – III R 31/84, BStBl. II 1988, 961). Vgl. auch BFH v. 2.2.1990 – III R 126/85, BStBl. II 1990, 593, betr. Einmalkanülen; BFH v. 28.8.1987 – III R 88/82, BStBl. II 1987, 789: Cellophanumhüllung bei Tonbandkassetten sind Vertriebskosten.

**Versicherungen:** Kosten der Sachversicherung für die Fertigungsanlagen gehören zu den FGK (BFH v. 26.1.1960 – I D 1/5, BStBl. III 1960, 191; R 6.3 Abs. 2 EStR 2018). Bei einem Bauträger gehören uE jedoch die mit der Herstellung im Zusammenhang stehenden Versicherungen im Bereich der Bauhaftpflichtversicherung oder etwa der sonstigen Risikoversicherungen (Feuer, Glas, Einbruch) nicht zu den stl. HK, sondern zudem einbeziehungsfähige Verwaltungskosten (s. Anm. 245).

**Vertriebskosten:** Vertriebsgemeinkosten sind keine HK, s. Anm. 250. Aufwendungen für beige packte technische Druckschriften gehören zu den HK, soweit sie Erläuterungen zur Inbetriebnahme, Bedienung, Wartung und dergleichen enthalten, nicht dagegen Aufwendungen für Garantiekarten, Kundendienstverzeichnisse und dergleichen; so *Christiansen*, StBp. 1979, 204; *Mathiak*, FS Raupach, 1984, 131. Problematisch bei langfristiger Fertigung ist die Abgrenzung der Sondereinzelkosten des Vertriebs von den Sonderkosten der Fertigung, für die insoweit zwingend stl. eine Einbeziehungspflicht greift; s. auch Anm. 237.

Provisionsaufwendungen eines Fernsprechbuchverlags als nicht aktivierbare Vertriebskosten: vgl. FG Nürnberg v. 22.1.1975 – V 159/72, EFG 1975, 248, rkr.; FG Düsseldorf v. 2.12.1977 – VI 633/76 A, EFG 1978, 83, rkr.

Planungskosten sind uU HK (s. Anm. 237; BFH v. 11.3.1976 – I V R 176/72, BStBl. II 1976, 614; FG Münster v. 15.12.1995 – 11 K 3829/94 E, EFG 1996, 472, rkr.).

Nachbetreuungsaufwendungen nach Aufnahme der Serienproduktion gehören ebenfalls zu den Vertriebskosten.

**Vorbereitung der Fertigung:** Die Aufwendungen gehören als FGK zu den HK der Erzeugnisse. Zu Kosten der Fertigungsvorbereitung in der Serienfertigung vgl. *Christiansen*, StBp. 1983, 113.

**Weihnachtszuwendungen:** Siehe Anm. 246.

**Werbeagentur:** Zu HK bei Werbeagentur vgl. *Günther*, DB 1971, 877 (insbes. 881 f.).



**Wertverzehr des Anlagevermögens** ist aufgrund der handelsrechtl. Einbeziehungs- und Abschreibungspflicht (§ 255 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 HGB) auch stl. in die HK einzubeziehen (s. Anm. 241; ebenso die FinVerw. in R 6.3 Abs. 1 EStR 2018). Begrifflich sind hierunter die Abschreibungen auf Fertigungsanlagen zu verstehen. Daneben fallen hierunter auch Abschreibungen auf selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV (Entwicklungskosten), die in Ausübung des Wahlrechts nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB aktiviert wurden. Auch hier handelt es sich idR um Gemeinkosten, sofern nicht ein Ein-Produktbetrieb vorliegt. Begrifflich kommt damit zum Ausdruck, dass sowohl technisch als auch wirtschaftlich sowie (steuer-)juristisch bedingte Wertminderungen Berücksichtigung finden. Steuerlich wird von einer Einbeziehungs- und Abschreibungspflicht ausgegangen. In stl. Hinsicht wird für die Aktivierungspflicht solcher Aufwendungen gefordert (R 6.3 Abs. 4 EStR 2018), dass die entstandenen Aufwendungen

- (1) angemessen sind (s. „Angemessenheit der Aufwendungen“),
- (2) durch die Herstellung veranlasst sind (s. Anm. 238) und
- (3) auf den Zeitraum der Fertigung entfallen (*Küting*, BB 1989, 587 [591]; s. auch *Wohlgemuth* in HdJ, Abt. I/8 D Rz. 97 ff. [10/2012]).

Eine Einbeziehung in die HK scheidet für solche Aufwendungen aus, die in Ihrer Mengen- oder Wertkomponente nicht üblicherweise im Produktionsprozess anfallen. Die FinVerw. räumt insoweit dem Stpfl. ein Wahlrecht zur Einbeziehung von degressiven AfA, Bewertungsfreiheiten, Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen in die HK ein. Dessen Vereinbarkeit mit den handelsrechtl. GoB ist unstritten und wird abgelehnt (s. Anm. 241 „Bewertungsfreiheiten, Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen“). Stillstandszeiten von Maschinen und dergleichen führen nur dann zu einem niedrigeren Ansatz der HK wegen verringerter AfA, wenn es sich um einen außergewöhnlichen Stillstand handelt, nicht dagegen, wenn eine Maschine üblicherweise immer nur zeitweilig benutzt wird und dann wieder ruht. Im letzten Fall ist ein Abweichen von der ursprünglichen AfA aufgrund noch vorliegender Angemessenheit der Aufwendungen nicht gerechtfertigt; s. auch „Stillstandskosten“.

**Zinsen als Herstellungskosten:** Nach § 255 Abs. 3 Satz 1 HGB gehören Zinsen für Fremdkapital grds. nicht zu den HK (vgl. *Selchert*, DB 1985, 2413; *Esser/Gebhardt*, WPg 2007, 639). Siehe Anm. 255.

**Zulassungskosten:** Die Kosten für die Zulassung eines neu entwickelten Pflanzenschutzmittels nach dem Pflanzenschutzgesetz sind Bestandteil der HK für die Rezeptur des Pflanzenschutzmittels (vgl. BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122).

#### ee) Einzelfragen zum niedrigeren Teilwert bei Vorräten

582

**Aktionsware:** Bei Aktionswaren kommt ebenso wie bei Saisonware (s. „Saisonware“) eine Teilwertminderung in Betracht (vgl. BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; *Wittorff*, StBp. 1984, 226; sowie „Verlustprodukt“ und „Preisherabsetzung“).

**Apotheken:** Für unverkäufliche Ware sollen Teilwertminderungen bis 100 % in Betracht kommen (vgl. NWB Betriebsprüfungs-Kartei [10/2017], „Apotheken“). Eine Herabsetzung der Verkaufspreise wegen Schwerverkäuflichkeit ist dabei nicht möglich. Auch schwerverkäufliche Artikel sind aufgrund der Arzneimittelpreisver-

ordnung mit den vollen Verkaufspreisen anzubieten und abzusetzen. Die Apotheken-Warenbestände lassen sich daher nur in normal verkäufliche und in unverkäufliche Artikel unterteilen. Siehe auch „Preisherabsetzung“.

**Ärztemuster:** Zur Bewertung s. BFH v. 30.1.1980 – I R 89/79, BStBl. II 1980, 327; s. auch R 6.8 Abs. 2 S. 2 EStR 2018.

**Bäckerei:** Backwaren und andere begrenzte Lebensmittel sollen nach Ladenschluss gemäß Auffassung der FinVerw. einen Teilwert von 0 € aufweisen; vgl. NWB Betriebsprüfungs-Kartei (6/2018), „Bäckerei“.

**Betriebsindividuelle Bewertung:** Aus der Teilwertdefinition, insbes. aus dem Merkmal der Betriebsfortführung folgt, dass bei der Bewertung die betrieblichen Verhältnisse zu berücksichtigen sind (BFH v. 19.5.1972 – III R 21/71, BStBl. II 1972, 748). Im Einzelnen folgt daraus unmittelbar:

- Kann der Stpfl. wegen ungünstiger Liquiditätsverhältnisse keinen Skontoabzug in Anspruch nehmen, bleibt eine Minderung analog zur AK-Ermittlung außer Betracht (s. für AK BFH v. 27.2.1991 – I R 176/84, BStBl. II 1991, 456).
- Sind die AK inklusive Transportkosten im Vergleich zur Konkurrenz aufgrund eines ungünstigsten Standorts höher, bleibt dies bei der Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten unberücksichtigt.
- Ist der Stpfl. zum Vorsteuerabzug berechtigt, ist § 9b nach den betrieblichen Gegebenheiten zu berücksichtigen.
- Die Berechnung des Soll-Rohertrags bzw. durchschnittliche Unternehmergewinn hat auf konkreten Jahresabschlüssen des Stpfl. und nicht auf einem durchschnittlichen Branchenwert zu erfolgen (FG Münster v. 21.11.2018 – 13 K 444/16 K, DStRE 2019, 1296, rkr., unter I.2.b, mit Anm. Heß, DStRK 2019, 248); s. auch „Branchenkennzahlen“ und „Unternehmergewinn“.

**Branchenkennzahlen:** Eine Teilwertminderung aufgrund einer durch bloßen Branchenvergleich abgeleiteten Beurteilung der Teilwertverhältnisse ist unzulässig; s. auch „Betriebsindividuelle Bewertung“ und „Pauschalabschläge“.

**Buchhandel:** Teilwertminderungen entstehen im Buchhandel (Sortimenter) insbes. aufgrund (vgl. NWB Betriebsprüfungs-Kartei [11/2018], „Buchhändler (EH)“):

- Beschädigung und Verschmutzung der Ansichtsexemplare;
- Beschädigung der Bücher im Straßenverkauf durch Staub, Regen oder Sonne;
- schnelle Veralterung der Bücher, zB infolge veränderten Zeitgeschmacks und wissenschaftlichen/rechtl. Fortschritts (Fachbücher).

Einheitliche und gestaffelte Pauschalabschlagsätze für Lagerbestände des Sortimentsbuchhandels (außer antiquarische Werke und Zeitungen) werden von der FinVerw. anerkannt; vgl. Merkblatt für die körperliche Bestandsinventur der Lagerbestände im Sortimentsbuchhandel des BayLfSt. (9/2012). Nach dieser Auffassung sind Pauschalabschläge von bis zu 60 % des Ladenverkaufspreises zulässig. Wegen der Preisbindung ist eine Teilwertabschreibung auch ohne Preisherabsetzung möglich; die Schwerverkäuflichkeit von Altbeständen kann nach allgemeinen Grundsätzen nachgewiesen werden, zB Erfahrung, Testbewertung (FG Hamb. v. 27.2.1980 – I 197/77, EFG 1980, 397, rkr.); s. auch „Verlag“.

**Erlösschmälerungen** (zB Rabatte, Skonti, Boni), die nach den Verhältnissen des Bilanzstichtags erwartet werden, müssen vom voraussichtlich erzielbaren Brutto-

Verkaufspreis abgesetzt werden (glA *Döllerer*, StbJb. 1977/78, 129 [143]; *Groh*, DB 1985, 1245 [1248]).

**Ermittlungsmethoden:** Die FinVerw. kennt zwei Vorgehensweisen zur Teilwertfindung, nämlich die Subtraktionsmethode und die Formelmethode (vgl. R 6.8 Abs. 2 EStR 2018; vgl. *Kleine-Rosenstein*, BBK 2004, 135; *Kölpin*, StuB 2004, 587, mit Beispielen). Die Subtraktionsmethode entspricht dabei grds. der Vorgehensweise des BFH (vgl. H 6.8 „Beispiele für die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens“ 1. Spiegelstrich EStH 2018) und beinhaltet eine Kürzung des erzielbaren Verkaufspreises um den nach dem Bewertungsstichtag noch anfallenden Teil des durchschnittlichen Rohgewinnaufschlags. Deren Anwendung setzt voraus, dass aus der Betriebsabrechnung die nach dem Bilanzstichtag bei den einzelnen Kostenarten noch jeweils anfallenden Kosten ersichtlich sind. In Fällen, in denen der Stpfl. keine Betriebsabrechnung hat, welche die für die Ermittlung des Teilwerts nach der Subtraktionsmethode notwendigen Daten liefert, ist es nach der FinVerw. erlaubt, die Formelmethode zugrunde zu legen (vgl. H 6.8 „Beispiele für die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens“ 2. Spiegelstrich EStH 2018; krit. *Kölpin*, StuB 2004, 587, mit Verweis auf die unterschiedlichen Bewertungsergebnisse und zweifelhaften Ergebnissen bei der Formelmethode (aA *Kleine-Rosenstein*, BBK 2004, 135 [142]: praktikable Lösung). Aus der Definition der Formelmethode in R 6.8 Abs. 2 EStR 2018 ergibt sich, dass die Kosten, die noch nach Abzug des durchschnittlichen Unternehmergewinnprozentsatzes vom Rohgewinnaufschlagsatz nach dem Bilanzstichtag anfallen, bereits in der Berechnung enthalten sind. Ein weiterer Abzug solcher Kosten scheidet daher bei Anwendung der Formelmethode aus (vgl. FG Münster v. 21.11.2018 – 13 K 444/16 K, DStRE 2019, 1296, rkr.).

**Ersatzteillager:** Siehe „Kraftfahrzeuggewerbe“.

**Erzeugnisbestände:** Der Teilwert wird durch die Wiederherstellungskosten bestimmt, wozu auch die bis zum Bilanzstichtag aufgewendeten allgemeinen Verwaltungskosten, die auf den Fertigungsbereich entfallen, sowie die aufgewendeten Vertriebskosten gehören (BFH v. 20.7.1973 – III R 100-101/72, BStBl. II 1973, 794); s. auch „Wiederherstellungskosten“. Weiter ist zu prüfen, ob der Verkaufswert Selbstkosten und durchschnittlichen Gewinn deckt (s. „Verkaufswertverfahren“); dies kann auf progressivem oder retrogradem Weg geschehen (s. „Ermittlungsmethoden“).

**Fehlmaßnahme** rechtfertigt eine Teilwertabschreibung; s. Anm. 452 „Teilwertvermutungen sind widerlegbar“ und H 6.7 „Fehlmaßnahme“ EStH 2018. Diese sind von (geplanten) Verlusten abzugrenzen, bei denen eine Teilwertabschreibung ausscheidet (s. „Verlustprodukt“). Für Fehlmaßnahmen ergeben sich hierbei keine besonderen Nachweisanforderungen. Jedoch wäre plausibel zu dokumentieren, dass und welche Art von Anstrengungen (Verschrottungen, Sonderverkäufe etc.) unternommen werden, um sich von dem WG zu trennen (ebenso *Kühn*, GStB 2007, 398; *Happe*, BBK 2014, 769 [771]).

**Finanzierungskosten** beeinflussen den Teilwert eines WG grds. nicht (BFH v. 4.10.1989 – II R 72/86, BStBl. II 1989, 962). Daher ist auch die Aktivierung von Bauzeitinsen ohne Einfluss auf die Höhe des Teilwerts. Nicht ausgeschlossen ist insoweit aber eine Teilwertabschreibung, wenn die stl. HK inklusive aktivierter Zinsen den Teilwert nicht mehr decken. Siehe „Verkaufswertverfahren“.

**Galerist:** Nach einer früheren Empfehlung des Bundesverbands Deutscher Galeristen (BVDG v. 9.12.2000) werden fünf Gründe genannt, nach denen eine Teilwertabschreibung in Betracht kommt:

- die Anschaffung des Kunstwerks stellt eine Fehlmaßnahme dar (etwa weil das Kunstwerk auf keine Akzeptanz stößt);
- Echtheit, Provenienz oder Authentizität sind ungesichert oder schlecht belegt;
- eine Wandlung des modischen Geschmacks führt dauerhaft zur Unverkäuflichkeit (s. „Unverkäuflichkeit“);
- mangelhafter Erhaltungszustand (Farbabsprengungen, Einrisse) oder
- Lagerdauer, abgestuft nach unterschiedlichen Gruppenbildungen (s. „Gängigkeitsabschläge“).

Abgesehen davon sollen Teilwertabschreibungen auf Kunstgegenstände nicht in Betracht kommen, da idR die längere Zugehörigkeit zum Warenbestand nicht zu Wertminderungen, sondern eher zu Wertsteigerungen führen soll (vgl. NWB-Betriebsprüfungskartei [12/2018], „Kunstgegenstände (EH)“). Allenfalls sollen nach dieser Auffassung der FinVerw. lediglich noch gesunkene Preise für Kunstgegenstände zur einer Teilwertminderung führen. Eine Berücksichtigung der allgemeinen Branchenentwicklung bei der Teilwertermittlung scheidet aus (s. „Branchenkennzahlen“). Bei Kunstwerken, die am Markt einen Preis über 2 500 € (5 000 DM) erzielen, sind Teilwertabschreibungen idR ausgeschlossen, weil bei derartigen Kunstwerken auch ein längeres Verweilen im Lagerbestand nicht zu Wertminderungen führt (BFH v. 29.1.1986 – II R 218/82, BFH/NV 1987, 290).

**Gängigkeitsabschläge:** Einschränkungen der Veräußerbarkeit bzw. Verwendbarkeit eines WG wird auch als Gängigkeit bezeichnet und kann als Indiz für den gesunkenen Teilwert im Vergleich zu den AHK gelten. In der Bewertung wird dieser Umstand durch vereinfachte Verfahren mittels Gängigkeitsabschlägen berücksichtigt. Die von der Lagerdauer oder Umschlagshäufigkeit abhängigen pauschalen Abschläge sind in manchen Branchen üblich und auch stl. zulässig.

Vgl. BFH v. 29.1.1986 – II R 218/82, BFH/NV 1987, 290, zum Kunsthandel; BFH v. 24.7.2003 – I B 107/02, BFH/NV 2004, 34, zum Antiquitätenhandel; BFH v. 9.12.2014 – X R 36/12, BFH/NV 2015, 821; frühere Rspr.: BFH v. 21.5.1957 – I 56/57 U, BStBl. III 1957, 237; BFH v. 29.11.1960 – I 137/59 U, BStBl. III 1961, 154; für Waren vgl. BFH v. 28.4.1964 – I 374/61, DB 1964, 1091; BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; BFH v. 14.7.1983 – IV R 95/81, nv.; zum Handelsrecht vgl. *Schubert/Berberich* in Beck-Bil-Komm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 529f. mwN; *Weindel*, Grundsätze ordnungsmäßiger Verlustabschreibungen, 2008, 142.

Das Merkmal der voraussichtlichen Dauer der Wertminderung berührt die Zulässigkeit solcher Abschläge nicht.

Vgl. *Happe*, BBK 2008, 837 (841); ebenso *Loitz/Winnacker*, DB 2000, 2229 (2233); *Dietrich*, DStR 2000, 1630; teilweise aA zB *Kolb*, StuB 2001, 433 (437); *Happe*, BBK 2008, 837 (841); *Weindel*, Grundsätze ordnungsmäßiger Verlustabschreibungen, 2008, 142.

Der Übergang zur Fehlmaßnahme ist hierbei fließend (s. „Fehlmaßnahme“). Hiermit berücksichtigt die Rspr. die betriebsindividuelle Unternehmenspolitik der Vorratshaltung. Die Prüfung der Verwendbarkeit eines WG hat sich an den betriebsindividuellen Gegebenheiten auszurichten (s. „Betriebsindividuelle Bewertung“).

Die tatsächlich eingeschränkte Verwendung wird durch Lagergängigkeitsaufzeichnungen als indirekter Nachweis für fehlende Verwendbarkeit bzw. Gebrauchsmöglichkeit nachgewiesen. Wichtige Indikatoren für die mangelnde Verwendbarkeit von Vorratsbeständen sind insbes. die letzten Lagerzugänge (bei sog. Zugangsverfahren), die letzten Lagerabgänge (bei sog. [modifizierten] Abgangsverfahrens) sowie die sog. Lagerreichweite. Die Herleitung von Teilwertabschreibungen auf Basis von Lagerreichweiten ist dementsprechend auch ohne konkrete Einzelnachweise der fehlenden Verwendung (zB durch Verschrottung) möglich.

Zu den Verfahren und deren Anwendung im Einzelnen vgl. *Schmudlach*, NWB 2018, 1846; *Görgen*, DStR 2015, 2251; ua. *Schneider*, StBp. 1988, 272; *Breitbach*, WPg 1995, 745, zum Reichweitenverfahren; *Happe*, BBK 2008, 837; *Happe*, BBK 2014, 769 (774 ff.); zur Anerkennung solcher Verfahren im Rahmen von Bp. s. auch *Kemper/Beck/Konold*, DStR 2014, 1370; einschränkend *Happe*, BBK 2014, 769 (780), der einen pauschalen Anschreibeweis nicht geltend lässt und Repräsentationsaufzeichnungen fordert; für Einzelnachweis ebenso *Kolb*, StuB 2001, 433 (437).

Mangels einer besonderen gesetzlichen Regelung ist die stl. Anerkennung von Lagergängigkeitsaufzeichnungen im Schrifttum umstritten und daher nicht einheitlich zu beantworten (vgl. auch *Müller*, PiR 2017, 195). Aufgrund des Bezugs zur retrograden Bewertung und im Rahmen der Möglichkeit, die zukünftigen Lagerkosten als Teil der Selbstkosten zu berücksichtigen, wird teilweise das Reichweitenverfahren befürwortet (vgl. *Jebens*, sj. 2009, 25; *Christiansen*, StBp. 1983, 28; einschränkend *Schneider*, StBp. 1988, 272). Andere wiederum befürworten das Lagerabgangs- bzw. Lagerumschlagsverfahren (vgl. *Kleinbach*, DB 1995, 601 [603]). Jedenfalls sind umfangreiche Musterberechnungen über die unterschiedliche Lagerdauer der Artikel mit zugehörigen Kosten erforderlich (vgl. *Hoffmann*, DStR 1994, 970). Die Kosten den einzelnen Gängigkeitsklassen sind schlüssig und nachprüfbar zuzuordnen (vgl. *Görgen*, DStR 2015, 2252; *Seethaler*, BB 1997, 2575 [2578]). Die alleinige Berücksichtigung des Faktors Zeit (Stichwort: lange Langerdauer bzw. geringe Umschlaghäufigkeit) als Abwertungsfaktor soll somit nicht anerkannt werden (glA *Görgen*, DStR 2015, 2252; aA *Schöll/Schneider*, StBp. 1995, 66; *Jebens*, sj. 2009, 25; OFD Frankfurt/M. v. 17.7.1997 – S 2173 A, DB 1997, 1794). Dies gilt vor allem, solange die Verkaufspreise der Vorräte zu den ursprünglichen Preisen angeboten werden (s. „Preisherabsetzung“). Nach der FinVerw. muss daneben, insbes. bei WG, die zum Absatz bestimmt sind, ein teilwertmindernder Umstand wie zB technische Veralterung oder Beschädigung der WG hinzukommen und nachgewiesen sein (vgl. OFD Frankfurt/M. v. 17.7.1997 – S 2173 A, DB 1997, 1794; glA *Görgen*, DStR 2015, 2251 mit weiteren Beispielen). Dies gilt uE auch nach dem neuen Teilwert-Erlass der FinVerw. (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002/002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 16; R 6.8 Abs. 2 Satz 3 EStR 2018; aA *U. Prinz*, DB 2014, 1829; ebenso *Müller*, PiR 2017, 196). Die Rspr. beurteilt jedenfalls eine Einteilung der abzuwertenden WG des VV in Gängigkeitsklassen je nach Einzelfall als sachgerecht, um Folgerungen für einen gesunkenen Teilwert der Vorräte zu ziehen (BFH v. 14.7.1983 – IV R 95/81, BeckRS 1983, 05269; BFH v. 24.2.1994 – IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514; BFH v. 9.12.2014 – X R 36/12, BFH/NV 2015, 821; FG Münster v. 21.11.2018 – 13 K 444/16 K, DStRE 2019, 1296, rkr., unter I.1). Zur Nachweispflicht des Stpfl. s. auch „Repräsentanzaufzeichnungen“.

Die Corona-Krise kann ebenfalls die Veräußerungsfähigkeit von WG des VV stark einschränken bzw. ganz unmöglich lassen. Die gesunkene Umschlaghäufigkeit

kann daher durch erhöhte Gängigkeitsabschläge oder über erhöhte Lagerkosten zu niedrigeren Teilwerten führen.

**Gemälde:** Teilwertabschreibungen auf Gemälde bei Galeristen kommen aufgrund überlanger Lagerdauer in Betracht; s. auch „Galerist“.

**Halbfertige Bauten:** Siehe „Unfertige Bauten und Leistungen“.

**Holz:** Teilwertabschreibungen kommen aufgrund geminderter Holzqualität (zB durch Brand, Insektenbefall, Pilzbefall, Risse, Rotsteife, Schwund, Verfärbung) in Betracht, sofern diese zwischen dem Anschaffungszeitpunkt und dem Bilanzstichtag entstanden ist; s. NWB-Betriebsprüfungskartei (12/2018), „Holz“.

**Juweliere:** Zur Warenbewertung mit dem Teilwert und zur Bedeutung von Preisherabsetzungen vgl. BFH v. 3.10.1963 – IV 214/61 U, BStBl. III 1964, 7; BFH v. 5.5.1966 – IV 252/60, BStBl. III 1966, 370; BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; s. auch „Preisherabsetzung“.

**Kalkulatorische Kosten** wie kalkulatorische Abschreibungen, kalkulatorische Zinsen, kalkulatorische Einzelwagnisse, kalkulatorischer Unternehmerlohn, kalkulatorische Mieten etc. können nicht Gegenstand der bilanziellen Verlustantizipation sein und dürfen dementsprechend nicht im Rahmen der Wiederbeschaffungs-/ Wiederherstellungs- und Selbstkostenermittlung einbezogen werden (vgl. schon *Christiansen*, StbJb. 1991/92, 137 [139]). Somit erfolgt eine analoge und gleichsam systematische Handhabung zur Zugangsbewertung mit den HK als Bewertungsmaßstab, der ebenfalls nur pagatorisch (s. Anm. 229) interpretiert wird (ebenso *Weindel*, Grundsätze ordnungsmäßiger Verlustabschreibungen, 2008, 95). Es muss sich daher um künftigen Aufwand im Sinne der Finanzbuchführung handeln (pagatorischer Aufwand). Die BFH-Rspr. hat zur Problematik der Berücksichtigung von kalkulatorischen Kosten bei der retrograden Bewertung bislang nicht entschieden. Nach BFH (BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681, mwN) gebietet es sich gerade für den kaufmännisch denkenden Erwerber, ein WG im Regelfall mit denjenigen Kosten zu bewerten, die er dem Veräußerer zu ersetzen hätte und die er selbst bei sinngemäßem Verhalten hätte aufwenden müssen, um das WG herzustellen oder anzuschaffen. Dementsprechend ist für den Ansatz von (fiktiven) Aufwendungen kein Raum. Sofern man bei der retrograden Bewertung und der Drohverlustrückstellung äquivalente Verlustmaßstäbe unter systematischen Erwägungen heranzieht, kann auf BFH v. 19.7.1983 (BFH v. 19.7.1983 – VIII R 160/79, BStBl. II 1984, 56, unter III.3.b) abgestellt werden, wonach bei Verlustrückstellungen ebenfalls kalkulatorische Kosten nicht zu berücksichtigen sind. Daher sind solche Kosten bei der Ermittlung der Selbstkosten im Rahmen der retrograden Bewertung ebenso wie bei der Ermittlung der Wiederbeschaffungs- und Wiederherstellungskosten nicht ansetzbar.

**Kataloge:** Siehe „Werbemittel“.

**Konkurrenzsituation:** Bei einer sich verschlechternden Konkurrenzsituation kommt eine Teilwertminderung wegen Preisverfall in Betracht; s. „Preisherabsetzung“.

**Kraftfahrzeuggewerbe:** Für das Ersatzteillager eines Kfz-Vertragshändlers darf nach BFH (BFH v. 24.2.1994 – IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514) allein aufgrund der Lagerdauer bestimmter Ersatzteilgruppen keine Teilwertabschreibung vorgenommen werden; s. auch FG Köln v. 22.1.1985 – XVII 94/79 F, EFG 1985, 339, rkr.; H 6.7 „Ersatzteile im Kraftfahrzeughandel“ EStH 2018; s. auch „Gängigkeitsabschläge“.

Für Neufahrzeuge kommen Teilwertminderungen in Betracht, zB wegen Senkung der Herstellerabgabepreise, einer langen Standdauer der Fahrzeuge oder einer Entwertung durch Modellwechsel. Werden Gebrauchtwagen mit einem überhöhten Eintauschwert in Zahlung genommen, um dadurch zB den Verkauf neuer Kfz. zu fördern, kann dies ebenfalls zur einer Teilwertminderung führen (vgl. NWB-Betriebsprüfungskartei [4/2017], „Kraftfahrzeuggewerbe“). Siehe aber „Verlustprodukte“.

**Künftige Kosten** bis zur Veräußerung des WG müssen im Rahmen der retrograden Bewertung grds. berücksichtigt werden, da diese zu den Selbstkosten zählen (s. „Selbstkosten“). Das betrifft insbes. sog. Zwischenkosten (Erhaltungs-, Verwahrungs- und Vertriebskosten). Das bilanzrechtl. Verbot der Vertriebskostenaktivierung gilt hier bei der Teilwertermittlung nicht. Bei den unfertigen Erzeugnissen/Leistungen kommen noch die weiteren Produktionskosten hinzu. In die Preiserwägung eines gedachten Erwerbers würden nämlich nur jene Aufwendungen/Kosten eingehen, die voraussichtlich noch bis zur Veräußerung anfallen werden (glA *Liepelt*, StBp. 1985, 37 [40]).

**Kunstgegenstände:** Zur Möglichkeit der Teilwertermittlung s. auch „Galerist“.

**Lagerdauer:** Allein eine längere Lagerzeit, die nicht zu Preisabschlägen führt, genügt grds. nicht für eine Teilwertminderung (BFH v. 9.12.2004 – X R 36/12, BFH/NV 2015, 821). Sofern Preisabschläge zu erwarten sind, ist spätestens seit BFH v. 27.10.1983 (BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; bestätigt durch FG Münster v. 21.11.2018 – 13 K 444/16 K, DStRE 2019, 1296 unter I.1 und I.3.a) mit der ausdrücklichen Definition der Selbstkosten („Anschaffungskosten und ein Aufschlag für ihren Anteil am betrieblichen Aufwand“) die Berücksichtigung der zukünftigen üblichen Lager- und Kapitalkosten, soweit diese im Aufwand des Jahresabschlusses enthalten sind, bei der Warenbewertung zugelassen. Hierbei sind Lagerkosten (Kosten für Lagerausstattung, -unterhaltung, -überwachung, -versicherung, -verzinsung, -schwund etc.) zu berücksichtigen. Die Einbeziehung dieser Kostenarten in die Teilwertermittlung lässt sich daher dem Grunde nach nicht mehr verneinen (vgl. auch *Christiansen*, StBp. 1988, 137). Insoweit kann die Berücksichtigung lagerdauer- bzw. laufzeitabhängiger Kosten als Anwendungsfall unzureichender Gängigkeit interpretiert werden; s. auch „Gängigkeitsabschläge“. Bei der Ermittlung der lagerdauerbedingten Kosten im ersten Jahr der Lagerdauer wird nach der Rspr. eine Doppelerfassung in Kauf genommen, auch wenn diese Lagerkosten bereits in der Berechnung der Gewinn- bzw. Rohertragsmarge enthalten sind, solange die Kosten für jedes Jahr – unabhängig von den Kosten des Vorjahres – neu errechnet werden (vgl. FG Münster v. 21.11.2018 – 13 K 444/16 K, DStRE 2019, 1296, rkr., unter I.3.c; *Dicke*, BBK 2019, 1026).

**Lebensmitteleinzelhandel:** Zu Einzelheiten der Bewertung des VV s. *Derz*, DB 1981, 1632.

**Leerkosten** (Kosten mangelnder Kapazitätsauslastung) sind bei der Ermittlung der (Wieder-)HK als Teilwertvermutung nicht zu berücksichtigen (RFH v. 4.6.1940, RStBl. 1940, 1067; vgl. auch R 6.3 Abs. 7 EStR 2018).

**Mehrjährige Kulturen:** Siehe Anm. 570.

**Mindestwert:** Wegen Ihrer betrieblichen Zweckbestimmung zum Verkauf oder Verbrauch ist bei WG des VV im Falle mangelnder betrieblicher Verwendbarkeit auch ihre Veräußerung als Handlungsmöglichkeit des Betriebsinhabers oder des gedachten Erwerbers zu berücksichtigen. Der Ansatz eines Mindestwerts ergibt

sich hierbei gerade aus der Entbehrlichkeit des WG für den betrieblichen Organismus, sodass ein höherer Teilwert, abgeleitet aus dem betrieblichen Zusammenhang, nicht angenommen wird. Unter diesen Umständen sind solche WG für den Betrieb wertlos und dürfen daher nicht mit den AK angesetzt werden (BFH v. 1.12.1950 – IV 302/50 S, BStBl. III 1951, 10). Der voraussichtliche Einzelveräußerungspreis (zB Schrottwert, Gebrauchststoffwert), vermindert um etwaige Veräußerungs- oder Beseitigungskosten (soweit sie den Veräußerungserlös nicht übersteigen) stellt daher die Untergrenze der Teilwertschätzung dar (stRspr., ua. BFH v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33; BFH v. 19.5.1998 – I R 54/97, BStBl. II 1999, 277). Pauschale Schätzungen des Mindestwerts wie zB 10 % der AK sind ohne Berücksichtigung des Einzelfalls bzw. der individuellen Verhältnisse abzulehnen (aA *Görgen*, DStR 2015, 2253). Einzelveräußerungspreise können mit den Wiederbeschaffungskosten übereinstimmen oder auch höher sein (BFH v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33; BFH v. 4.12.1986 – IV R 162/85, BFH/NV 1987, 296). Sofern ein Einzelveräußerungspreis zum Bewertungsstichtag aus Börsen- oder Marktpreisen nicht ableitbar ist, kann dieser uE aus Verkäufen, die bis zum Bilanzstichtag getätigt werden, zugrunde gelegt werden. Als niedrigster anzusetzender Wert gilt hierbei ein Schrott- oder reiner Materialwert (BFH v. 2.3.1973 – III R 88/69, BStBl. II 1973, 475). Bei Tieren ist dies der Schlachtwert (vgl. BFH v. 24.7.2013 – IV R 1/10, BStBl. II 2014, 246). Der Ansatz eines negativen Teilwerts ist unzulässig (s. Anm. 445).

**Modeartikel:** Siehe „Saisonwaren“.

**Musikalienhandel:** Zur Zulässigkeit von pauschalen Abschlägen wegen beschränkter Gängigkeit, insbes. bei modischen Gegenständen s. NWB-Betriebsprüfungskartei (2/2017), „Musikinstrumente (EH)“.

**Nachweis der Teilwertminderung:** Zu Einzelheiten s. Anm. 452 und „Repräsentanzaufzeichnungen“.

**Parfümerien:** Teilwertabschreibungen auf den Warenbestand sollen nach Auffassung der FinVerw. idR nicht vorgenommen werden können, weil Parfüms und Kosmetikartikel selbst bei Einführung neuer Düfte keinem dauernden Wertverfall unterliegen. Nicht gängige Depotartikel werden vom Hersteller zwecks Markenpflege idR zurückgenommen, Restposten in Abstimmung mit dem Hersteller zu niedrigeren Preisen verkauft (vgl. NWB-Betriebsprüfungskartei [10/2018], „Parfümerien“). Siehe aber „Preisherabsetzung“.

**Pauschalabschläge** zur Teilwertermittlung für sämtliche oder mehrere verschiedene Warenpositionen zur Berücksichtigung der Entwertung sind idR unzulässig. Nach Auffassung des BFH (BFH v. 9.12.2014 – X R 36/12, BFH/NV 2015, 821) hängt es von den tatsächlichen Umständen des Einzelfalls ab, ob im Rahmen einer Teilwertabschreibung Pauschalabschläge möglich sind. Es hängt vom jeweiligen Sachverhalt, etwa von den konkreten Marktverhältnissen oder den Rahmenbedingungen des jeweiligen Betriebs und der Branche ab, ob und in welchem Umfang Verallgemeinerungen möglich sind. Vgl. „Gängigkeitsabschläge“.

**Preisänderungen** nach dem Bilanzstichtag, die schon am Stichtag erkennbar sind und regelmäßig auftreten, wird durch Zu- und Abschläge von den Stichtagspreisen bei der Teilwertermittlung Rechnung getragen (RFH v. 17.3.1932, RStBl. 1932, 459); ebenso Preisherabsetzungen, die am Bilanzstichtag bereits „in der Luft lagen“ (RFH v. 28.6.1933, RStBl. 1934, 253); kontinuierlich sinkenden Preistendenzen (RFH v. 20.6.1934, RStBl. 1934, 1077); späteren Preiseinbrüchen, die sich bereits



vor dem Bilanzstichtag stark bemerkbar gemacht haben (RFH v. 26.6.1935, RStBl. 1935, 1449).

**Preisbildung:** Außergewöhnliche Umstände bei der Preisbildung binden den Kaufmann bei der Teilwertschätzung nicht (BFH v. 16.4.1953 – IV 119/52 S, BStBl. III 1953, 192).

**Preisbindungen:** Gebundene Einkaufspreise sind bei der Teilwertermittlung zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. nicht in der Lage ist, zum niedrigeren Marktpreis einzukaufen. Dann liegt uU ein „zwingender betrieblicher Grund“ vor, der ein Abgehen von der Voraussetzung der Herabzeichnung für die Teilwertabschreibung gebietet; s. „Preisherabsetzung(-herabzeichnung)“.

**Preisdifferenzierungen,** also nach Abnehmern, Zeiten, Orten unterschiedliche Preisforderungen für ein und dasselbe WG, werfen die Frage auf, welche erwarteten Verkaufspreise für die Teilwertermittlung maßgeblich sind. Rspr. oder Stellungnahmen der FinVerw. liegen hierzu nicht vor. *Groh* (StuW 1976, 38) will Durchschnittspreise ansetzen. Es kommt wegen des Prinzips der Einzelbewertung uE zunächst darauf an, Gruppen (insbes. in der Ausstattung, Qualität etc.) gleichartiger Produkte zu bilden, denn nur insoweit liegt Preisdifferenzierung eines WG vor. Innerhalb einer Gruppe lässt sich nun der erwartete Verkaufspreis nach der Methode des gewogenen Durchschnitts ermitteln (s. R 6.8 Abs. 4 Satz 1 EStR 2018). Einfache Durchschnittspreise führen nicht zu zutreffenden Ergebnissen. Zur Bedeutung gestaffelter Preise für die Vorratsbewertung vgl. *Ludewig*, DB 1972, 1600.

**Preiserhöhungen sowie -senkungen** nach dem Bilanzstichtag sind dementsprechend zu berücksichtigen, wenn diese aus der Sicht am Bilanzstichtag erwartet werden können oder rechtl. gesichert sind (Teuerungszuschläge); das ergibt sich aus den Teilwertfiktionen, weil auch ein Erwerber diese Umstände berücksichtigen würde (glA schon RFH v. 28.6.1933, RStBl. 1934, 253; BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377; BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336).

**Preisherabsetzung(-herabzeichnung):** Nach den Folgerungen des BFH (BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35) bedarf es, falls der kalkulierte Aufschlag höher war als der tatsächliche Rohgewinnaufschlag, einer gesonderten Berechnung, um festzustellen, inwieweit der durch Preisherabsetzungen ermäßigte Verkaufspreis (erwartete Erlös) die AK und den (tatsächlichen) Rohgewinnaufschlag, der sich aus dem Jahresabschluss ergibt, deckt und in Höhe des Fehlbetrags eine Teilwertabschreibung vorzunehmen ist (s. das Beispiel in *Jebens*, sj. 2009, 29).

Eine Preisherabsetzung ist idR Voraussetzung für einen Teilwertansatz wegen sinkender Verkaufsmöglichkeiten (BFH v. 3.10.1963 – IV 214/61 U, BStBl. III 1964, 7; BFH v. 5.10.1967 – V 108/64, BStBl. II 1968, 99; BFH v. 22.8.1968 – IV R 234/67, BStBl. II 1968, 801, betr. Juweliere; BFH v. 6.11.1975 – IV 205/71, BStBl. II 1977, 377, betr. Textileinzelhandel), es sei denn, zwingende betriebliche Gründe rechtfertigen ein Festhalten an den ursprünglichen Preisen (BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540, für Sonderanfertigungen eines Juweliers). Die Vermutung fehlender Wertminderung beim Festhalten an den bisherigen Preisen ist danach vom Stpfl. durch den Nachweis wichtiger Gründe für die Preiskonstanz widerlegbar (BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336, mwN; BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681); s. auch FG Hamb. v. 7.4.1999 – V 216/98, nv., rkr. Zwingende betriebliche Gründe, die ein Festhalten am ursprünglichen Preis rechtfertigen, dürften sein:

- Vermeidung der Verärgerung der Stammkundschaft (aA *Schröder*, BB 1977, 1583),
- Vermeidung der Beeinträchtigung des Ansehens des Unternehmens oder der verkauften Güter, insbes. bei langlebigen Markenartikeln (vgl. *Wölfel*, BB 1978, 546),
- Zwecklosigkeit einer Verkaufsförderung durch Herabsetzung (zB beim Kfz-Ersatzteilebedarf, vgl. *Rath*, BB 1977, 1345),
- Einhalten von Preisbindungen (zB in Apotheken, im Buchhandel) oder Preisempfehlungen, vgl. *Horlemann*, BB 1979, 1227; BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336; FG Hamb. v. 27.2.1980 – I 197/77, EFG 1980, 397, rkr.,
- eine Strategie verdeckter, den Kunden individuell gewährter Nachlässe oder
- besondere Werbeaufwendungen für preiskonstant gehaltene „Ladenhüter“ (vgl. auch *Offerhaus*, StBp. 1977, 193).

Mangelnde Verwendbarkeit kann durch Inventuraufzeichnungen wie Lagerzeit oder Güteminderung der WG sowie durch Vernichtungs-, Verschenkungs- oder Aussonderungsprotokolle, durch Lagerbewegungslisten oder durch die Lagerbuchführung nachgewiesen werden (weitere Einzelheiten bei *Emmerich*, DB 1980, 2297, mwN und „Gängigkeitsabschläge“). Die für Waren verlangte Repräsentanzanforderung dürfte hier entsprechend gelten (s. „Repräsentanzaufzeichnungen“).

**Reichweitenverfahren:** Siehe „Gängigkeitsabschläge“.

**Repräsentanzaufzeichnungen** als Nachweisanforderung zur Anerkennung von pauschalen Teilwertabschreibungen sind erforderlich und sollten sorgfältig erstellt werden (vgl. *Schiffers*, DStZ 2019, 131). Dabei darf auf Vergangenheitswerte zurückgegriffen werden. Es wird jedoch zu fordern sein, dass diese jedoch nur dann Nachweiskraft besitzen, wenn sich die Verhältnisse nicht wesentlich geändert haben (RFH v. 6.5.1936, RStBl. 1936, 849; BFH v. 29.11.1960 – I 137/59 U, BStBl. III 1961, 154; BFH v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426; großzügiger BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; ebenso *Jebens*, sj. 2009, 29 [31]; krit. hierzu *Liepelt*, StBp. 1985, 37). Es spricht uE nichts gegen die vorrangige Anwendung vergangenheitsbezogener Daten, da nur sie, wie vom BFH und von der FinVerw. gefordert, objektiv nachprüfbar sind (vgl. R 6.8 Abs. 2 Sätze 7-10 EStR 2018). Der BFH (BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35) lässt neben der Aufzeichnung der nach dem Bilanzstichtag tatsächlich vorgenommenen Preisherabsetzungen in Form von sog. Minus-Listen (Preisherabsetzungslisten) auch Aufzeichnungen für zurückliegende Jahre zu. Der Rückgriff auf Vergangenheitserfahrungen kann die Nachweisführung erleichtern, er wird zT als ausreichender und normaler Nachweis angesehen. Andere Nachweise werden zwar nicht grds. ausgeschlossen, ihr geringerer Nachweiswert gehe jedoch zulasten des Stpfl. (vgl. BFH v. 9.12.2014 – X R 36/12, BFH/NV 2015, 821). Der Stpfl. hat bei der Ermittlung des Teilwerts auf der Grundlage der tatsächlichen betrieblichen Daten einen ihm zustehenden Schätzungsrahmen (s. auch FG Münster v. 21.11.2018 – 13 K 444/16 K, DStRE 2019, 1296 unter I.3.c). Siehe auch „Gängigkeitsabschläge“.

**Retrograde Bewertung:** Siehe „Verkaufswertverfahren“.

**Saisonwaren** können nach Ablauf der für sie in Frage kommenden Jahreszeit mit dem niedrigeren Teilwert bewertet werden (RFH v. 6.5.1936, RStBl. 1936, 849; BFH v. 29.11.1960 – I 137/59 U, BStBl. III 1961, 154 betr. Waren eines Textilhänd-

lers; vgl. *Lüdenbach*, StuB 2019, 556). Hierfür maßgeblich ist ein Sinken der Wiederbeschaffungskosten bzw. Veräußerungserlöse; s. auch „Aktionswaren“.

**Schuhwaren:** Schuhe unterliegen einer laufenden modischen Entwicklung. Zudem ist das Schuhgeschäft als typisches saisonales Geschäft mit Winter- und Sommerware gekennzeichnet. Einzelhändler sind daher zu erheblichen Preisnachlässen in Zusammenhang mit Schluss-Ausverkäufen oder Saisonendverkäufen gezwungen, um Bestände zu reduzieren. Dementsprechend können sie nach Ablauf der für sie in Frage kommenden Jahreszeit mit dem niedrigeren Teilwert bewertet werden; s. auch „Saisonwaren“ und „Aktionswaren“. Unzulässig ist allerdings die Vornahme von Teilwertabschreibungen schon vor dem Bilanzstichtag auf bereits eingekaufte Ware – aktuelle Winter- und Frühjahrsware des dem Bilanzstichtag folgenden Jahres – im Vorgriff auf regelmäßig zu erwartende Preisherabsetzungen im Folgejahr. Diese Bestandware ist weder veraltet noch aus sonstigen Gründen wertgemindert. Die erwartete Preisherabsetzung im Folgejahr ist ein wertbegründendes Ereignis und darf am Bilanzstichtag nicht berücksichtigt werden (vgl. auch NWB-Betriebsprüfungskartei [10/2016], „Schuhwaren (EH)“).

**Selbstkosten** dienen als Vergleichsmaßstab zur Ermittlung der Teilwertabschreibung bei gesunkenen Verkaufspreisen. Hierzu zählen neben den bisher angefallenen AHK die zukünftig entstehenden Aufwendungen, die von den Verkaufserlösen in Abzug gebracht werden. Damit wird indirekt auf die voraussichtlichen (zukünftigen) Selbstkosten abgestellt, welche den Verkaufserlösen gegenüberzustellen sind. Insofern beinhaltet diese Auffassung gleichsam ein Selbstkostendeckungsprinzip.

Vgl. BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681; BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566, mwN; 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; BFH v. 25.11.2009 – X R 28/05, nv.; BFH v. 9.12.2014 – X R 36/12, BFH/NV 2015, 821.

Die FinVerw. wendet die Rspr. an und stellt ebenfalls (H 6.8 „Retrograde Bewertungsmethode“ EStH 2018) zutr. auf „Selbstkosten“ ab. Zur Ermittlung im Einzelnen:

- Zu den Selbstkosten gehören grds. alle für das WG anfallenden Kosten/Aufwendungen, sei es, dass sie bereits angefallen sind (Buchwert des WG in Form von AK und HK) oder bis zur Veräußerung noch anfallen wie zB nicht bilanzierbare Vertriebskosten oder direkt zurechenbare Einzelkosten (Vollkosten). Bei Waren umfassen die Selbstkosten ihre AK und einen Aufschlag für ihren Anteil am betrieblichen Aufwand. Auch die Rspr. hat sich bei der Teilwertermittlung auf die Selbstkosten zu Vollkosten verständigt (vgl. BFH v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426; BFH v. 5.5.1966 – IV 252/60, BStBl. III 1966, 370; BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566; 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). Die FinVerw. hat die Rspr. übernommen und verwendet ebenfalls Selbstkosten als Vollkosten (vgl. H 6.8 „Retrograde Bewertungsmethode“ EStH 2018).
- Bei der Selbstkosten-Ermittlung sind Aufwendungen, die bis zum Bilanzstichtag angefallen und bereits gewinnmindernd verrechnet worden sind, nicht einzubeziehen. Dabei handelt es sich um Kosten des abgelaufenen Wj., die nach dem Bilanzstichtag nicht mehr anfallen und deshalb den kalkulierten Aufschlag nicht berühren. Diese Kosten haben sich bereits bei der Gewinnermittlung des

Wj. ausgewirkt, für das die Bilanz erstellt wird. Sie dürfen, um nicht doppelt angesetzt zu werden, nicht bei der Ermittlung des Teilwerts berücksichtigt werden (vgl. BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336, mwN; BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681). Dies schließt jedoch nicht die Heranziehung bereits angefallener Kosten als Schätzbasis für den Abzug zukünftig anfallender Kosten (s. „Künftig anfallende Kosten“) aus, soweit diese vernünftigerweise erwartet werden können (vgl. auch BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681; s. auch FG Münster v. 21.11.2018 – 13 K 444/16 K, DStRE 2019, 1296, unter I.1 und I.3.b). Insoweit braucht die Wechselwirkung zwischen nachlaufenden Kosten und Unternehmergewinn nicht berücksichtigt zu werden (vgl. *Hoffmann*, NWB 2019, 556).

**Sonderangebotspreise** bleiben als Wiederbeschaffungspreise bei der Teilwertermittlung außer Betracht (BFH v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426).

**Sortimenter:** Siehe „Buchhandel“.

**Sportartikel:** Siehe „Schuhwaren“.

**Technische Veralterung** kann eine Teilwertabschreibung rechtfertigen (bereits RFH v. 18.12.1929, RStBl. 1930, 90), muss aber nicht (RFH v. 20.3.1930, RStBl. 1930, 360). Wegen der rasch fortschreitenden Technologie bei Elektrogeräten und wegen immer strengere Vorgaben der EU in Bezug auf Umweltschutzaufgaben sollen Teilwertabschreibungen auf den Warenbestand aufgrund eines dadurch bedingten Preisverfalles gerechtfertigt sein (zum Teilwertnachweis im Elektro Einzelhandel s. NWB Betriebsprüfungs-Kartei [2/2018], „Elektrogeräte (EH und GH)“). Siehe auch „Preisherabsetzung“ und „Verwertungsrisiken“.

**Teppicheinzelhandel:** Voraussetzungen und Nachweispflicht von Teilwertabschreibungen, AK-Ermittlung mittels Gruppenbewertung, retrograde und progressive Teilwertermittlung: BFH v. 9.12.2014 – X R 36/12, BFH/NV 2015, 821. Siehe auch „Gängigkeitsabschläge“ und „Pauschabschläge“.

**Textilwareneinzelhandel:** Voraussetzungen und Nachweispflicht von Teilwertabschreibungen, retrograde AK-Ermittlung: BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35. Siehe auch *Beckmann*, BBK 2003, 969; s. auch „Repräsentanzzeichnungen“.

**Transportkosten**, innerbetriebliche: Sie sind bei der Teilwertermittlung auf Basis von Wiederanschaffungs-/Wiederherstellungskosten werterhöhend zu berücksichtigen, sofern nicht eine offenbare Fehlentscheidung vorliegt (RFH v. 13.7.1933, RStBl. 1933, 894). Auch bei der absatzorientierten Teilwertermittlung sind sie ggf. als zukünftige Kosten anzusetzen; s. „Selbstkosten“.

**Überhöhter Preis** gilt grds. als Teilwert (BFH v. 4.3.1998 – X R 151/94, HFR 1998, 817); s. auch Anm. 447 „Überhöhte Aufwendungen“. Gegebenenfalls kommt aber eine Teilwertabschreibung in Betracht; wird – wie im Kfz-Handel üblich – im Tausch gegen den Erwerb eines Neuwagens ein Gebrauchtwagen in Zahlung genommen, dessen Einstandspreis über dem gemeinen Wert (Marktpreis) liegt, so ist nach BFH (BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566; BFH v. 11.11.1987 – I R 7/84, BStBl. II 1988, 424: Begrenzung der AK auf dessen Verkehrswert) eine Teilwertabschreibung des Einstandspreis auf den verkehrsüblichen Preis (hier: Schwacke-Preis) nicht ausgeschlossen. Die Rspr. zu Verlustprodukten sei danach hierauf nicht anzuwenden, da in einem solchen Fall die Teilwertabschreibung einen zu hohen, bereits realisierten Gewinn im Neuwagengeschäft korrigiere. In Abgrenzung zu echten Verlustprodukten (Lockvogel-Angebote) stehe hier außerdem

nicht bereits bei Ankauf fest, dass das erworbene WG mit Verlust zu verkaufen sei, sodass diesem Unsicherheitsmoment durch den der Verlustantizipation dienenden niedrigen Teilwert erst noch Rechnung getragen werden müsste (zust. *Günkel*, StbJb. 2001/02, 350).

**Übermengenwein:** Ansatz mit Marktpreis als Teilwert, soweit feststellbar. Zum Ansatz eines niedrigeren Teilwerts s. FG Rhld.-Pf. v. 24.8.1993 – 2 K 1605/92, EFG 1994, 286, rkr. Generell zum Ansatz von Überbeständen s. Anm. 572; als wertmindernder Umsatz s. „Verwertungsrisiken“.

**Unentgeltlicher Verkauf:** Ist von vornherein eine unentgeltliche Abgabe des WG oder eine Abgabe zu einer nicht kostendeckenden „Schutzgebühr“ vorgesehen, zB bei Mustern oder Katalogen, so kann für die Teilwertermittlung nicht schematisch ein Verkaufserlös von Null oder in Höhe des symbolischen Preises angesetzt werden (so BFH v. 30.1.1980 – I R 89/79, BStBl. II 1980, 327). Vielmehr wird nach dieser Rspr. im Rahmen der Teilwertüberlegung eine Prüfung dahingehend gefordert, ob ein gedachter, den Betrieb fortführender Erwerber diese WG benötige, weil er sich hiervon einen anderweitigen Nutzen als die Veräußerung verspricht. Dieser Meinung hat sich die FinVerw. angeschlossen und schließt die Anwendung einer Teilwert-AfA aufgrund niedriger Verkaufserlöse kategorisch aus (R 6.8 Abs. 2 Satz 2 EStR 2018; s. „Verlustprodukt“, „Ärzt muster“, „Kataloge“).

**Unfertige Bauten und Leistungen:** (s. BFH v. 28.4.2004 – VIII B 79/03, FR 2004, 995, mit Anm. *Weber-Grellet*, FR 2004, 996): Eine Teilwertabschreibung bei Bauten auf fremdem Grund und Boden ist nicht nur hinsichtlich des dem jeweiligen Stand der Fertigstellung entsprechenden, auf die Bauten entfallenden Anteils der vereinbarten Vergütung zulässig, sondern in voller Höhe des erwarteten Verpflichtungsüberhangs (ebenso BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BFH/NV 2006, 167; zust. *Hoffmann* DStR 2005, 1981; *Schubert/Berberich* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 524). Hinsichtlich des Konkurrenzverhältnisses zur Drohverlustrückstellung nach § 5 Abs. 4a gilt danach, dass eine Teilwertabschreibung nicht durch das Verbot der RdV in der StBil. begrenzt wird (abl. *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 270 „Unfertige Erzeugnisse“). Das Verbot der Rückstellungen für drohende Verluste (§ 5 Abs. 4a) erfasst insoweit nur solche Verluste, die trotz Vornahme der Teilwertabschreibung bestehen bleiben. Eine Teilwertabschreibung ist jedoch regelmäßig dann nicht mehr zulässig, wenn

- die Verpflichtung zur Fertigstellung des Bauvorhabens entfallen ist,
- selbständige Teilleistungen abgenommen wurden oder
- die Aufträge bewusst verlustbringend kalkuliert wurden (vgl. BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; s. „Verlustprodukte“).

**Untergang** des WG führt zu einer Teilwertabschreibung (BFH v. 13.4.1983 – I R 63/79, BStBl. II 1983, 667, mwN).

**Unternehmergewinn** muss – im Gegensatz zum Handelsrecht – bei retrograder Teilwertermittlung abgezogen werden.

Vgl. hM: RFH v. 8.11.1934, RStBl. 1935, 581; später wieder BFH v. 5.5.1966 – IV 252/60, BStBl. III 1966, 370; BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377; krit. *Maassen*, DB 1966, 1247; *Euler*, ZfbF 1991, 191 (210); *Müller*, DB 1996, 689; *Weindel*, Grundsätze ordnungsmäßiger Verlustabschreibungen, 2008, 100 ff.; ebenso *Patek*, BFuP 2011, 295 f.

Allerdings ist die retrograde Bewertungsmethode nach Auffassung des BFH (BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336; best. durch BFH v. 25.7.2000 – VIII R

35/97, BStBl. II 2001, 566) dort zu modifizieren, wo der An- und Verkauf einzelner WG lediglich als Hilfs- oder Nebengeschäft dazu dienen soll, andere (gewinnbringende) Geschäfte zu ermöglichen. Werden für diese WG keine Unternehmensgewinne kalkuliert, darf bei der Teilwertermittlung von den Veräußerungserlösen auch kein kalkulatorischer (durchschnittlicher) Unternehmensgewinn abgezogen werden (vgl. auch *Dicke*, BBK 2019, 1027). Da der Teilwertbegriff ertragsunabhängig ist, würde ein gedachter Erwerber für die WG auch im Verlustfall des Unternehmens nur einen Wert ansetzen, der ihm nach Abzug der Selbstkosten vom erwarteten Verkaufserlös noch einen Unternehmensgewinn ermöglicht (so BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35). Zur Ermittlung im Einzelnen:

- ▶ *Definition des Unternehmensgewinns*: Der Unternehmensgewinn ist im Rohgewinn grds. enthalten, es sei denn, man wählt als Ausgangspunkt für die Teilwertermittlung den Rohgewinnrest, der sich nach Abzug des Unternehmensgewinns vom Rohgewinn ermitteln lässt. Ein Teilwertabschlag ergibt sich demzufolge aus den voraussichtlichen Verkaufserlösen abzüglich des Rohgewinnaufschlags und der AK oder als Unterschied aus Verkaufserlösen und den AK zuzüglich dieses Aufschlags. Begriffliche Unterschiede des Rohgewinns ergeben sich nach Art des Betriebs wie folgt: Das Prinzip der Einzelbewertung verlangt uE auch hier nach Warengruppen spezifizierte Aufschlagsätze, da nur für gleichartige WG eine Zusammenfassung bei der Bewertung zulässig ist (zur Gruppenbewertung s. Anm. 110; glA *Groh*, DB 1985, 1245 [1247]). Das Abstellen der Rspr. und der FinVerw. auf den tatsächlich erzielten Rohgewinnaufschlag lässt die Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung bei Preisherabsetzungen im Warenhandel vom Verhältnis dieses durchschnittlichen Aufschlagsatzes zum kalkulierten Einzelgewinnaufschlag abhängig werden: Ist der kalkulierte Einzelaufschlag nicht größer als der durchschnittliche Rohgewinnaufschlag, so führt jede Herabsetzung des ursprünglichen Verkaufspreises zu einer Teilwertabschreibung; ansonsten muss gesondert geprüft werden, ob und inwieweit eine Verkaufswertminderung zu einem Fehlbetrag geführt hat (BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; Rechenbeispiele bei *Wittorff*, StBp. 1984, 226; *Groh*, DB 1985, 1245).
- ▶ *Ermittlungsmethoden*: Für die Ermittlung der Höhe nach kommen als zu berücksichtigender Unternehmensgewinn weder der niedrigste im Betrieb vorkalkulierte Unternehmensgewinn (so *Grieger*, BB 1966, 767) noch der für das betreffende WG kalkulierte Gewinn (sog. Handelsspanne) in Betracht, sei es in voller Höhe (*Hoffmann*, FR 1965, 16: „normaler Bruttoaufschlag“) oder entsprechend der Verkaufspreissenkung herabgesetzt (so *Erhard*, StBp. 1966, 221), sondern nach jüngerer Rspr. (BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377; BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35) und Auffassung der FinVerw. der durchschnittliche Unternehmensgewinn, den der Stpfl. in seinem Betrieb für derartige WG erzielt (vgl. auch R 6.8 Abs. 2 Satz 3 EStR 2018; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 260; *Groh*, DB 1985, 1245 [1247]; *Christiansen*, StbJb. 1991/92, 137 [143]). Dieser kann aus dem Jahresabschluss abgeleitet werden (s. auch BFH v. 9.12.2014 – X R 36/12, BFH/NV 2015, 821; FG Münster v. 21.11.2018 – 13 K 444/16 K, DStRE 2019, 1296, rkr., unter I.1; *Dicke*, BBK 2019, 1025). Die Wahl des durchschnittlichen Unternehmensgewinns als maßgebliche Abzugsgröße bei der Teilwertermittlung stellt einen aus Praktikabilitätsgründen und aus dem fiktiven Interessenkonflikt von Veräußerer und Erwerber des Gesamtbetriebs herrührenden Kompromiss dar. Eigentlich

müsste die nach den Verhältnissen des Bilanzstichtags vom fiktiven Betriebserwerber zu erwartende Gewinnspanne angesetzt werden. Einen praktikablen Anhalt hierfür gibt daher der nach bisherigen Erfahrungen im fortzuführenden Unternehmen erzielte durchschnittliche Gewinn (so auch BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336; *Buschmann*, StBp. 1998, 329). Die Durchschnittsbildung sollte jedoch – nach den Möglichkeiten des betrieblichen Rechnungswesens – nicht alle uU sehr verschiedenen Geschäftsbereiche des Betriebs, auch nicht die Erfolge (Gewinne/Verluste) aus Nebengeschäften (zB Finanzanlagen) und auch nicht beträchtliche außerordentliche Gewinne/Verluste, sondern möglichst nur den der jeweiligen Bewertungsgruppe zuzurechnenden Durchschnittsreingewinn erfassen (*Christiansen*, StbJb. 1991/92, 137 [143]).

**Unverkäuflichkeit** berechtigt ebenfalls wie bei Ungängigkeit zur Teilwertabschreibung, soweit nicht bereits eine Fehlmaßnahme vorliegt (BFH v. 4.6.1959 – IV 115/59, BStBl. III 1959, 325; s. aber „Gängigkeitsabschläge“ und „Veräußerungsverbot“). Bei Unverkäuflichkeit der WG stellen Rspr. und FinVerw. – soweit ersichtlich – keine speziellen Anforderungen an den Nachweis. Allerdings könnte man sie als einen Grenzfall der Schwerverkäuflichkeit ansehen und die hierfür geltenden Nachweisforderungen übertragen. *Glade* (StbJb. 1978/79, 574) empfiehlt daher, sog. Vernichtungsprotokolle anzufertigen; sie sollen neben einer genauen Bezeichnung der Gegenstände auch deren Einstandspreis und das Einkaufsjahr enthalten. Es kann jedoch uU betriebswirtschaftlich sinnvoll sein, auf eine Lagerausschrottung, Einschmelzung, Makulierung uÄ zu verzichten, weil die damit verbundenen Aufwendungen (Aussortierung, Abfallbeseitigung) vermieden werden, nötige Personalkapazitäten nicht zur Verfügung stehen oder die an sich ungängigen WG für gelegentliche innerbetriebliche Verwendungen oder einen sporadischen Kundenbedarf zurückbehalten werden. Ausschrottungs- bzw. Vernichtungslisten sind daher uE nur ein möglicher, keinesfalls der einzige Nachweis (glA *Rath*, BB 1977, 1345). Siehe „Veräußerungsverbot“ und „Verwertungsrisiken“.

**Veräußerungsverbot** einer Ware kraft Gesetzes rechtfertigt nicht ohne Weiteres eine Teilwertabschreibung (so BFH v. 19.9.1951 – IV 360/50 U, BStBl. III 1951, 194); bei Unverkäuflichkeit ist jedoch idR Bewertung mit 0 € zulässig. Dasselbe gilt für unverkäufliche Ärztemuster (BFH v. 20.10.1976 – I R 112/75, BStBl. II 1977, 278). Siehe auch „Verwertungsrisiken“.

**Verkaufskosten**, die noch anfallen, sind bei der retrograden Teilwertermittlung abzuziehen (stRspr., zB RFH v. 8.11.1934, RStBl. 1935, 581); s. insbes. „Verkaufswertverfahren“.

**Verkaufspreis:** Die BFH-Rspr. verlangt für die Vornahme einer Teilwertabschreibung wegen nicht ausreichender Verkaufserlöse (sog. Verkaufswertminderung), dass der voraussichtliche Veräußerungserlös die Selbstkosten (s. „Selbstkosten“) und einen durchschnittlichen Unternehmergewinn (s. „Unternehmergewinn“) nicht (mehr) deckt (stRspr.: zuletzt für Waren s. BFH v. 24.2.1994 – IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514, unter 2.; BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566, unter II.2.b aa; für halbfertige Bauten s. BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 302; BFH v. 22.9.2008 – I B 220/07, nv., juris; BFH v. 25.11.2009 – X R 27/05, BFH/NV 10, 1090, unter III.3). Die Ursache des Preisrückgangs ist für den Ansatz des niedrigeren Teilwerts unbedeutend. (R 6.8 Abs. 2 Satz 3 EStR 2018; H 6.7 „Teilwertvermutungen“ Nr. 4 sowie „Halbfertige Bauten auf fremden Grund und Boden“ 2. Spiegelstrich EStH 2018). Dies ist auch vom Schrifttum weitgehend an-

erkannt (vgl. ua. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 258). Siehe auch „Preisherabsetzung“.

Maßgebliche Verkaufserlöse im Rahmen der retrograden Bewertung sind die voraussichtlichen Verkaufserlöse (netto, dh. ohne USt) am Abschlussstichtag, gekürzt um erwartete Erlösschmälerungen wie Skonto, Rabatte und Preisherabsetzungen (zum Verkaufspreis s. FG Münster v. 21.11.2018 – 13 K 444/16 K, DStRE 2019, 1296, rkr.). Nach der Art der Verkaufspreisvereinbarung sind die erwarteten Erlöse wie folgt zu ermitteln:

- Bei Verträgen mit bereits vereinbartem Verkaufspreis ist daher der dieser Vereinbarung zugrundeliegende Preis ausschlaggebend für den anzusetzenden Verkaufspreis.
- Sofern keine Preisvereinbarung existiert, ist auf aktuelle Marktpreise zurückzugreifen und ggf. – im Falle des Fehlens von Marktpreisen – anhand objektiver Daten zu schätzen. Im Handelsbetrieb sind die für den jeweiligen Bestand etikettierten Absatzpreise stellvertretend für Marktpreise maßgeblich (vgl. *Jebens*, sj. 2009, 29). Für unfertige Bauten ist ein Erlös zugrunde zu legen, der von den Preisvorstellungen eines gedachten, rationalen Erwerbers des gesamten Unternehmens am Bilanzstichtag ausgeht (vgl. *Reinart/Petrak*, WPg 2006, 612 [615]).

Nach der Rspr. des BFH (BFH v. 28.4.2004 – VIII B 79/03, BStBl. II 2005, 21; 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, mit Anm. *Korth*, AktStR 2010, 315 [324]) ist im Rahmen der Vergleichsrechnung von Verkaufspreis und Selbstkosten ein Ansatz der vollen niedrigeren Erlöse zu befürworten, sodass sich bei der stl. Bewertung des WG neben den bisher aufgelaufenen Verlusten, auch ein anteiliger künftiger Verlust auswirkt, der auf noch zu erbringende Leistungen entfällt; s. auch „Unfertige Bauten und Leistungen“. Die FinVerw. hat sich mittlerweile dieser Rspr. angeschlossen (s. H 6.7 „Halbfertige Bauten auf fremden Grund und Boden“ EStH 2018), jedoch mit der Einschränkung, dass dies nicht gelten soll, wenn

- die Verpflichtung zur Fertigstellung des Bauvorhabens entfallen ist,
- selbständige Teilleistungen abgenommen werden oder
- die Aufträge bewusst verlustbringend kalkuliert werden (s. „Verlustprodukte“).

Während bei den beiden zuerst genannten Ausnahmefällen angenommen wird, dass aufgrund der Eigenart des Sachverhalts eine nicht auf den Bautenstand beschränkte „volle“ Verlustberücksichtigung nicht mehr sachgerecht erscheint, wird im Fall von (bewussten) Verlustprodukten ein weiterer (mutmaßlicher) Vorteil beim Stpfl. – entgegen dem Einzelbewertungsgrundsatz – und damit teilwerterhöhend berücksichtigt. Siehe „Verlustprodukt“.

Problematisch wird die Nachweisführung im Fall neu hergestellter, zum Verkauf bestimmter Produkte (insbes. Produktinnovationen), für die ein Veräußerungspreis noch gar nicht festliegt, da mit dem Verkauf noch nicht begonnen wurde und auch keine Konkurrenzprodukte existieren. Nach Auffassung von *Weindel* (Grundsätze ordnungsmäßiger Verlustabschreibungen, 2008, 239) bedarf es grds. einer Beschränkung des Kaufmannsermessens und daher eines Rekurses auf indirekte Wertmaßstäbe der Verlust- bzw. Teilwertmessung. Hierbei sollen die Wiederbeschaffungskostenpreise als Teilwert in Abwesenheit von eindeutig ableitbaren Verkaufspreisen ihre Bedeutung erhalten. Siehe Anm. 572 „Wertermittlungsmethoden“.



**Verkaufswertverfahren:** Zur retrograden Ermittlung der AK s. Anm. 571 „Ermittlungsmethoden“; der Wiederbeschaffungskosten und der Wiederherstellungskosten s. Anm. 445; der Selbstkosten- und Gewinndeckung bei der Teilwertschätzung s. Anm. 448.

**Verlag:** Eine Teilwertabschreibung auf vorhandene Verlagsbestände wegen überlanger Lagerdauer aufgrund modernen Wandels etc. oder wegen Fehlmaßnahmen kommt in Betracht. Es dürften uE die allgemeinen Anforderungen an den Nachweis gelten; s. auch „Buchhandel“, „Gängigkeitsabschläge“ und „Fehlmaßnahme“.

**Verlustprodukte:** Nach Auffassung des BFH (BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681; krit. zur Rspr. *Weindel*, DB 2013, 353) sind die og. Grundsätze der Teilwertermittlung und -abschreibung bei sog. Verlustprodukten nicht ohne Weiteres übertragbar, wenn es sich um die Bewertung von WG handelt, die von vornherein bei üblicher Kalkulation nicht zu einem kostendeckenden Preis verkauft werden können und damit – isoliert betrachtet – zu Verlusten führen. Diese berechtigten daher – auch nicht unter dem Gesichtspunkt einer Fehlmaßnahme – zur Teilwertabschreibung (s. Anm. 452). Von einer Fehlmaßnahme kann bei der Herstellung von bewussten Verlustprodukten gerade nicht ausgegangen werden. Die Fallgruppe der Verlustprodukte führt daher zur Unterscheidung in geplante und ungeplante Verluste (Fehlmaßnahme; s. auch *Happe*, BBK 2014, 769 [771]). Die FinVerw. schließt sich dem an (vgl. H 6.7 „Verlustprodukte“ EStH 2018; BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002/002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 3). Die Rspr. wird auch im Zusammenhang mit BFH v. 23.6.1997 (BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735: verlustbringende Vermietung eines Apothekers an einen benachbarten Arzt) gesehen, wo es um den Kompensationsbereich der Drohverlustrückstellung geht (vgl. *Kulosa in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 262). Hier ist uE krit. zu hinterfragen, ob der Kompensationsbereich des Verlustprodukts jeden Vorteil eines Drittgeschäfts umfasst, was abzulehnen wäre. Zutreffend wäre davon auszugehen, diesen auf unmittelbare und eindeutig zurechenbare Vorteile zu beschränken (vgl. auch *Welte*, DB 2017, 2121, zur Bewertung von Werkzeugen bei Serienlieferungsverträgen in der Automobilbranche; s. auch „Werkzeuge“).

Unabhängig von der Art des Verlustproduktes und dessen Entstehungsursachen ist bislang strittig, wie ein „Verlustprodukt“ zu definieren ist und ab wann ein Verlust tatsächlich entsteht. Jedenfalls muss es sich um ein bewusst nicht kostendeckendes kalkuliertes Produkt handeln, was zur konkreten Kalkulationsgrundlage führt (ebenso nunmehr BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002/002, BStBl. I 2016, 995). Zum Teil wird hierbei die Auffassung vertreten, dass hierfür erforderlich ist, dass der Verkaufspreis die Selbstkosten (Vollkosten) nicht mehr deckt (vgl. hierzu *Söffing*, FR 1978, 240; *Euler/Rzepka*, BB 1978, 602; wohl auch *Herzig*, StbJb. 2000/01, 284, mit Verweis auf die Forderung nach Maßstabsidentität für Teilwert-AfA und Drohverlustrückstellung; ebenso *Weindel*, DB 2013, 352 [356]; einschränkend *Reuter*, StbJb. 1978/79, 128: im engeren Sinn, wenn fünf Jahre und länger ständig Verluste bei der Veräußerung der WG auftreten). Zum Teil soll dies erst dann gelten, wenn der Verkaufspreis den Einkaufspreis (Teilkosten) nicht mehr deckt (vgl. auch *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 280, und *Hoffmann*, PiR 2007, 206, jeweils mit Verweis auf willkürliche Zurechenbarkeit von Gemeinkosten im Einzelhandel). Der IV. Senat (BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681) hat keine der diskutierten Auffassungen bestätigt, sondern lediglich zum Ausdruck gebracht, dass aus der Sicht des fiktiven Erwerbers auch „Verlustprodukte“ mit den AHK vergütet werden würden, wenn der zu über-

nehmende Betrieb seit vielen Jahren einen durchschnittlichen Unternehmergewinn erwirtschaftet hat (s. „Unternehmergewinn“). Eine negative Differenz zwischen Verkaufspreis und Kosten – unabhängig von deren Definition – ist daher wohl nicht zwingend, wenn andere Vorteile oder ein anderer wirtschaftlicher Gegenwert (s. *Plewka*, NWB 1999, 4235) greifbar erscheinen (zum Greifbarkeitsprinzip im Steuerbilanzrecht vgl. *Weber-Grellet*, Steuerbilanzrecht, 1996, 93). In anderen Urten scheint der BFH (BFH v. 24.2.1994 – IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514, Kfz-Ersatzteil-Urten.; BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336, mit Anm. *Groh*, FR 1995, 410) wohl aus Vereinfachungsgründen von den Teilkosten auszugehen, wenn eine Zurechnung von Fixkosten (Gemeinkosten) nur willkürlich wäre und daher zu offenkundig unzutreffenden Ergebnissen führen würde (im Ergebnis zustimmend *Weindel*, DB 2013, 352 [356]).

**Vertriebskosten** sind bei retrograder Teilwertermittlung abzuziehen, soweit sie noch anfallen; s. auch „Selbstkosten“.

**Verwertungsrisiken** wie Altersrisiko (Rost, andere Lagerschäden, Änderung des modischen Geschmacks), Risiko des technisch-wirtschaftlichen Fortschritts, Mengenrisiken, Risiko rechtl. Verwertungsbeschränkungen oder unzureichender Verkaufserlöse kommen als Voraussetzung von Gängigkeitsabschlügen in Betracht (vgl. *Görgen*, DStR 2015, 839; vgl. auch „Gängigkeitsabschlüge“).

**Werbemittel:** Geschenkartikel, Warenproben, Kataloge, Prospekte etc. gehören, soweit sie am Bilanzstichtag noch im Betrieb vorhanden sind, zum VV (glA *Kupsch*, DB 1983, 509; *Boorberg*, DB 2001, 497 mwN; *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 266 HGB Rz. 105; aA *Langel*, StbJb. 1983/84, 210; s. auch „Ärztmuster“).

**Werkzeuge:** Bei sog. kundengebundenen Werkzeugen, die am Bilanzstichtag vom Stpfl. aktiviert werden, jedoch in das Eigentum des Kunden übergehen sollen, kann eine Teilwertminderung zum Bilanzstichtag vorliegen, sofern deren HK nicht durch Zuschüsse und sonstige Leistungen des Kunden gedeckt sind. Dies ist allerdings ausgeschlossen, sofern ein Verlustprodukt vorliegt (vgl. krit. *Welter*, DB 2017, 2121). Der Sachverhalt ist uE insoweit mit der Warenbewertung in Einzelhandel vergleichbar, sodass deren Grundsätze hier gleichfalls Anwendung finden können; s. auch „retrograde Bewertung“ und „Verlustprodukt“. Ein solches Verlustprodukt wird von der FinVerw. dann angenommen, wenn der erwartete Verlust aus der Übertragung des Werkzeugs über den Teilepreis des sich anschließenden Fertigungsauftrags ausgeglichen wird. Lediglich für den Fall, dass Aufträge für die Teile anschließend ausbleiben oder das Werkzeug auf Verlangen des Bestellers herausgegeben werden muss, soll danach eine Teilwertabschreibung möglich sein (s. NWB-Betriebsprüfungskartei [6/2016], „Konto: Werkzeuge“).

**Wertminderungen durch Beschädigungen, Verderb usw.** müssen bei der Warenbewertung durch niedrigeren Teilwertansatz berücksichtigt werden (zB RFH v. 10.10.1939, RStBl. 1940, 577). Sie müssen uE nicht erst, wenn der Kaufmann am einzelnen Stück die Qualitätsverschlechterung erkennt, sondern bereits dann berücksichtigt werden, wenn er mit einem bis zum Bilanzstichtag eingetretenen Wertverlust rechnet oder rechnen muss.

**Wiederbeschaffungskosten** sind im Unterschied zu den tatsächlichen AHK fiktive Werte. Sie stellen den Betrag dar, der am Bewertungsstichtag für die Beschaffung des WG aufzuwenden wäre (vgl. *Maassen*, Der Teilwert im Steuerrecht, 1968, 90 [95]), und zwar in dem zu bewertenden Unternehmen, so wie es sich am Bewertungsstichtag konkret darstellt (BFH v. 19.5.1972 – III R 21/71, BStBl. II 1972, 748;

dazu *Rio*, DStZ 1972, 360); s. Anm. 445. Zu ihnen gehören Wiederbeschaffungspreise und Wiederbeschaffungsnebenkosten (BFH v. 29.4.1999 – IV R 63/97, BStBl. II 2004, 639). Somit gilt, dass sich die Herleitung der Wiederbeschaffungskosten grds. an den Bewertungsprinzipien für die AK zu orientieren hat. Bei verbilligt bezogenen WG können als Teilwert nicht die normalen (unverbilligten) Wiederbeschaffungskosten (Marktpreise) angenommen werden, vielmehr sind die tatsächlichen AK (verbilligte Preise) anzusetzen (BFH v. 11.5.1973 – III R 17/72, BStBl. II 1973, 606). Im Zweifel ist daher der Haupthandelsplatz bzw. der Platz relevant, an dem die Unternehmung typischerweise Geschäfte tätigt (so *Kulosa in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 254).

Soweit die Wiederbeschaffungskosten gesunken sind, kommt eine Teilwertabschreibung in Betracht, es sei denn, es liegt keine dauerhafte Wertminderung als Tatbestandsmerkmal einer Teilwertabschreibung vor (vgl. auch R 6.8 Abs. 2 Satz 10 EStR 2018). Hält die Wertminderung bis zum Zeitpunkt der Bilanz oder dem vorangegangenen Verkaufs- oder Verbrauchszeitpunkt noch an, so ist die Wertminderung von Dauer (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002/002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 16). Hiervon ist uE abzuweichen, wenn dies zu einer offenbar unzutreffenden Bewertung führen würde. Ein gleichzeitiger Rückgang der erwarteten Verkaufspreise wird bei gesunkenen Wiederbeschaffungskosten nicht verlangt, die WG können auch zu höheren oder unveränderten Verkaufspreisen veräußert worden sein (BFH v. 8.10.1957 – I 86/57 U, BStBl. III 1957, 442; krit. hierzu *Weindel*, Grundsätze ordnungsmäßiger Verlustabschreibungen, 2008, 84, mwN). Ob Waren am Bilanzstichtag daher bereits fest verkauft sind, der Kaufvertrag aber noch von keiner Seite erfüllt ist, spielt für die Teilwertabschreibung wegen gesunkener Wiederbeschaffungskosten keine Rolle (BFH v. 29.7.1965 – IV 164/63 U, BStBl. III 1965, 648). Sind maßgebliche niedrigere Wiederbeschaffungskosten (Börsen- und Marktpreise) nicht nachweisbar, so ist damit eine Teilwertabschreibung noch nicht ausgeschlossen, weil der den Waren beizulegende Wert auch aus anderen Gründen als der Veränderung des Preisspiegels gesunken sein kann, zB durch unmodern werden (Ladenhüter), durch Verschmutzung oder durch Sinken der Verkaufspreise (BFH v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426; BFH v. 5.5.1966 – IV 252/60, BStBl. III 1966, 370). Bei börsennotierten Waren bzw. Rohstoffen sind uE Kursänderungen nach dem Bilanzstichtag bis zur Bilanzaufstellung als wertbegründender Umstand einzustufen (für börsennotierte Aktien vgl. BFH v. 21.9.2011 – I R 89/10, BStBl. II 2014, 612).

Als Nachweismittel für gesunkene Wiederbeschaffungskosten sind amtliche Kurszettel der Produkt- und Gebrauchtwarenbörsen, Preislisten, Angebote der Lieferanten, Eingangsrechnungen usw. geeignet (zu Nachweismitteln vgl. auch *George*, BBK 1985, F. 13, 2821 [3453]).

**Wiederherstellungskosten:** Der Begriff der „Wiederherstellungskosten“ umfasst nach wohl hM (s. BFH v. 20.7.1973 – III R 100-101/72, BStBl. II 1973, 794; ebenso *Kulosa in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 255) bei Anwendung der progressiven Methode die ertragstl. HK und nicht aktivierbaren Kosten (Vollkosten). Zur progressiven Methode in der Urproduktion vgl. BFH v. 20.7.1973 – III R 100-101/72, BStBl. II 1973, 794; s. Anm. 572 „Wertermittlungsmethoden“.

Ein eventuell kalkulierter Gewinnzuschlag ist nicht einzubeziehen, weil insoweit ungewiss ist, ob ein Gewinn tatsächlich erzielt werden wird. Ein gedachter Käufer würde niemals einen anteiligen Gewinn mitvergüten, sondern nur die Aufwendungen, die das Unternehmen insgesamt machen müsste, um das halbfertige Bau-

werk herzustellen (vgl. auch BFH v. 8.3.1968 – III 85/65, BStBl. II 1968, 575; BFH v. 10.7.2002 – I R 79/01, BStBl. II 2002, 784). Dem Umfang nach sind nach Ansicht der Rspr. alle Kostenfaktoren maßgebend, die aus der Sicht eines vernünftig und wirtschaftlich handelnden Kaufmanns zur Herstellung des Erzeugnisses in der Fertigungsstufe, in der es sich am Bewertungsstichtag befindet, zur Reproduktion objektiv erforderlich wären (vgl. BFH v. 8.3.1968 – III 85/65, BStBl. II 1968, 575; BFH v. 19.5.1972 – III R 21/71, BStBl. II 1972, 748). Bei halbfertigen Arbeiten aus einem Werkvertrag stellt der Reproduktionswert der halbfertigen Arbeiten, dh. die bis zum Stichtag anfallenden HK zuzüglich Gemeinkosten und ggf. Vertriebskosten, den vermuteten Teilwert dar (BFH v. 17.5.1974 – III R 50/73, BStBl. II 1974, 508). Kalkulatorische Kosten wie zB kalkulatorische Eigenkapitalzinsen, kalkulatorischer Unternehmerlohn, kalkulatorische Mieten usw. sind in die Ermittlung der Reproduktionskosten nicht einzubeziehen (so auch BFH v. 4.10.1989 – II R 72/86, BStBl. II 1989, 962).

Eine Wertminderung wegen gesunkener Wiederherstellungskosten muss ebenfalls von Dauer sein; s. „Wiederbeschaffungskosten“.

Nachweismittel für gesunkene Wiederherstellungskosten sind geänderte Kalkulationsgrundlagen (Betriebsabrechnungsbogen).

**Zinsen** für das in länger lagernden WG gebundene Kapital können bei der Teilwertermittlung nicht berücksichtigt werden, wenn sie dem einzelnen WG nur im Weg einer statistischen Aufschlüsselung zugerechnet werden können (BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540); für sich allein rechtfertigt der Zinsaufwand keine Teilwertabschreibung (BFH v. 22.8.1968 – IV R 234/67, BStBl. II 1968, 801). Zu den Fremdkapitalzinsen als Bestandteil der als Teilwertvermutung geltenden Wiederherstellungskosten s. „Wiederherstellungskosten“; zum Abzug künftiger Lagerzinsen bei retrograder Teilwertermittlung s. „Lagerdauer“; vgl. auch *Hörstmann*, FR 1974, 433.

**Zulagen und Zuschüsse** mindern grds. nicht den Teilwert der bezuschussten WG (BFH v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28; s. Anm. 447 mwN).

**Zwangsversteigerung:** Zum Verkaufswertverfahren bei Zwangsversteigerungen s. *Kessler*, DStR 1995, 839.

583–599 Einstweilen frei.

## f) Bewertung von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften

**Schrifttum:** *Neu*, Die bilanzsteuerliche Behandlung des Finanzvermögens, Wiesbaden 1994; *Richter*, Nicht „Lifo“ und nicht „Fifo“, DStR 1994, 575; *Groh*, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Imparitätsprinzip und Teilwertabschreibung, DB 1999, 978; *Rose*, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit eigenen GmbH-Anteilen, GmbHR 1999, 373; *Diétrich*, Teilwertabschreibung, Wertaufholungsgebot und „voraussichtlich dauernde Wertminderung“ im Spiegel des BMF-Schreibens vom 25.2.2000, DStR 2000, 1629; *Weber-Grellet*, Die Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 – ein Fortschritt?, DB 2000, 165; *Korn/Strahl*, Rechtsentwicklungen zu Bewertung und Wertaufhellung in der Steuerbilanz, KÖSDI 2003, 13678; *Ludwig*, Ertragsteuerliche Behandlung von eigenen Anteilen im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft, DStR 2003, 1646; *Stoschek/Peter/Bittner*, Teilwertabschreibung auf Anteilscheine am Sondervermögen von Kapitalanlagegesellschaften, FR 2003, 941; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, Tübingen, 6. Aufl. 2007; *Blumenberg/Roßner*, Steuerliche Auswirkungen der durch das BilMoG geplanten Änderungen der Bilanzierung von eigenen Anteilen, GmbHR 2008, 1079; *Herzig*, Steuerliche Konsequenzen des Regierungsentwurfs zum BilMoG, DB 2008, 1339; *Kütting/Reuter*, Bilanzierung eige-

ner Anteile nach BilMoG-RegE, StuB 2008, 495; Mayer, Steuerliche Behandlung eigener Anteile nach dem BilMoG, StuB 2008, 779; Förster/Schmidtman, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem BilMoG, BB 2009, 1342; Früchtl/Fischer, Erwerb eigener Anteile – Änderungen durch das BilMoG?, DStZ 2009, 112; Rodewald/Pohl, Neuregelungen des Erwerbs von eigenen Anteilen durch die GmbH im Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), GmbHHR 2009, 32; Bruckmeier/Zwirner/Künkele, Die Behandlung eigener Anteile – Das BilMoG kürzt das Steuersubstrat und fördert Investitionen in eigene Aktien, DStR 2010, 1640; Ditz/Tcherveniachki, Eigene Anteile und Mitarbeiterbeteiligungsmodelle – Bilanzierung nach dem BilMoG und Konsequenzen für das steuerliche Einlagekonto, Ubg 2010, 875; Englisch, Wirtschaftliche Eigentum beim Kauf girosammelverwahrter Aktien, FR 2010, 1023; Herzig/Briesemeister, Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz nach BilMoG: Unvermeidbare Abweichungen und Gestaltungsspielräume, WPg 2010, 63; Hüttemann, Erwerb eigener Anteile im Bilanz- und Steuerrecht nach BilMoG, in Kessler/Förster/Watrin (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 595; U. Prinz, Neue BFH-Judikate zur Wertaufholung bei Kapitalgesellschaften, StuB 2010, 43; Schmidtman, Abstrakte und konkrete Bilanzierungsfähigkeit eigener Anteile nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, StuW 2010, 286; Wöhe/Mock, Die Handels- und Steuerbilanz, München, 6. Aufl. 2010; Breuninger/Müller, Erwerb und Veräußerung eigener Anteile nach dem BilMoG, GmbHHR 2011, 10; Köhler, Steuerliche Behandlung eigener Aktien, DB 2011, 15; Scherrer, Rechnungslegung nach neuem HGB, München, 3. Aufl. 2011; Blumenberg/Lechner, Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs und der Veräußerung eigener Anteile nach dem BMF-Schreiben vom 27.11.2013, DB 2014, 141; Desens, Übergang des wirtschaftlichen Eigentums im Aktienhandel, DStR 2014, 2317; Schiffers, Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs eigener Anteile – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 27.11.2013, GmbHHR 2014, 79; Coenenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Stuttgart, 25. Aufl. 2018; Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, Stuttgart, 5. Aufl. 2018; Prinz/Kanzler (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, Herne, 3. Aufl. 2018.

#### aa) Bewertungsgegenstand bei Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften

600

**Wertpapiere und Anteile an Kapitalgesellschaften:** Wertpapiere und einzelne Anteile an KapGes. sind Urkunden, deren Besitz zur Ausübung der verbrieften Rechte notwendig ist. Sie sind weder Beteiligungen iSv. § 271 Abs. 1 HGB noch Anteile an verbundenen Unternehmen iSd. §§ 271 Abs. 2, 290 HGB (vgl. Reiner/Haußer in MüKo HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 266 HGB Rz. 48; s. Anm. 519); der Bestand an Wertpapieren kann aber eine Beteiligung bilden. Die Bewertung von einzelnen durch Wertpapiere verbrieften Anteilen an KapGes. unterscheidet sich von der Bewertung einer Beteiligung wegen der Eigenständigkeit der einzelnen Anteile als WG (vgl. BFH v. 25.7.2001 – X R 55/97, BStBl. II 2001, 809).

**Wirtschaftliches Eigentum:** Bei Wertpapieren und Anteilen an KapGes. richtet sich das wirtschaftliche Eigentum nach den allgemeinen Grundsätzen (vgl. Drüen in Tipke/Kruse, § 39 AO Rz. 21 ff. [6/2012]; Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rz. 143). In Sonderfällen ergibt sich bei bestimmten „Cum/Ex“-Geschäften – dem Handel von Aktien mit („cum“) und ohne („ex“) Dividendenberechtigung zeitnah um den Dividendenstichtag – nach der Rspr., dass das wirtschaftliche Eigentum des Erwerbers zu verneinen ist, wenn auf Grundlage eines konzeptionellen und standardisierten Vertragsgeflechts eines Kreditinstituts das Kreditinstitut den Anteilserwerb fremdfinanziert, der Erwerber die Aktien unmittelbar nach Erwerb dem Kreditinstitut im Wege der Wertpapierleihe weiterreicht und das Marktpreisrisiko im Rahmen eines *Total Return Swap* der Aktien beim Kreditinstitut liegt (vgl. BFH v. 16.4.2014 – I R 2/12, BFH/NV 2014, 1813); s. näher zum wirtschaftlichen Eigentum § 5 Anm. 515 ff.

**Abgrenzung Anlage-/Umlaufvermögen:** Wertpapiere bzw. Anteile an KapGes. können grds. zum AV oder zum UV gehören (s. Anm. 520). Auch wenn Anteile an KapGes. oder Körperschaften keine Beteiligungen darstellen (zB bei Genossenschaften nach § 271 Abs. 1 Satz 5 HGB), kann AV vorliegen, sofern die Anteile langfristig zur Vermögensanlage bestimmt sind. Bei Unternehmen, deren Unternehmensgegenstand die Anlage und Verwaltung eigenen Vermögens ist, können die für eine Vermögensverwaltung typischen Wertpapieranlagen unabhängig von der beabsichtigten Haltedauer zum AV zu rechnen sein (vgl. *Grottel/Kreher* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 271 HGB Rz. 16; *Meurer* in *Lademann*, § 6 Rz. 515 ff. [8/2018]), auch wenn sie keine Beteiligungen darstellen (vgl. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 321 [2/2017]). Die Unterscheidung in AV und UV hat handelsrechtl. insofern Bedeutung, als bei Wertpapieren und Anteilen an KapGes. im Finanzanlagevermögen das sog. gemilderte Niederstwertprinzip (vgl. § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB), aber im UV das strenge Niederstwertprinzip ohne vorherige Prüfung der voraussichtlichen Dauer der Wertminderung gilt (vgl. § 253 Abs. 4 HGB). Weil seit Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002 nur voraussichtlich dauernde Wertminderungen zur Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert im Rahmen der stl. Gewinnermittlung berechtigen (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2), hat die Unterscheidung materiell-stl. an Bedeutung verloren (s. bei Banken und Versicherungen allerdings Anm. 615).

601 **bb) Teilweise Anwendung der Bewertungsmaßstäbe bei Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften**

**Anschaffungskosten:** Wertpapiere und Anteile an KapGes. sind grds. mit den AK (zum Begriff s. Anm. 271 ff. und 605) zu bewerten (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1), gleichviel ob sie zum AV oder UV gehören.

**Herstellungskosten:** Zum Begriff s. Anm. 165 ff. und 225 ff.; er passt uE nicht auf Wertpapiere und Anteile an KapGes. (str.; zu Anteilen, die für Beteiligungen qualifizieren, s. näher Anm. 531).

**Teilwert:** Bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ist ein Anteil an einer KapGes. im AV handelsrechtl. nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB auf den niedrigeren beizulegenden Wert außerplanmäßig abzuschreiben. Ungeachtet der voraussichtlichen Dauer der Wertminderung muss handelsrechtl. nach dem strengen Niederstwertprinzip des § 253 Abs. 4 hingegen bei Vorliegen von UV außerplanmäßig abgeschrieben werden. Für diese beiden handelsrechtl. unterschiedlich geregelten Sachverhalte besteht nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 im Rahmen der stl. Gewinnermittlung durch BV-Vergleich (§§ 4, 5) ein aus Sicht der FinVerw. eigenständig auszuübendes Wahlrecht (str., s. abl. § 5 Anm. 280 ff., mwN), auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben. Wegen Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 (Wertaufholungsgebot iVm. Nr. 1 Satz 4) muss ein niedrigerer Teilwert zu jedem Bilanzstichtag nachgewiesen werden.

602–604 Einstweilen frei.

605 **cc) Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften**

Wertpapiere und Anteile an KapGes. sind uE veranlassungsorientiert (s. Anm. 531) grds. mit den AK anzusetzen. Anschaffungskosten von Wertpapie-

ren sind der Kaufpreis und die ANK, wie Provisionen, Bankspesen, Maklergebühren, Auslosungskosten

(vgl. BFH v. 3.8.1976 – VIII R 101/71, BStBl. II 1977, 65; BFH v. 9.10.1979 – VIII R 67/77, BStBl. II 1980, 116; BFH v. 21.5.1986 – I R 362/83, BFHE 147, 37; BFH v. 27.6.1989 – VIII R 30/88, BStBl. II 1988, 934),

sowie alle weiteren Aufwendungen, die aus Anlass der Überführung des WG in die Verfügungsmacht des Erwerbers getätigt werden. Die Auslegung des AK-Begriffs in § 255 HGB, wonach Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben, zu AK führen, setzt keine endgültige, sondern eine grundsätzliche Erwerbsentscheidung voraus (vgl. FG Köln v. 6.10.2010 – 13 K 4188/07, EFG 2011, 264, rkr.; zum Anteilswerb bei Beteiligungen im Rahmen von *Due Diligence* s. ausführl. Anm. 532).

**Stückzinsen** bei Erwerb festverzinslicher Wertpapiere zählen nicht zu den AK (vgl. BFH v. 13.12.1963 – VI 22/61 S, BStBl. III 1964, 184; BFH v. 3.12.1964 – I 242/59 U, BStBl. III 1965, 139; BFH v. 25.9.1968 – I 52/64, BStBl. II 1969, 18; BFH v. 11.8.1971 – VIII R 76/70, BStBl. II 1972, 55; BFH v. 14.9.1971 – VIII 12/65, BStBl. II 1972, 55; anders Erwerb von Fondsanteilen BFH v. 3.8.1976 – VIII R 101/71, BStBl. II 1977, 65, wo Differenz zwischen Stammwert und gezahltem Kaufpreis kein durchlaufender Posten ist), sondern werden mit den Zinseinnahmen verrechnet (vgl. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 858 [10/2018]; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 347 [2/2017]; zu Stückzinsen im Rahmen von Einkünften iSd. § 20 vgl. BMF v. 9.10.2012 – IV C 1 - S 2252/10/10013, BStBl. I 2012, 953, Rz. 49 ff.).

Einzahlungen in die Kapitalrücklage der KapGes. gehören zu den AK eines Anteils (vgl. BFH v. 27.4.2000 – I R 58/99, BStBl. II 2001, 168). Die beim Erwerb eines Anteils an einer KapGes. anfallenden AK werden nicht auf ein neben dem Anteil bestehendes Gewinnbezugsrecht aufgespalten (vgl. BFH v. 21.5.1986 – I R 190/81, BStBl. II 1986, 815). Bei Wertpapieren und Anteilen an KapGes. kommen auch nachträgliche AK oder Minderungen der AK in Betracht (vgl. *Meurer* in *Lademann*, 6 Rz. 523 ff. [8/2018]); zu (nachträglichen) AK s. Anm. 531; zu AK beim Tausch von Wertpapieren und Anteilen an KapGes. s. Anm. 534; s. zum Tausch allg. Anm. 1710 ff.

#### dd) Teilwert von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften

##### (1) Teilwertabschreibung von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften

606

**Wertminderungen im Anlage- und Umlaufvermögen:** Nach dem handelsrechtl. Niederstwertprinzip besteht bei voraussichtlich dauernder Wertminderung im AV nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB oder ohne Prüfung der voraussichtlichen Wertminderungsdauer nach § 253 Abs. 4 HGB im UV ein Abschreibungsgebot. Eine Wertminderung ist als stl. Voraussetzung der Teilwertabschreibung nach FinVerw. nachhaltig, wenn der Stpfl. am Bilanzstichtag wegen objektiver Anzeichen ernsthaft damit zu rechnen hat und wenn der Wert des WG die Bewertungsobergrenze während eines erheblichen Teils der voraussichtlichen Verweildauer im Unternehmen nicht erreichen wird (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 6). Wirtschaftsgüter des UVs sind aber definitionsgemäß nicht dazu bestimmt, dem Betrieb auf Dauer zu dienen. Demzufolge steht das Kriterium der voraussichtlich dauernden Wertminderung des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 zum

Wesen des UV im Widerspruch (vgl. *Groh*, DB 1999, 982; *Dietrich*, DStR 2000, 1632). Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung als Voraussetzung der Teilwertabschreibung bedeutet nach Auffassung der FinVerw. ein voraussichtlich nachhaltiges Absinken des Werts des WG unter den maßgeblichen Buchwert; eine nur vorübergehende Wertminderung reicht für eine Teilwertabschreibung nicht aus (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 5).

Nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 besteht bei voraussichtlich dauernder Wertminderung von Wertpapieren und Anteilen an KapGes., seien sie AV oder UV, ein nach Sicht der FinVerw. stl. autonomes Wahlrecht (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2; str., s. abl. § 5 Anm. 280 ff., mwN), hierfür den niedrigeren Teilwert anzusetzen (vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 15).

**Börsennotierung von Anteilen, Investmentfonds:** Der Teilwert von börsennotierten Wertpapieren und Anteilen an KapGes. entspricht idR dem Börsenkurs zum Bewertungsstichtag (vgl. BFH v. 7.11.1990 – I R 116/86, BStBl. II 1991, 342); denn der Kurswert einer Aktie bildet sich unter der Annahme eines informations-effizienten Kapitalmarkts (vgl. BFH v. 21.9.2011 – I R 89/10, BStBl. II 2014, 612).

- ▶ **Börsennotierung:** Ist der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter die AK gesunken und liegen zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung keine konkreten Anhaltspunkte für eine alsbaldige Wertaufholung vor (vgl. BFH v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294, Aktien im AV), liegt eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung vor. Von einer voraussichtlichen Dauer der Wertminderung geht die Rspr. aus, wenn der Börsenkurs börsennotierter Aktien zum aktuellen Bilanzstichtag unter die AK gesunken ist, allerdings nur außerhalb einer Bagatellgrenze „minimaler“ Wertschwankungen von 5 % der Notierung im Erwerbszeitpunkt (vgl. BFH v. 21.9.2011 – I R 89/10, BStBl. II 2014, 612; *Schön*, FS Raupach, 2006, 320; *Marx*, FR 2011, 267). Auch die FinVerw. akzeptiert bei börsennotierten Aktien eine dauerhafte Wertminderung, wenn deren Börsenkurs zum aktuellen Bilanzstichtag unter die AK gesunken ist und der Kursverlust diese Bagatellgrenze von 5 % der Notierung bei Erwerb oder – nach einer vorherigen Teilwertabschreibung – des niedrigeren Bilanzansatzes am vorangegangenen Bilanzstichtag (s. uE abl. Anm. 505 und 542) überschreitet (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 17 ff.).
- ▶ **Investmentfonds:** Auch Investmentanteile können aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auf den niedrigeren Teilwert – typisierend nach den vorstehend bei börsennotierten Anteilen geltenden Grundsätzen – abgeschrieben werden, wenn das Vermögen des Investmentfonds überwiegend in an Börsen gehandelten Aktien angelegt ist (vgl. BFH v. 21.9.2011 – I R 7/11, BStBl. II 2014, 616; BFH v. 13.2.2019 – XI R 41/17, BFH/NV 2019, 624, zur dauerhaften Wertminderung von Anteilen an offenen Immobilienfonds, deren Ausgabe und Rücknahme endgültig eingestellt ist). Die FinVerw. lässt eine Teilwertabschreibung aufgrund einer voraussichtlich dauernde Wertminderung bei überwiegend (mehr als 50 % zum Bilanzstichtag) in börsennotierten Aktien bestehendem Investmentvermögen im AV zu, wenn der Preis, zu dem der Investmentanteil erworben werden kann (Ausgabepreis und ggf. anfallende Erwerbsnebenkosten), zu dem jeweils aktuellen Bilanzstichtag um mehr als 5 % (Bagatellgrenze) unter die AK gesunken ist (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 25). Vor dem 1.1.2015 wird unter diesen



Voraussetzungen eine Teilwertabschreibung ebenfalls nicht beanstandet, wenn bei der Ermittlung des niedrigeren Teilwerts der Rücknahmepreis zugrunde gelegt wird (vgl. zur Nichtbeanstandung bzgl. Rücknahmepreisregelung BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 39; BMF v. 5.7.2011 – IV C 1 - S 1980 - 1/10/10011:006, BStBl. I 2011, 735, die dort vorausgesetzten Mindestbandbreiten – zum aktuellen Bilanzstichtag mehr als 40 % oder zum aktuellen und dem vorangegangenen Bilanzstichtag mehr als 25 % unter AK – sind uE bereits für die Übergangsregelung als überholt zu betrachten).

- ▶ *Fehlende Börsennotierung:* Bei nicht börsennotierten Anteilen muss der Unternehmenswert ggf. durch Gutachten unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten festgestellt werden. Wenn keine konkreten Anhaltspunkte für eine baldige Werterholung vorliegen, ist von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen (str., s. näher Anm. 542). Wertaufhellende Erkenntnisse bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung sind zu berücksichtigen (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 6). Bei fehlender Börsennotierung ist der Teilwert zu schätzen

(BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274; BFH v. 7.11.1990 – I R 116/86, BStBl. II 1991, 342; BFH v. 9.3.2000 – X B 106/99, BFH/NV 2000, 1184; BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BFH/NV 2004, 697),

zB anhand zeitnaher Verkäufe oder anhand des Substanz- und Ertragswerts (s. Anm. 540) des durch den Anteil verkörperten Vermögens und dessen Bedeutung für den Betrieb des Stpfl.

**Festverzinsliche Wertpapiere:** Bei festverzinslichen Wertpapieren, die eine Forderung in Höhe des Nominalwerts der Forderung verbriefen, ist eine Teilwertabschreibung allein wegen gesunkener Kurse regelmäßig nicht zulässig, auch wenn die Wertpapiere zum UV gehören (vgl. BFH v. 8.6.2011 – I R 98/10, BStBl. II 2012, 716; BFH v. 8.2.2012 – IV B 13/11, BFH/NV 2012, 963). Dies trifft aus Sicht der FinVerw. auf Wertpapiere im AV oder UV zu, es sei denn, ein Bonitäts- und Liquiditätsrisiko hinsichtlich der Rückzahlung der Nominalbeträge besteht und die Wertpapiere können bei Endfälligkeit nicht zu ihrem Nennbetrag eingelöst werden (vgl. Kahle/Hiller in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 917); dann ist eine Teilwertabschreibung unter den Nennwert aus Sicht der FinVerw. zulässig (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 21).

## (2) Teilwertzuschreibung von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften

607

Nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 gilt für Wertpapiere und Anteile an KapGes., seien sie im AV oder UV ausgewiesen, seit dem StEntlG 1999/2000/2002 ein stl. Wertaufholungsgebot, es sei denn, dass ein niedrigerer Teilwert im Anschluss an eine Teilwertabschreibung weiterhin und bei weiterhin voraussichtlicher Dauer der Wertminderung besteht. Die Teilwertabschreibung hat also nurmehr Bestand, wenn sowohl zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes des niedrigeren Teilwerts als auch zu folgenden Abschlussstichtagen die Wertminderung voraussichtlich dauerhaft war. Wegen des Stichtagsprinzips sind auch bei der Wertaufholung wertaufhellende Tatsachen zu berücksichtigen, wertbeeinflussende

Tatsachen nach dem Abschlussstichtag aber nicht (s. näher Anm. 543 bei Anteilen, die zu Beteiligungen an KapGes. qualifizieren).

608–609 Einstweilen frei.

### ee) Einzelne Bewertungsfragen bei Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften

#### 610 (1) Fiktive Veräußerungsfolge und Durchschnittsbewertung

**Last in – first out (Lifo):** Zu diesem Bewertungsverfahren allg. s. Anm. 630 ff.

Das Lifo-Verfahren ist uE nicht anwendbar, weil diese Verbrauchsfolge nach Abs. 1 Nr. 2a als Fiktion lediglich für gleichartiges VV ermöglicht wird (vgl. *Scherer*, Rechnungslegung nach neuem HGB, 3. Aufl. 2011, 191), handelsrechtl. ist daneben das strenge Niederstwertprinzip zu beachten). Zum VV (s. Anm. 965) zählen aber allein Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige und fertige Erzeugnisse sowie Leistungen und Waren. Abgesehen von den Einzelfällen, in denen Lifo nicht Fiktion, sondern Realität ist, scheidet eine Anwendung auf anderes UV – und auf AV ebenfalls – uE somit aus

(s. Anm. 642; glA *Ehmcke* in *Blümich* § 6 Rz. 75 [7/2016]; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 344 [2/2017]; aA *Mutscher* in *Frotscher/Geurts*, § 6 Rz. 327 [8/2019]; *Grottel/F. Huber* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 256 HGB Rz. 88),

selbst wenn zT die Lifo-Bewertung für anderes UV handelsrechtl. als zulässig erachtet wird

(str.; vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 256 HGB Rz. 24f.; *Mayer-Wegelin* in *Küting/Weber*, HdR, § 256 HGB Rz. 35 [7/2016]; *Merk* in *Baumbach/Hopt*, 39. Aufl. 2020, § 256 HGB Rz. 1 HGB; *Böcking/Gros* in *Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn*, 4. Aufl. 2020, § 256 HGB Rz. 6, unter Hinweis auf eine sonst entbehrliche Sonderregelung für die Bewertung der Kapitalanlagen von VU gem. § 341b Abs. 2 HGB).

Weitere Bewertungsverfahren mit einer anderen unterstellten Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge sind stl. ohnehin unzulässig (Abs. 1 Nr. 2a Satz 1; R 6.9 Abs. 1 EStR).

**Wertaufholung:** Wertaufholungen nach vorangegangener Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert von Wertpapieren und Anteilen an KapGes. sind in umgekehrter zeitlicher Reihenfolge der Wertminderungen (quasi Lifo) vorzunehmen (vgl. BFH v. 19.8.2009 – I R 2/09, BStBl. II 2010, 760). Damit werden vorrangig stl. zT unwirksame Teilwertabschreibungen (nach Geltung von §§ 3 Nr. 40, 3c oder § 8b KStG) vor noch unter dem Regime des kstl. Anrechnungsverfahrens erfolgten wirksamen Teilwertabschreibungen rückgängig gemacht (vgl. *U. Prinz*, StuB 2010, 43 [45]).

**Durchschnittsbewertung:** Zu diesem Bewertungsverfahren allg. s. Anm. 125 ff.

Neben der Einzelbewertung ist für Nicht-VV stl. nur die Durchschnittsbewertung zulässig. Das gilt zB bei fehlender Identifizierbarkeit hinsichtlich der Wertpapiere im Sammeldepot (vgl. BFH v. 15.2.1966 – I 95/63, BStBl. III 1966, 274; BFH v. 24.11.1993 – X R 49/90, BStBl. II 1994, 591; krit. *H. Richter*, DStR 1994, 575). Ohne eine mögliche individuelle Identifizierung der Wertpapiere, zB aufgrund der Verwahrung der Wertpapiere in einem Girosammeldepot, ist ein Durchschnittswert aus den Anschaffungen gleicher Wertpapiere zu bilden. Es reicht uU für die Identifizierbarkeit der einzelnen Wertpapiere allerdings schon aus, wenn sie zwar

im Girosammeldepot verwahrt werden, die einzelnen Tranchen jedoch in getrennten Depots gehalten werden (vgl. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 344 [2/2017]).

Wertpapiere, deren AK individuell feststellbar sind, weil sie eigenständig oder bei einem Kreditinstitut im Streifbanddepot verwahrt werden, sind mit ihren tatsächlichen AK und nicht mit dem Durchschnitt zu bewerten. Eine handelsrechtl. Zulässigkeit der Bewertung gleicher Wertpapiere mit einem Durchschnittswert ist für die stl. Anerkennung bei möglicher individueller Identifizierbarkeit der einzelnen Anteile unmaßgeblich (glA *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 862 [10/2018]; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 344 [2/2017]).

## (2) Kapitalerhöhung

611

Nimmt eine KapGes. eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (vgl. zu Auswirkungen auf Ebene der Anteilseigner *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, 5. Aufl. 2018, 408 ff., mit Beispiel; *Störk/Kliem/Meyer* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 272 HGB Rz. 60 ff.) vor, werden durch Abspaltung der neu entstehenden Gesellschaftsrechte von den bisherigen (vgl. BFH v. 25.2.2009 – IX R 26/08, BStBl. II 2009, 658, zur Verstrickung der Altaktien) diese zu eigenständigen WG. Bei effektiver Kapitalerhöhung rechnet die Buchwertminderung für den Altbestand der Anteile neben dem Zeichnungspreis zu den AK der jungen Aktien (vgl. *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. B 449 [4/2018] „Kapitalerhöhung“), wobei sich der Teilwert (s. Anm. 541) zu diesem Zeitpunkt mutmaßlich damit deckt (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274). Wird das Bezugsrecht durch Zuzahlung ausgeschlossen, wird die Bewertung der Altanteile nicht unmittelbar berührt (vgl. zur Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln *Hoffmann/Lüdenbach*, Kommentar Bilanzierung, 11. Aufl. 2020, § 272 HGB Rz. 25 ff.; *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 308, ggf. in Einzelfällen mögliche Teilwertabschreibung). Bei einer aus Gesellschaftsmitteln nominell vorgenommenen Kapitalerhöhung müssen die AK auf alte und neue Anteile verteilt werden (vgl. BFH v. 21.1.1966 – VI 140/64, BStBl. III 1966, 220).

Nach dem Gesamtwertverfahren (vgl. *Hick* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4670; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 346 [2/2017]) vermindert sich bei einer Kapitalerhöhung, bei der neue Anteile zu einem Bezugspreis ausgegeben werden, der unter dem Marktwert der Altanteile liegt, der Buchwert jedes Altanteils in dem Umfang, der sich aus dem Verhältnis des Marktwerts des Bezugsrechts zum Marktwert der Altanteile ergibt.

Zum Gesamtwertverfahren grundlegend BFH v. 6.12.1968 – IV R 174/67, BStBl. II 1969, 105, AK eines Bezugsrechts auf junge Aktien bestehen aus nach der Gesamtwertmethode zu errechnendem und abzuspaltendem Teil der AK (Buchwert) der Altaktien; jeweils best. BFH v. 21.10.1976 – IV R 222/72, BStBl. II 1977, 148; BFH v. 21.1.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638, zur Übertragung von AK der alten Anteile auf neue Anteile bei Substanzabspaltung aufgrund einer Kapitalerhöhung gegen Einlagen; BFH v. 19.12.2000 – IX R 100/97, BStBl. II 2001, 345, AK von Anteilen an KapGes., die nach Kapitalerhöhung mit kostenlos gewährten Bezugsrechten oder Gratisaktien veräußert werden; BFH v. 22.5.2003 – IX R 9/00, BStBl. II 2003, 712, zu § 23.

Bezugsrechte auf Anteile an KapGes., die im Rahmen einer Kapitalerhöhung erworben werden, sind zu aktivieren und der Buchwert der Altanteile ggf. entsprechend zu mindern (vgl. BFH v. 16.4.1991 – VIII R 63/87, BStBl. II 1991, 832; BFH v. 13.10.1992 – VIII R 3/89, BStBl. II 1993, 477). Die Minderung der AK für die al-

ten Anteile ist keine Teilwertabschreibung (vgl. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 346 [2/2017]). Bei börsennotierten Anteilen – Schätzung bei fehlender Börsennotierung – berechnet sich der Buchwertanteil des Bezugsrechts über die Formel:

$$\frac{\text{Buchwert Altanteil} \times \text{Börsenkurs Bezugsrecht}}{\text{Börsenkurs Altanteil vor Kapitalerhöhung}}$$

Bei Kapitalerhöhung durch Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital gehört nach § 1 KapErhStG der Wert der neuen Anteilsrechte bei den Anteilseignern nicht zu Einkünften iSd. § 2 Abs. 1; das gilt auch für Anteile an ausländ. KapGes., sofern sie der inländ. Rechtsform der AG, KGaA oder GmbH vergleichbar sind und nachweislich die Voraussetzungen iSd. § 7 Abs. 1 KapErhStG erfüllen. Gratisaktien bei Kapitalerhöhungen vermindern die AK für die Stammaktien (vgl. BFH v. 21.1.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638; BFH v. 19.12.2000 – IX R 100/97, BStBl. II 2001, 345; BFH v. 22.5.2003 – IX R 9/00, BStBl. II 2003, 712, betr. § 23). Als AK der vor einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln erworbenen Anteilsrechte und der auf sie entfallenen neuen Anteilsrechte gelten nach § 3 KapErhStG die Beträge, die sich für die einzelnen Anteilsrechte ergeben, wenn die AK der vor der Kapitalerhöhung erworbenen Anteilsrechte auf diese und auf die auf sie entfallenen neuen Anteilsrechte nach dem Verhältnis der Anteile am Nennkapital verteilt werden. Kostenübernahmen durch die Gesellschaft für die Gesellschafter bei einer Kapitalerhöhung, die auf die Übernahme der neuen Kapitalanteile zurückzuführen sind, sind vGA (vgl. BFH v. 19.1.2000 – I R 24/99, BStBl. II 2000, 545).

### 612 (3) Kapitalherabsetzung

Bei Kapitalherabsetzungen (vgl. *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, 5. Aufl. 2018, 410 ff., mit Beispiel; *Störk/Kliem/Meyer* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 272 HGB Rz. 75f.) sind die effektive Kapitalherabsetzung mit Rückzahlung an die Gesellschafter und die nominelle Kapitalherabsetzung ohne Rückzahlung an die Gesellschafter (vgl. BFH v. 29.7.1992 – I R 31/91, BStBl. 1993, 369) sowie als gesellschaftsrechtl. Formen die ordentliche (§§ 222 ff. AktG, § 58 GmbHG), die vereinfachte (§§ 229 ff. AktG, § 58a GmbHG) sowie die Kapitalherabsetzung durch Einziehung bzw. Amortisation (§§ 237 ff. AktG, § 34 GmbHG) zu unterscheiden (vgl. *Heymann* in Beck-HdR, B 231 Rz. 80 ff. [6/2011]).

Kapitalrückzahlungen aus Kapitalherabsetzungen stellen keinen Ertrag dar (vgl. BFH v. 25.10.1979 – VIII R 46/76, BStBl. II 1980, 247; BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588). Dem Anteilseigner wird ein Teil seiner Aufwendungen erstattet, die als AK angesetzt waren, so dass die Rückzahlungen handelsrechtl. und stl. als Minderungen der ursprünglichen AK auf diese Kapitalanteile zu behandeln sind (vgl. BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366; BFH v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2770 - 18/03, BStBl. I 2003, 437; BMF v. 16.12.2003 – IV A 2 - S 1978 - 16/03, BStBl. I 2003, 786). Die Minderung der AK tritt unabhängig davon ein, ob der Teilwert auf den Betrag der geminderten AK gesunken ist (vgl. BFH v. 16.3.1994 – I R 70/92, BStBl. II 1994, 527; BFH v. 29.6.1995 – VIII R 69/93, BStBl. II 1995, 725). Überschreitet die Kapitalrückzahlung den Buchwert der im BV gehaltenen Anteile an der KapGes., entsteht ein stbarer Gewinn (vgl. auch BFH v. 14.10.1992 – I R 1/91, BStBl. II 1993, 18, betr. Kapitalrückzahlung einer ausländ. KapGes.). Bei vereinfachter Kapitalherabsetzung gehen die anteiligen

Buchwerte der von einem Aktionär zur Einziehung zur Verfügung gestellten Aktien mit deren Übergabe auf die dem Aktionär verbleibenden Aktien anteilig über, soweit die Einziehung bei diesen Aktien zu einem Zuwachs an Substanz führt. Für diesen Fall einer Kapitalherabsetzung durch Einziehung unentgeltlich zur Verfügung gestellter Aktien (§ 237 Abs. 3 Nr. 1, Abs. 4 und 5 AktG iVm. § 71 Abs. 1 Nr. 4 AktG) fehle eine – wirtschaftlich spiegelbildlich zu einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln – mit § 220 AktG vergleichbare gesetzliche Regelung: Soweit Substanzzuwachs bei den Aktien anderer Aktionäre vorliege, müsse der auf die eingezogenen Aktien entfallende anteilige Buchwert von dem Aktionär ergebniswirksam ausgebucht werden (vgl. BFH v. 10.8.2005 – VIII R 26/03, BStBl. II 2006, 22; H 6.2 „Kapitalherabsetzung“ EStH). Die Umwandlung von Vorzugs- in Stammaktien stellt ein abgekürztes Verfahren an Stelle einer Kapitalherabsetzung durch Einziehung der Vorzugsaktien und einer gleichzeitigen Kapitalerhöhung dar (vgl. BFH v. 24.9.1974 – VIII R 64/69, BStBl. II 1975, 230).

Ein Vergleich zwischen den AK der Beteiligung und dem Teilwert der Beteiligung ist auch dann maßgeblich, wenn nach der Teilwertabschreibung eine Kapitalherabsetzung und eine Kapitalerhöhung stattgefunden haben; die Wertentwicklung der von der Teilwertabschreibung ursprünglich betroffenen Geschäftsanteile ist nicht entscheidend (vgl. BFH v. 9.11.2017 – IV R 19/14, BStBl. II 2018, 575, keine „Vernichtung der Beteiligung“; Nds. FG v. 1.4.2014 – 13 K 315/10, EFG 2014, 1463, Az. BFH – IV R 19/14). Einerseits komme eine Wertaufholung nach BFH (BFH v. 11.7.2012 – I R 50/11, BStBl. II 2017, 1002) nur in Betracht, wenn sich WG – auch Beteiligungen – noch im gleichen Umfang wie zum Zeitpunkt der Teilwertabschreibung im BV befinden, sich also von den AK nicht ein Teil auf Bezugsrechte für neue Anteile abgespalten haben, andererseits führe ein, im Streitfall sukzessiver, bloßer Hinzuwerb von Anteilen (vgl. BFH v. 14.2.1973 – I R 76/71, BStBl. II 1973, 397; BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274) grds. nicht zu einer die Wertaufholung ausschließenden Änderung des WG Beteiligung.

#### (4) Eigene Anteile

613

Durch Einf. von § 272 Abs. 1a und 1b HGB im BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) ist der Ausweis eigener Anteile neu geregelt worden. Danach erfolgt nur noch ein Passivausweis innerhalb des gezeichneten Kapitals, wohingegen die Aktivierung der eigenen Anteile mit korrespondierender Bildung einer Rücklage seither nicht mehr in Betracht kommt

(vgl. *Herzig*, DB 2008, 1339 [1342]; *Küting/Reuter* in *Küting/Weber*, HdR, § 272 HGB Rz. 47 ff. [11/2009]; *Hüttemann*, FS *Herzig*, 2010, 595; *Mock* in *Kölner Kommentar Rechnungslegung*, 2011, § 272 HGB Rz. 74 ff.; *Störk/Kliem/Meyer* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 272 HGB Rz. 130 ff.; *Coenenberg/Haller/Schultze*, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 25. Aufl. 2018, 362; *Budde/Kessler* in *Kessler/Leinen/Strickmann*, Handbuch BilMoG, 2. Aufl. 2010, 416 ff., mit Übersichten zur geänderten Rechtslage; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 345.1 [2/2017]; *Schindler* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 133; *Hoffmann/Lüdenbach*, Kommentar Bilanzierung, 11. Aufl. 2020, § 272 HGB Rz. 41 ff.).

Streitig war vor BilMoG insbes., unter welchen Gegebenheiten es sich bei eigenen Anteilen um Vermögensgegenstände bzw. bilanzstl. bewertungsfähige WG handelte (vgl. BFH v. 6.12.1995 – I R 51/95, BStBl. II 1998, 781; BFH v. 31.10.1990 – I R 47/88, BStBl. II 1991, 255; BFH v. 23.2.2005 – I R 44/04, BStBl. II 2005, 522, wonach bei Veräußerung eigener Anteile einer KapGes. an einen bislang an ihr nicht Beteiligten in Höhe der Differenz des Buchwerts und des Veräußerungserlöses ein Veräußerungsgewinn oder -verlust entsteht; vgl. zur Aktivierung *Neu*, Die bilanzsteuerliche Behandlung des Finanzvermö-

gens, 1994, 184 ff.; Rose, GmbHR 1999, 375). Eigene Anteile wurden als WG aktiviert, soweit deren Erwerb mit der Absicht einer Wiederveräußerung erfolgte und der Erwerb eigener Anteile zum Zweck der Einziehung wurde wie eine Kapitalherabsetzung behandelt (vgl. BMF v. 2.12.1998 – IV C 6 - S 2741 - 12/98, BStBl. I 1998, 1509, Rz. 16, 22; Ludwig, DStR 2003, 1642; Ditz/Tcherveniachki, Ubg 2010, 875 [877]).

Passivisch ist der Nennbetrag oder ggf. ein entsprechender rechnerischer Wert nunmehr offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen (§ 272 Abs. 1a Satz 1 HGB). Das gezeichnete Kapital verringert sich somit entsprechend (vgl. Hick in Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4657; krit. Hüttemann, FS Herzig, 2010, 595 [602], Fehlinformation durch vermeintliche Kapitalherabsetzung) und soll wirtschaftlich der Auszahlung des Kapitals an die Gesellschafter Rechnung tragen (vgl. BTDrucks. 16/10067, 65 f.; Küting/Reuter, StuB 2008, 495; Wöhe/Mock, Die Handels- und Steuerbilanz, 6. Aufl. 2010, 99; krit. Wassermeyer, FS L. Schmidt, 1993, 621 [622], eine KapGes. könne durch Erwerb eigener Anteile keinen Vermögenswert zuführen, den sie nicht schon vorher besaß). Der Erwerb und die Veräußerung eigener Anteile wird nicht als Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgang, sondern wie eine Kapitalherabsetzung oder Kapitalerhöhung behandelt. Erwerb eigener Anteile stellt bei der Gesellschaft keinen Anschaffungsvorgang und die Veräußerung keinen Veräußerungsvorgang dar (vgl. BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 8, 13).

Vgl. vorher BMF v. 2.12.1998 – IV C 6 - S 2741 - 12/98, BStBl. I 1998, 1509, Rz. 21 ff.; das Schreiben wurde zwar durch BMF v. 10.8.2010 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2010, 659, außer Kraft gesetzt, aber mit BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 26 ff., übergangsweise zT wieder in Kraft gesetzt.

Nach Ansicht der FinVerw. stellte der Erwerb eigener Aktien zum Zweck der Einziehung einen Anschaffungsvorgang bzw. eine Veräußerung dar, die Weiterveräußerung „eingefrorener“ Anteile wurde aber sodann wie eine Kapitalerhöhung behandelt (vgl. zur Historie Gelhausen, FS Baetge, 2007, 189 [195]; Hüttemann, FS Herzig, 2010, 595 [607]). Nunmehr wird der Erwerb eigener Anteile wie eine Kapitalherabsetzung (s. Anm. 612) behandelt

(vgl. Herzig, DB 2008, 1339 [1342]; Blumenberg/Roßner, GmbHR 2008, 1079 [1082]; Förster/Schmidtman, BB 2009, 1342 [1344]; Früchtel/Fischer, DStZ 2009, 112; Rodewald/Pohl, GmbHR 2009, 32; Breuninger/Müller, GmbHR 2011, 10 [13]; Köhler, DB 2011, 15; Schiffers, GmbHR 2014, 79; Blumenberg/Lechner, DB 2014, 141 [147]; einschränkend für eigene Anteile, die nicht zur Einziehung bestimmt sind, FG Münster v. 13.10.2016 – 9 K 1087/14 K,G,F, EFG 2017, 423, rkr., handelsrechtl. Vermögensgegenstand und stl. WG; abl. zu konkreter, aber zust. zu abstrakter Bilanzierungsfähigkeit der WG Schmidtman, StuW 2010, 286 [292]; gLA zur abstrakten Bilanzierungsfähigkeit Störk/Buchholz in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 274 HGB Rz. 219).

Mangels einer abweichenden Regelung sind erworbene eigene Anteile stl. nicht mehr als aktive WG zu bewerten und wirken auf der Ebene der Gesellschaft steuerneutral (vgl. zu Verbuchung und Sonderfällen Hoffmann/Lüdenbach, Kommentar Bilanzierung, 11. Aufl. 2020, § 272 HGB Rz. 47 ff.; Weber-Grellet in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 270 „Eigene Anteile“).

**(5) Finanzprodukte**

614

Zu Finanzprodukten s. allg. § 5 Anm. 1070 ff., zu Bewertungseinheiten nach § 5 Abs. 1a iVm. § 254 HGB s. näher § 5 Anm. 1632 ff. und zur Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten s. Anm. 1124a ff.

Derivate, deren Wert sich von Basiswerten (zB Anleihen oder Devisen) und deren Entwicklung ableiten lässt, wie etwa Forwards (zB Devisentermin-, Zinssicherungs- und Wertpapiertermingeschäfte), Futures (zB börsenstandardisierte Finanzinstrumente), Swapvereinbarungen (zB Zins-, Währungs-, Equityswaps) oder Optionen (Kauf- oder Verkaufsoptionen, dienen der als *Hedging* bezeichneten Risikoabsicherung. Solche Finanzprodukte sind als schwebende Geschäfte grds. nicht zu bilanzieren (vgl. *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 270 „Finanzprodukte“; zur Realisierung bei Optionsprämien 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).

**(6) Besonderheiten bei Versicherungen und Finanzdienstleistern**

615

**Versicherungsunternehmen** haben nach § 341b Abs. 2 Satz 1 HGB Aktien, Investmentanteile und andere Wertpapiere dem UV zuzuordnen, es sei denn, dass sie dazu bestimmt werden, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen – in diesem Fall gelten die Bewertungsregeln für AV. Auch bei Beteiligungen, für die § 341b Abs. 1 Satz 2 HGB zur Anwendung kommt, gelten die Bewertungsregeln für AV als gemildertes Niederstwertprinzip für Finanzanlagen (§ 341b Abs. 1 Sätze 2 und 3 iVm. § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB). Private und öffentlich-rechtl. VU iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4 KWG unterliegen den Sonderregelungen für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute, soweit sie „nicht zu den ihnen eigentümlichen Geschäften“ gehörende Bankgeschäfte betreiben (§ 340 Abs. 2 HGB).

**Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute** müssen nach BilMoG die Sonderregelungen von §§ 340 ff. HGB beachten.

- ▶ *Für Vermögensgegenstände* – zB Wertpapiere mit Ausnahme der Beteiligungen und Anteile an verbundenen Unternehmen – gelten die Bewertungsregeln für das UV, es sei denn, dass sie dazu bestimmt werden, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 340e Abs. 1 Satz 2 HGB).
- ▶ *Für Wertpapiere*, die dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt sind, gilt das gemilderte Niederstwertprinzip nach § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB für Finanzanlagevermögen (§ 340e Abs. 1 Satz 3 HGB).
- ▶ *Finanzinstrumente des Handelsbestands* sind zum beizulegenden Zeitwert abzgl. Risikoabschlag zu bewerten (§ 340e Abs. 3 HGB).

Die Abgrenzung zwischen AV und UV ist für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute einerseits relevant wegen der stl. Sondervorschrift des Abs. 1 Nr. 2b – wonach außerhalb von Bewertungseinheiten iSd. § 5 Abs. 1a jene zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente wie in der HBil. (§ 340e Abs. 3 HGB) mit dem beizulegenden Zeitwert abzgl. Risikoabschlag zu bewerten sind und eine Teilwertabschreibung hier unzulässig ist (Abs. 1 Nr. 2b Satz 2) – sowie wegen § 8b Abs. 7 KStG (zu Kreditinstituten, Finanzdienstleistungs- und Vermögensverwaltungsgesellschaften BMF v. 25.7.2002 – IV A 2 - S 2750a - 6/02, BStBl. I 2002, 712; BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292; BFH v. 12.10.2011 – I R 4/11, BFH/NV 2012, 453, zu Finanzunternehmen mit Eigenhandelsabsicht; s. näher § 8b KStG Anm. 224 ff.).

616–619 Einstweilen frei.

### g) Bewertung sonstiger Umlaufgüter

#### 620 aa) Bewertung von flüssigen Mitteln

Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks (zusammengefasst in § 266 Abs. 2 B. IV. HGB) sind zu bewertende flüssige Mittel.

**Inländisches Bargeld** (Euro-Banknoten und -Münzen) ist mit dem Nennbetrag anzusetzen (vgl. *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 321). Eine wirkliche Bewertung erfolgt nicht aufgrund des Nominalwertprinzips; Goldmünzen, die nicht gesetzliche Zahlungsmittel sind, werden den sonstigen Vermögensgegenständen zugerechnet (vgl. *Scheffler* in Beck-HdR, B 217 Rz. 15 [5/2013]).

**Wertmarken:** Postwertzeichen, Steuer-, Gerichtskosten-, Stempel-, Beitrags- und ähnliche Wertmarken (auch Guthaben auf Frankiergeräten), rechnen zum Kassenbestand (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 266 HGB Rz. 148; *Schubert/Berberich* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 131) und sind idR ebenfalls mit dem Nennwert anzusetzen.

**Sorten/Devisenbestände:** Bewertungsfragen ergeben sich bei der handelsrechtl. Währungsumrechnung (s. ausführl. Anm. 22 ff.) mit Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag (vgl. *Grottel/Koepflin* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 256a HGB Rz. 2; str. für stl. Zwecke vgl. *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 270 „Fremdwährung“). Neben dem maßgeblichen Wechselkurs der ausländ. Währung (vgl. *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 321) kommt auch ein Ansatz zum niedrigeren Teilwert in Betracht). Sofern für exotische Währung oder ausländ. Münzen kein Kurs erhältlich ist, ist dem Sortenbestand ein Wert gem. § 253 Abs. 4 Satz 2 HGB beizulegen (vgl. *Scheffler* in Beck-HdR, B 217 Rz. 20 [5/2013]).

**Guthaben bei Kreditinstituten** und Bundesbankguthaben in Euro-Währung sind grds. mit dem Nennwert anzusetzen; bei Devisen oder wenn das Kreditinstitut notleidend geworden ist, kommt auch ein niedrigerer Teilwert in Betracht.

**Schecks:** Bar-, Verrechnungs- und Reiseschecks, über die der Stpfl. auf eigene Rechnung verfügen kann, sind grds. mit dem Nennbetrag anzusetzen, wenn sie auf Euro lauten; anderenfalls sind sie wie Forderungen im Rahmen der Fremdwährungsumrechnung zu bewerten (s. Anm. 22 ff.). Ein niedrigerer Teilwert ist anzusetzen, falls die Scheckeinlösung gefährdet ist, etwa bei Insolvenz des Ausstellers.

#### 621 bb) Bewertung von Wechseln

Wechsel sind nach Abs. 1 Nr. 2 mit den AK oder dem niedrigeren Teilwert anzusetzen. In der Verfügungsmacht des Stpfl. befindliche Besitzwechsel sind unter den zugrundeliegenden Forderungen auszuweisen (vgl. *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 266 HGB Rz. 115). Zu bewerten sind Wechsel wie die wirtschaftlich zugrundeliegenden Forderungen (vgl. bereits RFH v. 28.10.1931 – VI A 1483-1485/30, RStBl. 1932, 144; BFH v. 1.4.1958 – I 60/57 U, BStBl. III 1958, 291). Entsprechend ist die Wechselforderung, wenn der Wechsel an Erfüllung statt oder erfüllungshalber (§ 364 Abs. 1, 2 BGB) angenommen wird, statt der fortbestehenden Grundgeschäfts-Forderung zu aktivieren (zur Bewertung von Forde-



rungen allg. s. Anm. 905 ff.; von Fremdwährungsforderungen s. Anm. 38 und 46). Bei im üblichen Wechseldiskontgeschäft durch ein Kreditinstitut erworbenen Wechseln sind AK des Wechsels die Wechselsumme abzgl. vollem Diskont. Der rechnerisch auf die Zeit bis zum Bilanzstichtag entfallende Anteil am Diskontabzug stellt nach der Rspr. keine nachträglichen AK dar (vgl. BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 260 [11/2015]; *Krumm* in *Blü-mich*, § 5 Rz. 920 „Wechsel“ [3/2018]).

Einstweilen frei.

622–629

## VI. Lifo-Verfahren (Abs. 1 Nr. 2a)

**Schrifttum:** *Hax*, Die Substanzerhaltung der Betriebe, Köln 1957; *Filling*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für Vorräte, Düsseldorf 1976; *Teichgräber*, Die Bewertung des Vorratsvermögens nach fiktiven Verbrauchsfolgen in Handels- und Steuerbilanz, Köln 1977; *Wolter*, Die Eliminierung von Scheingewinnen des Vorratsvermögens in der Handels- und Steuerbilanz, Frankfurt am Main 1979; *Zweigert*, Die steuerliche Zulässigkeit der Lifo- und anderer Verbrauchsunterstellungsverfahren des § 155 Abs. 1 Satz 3 Aktiengesetz 1965, IFSt Heft 218, Bonn 1982; *Bäuerle*, Das LIFO-Verbrauchsfolgeverfahren – Zwischen Bewertungsvereinfachung und Substanzerhaltung, BB 1989, 2435; *Schulz/Fischer*, Die Lifo-Bewertung nach Handels- und Steuerrecht – Zur Abgrenzung des Begriffs „Gleichartigkeit“, WPg 1989, 489 und 525; *Bäuerle*, Praktische Anwendung des Lifo-Verbrauchsfolgeverfahrens, BB 1990, 1732; *GEFIU*, Anwendung der Lifo-Methode im handelsrechtlichen Jahresabschluss, Stellungnahme des Arbeitskreises „Rechnungslegungsvorschriften der EG-Kommission“ der Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung e. V., DB 1990, 1977; *Herzig* (Hrsg.), Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode ab 1990, StbJb 1990/91, Köln 1991; *Herzig/Gasper*, Die Lifo-Methode in der Handels- und Steuerbilanz, DB 1991, 557; *Hörtig/Puderbach*, Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode, DB 1991, 977; *Hörtig/Puderbach*, Lifo-Bewertung im internen Rechnungswesen?, DB 1991, 1581; *Kronenwett*, Anwendung der Lifo-Methode nach dem EStG 1990, FR 1991, 286; *Müller-Gatermann*, Zur Zulässigkeit von Indexverfahren bei der Bewertung nach der sog. Lifo-Methode, FR 1991, 8; StbJb 1990/91, 31; *Schitag Ernst & Young-Gruppe* (Hrsg.), Aktuelle Fachbeiträge aus Wirtschaftsprüfung und Beratung, FS Hans Luik, Stuttgart 1991; *Siegel*, Grundsatzprobleme der Lifo-Methode und des Indexverfahrens, DB 1991, 1941; *Treptow/Weismüller*, Die Bewertung des Vorratsvermögens nach der Lifo-Methode, WPg 1991, 571; *Herzig/Gasper*, Eine Zwischenbilanz zur Lifo-Diskussion, DB 1992, 1301; *Bareis ua.*, Lifo, Jahresabschlussziele und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, DB 1993, 1249 (mit Replik von *Herzig*, DB 1993, 1253); *Claassen/Sprey*, Das Lifo-Verfahren: Eine Steuervergünstigung?, DB 1993, 497; *Weber/Standke*, Vorratsbewertung und Lifo-Verfahren in der Automobilindustrie, BB 1993, 393; *Hörtig/Uhlich*, Vier Jahre Lifo: Wandel in der Gruppenstruktur, DB 1994, 1045; *Siepe/Husemann/Borges*, Das Index-Verfahren als Bewertungsvereinfachungsverfahren i. S. d. § 256 HGB, WPg 1994, 645; *Kronenwett*, Sachdarlehen (Goldleihe) und Lifo-Bewertung, FR 1995, 497; *Schneider/Siegel*, Das Index-Lifo-Verfahren als „Fortentwicklung“ von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung?, WPg 1995, 261; *Selchert*, Uneinheitlichkeit bei der Bewertungseinheitlichkeit?, DB 1995, 1573; *Siepe/Husemann/Borges*, Ist das Index-Verfahren mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vereinbar?, WPg 1995, 365; *Gasper*, Die Lifo-Bewertung, Düsseldorf 1996; *Hoffmann*, Sachverhaltsgestaltungen zur Nutzung der built-in flexibility von Verbrauchsfolgeverfahren, DStR 1996, 156; *Pelzer/Klein*, Steuerbilanzpolitik: Bildung stiller Reserven durch Gestaltung des Lifo-Ausgangswerts, DStR 1996, 774; *Sprey*, Das LIFO-Verfahren als Steuervergünstigung?, Hamburg 1997; *Ammelung*, Voraussetzungen zur Gruppenbildung bei gleichartigen Wirtschaftsgütern, BB 1998, 2357; *Hölscher*, Varianten des Lifo-Verfahrens und ihre Beurteilung auf Basis der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, SteuStud. 1998, 394 und 465; *Hötzel/Pelzer*, Das geplante Wertaufholungsgebot – Überraschende Reichweite der Neuregelung und Auswirkungen auf das Lifo-Verfahren, DStR 1998, 1866; *Jungkunz/Köbrich*, Verwendung des Lifo-Verfahrens, DStR 1998,

2285; *Richter/Wilke*, Partieller oder vollständiger Betriebsvermögensvergleich – GoB auch für Minderkaufleute?, FR 1998, 464; *Diederich*, Teilwertabschreibung, Wertaufholung und Lifo-Verfahren, DStR 1999, 583; *Korn/Strahl*, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Übersicht und erste Beratungskennntnisse, KÖSDI 1999, 11964; *Schildbach*, Öffnung der Jahresabschlüsse für IAS und US-GAAP – ein Fortschritt?, StuB 1999, 421; *Loitz/Winnacker*, Die dauernde Wertminderung im Umlaufvermögen vor dem Hintergrund der handelsrechtlichen und steuerlichen Bilanzierung, DB 2000, 2229; *Wacker*, Vom Ende mancher Träume, Anm. zum BFH-Urt. v. 20.6.2000 – VIII R 32/98 (Keine Bewertung nach der Lifo-Methode bei zum Verkauf bestimmten Pkw), BB 2000, 2351; *Krumbholz*, Zur Anwendung des Lifo-Verfahrens im Kraftfahrzeughandel, StuB 2001, 74; *Mayer-Wegelin*, Die Lifo-Bewertung: Regelungszweck einerseits und Ausgestaltung andererseits, DB 2001, 554; *Moxter*, Lifo-Methode: Durch Vereinfachungszweck eingeschränkter Geltungsbereich in der Steuerbilanz?, DB 2003, 157; *Niemann*, Zur handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bewertung des Vorratsvermögens – insbesondere zum Vereinfachungsverfahren nach § 256 HGB/§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG, IFSt Heft 401, Bonn 2002; *Strahl*, Neues zum Bilanzsteuerrecht, KÖSDI 2002, 13241; *Kessler/Suchan*, Das „Lifo-Urteil“ des BFH und seine Bedeutung für das Handelsrecht, DStR 2003, 345; *Moxter*, Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, Düsseldorf 2003; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung gem. § 5 Abs. 1 EStG idF durch das BilMoG, DB 2009, 2570; *Anzinger/Schleiter*, Die Ausübung steuerlicher Wahlrechte nach dem BilMoG – eine Rückbesinnung auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz, DStR 2010, 395; *Buchholz*, Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS, München, 6. Aufl. 2010; *Gebert/Blasius*, § 5 Abs. 1 EStG – Neukonturierung des Maßgeblichkeitsprinzips, FR 2010, 408; *Herzig*, Tax Accounting zwischen BilMoG und E-Bilanz, DStR 2010, 1900; *Herzig/Briesemeister*, Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz nach BilMoG – Unvermeidbare Abweichungen und Gestaltungsspielräume, WPg 2010, 63; *Künkele/Zwirner*, Steuerbilanzpolitik: Ausweitung der Möglichkeiten durch das BilMoG, DStR 2010, 2263; *Meinert*, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, Köln 2010; *L. Richter*, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung, GmbHR 2010, 505; *Tiede*, Das Lifo-Verfahren in der Handels- und Steuerbilanz – Änderungen durch das BilMoG, BBK 2010, 544; *Henrichs*, Lifo in der Handels- und Steuerbilanz – Neues nach BilMoG?, Ubg 2011, 705; *Hildebrandt*, Führt die Nutzung von elektronischer Datenverarbeitung zur Abschaffung der Lifo-Bewertung?, DB 2011, 1999; *Hüttemann*, Die Zukunft der Steuerbilanz, DStZ 2011, 507; *Lenz/Rautenstrauch*, Der Richtlinienvorschlag zur Gemeinsamen konsolidierten KSt-Bemessungsgrundlage (GKKB), DB 2011, 726; *Marx*, Teilhaberthese als Leitbild zur Neukonzeption der steuerrechtlichen Gewinnermittlung nach Inkrafttreten des BilMoG, BB 2011, 1003; *Scheffler/Krebs*, Richtlinienvorschlag zur CCCTB: Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage im Vergleich mit der Steuerbilanz nach EStG, DStR 2011, Beilage zu Heft 22, 13; *Scherer*, Rechnungslegung nach neuem HGB, München, 3. Aufl. 2011; *Zwirner/Mugler*, Einheitsbilanzklausel und BilMoG: Risiko, Handlungsbedarf, Vertragsanpassung, DStR 2011, 1191; *Petersen/Zwirner/Künkele*, BilMoG in Beispielen, Herne, 3. Aufl. 2012; *Drüen*, Der Große Senat des BFH und die objektiv richtige Bilanz, GmbHR 2013, 505; *Endert/Sepetauz*, Lifo in Handels- und Steuerbilanz, BBK 2013, 14; *Hüttemann/Meinert*, Die Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz, IFSt Heft 486, Berlin 2013; *Hüttemann/Meinert*, Anwendungsfragen der Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz, DB 2013; 1865; *Schüttler/Hunecke*, Einbeziehung von Fertigungsbestandteilen in die Lifo-Bewertung, DStR 2015, 2300; *Spengel/Ortmann-Babel/Zinn/Matenaer*, Gemeinsame Konsolidierte KSt-Bemessungsgrundlage (GK (K)B) und steuerliche Gewinnermittlung in den EU-Mitgliedstaaten, der Schweiz und den USA, DB 2013, Beilage zu Heft 8, 1; *Zwirner/Künkele*, Bilanzsteuerliche Änderungen durch die EStÄR 2012 – Überblick über die wichtigsten Neuregelungen, DStR 2013, 1199; *Bitz/Schneeloch/Wittstock/Patek*, Der Jahresabschluss, München, 6. Aufl. 2014; *Drüen/Mundfortz*, Zweck und Zulässigkeit der Lifo-Methode in der Steuerbilanz, DB 2014, 2245; *Herzig*, Lifo-Methode in der Steuerbilanz, DB 2014, 1756; *Hoffmann*, Neujustierung des Lifo-Verfahrens?, StuB 2014, 749; *Kahle*, Entwicklung der Steuerbilanz, DB 2014, Beilage zu Heft 22, 1; *Simon*, Reformfokus Steuerbilanz: Streitpunkte und Strategien zu einer Weiterentwicklung der Steuerbilanzierung, IFSt Heft 498, Berlin 2014; *Burkhardt/Müller/Bucherer*, Bewertung

des Vorratsvermögens nach der Lifo-Methode – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12.5.2015, BBK 2015, 1142; *Marx*, Die Bewertung des Vorratsvermögens nach der Lifo-Methode – Kritische Analyse des BMF-Schreibens vom 12.5.2015, StuB 2015, 443; *Schumann*, Lifo-Bewertung des Vorratsvermögens gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG, EStB 2015, 247; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, München, 5. Aufl. 2015; *Zwirner/Zimny*, Lifo-Verfahren: BMF-Schreiben unterstreicht eigenständige Steuerbilanzpolitik, BC 2015, 64; *Köhler*, Bewertung des Vorratsvermögens nach der Lifo-Methode, BBK 2016, 893; *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, München, 2. Aufl. 2016; *Weinzierl/Risse/Möller*, Die Vorratsbewertung im Kontext der internationalen Rechnungslegung sowie des Handels- und Steuerrechts – Vergleich der Rechnungslegungssysteme, StuB 2016, 172; *Schaumburg* (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, Köln, 4. Aufl. 2017; *Coenenberg/Haller/Schultze*, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Stuttgart, 25. Aufl. 2018; *Federmann/Müller*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, Berlin, 13. Aufl. 2018; *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht, Köln 2018; *Horschitz ua.*, Bilanzsteuerrecht und Buchführung, Stuttgart, 15. Aufl. 2018; *Köhler*, Inventur- und Bewertungsvereinfachungsverfahren, StBp. 2018, 3; *Meyer/Theile*, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, Herne, 29. Aufl. 2018; *Prinz/Kanzler* (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, Herne, 3. Aufl. 2018; *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, Düsseldorf, 15. Aufl. 2019; *Schildbach/Stobbe/Freichel*, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, Sternenfels, 11. Aufl. 2019; *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, Münster, 17. Aufl. 2019; *Wiedmann/Böcking/Gros*, Bilanzrecht, München, 4. Aufl. 2019; *Schäfer*, Handelsrechtliche Rechnungslegung, Stuttgart 2020.

## 1. Ziel, Tatbestandsvoraussetzungen, Rechtsfolgen und Anwendung des Lifo-Verfahrens (Abs. 1 Nr. 2a Satz 1)

### a) Ziel des Lifo-Verfahrens

#### aa) Vereinfachung der Bewertung

630

**Fiktion der Verbrauchs-/Veräußerungsfolge:** Lifo (für engl. *Last in – first out*) ist die Fiktion einer Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolge, nach der die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vorräte zuerst wieder das Unternehmen verlassen haben, sodass Lagerbestände bei der Bewertung zum Stichtag unterstelltermaßen aus den zuerst angeschafften WG bestehen. Lifo stellt ein Bewertungsvereinfachungsverfahren dar (vgl. Überschrift zu § 256 HGB; *Schneider/Siegel*, WPg 1995, 261; zur Bedeutung einer Überschrift für die Gesetzesauslegung BFH v. 11.1.1984 – II R 187/81, BStBl. II 1984, 327; einschränkend *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 4 AO Rz. 286; diff. zwischen handelsrechtl. und estl. Bedeutung *Moxter*, Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, 2003, 160, weil § 256 HGB-Überschrift täusche; krit. *Herzig*, DB 2014, 1756 [1757], da nur handelsrechtl. Überschrift; aA dazu *Drüen/Mundfortz*, DB 2014, 2245 [2248]). Die tatsächliche Vereinfachung ist indes nicht Voraussetzung für die Anwendung (vgl. *Claussen* in *Kölner Kommentar Rechnungslegung*, 2011, § 256 HGB Rz. 5; *Grottel/F. Huber* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 256 HGB Rz. 8). Vereinfachungs- und Praktikabilitätsaspekte (krit. *Siegel*, DB 1991, 1945; *Treptow/Weismüller*, WPg 1991, 574) erscheinen angesichts der Komplexität des Verfahrens möglicherweise fraglich (vgl. *Hörtig/Pudersbach*, DB 1991, 1581, zum internen Rechnungswesen; *Schulz/Fischer*, WPg 1989, 489 und 525 [529], zum Gleichartigkeitsbegriff).

Die EU-Kommission strebt für das Handelsrecht an, zugunsten von Durchschnitts- und Fifo-Methode vergleichbar der internationalen Rechnungslegung nach IAS/IFRS die Lifo-Methode ganz abzuschaffen (vgl. RL-Vorschlag v. 8.5.2012 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen, KOM 2011 [684] endgültig/3, Art. 11 Nr. 8; zu Überlegungen

de lege ferenda näher *Hüttemann/Meinert*, 2013, IFSt Heft 486, 122 ff.), und auch in einem RL-Vorschlag (v. 16.3.2011, KOM 2011 [121/4] über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage [GKKB]; zur Zeitschiene der Umsetzung von GKKB s. [www.consilium.europa.eu/de/policies/ccctb/](http://www.consilium.europa.eu/de/policies/ccctb/)), ist das Lifo-Verfahren nicht enthalten, sondern in Art. 29 für Vorräte nur die Fifo- und die Durchschnittsmethode vorgesehen (vgl. *Scheffler/Krebs*, DStR 2011, Beilage zu Heft 22, 13 [18]; *Lenz/Rautenstrauch*, DB 2011, 726; zum Ländervergleich *Spengel/Ortmann-Babel/Zinn/Matenaer*, DB 2013, Beilage zu Heft 8, 1 [13]).

Folgende Gesichtspunkte konkretisieren den Vereinfachungszweck.

**Verhältnis zur Einzelbewertung:** Lifo durchbricht den Einzelbewertungsgrundsatz (vgl. zur grds. einzelobjektbezogenen Betrachtung mwN *Meinert*, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 2010, 26 f.) des § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB (aA „indirekte Einzelbewertung“ Berichterstattung über die 181. HFA-Sitzung v. 5.3.2002, IDW-FN 2002, 219 [220]; *Kessler/Suchan*, DStR 2003, 345 [346]; *Hennrichs*, Ubg 2011, 705). Beim VV können sich die Bestände aus unterschiedlichen Beschaffungsvorgängen vermischen (vgl. *Hartman* in HdJ, Abt. II/5 Rz. 151 [7/2019]; *Oechsle/Rudolph*, FS Luik, 1991, 94), sodass mit vertretbarem Aufwand Zuordnungen der Verbräuche einer Periode zu den Beschaffungen dann nicht mehr möglich sind. Wenn die Einzelbewertung der WG mit individuellen AHK tatsächlich oder wirtschaftlich unmöglich ist, ist die Ausnahme vom Einzelbewertungsgrundsatz zwingend (vgl. *Tiede*, BBK 2010, 544 [549]). Daraus ist uE auch eine grds. großzügige Auslegung (einschränkende *Hüttemann/Meinert*, 2013, IFSt Heft 486, 26, 58, eine in solchen Fällen unstr. Zulässigkeit gebe für die Auslegung vereinfachter Bewertung nichts her) für das Lifo-Verfahren zu schlussfolgern (s. auch Anm. 643 „Einzelbewertungsprinzip“).

**Verhältnis zur Durchschnittsbewertung:** Bei der Anwendung von Lifo müssen durchschnittliche AHK nur bei Layern ermittelt werden (s. Anm. 648 „Layer“), sofern diese mit durchschnittlichen AHK bewertet werden.

**Vereinfachung durch Gruppenbildung:** Durch Gruppenbildung (vgl. *Ammelung*, BB 1998, 2357) nach § 240 Abs. 4 HGB werden gleichartige Vermögensgegenstände zu einer Bewertungseinheit zusammengefasst (s. Anm. 641). Infolge dieser handelsrechtl. und estl. zulässigen Zusammenfassung von gleichartigen Vermögensgegenständen bzw. WG zu Gruppen kommt Lifo eine weitere Vereinfachung zu (vgl. *Dräger/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 118 [1/2019], die dies als „eigentlichen Vereinfachungszweck“ benennen). Dabei ist das entscheidende Merkmal zur Begrenzung des Gruppenumfangs die Gleichartigkeit der Vermögensgegenstände bzw. WG (vgl. *Hüttemann/Meinert*, 2013, IFSt Heft 486, 80). Demzufolge ist in Einzel-Lifo und Gruppen-Lifo (dazu und zur Gruppenbildung vgl. *Mayer-Wegelin* in *Kütting/Weber*, HdR, § 256 HGB Rz. 27 [7/2016]) zu unterscheiden. Eine recht weite Gruppenbildung erlaubt hier für bestimmte Branchen die FinVerw. (vgl. zur stl. Behandlung von NE-Metallvorräten BMF v. 2.6.1989 – IV B 2 - S 2174 - 43/89, BStBl. I 1989, 179; zu Sekundärrohstoffen wie Metallschrott, Altglas usw. OFD München v. 15.6.1992, FR 1992, 559; zu Tabakwaren, auch im Automatenverkauf, BMF v. 9.4.1992, DB 1992, 1103; zu Qualitätsstufen in der Weinwirtschaft BMF v. 28.3.1990 – IV B 2 - S 2174 - 18/90, BStBl. I 1990, 148).

**Vereinfachung durch Rechtsangleichung:** Abs. 1 Nr. 2a ist mit dem Steuerreformgesetz 1990 (v. 25.7.1988, BGBl. I 1988, 1093, BStBl. I 1988, 224) eingeführt worden und dient der Rechtsangleichung. Die angestrebte „weitere Angleichung an das Handelsrecht“ (BTDrucks. 11/2157, 140, in der Gesetzesbegründung; auch

der FinAussch., BTDrucks. 11/2536, 47, bezog sich explizit auf das Handelsrecht vereinfacht durch die Anerkennung des handelsrechtl. ua. zulässigen Lifo für die stl. Gewinnermittlung die Bewertung. Die Rechtsangleichung erfolgt im Rahmen des handelsrechtl. Zulässigen (str.; vgl. *Bareis ua.*, DB 1993, 1250, Angleichung bedeute nicht, dass „das Steuerrecht das Handelsrecht ‚überholt‘ und dann mitzieht“; *Siegel*, DB 1991, 1948; *Herzig/Gasper*, DB 1991, 557; *Herzig/Gasper*, DB 1992, 1301; *Herzig*, DB 1993, 1252); denn es ist bei handelsrechtl. Anwendung der Lifo-Methode keine parallele Einzel- oder Durchschnittsbewertung für die stl. Gewinnermittlung mehr notwendig. Nach BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) wird die angestrebte Rechtsangleichung zT – zumindest nach Sicht der FinVerw. fakultativ (s. Anm. 646) – wieder aufgegeben.

### bb) Milderung der Scheingewinnbesteuerung

631

**Gesetzliche Wirkung:** Lifo führt bei steigenden Preisen zu einer im Vergleich zur Durchschnittsbewertung niedrigeren Bewertung und folglich gesetzesimmanent zu stillen Reserven (vgl. *Schindler in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 113a; *Claussen in Kölner Kommentar Rechnungslegung*, 2011, § 256 HGB Rz. 6; *Merkt in Baumbach/Hopt*, 39. Aufl. 2020, § 256 HGB Rz. 2). Indem unterstellt wird, dass die zuletzt und bei einem angenommenen Preisanstieg teuer angeschafften/hergestellten WG zuerst veräußert oder verbraucht wurden, kann das demzufolge niedrigere Erg. uU der Substanzerhaltung dienen (vgl. schon *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 256 HGB Rz. 7f., unter Hinweis auf *Hax*, Die Substanzerhaltung der Betriebe, 1957, 139ff.; *Mutscher in Frotscher/Geurts*, § 6 Rz. 64 [8/2019]; krit. *Bareis ua.*, DB 1993, 1249; *Schneider/Siegel*, WPg 1995, 261; zu Gestaltungen *Pelzer/Klein*, DStR 1996, 774; *Hoffmann*, DStR 1996, 156; *Werndl in KSM*, § 6 Rz. C 37 [10/2010]).

**Gesetzliches Ziel:** Eine Besteuerung von Scheingewinnen kann dazu führen, dass die Wiederbeschaffung verbrauchter Vorräte nicht aus Erlösen zu finanzieren ist. Lifo sollte nach den Gesetzesmaterialien nicht nur der stl. Bewertungsvereinfachung durch Angleichung an das Handelsrecht dienen

(ausdrücklich in BTDrucks. 11/2157, 140, „Die mit der Gesetzesänderung vorgesehene allgemeine Einführung der Lifo-Methode im Steuerrecht soll dem Problem der Scheingewinnbesteuerung auch bei anderen Wirtschaftszweigen abhelfen“, und in BTDrucks. 11/2536, 47, „Die Besteuerung eines preissteigerungsbedingten Scheingewinns wird dadurch vermieden, sodass auf die Preissteigerungsrücklage verzichtet werden kann“),

sondern die Besteuerung von Scheingewinnen zu mildern helfen (glA *Moxter*, DB 2001, 157, die Milderung der Scheingewinnbesteuerung sei eigenständiger stl. Normzweck; vgl. ausführl. *Wolter*, Die Eliminierung von Scheingewinnen des Vorratsvermögens in der Handels- und Steuerbilanz, 1979, 31ff.; *Herzig*, DB 2014, 1756 [1758], mit Hinweis auf den unstr. Regelungszweck der zeitlich abgestimmt mit der Einführung von Lifo abgeschafften Preissteigerungsrücklage und deren namentliche Erwähnung in der Begründung). Aus der Wirkung einer teilweisen Scheingewinnvermeidung (vgl. *Herzig*, DStR 2010, 1900 [1903]) werde aber nicht der Normzweck (vgl. *Niemann*, 2002, IFSt Heft 401, 62; glA *Drißen/Mundfortz*, DB 2014, 2245 [2248]; diff., jedoch im Erg. zust. *Hüttemann/Meinert*, 2013, IFSt Heft 486, 87f.).

In der Rspr. wird verneint (vgl. BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636), durch Abs. 1 Nr. 2a „sei das ursprüngliche Vereinfachungsanliegen durch den weitergehenden Zweck, die Besteuerung von Scheingewinnen zu vermeiden, zumindest gleich-

wertig mit der Folge ergänzt worden, dass es zur Verwirklichung dieses zweiten Regelungsziels einer Fortentwicklung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bedürfe“. Weder sei abzuleiten, die Vermeidung der Besteuerung von Scheingewinnen sei als Teil einer dualen Zielsetzung eigenständiger Regelungszweck Abs. 1 Nr. 2a geworden, noch sei die Annahme gerechtfertigt, dass der Gesetzgeber die handelsrechtl. GoB habe fortentwickeln wollen. Die gegen Einzelbewertung verstoßende Lifo-Bewertung widerspreche grds. den handelsrechtl. GoB und das Lifo-Verfahren sei stl. nur zulässig, wenn es aus Vereinfachungsgründen erforderlich und vertretbar ist.

Die Anwendung des Lifo-Verfahrens ist estl. unter den handelsrechtl. GoB-Vorbehalt gestellt (krit. *Mayer-Wegelin*, DB 2001, 554; *Mayer-Wegelin in Küting/Weber*, HdR, § 256 HGB Rz. 24 [7/2016]; *Moxter*, DB 2001, 157; *Strahl*, KÖSDI 2002, 13244; *Kessler/Suchan*, DStR 2003, 345; *Krumbholz*, StuB 2001, 74; zust. *Wacker*, BB 2000, 2356; *Schindler in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 114; *Burkhardt/Müller/Bucherer*, BBK 2015, 1142 [1145]; *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, 17. Aufl. 2019, 191 f.). Vereinfachung als gesetzliches Ziel von Abs. 1 Nr. 2a ist durch den weitergehenden Zweck der Vermeidung der Besteuerung von Scheingewinnen nicht gleichwertig zum zweiten Ziel ergänzt worden ist (vgl. BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636). Implizit als – wenn auch nicht gleichwertiges – Ziel des Abs. 1 Nr. 2a belegen die Gesetzesmaterialien (BTDrucks. 11/2157, 140, und 11/2536, 47) das Motiv des Gesetzgebers, eine Scheingewinnbesteuerung durch die stl. Zulassung der Lifo-Methode zu vermeiden (zust., aber Telos abl. *Drüen/Mundfortz*, DB 2014, 2245 [2247]). Überdies wird nach BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) und nach der Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit das Lifo-Wahlrecht in Abs. 1 Nr. 2a von der FinVerw. als eigenständiges stl. Wahlrecht angesehen (str., vgl. R 6.9 Abs. 1 Satz 2 EStR; BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 – S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 17; BMF v. 12.5.2015 – IV C 6 – S 2174/07/10001:002, BStBl. I 2015, 462, Rz. 10; s. näher Anm. 643 und § 5 Anm. 280).

### 632 cc) Ergebnis der Zielhierarchie

Die Ziele der GoB-konformen Vereinfachung und der Scheingewinnvermeidung können in die gleiche Richtung weisen, aber auch konkurrieren. Wenn die Anwendung der Lifo-Methode den handelsrechtl. GoB entspricht und damit zulässig ist, ist das Verfahren unstr. auch stl. anwendbar (vgl. *Hüttemann/Meinert*, 2013, IFSt Heft 486, 84). Bereits die Vereinfachung durch Lifo- statt Einzelbewertung ist jedoch kein GoB, sondern steht grds. im Widerspruch dazu (vgl. BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636; vgl. *Niemann*, 2002, IFSt Heft 401, 33, zur Auflösung des Widerspruchs durch sachgerechte Schätzung; *Tiede*, BBK 2010, 544 [549], GoB-Verletzung zwangsläufig; *Hüttemann/Meinert*, DB 2014, 1865 [1866], Bewertungsvereinfachung als wichtigste Ausnahme vom Einzelbewertungsgebot; *Hoffmann*, StuB 2014, 749 [750]), und das Ziel einer Vermeidung von Scheingewinnen ist ebenfalls kein GoB. Wenn der Gesetzgeber Lücken gelassen und sich sprachlich unklar ausgedrückt hätte (wie *Wacker* BB 2000, 2356, „Rem tene verba sequentur“ ironisiert), böte dies Raum für eine teleologische Gesetzesauslegung auch anhand des in den Materialien noch erwähnten und von der Rspr. nicht gänzlich verworfenen Sekundärziels der Scheingewinnvermeidung. Als Gesetzeszweck ist an erster Stelle uE eine Bewertungsvereinfachung (s. Anm. 630) anzusehen, denn das Ziel einer Vermeidung von Scheingewinnen und ihrer Besteuerung (s. Anm. 631) ist im Gesetzeswortlaut weder handelsrechtl. noch estl. enthalten, wohingegen die

amtliche Überschrift zu § 256 HGB „Bewertungsvereinfachungsverfahren“ das Vereinfachungsziel ausdrücklich enthält (vgl. *Drüen/Mundfortz*, DB 2014, 2245 [2248], mit dem Hinweis, die fehlende Absatz- oder Nummer-Überschrift sei estl. üblich und nicht aussagekräftig; krit. *Herzig*, DB 2014, 1756 [1757]).

**Scheingewinne bei Inflation** zu verhindern ist die Wirkung der Lifo-Methode, aber nicht ihr handelsrechtl. Zweck. Das Lifo-Verfahren des Abs. 1 Nr. 2a bringt zum Ausdruck, dass Einzelbewertung sowie periodengerechte Aufwandsabgrenzung aus Vereinfachungsgründen im Einzelfall zurücktreten (zweifelnd wegen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage *Endert/Sepetauz*, BBK 2013, 14 [15]) und eine Abkehr von der tatsächlichen Verbrauchsfolge rechtfertigen können (vgl. BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636, es statuiere also keine unerfüllbare widersprüchliche Voraussetzung). Das GoB-Erfordernis kennzeichne Lifo als einen Wertungskompromiss, der durch den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit getragen wird. Das Wahlrecht sei typisch für Sachverhalte, bei denen die Ermittlung individueller AHK ausgeschlossen oder unvertretbar aufwändig wäre.

Einstweilen frei.

633–639

## b) Tatbestandsvoraussetzungen des Lifo-Verfahrens

### aa) Gewinnermittlung nach §§ 4, 5

640

Lifo ist, dem Normwortlaut (zum „dürren Gesetzeswortlaut“ *Brezing*, Lifo-Verfahren im Steuerrecht, StbJb. 1990/91, 51) von Abs. 1 Nr. 2a folgend, von Stpfl. anwendbar, die den Gewinn nach §§ 4, 5 ermitteln, also gesetzlich verpflichtet (auch handelsgesetzlich oder gem. § 141 AO) oder freiwillig (s. § 5 Anm. 230) buchführenden Gewerbetreibenden. Andere nicht-gewerbetreibende Stpfl. (s. § 5 Anm. 71, 240), die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 ermitteln und im Rahmen ihrer stl. Gewinnermittlung die handelsrechtl. GoB – ggf. ist ein ohne GoB partieller BV-Vergleich somit vollständig nach §§ 4, 5 (vgl. *Richter/Wilke*, FR 1998, 464) – beachten, dürfen unter dieser zusätzlichen GoB-Voraussetzung das Verfahren uE ebenfalls anwenden (str., vgl. *Dräger/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 131 [1/2019]; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 6; *Grottel/F. Huber* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 256 HGB Rz. 85; aA *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. C 28 [10/2010]; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 75 [7/2016]; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 411; *Mutscher* in *Frotscher/Geurts*, § 6 Rz. 65 [8/2019]; *Hüttemann/Meinert*, 2013, IFSt Heft 486, 77).

Lifo ist hingegen unzulässig bei Stpfl., die ihren Gewinn durch Einnahmen-/Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 ermitteln (vgl. *Horschitz ua.*, Bilanzsteuerrecht und Buchführung, 15. Aufl. 2018, 212 f.; *Weber/Standke*, BB 1993, 396), denn mangels BV-Vergleich und Buchführung kann in diesem Fall denklösig den handelsrechtl. GoB nicht entsprochen werden. Die Lifo-Bewertung ist außerdem nicht anwendbar bei Schätzung mangels stl. Gewinnermittlung sowie bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (vgl. *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. C 28 [10/2010]; *Hüttemann/Meinert*, DB 2014, 1865 [1869]).

### bb) Gleichartigkeit

641

Als Voraussetzung zur Anwendung des Lifo-Verfahrens müssen gleichartige WG des VV (s. Anm. 642) vorliegen. Der unbestimmte Rechtsbegriff Gleichartigkeit

(vgl. *Dräger/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 118 [1/2019]) schließt gleiche, identische WG mit ein, beschränkt sich aber nach betriebswirtschaftlicher Auslegung nicht auf Gleichheit. Im Gleichartigkeitserfordernis wird auch der Austausch von Vorräten (Abgang einerseits, Zugang andererseits) bei nicht identischen Gegenständen als zulässig erachtet (vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, Kommentar Bilanzierung, 10. Aufl. 2019, § 256 HGB Rz. 12). Wenn WG identisch sind, sie der gleichen Warengattung angehören oder funktionsgleich sind, ist die Gleichartigkeit zu bejahen (vgl. *Hüttemann/Meinert*, 2013, IFSt Heft 486, 80; *Claussen* in *Kölner Kommentar Rechnungslegung*, 2011, § 256 HGB Rz. 19, ansatzweise Reste der Einzelbewertung). Eine annähernde Preisgleichheit wird stl. nicht verlangt. Die Bedeutung von Preiskategorien für die Frage der Gruppenbildung ist aber auch nicht völlig zu negieren (aA *Herzig/Gasper*, DB 1991, 557 [565], gegen Kriterium der annähernden Preisgleichheit; wohl auch *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 75 [7/2016], kein Erfordernis ganz oder annähernd gleichwertiger WG; weitergehender zur vorgelagerten Gruppenbildung *Schwarz* in *Simon*, 2014, IFSt Heft 498, 28, nicht Gleichartigkeit, sondern Vergleichbarkeit der WG).

Aus Sicht der FinVerw. sind die kaufmännischen Gepflogenheiten, insbes. die marktübliche Einteilung in Produktklassen unter Beachtung der Unternehmensstruktur, und die allgemeine Verkehrsanschauung heranzuziehen (R 6.9 Abs. 3 Satz 3 EStR). Wirtschaftsgüter mit erheblichen Qualitätsunterschieden sind nicht gleichartig. Erhebliche Preisunterschiede seien Anzeichen für Qualitätsunterschiede (R 6.9 Abs. 3 Satz 4 EStR). Eine fehlende Gleichwertigkeit begründet für sich genommen uE noch kein Fehlen von Gleichartigkeit (glA *Scherrer*, Rechnungslegung nach neuem HGB, 3. Aufl. 2011, 167; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 414), auch wenn der Preis als Anzeichen der Qualitätsmerkmale Einfluss auf die Gruppenbildung nehmen kann (vgl. BTDrucks. 11/2536, 47). Da die Bewertungsvereinfachung das uE vorrangige Ziel der Verbrauchsfolgeverfahren ist (s. Anm. 630), muss die Gleichartigkeit solcher WG des VV bestimmt werden, die nicht oder nicht mit vertretbarem Aufwand einzeln bewertet werden können (vgl. *Niemann*, 2002, IFSt Heft 401, 33, 43). Gleichartige WG können zu einer Gruppe als Bewertungseinheit einer Lifo-Bewertung (vgl. *Mayer-Wegelin* in *Küting/Weber*, HdB, § 256 HGB Rz. 21 ff. [7/2016]), wobei die gewünschte Vereinfachung (vgl. *Dräger/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 134 [1/2019], je weiter gefächert die Gruppenbildung, desto größer die Bedeutung auch für Scheingewinnvermeidung) mit der Gruppengröße korreliert.

Das Problem der Auslegung der Gleichartigkeit würde die Dollar-Value-Methode durch den Umfang der Bewertungseinheiten umgehen (vgl. *Schildbach*, StuB 1999, 421; hier abl., weil Wertansätze nicht mehr mengenmäßig zugeordnet werden und wegen Negierung des Gleichartigkeitserfordernisses; vgl. auch *Mayer-Wegelin* in *Küting/Weber*, HdB, § 256 HGB Rz. 22 [7/2016]; krit. schon *Schneider/Siegel*, WPg 1995, 266).

Angesichts der Gebote der Stetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) und der willkürfreien Bewertung (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 252 HGB Rz. 126; *Winkeljohann/Büslow* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 252 HGB Rz. 68) sowie nach dem uE vorrangig anzustrebenden Vereinfachungszweck wird es schon handelsrechtl. uE zutr. abgelehnt, gleichartige Vermögensgegenstände nach unterschiedlichen Verfahren zu bewerten (vgl. *Grottel/F. Huber* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 256 HGB Rz. 25; *Selchert*, DB 1995, 1577).



**cc) Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens**

**Vorrats- oder Umlaufvermögen:** Nur für den Wertansatz gleichartiger (s. Anm. 641) WG (handelsrechtl. Vermögensgegenstände; vgl. zur hier identischen Begrifflichkeit *Niemann*, 2002, IFSt Heft 401, 38; *Hüttemann/Meinert*, 2013, IFSt Heft 486, 78) des VV kann Lifo stl. unterstellt werden. Vorräte (s. näher Anm. 570 ff.) sind allg. zum Verbrauch im betrieblichen Produktionsprozess oder zur Veräußerung bestimmte Güter (vgl. zur Zuordnung zum UV und dessen Unterfälle *Hartmann* in HdJ, Abt. II/5 Rz. 4 [7/2019]). Die Vollgliederung für Kap-Ges. in § 266 Abs. 2 HGB unterscheidet in Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige/fertige Erzeugnisse, Waren sowie geleistete Anzahlungen auf Vorräte. Für anderes UV ist Lifo unzulässig (str.; aA weitergehend *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 256 HGB Rz. 24f.).

**Wirtschaftsgüter oder einzelne Komponenten:** Nach R 6.9 Abs. 2 Satz 4 EStR darf die früher nur für Edelmetallgehalte (§ 74 a EStDV aF iVm. § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. z EStG 1985) ausdrücklich zugelassene Lifo-Komponentenbewertung (vgl. seinerzeit Abschn. 229 Abs. 2 EStR 1987) auch allg. bei der Bewertung der Materialbestandteile von fertigen/unfertigen Erzeugnissen angewendet werden, wenn der Materialbestandteil in der Buchführung getrennt erfasst wird und dies handelsrechtl. GoB entspricht. Hier liegt uE ein Verstoß gegen das handelsrechtl. Einzelbewertungsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) sowie die Voraussetzungen der Gruppenbewertung (§ 240 Abs. 4 HGB) vor, wonach die Zusammenfassung von Vermögensgegenständen, nicht aber von einzelnen Komponenten oder Materialbestandteilen möglich ist (krit. *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. C 100 [10/2010]; *Dräger/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 133 [1/2019]).

Für weitere Bestandteile der HK von Vorraterzeugnissen, etwa Lohnanteile, wird die Komponentenbewertung (vgl. befürwortend wegen insbes. langfristiger Auftragsfertigung *Treptow* in *Herzig*, Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode ab 1990, 1990, 20 [26]; *Treptow/Weismüller*, WPg 1991, 577 [581]; *Bäuerle*, BB 1990, 1732; *Schüttler/Hunecke*, DStR 2015, 2300 [2301]) bei Lifo überwiegend abgelehnt (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 256 HGB Rz. 26; *Herzig/Gasper*, DB 1991, 557 [565]; *Kronenwett*, FR 1991, 286 [289]; *Hüttemann/Meinert*, 2013, IFSt Heft 486, 78; *Hüttemann/Meinert*, DB 2014, 1865 [1869], ua. auch mangels einer Möglichkeit, bei Lohnkosten die Komponenten wieder zurückzugewinnen).

Der für WG des BV anzuwendende Einzelbewertungsgrundsatz des Abs. 1 (s. näher Anm. 106) steht uE einer extensiven Aufteilung in einzelne Kostenbestandteile entgegen (vgl. *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 256 HGB Rz. 26).

**dd) Konformität mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung**

**Doppelte Bezugnahme auf Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung:** Als Tatbestandsvoraussetzung für die Anwendung des Lifo-Verfahrens sind handelsrechtl. GoB zweifach angesprochen, zunächst mittelbar aufgrund der notwendigen Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 (BV, das nach den handelsrechtl. GoB auszuweisen ist) und abermals direkt in § 6 Abs. 1 Nr. 2a. Die Bezugnahme auf die handelsrechtl. GoB (vgl. *Winnefeld*, Bilanz-Hdb., 5. Aufl. 2015, Rz. E 857) muss, wenn sie nicht überflüssig sein soll, eine einschränkende Bedeutung haben (s. zB zum niedrigeren Teilwert bzw. Marktwert Anm. 647; de lege ferenda vgl. *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9 Rz. 283, Empfehlung, den GoB-Verweis nach Aufgabe der Umkehrmaßgeblichkeit zu streichen). Handelsrechtliche

GoB bestehen aus gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften und – über Verweise in § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB und § 243 Abs. 1 Satz 1 HGB – ungeschriebenen GoB (s. ausführl. § 5 Anm. 250). Handelsrechtlich müssen die beiden in § 256 HGB genannten Verbrauchsfolgeverfahren mit den GoB vereinbar sein (vgl. *Quick in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 256 HGB Rz. 23 [2/2011]). Auf diese handelsrechtl. GoB-Schranke verweist Abs. 1 Nr. 2a aber mit nahezu identischem Wortlaut.

Während § 256 HGB, soweit es den GoB entspricht, ein handelsrechtl. Wahlrecht („... kann ... unterstellt werden“) für Fifo- und Lifo-Bewertung einräumt, regelt Abs. 1 Nr. 2a ein stl. Wahlrecht („... können ... unterstellen“), soweit dies den handelsrechtl. GoB entspricht. Die Voraussetzung, den GoB – damit sind in § 256 HGB implizit und in Abs. 1 Nr. 2a explizit handelsrechtl. GoB zu verstehen – zu entsprechen (vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, 15. Aufl. 2019, 360) muss auch auf das stl. Lifo zutreffen (str.; vgl. nur *Herzig*, DB 2014, 1756; *Drüen/Mundfortz*, DB 2014, 2245 [2250]; *Hüttemann/Meinert*, 2013, IFSt Heft 486, 52 ff.).

Es ist uE weiterhin festzustellen, dass sich trotz BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) an dem GoB-Erfordernis nichts geändert hat. Die GoB-Entsprechung eines Bewertungsverfahrens kann aber nicht immer davon abhängig gemacht werden, dass ein überwiegender Vereinfachungseffekt konkret nachweisbar ist (vgl. *Hüttemann/Meinert*, DB 2014, 1865 [1868]; *Marx*, StuB 2015, 443 [445]). Vielmehr muss von einer diese Bewertungsvereinfachung zB infolge der Gruppenbildung unterstellenden Annahme großzügig ausgegangen werden; auch vonseiten des FinAussch. (BTDrucks. 11/2536, 47) war seinerzeit die Erwartung geäußert worden, bei der Gruppenbildung in der Praxis „nicht kleinlich“ zu verfahren.

**Weiterentwicklung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung:** Im Zeitablauf können sich GoB weiterentwickeln; sie sind aus handelsrechtl. Rechnungslegungszielen abzuleiten. Abgelehnt wird es (vgl. *Bareis ua.*, DB 1993, 1249), infolge möglicher stl. Entwicklungen auf eine Weiterentwicklung der handelsrechtl. GoB zu schließen mit dem Ziel, die Milderung einer Scheingewinnbesteuerung für eine größere Zahl von Anwendungsfällen durch Lifo zu ermöglichen (vgl. *Herzig*, DB 1993, 1253; *Kessler/Suchan*, DStR 2003, 347; *Herzig*, DB 2014, 1756 [1757], mit Hinweis auf Rspr. zum subjektiven Fehlerbegriff, BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317; aA *Drüen/Mundfortz*, DB 2014, 2245 [2250]; *Hüttemann/Meinert*, 2013, IFSt Heft 486, 56 ff.). Ohnehin wäre fraglich, wie weit der gesetzgeberische Wille, stl. Lifo zu gewähren, soweit es den handelsrechtl. – ggf. weiterentwickelten – GoB entspricht, in die Zukunft reichte (vgl. aber *Werndl in KSM*, § 6 Rz. C 44 [10/2010], für Weiterentwicklung zB aufgrund praktischer Erfahrungen).

**Bedeutung einzelner Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung:** GoB sind stets handelsrechtl. GoB; sie entsprechen dem Ordnungssystem der handelsrechtl. Buchführung, indem sie dieses folgerichtig ausgestalten. Keine GoB sind zielwidrige Bilanzierungsregeln oder -gepflogenheiten nach Branchen-/Rechtsformspezifik (s. mwN § 5 Anm. 252). Folgende GoB (vgl. *Coenenberg/Haller/Schultze*, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 25. Aufl. 2018, 38 ff.; *Schildbach/Stobbel Freichel*, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 11. Aufl. 2019, 161 ff.) sind für die Zulässigkeit von Lifo in der HBil. und für die stl. Gewinnermittlung besonders bedeutsam:

- *Das Vollständigkeitsgebot* (§§ 239 Abs. 2, 246 Abs. 1 HGB) lässt Bewertungsvereinfachungsverfahren zu, sofern diese nicht zu einem unvollständigen Mengenansatz führen (vgl. *Grottell/F. Huber in Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 256

HGB Rz. 30). Andere weiter gefasste Lifo-Varianten wie die Dollar-Value-Methode oder das Index-Lifo-Verfahren, bei der die Wertansätze mengenmäßig nicht mehr unterlegt bzw. buchmäßig zumindest zugeordnet sind (vgl. *Mayer-Wegelin* in *Kütting/Weber*, HdR, § 256 HGB Rz. 22 [7/2016]), sind demzufolge unzulässig.

AA mit Preisindices *Bäuerle*, BB 1989, 2435 (2436); *Bäuerle*, BB 1990, 1732 (1733); *GEFIU*, DB 1990, 1978; *Treptow/Weismüller*, WPg 1991, 577; *Herzig/Gasper*, DB 1992, 1306; einschränkend *N. Fischer* in *Herzig*, Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode ab 1990, 1990, 1 (7); *Hölscher*, *SteuStud.* 1998, 470; zu Lifo-Verfahren auf Wertbasis *Hartman* in HdJ, Abt. II/5 Rz. 182ff. (7/2019); *Schmidt/Labrenz* in *Beck-HdR*, B 214 Rz. 105ff. (12/2014); zu Inventur- und Bewertungsvereinfachungsverfahren *Köhler*, StBp. 2018, 3; zur (Un)Zulässigkeit von Index-Verfahren *Müller-Gatermann*, FR 1991, 8; *Siepe/Husemann/Borges*, WPg 1994, 645; *Siepe/Husemann/Borges*, WPg 1995, 365; *Schneider/Siegel*, WPg 1995, 261.

- ▶ *Das Einzelbewertungsprinzip* (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB; s. Anm. 106) hat als GoB Bedeutung für die stl. Gewinnermittlung (vgl. BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696, zur Einzelbewertung selbständiger WG in einem Windpark ua. gegen IAS/IFRS-Komponentenansatz). Notwendige Vereinfachungen (vgl. *Teichgräber*, 1977, 21; krit. *Dräger/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 135 [1/2019], schon Durchschnitt vereinfache) und Ausnahmen von der Einzelbewertung können nicht nur bei Massengütern zu rechtfertigen sein (vgl. *Hörtig/Uhlich*, DB 1994, 1045, zu Pkw.; abl. BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001). Auch wenn eine Identifizier- und Zuordenbarkeit der AHK die Einzelbewertung ermöglichen würde, ist Lifo zulässig (vgl. *Mayer-Wegelin*, DB 2001, 555; glA *Grottell/F. Huber* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 256 HGB Rz. 31). In Fällen moderner Lagerhaltungssysteme und trotz EDV-gestützt ermöglichender Zuordnung von AHK zu jedem WG erscheint das Verfahren nicht als missbräuchlich (vgl. *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 9 Rz. 283; *Hennrichs*, *Ubg.* 2011, 705 [707]; *Hildebrandt*, DB 2011, 1999 [2002]; *Köhler*, *BBK* 2016, 893 [897]; *Herzig*, DB 2014, 1756 [1760], keine Verpflichtung bei Massengütern; zust. *Drüen/Mundfortz*, DB 2014, 2245 [2250f.], mangels eines unveränderlichen Individualmerkmals wie zB der Kfz-Fahrgestellnummer; *Schumann*, *EStB* 2015, 247, Umfang der weiteren Ermittlungsschritte unbeachtlich; zweifelnd *Schwarz* in *Simon*, 2014, IFSt Heft 498, 28, bei moderner Lagerhaltungstechnik sowie auch bei bestimmten Controlling-Verfahren). Zutreffend weisen *Hüttemann/Meinert* (DB 2014, 1865 [1868]) zur Zulässigkeit von Bewertungsvereinfachungsverfahren auf einen möglichen Zirkelchluss hin, solche ausdrücklich gesetzlich normierten Einzelbewertungs-Ausnahmen wie Lifo wiederum im Licht dieses Einzelbewertungsgrundsatzes auszulegen. Vielmehr ist nur abstrakt zu prüfen, ob eine Lifo-Verbrauchsfolge möglich erscheint, weil sonst – durch einen konkreten Abgleich der fingierten mit der tatsächlichen Verbrauchsfolge – der Vereinfachungszweck von Lifo unterlaufen wäre (vgl. *Herzig*, DB 2014, 1756 [1760]). Durch den Verweis auf die handelsrechtl. GoB ergibt sich die Akzeptanz von Lifo uE vorrangig aus eben diesen Vereinfachungszielen.
- ▶ *Das Vorsichtsprinzip* (§ 252 Abs. 1 Nr. 4), insbes. verankert im Imparitätsprinzip (vgl. *Böcking/Gros/Wirth* in *Wiedmann/Böcking/Gros*, *Bilanzrecht*, 4. Aufl. 2019, § 252 HGB Rz. 26) und strengen Niederstwertprinzip gem. § 253 Abs. 4 Satz 2 HGB (vgl. *Schubert/Berberich* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 539ff.), dominiert den Lifo-Anwendungsbereich, sodass die mittels

Lifo ermittelten AHK noch einem Niederstwertvergleich unterzogen werden müssen; ggf. sind dann die niedrigeren Stichtagswerte – stl. die niedrigeren Teilwerte (s. Anm. 647) – anzusetzen.

- ▶ *Das Wirtschaftlichkeitsprinzip* (Wesentlichkeitsgrundsatz) besagt, dass maximale Genauigkeit unter unverhältnismäßig hohem Ermittlungsaufwand nicht angestrebt werden muss. Wirtschaftlichkeit kann auch zur großzügigen Gruppenbildung und Periodenrechnung herangezogen werden (vgl. *Siegel*, DB 1993, 1943). Im Verhältnis zum VV unwesentliche WG können einer artmäßig am nächsten stehenden Gruppe zugeordnet werden (vgl. BMF v. 28.3.1990 – IV B 2 - S 2174 - 18/90, BStBl. I 1990, 148). Weicht der Wert nach Lifo-Verfahren aber wesentlich vom Wert nach Einzel- bzw. gewogener Durchschnittsbewertung ab, sodass dies wegen der erheblichen Abweichung vom Vereinfachungsgedanken nicht mehr getragen wird, muss uE auf die Anwendung von Lifo verzichtet werden.
- ▶ *Das Stetigkeitsprinzip* (Methodenstetigkeit) ist als kodifizierter GoB obligatorisch und gegenüber der früheren Sollregelung in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB durch das BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) für die Bewertung ausdrücklich betont worden (vgl. *Ballwieser* in MüKo HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 252 HGB Rz. 78 ff.; *Horschitz ua.*, Bilanzsteuerrecht und Buchführung, 15. Aufl. 2018, 155 f.); nach § 246 Abs. 3 HGB ergibt sich eine Verpflichtung für die angewandten Ansatzmethoden, nicht aber Ansatzwahlrechte (vgl. *Morck/Drüen* in *Koller/Kindler/Roth/Drüen*, 9. Aufl. 2019, § 252 HGB Rz. 7). Steuerlich ist der Wechsel zwischen bloß unterschiedlichen Methoden des Lifo-Verfahrens iSv. R 6.9 Abs. 4 EStR (vgl. zu einzelnen Varianten *Hartman* in HdJ, Abt. II/5 Rz. 248 ff. [7/2019]; *Dräger/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 122 ff. [1/2019]; s. näher Anm. 648) ohne Zustimmung der FinVerw. möglich, die Bewertungsstetigkeit ist dabei aber – somit verpflichtend – zu beachten (R 6.9 Abs. 5 Satz 3 EStR).

**Stellungnahme:** Das Lifo-Verfahren muss dem Vollständigkeitsgebot und den Grundsätzen der Vorsicht, Wirtschaftlichkeit sowie Stetigkeit genügen. Außer in Fällen, in denen die Verbrauchsfolge nicht fiktiv ist, sondern sie tatsächlich der Lifo-Folge entspricht, wird gegen den Grundsatz der Einzelbewertung durch das Bewertungsvereinfachungsverfahren in der Bestandsbewertung verstoßen (s. Anm. 630). Dies wird im Wege des GoB-Verweises, und zwar uE vorrangig aus Vereinfachungszielen im Rahmen der GoB, tolerabel zu akzeptieren sein.

644 Einstweilen frei.

### c) Rechtsfolgen und Anwendung des Lifo-Verfahrens

#### 645 aa) Verbrauchs-/Veräußerungsfiktion

Nach Abs. 1 Nr. 2a Satz 1 wird unterstellt, soweit „dies“ – nämlich diese Unterstellung des Lifo-Verfahrens – den GoB entspricht, dass die zuletzt angeschafften/hergestellten WG zuerst verbraucht oder veräußert wurden. Als Fiktion muss das Lifo-Verfahren mit den tatsächlichen Verbrauchs- oder Veräußerungsfolgen zwar nicht übereinstimmen, darf aber andererseits nach Ansicht der FinVerw. auch nicht völlig losgelöst von den tatsächlichen Verhältnissen im Unternehmen sein

(R 6.9 Abs. 2 Satz 2 EStR, stellt dabei „wie zB bei leicht verderblichen Waren“ ab auf die betrieblichen Geschehensabläufe; vgl. *Müller-Gatermann* in *Herzig*, Vorratsbewertung

nach der Lifo-Methode ab 1990, 1990, 28 [41], zu Hochregallager; *Hüttemann/Meinert*, 2013, IFSt Heft 486, 106 f., zur Fisch- und Fleischindustrie, sowie 110, abl. zur Pharmaindustrie; *Drüen/Mundfortz*, DB 2014, 2245 [2250], zur Abgrenzung leicht verderblicher Lebensmittel; aA *Bäuerle*, BB 1990, 1732; *Herzig/Gasper*, DB 1991, 557 [565]; s. Anm. 643).

Durch die Fiktion der Reihenfolge der Verbräuche oder Verkäufe wird umgekehrt für die Bestandsbewertung fingiert, dass die noch auf Lager befindlichen Vorräte zuerst angeschafft wären (vgl. *Hartman* in HdJ, Abt. II/5 Rz. 247 [7/2019]). Somit erhöhen sich die Kosten der Verbräuche (vgl. *Niemann*, 2002, IFSt Heft 401, 24). Die FinVerw. verlangt zur Zulässigkeit des Lifo-Verfahrens ausdrücklich, die tatsächlichen Bestände dieser WG am Bilanzstichtag durch körperliche Bestandsaufnahme oder durch permanente Inventur nachzuweisen (vgl. R 5.3 Abs. 2 EStR; keine zeitverschobene vor- oder nachgelagerte Stichtagsinventur nach § 241 Abs. 3 HGB).

### bb) Steuerliches Wahlrecht und Maßgeblichkeitsprinzip vor BilMoG

646

**Vor BilMoG:** Die Anwendung des stl. Lifo-Verfahrens nach Abs. 1 Nr. 2a setzte vor Aufgabe der Umkehrmaßgeblichkeit gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 aF (s. § 5 Anm. 62 f.) voraus, dieses Wahlrecht in Übereinstimmung mit der handelsrechtl. Jahresbilanz auszuüben (vgl. zur Bindung an die für die HBil. geltenden Regeln *Anzinger/Schleiter*, DStR 2010, 395 [398]; *Krumm* in *Blümich*, § 5 Rz. 189 ff. [3/2018]; *Hartman* in HdJ, Abt. II/5 Rz. 243 ff. [7/2019]). Die Nämlichkeit der Verbrauchsfolgefiktion wie auch die Identität der angewandten Lifo-Variante (s. Anm. 648) war erforderlich bei der Ermittlung des Wertansatzes. Nicht erforderlich – wenn zB zu unterschiedlichen Zeitpunkten auf die Lifo-Bewertung übergegangen wurde oder wenn bei langjähriger allein handelsrechtl. Lifo-Praxis der stl. Übergang zum Lifo-Verfahren zu höheren Werten als in der HBil. führte – war jedoch eine Identität der Werthöhe (vgl. *Oechsle/Rudolph*, FS Luik, 1991, 108). Wurde handelsrechtl. das Lifo-Verfahren aufgegeben, ohne dass die FinVerw. stl. der Aufgabe zustimmte, führte dies zur Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips (s. hierzu Anm. 656).

**Seit BilMoG:** Durch den Wahlrechtsvorbehalt von § 5 Abs. 1 Satz 1 letzter Halbsatz kann Lifo als Wahlrecht, das sowohl handelsrechtl. als auch stl. besteht, nach Ansicht der FinVerw. unabhängig von der HBil. stl. zur Anwendung kommen (vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 16, 17, Beispiel 1). Mit Verwendung des Worts „können“ räumt Abs. 1 Nr. 2a Satz 1 ein Bewertungswahlrecht (für den Wertansatz) bei der Gewinnermittlung ein.

Im Schrifttum wird nach Aufgabe der Umkehrmaßgeblichkeit überwiegend konstatiert, bei der Ausübung stl. Wahlrechte durch handelsrechtl. Wertansätze und GoB nicht gebunden zu sein (vgl. *Kahle*, DB 2014, Beilage 4, 1 [8]; *Krumm* in *Blümich*, § 5 Rz. 202 [3/2018]; *Marx*, BB 2011, 1003; *Herzig*, DB 2014, 1756 [1760]; *Künkele/Zwirner*, DStR 2010, 2263 [2267]; einschränkend, freie Ausübung innerhalb der GoB *Anzinger/Schleiter*, DStR 2010, 395 [398], während die Gegenmeinung (vgl. *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, DB 2009, 2570; *L. Richter*, GmbHR 2010, 505 [509]; *Hüttemann*, DStZ 2011, 507 [509]; *Hüttemann/Meinert*, 2013, IFSt Heft 486, 90 ff.; *Hüttemann/Meinert*, DB 2014, 1865 [1871]; *Drüen/Mundfortz*, DB 2014, 2245 [2249]; *Drüen*, GmbHR 2013, 505 [509 f.], die Rest-Maßgeblichkeit jedoch fast anzweifelnd) eine teleologische Reduktion befürwortet und zB bei stl. Bewertungswahlrechten ohne Lenkungszweck von einer einheitliche Wahlrechtsausübung in HBil. und stl. Gewinnermittlung ausgeht (s. mwN § 5 Anm. 280).

Das grundsätzliche Wahlrecht zur Lifo-Verbrauchsfolge wird in § 256 Abs. 1 Satz 1 HGB und in Abs. 1 Nr. 2a Satz 1 fast wortgleich GoB-begrenzt. Der gesteckte Rahmen – soweit es den handelsrechtl. GoB entspricht – erscheint enger im Vergleich zu anderen gesetzlichen Regelungen mit GoB-Bezug, wie etwa in § 5 Abs. 1, BV anzusetzen, das nach GoB auszuweisen ist, oder in der handelsrechtl. Generalnorm für KapGes. in § 264 Abs. 2 HGB, unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln. Selbst wenn die Wahlrechte unterschiedlich ausgeübt werden (abl. § 5 Anm. 280; zu niedrigerem Teilwert s. Anm. 647), sind die handelsrechtl. GoB zu beachten. Lifo beinhaltet stl. mehrere weitere Wahlrechte, wie die Wahl von Permanent- oder Perioden-Lifo und Layer-Bildung (s. Anm. 648), die einbezogenen WG und die Gruppengröße (s. Anm. 631). Bei einer Abweichung in der stl. Gewinnermittlung von der HBil. sind nach R 6.9 Abs. 1 Satz 4 EStR die WG in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse iSv. § 5 Abs. 1 Satz 2 aufzunehmen.

#### 647 cc) Niedrigerer Teilwert

Wahlrechte, die nur stl. bestehen, können nach Regelung der FinVerw. unabhängig vom handelsrechtl. Wertansatz ausgeübt werden (vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 13). Auch bei stl. Anwendung von Lifo ist uE aber das handelsrechtl. strenge Niederstwertprinzip zu beachten (vgl. *Böcking/Gros* in *Wiedmann/Böcking/Gros*, Bilanzrecht, 4. Aufl. 2019, § 256 HGB Rz. 4), wodurch das Wahlrecht nach Abs. 1 Nr. 2, einen gegenüber den AHK niedrigeren Teilwert anzusetzen, trotz § 5 Abs. 1 Satz 1 letzter Halbs. zu einem Abschreibungsgebot wird (s. ausführl. § 5 Anm. 280).

AA – noch unter Geltung der Umkehrmaßgeblichkeit – *Schildbach*, StbJb. 1990/91, 31 (46); krit. *Treptow* in *Herzig*, Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode ab 1990, 1990, 20 (26f.); vgl. *GEFIU*, DB 1990, 1978; *Herzig/Gasper*, DB 1991, 557 (564); *Schulz/Fischer*, WPg 1989, 529; *Herzig/Gasper*, DB 1991, 557 (564); *Oechsle/Rudolph*, FS Luik, 1991, 106; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. C 52 (10/2010); dagegen *Kronenwett*, FR 1991, 289; zweifelnd *Müller-Gatermann* in *Herzig*, Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode ab 1990, 1990, 28 (34).

Der Teilwert der zu einer Gruppe zusammengefassten WG ist mit dem Lifo-Wertansatz zu vergleichen und ggf. nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 abzuschreiben. Für Layer (s. Anm. 648) verlangt die FinVerw. die Abschreibung ausdrücklich (vgl. R 6.9 Abs. 6 Satz 3: „ist ... auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben“).

#### 648 dd) Varianten des Lifo-Verfahrens

**Permanent- oder Perioden-Lifo:** Anhand des Zeitpunkts, in dem die Verbrauchs-/ Veräußerungsfolge für die Aufwandsberechnung herangezogen wird, sind die Varianten Permanent- und Perioden-Lifo zu unterscheiden (vgl. *Sprey*, Das LIFO-Verfahren als Steuervergünstigung?, 1997, 176; *Petersen/Zwirner/Künkele*, BilMoG in Beispielen, 3. Aufl. 2012, 56f.). Beide Varianten sind nach R 6.9 Abs. 4 Satz 1 EStR erlaubt. Permanent-Lifo erfordert als „anspruchsvollere Form“ (so *Dräger/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 123 [1/2019]) des Verfahrens eine laufende mengen- und wertmäßige Erfassung aller Zu- und Abgänge (R 6.9 Abs. 4 Satz 2 EStR; vgl. *Weinzierl/Risse/Möller*, StuB 2016, 172 [175]). Perioden-Lifo be-

wertet zum Ende des Wj. den Vorratsbestand nach Lifo, wobei die Zu-/Abgänge des Wj. nicht einzeln erfasst werden.

**Layer und Gesamtbestand:** Layer (engl. für Schichten) sind nach R 6.9 Abs. 4 Satz 4 EStR beim Perioden-Lifo von der FinVerw. ausdrücklich zugelassen; es handelt sich um periodenbezogene Mehrbestände als besonders zu bewertende Gruppe von WG (vgl. *Federmann/Müller*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 13. Aufl. 2018, 450). Bei Mehrbeständen ist von den AHK der ersten Lagerzugänge des Wj. oder von den durchschnittlichen AHK aller Zugänge des Wj. auszugehen, Minderbestände sind beginnend beim letzten Layer zu kürzen (R 6.9 Abs. 4 EStR). Bestandserhöhungen gegenüber dem Vorperiodenendbestand (Basisbestand) können mit diesem zu einem Gesamtbestand zusammengefasst werden.

#### Zahlenbeispiel:

Unterschieden werden nachfolgend drei Fälle: Chronologisch nummerierte Zugänge ( $Z_{1,2}$ ) und Abgänge ( $A_{1,2}$ ) unterschiedlicher Mengen führen zu den Endbestandsmengen ( $M_E$ ) – bei Sachverhalt I bzw. III zu einer Bestandserhöhung bzw. -verminderung und bei Sachverhalt II zur gleichen Menge, wie der Anfangsbestand war.

| Sachverhalt                          | Preis $p$ | Wert $W$ | I         | II    | III   |
|--------------------------------------|-----------|----------|-----------|-------|-------|
|                                      |           |          | Menge $M$ |       |       |
| Anfangsbestand $M_A$                 | 4         | 400      | 100       | 100   | 100   |
| Layer $L_1$                          | 3         | 180      | 60        | 60    | 60    |
| Layer $L_2$                          | 5,5       | 220      | 40        | 40    | 40    |
| Zugang $Z_1$                         | 6         | 300      | 50        | 50    | 50    |
| Abgang $A_1$                         |           |          | – 60      | – 100 | – 120 |
| Zugang $Z_2$                         | 8         | 800      | 100       | 100   | 100   |
| Abgang $A_2$                         |           |          | – 40      | – 50  | – 80  |
| Endbestände $M_E$                    |           |          | 150       | 100   | 50    |
| <b>Durchschnittsmethode</b>          |           |          | Wert $W$  |       |       |
| AK von $M_A, Z_1, Z_2$               |           | 1500     |           |       |       |
| durchschnittliche AK = $1.500/250 =$ | 6         |          |           |       |       |
| Endbestände $W_E$                    |           |          | 900       | 600   | 300   |

#### Abbildung 12: Sachverhalte, Layer und Bewertung nach Durchschnittsmethode

In Abb. 12 und 13 werden Unterschiede (vgl. hinsichtlich zusätzlicher Preisschwankungen *Federmann/Müller*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 13. Aufl. 2018, 451) von Permanent- und Perioden-Lifo zur Durchschnittsmethode (vgl. zum gleitenden gewogenen Durchschnitt *Bitz/Schneeloch/Wittstock/Patek*, Der Jahresabschluss, 6. Aufl. 2014, 255 ff.; *Schmidt/Labrenz* in Beck-HdR, B 214 Rz. 88 ff. [12/2014]; *Dräger/Dorn/Hoffmann* in LBP, § 6 Rz. 85 ff. [1/2019]; s. zur Berechnung Anm. 128) aufgezeigt. Das Perioden-Lifo mit Gesamtbestandsrechnung wird der Variante mit Layerbildung gegenübergestellt. Ausgehend von einer Anfangsbestandsmenge ( $M_A$ ) von 100 zu einem Preis ( $p$ ) von 4 und einem Wert ( $W = p \cdot M_A$ ) von 400, ergeben sich die Endbestandswerte ( $W_E$ ). Das für Stpfl. mit Erfolgsverlagerungsziel günstige Erg. durch Layerbildung ist exemplarisch.

§ 6 Anm. 648 | B. Abs. 1: Bewertung von WG beim BV-Vergleich

| Lifo-Varianten zu Sachverhalt          |                      | I         | II   | III  | I        | II   | III  |
|--|----------------------|-----------|------|------|----------|------|------|
| Permanent-Lifo                         | Preis $p$            | Menge $M$ |      |      | Wert $W$ |      |      |
|  | Anfangsbestand $M_A$ | 4         | 100  | 100  | 100      | 400  | 400  |
| Zugang $Z_1$                           | 6                    | 50        | 50   | 50   | 300      | 300  | 300  |
| Abgang $A_1$                           |                      |           |      |      |          |      |      |
| - aus $Z_1$                            | 6                    | - 50      | - 50 | - 50 | -300     | -300 | -300 |
| - aus $M_A$                            | 4                    | - 10      | - 50 | - 70 | - 40     | -200 | -280 |
| Zugang $Z_2$                           | 8                    | 100       | 100  | 100  | 800      | 800  | 800  |
| Abgang $A_2$                           |                      |           |      |      |          |      |      |
| - aus $Z_2$                            | 8                    | - 40      | - 50 | - 80 | -320     | -400 | -640 |
| Endbestände                            |                      | 150       | 100  | 50   | 840      | 600  | 280  |
| <b>Perioden-Lifo mit Gesamtbestand</b> |                      |           |      |      |          |      |      |
| Anfangsbestand $M_A$                   | 4                    | 100       | 100  | 100  | 400      | 400  | 400  |
| Zugang $Z_1$                           | 6                    | 50        | 50   | 50   | 300      | 300  | 300  |
| Zugang $Z_2$                           | 8                    | 100       | 100  | 100  | 800      | 800  | 800  |
| Abgang                                 |                      |           |      |      |          |      |      |
| - aus $Z_2$                            | 8                    | -100      | -100 | -100 | -800     | -800 | -800 |
| - aus $Z_1$                            | 6                    |           | - 50 | - 50 |          | -300 | -300 |
| - aus $M_A$                            | 4                    |           |      | - 50 |          |      | -200 |
| Endbestände                            |                      | 150       | 100  | 50   | 700      | 400  | 200  |
| <b>Perioden-Lifo mit Layer</b>         |                      |           |      |      |          |      |      |
| Layer $L_1$                            | 3                    | 60        | 60   | 60   | 180      | 180  | 180  |
| Layer $L_2$                            | 5,5                  | 40        | 40   | 40   | 220      | 220  | 220  |
| Zugang $Z_1$                           | 6                    | 50        | 50   | 50   | 300      | 300  | 300  |
| Zugang $Z_2$                           | 8                    | 100       | 100  | 100  | 800      | 800  | 800  |
| Abgang                                 |                      |           |      |      |          |      |      |
| - aus $Z_2$                            | 8                    | -100      | -100 | -100 | -800     | -800 | -800 |
| - aus $Z_1$                            | 6                    |           | - 50 | - 50 |          | -300 | -300 |
| - aus $L_2$                            | 5,5                  |           |      | - 40 |          |      | -220 |
| - aus $L_1$                            | 3                    |           |      | - 10 |          |      | - 30 |
| Endbestände                            |                      |           |      |      |          |      |      |
| - in $L_1$                             | 3                    | 60        | 60   | 50   | 180      | 180  | 150  |
| - in $L_2$                             | 5,5                  | 40        | 40   |      | 220      | 220  |      |
| - in $L_3$                             | 6                    | 50        |      |      | 300      |      |      |

Abbildung 13: Varianten des Lifo-Verfahrens

649–654 Einstweilen frei.



**2. Zugangsfiktion bei erstmaliger Anwendung des Lifo-Verfahrens (Abs. 1 Nr. 2a Satz 2)**

655

Der Vorratsbestand am Schluss des Wj., das der erstmaligen Anwendung der Lifo-Bewertung vorangeht, gilt nach Abs. 1 Nr. 2a Satz 2 mit seinem Bilanzansatz (vgl. zur Begr. der Maßnahme *Müller-Gatermann* in *Herzig*, Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode ab 1990, 1990, 28 [29f.]) als erster Zugang des neuen Wj. Der beim Übergang zu Lifo vorhandene Warenbestand ist nach R 6.9 Abs. 7 EStR mit dem stl. zulässigen Wertansatz fortzuführen, den der Stpfl. in der HBil. des vorangegangenen Wj. gewählt hat (Ausgangswert); idR ist das ein Durchschnittswert. Die Lifo-Methode bedarf bei erstmaliger Anwendung nicht der Zustimmung der FinVerw.; auch handelsrechtl. zunächst kein Verstoß gegen das Stetigkeitsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB; s. aber Anm. 643).

**3. Wiederaufgabe des Lifo-Verfahrens (Abs. 1 Nr. 2a Satz 3)**

656

Ausdrücklich verlangt Abs. 1 Nr. 2a Satz 3 für die Wiederaufgabe von Lifo die Zustimmung des FA (Ermessensentscheidung der FinVerw.) zur Vermeidung eines willkürlichen Übergangs zur Durchschnittsbewertung (BTDrucks. 11/2157, 140; vgl. *Schindler* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 115). Die Zustimmung oder Verweigerung ist Nebenentscheidung zum ESt- bzw. Feststellungsbescheid, da sie keinen eigenständigen Verwaltungsakt darstellt (vgl. *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. C 67 [10/2010]), und ist mit diesem Bescheid zu überprüfen (vgl. BFH v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195). Die Wiederaufgabe von Lifo ist nicht willkürlich, wenn den Stpfl. nachhaltig sinkende Preise, Rechtsprechungs- oder Gesetzesänderungen, Anpassungen nach einer Außenprüfung, Mengenänderungen oder Produktions- und Sortimentsumstellungen dazu veranlasst haben (vgl. *Niemann*, 2002, IFSt Heft 401, 45 f.).

**Zustimmung des Finanzamts:** Nur wenn nicht gegen das handelsrechtl. Stetigkeitsgebot (s. Anm. 643) verstoßen wird, kann überhaupt von einer Zustimmung der FinVerw. ausgegangen werden (vgl. *Grottel/F. Huber* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 256 HGB Rz. 104; *Zwirner/Zimny*, BC 2015, 64 [66]). Nach Aufgabe der Lifo-Bewertung ist der nach Lifo ermittelte Wert dann Ausgangswert für das anschließende Durchschnittswertverfahren; ggf. vorhandene Layer sind aufzulösen und zu einem Gesamtbestandswert zusammenzufassen (vgl. *Oechsle/Rudolph*, FS Luik, 1991, 110).

**Keine Zustimmung des Finanzamts:** Kommt es im Rahmen der Ermessensprüfung nicht zu einer Zustimmung der FinVerw., obwohl der Methodenwechsel nicht gegen das handelsrechtl. Stetigkeitsgebot verstößt, macht uE die handelsrechtl. Zulässigkeit der Lifo-Aufgabe eine Zustimmung des FA für die stl. Gewinnermittlung nicht entbehrlich, sondern die Bewertungsmethoden in der HBil. und der stl. Gewinnermittlung fallen auseinander (vgl. *Jungkunz/Köbrich*, DB 1989, 2285), wie nach BilMoG ohnehin möglich. Bei abweichender Bewertung kann eine handelsrechtl. Steuerabgrenzung geboten sein (vgl. *Grottel/F. Huber* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 256 HGB Rz. 104).

Einstweilen frei.

657–659

## VII. Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten (Abs. 1 Nr. 2b)

**Schrifttum:** *Prahl/Naumann*, Zur Bilanzierung von portfolio-orientierten Handelsaktivitäten der Kreditinstitute, WPg 1991, 729; *Prahl/Naumann*, Moderne Finanzinstrumente im Spannungsfeld zu traditionellen Rechnungslegungsvorschriften: Barwertansatz, Hedge-Accounting und Portfolio-Approach, WPg 1992, 709; *Perlet/Baumgärtel*, Bilanzierung von Finanzinstrumenten in der Versicherungswirtschaft, in *Ballwieser/Moxter/Nonnenmacher* (Hrsg.), Rechnungslegung – warum und wie, FS Hermann Clemm, München 1996, 287; *Herzig/Mauritz*, Micro-Hedges, Macro-Hedges und Portfolio-Hedges für derivative Finanzinstrumente: Kompatibel mit dem deutschen Bilanzrecht?, WPg 1997, 141; *Ernst*, Zeitwertbilanzierung für Finanzinstrumente nach der 4. EU-Richtlinie und HGB – Zu erwartende Änderungen für alle Kaufleute, WPg 2001, 245; *Kütter/Prahl*, Die handelsrechtliche Bilanzierung der Eigenhandelsaktivitäten von Kreditinstituten – Reformstau des deutschen Handelsrechts, WPg 2006, 9; *Scharpf/Schaber*, Handelsbestände an Finanzinstrumenten bei Banken und bei Nicht-Banken nach dem BilMoG, DB 2008, 2552; *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Düsseldorf 2009; *Helios/Schlotter*, Steuerbilanzielle Behandlung von Finanzinstrumenten nach § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG i.d.F. des BilMoG, DStR 2009, 547; *Herzig/Briesemeister*, Steuerliche Konsequenzen der Bilanzrechtsmodernisierung für Ansatz und Bewertung, DB 2009, 976; *Brüggemann*, Finanzinstrumente des Handelsbestands in HGB-Abschlüssen von Kreditinstituten, Düsseldorf 2010; *Hahne*, Steuerliche Abziehbarkeit unrealisierter Verluste aus Derivaten? – Mögliche Folgewirkungen einer konzeptionell geänderten bilanziellen Qualifikation derivativer Finanzinstrumente, Ubg 2010, 506; *Helios/Schlotter*, Zum Verhältnis von § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG zu § 5 Abs. 4a EStG bei nichtrealisierten Verlusten aus bilanzunwirksamen Derivaten, FR 2010, 874; *Meinert*, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, Köln 2010; *Scharpf/Schaber/Löw/Treitz/Weigel/Goldschmidt*, Bilanzierung von Finanzinstrumenten des Handelsbestands bei Kreditinstituten – Erläuterung von IDW RS BFA 2, WPg 2010, 439 (Teil 1), 501 (Teil 2); *Haisch/Helios*, Aktuelle Praxisfragen der steuerlichen Zeitwertbilanzierung von Finanzinstrumenten nach BilMoG, RdF 2011, 272; *Haisch/Helios* (Hrsg.), Rechtshandbuch Finanzinstrumente, München 2011; *Wiesenbart*, Internationale Steuerfragen bei derivativen Finanzinstrumenten, RdF 2011, 106; *Altwater*, Zur Abbildung von internen Geschäften in der Steuerbilanz, DB 2012, 939; *Ochs/Behnes*, Zeitwertbewertung des Handelsbestandes gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG bei Zweigniederlassungen von EU- bzw. EWR-Banken, Ubg 2013, 681; *Hiller*, Der beizulegende Zeitwert – Anwendungsbereiche, Ermittlung und steuerliche Beurteilung, DStZ 2016, 199; *Scharpf/Schaber*, Handbuch Bankbilanz, Düsseldorf, 7. Aufl. 2018.

### 1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2b

#### 660 a) Entstehungsgeschichte und erstmalige Anwendung des Abs. 1 Nr. 2b

##### Gesetzesentwicklung:

- ▶ *Bilanzierungspraxis bis zum BilMoG:* Bereits zu Beginn der 1990er Jahre hat sich aufgrund der gewandelten Handelstechniken in der handels- und steuerbilanziellen Bilanzierungspraxis für Eigenhandelsaktivitäten von Kreditinstituten eine Portfoliobewertung durchgesetzt (grundlegend *Prahl/Naumann*, WPg 1991, 729 [735]; *Prahl/Naumann*, WPg 1992, 709 [715]; ferner *Brüggemann*, Finanzinstrumente des Handelsbestands in HGB-Abschlüssen von Kreditinstituten, 2010, 116 ff.; krit. *Herzig/Mauritz*, WPg 1997, 154; *Kütter/Prahl*, WPg 2006, 9). In der Bilanzierungspraxis der Kreditinstitute haben sich dem Grunde nach zwei Bewertungstechniken herausgebildet:
  - ▷ *Portfolio-Bewertung in Form eines saldierten Niederstwertprinzips:* Bei dieser Bewertungstechnik (auch *zero-line-approach* genannt) werden auf Basis von

entsprechenden Teilportfolien Handelsbücher am Bilanzstichtag mit ihrem Marktwert bewertet (vgl. *Kütter/Prahl*, WPg 2006, 9 [15 f.]). Ein nach Saldierung von unrealisierten Gewinnen und Verlusten verbleibender Verlustüberhang wurde imparitätisch erfasst (Abschreibung von Beständen bzw. Rückstellung für drohende Verluste). Nach dem BFA des IDW (BFA 2/1995) entsprach diese Bewertungsart den handelsrechtl. GoB.

- ▷ *Mark-to-Market-Bewertung mit Value-at-risk-Abschlag*: Die problematische Behandlung von Erfolgsbeiträgen bei lediglich einseitiger Abwicklung (vgl. IDW BFA 2/1993), aber auch Bestandsänderungen bei gebildeten Bewertungseinheiten haben schließlich zu einer Portfoliobewertung durch die sog. *Mark-to-Market-Bewertung mit Value-at-risk-Abschlag* (VaR-Abschlag) geführt (vgl. IDW Stellungnahme v. 23.11.2005 gegenüber dem BMJ: Bilanzierung von Handelsaktivitäten im Jahresabschluss der Kreditinstitute).
- ▶ *BilMoG*: Diese Bilanzierungspraxis stieß gleichwohl auf Kritik (*Kütter/Prahl*, WPg 2006, 9 [15 f.]). Auch das IDW sprach sich für eine gesetzliche Regelung aus (s. IDW Stellungnahme v. 23.11.2005 gegenüber dem BMJ: Bilanzierung von Handelsaktivitäten im Jahresabschluss der Kreditinstitute). Mit dem BilMoG (BGBl. I 2009, 1102) wurden diese Bedenken aufgegriffen und erstmals Regelungen für den Handelsbestand bzw. zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente im Handelsrecht (§§ 340e Abs. 3, 255 Abs. 4 HGB) und StRecht (Abs. 1 Nr. 2b) eingeführt. § 340e Abs. 3 HGB soll nach Ansicht des Gesetzgebers (BTDrucks. 16/12407, 188) die Zeitwertbewertung regeln, „wie sie derzeit von den Kreditinstituten praktiziert wird“, nämlich eine Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlags. Im RefE zum BilMoG war zunächst unter Hinweis auf Art. 42a Abs. 1 der Bilanzrichtlinie idF der *Fair-Value*-Richtlinie (v. 27.9.2001, Abl. EG 2001 Nr. L 283, 28; s. dazu *Ernst*, WPg 2001, 245) eine (zwingende) Bewertung von für Handelszwecke gehaltenen Finanzinstrumenten mit dem beizulegenden Zeitwert (ohne Risikoabschlag) für alle Kaufleute vorgesehen (vgl. § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-RefE). Mit dem RegE sollte zusätzlich ein § 340e Abs. 3 HGB eingeführt werden, dessen Satz 1 bereits der letztlich Gesetz gewordenen Fassung entsprach, der allerdings lediglich für den Handelsbestand von Kreditinstituten einen Risikoabschlag vorsah (vgl. BTDrucks. 16/10067, 17, 95). Der BT-Rechtsausschuss erachtete es jedoch vor dem Hintergrund der damaligen Finanzkrise als sachgerecht, die Zeitwertbilanzierung auf den Handelsbestand von Kreditinstituten zu beschränken (BTDrucks. 16/12407, 85; krit. auch BRat in BTDrucks. 16/10067, 117). Mit dem ebenfalls im RegE zum BilMoG vorgeschlagenen Abs. 1 Nr. 2b wurden die handelsrechtl. Regeln auch für das StRecht als bindend erklärt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich:** Nach § 52 Abs. 16 Satz 10 Halbs. 1 EStG idF des BilMoG war Abs. 1 Nr. 2b erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 beginnen. Abweichend davon war Abs. 1 Nr. 2b erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2008 beginnen, wenn das Wahlrecht nach Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB zur vorzeitigen Anwendung des BilMoG ausgeübt wurde (vgl. § 52 Abs. 16 Satz 10 Halbs. 2 idF des BilMoG; s. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 9 [10/2018]). Die Neuregelung ist auch auf Altbestände anzuwenden (*Helios/Schlotter*, DStR 2009, 547 [548]; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. Ca21f. [11/2010]; zur erstmaligen Einführung in der HBil. s. IDW RS HFA 28, Rz. 4; IDW RS BFA 2 v. 3.3.2010, Rz. 91). Diese mussten erstmals zum Ende des betreffenden Wj. neu bewertet werden.

**Steuerliches Wahlrecht zur Rücklagenbildung:** Nach § 52 Abs. 16 Satz 10 Halbs. 3 EStG idF des BilMoG konnte für die Hälfte des Gewinns, der sich aus der erstmaligen Anwendung des Abs. 1 Nr. 2b ergab, eine den Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden, die im folgenden Wj. aufzulösen war.

**b) Verhältnis zu anderen Vorschriften und bankspezifischen Bilanzierungskonventionen**

**aa) Verhältnis zu anderen steuerrechtlichen Vorschriften**

661 **(1) Verhältnis zu § 5 Abs. 4a Satz 1**

**Verdrängung des § 5 Abs. 4a Satz 1:** Abs. 1 Nr. 2b verdrängt § 5 Abs. 4a Satz 1 bei negativen Zeitwerten von schwebenden Geschäften (vgl. *Haisch/Helios*, RdF 2011, 272 [277]; *Helios/Schlotter*, FR 2010, 874 [876]; *Wiesenbart*, RdF 2011, 106 [108]; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 428 aE; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 363.1, 363.6 [2/2017]; im Erg. ebenso *Hahne*, Ubg 2010, 506 [508 f.]; vgl. für die HBil. auch IDW RS BFA 2 v. 3.3.2010, Rz. 10, 34 und 35; *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009, Abschn. V, Rz. 107; *Scharpf/Schaber/Löw/Treitz/Weigel/Goldschmidt*, WPg 2010, 439 [447]; aA *Hahne*, Ubg 2010, 506 [508 f.]: im Anwendungsbereich von Abs. 1 Nr. 2b werden schwebende Finanzinstrumente als WG qualifiziert; es gelten weder der Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte noch Abs. 4a Satz 1).

- ▶ **Grundsatz der Spezialität:** Abs. 1 Nr. 2b ist gegenüber § 5 Abs. 4a die sachlich und persönlich speziellere Vorschrift (glA *Meinert*, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 2010, 369; näher auch *Haisch/Helios*, RdF 2011, 272 [277]; *Hiller*, DStZ 2016, 199 [204 f.]). Dieser Beurteilung steht uE nicht entgegen, dass Abs. 1 Nr. 2b als speziellere Regelung in der Bewertungsvorschrift des § 6 und nicht in der Ansatzvorschrift des § 5 verortet ist. Aufgrund der Einbeziehung von schwebenden Geschäften handelt es sich bei Abs. 1 Nr. 2b nämlich sowohl um eine Bewertungs- als auch um eine Ansatzvorschrift. Die Gesetzesmaterialien erkennen ausdrücklich an, dass die Zeitwertbilanzierung, soweit sie Derivate betrifft, Vorrang vor dem Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte hat (BTDrucks. 16/10067, 53, zu § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB idF des RegE, der allerdings nicht Gesetz geworden ist). Hieraus folgt bereits die Nichtanwendbarkeit von § 5 Abs. 4a Satz 1.
- ▶ **Verlustfreie Bewertung des Umlaufvermögens nicht anwendbar:** Der Grundsatz der verlustfreien Bewertung des UV (vgl. BFH v. 25.11.2009 – X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090; BMF v. 27.4.2001 – IV A 6 - S 2174 - 15/01, FR 2001, 1188) steht uE einem Ansatz eines negativen Zeitwerts nicht entgegen. Dieser Grundsatz schreibt nämlich nur vor, dass Verluste im UV zu antizipieren sind; er bestimmt aber nicht, in welcher Position eine solche Antizipation zu erfolgen hat (*Haisch/Helios*, RdF 2011, 272 [277 f.]). Darüber hinaus ist bei der Abgrenzung zur Drohverlustrückstellung zu berücksichtigen, dass der Zeitwert gerade nicht auf die AHK begrenzt ist und auch negativ sein kann. Zudem haben in der Praxis Derivate aufgrund eines Marktwerts von 0 € grds. keine AK.

**(2) Verhältnis zu § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG**

662

Grundsätzlich ist von einem Gleichlauf zwischen Handelsbuch (KWG/CRR) und Handelsbestand (HGB/RechKredV) auszugehen. Für Anteile des Handelsbestands bedeutet das, dass auf sie im Grundsatz § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG Anwendung findet mit der Folge des Ausschlusses des § 8b Abs. 1 bis 6 KStG. Zeitwertabschreibungen sind dementsprechend in vollem Umfang stl. abziehbar, Zeitwertzuschreibungen in vollem Umfang stpfl.

**Besonderheiten bei Umgliederungen bzw. Umbuchungen:** Aufgrund der unterschiedlichen Voraussetzungen zu Umgliederungen (HGB) und Umbuchungen (KWG/CRR), kann es zu einem zwangsläufigen Auseinanderlaufen kommen (vgl. *Haisch/Helios*, RdF 2011, 272 [278 f.]). Dies kann zu einem Auseinanderfallen zwischen § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG (keine Anwendung) und Abs. 1 Nr. 2b (Anwendung) führen (BMF v. 13.7.2015 – IV C 6 - S 2133/09/10002, DStR 2015, 1756). Bei Anteilen iSd. § 8b KStG sind Zeitwertabschreibungen vom Anwendungsbereich des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG erfasst (vgl. *Haisch/Helios*, RdF 2011, 272 [278 f.]). Nach dem Gesetzeswortlaut werden jedoch Zeitwertzuschreibungen auf Anteile weder von § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG (Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen) noch von § 8b Abs. 2 Satz 3 bzw. § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG (Teilwertaufholungen iSv. Abs. 1 Nr. 2 Satz 3) erfasst. Um eine symmetrische Besteuerung bei Zeitwertzuschreibungen sicherzustellen, ist ein extensiver Auslegungsmaßstab zugrunde zu legen, um die StBefreiung von § 8b Abs. 2 KStG anwenden zu können (vgl. *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8b KStG Rz. 261, zum Grundsatz der Regegungssymmetrie im Zusammenhang mit des § 8b Abs. 2 und 3 KStG).

**(3) Verhältnis zu § 15 Abs. 4 Satz 3**

663

Zeitwertzuschreibungen und -abschreibungen von Termingeschäften fallen zwar grds. in den Anwendungsbereich des § 15 Abs. 4 Satz 3 (vgl. mit Beispiel *Haisch/Helios*, RdF 2011, 272 [279 f.]), jedoch steht für im Saldo entstehende Verluste wiederum die Ausnahme vom Verlustverrechnungsverbot nach § 15 Abs. 4 Satz 4 zur Verfügung. Schließlich könnte die Rückausnahme des § 15 Abs. 4 Satz 5 nur für Termingeschäfte gelten, die der Absicherung von steuerbegünstigten Aktienpositionen dienen, was nur ausnahmsweise in Umwidmungs- bzw. Umgliederungsfällen möglich ist (s. Anm. 662). Allerdings ist in diesem Fall der Anwendungsbereich der Zeitwertbilanzierung aufgrund des Vorbehalts des § 5 Abs. 1a Satz 2 ohnehin regelmäßig nicht eröffnet (s. auch § 15 Anm. 1561 zum Verhältnis des § 5 Abs. 1a Satz 2 und einer Absicherung im Rahmen des § 15 Abs. 4 Sätze 4 und 5).

**(4) Verhältnis zum InvStG**

664

**Investmentsteuerlicher Ausgleichsposten und Zeitwertbewertung:** Auf Anteile an Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds, die von Banken zu Handelszwecken erworben werden, findet Abs. 1 Nr. 2b Anwendung, weil (Spezial-)Investmentanteile iSd. § 2 Abs. 4 InvStG, soweit es sich zugleich um Anteile an Investmentvermögen iSv. § 1 Abs. 1 KAGB handelt (s. dazu § 1 InvStG Anm. 6), grds. zu den Finanzinstrumenten gehören (§ 1 Abs. 11 Satz 1 Nr. 5 KWG; vgl. auch *Helios/Slotter*, DStR 2009, 547 [550] zum InvStG aF).

- ▶ *Investmentfonds:* Nach §§ 16 Abs. 1 Nr. 1, 18 InvStG ist bei Anlegern eines Investmentfonds eine Vorabpauschale anzusetzen. Hiermit soll die Besteuerung

thesaurierter Gewinne des Investmentfonds sichergestellt werden (s. dazu § 18 InvStG Anm. 1). Zu diesem Zweck wird dem Anleger am ersten Werktag des nachfolgenden Kj. (§ 18 Abs. 3 InvStG) ein Betrag in Höhe der (Mindest-) Wertsteigerung des Investmentfonds des vorangegangenen Kj. zugerechnet, soweit diese die Ausschüttungen dieses Kj. übersteigt (s. zu Einzelheiten der Berechnung der Vorabpauschale § 18 InvStG Anm. 10).

- ▶ *Spezial-Investmentfonds*: Nach § 36 Abs. 4 Satz 2 InvStG findet bei thesaurierenden Spezial-Investmentfonds mit Ablauf des Fondsgeschäftsjahres eine stl. Zurechnung der ausschüttungsgleichen Erträge iSv. §§ 34 Abs. 1 Nr. 2, 36 Abs. 1 Satz 1 InvStG beim Anleger statt. Die sog. stfrei thesaurierbaren Kapitalerträge iSv. § 36 Abs. 2 InvStG – dazu gehören insbes. Wertpapierveräußerungsgewinne (vgl. § 36 Abs. 2 Nr. 2 InvStG; s. § 36 InvStG Anm. 10) – gehören zwar zunächst nicht zu den ausschüttungsgleichen Erträgen. Sofern sie nicht innerhalb von 15 Jahren ausgeschüttet werden, gelten sie jedoch mit Ablauf des 15. Geschäftsjahres nach dem Geschäftsjahr der Vereinnahmung als ausschüttungsgleiche Erträge (§ 36 Abs. 5 InvStG; s. dazu § 36 InvStG Anm. 25).
- ▶ *Bilanzielle Behandlung*: Handelsrechtlich fließen dem Anleger in beiden Fällen keine Erträge zu, so dass in der HBil. eine Buchung der Vorabpauschalen bzw. der ausschüttungsgleichen Erträge unterbleibt; eine Zuschreibung in Höhe der thesaurierten Erträge kommt aufgrund des AK- und Realisationsprinzips grds. nicht in Betracht (aA *Hoffmann in LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1340 [11/2007] zum InvStG aF). Um eine doppelte stl. Erfassung der ausschüttungsgleichen Erträge bei Veräußerung oder Rückgabe der Anteile zu vermeiden, ist korrespondierend zur stl. Vereinnahmung dieser (Spezial-)Investmenterträge in der StBil. ein aktiver Ausgleichsposten zu bilden (BMF v. 21.5.2019 – IV C 1 - S 1980 - 1/16/10010 :001, 2019/0415199, BStBl. I 2019, 527, Rz. 18.5; § 18 Anm. 20 mwN betr. Vorabpauschale; Entwurf BMF v. 16.12.2019 – IV C 1 - S 1980 - 1/19/10008 :005 Rz. 49.36; § 36 Anm. 20; vgl. auch BMF v. 18.8.2009 – IV C 1 - S 1980 - 1/10019, BStBl. I 2009, 931, Rz. 29 zum InvStG aF jeweils betr. ausschüttungsgleiche Erträge).

**Konkurrenzverhältnis:** Mangels ausdrücklicher Regelung ist das Verhältnis zwischen der Bildung des investmentstl. Ausgleichspostens und der Zeitwertbilanzierung fraglich. Die Zeitwertbewertung könnte die Bildung eines Ausgleichspostens verdrängen (Variante 1) oder beide Regelungskomplexe sind parallel (Variante 2) anwendbar (näher hierzu *Haisch/Helios*, RdF 2011, 272 [280] zum InvStG aF): Zu beachten ist jedoch, dass der Betrag der auf Fondsebene vereinnahmten, aber nicht ausgeschütteten Erträge abzüglich Kosten und der Vorabpauschale iSd. §§ 16 Abs. 1 Nr. 1, 18 InvStG bzw. der ausschüttungsgleichen Erträge iSd. §§ 34 Abs. 1 Nr. 2, 36 Abs. 1 Satz 1 InvStG nicht identisch sind. Die Vorabpauschale ist ggf. auf der Grundlage des gegenüber der tatsächlichen Wertsteigerung niedrigeren Basiszinses gem. § 18 Abs. 4 InvStG zu berechnen (vgl. § 18 Abs. 1 Sätze 2 und 3 InvStG), und bei der Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge bestehen Abzugsverbote nach § 40 InvStG. Die besseren Gründe sprechen uE für die gleichzeitige Bildung des Ausgleichspostens und Anwendung der Zeitwertbilanzierung, da das Konzept der Vorabpauschale bzw. der ausschüttungsgleichen Erträge und der Zeitwertbilanzierung unterschiedliche Zielrichtungen haben. Zwar führt diese Variante zu einer Erhöhung der Erträge in der Anfangsperiode, jedoch kommt es zu einer korrespondierenden Minderung der Erträge durch den Aufwand aus der

Auflösung des Ausgleichspostens bei Veräußerung oder Rückgabe der (Spezial-)Investmentanteile.

### bb) Verhältnis zur verlustfreien Bewertung des Bankbuchs

665

**Begriff des Bankbuchs:** Das Bankbuch umfasst alle bilanziellen und außerbilanziellen zinstragenden Finanzinstrumente außerhalb des Handelsbestands einschließlich der Wertpapiere der Liquiditätsreserve und der Wertpapiere des Anlagebestands auf der Aktivseite (näher IDW RS BFA 3 nF, Rz. 14).

**Verlustfreie Bewertung:** Nach der durch die Rspr. des BFH (BFH v. 24.1.1990 – I R 145/86, BStBl. II 1990, 639) und des BGH (BGH v. 1.3.1982 – II ZR 23/81, DB 1982, 1923) bestätigten handels- und steuerbilanziellen Bilanzierungspraxis ist in der Kreditwirtschaft die Differenz zwischen dem Zinssatz der ausgeliehenen Gelder und dem der aufgenommenen Refinanzierungsmittel (Zinsmarge) entscheidender als die Verzinsung einzelner Kredite. Es erfolgt daher keine zinsinduzierte Bewertung im Bankbuch (IDW RS BFA 3 nF, Rz. 3; ferner *Scharpf/Schaber*, DB 2011, 2045). Hintergrund ist, dass bei kongruenter Refinanzierung und positiver Zinsmarge eine Abwertung auch bei Zinssteigerungen nicht in Betracht kommt, da die Spanne zwischen dem vereinbarten Zins und dem Refinanzierungszins unverändert geblieben ist (sog. Zinsspanne). Nach dem IDW ist eine Drohverlustrückstellung für einen Verpflichtungsüberschuss (§ 340a iVm. § 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 HGB) zu bilden. Es ist noch zu klären, ob insoweit § 5 Abs. 4a Satz 1 oder Satz 2 anwendbar ist.

**Bedeutung für Abs. 1 Nr. 2b:** Zinsderivate, die im Rahmen der Steuerung des Zinsänderungsrisikos im Bankbuch kontrahiert werden, unterliegen nicht der Zeitwertbilanzierung.

Einstweilen frei

666–668

## 2. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2b Satz 1

### a) In den Anwendungsbereich des § 340 HGB fallende Steuerpflichtige

669

Abs. 1 Nr. 2b nimmt hinsichtlich seines persönlichen Anwendungsbereichs umfassend auf § 340 HGB Bezug (vgl. *Ehmke in Blümich*, § 6 Rz. 877 f. [10/2018]; *Helios/Schlotter*, DStR 2009, 547 [548 f.]).

**Vom Anwendungsbereich erfasst** sind demnach folgende Stpfl.:

- ▶ *Kreditinstitute* (§ 1 Abs. 1 KWG) und *Finanzdienstleistungsinstitute* (§ 1 Abs. 1a KWG) mit Sitz im Inland (*Böcking/Becker/Helke* in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 340 HGB Rz. 5), soweit sie nicht gem. § 2 Abs. 1, 4, oder 5 KWG bzw. § 2 Abs. 6 oder 10 KWG vom Anwendungsbereich ausgenommen sind (§ 340 Abs. 1 Satz 1 Var. 1, Abs. 4 Satz 1 Var. 1 HGB). Erfasst werden auch Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute, die Skontroführer (§ 27 Abs. 1 Satz 1 BörsG) sind, weil für diese lediglich § 340c HGB nicht anwendbar ist (§ 340 Abs. 4 Satz 2 HGB).
- ▶ *Versicherungsunternehmen* (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 KWG) und *Pfandleiher* (§ 2 Abs. 1 Nr. 5 KWG), allerdings nur insoweit, als sie Bankgeschäfte betreiben, die nicht zu ihren eigentümlichen Geschäften gehören (§ 340 Abs. 2 HGB; vgl. *Haisch/Helios* in *Haisch/Helios*, Rechtshandbuch, 2011, § 2 Rz. 50 f. mwN).

- ▶ *CRR-Institute* iSv. § 1 Abs. 3d Satz 1 KWG wurden erst mit dem AREG v. 10.5. 2016 (BGBl. I 2016, 1142) in § 340 Abs. 1 Satz 1 Var. 2 HGB aufgenommen. Hiermit sollten lediglich mögliche Regelungslücken aufgrund der unterschiedlichen Begrifflichkeiten in den überkommenen Bestimmungen des KWG und der Kapitaladäquanzverordnung (VO [EU] Nr. 575/2013, ABl. EU 2013 Nr. L 176, 1, aufgrund ihres englischen Titels häufig als CRR abgekürzt) vermieden werden (vgl. amtl. Begr. in BTDrucks. 18/7219, 50 ff.; s. zu den Unterschieden in den Begrifflichkeiten *Schäfer in Boos/Fischer/Schulte-Mattler*, 5. Aufl. 2016, § 1 KWG Rz. 243 ff.). CRR-Institute werden nur insoweit von § 340 HGB erfasst, als sie nicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 KWG – das betrifft im Erg. nur Zentralbanken und die KfW – vom Anwendungsbereich des KWG ausgenommen sind.
- ▶ *Zweigniederlassungen in Drittstaaten*, dh. außerhalb der EU und des EWR, die gem. § 53 Abs. 1 KWG als Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut gelten (§ 340 Abs. 1 Satz 1 Var. 3, Abs. 4 Satz 1 Var. 2 HGB; vgl. *Krumnow* ua., Rechnungslegung der Kreditinstitute, 2. Aufl. 2004, § 340 HGB Rz. 20 ff.). Zum Begriff der Zweigniederlassung bzw. Zweigstelle vgl. *Auerbach in Schwennickel/Auerbach*, 2. Aufl. 2013, § 53 KWG Rz. 1 ff. und 5 ff.; *Vahldiek in Boos/Fischer/Schulte-Mattler*, 5. Aufl. 2016, § 53 KWG Rz. 11 ff., jeweils mwN.
- ▶ *Zahlungsinstitute und E-Geld-Institute* iSv. § 1 Abs. 3 ZAG wurden im Zuge der Umsetzung der sog. Zahlungsdiensterichtlinie (RL 2007/64/EG, ABl. EU 2007 Nr. L 319, 1) durch das Zahlungsdiensteumsetzungsgesetz v. 25.6.2009 (BGBl. I 2009, 1506) aus dem Anwendungsbereich des KWG herausgenommen und einer eigenständigen Regulierung nach dem ZAG unterworfen. Art. 15 Abs. 1, 2 RL 2007/64/EG bestimmt allerdings, dass die Vorschriften über die Rechnungslegung der Kreditinstitute gleichwohl anwendbar bleiben müssen, weswegen diese Institute in § 340 Abs. 5 HGB gesondert erwähnt sind.

**Nicht vom Anwendungsbereich erfasst sind:**

- ▶ *Unternehmen, die gem. § 2 Abs. 1, 4, 5, 6 oder 10 KWG von dessen Anwendungsbereich ausgenommen sind.* Diese Ausnahmen ergeben sich spiegelbildlich aus § 340 Abs. 1 Satz 1 Var. 1, Abs. 4 Satz 1 Var. 1 HGB. Hiervon sind eine Fülle von Unternehmen erfasst (s. *Krumnow* ua., Rechnungslegung der Kreditinstitute, 2. Aufl. 2004, § 340 HGB Rz. 33).
- ▷ *Unternehmensbeteiligungsgesellschaften* iSd. UBGG (§ 2 Abs. 4 Nr. 6 KWG) stellen insoweit eine Besonderheit dar, weil sie zwar – ebenso wie VU (§ 2 Abs. 4 Nr. 4 KWG) und Pfandleiher (§ 2 Abs. 4 Nr. 5 KWG) – dem KWG unterfallen können, soweit sie Bankgeschäfte betreiben, die nicht zu den ihnen eigentümlichen Geschäften gehören (§ 2 Abs. 3 KWG). Da § 340 Abs. 1 Satz 1 Var. 1 HGB jedoch § 2 Abs. 3 KWG nicht erwähnt und § 340 Abs. 2 HGB ausdrücklich nur für VU (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 KWG) und Pfandleiher (§ 2 Abs. 1 Nr. 5 KWG) gilt, werden Unternehmensbeteiligungsgesellschaften auch in den Fällen des § 2 Abs. 3 KWG nicht von §§ 340–340o HGB erfasst (vgl. *Krumnow* ua., Rechnungslegung der Kreditinstitute, 2. Aufl. 2004, § 340 HGB Rz. 4 und 34).
- ▶ *Finanzunternehmen* iSd. § 1 Abs. 3 KWG werden generell nicht erfasst, weil es sich bei diesen definitionsgemäß nicht um Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitute handeln darf und sie nicht anderweitig in § 340 HGB erwähnt werden (vgl. *Krumnow* ua., Rechnungslegung der Kreditinstitute, 2. Aufl. 2004, § 340



HGB Rz. 5 und 19; ferner *Haisch/Helios* in *Haisch/Helios*, Rechtshandbuch, 2011, § 2 Rz. 50f.).

- ▶ *Zweigniederlassungen von Unternehmen mit Sitz in einem EU-/EWR-Staat:* Zweigniederlassungen von Unternehmen mit Sitz in einem anderen EU-/EWR-Staat, die im Inland Kredit- oder Finanzdienstleistungen anbieten (§ 53b Abs. 1 Sätze 1 und 2, Abs. 7 KWG), werden vom Anwendungsbereich der §§ 340 ff. HGB nicht erfasst. Bei Betreiben bestimmter Bankgeschäfte sind lediglich bestimmte Offenlegungspflichten zu beachten (vgl. § 340 Abs. 1 Satz 2 HGB). Hintergrund dieser Regelung ist, dass derartige Zweigniederlassungen den aufsichtsrechtl. Bestimmungen ihres Herkunftsstaats unterliegen (vgl. *Merkt in Baumbach/Hopt*, 39. Aufl. 2020, § 340 HGB Rz. 3). In Bezug auf die Besteuerung ist allerdings zu beachten, dass die Zweigniederlassung in aller Regel eine BS im Inland darstellt, deren Einkünfte der beschränkten Stpfl. unterliegen (§ 1 Abs. 4 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a). Vor diesem Hintergrund bestehen europarechtl. Bedenken, Abs. 1 Nr. 2b nicht auf derartige Zweigniederlassungen anzuwenden (glA *Ochs/Behnes*, Ubg 2013, 681 [683 ff.]; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 363.8 [2/2017]; aA *Meurer* in *Lademann*, § 6 Rz. 771 [5/2017]).
- ▶ *Wohnungsunternehmen mit Spareinrichtung* (vgl. § 340 Abs. 3 HGB).

Einstweilen frei

670–671

## b) Zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente

### aa) Finanzinstrumente

672

Der Begriff der Finanzinstrumente wird zwar im HGB (zB §§ 285 Nr. 18 und 19, 289 Abs. 2 Nr. 2, 314 Abs. 1 Nr. 10 und 11, 340c HGB), KWG (§ 1 Abs. 11 Satz 1 KWG) und EStG (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b) verwendet, jedoch nicht definiert. Angesichts der ständigen Entwicklung neuer Finanzinstrumente und der Dynamik der Finanzmärkte hat der Gesetzgeber bewusst auch auf eine Definition in Abs. 1 Nr. 2b verzichtet (BTDrucks. 16/10067, 53).

**Offener Begriff:** Nach allgemeinem Sprachgebrauch ist unter dem Begriff der Finanzinstrumente das gesamte Spektrum der finanzwirtschaftlichen Instrumente zu verstehen (*Krumnow* ua., Rechnungslegung der Kreditinstitute, 2. Aufl. 2004, § 340c HGB Rz. 70; *Perlet/Baumgärtel*, FS Clemm, 1996, 287). Diese offene Definition entspricht auch dem Gesetzeszweck des Abs. 1 Nr. 2b, denn die Vorschrift soll gerade mit neuen Entwicklungen an den dynamischen Finanzmärkten Schritt halten können. Deshalb kommt auch eine Beschränkung auf Finanzinstrumente iSv. IFRS 9, des KWG (gem. § 1 Abs. 11 Satz 1 KWG sind Finanzinstrumente Wertpapiere, Geldmarktinstrumente, Devisen oder Rechnungseinheiten sowie Derivate) oder des WpHG nicht in Betracht. Dies wird durch die Gesetzgebungshistorie bestätigt (*Helios/Schlotter*, DStR 2009, 547 [548 f.]; *Hiller*, DStZ 2016, 199 [201]; aA *Ehmke* in *Blümich*, § 6 Rz. 877b [10/2018]). Die vorstehend genannten Vorschriften geben uE aber wichtige Hinweise, welche Finanzinstrumente auch im Rahmen des Abs. 1 Nr. 2b relevant sein können (vgl. auch *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. Ca6 [11/2010]).

**Einordnung von bestimmten Geschäftsvorfällen:** Erfasst werden Wertpapiere, Geldmarktinstrumente sowie Devisen. Zu den Wertpapieren zählen ua. Aktien und andere Anteile an in- oder ausländ. juristischen Personen, PersGes. und sonstigen Unternehmen, soweit sie Aktien vergleichbar sind, sowie Zertifikate, die Ak-

tien vertreten, Schuldtitel, insbes. Genussscheine, Inhaberschuldverschreibungen, Orderschuldverschreibungen und Zertifikate, die diese Schuldtitel vertreten, und auch Anteile an Investmentvermögen. Verbindlichkeiten, die das Institut mit der Absicht eingeht, diese zur Erzielung eines Handelserfolgs kurzfristig zurückzuerwerben, sind erfasst; dies betrifft sowohl negative Marktwerte von Derivaten als auch originäre Verbindlichkeiten (IDW RS BFA 2 v. 3.3.2010, Rz. 10). Sicherungsinstrumente sind dann in den Handelsbestand einzubeziehen, wenn durch sie ein Eigenhandelserfolg gesichert wird bzw. sie dazu dienen, Marktrisiken des Handelsbuchs abzusichern. Soweit Beteiligungsrechte als Finanzinstrumente in Betracht kommen, ist § 8b Abs. 7 KStG zu prüfen. Rückerworbene eigene Anteile sowie die Wiederveräußerung eigener Anteile fallen nicht in die Zeitwertbilanzierung (näher *Scharpf/Schaber*, Handbuch Bankbilanz, 7. Aufl. 2018, 242f.; vgl. auch IDW RS BFA 2 v. 3.3.2010, Rz. 4). Sicherungsinstrumente sind dann in den Handelsbestand einzubeziehen, wenn durch sie ein Eigenhandelserfolg im Handelsbuch gesichert wird.

**Behandlung von warenbezogenen Geschäftsvorfällen:** Waren sind keine Finanzinstrumente (*Scharpf/Schaber*, Handbuch Bankbilanz, 7. Aufl. 2018, 246; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 363.11 [2/2017]). Dies widerspricht uE dem beabsichtigten Gleichlauf zwischen Handels- und Aufsichtsrecht. Dagegen sollen Edelmetalle und Devisen vom Begriff Finanzinstrumente erfasst sein (IDW RS BFA 2 v. 3.3.2010, Rz. 10; glA *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 363.11 [2/2017]). Warentermingeschäfte werden gem. § 254 Satz 2 HGB als Finanzinstrumente fingiert und gelten auch im Anwendungsbereich von Abs. 1 Nr. 2b als Finanzinstrumente, sofern ein *cash settlement* vorgesehen ist (IDW RS BFA 2 v. 3.3.2010, Rz. 9). Aus diesem Grund können bspw. auch Stromderivate und CO<sub>2</sub>-Zertifikate in den Anwendungsbereich von Abs. 1 Nr. 2b fallen (teilweise aA *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 363.11 [2/2017]; *Meurer* in *Lademann*, § 6 Rz. 772 [5/2017]).

**Derivate:** Der Begriff der Finanzinstrumente umfasst grds. bilanzwirksame und bilanzunwirksame finanzwirtschaftliche Instrumente. Der BRat äußert allerdings Zweifel, ob Derivate als schwebende, grds. bilanzunwirksame Geschäfte in Abs. 1 Nr. 2b einbezogen sind (BTDrucks. 16/10067, 121). Dagegen geht aus der amtlichen Begründung zum RegE klar hervor, dass auch die Einbeziehung von Derivaten trotz ihres Charakters als schwebende Geschäfte gewollt ist (BTDrucks. 16/10067, 53). Auf Basis des offenen Gesetzeswortlauts, des eindeutigen gesetzgeberischen Willens und schließlich aus gleichheitsrechtl. Überlegungen ist uE die Anwendung des Abs. 1 Nr. 2b auf Derivate zwingend, selbst wenn sie schwebende Geschäfte darstellen (glA *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 877b [10/2018]; *Helios/Schlotter*, DStR 2009, 547 [549]; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 427; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. Ca7 [11/2010]; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 363.10 [2/2017]). Vor diesem Hintergrund handelt es sich bei Abs. 1 Nr. 2b, soweit schwebende Geschäfte betroffen sind, um eine partielle Ansatzvorschrift (glA *Helios/Schlotter*, DStR 2009, 547 [551]; *Schulze-Osterloh*, DStR 2008, 63 [68]; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. Ca7 [11/2010]). Unter den Begriff der Finanzinstrumente fallen daher insbes. Optionen, *Futures* und *Forwards*, *Swaps* sowie alle hiervon abgeleiteten Formen von Derivaten.

**Interne Geschäfte:** Interne Geschäfte eines Kreditinstituts werden in der Praxis zwischen zwei organisatorisch getrennten, aber rechtl. unselbständigen Geschäftsbereichen abgeschlossen. Typisch ist der Fall, dass die Treasuryabteilung (zuständig für das Bankbuch) mit der Handelsabteilung einen Zinsswap abschließt. In-

terne Geschäfte, die die Voraussetzungen eines Finanzinstruments erfüllen, fallen uE gleichermaßen in den Anwendungsbereich von Abs. 1 Nr. 2b (vgl. *Altwater*, DB 2012, 939).

Einstweilen frei

673–674

## bb) Erwerb zu Handelszwecken

### (1) Erwerb

675

Allgemein ist unter einem Erwerb die Anschaffung durch einen Übertragungsakt von einem Dritten zu verstehen (vgl. BFH v. 3.5.2005 – I R 100/05, BStBl. II 2007, 60, zu § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG). In diesem Sinne wird in der amtlichen Begründung des RegE davon gesprochen, dass unter einen Erwerb jede rechtsgeschäftliche Transaktion fallen soll (BTDrucks. 16/10067, 53). Hiervon sind insbes. sog. marktoffene Erwerbsvorgänge im Sinne eines Kaufs erfasst; es fallen wohl aber auch andere Erwerbsvorgänge im weitesten Sinne darunter (zB Einlagen und Einbringungen) (vgl. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 363.16 [2/2017]; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 877c [10/2018]; *Helios/Schlotter*, DStR 2009, 547 [550]; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. Ca9 [11/2010]; aA *Meurer* in *Lademann*, § 6 Rz. 773 [5/2017]). Im Erg. wird man den Begriff des Erwerbs wie den Begriff des Zugangs zum BV in § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG auszulegen haben.

### (2) Handelszwecke

676

**Begriff:** Finanzinstrumente fallen nur dann unter Abs. 1 Nr. 2b, wenn sie zu Handelszwecken erworben und nicht in einer Bewertungseinheit iSd. § 5 Abs. 1a Satz 2 abgebildet werden. Gemäß Art. 4 Abs. 1 Nr. 85 VO (EU) Nr. 575/2013 (ABl. EU 2013 Nr. L 176, 1) werden Positionen in Handelsabsicht gehalten, wenn sie sich aus Kundenbetreuung und Marktpflege ergeben, sie zum kurzfristigen Wiederverkauf gehalten werden oder bei ihnen die Absicht besteht, aus bestehenden oder erwarteten kurzfristigen Kursunterschieden zwischen Ankaufs- und Verkaufskurs oder aus anderen Kurs- oder Zinsschwankungen Profit zu ziehen. Diese Definition ist uE auch für Zwecke des Abs. 1 Nr. 2b heranzuziehen. Danach liegt ein Erwerb zu Handelszwecken vor, wenn die interne Zweckrichtung der Geschäfte in der Erzielung eines kurzfristigen Eigenhandelserfolgs besteht (glA *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 877c [10/2018]; *Helios/Schlotter*, DStR 2009, 547 [550]). In der Praxis werden die Finanzinstrumente des kreditwesentl. Handelsbuchs bzw. des handelsrechtl. Handelsbestands (vgl. BAKred, RS 17/99, zum grundsätzlichen Gleichlauf der bankaufsichtsrechtl. Abgrenzung des Handelsbuchs gegen das Anlagebuch mit der handelsrechtl. Abgrenzung des Handelsbestands gegen AV und Liquiditätsreserve) regelmäßig auch in den Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 2b fallen; eine volle Deckungsgleichheit dürfte wohl allerdings nicht bestehen (*Helios/Schlotter*, DStR 2009, 547 [549]; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. Ca8 [11/2010]).

**Abgrenzung von Geschäften im Kundeninteresse:** Eigenhandelsgeschäfte werden von Instituten im Eigeninteresse mit Handelsabsicht abgeschlossen. Sämtliche Aktivitäten in fremdem Namen scheiden aus dem Bereich der Eigenhandelsgeschäfte aus, weil sie ausschließlich auf Kundenaufträgen und nicht auf einem Eigeninteresse basieren. Ebenso gehören diejenigen Aktivitäten nicht zum Eigenhandel, die zwar im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung durchgeführt werden (näher *Scharpf/Schaber*, Handbuch Bankbilanz, 6. Aufl. 2015, 241).

**Maßgeblicher Zeitpunkt:** Maßgeblicher Zeitpunkt für das Vorliegen eines Handelszwecks ist der Zeitpunkt des Erwerbs der Finanzinstrumente (*Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 363.12 [2/2017]; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 877c [10/2018]). Dieser Zeitpunkt wird regelmäßig mit dem Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes in der Bilanz korrespondieren (ähnlich *BTDrucks. 16/10067*, 53; *Helios/Schlotter*, *DStR* 2009, 547 [549]).

**Verhältnis von Handelszweck, Handelsbuch und -bestand:** Die unterschiedlichen Begrifflichkeiten des Abs. 1 Nr. 2b („zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente“), des § 340e Abs. 3 HGB („Handelsbestand“) und der Art. 102 ff. VO (EU) Nr. 575/2013 (ABl. EU 2013 Nr. L 176, 1) („Handelsbuch“) werfen die Frage nach dem Verhältnis der Kategorien zueinander auf. Jedenfalls für den Handelsbestand und das Handelsbuch ist grds. von einem Gleichlauf auszugehen (vgl. *Böcking/Morawietz/Torabian*, in *MüKo HGB*, 3. Aufl. 2013, § 340e HGB Rz. 43, zu § 1a KWG aF). Im Grundsatz Gleiches gilt uE für das Verhältnis von Handelsbestand und der stl. Kategorie der für Handelszwecke erworbenen Finanzinstrumente (glA *Helios/Schlotter*, *DStR* 2009, 547 [549]; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. Ca8 [11/2010]). Bereits die erforderliche Zwecksetzung des Erwerbs der Finanzinstrumente schließt es nämlich aus, dass die Finanzinstrumente der Liquiditätsreserve oder dem AV dienen (*Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. Ca8 [11/2010]). Ferner spricht auch der Zweck des Abs. 1 Nr. 2b für einen Gleichlauf. Abweichungen zwischen Handels- und StRecht sollen auf ein Mindestmaß beschränkt bleiben (vgl. dazu auch *BTDrucks. 16/10067*, 100).

**Umgliederung/Umbuchung:** Ausnahmen vom grundsätzlichen Gleichlauf von KWG, HGB und StBil. können sich aber aufgrund von Umgliederungen bzw. Umbuchungen ergeben (vgl. näher *Haisch/Helios*, *RdF* 2011, 272 [275]). Insoweit gilt Folgendes:

- ▶ **KWG:** Nach § 1a Abs. 1 iVm. Art. 104 Abs. 2 Buchst. g VO (EU) Nr. 575/2013 (ABl. EU 2013 Nr. L 176, 1) verfügen die Institute über eindeutig festgelegte Regeln und Verfahren für die Gesamtführung ihres Handelsbuchs, die ua. das Ausmaß, in dem das Institut Risiken oder Positionen zwischen dem Anlagebuch und dem Handelsbuch übertragen kann, sowie die Kriterien für solche Übertragungen betreffen müssen.
- ▶ **HGB:** Nach § 340e Abs. 3 Sätze 2 bis 4 HGB ist eine Umgliederung des Anlagebestands in den Handelsbestand ausgeschlossen. Das Gleiche gilt für eine Umgliederung des Handelsbestands in den Anlagebestand, es sei denn, außergewöhnliche Umstände, insbes. schwerwiegende Beeinträchtigungen der Handelbarkeit der Finanzinstrumente, führen zu einer Aufgabe der Handelsabsicht durch das Kreditinstitut (vgl. *Scharpf/Schaber*, *Handbuch Bankbilanz*, 7. Aufl. 2018, 255 ff.). Finanzinstrumente des Handelsbestands können nachträglich in eine Bewertungseinheit einbezogen werden; sie sind bei Beendigung der Bewertungseinheit wieder in den Handelsbestand umzugliedern (zum Vorstehenden *IDW RS BFA 2 v. 3.3.2010*, Rz. 23 ff.).
- ▶ **Steuerbilanz:** Aufgrund der Anknüpfung an den Erwerbszeitpunkt und das handelsrechtl. Umwidmungsverbot in § 340e Abs. 3 Satz 2 HGB ist uE jedenfalls eine Umwidmung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten in Anlagebestand bzw. umgekehrt im Rahmen des Abs. 1 Nr. 2b ausgeschlossen (glA *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 877c [10/2018]; *Helios/Schlotter*, *DStR* 2009, 547 [550]; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 363.2 [2/2017]; *Meurer* in *Lademann*, § 6 Rz. 775 [5/2017]). Etwas anderes gilt uE in den Fällen des § 340e

Abs. 3 Satz 3 HGB und für die nachträgliche Einbeziehung von Finanzinstrumenten in eine Bewertungseinheit iSv. § 340e Abs. 3 Satz 4 HGB, die auch für stl. Zwecke zur Umwidmung aus den zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten führen (*Haisch/Helios*, RdF 2011, 272 [275 f.]). In den Fällen des § 340e Abs. 3 Satz 3 HGB unterliegen die entsprechend dieser Vorschrift umgliederten Finanzinstrumente nicht mehr der Bewertung nach Abs. 1 Nr. 2b; sie sind stattdessen mit den AK, dem an deren Stelle tretenden Wert oder dem niedrigerem Teilwert zu bewerten (BMF v. 13.7.2015 – IV C 6 - S 2133/09/10002, DStR 2015, 1756; *Meurer* in *Lademann*, § 6 Rz. 775 [5/2017]). In den Fällen des § 340e Abs. 3 Satz 4 HGB enthält Abs. 1 Nr. 2b uE einen allgemeinen Vorbehalt zugunsten von § 5 Abs. 1a Satz 2 (aA wohl *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. Ca11 [11/2010]).

### (3) Aktiver Markt

677

**Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal:** Die Absicht der Erzielung eines kurzfristigen Eigenhandelserfolgs setzt nach Begründung des RegE voraus, dass die Finanzinstrumente auf einem aktiven Markt iSv. § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB gehandelt werden (BTDrucks. 16/10067, 53 und 100 f.). Die überwiegende Meinung im Schrifttum geht daher davon aus, dass das Bestehen eines aktiven Markts ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des Abs. 1 Nr. 2b ist (*Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 877d [10/2018]; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. Ca10 [11/2010]; *Hiller*, DStZ 2016, 199 [202]). Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/10067, 61) wird ein Preis dann an einem aktiven Markt ermittelt, wenn er an einer Börse, von einem Händler, von einem Broker, von einer Branchengruppe, von einem Preisberechnungsservice oder von einer Aufsichtsbehörde leicht und regelmäßig erhältlich ist und auf aktuellen und regelmäßig auftretenden Markttransaktionen zwischen unabhängigen Dritten beruht; im Gegensatz zu IAS 39 (IDW RS HFA 9, Rz. 63 ff.) soll hingegen dann kein aktiver Markt vorliegen, wenn zB nur eine geringe Anzahl von Finanzinstrumenten tatsächlich gehandelt wird oder keine aktuellen Marktpreise verfügbar sind (BTDrucks. 16/10067, 61). In Bezug auf den maßgeblichen Zeitpunkt sollte es bei Neuemissionen allerdings ausreichen, wenn die Finanzinstrumente innerhalb einer marktüblich kurzen Zeit nach Emission zum Handel an einem aktiven Markt vorgesehen sind und ein tatsächlicher Handel dann auch erfolgt (*Helios/Schlotter*, DStR 2009, 547 [550]; *Scharpf/Schaber*, DB 2008, 2552 [2555]; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. Ca10 [11/2010]; aA *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 877d [10/2018]).

- ▶ „Aktiver Markt“ kein Tatbestandsmerkmal wegen Maßgeblichkeit des HGB: Es ist uE zweifelhaft, ob das Bestehen eines aktiven Markts Tatbestandsmerkmal des Abs. 1 Nr. 2b ist (glA *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 363.14 [2/2017]; *Meurer* in *Lademann*, § 6 Rz. 774 [5/2017]). Dem Gesetzeswortlaut lässt es sich nicht entnehmen. Vielmehr knüpft die Vorschrift ihrem Wortlaut nach an § 340e Abs. 3 HGB an, der das Bestehen eines aktiven Markts nicht voraussetzt. Ebenso lässt sich aus Art. 104 Abs. 2 Buchst. c VO (EU) Nr. 575/2013 entnehmen, dass Positionen des Handelsbuchs nicht an einem aktiven Markt gehandelt werden müssen (*Cassel* in *Kessler/Leinen/Strickmann*, Handbuch Bilanzmodernisierungsgesetz, 2. Aufl. 2010, Kap. 2, Abschn. 8, 6.2, 558 f., mwN, zu § 340e HGB; vgl. auch *Weber* in *Luz/Neus/Schaber/Schneider/Wagner/Weber*, 3. Aufl. 2015, Art. 102–106 CRR Rz. 2, 23). Ähnliches ergibt sich aus § 255 Abs. 4 HGB, denn die Bewertung auf einem aktiven Markt ist nur eine von drei

Wertmaßstäben des beizulegenden Zeitwerts gem. § 255 Abs. 4 HGB. Ferner spricht der Gesetzeszweck gegen das Erfordernis eines „aktiven Markts“ (BTDrucks. 16/10067, 100). In der Praxis würde ein Kriterium „aktiver Markt“ zu einem Auseinanderlaufen von Handels- und StRecht führen, weil für eine Vielzahl von Finanzinstrumenten des Handelsbestands gerade kein aktiver Markt besteht (insbes. OTC-Derivate). Vor diesem Hintergrund kann den Gesetzesmaterialien, die einen aktiven Markt voraussetzen, keine maßgebende Bedeutung zukommen (Drüen in *Tipke/Kruse*, § 4 AO Rz. 235 ff. [5/2015], zur sog. Andeutungstheorie).

### 678 c) Keine Bewertungseinheit

Abs. 1 Nr. 2b findet ferner nur dann Anwendung, wenn die in Frage stehenden Finanzinstrumente nicht in einer Bewertungseinheit iSd. § 5 Abs. 1a Satz 2 abgebildet werden. Die Ausnahme von Abs. 1 Nr. 2b rechtfertigt sich dadurch, dass solche Finanzinstrumente nicht zu Handels-, sondern zu Absicherungszwecken erworben werden. Zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente können uE auch in der StBil. nachträglich in eine Bewertungseinheit einbezogen werden (IDW RS HFA 35, Rz. 12; *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 976 [980]; *Meinert*, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 2010, 358; *Haisch/Helios* in *Haisch/Helios*, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 2 Rz. 98). Bei Beendigung der Bewertungseinheit scheidet jedoch (im Gegensatz zur handelsrechtl. Behandlung) eine „Rückumwidmung“ zum beizulegenden Zeitwert aus.

679–680 Einstweilen frei

### 681 3. Rechtsfolge des Abs. 1 Nr. 2b Satz 1: Bewertung mit dem sog. beizulegenden Zeitwert abzüglich Risikoabschlag (§ 340e Abs. 3 HGB)

Die Bewertung hat nach Abs. 1 Nr. 2b mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlags (§ 340e Abs. 3 HGB) zu erfolgen. Es handelt sich um eine Bewertungspflicht, nicht um ein Bewertungswahlrecht (*Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 878 [10/2018]; *Helios/Schlotter*, DStR 2009, 547 [551]).

**Beizulegender Zeitwert:** Im Hinblick auf den Begriff des beizulegenden Zeitwerts wird auf § 255 Abs. 4 HGB Bezug genommen (*Meurer* in *Lademann*, § 6 Rz. 777 [5/2017]). Konzeptionell liegt dem beizulegenden Zeitwert eine *Going-concern*-Betrachtung (Unternehmensfortführung) zugrunde, dh., für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts ist nicht der Betrag maßgeblich, den ein Unternehmen bspw. aufgrund zwangsweiser Liquidation erzielen würde (*Scharpf/Schaber*, Handbuch Bankbilanz, 7. Aufl. 2018, 259). Folgt man der überwiegenden Ansicht (*Scharpf/Schaber*, Handbuch Bankbilanz, 7. Aufl. 2018, 260 ff., mwN), kann der beizulegende Zeitwert grds. nur der Marktpreis des § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB sein. Eine Ausnahme kann nur für den Fall bestehen, in dem im Zeitpunkt des Erwerbs der Finanzinstrumente ein aktiver Markt bestanden hatte, dieser später aber weggefallen ist. In diesem Fall ist der Zeitwert mittels anerkannter Bewertungsmethoden zu bestimmen oder es sind hilfsweise die fortgeführten AK anzusetzen (§ 255 Abs. 4 Sätze 2 und 3 HGB). Der beizulegende Zeitwert ist für die Bewertung maßgebend, ungeachtet dessen, ob er über bzw. unter die historischen AK gestiegen bzw. gefallen ist.

- ▶ **Zugangsbewertung:** Im Zeitpunkt der erstmaligen Bewertung (Anschaffungszeitpunkt) entspricht der Zeitwert den AK, die erforderlich sind, um den Vermögensgegenstand in einen sog. betriebsbereiten Zustand zu versetzen (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB; vgl. *Scharpf/Schaber*, Handbuch Bankbilanz, 7. Aufl. 2018, 259; *Cassel* in *Kessler/Leinen/Strickmann*, Handbuch BilMoG, 2. Aufl. 2010, Kap. 2, Abschn. 8, 6.3, 561; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 363.21 [2/2017]; *Hiller*, DStZ 2016, 199 [203]). Transaktionskosten zählen als ANK zu den AK (IDW RS BFA 2 v. 3.3.2010, Rz. 32; s. Anm. 200). Nach aA ist im Zugangszeitpunkt eine Zeitwertbewertung vorzunehmen (*Kessler* in *Kessler/Leinen/Strickmann*, Handbuch BilMoG, 2. Aufl. 2010, Kap. 2, Abschn. 2, 2.6.1, 259 ff., unter Hinweis auf § 255 Abs. 4 HGB).
- ▶ **Folgebewertung:** Der Gesetzgeber hat in § 255 Abs. 4 HGB ein Stufenkonzept aufgestellt, das insbes. davon abhängt, ob ein aktiver Markt für Finanzinstrumente vorhanden und uE auch im Anwendungsbereich von Abs. 1 Nr. 2b sinngemäß anwendbar ist (vgl. *Scharpf/Schaber*, Handbuch Bankbilanz, 7. Aufl. 2018, 262; *Hiller*, DStZ 2016, 199 [201]):
  - 1. Stufe: Der beizulegende Zeitwert entspricht dem Marktpreis, wenn ein aktiver Markt besteht (vgl. § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB).
  - 2. Stufe: Der beizulegende Zeitwert ist mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmethoden (zB Discounted *Cash Flow*-Modelle, Optionspreismodelle) zu bestimmen, wenn kein aktiver Markt besteht, anhand dessen sich ein Marktpreis ermitteln lässt (vgl. § 255 Abs. 4 Satz 2 HGB; vgl. hierzu auch *Hiller*, DStZ 2016, 199 [203 f.]).
  - 3. Stufe: Hilfsweise sind die AK fortzuführen (vgl. § 255 Abs. 4 Satz 3 HGB). Dabei gilt der zuletzt anhand eines Marktwerts auf einem aktiven Markt oder anhand eines allgemein anerkannten Bewertungsverfahrens ermittelte beizulegende Zeitwert als AK (§ 255 Abs. 4 Satz 4 HGB).

**Risikoab- und -zuschlag:** Vom beizulegenden Zeitwert ist ein Risikoabschlag nach § 340e Abs. 3 Satz 1 HGB vorzunehmen. Der Risikoabschlag muss den Ausfallwahrscheinlichkeiten der realisierbaren Gewinne Rechnung tragen. Es ist eine adäquate Berechnungsmethode zugrunde zu legen. Die Angemessenheit der Berechnungsmethode und der Berechnungsparameter wird durch die Bankenaufsicht nach den Vorschriften des KWG bzw. der SolvV beurteilt und überwacht. Für die Bewertung kommen regelmäßig *Value-at-risk*-Methoden zur Anwendung (§§ 1 ff. SolvV); andere Methoden können zulässig sein, wenn sie dem Sinn und Zweck des Gesetzes entsprechen (*Helios/Schlotter*, DStR 2009, 547 [550 f.]; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 363.23 [2/2017]; *Meurer* in *Lademann*, § 6 Rz. 777 [5/2017]). Für Handelspassiva ist anstelle eines Risikoabschlages ein Risikozuschlag vorzunehmen. Insofern liegt dem Ab- bzw. dem Zuschlag ein betriebswirtschaftliches Vorsichtsprinzip zugrunde, das den negativen Effekt aus latenten Wertminderungsrisiken reflektiert. Ein Risikoabschlag ist daher auch dann erforderlich, wenn der Zeitwert unterhalb des letzten Bilanzansatzes liegt.

**Erfassung nicht realisierter Gewinne:** Die Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert führt zu einer Durchbrechung des Realisationsprinzips und damit zu einem Ausweis nicht realisierter Gewinne, wenn der Stpfl. zum Ziel der Wertsteigerung erworbene Finanzinstrumente trotz Wertsteigerung zum Bilanzstichtag nicht veräußert. Verfassungsrechtl. (Art. 3 Abs. 1 GG) bestehen dagegen uE keine Bedenken (glA *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 428; *Korn/Strahl* in *Korn*,

§ 6 Rz. 363.3 [2/2017]). Nach der Entsch. des BVerfG zu Jubiläumsrückstellungen (BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111) ist eine steuergesetzliche Abweichung von handelsbilanziellen GoB nur dann eine Verletzung des Gebots folgerichtiger Ausgestaltung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen, wenn sich kein sachlicher Grund für diese Abweichung finden lässt und die einfachgesetzliche „Ausnahmevorschrift“ als willkürlich zu bewerten ist. Ein sachlicher Grund liegt hier im Handelsrecht, dem das Steuerrecht folgt. Die Einführung der Zeitwertbilanzierung von im Handelsbestand gehaltenen bzw. zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten trägt den praktischen Bedürfnissen der Eigenhandelsaktivitäten der Kreditwirtschaft Rechnung. Zwar bringen nicht realisierte Gewinne und Verluste insbes. unter Objektivierungsgesichtspunkten eine nur wenig gesicherte Leistungsfähigkeit zum Ausdruck, da der Wert eines WG einigermaßen sicher erst bei seiner Realisation am Markt festgestellt werden kann (vgl. *Helios/Schlotter*, DStR 2009, 547 [552]). Dem Risiko der erfolgswirksamen Berücksichtigung noch nicht realisierter Erfolgsbeiträge aus Finanzinstrumenten des Handelsbestands begegnet der Gesetzgeber (auch für die StBil.) für Handelsaktiva mit einem Sicherheitsabschlag (bzw. Sicherheitszuschlag für Handelspassiva) auf die tatsächlichen Marktwerte von Finanzinstrumenten. Fehlt ein aktiver Markt, ist auf die fortgeführten AK abzustellen. § 253 Abs. 4 HGB gilt uE auch für die StBil. Dagegen ist verfassungsrechtl. nicht gefordert, die handelsrechtl. zu bildende Rücklage nach §§ 340e Abs. 4, 340g HGB auch stl. zum Abzug zuzulassen (so aber *Hahne*, Ubg 2010, 506 [509]).

682–684 Einstweilen frei

#### 4. Keine Anwendung von Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 (Abs. 1 Nr. 2b Satz 2)

##### 685 a) Dauerhaftigkeit der Wertveränderung nicht erforderlich

**Zu- und Abschreibungen:** Im Falle eines gesunkenen Zeitwerts kommt es für eine Abwertung nicht auf eine voraussichtlich dauernde Wertminderung an; Abs. 1 Nr. 2b schließt Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ausdrücklich aus (*Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 878a [10/2018]; *Helios/Schlotter*, DStR 2009, 547 [551]; *Hiller*, DStZ 2016, 199 [205]). Es reichen somit vorübergehende und auch geringfügige Wertveränderungen aus. Dies gilt auch für Zuschreibungen. Im Rahmen der Zeitwertbilanzierung ist es uE ausgeschlossen, Wertänderungen in der Zeit bis zur Aufstellung der Bilanz bei der Zeitwertbestimmung am Bilanzstichtag als sog. werterhellende Umstände zu berücksichtigen.

**Risikoabschlag begründet keine Dauerhaftigkeit:** Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Risikoabschlag nach § 340e Abs. 3 Satz 1 HGB. Der Risikoabschlag stellt weder in seiner Wirkung eine dauerhafte Wertveränderung sicher noch dient er der bilanziellen Abbildung zum Abschlussstichtag erkennbarer Wertbelastungen, die sich bereits im beizulegenden Zeitwert niedergeschlagen haben (vgl. IDW RS BFA 2 v. 3.3.2010, Rz. 51). Der Höhe nach entspricht er dem Verlust, der mit einer bestimmten vorgegebenen Wahrscheinlichkeit innerhalb einer bestimmten Haltedauer in der Zukunft nicht überschritten wird. Die Zuschreibung wird also auf den realisierbaren Bewertungsgewinn begrenzt; dies gilt entsprechend für den Fall der Abschreibung.



**b) Keine Anwendung der Teilwertkonzeption**

686

Aus der Verweisung in Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 folgt, dass die zum Teilwertbegriff entwickelten Grundsätze und Vermutungen im Rahmen der Zeitwertbilanzierung keine Bedeutung haben. Die Bewertung nach dem Zeitwert stellt eine neue Bewertungskategorie dar, die die Teilwertbewertung verdrängt. Während im Rahmen der Teilwertbewertung WG aus Sicht des Erwerbers eines ganzen Betriebs zu ermitteln sind, stellt die Zeitwertbilanzierung auf die isolierte Bewertung eines einzelnen Finanzinstruments ab. Der beizulegende Zeitwert erfasst daher auch nicht den sog. Mehrwert, der sich für das einzelne Finanzinstrument dadurch ergeben würde, dass es zur Vermögensmasse eines Kreditinstituts gehört. Insofern ähnelt die Zeitwertbewertung der Bewertung nach dem gemeinen Wert (§ 9 Abs. 2 BewG; vgl. dazu auch *Hiller*, DStZ 2016, 199 [205]) bzw. kann mit dem Börsenkurs übereinstimmen (§ 11 Abs. 1 BewG).

Einstweilen frei

687–689

**VIII. Bewertung von Verbindlichkeiten (Abs. 1 Nr. 3)****1. Ansatz von Verbindlichkeiten unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften der Nr. 2**

**Schrifttum:** *Clemm*, Abzinsung von Passiva, StbJb. 1987/88, 71; *Arndt/Muhler*, Optionsanleihen im Ertragsteuerrecht, DB 1988, 2167; *Rodin*, Disagio, Diskont und Damnum im Einkommensteuerrecht, Köln 1988; *Mathiak*, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, DStR 1989, 661; *Ballwieser*, Zur Bedeutung von Aufwandsrückstellungen gemäß § 249 Abs. 2 HGB für Kapitalgesellschaften in *Moxter/Müller/Windmüller/von Wysocki* (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 45; *Geib/Wiedmann*, Zur Abzinsung von Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, WPg 1994, 369; *Kropp/Weisang*, Erfolgsneutrale Neubewertung von Schulden und Aufstockung abgezinster Rückstellungen im Jahresabschluss 1995 – für alle Kaufleute zulässig?, DB 1995, 2485; *Jansen/Wrede*, Renten, Raten, Dauernde Lasten, Herne/Berlin, 12. Aufl. 1998; *Moxter*, Die BFH-Rechtsprechung zu den Wahrscheinlichkeitsschwellen bei Schulden, BB 1998, 2464; *Plewka/Schimmele*, Die Behandlung des Emissionsdisagios in der Bilanz des Emittenten, DB 1998, 2494; *Cattelaens*, StEntlG 1999/2000/2002: Teilwertabschreibung und Wertaufholung, DB 1999, 1185; *Bachem*, Bewertung von überverzinslichen Geldleistungsverbindlichkeiten, DStR 1999, 773; *Dieterlen/Haun*, Gewinnmindernde Rücklagen nach den Übergangsregelungen des StEntlG 1999/2000/2002, BB 1999, 2020; *Feld*, Auswirkungen des neuen steuerlichen Wertaufholungs- und Abzinsungsgebots auf die Handelsbilanz, WPg 1999, 861; *Groh*, StEntlG 1999/2000/2002: Imparitätsprinzip und Teilwertabschreibung, DB 1999, 978; *Herzig/Rieck*, Bilanzsteuerliche Aspekte des Wertaufholungsgebotes im StEntlG, WPg 1999, 309; *Hoffmann*, Die Auswirkungen des StEntlG 1999/2000/2002 auf die Steuerbilanz, GmbHR 1999, 380; *Korn/Strahl*, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Übersicht und erste Beratungserkenntnisse, KÖSDI 1999, 11964; *Schmitz*, StEntlG 1999/2000/2002 und (umgekehrte) Maßgeblichkeit, DB 1999, 1974; *Dietrich*, Teilwertabschreibung, Wertaufholungsgebot und „voraussichtlich dauernde Wertminderung“ im Spiegel des BMF-Schreibens vom 25.2.2000, DStR 2000, 1629; *Hauber/Kiesel*, Abzinsungsgebot nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG: Auswirkungen auf Verbindlichkeiten aus unverzinslichen Gesellschafterdarlehen, BB 2000, 1511; *Scharpf/Lutz*, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzberatern, Stuttgart, 2. Aufl. 2000; *Weber-Grellet*, Die Gewinnermittlungsvorschriften des StEntlG 1999/2000/2002 – Ein Fortschritt?, DB 2000, 165; *Van de Loo*, Abzinsung von Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz und Folgen für die Handelsbilanz, DStR 2000, 508; *Waclawik*, Zulässigkeit der Bildung eines Sonderpostens in der Handelsbilanz bei Bildung der Abzinsungsrücklage (§ 52 Abs. 16 Sät-

ze 7 und 10 EStG) in der Steuerbilanz?, DB 2000, 338; *Paus*, Passivierung der Verpflichtungen aus einem Optionsgeschäft, FR 2003, 1015; *Weber-Grellet*, Realisationszeitpunkt bei vereinnahmter Optionsprämie, FR 2003, 514; *Golland/Gehlhaar/Grossmann/Eickhoff-Kley/Jänisch*, Mezzanine-Kapital, BB 2005, Special Nr. 4, 1; *Happe*, Die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Steuerrecht, StuB 2005, 618; *Hoffmann*, Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Konzernverbund, GmbHR 2005, 972; *Janssen*, Bilanzierung einer mit Rangrücktritt versehenen Verbindlichkeit in der Handels- und in der Steuerbilanz, BB 2005, 1895; *Meier/Ortmann-Babel*, Bilanzierung von Emissionsrechten in der Handelsbilanz und Steuerbilanz, ZSteu. 2005, 224; *Paus*, Besteuerung fiktiver Gewinne bei kongruenter Rückdeckung von Pensionszusagen, FR 2005, 83; *Paus*, Die „neue“ Abzinsung von Verbindlichkeiten, FR 2005, 1195; *Pitzke*, Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen, NWB 2005, F. 17, 1949; *Warnke*, Verbindlichkeiten im Visier der Betriebsprüfung, EStB 2005, 185; *Warnke*, Bewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten, EStB 2005, 372; *Fink*, Rangrücktritt führt in der Regel nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung, HFR 2006, 256; *Förster/Wendland*, Steuerliche Folgen von Gesellschafterdarlehen in der Krise der GmbH, GmbHR 2006, 169; *Hahne/Liepolt*, Steuerbilanzielle Bewertung von Stillhalterverpflichtungen aus Optionsgeschäften, DB 2006, 1329; *Höfer*, Bilanzierung und Bewertung der Nachfinanzierung der vom Pensions-Sicherungs-Verein zu sichernden Versorgungsanwartschaften, DStR 2006, 2227; *Hoffmann/Lüdenbach*, Die Bilanzierung von Treibhausgas-Emissionsrechten im Rechtsvergleich, DB 2006, 57; *Rätke*, Rangrücktritt und Teilwertabschreibung bei eigenkapitalersetzenden Darlehen an die Betriebskapitalgesellschaft, StuB 2006, 226; *Reiche*, Personengesellschaften im Konzern – konzerninterne Finanzierungsmaßnahmen, StuB 2006, 666; *Sultana/Willeke*, Bilanzierung von Mezzanine-Kapital, StuB 2006, 220; *Thomas/Meissner*, Strukturüberlegungen zur Akquisitionsförderung unter dem Regime des § 8a KStG, BB 2006, 801; *Viskorf*, Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG auf Kaufpreisverbindlichkeiten – Aufwand aus Aufzinsung als nachträgliche Anschaffungskosten, DB 2006, 1231; *Wassermeyer*, Teilwertabschreibung auf eine zinslose Darlehensforderung des Gesellschafters gegen seine Gesellschaft, DB 2006, 296; *Zimmermann*, Die Bilanzierung von Emissionsrechten in Informations- Handels- und Steuerbilanzen, StuB 2006, 369; *Christiansen*, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: Dem Grunde nach bestehende Verbindlichkeiten – (Nicht-)Anwendung des BFH-Urteils I R 45/97, DStR 2007, 127; *Groh*, Fragen zum Abzinsungsgebot, DB 2007, 2275; *Höfer*, Versorgungsverpflichtungen im Entwurf des BilMoG, BB 2007, 2795; *Hommel*, Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen, BB 2007, 1556; *Höreth/Stelzer*, Gestaltungsüberlegungen zum Jahresende 2007, BB 2007, 2595; *Köhler*, Erste Gedanken zur Zinsschranke nach der Unternehmensteuerreform, DStR 2007, 597; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Einzelfragen zum materiellen Bilanzrecht, BB 2008, 209; *Stümper/Entenmann*, Ist das Abzinsungsgebot des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG auf unverzinsliche Darlehen des GmbH-Gesellschafters an „seine“ GmbH anwendbar?, GmbHR 2008, 312; *Ortmann-Babel/Bolik/Gageur*, Aktuelle Beratungsschwerpunkte bei der Bilanzierung von Gesellschafterdarlehen, BB 2009, 2414; *Buciek*, Aktuelle Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, DB 2010, 1029; *Stadler/Bindl*, Das unverzinsliche Darlehen in der Konzernsteuerplanung DB 2010, 862; *Hoffmann*, Anmerkungen zu BFH Urteil 17.11.2010 – I R 83/09 „Passivierung der Verpflichtung aus einer Rückkaufsoption im Kfz-Handel“, DStR 2011, 355; *Klein*, Passivierung von Rückkaufverpflichtungen eines Kfz-Händlers. Das BMF-Schreiben vom 12. 10. zum BFH-Urteil vom 17.11.2010 (I R 83/09), DStR 2011, 1981; *Plambeck/Braun*, Überlegungen zur Bewertung von Rückkaufverpflichtungen im Kfz-Handel, DB 2012, 710; *Schönherr/Krüger*, Passivierung angeschaffter Rückstellungen und Verbindlichkeiten: Realisationsprinzip als oberstes Gebot, DStR 2012, 829; *M. Prinz*, Passivierung „angeschaffter“ Rückstellungen bei steuerlichem Ausweisverbot – Anmerkungen zu BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, FR 2012, 409; *Schlotter*, „Angeschaffte“ Verbindlichkeiten nach dem Urteil des BFH vom 14.12.2011 – I R 72/10, BB 2012, 951; *Becker/Sandlos*, Reformierungsbedarf des Abzinsungsgebots langfristiger Rückstellungen vor dem Hintergrund der Niedrigzinsentwicklung auf den europäischen Kapitalmärkten, StB 2013, 194; *Hölscher*, Steuerbilanzielle Bewertung von Verbindlichkeiten in Schweizer Franken, DStR 2015, 1401; *Hoffmann*, Abzinsung unverzinslicher Girokonten einer Bank, StuB 2016, 325; *Paus*, Gewinnerhöhung wegen unverzinslicher Verwandten-Dar-

lehen, DStZ 2018, 124; *Weiss*, Fallstricke bei der Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in der Steuerbilanz, BB 2018, 1451; *Cloer/Holle/Niemeyer*, Die Exegese der Verzinslichkeit von § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG im Lichte der Nullzinsphase – Folgen für das Bilanzsteuerrecht, DStR 2019, 347; *Engelen/Erb*, Dauerhaftigkeit einer Teilwertänderung aufgrund von Wechselkursveränderungen, ISR 2019, 46; *Kanzler*, Zur Abzinsung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG bei Änderung der Verzinsungsabrede, FR 2019, 190; *Weiss/Holle*, Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes in § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, NWB 2019, 697; *DAV*, Stellungnahme 20/20 zu steuerlichen Sofortmaßnahmen während der Corona-Pandemie v. 25.3.2020 (abrufbar unter [anwaltsverein.de/de/newsroom](http://anwaltsverein.de/de/newsroom)).

### a) Verbindlichkeit

690

**Begriff:** Eine Verbindlichkeit ist anzunehmen, wenn eine rechtl. oder wirtschaftlich erzwingbare, nach Grund und Höhe feststehende Verpflichtung zu einer Leistung besteht (ähnlich *Hüttemann* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 4–6 [10/2013]: Verpflichtung zu einer erzwingbaren und eindeutig quantifizierbaren Leistung, die eine wirtschaftliche Belastung bildet) und entsteht nach Erfüllen aller Tatbestandsmerkmale aus dem privatrechtl., aber auch aus dem öffentlich-rechtl. Schuldverhältnis, das sich aus Vertrag, Gesetz, Verordnung, aber auch Satzung ergeben kann.

**Bilanzansatz:** Ob eine Verbindlichkeit anzusetzen ist, richtet sich nach § 5; s. § 5 Anm. 500 ff., 650.

Abs. 1 Nr. 3 gilt nach dem Wortlaut für alle privatrechtl. und öffentlich-rechtl. Verbindlichkeiten, gleichgültig ob ein Geldbetrag oder ein Sachwert geschuldet wird oder ob es sich um Schulden in Inlands- oder Auslandswährung (zu letzteren s. Anm. 24 ff.) handelt.

**Nicht anwendbar** ist Abs. 1 Nr. 3 auf

- ▶ *Rechnungsabgrenzungsposten:* Sie sind keine Verbindlichkeiten, sondern bilanzielle Hilfsmittel zur richtigen zeitlichen Abgrenzung von Einnahmen (bzw. Ausgaben), die aber stl. keine Berücksichtigung finden; vgl. BFH v. 29.11.2006 – I R 46/05, BStBl. II 2009, 955; s. auch § 5 Anm. 2174.
- ▶ *Rücklagen:* Sie sind Eigenkapital; auch sog. stfreie Rücklagen werden nicht nach Abs. 1 Nr. 3, sondern nach speziell für sie geltenden Bewertungsvorschriften bewertet (zu „Rücklagen für Ersatzbeschaffung“ s. § 5 Anm. 659).

**Vorrangigkeit einer höheren Teilwertbewertung von Verbindlichkeiten:** § 6 Abs. 1 Nr. 3 ist vorrangig gegenüber dem Ansatzverbot von Drohverlustrückstellungen nach § 5 Abs. 4a, sofern sich aufgrund von schwebenden Geschäften – zB wegen Überverzinslichkeit – ein höherer Teilwert einer Verbindlichkeit ergibt (vgl. *Bachem*, DStR 1999, 773).

### b) Sinngemäße Anwendung der Vorschriften der Nr. 2

#### aa) Verhältnis zu anderen Bewertungsvorschriften

691

Es gelten die stl. Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 2 (Teilwert) und über diese das ab dem StEntlG 1999/2000/2002 geltende strenge Wertaufholungsgebot des Abs. 1 Nr. 1 Satz 4. Aus Vereinfachungsgründen können zur Ermittlung des Abzinsungsbetrags die Bewertungsregelungen der §§ 12–14 BewG herangezogen werden (s. Anm. 705).

§ 6a geht als speziellere Bewertungsvorschrift der Anwendung des Abs. 1 Nr. 3a vor.

Ergänzend gelten auch die handelsrechtl. GoB (s. § 5 Anm. 300 ff.). Durch die für nach dem 31.12.1998 endende Wj. geltende Fassung des Abs. 1 Nr. 3 wird das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 durchbrochen, sofern die spezielle strechtl. Norm von der des § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB abweicht, da in diesen Fällen der sog. Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 eingreift.

## bb) Bewertung mit den Anschaffungskosten

### 692 (1) Maßgeblichkeit des Erfüllungsbetrags (Nennbetrags)

Abs. 1 Nr. 3 verlangt für die Bewertung von Verbindlichkeiten eine „sinngemäße“ Anwendung der in Nr. 2 enthaltenen Vorschriften. Jedoch enthält die Vorschrift keine Regelung darüber, wie die AK von Verbindlichkeiten festzustellen sind. Nach der neueren Rspr. des BFH ist deshalb Rückgriff auf die handelsrechtl. GoB zu nehmen. Unter AK wird daher der Erfüllungsbetrag, besonders also bei auf einen Geldbetrag lautenden Verbindlichkeiten der Nennbetrag der Verbindlichkeit (nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB: Rückzahlungsbetrag) verstanden; aA noch BMF v. 12.8.2009 – IV C 6 - S 2137/09/10003, BStBl. I 2009, 890, Nichtanwendungserlass zu BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705, aufgehoben durch BMF v. 12.10.2011 – IV C 6 - S 2137/09/10003, BStBl. I 2011, 967.

**Einzelfälle aus der Rechtsprechung:** Zu Darlehensverbindlichkeiten vgl. BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380; BFH v. 4.5.1977 – I R 27/74, BStBl. II 1977, 802 (804); BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491; BFH v. 23.6.1988 – IV R 139/86, BStBl. II 1988, 1001; für alle Geldverbindlichkeiten BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491 (493); BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359; BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728; BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100; BFH v. 23.4.2009 – IV R 62/06, BStBl. II 2009, 778; für die Bewertung bei einer Emissionsberechtigung BMF v. 6.12.2005 – IV B 2 - S 2134a - 42/05, BStBl. I 2005, 1047; für die Bewertung abw. vom Nennwert im Insolvenzfall OFD Münster v. 21.10.2005, DStR 2005, 2079; zu vertraglichen Rückkaufsverpflichtungen BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705; BFH v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2011, 812; *Klein*, DStR 2011, 1981; *Plambeck/Braun*, DB 2012, 710; *Hoffmann*, DStR 2011, 355.

**Erfüllungsbetrag** ist der Betrag, der zur Erfüllung der Verbindlichkeit aufzuwenden ist. Das ist bei Geldleistungsverpflichtungen der Betrag der vom Stpfl. zu erbringenden Aufwendungen. Bei Sachleistungsverpflichtungen sind die dem Stpfl. entstehenden Aufwendungen zu berücksichtigen. Diese sind jedoch idR dem Rückstellungsbereich zuzuordnen, da solche Verpflichtungen im Zeitpunkt ihrer Begründung wohl ihrer Höhe nach noch nicht bekannt sind. Dies zeigt auch die bisher zu diesem Komplex ergangene Rspr., zB BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788, mwN; BFH v. 11.2.1988 – IV R 191/85, BStBl. II 1988, 661; zu beachten ist hier die im Rückstellungsbereich seit dem Jahr 1999 bestehende Eingrenzung in Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b (Einzelkosten und angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten, Anm. 737 ff.).

► *Unentgeltlich zugeteilte Emissionsrechte* werden mit den AK und nicht mit ihrem Zeitwert angesetzt (BMF v. 6.12.2005 – IV B 2 - S 2134a - 42/05, BStBl. I 2005, 1047). Da die AK bei kostenloser Zuteilung einen Wert von Null aufwei-

sen, kommt es faktisch zu keinem Ansatz der unentgeltlich zugewiesenen Emissionsrechte (*Meier/Ortmann-Babel*, ZSteu. 2005, 224 [226]). Bei der bilanztechnischen Behandlung der Rückgabepflichtung ist zu berücksichtigen, dass für Emissionsrechte, die zum Stichtag bereits vorhanden sind, an Stelle einer Rückstellung eine Verbindlichkeit angesetzt wird, deren Bewertung sich nach Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2 richtet (vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, DB 2006, 57 [61]). Diese Verbindlichkeit ist mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen, der sich aus dem Wertansatz der aktivierten Emissionsrechte ergibt. Weisen die AK der eingesetzten Emissionsrechte einen Wert von null auf, so ist die Verbindlichkeit ebenso mit null anzusetzen.

## (2) Höchstwertprinzip

693

Die sinngemäße Anwendung des Abs. 1 Nr. 2 orientiert sich am Zweck der gesetzlichen Regelung. Die Bewertungsregeln des § 6 sollen verhindern, dass der Stpfl. sein Vermögen zu niedrig ausweist; die handelsrechtl. GoB, insbes. das Imparitätsprinzip, sollen jedoch weiterhin beachtet werden (s. § 5 Anm. 385 ff.). „Sinngemäße“ Anwendung des Abs. 1 Nr. 2 bei Verbindlichkeiten bedeutet daher, dass bei einem höheren Teilwert entsprechend den handelsrechtl. GoB nicht mehr die AK, sondern der höhere (dauerhafte) Teilwert maßgebend ist (so schon BFH v. 12.3.1964 – IV 456/61 U, BStBl. III 1964, 525).

### Beispiel:

Liegen die AK der fremdfinanzierten WG unter dem Nennbetrag der Verbindlichkeit, ist die Verbindlichkeit selbst uE mit ihrem Nennbetrag zu bewerten. Entsprechend der handelsrechtl. Bewertungsvorschrift des § 253 Abs. 1 HGB, nach der Verbindlichkeiten mit ihrem Rückzahlungsbetrag (= Erfüllungsbetrag, s. Anm. 692) anzusetzen sind, sind auch Verbindlichkeiten, deren Ausgabebetrag geringer als der Rückzahlungsbetrag ist, mit dem Nennwert anzusetzen (§ 250 Abs. 3 HGB).

Einstweilen frei.

694

## cc) Bewertung mit dem Teilwert

### (1) Teilwertbegriff bei der Bewertung von Verbindlichkeiten

695

Teilwert einer Verbindlichkeit ist derjenige Betrag, mit dem ein Erwerber des Betriebs sie im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den Betrieb berücksichtigen würde. Er ist gleich dem Barwert oder sog. Zeitwert (vgl. BFH v. 12.3.1964 – IV 456/61 U, BStBl. III 1964, 525; BFH v. 20.11.1969 – IV R 22/68, BStBl. II 1970, 309; *Groh*, DB 1999, 978).

**Bei Leibrentenverpflichtungen** bestimmt sich der Barwert immer an den AK eines anderen WG als Geld oder dem Wert einer empfangenen Leistung (zuzüglich sonstiger Gegenleistungen); BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491 (493); BFH v. 2.5.2001 – VIII R 64/93, BFH/NV 2002, 10 (12). Nach BFH v. 31.1.1980 (BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491) besteht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass sich der Barwert der Leibrentenverpflichtung mit dem erhaltenen Geldbetrag deckt. Die Verpflichtung ist uE jedoch bei einer Festschreibung des Zinssatzes mit dem versicherungsmathematisch ermittelten Barwert zu bewerten. Dieser kann – abhängig von den Bezugsgrößen – vom Geldbetrag abweichen.

**Bei Entstehung einer Verbindlichkeit in Geld** deckt sich der Teilwert regelmäßig mit ihrem Nennbetrag (s. zu dieser sog. Teilwertvermutung Anm. 446f.).

**Bei unbestimmter Höhe** der Verbindlichkeit ist der Erfüllungsbetrag zu schätzen. Erwirbt der Stpfl. zB einen Betrieb gegen die Verpflichtung zu Unterhaltsleistungen und ist deren Höhe schwer zu schätzen, so kann die Verbindlichkeit mit dem gemeinen Wert der erworbenen WG gleichgesetzt werden (vgl. BFH v. 18.7.1972 – VIII R 16/68, BStBl. II 1972, 884, zur Bewertung beim Erwerber). Der Erfüllungsbetrag der Bierbezugsverpflichtung eines Gastwirts deckt sich im Zweifel mit dem gemeinen Wert der für die Eingehung der Verpflichtung erhaltenen WG.

**Zeitraumbezogene Unterscheidungen bei Folgebewertungen:** Abs. 1 Nr. 3 führt zu einer unterschiedlichen Handhabung der Teilwertbewertung, je nachdem, ob Wj. zu betrachten sind, die vor dem 1.1.1999 oder nach dem 31.12.1998 enden:

- ▶ *Für nach dem 31.12.1998 endende Wirtschaftsjahre* kommt eine Teilwerterhöhung nur für die Fälle in Betracht, in denen der Teilwert voraussichtlich dauernd über dem Nennbetrag liegt.
- ▶ *Für vor dem 1.1.1999 endende Wirtschaftsjahre* kommt eine vom Nennbetrag abweichende Bewertung nur in Betracht bei Verbindlichkeiten, deren Teilwert über dem Nennbetrag liegt. Der Teilwert einer ungewöhnlich hoch verzinslichen Verbindlichkeit deckt sich im Zweifel zwar ebenfalls mit ihrem Nennbetrag, da die Vermutung besteht, dass auch ein Erwerber des Betriebs die Verbindlichkeit akzeptiert hätte, etwa wegen der besonderen Bedeutung der Kreditaufnahme für den Betrieb. Es kann auch sein, dass dem Nachteil der ungewöhnlich hohen Zinsen ein vom Gläubiger eingeräumter Vorteil gegenübersteht, den ein Erwerber ebenfalls in Anspruch nehmen würde (vgl. *Hüttemann* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 244 [10/2013]). Der Teilwert liegt dagegen über dem Nennbetrag, wenn die Eingehung einer so hoch verzinslichen Verbindlichkeit eine Fehlmaßnahme bildet.

**Zusammenhang mit der Bewertung beim Gläubiger?** Die Bewertung einer Verbindlichkeit beim Schuldner ist nicht von der Bewertung der entsprechenden Forderung beim Gläubiger abhängig. Auch wenn der Gläubiger die Forderung ganz oder teilweise wertberichtigt, zB wegen drohender Zahlungsunfähigkeit des Schuldners, muss dieser sie in voller Höhe ausweisen.

Zur stl. Behandlung des Abzinsungsbetrags als Einlage bei einem unverzinslichen Darlehen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft *Hauber/Kiesel*, BB 2000, 1511 (1513); zur bilanzstrechl. Behandlung von Darlehensvergaben im Konzern zwischen beteiligungsidentischen Schwester-PersGes. *Reiche*, StuB 2006, 666; zu grenzüberschreitenden Darlehensvergaben im Konzern *Wassermeyer*, DB 2006, 296; zum Missbrauchstatbestand des § 42 AO bei niedriger Verzinsung des Darlehens zwischen Nahestehenden im Konzernverbund Anm. 711.

## 696 (2) Höchstwertprinzip

Gemäß Abs. 1 Nr. 3 sind die Bewertungsregeln der Nr. 2 sinngemäß anzuwenden. Bewertungsuntergrenze sind die AK. Der niedrigere Teilwert darf grds. nicht angesetzt werden. Der Ansatz eines höheren Teilwerts (Wahlrecht) ist nur dann heranzuziehen, wenn die Abweichung von den AK voraussichtlich dauernd ist (BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482). Was bei Abs. 1 Nr. 2 daher über die Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert bestimmt ist, gilt bei Verbindlichkeiten

für die Bewertung mit dem höheren Teilwert (BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359 [361]; BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307: Ableitung aus dem Ablösebetrag der Verbindlichkeit). Nach Modifizierung des Grundsatzes der formellen Maßgeblichkeit iSd. § 5 Abs. 1 Satz 2 aF mW ab 2009 kann dieses stl. Wahlrecht bei Kaufleuten nach Auffassung der FinVerw. unabhängig von der HBil. ausgeübt werden (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 15; str.; zum Diskussionsstand s. Anm. 411; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 361). Darüber hinaus ist ein strenges Wertminderungsgebot zu beachten.

**Voraussichtlich dauernde Wertänderung:** Mit Wirkung für nach dem 31.12.1998 endende Wj. gilt eine beachtliche Abweichung der stl. Bewertungsregeln von denen des Handelsrechts. Nach Abs. 1 Nr. 2 darf der niedrigere – und damit nach Nr. 3 der höhere – Teilwert dann angesetzt werden, wenn er auf einer voraussichtlich dauernden Wertminderung – bei Verbindlichkeiten: Werterhöhung – beruht (zur Auslegung des Begriffs „dauernde Wertminderung“ BFH v. 14.3.2006 – I R 22/05, DStR 2006, 1311; BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002 :002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 30 iVm. 5 ff.; aA *Dietrich*, DStR 2000, 1629). Die Beweislast für eine dauernde Werterhöhung trifft den Stpfl. Darüber hinaus hat die Regelung die bisher bei verschiedenen Aktiva entsprechend handelsrechtl. Vorschriften geltenden unterschiedlich strengen Wertaufholungsverpflichtungen durch den Verweis in Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 auf Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 für die stl. Bewertung vereinheitlicht.

► Bei *Fremdwährungsverbindlichkeiten* bestimmt sich der Bilanzansatz grds. nach dem Kurswert bei Entstehung der Verbindlichkeit (BFH v. 23.4.2009 – IV R 62/06, BStBl. II 2009, 778: Darlehensaufnahme). Sinkt der Kurs, bleibt es beim bisherigen Ansatz. Ein Währungsgewinn ist erst auszuweisen, wenn er sich durch Zahlung realisiert hat. Eine Teilwertzuschreibung (negative Teilwertabschreibung) ist nach Abs. 1 Nr. 3 nur zulässig, wenn der am Stichtag bestehende höhere Kurswert voraussichtlich von Dauer ist. Dies ist der Fall, wenn der Wechselkurs nachhaltig erhöht wird und der Stpfl. dies nachweist (FG Hamb. v. 27.6.2006 – 7 K 296/04, EFG 2007, 111, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 12.12.2005 – 5 K 249/05, EFG 2006, 298, rkr.). Die hM unterscheidet zwischen Verbindlichkeiten, die das Betriebskapital auf Dauer verstärken, und Verbindlichkeiten des laufenden Geschäftsverkehrs (BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002 :002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 30 ff.; BFH v. 23.4.2009 – IV R 62/06, BStBl. II 2009, 778; *Warnke*, EStB 2005, 372; krit. mit guten Argumenten *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 369 mwN).

▷ Für *Fremdwährungsverbindlichkeiten in Schweizer Franken* hat sich aufgrund der verschiedenen Entscheidungen der Schweizer Notenbank in 2011 (Beginn der Anbindung an den Euro) und 2015 (Beendigung der Anbindung) betr. die Wechselkursrelation zum Euro erwartungsgemäß eine Situation ergeben, mit der sich die Rspr. beschäftigt: Eine dauerhafte Erhöhung bejahen FG München (FG München v. 4.5.2017 – 11 K 1190/14, EFG 2019, 1188, Az. BFH IV R 2/19) und FG Ba.-Württ. (FG Ba.-Württ. v. 16.5.2018 – 2 K 3880/16, EFG 2018, 1982, Az. BFH IV R 18/18; FG Ba.-Württ. v. 8.3.2016 – 2 V 2763/15, EFG 2018, 382, rkr.): „Kurschwankung von 20 % für den einzelnen Bilanzstichtag und 10 % für zwei aufeinander folgende Stichtage“. Die gegenteilige Auffassung vertreten FG Schl.-Holst. (FG Schl.-Holst.

- v. 9.3.2016 – 2 K 84/15, EFG 2016, 799, rkr.) und FG Düss. (FG Düss. v. 23.7.2018 – 6 K 884/15, EFG 2018, 1531, Az. BFH XI R 29/18).
- ▷ *Stellungnahme*: Die vom BFH bisher vertretene Auffassung, Wechselkurschwankungen würden sich über die Laufzeit von Darlehen generell ausgleichen (BFH v. 23.4.2009 – IV R 62/06, BStBl. II 2009, 778), ist uE in Bezug auf die Fremdwährungsverbindlichkeiten in Schweizer Franken zu überdenken. Sie kann nur Geltung beanspruchen für Fremdwährungen, deren Kurs den freien Marktkräften überlassen wurde. Die Marktkräfte waren bei den hier maßgeblichen Fällen jedoch durch die Entscheidung der Schweizer Notenbank zur Wechselkursanbindung ausgeschaltet. Die nachträgliche Aufhebung der Anbindung führte zu einem durch den Markt bestimmten realistischen Kursverhältnis, das sich deutlich mehr in Richtung einer Parität bewegte. Ob es im Rahmen der noch bestehenden Darlehenslaufzeiten zu einer Rückkehr des Wechselkurses zum ursprünglich festgelegten Kursverhältnis kommt, erscheint fragwürdig (vgl. auch *Hölscher*, DStR 2015, 1401; *Engelen/Erb*, ISR 2019, 46).
  - ▷ *Verbindlichkeiten, die das Betriebskapital auf Dauer verstärken*, sind wie WG des AV zu bewerten. Eine Teilwerterhöhung kommt bei üblichen Wechselkursschwankungen nicht in Betracht (BFH v. 23.4.2009 – IV R 62/06, BStBl. II 2009, 778; BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002 :002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 33), denn dann ist noch nicht ernsthaft damit zu rechnen, dass die Werterhöhung voraussichtlich dauerhaft iSd. Abs. 1 Nr. 3 iVm. Abs. 1 Nr. 2 sein wird.
  - ▷ *Verbindlichkeiten des laufenden Geschäftsverkehrs* können höher bewertet werden, da sie im Regelfall nur kurzfristig dem Unternehmen dienen und sich daher – anders als bei langfristigen Verbindlichkeiten – nicht mehr im Laufe der Jahre ausgleichen. Je kürzer die Restlaufzeit der Verbindlichkeit, desto geringere Anforderungen sind an eine dauernde Wertänderung zu stellen. Bei Verbindlichkeiten des laufenden Geschäftsverkehrs ist zunächst vom Devisenkurs am Bilanzstichtag auszugehen. Ein gestiegener Devisenkurs ist in der Folgezeit bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der HBil. zu überwachen. Eine Erhöhung der Fremdwährungsverbindlichkeit wird aber mit stl. Wirkung anerkannt, wenn sich die Kurserhöhung am Bilanzstichtag bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der HBil. bestätigt. Eine Teilwerterhöhung ist dann möglich (dazu BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002 :002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 36).
  - ▶ § 256a Satz 2 HGB (Realisierung von Währungsgewinnen bei Restlaufzeit bis zu einem Jahr) gilt nicht für die StBil.
  - ▶ *Zerobonds* (Nullkupon-Anleihen) sind formal unverzinslich. Der Anleihe-schuldner verpflichtet sich jedoch zu einem über dem Verfügungsbetrag liegenden Erfüllungsbetrag. Die Verbindlichkeit ist mit dem Verfügungsbetrag (= Ausgabebetrag) zuzüglich aufgelaufener Zinsen zu bewerten (ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 448; vgl. zum Handelsrecht: *Kozikowski/Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 65 mwN; *Clemm*, StbJb. 1987/88, 71 [83]). Dieser Betrag dürfte idR dem abgezinsten Erfüllungsbetrag (mit 5,5 %) entsprechen. Sollten Differenzen aus beiden Beträgen resultieren, ist nach dem Höchstwertprinzip (s. Anm. 693) zu verfahren. Es wird daher laufend aufgezinst, da die künftigen Leistungen als schwebend zu behandeln sind (hM: BMF v. 5.3.1987 – IV B 2 - S 2133 - 1/87, BStBl. I 1987, 394; *Kozikowski*



*Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 65; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 448, der dies auf abgezinste Sparbriefe und auf Darlehensverbindlichkeiten mit erkennbarem Zinsanteil im Rückzahlungsbeitrag übertragen will; s. auch HFA 1/1986, WPg 1986, 248; *Arndt/Muhler*, DB 1988, 2167, für Optionsanleihen; BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728, für den Fall des Bonussparens, hier mit einer aufzuzinsenden Rückstellung; dazu *Plewka/Schimmele*, DB 1998, 2494).

### (3) Kein Absinken unter Anschaffungskosten

697

**Anschaffungskosten bilden die Untergrenze:** Die Bewertung (mit den AK, s. Anm. 692), muss grds. beibehalten werden, da anderenfalls unzulässigerweise ein nicht verwirklichter Gewinn ausgewiesen werden würde (Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2; BFH v. 4.5.1977 – I 27/74, BStBl. II 1977, 802; BFH v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747). Für die Berücksichtigung von Erlass oder Verzicht s. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 952 (8/2014).

**Ausnahme:** Ein Absinken unter die AK ist jedoch möglich, wenn mit „an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit“ eine Inanspruchnahme ausscheidet (BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359, „Gutmünzen“; BFH v. 27.3.1996 – I R 3/95, BStBl. II 1996, 470, „Spareinlagen“; BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320, „Filmförderungskredit“: Verhältnis der Produktionskosten zu den Verwertungserlösen wie auch statistische Daten der Filmwirtschaft können Anhaltspunkt geben; *Moxter*, BB 1998, 2464; *Mathiak*, DStR 1989, 661; aA BMF v. 28.4.1997 – IV B 2 - S 2137 - 38/97, BStBl. I 1997, 398); zu den Voraussetzungen, wann eine Darlehensverbindlichkeit unter ihrem Nennwert angesetzt werden darf, BFH v. 1.3.2005 – VIII R 5/03, BFH/NV 2005, 1523.

- ▶ *Berücksichtigung der Verjährungseinrede:* BFH v. 9.2.1993 – VIII R 21/92, BStBl. II 1993, 543.
- ▶ *Leibrentenverpflichtungen:* Sind bei Leibrentenverpflichtungen außerbetriebliche Gründe für eine negative Abweichung (niedrigerer Barwert) vom eigentlichen Barwert verantwortlich, so ist mit dem Barwert zu bewerten und der Unterschied als Einlage zu behandeln. Beruht der Unterschied auf betrieblichen Gründen, ist der Gewinn noch nicht endgültig verwirklicht, da die Rente länger als geschätzt laufen kann; er wird damit erst während der Laufzeit der Rente zeitanteilig verwirklicht.
- ▶ *Bei Sachwertdarlehen* muss der Stpfl. diesem Umstand bei der Bewertung der Verbindlichkeit folgen, aber äußerstenfalls bis zur ursprünglichen Bewertung (Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 2 Satz 3). Ein darüber hinausgehender Gewinn aus gesunkenen Preisen wird erst bei der Rückgabe verwirklicht.

Soweit der Schuldner kein wirtschaftlicher Eigentümer geworden ist, kommen die Grundsätze der Rückstellungsbildung zur Anwendung. Im Übrigen greift die Abzinsungsverpflichtung des Abs. 1 Nr. 3, da Abs. 1 Nr. 3 bei der Abzinsung nicht zwischen Geld- und Sachleistungsverbindlichkeiten unterscheidet (glA *Hoffmann*, GmbHHR 1999, 380 [386]).

- ▶ *Zum Einfluss einer Verhandlung* am Bilanzstichtag über einen – später gewährten – Erlass: BFH v. 17.11.1987 – VIII R 348/82, BStBl. II 1988, 430.

- *Zur Saldierung noch nicht verwirklichter Rückgriffsansprüche:* BFH v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 437; BFH v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444.

**Sinken des Teilwerts:** Hat der Stpfl. wegen Anstiegs des Teilwerts der Verbindlichkeit eine Erhöhung des Teilwerts vorgenommen (s. Anm. 696) und sinkt der Teilwert in den folgenden VZ wieder, muss der Stpfl. nach Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2 den niedrigeren Teilwert ansetzen. Sinkt der Wert, weil der Stpfl. mit einer Vollerziehung der Schuld nicht mehr rechnen muss oder zu deren Erfüllung nicht mehr in der Lage ist, ist eine Minderung des Teilwerts nicht zulässig (BFH v. 3.9.2009 – IV R 17/07, BStBl. II 2010, 631). Gleiches gilt für Rangrücktritt (BFH v. 14.1.2010 – IV R 13/06, BFH/NV 2010, 1483, mwN); die ursprünglichen AK dürfen aber nicht unterschritten werden. Will der Stpfl. den höheren Teilwert des Vorjahres beibehalten, so trägt er für die Gründe (insbes. für das Kriterium „dauernd“ bei der Werterhöhung) die Feststellungslast. Zur gewinnneutralisierenden Übergangsrücklage s. Anm. 715.

**Strenges Wertaufholungsgebot:** Den Stpfl. trifft für Wj., die nach dem 31.12.1998 enden, ein strenges Wertaufholungsgebot für sämtliche aktiven WG, wenn ihm der Nachweis eines weiterhin geringeren Teilwerts nicht gelingt (zur Nachweispflicht BFH v. 19.8.2009 – I R 1/09, BStBl. II 2010, 225). Dies gilt über den insoweit nicht eingeschränkten Verweis in Abs. 1 Nr. 3 auch für die Bewertung von Verbindlichkeiten (strenges Wertminderungsgebot), sodass die Verminderung eines höheren Teilwerts in den Folgejahren zu berücksichtigen ist (vgl. *Hoffmann*, GmbHR 1999, 380 [386]; zur handelsrechtlichen Diskussion *Ballwieser*, FS Forster, 1992, 45; zur stfreien Übergangsrücklage s. Anm. 715).

698–699 Einstweilen frei.

## 2. Abzinsungsverpflichtung

### 700 a) Verfassungsmäßigkeit der Abzinsung

Generell ist zunächst festzuhalten, dass das – verfassungsrechtl. unbedenkliche – Gebot der Abzinsung von Verbindlichkeiten auf der typisierenden Vorstellung beruht, dass eine erst in der Zukunft zu erfüllende Verpflichtung den Schuldner weniger belastet als eine sofortige Leistungspflicht (BFH v. 18.9.2018 – XI R 30/16, BStBl. II 2019, 67, Rz. 24; BFH v. 22.5.2019 – X R 19/17, BStBl. II 2019, 795, Rz. 39, 73 ff.).

Der gesetzliche Zinsfuß iHv. 5,5 % unterliegt mittlerweile jedoch verfassungsrechtl. Bedenken (FG Hamb. v. 31.1.2019 – 2 V 112/18, EFG 2019, 525, rkr.; aA Nds. FG v. 18.4.2007 – 3 K 11463/05, BB 2007, 1550, best. durch BFH v. 6.10.2009 – I R 4/08, BStBl. II 2010, 177; BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98; BFH v. 13.7.2017 – VI R 62/15, BStBl. II 2018, 15, Verfassungsbeschwerde eingelegt, 2 BvR 2706/17). Der Gesetzgeber ist bei Einf. des Abzinsungsgebots davon ausgegangen, dass ein Zinssatz iHv. 5,5 % angemessen ist und hatte die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3 den Bewertungsregelungen der §§ 12–14 BewG angepasst. Angesichts des seit mehreren Jahren gesunkenen Zinsniveaus muss dieser festgelegte Zinssatz als überhöht angesehen werden (glA *Paus*, FR 2005, 83; *Becker/Sandlos*, StB 2013, 194; *Weiss/Holle*, NWB 2019, 697). Als marktgerecht wird teilweise ein Zins von etwa 3 bis 4 % gesehen (für das Jahr 2005 *Hoffmann*, GmbHR 2005, 972; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 457), wobei allerdings von Stpfl. an Ban-

ken aus Risikogründen höhere Zinsen zu leisten sind. Der Zinssatz iHv. 5,5 % kann dazu führen, dass nicht erzielte und nicht erzielbare Gewinne ausgewiesen werden, wenn sich das Unternehmen günstiger finanzieren kann (vgl. dazu *Pitzke*, NWB 2005, F. 17, 1949). Wenn der langfristige Marktzinssatz für eine längere Periode nicht unerheblich von 5,5 % abweicht, kann ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip vorliegen (vgl. *Hommel*, BB 2007, 1556, in Auseinandersetzung mit Nds. FG v. 18.4.2007 – 3 K 11463/05, BB 2007, 1550, rkr.; *Kanzler*, FR 2019, 190, mit dem berechtigten Hinweis, dass der Gesetzgeber aufgrund der für noch längere, kaum absehbare Zeit andauernden Niedrigzinsphase längst hätte reagieren müssen). Zum Reformierungsbedarf des Abzinsungsgebots bei langfristigen Rückstellungen, was uE auch auf langfristige Verbindlichkeiten übertragbar ist, *Becker/Sandlos*, StB 2013, 194.

### b) Abzinsung im Handelsrecht

701

Handelsrechtlich ist eine Abzinsung grds. nur zulässig, wenn die Verbindlichkeit einen verdeckten Zinsanteil enthält (vgl. *Kozikowski/Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 63). Damit löst sich das StRecht vom Maßgeblichkeitsgrundsatz des Handelsrechts (§ 5 Abs. 1 Satz 1). Die Abweichung von den handelsrechtl. Grundsätzen ist aufgrund des stl. Bewertungsvorbehalts (§ 5 Abs. 6) jedoch zulässig. Für die Bewertung von Verbindlichkeitsrückstellungen ab dem Wj. 2009 beinhaltet § 253 Abs. 2 HGB nunmehr ebenfalls eine Abzinsung von ungewissen Verbindlichkeiten. Steuerliche Auswirkungen ergeben sich durch die Änderung des § 253 HGB aufgrund der besonderen Bewertungsvorschriften in Abs. 1 Nr. 3a jedoch nicht (abw. *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, BB 2008, 209).

Der durch die steuerliche Abzinsungsverpflichtung entstehende Ertrag ist in den Folgejahren wegen der sich stetig verkürzenden Restlaufzeit der Verbindlichkeit durch Aufzinsungsaufwand schrittweise rückgängig zu machen, bis zum Rückzahlungszeitpunkt der Nominalwert erreicht ist (BFH v. 22.5.2019 – X R 19/17, BStBl. II 2019, 795, Rz. 40).

### c) Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten

#### aa) Für nach dem 31.12.1998 endende Wirtschaftsjahre

702

Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 verlangt nach der Bewertung iSd. Abs. 1 Nr. 2 eine Abzinsung von 5,5 %. Dies gilt auch für Verbindlichkeiten, die vor dem 1.1.1999 entstanden sind, denn das Gesetz knüpft an das endende Wj. an (vgl. § 52 Abs. 16 Satz 2). Die Abzinsung ist im Rahmen der sinngemäßen Bewertung der Nr. 2 durchzuführen. Dies führt dazu, dass jeweils der Nennwert (als AK-Betrag) und der höhere Teilwert abzuzinsen sind und dass anschließend das Höchstwertprinzip Anwendung findet.

**Unverzinsliche eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen:** Das Abzinsungsgebot findet nach dem Wortlaut des Abs. 1 Nr. 3 Anwendung. Dies sieht auch die nunmehr einhellige Rspr. bei KapGes. so (BFH v. 6.10.2009 – I R 4/08, BStBl. II 2010, 478; BFH v. 27.1.2010 – I R 35/09, BStBl. II 2010, 478; BFH v. 25.8.2010 – I R 102/09, BStBl. II 2011, 169, mwN).

Der erste Senat hat sich in seinem Urteil (BFH v. 6.10.2009 – I R 4/08, BStBl. II 2010, 478) auch mit der Rspr. des IV. Senats (BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04,

BStBl. II 2006, 618) auseinandergesetzt und die vom IV. Senat ins Spiel gebrachte teleologische Reduktion mit dem Argument abgelehnt, eigenkapitalersetzende Darlehen seien stl. wie zivilrechtl. als Fremdkapital anzusehen.

**Verbindlichkeiten innerhalb von Mitunternehmenschaften:** Die Frage der Abzinsungsverpflichtung iSd. Abs. 1 Nr. 3 wird sich in der Praxis kaum stellen, da es sich im Regelfall bei den Darlehenssachverhalten stl. um Einlagen oder Entnahmen handelt, bei denen eine Abzinsung ausgeschlossen ist (vgl. BFH v. 24.1.2008 – IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301; BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617).

**Angeschaffte Verbindlichkeiten:** Die Passivierungsverbote bzw. Passivierungsbeschränkungen, wie die Verpflichtung zur Abzinsung, greifen hier nicht. Insoweit wird dem Realisationsprinzip berechtigterweise der Vorrang eingeräumt (BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 56; BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, DStR 2012, 452). Die genannten Urteile beziehen sich zwar auf Bewertungsfragen zu Rückstellungen, lassen sich jedoch auf die Behandlung von Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit dem Erwerb im Rahmen eines entgeltlichen Austauschgeschäfts übertragen (Schuldübernahme/Vertragsübernahme sowie interne Erfüllungsübernahme nach § 329 BGB); so auch *Schönherr/Krüger*, DStR 2012, 829; *Schlotter*, BB 2012, 951; aA BMF v. 24.6.2011 – IV C 6 - S 2137/0 - 03, BStBl. I 2011, 627.

**Angehörigendarlehen:** Erfüllt ein Angehörigendarlehen wegen des fehlenden Fremdvergleichs (außerbetriebliche Veranlassung) nicht die steuerlichen Kriterien, kann es nicht als Verbindlichkeit passiviert werden. Eine Abzinsung scheidet in diesem Fall notwendigerweise aus (BFH v. 22.4.2015 – IV B 76/14, BFH/NV 2015, 976; BFH v. 13.7.2017 – VI R 62/15, BStBl. II 2018, 15; BFH v. 22.5.2019 – X R 19/17, BStBl. II 2019, 795, Rz. 45; krit. dazu *Paus*, DStZ 2018, 124).

**Änderung der Verzinsungsabrede:** Die Abstandnahme vom Abzinsungsgebot erfordert keine durchgängige Verzinsung (BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699, Rz. 17). Die nachgelagerte Entscheidung zur Verzinsung ist jedoch ein wertbegründendes Ereignis, das erst für das Wj. der Änderung berücksichtigt wird (BFH v. 18.9.2018 – XI R 30/16, BStBl. II 2019, 67; BFH v. 22.5.2019 – X R 19/17, BStBl. II 2019, 795).

**Kredittranchen der Europäischen Zentralbank, Weiterleitungsdarlehen der Förderbanken und Kundeneinlagen:** Diese sind nicht abzuzinsen (BMF v. 29.3.2019 – IV C 6 - S 2175/07/10001 :003, FR 2019, 489, mit Anm. *Holle*; dazu auch *Cloer/Holle/Niemeyer*, DStR 2019, 347). Es bleibt abzuwarten, ob die im Rahmen der Unterstützungsmaßnahmen zur Krisenbekämpfung gegen die Folgen der COVID-19-Pandemie im Gespräch stehende Liquiditätsunterstützung der deutschen Wirtschaft in Form zinsfreier Kredite ebenfalls vom Abzinsungsgebot ausgenommen wird.

**Abstandnahme aufgrund der Corona-Pandemie?** Im Rahmen der Überlegungen zur Entlastung der Stpfl. von den Auswirkungen der Pandemie sollte auch darüber nachgedacht werden, das Abzinsungsgebot zumindest zeitlich begrenzt insgesamt auszusetzen (so auch *DAV*, Stellungnahme zu steuerlichen Sofortmaßnahmen während der Corona-Pandemie 20/20 v. 25.3.2020 [abrufbar unter [anwaltpverein.de/de/newsroom](http://anwaltpverein.de/de/newsroom)]).

**bb) Differenzierung der Rechtsprechung des BFH für vor dem 1.1.1999 endende Wirtschaftsjahre**

703

**Bei echter Unverzinslichkeit** zieht der BFH bei Darlehensverbindlichkeiten den Nennbetrag (Erfüllungsbetrag) zur Bewertung heran (vgl. BFH v. 7.10.1997 – VIII R 84/94, BStBl. II 1998, 331; BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728; BFH v. 1.3.2005 – VIII R 5/03, BFH/NV 2005/1523).

**Bei formeller Unverzinslichkeit** ist im Rückzahlungsbetrag ein verdeckter Zinsanteil enthalten, sodass die Rspr. eine Abzinsung und damit eine Barwertbetrachtung von Verbindlichkeiten unter aktiver Abgrenzung des Unterschiedsbetrags für erforderlich hält (BFH v. 25.2.1975 – VIII R 19/70, BStBl. II 1975, 647; BFH v. 7.7.1983 – IV R 47/80, BStBl. II 1983, 753, 755, Gratifikation; BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/847, BStBl. II 1987, 845 [848]; BFH v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479 [483]; BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728; BFH v. 30.11.2005 – I R 1/05, BStBl. II 2006, 471).

Differenzierend *Rodin*, Disagio, Diskont und Damnum im Einkommensteuerrecht, 1988, 34 ff., der unter Verweis auf die Beratungen des Rechtsausschusses des BT zum AktG 1965 (BTDrucks. 4/3296, 32) – § 156 AktG 1965 stellt die Vorgängervorschrift der §§ 250 Abs. 3, 253 Abs. 1 Satz 2 HGB dar – darlegt, dass der aktive RAP nur bei tatsächlich vorverausgabtem Unterschiedsbetrag in Betracht komme. Stelle sich der Unterschied jedoch als laufzeitabhängige Überlassungsvergütung dar, so bestehe eine Regelungslücke in §§ 250 Abs. 3, 253 Abs. 1 Satz 2 HGB, sodass deren Anwendungsbereich auf laufzeit- und kapitalunabhängige Überlassungsvergütungen reduziert werden müsse (Nettomethode). *GLA Kozikowski/Fischer* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 64; *Geib/Wiedmann*, WPg 1994, 369 (373); *aA ADS*, 6. Aufl. 1995, § 253 HGB Rz. 82, die jedoch die Nettomethode bei Zero-Bonds angewendet wissen wollen (*ADS*, 6. Aufl. 1995, § 253 HGB Rz. 86).

Formelle Unverzinslichkeit liegt – zumindest wirtschaftlich – insoweit nicht vor, als der Stpfl. dem Gläubiger anstelle von Zinsen andere Vorteile gewähren muss und dadurch wirtschaftlich belastet ist (vgl. BFH v. 11.7.1980 – III B 3/80, BStBl. II 1980, 559, betr. öffentliche Wohnungsbaudarlehen; BFH v. 9.7.1982 – III R 15/79, BStBl. II 1982, 639; dazu auch BMF v. 23.8.1999 – IV C 2 - S 2175 - 25/99, BStBl. I 1999, 818).

**d) Berechnungsverfahren****aa) Grundsätze der Berechnung**

704

**Versicherungsmathematische Berechnungen:** Bei der Abzinsung sind grds. finanz- oder versicherungsmathematische Grundsätze unter Berücksichtigung eines Zinssatzes von 5,5 % anzuwenden. Aufgrund der inzwischen erfolgten gesetzlichen Normierung ist seit dem StEntlG 1999/2000/2002 bei Abzinsung grds. von diesem Zinssatz auszugehen (ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 454). Nach BFH (BFH v. 2.5.2001 – VIII R 64/93, BFH/NV 2002, 10 [13]) kommt bei langfristigen Verbindlichkeiten „nur die Wahl eines mittleren Zinssatzes in Betracht“, für den Abs. 1 Nr. 3 sowie die allgemeinen Vorschriften des BewG eine gesetzliche Normierung (als Schätzungsmaßstab) festschreibt. Ein abweichender langfristiger Zinssatz kommt daher nur in Ausnahmefällen in Betracht (zB bei ausdrücklichen vertraglichen Vereinbarungen).

**Taggenaue Abzinsung:** Nach hM ist taggenau abzuzinsen (BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 456; aA *Pitzke*, NWB 2005, F. 17, 1949; *Warnke*, EStB 2005, 185, für die Berechnung nach vollen Monaten). Das KJ. rechnet mit 360 Tagen, ein Monat mit 30 Tagen.

**Vorrangigkeit der Schätzung der Laufzeit bei Fälligkeitsdarlehen:** Steht am Bilanzstichtag der Rückzahlungszeitpunkt einer unverzinslichen Verbindlichkeit nicht fest, so ist vorrangig die Restlaufzeit zu schätzen (BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699).

**Zinsschranke:** Gemäß § 4h Abs. 3 Satz 4 führen Abzinsungen unverzinslicher Verbindlichkeiten zu berücksichtigungspflichtigen Zinserträgen (FG Münster v. 17.11.2017 – 4 K 3523/14 F, FR 2018, 137; *Ludwig*, FR 2018, 139; *Groh*, DB 2007, 2275 [2278]; *Ortmann-Babel/Bolik/Gageur*, BB 2009, 2414 [2416]; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 456; aA BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rz. 27).

## 705 bb) Anwendung des vereinfachten Verfahrens nach §§ 12 bis 14 BewG

Der Abzinsungsbetrag kann vereinfacht nach den Bewertungsregelungen der §§ 12-14 BewG ermittelt werden. Dem Stpfl. wird unter Anwendung des nach § 6 Abs. 1 Satz 1 maßgeblichen Grundsatzes der Einzelbewertung insofern ein Wahlrecht für jeden einzelnen Sachverhalt eingeräumt.

Nach Auffassung der FinVerw. ist das vereinfachte Bewertungsverfahren für alle abzuzinsenden Verbindlichkeiten und Rückstellungen maßgebend und daher an den nachfolgenden Bilanzstichtagen beizubehalten (BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699).

**Maßgebender Vervielfältiger:** Soweit der Stpfl. sich für das vereinfachte Bewertungsverfahren entscheidet, ist bei Fälligkeitsdarlehen die BMF v. 26.5.2005 (BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699) beigefügte Tabelle 2 maßgebend. Bei Tilgungsdarlehen ist hingegen Tabelle 3 anzuwenden. Der Vervielfältiger richtet sich hierbei nach der Laufzeit des Darlehens.

**Vom Leben bestimmter Personen abhängige Laufzeit des Fälligkeitsdarlehens:** Die mittlere Lebenserwartung der betreffenden Person ist ausschlaggebend für die Berechnung. Die jeweils mittlere Lebenserwartung ergibt sich aus der Sterbetafel für die Bundesrepublik Deutschland 1986/1988 nach dem Gebietsstand seit dem 3.10.1990 (Tabelle 6 zu § 12 BewG).

**Tilgungsdarlehen mit ungleichen Jahresraten:** Unter Zugrundelegung der vereinfachten Berechnung des Abzinsungsbetrags nach §§ 12–14 BewG wird der Durchschnitt der verbleibenden Zahlungsraten unter Berücksichtigung der jeweils maßgebenden Restlaufzeit ermittelt und mit dem entsprechenden Vervielfältiger multipliziert (*Pitzke*, NWB 2005, F. 17, 1949 [1953]; aA *Happe*, StuB 2005, 618 [624], für die Aufplittung des Gesamtbetrags in Teilbeträge).

**Anwendung des § 13 Abs. 2 BewG:** Liegen für eine objektive Schätzung der Restlaufzeit keine Anhaltspunkte vor, kann hilfsweise § 13 Abs. 2 BewG angewendet werden (FG München v. 20.6.2006 – 5 V 1675/06, nv., rkr.; FG Münster v. 9.7.2010 – 9 K 1213/09, EFG 2010, 2007, rkr.). Danach ist der Bewertung das 9,3-fache des Jahreswerts einer Nutzung oder Leistung von unbestimmter Dauer zugrunde zu legen. Dieses Vorgehen erfordert eine Umrechnung auf eine fiktive

Laufzeit. Für Tilgungsdarlehen ergibt sich daher eine Laufzeit von zwölf Jahren, zehn Monaten und zwölf Tagen; für Fälligkeitsdarlehen entspricht dies einem Vielfältiger iHv. 0,503 (BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699, Rz. 7).

Einstweilen frei.

706–709

### 3. Ausnahmen von der Abzinsung

#### a) Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt (kurzfristige Verbindlichkeiten) 710

Bei Verpflichtungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, ist keine Abzinsung vorzunehmen. Eine Laufzeit von weniger als zwölf Monaten ist anzunehmen, wenn die Verbindlichkeit vor Ablauf eines Jahres nach dem Bilanzstichtag vollständig getilgt ist. Das gilt nicht für Darlehen, die zwar rechtl. kurzfristig kündbar, tatsächlich aber auf eine langfristige Laufzeit angelegt sind (BFH v. 6.10.2009 – I R 4/08, BStBl. II 2010, 177; BFH v. 27.1.2010 – I R 35/09, BStBl. II 2010, 478). Dagegen sind sog. Kettendarlehen, bei denen die vertragliche Laufzeit weniger als zwölf Monate beträgt, die Laufzeit aber später verlängert wird, nicht abzuzinsen (BFH v. 12.2.2009 – 13 K 1572/06, EFG 2009, 973, rkr.; FG Köln v. 12.2.2009 – 13 K 1570/06, EFG 2009, 969, rkr.).

**Änderung der Verhältnisse:** Jedes Ereignis (zB neue vertragliche Vereinbarungen, Eintritt einer Bedingung), das die Verzinslichkeit beeinflusst, führt im folgenden Wj. zu einer Neubewertung der Verbindlichkeit (BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699; BFH v. 22.5.2019 – X R 19/17, BStBl. II 2019, 795; BFH v. 18.9.2018 – XI R 30/16, BStBl. II 2019, 67, zur Frage des Übergangs von bedingter zu unbedingter Verzinslichkeit; FG Berlin-Brandenb. v. 9.7.2015 – 10 K 10124/13, EFG 2015, 1820); zu einer während der Laufzeit eines auf unbestimmte Zeit gewährten, ursprünglich verzinslichen Darlehens erfolgten Änderung, dass nunmehr die Überlassung unentgeltlich erfolgen soll: BFH v. 22.7.2013 – I B 183/12, BFH/NV 2013, 1779, mit Anm. JS, DStZ 2013, 798.

**Vorzeitige Rückzahlung eines Darlehens:** Soweit der Schuldner vor dem Bilanzstichtag eine Sondertilgung vornehmen will und der Gläubiger zustimmt, ist die Gesamtverbindlichkeit aufzuteilen: Für einen Teil ist die Rückführung kurzfristig geplant (soweit für diesen Teil der Zwölf-Monatszeitraum nicht erfüllt ist, entfällt eine Abzinsung, *Happe*, StuB 2005, 618; abw. BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699, das diesen Fall nicht regelt). Der nicht der Sondertilgung unterliegende Betrag der Darlehensverbindlichkeit ist auf die Restlaufzeit abzuzinsen.

#### b) Verbindlichkeiten, die verzinslich sind 711

Verzinsliche Darlehen sind nach dem Gesetzeswortlaut grds. von einer Abzinsung ausgeschlossen. Verzinsung bedeutet, dass bei wirtschaftlicher Betrachtung eine Gegenleistung für die Kapitalüberlassung erfolgt (BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699, Rz. 14: „andere wirtschaftliche Nachteile“). Das FinMin. Schl.-Holst. hat mit Verfügung v. 28.5.2019 für Kredittranchen der EZB, Weiterleitungsdarlehen der Förderbanken und Kundeneinlagen die Abzinsung auch ausgeschlossen, wenn diese mit 0 % oder einem negativen Zins belegt sind

(FinMin. Schl.-Holst. v. 28.5.2019, StEd 2019, 473; *Hoffmann*, StuB 2016, 325). Dies gilt in jedem Fall, wenn von vornherein ein Zinssatz von mehr als 0 % vereinbart ist (BFH v. 18.9.2018 – XI R 30/16, BStBl. II 2019, 67, Rz. 23 f.; BFH v. 22.5.2019 – X R 19/17, BStBl. II 2019, 795, Rz. 45).

**Gestaltungsmisbrauch:** Die hM lehnt die Möglichkeit eines Umgehungstatbestands nach § 42 AO selbst dann ab, wenn die vereinbarte Verzinsung „nahe 0 %“ geht (BFH v. 29.6.2009 – I B 57/09, BFH/NV 2009, 1804; offengelassen von BFH v. 6.10.2009 – I R 4/08, BStBl. II 2010, 177; *Paus*, FR 2005, 1195; *Thomas/Meissner*, BB 2006, 801; BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699; aA noch BMF v. 23.8.1999 – IV C 2 - S 2175 - 25/99, BStBl. I 1999, 818; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. D 33 [05/2020]; krit. *Weiss/Holle*, NWB 2019, 697, mit dem Hinweis, dass die Differenzierung zwischen unverzinslichen und minimalverzinslichen Verbindlichkeiten im Rahmen des Gebots der Folgerichtigkeit in Form der Belastungsgleichheit ungerechtfertigt sei). Für die Annahme einer Verzinsung genügt daher jeder wirtschaftliche Nachteil, der der Verbindlichkeit gegenübersteht.

**Zeitweise Verzinsung:** Die zeitweise Verzinsung einer Verbindlichkeit ist eine Verzinsung iSd. Abs. 1 Nr. 3 (BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699).

**Änderung der Verzinsungsabrede:** Die Zinsvereinbarung kann auch nachträglich erfolgen. Dies führt dazu, dass die Verbindlichkeit zum nächsten Bilanzstichtag als verzinslich zu behandeln ist, und zwar auch dann, wenn die Verzinsung erst nach dem Stichtag greift (BFH v. 18.9.2018 – XI R 30/16, BStBl. II 2019, 67, Rz. 27). Erfolgt sie später, wird dadurch die vorher erfolgte Abzinsung für die Zukunft aufwandswirksam durch Ansatz des Nominalwerts der Verbindlichkeit vollständig rückgängig gemacht (BFH v. 22.5.2019 – X R 19/17, BStBl. II 2019, 795, Rz. 53). Eine rückwirkende Verzinsungsabrede auf bereits abgeschlossene Wj. ist allerdings nicht anzuerkennen (BFH v. 22.5.2019 – X R 19/17, BStBl. II 2019, 795, Rz. 52 ff.).

**Bedingte Verzinsung:** Die Abzinsung soll nach Auffassung der FinVerw. unterbleiben, wenn die Bedingung eintritt, die die vertragliche Pflicht zur Zinszahlung auslöst. Bei Darlehen, die vor dem 1.6.2005 entstanden sind und deren Verzinsung von künftigen BV-Mehrungen abhängt, bestehe hingegen aus Vertrauensschutzgesichtspunkten die Vermutung, dass die Bedingung der Vermögensmehrung eintrete, da Gewerbetreibende stets mit Gewinnerzielungsabsicht tätig werden. Der Auffassung der FinVerw. kann uE zwar dahingehend gefolgt werden, dass das Kriterium der Gewinnerzielungsabsicht für die Annahme künftiger Einnahmen maßgeblich ist, da sonst Gewerbetreibende stl. nicht anerkannt werden (§ 15 Abs. 2 Satz 1). Jedoch werden nur Altfälle bis zum 30.5.2005 von der Befreiung der Abzinsungspflicht erfasst. Dies stellt einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsgebot iSd. Art. 3 Abs. 1 GG dar, da die Befreiung von der Abzinsungspflicht unabhängig vom Darlehensabschluss gelten muss (*Pitzke*, NWB 2005, F. 17, 1949 [1955]).

**Stundung:** Die Vereinbarung einer Stundungsabrede führt nicht zur Abzinsung.

**Andere wirtschaftliche Nachteile:** In Einzelfällen können einer unverzinslichen Schuld anderweitige wirtschaftliche Nachteile gegenüberstehen, die den Vorteil der Unverzinslichkeit aufheben (zB Wohnungsbaudarlehen mit der Verpflichtung, an bestimmten Personenkreis zu vermieten, vgl. BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699; *Happe*, StuB 2005, 618 [620]).



**Nichtzahlung vereinbarter Zinsen** rechtfertigt nicht ohne Weiteres die Annahme der Unverzinslichkeit (BFH v. 29.6.2009 – I B 57/09, BFH/NV 2009, 1804).

**Optionsprämien:** Die Verpflichtung des Stillhalters, auf Verlangen des Optionsberechtigten innerhalb der Optionsfrist den Optionsgegenstand zu kaufen oder zu verkaufen, ist eine Verbindlichkeit (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126; aA *Paus*, FR 2003, 1015, der eine Rückstellung annimmt), die aber im Regelfall nicht abzuzinsen ist (*Weber-Grellet*, FR 2003, 514; aA *Paus*, FR 2003, 1015). Bei der Berechnung von Optionsprämien wird überwiegend eine Verzinsung mit einbezogen, zumindest aber die Zahlung von Optionsprämien ist bei Abschluss des Geschäfts als Anzahlung oder Vorauszahlung (s. Anm. 712) anzusehen (*Hahne/Liepolt*, DB 2006, 1329 [1333]).

**Spätere Vertragsänderung** bei anfänglich unverzinslichem Darlehen (FG Berlin-Brandenb. v. 6.1.2009 – 12 V 12283/07, EFG 2009, 564, rkr.; *Groh*, DB 2007, 2275).

**Zweckbindung eines Darlehens** begründet keine Verzinslichkeit (BFH v. 27.1.2010 – I R 35/09, BStBl. II 2010, 478).

#### c) Verbindlichkeiten, die auf Anzahlungen oder Vorauszahlungen beruhen 712

Diese Verbindlichkeiten wurden vom Abzinsungsgebot ausgenommen, weil die Kombination von Passivierung der Verpflichtung mit dem abgezinsten Wert und Aktivierung der Anzahlung oder Vorausleistung mit den AK zum Ausweis eines unrealisierten Gewinns geführt hätte (BTDrucks. 14/443, 23; *Cattelaens*, DB 1999, 1185 [1187]). Diese Ausnahme folgt uE dem Gedanken der Vereinfachung der stl. Gewinnermittlung (Grundsatz der *materiality*, s. § 5 Anm. 460).

**Optionsprämie des Stillhalters:** Die Verpflichtung des Stillhalters, auf Verlangen des Optionsberechtigten innerhalb der Optionsfrist den Optionsgegenstand zu kaufen oder zu verkaufen, ist eine Verbindlichkeit (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126; *Weber-Grellet*, FR 2003, 514; aA *Paus*, FR 2003, 1015, der eine Rückstellung annimmt), die aber im Regelfall nicht abzuzinsen ist. Bei der Berechnung von Optionsprämien wird überwiegend eine Verzinsung mit einbezogen, zumindest aber die Zahlung von Optionsprämien ist bei Abschluss des Geschäfts als Anzahlung oder Vorauszahlung anzusehen (*Hahne/Liepolt*, DB 2006, 1329 [1333]).

Einstweilen frei.

713–714

#### 4. Gewinnneutralisierende Rücklage für Altfälle 715

**Aufhebung des § 52 Abs. 16 Satz 10 durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014** (BGBl. I 2014, 1266): Zur strukturellen Bereinigung s. § 52 EStG Anm. 2.

**Steuerfreie Übergangsrücklage:** Abs. 1 Nr. 3 gilt für Wj., die nach dem 31.12.1998 enden, und damit auch für Verbindlichkeiten, die schon im vorangegangenen Wj. angesetzt worden sind (§ 52 Abs. 16 Satz 10 idF bis einschließlich 31.7.2014). Der Verweis des Abs. 1 Nr. 3 auf das strikte Wertaufholungsgebot des Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Nr. 1 Satz 4 führte daher gerade in den Fällen der Verbindlichkeiten überwiegend zur ertragswirksamen Auflösung der über die AK hinaus bewerteten Positionen. Um den Übergang zur neuen Rechtslage abzumildern, hatte der Gesetzgeber den Stplf. jedoch die Wahlmöglichkeit („kann“) gegeben, im Erstjahr – also dem ersten nach dem 31.12.1998 endenden Wj. – eine gewinnmindernde

Rücklage iHv. 9/10 des aufzulösenden Werts zu bilden, die in den folgenden neun Wj. zu jeweils 1/9 gewinnerhöhend aufzulösen ist (§ 52 Abs. 16 Satz 10 idF vor BilMoG). Unklar ist aber, ob durch den Verweis auf die sinngemäße Anwendung der Nr. 2 die in § 52 Abs. 16 Satz 3 geregelte Übergangsrücklage für die Einf. des Wertaufholungsgebots sowie des Kriteriums der Dauerhaftigkeit der Wertminderung bei Teilwertabschreibungen nach § 52 Abs. 16 Satz 3 zur Anwendung kommt. Der Unterschied dieser beiden Rücklagen besteht im Auflösungszeitraum; während bei der Rücklage nach Satz 8 ein Zeitraum von neun Jahren vorgesehen ist, beträgt dieser im Satz 3 lediglich vier Jahre, was zur Folge hat, dass die Gewinnerhöhung aufgrund der Auflösung dieser Rücklagen schneller erfolgt. Da § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 nicht direkt, sondern nur indirekt über die sinngemäße Anwendung der neuen Nr. 2 geändert wurde, gilt § 52 Abs. 16 Satz 3 als *lex specialis* zu dessen Satz 11. Die Übergangsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 10 idF vor BilMoG gilt daher nur für die Übergangsgewinne, die aus der Einf. des Abzinsungsgebots (Abs. 1 Nr. 3 Satz 2) resultieren (vgl. nun BFH v. 23.4.2009 – IV R 62/06, BStBl. II 2009, 778, unter II.2.bb). Zur nachgeholten Abzinsung: BFH v. 25.8.2010 – I R 102/09, BStBl. II 2011, 169.

**Tilgung bis auf geringen Restbetrag:** Werden Verbindlichkeiten nicht vollständig, sondern nur bis auf einen geringen Restbetrag getilgt, ist die Restrücklage nicht aufzulösen, da die Verbindlichkeit nicht aus dem BV ausgeschieden ist. Die FinVerw. (BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699) sieht darin eine Missbrauchsgestaltung iSd. § 42 AO, wenn die Verbindlichkeit nur deshalb nicht vollständig getilgt wurde, um die gewinnerhöhende Auflösung der verbleibenden Rücklage zu vermeiden.

**Problem der formellen Maßgeblichkeit bis zum BilMoG:** § 5 Abs. 1 Satz 2 aF verpflichtete den Stpfl. bei der Inanspruchnahme stl. Wahlrechte iVm. §§ 247 Abs. 3, 273 HGB aF zur Übernahme in die HBil., sofern ein identisches handels- und strechtl. Wahlrecht bestand. Es drohte daher im Fall der Bildung einer stfreien Rücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 11 ein Auseinanderfallen von HBil. und StBil. (vgl. *Herzig/Rieck*, WPg 1999, 309). Da die Gewinnrealisierung – wegen der fehlenden Abwertung der Verbindlichkeit – in der HBil. jedoch nicht nachvollzogen wird, besteht in der HBil. schon ein Passivposten in voller Höhe (vgl. dazu *Dieterlen/Haun*, BB 1999, 2020 [2023]). Aufgrund der schon bestehenden Passivierung bestand in der HBil. keine Möglichkeit zur Bildung eines handelsrechtl. Sonderpostens mit Rücklageanteil (nach §§ 247 Abs. 3 und 273 HGB aF; BMF v. 25.2.2000 – IV C 2 - S 2171b - 14/00, BStBl. I 2000, 372, Rz. 37, aufgehoben durch BMF v. 16.7.2014 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002, BStBl. I 2014, 1162, seinerseits ersetzt durch BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002, BStBl. I 2016, 995). Zu ähnlich gelagerten Fällen s. OFD Düss. v. 8.8.1974, WPg 1974, 535, betr. Rücklage nach § 6b; *Feld*, WPg 1999, 861 (870); *Schmitz*, DB 1999, 1974; *Waclawik*, DB 2000, 338.

716–719 Einstweilen frei.

## IX. Bewertung von Rückstellungen (Abs. 1 Nr. 3a)

**Schrifttum:** *Groh*, Verbindlichkeitsrückstellung und Verlustrückstellung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede, BB 1988, 27; *Kütting/Kessler*, Handels- und steuerbilanzielle Rückstellungsbildung: Rückstellungsbewertung und Kostenbegriff, DStR 1989, 693; *Bordewin*, Ein-

zelfragen der Bewertung von Rückstellungen, DB 1992, 1533; *Schön*, Der Bundesgerichtshof und die Rückstellungen, BB 1994, Beilage 9; *Weber-Grellet*, Das hässliche Bilanzsteuerrecht, DStR 1998, 2435; *Kütting/Kessler*, Zur geplanten Reform des bilanzsteuerlichen Rückstellungsrechts nach dem Entwurf eines StEntlG 1999/2000/2002, DStR 1998, 1937; *Glade*, StEntlG: Einschränkung handelsrechtlich ordnungsgemäßer Rückstellungen als „Steuerschlupflöcher“, DB 1999, 400; *Günkel/Fenzl*, Ausgewählte Fragen zum StEntlG: Bilanzierung und Verlustverrechnung, DStR 1999, 649; *Günkel/Hörger/Thömmes*, Ausgewählte Gestaltungsüberlegungen zum Jahresende, DStR 1999, 1873; *Hoffmann*, Die Auswirkungen des StEntlG 1999/2000/2002 auf die Steuerbilanz, GmbHR 1999, 380; *Kemper/Beyschlag*, Abkehr von der Maßgeblichkeit – Änderungen des Bilanzsteuerrechts und ihre Auswirkungen auf die Personengesellschaft, DStR 1999, 737; *Koths*, Ausgewählte Fragen zum neuen Rückstellungsrecht, StbJb. 1999/2000, 249; *Oppenhoff & Rädler* (Hrsg.), StEntlG 1999/2000/2002, Bonn, 2. Aufl. 1999; *Stobbe/Loose*, StEntlG 1999/2000/2002 – Auswirkungen auf die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung, FR 1999, 405; *Weber-Grellet*, Die Steuerbilanz nach dem StEntlG 1999/2000/2002, StuB 1999, 1289; *Ringwald*, Die Entwicklung der Rückstellungen im Zuge der Bilanzsteuerreform, Inf. 2000, 419; *Weber-Grellet*, Gewinnermittlungsvorschrift des StEntlG 1999/2000/2002 – Ein Fortschritt?, DB 2000, 165; *Happe*, Gestaltungsaspekte aufgrund neuerer gesetzlicher Grundlagen bei den Rückstellungen, StuB 2001, 110; *Heinzel*, Rückstellungen für die atomare Entsorgung auf der Grundlage des StEntlG 1999/2000/2002, StuW 2001, 71; *Siegel*, Zur geplanten Neuregelung der Rückstellungen in der Handelsbilanz und Steuerbilanz, DStR 2001, 1674; *Gross/Matheis/Lindgens*, Rückstellung für Kosten Datenzugriffs, DStR 2003, 921; *Streck/Binnewies*, Gestaltungsmöglichkeiten, Bilanzierungs- und Steuerfragen zum Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG), DB 2004, 116; *Happe*, Urlaubsrückstellungen in Handels- und Steuerbilanz, BBK 2006, F. 12, 6865; *Herzig/Jensen-Nissen/Koch*, Bilanzierung von Emissionsberechtigungen gem. Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG) nach Handels- und Steuerbilanzrecht, FR 2006, 109; *Stegemann*, Aktuelle bilanzsteuerrechtliche Aspekte der Rückstellungsbildung, Inf. 2006, 136; *Berizzi/Guldan*, Auswirkungen der Verpackungsverordnung auf den Jahresabschluss, DB 2007, 65; *Redeker/Scholze/Wielenberg*, Handels- und steuerrechtliche Bilanzierung von Emissionsrechten, StuW 2007, 251; *Kütting/Cassel/Metz*, Die Bewertung von Rückstellungen nach dem neuen Recht, DB 2008, 2317; *Weigl/Weber/Costa*, Bilanzierung von Rückstellungen nach dem BilMoG, BB 2009, 1062; *Wellisch/Machill*, Bilanzierung von Wertkonten nach dem BilMoG, BB 2009, 1351; *Buciek*, Aktuelle Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, DB 2010, 1029; *Pitzke/Klein*, Anwendung der bilanzsteuerrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalte in Anschaffungsfällen, NWB 2011, 2276; *Bareis*, „Angeschaffte“ Drohverlustrückstellungen – Eine *contradictio in adiecto*, FR 2012, 385; *Beckert/Hagen*, Pensionsrückstellungen beim Betriebsübergang, NWB 2012, 119; *Marx*, Unschärfen bei der Abbildung von Ansammlungsrückstellungen nach EStG, HGB und IFRS, BB 2012, 563; *Meurer*, Maßgeblichkeit niedrigerer handelsrechtlicher Bilanzwerte im Rahmen der steuerlichen Rückstellungsbewertung, BB 2012, 2807; *M. Prinz*, Anmerkungen zu BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, FR 2012, 409; *M. Prinz*, Das BilMoG als fiskalische Wundertüte?, Heft 35, DB 2012, M1; *U. Prinz/Hütig*, Aktuelles Know-how zu steuerbilanziellen Rückstellungen, StuB 2012, 798; *Schlotter*, „Angeschaffte“ Verbindlichkeiten nach dem Urteil des BFH vom 14.12.2011 – I R 72/10, BB 2012, 951; *Schönherr/Krüger*, Passivierung angeschaffter Rückstellungen und Verbindlichkeiten: Realisationsprinzip als oberstes Gebot, DStR 2012, 829; *Siegel*, „Angeschaffte“ Drohverluste als neuer Steuersparmarkt?, FR 2012, 388; *Weber-Grellet*, BB-Rechtsprechungsreport zu 2011 veröffentlichten bilanzsteuerrechtlichen BFH-Urteilen, BB 2012, 43; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, München, 5. Aufl. 2015; *Kahle*, Ausgewählte Fragen der Bilanzierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, DStZ 2017, 904; *Schiffers*, Corona-Pandemie – steuerliche Instrumente zur Reaktion auf Liquiditätsempässe und angekündigte steuerpolitische Maßnahmen – BMF v. 19.3.2020, DStZ 2020, 266; *Schiffers*, Bilanzrecht vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie – Jahresabschluss zum 31.12.2019 und spätere Abschlussstichtage, GmbHR 2020, 520; *Thurow*, Auswirkungen der Ausbreitung des Corona-Virus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung, BC 2020, 149.

## 1. „Höchstens“ anzusetzende Rückstellungen

### 720 a) Bewertungsgrenze

Der Einleitungssatz des Abs. 1 Nr. 3a bestimmt für die Bewertung eine Höchstgrenze („höchstens“). Damit unterscheidet sich die Bewertungsvorschrift für Rückstellungen von der für Verbindlichkeiten. Für Letztere gilt grds. der Anschaffungswert, der – soweit keine neue niedrigere Schätzung vorliegt – idR (Ausnahme, vgl. Anm. 697) in den Folgejahren nicht unterschritten werden darf (vgl. Anm. 693, 696). Die Ermittlung der Höchstgrenze für Rückstellungen ist durch die in den Buchst. a bis f der Vorschrift genannten Bewertungsregeln konkretisiert.

**Keine abschließende Regelung:** Die Formulierung stellt mit dem Wort „insbesondere“ klar, dass die Rückstellungsbewertung nicht vollumfänglich und abschließend durch Nr. 3a geregelt werden soll. Die in den Buchst. a bis f genannten Vorschriften sollen nur die stl. Rückstellungsbewertung für steuerbilanzielle Zwecke – nach oben – begrenzen. Ergänzend sind zunächst die stl. Bewertungsgrundsätze für Verbindlichkeiten nach Abs. 1 Nr. 3 heranzuziehen (s. Anm. 696; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 380 [10/2014]). Sind keine stl. Spezialvorschriften einschlägig, kommt ergänzend das Maßgeblichkeitsprinzip (s. § 5 Anm. 250f.) zum Tragen (ebenso BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728 [730]; BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676). Folglich sind die stl. Bewertungsvorschriften des Abs. 1 Nr. 3a iVm. Nr. 3 nicht abschließend (im Erg. ebenso FinAussch., BTDrucks. 14/443, 23; *Kozikowski/Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 153; *Winnefeld*, *Bilanz-Hdb.*, 5. Aufl. 2015, E Rz. 1650).

- ▶ *Auffassung der Finanzverwaltung:* R 6.11 Abs. 3 EStR 2012; OFD Münster v. 13.7.2012, BB 2012, 2174; OFD Koblenz v. 28.8.2012 – S 2137 A - St 31 4, Beck-Verw. 267151. Ihr folgend *Meurer*, BB 2012, 2807, die in der Formulierung „höchstens insbesondere“ eine Zweistufigkeit in der Subsumtionssystematik sieht: Zunächst seien die stl. Bewertungsvorschriften der Nr. 3a heranzuziehen („insbesondere“) und dann mit dem handelsrechtl. Wert zu vergleichen („höchstens“).
- ▶ *Auffassung der Rechtsprechung:* Der BFH (BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676; BFH v. 13.7.2017 – IV R 34/14, BFH/NV 2017, 1426; BFH v. 20.11.2019 – XI R 46/17, BStBl. II 2020, 195) vertritt die Auffassung, dass der handelsrechtl. maßgebliche Wert nur dann durchbrochen werden kann, wenn er durch die Sondervorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 3a unterschritten wird (dem folgend FG Münster v. 27.6.2019 – 8 K 2873/17, juris, Az. BFH IV R 24/19).
- ▶ *Handelsrecht:* Im handelsrechtl. Schrifttum herrscht Streit über die Frage, ob der Begriff der AK als Bewertungsmaßstab für Rückstellungen überhaupt herangezogen werden kann. Die Meinungsunterschiede knüpfen an die unterschiedlichen Bewertungsregeln für Verbindlichkeiten und Rückstellungen in § 253 Abs. 1 HGB an. Danach sind Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag, Rückstellungen dagegen mit einem Schätzungsbetrag zu bewerten, der von der vernünftigen kaufmännischen Beurteilung abhängig ist. *Kütting/Kessler* (DStR 1989, 655 [660], mwN) gehen bei Verbindlichkeitenrückstellungen davon aus, dass der Kaufmann bei erstmaliger Erfassung die Verpflichtung mit dem vorsichtig zu bestimmenden Erfüllungsbetrag zu bewerten habe, der – wie der Rückzahlungsbetrag bei den Verbindlichkeiten auch – als bewertungsrechtl. Untergrenze für die Zukunft gelten solle; glA *M. Prinz* in *B/B*, § 6 Rz. 1/626 [6/

2015]; aA *Kozikowski/Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 152 ff.; *Herzig/Köster* in HdJ, Abt. III/5 Rz. 148 ff. (4/1999).

- ▶ **Stellungnahme:** Der geschätzte Betrag iSd. § 253 Abs. 1 HGB als fiktiver AK-Betrag (im Sinne eines Auffangtatbestands) kann herangezogen werden, wenn § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis f keine Spezialregelungen vorsehen (so auch nach alter Rechtslage BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728). Ob der ursprüngliche Zugangswert (= AK) unterschritten werden kann (so *Kozikowski/Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 152, für das Handelsrecht), ist fraglich, da dies im Widerspruch zu den Bewertungsgrundsätzen stehen würde, die für Verbindlichkeiten gelten (s. Anm. 693). Allerdings könnte man aus dem Wort „höchstens“ auch eine zulässige Unterschreitung der ursprünglichen AK (= Zugangswert) ableiten, wenn die Bewertung in den Folgejahren aufgrund geänderter Schätzmaßstäbe, die sich auch uU aus Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis f ergeben können, sinkt. Davon geht offensichtlich auch die Gesetzesbegründung des FinAussch. aus, nach der ein handelsrechtl. Wertansatz für die stl. Gewinnermittlung zu übernehmen sei, wenn dieser niedriger als der Ausgangswert nach Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis f ist; uE ist allerdings fraglich, ob in derartigen Fällen überhaupt die materielle Maßgeblichkeit – wegen anderer stl. Spezialvorschriften – zur Anwendung gelangen kann (s. § 5 Anm. 250 f.). Im Erg. ist allerdings eine Unterschreitung des Ausgangswerts aufgrund des Worts „höchstens“ im Eingangssatz möglich, wenn sich geänderte Schätzungsgrundlagen ergeben. Diese müssen jedoch mit den stl. Spezialnormen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis f) vereinbar sein. Die fiskalpolitische Meistbegünstigung, die die FinVerw. in dieser Frage an den Tag legt (OFD Münster v. 13.7.2012, BB 2012, 2174, für den Fall der handelsrechtl. Abzinsungsverpflichtung nach § 253 Abs. 1 und 2 HGB, die aufgrund der gegenüber dem StRecht längeren Restlaufzeiten zu einem niedrigeren Wert führen kann; dazu krit. *Rutemöller*, BB 2012, 2174; *Hainz*, BB 2016, 1194; der Verwaltung zust. *Maus*, NWB 2012, 3538; *Meurer*, BB 2012, 2807), kann uE die Fokussierung auf die niedrigere handelsrechtl. Bewertung nicht rechtfertigen. So auch *U. Prinz/Hütig* (StuB 2012, 798 [799]) mit dem Argument, die stl. Bewertungsregeln für Rückstellungen, die von den Bewertungsregeln für Verbindlichkeiten überdacht werden, wiesen wegen des bestehenden Detaillierungsgrades keine Lücke auf, die durch Anwendung der handelsrechtl. GoB zu schließen wäre. So auch *Kahle* (DStZ 2017, 904), der sich krit. mit der Auffassung der FinVerw. und dem Urteil des FG Rhl.-Pf. (FG Rhl.-Pf. v. 7.12.2016 – 1 K 1912/14, EFG 2017, 693, bestätigt durch BFH v. 20.11.2019 – XI R 46/17, BStBl. II 2020, 195) auseinandersetzt. Ähnlich auch der Deutsche Steuerberaterverband in seiner Stellungnahme S 15/12 v. 2.10.2012 ([www.dstv.de](http://www.dstv.de)).

## b) Ausgangsbewertung

721

Der zu bewertende Lebenssachverhalt muss betrieblich veranlasst sein. Die Aufwendungen müssen also für stl. Zwecke als BA abziehbar sein (BFH v. 22.5.1987 – III R 220/83, BStBl. II 1987, 711).

**Rückstellungsarten:** Von der Vorschrift können aufgrund des materiellen Maßgeblichkeitsgrundsatzes nur Rückstellungen erfasst werden, für die handelsrechtl. – und dem folgend vorbehaltlich der in § 5 Abs. 2a bis 4b geregelten Einschränkungen beim Ansatz auch strechtl. – ein Passivierungsgebot besteht, die also an-

satzpflichtig sind (allgemein zur Passivierung von Rückstellungen vgl. § 5 Anm. 650 f.). Für bestimmte Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) gelten hinsichtlich des Bilanzansatzes nach § 5 Abs. 2a (s. § 5 Anm. 1900 f.) und Abs. 3 bis 4b (vgl. § 5 Anm. 1950 f.) verschiedene Einschränkungen.

**Ausnahmen:**

- ▶ § 21 Abs. 3 KStG aF: Erfolgsabhängige Beitragsrückerstattungen wurden ausdrücklich von der Regelung des Abs. 1 Nr. 3a ausgenommen; zur Nichtübertragung auf erfolgsunabhängige Beitragsrückerstattung BFH v. 25.11.2009 – I R 9/09, BStBl. II 2010, 304; BFH v. 19.5.2010 – I R 64/08, BFH/NV 2010, 1860; BFH v. 6.5.2015 – I R 7/14, BFH/NV 2016, 69. § 21 Abs. 2 KStG enthält eine spezialgesetzliche Regelung zur Höhe der Rückstellung (vgl. Heger in Blümich, § 21 KStG aF Rz. 25 [3/2020]). § 21 KStG wurde durch das JStG 2018 v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338) grundlegend neu gefasst. Das Gesetz unterscheidet nun nicht mehr zwischen erfolgsabhängig und erfolgsunabhängig. § 21 Abs. 2 KStG entspricht dem Abs. 3 aF.
- ▶ *Drohende Verluste aus Risikounterbeteiligung an Auslandskredit*: BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100.
- ▶ *Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte* (zB § 249 Abs. 2 HGB „Aufwandsrückstellungen“) führen stl. im Bereich der Rückstellungen grds. zu Passivierungsverboten (grundlegend BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; vgl. § 5 Anm. 501; Ausnahme: Pensionsrückstellungen nach § 6a; s. § 5 Anm. 661).

**Berücksichtigung wertaufhellender Tatsachen:** BFH v. 3.7.1991 – X R 163-164/87, BStBl. II 1991, 802; BFH v. 2.10.1992 – III R 54/91, BStBl. II 1993, 153; s. auch zur Auswertung der Informationen zum Bilanzstichtag BFH v. 27.4.1965 – I 324/62, BStBl. III 1965, 409, betr. Wechselobligo. Die durch die Corona-Pandemie entstehenden Risiken sind wertbegründend und daher für den VZ 2019 nicht zu berücksichtigen (*Thuro*, BC 2020, 149, unter Verweis auf den Fachlichen Hinweis des IDW v. 25.3.2020). Gerade die enge wirtschaftliche Verzahnung mit China kann aber dazu führen, dass bereits bis zum Bilanzstichtag 31.12.2019 Aufträge chinesischer Abnehmer storniert oder Lieferengpässe von Vorlieferanten aus China aufgetreten sind. Insoweit wird es auf den Einzelfall ankommen, ob die Ereignisse werterhellend oder aber wertbegründend sind. *Schiffers* (DStZ 2020, 266 [269]) weist richtigerweise darauf hin, dass unabhängig von der Frage der Einordnung als werterhellend oder wertbegründend die Pandemie zum Anlass genommen werden kann, den Ermessensspielraum bei der Bewertung hin zu einer vorsichtigen Bilanzierung zu nutzen.

**Passivierung „angeschaffter“ Rückstellungen bei steuerlichem Ausweisverbot:** BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566 (Schuldfreistellung); BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, BFH/NV 2012, 635 (Schuldübernahme); *Schönherr/Krüger*, DStR 2012, 829; *Beckert/Hagen*, NWB 2012, 119; *Schlotter*, BB 2012, 951; *M. Prinz*, FR 2012, 409; *Bareis*, FR 2012, 385; aA BMF v. 24.6.2011 – IV C 6 - S 2137/0 - 03, BStBl. I 2011, 627 (für die Schuldübernahme); *Pitzke/Klein*, NWB 2011, 2276; krit. *Siegel*, FR 2012, 388. Siehe auch § 5 Abs. 7, Anm. 2400 ff.

**Bewertung von Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen vor Geltung des StEntlG 1999/2000/2002:** BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788; *Kütting/Kessler*, DStR 1989, 693.

**Einschränkungen durch StEntlG 1999/2000/2002:** Die handelsrechtl. Schätzungen nach § 253 Abs. 1 HGB sind stl. nicht maßgeblich, sofern sich aufgrund der stl. Spezialvorschriften nach Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis f ein niedrigerer Wert ergibt (für die Schuldübernahme).

### c) Bewertungsänderung in Folgejahren

722

Zum Diskussionsstand s. Anm. 720.

Einstweilen frei.

723–724

## 2. Zu berücksichtigende Grundsätze

### a) Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a)

**Schrifttum:** *Neuburger*, Ansatz der Rückstellungen für Verpflichtungen aus Vorruhestandsregelungen, BB 1985, 767; *Kolb*, Zur Bewertung gleichartiger Einzelrückstellungen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a EStG 1999, StuB 2001, 889; *Kemper/Konold*, Die Berücksichtigung von Vergangenheitserfahrungen bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a EStG), DStR 2003, 1686; *Heinzmann/Heinzmann*, Die Verbindlichkeitsrückstellung in der steuerlichen Praxis, SteuStud. 2004, 87; *Rätke*, Die Pauschalrückstellung für Gewährleistungen – Probleme und Gestaltungsmöglichkeiten in der Beratungspraxis, StuB 2004, 858; *Warnke*, Rückstellungen und Rücklagen im Visier der Betriebsprüfung, EStB 2005, 215.

Zu weiterem Schrifttum s. vor Anm. 720.

#### aa) Rückstellungen iSd. Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a

725

Die Regelung bezieht sich auf alle Rückstellungen iSd. § 249 Abs. 1 HGB, soweit sie estrechtl. anerkannt werden (s. Anm. 720).

**Betroffene Rückstellungen:** Es sind sowohl Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 HGB), Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB) als auch Rückstellungen für Kulanzverpflichtungen (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB) von der Regelung umfasst.

Die Kulanzverpflichtungen sind von den Gewährleistungs- und Garantieverpflichtungen abzugrenzen (dazu *Rätke*, StuB 2004, 858 [859]). Bei Garantie- und Gewährleistungsverpflichtungen wird zwischen Einzelrückstellungen und Pauschalrückstellungen unterschieden (*Warnke*, EStB 2005, 215). Bei Einzelrückstellungen bestehen Bedenken, ob Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a Anwendung findet (dafür BMF v. 5.5.2000 – IV C 6 - S 2775 - 9/00, BStBl. I 2000, 487; *Kolb*, StuB 2001, 889 [890]; dagegen *Kemper/Konold*, DStR 2003, 1686 [1688]).

**Sachlicher Anwendungsbereich:** Der sachliche Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a ergibt sich nicht allein aus der Gesetzesformulierung „... Rückstellungen für ... Verpflichtungen“. Aus der Formulierung könnte der Schluss gezogen werden, dass sich die Vorschrift nur auf Verbindlichkeitsrückstellungen, dh. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 HGB und Kulanzverpflichtungen nach § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB bezieht, denn Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB weisen keinen schuldrechtl. Verpflichtungscharakter auf (*Kessler in Küting/Weber*, HdR, § 249 HGB Rz. 260 [6/2019]). Dies widerspricht jedoch dem in der Gesetzesbegründung eindeutig geäußerten Willen des Gesetzgebers. Im Rahmen des Gesetzgebungsver-

fahrens wurde die Formulierung des ersten Entwurfs „ungewisse Verbindlichkeiten oder Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden“ (BTDrucks. 14/23, 5 f.), in die nun verabschiedete Fassung „... Verpflichtungen“ geändert. Hierdurch sollte klargestellt werden, dass sich die Regelungen nicht nur auf Verbindlichkeitsrückstellungen beziehen (FinAussch., BTDrucks. 14/443, 23).

Betroffen sind insbes. Industrieunternehmen, die umfangreiche Garantien für die Funktionsfähigkeit ihrer Produkte geben (zB Automobilindustrie, aA *Kolb*, StuB 2001, 889, der eine Einschränkung auf eine Branche ablehnt), und die Versicherungswirtschaft (§ 20 Abs. 2 KStG verweist für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle auf Nr. 3a Satz 2 Buchst. a, dazu BMF v. 5.5.2000 – IV C 6 - S 2775 - 9/00, BStBl. I 2000, 487).

Die Folgen der Corona-Pandemie werden gerade bei den Verbindlichkeitsrückstellungen zu spüren sein (bis zum Bilanzstichtag vertraglich fixierter Aufwand, Abfindungen für ausscheidendes Personal, Schadenersatzleistungen für vertraglich vereinbarte Leistungen, die nicht mehr erfüllbar sind, Restrukturierungen durch Betriebsschließungen; dazu auch *Schiffers*, GmbHR 2020, 520, mit dem Verweis auf den bisher nicht gelösten Streit bzgl. der gegenzurechnenden Vorteile nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c [s. Anm. 740–744]; *Schiffers*, GmbH-StB 2020, 177).

## bb) Gleichartige Verpflichtungen auf Grundlage der Erfahrungen aus der Vergangenheit

### 726 (1) Gleichartigkeit

Bei der Bestimmung der Höhe der Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen sind die Erfahrungen der Vergangenheit aus der Abwicklung derartiger Verpflichtungen zu berücksichtigen. Ausgehend von der früheren Inanspruchnahme des Stpfl. soll die durch die zukünftige Verpflichtung entstehende Belastung ermittelt werden. Hierbei ist nun der allgemeine Erfahrungssatz gesetzlich festgeschrieben, dass bei gleichartigen Verpflichtungen der Stpfl. häufig nur zu einem Teil in Anspruch genommen wird.

**Klarstellung:** Die Regelung hat im Wesentlichen klarstellenden Charakter und steht im Einklang mit der stRspr. des BFH, insbes. zu Garantie-, Kulanz- und Schadenersatzrückstellungen, der auf diese Weise versucht, die Schätzung des Stpfl. zu objektivieren (zB BFH v. 18.10.1960 – I 198/60 U, BStBl. III 1960, 495; BFH v. 7.10.1982 – IV R 39/80, BStBl. II 1983, 104; BFH v. 30.6.1983 – IV R 41/81, BStBl. II 1984, 263; BFH v. 12.12.1990 – I R 18/89, BStBl. II 1991, 485; BFH v. 27.3.1996 – I R 3/95, BStBl. II 1996, 470; BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249); zu Pauschalrückstellungen für Garantie- und Gewährleistungsverpflichtungen BFH v. 6.5.2003 – VIII B 163/02, BFH/NV 2003, 1313; zur Anerkennung von Gewährleistungsrückstellungen FG Berlin-Brandenb. v. 9.3.2011 – 12 K 12267/07, EFG 2011, 1737, rkr.; zur Berücksichtigung von sog. internen Kosten bei der Bewertung von Garantierückstellungen bei Kfz-Importeuren Hess. FG v. 26.4.2012 – 4 K 1729/07, EFG 2013, 194, rkr.; zur Ablehnung einer Pauschalrückstellung bei Provisionsvereinbarungen FG München v. 29.7.2019 – 7 K 2779/16, EFG 2019, 1646, rkr.

**Reichweite der Gleichartigkeit:** Sie bedeutet zunächst nicht „Gleichheit“. Die Verpflichtungen können sich in gewisser Weise unterscheiden. Verpflichtungen sind insbes. dann gleichartig, wenn deren Anlässe artverwandt bzw. ähnlich sind. Art-



verwandtheit bzw. Ähnlichkeit kann bspw. durch die rechtl. oder faktische Grundlage der Verpflichtungen, den Kreis der Anspruchsberechtigten bzw. Verpflichtungsgläubiger oder durch die Zugehörigkeit zu einer Branche begründet werden. Das sind zB bei Pensionsverpflichtungen und Jubiläumsrückstellungen die vergleichbaren Arbeitsverträge (BMF v. 8.12.2008 – IV C 6 - S 2137/07/10002, BStBl. I 2008, 1013) oder bei Garantie- und Gewährleistungsverpflichtungen die vergleichbaren Produkte.

Von Gleichartigkeit kann allerdings nicht mehr gesprochen werden, wenn die Verpflichtungen sich derart voneinander unterscheiden, dass sie nur noch als „verschiedenartig“ klassifiziert werden können (vgl. Anm. 112).

Zu Bedenken wegen des verfassungsrechtl. Bestimmtheitsgebots *Kemper/Konold*, DStR 2003, 1686 (1692).

**Rechtslage bis zum StEntlG 1999/2000/2002:** Über die materielle Maßgeblichkeit (s. § 5 Anm. 250 f.) gilt der handelsrechtl. Einzelbewertungsgrundsatz (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) für die stl. Gewinnermittlung. Die handelsrechtl. Kommentarliteratur (vgl. zB *Kozikowski/Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 162 f.) sowie die höchstrichterliche Finanz-Rspr. haben jedoch bereits Ausnahmen zugelassen, wann Einzelrisiken aufgrund ihrer Gleichartigkeit in Gruppen zusammengefasst werden können (BFH v. 7.10.1982 – IV R 39/80, BStBl. II 1983, 104; BFH v. 23.10.1985 – I R 230/82, BFH/NV 1986, 490 [492], mwN; BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359 [362]; EuGH v. 14.9.1999 – C-275/97, DStR 1999, 1645, mit Anm. *Weber-Grellet*, DB 1999, 2035; IStR 1999, 636; BB 1999, 2291, mit Anm. *Moxter*).

## (2) Erfahrungswerte

727

**Vergangenheitsbezogenheit:** Die Bewertung der Rückstellungen hat unter Berücksichtigung der Erfahrungen der Vergangenheit zu erfolgen.

► *Betriebsindividuelle oder branchenübliche Erfahrungen:* Entscheidendes Gewicht legt die Rspr. auf die Erfahrungen, die der Stpfl. in seinem eigenen Betrieb in der Vergangenheit machte, da dieser am besten die Verhältnisse seines Betriebs kennt. Auch branchenübliche Erfahrungen können alternativ herangezogen werden (BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749, mwN). Erforderlich ist, dass sich aus der branchenmäßigen Erfahrung und der individuellen Gestaltung des Betriebs die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme ergibt (BFH v. 17.1.1963 – IV 165/59 S, BStBl. III 1963, 237).

▷ *Zur Rechtfertigung* der gebildeten Rückstellung ist der Stpfl. verpflichtet, konkrete Tatsachen darzulegen, soweit das nach den betrieblichen Verhältnissen zumutbar ist. Ist dies nicht in ausreichendem Maß geschehen, geht das zu seinen Lasten. Schätzungen, für die keine Grundlagen und Anhaltspunkte vorliegen, werden nicht anerkannt (zB BFH v. 1.4.1958 – I 60/57 U, BStBl. III 1958, 291; BFH v. 18.10.1960 – I 198/60 U, BStBl. III 1960, 495; BFH v. 20.11.1962 – I 242/61 U, BStBl. III 1963, 113; BFH v. 30.4.1998 – III R 40/95, BFH/NV 1999, 1217, mwN; BFH v. 6.5.2003 – VIII B 163/02, BFH/NV 2003, 1313; BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 742; FG München v. 29.7.2019 – 7 K 2779/16, EFG 2019, 1646, rkr).

**Hinweis:** Aus diesem Grund sollte der Stpfl. seine Erfahrungen, dh. die tatsächliche Inanspruchnahme in der Vergangenheit, so dokumentieren, dass er sie gegen-

über der FinVerw. nachweisen kann und dass diese überprüfbar sind. Grundsätzlich sind alle Aufzeichnungen über bisher angefallene Aufwendungen dieser Art ausreichend (zB durch Mängelprotokolle, Beanstandungsschreiben von Kunden, Besuchsberichte von Mitarbeitern, Materialentnahmescheine oder Lieferscheine für Ersatzlieferungen, Stundenberichte für Nachbesserungen) zu dokumentieren. Es empfiehlt sich eine nach Erzeugnissen, Kunden, Absatzgebieten, Geschäftsjahren usw. angelegte Untergliederung.

- ▷ *Kenntnisse bei Bilanzaufstellung*: Maßgeblich sind die Kenntnisse des Stpfl. im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung. Die zwischen dem Bilanzstichtag und der Aufstellung der Bilanz erlangten Kenntnisse über die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse müssen berücksichtigt werden.
- ▷ *Bei schwankenden Verpflichtungen in der Vergangenheit* ist die Beurteilung schwieriger. Liegen nicht unwesentliche Schwankungen vor, muss der Stpfl. den Grundsatz der vorsichtigen Bewertung beachten. Je länger die Zeitspanne ist, aus der der Stpfl. seine Erfahrungen schöpft, desto eher lässt sich auch bei schwankenden Verpflichtungen eine gewisse Tendenz erkennen und kann eine durchschnittliche Belastung für die Bestimmung zukünftiger Verpflichtungen zugrunde gelegt werden.

**Erfahrungen aus der Abwicklung solcher Verpflichtungen:** Die Erfahrungen müssen sich nach dem Gesetzeswortlaut aus der Abwicklung „solcher“ Verpflichtungen ergeben. Hierunter ist uE nicht „dieselbe“ Verpflichtung zu verstehen. Ausreichend sind Erfahrungen, die der Stpfl. bei der Abwicklung ähnlicher Verpflichtungen gemacht hat, solange er nachvollziehbar darlegen kann, dass diese Erfahrungen auch Grundlage für die Beurteilung von zukünftigen Verpflichtungen in anderen Bereichen sein können. Eine andere Auslegung würde zu unnötiger Einschränkung der der Schätzung zugrunde zu legenden Erfahrungen führen.

- ▶ *Fehlende Erfahrungswerte*: Bei neuen Produkten oder Produktionsverfahren fehlen häufig konkrete Erfahrungswerte über künftige Mängel, Garantiefälle oÄ. Hierzu muss es ausreichen, wenn man auf der Basis vergleichbarer Produkte oder Herstellungsverfahren Schätzungen (ggf. aus entsprechenden Branchenkenntnissen) zur pauschalen Ermittlung der Rückstellungen vornimmt.
- ▶ *Abwicklung*: Dieser Begriff ist weit zu verstehen. Bei der Feststellung der Erfahrungen in der Vergangenheit müssen alle Umstände einfließen, die im Rahmen der Erfüllung der Verpflichtungen von Bedeutung waren; hierzu gehören zB das Verhalten der Beteiligten, die Dauer der Abwicklung, Art und Weise der Erfüllung der Verpflichtung usw.

### 728 (3) Zukünftige Entwicklung

Die Erfahrungen in der Vergangenheit bilden den Ausgangspunkt für die Bewertung der Rückstellungen („... auf der Grundlage der Erfahrungen ...“). Hieraus ist eine Prognose für die zukünftige Verpflichtung des Stpfl. zu erstellen, bei der insbes. den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und dem Zeitablauf Rechnung getragen werden muss.

Liegen zu dem für die Bilanzerstellung maßgeblichen Zeitpunkt bereits Umstände vor, die die Vergangenheitserfahrungen nach der Lebenserfahrung oder im konkreten Fall zum Teil oder sogar ganz ausschließen oder zumindest verändern, so bieten Vergangenheitserfahrungen nur noch bedingt einen Anhaltspunkt für die Bemessung der Rückstellungen und es ist stärkeres Gewicht auf die Zukunftsprog-

nosen zu legen. So ist eine von den Vergangenheitswerten abweichende Beurteilung notwendig, wenn sich zB durch neue Produkte, Modellwechsel, veränderte Bauweise, ein neues Verfahren, noch nicht erprobtes Material, Änderung der Vertragsbedingungen oÄ die betrieblichen Verhältnisse in der Weise ändern, dass die Gefahr der Inanspruchnahme des Stpfl. größer oder kleiner geworden ist.

Auch in einem solchen Fall ist der Stpfl. gegenüber dem FA verpflichtet, Umstände vorzutragen, die nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag bei Anlegung eines objektiven Maßstabs die Höhe der Rückstellung gerechtfertigt erscheinen lassen (zur Befugnis der Schätzung durch das FA: FG München v. 28.3.2006 – 6 K 509/04, nv., juris, rkr.).

Einstweilen frei.

729

## cc) Wahrscheinlichkeit der teilweisen Inanspruchnahme

### (1) Wahrscheinlichkeit

730

Nach dem Wortlaut der Vorschrift ist als Rechtsfolge „die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige nur zu einem Teil der Summe dieser Verpflichtungen in Anspruch genommen wird“. Im Interesse einer realitätsnäheren Risikobewertung soll nicht der – insgesamt drohende – Erfüllungsbetrag, sondern der Betrag zurückgestellt werden, der notwendig ist, um die sich voraussichtlich verwirklichenden Risiken abzudecken.

**Die nur anteilige Berücksichtigung des Risikos** bewirkt keinen Verstoß gegen das Prinzip der vorsichtigen Bewertung nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB. Bei großen Gruppen sollte mit statistischen Auswertungen der Wahrscheinlichkeitsverteilungen mit den unterschiedlichen in Frage kommenden Beträgen gearbeitet werden, aus denen dann für die verschiedenen Gruppen durchschnittliche Erwartungswerte für die künftigen Schadensfälle und deren Beträge ableitbar sein dürften. Derartige pauschale Bewertungsverfahren dürften – auch handelsrechtl. – spätestens seit EuGH v. 14.9.1999 (EuGH v. 14.9.1999 – C-275/297, DB 1999, 2035) zulässig sein (vgl. auch *Kozikowski/Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 162).

**Zur Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme** s. § 5 Anm. 694.

### (2) Summe dieser Verpflichtungen

731

Für den steuerbilanzrechtl. vorzunehmenden Wahrscheinlichkeitsabschlag ist die „Summe der Verpflichtungen“ maßgeblich. Die für den Bewertungsabschlag erforderliche Zahl von gleichartigen Verpflichtungen ergibt sich somit weder aus dem Gesetz selbst noch aus der Gesetzesbegründung. Es muss auf Sinn und Zweck der Vorschrift zurückgegriffen werden. Grundlage ist das statistische Wahrscheinlichkeitsmodell, dass bei einer größeren Anzahl von gleichartigen Risiken der Stpfl. nicht aus allen in Anspruch genommen wird (sog. Gesetz der großen Zahl, s. *Neuburger*, BB 1985, 767). Je kleiner die Zahl der Verpflichtungen in der Vergangenheit war, desto geringer ist die Möglichkeit, hieraus einen Erfahrungssatz abzuleiten. Wird zB in mehreren Jahren jeweils nur ein Auftrag ausgeführt, muss auch dann, wenn bei den letzten Arbeiten keine Inanspruchnahmen erfolgt sind, eine uU verhältnismäßig hohe Rückstellung für Verpflichtungen gebildet werden, sofern Inanspruchnahmen ernsthaft möglich sind und dann eine hohe Belastung

entstände (zB Lieferung von Sprengstofffabriken). Auf der anderen Seite lässt sich bei serienmäßiger Fertigung zahlreicher gleichartiger Produkte die voraussichtliche Inanspruchnahme aus den Erfahrungen der Vergangenheit mit einiger Sicherheit ermitteln. Damit die Berechnung des Rückstellungsbetrags auf statistischen Zahlen der Vergangenheit beruhen kann, muss die erforderliche Zahl von Einzelfällen so groß sein, dass es zu einer statistischen Normalverteilung kommen kann.

732–734 Einstweilen frei.

### b) Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b)

**Schrifttum:** *Kroschel/Löbl/Wellisch*, Der Referentenentwurf zur Steuerreform der rot-grünen Bundesregierung: Abkehr von dem Ziel der Vereinfachung des Steuerrechts, DB 1998, 2390; *Stobbe/Loose*, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 – Auswirkungen auf die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung, FR 1999, 405; *Gross/Matheis/Lindgens*, Rückstellung für Kosten des Datenzugriffs der Finanzverwaltung, DStR 2003, 921; *Christiansen*, Anmerkungen zu BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482, HFR 2004, 21; *Fatouros*, Anmerkung zu BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02 „Rückstellung für Wiederaufbereitung von Bauschutt“, FR 2004, 2016; *Weber-Grellet*, Anmerkung zu BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 „Rückstellung für Sicherungs- und Sanierungsverpflichtungen“, FR 2004, 279; *Weber-Grellet*, Anmerkung zu BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02 „Rückstellung für Wiederaufbereitung von Bauschutt“, FR 2004, 1016; *Stegemann*, Aktuelle bilanzsteuerliche Aspekte der Rückstellungsbildung, Inf. 2006, 136; *Biber*, Bewertung von Sachleistungsverpflichtungen – Zur Frage der Bewertung im Rahmen von Sozialplänen, EStB 2006, 196; *Berizzi/Guldan*, Auswirkungen der Verpackungsverordnung auf den Jahresabschluss, DB 2007, 645; *Seidel*, Garantierückstellungen, StBp. 2009, 281.

Zu weiterem Schrifttum s. vor Anm. 720.

### 735 aa) Sachleistungsverpflichtungen

**Begriff:** Unter den Begriff Sachleistungsverpflichtung lassen sich alle Verpflichtungen subsumieren, die nicht durch die Bezahlung einer Geldsumme zu erfüllen sind, sondern bei denen der Stpfl. eine Lieferung oder sonstige Dienst- oder Werkleistung erbringen muss. Im Gegensatz zu Verpflichtungen, die in Geldleistungen bestehen, ist den Sachleistungsverpflichtungen die Besonderheit immanent, dass zur Ermittlung des Erfüllungsbetrags ausstehende Sach-, Dienst- oder Werkleistungen erst in Geldeinheiten bewertet werden müssen. Sachleistungsverpflichtungen sind stets nach außen gerichtet und haben deshalb Schuldcharakter. Die Regelung ist deshalb auf Aufwandrückstellungen nicht anzuwenden. Insbesondere im Bereich des Umweltschutzes sind Sachleistungsverpflichtungen zu finden, so zB als Rekultivierungs-, Rücknahme- und Entsorgungs- sowie Sanierungsverpflichtungen aufgrund öffentlich-rechtl. Vorschriften.

#### **Beispiele aus der Rechtsprechung:**

Sanierungsverpflichtung eines schadstoffbelasteten Gebäudes BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482; Aufbereitungskosten eines Recyclingbetriebs BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644; Rückstellungen für Recyclingkosten BFH v. 21.9.2005 – X R 29/03, BStBl. II 2006, 647; Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen BFH v. 8.1.2011 – X R 14/09, BStBl. II 2011, 496; Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen bei Poolfinanzierung der notwendigen Gebäude BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BFH/NV 2013, 622; zur Abgrenzung „unechter“ Ansammlungsrückstellungen für Deponie-Rekultivierung und „echter“ Ansammlungsrückstellung für Rückbauverpflichtungen BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98; Beweislast bei der Rückstellung für die Verpflichtung zur Nachbesteuerung von

Versicherungsverträgen BFH v. 12.12.2013 – X R 25/11, BStBl. II 2014, 517; der Rspr. des X. Senats nun folgend BFH v. 27.2.2014 – III R 14/11, BStBl. II 2014, 675; Beseitigungspflicht einer Windkraftanlage FG Rhld.-Pf. v. 13.1.2005 – 6 K 1075/01, EFG 2005, 616, rkr.; Einbeziehung von Kosten des Importeurs in Garantierückstellungen Hess. FG v. 26.4.2012 – 4 K 1729/07, EFG 2013, 194, rkr.

**Ansammlungs- und Verteilungsrückstellungen:** Der Begriff der Sachleistungsverpflichtung beinhaltet damit Ansammlungsrückstellungen ieS wie auch sog. Verteilungsrückstellungen, soweit diese Rückstellungen für Sachleistungen zu bilden sind (vgl. auch zum Begriff der Ansammlungsrückstellung Anm. 755 f.; dazu auch FG Münster v. 27.6.2019 – 8 K 2873/17 F, EFG 2019, 1574, Az. BFH IV R 24/19, betr. Deponierückstellungen).

## bb) Bewertung mit den Kosten

### (1) Pagatorischer Kostenbegriff

736

Beim Kostenbegriff folgen Handels- und auch StRecht grds. dem pagatorischen Prinzip, dh., die zu berücksichtigenden Kosten werden von Zahlungsströmen abgeleitet. Es scheiden bei der Bewertung des Erfüllungsbetrags grds. diejenigen Kosten aus, die nicht gleichzeitig Aufwendungen in der HBil. bzw. StBil. sein können, da insoweit kein bilanzieller Verlust entsteht (vgl. auch *Küting/Kessler*, DStR 1989, 693 [694]). Die Einbeziehung von kalkulatorischen Kosten und Gewinnzuschlägen in die Berechnung der Höhe der Rückstellungen wird auch vom BFH abgelehnt (BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100).

Bei Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen sind nach dem Wortlaut des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b die Einzelkosten sowie angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten zu berücksichtigen. Offensichtlich wollte der Gesetzgeber für die Bemessung der Rückstellungen eine ähnliche Regelung wie bei der HK-Bewertung von Aktiva herbeiführen. Angeknüpft wird offensichtlich an die stl. HK-Untergrenze, definiert in R 6.3 EStR (im Erg. ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 475).

**Rechtslage bis zum StEntlG 1999/2000/2002:** Im Rahmen der Ermittlung der anfallenden Aufwendungen ist es handelsrechtl. streitig, ob zu den variablen Kosten auch die Fixkosten (Vollkosten) einzubeziehen sind. Zur Bewertung noch ausstehender Leistungen bei schwebenden Absatzgeschäften werden (nach *ADS*, 7. Aufl. 2011, § 253 HGB Rz. 226, 254) im Schrifttum drei Auffassungen vertreten, deren Grundsätze jedoch auch zur Bewertung von Sachleistungsverpflichtungen herangezogen werden können: Ansatz nur zu variablen Kosten, Ansatz zu Vollkosten sowie Wahlrecht zwischen Ansatz zu variablen oder zu Vollkosten (für zwingenden Ansatz von Vollkosten *Kozikowski/Schubert* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 158). Entsprechend dem handelsrechtl. Ansatz hat der Kaufmann sämtliche Kosten in die Bewertung einzubeziehen, die zur Erfüllung der ungewissen Verbindlichkeit notwendig sind (zum Kostenbegriff im Zusammenhang mit Rückstellungsbewertung insbes. *Küting/Kessler*, DStR 1989, 693). Der Ansatz der Vollkosten ist teils durch die Rspr. bejaht (für Einbeziehung von Gemeinkosten BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788; BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100), teils aber auch abgelehnt worden (gegen Ansatz von Vollkosten BFH v. 24.11.1983 – IV R 22/81, BStBl. II 1984, 301, betr. Verpflichtung zur Erstellung des Jahresabschlusses; BFH v. 8.7.1992 – XI R 50/89, BStBl. II 1992, 910, betr. Urlaubsrückstellung).

**In der ursprünglich geplanten Fassung des StEntlG 1999/2000/2002** wollte der Gesetzgeber bei der Bewertung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen nur die variablen Kosten zulassen (BTDrucks. 14/23, 6). Zur „Verdeutlichung des Gewollten“ (Begr. FinAussch., BTDrucks. 14/443, 23) wurde die Formulierung dahingehend abgeändert, dass nunmehr Einzelkosten und auch angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten zu berücksichtigen sind. Die bis zur Gesetzesänderung umstrittene Rechtsfrage wird damit durch die gesetzliche Regelung in Buchst. b stl. als *lex specialis* geklärt.

### 737 (2) Einzelkosten

Der wesentliche Unterschied zwischen Einzel- und Gemeinkosten besteht darin, dass Einzelkosten den herzustellenden Vermögensgegenständen unmittelbar, nämlich aufgrund eines eindeutigen und nachweisbaren quantitativen Zusammenhangs zugerechnet werden können, während die Gemeinkosten nicht unmittelbar in das Produkt eingehen, sondern nur über eine Schlüsselung oder Umlage zu den herzustellenden WG in Beziehung gebracht werden können (so BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176; vgl. auch Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Anm. 238 mwN). Die Einbeziehung von Einzelkosten im Rahmen der Rückstellungsbewertung ist unstr. Auch Zinsaufwendungen können Einzelkosten sein (so auch BFH v. 11.2.1988 – IV R 191/85, BStBl. II 1988, 663).

Zur Bewertung von fehlenden Emissionsrechten mit den Einzelkosten s. *Redeker/Scholze/Wielenberg*, StuW 2007, 251 (255).

### 738 (3) Angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten

**Analoge Anwendung einkommensteuerlicher Aktivierungsvorschriften:** Der handelsrechtl. Begriff der „angemessenen Teile der notwendigen Gemeinkosten“ (§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB) wird auch im StRecht verwandt (R 6.3 EStR). Die Bewertungsgrundsätze der Aktivseite sind analog für die Bewertung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen heranzuziehen.

**Grundsatz der Angemessenheit:** Unter „angemessenen Teilen“ sind die Gemeinkosten zu verstehen, die nach vernünftigen betriebswirtschaftlichen Kriterien der Sachleistungsverpflichtung zugerechnet werden müssen (*ADS*, 7. Aufl. 2011, § 255 HGB Rz. 190). Auch durch eine entsprechende Auslegung der stRspr. bezüglich stl. Aktivierungsvorschriften kann in diesem Zusammenhang geklärt werden, was unter „angemessen“ zu verstehen ist: „Angemessen bedeutet, dass nur derjenige Teil der Gemeinkosten einem bestimmten Produkt zugerechnet werden kann, der auf seine Herstellung entfällt, dh. die Zurechnung muss vernünftigen betriebswirtschaftlichen Kriterien entsprechen“ (BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176). Für die Ermittlung des rückstellungsfähigen Betrags bei Sachleistungsverpflichtungen bedeutet das analog, dass nur derjenige Teil der notwendigen Gemeinkosten einer bestimmten Verpflichtung zugerechnet werden kann, der auch nach vernünftigen betriebswirtschaftlichen Kriterien ermittelt wurde (vgl. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Anm. 238). Nach dem Grundsatz der Angemessenheit sind ungewöhnlich hohe Kosten, zB bei offener Unterbeschäftigung (sog. Leerkosten), sowie außerordentliche und neutrale Aufwendungen (betriebsfremde und periodenfremde Kosten) nicht zu berücksichtigen (*Günkel/Fenzl*, DStR 1999, 649 [654]).

**Notwendige Gemeinkosten:** Unter Zugrundelegung von R 6.3 EStR (so auch *Biber*, EStB 2006, 196) sind zur Ermittlung der notwendigen Gemeinkosten angemessene Teile der notwendigen Materialkosten und Fertigungskosten mit einzubeziehen. Nach *Stobbe* (FR 1999, 405 [416]) folgt eine enge Abgrenzung des Kreises der Gemeinkosten aus der beabsichtigten Abkehr des Gesetzgebers vom Vollkostenansatz; es könne stl. eine Einheit zwischen der Bewertung der Aktiva und Passiva mit der HK-Untergrenze erreicht werden. Für Zwecke der Rückstellungsbewertung seien folgende Gemeinkosten mit ihren angemessenen Teilen zu berücksichtigen: Kosten der Lagerhaltung, Transport und Prüfung des Fertigungsmaterials, Vorbereitung und Kontrolle der Fertigung, Werkzeuglager, Betriebsleitung, Raumkosten, Sachversicherungen, Unfallstationen und Unfallverhütungseinrichtungen der Fertigungsstätten, Lohnbüros, soweit in ihnen die Löhne und Gehälter der in der Fertigung tätigen ArbN abgerechnet werden.

**Nicht einzubeziehen sind** Fixkosten, die zeitraumbezogen und für die zusätzliche Produktion von ErsatzWG (zB beim Austausch von Geräten im Garantiefall) idR nicht notwendig sind; daher scheidet uE der Ansatz von Fixkosten bei der Rückstellungsbewertung idR aus (aA *Winnefeld*, Bilanz-Hdb., 5. Aufl. 2015, E Rz. 1654; *Weber-Grellet*, DB 2000, 165). Ebenso können auch Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen sowie betriebliche Altersversorgung, Fremdkapitalzinsen (s. aber BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676), Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten nicht einbezogen werden, da diese Aufwendungen idR von den Rückstellungssachverhalten nicht (notwendig) veranlasst sind; ebenso *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 383 (10/2014); aA *Hoffmann*, GmbHR 1999, 380 (387).

Differenzierend: BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676 zu angemessenem, durch einen Finanzierungspool ausgelöstem Zinsaufwand, der nicht unmittelbar der Verpflichtung – hier: Kosten für die Aufbewahrungsverpflichtung von Geschäftsunterlagen – zuzuordnen ist.

#### Weitere Beispiele:

- ▶ **Geschäftsunterlagen:** zur Ermittlung der notwendigen Gemeinkosten bei der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen OFD Karlsruhe v. 4.10.2005, ESt-Kartei BW § 5 EStG F. 3 Nr. 23.1; BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676, zur Ermittlung von Zinsen als Teil der notwendigen Gemeinkosten bei Poolfinanzierung der zur Aufbewahrung erforderlichen Räume „verursachungsgerechte Kostenschlüsselung“ bei anschlussgeprüften Betrieben; dazu einschränkend BMF v. 7.3.2013 – IV C 6 - S 2137/12/10001, DStR 2013, 592, „Nichtberücksichtigung von Verwaltungsgemeinkosten bei Rückstellungen für zukünftige Betriebsprüfungen sowie Nichtanwendung des BFH Urteils vom 6.6.2012 – I R 99/10 auf nicht anschlussgeprüfte Betriebe“.
- ▶ **Versicherungsverträge:** zur Bewertung der Verpflichtung zur Nachbetreuung von Versicherungsverträgen BFH v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BFH/NV 2005, 109; BFH v. 19.7.2011 – X R 48/08, BFH/NV 2011, 2032; BFH v. 19.7.2011 – X R 8/10, BFH/NV 2011/2035; BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BStBl. II 2012, 856; BFH v. 12.12.2013 – X R 25/11, BStBl. II 2014, 517; BFH v. 27.2.2014 – III R 14/11, BStBl. II 2014, 675 = DStR 2014, 1593 (1596), mit Anm. *Wd*; nunmehr dem BFH folgend BMF v. 20.11.2012 – IV C 6 - S 2137/09/10002, BStBl. I 2012, 1100; EStH 5.7 (8); *Kessler/Ranker*, StuB 2001, 425 (429) zu Vertriebsgemeinkosten; *Biber*, StuB 2006, 196 (197) zu Verwaltungsgemeinkosten.

**Wertverzehr des Anlagevermögens:** Nach den Kriterien der Angemessenheit und Notwendigkeit gehört der Wertverzehr des AV (R 6.3 Abs. 3 EStR) zu den rückstellungsfähigen Aufwendungen, soweit sie der Leistung dienen und einen variablen (Gemeinkosten-)Charakter haben.

**Keine Begrenzung auf das Honorar eines Dritten:** Der BFH (BFH v. 24.11.1983 – IV R 22/81, BStBl. II 1984, 301 [303]) hat entschieden, dass als Obergrenze für die anzusetzenden internen Kosten der Betrag zu betrachten ist, der für die gleiche Leistung an Dritte zu bezahlen wäre. Eine solche Begrenzung kann stl. lediglich aus dem Kriterium der Notwendigkeit abgeleitet werden. Reicht die Rückstellungsbildung aufgrund höherer interner Aufwendungen tatsächlich nicht aus, so bleiben diese (höheren) Aufwendungen selbstverständlich aufgrund des Veranlassungsprinzips BA.

#### 739 (4) Folgebewertungen

##### **Künftige Preissteigerungen:**

- ▶ **Bilanzrecht:** Für noch zu erbringende Lieferungen und sonstige Leistungen kommt es für die handelsrechtl. Bewertung der einzelnen Kosten auf die Preisverhältnisse am Abschlussstichtag an (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB), wobei jedoch für die Bewertung des Erfüllungsbetrags Preissteigerungen zwischen Abschlussstichtag und Aufstellung des Jahresabschlusses nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB dann zu berücksichtigen sind, wenn die dafür maßgebenden Umstände am Abschlussstichtag bereits vorlagen (Wertaufhellung).
- ▶ **Rechtsprechung:** Danach sind der Höhe nach ungewisse Dienst- und Sachleistungsverpflichtungen jedoch strikt nach den am Stichtag geltenden Preis- und Kostenverhältnissen zu bewerten (BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845; im Zusammenhang mit dem BewG: BFH v. 8.3.1995 – II R 10/92, BFHE 177, 132, mwN; BFH v. 17.3.2004 – II R 76/00, BFH/NV 2004, 1072; *Groh*, BB 1988, 27 [29]).
- ▶ **Stellungnahme:** Nach Einf. des stl. Abzinsungsgebots für Rückstellungen (Nr. 3a Buchst. e, s. Anm. 765f.) kann dieser Rspr. nicht mehr gefolgt werden. Die Verzinsung ist häufig ein Ausgleich für die Inflation. Wenn man aber eine Abzinsung bei Rückstellungen stl. zwingend vorschreibt, so muss man auch zukünftige Preissteigerungen als Ausgleich berücksichtigen, da der Erfüllungsbetrag der Geldwert der erforderlichen Aufwendungen ist, die von den Preisverhältnissen im Zeitpunkt des Anfalls der Verpflichtung (zB Durchführung der Reparatur) abhängen (ebenso zur Rückgabe von Inventar bei Verpachtung BFH v. 24.6.1999 – IV R 73/97, BStBl. II 2000, 309 [310]).
- ▶ **BilMoG:** Nachdem auch das Bilanzrecht mit dem BilMoG eine Abzinsungsverpflichtung für Rückstellungen eingeführt hat (§ 253 Abs. 2 HGB), wird der rein fiskalische Zweck der stl. Abzinsungsregelung besonders deutlich: Das Handelsrecht zinst die mit dem Erfüllungsbetrag bewertete Rückstellung ab. Die Rspr. des BFH hat mittlerweile jedoch die stl. Abzinsungsregel für verfassungsgemäß erklärt (BFH v. 27.1.2010 – I R 35/09, BStBl. II 2010, 478; BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98).

**Eingetretene Preissteigerungen:** Bei der Bewertung von Sachleistungsverpflichtungen sind eingetretene Preissteigerungen während des verbleibenden Zeitraums bis zur Erfüllung der Verpflichtung zu berücksichtigen, da diese den künftigen Er-



füllungsbetrag beeinflussen. Nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Verursachung ist deshalb am Ende eines jeweiligen Wj. die Sachleistungsverpflichtung nach Maßgabe der Preisverhältnisse zu bewerten, die am Ende des jeweiligen Wj. anzutreffen sind (*Bordewin*, DB 1992, 1533 [1535]).

**Sinkendes Preisniveau:** Aufgrund des Höchstwertprinzips können gesunkene Faktorpreise uU zu einer Herabsetzung des passivierten Betrags unter den jeweiligen Ausgangswert führen. Entsprechend der Argumentation zu den künftigen Preissteigerungen sind bei einer erneuten Schätzung des Rückstellungsbetrags uE auch Kostenminderungen zu berücksichtigen (im Erg. ebenso *Kozikowski/Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 174).

Einstweilen frei.

740–744

### c) Gegenrechnung von künftigen Vorteilen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c)

**Schrifttum:** *Heger*, Altersteilzeit in der Steuerbilanz, BB 2007, 824; *Ortmann-Babel/Bolik*, Rückwirkende Bilanzberichtigung zu Gunsten des Steuerpflichtigen?, DStR 2007, 1139; *Brank/Hasenlever*, Gegenrechnung von zukünftigen Erlösen bei der Bewertung von Rückstellungen nach BilMoG – Eine Grundsatzfrage diskutiert am Beispiel von Rekultivierungsrückstellungen, DStR 2011, 637; *Authenrieth*, Vom Vorteil zum steuerlichen Nachteil bei Restrukturierungsrückstellungen, DStR 2015, 1937; *Prinz/Keller*, Kein steuerbilanzielles Ende von Restrukturierungsrückstellungen, DB 2015, 2224; *Ziegler/Renner*, Das Ende der Restrukturierungsrückstellungen in der Steuerbilanz?, DStR 2015, 1264.

Zu weiterem Schrifttum s. vor Anm. 720.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 15.11.1979 – IV B 2 - S 2170 - 79/79, nv., Bilanzierungsfragen Elektrizitätswirtschaft; BMF v. 18.6.1999, StEK EStG § 5 Nr. 153, Produktionsabgabe Zuckerherstellung; BMF v. 8.11.1999 – IV C 2 - S 2133 - 2/99, FR 2000, 227, Leergut; BMF v. 11.11.1999 – IV C 2 - S 2176 - 102/99, BStBl. I 1999, 959, Arbeitsfreistellung und Jahreszusatzleistung bei Versorgungsfall; BMF v. 25.7.2005 – IV B 2 - S 2137 - 35/05, BStBl. I 2005, 828, Stilllegung und Rekultivierung von Deponien; BMF v. 28.3.2007 – IV B 2 - S 2175/07/0002, 2007/0136390, BStBl. I 2007, 297, Blockmodell; OFD Koblenz v. 28.8.2012 – S 2137 A - St 31 4, BeckVerw. 267151, Gegenrechnung von Vorteilen.

#### aa) Künftige Vorteile

745

Bei der stl. Bewertung von Rückstellungen sind „künftige Vorteile“, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden, wertmindernd zu berücksichtigen, soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind.

**Auslegungsbedürftigkeit des Begriffs „Vorteil“:** Die ursprünglich geplante Gesetzesfassung (BTDrucks. 14/23, 6) sah noch eine Kompensation mit „künftigen Einnahmen“ vor. Während für die Begriffsbestimmung von „Einnahmen“ noch auf die durch die Legaldefinition des § 8 Abs. 1 gezogenen Grenzen zurückgegriffen werden konnte, fehlen für die Bestimmung des Begriffs „Vorteile“ gesetzlich vorgezeichnete Konturen im EStG. Der Begriff „Vorteile“ ist in der Terminologie vielschichtig belegt und bietet für sich betrachtet noch keine entscheidende Aussagekraft. Anders als die von der Rspr. zur früheren Rechtslage aufgestellten trennscharfen Kriterien lässt der Wortlaut des Nr. 3a Buchst. c allenfalls ansatzweise erkennen, welche Mindestqualität etwaige Vorteile aufweisen müssen, um als verpflichtungsmindernde Umstände berücksichtigt zu werden. Bei den Begriffen „Einnahmen“ und „Vorteile“ handelt es sich um keine synonym verwendbaren Begriffe. Vielmehr reicht der Wortlaut der neuen Gesetzesfassung über den Wortlaut

der ursprünglichen Gesetzesfassung hinaus. Im Vergleich zu dem im RegE noch verwendeten Begriff „Einnahmen“ impliziert der Begriff „Vorteile“ eine Klarstellung des Saldierungsgebots (uE terminologische Klarstellung, da der Begriff der Einnahmen nicht zur bilanziellen Gewinnermittlung, sondern zur Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 passt). Um den Wortgehalt und damit letztlich auch die Reichweite des Kompensationsgebots zu ermitteln, müssen neben dem Wortlaut der Norm weitere Umstände wie der Wille des Gesetzgebers, die Gesetzesystematik sowie der Sinn und Zweck bei der Auslegung der Vorschrift berücksichtigt werden. Nach dem Wortsinn können die „Vorteile“ materieller (zB in Form von Geld oder Geldeswert) oder immaterieller Natur (zB Kundenstamm) sein. Nach dem Willen des Gesetzgebers unterliegen nur wirtschaftliche Vorteile dem Regelungsgehalt des Nr. 3a Buchst. c (vgl. Stellungnahme des FinAussch., BTDrucks. 14/443, 23).

Nicht jeder erdenkliche Vorteil (zB persönliches Wohlbefinden des Unternehmers), sondern nur derjenige Vorteil, der sich im künftigen Erg. niederschlägt (zB erweiterter Kundenstamm), ist geeignet, die mit der Erfüllung der Verbindlichkeit verbundene Belastungswirkung zu mindern (vgl. BTDrucks. 14/23, 172, und BTDrucks. 14/443, 17). Beispielhaft genannt wird vom Gesetzgeber die Berücksichtigung von künftigen Vorteilen beim Ausweis von Rekultivierungsrückstellungen. Danach mindern Kippentgelte, die der Unternehmer bei der Verfüllung von dritter Seite zu seinen Gunsten erhalten wird, die Belastungswirkung der später zu erfüllenden Verbindlichkeit. Sie sind daher auch im Rahmen der Bewertung von Rückstellungen wertmindernd zu berücksichtigen. Aus steuerdogmatischer Sicht wird der steuerverschärfende Wertansatz für Rückstellungen mit der stl. Leistungsfähigkeit begründet. Danach mindern künftige Einnahmen die später zu erfüllende Verbindlichkeit in ihrer Belastungswirkung, was sich ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/23, 172) letztlich auch darin zeigt, dass ein gedachter Erwerber des Betriebs derartige erwartete Erträge „als Belastungsminderung honorieren“ würde; insoweit entspricht diese Norm auch dem Teilwertgedanken.

**Kosten, die mit den künftigen Einnahmen in Verbindung stehen**, sind wiederum vorteilsmindernd zu berücksichtigen, da nur wirtschaftliche Vorteile unter das Kompensationsgebot fallen. Fallen aufgrund der Verpflichtung künftig nur BA an, können Vorteile aus der zukünftigen Nutzung der durch die Verpflichtung verbesserten WG nicht gegengerechnet werden, weil diese Vorteile nicht mit der Verpflichtungserfüllung sondern mit dem zukünftigen laufenden Betrieb in Zusammenhang stehen (BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl. II 2014, 302).

**Kompensationsumfang:** Künftige Vorteile sind über die bisher von der Rspr. gezogenen Grenzen hinaus verpflichtungsmindernd zu berücksichtigen. Die Erweiterung des Kompensationsbereichs entspricht auch dem Willen des Gesetzgebers, der durch die Einf. der gesetzlichen Bewertungsvorschriften des Abs. 1 Nr. 3a – als Gegenfinanzierungsmaßnahme im Sinne des Steuerreformvorhabens zum StEntlG 1999/2000/2002 – eine realitätsnähere Bewertung von Rückstellungen sicherstellen wollte.

**Beispiel:**

Für die Rücknahme von Altfahrzeugen besteht aufgrund des AltfahrzeugG v. 21.6.2002 (BGBl. I 2002, 2199) seit 1.7.2002 eine (unentgeltliche) Verpflichtung zur Rücknahme und Verwertung der Autos (s. Anm. 758). Bei einer Rücknahme der Autos besteht allerdings auch die Chance der Verwertung der Karosserie sowie der noch funktionsfähigen Teile als Ersatzteile. Die daraus resultierenden Erlöse vermindern den Rückstellungsbetrag für derar-

tige Rückstellungen. Betragen die berücksichtigungsfähigen Einzel- und Gemeinkosten (s. Anm. 736f.) aus der Rücknahmeverpflichtung und deren Verwertung (Entsorgung) bspw. 100 € je Auto, die durchschnittlichen Erlöse aus den Teilen und der Karosserie aber 80 € je Fahrzeug, so kann nur eine Rückstellung von 20 € gebildet werden (bei Verkauf des Fahrzeugs vor dem 1.7.2002 gilt ergänzend die Ansammlungsregelung nach Buchst. d Satz 2; s. Anm. 758).

**Zukünftigkeit:** Von dem Kompensationsgebot werden nur künftige Vorteile, dh. noch nicht berücksichtigte (realisierte) Erfolgsbeiträge, erfasst. In Anlehnung an die Ausführungen des BFH im Apotheker-Urteil (BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735) zum Kompensationsbereich der Drohverlustrückstellung ist auch hier davon auszugehen, dass für die Gegenrechnung unbeachtlich ist, ob die Vorteile zukünftig zu einem aktivierbaren WG führen oder nicht. Auch aus der Formulierung „soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind“ kann nicht gefolgert werden, dass es sich um einen aktivierungsfähigen Vorteil handeln muss. Für die Saldierung ist es ohne Bedeutung, wann die Realisierung der künftigen Vorteile eintritt. Künftige Vorteile können folglich zeitlich mit der Erfüllung der Verpflichtung zusammenfallen, ihr vorangehen oder ihr sogar nachfolgen.

**Rechtslage vor dem StEntlG 1999/2000/2002:** Schon bisher waren nicht aktivierbare Ersatzansprüche bei der Bewertung zu berücksichtigen, wenn sie in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der drohenden Inanspruchnahme standen, in rechtl. verbindlicher Weise der Entstehung oder Erfüllung der Verbindlichkeit nachfolgten und die Bonität nicht zweifelhaft war (BFH v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 437, 440 mwN; dazu krit. *Schön*, BB 1994, Beilage 9 zu Heft 15 [14]; *Fürst/Angerer*, WPg 1993, 425; BFH v. 8.2.1995 – I R 72/94, BStBl. II 1995, 412; glA *Groh*, DB 1988, 29; aA *Fürst/Angerer*, WPg 1993, 425 [427]; *Bordewin*, DB 1992, 1533 [1536]).

Zur nicht vorgenommenen Verrechnung von Kippgebühren mit Rekultivierungsrückstellungen s. BFH v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 437; krit. hierzu aus der Sicht des Handelsrechts *Kozikowski/Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 157; s. auch BFH v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444 (448). Für den Fall einer – seit 1997 stl. nicht mehr zulässigen – Drohverlustrückstellung hatte der BFH im sog. Apothekerurteil (BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735) entschieden, dass die Vorteile, die sich für den Betrieb einer Apotheke aus der Weitervermietung von angemieteten Praxisräumen an einen Arzt ergeben, der Bildung einer Rückstellung wegen drohender Verluste aus den Mietverhältnissen grds. entgegenstehen.

Die Gesetzesmaterialien zu Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c zeigen, dass die Regelung die bisher lediglich durch Rspr. festgelegten Verrechnungsmöglichkeiten nunmehr kodifiziert; insoweit „Konkretisierung der bisherigen Rechtsprechung“ (*Stobbe*, FR 1999, 405 [414]). Ebenso haben Energieversorgungsunternehmen bereits vor Geltung der neuen Bewertungsvorschriften in Übereinstimmung mit der FinVerw. (BMF v. 15.11.1979 – IV B 2 - S 2170 - 79/79, nv.) der Tatsache einer Rückstellungsbildung nur in Höhe der tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung dadurch Rechnung getragen, dass sie das bei der Erfüllung ihrer Entsorgungsverpflichtungen gewonnene, wiederverwertbare Material in Höhe seines Marktwerts rückstellungsmindernd berücksichtigt haben (vgl. *Koths*, StbJb. 1999/2000, 249 [253]).

**Abweichung vom Handelsrecht:** Eine dem Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c vergleichbare ausdrückliche Bewertungsregelung für eine rückstellungsmindernde Vorteilsanrechnung enthält das Handelsrecht nicht. Die handelsrechtl. Bewertung von Rück-

stellungen richtet sich vielmehr nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB sowie den allgemeinen handelsrechtl. Grundsätzen. Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) sind die Verhältnisse jeder einzelnen Rückstellung für sich zu beurteilen.

Darüber hinaus hat Nr. 3a Buchst. c Bedeutung für das Verhältnis zwischen StBil. und HBil. Während handelsrechtl. mit Einf. des BilMoG Rückstellungen ebenfalls abzuzinsen sind, kommen für Rückstellungen in der StBil. jedoch weiterhin niedrigere Wertansätze in Betracht, da die Abzinsung nach Bilanzrecht den durchschnittlichen Marktzins der letzten sieben Jahre heranzieht. Damit wurden mit Einf. der Vorschrift weitere Ausnahmefälle vom Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. geschaffen, die durch das BilMoG etwas entschärft worden sind (zur Einschätzung des Umfangs der Abweichungen vor BilMoG s. die unterschiedliche Beurteilung bei *Kroschell/Löbl/Wellisch*, DB 1998, 2390; *Weber-Grellet*, DB 1998, 2435 [2436]; krit. *Küting/Kessler*, DStR 1998, 1937 [1939]; *Glade*, DB 1999, 400 [404]).

**Erweiterung der Verrechnung:** Wie sich bereits aus der Begründung zum Gesetzentwurf des StEntlG 1999/2000/2002 (BTDrucks. 14/23, 172) entnehmen lässt, wird der Kreis der mit den Verpflichtungen verrechenbaren Vorteile durch die Regelung des Nr. 3a Buchst. c in tatsächlicher Hinsicht erweitert. Damit folgt der Gesetzgeber auch den Rechtsprechungstendenzen, nach denen der BFH das Kompensationsgebot auf die Fälle ausgedehnt hat, in denen der Stpfl. bewusst verlustbringende Geschäfte abschließt, um sich die wirtschaftlichen Vorteile, die sich mittelbar daraus ergeben (zB Absatzerhöhung), zu sichern (vgl. BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735).

Dies zeigt sich zB darin, dass das Kompensationsgebot iSd. Nr. 3a Buchst. c – entgegen der früher wohl herrschenden Auffassung – nicht voraussetzt, dass die Vorteile bzw. Ansprüche der Entstehung der Verbindlichkeit in rechtl. verbindlicher Weise nachfolgen (vgl. BFH v. 8.2.1995 – I R 72/94, BStBl. II 1995, 412, zu Verbindlichkeitsrückstellungen wegen nicht genommenen Urlaubs).

## **bb) Mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbundene Vorteile**

### 746 (1) Sachlicher Zusammenhang

Nach dem Wortlaut von Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c müssen die Vorteile mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein. Erforderlich ist ein sachlicher Zusammenhang zwischen Verpflichtungserfüllung und Vorteilseintritt. Ein ausschließlich zeitlicher Zusammenhang genügt hingegen nicht. Vielmehr kommt es uE auf eine über die sachliche Verknüpfung hinausgehende zeitliche Nähe für die Frage des ursächlichen Zusammenhangs überhaupt nicht an. Eine zeitliche Nähe von Verpflichtungserfüllung und Vorteilseintritt kann allenfalls als Indiz für die Wahrscheinlichkeit des Vorteilseintritts und damit als Indiz für eine Gegenrechnungsverpflichtung angesehen werden.

Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Vorteil und Verbindlichkeit etwa dergestalt, dass es sich um einen mit der Verpflichtung korrespondierenden Gegenanspruch aus demselben Rechtsverhältnis handeln müsste, wird von der gesetzlichen Regelung nicht verlangt. Voraussetzung ist jedoch, dass es sich um Vorteile aus der Erfüllung der konkreten Verpflichtung handelt. Ob Vorteile aus der Erfüllung anderer, gleichartiger Verpflichtungen auch in den Kompensationsbereich einzu-

beziehen sind (uE ist eine pauschale Betrachtung nach Buchst. a hier zulässig; zB Verrechnung von Entsorgungskosten und Schrotterlösen von 100 Autos), ist noch nicht höchstrichterlich geklärt. Das Gegenrechnungsgebot von Nr. 3a Buchst. c dehnt den Kompensationsbereich gegenüber der früheren Rspr. des BFH (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251) aus. Während nach der früheren Rspr. nur solche noch nicht vollwirksam entstandenen Ansprüche in die Gegenrechnung einbezogen wurden, die in rechtl. verbindlicher Weise der Entstehung oder Erfüllung der Verbindlichkeit zwangsläufig nachfolgten (zB BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482, „Grundstückswerterhöhung durch Erfüllung einer Sanierungsverpflichtung“ zur Rechtslage vor Einf. von Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c, mit krit. Anm. *Weber-Grellet*, FR 2004, 274), lässt die Neuregelung einen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Vorteil und der Erfüllung der Verpflichtung genügen (nunmehr auch BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl. II 2014, 302, mit dem klaren Hinweis, dass die Auslegung des Merkmals „sachlicher Zusammenhang“ nicht mehr auf die vor der Einf. der Bewertungsvorschrift ergangene Rspr. gestützt werden kann, da diese noch auf der handelsrechtl. Maßgeblichkeit beruhte).

**Beispiel:**

Die Vereinnahmung von Kippgebühren im Rahmen von Rekultivierungs- und Wiederauffüllungsverpflichtungen ist keine zwangsläufige Folge. Vielmehr hängt sie davon ab, inwieweit es dem zur Rekultivierung Verpflichteten gelingt, mit dritten Personen Verkippungsverträge abzuschließen. Insoweit ist ein kausaler Zusammenhang zwischen der Verpflichtung und den Vorteilen nicht erforderlich. Es reicht vollkommen aus, dass bspw. immaterielle Vorteile (Geschäftschancen) durch die Rekultivierung veranlasst wurden (hier: Chance zur Einnahme von Kippgebühren); dazu Sächs. FG v. 31.8.2010 – 6 K 905/08, nv., juris, rkr.

**(2) Voraussichtlichkeit des Vorteileintritts**

747

Nach der Gesetzesformulierung sind nur solche Vorteile wertmindernd, die voraussichtlich mit der Erfüllung der Verpflichtung verbunden sein werden. Damit muss für den Vorteileintritt eine gewisse Mindestwahrscheinlichkeit bestehen. Dabei reicht es aus, dass mehr Gründe für als gegen den Vorteileintritt sprechen. So nun auch BFH v. 21.8.2013 – I B 60/12, BFH/NV 2014, 28, unter Hinweis auf die insoweit teilweise abweichende Auffassung in der Literatur. Die OFD Koblenz schloss sich in ihrer Verfügung v. 28.8.2012 bereits der Auffassung der vorinstanzlichen Auffassung des FG München (FG München v. 27.3.2012 – 6 K 3897/09, EFG 2012, 1533) an, dass ein rechtl. Abschluss eines kompensierenden Geschäfts nicht vorliegen muss.

Teilweise aA FinAussch. (BTDrucks. 14/443, 23) für einzelne Rechtsgeschäfte, zB Berücksichtigung von Kippgebühren als (gegenzurechnender) Vorteil sollte nur möglich sein, wenn die Verträge schon am Bilanzstichtag geschlossen sind; aA schon das Sächs. FG (Sächs. FG v. 31.8.2010 – 6 K 905/08, nv. juris, rkr.): Bestände eine konkretisierte (Liefer- und) Abnahmeverpflichtung, müsste dieser daraus resultierende Vorteil bereits als Forderung aktiviert werden

Dies bedeutet uE aber nicht, dass mindestens eine Wahrscheinlichkeit mehr als 50 % für den Vorteileintritt für den Einzelfall gelten muss. Vielmehr sind bei großen (gleichartigen) Rechtsgeschäften auch ganz kleine Mindestwahrscheinlichkeiten zu berücksichtigen. Dies ist über statistische Modelle und Berechnung von Erwartungswerten ohne Weiteres möglich.

**Beispiel 1:**

Ein Optiker wirbt am 31.12.2001 in einer regionalen Tageszeitung (Auflage: 200 000 Stück) mit einem kostenlosen Sehtest für jede Person, die das Geschäft betritt, wobei keine Kaufverpflichtung für diesen Test besteht. Aufgrund der guten Lage des Geschäfts rechnet er damit, dass er insgesamt 1 000 Personen einen Sehtest (Einzel- und berücksichtigungsfähige Gemeinkosten: 5 € je Test) abnehmen muss. Obwohl hier nur eine Wahrscheinlichkeit von 0,5 % je Leser für die Inanspruchnahme besteht, existiert hierfür grds. eine Rückstellungsverpflichtung. Allerdings sind hier die Chancen aus dem Verkauf von Brillen gegenzurechnen. Wenn jede fünfte Person (insgesamt: also 200 Personen = 0,1 % der Zeitungsauflage), die einen Sehtest macht, eine Brille kauft und dabei durchschnittlich ein Gewinn von 22 € erwirtschaftet wird, ist dieser Vorteil gegenzurechnen. Trotz der minimalen Wahrscheinlichkeit von 0,1 % je Leser wirkt sich der Vorteil aus der Chance des Brillenverkaufs ganz erheblich auf die Reduzierung des Rückstellungsbetrags aus. Die Höhe der Rückstellung beträgt nur noch 5 000 € (1 000 × 5 €) ./ 4 400 € (200 × 22 €) = 600 €. Beträgt der durchschnittliche Gewinn je Brille mehr als 25 € in diesem Beispiel, so kompensieren die Vorteile die Aufwendungen vollständig, was zur Folge hat, dass die Rückstellung mit Null zu bewerten ist.

Eine derartige Vorteilsberücksichtigung entspricht uE den Leitlinien der sog. Apotheker-Entsch. des GrS (BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735). Ein rechtl. Abschluss von Geschäften (im obigen Beispiel: Verkauf von Brillen) ist für die Berücksichtigung von Vorteilen danach nicht erforderlich, vielmehr reicht nach Auffassung des GrS die Aussicht auf einen wirtschaftlichen Vorteil (nämlich höhere Umsätze, die er künftigen Erträgen implizit gleichstellt), die aus der allgemeinen Lebenserfahrung abzuleiten ist, s. auch BMF v. 18.6.1999, StEK EStG § 5 Nr. 153, für Exporterstattungen der Zuckerindustrie; BMF v. 11.11.1999 – IV C 2 - S 2176 - 102/99, BStBl. I 1999, 959, betr. Gegenrechnung von Erstattungsansprüchen nach § 4 Altersteilzeitgesetz, korrigiert in Rz. 15 und 17–21 durch BMF v. 28.3.2007 – IV B 2 - S 2175/07/0002, 2007/0136390, BStBl. I 2007, 297, als Reaktion auf BFH v. 30.11.2005 – I R 1/05, BStBl. II 2006, 471.

**Änderung der EStR:** Während die FinVerw. in Anlehnung an die Einzelbegründung zum Gesetzesentwurf (BTDrucks. 14/443, 23) in R 38 Abs. 1 EStR 1999 noch verlangte, dass die Gegenrechnung voraussetzt, dass der Stpfl. zB aufgrund von am Bilanzstichtag abgeschlossenen Verträgen, die mit der Erfüllung der Verpflichtung wirtschaftlich zusammenhängen, mit Vorteilen rechnen kann, wurde dieser Abs. 1 der R 38 in den EStR 2001 gestrichen. In der Folge änderte die FinVerw. ihre Sichtweise dahingehend, dass nunmehr Vorteile gegenzurechnen sind, auch wenn noch kein konkreter Kippvertrag zum Bilanzstichtag vorliegt. Nach R 6.11 Abs. 1 EStR 2012 setzt die Gegenrechnung von Vorteilen voraus, dass am Bilanzstichtag nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls mehr Gründe für als gegen den Eintritt des Vorteils sprechen.

Die bloße Möglichkeit, dass künftig wirtschaftliche Vorteile eintreten könnten, soll weiterhin für eine Gegenrechnung nicht genügen. Aus Vertrauensschutz auf die früheren Bestimmungen in den EStR 1999 sieht die Neufassung seit den EStR 2008 eine Übergangsregelung vor (R 6.11 Abs. 1 Sätze 3 bis 6 EStR 2012): Bei Rückstellungen, die in einem vor dem 1.1.2005 endenden Wj. gebildet wurden, kann für die Gewinnauswirkung, die sich in einem vor dem 1.1.2005 endenden Wj. aus der erstmaligen Anwendung von Satz 1 ergibt, jeweils iHv. 9/10 eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden, die in den folgenden neun Wj. jeweils mit mindestens 1/9 Gewinn erhöhend aufzulösen ist (analog zur Rücklagenauflösung iSv. § 52 Abs. 16 Satz 14 vor Aufhebung durch BilMoG). Die Übergangsregelung findet

nur Anwendung, wenn die Gegenrechnung nicht auf einer vertraglichen Vereinbarung beruht.

**Beispiel 2:**

U hat im Jahresabschluss auf den 31.12.01 erstmals eine Rückstellung für eine Reaktivierungsverpflichtung iHv. 100 000 €. Im Jahresabschluss auf den 31.12.02 wird diese Rückstellung mit dem Betrag 120 000 € ausgewiesen. Bei der Bemessung der Rückstellungshöhe wurden

- a) vertraglich vereinbarte Kippgebühren iHv. 5 000 €,
- b) Vorteile, die nach den Umständen des Einzelfalls voraussichtlich eintreten werden, iHv. 10 000 €

nicht berücksichtigt.

Im Fall a) sind die vertraglich vereinbarten Kippgebühren rückstellungsmindernd zu berücksichtigen. Im Fall b) ist die auf den 31.12.02 passivierte Rückstellung iHv. 120 000 € um den gegenzurechnenden Vorteil iHv. 10 000 € zu mindern. Dieser Minderungsbetrag kann handelsbilanziell und in der StBil. in eine gewinnmindernde Rücklage iHv. 9 000 € eingestellt werden, die im VZ 03 und in den folgenden acht Wj. iHv. 1 000 € (1/9) gewinnerhöhend aufzulösen ist.

Der künftige Prognosezeitraum für die Berücksichtigung von Vorteilen ist in den EStR jedoch offengeblieben. Aus praktischer Sicht ist uE idR ein Prognosezeitraum von drei bis fünf Jahren angemessen (aA OFD Karlsruhe v. 14.3. 2006, EStK EStG § 6 F. 1 Nr. 18, für Kippgebühren: zehn Jahre); offengelassen vom Sächs. FG v. 31.8.2010 – 6 K 905/08, nv., juris, rkr.

**Garantiefälle:** Die Auslegung des Tatbestandsmerkmals der Eintrittswahrscheinlichkeit erlangt auch für Garantierückstellungen praktische Bedeutung, bei denen der Rückgriff auf den Zulieferer insoweit möglich ist, als dieser für den Schaden verantwortlich ist (zum Rückgriff in der Distributionskette s. die durch das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts eingeführte Neuregelung des § 478 BGB). Anknüpfend an die bisherige – zur früheren Gesetzeslage ergangene – Rspr. (BFH v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1993, 444) ist ein Rückgriffsanspruch uE immer dann in den Kompensationsbereich einzubeziehen, wenn der Garantiefall unmittelbar auf ein von einem Lieferanten gebautes Zulieferteil zurückzuführen ist, auf gesetzlicher oder vertraglicher Basis ein Rückgriffsrecht gegenüber dem Zulieferer besteht und dieser aufgrund seiner Bonität wirtschaftlich in der Lage ist, die Regressansprüche zu befriedigen. Um eine Saldierung mit Rückgriffsansprüchen vornehmen zu können, müssen in der Praxis also zunächst die Schadensursächlichkeit des Mangels sowie die Verantwortlichkeit des Lieferanten für den Mangel entweder nachweislich feststehen, oder es muss für einen solchen Regressanspruch zumindest eine Vermutung aufgrund von Beweislastumkehrvorschriften bestehen (vgl. § 478 Abs. 3 iVm. § 476 BGB). Kann ein solcher Nachweis nicht erbracht werden und tritt auch keine Beweislastumkehr zu Lasten des Lieferanten ein, scheidet demzufolge die Gegenrechnung eines potentiellen Regressanspruchs aus. Dies ist etwa dann der Fall, wenn nicht ausgeschlossen werden kann, dass der Mangel möglicherweise auf einen fehlerhaften Einbau durch den Regressanspruchsteller zurückzuführen ist.

**cc) Keine Saldierung mit aktivierungspflichtigen Vorteilen**

748

Künftige Vorteile sind nur dann mit der Verpflichtungsrückstellung zu saldieren, wenn sie sich noch nicht als selbständig zu aktivierende Forderungen konkretisiert

haben. Insoweit stellt die Gesetzesfassung gegenüber dem früheren Gesetzentwurf (BTDrucks. 14/23, 6) den Vorrang der Aktivierung gegenüber der Saldierung klar (vgl. BTDrucks. 14/443, 23). Soweit der mit der Erfüllung der Verpflichtung verbundene Anspruch unter Objektivierungsaspekten bereits so erstarkt ist, dass er nach allgemeinen Grundsätzen zu aktivieren ist, scheidet demzufolge eine Gegenrechnung zugunsten eines „Bruttoausweises“ von Forderung und Rückstellung aus (*Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 405). In materieller Hinsicht wird mit dieser Exklusivregelung eine zweifache erfolgswirksame Erfassung des Gegenanspruchs vermieden (nach *Lechner* in *Oppenhoff & Rädler*, StEntlG 1999/2000/2002, 2. Aufl. 1999, 82, wird damit dem § 246 Abs. 2 HGB Rechnung getragen). Daher kann bspw. die Rückstellung, die ein Getränkehändler anlässlich der Verpflichtung zur Rückgabe von vereinnahmten Pfandgeldern an seine Kunden bildet, nicht mit der zu aktivierenden Forderung gegenüber dem Getränkehersteller verrechnet werden (BMF v. 8.11.1999 – IV C 2 - S 2133 - 2/99, FR 2000, 227, unter Hinweis auf den Grundsatz der Einzelbewertung).

Der BFH (BFH v. 21.8.2013 – I B 60/12, BFH/NV 2014, 28) hat sich in aller Klarheit und gegen die von einem Teil der Literatur vertretene Auffassung (in der Entsch. zitiert) dafür ausgesprochen, dass ein bereits abgeschlossener Vertrag für die Gegenrechnung nicht erforderlich ist. Dies lasse sich mit dem Adjektiv „erforderlich“ nicht vereinbaren. Dabei überzeuge das Gericht uE durch den Hinweis auf den Sinn und Zweck der Bewertungsvorschrift, nämlich durch eine realitätsnahe Bewertung die stl. Leistungsfähigkeit in den Blick zu nehmen. Fordere man für die Bildung einer Rückstellung die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme am Bilanzstichtag, so könne für die Gegenrechnung nicht gefordert werden, dass diese Vorteile vertraglich abgesichert seien. So auch schon das Sächs. FG v. 31.8.2010 – 6 K 905/08, nv., juris, rkr.

Häufig ist es für den Stpfl. günstiger, wenn der Vorteil nicht aktiviert, sondern im Rahmen der Rückstellungsbewertung kompensierend berücksichtigt wird. So führt die Verrechnung des Vorteils mit der ungewissen Verbindlichkeit im Vergleich zu einem Bruttoausweis von Forderung und Verbindlichkeit zu einer niedrigeren Bemessungsgrundlage für die Abzinsung und demzufolge auch zu einem geringeren Gewinnausweis.

**Zur Abgrenzung zwischen Aktivierung und gegenzurechnenden Vorteilen:** OFD Koblenz v. 28.8.2012 – S 2137 A - St 31 4, juris, unter Hinweis auf FG München v. 27.3.2012 – 6 K 3897/09, EFG 2012, 1533, best. durch BFH v. 21.8.2013 – I B 60/12, BFH/NV 2014, 28.

#### 749 dd) Wertmindernde Berücksichtigung

Künftige Vorteile, welche die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c erfüllen, sind bei der Bewertung von Rückstellungen wertmindernd zu berücksichtigen. Hierbei können die Vorteile maximal bis zur Höhe der Rückstellungsverpflichtung verrechnet werden, mit der Folge, dass der Ansatz einer Rückstellung im Fall einer Überkompensation ausscheidet. Der Wortlaut des Gesetzes lässt indes offen, auf welche Weise eine wertmindernde Berücksichtigung vorzunehmen ist. Gerade im Hinblick auf die kumulativ wirkenden Bewertungsvorschriften ist die Bewertung im Einzelfall durch Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c nicht hinreichend geklärt. Dies zeigt sich etwa im Verhältnis von Kompensationsgebot zu Abzinsungsgebot. Der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung erforderliche



Rückstellungsbetrag ist grds. um den Wert des zukünftigen Vorteils zu kürzen und erst der so ermittelte Saldo nach Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e abzuzinsen.

**Beispiel:**

Die angenommene Rekultivierungsverpflichtung eines Kieswerks beträgt für einen verbleibenden Zeitraum von fünf Jahren 20000 €. Der Wert der künftigen Vorteile aus der Vereinnahmung von Kippentgelten wird iHv. 5000 € angesetzt. Per Saldo ist das zur Rekultivierung verpflichtete Kieswerk damit iHv. 15000 € belastet. Dieser Betrag unterliegt dem Abzinsungsgebot des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e.

Diese Berechnungsmethode ist jedenfalls immer dann angebracht, wenn die künftigen Vorteile spätestens mit der Erfüllung der Verpflichtung eintreten. Noch zu klären sein wird vor dem Hintergrund der Einf. des Abzinsungsgebots die Frage, ob der Wert solcher gegenzurechnenden Vorteile, die erst später – also nach Erfüllung der Verpflichtung – wirksam werden (zB wenn öffentliche Zuschüsse erst Jahre nach Erfüllung der Verpflichtung ausbezahlt werden), bereits vor der Verrechnung abgezinst werden kann (für eine Abzinsung des gegenzurechnenden Vorteils: *Kulosa in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 408).

**ee) Fallgruppen**

750

**Ausgleichsansprüche:** Ausgleichsansprüche, die im Fall der Inanspruchnahme durch Dritte kraft Gesetzes auf den Stpfl. übergehen (zB Gesamtschuldnerschaft, Bürgschaft), können saldiert werden (vgl. auch „Rückgriffsanspruch“).

**Öffentliche Zuschüsse:** Vorteile infolge von öffentlichen Zuschüssen, die im Rahmen der Erfüllung der Rückstellungsverpflichtung gewährt werden, mindern die Belastungswirkung des Stpfl. und sind demzufolge in die Gegenrechnung einzubeziehen (s. dazu BMF v. 28.3.2007 – IV B 2 - S 2175/07/0002, 2007/0136390, BStBl. I 2007, 297, für Erstattungsansprüche nach § 4 Altersteilzeitgesetz; krit. hierzu *Heger*, BB 2007, 824; *Ortmann-Babel/Bolik*, DStR 2007, 1139, mwN).

**Rückgriffsanspruch:** Besteht ein werthaltiger und unbestrittener Rückgriffsanspruch oder wird ein solcher zumindest mit Verbindlichkeitseintritt ebenfalls entstehen, so ist – fehlende Aktivierungspflicht vorausgesetzt – die Notwendigkeit einer Gegenrechnung nicht zweifelhaft. Rückgriffsansprüche können bspw. gegenüber dem Versicherer oder bei Garantieverpflichtungen gegenüber dem Zulieferer oder dem Subunternehmer bestehen (s. Anm. 747).

**Vertrag über ergänzendes Geschäft:** Künftige Vorteile müssen nicht aus demselben Rechtsverhältnis, auf dem die Verpflichtung beruht, erwachsen. Sie können auch aufgrund von ergänzenden Geschäften mit Dritten entstehen (s. Anm. 745 und 747).

**Zinsansprüche:** Künftig entstehende Zinsansprüche aufgrund von verzinslichen Vorausleistungen können nach der Gesetzesbegründung (FinAussch., BTDrucks. 14/443, 23) in den Kompensationsbereich fallen, wenn der Stpfl. nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag davon auszugehen hat, dass erbrachte bzw. künftig noch zu erbringende Vorausleistungen verzinst werden.

**Konkretes Anwartschaftsrecht:** Bei dem Vorteil handelt es sich um einen vermögenswerten Begriff, der das „Minus“ gegenüber einer zu aktivierenden Forderung darstellt. Dieses Minus definiert sich als Anwartschaftsrecht auf ein aktivierungsfähiges WG, das in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit der Rückstellungsbildung entstehen kann (wie hier: *Authenrieth*, DStR 2015, 1937; *Prinz/Keller*,

DB 2015, 2226). Abzulehnen ist uE dagegen ein gewinnbezogener Vorteilsbegriff, der sämtliche Vorteile immaterieller oder rein tatsächlicher Art berücksichtigt will (so aber *Ziegler/Renner*, DStR 2015, 1264).

751–754 Einstweilen frei.

#### d) Ansammlungsrückstellung (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d)

**Schrifttum:** *Kupsch*, Neue Entwicklungen bei der Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen, DB 1989, 53; *Crezelius*, Zur Bildung von Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen, DB 1992, 1361; *Moxter*, Zum Passivierungszeitpunkt von Umweltschutzrückstellungen, in *Moxter/Müller/Windmöller/von Wysocki* (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 427; *Baum*, Umweltrechtliche und steuerrechtliche Behandlung kontaminierter Grundstücke, DB 1995, 153; *Weber-Grellet*, Realisationsprinzip und Rückstellungen unter Berücksichtigung der neuen Rechtsprechung, DStR 1996, 896; *Kraeusel*, Änderungen im Steuerrecht durch das StEntG 1999/2000/2002, DStZ 1999, 401; *Schmalenbach-Gesellschaft zur Förderung der Betriebswirtschaftlichen Forschung und Praxis*, Einfluss ausgewählter steuerrechtlicher Änderungen auf die handelsbilanzielle Bilanzierung, DB 2000, 681; *Siegel*, Rückstellungen in der Steuerbilanz und Leistungsfähigkeitsprinzip – Auch eine Stellungnahme zu Küting/Kessler (StuB 2000, 21 ff.), StuB 2000, 29; *Solfrian*, Auswirkungen des StEntG 1999/2000/2002 auf die Betriebsverpachtung, StuB 2000, 169; *van de Loo*, Abzinsung von Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz und Folgen für die Handelsbilanz, DStR 2000, 508; *Hug/Ross/Seidler*, Bilanzielle Bewältigung der Rückwirkungsproblematik durch das Altfahrzeug-Gesetz (AltfahrzeugG), DB 2002, 1013; *Oser/Ross*, Rückstellungen aufgrund der Pflicht zur Rücknahme und Entsorgung von sog. Elektroschrott beim Hersteller – Bilanzierung nach HGB, IFRS und US-GAAP, WPg 2005, 1069; *Marx/Köhlmann*, Bilanzielle Abbildung von Rücknahmeverpflichtungen nach HGB und IFRS, BB 2005, 2008; *Stegemann*, Aktuelle bilanzsteuerrechtliche Aspekte der Rückstellungsbildung, Inf. 2006, 136; *Kessler*, Rückstellungen für atomare Entsorgung: Weder Fremdkörper noch Störfall im deutschen Steuerbilanzrecht, IStR 2006, 98; *Wischott/Krohn/Nogens*, Steuerliche Risiken und Gestaltungsmöglichkeiten beim Erwerb und Betrieb von Windkraftanlagen, DStR 2009, 1737; *Schulze-Osterloh*, BFH: Ansammlung und Abzinsung von Rückstellungen für Deponierekultivierung und Rückbauverpflichtung verfassungsgemäß, BB 2011, 1965; *Christiansen*, „Enfin“ – erklärter Gleichklang bei der Passivierung ungewisser Verbindlichkeiten – zum BFH-Urteil vom 17.10.2013, IV R 7/11, DStR 2014, 279; *U. Prinz*, Grundsatzurteil zu öffentlich-rechtlichen Anpassungsrückstellungen – BFH – Urteil vom 17.10.2013 zu Rückstellungen für die technische Aufrüstung von Luftfahrzeugen, DB 2014, 80; *Thouet*, Die Änderung des Ansammlungszeitraums bei der Ansammlungsrückstellung – Anm. zum Urteil des BFH vom 2.7.2014, I R 46/12, DStR 2014, 2550; *Oser*, Stichtagsprinzip gebietet (anteilige) Auflösung von (Abbruch-)Rückstellungen bei Verlängerung des Ansammlungszeitraums, BB Kommentar zu BFH vom 2.7.2014, I R 46/12, BB 2014, 2546.

Zu weiterem Schrifttum s. vor Anm. 720.

#### aa) Ursächlichkeit des laufenden Betriebs für das Entstehen der Verpflichtung im wirtschaftlichen Sinne (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1)

##### 755 (1) Verpflichtung

Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d regelt die Bildung von Rückstellungen für Verpflichtungen (s. auch R 6.11 Abs. 2 EStR). Aufgrund der allgemeinen Formulierung des Gesetzestexts in Satz 1 ergibt sich, dass die gesetzliche Regelung sowohl für Sachleistungsverpflichtungen (s. Anm. 735) als auch für Geldleistungsverpflichtungen gilt. Die in Nr. 3a Buchst. d enthaltene Regelung hinsichtlich der Verpflichtung zur Bildung von sog. Ansammlungsrückstellungen findet jedoch keine Anwendung auf

Aufwandsrückstellungen, sondern ist lediglich auf Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten anzuwenden. Grund hierfür ist, dass entsprechend dem Gesetzeswortlaut eine „Verpflichtung“, mithin also ein Schuldcharakter notwendig ist (R 5.7 Abs. 11 EStR; H 5.7 Abs. 3 „Aufwandsrückstellung“ EStH).

## (2) Im wirtschaftlichen Sinne

756

**Wirtschaftliche Entstehung einer Verpflichtung:** Die Schwierigkeit liegt in der Identifizierung des wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandmerkmals einer Verbindlichkeit und insbes. in der inhaltlichen Ausgestaltung einer Zuordnungsregel, die die periodenbezogene Zurechnung der verpflichtungsbegründenden Ereignisse präzisiert. Die den GoB entsprechende Auslegung des Entstehens von Zukunftsausgaben im wirtschaftlichen Sinne ist generell aus dem Realisationsprinzip abzuleiten (*Kupsch*, DB 1989, 53). Hinsichtlich des für die Passivseite einschlägigen Vorsichtsprinzips ist diese Behandlung jedoch nicht unumstritten (s. § 5 Anm. 680). Für die Bildung von Rückstellungen ist deshalb nach Auffassung der Rspr. (BFH v. 28.6.1989 – I R 86/85, BStBl. II 1990, 550) nicht nur auf das Vorsichtsprinzip, sondern ebenso auf das Realisationsprinzip sowie das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise abzustellen (*Weber-Grellet*, DStR 1996, 896).

### Auslegungserfordernis des Begriffs „wirtschaftlich“:

- ▶ *Nach dem Gesetzeswortlaut* ist für die Pflicht zur Bildung einer Rückstellung iSd. Nr. 3a Buchst. d ein Entstehen im wirtschaftlichen Sinne notwendig. Dabei handelt es sich um einen Begriff, der zwar von der Rspr. (BFH v. 28.6.1989 – I R 86/85, BStBl. II 1990, 550; BFH v. 10.12.1992 – IX R 34/91, BStBl. II 1994, 158) verwendet wurde. Eine Definition seitens der Rspr. oder des Gesetzgebers liegt jedoch nicht vor. Im Rahmen der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/442, 23) wurde der Begriff des Entstehens im wirtschaftlichen Sinne lediglich als Abgrenzungsmerkmal zum Entstehen im rechtl. Sinne verwendet. Dabei wird ausdrücklich auf die Entsch. des BFH v. 19.2.1975 (BFH v. 19.2.1975 – I R 28/73, BStBl. II 1975, 480) zur bilanziellen Behandlung von sog. Abbruchverpflichtungen Bezug genommen. Hiernach ist für die Verpflichtung eines Stpfl., ein betrieblich genutztes Gebäude nach zehn Jahren Nutzung abzureißen, unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten die Gesamtheit dieser Jahre (im Beispiel zehn Jahre) maßgeblich für die Entwicklung der Verpflichtung. Wirtschaftlich entsteht deshalb die Abbruchverpflichtung für das Betriebsgebäude nicht vollständig im Erstjahr, sondern ist auf die betreffende Zeitspanne von zehn Jahren zu verteilen. Die Verteilung ist gleichmäßig zu je 1/10 bis zum tatsächlichen Eintritt der Abbruchverpflichtung selbst dann vorzunehmen, wenn sich durch eine Veränderung während der Vertragslaufzeit der Eintritt der Verpflichtung verschiebt; so auch BFH v. 2.6.2014 – I R 46/12, BStBl. II 2014, 979; Hess. FG v. 21.9.2011 – 9 K 1033/06, DStRE 2013, 193, rkr.; zust. *Oser* BB 2014, 2546; krit. *Thouet*, DStR 2014, 2550.

Aus der Gesetzesbegründung ist zu erkennen, dass zwischen rechtl. entstandenen, tatsächlich entstandenen und im wirtschaftlichen Sinne entstandenen Verpflichtungen zu unterscheiden ist. Entsprechend der Eingruppierung der Verpflichtung richtet sich die steuerbilanzielle Behandlung. Die Gesetzesbegründung geht nicht darauf ein, wie sich diese drei Begriffe unterscheiden. Die frühere Rspr. des BFH (BFH v. 28.6.1989 – I R 86/85, BStBl. II 1990, 550; BFH v. 10.12.1992 – IX R 34/91, BStBl. II 1994, 158) unterschied lediglich zwischen

wirtschaftlicher und rechtl. Verursachung bzw. Entstehung. Es war jedoch nicht eindeutig geklärt, ob beide Merkmale kumulativ oder alternativ zu verwenden waren (*Schön*, BB 1994, Beilage 9 zu Heft 15).

- ▶ *Auslegung seit dem StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999*: Nach Ansicht des I. Senats des BFH v. 27.6.2001 (BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121) soll es nicht auf die wirtschaftliche Verursachung im Sinne des Alimentationsprinzips (vgl. *Moxter*, FS Forster, 1992, 427 [432]), sondern entsprechend dem Imparitätsprinzip allein auf die rechtl. Entstehung ankommen, wenn die Verpflichtung rechtl. dem Grunde nach bereits bestanden hat. Die FinVerw. hat hierauf jedoch mit einem Nichtanwendungserlass reagiert, indem sie auf die bisherige Rspr. für die Rückstellungsbildung das rechtl. Entstehen und die wirtschaftliche Verursachung kumulativ verlangt (BMF v. 21.1.2003 – IV A 6 - S 2137 - 2/03, BStBl. I 2003, 125). In der Folgezeit haben sich der IV. und der I. Senat des BFH erneut mit dieser Frage auseinandergesetzt:

Zunächst stellte der IV. Senat klar, dass die wirtschaftliche Entstehung gegenstandslos sei, wenn die Verpflichtung rechtl. bereits begründet sei (BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122); der I. Senat vertritt die Auffassung, dass es nur in den Fällen auf die (weitere) Voraussetzung der wirtschaftliche Entstehung ankomme, wenn die Verpflichtung am Bilanzstichtag nicht nur der Höhe nach ungewiss, sondern auch dem Grunde nach noch nicht rechtl. entstanden sei (BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686); schließlich setzt der IV. Senat den momentanen Schlusspunkt, in dem er nunmehr die Passivierungsformel des I. Senats übernimmt und die rechtl. Entstehung der Verpflichtung für die Passivierung genügen lässt (BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl. II 2014, 302).

- ▶ *Auslegung vor dem StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999*: Schon vor Einf. von Nr. 3a Buchst. d reichte allein die rechtl. Entstehung einer Verbindlichkeit zur Bildung von Ansammlungsrückstellungen nicht aus. Vielmehr musste die Verbindlichkeit zusätzlich auch wirtschaftlich verursacht sein (vgl. zB *Kozikowski/Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 249 HGB Rz. 34–36 mwN). Unter wirtschaftlicher Verursachung verstand man, dass die Verbindlichkeit mit bereits erwirtschafteten Erträgen in Zusammenhang stehen müsse.
- ▶ *Stellungnahme*: Für den Nichtanwendungserlass des BMF ist damit kein Raum mehr (so auch *Christiansen*, DStR 2014, 279; *U. Prinz*, DB 2014, 80).

**Ratierlichkeit:** Zu den unter Nr. 3a Buchst. d zu subsumierenden Sachverhalten zählen somit diejenigen, bei denen die am Bilanzstichtag feststehende Verpflichtung unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten auf die Wj. verteilt werden muss, die für das Entstehen der Verpflichtung ursächlich sind (BTDrucks. 14/443, 23). Daraus ergibt sich, dass die Verpflichtung, für die die Rückstellung zu bilden ist, zum entsprechenden Bilanzstichtag zwar (rechtl.) bereits vollständig entstanden ist, ihre Verlustantizipation aber nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nur ratierlich über den Nutzungszeitraum erfolgen darf (BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98). Diese Rspr. hat der I. Senat (BFH v. 2.7.2014 – I R 46/12, BStBl. II 2014, 2550) für die aktuell geltende Gesetzeslage modifiziert, indem er sich nunmehr allein an den Verhältnissen am jeweiligen Bilanzstichtag orientiert (zust. *Oser*, BB 2014, 2546; krit. *Thouet*, DStR 2014, 2550).

**Wertverhältnisse zum jeweiligen Bilanzstichtag:** Maßgeblich für die Bewertung von Rückstellungen für Verpflichtungen, die im Zeitablauf entstehen, sind die

Wiederbeschaffungskosten bzw. das Preisniveau zum jeweiligen Bilanzstichtag (BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98). Der Rückstellungsbetrag ist dabei durch die jährlichen Zuführungsraten in den jeweiligen Wj. anzusammeln, in denen der laufende Betrieb des Unternehmens ursächlich für die Entstehung der Verpflichtung war (BFH v. 19.2.1975 – I R 28/73, BStBl. II 1975, 480).

#### Beispiel 1:

Ein Stpfl. nutzt für betriebliche Zwecke ein Lagergebäude. Dieses hat er nach 15 Jahren abzureißen. Zum Bilanzstichtag 01 beträgt der Barwert der geschätzten Abbruchkosten unter Berücksichtigung der Wertverhältnisse zum Stichtag 01 150 000 €. Somit hat der Stpfl. eine Rückstellung im Jahresabschluss 01 iHv. 10 000 € (150 000 €/15 Jahre) zu bilden. Grund hierfür ist, dass nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die 15 Jahre in ihrer Gesamtheit ursächlich für die Entstehung der Verpflichtung sind. Wirtschaftlich entsteht die Abbruchverpflichtung nicht sofort in voller Höhe, sondern jährlich zu einem Fünfzehntel. Somit ist im Jahresabschluss des Jahres 01 eine Rückstellung iHv. 10 000 € zu bilden.

**Preissteigerungen:** Zur Nichtberücksichtigung künftiger Preissteigerungen s. Anm. 739. Inzwischen eingetretene Preissteigerungen sind nicht auf den ausstehenden Ansammlungszeitraum zu verteilen, sondern außerplanmäßig – anteilig für den abgelaufenen Ansammlungszeitraum – in einer Einmalzuführung nachzuholen (vgl. R 6.11 Abs. 2 Sätze 5 und 6 EStR); dazu auch Hess. FG v. 21.9.2011 – 9 K 1033/06, DStRE 2013, 193, rkr.

**Barwerterhöhungen** sind ebenfalls vollständig (für das betreffende Jahr) zu erfassen.

#### Beispiel 2:

(Fortführung von oben): Der Barwert der Abbruchverpflichtung steigt im Jahr 02 von 150 000 € um 5,5 % auf 158 250 €. Neben dem ratiellen Zuführungsbetrag von 10 550 € (1/15 von 158 250 €) ergibt sich ferner eine Erhöhung des bisherigen Barwerts um 550 €. Somit beträgt die gesamte Rückstellung nach zwei Jahren insgesamt 21 100 €.

**Ausnahme wirtschaftliche Entstehung der Verpflichtung im Zeitablauf:** Nicht unter die Regelung des Buchst. d fallen Verpflichtungen, die wirtschaftlich erst im Zeitablauf entstehen und nicht sofort und in voller Höhe. Darauf wird ausdrücklich in der Gesetzesbegründung hingewiesen (BTDrucks. 14/443, 23), denn grds. könnte die Neuregelung des Buchst. d so verstanden werden, dass sämtliche Arten von Ansammlungsrückstellungen darunter subsumiert werden könnten, also auch diejenigen, die erst im Zeitablauf wirtschaftlich entstehen (zu den sog. unechten Ansammlungsrückstellungen s. BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98).

Unter wirtschaftlicher Entstehung im Zeitablauf versteht man, dass der Rückstellungsbedarf jährlich gegenüber dem des Vorjahres entsprechend der wirtschaftlichen Entstehung ansteigt. Der Anstieg der Verpflichtung ist jedoch nicht ausschließlich bspw. durch inflationäre Auswirkungen begründet, sondern dadurch, dass aufgrund der bestehenden Verpflichtung der notwendige Rückstellungsbedarf jährlich zunimmt und deshalb die Rückstellung entsprechend aufzustocken ist.

### (3) Ursächlichkeit des laufenden Betriebs

757

Der laufende Betrieb ist ursächlich für die Verpflichtung, wenn diese zwar bereits rechtl. entstanden, wirtschaftlich jedoch erst durch den laufenden Betrieb verursacht wird (BTDrucks. 14/443). Damit verliert dieses Tatbestandsmerkmal mit der aktuellen Rspr. des I. und IV. Senats seine Bedeutung in den Fällen, in denen die

Verpflichtung bereits rechtl. entstanden ist, da die Ursächlichkeit sich zwangsläufig aus der bestehenden Verpflichtung ergibt.

758 **bb) Gesetzliche Verpflichtung zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 2)**

Die Regelung gilt für alle gesetzlich festgelegten Rücknahmeverpflichtungen von Erzeugnissen, die vor Inkrafttreten dieser Verpflichtung bereits in den Verkehr gebracht worden sind. Die zeitanteilige Ansammlung hat pro rata temporis bis zum Beginn der jeweiligen Rücknahme zu erfolgen. Momentan existieren gesetzliche Rücknahmeverpflichtungen für Altfahrzeuge sowie Elektro- und Elektronikgeräte. Noch nicht umgesetzte EG-Richtlinien reichen zur Anwendung der Regelung nicht aus (Nds. FG v. 9.3.2006 – 6 K 109/03, EFG 2007, 621. rkr.). Die freiwillige Rücknahme vor Inkrafttreten einer gesetzlichen Regelung ermöglicht die Passivierung einer Ansammlungsrückstellung (BFH v. 10.1.2007 – I R 53/05, BFH/NV 2007 1102).

**Verpflichtung zur Rücknahme und Entsorgung von Altfahrzeugen:** Aufgrund der Richtlinie 2000/53/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 18.9.2000 (Abl. EG 2000 Nr. L 269, 34) über Altfahrzeuge wurde im AltfahrzeugG v. 21.6.2002 (BGBl. I 2002, 2199) zusammen mit der neu gefassten AltfahrzeugVO v. 21.6.2002 (BGBl. I 2002, 2214) für alle Hersteller oder Importeure von Fahrzeugen (Pkw. und leichte Nutzfahrzeuge) eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung zur unentgeltlichen Rücknahme und Verwertung (einschließlich der Übernahme der damit verbundenen Kosten) verankert. Diese gesetzliche Verpflichtung gilt generell für Fahrzeuge, die ab dem 1.7.2002 in Verkehr gebracht werden (neue Altfahrzeuge). Für Fahrzeuge, die vor dem 1.7.2002 in Verkehr gebracht wurden (alte Altfahrzeuge), gilt die Verpflichtung zur Rücknahme und Verwertung erst seit dem 1.1.2007 (Art. 8 Abs. 2 Nr. 2 AltfahrzeugG). Somit gibt es einen Übergangszeitraum vom 1.7.2002 bis zum 31.12.2006, der für die handels- und strechtl. Übergangsregelungen von Bedeutung ist.

**Verpflichtung zur Rücknahme und Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten:** Nach dem Elektro- und ElektronikgeräteG v. 16.3.2005 (BGBl. I 2005, 762) haben die Hersteller eine Rücknahmepflicht. Dabei ist zu unterscheiden:

- ▶ *Alt-Altgeräte kommerzieller Nutzer:* Nach § 10 Abs. 2 Sätze 2 und 4 ElektroG sind die kommerziellen Nutzer von Geräten, die vor dem 13.8.2005 in Verkehr gebracht wurden, mit der öffentlich-rechtl. Entsorgungsverpflichtung belegt. Die Rückstellungspflicht trifft damit sie und nicht den Hersteller.
- ▶ *Alt-Altgeräte privater Haushalte:* Für Geräte, die vor dem 13.8.2005 in Verkehr gebracht wurden, betrifft die Rücknahmepflicht nur diejenigen Marktteilnehmer, die im Rücknahmehjahr noch Neugeräte in Verkehr bringen. Damit knüpft die wirtschaftliche Verursachung nicht an das (ursprüngliche) Inverkehrbringen dieser Alt-Altgeräte an, sondern an die künftige Marktteilnahme (§ 14 Abs. 5 Satz 2 ElektroG). Die Entsorgungsverpflichtung ist vor dem tatsächlichen Rücknahmezeitpunkt damit noch nicht absehbar. Daher scheidet in diesen Fällen die Anwendung der speziellen Bewertungsvorschrift des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 2 aus (vgl. Schäfer, BB 2004, 2237, unter Berufung auf die Gesetzesbegründung; Stegemann, Inf. 2006, 136; Oser/Ross, WPg 2005, 1069; aA Marx/Köhlmann, BB 2005, 2008; Kulosa in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 4789).

- ▶ *Neu-Altgeräte für kommerzielle Nutzer:* Die Hersteller trifft nach § 10 Abs. 2 Satz 1 ElektroG die öffentlich-rechtl. Entsorgungsverpflichtung für Geräte, die nach dem 13.8.2005 in Verkehr gebracht werden. Macht er von der Ausnahmeregel des § 10 Abs. 2 Satz 3 ElektroG nicht Gebrauch, hat er eine Ansammlungsrückstellung zu bilden (*Schäfer*, BB 2004, 2237 [2738]).
- ▶ *Neu-Altgeräte für private Haushalte:* Für Geräte, die nach dem 13.8.2005 in Verkehr gebracht worden sind, kommt es für die Anwendbarkeit der speziellen Bewertungsvorschrift des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 2 auf die Art der Ermittlung der Rücknahmeverpflichtung an, denn nach § 14 Abs. 2 Satz 3 ElektroG richtet sich die Rücknahmeverpflichtung alternativ nach (1) dem eindeutig identifizierbaren und nachgewiesenen Anteil des Herstellers an der gesamten Altgerätemenge pro Geräteart (Vorwärtsfinanzierung) oder (2) dem Anteil des Herstellers an der gesamten im jeweiligen Kj. in den Verkehr gebrachten Menge an Altgeräten pro Geräteart (Umlageverfahren). Damit knüpft die wirtschaftliche Verpflichtung zur Rücknahme nur im Fall der Vorwärtsfinanzierung an das Inverkehrbringen an und ist nur für diesen Fall rückstellungsfähig (*Stegemann*, Inf. 2006, 136 [140]; *Schäfer*, BB 2004, 2237 [2738]). Die vom Hersteller im Falle des Umlageverfahrens zu stellende Garantie (§ 6 Abs. 3 ElektroG) führt nicht zur Entstehung einer wirtschaftlichen Verursachung zum Zeitpunkt des Inverkehrbringens, denn zum einen hat es der Hersteller durch Verbleib im Umlageverfahren selbst in der Hand, die Inanspruchnahme der Garantie zu verhindern. Zum anderen sind Rückstellungen wegen Garantieverpflichtungen erst dann zulässig, wenn die Inanspruchnahme wahrscheinlich ist (vgl. § 5 Anm. 694 „Garantieverpflichtung“). Die Wahrscheinlichkeit ist aber wohl zu verneinen, da auf die Garantie erst zurückgegriffen wird, wenn die Kosten durch das Umlageverfahren nicht mehr aufgebracht werden könnten.

**Rückstellungspflicht ohne Ansammlung und Übergangsregelung:** Aufgrund einer fehlenden Spezialregelung gilt für die Entsorgungsverpflichtung für die Fahrzeuge, die nach dem 30.6.2002, bzw. für Elektrogeräte, die nach dem 13.8.2005 in Verkehr gebracht worden sind, eine handelsrechtl. Rückstellungspflicht nach § 249 Abs. 1 HGB, die aufgrund von § 5 Abs. 1 Satz 1 (s. § 5 Anm. 250) auch stl. zu beachten ist. Die Übergangsregelung in Nr. 3a Buchst. d Satz 2 gilt für diese „neuen“ Erzeugnisse nicht. Allerdings gelten hierfür auch die anderen Buchst. der Nr. 3a. Nach Buchst. a darf nur eine anteilige Rückstellung nach der zu erwartenden Rückgabequote gebildet werden; nach Buchst. c müssen die Schrotterlöse als Vorteile (s. Anm. 745 f.) gegengerechnet werden; ebenso ist vom so ermittelten Betrag eine Abzinsung nach Buchst. e vorzunehmen (s. Anm. 766; anders aber bei Erzeugnissen, die unter der Übergangsregelung fallen, Satz 2 Halbs. 2).

**Handelsrechtliche Übergangsregelung:** Nach Art. 53 Abs. 1 EGHGB gilt auch für die alten Altfahrzeuge (Inverkehrbringen vor dem 1.7.2002) für die Rückstellungen eine vollständige (also keine ratierliche) Passivierungspflicht. Allerdings konnte für diese (alten) Altfahrzeuge bis zum letzten vor dem 1.1.2007 endenden Geschäftsjahr eine Bilanzierungshilfe (Wahlrecht mit entsprechender Ausschüttungssperre) auf der Aktivseite nach Art. 53 Abs. 2 EGHGB angesetzt werden. Als Bilanzierungshilfe gilt der Unterschiedsbetrag zwischen der vollen Rückstellung und jenem Betrag, der sich aus der (ratierlichen) Ansammlung der Rückstellung in gleichen Jahresbeträgen ergeben würde (vgl. *Strahl in Korn*, § 6 Rz. 385.5 [04/2020]). Wird diese Bilanzierungshilfe, für die stl. ein Aktivierungsverbot besteht, in der HBil. aktiviert, führt dies lediglich zu einer Annäherung, aber nicht zu einer

Gleichheit der handels- und strechtl. Ergebnisse, da die Bilanzierungshilfe bis zum ersten nach dem 31.12.2006 beginnenden Geschäftsjahr aufgelöst sein musste, der stl. Ansammlungszeitraum sich aber bis zum Erfüllungszeitpunkt (Rückgabezeitpunkt der Fahrzeuge) erstreckt.

Eine handelsrechtl. Bilanzierungshilfe als Aktivposten kann für die neuen Altfahrzeuge (Inverkehrbringen nach dem 30.6.2002) nicht gebildet werden.

**Steuerrechtliche Übergangsregelung:** Die gesetzliche (Übergangs-)Regelung des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 2 gilt nur bei einer gesetzlichen (idR öffentlich-rechtl.) Verpflichtung für WG, die vor Inkrafttreten dieser Verpflichtung in Verkehr gebracht worden sind, bis zum Beginn des entsprechenden Erfüllungszeitpunkts.

- ▶ **Wirtschaftsgüter:** Die vorliegende Regelung gilt nicht nur für die Entsorgung von Altfahrzeugen, sondern entsprechend auch für andere WG („Erzeugnisse“), für die schon (gesetzliche) Entsorgungsverpflichtungen gelten, die aber noch nicht erfüllt wurden, sowie für künftige Rücknahme- und Verwertungsverpflichtungen, die erst noch in Zukunft gesetzlich verankert werden.
- ▶ **Altfahrzeuge:** Diese Regelung gilt für die Fahrzeuge, die vor dem 1.7.2002 in Verkehr gebracht wurden und die den Herstellern oder Importeuren (bzw. deren Beauftragten) ab dem ersten nach dem 31.12.2006 beginnenden Geschäftsjahr zu Entsorgungszwecken zurückgegeben werden. Auch wenn die Entsorgungsverpflichtung erst seit diesem Geschäftsjahr zur Anwendung kommt, bestand schon vor diesem Zeitpunkt (in Höhe der zu erwartenden Rückgabequote ab diesem Zeitpunkt) ein Erfüllungsrückstand und somit eine rechtl. sowie wirtschaftliche Verpflichtung.
  - ▷ **Ansammlung:** Fallen Rücknahme- und Verwertungsverpflichtungen unter diese Neuregelung, so ist der Erfüllungsbetrag in gleichen Raten anzusammeln, dh., der voraussichtliche Erfüllungsbetrag ist über den Ansammlungszeitraum in nominal gleichen Beträgen (ggf. pro rata temporis; bei halben Jahr also nur zu 50 %) der Rückstellung zuzuführen. Verkürzt sich der Ansammlungszeitraum, so ist dem durch eine Aufstockung und erhöhte Zuführungsbeträge Rechnung zu tragen.
  - ▷ **Ansammlungszeitraum:** Der Ansammlungszeitraum erstreckt sich bis zum Erfüllungszeitpunkt. Dies ist nicht der Zeitpunkt, ab dem eine gesetzliche Rücknahmeverpflichtung (bei alten Altfahrzeugen also seit dem ersten nach dem 31.12.2006 beginnenden Geschäftsjahr) beginnt, sondern der zu erwartende Rücknahmezeitpunkt. Fraglich ist, ob für den Beginn des Zeitraums der Zeitpunkt der gesetzlichen Verankerung oder ob rückwirkend auch schon der Zeitpunkt des Inverkehrbringens (so offensichtlich *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 385.5 im Beispiel [4/2020]) der Fahrzeuge maßgeblich ist. Letztere Auffassung, die uE wegen der Rückwirkung – bei Belastungen – verfassungsrechtl. bedenklich sein könnte, hätte zur Folge, dass für die Zeiträume zwischen dem Inverkehrbringen und dem Inkrafttreten der gesetzlichen Verpflichtung (fakultativ: Tag des Gesetzesbeschlusses, vgl. *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 385.2 Fn. 3 [4/2020]) im Jahr der Gesetzesverankerung eine Einmalzuführung erforderlich wäre (vgl. zur Berechnung das Beispiel bei *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 385.5 [4/2020]). Aufgrund des nicht eindeutigen Gesetzeswortlauts ist uE – auch aus Vereinfachungsgründen – für den Beginn des Zeitraums auf die erste Auffassung zurückzugreifen (Inkrafttreten der gesetzlichen Verpflichtung), da Satz 2 – im Gegensatz zu Satz 3 – sich nicht auf den



„Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung“ bezieht. Da keine ausdrückliche Übergangsregelung für diese Neuregelung existiert, gilt uE nach § 52 Abs. 1 Satz 1 der erstmalige Zeitpunkt der Geltung dieser Gesetzesregelung (VZ 2002) somit als Beginn des Ansammlungszeitraums.

- ▷ *Keine Abzinsung*: Für die neu geschaffene Ansammlungsregelung in Satz 2 ist ausdrücklich eine Ausnahme von Buchst. e (s. Anm. 766) und somit ein Abzinsungsverbot verankert worden. Ob dies aus Vereinfachungsgründen (*Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 478: „Billigkeitsregelung“) oder wegen des fakultativen Gleichklangs hinsichtlich der erfolgsmäßigen Auswirkungen in HBil. (bei Ansatz der Bilanzierungshilfe) und StBil. (uE nicht erreichbar) erfolgte, ist unklar.

### cc) Verpflichtung zur Stilllegung von Kernkraftwerken (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 3)

759

**Art der Verpflichtung:** Betreiber von Kernkraftwerken haben die öffentlich-rechtl. Verpflichtung, die Risikomaterialien der Kraftwerke sicher zu entsorgen und bei Stilllegung das Kernkraftwerk abzureißen. Nach den oben (s. Anm. 755 f.) gewonnenen Erkenntnissen zur grundsätzlichen Behandlung von Ansammlungsrückstellungen sind Verpflichtungen zur Stilllegung bzw. zum Abriss von Kernkraftwerken zu bewerten. Es handelt sich hierbei ebenfalls um eine Verpflichtung, deren Rückstellungsbedarf aus rechtl. Betrachtungsweise sofort und in voller Höhe entsteht. Die stl. Rückstellungsbildung orientiert sich nach Nr. 3a Buchst. d Satz 3 nicht an der rechtl., sondern an der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Somit sind diese Rückstellungen während des Nutzungszeitraums – also von Inbetriebnahme bis zur Stilllegung des Kernkraftwerks (aber grds. maximal 25 Jahre; s. Satz 3 aE) – zeitanteilig und in gleichen Raten anzusammeln. Die zurückzustellenden Beträge richten sich nach dem jeweiligen Stand von Wissenschaft und Technik und sind zeitanteilig zu berücksichtigen. Bei der Verpflichtung zur Stilllegung eines Kernkraftwerks handelt es sich um eine Sachleistungsverpflichtung iSd. Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b; s. Anm. 735. Zur Schätzung des Rückstellungsbetrags wird idR auf einen externen Gutachter zurückgegriffen.

#### Zeitpunkt der Stilllegung:

- ▶ *Zeitraum vor der elften Änderung des Atomgesetzes*: Strittig war die Frage, wann der exakte Zeitpunkt der Stilllegung des Kernkraftwerks eintritt. Entsprechend der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/443, 24) ist der verwendete Begriff der Stilllegung entsprechend der Verwaltungspraxis als „Stilllegung im weiteren Sinne“ zu verstehen (vgl. Anl. 1 des Leitfadens zur Stilllegung von Anlagen nach § 7 des Atomgesetzes v. 14.6.1996, BAnz. v. 12.11.1996).
- ▶ *Liegt der exakte Stilllegungszeitpunkt des Kraftwerks nicht fest* – was zum damaligen Zeitpunkt der Fall war –, müsste grds. eine Schätzung des Stilllegungszeitpunkts erfolgen. Entsprechend der gesetzlichen Fiktion beträgt jedoch der Zeitraum der Ansammlung maximal 25 Jahre. Dadurch wurde der bisher – im Verwaltungswege (BMF v. 27.12.1995 – IV B 2 - S 2137 - 87/95, FR 1996, 153) – festgeschriebene Zeitraum von 19 auf 25 Jahre ausgedehnt. Die Verlängerung des Zeitraums von 19 auf 25 Jahre wurde von der rot-grünen Koalition, die sich den Ausstieg aus der Atomenergie auf ihre politischen Fahnen geschrieben hatte, nicht aus umwelt- und lenkungs politischen, sondern aus fiskalpolitischen Gründen festgeschrieben. Dadurch waren die unter Berücksichtigung eines

Stilllegungszeitraums von 19 Jahren gebildeten Rückstellungen in nicht unerheblichem Umfang erfolgswirksam aufzulösen. Zum Ausgleich konnte hierfür jedoch eine Rücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 14 iVm. Satz 11 gebildet werden. Die Sätze 11 bis 14 sind durch das BilMoG (BGBl. I 2009, 1102) aufgehoben worden; s. Anm. 785.

- ▶ *Elftes Gesetz zur Änderung des Atomgesetzes*: Ab dem 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1814) wurde die Laufzeit der deutschen Atomkraftwerke verlängert. Für solche bis zu einem Beginn des Leistungsbetriebs in 1980 um acht Jahre, für jüngere Anlagen um 14 Jahre (Entwurf, BTDrucks. 17/3051 v. 28.9.2010). Da der genaue Stilllegungszeitraum auch unter Geltung des elften Gesetzes zur Änderung des Atomgesetzes damit nicht bekannt war, gilt trotz der Laufzeitverlängerung die gesetzliche Fiktion von 25 Jahren.
- ▶ *Dreizehntes Gesetz zur Änderung des Atomgesetzes*: Seit dem 6.8.2011 ist die geänderte Fassung des Atomgesetzes in Kraft (BGBl. I 2011, 1704). Darin wird die Laufzeit der in Deutschland betriebenen Atomkraftwerke abhängig von ihrem Alter gestaffelt auf 2015 bis 2022 abschließend begrenzt. Damit ist der Stilllegungszeitpunkt nunmehr gesetzlich festgeschrieben, sodass auf den tatsächlichen Zeitpunkt und nicht auf die in Satz 3 geregelte Stillefiktion abzustellen ist.

**Abzinsungsgebot:** Die Abzinsung nach Buchst. e gilt auch für diese Rückstellungen, wobei für die Abzinsung der (noch ausstehende) Ansammlungs-(=Nutzungs-)Zeitraum bis zur Stilllegung (max. Ansammlungszeitraum: 25 Jahre, s. Satz 3 aE) gilt; s. Anm. 766.

**Europarechtliche Bedenken:** Zahlreiche regionale Energieversorger hatten bei der EU-Kommission Beschwerde eingelegt. Nach deren Auffassung handelt es sich bei den grds. streifen Rückstellungen der deutschen Atomindustrie um staatliche Beihilfen. Diese Auffassung teilte die Behörde nicht (Entsch. der Kommission v. 11.12.2001 C [2001] 3967 endg.). In der Begründung heißt es, dass die Rückstellung für die Stilllegung von Kernkraftwerken und die sichere Endlagerung atomarer Abfälle keine staatliche Beihilfe darstellen, da ein Vorteil einzelner Unternehmen oder Produktionszweige nicht erkennbar sei (zum Diskussionsstand vgl. *Kessler*, IStR 2006, 98).

760–764 Einstweilen frei.

### e) Abzinsungsgebot (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e)

**Schrifttum:** *Ross*, Einkommensteuerliche Rückstellungsbewertung und Abzinsungsverbot nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB nF, DStZ 1995, 179; *Küting/Kessler*, Rückstellungsbildung nach der Entscheidung im „Apotheker-Fall“, DStR 1997, 1665; *Doralt*, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, DB 1998, 1357; *Brüggemann*, Auswirkungen der Änderungen von Gewinnermittlungsvorschriften auf den Ansatz von Handels- und Steuerbilanz, 50. Godesberger Fachtagung, 1999, 31; *Eberl*, Übersicht der BFH-Entscheidungen zum Bilanzsteuerrecht 1998, BBK 1999, F. 17, 3103; *Ernsting*, Zur Ausdehnung des Abzinsungsgebots auf Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen, StuB 1999, 457; *Feld*, Auswirkungen des neuen steuerlichen Wertaufholungs- und Abzinsungsgebots auf die Handelsbilanz, WPg 1999, 861; *Kraeusel*, Änderungen im Steuerrecht durch das StEntlG 1999/2000/2002, DStZ 1999, 401; *Schulze zur Wiesche*, Die Bewertung des Betriebsvermögens nach dem StEntlG 1999/2000/2002, WPg 1999, 689; *Wermeckes*, Das StEntlG 1999/2000/2002, DStZ 1999, 479; *Hähnel*, Abzugsfähigkeit und Bilanzierung von Beitragsrückerstattungen bei Versicherungsunternehmen, StuB 2000, 67; *Küting/Harth*, Die Übergangsregelungen des § 52 Abs. 16

ESTg und die Folgen für die Handelsbilanz, DStR 2000, 214; *Müllereisert*, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Beitragsrückerstattungen bei Lebensversicherungsunternehmen, DB 2000, 2000; *U. Prinz*, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, 661; *Rogall*, Abzinsung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, BB 2000, 1234; *Schmalenbach-Gesellschaft zur Förderung der Betriebswirtschaftlichen Forschung und Praxis*, Einfluss ausgewählter steuerrechtlicher Änderungen auf die handelsbilanzielle Bilanzierung, DB 2000, 681; *Siegel*, Rückstellungen in der Steuerbilanz und Leistungsfähigkeitsprinzip – Auch eine Stellungnahme zu Küting/Kessler (StuB 2000, 21), StuB 2000, 29; *Solfrian*, Auswirkungen des StEntlG 1999/2000/2002 auf die Betriebsverpachtung, StuB 2000, 169; *van de Loo*, Abzinsung von Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz und Folgen für die Handelsbilanz, DStR 2000, 508; *Wendt*, Bilanzierung von aus künftigen Erträgen zu tilgenden Verpflichtungen, EStB 2000, 309; *Beiser*, Die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Licht des Leistungsfähigkeitsprinzips, DB 2001, 296; *Knoll*, Die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Licht des Leistungsfähigkeitsprinzips – Erwiderung und Replik zu dem Beitrag von Beiser (DB 2001, 296), DB 2001, 779; *Heinzmann/Heinzmann*, Die Verbindlichkeitsrückstellung in der steuerlichen Beratungspraxis, SteuStud. 2004, 87; *Happe*, Die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Steuerrecht – Das BMF-Schreiben vom 26.5.2005, StuB 2005, 618; *Hoffmann*, Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Konzernverbund, GmbHR 2005, 972; *Herzig/Jensen-Nissen/Koch*, Bilanzierung von Emmissionsberechtigungen gem. Treibhausgas-Emmissionshandelsgesetz (TEHG) nach Handels- und Steuerbilanzrecht, FR 2006, 109; *Marx/Berg*, Rückstellungen für Dokumentationsverpflichtungen nach HGB, IFRS und ESTg, DB 2006, 169; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Einzelfragen zum materiellen Bilanzrecht, BB 2008, 210; *Hoppen/Husemann/Schmidt*, Das neue HGB-Bilanzrecht, Köln 2009; *Stapf/Elgg*, Abzinsung von Rückstellungen nach dem BilMoG: Ermittlung und Bekanntgabe der Zinssätze durch die deutsche Bundesbank, BB 2009, 2134; *Kropp/Wirtz*, Problembereiche bei der Abzinsung von Rückstellungen, DB 2011, 541; *U. Prinz*, Steuersystematische „Ungereimtheiten“ auf der Passivseite der Steuerbilanz, FR 2011, 1015; *Zwirner/Künkele/Liebscher*, Abzinsung von „sonstigen Rückstellungen“ nach BilMoG: Praxisprobleme und Lösungen, BB 2011, 2155; *M. Prinz*, Urteilsbesprechung zu BFH X R 26/10, FR 2012, 36; *Becker/Sandlos*, Reformierungsbedarf des Abzinsungsgebots langfristiger Rückstellungen vor dem Hintergrund der Niedrigzinsentwicklung auf den europäischen Kapitalmärkten, StB 2013, 194; *Weber-Grellet*, Urteilsbesprechung zu BFH X R 25/11, FR 2014, 602; *Weber-Grellet*, BB-Rechtsprechungsreport zu 2014 veröffentlichten bilanzsteuerrechtlichen BFH-Urteilen, BB 2015, 43; *DAV*, Stellungnahme 20/20 zu steuerlichen Sofortmaßnahmen während der Corona-Pandemie v. 25.3.2020 (abrufbar unter [anwaltpver.de/de/newsroom](http://anwaltpver.de/de/newsroom)).

Zu weiterem Schrifttum s. vor Anm. 720.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 16.8.2000 – IV C 2 - S 2175 - 14/00, BStBl. I 2000, 1218, Abzinsung von Schadensrückstellungen der VU, die Anwendung wurde zunächst zeitlich begrenzt (BMF v. 12.7.2005 – IV B 2 - S 2175 - 9/05, BStBl. I 2005, 819), dann bis VZ 2013 (BMF v. 9.9.2009 – IV C 6 - S 2175/07/10001, BStBl. I 2009, 930), dann bis VZ 2015 (BMF v. 4.11.2013 – IV C 6 - S 2175/07/10001, 2013/1007129, BStBl. I 2013, 1332) und erneut für Wj. verlängert, die vor dem 1.1.2017 enden (BMF v. 8.12.2015 – IV C 6 - S 2175/07/10001, BStBl. I 2015, 1027); BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699, Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen nach dem StEntlG 1999/2000/2002; BMF v. 25.7.2005 – IV B 2 - S 2137 - 35/05, BStBl. I 2005, 828, Stilllegung und Rekultivierung von Deponien; BMF v. 2.4.2007 – IV B 2 - S 2137/07/0003, 2007/0141742, BStBl. I 2007, 301, ERA-Anpassungsfonds.

#### aa) Handelsrechtliche und bisherige steuerliche Abzinsungsverpflichtungen von Rückstellungen 765

**Handelsrecht:** Gemäß § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB in der seit 29.5.2009 geltenden Fassung des HGB (BilMoG) besteht handelsrechtl. die Verpflichtung, Rückstellun-

gen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 EGHGB) abzuzinsen. Im Umkehrschluss ergibt sich hieraus, dass für Rückstellungen mit kürzerer Restlaufzeit keine Abzinsungspflicht besteht. Abweichend von Satz 1 dürfen nach § 253 Abs. 2 Satz 2 HGB nF Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen oÄ mit dem durchschnittlichen Marktzins abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt. Dies soll der praktischen Vereinfachung dienen und Kosten sparen (BTDrucks. 16/12407, 85 f.).

Im Gegensatz zur Rechtslage vor dem BilMoG hängt die Abzinsung somit nicht mehr von einem enthaltenen Zinsanteil ab. Auszugehen ist vom Zeitpunkt der voraussichtlichen Inanspruchnahme, falls kein Fälligkeitszeitpunkt feststeht (*Kozikowski/Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 180 mwN). Zur Abzinsung ist der durchschnittliche Marktzins der vergangenen sieben Geschäftsjahre heranzuziehen, der von der Deutschen Bundesbank monatlich veröffentlicht wird. Aus der Zinsstrukturkurve lässt sich der für ganzjährige Restlaufzeiten zwischen einem und 50 Jahren anzuwendende Marktzins entnehmen (stellvertretend *Hoppen/Husemann/Schmidt*, Das neue HGB-Bilanzrecht, 2009, Rz. 33). Die Abzinsung soll der periodengerechteren Darstellung der Ertragslage dienen, da der zurückgestellte Erfüllungsbetrag, der über die gebundenen Mittel zu einer Teilamortisierung beiträgt, diskontiert wird (BTDrucks. 334/08, 116). Damit greift der Gesetzgeber gravierend in das handelsrechtl. Realisationsprinzip ein.

Jedoch gleicht sich insoweit das Handelsrecht dem StRecht wieder an, das seit dem VZ 1999 die generelle Abzinsungspflicht für Verpflichtungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr kennt (zur Kritik an einer Abzinsung von unverzinslichen Rückstellungen: *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, BB 2008, 210).

**Steuerrecht:** Für das StRecht wurde bereits durch das StEntlG 1999/2000/2002 das Abzinsungsgebot eingeführt.

► *Nach dem 31.12.1998 endende Wirtschaftsjahre:* Mit der Neuregelung des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e wurde die Abzinsung stl. auf alle „Verpflichtungs“-Rückstellungen ausgedehnt, sodass es auf die Frage des (verdeckten) Zinsanteils, die unter der Altregelung noch Bedeutung hatte, nicht mehr ankommt (BFH v. 27.1.2010 – I R 35/09, BStBl. II 2010, 478).

Die in § 52 Abs. 16 (Sätze 11 bis 14) enthaltene Regelung zur Bildung einer Rücklage, die den stl. Belastungseffekt aus der Umstellung ab 1999 für Altrückstellungen auf zehn Jahre verteilen sollte, ist mit dem BilMoG ab VZ 2009 aufgehoben worden.

## 766 bb) Regelung der steuerlichen Abzinsungsverpflichtung seit dem Veranlagungszeitraum 1999

**Abzuzinsende Verpflichtungen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1):** Durch die Formulierung des Gesetzestexts ergibt sich, dass sowohl Geldleistungsverpflichtungen (Satz 1) als auch Sachleistungsverpflichtungen grds. steuerbilanziell abzuzinsen sind (Satz 2); s. BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98.

**Ausnahmen vom Abzinsungsgebot:** Durch den Verweis auf Nr. 3 Satz 2 ist von der Abzinsung der Rückstellung Abstand zu nehmen, wenn es sich um Rückstellungen für kurzfristige Verpflichtungen (weniger als zwölf Monate) handelt, die Verbindlichkeit verzinslich ist oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung be-

ruht. Die Grundsätze für Verbindlichkeiten gelten entsprechend (BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699; s. Anm. 700 ff.).

- ▶ *Zur Abgrenzung von Vorausleistungen und Anzahlungen* s. BFH v. 21.9.2011 – I R 50/10, BStBl. II 2012, 197.
- ▶ *Pauschalrückstellungen*: Aus Vereinfachungsgründen soll das Abzinsungsgebot auch auf Pauschalrückstellungen keine Anwendung finden (FG München v. 21.4.2004 – 7 V 4930/03, EFG 2004, 641, rkr.; BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699, Rz. 27; aA *Heinzmann/Heinzmann*, *SteuStud.* 2004, 87 [95]; krit. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 481, für Rückstellungen, deren Laufzeit auf mehr als zwölf Monate geschätzt werden kann).
- ▶ *Erfolgsabhängige Beitragsrückerstattung*: Ausschluss vom Abzinsungsgebot und keine Übertragung auf erfolgsunabhängige Beitragsrückerstattung (BFH v. 25.11.2009 – I R 9/09, BStBl. II 2010, 304). Die neue Fassung des § 21 KStG durch das JStG 2018 v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338) unterscheidet nicht mehr zwischen Erfolgsabhängigkeit und Erfolgsunabhängigkeit (s. Anm. 721).
- ▶ *Tragen des Inflationsrisikos*: Kein Grund für die Annahme der Verzinslichkeit (BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98).
- ▶ *Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen*: Nds. FG v. 21.1.2009 – 3 K 12371/07, EFG 2009, 1004, rkr.
- ▶ *Nachbetreuungsleistungen*: BMF v. 20.11.2012 – IV C 6 - S 2137/09/10002, BStBl. I 2012, 1100; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 482; aA BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BFH/NV, 2147; gegen die pauschale Annahme der Abzinsung durch den BFH mit guten Argumenten *M. Prinz*, *FR* 2012, 36 (38).
- ▶ *Langzeitguthaben und Altersteilzeit* (Rz. 15–21): BMF v. 11.11.1999 – IV C 2 - S 2176 - 102/99, BStBl. I 1999, 959; zu allgemeinen Wertfortschreibungen bei Altersteilzeit BMF v. 28.3.2007 – IV B 2 - S 2175/07/0002, 2007/0136390, BStBl. I 2007, 297; bei Vergütung in unveränderter Höhe während des gesamten Vertragszeitraums liegt Unverzinslichkeit vor. Im Übrigen werden die Rz. 15 und 17–21 des Schreibens v. 11.11.1999 unter Bezugnahme auf BFH v. 30.11.2005 (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251) mW zum 1.12.2005 aufgehoben.

**Zinssatz 5,5 %**: Im EStG war früher lediglich im Rahmen der Sonderregelung des § 6a ein Abzinsungsfaktor von 6 % genannt. Die Neuregelung des steuerbilanziellen Abzinsungsgebots legt hingegen einen Abzinsungsfaktor von 5,5 % zugrunde. Dieser findet schon seit Langem Anwendung im Rahmen des BewG (§§ 1, 12 Abs. 3 BewG). Rückstellungen für Geld- oder Sachleistungsverpflichtungen sind entsprechend dem Gesetzeswortlaut einheitlich mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen. Der einheitlich geltende Zinssatz gilt analog der Regelung für die Abzinsung von Verbindlichkeiten; s. Anm. 704.

**Bei Sachleistungsverpflichtungen** ist insbes. zu berücksichtigen, dass der Zeitraum der Abzinsung mit Beginn der Erfüllung endet. Folglich ist auch bei grds. lang dauernden Verpflichtungen (zB Rekultivierung, Abrissverpflichtung, Lebensversicherungen etc.) nicht das Ende der Erfüllung entscheidend, sondern der Zeitpunkt der erstmaligen Erfüllung. Wenn bspw. bei einer Verpflichtung zur Rekultivierung frühzeitig mit der (Teil-)Erfüllung begonnen wird, ist die Abzinsung auf diesen frühen Zeitpunkt vorzunehmen. Hierbei kann es sich ggf. um eine kurzfristige Verpflichtung handeln, die nicht der Abzinsung unterliegt. Für Verpflichtungen zur Nachbetreuung von Versicherungsverträgen BFH v. 12.12.2013 (BFH v.

12.12.2013 – X R 25/11, BStBl. II 2014, 517); dazu richtigerweise krit. *Weber-Grellet* (FR 2014, 602 [606]), mit dem Hinweis, dass der Beginn der Erfüllungsleistung, wie es das Gesetz fordert, bei langlebigen Verpflichtungen wie der Nachbetreuung von Versicherungen nicht der richtige Ansatz sei. Vielmehr sei die Mitte zwischen Vertragsbeginn und Vertragsende heranzuziehen.

**Beobachtungszeitraum:** Die Beurteilung, ob es sich bei der Verpflichtung um eine lang- oder kurzfristige Verpflichtung handelt, richtet sich nach den Erkenntnissen und den Preisverhältnissen zum jeweiligen Bilanzstichtag bzw. nach den Erfahrungen der Vergangenheit. Zwar ist der Wert von Verpflichtungen mit weit hinausgeschobenem Fälligkeitszeitpunkt, also langfristigen Verpflichtungen, idR nur schätzungsweise zu ermitteln. Der Ausgangswert ergibt sich jedoch unter Beachtung aller für den jeweiligen Bilanzstichtag verfügbaren Daten. Zukünftige Preisveränderungen können nur berücksichtigt werden, sofern sich diese bereits am Bilanzstichtag konkret abgezeichnet haben (BFH v. 19.2.1975 – I R 28/73, BStBl. II 1975, 480; s. Anm. 739). Zur Abzinsung von Rückstellungen wegen Verpflichtungen aus ERA-Anpassungsfonds s. BMF v. 2.4.2007 – IV B 2 - S 2137/07/0003, 2007/0141742, BStBl. I 2007, 301.

**Rückstellungsspezifische Besonderheiten hinsichtlich des Abzinsungszeitraums:**

- ▶ **Geldleistungsverpflichtungen:** Im Gegensatz zur ausdrücklichen Regelung über den Abzinsungszeitraum von Sachleistungsverpflichtungen in Satz 2 enthält Satz 1 keine expliziten Regelungen über den Abzinsungszeitraum von Geldleistungsverpflichtungen. Für deren Abzinsungszeitraum ist somit auf die allgemeinen bewertungsrechtl. Vorschriften des § 12 BewG (s. auch BTDrucks. 14/23, 6) zurückzugreifen. Dies bedeutet, dass für die Abzinsung der Rückstellung auf den Zeitraum zwischen der Entstehung der Verpflichtung und dem tatsächlichen Erfüllungszeitpunkt abzustellen ist, wenn es sich bei der Verpflichtung um die einmalige Leistung eines Geldbetrags handelt. Nach dem sich daraus ergebenden Erfüllungszeitraum bestimmt sich auch, ob es sich um eine langfristige und somit abzuzinsende Verpflichtung handelt, oder um eine kurzfristige und deshalb nicht abzuzinsende Verpflichtung. Liegt eine langfristige Verpflichtung vor, ist diese auf den Erfüllungszeitpunkt, den Endpunkt des Erfüllungszeitrahmens, abzuzinsen; zur Berechnung bei nicht festgeschriebener Laufzeit und bei Erfüllung in ratierlichen und nicht ratierlichen Teilzahlungen s. BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699; *Happe*, StuB 2005, 618.
- ▶ **Sachleistungsverpflichtungen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 2):** Bei Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen wird als Abzinsungszeitraum die Zeitspanne von der erstmaligen Bildung der Rückstellung bis zum Beginn der Erfüllung festgelegt. Dies gilt einerseits im Fall der Erfüllung der Verpflichtung, die in einer einmaligen Handlung erfolgt, aber auch in Fällen, in denen sich die Erfüllung der Verpflichtung über einen längeren Zeitraum ausdehnt, wie dies zB bei Garantieverpflichtungen der Fall ist (richtigerweise krit. *Weber-Grellet*, BB 2015, 43, bzgl. der Rspr. des BFH v. 12.12.2013 – X R 25/11, BStBl. II 2014, 517, zur Abzinsung von Rückstellungen für die Verpflichtung zur Nachbetreuung von Versicherungsverträgen). Bei Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen entfällt eine Abzinsung gänzlich, da mit der Erfüllung der Verpflichtung am Bilanzstichtag bereits begonnen wurde (Nds. FG v. 21.1.2009 – 3 K 12371/07, EFG 2009, 1004, rkr.; BFH v. 18.1.2011 – X R 14/09, BStBl. II

2011, 496, hatte sich mit der Abzinsung nicht beschäftigt; OFD Magdeburg v. 21.9.2006, DB 2006, 2491; *Marx/Berg*, DB 2006, 169). Eine wesentliche Rolle spielt diese Regelung bei Sachverhalten, die bspw. mit Verpflichtungen zur Beseitigung von Altlasten und sonstigen Umweltschäden in Verbindung stehen und die sich über einen langen Zeitraum von der erstmaligen (Teil-)Erfüllung bis zur endgültigen (Schluss-)Erfüllung erstrecken. Entsprechend der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/443, 24) hat die Abzinsung auf den Beginn der (Teil-)Erfüllung zu erfolgen. Damit wollte der Gesetzgeber dem Risiko begegnen, dass der Stpfl., der für die Erfüllung der Verpflichtung verantwortlich ist, seine aktive Geschäftstätigkeit vor der (Schluss-)Erfüllung einstellt. Zu bergrechtl. Verpflichtungen, bei denen von einer laufenden Verfüllung und Rekultivierung der durch den Tagebau abgegrabenen Bereiche ausgegangen wird: BMF v. 9.12.1999 – IV C 2 - S 2175 - 30/99, BStBl. I 1999, 1127; zur steuerbilanziellen Behandlung von Aufwendungen zur Stilllegung, Rekultivierung und Nachsorge von Deponien s. BMF v. 25.7.2005 – IV B 2 - S 2137 - 35/05, BStBl. I 2005, 826; BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98; zur Einheitlichkeit von Stilllegungs- und Nachsorgeverpflichtungen bei der Rekultivierung von Deponien FG Münster v. 13.2.2019 – 13 K 1042/17, NZB XI B 31/19.

- ▶ **Rückstellungen für Entsorgungsverpflichtungen (zB AltfahrzeugG):** keine Abzinsung bei der stl. (Übergangs-)Regelung iSd. Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 2; s. Anm. 758.
- ▶ **Rückstellungen für die Stilllegungsverpflichtung eines Kernkraftwerks (Satz 3):** Bei den Rückstellungen der Energieversorger für die Stilllegung eines Kernkraftwerks handelt es sich um sog. Ansammlungsrückstellungen iSd. Buchst. d. Hier gilt als Abzinsungszeitraum der (noch ausstehende) Ansammlungszeitraum; s. Anm. 759.

#### **Besonderheiten bei Schadenrückstellungen der Versicherungsunternehmen:**

Die FinVerw. eröffnet die Möglichkeit, die Abzinsung statt nach dem Grundsatz der Einzelbewertung nach einem Pauschalverfahren zu berechnen (BMF v. 16.8.2000 – IV C 2 - S 2175 - 14/00, BStBl. I 2000, 1218, für Zeiträume nach dem 31.12.1998; verlängert auf Zeiträume, die vor dem 1.1.2009 enden, BMF v. 12.7.2005 – IV B 2 - S 2175 - 9/05, BStBl. I 2005, 819; erneut verlängert auf Zeiträume, die vor dem 31.12.2017 enden, BMF v. 8.12.2015 – IV C 6 - S 2175/07/10001, BStBl. I 2015, 1027; erneut verlängert auf Zeiträume, die nach dem 31.12.2016 enden, BMF v. 20.10.2016 – IV C 6 - S 2175/07/10001, FR 2016, 1014).

**Handelsbilanzielle Auswirkungen:** Handelsrechtlich kann eine aktivische Steuerabgrenzung nach § 274 Abs. 1 HGB vorgenommen werden, wenn Erträge handelsrechtl. später anfallen als stl. oder wenn Aufwendungen den handelsrechtl. Gewinn früher als das stl. Erg. mindern. Dies ergibt sich bspw. durch die oben beschriebene steuerbilanzielle Abzinsungsverpflichtung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten, die handelsbilanziell in dieser Art nicht vorgeschrieben ist (vgl. zB *Kozikowski/Fischer* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 274 HGB Rz. 35 ff., mit der Darstellung von Beispielen bezogen auf Rückstellungen).

**Keine verfassungsrechtlichen Bedenken:** Der BFH (BFH v. 27.1.2010 – I R 35/09, BStBl. II 2010, 478; BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98) hält die Regelung für verfassungskonform.

**Abstandnahme aufgrund der Corona-Pandemie?** Im Rahmen der Überlegungen zur Entlastung der Stpfl. von den Auswirkungen der Pandemie sollte auch darüber

nachgedacht werden, das Abzinsungsgebot zumindest zeitlich begrenzt auszusetzen (so auch *DAV*, Stellungnahme zu steuerlichen Sofortmaßnahmen während der Corona-Pandemie 20/20 v. 25.3.2020 [abrufbar unter [anwaltsverein.de/de/newsroom](http://anwaltsverein.de/de/newsroom)]).

767–779 Einstweilen frei.

#### 780 f) Wertverhältnisse am Bilanzstichtag (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f)

Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f wurde aufgenommen, um Änderungen der Rückstellungsbewertung durch das BilMoG für die stl. Bewertung zu neutralisieren. Dies wurde dadurch erreicht, dass die handelsrechtl. zu berücksichtigenden zukünftigen Preis- und Kostensteigerungen aus der stl. Bewertung auszunehmen sind. Die durch das BilMoG eingeführte Berücksichtigung der zukünftigen Kosten- und Preisentwicklung bei den Rückstellungen hätte über die weiterhin geltende materielle Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. (§ 5 Abs. 1 Satz 2) eine Reduzierung der stl. Bemessungsgrundlage bewirkt. Aus fiskalpolitischen Gründen hat der Gesetzgeber daher eine weitere Abweichung von der Maßgeblichkeit in Kauf genommen, indem er für die stl. Gewinnermittlung weiterhin allein auf die Bewertung am Bilanzstichtag ohne Berücksichtigung zukünftiger Entwicklungen abstellt.

In der Begründung zum RegE des BilMoG (BTDrucks. 16/10067, 221) wird darauf hingewiesen, dass die Regelung klarstellende Bedeutung habe.

Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f ist gem. § 52 Abs. 16 Satz 10 Teils. 1 erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 beginnen. Damit wird Konformität zu den Anwendungsvorschriften des HGB betreffend die Bewertungsregeln (§ 252 ff. HGB nF) hergestellt (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Macht das Unternehmen vom Wahlrecht des Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB Gebrauch, hat der Gesetzgeber, um die Zielsetzung der Steuerneutralität sicherzustellen, die Anwendung des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f auf Wj., die nach dem 31.12.2008 beginnen, erweitert (§ 52 Abs. 16 Satz 10 Teils. 2).

781–784 Einstweilen frei.

#### g) Erläuterungen zur Übergangsregelung gem. § 52 Abs. 16 Satz 14 in der bis zum Inkrafttreten des BilMoG geltenden Fassung

**Schrifttum:** *Dieterlen/Haun*, Gewinnmindernde Rücklagen nach den Übergangsregelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, BB 1999, 2020; *Ernsting*, Zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz bei der Rücklagenbildung nach § 52 Abs. 16 EStG, StuB 1999, 1199; *Feld*, Auswirkungen des neuen steuerlichen Wertaufholungs- und Abzinsungsgebots auf die Handelsbilanz, WPg 1999, 861; *Happe*, Die Abzinsung von Rückstellungen im Steuerrecht, BBK 1999, F. 13, 4395; *Schmitz*, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 und (umgekehrte) Maßgeblichkeit, DB 1999, 1974; *Wermeckes*, Das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 und dessen rückwirkende Änderung des EStG im Lichte des Verfassungsrechts, DStZ 1999, 479; *Küting/Harth*, Die Übergangsregelungen des § 52 Abs. 16 EStG und die Folgen für die Handelsbilanz, DStR 2000, 214; *Ringwald*, Die Entwicklung der Rückstellungen im Zuge der Bilanzsteuerrechtsreformen, Inf. 2000, 417; *Schmalenbach-Gesellschaft zur Förderung der betriebswirtschaftlichen Forschung und Praxis*, Einfluss ausgewählter steuerrechtlicher Änderungen auf die handelsrechtliche Bilanzierung, DB 2000, 681; *Waclawik*, Zulässigkeit der Bildung eines Sonderpostens in der Handelsbilanz bei Bildung einer Abzinsungsrücklage (§ 52 Abs. 16 Sätze 7 und 10 EStG) in der Steuerbilanz?, DB 2000, 338.

Zu weiterem Schrifttum s. vor Anm. 720.



**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 8.10.1999 – IV C 2 - S 2175 - 35/99, BStBl. I 1999, 852; BMF v. 5.5.2000 – IV C 6 - S 2775 - 9/00, BStBl. I 2000, 487; BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699.

#### aa) Aufhebung der Übergangsregelung durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

785

Mit dem Inkrafttreten des BilMoG ist § 52 Abs. 16 Satz 14 gestrichen worden. Es bestand wegen des zeitlichen Ablaufs des Rücklagenzeitraums Ende 2008 kein Regelungsbedarf mehr. Wegen der Bedeutung in der Betriebsprüfung und Rspr. wird die Kommentierung dieser Regelung noch beibehalten.

#### bb) Bedeutung des § 52 Abs. 16 Satz 14 idF des Gesetzes vom 19.12.2008

786

**Gewinnneutralisierung:** Die Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 16 enthält in den Sätzen 11 bis 14 eine Übergangsregelung, wodurch die stl. Folgen aus der Neubewertung der Rückstellungen für den Stpfl. abgemildert werden können. Die vom Gesetzgeber mit der Einf. von Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis e verfolgte Verbreiterung der stl. Bemessungsgrundlage durch eine realitätsnähere Bewertung der Rückstellungen ist für die Stpfl. idR mit einer stl. Mehrbelastung verbunden. Durch die zeitliche Vorverlagerung von Erträgen bzw. durch die Nachverlagerung von Aufwendungen ergeben sich für die Stpfl. negative Zins- und Liquiditätseffekte, die durch die Übergangsregelung erheblich abgemildert werden.

► *In verfassungsrechtlicher Hinsicht* verdiente die Übergangsregelung zumindest im Rahmen der Interessenabwägung Berücksichtigung. Sie führt zu einer Abmilderung der Besteuerungsfolgen und trägt damit auch den Härten der Neubewertungsvorschriften Rechnung (vgl. *Weber-Grellet*, StuB 1999, 1289 [1293], die Verfassungsmäßigkeit bejahend; aA *Wermeckes*, DStZ 1999, 479 [485], mit Blick auf die Größenordnungen notwendiger Rückstellungsaufösungen).

**Steuerfreie Rücklage:** Die Übergangsregelung ermöglicht dem Stpfl., das sich aus der Neubewertung ergebende Mehrergebnis (Gewinn) iHv. 9/10 in eine stfreie Rücklage einzustellen und binnen der folgenden neun Jahre ratierlich aufzulösen. Insgesamt kann damit das Mehrergebnis auf einen Zeitraum von zehn Wj. verteilt werden.

**Steuerliche Rücklagenbildung und Handelsbilanz:** Die Bildung eines entsprechenden Sonderpostens mit Rücklagenanteil in der HBil. ist nicht zulässig, da die umgekehrte Maßgeblichkeit wegen der schon in der HBil. bilanzierten Rückstellung für die stfreie Rücklage – auch vor den Änderungen durch das BilMoG – nicht gilt (vgl. *Dieterlen/Haun*, BB 1999, 2020; *Küting/Harth*, DStR 2000, 214 [217]).

**Rückstellungen nach § 17 DMBilG** unterliegen nach Ansicht der FinVerw. den Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 3a (uE zweifelhaft). Die Bildung einer Rücklage nach § 52 Abs. 16 mit der Möglichkeit einer Gewinnverteilung auf mehrere Wj. scheidet jedoch aus (BMF v. 8.10.1999 – IV C 2 - S 2175 - 35/99, BStBl. I 1999, 852).

787 cc) Bildung und Auflösung der Rücklage

**Rücklagenbildung:**

- ▶ *Beschränkung auf Altrückstellungen:* Das Wahlrecht zur Bildung einer Rücklage ist auf „Altrückstellungen“ iSd. § 52 Abs. 16 Satz 12 beschränkt, dh. auf solche Rückstellungsanlässe, für die bereits zum Ende eines vor dem 1.1.1999 endenden Wj. Rückstellungen gebildet worden sind. „Neurückstellungen“, dh. Rückstellungen, die erstmals mW für ein nach dem 31.12.1998 endendes Wj. passiert werden, unterliegen zwar ebenso den neuen Bewertungsvorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 3a, von der Rücklagenbildung nach § 52 Abs. 16 sind sie jedoch ausgenommen (BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699).
- ▶ *Nachträgliche Rücklagenbildung,* etwa um die aus einer Bp. resultierenden Mehrerregebnisse ausgleichen zu können, ist nicht mehr zulässig, da Bilanzänderungen nach neuer Rechtslage nicht mehr möglich sind (*Glade*, DB 1999, 400 [405]).
- ▶ *Versicherungsunternehmen* können hinsichtlich der stl. Folgen, die sich aus der Neubewertung von Altrückstellungen für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle gemäß der Neuregelung der §§ 20 Abs. 2 KStG (mit Verweis auf § 6 Abs. 1 Nr. 3a) ergeben, eine steuerschonende Rücklage bilden. Zum Abzug eines Minderungsbetrags (§ 20 Abs. 2 Satz 2 KStG) s. BMF v. 5.5.2000 – IV C 6 - S 2775 - 9/00, BStBl. I 2000, 487; *Günkel/Fenzl*, DStR 1999, 649 (654).
- ▶ *Ermittlung des rücklagefähigen Gewinns:* In die Rücklage können höchstens 90 % des „Gewinns“ eingestellt werden, der sich aus der erstmaligen Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis e ergibt. Die Rücklagenbildung ist dabei nicht auf das sich aus dem Abzinsungsgebot für Rückstellungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e ergebende Mehrergebnis beschränkt. Zur Ermittlung des rücklagefähigen Gewinns s. BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699.
- ▶ *Verlust:* Eine gewinnmindernde Rücklage ist auch dann möglich, wenn der Stpfl. im Jahr der Neubewertung der „Altrückstellungen“ insgesamt einen Jahresfehlbetrag bzw. Verlust erzielt hat (so auch *Fox in Oppenhoff & Rädler*, StEntlG 1999/2000/2002, 2. Aufl. 1999, 66). Aufwendungen, die sich aus der Aufstockung anderer Rückstellungen ergeben, dürfen für Zwecke der Rücklagenbildung nicht rücklagenmindernd gegengerechnet werden.
- ▶ *Einzelbetrachtung und Pauschalbewertung:* In sachlicher Hinsicht ist entsprechend dem Grundsatz der Einzelbewertung für die Rücklagenbildung und damit für die Ermittlung des Gewinns aus der Neubewertung auf jede einzelne ungewisse Verbindlichkeit bzw. jeden einzelnen Rückstellungsanlass abzustellen. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut („jeweils“) des § 52 Abs. 16 Satz 11, der aufgrund der Verweisung in Satz 14 für Rückstellungen entsprechende Anwendung findet. Soweit für die Neubewertung von Rückstellungen ein Pauschalverfahren zulässig ist, ist der auf die Neubewertung entfallende pauschalierte Gewinn zu 9/10 rücklagefähig.

**Rücklagenauflösung:**

- ▶ *Wahlrecht:* Der Wortlaut der Übergangsregelung („kann“) räumt dem Bilanzierenden ein mehrstufiges Wahlrecht zur Rücklagenbildung ein: Zum einen ist es ihm freigestellt, überhaupt eine Rücklage zu bilden, zum anderen ist auch nur eine Mindestauflösung vorgeschrieben, sodass der Stpfl. je nach individueller

Interessenlage über eine Mehr-Auflösung auch ein stl. Mehrergebnis darstellen kann. Ob auch die nur teilweise Bildung einer Rücklage vom Gesetzestext gedeckt ist, ist zweifelhaft.

Auch für die Rücklagenauflösung ist sachlich auf jede einzelne ungewisse Verbindlichkeit bzw. jeden einzelnen Rückstellungsanlass abzustellen; vgl. Wortlaut des § 52 Abs. 16 Satz 11 („jeweils“).

- ▶ *Mindestauflösung und Auflösungszeitraum*: Die Übergangsvorschrift sieht grds. eine gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage iHv. mindestens 1/9 in jedem der der Rücklagenbildung folgenden Wj. vor. Hierbei ist ein Rumpfwj. uE als Wj. Im Sinne der Vorschrift anzusehen.
- ▶ *Wegfall der Rückstellung*: Für die Rücklage ergibt sich eine Auflösungsverpflichtung, wenn die der Altrückstellung zugrunde liegende Verpflichtung erfüllt wird oder der Grund für die Rückstellungsbildung entfällt. In diesen Fällen ist die Rücklage durch entsprechende Anwendung des § 52 Abs. 16 Satz 11 Halbs. 2 zum Ende des Wj. der Erfüllung bzw. des Wegfalls des Passivierungsgrunds in vollem Umfang gewinnerhöhend aufzulösen. Zur Frage des Gestaltungsmissbrauchs iSv. § 42 AO, wenn die Rückstellung bis auf einen geringen Restbetrag aufgelöst wird, s. BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699.
- ▶ *Umqualifizierung einer Altrückstellung in eine sonstige Verbindlichkeit*: Fraglich ist, wie in den Fällen zu verfahren ist, in denen während des Auflösungszeitraums die einer Altrückstellung zugrunde liegende ungewisse Verbindlichkeit zu einer gewissen geworden ist. Hierbei kommt es zu einer Umqualifizierung der Rückstellung hin zu einer passivierungspflichtigen Verbindlichkeit. Da die „Altschuld“ aus wirtschaftlicher Sicht auch nach Umqualifizierung weiterhin bestehen bleibt und somit gerade nicht – wie in § 52 Abs. 16 Satz 11 Halbs. 2 vorausgesetzt – aus dem BV des Stpfl. ausscheidet, ist uE in derartigen Fällen eine Beibehaltung der streifen Rücklage gerechtfertigt; der Betrag ist ggf. (zB bei einem Vergleich) anteilig anzupassen. Hierfür spricht – im Fall der Abzinsung – ferner die Überlegung, dass die Bildung einer Rücklage gem. § 52 Abs. 16 Satz 11 auch zulässig gewesen wäre, wenn die Verbindlichkeit bereits am 31.12.1998 bestanden hätte (ebenso *Happe*, BBK 1999, F. 13, 4395 [4404]).

Einstweilen frei.

788–789

## X. Bewertung von Entnahmen (Abs. 1 Nr. 4)

### 1. Bewertung der Entnahme von bilanzierbaren Wirtschaftsgütern, Nutzungen und Leistungen sowie im Fall der Beschränkung des Besteuerungsrechts gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 (Abs. 1 Nr. 4 Satz 1)

**Schrifttum:** *Rödter/Schumacher*, Das kommende SEStEG – Teil I: die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG – Teil II: Das geplante neue Umwandlungssteuergesetz, DStR 2006, 1481; *Bilitewski*, Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG), FR 2007, 59; *Förster*, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; *Körner*, Ent- und Verstrickung, IStR 2009, 741.

790 a) Entnahme von Wirtschaftsgütern

**Tatbestand von Nr. 4 Satz 1 Halbs. 1:** Nr. 4 Satz 1 erfasst ausdrücklich nur die Entnahme von WG (vgl. der Einleitungssatz von Abs. 1: „Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die [...] als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt [...]“). Der Tatbestand knüpft an die Entnahmedefinition des § 4 Abs. 1 Satz 2 an (s. ausführl. § 4 Anm. 156 ff.). Die Tatbestandsdopplungen „für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke“ und die Konkretisierung, dass es sich um eine Entnahme „des Steuerpflichtigen“ handeln muss, sind rein deklaratorisch.

**Rechtsfolge:** Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 bestimmt die Bewertung des entnommenen WG mit dem Teilwert. Der Teilwert ist der Wert, den ein (objektivierter) Erwerber eines Betriebs im Rahmen eines Gesamtkaufpreises für den Betrieb für das einzelne WG ansetzt (s. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3). Zum Teilwertbegriff s. ausführl. Anm. 420 ff.

**Wirtschaftliche Rechtsfolge der Entnahme:** Die Entnahme von WG mit dem Teilwert führt zu einer Gewinn- oder Verlustrealisierung. Das Ergebnis lässt sich für den Fall des BV-Vergleichs buchhalterisch nachvollziehen, da der Entnahmebuchung (Eigenkapital an Ertrag) zugleich ein Abgang des WG zum Buchwert einher geht (Aufwand an Aktiva). In Höhe der Differenz ergibt sich ein Gewinn oder Verlust. Das gleiche Ergebnis ergibt sich bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 durch die Regelungen des § 6 Abs. 7 Nr. 2 (vgl. Anm. 1800) bzw. des § 4 Abs. 3 Satz 4 (vgl. § 4 Anm. 584 ff.). Der gewinnmindernde Abzug des stl. Restbuchwerts von abnutzbaren WG des AV als BA ist in diesem Fall ebenfalls vorzunehmen.

**Keine Beschränkung bei nur teilweise betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern:** Wird ein WG des BV entnommen, ist unerheblich, ob es zugleich teilweise privat genutzt wurde (bspw. Pkw.). Es kommt nur darauf an, dass das WG insgesamt dem BV zugeordnet worden ist. Eine Aufspaltung einzelner WG ist nicht möglich (zur Ausnahme bei bebauten Grundstücken mit unterschiedlichem Nutzungs- und Funktionszusammenhang s. § 5 Anm. 605 ff.).

**Pauschalierte Sachentnahmen für bestimmte Branchen:** Die FinVerw. veröffentlicht jährlich Pauschalen zur Bewertung von Sachentnahmen in Betrieben der Gastwirtschaft und des Nahrungsmittel Einzelhandels (vgl. zuletzt BMF v. 2.12.2019 – IV A 4 - S 1547/19/10001 :001, BStBl. I 2019, 1287). Soweit der Stpfl. auf die Pauschale zurückgreift, ist er von einer Einzelaufzeichnung entbunden. Dies bedeutet aber nicht, dass der Stpfl. auch WG des PV zunächst fehlerhaft im BV erfassen kann (bspw. Verbuchung des Privateinkaufs des Gastwirts als BA).

**Bewertung der Entnahme von selbst erstellten Wirtschaftsgütern und von Umlaufvermögen:** In die Bewertung selbst erstellter WG ist ua. der Wert der eigenen Arbeitsleistung des Stpfl. einzubeziehen; s. ausführl. Anm. 236 aE.

**Kein Wahlrecht („sind“):** Andere Maßstäbe (gemeiner Wert, Buchwert) kommen als Bewertungsmaßstab nur in Betracht, wenn diese ausdrücklich angeordnet werden. Als speziellere Vorschrift regelt insbes. § 6 Abs. 5 die Entnahme von WG, die unter den dortigen Voraussetzungen zum Buchwert entnommen werden können (s. ausführl. Anm. 1500 ff.). Abweichendes wird ebenfalls in Sätzen 4 und 5 geregelt (Anm. 840). Bereits keine Entnahme und deshalb ebenfalls zum Buchwert vorzunehmen, ist die Ausbuchung eines fehlerhaft im BV erfassten WG des notwendigen PV.

**b) Bewertung der Entnahme von Nutzungen und Leistungen**

791

**Nicht von Nr. 4 Satz 1 erfasst:** Die Bewertung von Nutzungen für betriebsfremde Zwecke richtet sich nicht nach Nr. 4 Satz 1, denn erfasst wird ausdrücklich nur die Bewertung von entnommenen WG.

**Ansatz der Selbstkosten bei der Entnahmebewertung zur Neutralisierung:** Nach der uE zutreffenden Rspr. ist die bestehende Gesetzeslücke in der Weise zu schließen, dass die tatsächlichen Selbstkosten als Entnahme angesetzt werden (vgl. BFH v. 4.8.1959 – I 69/58 U, BStBl. III 1959, 421; BFH v. 26.1.1994 – X R 1/92, BStBl. II 1994, 353, mwN). Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wird bereits dann erreicht, wenn der Stpfl. Aufwendungen nicht gewinnmindernd geltend machen kann. Eine Besteuerung nicht realisierter Gewinne (Ansatz der Nutzungs- und Leistungsentnahme zum gemeinen Wert) ist nicht erforderlich. Entsprechendes gilt für die Leistungsentnahme, die mit den Selbstkosten für Material und Arbeit zu bewerten ist (BFH v. 26.1.1994 – X R 1/92, BStBl. II 1994, 353). Dies beruht auf der Intention der Neutralisierung des Abzugs von BA für betriebliche WG bzw. betriebliche Angestellte. Nur soweit eine genau spezifizierte Leistung bereits keinen betrieblichen Zusammenhang hat (nicht betrieblich veranlasst ist), liegt bereits keine BA vor. Der Gesetzgeber hat durch Anfügung von Nr. 4 Satz 6 deutlich gemacht, dass er von einer grundsätzlichen Erfassung der Nutzungsentnahme ausgeht, denn er nimmt nur die Nutzungsentnahme klassischer Fahrräder ausdrücklich aus dem Anwendungsbereich der Entnahmebewertung aus (s. ausführl. Anm. 845 ff.).

Für den besonders geregelten Fall der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz. vgl. Anm. 795 ff.

**Verdichtung von betrieblichen Leistungen in hergestellten Wirtschaftsgütern:** Erst wenn die betrieblichen Leistungen zu einem bilanzierungsfähigem WG geführt haben und dieses WG entnommen wird, kommt eine Bewertung mit dem Teilwert und somit eine Gewinnrealisierung in Betracht (vgl. BFH v. 4.8.1959 – I 69/58 U, BStBl. III 1959, 421). Diese Unterscheidung ist uE zutr., denn erst mit der fertigen Herstellung eines WG bis zur Markt- bzw. Verkehrsfähigkeit hat sich die Gewinnmöglichkeit im betrieblichen Bereich hinreichend verdichtet, wenn auch nicht realisiert. Die Unterscheidung zwischen einer reinen Kostenneutralisierung bei einer Leistungsentnahme und einer Gewinnauswirkung bei Entnahme selbst hergestellter WG kann aber zu unbefriedigenden Ergebnissen führen, wenn bspw. die Errichtung eines Gebäudes zu privaten Zwecken nicht ordnungsgemäß dokumentiert wird bzw. Leistungen ohnehin nicht zu WG führen (bspw. Erhaltungsmaßnahmen).

**c) Ausschluss oder Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts**

792

**Tatbestand:** Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 regelt die Bewertung der Überführung von WG in eine ausländ. BS. Die Regelung bestimmt seit dem SEStEG eine Ausnahme zur Bewertung mit dem Teilwert. Zum Tatbestand ausführl. § 4 Anm. 227 ff.

**Verdrängung von § 6 Abs. 5:** Die Vorschrift verdrängt als *lex specialis* § 6 Abs. 5 (glA *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1016 [7/2019]). Der BFH hat allerdings das Revisionsverfahren, dass der EuGH-Entsch. in der Rs. *Verder LabTec* (EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13, FR 2015, 600) nachging, ausgesetzt, bis das BVerfG über die

Normenkontrollklage zu § 6 Abs. 5 (BVerfG Az. 2 BvL 8/13) entschieden hat (Az. BFH I R 99/15).

**Keine Konkurrenz zu § 4f:** Soweit Sachgesamtheiten überführt werden, sind auch stille Lasten gewinnmindernd aufzulösen. Dies gilt auch, soweit ein Bewertungs- oder Ansatzverbot für die StBil. vorlag, da § 4f idF des AIFM-Steuer-Anpassungsgesetzes nur die Übertragung von einem ursprünglich Verpflichteten auf ein neues Steuersubjekt erfasst. Der Ausschluss des Besteuerungsrechts innerhalb der Sphären eines Stpfl. wird von § 4f aber nicht erfasst (*Korn/Strahl in Korn*, § 6 Rz. 410.6 [4/2018]).

**Rechtsfolge:** Die fingierte Entnahme ist mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Nach § 9 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des WG bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Die Bewertung zum im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preis erfolgt auch, wenn die Überführung der WG tatsächlich aufgrund von äußeren Zwängen erfolgt (zB Verlegung eines Betriebsteils aufgrund höherer umweltrechtl. Anforderungen im Inland). Der gemeine Wert lässt sich am ehesten aus Verkäufen entsprechender WG in engem zeitlichen Zusammenhang zur Überführung ableiten (so ausdrücklich auch die Bewertungsvorschrift § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG), denn dies bietet die Gewähr dafür, dass der so abgeleitete gemeine Wert im Verkaufsfall auch zu erzielen wäre (BFH v. 29.4.1987 – X R 2/80, BStBl. II 1987, 769). Soweit eine abgeleitete Bewertung nicht möglich ist, ist der gemeine Wert zu schätzen. Für den Stpfl. bedeutet dies, dass er Unterlagen zur Bestimmung des gemeinen Werts aufbewahren bzw. eigene Bewertungsannahmen im Rahmen der Buchführung dokumentieren sollte.

**Kritik am Ansatz des gemeinen Werts:** Die Bewertung mit dem gemeinen Wert wird in der Literatur kritisiert, weil nur eine Bewertung zum Teilwert den Betrag erfassen würde, den „die Entnahme für den Betrieb wert“ gewesen wäre. Der Ansatz zum gemeinen Wert „schieße übers Ziel hinaus“, da damit unterstellte Gewinnchancen erfasst würden (so *Werndl in KSM*, § 6 Rz. E44 [4/2018]).

**Stellungnahme:** Die Anknüpfung an den gemeinen Wert (und nicht eine Bewertung mit dem Teilwert) ist uE zutr., da sich bei der Überführung von WG in eine andere BS des Stpfl. ein neuer betrieblicher Zusammenhang ergibt und die Bewertung mit einem Fortführungswert mit Bezug zum bisherigen Betrieb (Teilwert) zu unzutreffenden Ergebnissen führen kann (zB eine bisher zu Produktionszwecken im Inland eingesetzte Maschine wird in eine ausländ. BS überführt und dort zu Schulungs- bzw. Weiterbildungszwecken eigener ArbN eingesetzt). Es dürfte im Sinne des Gesetzgebers gewesen sein, eine Bewertung mit der Maßgabe der Veräußerungsfiktion zu regeln, denn damit ergibt sich ein Gleichlauf zwischen der Entnahmefiktion des § 4 Abs. 1 Satz 3 und der Veräußerungsfiktion in § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG. Letztlich kann der Teilwert auch über dem gemeinen Wert liegen, bspw. bei einer funktionellen Bedeutung einer Beteiligung, die bei der Überführung entfällt. Bei der Überführung von UV (Vorräten) ist deshalb uE vom erzielbaren Veräußerungspreis eine angemessene Handelsspanne für die ausländ. BS abzuziehen (*Korn/Strahl in Korn*, § 6 Rz. 410.8 [4/2018]).

**Problem der Bewertung von Sachgesamtheiten:** Die Norm betrifft nach dem Wortlaut nur eine Bewertung einzelner WG. Auch die Systematik des gemeinen Werts erfordert eine Einzelbewertung. Umstritten ist die Behandlung der Überführung von Sachgesamtheiten. In der Gesetzesbegründung zum SEStEG wird erwähnt, dass die Neuregelung auch eine Bewertung von Sachgesamtheiten ermögli-

che (BTDrucks. 16/2710, 28). Entsprechend hält ein Teil der Literatur eine Bewertung von Sachgesamtheiten für möglich (*Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 504; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. E43 [4/2018]; *Bilitewski*, FR 2007, 59; *Körner*, IStR 2009, 741 [746]; aA *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1016 [7/2019]; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 410.5 [4/2018]; *Rödder/Schumacher*, DStR 2006, 1481 [1485]; wohl auch *Förster*, DB 2007, 72 [74]).

**Stellungnahme:** Eine Bewertung von Sachgesamtheiten wird durch die Vorschrift uE nicht erfasst. § 6 Abs. 1 erfasst nur die Bewertung einzelner WG (Anm. 790). Der Gesetzgeber hatte zwar eine Bewertung einer Sachgesamtheit beabsichtigt, die Norm bleibt jedoch erkennbar hinter diesem Ziel zurück. Auch in systematischer Hinsicht wäre eine Bewertung einer Sachgesamtheit eher in § 6 Abs. 3 zu verorten gewesen. Eine Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes hätte der Gesetzgeber uE ausdrücklich normieren müssen. Dies wird deutlich, wenn materielle und immaterielle WG eines Betriebs zusammen überführt werden und der nämliche Betrieb in der ausländ. BS fortgeführt wird. Zwar mag ein Firmenwert des Betriebs noch überführungsfähig iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 sein, er ist jedoch nicht isoliert im gewöhnlichen Geschäftsverkehr veräußerbar. Ein gemeiner Wert kann isoliert für einen Firmenwert deshalb nicht bestimmt werden.

Einstweilen frei.

793–794

## 2. Ansatz der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung – Listenpreismethode (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2)

**Schrifttum:** *Assmann*, Zur Schätzung der privaten Pkw-Nutzung nach der „1 %-Methode“, DB 1990, 76; *Urban*, Kritische Anmerkungen zu den Verwaltungsanweisungen zur Firmenwagenbesteuerung, FR 1997, 661; *Schmitz*, Kleine Anmerkung zur privaten Nutzung betrieblicher Kraftfahrzeuge durch Schweigepflichtige, wistra 1997, 293; *Wacker*, Private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs – Anmerkungen zum BMF-Schreiben v. 12.5.1997 (BStBl. I S. 562), NWB 1997, F. 3, 10119; *Au*, Namen und Anschriften von Patienten in steuerlichen Fahrtenbüchern, NJW 1999, 340; *Kanzler*, Rosintheorie und Leistungsfähigkeitsprinzip – Anmerkung zu BFH v. 3.8.2000 – III R 2/00, FR 2000, 1348; *Albert*, Was gehört zum Listenpreis i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG bei der privaten Nutzung dienstlicher Pkw?, FR 2004, 880; *Urban*, Der Begriff der „gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen“, FR 2005, 1134; *Hollatz*, Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch – Zeitnahe und geschlossene Führung erforderlich, NWB 2006, F. 6, 4679; *Urban*, Die geplante Änderung der Besteuerung des Nutzungswerts von Kraftfahrzeugen, DB 2006, 408; *Schulenburg*, Anmerkungen zur geplanten Neuregelung der privaten Kfz-Nutzung, FR 2006, 310; *Schenke*, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, Tübingen 2007; *Hagemann*, Was ist ein Kraftfahrzeug im Sinne der 1-%-Regelung?, NWB 2010, 2402; *Hilbert*, Pauschale Nutzungswertermittlung bei mehreren Pkw im Betriebsvermögen, NWB 2010, 1743; *Urban*, Kritische Anmerkungen zum Firmenwagenerlass, FR 2010, 510; *Bergkemper*, Arbeitgeberseitige Fahrgestellung nicht stets Lohn, Anm. zu BFH v. 22.9.2010, VI R 54/09, FR 2011, 285; *Bilsdorfer*, Der Bundesfinanzhof, die Pkw-Nutzung und das Fahrtenbuch, DStR 2012, 1477; *Balmes*, Elektromobilität: Steuerbremse lösen, BB 2013, 215; *Paintner*, Das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften im Überblick, DStR 2013, 1629; *Peetz*, Die Bewertung privater Nutzung betrieblicher Kfz bei mehreren Fahrzeugen, DStZ 2013, 317; *Wöltge*, Die modifizierte Fahrtenbuchmethode – Zur verursachungsgerechten Ermittlung des privaten Nutzungsanteils, DStR 2013, 1318; *Riepol*, Aufwandseinlage bei betrieblicher Kfz-Nutzung nach der modifizierten Fahrtenbuchmethode, DStR 2013, 2157; *Warnke*, Nutzung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen – BMF nimmt Stellung zu den steuerlichen Sonderregelungen, EStB 2014, 383; *Eichfelder/Neugebauer*, Gemischt genutzte

Kraftfahrzeuge bei Gewinneinkünften: Steuerlich optimale Ausübung von Pauschalierungs- und Zuordnungswahlrechten, *StuW* 2016, 134; *Kronauer*, Datenschutz bei elektronischen Fahrtenbüchern: Dem gläsernen Dienstwagen vorbeugen, *DSB* 2017, 256; *Weigel*, Elektronisches Fahrtenbuch – Die Frage des Für und Wider, *ESTB* 2017, 75; *Pflaum*, Die Privatnutzung von Kraftfahrzeugen im Umsatzsteuerrecht, *UR* 2018, 105; *Pieske-Kontny*, Die Außenprüfung beim Rechtsanwalt unter Beachtung seiner Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte, *ZAP* 2018, 657; *Eismann*, Die neue steuerliche Förderung der Elektromobilität ab 2019, *DStR* 2019, 903; *Mader*, Elektromobilität – neue steuerliche Vergünstigungen, *B+P* 2019, 114; *Nürnberg*, Steuerliche Begünstigungen der Elektromobilität im Belastungsvergleich, *NWB* 2019, 2731; *Toepffer*, Steuervorteile für Elektro-Dienstwagen ab 2019, *BB* 2019, 279; *Herold*, Pkw-Nutzung: Steuermodell „Kostendeckelung bei Leasing“ – das erste FG-Urteil liegt jetzt vor, *GStB* 2020, 095; *Mader*, Firmenwagenbesteuerung – Sonderregelungen für Elektrofahrzeuge usw. ab 2020, *B+P* 2020, 38; *Urban*, Das Fahrtenbuch – eine steuerrechtliche Dauersatire, *FR* 2020, 61.

## 795 a) Verfahrensrecht und verfassungsrechtliche Erwägungen

**Systematischer Vorrang der Listenpreismethode:** Im Rahmen der privaten Nutzung eines Kfz. ist Gegenstand der Bewertung ein dem BV entstandener Vermögensabfluss (Nutzung betrieblicher WG bzw. im Leasing-Fall die Inanspruchnahme betrieblicher Leistungen). Grundsätzlich gilt die Listenpreismethode (sog. Ein-Prozent-Methode) nach Satz 2. Hierbei handelt es sich um eine erhebliche Vereinfachung der Bewertung, insbes. werden individuelle Gegebenheiten weitestgehend außer Acht gelassen. Der Stpfl. kann jedoch alternativ die Fahrtenbuchmethode (Satz 3) als sog. Escape-Klausel wählen; insoweit besteht ein Wahlrecht. Die Fahrtenbuchmethode erfasst in vereinfachender Weise die Gesamtheit aller privaten Nutzungen (Privatfahrten).

**Wahlrecht:** Die Ausübung des Wahlrechts steht dem Stpfl. zu. Es handelt sich um einen Willensakt des Stpfl. Gehören zur betrieblichen/beruflichen Sphäre des Stpfl. mehrere Kfz., die auch privat genutzt werden können, so ist das Wahlrecht je genutztem Kfz. gesondert auszuüben (BFH v. 3.8.2000 – III R 2/00, BStBl. II 2001, 332; BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 8). Die Wahl der Fahrtenbuchmethode erfordert eine Führung des Fahrtenbuchs von Beginn des VZ (bei abweichendem Wj. zu Beginn des jeweiligen Wj.) an. Der Stpfl. muss sicherstellen, dass alle Nutzer des Kfz. das Fahrtenbuch führen. Die genutzte Methode kann für jeden VZ neu gewählt werden. Ein Methodenwechsel innerhalb des VZ kommt nur im Fall des Kfz-Wechsels in Betracht. Diese Beschränkungen durch die FinVerw. sind uE sachgerecht, da bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode die Gesamtkosten eines Jahres und Kfz. ermittelt werden müssen (so nunmehr auch BFH v. 20.3.2014 – VI R 35/12, BStBl. II 2014, 643). Eine Frist zur Ausübung des Wahlrechts sieht das Gesetz nicht vor. Das Wahlrecht kann bis zur Bestandskraft der StFestsetzung erstmalig oder abweichend ausgeübt werden. Die Ausübung des Wahlrechts erfolgt grds. mit Abgabe der StErklärung (vgl. BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 8). Das Wahlrecht ist für alle Fahrten einheitlich auszuüben; es ist insbes. nicht zulässig, zB für Fahrten zwischen Wohnung und BS, statt der Fahrtenbuchmethode von der Listenpreismethode auszugehen (vgl. § 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 3 letzter Halbs. iVm. § 8 Abs. 2 Satz 4 mit dem Verweis auf das Verhältnis zu den übrigen Fahrten). Das Wahlrecht zur Fahrtenbuchmethode geht indes ins Leere, wenn das Fahrtenbuch nicht den Form- und Nachweiserfordernissen (bspw. nachträgliche Erstellung) entspricht.



**Abgeltungswirkung:** Mit dem Ansatz der Monatswerte ist die Nutzungsentnahme ertragstl. abgegolten. Die Höhe der tatsächlichen Aufwendungen für das einzelne Kfz. ist nur dann von Bedeutung, wenn diese niedriger sind als die insgesamt anzusetzenden pauschal ermittelten Werte (zur sog. Kostendeckelung vgl. Anm. 810). Hierdurch wird das einfachgesetzliche Prinzip der Kostenneutralisierung umgesetzt.

**Verfassungsmäßigkeit:** Die Regelung ist verfassungsgemäß, weil der Stpfl. das Wahlrecht zur Führung eines Fahrtenbuchs hat (vgl. BFH v. 20.3.2014 – VI R 35/12, BStBl. II 2014, 643; Verfassungsbeschwerde nicht zur Entsch. angenommen, vgl. BVerfG v. 27.5.2006 – 2 BvR 524/04, nv.; zuletzt auch BFH v. 15.5.2018 – X R 28/15, BStBl. II 2018, 712, Az. BVerfG 2 BvR 2129/18). Die Norm ist auch verfassungsgemäß soweit bei Elektro-Kfz. pauschale Kürzungen je Kilowattstunde (kWh) der Batteriekapazität vorgesehen werden oder Listenpreise bestimmter Kfz. ohne Kohlendioxidemissionen bzw. Reichweiten mit elektrischen Antriebsmaschinen nur teilweise anzusetzen sind, denn der Gesetzgeber hat bei Lenkungs- und Subventionsnormen einen großen Gestaltungsspielraum (vgl. BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50). Wenn der Gesetzgeber durch die Norm nur bestimmte technische Maßnahmen der Energieeffizienzsteigerung oder Kfz. ohne unmittelbare Kohlendioxidemissionen fördert (gegen die Qualifikation als Vergünstigungsnorm *Balmes*, BB 2013, 215 [216]) und andere technische Maßnahmen nicht (zB Erdgas), ist dies unbedenklich (aA wohl *Paintner*, DStR 2013, 1629 [1631]).

## b) Tatbestandsmerkmale der Listenpreismethode

### aa) Private Nutzung

796

Private Nutzung eines Kfz. liegt vor, wenn es für Zwecke eingesetzt wird, die dem nach § 12 Nr. 1 stl. unbeachtlichen Bereich privater Lebensführung zuzurechnen sind (zB Urlaubsfahrten, Fahrten Angehöriger). Erfasst (und abgegolten) sind auch Fahrten des Ehegatten für dessen Betrieb (BFH v. 15.7.2014 – X R 24/12, BStBl. II 2015, 132).

**Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder für Familienheimfahrten** iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 sind betrieblich veranlasste Fahrten, für die der nicht abziehbare Teil der BA nach Maßgabe des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 zu berechnen ist (vgl. § 4 Anm. 1400 ff.).

**Privatfahrten eines Arbeitnehmers** im Rahmen einer Kfz-Gestellung (vgl. § 8 Abs. 2 Sätze 2 ff.) begründen keine private Nutzung, sondern sind beim ArbG betrieblich veranlasst (vgl. § 8 Anm. 70 ff.).

**Bei Fahrten im Rahmen der Erzielung anderer Einkünfte** durch den Stpfl. liegt keine private Nutzung vor (BFH v. 26.4.2006 – X R 35/05, BStBl. II 2007, 445). Die FinVerw. lässt in Erweiterung der Listenpreismethode die Pauschalierung dieser Nutzungsentnahmen in Anlehnung an § 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 3 mit 0,001 % je gefahrenem Kilometer zu (zust. auch *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. E87 [4/2018]; *M. Prinz* in *B/B*, § 6 Rz. 1/715 [6/2015]; krit. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 404.13 [4/2019]). Aus Vereinfachungsgründen kann auch auf den Ansatz der Nutzungsentnahme verzichtet werden, wenn korrespondierend keine Aufwendungen im Rahmen der anderen Einkunftsart in Ansatz kommen (vgl. BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 -

S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 17). Dies ist uE bei einer Nutzung für Überschusseinkünfte in gewstl. Hinsicht fraglich.

**Anscheinsbeweis für private Nutzung:** Die Listenpreismethode kommt nur zur Anwendung, wenn eine private Nutzung vorliegt. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung werden betriebliche Kfz. typischerweise privat genutzt, wenn diese dafür auch zur Verfügung stehen (Beweis des ersten Anscheins). Die bloße Möglichkeit der Privatnutzung des Kfz. genügt deshalb (vgl. BFH v. 7.11.2006 – VI R 19/05, BStBl. II 2007, 116; BFH v. 19.5.2009 – VIII R 60/06, BFH/NV 2009, 1974, jeweils mwN). Der Stpfl. kann den Beweis des ersten Anscheins erschüttern, ein voller Gegenbeweis ist nicht erforderlich. Es muss dafür ein Sachverhalt vorgetragen werden, der die ernsthafte Möglichkeit eines anderen als des der allgemeinen Erfahrung entsprechenden Geschehens ergibt. Ein solcher Sachverhalt ist noch nicht vorgetragen, wenn der Stpfl. lediglich behauptet, für privat veranlasste Fahrten hätten andere private Kfz. zur Verfügung gestanden. Verfügt der Stpfl. über Kfz. des PV, ist ferner eine Betrachtung der Familienverhältnisse erforderlich (Ehegatte bzw. volljährige Kinder, die Privat-Kfz. regelmäßig nutzen, schließen eine Nutzung durch den Stpfl. aus und können deshalb den Beweis des ersten Anscheins nicht erschüttern). Der Beweis des ersten Anscheins ist nicht anwendbar, wenn ein Kfz. vorliegt, welches typischerweise nicht zur privaten Nutzung geeignet ist. Er ist aber anwendbar, wenn ein Privat-Kfz. zur Verfügung steht, dass dem betrieblichen Kfz. weder in Status noch Gebrauchswert vergleichbar ist; die Erschütterung des Anscheinsbeweises fällt umso leichter, je geringer die Unterschiede zwischen einem Privat-Kfz. und dem betrieblichen Kfz. sind (Nds. FG v. 19.2.2020 – 9 K 104/19, juris).

**Nicht vereinbarte Kraftfahrzeugnutzung durch den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft:** Die vGA durch nicht vereinbarte Kfz-Nutzung ist nicht nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 zu bewerten; vgl. § 8 KStG Anm. 380 „Kfz-Nutzung“.

## 797 bb) Kraftfahrzeug des Betriebsvermögens

**Anwendung grundsätzlich auf alle Arten von Kraftfahrzeugen:** Die Listenpreismethode ist grds. auf alle Arten von Kfz. anzuwenden, die für eine Privatnutzung in Betracht kommen. Auszugehen ist vom straßenverkehrsrechtl. Begriff (§ 1 Abs. 2 StVG iVm. § 2 Nr. FZV). Danach sind Kfz. alle nicht dauerhaft spurgeführte Landfahrzeuge, die durch Maschinenkraft bewegt werden. Damit sind ausdrücklich Nicht-Landfahrzeuge (zB Boote, Flugzeuge, Hubschrauber) nicht erfasst.

**Keine Anwendung auf Fahrräder und Elektrofahrräder:** Reguläre, allein durch Muskelkraft betriebene Fahrräder sind keine Kfz. (zur Regelung der Nichterfassung von Entnahmewerten s. Anm. 845 ff.). Nicht erfasst werden zudem Elektrofahrräder (Pedelecs = Pedal Electric Cycle), denn diese sind nach § 1 Abs. 3 StVG Landfahrzeuge, die durch Muskelkraft fortbewegt werden und nur mit einem elektromotorischen Hilfsantrieb mit einer Nenndauerleistung von höchstens 0,25 kW ausgestattet sind, dessen Unterstützung sich mit zunehmender Fahrzeuggeschwindigkeit progressiv verringert und beim Erreichen einer Geschwindigkeit von 25 km/h oder früher, wenn der Fahrer im Treten einhält, unterbrochen wird.

Die FinVerw. (gleichlautender Ländererlass v. 13.3.2019, BStBl. I 2019, 216; zu Leasingfällen vgl. BMF v. 17.11.2017 – IV C 5 - S 2334/12/10002 - 04, BStBl. I 2017, 1546) sieht in ArbN-Fällen, in denen § 3 Nr. 37 nicht greift, eine Listenpreis-Methode für alle Arten

von Fahrrädern vor. Die FinVerw. erfasst damit aber nicht Fahrräder als Kfz. (aA zum vorhergehenden Erlass *Peetz*, DStZ 2013, 317 [318]). Für die private Nutzung betrieblicher Fahrräder geht ohnehin Nr. 4 Satz 6 vor (Anm. 845 ff.).

**Teleologische Reduktion für bestimmte Kraftfahrzeuge:** Da der Wortlaut des Satzes 2 sämtliche Kfz. erfasst, sind nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift bestimmte Kfz. von der Anwendung auszunehmen, soweit diese schon typischerweise nicht privat genutzt werden. Nach der Rspr. gilt dies insbes. für Lkw. und Zugmaschinen (BFH v. 13.2.2003 – X R 23/01, BStBl. II 2003, 472; zu den Mitwirkungspflichten des Stpfl. in diesen Fällen BFH v. 19.2.2013 – X B 119/12, BFH/NV 2013, 923). Die Einstufung als Pkw. gem. § 8 Nr. 1 KraftStG ist insoweit unerheblich. Nach der Rspr. ist erforderlich, dass das Kfz. zur privaten Nutzung (mit)bestimmt ist. Daran kann es fehlen, wenn bspw. aufgrund einer Ladefläche bei nur zwei Sitzen auf eine typischerweise fehlende Zweckbestimmung des Fahrzeugs zur privaten Nutzung geschlossen werden kann (BFH v. 17.2.2016 – X R 32/11, BStBl. II 2016, 708). Bei Kombinations-Kfz. mit Ladeflächen genügt zur Unanwendbarkeit von Satz 2 uE nicht allein, dass eine Ladefläche ein bestimmtes Verhältnis zur Nutzfläche ausmacht, da insbes. sog. Pick-Up-Trucks mit Kabinen für 2 bis 3 Personen nebst Ladefläche auch privat genutzt werden (so auch *Hagemann*, NWB 2010, 2402 [2403]; aA *M. Prinz* in *B/B*, § 6 Rz. 1/699 [6/2015]). Abzugrenzen ist ferner nicht danach, ob das Kfz. zur Fahrgastbeförderung geeignet ist, denn es genügt die private Nutzung auch durch den Fahrer allein. Die Unanwendbarkeit von Satz 2 erfordert uE solche Umbauten am Kfz., die eine private Nutzung offensichtlich ausschließen (zB Einbau von Materialschränken, Werkzeugen, Umbau zum Verkaufswagen bzw. Kfz. von Bestattungsunternehmen). Allein die Tatsache, dass mit dem Kfz. auch Material bzw. Werkzeug befördert werden kann, genügt nicht. Kein Indiz für die Annahme eines ausschließlich betrieblich genutzten Kfz. ist zudem eine eventuell vorhandene Firmen- oder Werbebeschriftung bzw. die Ausstattung des Kfz. als Taxi (vgl. BFH v. 18.4.2014 – X B 18/12, BFH/NV 2013, 1401).

**Fahrzeugbezogene Bewertung:** Das Wort „eines“ zu Beginn von Satz 2 ist ein unbestimmter Artikel, kein Zahlwort. Gehören mehrere Kfz. oder mehrere Nutzungsrechte an mehreren Kfz. zum BV des Stpfl., sind wegen des Grundsatzes der Einzelbewertung alle Kfz. und Nutzungsrechte einzeln zu bewerten. Die Bewertung erfolgt unabhängig von der Anzahl der nutzenden Personen. Soweit der Stpfl. über mehrere betriebliche Kfz. verfügt und er nicht den Anscheinsbeweis der privaten Nutzung einzelner Kfz. erschüttern kann bzw. die Fahrtenbuchmethode wählt, kommt die Listenpreismethode für jedes Kfz. zur Anwendung (BFH v. 9.3.2010 – VIII R 24/08, BStBl. II 2010, 903; zuletzt BFH v. 24.5.2019 – VI B 101/18, BFH/NV 2019, 1072). Die mehrfache Anwendung der Listenpreismethode entspricht der gesetzgeberischen Typisierungsbefugnis für Vereinfachungszwecknormen, insbes. weil es dem Stpfl. frei steht, die Fahrtenbuchmethode (auch für einzelne Kfz.) zu wählen (aA wohl *Hilbert*, NWB 2010, 1743 [1746]), weil variable Kosten nur einmal für das jeweils genutzte Kfz. entstehen). Die entgegenstehende Verwaltungsauffassung (BMF v. 12.5.1997 – IV B 2 - S 2177 - 29/97, BStBl. I 1997, 562, Rz. 8), wonach bei mehreren Kfz. die Listenpreismethode nur für das Kfz. mit dem höchsten Listenpreis anzuwenden war, entsprach nicht der gesetzlichen Regelung (BFH v. 9.3.2010 – VIII R 24/08, BStBl. II 2010, 903; zur früheren aA vgl. *Kanzler*, FR 2000, 1348; festhaltend aber *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. E 86 [4/2018]). Die FinVerw. beanstandet dennoch aus Vereinfachungsgründen nicht, wenn die

Listenpreismethode nur für das Kfz. mit dem höchsten Listenpreis angewendet wird (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 12; idF v. BMF v. 15.11.2012 – IV C 6 - S 2177/10/10002, 2012/1038276, BStBl. I 2012, 1099; vgl. dazu umfassend *Peetz*, DStZ 2013, 317 [322 ff.]).

**Betriebsvermögen:** Erfasst sind Kfz., die im (wirtschaftlichen) Eigentum stehen. Die Listenpreisregelung ist nur ein Berechnungsmodus und hat keinen Einfluss auf die Zuordnung des Kfz. zum BV oder PV (BFH v. 1.3.2001 – IV R 27/00, BStBl. II 2001, 403). Gegenstand einer privaten Nutzung können auch sog. Vorführwagen eines Kfz-Händlers sein (zum Ausweis als AV vgl. BFH v. 17.11.1981 – VIII R 86/78, BStBl. II 1982, 344).

**Geleaste oder gemietete Kraftfahrzeuge:** Nach Auffassung der FinVerw. sind von der Listenpreismethode auch zur Nutzung überlassene Kfz., die nicht im wirtschaftlichen Eigentum des Stpfl. stehen, erfasst (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 1; ebenso BFH v. 13.2.2003 – X R 23/01, BStBl. II 2003, 472; differenzierend BFH v. 20.11.2012 – VIII R 31/09, BFH/NV 2013, 527). Der Auffassung der FinVerw. ist aus Vereinfachungsgründen zu folgen. Soweit ein geleastes/gemietetes Kfz. auch für private Zwecke genutzt wird, wären die anteiligen Aufwendungen bereits keine BA, sondern selbst Entnahmen. Ein Aufteilungsmaßstab wäre in diesem Fall zu schätzen (s. Anm. 817). Da die Listenpreismethode eine Typisierung der kostenneutralisierenden Nutzungsentnahme (s. Anm. 791) sein soll, kann uE die Listenpreismethode als Bewertung der anteiligen BA angesehen werden. Durch die Kostendeckelung (s. Anm. 810) wird auch insgesamt eine Gewinnrealisierung vermieden.

**Kraftfahrzeug des Umlaufvermögens:** Eine private Nutzung ist auch bei Kfz. des UV denkbar (so auch *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. E82 [4/2018]). Hier gilt uE jedoch nicht der Beweis des ersten Anscheins einer privaten Nutzung (glA *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 404.10 [4/2019]), vielmehr trägt hier die FinBeh. die volle Beweislast für eine private Nutzung. Etwas anderes kann nur bei fehlerhaftem Ausweis des Kfz. in der Bilanz des Kfz-Händlers gelten.

## 798 cc) Kraftfahrzeug einer Personengesellschaft

**Kraftfahrzeug im Gesamthandsvermögen:** Soweit eine PersGes. nur über ein Kfz. verfügt, welches von beiden Gesellschaftern privat genutzt wird (zB Ehegatten-Gesellschaft), ist der mit der Listenpreismethode ermittelte Entnahmewert nach der Anzahl der nutzenden Gesellschafter aufzuteilen; der Entnahmewert ist nicht zu verdoppeln (fahrzeugbezogene Bewertung). Nach der Rspr. ist bei der Anwendung von § 8 Abs. 2 Satz 2 und der Nutzungsberechtigung mehrerer ArbN an einem Kfz. der Betrag nach der Listenpreismethode aufzuteilen (BFH v. 15.5.2002 – VI R 132/00, BStBl. II 2003, 311). Diese Rspr. ist uE auf den Fall der Nutzungsberechtigung mehrerer Gesellschafter entsprechend anzuwenden. Gesellschaftern ohne private Nutzung ist kein Entnahmewert zuzurechnen. Soweit für einzelne Kfz. die Fahrtenbuchmethode angewendet wird und das betreffende Kfz. nur durch einen der Gesellschafter privat genutzt wird, scheidet dieses Kfz. und der Gesellschafter aus der Aufteilung aus. Soweit dieser Gesellschafter auch solche Kfz. privat nutzt, für die die Listenpreismethode zur Anwendung kommt, wird ihm auch ein Anteil aus der Listenpreismethode zugerechnet. Eine Aufteilung einer Gesamtsumme kommt jedoch nicht in Betracht, wenn den Gesellschaftern jeweils ein bestimmtes

Kfz. zur Nutzung zugewiesen wird. In diesem Fall ist der Entnahmewert individuell zu ermitteln und zuzurechnen.

**Kraftfahrzeug des Sonderbetriebsvermögens:** Ein Kfz. eines Gesellschafters wird SonderBV, wenn der Gesellschafter das Kfz. der Gesamthand zur Nutzung überlässt und es dem Betrieb der Gesellschaft dient (zum Nachweiserfordernis vgl. FG Hamb. v. 26.3.2019 – 6 K 27/19, DStRE 2019, 857, rkr.). Die vereinbarte Vergütung stellt in der Gesamthand eine BA dar, die korrespondierend beim Gesellschafter als Sondervergütung zu erfassen ist. Der BFH hatte für diesen Fall die private Kfz-Nutzung durch den überlassenden Gesellschafter in der Gesamthand erfasst und als Gesamtaufwendungen die vereinbarte Vergütung angesehen (BFH v. 18.9.2012 – VIII R 28/10, BStBl. II 2013, 120). Die Begr. des BFH ist uE jedoch nicht nachvollziehbar, denn er bezeichnet den Teil der Nutzungsentnahme, der nach der Listenpreismethode anzusetzen ist, als nicht abziehbare BA nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6, weshalb die Korrektur in der Gewinnermittlung der Gesamthand vorzunehmen sei. Dies ist unzutreffend, da § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 lediglich auf Fahrten zwischen Wohnung und BS anzuwenden ist und gerade nicht auf echte Privatfahrten. Bereits nach dem Wortlaut der Norm handelt es sich jedoch bei den Fahrten zwischen Wohnung und BS um BA, die allerdings nur beschränkt abzugsfähig sind. Der Ansatz der Listenpreismethode auf Ebene der Gesamthand bei einem lediglich gemieteten Kfz. widerspricht wohl der neueren Rspr. (BFH v. 20.11.2012 – VIII R 31/09, BFH/NV 2013, 527). Die Listenpreismethode kann uE jedoch aus Vereinfachungsgründen zur Anwendung kommen. Die Erfassung auf Ebene der Gesamthand ist in den Fällen der Nutzung durch mehrere bzw. den nicht überlassenden Gesellschafter sinnvoll; Entnahmewerte sind ggf. den nutzenden Gesellschaftern direkt zuzurechnen. Soweit der überlassende Gesellschafter zugleich der alleinige Gesellschafter ist, der dieses Kfz. privat nutzt, wäre eine Erfassung der Privatnutzung auch im SonderBV zutr. Für Zwecke der Kostendeckelung wäre dann jedoch auf die SonderBA und nicht auf die Aufwendungen der Gesamthand (Sondervergütung) abzustellen.

#### dd) Zu mehr als 50 % betrieblich genutzt

799

**Gründe für die Einfügung des Erfordernisses:** Satz 2 Teils. 2 dient ausweislich der Gesetzesbegründung der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen, welche durch die Anerkennung von gewillkürtem BV bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 entstanden sein sollen (BTDrucks. 16/634 v. 13.2.2006, 7; vgl. auch *Schulenburg*, FR 2006, 310 [311]). Tatsächlich ist die Listenpreismethode nicht von der Einteilung in notwendiges bzw. gewillkürtes BV abhängig (aA *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. E82 [4/2018]; *Schindler* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 167; differenzierend *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1013c [7/2019]). Dies ist insbes. entscheidend für Kfz. von PersGes., da WG des Gesellschaftsvermögens kein gewillkürtes BV sein können (vgl. § 15 Anm. 462). Zwar ist die Gesetzesbegründung mehrdeutig, nicht jedoch der Gesetzeswortlaut.

**Feststellung der Nutzungsquote und Feststellungslast:** Betriebliche Nutzung ist die Nutzung, die nicht private Nutzung ist (s. Anm. 796). Nach der FinVerw. ist der Umfang der betrieblichen Nutzung vom Stpfl. darzulegen und glaubhaft zu machen (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 4; entsprechend der Begr., BTDrucks. 16/634, 11). Objektiv wird die betriebliche Nutzung von über 50 % leicht feststellbar sein, wenn die Fahrten zwischen Woh-

nung und BS bereits einen erheblichen Anteil der Gesamtfahrleistung ausmachen und zumindest die Gesamtfahrleistung dokumentiert ist (zB durch Werkstattrechnungen). Zu beachten ist jedoch, dass die Listenpreismethode nach Satz 2 die Regelmethode der Ermittlung der Entnahmewerte darstellt. Die Ansicht der FinVerw., der Stpfl. trage die Darlegungs- und Beweislast, verkennt dies und geht augenscheinlich davon aus, dass es sich bei der Listenpreismethode um eine StVergünstigung handele (so *Urban*, DB 2006, 408 [410]), deren Anwendung der Stpfl. beantragen müsse. Tatsächlich führt die Listenpreismethode jedoch oft zu höheren Ansätzen gegenüber einer Schätzung bzw. gegenüber der Fahrtenbuchmethode, insbes. in Fällen mit geringer Gesamtleistung, geringen Gesamtaufwendungen bzw. bei hohen AK bzw. Listenpreisen (vgl. *Eichfelder/Neugebauer*, *StuW* 2016, 134 [141]). In diesen Fällen trägt uE die FinBeh. die Feststellungslast der betrieblichen Mindestnutzung, soweit der Stpfl. seinen Mitwirkungspflichten genügt (zutr. *Urban*, *FR* 2010, 510 [518]). Soweit der Stpfl. eine betriebliche Nutzung von unter 50 % glaubhaft vorträgt und keine Nachweise vorhanden sind (zB Fahrtenbuch eines repräsentativen Zeitraums, Terminkalender), kann die FinBeh. die Listenpreismethode nicht allein deshalb anwenden, weil der Stpfl. einer typischen Reisetätigkeit (zB bei Taxiunternehmern, Handelsvertretern, Handwerkern der Bau- und Baunebengewerbe, Landtierärzten) nachgeht. Vielmehr trägt die FinBeh. die Feststellungslast für die betriebliche Nutzung von mehr als 50 %. Die Feststellung kann nicht durch den Verweis auf das Typische geführt werden (keine typisierende Betrachtungsweise durch Fiktion typischer Sachverhalte, vgl. dazu *Schenke*, *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, 2007, 131 ff.), vielmehr ist der (glaubhafte) Vortrag des Stpfl. zu entkräften. Zutreffend geht die FinVerw. jedoch davon aus, dass bei in wesentlich unveränderten Zuständen in Art und Umfang der Tätigkeit des Stpfl. auf den Nutzungsumfang früherer Jahre abgestellt werden kann (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, *BStBl. I* 2009, 1326, Rz. 7).

800–804 Einstweilen frei.

### c) Rechtsfolge der Listenpreismethode

#### 805 aa) 1 Prozent

Der monatliche Maßstab von 1 % soll nach Angaben des BMF auf statistische Erhebungen zurückzuführen sein, in die die durchschnittlichen Gesamtkosten aller auch privat genutzten betrieblichen Kfz. eingegangen sein sollen (so in *BFH* v. 15.5.2002 – VI R 132/00, *BStBl. II* 2003, 311). Der Ansatz von 1 % für die Nutzungsentnahme ist seit 1982 (BMF v. 8.11.1982 – IV B 6 - S 2353 - 76/82, *BStBl. I* 1982, 814, Rz. 7.4) unverändert geblieben. Im Rahmen des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (*StVergAbG*) sollte der Satz auf 1,5 % erhöht werden (*BTD* Drucks. 15/119, 3 und 37). Diesem nicht Gesetz gewordenen Vorhaben lag die Fehlvorstellung zugrunde, dass die Listenpreismethode eine StVergünstigung sei, welche durch Anhebung um 50 % „abgebaut“ werden könne (vgl. auch zuletzt die Auswertung von *Eichfelder/Neugebauer*, *StuW* 2016, 134 [139]). Tatsächlich liegt eine Vereinfachungszwecknorm vor, die nur in Einzelfällen auch eine materielle StVergünstigung für die Stpfl. darstellt. Höhere Aufzeichnungspflichten bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode führen aber nicht dazu, dass die Listenpreismethode eine StVergünstigung ist. Dem Vereinfachungszweck steht uE jedoch nicht entgegen, neue statistische Erhebungen vorzunehmen, um nach über 30 Jahren den Prozentsatz an aktuelle Werte anzupassen.

Soweit die FinVerw. nun in bestimmten Konstellationen auch für Fahrräder eine Nutzungsentnahme von 1 % vorsieht (Anm. 797), dürfte diese Auffassung überschießend sein, denn bei einem regulären Fahrrad fallen deutlich geringere laufende Betriebskosten an (nur Wartung und Verschleißteile).

### bb) Inländischer Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung

806

**Inländischer Listenpreis:** Bemessungsgrundlage ist ein inländ. Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung des Kfz. zzgl. der Kosten für Sonderausstattungen einschl. USt. Zur weiteren Vereinfachung ist nach Ansicht der FinVerw. der Listenpreis auf volle 100 € abzurunden (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 10). Dies führt beim Ansatz von 1 % zu Ergebnissen in vollen Euro. Der Gesetzgeber nutzt mit dem Listenpreis eine sonst im EStG nicht genutzte Anknüpfungsgröße, die für die FinVerw. möglichst einfach nachprüfbar sein soll. Der Listenpreis war bereits bis VZ 1995 anerkannte Bemessungsgrundlage der FinVerw. (Abschn. 31 Abs. 7 LStR 1993) und von der Rspr. als Typisierung anerkannt (BFH v. 23.10.1992 – VI R 1/92, BStBl. II 1993, 195). Keine Bedeutung haben für die Listenpreismethode dagegen die tatsächlichen AHK des Stpfl., auch wenn in der Praxis vielfach die tatsächlichen AHK zzgl. USt und Rabatten als Bemessungsgrundlage angesetzt werden. Der Ansatz der tatsächlichen AHK kann zu einer StVerkürzung führen, denn auch beim Neuwagenkauf werden durchschnittlich Händler Rabatte von 10 bis 20 % gewährt (vgl. die Nachweise bei *Eichfelder/Neugebauer*, StuW 2016, 134 [143]). Unter dem inländ. Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung ist die an diesem Stichtag maßgebliche Preisempfehlung des Herstellers zu verstehen, die für den Endverkauf des tatsächlich genutzten Fahrzeugmodells auf dem inländ. Neuwagenmarkt gilt (BFH v. 16.2.2005 – VI R 37/04, BStBl. II 2005, 563). Unerheblich sind Sonderpreislisten, bspw. für Taxen (BFH v. 8.11.2018 – III R 13/16, BStBl. II 2019, 229). Die Preisempfehlung des Herstellers muss ggf. beim Kfz-Händler erfragt werden. Möglich ist auch der Rückgriff auf private Listen (zB „Schwacke-Liste“ der Schwacke GmbH bzw. „DAT-Liste“ der Deutsche Automobil Treuhand GmbH). Listenpreise in DM sind in Euro umzurechnen.

**Zeitpunkt der Erstzulassung:** Der Anknüpfungszeitpunkt soll sicherstellen, dass alle Kfz. gleichen Erstzulassungsdatums und gleicher Ausstattung auch bezüglich der Nutzungsentnahme gleich bewertet werden. Gemeint ist der Tag, an dem das individuelle Kfz. erstmals zum Straßenverkehr zugelassen worden ist, nicht jedoch der Tag der Erstzulassung des Fahrzeugtyps. Das gilt unabhängig davon, ob das Kfz. neu oder gebraucht erworben wird. Im Umkehrschluss kann keine Anpassung älterer Listenpreise aufgrund von Kaufkraftverlusten erfolgen. Bei inländ. Kfz. ergibt sich das Datum der Erstzulassung aus der Zulassungsbescheinigung Teil I (Fahrzeugschein).

**Listenpreis gilt auch bei Gebrauchtwagen:** Ausnahmen kommen auch bei Gebrauchtwagen, individuell ausgehandelten Rabatten, bei kostenlos eingebauter Sonderausstattung, bei Sonderlackierungen mit Firmenbeschriftung, bei Miet- oder Leasing-Kfz. oder beim Erwerb von Privat (ohne Vorsteuerabzug) nicht in Betracht. Dies beruht darauf, dass der Wert der Nutzung unabhängig von den tatsächlichen AK des Stpfl. zu ermitteln ist (BFH v. 8.11.2018 – III R 13/16, BStBl. II 2019, 229). Für den Wert der Privatnutzung ist es unerheblich, ob der Stpfl. ein gebrauchtes Kfz. im betreffenden VZ erstmals privat nutzt oder ob er es bereits ei-

nige VZ vorher nutzen konnte (vgl. auch BFH v. 1.3.2001 – IV R 27/00, BStBl. II 2001, 403), denn an der Qualifikation als Kfz. eines bestimmten Typs mit bestimmten Ausstattungsmerkmalen ändert sich insoweit nichts (insoweit gehen *Eichfelder/Neugebauer*, StuW 2016, 134 [Fn. 37] fehlerhaft davon aus, dass die Norm durch Anknüpfung an den tatsächlichen Kaufpreis vereinfacht werden könnte).

**Im Ausland erworbene Kraftfahrzeuge:** Bei Kfz. die nicht im Inland erhältlich sind, ist der Listenpreis zu schätzen (BFH v. 9.11.2017 – III R 20/16, BStBl. II 2018, 278). Sind Kfz. und Ausstattung mit einem bau- und typengleichen inländ. Kfz. vergleichbar, ist der typische Abgabepreis eines Fahrzeugimporteurs bzw. der Listenpreis eines vergleichbaren inländ. Kfz. zugrunde zu legen. Auch bei Kfz. aus dem Ausland (Import bzw. Reimport) ist ein inländ. Listenpreis maßgebend. Soweit das Kfz. im Ausland mit Sonder- bzw. Minderausstattung erworben wird, die der inländ. Listenpreis nicht berücksichtigt, sind diese in einem Zu- bzw. Abschlag auf den Listenpreis zu erfassen.

**Oldtimer:** Bei Oldtimern gilt – wie für andere gebraucht erworbene Kfz. – ebenfalls der inländ. Listenpreis, auch wenn die Ermittlung des ursprünglichen Listenpreises schwierig ist bzw. der Oldtimer instandgesetzt wurde und einen deutlich höheren Zeitwert als Listenpreis hat (FG Düss. v. 25.9.2008 – 11 K 698/06 H(L), EFG 2009, 168, rkr.). Der Anwendungsbereich dieses „Steuersparmodells“ dürfte jedoch durch die Voraussetzung der betrieblichen Nutzung von mindestens 50 % begrenzt sein (vgl. *Balmes*, BB 2011, 2263 [2267], mit Beispiel und Fällen aus der Rspr. in denen bereits die BV-Eigenschaft von Oldtimern versagt wurde). Allerdings ist uE der historische Listenpreis nicht anzusetzen, wenn eine Zweitherstellung eines voll verschlissenen Kfz. vorliegt (umfangreiche Neuaufbauten). In diesen Fällen muss uE schätzungsweise auf den Listenpreis eines vergleichbaren neuen Kfz. zurückgegriffen werden; soweit dies nicht vorliegt, muss ausnahmsweise auf die HK zurückgegriffen werden.

#### 807 cc) Kosten der Sonderausstattung

Zur Sonderausstattung gehören alle zusätzlichen Ausstattungen des Kfz., die sich noch nicht im Listenpreis niedergeschlagen haben (BFH v. 16.2.2005 – VI R 37/04, BStBl. II 2005, 563). Die Kosten der Sonderausstattung sind vollständig zu berücksichtigen. Dies konterkariert die vereinfachende Wirkung der Anknüpfung an den Listenpreis, da das Vorhandensein von Sonderausstattung individuell überprüft werden muss. Eine fehlende Nichtaufgriffsgrenze verkompliziert die Ermittlung der Bemessungsgrundlage unnötig. Die Bedeutung der Sonderausstattung hat ohnehin abgenommen; de lege ferenda wäre eine Streichung des Zusatzes wünschenswert.

**Beschränkung auf werksseitig eingebaute Sonderausstattung:** Nicht zur Sonderausstattung im Sinne dieser Regelung gehören betriebsspezifische Ausstattungen (zB in Fahrschulfahrzeugen oder Werkstattwagen). Nach der Rspr. ist nur werksseitig eingebaute Sonderausstattung in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (BFH v. 13.10.2010 – VI R 12/09, BStBl. II 2011, 361). Der nachträgliche Einbau, zB einer Flüssiggasanlage, ist unbeachtlich. Die Rspr. begrenzt den Anwendungsbereich zutr. auf werksseitig eingebaute Sonderausstattung, denn nur eine derartige Auslegung trägt einer pauschalierenden und stark typisierenden Regelung hinreichend Rechnung. Ansonsten müssten alle nachträglichen Umbaumaßnahmen



an gebrauchten Fahrzeugen nachvollzogen werden. Die Begr. der Rspr. ist jedoch insoweit zu eng, als gefordert wird, die Sonderausstattung müsse im Zeitpunkt der Erstzulassung vorhanden gewesen sein.

**Kürzung bei Minderausstattungen:** Die FinVerw. gewährt eine entsprechende Kürzung der Bemessungsgrundlage (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 10).

#### dd) Einschließlich Umsatzsteuer

808

Nach Ansicht der Rspr. verlangt das Gesetz entsprechend dem Regelungszweck, dass als Entnahme der Bruttolistenpreis einschließlich der USt anzusetzen ist (vgl. BFH v. 6.3.2003 – XI R 12/02, BStBl. 2003, 704; zuletzt BFH v. 7.12.2010 – VIII R 54/07, BStBl. II 2011, 451). Es soll hierdurch erreicht werden, dass der Stpfl. mit privater Nutzung eines betrieblichen Kfz. mit dem Privatnutzer eines Kfz. des PV gleichbehandelt wird, da Letzterer kein Recht zum Vorsteuerabzug hat und somit mit der USt der Anschaffung belastet wird. Die bisher akzeptierte Rspr. vermengt uE Fragen der Bemessungsgrundlage der Ertragsbesteuerung mit Fragen der USt. Soweit das Kfz. dem Unternehmensvermögen zugeordnet wurde und bei Anschaffung die Berechtigung zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug bestand, liegt eine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe vor. Der Unternehmer wird effektiv wie der Privatnutzer mit USt belastet. Insoweit ist es uE nicht zwingend, auch für Zwecke der ESt durch fiktive USt die Bemessungsgrundlage zu erhöhen. Die gesetzliche Regelung ist uE jedoch verfassungsgemäß, da die Listenpreismethode durch Führung eines Fahrtenbuchs vermieden werden kann und durch das Abstellen auf einen Bruttolistenpreis eine Vereinfachung für die FinVerw. erreicht wird (krit. aber *Korn/Strahl in Korn*, § 6 Rz. 407 [4/2019]). Die Listenpreise der Kfz-Hersteller werden zumeist als Endabgabepreise für den Verbraucher gelistet und enthalten die gesetzliche USt. Eine pauschale Übernahme eines Nettolistenpreises für USt-Unternehmer wäre letztlich nur für die Fälle der Anschaffung im UV, nicht jedoch für Einlagefälle zutr.

#### ee) Für jeden Kalendermonat anzusetzen

809

Die private Nutzung eines Kfz. ist für jeden Kalendermonat mit 1 % anzusetzen, dh., für das Kj. maximal mit 12 %. Eine Ausnahme für nur geringe Privatnutzung ist nicht vorgesehen, hierfür muss die Fahrtenbuchmethode in Anspruch genommen werden. Der Ansatz einer privaten Nutzungsentnahme erfolgt jedoch nicht für die Monate, in denen eine private Kfz-Nutzung ausgeschlossen ist (zB nachweisbarer Auslandsaufenthalt, Krankheit oÄ unter Ausschluss der Möglichkeit der Privatnutzung durch nahestehende Personen des Stpfl.). Zwar ist die ESt eine Jahressteuer (§ 2 Abs. 7 Satz 1), allerdings verknüpft Satz 2 den Tatbestand der Privatnutzung mit der monatsbezogenen Rechtsfolge. Hieraus ergibt sich uE, dass die Rechtsfolge für Monate ohne Privatnutzung nicht eintreten soll (zutr. BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 15). Das Monatsprinzip der Listenpreismethode führt bei einem Wechsel des Kfz. im laufenden Monat dazu, dass grds. für beide Kfz. eine Nutzungsentnahme mit 1 % anzusetzen ist. Zur Vermeidung von Härten durch die Typisierung sieht die FinVerw. hier eine – uE systemgerechte Erleichterung – für die Stpfl. vor: Im Monat des Kfz-Wechsels ist die Listenpreismethode nur für das Kfz. der überwiegenden Privat-

nutzung (nach der Anzahl der Tage) anzusetzen (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 9).

810 **ff) Beschränkung der Rechtsfolge durch die sog. Kostendeckelung**

**Sinn, Zweck und Rechtsnatur der Kostendeckelung:** Die Berechnung der Nutzungsentnahme nach der Listenpreismethode erfolgt unabhängig von den tatsächlichen Aufwendungen. Die anzusetzenden Werte können im Einzelfall die tatsächlichen Aufwendungen des Stpfl. übersteigen (insbes. bei Wegfall von AfA nach Ablauf der typisierten ND bei Kfz. mit hohem Listenpreis), was bei tatsächlich betrieblichen Fahrten zu einer Nichtabzugsfähigkeit dieser Aufwendungen bzw. zu einer Gewinnrealisierung führt. Die FinVerw. beschränkt den Entnahmewert und den Betrag der nicht abzugsfähigen BA gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 auf Nachweis des Stpfl. mit der sog. Kostendeckelung (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 18 ff.) auf die Höhe der Gesamtkosten des Kfz (zum Begriff der gesamten Aufwendungen s. Anm. 821). Die Kostendeckelung mildert die Folgen der vergleichsweise sehr groben Typisierung. Dies entspricht dem Sinn und Zweck der Nutzungsentnahme, die gewinnmindernd in Ansatz gebrachten Kosten zu neutralisieren (s. Anm. 791). Allerdings ist Satz 2 auch ohne eine solche Kostendeckelung verfassungsgemäß (s. Anm. 795); sie ist verfassungsrechtl. nicht gefordert (BFH v. 15.5.2018 – X R 28/15, BStBl. II 2018, 712, Verfassungsbeschwerde Az. BVerfG 2 BvR 2129/18; noch offen gelassen durch BFH v. 24.2.2000 – III R 59/98, BStBl. II 2000, 273). Nach der früheren Rspr. stellt die Kostendeckelung eine Billigkeitsmaßnahme iSd. § 163 AO dar, die zu einer Selbstbindung der Verwaltung führt (BFH v. 18.9.2012 – VIII R 28/10, BStBl. II 2013, 120).

**Umfang und Nachweis der Gesamtkosten:** Der Begriff der Gesamtkosten ist kein strechtl. Begriff. Gemeint sind uE die Gesamtaufwendungen des Kfz., nicht jedoch Kosten im Sinne einer Kostenrechnung mit kalkulatorischen Kosten (insbes. keine kalkulatorischen Abschreibungen). Eine Begrenzung auf 50 % der Gesamtkosten ist nicht geboten (BFH v. 15.5.2018 – X R 28/15, BStBl. II 2018, 712). Die FinVerw. verlangt einen Einzelnachweis der Gesamtaufwendungen. Umsetzbar ist dies idR bei Stpfl. mit einem Kfz. im BV, weil dann die nachzuweisenden Gesamtaufwendungen den gesamten gebuchten Kfz-Aufwendungen entsprechen. Problematisch wird der Einzelnachweis bei Kfz. von PersGes. und einer gesammelten Erfassung sämtlicher Kfz-Aufwendungen. Soweit für Kfz. des SonderBV die Listenpreismethode in der Gesamthand anzuwenden ist (Anm. 798), ist auf die Vergütung an den Mitunternehmer abzustellen (BFH v. 18.9.2012 – VIII R 28/10, BStBl. II 2013, 120). Für den Fall der Ermittlung der privaten Kfz-Nutzung im SonderBV sind die Kfz-Aufwendungen nicht um die Sondervergütungen an den Mitunternehmer zu kürzen.

Für ein Berechnungsbeispiel vgl. das Gesamtbeispiel unter Anm. 835 sowie BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 20.

811 **gg) Verhältnis zum UStG**

Die nach der Listenpreismethode ermittelten Entnahmewerte stellen aus Vereinfachungsgründen zu 80 % ustl. Nettowerte dar. Die private Kfz-Nutzung ist eine unentgeltliche Wertabgabe, soweit das Kfz. auch dem ustl. Unternehmensvermögen zugeordnet wurde und zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat

(§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG). Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage sind grds. die bei Ausführung der Umsätze entstandenen Ausgaben (§ 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG). Die FinVerw. ermöglicht aus Vereinfachungsgründen die Übernahme der Werte der Listenpreismethode, sofern der Stpfl. diese Methode für ertragstl. Zwecke auch anwendet (vgl. BMF v. 5.6.2014 – IV D 2 - S 7300/07/10002:001, 2014/0492152, BStBl. I 2014, 896, unter 5.a). Die Kürzung um typisierte AK des Batteriesystems bzw. pauschale Minderungen (Anm. 798 ff.) sind aus unionsrechtl. Gründen nicht für Zwecke der USt nachzuvollziehen (vgl. BMF v. 5.6.2014 – IV D 2 - S 7300/07/10002:001, 2014/0492152, BStBl. I 2014, 896, unter 5.). Für nicht mit Vorsteuern belastete Aufwendungen ist ein Abschlag von 20 % vorzunehmen. Der verbleibende Betrag (80 %) ist die Bemessungsgrundlage der USt (vgl. BMF v. 27.8.2004 – IV B 7 - S 7300 - 70/04, BStBl. I 2004, 864, Rz. 2). Soweit der Stpfl. sich entscheidet, die Listenpreismethode auch für diese Zwecke in Anspruch zu nehmen, kann der prozentuale Abschlag für nicht mit Vorsteuern belastete Aufwendungen nicht anhand der tatsächlichen Aufwendungen ermittelt werden (BFH v. 19.5.2010 – XI R 32/08, BStBl. II 2010, 1079). Erfolgt die Ermittlung mittels der Fahrtenbuchmethode, ist dieser Wert für die USt maßgebend.

Vgl. ausführl. zur ustl. Behandlung *Pflaum*, UR 2018, 105.

#### d) Subventionierung der Listenpreismethode bei Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen

##### aa) Minderungen des Listenpreises bei Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen 812 (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Teils. 2)

**Gemeinsamer Anwendungsbereich der Lenkungsnormen:** Die Regelungen von Satz 2 Nr. 1 bis 5 – richtigerweise hätte der Gesetzgeber Buchst. a bis e nutzen müssen – modifizieren jeweils den Listenpreis nach Satz 2. Der Gesetzgeber hat sich mit dem AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 dazu entschieden, ab dem Jahr 2014 die Bewertung der privaten Nutzung bestimmter förderungswürdiger Kfz. anzupassen. Nach der Gesetzesbegründung zum AmtshilfeRLUMsG (BTDruks. 17/12375, 36) könne nämlich der Einsatz von Elektrofahrzeugen in Dienstwagenflotten Signalwirkung für die Öffentlichkeit haben und der Technologie zum allgemeinen Durchbruch verhelfen. Die Einbeziehung der hohen Kosten der Batteriesysteme und ein damit einhergehender höherer geldwerter Vorteil hindere aber die Verbreitung entsprechender Kfz. *Prinz* bezeichnet die Norm deshalb auch zutr. als Nachteilsausgleich (*M. Prinz in B/B*, § 6 Rz. 1/690 [6/2015]). Zunächst beschränkte sich die Regelung auf einen pauschalen Abschlag für die Kosten des Batteriesystems (Anm. 813). Mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2018“) v. 11.12.2018 und dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG – „JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451) wurde die Regelung nochmals erheblich erweitert. Die Regelung des Abs. 4 Satz 2 Halbs. 2 teilt sich auf der Rechtsfolgenseite nunmehr in fünf Alternativen, wobei die ab 2014 eingeführte Regelung zur Nr. 1 wurde. Die Regelungen haben unterschiedliche zeitliche Anwendungsbereiche (Anschaffungen bis 2030). Dadurch soll die Elektromobilität langfristig gefördert und ein planbarer Rahmen für die Stpfl. gesetzt werden (BTDruks. 19/13436, 105).

Zu weiteren stl. Förderungen der Elektromobilität vgl. *Nürnberg*, NWB 2019, 2731.

**Erfasste Kraftfahrzeuge:** Die Regelungen in Satz 2 Nr. 1 bis 5 sind nur für Elektro- und extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge anwendbar. Dies ist insbes. bei Satz 2 Nr. 4 und 5 Buchst. a relevant, denn diese Alternativen erfassen damit nicht rein konventionell betriebene Kfz. mit Verbrennungsmotoren und entsprechend geringen Kohlendioxidemissionen. Während der Begriff des Elektrofahrzeugs durch die Norm legaldefiniert wird, ist der Anwendungsbereich für extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge offener. Elektrofahrzeuge sind nur solche Kfz., die ausschließlich durch Elektromotoren angetrieben werden und die ihre Antriebsenergie ganz oder überwiegend (alternativ) aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern speisen. Der Hauptanwendungsbereich liegt bei Kfz., die elektrische Energie in Akkumulatoren speichern. Als emissionsfreie Energiewandler kommen insbes. Solar- und Brennstoffzellen in Betracht. Hybridelektrofahrzeuge werden nur erfasst, wenn diese zugleich extern aufladbar sind (sog. Plug-in Fahrzeuge bzw. PHEV für *Plug-in Hybrid Electric Vehicle*). Nicht erfasst sind nur reine Hybridelektrofahrzeuge, die bspw. beim Bremsvorgang Energie gewinnen und zwischenspeichern (zB Rekuperationsbremse), um durch ein Elektroantriebssteil den Verbrennungsmotor zu unterstützen, ohne jedoch extern aufladbar zu sein. Ein erforderlicher Umfang der durch die Einspeisung (externe Aufladung) bereitgestellten Energie wird nur in Satz 2 Nr. 2, 4 und 5 geregelt. Von Satz 2 Nr. 1 sind damit auch Kfz. erfasst, die nur über sehr geringe Akkureichweiten verfügen. Da aber hier die Förderung an die Batteriekapazität anknüpft, ist dies unproblematisch.

**Anknüpfung an die Systematisierung des Kraftfahrtbundesamts:** Die FinVerw. (BMF v. 14.12.2016 – IV C 5 - S 2334/14/10002 - 03, BStBl. I 2016, 1446, Rz. 7, 9) knüpft ungeachtet der Legaldefinition an die Systematisierung von Kfz. und ihren Anhängern durch das Kraftfahrtbundesamt (KBA) an. Dieses veröffentlicht regelmäßig die entsprechenden Kodierungen für die Zulassungsdokumente.

Das systematische Verzeichnis ist abrufbar unter: [www.kba.de/DE/Statistik/Verzeichnisse/systematische\\_verzeichnisse\\_inhalt.html](http://www.kba.de/DE/Statistik/Verzeichnisse/systematische_verzeichnisse_inhalt.html).

Unter Teil A3 „Kraftstoffarten bzw. Energiequellen“ werden als Elektrofahrzeuge demnach die Kodierungen 0004 (Reines Elektrofahrzeug) und 0015 (Brennstoffzelle mit Primärenergie Wasserstoff [Elektromotor, Arbeitsverfahren FCV]) erfasst. Hybridelektrofahrzeuge weisen zur Zeit die Kodierungen 0016 bis 0019 und 0025 bis 0031 sowie 0033 und 0036 aus. Die Feststellungen des KBA haben für die Besteuerung aber keine formelle Bindungswirkung.

**Relevanz der Angaben der Übereinstimmungsbescheinigungen:** Nr. 4 Satz 2 letzter Teilsatz ordnet an, dass die maßgebliche Kohlendioxidemission sowie die Reichweite des Kfz. unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine (relevant in den Alternativen Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 bis 5 bzw. Nr. 4 Satz 3 Nr. 3 bis 5) der Übereinstimmungsbescheinigung (sog. *Certificate of Conformity*, COC) nach Anhang IX der RL 2007/46/EG (Richtlinie zur Schaffung eines Rahmens für die Genehmigung von Kraftfahrzeugen und Kraftfahrzeuganhängern sowie von Systemen, Bauteilen und selbstständigen technischen Einheiten für diese Fahrzeuge) oder der Übereinstimmungsbescheinigung nach Art. 38 VO (EU) Nr. 168/2013 (Verordnung über die Genehmigung und Marktüberwachung von zwei- oder dreirädrigen und vierrädrigen Fahrzeugen) zu entnehmen ist. Der Gesetzgeber hat damit uE aber keine formelle Bindung angeordnet, denn Bescheinigungen von Kfz-Herstellern können keine Grundlagenbescheidsfunktion haben. Geregelt ist

damit nur eine Beweiserleichterung, denn der Stpfl. kann sich auf die Angaben des Herstellers berufen („ist zu entnehmen“). Macht der Stpfl. bspw. geltend, dass sein Kfz. die geforderten Reichweiten erreicht, obgleich sich aus der Übereinstimmungsbescheinigung geringere Werte ergeben, ist ihm die Nachweismöglichkeit uE nicht abgeschnitten. Hätte der Gesetzgeber dies erreichen wollen, hätte er eine tatbestandliche Fiktion und nicht nur eine Beweisregel anordnen müssen. Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich kein Anhaltspunkt für ein gesetzgeberisches Ziel (die Regel wurde ohne Begr. erst durch den Finanzausschuss eingefügt, vgl. BTDrucks. 19/14873, 29).

**Anschaffungszeitpunkt:** Die Regelungen knüpfen an bestimmte Anschaffungszeitpunkte an (§ 9a EStDV). Relevant sind Anschaffungen in bestimmten Kj., nicht in den spezifischen Wj. des Stpfl. Da der Gesetzgeber ausdrücklich auch gemietete bzw. geleaste Kfz. erfassen will, entspricht der Beginn eines solchen Überlassungsverhältnisses dem Anschaffungszeitpunkt. Die FinVerw. geht beim Erwerb von gebrauchten Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge davon aus, dass sich bei Anwendung von Nr. 4 Satz 2 Nr. 1 der Minderungsbetrag nach dem Jahr der Erstzulassung des Kfz. richtet (BMF v. 5.6.2014 – IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014, 835, Rz. 3; dem folgend bspw. *Eismann*, DStR 2019, 903 [907], und *Mader*, B+P 2020, 38 [39]). Dies ist uE unzutreffend, denn der Wortlaut („Anschaffung vor ...“) ist eindeutig und weicht ausdrücklich von dem in der gleichen Norm genannten „Zeitpunkt der Erstzulassung“ ab. Auf den Sinn und Zweck der Norm (gestaffelte Förderung neuerer Entwicklungen) kann insoweit nicht abgestellt werden.

#### bb) Gestaffelte Minderungen des Listenpreises bei Anschaffung von Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen bis 2022 (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 1) 813

**Erfasste Kraftfahrzeuge:** Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 1 erfasst Kfz., die vor dem 31.12.2013 und bis zum 31.12.2022 angeschafft werden. Zudem darf Satz 2 Nr. 2 bis 4 nicht anwendbar sein. Satz 2 Nr. 5 erfasst nur Kfz. mit späteren Anschaffungszeitpunkten.

**Pauschalierte Minderung des Bruttolistenpreises:** Satz 2 Nr. 1 sieht sinkende Förderungsbeträge vor. Der Bruttolistenpreis (Anm. 806) wird für typisierte AK des Batteriesystems gemindert, wenn sich die Ausstattung mit einem Batteriesystem tatsächlich im Listenpreis niedergeschlagen hat. Die Minderung beträgt 500 € je kWh Batteriekapazität. Eine Rundung ist im Gesetz nicht vorgesehen (so auch BMF v. 5.6.2014 – IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014, 835, Beispiel 1). Der Minderungsbetrag selbst war anfänglich auf 10 000 € gedeckelt, was einer Batteriekapazität von 20 kWh entsprach.

**Gestaffelte Absenkung der Minderungsbeträge bis 2022:** Der Minderungsbetrag je kWh von 500 € und der Höchstbetrag von 10 000 € gelten jedoch nur für Kfz. mit Anschaffungsdatum bis zum 31.12.2013. Für vom 1.1.2014 bis 31.12.2022 angeschaffte Kfz. werden der Minderungsbetrag jährlich um 50 € je kWh der Batteriekapazität und der Höchstbetrag der Kürzung um 500 € jährlich abgesenkt. Hierbei handelt es sich um eine antizipierte Senkung der AK von Batteriesystemen. Durch die nicht gleichlaufende Senkung beider Beträge sollte sich eine Förderung des technologischen Fortschritts ergeben, denn der Höchstbetrag der Kürzung wird jedes Jahr erst bei einer höheren Batteriekapazität erreicht (vgl. die Tabellen bei *Paintner*, DStR 2013, 1629 [1630]; *Eismann*, DStR 2019, 903 [905]). Die Maxi-

malförderung von 5 500 € für in 2022 angeschaffte Kfz. wird nur erreicht, soweit das Kfz. eine Batteriekapazität von 110 kWh aufweist (5 500 €/50 €).

**Nachweis der Batteriekapazität:** Die Batteriekapazität ist vom Stpfl. nachzuweisen. Problematisch ist hierbei, dass diese Angabe in kWh (noch) keinen Eingang in die Zulassungsbescheinigungen I oder II (ehem. Fahrzeugschein bzw. Fahrzeugbrief) gefunden hat (vgl. Anlagen 5 und 7 zu §§ 11, 12 Fahrzeugzulassungsverordnung). Die Informationen werden jedoch im Rahmen des Typengenehmigungsverfahrens vom KBA erhoben (vgl. *Balmes*, BB 2013, 215 [216]). Teilweise wird die Batteriekapazität im Feld „Bemerkungen und Ausnahmen“ (Feld 22) eingetragen. Wird die Kapazität in Ah (Amperestunden) angegeben, ist die Bruttokapazität in kWh (Kilowattstunden) wie folgt zu berechnen: elektrische Ladung in Ah × Spannung der Batterie in (V) Volt/1000 (zB 90Ah und 360V =  $90 \times 360/1000 = 32,4$  kWh).

814 cc) **Ansatz des halben Listenpreises bei Anschaffung von Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen von 2019 bis 2021 (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 2)**

**Erfasste Kraftfahrzeuge:** Die Regelung ist auf Elektro- und extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge anwendbar (s. Anm. 812), die im Zeitraum 2019 bis 2021 angeschafft werden. Zudem darf Satz 2 Nr. 3 (bestimmte Elektrofahrzeuge mit einem Listenpreis bis 40 000 € bzw. 60 000 €, s. Anm. 815) nicht anwendbar sein. Extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge müssen zugleich die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 Elektromobilitätsgesetz (EmoG) erfüllen. Hiernach darf das Kfz. entweder eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 g je gefahrenen km ausstoßen (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 EmoG) oder das Kfz. muss unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine eine Reichweite von mindestens 40 km erreichen (§ 3 Abs. 2 Nr. 2 EmoG). Es handelt sich hierbei um Kfz. iSd. § 9a FZV, die den Kennbuchstaben „E“ auf dem Kfz-Kennzeichen führen dürfen.

**Neufahrzeug nicht erforderlich:** Die Regelung ist für Anschaffungen in den Jahren 2019 bis 2021 vorgesehen. Nicht erforderlich ist, dass es sich um Neufahrzeuge handeln muss. Auch die Gesetzesbegründung spricht nicht von Neuanschaffungen. Erfasst ist deshalb auch der Erwerb eines Gebrauchtwagens, auch wenn insofern der Regelungszweck der Norm nicht vollständig erreicht werden kann.

**Rechtsfolge:** Der ermittelte Bruttolistenpreis, der auch die Kosten des Batteriesystems umfasst, ist nur zur Hälfte anzusetzen. Die Förderung geht über Nr. 1 hinaus, soweit die Kosten des Batteriesystems bzw. die Mehrkosten der Elektromotoren gegenüber klassischen Verbrennungsmotoren weniger als 50 % der Gesamtkosten des Kfz. und damit des Bruttolistenpreises umfassen. Die Vergünstigung greift auch bei der privaten Nutzung in den Jahren ab 2022, soweit nur die Anschaffung des Kfz. in den Jahren 2019 bis 2021 erfolgt ist. Da der durch die Listenpreismethode ermittelte Nutzungswert die auf Privatfahrten anteilig entfallenden AK und die laufenden Kosten umfasst, greift die Regelung zur Fahrtenbuchmethode deutlich zu kurz, denn bei dieser wird nur der AfA-Betrag aus der Anschaffung des Kfz. halbiert, nicht aber der gesamte Privatnutzungsanteil (s. Anm. 823).

**dd) Ansatz des Listenpreises zu einem Viertel bei Anschaffung von Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen von 2019 bis 2030 (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3)**

815

**Erfasste Kraftfahrzeuge:** Die Regelung erfasst Anschaffungen von Kfz. ohne laufende Kohlendioxidemission in den Jahren 2019 bis 2030. Das Gesetz erfordert zudem, dass der Bruttolistenpreis einen Grenzbetrag nicht übersteigt. Dieser betrug im VZ 2019 zunächst 40 000 € und wurde durch das 2. Corona-SteuerhilfeG v. 29.6.2020 (BGBl. I 2020, 1512) auf 60 000 € erhöht. Die Erhöhung gilt gem. § 52 Abs. 12 Satz 2 EStG ab dem VZ 2020. Da nicht an die AK angeknüpft wird, ist die Regelung auch für Anschaffungen des Jahres 2019 bei der Bewertung ab dem VZ 2020 anzuwenden (so auch BTDrucks. 19/20058, 22). Ein Kfz. ohne Kohlendioxidemission je gefahrenen km erfordert im Ergebnis einen reinen Elektroantrieb, eine Brennstoffzelle, die auf der Verbrennung von Wasserstoff-Sauerstoff beruht oder andere (neue) Technologien. Ein Wasserstoffverbrennungsmotor (Knallgasreaktion von Wasserstoff und Sauerstoff in einem Kolbenrotationszylinder) verursacht zwar keine durch den Antrieb unmittelbar bedingte Kohlendioxidemissionen; solche entstehen aber – wenn auch nur gering – durch die erforderliche Schmierung des Motors mit Ölen. Auch solche Kfz. sind nach dem Willen des Gesetzgebers erfasst.

**Neufahrzeug nicht erforderlich:** Die Regelung stellte wie Satz 2 Nr. 2 nur auf den Anschaffungszeitpunkt ab; es muss sich nicht um Neufahrzeuge handeln (s. Anm. 814).

**Rechtsfolge:** Der ermittelte Bruttolistenpreis ist nur zu einem Viertel anzusetzen (zur Benachteiligung der Fahrtenbuchmethode s. Anm. 814).

**ee) Ansatz des halben Listenpreises bei Anschaffung von Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen von 2022 bis 2030 (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 4 und 5)**

816

**Erfasste Kraftfahrzeuge:** Die Regelungen erfassen Anschaffungen der Jahre 2021 bis 2024 (Nr. 4) sowie 2025 bis 2030 (Nr. 5). Der Gesetzgeber setzt damit das Konzept der steigenden Anforderungen fort (BTDrucks. 19/13436, 105), indem er die Parameter von § 3 Abs. 2 EmoG (Anm. 814) fortführt. Die erfassten Elektro- bzw. extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeuge dürfen entweder eine Kohlendioxidemission je gefahrenen km von 50 g nicht überschreiten bzw. der Elektromotor (elektrische Antriebsmaschine) muss allein (dies betrifft insbes. Hybridelektrofahrzeuge) eine Reichweite von mindestens 60 km (Anschaffungen von 2022 bis 2024) bzw. 80 km (Anschaffungen von 2025 bis 2030) aufweisen.

**Neufahrzeug nicht erforderlich:** Die Regelung stellte wie Satz 2 Nr. 2 nur auf den Anschaffungszeitpunkt ab; es muss sich nicht um Neufahrzeuge handeln (s. Anm. 814).

**Rechtsfolge:** Der ermittelte Bruttolistenpreis ist nur zur Hälfte anzusetzen (zur Benachteiligung der Fahrtenbuchmethode s. Anm. 814).

**e) Schätzung bei Nichtanwendbarkeit der Listenpreismethode**

817

**Grundlage der schätzweisen Bewertung der Entnahme:** Soweit die Listenpreismethode nicht anwendbar ist und kein Fahrtenbuch geführt wird, ist die Nutzungsentnahme zu schätzen (BFH v. 15.5.2018 – X R 28/15, BStBl. II 2018, 712).

Nach der Auffassung der FinVerw. soll Nr. 4 Satz 1 anzuwenden sein (Nutzungsanteil in Höhe der auf die private Nutzung entfallenden tatsächlichen Selbstkosten; BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 31). Der Verweis auf Satz 1 ist allerdings unzutreffend, da diese Vorschrift nur die Bewertung von Sachentnahmen regelt (s. auch Anm. 791). Soweit der Stpfl. belastende Schätzungen vermeiden will, bietet sich ggf. die Nutzung des sog. Einlage-Modells an. Das Kfz. wird von Beginn an nicht dem gewillkürten BV zugeordnet, sondern verbleibt im PV. Die Aufwendungen der Nutzung des Kfz. des PV für betriebliche Zwecke können als Einlage gewinnmindernd angesetzt werden (vgl. Anm. 862). Als Mindestbetrag kann von 0,30 € je gefahrenem Kilometer ausgegangen werden (R 4.12 Abs. 2 EStR 2012 iVm. H 9.5 LStR 2015 iVm. BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 412, Rz. 36). Höhere Aufwendungen können glaubhaft gemacht werden. Für Zwecke der USt kann das Kfz. hingegen dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden. Diese Vorgehensweise ist jedoch nur bei Neuanschaffung eines teilweise betrieblich zu nutzenden Kfz. zu empfehlen, weil bei der Entnahme von gewillkürtem BV eventuell vorhandene stille Reserven aufzudecken sind.

**Mögliche Schätzungsmethoden:** Ungeklärt ist, welche Schätzungsmethoden die FinVerw. als sachgerecht anerkennt. Diskutiert wird die Ermittlung mittels einer gemilderten Fahrtenbuchmethode durch Führung des Fahrtenbuchs für einen repräsentativen Zeitraum von drei bis sechs Monaten (so *Urban*, DB 2006, 408 [412]), die Anlehnung an die bis 1995 gewährte mögliche Schätzung auf 30 bis 35 % nach den EStR (so *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1013d [7/2019]) bzw. die Anwendung des Durchschnittswerts von 1 % (oder eines höheren oder niedrigeren Prozentsatzes, der den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls eher entspricht) auf die tatsächlichen AK (so ebenfalls *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1013d [7/2019]). Zumindest die Annahme eines Schätzungswerts von 30 bis 35 % sollte uE ausscheiden. Wenn tatbestandlich schon keine betriebliche Nutzung von mindestens 50 % iSv. Satz 2 vorliegt, kann nicht auf der Rechtsfolgenseite von einer privaten Nutzung von unter 50 % ausgegangen werden. Insoweit würde keine sachgerechte Schätzung vorliegen. Eine pauschale Schätzung wird uE in diesen Fällen bei mindestens 50 % liegen müssen. Erforderlich ist jedoch, dass die Gesamtaufwendungen des Kfz. bestimmbar sind. Auch bei einer an die Listenpreismethode angelehnten Schätzung muss der Prozentsatz deutlich über dem gesetzlichen Betrag von 1 % liegen, denn die Listenpreismethode beruht auf der Annahme einer privaten Nutzung von 30–35 % (so BTDrucks. 16/634, 11; krit. dazu *Urban*, DB 2006, 408 [409]; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1012 [7/2019]; *Assmann*, DB 1990, 76, sprechen hingegen von 20 bis 25 %). Soweit die FinVerw. jedoch die Aufwandseinlage betrieblicher Nutzung privater Kfz. zulässt, müssen beide Methoden für den Stpfl. jedoch zu annähernd gleichen Ergebnissen führen. Im Erg. führt die geltende Rechtslage zu einer Verkomplizierung des Verfahrens.

**Umsatzsteuer:** Ist die Listenpreismethode nicht anwendbar und wird kein Fahrtenbuch geführt, ist der private Nutzungsanteil sachgerecht zu schätzen (vgl. BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 35). Bei nicht vorhandenen Unterlagen zum privaten Nutzungsanteil ist eine Schätzung von 50 % idR sachgerecht (vgl. BFH v. 7.12.2010 – VIII R 54/07, BStBl. II 2011, 451). Soweit der Stpfl. ein Kfz. nutzt, welches er ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben hat, sind Schätzungsgrundlage lediglich die Vorsteuer-belasteten Aufwendungen.



Einstweilen frei.

818–819

### 3. Ansatz der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs aufgrund des Nachweises des Verhältnisses der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch – Fahrtenbuchmethode (Abs. 1 Nr. 4 Satz 3)

**Schrifttum:** Siehe vor Anm. 795.

#### a) Wirkungsweise der Fahrtenbuchmethode

820

Die Fahrtenbuchmethode ist die genauere Alternative zur Listenpreismethode (vgl. Anm. 796 ff.). Die private Kfz-Nutzung wird durch ein Verhältnis der Gesamtleistung des Kfz. im Betrachtungszeitraum zur privaten Nutzung bestimmt. Nicht zu folgen ist der Auffassung von *Urban* (FR 2020, 61 [62]), nach der die Fahrtenbuchmethode ebenfalls eine mindestens 50-prozentige betriebliche Nutzung (vgl. Anm. 799) des Kfz. erfordert. Die gesamten Aufwendungen des Kfz. werden verhältnismäßig den Privatfahrten, den betrieblichen Fahrten bzw. den Fahrten zwischen Wohnung und BS zugeordnet. Die Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs ist gesetzliche Tatbestandsvoraussetzung. Andere Aufzeichnungen, welche die Anforderungen an ein solches Fahrtenbuch nicht erfüllen, reichen für die Nichtanwendung der Listenpreismethode nicht aus. Das Fahrtenbuch muss durch die FinBeh. leicht und einwandfrei nachprüfbar sein, um strechtl. anerkannt werden zu können. Das Fahrtenbuch muss für das gesamte Wj. bzw. bis zu einem Fahrzeugwechsel geführt werden; ein repräsentativer Zeitraum reicht nicht aus. Das Gesetz schweigt darüber, was ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch ist. Nach der stRspr. des BFH sind die Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch hinreichend geklärt (vgl. BFH v. 15.2.2017 – VI R 50/15, BFH/NV 2017, 1155, mwN). Die Fahrtenbuchmethode setzt ferner einen Nachweis der insgesamt entstandenen Aufwendungen des genutzten Kfz. voraus. Hierzu sind Belege aufzubewahren und getrennte Aufzeichnungen vorzunehmen.

#### b) Tatbestandsmerkmal der Kraftfahrzeug-Aufwendungen

##### aa) Insgesamt entstehende Aufwendungen

821

**Gesamte Aufwendungen:** Nach Nr. 4 Satz 3 hat der Stpfl. die für das Kfz. insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege nachzuweisen. In die Gesamtaufwendungen einzubeziehen sind nach der Rspr. des BFH (BFH v. 14.9.2005 – VI R 37/03 BStBl. II 2006, 72) die Aufwendungen, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Fahrzeugs zu dienen bestimmt sind und im Zusammenhang mit seiner Nutzung zwangsläufig anfallen. Dazu gehören neben den von der Fahrleistung abhängigen Aufwendungen (Treibstoff, Stromkosten bei Elektrofahrzeugen) auch die regelmäßig wiederkehrenden festen Aufwendungen (Haftpflichtversicherung, Kraftfahrzeugsteuer, AfA und Garagenmiete). Mittelbare Aufwendungen (Finanzierung, Personalaufwand für Fahrer) werden nicht erfasst, da diese nicht durch den Betrieb des Kfz. veranlasst sind (*Urban*, FR 2005, 1134 [1441]).

Zu Art und Umfang der Kfz-Aufwendungen vgl. ausführl. § 4 Anm. 932.

Das Gesetz lässt eine weitere Differenzierung zwischen den erfassten Aufwendungen nicht zu. Insbesondere ist eine Trennung in fixe und variable Kosten nicht möglich (so aber *Wölge*, DStR 2013, 1318; *Riepol*, DStR 2013, 2157), da bereits die Begriffe der Aufwendungen und der Kosten nicht deckungsgleich sind. Der Wortlaut der Norm ist klar, insbes. erfasst er die „insgesamt entstehenden Aufwendungen“ in einer Summe und eine verhältnismäßige Verteilung nach „Fahrten“, weshalb eine Verteilung fixer Kosten nach Zeiteinheiten bereits nicht vom Wortlaut gedeckt ist.

**Private Aufwendungen:** Aufwendungen, die ausschließlich der privaten Nutzung zuzurechnen sind, stellen bereits keine BA dar (zB Unfallkosten auf einer Trunkenheits- oder Privatfahrt, Mautgebühren für Urlaubsfahrten im Ausland). Alle übrigen Aufwendungen, die durch den Betrieb des Kfz. veranlasst sind, sind als BA zu erfassen; insbes. muss der Stpfl. nicht anteilige laufende Betriebskosten, die rechnerische auf eine Privatfahrt entfallen, als Privatentnahme erfassen. Die Korrektur erfolgt nur über die Entnahmeregelung nach Satz 3.

**Keine Sonderabschreibungen:** Zu den Gesamtaufwendungen gehört die AfA des Kfz.; Sonderabschreibungen (zB § 7g Abs. 5) bleiben jedoch außer Ansatz. Die AfA ist für Zwecke der Fahrtenbuchmethode so zu berechnen, als ob keine Sonderabschreibung vorgenommen worden wäre (BFH v. 12.5.1955 – IV 19/55 U, BStBl. III 1955, 205; BFH v. 25.3.1988 – III R 96/85, BStBl. II 1988, 655; ebenso BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 32). Die durch den Koalitionsvertrag 2018 in Aussicht gestellte Sonderabschreibung für Elektro-Kfz. (50 % im Jahr der Anschaffung) wurde bisher nicht umgesetzt.

**Leasingsonderzahlung:** Der Aufwand ist periodengerecht den jeweiligen Nutzungszeiträumen zuzuordnen. Deshalb sind insbes. Mietvoraus- bzw. Leasingsonderzahlungen, die für einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erbracht werden, nur zeitanteilig zu berücksichtigen (BFH v. 3.9.2015 – VI R 27/14, BStBl. II 2016, 174; vgl. auch *Herold*, GStB 2020, 095). Dem steht nicht entgegen, dass nach einem Wechsel zur Listenpreismethode ein Teil der Sonderzahlung „unberücksichtigt“ bleibt (FG Rhld.-Pf. v. 10.12.2019 – 3 K 1681/19, EFG 2020, 519, Az. BFH VIII R 11/20).

**Keine Unfallkosten:** Nicht in die Gesamtaufwendungen einzubeziehen sind Kosten von betrieblichen Unfällen. Bei diesen Aufwendungen (Wertminderungen, Reparaturkosten) handelt es sich nicht um Aufwendungen, die typischerweise im Zusammenhang mit der Nutzung des Kfz. entstehen (für den Fall der Überlassung von Kfz. an ArbN vgl. BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766). Um Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden, können unfallbedingte Aufwendungen bis zu einem Wert von 1000 € mitberücksichtigt werden (so FinVerw. R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 12 LStR 2015). Unfallkosten einer Privatfahrt können auch neben der Anwendung der Listenpreismethode den Gewinn nicht mindern, denn diese privat veranlassten Aufwendungen werden durch den Ansatz der Listenpreismethode nicht abgedeckt, es handelt sich nicht um BA.

822 **bb) Pauschalierte Minderung der Aufwendungen um typisierende Kosten von Batteriesystemen bei Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen (Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Nr. 1)**

**Erfasste Kraftfahrzeuge:** Erfasst sind dieselben Kfz. wie bei der Listenpreismethode (s. Anm. 812 ff.).

**Minderung der AfA-Bemessungsgrundlage:** Für die erfassten Kfz. des BV muss bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode eine gesonderte AfA ermittelt werden, indem die Pauschalen nach Satz 3 Nr. 1 für das Batteriesystem von der AfA-Bemessungsgrundlage abgezogen werden (so bereits BMF v. 5.6.2014 – IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014, 835, Beispiel 5).

Der Wortlaut der Norm war bis zur Änderung durch das StÄndG 2015 (mW ab dem 1.1. 2016) missglückt, denn die Aufwendungen des Wj. waren um die nach Satz 2 in pauschaler Höhe festgelegten Aufwendungen, die auf das Batteriesystem entfallen, zu mindern. Dies führte dazu, dass die „insgesamt entstandenen Aufwendungen“ (inklusive der AfA) in jedem Jahr um die vollen typisierten AK des Batteriesystems zu mindern waren (anders aber die Gesetzesbegründung in BTDrucks. 17/12375, 37).

Nach der typisierten Vollabsetzung (sechs Jahre nach Erstzulassung), sind keine Minderungen mehr vorzunehmen, da die Vorschrift keine generelle Subvention von Elektro-Kfz. darstellen soll. Eine weitere Minderung der AfA-Bemessungsgrundlage erfolgt aber, wenn ein Elektro-Kfz. gebraucht erworben wird und im Kaufpreis ausdrücklich ein Anteil für das Batteriesystem enthalten ist:

**Beispiel 1:**

Der Stpfl. erwirbt im Jahr 2016 ein Elektro-Kfz. mit Erstzulassung 2013 und einer Batteriekapazität von 20 KWh. Der Neupreis des Kfz. betrug 40000 €; der Stpfl. erwirbt das Gebrauchtkfz. noch für 30000 €, wobei 5000 € auf das Batteriesystem entfallen sollen. Er ermittelt eine Restnutzungsdauer von drei Jahren. Die sonstigen Aufwendungen für das Kfz. betragen 3000 € jährlich. Der pauschale Minderungsbetrag nach Satz 2 beträgt 7000 € (20 KWh × 350 €), da auf das Anschaffungsjahr (2016) und nicht auf das Erstzulassungsjahr (2013) abzustellen ist.

Der Minderungsbetrag nach Satz 2 ist in voller Höhe abzuziehen, da nur relevant ist, ob in der AfA-Bemessungsgrundlage Kosten für ein Batteriesystem enthalten sind. In den Jahren 2016 bis 2018 beträgt die reguläre AfA des Kfz. 10000 € (30000 € AK/3 Jahre). Für die Fahrtenbuchmethode sind jedoch lediglich 7666 € ([30000 € AK abzgl. pauschale Minderung 7000 €] = 23000 €/3 Jahre) in Ansatz zu bringen. Der Wortlaut der Norm lässt nicht zu, dass der pauschale Minderungsbetrag anteilig zu kürzen ist, soweit bereits beim Voreigentümer des Kfz. entsprechende Minderungen vorgenommen wurden.

Die Neuregelung führt nach beiden Ermittlungsmethoden zu einer „Subventionierung des Betriebs“ von Kfz. für die private Nutzung. Die Entnahmewerte für die private Kfz-Nutzung werden auch dann um die pauschalen AK des Batteriesystems (Satz 3 Nr. 1) gekürzt, wenn die tatsächlichen AK des Batteriesystems deutlich unterhalb der Pauschalen liegen (so beim Gebrauchtwagenkauf) bzw. wenn nach der typisierten Vollabsetzung des Batteriesystems die Bewertung der Nutzungsentnahme nach Satz 2 (Listenpreismethode) gewählt wird; denn bei dieser erfolgt keine Beschränkung des Abzugs auf eine typisierte ND.

**Gemietete bzw. geleaste Kraftfahrzeuge:** Eine Kürzung für Batteriesysteme erfolgt nach Satz 3 Nr. 1 auch im Fall von Leasing- bzw. Mietwagen. Für die Anwendung von Satz 3 Nr. 1 ist dann der Beginn des Leasing- bzw. Mietverhältnisses vor dem 1.1.2023 relevant, da insoweit kein Anschaffungszeitpunkt gegeben ist. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 17/12375, 37) ist ein „zusätzlich gezahltes Entgelt“ (für das Batteriesystem) von den Gesamtkosten abzuziehen. Soweit der Stpfl. ein Elektro-Kfz. als Leasingfahrzeug nutzt, ist ein Teil der Leasingrate aus den Gesamtaufwendungen auszuscheiden. Soweit der Leasinggeber einen Anteil für das Batteriesystem nicht mitteilt, wird eine entsprechende Aufteilung der Leasingrate im Verhältnis Bruttolistenpreis zu Kürzungsbetrag nach Satz 2 in Betracht

kommen (so auch BMF v. 5.6.2014 – IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014, 835, Beispiel 7).

**Beispiel 2:**

Der Stpfl. leaset seit dem Jahr 2018 ein Elektro-Kfz. mit einer Batteriekapazität von 50 KWh. Die monatliche Leasingrate beträgt 800 € netto. Der Bruttolistenpreis des Kfz. betrug zum Zeitpunkt der Erstzulassung 50000 €. Die sonstigen Aufwendungen für das Kfz. betragen 3000 € jährlich.

Der pauschale Minderungsbetrag nach Satz 2 beträgt 7500 € (50 KWh × 250 € = 12500 €; gedeckelt auf den geminderten Höchstbetrag). Somit entfallen 15 % auf das Batteriesystem (7500 € × 100 / 50000 €). Die Leasingrate geht somit nur iHv. 680 € (800 € × 85 %) in die Gesamtaufwendungen ein, die somit für Zwecke der Fahrtenbuchmethode 11160 € (12 × 680 € zzgl. 3000 €) betragen. Die Förderung entspricht einer Minderung von 1440 € p.a.

822a **cc) Pauschale Minderung der AfA bei Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen (Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Nr. 2 bis 5)**

**Erfasste Kraftfahrzeuge:** Erfasst sind dieselben Kfz. wie bei der Listenpreismethode (s. Anm. 812 ff.). Diese müssen in den Jahren 2019 bis 2030 angeschafft werden. Es muss sich nicht um die Anschaffung eines neuen Elektro-Kfz. handeln (Anm. 814). Bei Miet- bzw. Leasing-Kfz. ist auf den Beginn des Überlassungsverhältnisses abzustellen (Anm. 822).

**Bindung der Angaben aus Übereinstimmungsbescheinigungen:** Satz 3 enthält einen zu Satz 2 inhaltsgleichen Verweis auf EG/EU-Übereinstimmungsbescheinigungen für Angaben zu Kohlendioxidemissionen und Reichweiten der elektrischen Antriebsmaschinen (Anm. 812).

**Rechtsfolge:** Die Regelungen sehen eine Minderung der Gesamtaufwendungen um die Hälfte (Satz 3 Nr. 2, 4 und 5) bzw. auf ein Viertel (Satz 3 Nr. 3) der AfA der angeschafften Kfz. vor. Die Regelung ist deutlich einfacher als in Satz 3 Nr. 1, denn ein Rückgriff auf Anschaffungsdatum und Daten zur Batteriekapazität entfällt. Die übrigen Aufwendungen (s. Anm. 821) und damit insbes. die Verbrauchsaufwendungen für die Aufladung des Kfz. (Stromkosten) sind nicht begünstigt, da sich die Kürzung nur auf die AK für das Kfz. bezieht. Unter den zweiten Teilsatz („oder vergleichbare Aufwendungen“) sind die Verbrauchsaufwendungen nicht zu fassen, denn hierbei handelt es sich nicht um vergleichbare Aufwendungen. Davon sind insbes. Erhaltungsaufwendungen bzw. Aufwendungen für Batterieleihsysteme erfasst.

**Ungleicher „Förderungsumfang“:** Im Erg. bleibt die Förderung bei der Fahrtenbuchmethode deutlich hinter der Förderung bei der Listenpreismethode zurück, denn der nach Maßgabe des Listenpreises ermittelte Nutzungswert typisiert sämtliche Aufwendungen des Kfz., mithin auch die laufenden Aufwendungen. Insoweit kann die Anwendung der Listenpreismethode vorteilhaft sein. Die ungleiche Förderung innerhalb der Methoden ist zwar kritikwürdig, da aber die Listenpreismethode die Regelmethode darstellt, ist dies hinzunehmen (Bevorzugung der vereinfachenden Typisierung).

**Gemietete bzw. geleaste Kraftfahrzeuge:** Bei diesen sind die laufenden Aufwendungen als „vergleichbare Aufwendungen“ entsprechend auf die Hälfte oder auf ein Viertel zu kürzen. Problematisch sind sog. Fullservice-Leasing-Verträge, in denen über die üblichen Mietaufwendungen auch Aufwendungen für Wartung, Versicherung, Schadensmanagement etc. pauschaliert werden. In diesem Fall würde

der gekürzte Ansatz der Leasingrate auch laufende Betriebskosten des Kfz. erfassen, obgleich bei der Anschaffung nur die AfA gemindert wird. Dies spricht dafür, die Leasingrate in einen gedachten Teil für Mietaufwand und in einen Teil für die laufenden Aufwendungen aufzuteilen. Gegen eine solche Aufteilung spricht nur, dass bei der Listenpreismethode ebenfalls der gesamte Nutzungswertanteil gekürzt angesetzt wird. Die Kürzung führt dann aber zur Methodengleichheit.

#### dd) Belegnachweis der Aufwendungen

823

Der Begriff des Belegs meint jeden anerkannten Nachweis von BA (insbes. Quittungen und Rechnungen). Eine volle Schätzung von Aufwendungen kommt nicht in Betracht (BFH v. 16.9.2004 – VI B 5/04, BFH/NV 2005, 336), es verbleibt dann bei der Anwendung von Satz 2. Auch eine eidesstattliche Versicherung des Stpfl. ersetzt nicht den Belegnachweis (BFH v. 28.11.1990 – X R 119/88, BFH/NV 1991, 306). Problematisch wird der Belegnachweis, wenn Leistungen nicht auf ein konkretes Kfz. bezogen wurden, sondern auf einen Fuhrpark insgesamt anfallen (zB Gesamtrechnungen für Benzin, Garagenleistungen oÄ). Hier sind weitere Aufzeichnungen zur individuellen Zuordnung nötig. Sämtliche Belege müssen aufbewahrt werden, denn anhand der Belege kann auch eine Schlüssigkeitsprüfung des Fahrtenbuchs vorgenommen werden. Deshalb genügt nicht allein ein Buchnachweis.

Einstweilen frei.

824

#### c) Tatbestandsmerkmal des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs

##### aa) Allgemeine Anforderungen an ein Fahrtenbuch

825

Nach Satz 3 muss das Fahrtenbuch ordnungsgemäß sein. Beim Fahrtenbuch handelt es sich um eine freiwillig auferlegte Aufzeichnung. Nach der Rspr. des BFH ist das Fahrtenbuch ein Eigenbeleg zur Aufzeichnung der Nutzungsentnahme, nicht jedoch Teil der Buchführung selbst (BFH v. 16.11.2005 – VI R 64/04, BStBl. II 2006, 410). Ein Fahrtenbuch muss hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen des Privatanteils an der Gesamtfahrleistung bieten und mit vertretbarem Aufwand auf seine materielle Richtigkeit überprüfbar sein (BFH v. 1.3.2012 – VI R 33/10, BStBl. II 2012, 505). Der BFH orientiert sich an den Vorgaben des § 146 Abs. 1 Satz 1 AO, wonach die Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden müssen, ohne jedoch selbst auf § 146 AO zu verweisen. Nach uE zutreffender Ansicht von *Urban* (FR 1997, 661 [670]) liegt jedoch ein gesetzlich vorgesehener Sonderfall der Buchführung vor, denn nach § 146 Abs. 6 AO gelten die Ordnungsvorschriften auch, wenn der Stpfl. Aufzeichnungen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, führt, ohne hierzu verpflichtet zu sein. Zur Ausfüllung des unbestimmten Rechtsbegriffs „ordnungsgemäßes Fahrtenbuch“ sind die GoB heranzuziehen und es ist zwischen formeller und materieller Ordnungsmäßigkeit/-widrigkeit der Aufzeichnungen zu unterscheiden. Sinn des Fahrtenbuchs ist es, den Umfang der privaten Kfz-Nutzung zu bestimmen. Daher sind die Anforderungen an die Genauigkeit der Aufzeichnungen umso höher zu setzen, je niedriger der Anteil der privaten Nutzung des Kfz. angegeben wird (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 16.3.2000 – 4 K 3019/98, DStRE 2000, 717, rkr.).

Zu sämtlichen Anforderungen an ein Fahrtenbuch vgl. auch die Ausführungen bei *Holzlatz*, NWB 2006, F. 6, 4679. Zu den Hauptmängeln von Fahrtenbüchern vgl. *Urban*, FR 2020, 61 (66 ff.).

## 826 bb) Arten von Fahrtenbüchern

**Handschriftliche Fahrtenbücher:** Idealtypus des Fahrtenbuchs iSd. Satzes 3 ist noch das handschriftlich geführte Fahrtenbuch. Handschriftliche Aufzeichnungen sind aber nicht zwingend, denn die vom Gesetz verlangte „buch“-mäßige Gestalt der Aufzeichnungen bedeutet nur, dass die erforderlichen Angaben in einer in sich geschlossenen Form festgehalten werden müssen, die nachträgliche Einfügungen oder Veränderungen ausschließt oder zumindest deutlich als solche erkennbar werden lässt (BFH v. 21.4.2009 – VIII R 66/06, BFH/NV 2009, 1422). Auch Schreibhefte, Notizbücher und Taschenkalender kommen in Betracht. Lose Notizzettel können allerdings schon in begrifflicher Hinsicht kein Fahrtenbuch sein, auch wenn für jeden Monat ein gesondertes Blatt angelegt wird (BFH v. 9.11.2005 – VI R 27/05, BStBl. II 2006, 408; BFH v. 10.6.2013 – X B 258/12, BFH/NV 2013, 1412). Aufzeichnungen neben dem Fahrtenbuch können nicht zur Erläuterung rudimentärer Grundaufzeichnungen im Fahrtenbuch herangezogen werden, denn die für ein Fahrtenbuch essentiellen Angaben sind im Fahrtenbuch selbst vorzunehmen (so ausdrücklich BFH v. 1.3.2012 – VI R 33/10, BStBl. II 2012, 505).

**Besprechen einer Tonbandkassette/Diktiergerät:** Dies entspricht – wegen der jederzeitigen Abänderbarkeit der Aufzeichnungen (FG Rhld.-Pf. v. 16.3.2000 – 4 K 3019/98, DStRE 2000, 717, rkr.) – nicht den Anforderungen, auch wenn anhand der Aufzeichnungen später die schriftlichen Fahrtenbücher gefertigt werden.

**Computerprogramm:** Ein „elektronisches Fahrtenbuch“ (Datei) muss bei Änderbarkeit die Änderungen in sich selbst dokumentieren und offenbaren (BFH v. 16.11.2005 – VI R 64/04, BStBl. II 2006, 410). Die genutzte Software muss nachträgliche Änderungen selbständig dokumentieren (zutr. zum Programm „1-2-3-Fahrtenbuch“ FG Ba.-Württ. v. 14.10.2014 – 11 K 736/11, EFG 2015, 458, rkr.; vgl. auch *Weigel*, EStB 2017, 75). Eine mittels eines üblichen Officeprogramms erzeugte Datei (bspw. Microsoft Excel), an deren Datenbestand zu einem späteren Zeitpunkt noch Veränderungen vorgenommen werden können, stellt deshalb kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch dar.

**Automatische Fahrtenbücher (Fahrtschreiber):** Automatische Fahrtenbücher, die den Anforderungen des Gesetzes entsprechen, werden von der FinVerw. anerkannt (vgl. auch R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 6 LStR 2015). Hierbei werden Grundaufzeichnungen automatisch mittels satellitengestützter Navigation (GPS) vorgenommen, wobei die Datenerfassung werksseitig im Kfz. vorgesehen ist bzw. über eine nachträglich eingerichtete Verbindung zur elektronischen Schnittstelle des Kfz. (OBD = *on board diagnose*) erfolgt. Nachrüstgeräte nutzen teilweise auch GPS-Module von zu verbindenden Mobiltelefonen. Die automatisch erstellten Grundaufzeichnungen werden in einem zweiten Schritt über eine Schnittstelle (Anwendung auf dem Mobiltelefon, Software am PC, Webbasierte Anwendung von Drittanbietern) um weitere Angaben ergänzt (insbes. Fahrtziel). Bei Privatfahrten können zudem aus der Grundaufzeichnung zugleich die Positionsdaten (GPS) gelöscht werden. Eine nachträgliche Änderung der Grundaufzeichnungen darf nicht möglich sein (Ausnahme: Löschung von Daten bei Privatfahrten, die über Anfangs- und Endkilometerstand hinausgehen). Eine Möglichkeit zur Verände-

rung von Daten binnen Jahresfrist dürfte zu weitgehend sein (so auch Nds. FG v. 23.1.2019 – 3 K 107/18, EFG 2019, 875, rkr., NZB als unzulässig verworfen: BFH v. 2.9.2019 – VI B 25/19, nv.). Die weiter verarbeiteten Auswertungen müssen ebenfalls Veränderungen erkennbar dokumentieren. Sämtliche erzeugte Daten (Grundaufzeichnungen und Auswertungen) sind elektronisch aufzubewahren. Nicht ausreichend ist lediglich die Aufbewahrung (Speicherung) der verarbeiteten Auswertungsdaten, selbst wenn diese (bspw. PDF, CSV, XLS) maschinell auswertbar sind (aA wohl *Kronauer*, DSB 2017, 256 [257]).

Die satellitengestützte Erfassung der Fahrtziele mittels GPS-Signals kann zu Folgeproblemen führen, wenn in städtischen Lagen abweichende Adressen erfasst werden (bspw. Querstraßen bei Fahrtzielen an Kreuzungsbereichen bzw. in engen Altstadtlagen). Dies berührt uE nicht die Ordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuchs, soweit die nahe Lage zum eigentlichen Fahrtziel ersichtlich ist (in diese Richtung auch OFD Rheinland und Münster v. 18.2.2013, Kurzinfo LSt-Außendienst 02/2013), denn in diesem Fall gilt nichts anderes als für den Fall, in dem der Stpfl. nicht direkt am Fahrtziel eine Parkmöglichkeit findet, sondern nur einige Querstraßen vom Fahrtziel entfernt parken muss.

### cc) Zeitnahe Führung des Fahrtenbuchs

827

Neben der Vollständigkeit und Richtigkeit kommt der zeitnahen Führung des Fahrtenbuchs entscheidende Bedeutung zu. Das Merkmal der Zeitnähe bezieht sich auf den zeitlichen Zusammenhang zwischen einer durchgeführten Fahrt und dem schriftlichen oder elektronischen Festhalten dieser Fahrt in einer Aufzeichnung (BFH v. 9.11.2005 – VI R 27/05, BStBl. II 2006, 408). Das Kriterium der Zeitnähe dient zum einen dazu, dass die Angaben mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit dem tatsächlichen Geschehnis entsprechen, weil jede Erinnerung, insbes. an alltägliche Fahrten, beim Stpfl. verblasst. Zum anderen müssen die Aufzeichnungen auch jederzeit überprüfbar sein (zB im Rahmen einer Außenprüfung), weshalb der tatsächliche Kilometerstand des Kfz. mit den Aufzeichnungen im Fahrtenbuch genauso übereinstimmen muss wie Angaben über Kilometerstände in Inspektionsrechnungen oÄ (zutr. *Urban*, FR 1997, 661 [670]). Zumindest die Kilometerstände zu Beginn und Ende einer jeden Fahrt sind uE direkt im Kfz. vorzunehmen bzw. automatisch aufzuzeichnen. Die Angaben zum Zweck der Fahrt bzw. genauere Fahrtzielangaben können auch noch binnen Wochenfrist nachgeholt werden (zB am Ende der Arbeitswoche), da insoweit noch eine Rekapitulation der Woche aus dem Gedächtnis ohne Heranziehung weiterer Unterlagen möglich ist (für elektronische Fahrtenbücher ausdrücklich OFD Rheinland und Münster v. 18.2.2013, Kurzinfo LSt-Außendienst 2/2013; Nds. FG v. 23.1.2019 – 3 K 107/18, EFG 2019, 875, rkr.; aA wohl FG Nürnberg v. 25.7.2007 – III 108/2006, nv., rkr., das die Erfassung am Wochenende für unzureichend hielt; mehrere Monate zurückliegende Eintragungen in jedem Fall zu spät, vgl. FG Münster v. 18.2.2020 – 6 K 46/17 E, G, juris, rkr.).

### dd) Mindestinhalt der Aufzeichnungen im Fahrtenbuch

828

**Aufzeichnung jeder einzelnen Verwendung des Kraftfahrzeugs:** Besteht eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten, so können diese Abschnitte miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden. Zumindest für jeden Kalendertag ist jedoch ein gesonderter Eintrag erforderlich. Wird die berufliche Nutzung durch eine private Nutzung unterbrochen, so muss

diese Nutzungsänderung gesondert dokumentiert werden (BFH v. 10.4.2008 – VI R 38/06, BStBl. II 2008, 768).

**Mindestangaben:** Als Mindestangaben sind erforderlich:

- Datum,
- Kilometerstand am Anfang der Fahrt,
- Kilometerstand am Ende der Fahrt,
- Startort,
- ggf. Reiseroute bei Umwegfahrten,
- Reiseziel und
- Reisezweck.

Der Kilometerstand am Anfang und am Ende einer jeden Fahrt ist zwingend vom Kilometerzähler des Kfz. abzulesen bzw. über die Kfz-Schnittstelle aufzuzeichnen. Die Angabe nur der zurückgelegten Entfernung als Ausgangsgröße für eine rechnerische Ermittlung der Gesamtkilometerstände ist nicht ausreichend. Deshalb sind bei GPS-basierten Anwendungen für Mobiltelefon die Kilometerstände mitunter manuell zu erfassen. Gerundete Angaben zum Kilometerstand genügen nicht (BFH v. 31.5.2005 – VI B 65/04, BFH/NV 2005, 1554). Es genügt jedoch die zeitnahe Erfassung des Anfangs- und Endstands des Kilometerzählers, die tatsächlich gefahrenen Kilometer müssen nicht zeitnah ausgerechnet und aufgezeichnet werden, weil die Angabe des Gesamtkilometerstands am Anfang und am Ende jeder Fahrt die zurückgelegte Entfernung ausreichend determiniert. Diese Berechnung kann auch am Ende eines Abrechnungszeitraums bzw. nach Ablauf des VZ erfolgen, wenn die Anteile der Nutzung ermittelt werden.

**Detailtiefe der Angaben zum Fahrtzweck:** Der Fahrtzweck muss sich regelmäßig schon aus dem Fahrtenbuch selbst entnehmen lassen und dadurch eine stichprobenartige Überprüfung ermöglichen. Neben den Fahrtzielen ist grds. auch der jeweils aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner bzw. der konkrete Gegenstand der dienstlichen Verrichtung (zB Besuch einer bestimmten behördlichen Einrichtung, einer Filiale oder einer Baustelle) aufzuführen. Allgemeine Aufzeichnungen, wie zB „Kundenbesuch“, sind nicht ausreichend. Der Reisezweck muss so detailliert aufgezeichnet werden, dass nachprüfbar ist, ob eine benannte Person aus betrieblichen oder privaten Gründen aufgesucht wurde. Weitere Angaben zum Zweck des Kundenbesuchs müssen nicht im Fahrtenbuch genannt sein. Es genügt, wenn diese Angaben zur Verifizierung aus Rechnungen, Handakten, Terminkalendern oÄ rekonstruiert werden können (FG Saarl. v. 29.6.1999 – 1 K 210/97, juris, rkr.). Grundsätzlich sind Angaben zu Ort, Straße und Hausnummer zu machen (krit. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 408.5 [4/2019]). Reine Ortsangaben genügen nur, wenn sich der aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner aus dieser Ortsangabe zweifelsfrei ergibt (BFH v. 16.3.2006 – VI R 87/04, BStBl. II 2006, 625). Möglich sind auch Abkürzungen für bestimmte, häufiger aufgesuchte Fahrtziele bzw. wiederkehrende Reisezwecke. Die Abkürzungen müssen aus sich heraus verständlich sein oder außerhalb des Fahrtenbuchs näher erläutert werden (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 28). Dies darf jedoch nicht dazu führen, dass im Fahrtenbuch lediglich Kundennummern oÄ verwendet werden, die nur im Zusammenhang mit weiteren Geschäftspapieren bzw. Datenbanken vervollständigt werden können (so wohl BFH v. 1.3.2012 – VI R 33/10,



BStBl. II 2012, 505). Der Stpfl. sollte deshalb nur solche Abkürzungen nutzen, die er im Fahrtenbuch selbst definiert.

**Angaben bei Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und bei Privatfahrten:** Hier genügt zur Angabe des Fahrtzwecks der Vermerk „Wohnung/Betrieb“ bzw. „privat“ oder eine Abkürzung („W/B“ bzw. „p“). Bei Privatfahrten sind weitere Angaben entbehrlich. Privatfahrten über mehrere Kalendertage (zB Urlaubsfahrt) können zusammenhängend angegeben werden. Diese Mindestangabe ist jedoch erforderlich, damit weiterhin ein Fahrtenbuch und nicht nur eine unzusammenhängende Aufzeichnung betrieblicher Fahrten vorliegt. Nicht zuzustimmen ist insoweit *Urban* (FR 1997, 661 [670]), der die Kilometerangaben bei Privatfahrten für insgesamt überflüssig hält, weil die Angaben von betrieblich/beruflich gefahrene Strecken und Fahrten zwischen Wohnung und BS genügen, um als Residualgröße die Summe der Privatfahrten zu ermitteln.

**Reiseroute bei Umwegfahrten:** Die Angabe der Reiseroute ist bei Umwegfahrten erforderlich (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 24), weil sonst keine nachträgliche Überprüfung möglich ist. Bei Umwegfahrten ist zudem der Zweck des Umwegs anzugeben, um die private bzw. betriebliche/berufliche Veranlassung zu überprüfen. Gegebenenfalls sind die Fahrten bereits im Fahrtenbuch aufzuteilen.

**Abweichungen vom idealtypischen Streckenverlauf und Toleranzgrenzen:** Reiserouten sind nicht anzugeben, wenn die Abweichungen zum idealtypischen Streckenverlauf geringfügig sind. Das FG Düss. (FG Düss. v. 7.11.2008 – 12 K 4479/07 E, EFG 2009, 324, rkr.) hält die Angabe der Reiseroute erst dann für erforderlich, wenn die tatsächliche Gesamtstrecke die von einem Routenplaner empfohlene längste Strecke um mehr als 20 % übersteigt (in diese Richtung auch BFH v. 14.3.2012 – VIII B 120/11, BFH/NV 2012, 949, der eine Abweichung von 24 % bei einer Entfernung von 232 km nicht mehr zuließ). Höhere Abweichungen sind nach der Rspr. des FG Düss. insbes. im Stadtverkehr denkbar, wenn Staus umfahren werden müssen und die gefahrene Strecke sogar die idealtypische um mehr als 200 % übersteigt. Diese Einschränkungen für Umwegfahrten sind uE zutr., jedoch ist zu beachten, dass diese auf ex post Beurteilungen der Finanzgerichtsbarkeit beruhen. Bei laufenden Fahrten hat der Stpfl. nicht zwingend idealtypische Routen bzw. einen Routenplaner in Gebrauch. Eine Abweichung vom Verlauf ist somit insbes. bei nicht wiederkehrenden Fahrten eher zu tolerieren, als bei ständigen Fahrtrouten. Entsprechend sind Abweichungen auf kurzen (Stadt-)fahrten in relativer Hinsicht eher zu tolerieren, als auf langen (Überland-)fahrten.

Wegen der beschränkten Abzugsfähigkeit der BA für Fahrten zwischen Wohnung und BS (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 3 aE) sind betriebliche oder private Umwege bei den Fahrten zwischen Wohnung und BS gesondert aufzuzeichnen.

#### ee) Berufsspezifische Erleichterungen

829

**Berufsspezifische Erleichterungen für Vielfahrer:** Die FinVerw. gewährt Erleichterungen bei der Führung des Fahrtenbuchs bei Fahrtätigkeiten (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 25 ff.). Handelsvertreter oder Kurierere dürfen bei langen Strecken und unterschiedlichen Reisezielen allein die Kunden bezeichnen, ohne die Wegstrecke anzugeben. Die Angabe von Zwischenentfernungen soll nur bei größeren Differenzen zwischen direkter und tatsächlicher Entfernung nötig sein. Eine Vereinfachung durch die FinVerw. ist uE

hierin nicht zu erkennen, weil detailliertere Angaben schon nach Satz 3 nicht erforderlich sind, soweit die insgesamt betriebliche/berufliche Fahrt nicht zu Privatzwecken unterbrochen wird. Genauso verhält es sich mit den Vereinfachungen für Taxifahrer bzw. für Fahrlehrer (Angabe „Fahrten im Pflichtgebiet“ bzw. „Fahrschulfahrt“ sollen genügen). Auch hier gewährt die FinVerw. nur eine Vereinfachung, weil sie ohnehin zu strenge Maßstäbe an die Angaben zur Reiseroute stellt. Im Übrigen ist es uE nicht nachzuvollziehen, warum diese Erleichterungen nicht allg. für alle Stpfl. gelten können, denn wenn die Angaben für den Kreis der Vielfahrer ausreichen, muss dies auch für „Wenigfahrer“ ausreichen, weil hier eine Nachprüfung noch leichter fällt.

### 830 ff) Eingeschränkte Angaben durch Berufsgeheimnisträger

**Auffassung der Finanzverwaltung und in der Literatur:** Die FinVerw. hat deutlich gemacht, dass die allgemeinen Anforderungen auch für Stpfl. mit Auskunfts- und Mitwirkungsverweigerungsrechten gem. § 102 AO gelten sollen (OFD Frankfurt/Main v. 19.1.2011 – S 2145 A - 15 - St 210). Die FinVerw. verzichtete früher teilweise auf detaillierte Angaben (so noch OFD München v. 18.1.2001, DStR 2001, 850; befristet bis zum 31.12.1997; aA OFD Rostock v. 31.7.1997, DB 1997, 1691; OFD Frankfurt v. 19.4.2000, FR 2000, 738). In der Literatur wurde vertreten, dass das Verlangen, Namen und Anschrift von Patienten/Mandanten im Fahrtenbuch anzugeben, einen Verstoß gegen § 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c AO und § 203 Abs. 1 Nr. 1 StGB darstelle. Das Steuergeheimnis (§ 30 AO) und dessen strafrechtl. Absicherung (§ 355 StGB) seien kein genügender Rechtfertigungsgrund (so *Schmitz*, wistra 1997, 293; *Au*, NJW 1999, 340; aA *Wacker*, NWB F. 3, 10119 [10144]; *Bilsdorfer*, DStR 2012, 1477 [1479]).

**Rechtsprechung:** Der BFH widerspricht der Auffassung, dass die anwaltliche Schweigepflicht dazu führt, dass Satz 3 nicht anwendbar ist (BFH v. 3.1.2007 – XI B 128/06, BFH/NV 2007, 706). Der BFH hat sich bisher zu den Angaben bei Bewirtungsaufwendungen geäußert (BFH v. 26.2.2004 – IV R 50/01, BStBl. II 2004, 502). Bei diesen Aufwendungen können Berufsgeheimnisträger keine Angaben unterlassen, da für die Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ausdrücklich die Angabe aller Bewirtungsteilnehmer erforderlich ist. Der BFH geht zur Rechtfertigung einer unbefugten Offenbarung nach § 203 StGB insoweit von einer konkludenten Einwilligung des Bewirteten aus, da dieser von der Aufzeichnungspflicht weiß (vgl. auch BFH v. 27.9.2017 – XI R 15/15, BStBl. II 2018, 155, zur stillschweigenden Entbindung von der Verschwiegenheitsverpflichtung). Nach der Rspr. der FG sollen Verschwiegenheitspflichten nicht dazu zwingen, die Maßstäbe bei der Führung von Fahrtenbüchern herabzusetzen, da allein durch die Nennung von Namen und Anschrift des Patienten/Mandanten keine schützenswerten Interessen berührt würden (FG Hamb. v. 17.1.2007 – 8 K 74/06, EFG 2007, 669, rkr.; FG München v. 20.7.2007 – 13 K 1877/04, juris, rkr.), bzw. die Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und das Steuergeheimnis eine Offenbarung zuließen (Hess. FG v. 3.12.2013 – 3 K 1184/11, juris, rkr.). Gegen das Argument, dass das strafrechtl. geschützte Steuergeheimnis nicht genüge, wandte sich bereits das Sächs. FG v. 14.12.2007 – 2 K 1785/07, juris, rkr.

**Vorlageverweigerungsrechte in der Außenprüfung:** Allerdings bestehen auch in der beim Berufsgeheimnisträger selbst stattfindenden Außenprüfung Vorlageverweigerungsrechte nach § 104 Abs. 1 AO (BFH v. 28.10.2009 – VIII R 78/05,

BStBl. II 2010, 455). Bei Ausgangsrechnungen und anderen Belegen, aus denen sich die Identität von Mandanten ergibt, beschränkt sich das Vorlagerecht der FinBeh. auf Unterlagen in neutralisierter Form. Ein Verweigerungsrecht gilt jedoch nicht für solche Mandanten, die auf die Geheimhaltung ihrer Identität verzichtet haben (zB Mandanten eines Steuerberaters, dessen Mandatierung auf deren StErklärung sichtbar gemacht wird).

**Eigene Auffassung:** Die Anforderungen an Fahrtenbücher von Berufsheimnissträgern sind uE entgegen der neueren Auffassung der FinVerw. einzuschränken (zutr. Bundessteuerberaterkammer, Positionspapier v. 1.2.2013 zur Einhaltung der Verschwiegenheitspflicht bei steuerlichen Betriebsprüfungen in Steuerberaterpraxen). Wenn ein Berufsheimnissträger im Fall einer Außenprüfung berechtigt ist, Mandantenangaben zu schwärzen, dann ist es uE unverhältnismäßig, erst solche Angaben im Fahrtenbuch zu verlangen (in diese Richtung auch *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. E 92 [4/2018]: Angabe „Patientenbesuch“ genügt, und *M. Prinz* in *B/B*, § 6 Rz. 1/721 [6/2015]). Da ein Verzicht auf Geheimhaltung der Identität nach der vorgenannten Rspr. nicht bei allen Berufsheimnissträgern die Regel ist (zB Steuerberater) sind auch nicht für alle Berufsheimnissträger allgemeingültige Aussagen zur Detailtiefe eines Fahrtenbuchs zu machen. Insbesondere nicht geheimhaltungsrelevante berufliche Fahrten (zB eines Anwalts zum Gericht, zu Banken) sind in allen Fällen zu kennzeichnen. Bei Steuerberatern sind zumindest dann Angaben zu machen, wenn das Mandantschaftsverhältnis bei irgendeinem FA bekannt ist. Die Rspr. des BFH zu den Bewirtungsaufwendungen ist nicht übertragbar. Zum einen fordert Satz 3 nur ein ordnungsmäßiges Fahrtenbuch; Mandanten- bzw. Patientenangaben sind nicht materiell-gesetzliche Voraussetzung der Abzugsfähigkeit der Kfz-Aufwendungen als BA, vielmehr sollen diese der Ermittlung des privaten Nutzungsanteils dienen. Zum anderen ist bei Fahrtenbuchaufzeichnungen nicht von einer konkludenten Einwilligung des Mandanten/Patienten zur Offenbarung gegenüber der FinVerw. auszugehen, da die Mandanten/Patienten nicht wissen können, ob der Berufsträger den Nutzungsanteil nach Satz 2 oder 3 ermittelt. Im Zweifel sollte der zur Verschwiegenheit verpflichtete Stpfl. im Fahrtenbuch eine Mandanten- bzw. Rechnungsnummer vermerken, damit auch über eine neutralisierte Ausgangsrechnung ein betrieblicher Zusammenhang der Fahrt herstellbar bleibt und stichprobenartig überprüft werden kann (in diese Richtung auch zuletzt *Pieske-Kontny*, ZAP 2018, 657 [666]).

Einstweilen frei.

831–834

#### d) Rechtsfolge: Bewertung der Nutzungsentnahme mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen

##### aa) Nachweis mit ordnungsgemäßigem Fahrtenbuch

835

Die Nutzungsentnahme für die private Kfz-Nutzung ermittelt sich durch die Gegenüberstellung der Gesamtaufwendungen im Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten.

##### Beispiel:

Rechtsanwalt R hat ein gebrauchtes Kfz. der Oberklasse im BV, welches er überwiegend betrieblich nutzt. Der Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung betrug 65 000 €. Für das Kfz. sind nachweislich folgende Aufwendungen entstanden:

|                                     |          |
|-------------------------------------|----------|
| AfA des Kfz.                        | 10 000 € |
| laufende Kosten mit Vorsteuerabzug  | 12 000 € |
| laufende Kosten ohne Vorsteuerabzug | 3 000 €  |
| Gesamtaufwendungen                  | 25 000 € |

Nach dem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch ergeben sich für den VZ folgende Fahrten bzw. Kostenteile:

|                      |           |       |          |
|----------------------|-----------|-------|----------|
| Fahrten Wohnung – BS |           |       |          |
| 180 Tage 2 × 20 km = | 7 200 km  | 18 %  | 4 500 €  |
| Betriebliche Fahrten | 20 800 km | 52 %  | 13 000 € |
| Privatfahrten        | 12 000 km | 30 %  | 7 500 €  |
| Gesamtfahrten        | 40 000 km | 100 % | 25 000 € |

Auf die Privatfahrten entfallen somit Aufwendungen iHv. 7 500 € (netto), davon gelten 6 600 € als mit Vorsteuer belastete Aufwendungen ( $7 500 € \times 22 000 € / 25 000 €$ ). Die Nutzungsentnahme beträgt somit 7 500 € zzgl. 1 254 € USt.

Für die Fahrten zwischen Wohnung und BS kann gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6 max. die Entfernungspauschale angesetzt werden:  $180 \text{ Tage} \times 20 \text{ km} \times 0,30 € = 1 080 €$ . Dem Gewinn sind somit 3 420 € nicht abzugsfähige BA hinzuzurechnen ( $4 500 € ./ 1 080 €$ ).

Nach der Listenpreismethode würde sich ein Betrag von  $65 000 € \times 1 \% \times 12 = 7 800 €$  für die Privatnutzung ergeben. Davon gelten 80 % als mit USt zu belasten, mithin ergibt sich eine Nutzungsentnahme von 7 800 € zzgl. 1 185,60 € USt. Für die Fahrten Wohnung – BS sind  $65 000 € \times 0,03 \% \times 12 = 4 680 €$  als Nutzungsvorteil und somit 3 600 € nicht abzugsfähige BA hinzuzurechnen ( $4 680 € ./ 1 080 €$ ). Eine Kostendeckelung würde nicht eingreifen, weil die Gesamtaufwendungen mit 25 000 € über den ermittelten Pauschalwerten liegen. Die Fahrtenbuchmethode wäre im Beispiel nur geringfügig günstiger (480 €).

### 836 bb) Feststellung nicht ordnungsgemäßer Fahrtenbuchführung

**Feststellung der Nichtordnungsmäßigkeit:** Die Fahrtenbuchmethode findet nur Anwendung, wenn das Fahrtenbuch ordnungsgemäß ist, mithin kein Anlass ersichtlich ist, die sachliche Richtigkeit zu beanstanden (§ 158 AO). Die FinBeh. trifft die Beweislast für die sachliche Unrichtigkeit. Unter Anwendung der uE anzuwendenden Grundsätze von §§ 140–148 AO bedeutet dies jedoch auch, dass nicht jeder geringfügige formelle Mangel zur Verwerfung des Fahrtenbuchs führen kann. Ebenso wie eine Buchführung trotz einiger formeller Mängel noch als ordnungsgemäß erscheinen kann, führen auch kleinere Mängel im Fahrtenbuch nicht zur Verwerfung, wenn die Angaben insgesamt noch plausibel sind. Maßgeblich ist, ob trotz der Mängel noch eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben gegeben und der Nachweis der privaten Kfz-Nutzung noch möglich ist (BFH v. 10.4.2008 – VI R 38/06, BStBl. II 2008, 768). Zu prüfen ist das Fahrtenbuch und der belegmäßige Nachweis der gesamten Aufwendungen. Soweit einzelne Aufwendungen nicht nachgewiesen werden können, bedeutet dies uE nicht, dass die Fahrtenbuchmethode nicht anwendbar ist. Die Aufzeichnungen sind im Original vorzulegen, bloße Abschriften und komprimierte Darstellungen genügen nicht (BFH v. 14.12.2006 – IV R 62/04, BFH/NV 2007, 691). Die Überprüfung kann auch mittels statistischer Methoden erfolgen (FG Münster v. 7.12.2005 – 1 K 6384/03 E, EFG 2006, 652, rkr., zum Chi-Quadrat Test). Dieser Test beruht darauf, dass jeder Mensch eine Vorliebe für bestimmte Ziffern hat, wogegen Kilometerstände nach Tachometer eines Kfz. bei sämtlichen Fahrten willkürliche Ziffernreihen ergeben sollten. Dies gilt aber nicht zwingend, wenn das Kfz. für gleichbleibende Strecken genutzt wird und damit bestimmte Wegstrecken immer

rung des WG und gemeinnützige Verwendung des Veräußerungserlöses uE keinen Gestaltungsmissbrauch dar (so *Seer*, GmbHR 2008, 785; *Hüttemann*, DB 2008, 1590 [1592]; *Schindler in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 175). Da die Abziehbarkeit nach § 10b nicht Voraussetzung der Begünstigung ist, kommt Nr. 4 Satz 4 auch bei einer von Todes wegen angeordneten Überlassung in Betracht (BFH v. 5.2.2002 – VIII R 53/99, BStBl. II 2003, 237).

**Hilfsweise Anwendung bei Nichtanwendbarkeit von § 6 Abs. 3:** Die Übertragung eines Mitunternehmeranteils (Anm. 1220 ff.) an einer (nur) gewerblich geprägten PersGes. auf eine stbefeite Körperschaft unterfällt nicht § 6 Abs. 3, da die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt ist (BFH v. 25.5.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2011, 858; BFH v. 18.2.2016 – V R 60/13, BStBl. II 2017, 251; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, 2019/0964762, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 5). Nr. 4 Satz 4 ist dann aber anwendbar, weil die Übertragung zur Aufgabe des Mitunternehmeranteils führt. Die FinVerw. will das Buchwertprivileg anwenden, wenn die den Mitunternehmeranteil umfassenden WG der gemeinnützigen Körperschaft unentgeltlich überlassen werden. Umfasst der Mitunternehmeranteil jedoch auch Verbindlichkeiten, liegt nach Auffassung der FinVerw. keine unentgeltliche Überlassung vor, so dass die Anwendung des Buchwertprivilegs nicht möglich ist und die im Mitunternehmeranteil verhafteten stillen Reserven zwingend aufzudecken sind (vgl. OFD Frankfurt/Main v. 27.7.2016 – S 2241 A - 129 - St 213, DB 2016, 1966; FinMin. Schl.-Holst. v. 9.6.2016 – VI 306 - S 2241 - 299, DStR 2016, 1474). Insoweit stellt sich auch hier das Problem nach der Frage Trennungs- vs. Einheitstheorie (ausführl. Anm. 1230 ff.), weil die FinVerw. die Unentgeltlichkeit an das Vorhandensein von Verbindlichkeiten knüpft. Richtigerweise schließt die Existenz von Verbindlichkeiten in der Mitunternehmerschaft das Buchwertprivileg aber nur „insoweit“ aus, wie die Verbindlichkeiten die Teilwerte des Aktivvermögens übersteigen (so auch *Kirchhain*, DB 2016, 1605 [1607]).

### c) Rechtsfolge

842

Nr. 4 Satz 4 gewährt ein Wahlrecht, der Stpfl. kann statt des in Satz 1 vorgeschriebenen Teilwerts den niedrigeren Buchwert ansetzen. Der Ansatz des Teilwerts kommt zB dann in Betracht, wenn die Aufdeckung stiller Reserven durch anderweitige Verluste kompensiert wird oder der Stpfl. die Sachspende in Höhe ihres Teilwerts als SA geltend machen möchte, da sich der Zuwendungswert nach § 10b Abs. 3 Satz 2 nach dem Entnahmewert richtet. Eine Optimierung von Verlustnutzung und SA-Abzug durch den sog. Zwischenwertansatz der Entnahme entsprechend § 3 Abs. 2 UmwStG 2006 kommt nicht in Betracht, da ein solches Wahlrecht einer expliziten Regelung bedarf.

### d) Rückausnahme für Nutzungen und Leistungen (Abs. 1 Nr. 4 Satz 5)

843

Das Buchwertprivileg gilt nicht für Nutzungen (zB die unentgeltliche Gebrauchsüberlassung einer Sache oder eines Rechts) und Leistungen (zB Dienstleistungen), denn insoweit kommt es bereits nicht zu einer Gewinnrealisierung durch die Entnahme, sondern lediglich zu einer Kostenneutralisierung (s. Anm. 791). Eine Beschränkung auf den Buchwert ist weder möglich noch erforderlich.

Einstweilen frei.

844

## 5. Entnahmeprivileg für die private Nutzung klassischer Fahrräder (Abs. 1 Nr. 4 Satz 6)

### 845 a) Bedeutung

Die private Nutzung betrieblicher Fahrräder wird nicht durch Nr. 4 Satz 1 erfasst. Anzusetzen sind für die Nutzung betrieblicher WG grds. die Selbstkosten (s. ausführl. Anm. 791). Die durch die Rspr. geschlossene Regelungslücke wird seit dem 1.1.2019 (gem. § 52 Abs. 12 Satz 2 aber bis zum 31.12.2021 anzuwenden) durch Nr. 4 Satz 6 eingeschränkt. Die Regelung ist zur Lenkung und Vereinfachung durch Art. 3 Nr. 2 des „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338) eingefügt worden. Die Lenkung besteht darin, die Nutzung von Fahrrädern zu fördern, indem eine private (Mit-)Nutzung nicht erfasst wird (zur Befreiung entsprechender Sachbezüge von ArbN s. § 3 Nr. 37 Anm. 2). Die betriebliche Widmung eines Fahrrads als gewillkürtes BV ermöglicht damit die stl. Abzugsfähigkeit von Aufwendungen als BA, auch wenn das Fahrrad erheblich (bspw. 89 %) privat genutzt wird. Der Vereinfachungszweck ergibt sich allein daraus, dass entsprechende Nutzungsanteile weder aufgezeichnet noch geschätzt werden müssen.

### 846 b) Tatbestand: Private Nutzung eines betrieblichen Fahrrads (Abs. 1 Nr. 4 Satz 4)

**Erfasste Fahrräder:** Die Begünstigung gilt für alle Fahrräder, die zum BV gehören (zur grundsätzlichen Erfassung von geleasteten WG s. Anm. 797) und keine Kfz. iSv. Nr. 4 Satz 2 (Anm. 797) sind. Erfasst sind damit klassische Fahrräder, die durch Muskelkraft angetrieben werden. Erfasst sind aber auch Fahrräder mit einem elektromotorischen Hilfsantrieb mit einer Nenndauerleistung von höchstens 0,25 kW und einer Unterstützungsleistung bis zur Geschwindigkeit von 25 km/h (Anm. 797).

### 847 c) Rechtsfolge

Die private Nutzung bleibt außer Ansatz. Selbstkosten sind nicht zur Neutralisierung angefallener BA (insbes. AfA) als Entnahme anzusetzen.

848–849 Einstweilen frei.

## XI. Bewertung von Einlagen (Abs. 1 Nr. 5)

**Schrifttum:** *Zitzlaff*, Die Bewertung von Einlagen (§ 6 Ziff. 5 EStG, Abschn. 59 Abs. 1 EStR II/1948 und 1949), DStZ 1950, 313; *Grieger*, Bewertung der Einlage einer Beteiligung mit dem Teilwert trotz höherer Anschaffungskosten, BB 1966, 66; *Hanraths*, Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Fällen der Einlage nach vorheriger Entnahme, BB 1967, 657; *Littmann*, Entscheidungen des BFH zum Bilanzsteuerrecht – Eine Übersicht aus dem Jahre 1966 (2. Teil), Inf. 1967, 145; *el.*, Einlage unentgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter, DB 1970, 1002; *Quack*, Zur Bilanzierung von Gesellschaftereinlagen in der Bilanz des Gesellschafters und der Kapitalgesellschaft, BB 1971, 863; *Wismeth*, Einlage von Wirtschaftsgütern, deren Teilwert niedriger ist als ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. ihr Restwert, FR 1974, 261; *Durchlaub*, Bewertung von Einlagen – Höhe der Anschaffungskosten, DB 1975, 2245; *Söffing*, Konjunkturzulage bei Anschaffung vor Betriebseröffnung, FR 1975, 211; *Söffing*, Zur Bewertung von Einlagen, DStZ 1980, 65; *Groh*, Gemischte Schenkung und gemischte Sacheinlage im Ertragsteuerrecht, StuW 1984, 217; *Meincke*, Einlagen und Abset-

wird. Eine verdeckte Einlage würde streng genommen nur vorliegen, wenn der Einlagevorgang nicht von der Buchhaltung des betroffenen Betriebs erfasst würde (Beispiel: Gesellschafter verkauft Grundstück unter Wert an seine KapGes. Der Mehrwert dürfte in diesem Fall idR buchhalterisch nicht offengelegt werden).

Für die Bewertung des eingelegten WG bei der empfangenden Gesellschaft gilt dann Abs. 1 Nr. 5 (für KapGes. BFH v. 11.2.1998 – I R 89/97, BStBl. II 1998, 691; bei PersGes. BMF v. 26.11.2004 – IV B 2 - S 2178 - 2/04, BStBl. I 2004, 1190), für die Bewertung der Anteile an der empfangenden KapGes. bei der einlegenden Person gelten ggf. Abs. 6 Satz 2 (s. Anm. 1725) sowie Abs. 6 Satz 3 (s. Anm. 1735).

#### d) Abgrenzung zum Begriff der Einbringung

853

Neben der Einlage wird auch der Begriff der Einbringung im StRecht verwandt. In beiden Fällen wird dem Betrieb Vermögen von außen zugeführt. Der Begriff der Einbringung wird nur im UmwStG verwendet, es handelt sich damit um einen Unterfall der Einlagen. Die Bewertung anlässlich eines Einbringungsverfahrens ist dementsprechend spezialgesetzlich geregelt (s. etwa §§ 20 Abs. 2, 21 Abs. 1, 24 Abs. 2 UmwStG).

#### e) Gegenstand der Einlage

##### aa) Einlagefähige Wirtschaftsgüter

854

Einlagefähige WG sind alle abnutzbaren und nicht abnutzbaren materiellen WG des AV und UV sowie grds. auch alle immateriellen WG. Dies gilt nach hM auch für selbstgeschaffene oder unentgeltlich erworbene immaterielle WG, da die Vorschriften über die Einlage gegenüber dem Aktivierungsverbot aus § 5 Abs. 2 vorrangig sind (BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705; BFH v. 25.10.1995 – I R 104/94, DStR 1996, 617).

Nach der mit dem Wortlaut von § 4 Abs. 1 Satz 7 in Einklang stehenden Auffassung des BFH können nur bilanzierungsfähige WG in einen Betrieb eingelegt werden, wozu reine Nutzungsvorteile – wie zB die Gewährung eines zinslosen Darlehens – nicht gehören (s. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Aus diesem Grund kann der Stpfl. nach hM seine reine Arbeitsleistung stl. nicht in seinen Betrieb einlegen, soweit sie nicht schon in den Wert eines WG eingegangen ist (*Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 4 Rz. 229). So auch BFH v. 18.3.1999 – IV R 26/98, BStBl. II 1999, 604: reiner Arbeitseinsatz eines Gesellschafters kein einlagefähiges WG. Dingliche oder schuldrechtl. Nutzungsrechte können uE dagegen Gegenstand einer Einlage sein (zur Bewertung s. Anm. 863).

##### bb) Verhältnis zu § 5 Abs. 2 (Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter)

855

**Widersprüchliche Gesetzeslage:** § 5 Abs. 2 erlaubt den Ansatz immaterieller WG in der Bilanz nur, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 sind Einlagen mit ihrem Teilwert (in bestimmten Fällen höchstens mit ihren AHK) zu bewerten. Da eine Einlage keinen entgeltlichen Erwerb darstellt, ist bei wörtlicher Auslegung der Vorschriften fraglich, ob das Ansatzverbot des § 5 Abs. 2 auch hier durchgreift und eine Bewertung des eingelegten immateriellen WG mangels Ansatzes in der Bilanz nicht erforderlich bzw. möglich ist. Handelsrechtlich

können mittlerweile selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB). Lediglich die in § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB genannten immateriellen Vermögensgegenstände dürfen nicht in die Bilanz aufgenommen werden, wenn sie selbst geschaffen sind.

**Stellungnahme:** Für das StRecht ist zu beachten, dass die Vorschriften über die Einlagebewertung, genau wie die zur Entnahmebewertung, der Notwendigkeit Rechnung tragen, zwischen dem betrieblichen und dem außerbetrieblichen Vermögensbereich zu trennen (s. Anm. 850), denn Vermögensveränderungen im außerbetrieblichen Bereich sind nach gegenwärtiger Wertung grds. stl. unbeachtlich, während Vermögensveränderungen im betrieblichen Bereich spätestens bei ihrer Realisation stl. relevant sind. Aus diesem Grund sind uE die Bewertungsvorschriften für Einlagen (und Entnahmen) in ihren Wirkungen denen von Veräußerungen angenähert. Daher geht uE § 6 Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 4 Abs. 1 Satz 1 dem Ansatzverbot des § 5 Abs. 2 vor (so auch ausdrücklich BFH v. 12.6.2019 – X R 20/17, BStBl. II 2020, 3, Rz. 74). Ein durch Einlage in das BV erworbenes immaterielles WG ist daher im BV anzusetzen und nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 zu bewerten. GLA offensichtlich R 5.5 Abs. 3 Satz 3 EStR 2012.

#### 856 f) „Einlage“ von Verbindlichkeiten

**Grundsätzliches:** Die Überführung einer Verbindlichkeit in ein BV aus dem außerbetrieblichen Vermögensbereich (im Wesentlichen also aus dem PV) oder aus einem anderen BV kann umgangssprachlich auch als „Einlage“ dieser Verbindlichkeit bezeichnet werden. Wirtschaftlich betrachtet handelt es sich jedoch um eine Verminderung des BV und damit eher um eine „Entnahme“. Zu den Fällen der Verlagerung von Verbindlichkeiten vgl. R 4.2 Abs. 15 EStR 2012; danach folgt die Zuordnung einer Verbindlichkeit zu der jeweiligen Vermögenssphäre der Veranlassung ihrer Entstehung. Eine isolierte Verlagerung einer Verbindlichkeit aus dem PV in das BV erscheint nur in sehr eingeschränkten Einzelfällen möglich. Der Begriff der Einlage ist bei KapGes. verbunden mit dem Wegfall einer Verbindlichkeit durch Übernahme durch den Gesellschafter oder durch Verzicht, wenn Gläubiger der Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person war (s. im Einzelnen Anm. 1727).

**Bewertung:** Die Frage, ob bei einem solchen Vorgang die Bewertung nach den Regeln für die Entnahme (Abs. 1 Nr. 4) oder denen für die Einlage (dann Abs. 1 Nr. 5) zu erfolgen hat, dürfte sich danach entscheiden, ob man eine Verbindlichkeit als negatives WG anerkennt oder den WG-Begriff wie im Handelsrecht auf Vermögensgegenstände beschränkt und Verbindlichkeiten und Schulden nicht darunter subsumiert. Die Frage ist derzeit nicht entschieden (vgl. Vor §§ 4–7 Anm. 118, § 6 Anm. 1718). Es erscheint uE vorzugswürdig, den Begriff des WG nicht für Verbindlichkeiten zu verwenden (s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 118). Aus den Ausführungen des BFH (BFH v. 27.3.2019 – I R 20/17, BFH/NV 2019, 1291, Rz. 39) könnte man schließen, dass der I. Senat des BFH das auch so sieht.



**g) Einlagen bei Mitunternehmerschaften**

857

Der Übergang eines WG aus dem PV eines Mitunternehmers in das BV der Mitunternehmerschaft kann Veräußerung oder Einlage sein. Eine Einlage kann zB vorliegen, wenn

- ein zum PV des Mitunternehmers gehörendes WG der Mitunternehmerschaft zur Nutzung überlassen wird und dadurch zu SonderBV wird (für Grundstücke vgl. R 4.2 Abs. 12 EStR 2012);
- der Mitunternehmer das bisher dem PV zugeordnete WG unentgeltlich und ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die Mitunternehmerschaft überträgt (unterstellt, dass das WG zumindest gewillkürtes BV sein kann, dazu R 4.2 Abs. 2 EStR 2012; H 4.2 Abs. 1 „Gewillkürtes Betriebsvermögen“ EStR 2012). An die Unentgeltlichkeit sind dabei strenge Anforderungen zu stellen (BFH v. 24.1.2008 – IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301; BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713). Nach der auf der zitierten Rspr. beruhenden Auffassung der FinVerw. ist Unentgeltlichkeit nur dann anzunehmen, wenn der Gegenwert des eingelegten WG ausschließlich einem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagenkonto gutgeschrieben wird (BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713, II.2. b). Dies gilt grds. auch bei sog. Einmann-GmbH & Co. KG, also bei Mitunternehmerschaften, bei denen auf Ebene des vermögensmäßig beteiligten Mitunternehmers kein Interessengegensatz vorliegen kann. Hier weist die FinVerw. allerdings auf die erhöhte Gefahr einer missbräuchlichen Gestaltung hin. Sobald ein Kapitalkonto (sog. Kapitalkonto I oder ein weiteres Kapitalkonto II oder andere Unterkonten zum Kapitalkonto) oder auch ein Darlehenskonto zugunsten eines Gesellschafters angesprochen werden, liegt in vollem Umfang eine entgeltliche Einlage vor (BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BStBl. II 2016, 284). Zu diesem Themenkomplex vgl. auch *Weidmann*, FR 2012, 205 und 344; *Paus*, EStB 2012, 70.
- ein bisher zu einem anderen BV des Mitunternehmers gehörendes WG zu BV (SonderBV oder Gesamthandsvermögen) der Mitunternehmerschaft wird.

Im letzten Fall ist allerdings Abs. 1 Nr. 5 nicht anwendbar, sondern wird von der spezielleren Vorschrift des Abs. 5 verdrängt, dann gilt zwingend der Grundsatz der Buchwertverknüpfung. Bei Mitunternehmerschaften wird also Abs. 1 Nr. 5 nur dann zur Anwendung kommen, wenn eine Einlage aus dem PV des Mitunternehmers in das BV der Mitunternehmerschaft erfolgt.

**h) Einlagehandlung**

858

Bei der Einlage handelt es sich um einen tatsächlichen Vorgang, der auf einem klar und eindeutig zum Ausdruck kommenden Willensentschluss des Stpfl. beruht (BFH v. 13.10.1983 – I R 76/79, BStBl. II 1984, 294). Sie setzt eine ausdrückliche oder schlüssige Einlagehandlung des Stpfl. voraus (sog. Widmungsakt, s. *Wied in Blümich*, § 4 Rz. 506 [7/2019]). Der Wille des Stpfl., eine Einlage zu leisten, muss danach unmissverständlich bekundet werden, eine besondere Form ist aber für eine Einlage strechtl. nicht vorgeschrieben. Die buchhalterische Behandlung des entsprechenden WG hat dabei Indizfunktion.

Eine Einlage kann auch durch den Verzicht auf eine Rechtsposition erfolgen, so etwa durch den Forderungsverzicht des Gesellschafters gegenüber seiner KapGes.

(Vermögensmehrung im BV durch Verringerung oder Wegfall eines Passivpostens). Steuerlich handelt es sich dabei nach der nunmehr gefestigten Rspr. nur in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung um eine Einlage in die KapGes. In Höhe des nicht werthaltigen Teils der Forderung entstehen bei der KapGes. stpfl. Einkünfte (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; zuletzt BFH v. 31.5.2005 – I R 35/04, BStBl. II 2006, 132).

859 Einstweilen frei.

## 2. Bewertung von Einlagen mit dem Teilwert (Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 1)

### 860 a) Bewertung der Einlage von materiellen Wirtschaftsgütern

**Bewertung mit dem Teilwert** (s. zum Teilwertbegriff Anm. 420 ff.) ist der Regelfall, eine Bewertung mit den AHK als Höchstwert nach Halbs. 2 die Ausnahme (s. Anm. 870). An die Stelle der AHK in den Fällen des Halbs. 2 tritt bei abnutzbaren WG der Abnutzungswert (Satz 2, s. Anm. 885) und bei früher entnommenen und dann wieder eingelegten WG der Entnahmewert (Satz 3, s. Anm. 886).

**Absetzung für Abnutzungen**, die der Stpfl. während seiner außerbetrieblichen (Vor-)Besitzzeit vorgenommen hatte, sind nicht vom Teilwert abzusetzen, da der Teilwert zum Zeitpunkt der Einlage zu ermitteln ist. Es besteht zwar die Vermutung, dass sich der Teilwert eines WG mit seinen AHK abzüglich AfA deckt (s. Anm. 448). Diese Vermutung ist jedoch widerlegbar und gesetzlich (Abs. 1 Nr. 5 Satz 2) ist eine Minderung durch AfA nur für den Fall vorgesehen, dass ein WG innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung oder Herstellung aus dem außerbetrieblichen Bereich in ein BV überführt wird (s. Anm. 885).

**Die Absicht des Abbruchs** eines eingelegten Gebäudes zur Zeit der Einlage führt für sich nicht automatisch zu einem Teilwert von null (vgl. BFH v. 9.2.1983 – I R 29/79, BStBl. II 1983, 451).

**Bodenschätze** sind nach Auffassung des BFH (BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508) materielle WG und können damit in ein BV eingelegt werden. Eine Einlage ist gem. Abs. 1 Nr. 5 zu bewerten. Allerdings sind nach dem Großen Senat AfS nicht vorzunehmen (zur Begr. vgl. BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, Rz. 93 ff., fortgeführt durch BFH v. 6.11.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607). Bis dahin war str., ob es sich bei einem Bodenschatz um ein materielles oder immaterielles WG handelt und wie dieses WG anlässlich einer Einlage in ein BV zu bewerten sei. Der III. Senat des BFH hielt einen Bodenschatz für ein materielles WG mit der Folge, dass die Bewertung bei einer Einlage in ein BV den Regeln des Abs. 1 Nr. 5 zu folgen hat (vgl. BFH v. 15.4.2004 – III R 8/98, BStBl. II 2004, 730; BFH v. 16.12.2004 – III R 8/98, BStBl. II 2005, 278, jeweils mwN; wohl auch schon BFH v. 1.7.1987 – I R 197/83, BStBl. II 1987, 865). Nach bisheriger Auffassung des VIII. Senats handelt es sich bei Bodenschätzen dagegen um immaterielle WG, die grds. in ein BV eingelegt werden können. Allerdings dürfe der Bodenschatz bei der Einlage nicht mit dem Teilwert bewertet werden (BFH v. 19.7.1994 – VIII R 75/91, BStBl. II 1994, 846). Der VIII. Senat befürchtete sonst bestehende Besteuerungslücken.

Der Entsch. des GrS ist uE bezüglich der Qualifizierung eines Bodenschatzes als materielles WG uneingeschränkt zuzustimmen. Unausgesprochen offen (weil für die vorgelegte Frage nicht entscheidungserheblich) geblieben ist sowohl in dem Beschluss als auch im Folgeurteil, wie mit dem Einlagewert (Buchwert) des Boden-

schatzes zu verfahren ist, wenn dieser vollständig abgebaut ist. Ein WG ist dann schließlich nicht mehr vorhanden.

**Dinglich belastete Wirtschaftsgüter:** Die Bewertung der Einlage hängt davon ab, ob die Last als bloße Wertminderung des WG zu betrachten ist (zB bei Grunddienstbarkeiten) – dann ist der Teilwert entsprechend zu mindern – oder ob man die aus der Last resultierende Leistungspflicht als solche zu passivieren hat (zB bei einer Grundschuld). Siehe ausführl. Anm. 730 ff.

**Forderungen:** Zum Teilwert von Forderungen s. insbes. Anm. 560.

**Forderungsverzicht gegenüber Kapitalgesellschaft:** Der BFH (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) hat entschieden, dass ein auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhender Verzicht eines Gesellschafters auf seine nicht mehr voll werthaltige Forderung gegenüber seiner KapGes. bei dieser zu einer Einlage der Forderung führt. Die Forderung ist dabei gem. Abs. 1 Nr. 5 grds. – uE vorbehaltlich des Satzes 3 – mit dem Teilwert zu bewerten; die Fälle des Satzes 1 Halbs. 2 wurden vom BFH nicht angesprochen, dürften von ihm aber ebenso bewertet werden (eingehender s. Anm. 872). Sofern der Nennwert der Forderung größer ist als deren Teilwert, kommt es aufgrund des Wegfalls der Verbindlichkeit, die immer mit ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen ist (vgl. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB), zu einem Ertrag in Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils, der das stpfl. Einkommen der KapGes. erhöht. Im Ergebnis nimmt der BFH somit bei einem Forderungsverzicht eine Einlage der Forderung mit anschließender Konfusion mit der Verbindlichkeit an. Siehe auch § 8 KStG Anm. 335. Zur Ermittlung des Teilwerts der Forderung vgl. auch FG München v. 9.4.2018 – 7 K 729/17, EFG 2018, 1126, rkr.

Die genannte Entsch. des Großen Senats ist nicht unkritisiert geblieben (vgl. etwa *Hoffmann*, DStR 1997, 1625). Wesentlicher Kritikpunkt ist die vom BFH vorgenommene Verknüpfung der Einkommensermittlung eines Rechtssubjekts (der KapGes.) mit der Bewertung eines WG auf Ebene eines anderen Rechtssubjekts (des Gesellschafters). Diese Kritik trifft uE nicht die eigentliche Fragestellung. Grundsätzlich ist fraglich, ob bei einem Verzicht auf eine Forderung diese als eingelegt gelten kann. Es kann uE im Grunde genommen gar nicht zu einer Einlage der Forderung kommen, diese geht vielmehr sofort mit dem Forderungsverzicht unter. Bilanztechnisch vollzieht sich der Forderungsverzicht allein durch eine Ausbuchung der Verbindlichkeit und nicht – auch nicht für eine logische Sekunde – in Form einer Einbuchung der Forderung und anschließender Ausbuchung dieser gegen die Verbindlichkeit. Daher besteht ein deutlicher Unterschied zwischen einem Verzicht auf eine Forderung und der Einlage einer Forderung. Bei der wirtschaftlich vergleichbaren Schuldübernahme erkennt der BFH wesentlich differenzierter, vgl. „Schuldübernahme“.

**Forderungsverzicht gegenüber Personengesellschaft:** Das oben zum Forderungsverzicht gegenüber einer KapGes. Gesagte dürfte hier grds. entsprechend gelten. Allerdings sind die Besonderheiten, die sich ggf. aus der Stellung des Verzichtenden als Mitunternehmer ergeben, zu beachten (dazu BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180).

**Geringwertige Wirtschaftsgüter** können wie andere WG mit ihrem Teilwert in ein BV eingelegt werden. Unerheblich bleibt uE, ob zuvor von der Bewertungsfreiheit gem. Abs. 2 Gebrauch gemacht wurde, dh. die AHK für die gWG bereits einmal voll geltend gemacht wurden. Abs. 2 und Abs. 2a (ab VZ 2008) vereinfachen

nur die ansonsten geltenden Absetzungsregeln. Auch reguläre AfA bleibt bei der Teilwertermittlung unberücksichtigt; s. „Absetzung für Abnutzungen“.

**Gestohlene oder unterschlagene Wirtschaftsgüter**, die der Stpfl. in ein BV einlegt, haben dann einen Teilwert von null, wenn die WG noch im Eigentum eines anderen stehen. Dies ist der Fall, wenn das Eigentum nicht (ausnahmsweise) aufgrund eines gutgläubigen Erwerbs auf den Stpfl. übergegangen ist. Der Teilwert von null ergibt sich daraus, dass ein gedachter Erwerber des Gesamtbetriebs für die nicht im Eigentum des Stpfl. stehenden WG keinen Betrag ansetzen würde.

**Pensionsanspruch:** Bei Verzicht des Gesellschafters einer KapGes. auf seinen unverfallbaren Pensionsanspruch gilt grds. das zum Forderungsverzicht Gesagte entsprechend, vgl. BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; zuletzt best. in BFH v. 14.3.2006 – I R 38/05, GmbHR 2006, 822, mit Anm. *Hoffmann*.

**Schuldübernahme:** Das FG Köln (FG Köln v. 16.3.2001 – 13 K 2920/99, DStRE 2001, 1193, rkr.) hatte über den Fall einer Erfüllungsübernahme zu entscheiden, bei der ein Gesellschafter sich zunächst für eine Schuld seiner KapGes. verbürgt und anschließend diese Schuld abgelöst hatte, wobei in den Vereinbarungen zur Erfüllungsübernahme ein Rückgriffsanspruch gegen die KapGes. ausgeschlossen wurde. Das FG entschied, dass in diesem Fall der Gesellschafter eine verdeckte Einlage in Höhe des Nennwerts der abgelösten Schuld in die KapGes. leistete. Die Revision wurde durch das FG nicht zugelassen. Die NZB wies der BFH (BFH v. 20.12.2001 – I B 74/01, BFH/NV 2002, 678) ab. Er sah keine ernsthaften Zweifel an der Rechtmäßigkeit der FG-Entsch. Allerdings hat BFH v. 31.5.2005 (BFH v. 31.5.2005 – X R 36/02, BStBl. II 2005, 707) gegenüber BFH v. 20.12.2001 (BFH v. 20.12.2001 – I B 74/01, BFH/NV 2002, 678; GmbHR 2002, 221) insofern eine Abgrenzung vorgenommen, als eine befreiende Schuldübernahme – ausdrücklich im Gegensatz zur Erfüllungsübernahme (vgl. unter 4.b bb der Urteilsgründe) – nach den Grundsätzen des BFH v. 9.6.1997 (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) zu beurteilen sei.

**Umsatzsteuer**, die ein Stpfl. für die Anschaffung eines zum PV gehörenden WG gezahlt hat, bleibt bei der Bemessung des Teilwerts außer Betracht, wenn der Stpfl. diese USt im Fall einer (unmittelbaren) betrieblichen Anschaffung des WG als Vorsteuer hätte geltend machen können. Ein gedachter Erwerber des Gesamtbetriebs würde ebenfalls die Absetzbarkeit der Vorsteuer berücksichtigen. Vgl. etwa *Plate*, DStZ 1970, 108.

**Veräußerung:** Wird ein eingelegtes WG kurz nach seiner Einlage veräußert, so kann der erzielte Veräußerungspreis ein Anzeichen für den bei der Einlegung vorhandenen Teilwert bilden (vgl. FG Bremen v. 22.9.1977 – I 35/76, EFG 1978, 66, rkr.).

## b) Bewertung der Einlage von immateriellen Wirtschaftsgütern und Nutzungen

### 861 aa) Abgrenzung von Nutzungen gegenüber Wirtschaftsgütern

Unter Nutzungsrechten sind ganz allgemein dingliche oder schuldrechtl., verbriefte oder unverbiefte Berechtigungen zur Nutzung betriebsfremden Vermögens zu verstehen. Erforderlich für eine Qualifikation als „Nutzungsrecht“ ist nach stRspr., dass der Verpflichtete dem Stpfl. (vor einer möglichen Einlage) eine rechtl. gesicherte Stellung einräumt, die dem Stpfl. gegen seinen Willen nicht mehr entzo-

gen werden kann. Reine Nutzungen sind demnach alle Möglichkeiten zur Nutzung von Vermögen, die kein Nutzungsrecht darstellen.

### bb) Immaterielle Wirtschaftsgüter

862

Immaterielle WG sind grds. einlagefähig (Anm. 854). Auch für ihre Bewertung ergeben sich grds. keine Besonderheiten.

**Nutzungsrechte:** Nach BFH v. 16.12.1988 (BFH v. 16.12.1988 – III R 113/85, BStBl. II 1989, 763) gilt dies auch für (dingliche oder schuldrechtl.) Nutzungsrechte (s. auch § 5 Anm. 1787). Der BFH akzeptiert hier zwar eine Einlagefähigkeit, lehnt aber den Ansatz des tatsächlichen Nutzungswerts ab (im Einzelnen siehe unten Anm. 863). Er argumentiert hierbei mit den Wertungen des EStRechts, erzielte Nutzungen der Besteuerung zu unterwerfen. Zum Ansatz können daher lediglich die Kosten kommen, die der Stpfl. für die Erlangung des Nutzungsrechts aufgewendet hat. Räumt ein Mitunternehmer seiner PersGes. ein Nutzungsrecht an einem ihm gehörenden WG ein, ist zwar eine Einlage in die PersGes. anzunehmen, das Nutzungsrecht ist jedoch mit null zu bewerten. Auch unseres Erachtens sind Nutzungsrechte einlagefähig, wenn sie als WG zu qualifizieren sind (s. § 5 Anm. 1787). Sie sind greifbar in Form einer Einzelbewertbarkeit und einer – zumindest abstrakten – Einzelveräußerbarkeit. Dies gilt unabhängig davon, ob die Nutzungsrechte dinglicher oder rein schuldrechtl. Natur sind oder ob sie entgeltlich oder unentgeltlich erworben wurden.

**Nießbrauch** zählt zu den Nutzungsrechten.

**Geschäftswert:** Aus stl. Sicht handelt es sich bei einem Geschäftswert um ein immaterielles WG. Er ist daher grds. einer Einlage zugänglich und entsprechend den allgemeinen Regeln des Abs. 1 Nr. 5 zu bewerten. Allerdings kommt die Einlage eines Geschäftswerts nur bei der Übertragung eines (Teil-)Betriebs in Betracht. Hier wird es häufig aufgrund von Spezialvorschriften (§ 6 Abs. 5 oder §§ 20, 24 UmwStG) zu einer unter dem Teilwert liegenden Bewertung kommen.

**Auftragsbestand:** Fraglich ist die Abgrenzung zwischen einem Auftragsbestand als gesondertes immaterielles WG und dem Firmenwert. Der Auftragsbestand ist dann gesondert in der Bilanz anzusetzen, wenn er gesondert vom Firmenwert greifbar ist und in Erscheinung tritt (BFH v. 13.9.1989 – II R 1/87, BStBl. II 1990, 47). Dies ist der Fall, wenn ein Auftrag rechtl. verselbständigbar ist (BFH v. 28.10.1987 – II R 224/82, BStBl. II 1988, 50), es sich also um einzelne, konkrete Aufträge handelt. Dies ist nicht der Fall, wenn es sich um Rahmenverträge handelt (FG Düss. v. 20.3.2003 – 15 K 7704/00 F, EFG 2003, 1290, rkr.).

**Pkw-Nutzung:** Wird ein im nichtbetrieblichen Vermögen gehaltener Pkw. für betriebliche Zwecke genutzt, ist zunächst zu prüfen, ob dieser als notwendiges BV anzusehen ist oder als gewillkürtes BV angesehen werden kann. Ist dies zu bejahen, kommt es zur Einlage des Pkw. Dieser ist dann gem. Abs. 1 Nr. 5 zu bewerten. Kann und soll der Pkw. auch weiterhin dem außerbetrieblichen Vermögen zugeordnet werden, sind die durch die betriebliche Nutzung veranlassten Kosten BA (§ 4 Abs. 4). Zur Erfassung der Selbstkosten kann vereinfachend die Bewertung nach Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 übernommen werden. Bei einer Beschädigung eines außerbetrieblich gehaltenen Pkw. während einer betrieblich veranlassten Fahrt können AfaA vorgenommen werden. Diese richten sich gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 nach den AK abzüglich der (normalen) Afa, die der Stpfl. hätte in Anspruch nehmen

können, wenn er das Fahrzeug im BV gehalten hätte (vgl. BFH v. 24.11.1994 – IV R 25/94, BStBl. II 1994, 318).

### 863 cc) Bewertung des eingelegten Nutzungsrechts

**Nach der gefestigten Rechtsprechung des BFH** ist bei der Bewertung von eingelegten Nutzungsrechten dem Zweck der Einlageregelung Rechnung zu tragen (BFH v. 16.12.1988 – III R 113/85, BStBl. II 1989, 763). Genauso, wie die Anwendung des § 5 Abs. 2 eingeschränkt werden müsse, um die Vermögenszuwächse des außerbetrieblichen Bereichs zu schützen, entfalle ein solches Schutzbedürfnis für den Bereich der Nutzungsrechte, denn hier erwarte das Gesetz auch im außerbetrieblichen Bereich – anders als bei Vermögenszuwächsen – grds. eine Besteuerung des Nutzungswerts. Folglich dürfen grds. nur die Aufwendungen, die an anderer Stelle der Besteuerung unterliegen, den betrieblichen Gewinn in Form von Abschreibungen mindern. Daher können bei Nutzungsrechten immer nur die tatsächlichen eigenen und in Form von AfA anfallenden Aufwendungen des Einlegenden für dieses Nutzungsrecht als Einlagewert angesetzt werden (BFH v. 16.12.1988 – III R 113/85, BStBl. II 1989, 763; BFH v. 20.9.1989 – X R 140/87, BStBl. II 1990, 368). Zu den berücksichtigungsfähigen Aufwendungen zählen neben den laufenden Kosten aus der Nutzung (bei einem Grundstück etwa GrSt oder sonstige Abgaben) grds. auch die abschreibbaren AHK.

Somit ergibt sich nach Auffassung des BFH Folgendes:

- ▶ *Vorbehaltenes Nutzungsrecht*: Als Einlagewert sind die Aufwendungen zu berücksichtigen, die der Nutzungsberechtigte bei einer betrieblichen Nutzung des Gegenstands ohne Übertragung auf eine andere Person auch zukünftig im Wege der AfA unmittelbar gewinnmindernd geltend machen könnte. Durch die fortdauernde betriebliche Nutzung des Gegenstands bleibt die betriebliche Veranlassung der auf die ND zu verteilenden Aufwendungen des Stpfl. für dessen Anschaffung oder Herstellung auch nach dem Verlust der Eigentümerstellung gewahrt. Im Ergebnis entsprechen die jährlichen AfA-Beträge auf das Nutzungsrecht den AfA-Beträgen auf den genutzten Gegenstand ohne Übertragung (vgl. BFH v. 16.12.1988 – III R 113/85, BStBl. II 1988, 763).
- ▶ *Zugewendetes Nutzungsrecht*: Der Einlegende hat mangels eigener AK keine eigenen Aufwendungen in Form von AfA. Die AfA des Eigentümers können aufgrund der Rspr. zum sog. Drittaufwand nicht berücksichtigt werden. Der Einlagewert ist somit null.
- ▶ *Stellungnahme*: Aus der Definition der Einlage in § 4 Abs. 1 Satz 7 ergibt sich keine Sonderregelung für immaterielle WG oder Nutzungsrechte. Ist ein Nutzungsrecht daher als WG anzusehen, kann es auch in ein BV eingelegt werden. Die Bewertung dieses WG „Nutzungsrecht“ unterliegt dann § 6 Abs. 1 Nr. 5 mit der Folge, dass grds. der Teilwert anzusetzen ist. Die Sonderregelungen in Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 sowie Sätze 2 und 3 sind zu beachten. Wenn im EStG die grundsätzliche Wertung getroffen worden ist, Wertsteigerungen im außerbetrieblichen Bereich nur ausnahmsweise (vgl. §§ 17 und 23) der Steuer zu unterwerfen, ist nicht einzusehen, warum ein im außerbetrieblichen Bereich erworbenes oder entstandenes immaterielles WG, wozu uE auch die Nutzungsrechte gehören, besonders zu behandeln sein soll. Allerdings sind an die Kriterien zur Bestimmung, ob das in Frage stehende Nutzungsrecht tatsächlich als

WG anzusehen ist, zur Vermeidung von Missbräuchen strenge Anforderungen zu stellen.

In seiner früheren, überholten Rspr. hatte der BFH noch unterschieden in zugewendete und vorbehaltenene Nutzungsrechte.

**Beispiel:**

**Zugewendetes Nutzungsrecht:** Der Eigentümer eines Grundstücks überträgt ein lebenslangliches Nutzungsrecht an den Stpfl. Dieser nutzt das Grundstück fortan für eigene Zwecke. Das zugewendete Nutzungsrecht gilt als in das BV des Stpfl. eingelegt.

**Vorbehaltenes Nutzungsrecht:** Der Stpfl. erwirbt ein Grundstück im Wege des Kaufs und überträgt es auf seine Ehefrau, behält sich aber ein lebenslangliches Nutzungsrecht an dem Grundstück vor. Das Grundstück wird fortan vom Stpfl. betrieblich genutzt. Das Nutzungsrecht gilt somit als in sein BV eingelegt.

Zum zugewendeten Nutzungsrecht vertrat der BFH die Auffassung, dass ein Ansatz zum Teilwert zu erfolgen hätte, der den fiktiven AfA-Beträgen des Eigentümers der genutzten Sache während der ND entsprochen hätte (vgl. BFH v. 20.11.1980 – IV R 117/79, BStBl. II 1980, 68); bei einem vorbehaltenen Nutzungsrecht ging er ebenfalls von der Einlage zum Teilwert aus, der jedoch dem Kapitalwert der für die voraussichtliche ND fiktiven Miete entsprechen sollte (vgl. BFH v. 2.8.1983 – VIII R 170/78, BStBl. II 1983, 735).

**dd) Nutzungen**

864

**Reine Nutzungen:** Nach nunmehr gefestigter Rspr. sind reine Nutzungen nicht einlagefähig, da es hier an einer Greifbarkeit und somit an der Qualität als WG fehlt. Verwirrend ist insofern nur, dass das Gesetz für Zwecke der Bestimmung von Entnahmen Nutzungen in einem Klammerzusatz zu den WG zählt; § 4 Abs. 1 Satz 2: „Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen) ...“. Diese Aufzählung muss jedoch tatsächlich so verstanden werden, dass es durch die außerbetriebliche Nutzung eines WG zu einer Entnahme der Aufwendungen (Selbstkosten) für den Zeitraum der außerbetrieblichen Nutzung kommt; es geht somit um eine Aufwandsentnahme und nicht um die Entnahme eines WG „Nutzung“ (im Einzelnen s. Vor §§ 4–7 Anm. 103). Die bis zum damaligen Zeitpunkt bestehenden Widersprüche in der Rspr. (vgl. gegen Einlagefähigkeit insbes. BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244) hat BFH v. 26.10.1987 (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) beseitigt, indem er die Einlagefähigkeit für Nutzungen verneint hat; s. dazu § 4 Anm. 138 und § 4 Anm. 286. Gegen die Einlagefähigkeit spricht nach Auffassung des GrS des BFH insbes., dass die Nutzungseignung eines WG lediglich eine Eigenschaft bilde, von welcher der Wert des WG abhängt. Bei seiner Entsch. hat sich der BFH wohl auch davon leiten lassen, dass bei Ansatz des Nutzungswerts als Einlage der auf der Nutzung beruhende Gewinn möglicherweise der Besteuerung entzogen werden könnte, obwohl die selbst im PV gezogenen Nutzungen regelmäßig zu Einkünften aus VuV oder aus Kapitalvermögen führen.

**Aufwandseinlage:** Die dem Nutzenden durch die betriebliche Nutzung betriebsfremden Vermögens entstandenen tatsächlichen Aufwendungen mindern den betrieblichen Gewinn. Die Basis hierfür liefert § 4 Abs. 4. Dies gilt auch bei einer PersGes.; dort sind die Aufwendungen eines Gesellschafters aus einer Nutzung ihm gehörenden betriebsfremden Vermögens durch die PersGes. als SonderBA zu erfassen (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Bei einer KapGes.

kommt es ebenfalls nicht zu einer Nutzungseinlage (BFH v. 19.5.2005 – IV R 3/04, DStRE 2005, 1241). Hält der Gesellschafter die Beteiligung im BV, sind die ihm entstehenden Aufwendungen auch nicht mehr als WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abzugsfähig (§ 20 Abs. 9 Satz 1). Bei einer Beteiligung im BV sind die Aufwendungen als BA zu berücksichtigen. Die Frage, ob es auch zu einer Einlage von solchen Aufwendungen kommen kann, die während der Nutzung des Vermögens einem Dritten entstehen (sog. Drittaufwand), musste vom BFH in seiner Entsch. v. 26.10.1987 (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) nicht entschieden werden. In der Folgezeit jedoch hat der BFH die Geltendmachung von Drittaufwand als WK oder BA grds. abgelehnt (vgl. insbes. BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782).

865–869 Einstweilen frei.

### 3. Bewertung von Einlagen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2)

#### a) Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten

##### 870 aa) Durchbrechung des Teilwertbewertungsprinzips

Der Grundsatz, dass ein eingelegtes WG mit dem Teilwert zu bewerten ist, wird durchbrochen, wenn der Stpfl. das WG innerhalb der letzten drei Jahre (Einzelheiten s. Anm. 875) vor dem Zeitpunkt der Zuführung zum BV angeschafft oder hergestellt hat; dann ist das WG höchstens mit den AHK oder mit dem niedrigeren Teilwert (s. Anm. 872) zu bewerten.

##### 871 bb) Begriff der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Allgemein zum Begriff „Anschaffungskosten“ s. Anm. 175 ff.; „Herstellungskosten“ s. Anm. 225 ff.

**Anschaffungskosten in ausländischer Währung:** Siehe Anm. 192. Eine inzwischen eingetretene Änderung des Umrechnungsverhältnisses bleibt grds. unberücksichtigt. Abs. 1 Nr. 5 Halbs. 2 Buchst. a stellt auf die ursprünglichen AK ab. Für die Berücksichtigung von Währungsschwankungen ist dabei grds. kein Raum. Könnte ein Währungsverfall im Rahmen einer Teilwertabschreibung zu einer niedrigeren Bewertung führen, dann könnte das WG bei der Einlage ggf. mit dem niedrigeren Teilwert zu bewerten sein.

**Rentenverpflichtung:** Die AK eines gegen Eingehung einer Rentenverpflichtung angeschafften WG bestehen in dem Barwert der Verpflichtung zum Zeitpunkt der Anschaffung.

**Bodenschätze:** Siehe Anm. 860 „Bodenschätze“ und die dort zitierte Rspr. sowie § 7 Anm. 546.

**Liquidation einer Kapitalgesellschaft:** Gelangen WG anlässlich der Verteilung des restlichen Vermögens einer in Abwicklung befindlichen KapGes. in das Eigentum eines Gesellschafters, handelt es sich nicht um einen Anschaffungsvorgang (BFH v. 25.6.2002 – IX R 47/98, BStBl. II 2002, 756), also auch keinen iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 5. Legt der Gesellschafter diese WG innerhalb von drei Jahren nach Auskehrung in ein BV ein, sind sie auch dann und auf jeden Fall mit dem Teilwert zu bewerten (BFH v. 21.9.1965 – I 331/62 U, BStBl. III 1965, 665).



**Die Umsatzsteuer** gehört zu den AK, wenn sie nicht gem. § 15 UStG als Vorsteuer „bei der Umsatzsteuer abgezogen werden kann“, vgl. § 9b Abs. 1.

**Geldentwertung:** Zu Abs. 1 Nr. 5 aF (Bewertung von Einlagen nach der Rechtslage bis 31.12.1954) hat der BFH die Ansicht vertreten, dass jene Höchstwertvorschrift bei nachhaltigen Preisänderungen sehr erheblichen Ausmaßes nicht anwendbar sei, wenn der Erwerb der eingelegten WG ohne jeden Zusammenhang mit dem Betrieb erfolgt war (BFH v. 13.6.1952 – I 42/51 U, BStBl. III 1952, 199). Dieser Grundsatz gilt auch für die Rechtslage ab 1.1.1955. Ist daher die Anschaffung oder Herstellung innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage des WG in das BV erfolgt und ist in der Zeit zwischen Anschaffung oder Herstellung und Einlage eine sehr erhebliche Geldentwertung eingetreten, so ist die Einlage statt mit den AHK mit dem höheren Teilwert zu bewerten.

**Zu Absetzungen für Abnutzung,** die der Stpfl. für die Zeit zwischen der Anschaffung oder Herstellung und der Einlage vorgenommen hat, s. Anm. 885.

### cc) Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Höchstwert

872

Die AHK bilden nur den Höchstwert; im Übrigen bleibt der Teilwert maßgebend. Liegt dieser unter den AHK, darf daher die Bewertung des eingelegten WG nur mit dem Teilwert erfolgen. Die bis einschließlich 1954 geltende Fassung war klar und unstrittig: Von den AHK und dem Teilwert war stets der niedrigere Betrag anzusetzen. Die Änderung von Abs. 1 Nr. 5 EStG 1955 war so gedacht, dass die Bewertung höchstens mit den AHK „in den Fällen zu erfolgen hat, in denen die Anschaffung oder Herstellung innerhalb eines kürzeren Zeitraums vor der Einlage erfolgt ist“ (BTDrucks. II/481, 77). In diesen Fällen sollte also die bis 1954 geltende Regelung aufrechterhalten werden, also von den AHK und dem Teilwert der niedrigere Wert für die Bewertung des eingelegten WG maßgeblich sein. Aus der Begr. für diese Regelung – Verhinderung der Umgehung einer Gewinnverwirklichung durch Entnahme und spätere Wiedereinlage – ergibt sich, dass der Gesetzgeber bei dieser Regelung nur an den Fall eines Wertanstiegs, nicht aber an den Fall einer Wertminderung gedacht hat. Die Anwendung des eindeutigen Wortlauts der Vorschrift in dem Fall, dass der Teilwert unter den AHK liegt, dh. die Bewertung des eingelegten WG mit dem niedrigeren Teilwert, mag systematisch unbefriedigend sein (folgerichtig wäre es wohl eher gewesen, stets die AHK anzusetzen und dadurch die Wertänderungen der ersten drei Jahre stets in die betriebliche Sphäre zu verlagern). Andererseits kann nur so der Verlustimport in das BV vermieden werden. Die wörtliche Auslegung führt daher nicht zu einem sinnwidrigen Ergebnis. Eine Bewertung des eingelegten WG mit den höheren AHK anstatt dem niedrigeren Teilwert ist daher grds. nicht möglich (zur Ausnahme bei Einlage einer Beteiligung iSv § 17 vgl. Anm. 877).

GLA wohl BFH v. 7.10.1965 (BFH v. 7.10.1965 – IV 230/65, BStBl. III 1966, 36) betr. Einlage einer wesentlichen Beteiligung unter der Geltung des Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG 1958; der BFH hält den Wortlaut der Vorschrift nicht für zwingend, leitet aber aus Sinn und Zweck der Vorschrift den Grundsatz ab, dass eine während der privaten Besitzzeit eingetretene Wertsteigerung im betrieblichen Bereich erfasst werden solle, nicht dagegen eine während der privaten Besitzzeit eingetretene Wertminderung. Weiter BFH v. 3.5.1967 (BFH v. 3.5.1967 – I 70/64, BStBl. III 1967, 463) betr. Zahlung eines Überpreises für WG kurz vor Betriebseröffnung: „befanden sich die zu einem Überpreis erworbenen Wirtschaftsgüter bereits seit einiger Zeit im Privatvermögen des Steuerpflichtigen, so

schließt § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG 1955 (Bewertung der Einlagen mit dem Teilwert) die Annahme vorbereitender Betriebsausgaben aus<sup>6</sup>; in diesem Fall sind also die dem Betrieb zugeführten WG mit dem unter den AHK liegenden Teilwert zu bewerten (wie hier *Wismeth*, FR 1974, 261; glA *Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 761 [2/2012]). Zu wesentlichen Beteiligungen s. Anm. 877.

873–874 Einstweilen frei.

### b) Anschaffung oder Herstellung innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage (Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a)

#### 875 aa) Dreijahresfrist

**Fristberechnung:** § 108 Abs. 1 AO iVm. § 187 Abs. 1 BGB (der Tag der Anschaffung oder Herstellung wird nicht mitgerechnet), § 188 Abs. 2 BGB (die Frist endet mit Ablauf desjenigen Tags, der durch seine Zahl dem Tag entspricht, auf den die Anschaffung oder Herstellung fällt). Zu beachten ist § 108 Abs. 3 AO (vgl. BFH v. 14.10.2003 – IX R 68/98, BStBl. II 2003, 898), die Dreijahresfrist wird in diesen Fällen also verlängert.

**Fristbeginn** ist der Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung. Tag der Anschaffung ist der Tag der Lieferung, dh. der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht; Tag der Herstellung ist der Tag der Fertigstellung (§ 9a EStDV; H 7.4 „Fertigstellung“ EStR 2012). Einzelheiten zum Zeitpunkt der Anschaffung s. Anm. 164, zum Zeitpunkt der Herstellung s. Anm. 166. Legt der Stpfl. ein teilfertiges WG in das BV ein, sind alle AHK für die Bewertung maßgebend, die der Stpfl. bis zum Zeitpunkt der Einlage auf dieses WG geleistet hat. Dies gilt auch für diejenigen Aufwendungen, die der Stpfl. mehr als drei Jahre vor der Einlage aufgewendet hat (so wohl auch Nds. FG v. 11.12.1975 – VII 168/69, EFG 1976, 391, rkr.). Der Zeitpunkt der Aufwendungen der Anschaffung bzw. HK ist nicht maßgebend.

Eine Entnahme ist zwar keine Anschaffung, wird aber für die Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 wie eine Anschaffung gewertet; zu dem bei der Entnahme maßgebenden Teilwert als AK s. Anm. 886. Die Dreijahresfrist rechnet daher bei Entnahme im Lauf eines Tages und späterer Einlage (in das gleiche oder ein anderes BV des Stpfl.) vom Tag der Entnahme an (Abs. 1 Nr. 5 Satz 3). Bei Entnahme mit Ablauf eines Tages (zB wegen Ausscheidens als Gesellschafter aus einer PersGes.) folgt nach BFH (BFH v. 7.12.1978 – I R 142/76, BStBl. II 1979, 729) auf die Entnahme als Loslösung aus dem BV die Anschaffung als selbständiger strechtl. Akt der Zuführung in das PV erst mit Beginn des folgenden Tages. Diese Rspr. ist uE nicht überzeugend: Das WG befindet sich nicht während einer sog. logischen Sekunde weder im BV noch im PV. Loslösung und Zuführung erfolgen uE gleichzeitig mit Ablauf des Tages der Entnahme. Die Dreijahresfrist rechnet auch dann von der Entnahme an, wenn die Überführung in ein anderes BV des Stpfl. als Entnahme behandelt worden ist.

Bei unentgeltlichem Erwerb rechnet die Dreijahresfrist uE vom Zeitpunkt der entgeltlichen Anschaffung oder Herstellung durch den Rechtsvorgänger an (bei mehrfachem unentgeltlichem Erwerb vom letzten entgeltlichen Erwerb oder von der Herstellung), s. Anm. 876 zur Bewertung bei unentgeltlichem Erwerb.

**Fristende** ist der Tag der Einlage, dh. der Tag der wirtschaftlichen Zuführung zum BV.

**bb) Einlage unentgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter**

**Unentgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter:** Für die Bewertung der Einlage von unentgeltlich erworbenen WG und die Bedeutung der Dreijahresfrist fehlt eine Regelung in Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 1 Buchst. a. Zu wesentlichen Beteiligungen s. Anm. 877. Fraglich ist, ob ein unentgeltlicher Erwerb überhaupt als „Anschaffung“ iSd. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 anzusehen ist. Verneint man die Frage (mit der Begr., eine Anschaffung könne nur im Fall eines entgeltlichen Erwerbs vorliegen), so ist der Tatbestand des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 nicht erfüllt, es kann daher nur der Teilwert angesetzt werden (aA *Ortmann-Babel* in *Lademann*, § 6 Rz. 930 [4/2009], nach der die AK des Rechtsvorgängers anzusetzen sind, der die letzte entgeltliche Anschaffung getätigt hatte).

- ▶ „Anschaffungskosten“ von null anzusetzen widerspräche der Voraussetzung, dass gar keine Anschaffung vorliegt. Ein Umkehrschluss aus dem Gesetzeswortlaut erscheint uns nicht zwingend: Nur Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 iVm. § 17 Abs. 2 Satz 2 regelt den Fall des unentgeltlichen Erwerbs, und zwar für eine Beteiligung an einer KapGes. – AK des zuletzt entgeltlich erwerbenden Rechtsvorgängers maßgebend. Dann könne man bei anderen WG „nicht ohne weiteres auf die AK des Rechtsvorgängers zurückgreifen“ (*Quack*, BB 1971, 863). Wo das Gesetz nur von AK spricht, sind nicht immer nur die tatsächlichen AK gemeint, sondern uU AK zu unterstellen, s. Anm. 210–212. Auch eine Entnahme ist keine Anschaffung, wird aber im Fall einer späteren Wiedereinlage des WG wie eine solche behandelt (s. Anm. 886).
- ▶ Wenn also die Begrenzung auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten die Umgehung der betrieblichen Erfassung von Wertsteigerungen verhindern sollte, dann wird man auch die Möglichkeit berücksichtigen müssen, dass der Rechtsvorgänger das WG bereits im Interesse des Stpfl. und im Hinblick auf die spätere Einlage angeschafft oder hergestellt hat; man wird also dem Stpfl. die entgeltliche Anschaffung oder Herstellung durch den Rechtsvorgänger innerhalb der Dreijahresfrist (s. Anm. 875) zurechnen müssen (BFH v. 31.3.1977 – IV R 58/73, BStBl. II 1977, 823, vorletzter Abs., jedenfalls dann, wenn die Einlage dem unentgeltlichen Erwerb unmittelbar nachfolgt). Hierfür spricht weiter die Regelung des § 11d Abs. 1 EStDV: Bei unentgeltlichem Erwerb eines einzelnen abnutzbaren WG des PV kann der Stpfl. AfA vornehmen, obwohl er keine AHK aufgewendet hat. Der unentgeltliche Erwerb wird hier wie eine Anschaffung behandelt, die AfA richten sich nach den AHK des Rechtsvorgängers und nach dem für jene maßgebenden Prozentsatz. Es erscheint daher gerechtfertigt, bei unentgeltlichem Erwerb eines einzelnen WG des PV (auch wenn nicht abnutzbar) auf die AHK des Rechtsvorgängers abzustellen, der das WG zuletzt entgeltlich erworben oder es hergestellt hat, ggf. zzgl. ANK, die der oder die Rechtsvorgänger getragen haben (BFH v. 9.7.2013 – IX R 43/11, BStBl. II 2014, 878). Eine bei diesem Rechtsvorgänger (oder bei den Rechtsvorgängern) zwischen der entgeltlichen Anschaffung oder Herstellung und der unentgeltlichen Übertragung auf den Stpfl. eingetretene Wertsteigerung gerät (zusammen mit einer beim Stpfl. eingetretenen weiteren Wertsteigerung oder abzüglich einer bei ihm eingetretenen Wertminderung) als stille Reserve in das BV (s. OFD Hamb. v. 14.3.1974, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 5a Nr. 1; *Ortmann-Babel* in *Lademann*, § 6 Rz. 926 [4/1999]).

Hatte der Rechtsvorgänger das WG entnommen, so ist nach der oben vertretenen Ansicht der hierbei angesetzte Teilwert für die AK des Stpfl. iSv. Abs. 1 Nr. 5 maß-

gebend (FG München v. 12.5.1970 – II 169/66, EFG 1970, 553, rkr.; o.V., DB 1970, 1003; s. auch Anm. 886).

**Unentgeltlich eingeräumtes Nutzungsrecht:** Siehe auch Anm. 862.

**Erwerb durch gemischte Schenkung und Einlage des Wirtschaftsguts:** Die Bewertung ist uE zweifelhaft. Nach BFH v. 18.3.1980 (BFH v. 18.3.1980 – VIII R 148/78, BStBl. II 1981, 794) ist „neben den tatsächlichen Anschaffungskosten auch noch eine Einlage anzusetzen“; dies bedeutet wohl, dass bei der Bewertung gedanklich der entgeltlich erworbene Teil der Anschaffung von vor mehr als drei Jahren mit dem Teilwert, bei Anschaffung innerhalb der letzten drei Jahren mit den AK zu bewerten, der unentgeltlich erworbene Teil wie ein voll unentgeltlich erworbenes WG zu bewerten ist, dh. mit dem Teilwert (*Groh*, StuW 1984, 223) oder – nach der oben vertretenen Ansicht – mit den anteiligen AHK des Rechtsvorgängers (Schenkens). Nach neuerer Rspr. ist bei der einzelnen Vorschrift zu prüfen, ob die Trennung anzuwenden ist, was aber uE entsprechend dem Zweck des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a zu bejahen ist.

### c) Einlage einer Beteiligung iSv. § 17

#### 877 aa) Bewertung einer eingelegten Beteiligung iSv. § 17

Die Einlage der Beteiligung iSv. § 17 ist Voraussetzung ihrer Bewertung nach Abs. 1 Nr. 5. Keine Einlage ist die Veräußerung; zur Abgrenzung bei Mitunternehmern s. Anm. 857.

#### **Begriff der Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1:**

► **Umfang der Beteiligung:** Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b setzt eine Beteiligung des Stpfl. „im Sinne des § 17 Absatz 1 oder Absatz 6“ voraus. Zur Definition einer Beteiligung iSv. § 17 s. § 17 Anm. 130–133. Die Beschränkung gem. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b gilt uE zB auch dann, wenn der Stpfl. nur einen Teil einer Beteiligung iSv. § 17 einlegt, der für sich allein keine solche Beteiligung bilden würde (vgl. auch BFH v. 10.2.1982 – I B 39/81, BStBl. II 1982, 392, betr. Zusammenrechnung von Anteilen, die teils im PV, teils im BV einer KG lagen, an der der Stpfl. beteiligt war). Aus dem Zweck der Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b, die während der privaten Besitzzeit eingetretene Wertsteigerung als stille Reserve in das BV zu verlagern, ergibt sich, dass der gesamte Sachverhalt des § 17 Abs. 1 angesprochen wird, dh., Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b ist auch dann anwendbar, wenn der Stpfl. zwar nicht zur Zeit der Einlagehandlung, aber innerhalb der letzten fünf Jahre davor im Sinne dieser Vorschrift beteiligt war.

Die Einlage einer Beteiligung unterhalb der Grenze des § 17 wird auch dann mit dem (gegenüber den AK ggf. höheren) Teilwert bewertet, wenn der Stpfl. zur Zeit der Einlage bereits beabsichtigte, weitere Anteile hinzuzuerwerben, um eine Beteiligung iSv. § 17 herzustellen, und den Erwerb auch unmittelbar nach Einlage durchführt. Es darf nicht ein anderer als der gegebene Sachverhalt (zunächst Erwerb, dann Einlage der ganzen Beteiligung) fingiert werden.

► **Art der Beteiligung:** Auch eine wesentliche Beteiligung an einer ausländ. KapGes. kann nur mit den AK (oder dem niedrigeren Teilwert) bewertet werden, da § 17 grds. den Gewinn aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einer ausländ. KapGes. erfasst (s. § 17 Anm. 22).

**Bewertung der Beteiligung:** Die eingelegte Beteiligung ist mit den AK oder dem Teilwert, und zwar mit dem niedrigeren der beiden Werte zu bewerten. Sind die AK maßgebend, so gilt dies auch für die Anteile an der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG. Zu AK bei unentgeltlichem Erwerb s. Anm. 876. Eine als Konsequenz der Einlage eventuell entstehende GrESt erhöht den Teilwert nicht (BFH v. 14.3.2011 – I R 40/10, BFH/NV 2011, 1556). Für die für einen unentgeltlichen Erwerb erhobene ErbSt konnte bis einschließlich 1998 ggf. nach § 35 eine Entlastung erzielt werden. Seit VZ 1999 ist § 35 jedoch „aus Vereinfachungsgründen“ entfallen.

- ▶ *Absenken der sog. Wesentlichkeitsgrenze:* Fraglich ist, ob eine Bewertung mit den AK auch dann vorzunehmen ist, wenn eine Beteiligung vorliegt, die erst durch das Absenken der für ein Vorliegen einer Beteiligung iSv. § 17 maßgebenden Beteiligungsgrenze zu einer solchen Beteiligung wird. Das BVerfG (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05 und 2 BvR 1738/05, BStBl. II 2011, 86) hat für Recht erkannt, dass es gegen die verfassungsrechtl. Grundsätze des Vertrauensschutzes verstößt und damit verfassungswidrig ist, soweit in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen stl. erfasst werden, die bis zur Verkündung des Gesetzes, mit dem die jeweils maßgebende Beteiligungsgrenze herabgesetzt wird, entstanden sind und die bei einer Veräußerung vor dem Verkündungszeitpunkt nach zuvor geltender Rechtslage stfrei veräußert worden sind oder bei einer späteren Veräußerung sowohl zum Zeitpunkt der Verkündung des entsprechenden Gesetzes als auch zum tatsächlichen Veräußerungszeitpunkt stfrei hätten veräußert werden können. Die vom BVerfG aufgestellten Grundsätze gelten für alle Sachverhalte, die auf § 17 rekurrieren, also auch für die Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b. Wird also die Einlage solch einer Beteiligung mit ihren AK bewertet, besteht die Gefahr, dass die gesamte Wertsteigerung, also auch die nach BVerfG nicht stbare, weil vor Verkündung des entsprechenden Gesetzes entstandene, bei Veräußerung besteuert wird. Dem kann grds. entweder dadurch begegnet werden, dass in solchen Fällen in Abweichung vom Gesetzeswortlaut gleichwohl eine Bewertung der Anteile mit dem Teilwert erfolgt. Alternativ, und dafür hat sich die FinVerw. entschieden, kann der nicht stbare Teil der Wertsteigerung erst bei Veräußerung, und dann außerhalb der Bilanz, aus den stl. zu erfassenden Einkünften ausgeschieden wird (BMF v. 21.12.2011 – IV C 6 - S 2178/11/10001, BStBl. I 2012, 43). Die Auffassung der FinVerw. hat den Charme, dass eine Einlage immer nach dem Gesetzeswortlaut bewertet wird. Sie birgt allerdings die große Gefahr, dass bei Veräußerung der entsprechenden Beteiligung die stl. nicht zu erfassende Wertsteigerung in Vergessenheit gerät. Sie muss also statistisch festgehalten werden, um den vom BVerfG aufgestellten Grundsätzen genügen zu können. Sie widerspricht uE außerdem der vom BVerfG angeordneten teilweisen Nichtigkeit der entsprechenden Anwendungsnorm (§ 52 Abs. 1). Es wäre uE daher vorzuziehen, die Anordnung der Rückwirkung des Absenkens der entsprechenden Beteiligungsgrenze für Zwecke des § 6 Abs. 1 Nr. 5 nichtig anzusehen und die Beteiligungen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage zu bewerten. Eine erfolgsneutrale Berichtigung der StBil. wäre ggf. vorzunehmen.

Damit würde sich auch die durch das BMF (BMF v. 21.12.2011 – IV C 6 - S 2178/11/10001, BStBl. I 2012, 43) angeordnete zeitanteilige Zuordnung der Wertsteigerung erübrigen, allerdings auf Kosten einer dann erforderlichen Be-

wertung der Anteile auf den Zeitpunkt der Einlage. Es würde sich auch die uE unzutreffende Behandlung der Veräußerungskosten in dem BMF-Schreiben erledigen. Das BMF vertritt die Auffassung, dass Veräußerungskosten anteilig zwischen der nicht stbaren Wertsteigerung und der stl. zu erfassenden Wertsteigerung aufzuteilen sind. Diese Auffassung ist nicht nachvollziehbar. Würde die Beteiligung im Einlagezeitpunkt entgeltlich in das BV erworben, wären die Veräußerungskosten unstreitig und vollständig mit dem stl. zu erfassenden Veräußerungsgewinn zu verrechnen. Wäre ein Veräußerungsgewinn stl. nicht zu erfassen, gilt dies auch für mit der Veräußerung zusammenhängende Kosten. Die Einlage ist uE wie ein Erwerb durch das BV zu sehen.

- ▶ *Teilwert niedriger als Anschaffungskosten:* Für die Zeit seit 1.1.1965 wird die Ansicht vertreten, eine Beteiligung iSv. § 17 sei bei der Einlage auch dann mit den AK zu bewerten, wenn ihr Teilwert niedriger sei; eine in der privaten Besitzzeit eingetretene Wertminderung müsse sich – ebenso wie eine Wertsteigerung – bei der betrieblichen Gewinnermittlung auswirken; für die Zeit bis 31.12.1964 sei die Wertminderung nur deshalb unberücksichtigt geblieben, weil nach der bis dahin geltenden Fassung des § 17 Verluste aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden konnten (*Grieger*, BB 1966, 66; *Littmann*, Inf. 1967, 145; *Wismeth*, FR 1974, 261: Die Einlage ist hier wie eine verlustverwirklichende Veräußerung zu behandeln).

In der Tat würde sich der Stpfl., der die Beteiligung iSv. § 17 mit dem niedrigeren Teilwert einlegt und aus dem BV veräußert, schlechter stellen, als wenn er die Beteiligung privat veräußert und den Unterschied zwischen den AK und dem niedrigeren Erlös als Verlust geltend macht. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist die Bewertung mit den AK indes nicht möglich. Der BFH (BFH v. 25.7.1995 – VIII R 25/94, BStBl. II 1996, 684) erkennt jedoch in § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b eine planwidrige Gesetzeslücke für derartige Fälle. Nach diesem Ur. darf der nach § 17 realisierbare Wertverlust nicht durch den Ansatz des niedrigeren Teilwerts endgültig verloren gehen. Die Lücke sei nach der Entstehungsgeschichte der Regelungen in § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b, § 17, ihrem Sinn und Zweck und der Systematik sowie zusätzlich aus Erwägungen der Praktikabilität in der Weise zu schließen, dass anstelle des niedrigeren Teilwerts die höheren ursprünglichen AK anzusetzen sind. Der BFH (BFH v. 2.9.2008 – X R 48/02, BStBl. II 2010, 162 = DStR 2008, 2211, mit Anm. *Hoffmann*) hat seine Auffassung aus 1995 bestätigt und fortgeführt. Die Fortführung der Rspr. bezieht sich auf die Frage, ob nach Einlage eine Teilwert-Abschreibung zulässig ist, was der BFH verneint, solange die Beteiligung zum BV gehört. Er schlägt vor, die Beteiligung mit dem niedrigeren Teilwert in der StBil. anzusetzen und die Differenz zu den ursprünglichen AK durch einen außerbilanziellen Korrekturposten festzuhalten, um die stl. Erfassung der Wertminderung sicherzustellen. Nach dem Ur. des BFH v. 29.11.2017 (BFH v. 29.11.2017 – X R 8/16, BStBl. II 2018, 426) kann die Rspr. als gefestigt angesehen werden. In diesem Ur. hat der BFH ergänzend erkannt, dass diese Rechtsfolgen auch für die Einlage wertgeminderter Forderungen aus Gesellschafterdarlehen gelten, wenn sich der Ausfall solcher Forderungen auch sonst nach § 17 estl. ausgewirkt hätte (Nr. 4 der Gründe, bestätigt durch BFH v. 9.4.2019 – X R 23/16, BStBl. II 2019, 483, Rz. 29). Die FinVerw. wendet die Rspr. so an, dass sie eine Einlage mit den AK annimmt (vgl. H 17 Abs. 8 EStR 2012).

- *Einbringungsgeborene Anteile:* Werden einbringungsgeborene Anteile iSd. § 22 UmwStG in ein BV eingelegt, gilt ebenfalls ggf. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a oder b. Als AK ist der Betrag anzusetzen, der sich nach § 20 Abs. 3, § 21 Abs. 2 UmwStG ergibt. Dasselbe gilt uE auch für spaltungsgeborene Anteile im Fall einer Auf- oder Abspaltung.

### bb) Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft

878

Abs. 1 Nr. 5 gilt grds. auch für verdeckte Einlagen in KapGes. (s. Anm. 852). Das heißt, bei der verdeckten Einlage einer wesentlichen Beteiligung in eine KapGes. ist bei dieser bei Anwendung des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b eine Fortführung der AK des Einlegenden vorzunehmen. Es stellt sich jedoch das Problem, dass der mit Wirkung von VZ 1992 insoweit geänderte § 17 Abs. 1 Satz 2 eine verdeckte Einlage einer Veräußerung gleichstellt. Es würde somit eine doppelte Erfassung stiller Reserven drohen. Aus diesem Grund ist Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b teleologisch zu reduzieren; im Fall einer verdeckten Einlage in eine KapGes. ist auch bei ihr als Einlagewert der Teilwert der Beteiligung anzusetzen (vgl. BFH v. 14.3.2011 – I R 40/10 BStBl. II 2012, 281; BMF v. 2.11.1998 – IV C 2 - S 2244 - 2/98, BStBl. I 1998, 1227).

### cc) Verhältnis von Buchst. b zu Buchst. a

879

Beteiligungen sind WG. Daher könnte auch auf Beteiligungen die Regelung des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a zur Anwendung kommen. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b ist allerdings die speziellere Norm, sodass für einen Ansatz der AK bei einer (wesentlichen) Beteiligung grds. nicht auf den Buchst. a zurückgegriffen werden muss und die AK eben auch dann anzusetzen sind, wenn die wesentliche Beteiligung mehr als drei Jahre vor der Einlage angeschafft worden war.

Die generelle Anwendbarkeit des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a könnte jedoch für den Verweis in Abs. 6 Satz 3 eine Rolle spielen: Dieser führt bei einer verdeckten Einlage in den „Fällen des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a“ zu einer Berücksichtigung des Einlagewerts als Erhöhungsbetrag für die AK des Einlegenden an der KapGes.

#### Beispiel:

Ein Stpfl. erwirbt im Jahr 00 Anteile iSd. § 17. Die Anteile steigen deutlich im Wert. Im Jahr 02 legt der Stpfl. die Anteile verdeckt in eine KapGes. ein. Die KapGes. veräußert kurz darauf die Anteile.

#### Lösung:

Würden auf die Einlage Abs. 6 Sätze 2 und 3 Anwendung finden, würden als Einlagewert die ursprünglichen AK des Stpfl. anzusetzen sein. Der in den Jahren 00 bis zur Einlage in 02 entstandene Wertzuwachs würde nicht beim Stpfl. erfasst werden; vielmehr würde der Wertzuwachs bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen unter die StBefreiung des § 8b KStG fallen. Geht man hingegen von einem Vorrang des § 17 Abs. 1 Satz 2 aus, sind die bis zur Einlage entstandenen stillen Reserven beim Stpfl. als Veräußerungsgewinn zu erfassen. Der Konflikt ist gegenwärtig nicht gelöst.

880 **dd) Einlage eines Wirtschaftsguts iSv. § 20 Abs. 2**

Mit Einführung der Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge zum 1.1.2009 durch das Unternehmenssteuerreformgesetz v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) sind Veräußerungsergebnisse von bis dahin dem stl. nicht relevanten PV zugeordneten WG stl. zu erfassen. Es ist daher folgerichtig, dass der Gesetzgeber mit der Einführung von § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. c auch die Bewertung solcher WG bei Einlage in ein BV regelt. Zum Begriff der WG iSv. § 20 Abs. 2 vgl. § 20 Anm. 422 ff.

Zur Bewertung dieser WG vgl. Anm. 877 „Bewertung der Beteiligung“, die Ausführungen gelten hier entsprechend. Dies dürfte insbes. für die Bewertung bei der Einlage eines gegenüber den AK im Wert geminderten WG gelten. Die steuersystematischen Überlegungen sind hier insoweit identisch (glA *Dinkelbach*, DStR 2011, 941).

881–884 Einstweilen frei.

885 **4. Kürzung des Einlagewerts um Absetzung für Abnutzung (Abs. 1 Nr. 5 Satz 2)**

**Rechtslage bis 31.12.1979:** Hatte der Stpfl. ein abnutzbares WG des AV eingelegt und hatte er es innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage angeschafft oder hergestellt oder seinem BV entnommen, so waren nach Abschn. 39 EStR 1955 die bei der Bewertung der Einlage maßgebenden AHK bzw. der Entnahmewert um die AfA zu kürzen, die der Stpfl. in der Zeit zwischen der Anschaffung oder Herstellung bzw. der Entnahme und der Einlage bzw. Wiedereinlage vorgenommen hatte; aA aber mit Recht BFH v. 7.12.1978 – I R 142/76, BStBl. II 1979, 729; *Zitzlaff*, DStZ 1950, 313; *Hanraths*, BB 1967, 657; *Durchlaub*, DB 1975, 2245.

**Rechtslage ab 1.1.1980:** Die Ansicht der FinVerw. wurde legalisiert durch Einfügung von Abs. 1 Nr. 5 Sätze 2 und 3 (Gesetz v. 18.8.1980, BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581). Nach dem Gesetzeszweck sollen sich die AfA, die während der privaten Besitzzeit vorgenommen wurden, nicht noch einmal einkünftemindernd auswirken können (BTDrucks. 8/3688, 17). Die Neufassung gilt seit 1.1.1980, § 52 Abs. 4d EStG 1981.

- ▶ *Absetzungen für Abnutzung* sind nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 8/3688, 17) und R 6.12 Abs. 1 EStR 2008 außer der AfA nach § 7 auch erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen; auf ihre Erwähnung ist – ebenso wie in § 6 Abs. 1 Nr. 1 – lediglich im Interesse einer einheitlichen Gesetzesterminologie verzichtet worden. Diese Auslegung erscheint nach Sinn und Zweck der Neuregelung vertretbar.
- ▶ *Auf den Zeitraum entfallende Absetzungen für Abnutzung* sind uE die tatsächlich in Anspruch genommenen Absetzungen, auch soweit sie sich nicht einkommensmindernd ausgewirkt haben, zB weil ohnehin ein Verlust entstanden war oder weil der Stpfl. nicht zu veranlagten war.

GlA *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1043 (7/2019); *Mutscher* in *Frotscher/Geurts*, § 6 Rz. 428 (8/2019); aA *Söffing*, DStZ 1980, 65 (66); *Ortmann-Babel* in *Lademann*, § 6 Rz. 924 (4/1999).

Hat der Stpfl. aber keine Absetzungen vorgenommen (zB weil er das WG nicht oder zur Erzielung nicht stbarer Einkünfte genutzt hat), so besteht für eine nur rechnerische Kürzung (um die Mindest-AfA nach § 7) uE kein Anlass, s.o. zum



Zweck der Regelung (Rechtslage ab 1.1.1980); auf die private Besitzzeit „entfallen“ können uE nur Absetzungen, die real existiert haben (immerhin insofern zweifelhaft, als der Wortlaut des Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 – „um Absetzungen“, nicht „um die Absetzungen, die ...“ – auch die gegenteilige Auslegung zulässt). Daher sollten uE nur solche AfA gekürzt werden, die beim Einbringenden stl. erfasst wurden.

### 5. (Wieder-)Einlage entnommener Wirtschaftsgüter (Abs. 1 Nr. 5 Satz 3)

886

**Fortgeführter Entnahmewert:** Legt der Stpfl. ein WG in den Betrieb ein, das er innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage aus seinem BV entnommen hatte, so ist es mit dem bei der Entnahme angesetzten Wert zu bewerten (anstelle von Teilwert oder AHK), bei einem abnutzbaren WG mit dem Entnahmewert abzüglich der auf die Zeit zwischen Entnahme und Einlage entfallenden AfA (im Rahmen des Abs. 1 Nr. 5 Satz 2, s. Anm. 885).

So Abs. 1 Nr. 5 Satz 3, eingefügt durch Gesetz v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581) aus Gründen der Rechtssicherheit, um die bis dahin in dieser Weise bereits bestehende Rspr. und Praxis – Abschn. 39 Abs. 1 EStR 1955 ff. – zu legalisieren (Begr., BTDrucks. 8/3688, 17).

- ▶ *Ziel* dieser Vorschrift ist es, Besteuerungslücken zu vermeiden. Die Höchstgrenze der Bewertung zum Entnahmewert soll vermeiden, dass der Stpfl. WG, die er bei steigenden Preisen entnommen hat, später zu einem höheren Teilwert einlegen kann, um so die Besteuerung des Wertzuwachses zu vermeiden (s. Anm. 850); der Sicherung dieses Zwecks dient die Gleichstellung der Entnahme mit der Anschaffung (Begr., BTDrucks. 8/3688, 17). Die Regelung gilt für Einlagen nach dem 31.12.1979 (§ 52 Abs. 4b EStG 1981). Die Rechtslage war aber schon vorher die Gleiche.
- ▶ *Die Behandlung des bei der Entnahme angesetzten Teilwerts als „Anschaffungskosten“* folgt aus der vom Gesetz in Abs. 1 Nr. 4 und 5 vorgenommenen Abgrenzung zwischen der betrieblichen und der privaten Sphäre des Stpfl. bei der Einkünfteermittlung; s. auch Anm. 790 über die Bedeutung der Entnahmebewertung mit dem Teilwert. Der Entnahmewert bildet daher die Bemessungsgrundlage für die vom Zeitpunkt der Entnahme an vorzunehmenden AfA. Er ist daher auch als AK eines WG anzusehen, wenn es entnommen und innerhalb der Dreijahresfrist wieder in das gleiche oder ein anderes BV des Stpfl. eingelegt wird, s. Anm. 875 (glA BFH v. 26.1.1961 – IV 138/58, StRK EStG [bis 1974] § 13 R. 96, betr. Entnahme aus einem landwirtschaftlichen Betrieb und Einlage in einen Gewerbebetrieb; BFH v. 28.9.1961 – IV 5/59 U, BStBl. III 1962, 32, betr. Entnahme von Grundstücken aus einer oHG und Einbringung in einen Gewerbebetrieb des Stpfl.; BFH v. 7.12.1978 – R 142/76, BStBl. II 1979, 729; vgl. auch BFH v. 10.1.1963 – IV 214/58 S, BStBl. III 1963, 261, über die Bedeutung einer Entnahme; BFH v. 16.3.1967 – IV 72/65, BStBl. III 1967, 318; BFH v. 14.4.1967 – VI 9/65, BStBl. III 1967, 391, betr. Überführung eines WG aus einem Gewerbebetrieb in einen land- oder forstw. Betrieb als Entnahme.

Diese Regelung gilt entsprechend im Fall der Betriebsaufgabe (Überführung der WG in das PV) und anschließender Einlage oder (Wieder-)Eröffnung des Betriebs innerhalb des Dreijahreszeitraums (BFH v. 5.12.1996 – IV R 83/95, BStBl. II 1997, 287); an die Stelle des Teilwerts tritt dann der gemeine Wert.

**Tatsächlich angesetzter Entnahmewert:** Maßgeblich ist der Wert, mit dem das WG tatsächlich bei der Entnahme angesetzt worden ist.

- ▶ *Rechtsprechungsentwicklung:* Nach der Auffassung des XI. Senats des BFH kann der Stpfl. aber im Rahmen der EStVeranlagung in späteren Jahren geltend machen, dass bei der Ermittlung des Entnahmewerts ein zu niedriger Wert ermittelt wurde und daher uU die Nachholung von AfA begehren; der EStBescheid für das Entnahme- bzw. Aufgabegewinnjahr stellt keinen Grundlagenbescheid für die Ermittlung der Einkünfte in den Folgejahren dar (BFH v. 29.4.1992 – XI R 5/90, BStBl. II 1992, 969).
- ▶ *Die FinVerw.* ist aA und hat mit einem Nichtanwendungserlass reagiert (BMF v. 30.10.1992 – IV B 3 - S 2196 - 22/92, BStBl. I 1992, 651). Der Auffassung des XI. Senats ist uE zu folgen, da nach den Grundsätzen der Abschnittsbesteuerung keine Bindungswirkung in späteren Jahren an den ursprünglich ermittelten Entnahmewert besteht.
- ▶ *Der X. Senat des BFH* hat sich in einer späteren Entsch. ausdrücklich nicht mit dieser Frage auseinandergesetzt, da der zugrundeliegende Sachverhalt ein anderer war. Er hat entschieden, dass sich die AfA des betreffenden WG nach den ursprünglichen AHK zu richten hat und nicht nach dem fiktiven Aufgabewert, sofern die stillen Reserven bei der Betriebsaufgabe nicht versteuert wurden und die Besteuerung aufgrund der Verjährung nicht mehr in Betracht kommt (BFH v. 15.12.1993 – X R 158/90, BFH/NV 1994, 476).

Die Begrenzung auf den Entnahmewert findet nach einer weiteren Entsch. des BFH auch dann Anwendung, wenn der Entnahmegewinn stl. in der Vergangenheit nicht erfasst wurde, da es Sinn der Regelung ist, Missbräuche durch willkürliche Entnahmen und Einlagen mit dem Ziel, die Wertsteigerung des WG der Besteuerung zu entziehen, zu vermeiden (BFH v. 5.12.1996 – IV R 83/95, BStBl. II 1997, 287). Im anderen Fall hätte der Stpfl. ansonsten den Vorteil, dass neben den ursprünglichen stillen Reserven auch die bis zur Einlage uU entstandenen weiteren Wertsteigerungen der Einkommensbesteuerung entzogen würden.

- ▶ *Stellungnahme:* Dieser Auffassung ist uE zu folgen, obwohl der Wortlaut des Gesetzes von dem Wert, „mit dem die Entnahme angesetzt worden ist“ spricht. Nach dem Sinn und Zweck der Regelung, missbräuchliche Gestaltungen durch die Entnahme und Wiedereinlage in das BV zu vermeiden, kann es auf die Frage der tatsächlichen Besteuerung des Entnahme- bzw. Aufgabegewinns nicht ankommen. Die oben zitierte Entsch. des X. Senats (BFH v. 15.12.1993 – X R 158/90, BFH/NV 1994, 476) steht dieser Auffassung auch nicht im Wege, da dieser Entsch. keine Wiedereinlage des WG in das BV des Stpfl. zugrunde lag; sie setzte sich nur mit der Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage im Rahmen der Entnahme des WG in das PV auseinander.

**Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge:** Satz 3 regelt den Sachverhalt, dass das WG vor der Einlage aus dem BV des Stpfl. entnommen worden ist und setzt damit die Identität zwischen dem Entnehmenden und Einlegenden voraus. Dies ist bei einem Erbfall (Gesamtrechtsnachfolge) gegeben, nicht aber im Fall der Schenkung (Einzelrechtsnachfolge); im letzteren Fall können dem Beschenkten die Anschaffung, Herstellung oder Entnahme des Schenkers nicht zugerechnet werden (BFH v. 5.12.1996 – IV R 83/95, BStBl. II 1997, 287).

887–889 Einstweilen frei.

## XII. Bewertung bei Verstrickung (Abs. 1 Nr. 5a)

**Schrifttum:** *Blumenberg/Lechner*, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Entstrickung und Sitzverlegung bei Kapitalgesellschaften, Neuerungen beim Einlagekonto, Körperschaftsteuer-minderung und -erhöhung sowie sonstige Änderungen im Körperschaftsteuerrecht, BB 2006, 25; *Rödder/Schumacher*, Das kommende SEStEG – Teil I: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG, DStR 2006, 1481; *Stadler/Elser*, Regierungsentwurf des SEStEG: Einführung eines allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungstatbestandes und andere Änderungen des EStG, BB 2006, 18; *Brähler/Bensmann*, Die Theorie der finalen Entnahme von 1969 bis 2011 – und noch immer kein Ende in Sicht, DStZ 2011, 702; *Schall/Barth*, Stirbt Daily Mail langsam?, NZG 2012, 414.

**Verwaltungsanweisung:** BMF v. 25.8.2009 – IV B 5 - S 1341/07/10004, BStBl. I 2009, 888.

### 1. Bedeutung und Geltungsbereich

890

**Regelungsinhalt:** Abs. 1 Nr. 5a bestimmt den für ein WG anzusetzenden Wert für den Fall, dass das Besteuerungsrecht Deutschlands für einen Gewinn aus der Veräußerung dieses WG begründet wird, also ein Fall des § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 vorliegt. Als Wert ist der gemeine Wert des WG anzusetzen.

**Bedeutung:** Abs. 1 Nr. 5a bildet den Gegenpol zu der entsprechenden Vorschrift bei der Entstrickung von WG (Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2). In beiden Fällen ist die Bewertung jeweils mit dem gemeinen Wert vorzunehmen. Die gesetzliche Fest-schreibung der Regeln zur Verstrickung (s. § 4 Anm. 321, zur Entstrickung vgl. § 4 Anm. 206 ff.) in § 4 machte es erforderlich, die Bewertung in diesen Situationen zu regeln. Dabei ist der Gesetzgeber von der bei inländ. Einlagetatbeständen üblichen Bewertung mit dem Teilwert abgewichen (s. auch Anm. 892).

**Geltungsbereich:** Zum Geltungsbereich von Abs. 1 insgesamt s. Anm. 5; Abs. 1 Nr. 5a ist in diesen Geltungsbereich eingebettet. Wie die Vorschrift über die Be-wertung von Einlagen ist Abs. 1 Nr. 5a auch im Rahmen der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung anzuwenden. Abs. 1 Nr. 5a gilt nur in Fäl-len des § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2, zu den Einzelheiten s. Anm. 891. Abs. 1 Nr. 5a gilt nicht für Fälle des § 4g Abs. 3, dort sind vielmehr Sonderfälle für die Rückfüh-rung von WG aus einer BS in einem anderen Mitgliedstaat der EU ins Inland gere-gelt.

### 2. Tatbestand

891

Einziges Tatbestandsmerkmal der Vorschrift ist, dass ein Fall des § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 vorliegt. Danach muss das Besteuerungsrecht Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG begründet werden. Dieser Vorgang wird idR als Verstrickung bezeichnet. Eine Verstärkung des Besteuerungsrechts, zB durch Überführung eines WG aus einer Anrechnungsbetriebsstätte in das Stammhaus (vgl. BMF v. 25.8.2009 – IV B 5 - S 1341/07/10004, BStBl. I 2009, 888, Rz. 2.6.2) oder eine Nutzungsüberlassung des WG (glA *Stadler/Elser*, BB 2006, 18 [24]) fallen nicht unter § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2. Im Einzelnen hierzu, auch mit Kritik an der Vorschrift, § 4 Anm. 322.

Da nach dem Gesetz nur Voraussetzung ist, dass das Besteuerungsrecht Deutsch-lands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG begründet wird, gilt dies uE auch für bislang nicht aktivierte WG (zB selbstgeschaffene immaterielle WG); glA *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 571.

Fraglich ist, ob die Vorschrift nur für die Aktivseite der Bilanz anzuwenden ist oder ob auch die Verstrickung sog. negativer WG zu einer Anwendung der Vorschrift führen kann. Nach hier vertretener Auffassung (vgl. Vor §§ 4–7 Anm. 118) sollte nur die Verstrickung von WG der Aktivseite der Bilanz zur Anwendung von § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 und damit zur Anwendung von Abs. 1 Nr. 5a führen. Allerdings ist der Wortlaut der Vorschrift neutral, und die Rspr. geht offensichtlich davon aus, dass im StRecht der Begriff des WG auch negative WG umfasst (s. nur BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 306 [613]). Auch die FinVerw. scheint von der Anwendbarkeit auch auf negative WG auszugehen (vgl. BMF v. 25.8.2009 – IV B 5 - S 1341/07/10004, BStBl. I 2009, 888, Rz. 2.4, unter Verweis auf BFH v. 29.7.1992 – II R 39/89, BStBl. II 1993, 63). Folgt man dieser Auffassung, gilt die Vorschrift uE unabhängig davon, ob die Verbindlichkeit (das negative WG) tatsächlich passiviert war und auch unabhängig davon, ob diesbezüglich im deutschen StRecht ein Ansatzverbot besteht.

### 892 3. Bewertung mit dem gemeinen Wert

Wird das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG begründet, ist dieses gem. Abs. 1 Nr. 5a mit seinem gemeinen Wert zu bewerten. Der Begriff des gemeinen Werts ist im EStG nicht definiert, daher kommt die Bestimmung des Begriffs in § 9 Abs. 2 BewG zur Anwendung (vgl. auch Anm. 423). Zum Ansatz kommt bei Verstrickung eines WG also der Einzelveräußerungspreis. Die Bewertung mit dem gemeinen Wert stellt im Verhältnis zu vergleichbaren Situationen einen Systembruch dar. Bei der Verstrickung eines WG durch Überführung aus dem – estl. grds. nicht relevanten – Privatbereich in den betrieblichen Betrieb ist ein WG mit seinem Teilwert zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 5), da Wertänderungen im nicht stbaren Bereich von der Besteuerung freigehalten werden sollen (vgl. auch Anm. 850). Dies gelingt bei einer Bewertung zum gemeinen Wert nicht in gleichem Maß. Der Teilwert eines WG dürfte idR höher sein als der gemeine Wert, da im Teilwert die Synergieeffekte aus der Zugehörigkeit eines WG zu einem Betrieb enthalten sind. Insoweit werden also bei einer Bewertung zum gemeinen Wert sofort stille Reserven im BV gelegt, die der deutschen Besteuerung unterliegen.

**Korrespondenz:** Der Ansatz des gemeinen Werts bei Verstrickung eines WG ist unabhängig von der Behandlung der geänderten Zuordnung des WG für Zwecke des jeweiligen ausländ. StRechts. Eine Korrespondenz ist weder dem Grunde noch dem Wert nach vorgesehen.

**Anschaffungskosten:** Der anzusetzende gemeine Wert des verstrickten WG ist für Zwecke der Bewertung in den StBil., die dem Zeitpunkt der Verstrickung nachfolgen, wie AK zu beurteilen. Das Gesetz schreibt dies zwar nicht ausdrücklich vor, es ergibt sich uE allerdings aus dem Sinnzusammenhang der Vorschrift.

**Teilwertabschreibung:** Die Bewertung mit dem gemeinen Wert des WG hat im Zeitpunkt der Verstrickung stattzufinden. Bei der Folgebewertung, also der Bewertung dieses WG in den StBil. zu Abschlussstichtagen nach dem Verstrickungszeitpunkt, gelten für die Bewertung des WG die allgemeinen Vorschriften, also insbes. § 6 Abs. 1 Nr. 1 bis 3. Ist also an einem der folgenden Bilanzstichtage der Teilwert des WG niedriger als der gemeine Wert im Zeitpunkt der Verstrickung, kann grds. eine Abschreibung auf diesen niedrigeren Teilwert möglich oder geboten sein. Aus

den vorstehend dargestellten Gründen dürfte dies jedoch zumindest in zeitlicher Nähe zum Verstrickungszeitpunkt eher die Ausnahme sein.

**Umsatzsteuer:** Der gemeine Wert als Einzelveräußerungspreis beinhaltet grds. auch die USt. Fraglich könnte daher sein, ob bei der Bewertung gem. Abs. 1 Nr. 5a der Wert einschließlich USt anzusetzen sein soll. Diese Frage stellt sich bei allen Unternehmen, die bei Anschaffung eines WG zum Abzug der Vorsteuer berechtigt sind, denn in diesem Fall gehört die USt nicht zu den AK (§ 9b Abs. 1). Für eine Bewertung mit dem Bruttobetrag, also einschließlich der USt, spricht, dass Abs. 1 Nr. 5a den anzusetzenden gemeinen Wert nicht als fiktive AK definiert. Faktisch findet bei Verstrickung eines WG auch keine Anschaffung statt. Vielmehr gehört dieses WG denknotwendig bereits zum BV, wenn auch nicht zu dem in Deutschland stpfl. Insofern ist der Fall auch abzugrenzen von der Einlage, bei der eine Zuführung eines WG in das BV stattfindet. Die Einlage ist aus Sicht eines Betriebs somit einer Anschaffung durchaus vergleichbar, es fehlt idR lediglich an der Rechtsbeziehung zu einem Dritten. Bei der Verstrickung eines WG hingegen gehörte dieses bereits zum Betrieb, es liegt im Zeitpunkt der Verstrickung gerade keine Anschaffung des WG von außen vor. Die Anschaffung hat vielmehr bereits früher, im Zeitpunkt des Erwerbs des WG in den nicht stpfl. Teil des Betriebs stattgefunden. Gegen eine Einbeziehung der USt in den gemeinen Wert, der gem. Abs. 1 Nr. 5a anzusetzen ist, spricht die Systematik der Vorschriften. Bei Einbeziehung der USt würde der Wert des verstrickten WG im Vergleich zu einem angeschafften WG um die USt zu hoch sein und insoweit ggf. bereits Anlass für eine Teilwertabschreibung bieten (wenn der Teilwert nicht aus anderen Gründen höher als der gemeine Wert sein sollte, s. Anm. 423). Die Tatsache, dass die Verstrickung eines WG denklogisch die Überführung dieses WG aus dem (stbefeierten) Ausland in das Inland bzw. den Wechsel des Status einer BS von Steuerfreistellung auf Steueranrechnung voraussetzt, spielt bei dieser Betrachtung keine Rolle. Zum einen ist der gemeine Wert in § 9 Abs. 2 BewG gesetzlich definiert, zum anderen unterliegt zumindest die Überführung eines WG aus dem Ausland in das Inland ggf. der Einfuhrumsatzsteuer oder den Regeln über den innergemeinschaftlichen Erwerb.

**Negative Wirtschaftsgüter:** Geht man gegen die hier vertretene Auffassung, aber mit Rspr. und FinVerw. davon aus, dass auch negative WG (besser: Schulden) in den Anwendungsbereich der Vorschrift fallen, sind auch diese bei Verstrickung mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen. Bei Schulden dürfte der gemeine Wert der Wert sein, zu dem eine Übernahme am Markt möglich wäre. In der Regel dürfte dies der Nennwert der Schuld sein. Bei zukünftigen Schulden ist der wahrscheinliche abgezinste Wert anzusetzen. Dies dürfte zB bei der Verstrickung von Pensionsrückstellungen (zB wenn ein ArbN mit Pensionszusage aus einer Freistellungs-BS dauerhaft in das deutsche Stammhaus versetzt wird) ein Wert sein, der deutlich über dem nach § 6a anzusetzenden Wert liegt. Dieser Wert war in Anbetracht der jüngeren Rspr. des BFH zur Bewertung bei Schuldübernahme (BFH v. 12.12.2012 – I R 69/11, DStR 2013, 570; BFH v. 12.12.2012 – I R 28/11, DStR 2013, 575) auch für die Folgebewertung maßgeblich. Mit Wirkung ab 28.11.2013 hat der Gesetzgeber hierauf mit der Einf. des § 5 Abs. 7 reagiert. Zu Einzelheiten s. § 5 Anm. 2400 ff.

Einstweilen frei.

893–899

### XIII. Bewertung bei Eröffnung eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 6)

#### 1. Eröffnung eines Betriebs

##### 900 a) Steuerlicher Begriff der Betriebseröffnung

Eröffnung eines Betriebs iSd. Abs. 1 Nr. 6 bedeutet – da die Vorschrift auf die Bewertung von in das BV überführten WG zielt – die Begründung von BV eines bis dahin noch nicht bestehenden Betriebs im Rahmen der in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 genannten Einkunftsarten (zust. *Söffing*, FR 1975, 211).

Das „Bestehen“ des Betriebs ist nach stl. Gesichtspunkten zu beurteilen: „Eröffnung“ eines Betriebs ist nicht nur die Neugründung (ggf. nach Aufgabe des bisherigen Betriebs, BFH v. 24.6.1976 – IV R 200/72, BStBl. II 1976, 672, vgl. dort zum Unterschied von der bloßen Verlegung des fortbestehenden Betriebs), sondern auch die Wiedereröffnung eines ruhenden Betriebs (sofern keine Betriebsunterbrechung vorlag, H 16 Abs. 2 „Betriebsunterbrechung“ EStR 2012) und der Übergang von der Liebhaberei oder privaten Vermögensverwaltung zur gewerblichen Tätigkeit, auch wenn die Vermögensverwaltung fortan lediglich im Rahmen einer gewerblich geprägten Mitunternehmerschaft ausgeübt wird (FG München v. 27.1.2010 – 1 K 264/07, EFG 2010, 1022, Az. BFH IV R 11/10; FG Rhld.-Pf. v. 11.4.2005 – 5 K 2844/02, EFG 2005, 1038, rkr., NZB verworfen, BFH v. 3.4.2006 – VIII B 87/05, BFH/NV 2006, 1328).

**Begründung deutschen Besteuerungsrechts:** Wird an dem Gewinn aus einem bestehenden Betrieb das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland begründet, gilt uE die Spezialvorschrift Abs. 1 Nr. 5a, die Bewertung der WG dieses Betriebs hat mit dem gemeinen Wert zu erfolgen.

##### 901 b) Errichtung eines Betriebs

**Errichtung als Vorgang:** Die Errichtung eines Betriebs geschieht nicht in einem Zeitpunkt, sondern bildet einen Vorgang, der mit der Zuführung des ersten WG zum neuen BV beginnt und sich durch Ansammlung von WG fortsetzt (nicht nur durch Überführung aus PV, sondern auch durch Anschaffung und Herstellung mit eingelegten Mitteln), bis die WG die wesentlichen Grundlagen eines Betriebs bilden und man daher vom Vorhandensein eines Betriebs sprechen kann (zu wesentlichen Grundlagen eines Betriebs s. § 15 Anm. 811, § 16 Anm. 121). Der Vorgang ist abgeschlossen, wenn die wesentlichen Grundlagen des Betriebs vorhanden sind (BFH v. 10.7.1991 – VIII R 126/86, BStBl. II 1991, 840).

**Zeitpunkt der betrieblichen Widmung von Wirtschaftsgütern:** § 6 Abs. 1 Nr. 6 betrifft aber jede durch die Errichtung des Betriebs veranlasste Widmung eines WG aus dem PV für die Zwecke des Betriebs, dh. auch im Rahmen der die Betriebserrichtung erst vorbereitende Maßnahmen; mit solchen Maßnahmen beginnt bereits die betriebliche Tätigkeit (zB BFH v. 30.11.1977 – I R 115/74, BStBl. II 1978, 193; BFH v. 17.3.1981 – VIII R 149/78, BStBl. II 1981, 522 [527]; BFH v. 9.2.1983 – I R 29/79, BStBl. II 1983, 451; s. auch § 15 Anm. 190). Wann ein WG zum BV des entstehenden Betriebs zu rechnen ist, richtet sich nach allgemeinen Grundsätzen; s. § 4 Anm. 34. Insbesondere können WG, die der Stpfl. in Vorbereitung einer werbenden Tätigkeit anschafft oder herstellt, bereits BV bilden; es genügt der Zusammenhang der WG mit einer auf Einkunftserzielung gerichteten Tätigkeit; nicht erforderlich ist ein Auftreten im Geschäftsverkehr oder gar bei Gewerbetrei-

benden Eintragung im Handelsregister (s. § 15 Anm. 190), auch nicht die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz (BFH v. 30.9.1960 – VI 137/59 U, BStBl. II 1960, 489). Was der Stpfl. mit Mitteln, die bereits BV bilden, anschafft oder herstellt, ist uE bereits nach den allgemeinen Regeln des § 6 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 zu bewerten. Zur praktischen Bedeutung der Frage nach Begriff und Zeitpunkt der Betriebseröffnung s. weiter unten (Anm. 905) über den Fall, dass die AHK höher sind als der Teilwert. Zum Zeitpunkt der Zuführung zum BV bei Bebauung und Veräußerung von bisher privaten Grundstücken vgl. BFH v. 30.11.1977 (BFH v. 30.11.1977 – I R 115/74, BStBl. II 1978, 193): Maßgebend ist der Beginn der – wenn auch nur vorbereitenden – gewerblichen Tätigkeit.

### c) Steuerlicher Beginn eines Betriebs

902

**Die Wiedereröffnung eines ruhenden Betriebs** ist Eröffnung iSd. Abs. 1 Nr. 6, wenn der Stpfl. den Betrieb als aufgegeben iSd. § 16 Abs. 3 behandelt hatte; die WG sind also bei der Wiedereröffnung wie Einlagen zu bewerten (glA FG Stuttgart v. 11.2.1958, EFG 1958, 362, rkr.). Hatte der Stpfl. einen verpachteten Betrieb als fortgeführt behandelt, so ist bei Pachtende keine Eröffnungsbilanz aufzustellen; vielmehr sind die WG mit denjenigen Werten zu bilanzieren, die sich ergeben würden, wenn während der Pachtzeit ein Vermögensvergleich stattgefunden hätte (BFH v. 28.4.1964 – I R 78/63, StRK EStG [bis 1974] § 6 Abs. 1 Nr. 6 R. 10). Ermittelt der Stpfl. den Gewinn während der Pachtzeit nach § 4 Abs. 3 und ab Pachtende durch Vermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1, 5), so gelten die Regeln für den Übergang zum Vermögensvergleich, s. Vor §§ 4–7 Anm. 50.

**Die Änderung der steuerlichen Beurteilung** kann dazu führen, dass eine bisher als privat beurteilte Tätigkeit nunmehr als Tätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 beurteilt wird, zB sog. Liebhaberei oder private Vermögensverwaltung als Gewerbebetrieb. Auch dann gilt für die Bewertung in der Eröffnungsbilanz § 6 Abs. 1 Nr. 6 iVm. Nr. 5 (BFH v. 11.4.2013 – IV R 11/10, BFH/NV 2013, 1564; FG München v. 22.11.2018 – 10 K 650/17, EFG 2019, 330, rkr.). Der Urteilsfall betrifft eine vermögensverwaltende GmbH & Co. GbR, die zunächst irrig als gewerblich geprägt angesehen wurde. Nach Änderung der Rspr. von BGH (zB BGH v. 27.9.1999 – II ZR 371/98, NJW 1999, 3483) und BFH (zB BFH v. 4.2.2009 – II R 41/07, BStBl. II 2009, 600) beantragte die Gesellschaft, zunächst die Übergangsregelungen in BMF v. 18.7.2000 (BMF v. 18.7.2000 – IV C 2 - S 2241 - 56/00, BStBl. I 2000, 1198) und BMF v. 28.8.2001 (BMF v. 28.8.2001 – IV A 6 - S 2240 - 49/01, BStBl. I 2001, 614) in Anspruch zu nehmen. Später reichte die Gesellschaft dann allerdings StErklärungen ein, aus denen hervorging, dass sie der Billigkeitsregelung in den genannten BMF-Schreiben nicht folgen wollte.

**Der Übergang zum Vermögensvergleich** von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder § 13a bildet keine Eröffnung eines Betriebs; es ist eine Übergangsbilanz, aber keine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Im Einzelnen dazu vgl. Vor §§ 4–7 Anm. 50 ff.; R 4.6 EStR 2012 und H 4.6 EStH 2012.

Einstweilen frei.

903–904

## 2. Rechtsfolge: entsprechende Anwendung des Abs. 1 Nr. 5

905

Die Bewertung der anlässlich der Betriebseröffnung aus dem PV in das BV überführten WG erfolgt ebenso wie bei Einlagen; s. Anm. 860–886.

**Keine unmittelbare Anwendung des Abs. 1 Nr. 5:** Ohne spezielle Vorschrift müssten die Regeln für die Bewertung von WG bei Eröffnung und bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs aus den allgemeinen Bewertungsvorschriften entnommen werden (Begründung EStG 1934, RStBl. 1935, 39). Bei Eröffnung eines Betriebs mit WG des PV hält BFH v. 30.6.1960 (IV 150/58 U, BStBl. III 1960, 346) die Einlageregeln des § 6 Abs. 1 Nr. 5 nicht für anwendbar, da sie einen bereits bestehenden Betrieb voraussetzen; in der Tat besteht während des Vorgangs der Betriebseröffnung noch kein Betrieb, s. Anm. 901. Die Einlageregeln wären aber uE in Ausfüllung einer Gesetzeslücke entsprechend anwendbar (für unmittelbare Anwendung Steuerreformkommission, Schriftenreihe des BMF, Heft 17, Abschn. V Rz. 199, 477; *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 1060 [7/2019]). Zumindest dient die Vorschrift der Vermeidung von Zweifeln. Bei entgeltlichem Erwerb einzelner WG wären die Regeln des Abs. 1 Nr. 1 bis 3a anzuwenden, zur Bewertung bei entgeltlichem Erwerb eines ganzen Betriebs s. Anm. 910. Zu diesen Fällen könnte fraglich sein, ob ein unter den AK liegender Teilwert einzelner WG angesetzt werden muss oder nur angesetzt werden kann. Der Eröffnungsbilanz fehlt die sog. Zweischneidigkeit, die Wirkung der Bewertung gleichzeitig für ein abgelaufenes und ein beginnendes Wj. Es besteht daher ein Anreiz zu Überbewertungen mit der Folge späterer Gewinnminderungen. Dem soll § 6 Abs. 1 Nr. 6 begegnen (*Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 1061 ff. [7/2019]).

Auch bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs könnte ein Anreiz zur Überbewertung insbes. kurzfristig abzuschreibender WG des AV oder WG des UV bzw. zur Unterbewertung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten bestehen. Dies soll § 6 Abs. 1 Nr. 7 verhindern, indem vorgeschrieben wird, dass sämtliche WG mit ihrem Teilwert, höchstens jedoch mit ihren AK anzusetzen sind (dazu Anm. 910).

**Teilwert** ist das, was ein Fremder für das WG aufgewendet hätte, wenn er anstelle des Stpfl. den Betrieb eröffnet und geführt hätte; das sind im Zweifel die Beschaffungskosten, dh. idR der gemeine Wert (BFH v. 7.12.1978 – I R 142/76, BStBl. II 1979, 729; BFH v. 8.10.1987 – IV R 32/85, BFH/NV 1988, 772; BFH v. 29.4.1999 – IV R 63/97, BStBl. II 2004, 639). Für die Überführung von WG aus einem schon bestehenden Betrieb in den eröffneten Betrieb gilt § 6 Abs. 1 Nr. 6 nur, wenn die Überführung als Entnahme aus dem einen und als Einlage in den anderen Betrieb zu beurteilen ist; s. Anm. 886. Fraglich ist allerdings, ob in diesen Fällen nicht § 6 Abs. 5 der Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 6 vorgeht. Dies ist uE mit den unter Anm. 900 aufgeführten Gründen zu bejahen. § 6 Abs. 5 Satz 1 setzt lediglich voraus, dass die Überführung von einem BV in ein anderes BV desselben Stpfl. erfolgt und dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

**Anschaffungs- oder Herstellungskosten höher als Teilwert:** Die dem Betrieb zugeführten WG sind mit dem Teilwert zu bewerten; der Verlust wird als privater Vorgang nicht berücksichtigt. Das gilt aber uE nur, wenn die Anschaffung oder Herstellung privat veranlasst war. Bei einer bereits durch die Eröffnung des Betriebs veranlassten Anschaffung oder Herstellung werden schon die Mittel für die Anschaffung oder Herstellung zu einem betrieblichen Zweck eingesetzt und daher bereits dem Betrieb zugeführt; die Anschaffung oder Herstellung selbst mit diesen Mitteln bildet dann bereits einen betrieblichen Vorgang, die WG werden nicht aus dem PV zugeführt. Hier fehlt es daher an der gesetzespolitischen Voraussetzung für die Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert, nämlich eine Überbewertung zu verhindern. Die WG sind deshalb uE nach den allgemeinen Bewertungsregeln des



§ 6 Abs. 1 Nr. 1–3 mit den AHK zu bewerten und ggf. auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben (zB wegen sog. Fehlkalkulation).

**Berichtigung** einer Eröffnungsbilanz: Siehe § 4 Anm. 400.

**Umwandlung:** Die Umwandlung ist uE keine Eröffnung eines bisher nicht bestehenden Betriebs. Vielmehr wird ein bereits existenter Betrieb in anderer rechtl. Form weitergeführt. Die Bewertung der WG und Schulden dieses Betriebs ist abschließend im UmwStG geregelt.

Einstweilen frei.

906–909

## XIV. Bewertung bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 7)

**Schrifttum:** *Bauer/Baumgartner*, Die Kaufpreisaufteilung beim Unternehmenskauf, FR 2015, 838.

### 1. Entgeltlicher Erwerb eines Betriebs

910

**Begriff des Betriebs:** Der Erwerb eines Betriebs (sog. *asset deal*) setzt voraus, dass der Stpfl. die wesentlichen Grundlagen des Betriebs erwirbt; zu diesem Begriff s. § 15 Anm. 811, § 16 Anm. 120. Abs. 1 Nr. 7 regelt dem Wortlaut nach nur die Bewertung bei Erwerb eines Betriebs. Fraglich ist, ob die Vorschrift auch bei Erwerb eines Teilbetriebs (Begriff s. § 16 Anm. 140) anwendbar ist. Die Eigenschaft als Teilbetrieb kann dabei entweder beim Erwerber, beim Veräußerer oder sogar bei beiden gegeben sein. Beim Veräußerer werden der Verkauf eines ganzen Betriebs und eines Teilbetriebs stl. gleichbehandelt (§§ 14, 16 und 18). Auch in den einschlägigen Vorschriften des UmwStG (§ 20, 24 UmwStG) sowie im UStRecht (§ 1 Abs. 1a UStG) sind die stl. Behandlung eines ganzen Betriebs und die eines Teilbetriebs gleichgestellt. Für eine Beschränkung des Anwendungsbereichs von § 6 Abs. 1 Nr. 7 auf ganze Betriebe fehlt im Gesetzeswortlaut auch das Wort „ganzen“. Es wäre uE daher nicht angebracht, die Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 7 auf den Erwerb ganzer Betriebe zu beschränken. Die Vorschrift ist uE auch auf den Erwerb eines Teilbetriebs anzuwenden.

**Entgeltlicher Erwerb** eines Betriebs liegt vor, wenn ein bereits bestehender (laufender oder stillgelegter) Betrieb gegen Entgelt übernommen wird. Das Entgelt kann in Form von Geld oder Sachgütern gewährt werden, die Geldwert besitzen; auch lediglich durch Übernahme der Verbindlichkeiten (s. Anm. 193 „Schuldübernahme“; BFH v. 31.5.1972 – I R 49/69, BStBl. II 1972, 696). Über Rente als Gegenleistung für den Erwerb des Betriebs s. § 5 Anm. 1306–1330. Erwirbt der Stpfl. den Betrieb gegen Aufgabe von Unterhaltsansprüchen, ist deren Wert zu schätzen (s. Anm. 210).

**Unentgeltlicher Erwerb:** Siehe Abs. 3, Anm. 1200 ff. Im Einzelfall ist krit. zu hinterfragen, ob ein entgeltlicher Erwerb zu einem Kaufpreis von null erfolgt oder tatsächlich Unentgeltlichkeit vorliegt.

### 2. Bewertung der Wirtschaftsgüter

911

**Begrenzung auf Anschaffungs- und Herstellungskosten:** Die WG sind mit ihrem individuellen Teilwert, höchstens mit den AK, stets also mit dem niedrigeren der

beiden Werte zu bewerten. Die in § 6 Abs. 1 Nr. 7 erwähnten „Herstellungskosten“ können beim „entgeltlichen Erwerb“ eines Betriebs, dh. bei einem Anschaffungsvorgang, uE nicht entstehen. Maßgebend sind der Teilwert und die AK des einzelnen WG. Im Allgemeinen wird ein Gesamtpreis gezahlt. Dann ist dieser auf die einzelnen WG aufzuteilen; s. Anm. 434. Aus dem Zweck der Vorschrift, Überbewertungen zu verhindern, folgt, dass die Teilwerte der WG sich aus der Sicht des Erwerbers, nicht des Veräußerers des Betriebs bestimmen (BFH v. 9.10.1969 – IV 166/64, BStBl. II 1970, 205).

Der Gesamtpreis kann über oder unter der Summe der Teilwerte der einzelnen WG, ggf. abzüglich übernommener Schulden, liegen:

**Ermittlung des Teilwerts:** Siehe Anm. 445 ff., es gelten die allgemeinen Regeln.

**Teilwert höher als Anschaffungskosten:** Ist die Summe der Teilwerte der einzelnen WG, ggf. abzüglich übernommener Verbindlichkeiten, höher als der Gesamtpreis für den Betrieb (bzw. Teilbetrieb) folgt daraus noch nicht die Minderung der Teilwerte dieser WG (BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831; Hess. FG v. 8.10.2007 – 4 V 2223/07, nv., juris, rkr.). Es ist vielmehr zunächst zu prüfen, ob dem Betrieb inhärente Risiken mit erworben wurden. Diese könnten ggf. durch eine Rückstellung abgebildet werden. Ist dies nicht der Fall, greift die Bewertungsobergrenze des § 6 Abs. 1 Nr. 7 – die einzelnen WG sind mit ihren (anteiligen) AK zu aktivieren. Die Minderung der Teilwerte der einzelnen WG ist gleichmäßig im Verhältnis der Teilwerte zum Gesamtpreis vorzunehmen (stRspr., zB BFH v. 19.2.1981 – IV R 41/78, BStBl. II 1981, 730; BFH v. 9.7.2002 – IV B 160/01, BFH/NV 2002, 1563). Zum Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts kann es in dieser Fallkonstellation nicht kommen.

**Teilwert niedriger als Anschaffungskosten:** Die WG dürfen nur mit dem niedrigeren Teilwert bewertet werden. Jedoch ist im Zweifel anzunehmen, dass der Mehrbetrag für einen Geschäftswert (Firmenwert) gezahlt worden ist; dieser ist dann mit dem Differenzbetrag zu aktivieren. Die Vermutung, dass der Mehrbetrag für einen Geschäftswert gezahlt wurde, ist aber nicht unwiderleglich. Ausnahmsweise kann der Mehrbetrag aus anderen Gründen gezahlt worden sein. Sofern sichergestellt ist, dass über die ermittelten Teilwerte der einzelnen WG sowie ggf. einen Geschäftswert hinaus kein Grund für eine Mehrzahlung ersichtlich ist, kann dieser Mehrbetrag als sofort abzugsfähige BA zu behandeln sein (BFH v. 12.6.1975 – IV R 129/71, BStBl. II 1975, 807). Fraglich ist, ob der BFH diese Aussage heute wiederholen würde angesichts seines Urt. v. 26.4.2006 (BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656; s. auch „Negativer Kaufpreis“).

**Verbindlichkeiten** des erworbenen Betriebs sind mit den „Anschaffungskosten“ oder dem Teilwert, und zwar mit dem höheren beider Werte, zu bewerten. Das entspricht dem Zweck der Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 7, eine Überbewertung mit der Folge einer späteren Gewinnminderung zu verhindern, s. auch Anm. 856 über Bewertung eingelegter Verbindlichkeiten. Die „Anschaffungskosten“ der Verbindlichkeiten bestehen beim Erwerb eines Betriebs uE mit dem Betrag, mit dem sie auf den Kaufpreis für den Betrieb angerechnet werden.

- **Sonderfälle:** Verbindlichkeiten, die beim Verkäufer bezüglich ihrer Passivierung Restriktionen unterliegen (zB ungewisse Verbindlichkeiten iSv. § 5 Abs. 2a; Rückstellungen wegen Verletzung fremder immaterieller WG, § 5 Abs. 3; Rückstellungen für Jubiläumswendungen, § 5 Abs. 4; Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, § 5 Abs. 4a; Rückstellungen iSv. § 5

genständigen strechtl. Wahlrechten – nicht besteht und das Wahlrecht eigenständig ausgeübt werden kann, ist im Einzelfall, insbes. bei Wesentlichkeit des Sammelpostens ein Auseinanderfallen von HBil. und StBil. denkbar (vgl. *Schubert/Andrejewski/Roscher* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 276; ebenso *Köhler*, StBp. 2014, 40 [42]; *Ortmann-Babel/Bolik*, StuB 2010, 56 [58]).

**Historisch schwankender Anwendungsbereich:** Die Bewertungsfreiheit galt ursprünglich für kurzlebige WG bezogen auf die betriebsgewöhnliche ND (vgl. EStG 1934, RStBl. 1935, 38), wurde dann aber durch Beschränkung auf einen Höchstbetrag der AHK zu einer Bewertungsfreiheit für gWG. Die letzten bedeutsamen Änderungen ergaben sich durch (zur Rechtsentwicklung bis VZ 2014 s. die Voraufgaben des § 6 Abs. 2 – Stand Juni 2014 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)).

- ▶ *Mit dem UntStRefG 2008 v. 14.8.2007* (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) wurde für bewegliche abnutzbare und selbständig nutzungsfähige WG des AV mit AHK zwischen 150,01 € und 1000 € eine sog. Poolabschreibung nach Abs. 2a eingeführt (vgl. *Franke*, StB 2007, 456; *Wagner/Staats*, DB 2007, 2395). Abs. 2 galt nur noch für gWG mit AHK bis einschließlich 150 €, wobei zugleich das Wahlrecht zur Sofortabschreibung entfiel (vgl. Abs. 2a Satz 4; s. dazu Anm. 1115). Bei Überschusseinkünften blieb allerdings die alte Regelung weiter bestehen, sodass AHK bis zu 410 € sofort als WK abgesetzt werden konnten. Die Gesetzesänderungen trat erstmalig für nach dem 31.12.2007 angeschaffte, hergestellte oder in das BV eingelegte WG in Kraft (§ 52 Abs. 16 Satz 17 idF des UntStRefG 2008); s. auch *Mujanovic*, StuB 2008, 25.
- ▶ *Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009* (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2) enthielt eine Rückkehr zur früheren Rechtslage, bei der die Höchstgrenze auf 410 € angehoben und das Wahlrecht zur Sofortabschreibung wieder eingeführt wurden. Diese Rechtslage galt für WG, die nach dem 31.12.2009 angeschafft, hergestellt oder ins BV eingelegt werden (BMF v. 30.9.2010 – IV C 6 - S 2180/09/10001, BStBl. I 2010, 755; *Klube*, StB 2010, 14; *Scheunemann/Dennisen/Behrens*, BB 2010, 1; *Schneider/Roderburg*, FR 2010, 58). Seither bot die Regelung zu Abs. 2 iVm. Abs. 2a drei Abschreibungsalternativen an. Allerdings wurden die jeweiligen Ausübungsoptionen nicht einheitlich ausgestaltet, was zu Auslegungsschwierigkeiten (zu diesem Missverhältnis vgl. Anm. 1115) und zur Möglichkeit führte, Gewinnminderungen zeitlich willkürlich vorzunehmen (vgl. *Werndl* in *KSM*, § 6 I 14 [4/2019]). Diese Gesetzeslage wurde daher für ihre Kompliziertheit – entgegen der Gesetzesintention – kritisiert (vgl. *Wengrowsky*, DStR 2015, 2745, mit Reformvorschlägen).
- ▶ *Das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017* (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202) führte zur Erhöhung der bisher geltenden Höchstgrenze für gWG von 410 € auf 800 €. Die Änderung der Höchstgrenze gilt für WG, die nach dem 31.12.2017 angeschafft, hergestellt oder in das BV eingelegt werden (§ 52 Abs. 12 Satz 3).
- ▶ *Mit dem Zweiten Bürokratieentlastungsgesetz v. 30.6.2017* (BGBl. I 2017, 2143) wurde zudem die Betragsgrenze für gesonderte Aufzeichnungspflichten bei gWG in Abs. 2 Satz 4 von 150 € auf 250 € erhöht (vgl. *Hänsch*, BBK 2018, 25; *Hechtner*, NWB 2017, 2252; *Wengerofsky*, StuB 2017, 369). Diese Änderung ist erstmalig bei WG, die nach dem 31.12.2017 angeschafft, hergestellt oder in das BV eingelegt werden, anzuwenden (§ 52 Abs. 12 Satz 4).

## 2. Verhältnis des Abs. 2 zu anderen Vorschriften

### 1000a a) Verhältnis zu den Vorschriften über die Einkunftsermittlung

Die Regelung gilt für alle Gewinneinkünfte (mit Ausnahme der Ermittlung des Gewinns aus LuF nach Durchschnittssätzen gem. § 13a Abs. 3 Satz 2). Im Bereich der Überschusseinkünfte ist die Regelung des Abs. 2 gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 ebenfalls anwendbar. Hingegen ist die Sammelpostenregelung nach Abs. 2a im Bereich der Überschusseinkünfte nicht anwendbar (hM; ua. *M. Prinz* in *B/B*, § 6 Rz. 727 [6/2015]; aA *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 253).

**Verhältnis zu § 4 Abs. 3:** Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 gilt grds. das Zufluss- und Abflussprinzip nach § 11. Wegen § 4 Abs. 3 Satz 3 sind die Ausgaben erst im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und nicht schon im Jahr der Zahlung als BA abziehbar. Das Wahlrecht nach Abs. 2 greift somit erst im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung; s. auch Anm. 1021.

**Verhältnis zu § 6 Abs. 1 Nr. 4:** Hat der Stpfl. die AHK im Wj. der Anschaffung oder Herstellung voll als BA abgezogen, hat er den Teil der Aufwendungen, der dem privaten Nutzungsanteil entspricht, während der Nutzungszeit des WG dem Gewinn jeweils in dem Umfang hinzuzurechnen, der der tatsächlichen Nutzung in jedem Jahr entspricht (H 6.13 „Private Mitbenutzung“ EStH 2018 mit Verweis auf BFH v. 13.3.1964 – IV 158, 61 S, BStBl. III 1964, 455). Der Ausgleich findet in der Weise statt, dass die Privatnutzung (Entnahme) nach den AfA-Beträgen bemessen wird, die im Fall einer Aktivierung absetzbar gewesen wären (vgl. NWB-Betriebsprüfungs-Kartei [12/2018], „Konto: Geringwertige Wirtschaftsgüter“). Dies gilt uE auch für teilweise privatgenutzte WG des Sammelpostens nach Abs. 2a (aA *M. Prinz* in *B/B*, § 6 Rz. 742 [6/2015]).

### 1001 b) Verhältnis zu den Abschreibungsregeln

Steuersystematisch ist das Wahlrecht nach Abs. 2 eine Sondernorm zu den allgemeinen Abschreibungsregelungen, weil der Gesetzgeber die Erstbewertungsmaßstäbe (AK, HK) durch Abs. 2 unberührt lassen wollte und für „die Absetzung“ nach Abs. 2 den eigenen Ausdruck „Bewertungsfreiheit“ im Gegensatz zum Begriff der „Absetzung“ für § 7 verwendet hat. Dieser trifft nur zu, wenn man darunter eine Sammelbezeichnung für erhöhte Absetzungen (die an die Stelle normaler AfA treten) und Sonderabschreibungen (die zu den normalen AfA hinzutreten) anstelle der an sich gebotenen Aktivierung und Aufwandsverteilung nach § 7 versteht (vgl. BFH v. 27.1.1994 – IV R 101/92, BStBl. II 1994, 638; BFH v. 15.2.2001 – IV R 19/99, BStBl. II 2001, 549; BFH v. 27.10.2006 – IV B 8/05, BFH/NV 2007, 231). Auch der Wortlaut des Abs. 2 deutet darauf hin, dass es sich hierbei lediglich um eine Abschreibungsnorm handelt („können ... abgesetzt werden“). Infolgedessen wird auch der Zusammenhang zu den Abschreibungsvorschriften des § 7 betont (hM; vgl. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1108 [7/2019]). Es besteht daher keine Möglichkeit, zusätzlich zur AfA nach §§ 7 ff. die Bewertungsfreiheit nach Abs. 2 vorzunehmen; es liegt vielmehr ein echtes stl. Wahlrecht vor. Insoweit gehört Abs. 2 systematisch zu den allgemeinen Abschreibungsnormen (hM; ua. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 592; *Müller/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 1303 [1/2019]). Das Wahlrecht des Abs. 2 durchbricht jedoch nur die Bewertungsregeln des § 7, nicht auch diejenigen des § 6 Abs. 1, namentlich die Regeln über die Teilwertabschreibung (glA *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1108 [7/2019]). Eine Teilwertabschrei-

bung auf das einzelne gWG (statt Absetzung nach Abs. 2) ist für angeschaffte bzw. hergestellte WG uE sowohl im Jahr der Anschaffung oder Herstellung als auch – bei Absetzung gem. § 7 – in den folgenden Wj. zulässig, allerdings ohne praktische Auswirkung (Müller/Dorn/Hoffmann in LBP, § 6 Rz. 1303 [1/2019]). Zur Möglichkeit der Teilwertabschreibung auf einen Sammelposten nach Abs. 2a s. hingegen Anm. 1103.

### c) Verhältnis zu Abs. 2a

1002

**Konkurrenz zwischen der geringwertige Wirtschaftsgüter- und der Sammelposten-Regelung:** Bei dem Wahlrecht nach Abs. 2a Satz 1 handelt es sich nach dem reinen Wortlaut der Norm („Abweichend von Absatz 2 ...“) um ein weiteres stl. Wahlrecht iSd. § 5 Abs. 1 Satz 1, das neben der Regelung zur Sofortabschreibung gem. Abs. 2 Satz 1 in Anspruch genommen werden kann (sog. Wahlrechtsalternative bzw. doppeltes Wahlrecht, vgl. *Kussmaul/Weiler*, GmbHR 2011, 169; *Ortmann-Babel/Bolik*, StuB 2010, 872: Ausnahmealternative). Die Tatbestände für die Anwendung der Bewertungsfreiheit und der Sammelposten-Regelung sind nur teilweise identisch, was die Rechtsanwendung erschwert.

**Unterschiedliche betragsmäßige Voraussetzungen:** Der Gesetzestext schließt dies zum einen aufgrund der darin genannten unterschiedlichen Höchst-/Mindestbeträge aus. Die Sammelposten-Regelung nach Abs. 2a modifiziert die gWG-Regelung nach Abs. 2 dahingehend, dass für alle im Wj. zugeführten WG mit AHK von 250,01 € bis 1000 € statt der Wahl zur Sofortabschreibung auch eine Sammelpostenbildung mit Verteilung über fünf Jahre erfolgen kann. Bei Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Abs. 2a Satz 1 wird die Bewertungsfreiheit für gWG betragsmäßig auf 250 € eingeschränkt, jedoch nicht vollständig ausgeschlossen (s. Anm. 1115).

**Wirtschaftsgut- vs. (wirtschafts-)jahrbezogenes Wahlrecht:** Da es sich bei dem Wahlrecht nach Abs. 2 um ein WG-bezogenes Wahlrecht handelt, liegt der Schluss nahe, bei dem Wahlrecht nach Abs. 2a Satz 1 liege ebenfalls eine solche Betrachtung zugrunde, was bei echten Wahlrechten normalerweise der Fall wäre (vgl. *Kussmaul/Weiler*, GmbHR 2011, 169 [170]). Hingegen stellt Abs. 2a Satz 5 klar, dass die Sammelposten-Regelung auf alle in einem Wj. angeschafften, hergestellten oder eingelegten WG nur einheitlich angewendet werden darf. Dies kann somit im Rahmen der Auslegung des Abs. 2a zu einer betragsmäßigen bzw. Einzel-WG-bezogenen Sichtweise verleiten (zu den Irritationen insoweit s. *Kanzler*, NWB 2010, 746; vgl. auch *Kussmaul/Weiler*, GmbHR 2011, 169 [170]). Aufgrund der Gesetzesmaterialien zu Abs. 2a Sätze 1 und 5 idF des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes sowie des jeweiligen Wortlauts der Normen kann das Wahlrecht nach Abs. 2a Satz 1 nur so interpretiert werden, dass der Gesetzgeber keine WG-bezogene Betrachtung und auch keine einheitliche betragsmäßige Ausnahmealternative mit Abs. 2a Satz 1 im Vergleich zu Abs. 2 schaffen wollte. Auch wenn unterschiedliche Höchstbeträge und auch unterschiedliche tatbestandsmäßige Voraussetzungen in Abs. 2a gegenüber dem bereits vorhandenen Abs. 2a festgelegt wurden, wurde dies bei der Entstehung von Abs. 2a durch den Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen. Die beiden Gesetzesänderungen im Jahr 2017 haben daran nichts geändert (s. Anm. 1002).

1003 **d) Verhältnis zur Investitionszulage**

Da der Gesetzgeber eine Doppelbegünstigung durch die Bewertungsfreiheit und die Gewährung von Investitionszulage vermeiden wollte, wurden gWG von der Begünstigung nach dem Investitionszulagengesetz ausgenommen (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 2 InvZulG). Dies hat die stRspr. mittlerweile bestätigt (vgl. BFH v. 11.9.2007 – III B 70/6, BFH/NV 2007, 2353; BFH v. 31.7.2008 – III B 73/7, BFH/NV 2008, 1883; BFH v. 22.10.2009 – III R 14/07, BStBl. II 2010, 361). Insoweit geben zahlreiche Entsch. zur Anwendung des InvZulG Anhaltspunkte für die Auslegung des Begriffs der gWG iSd. Abs. 2 (zuletzt BFH v. 9.5.2012 – III B 198/11, BFH/NV 2012, 1433).

1004 Einstweilen frei.

## II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Bewertungsfreiheit (Abs. 2 Satz 1)

### 1005 1. Anschaffungskosten, Herstellungskosten oder Ersatzwert

Die Anwendung von Abs. 2 Satz 1 setzt nach dem Wortlaut die Entstehung von AK/HK oder eines Einlagewerts als Gegenwert für die Zuführung von WG ins BV voraus. Die Zuführung von WG im Rahmen der Eröffnung des Betriebs nach Abs. 1 Nr. 6 ist ebenfalls von Abs. 2 begünstigt.

**Anschaffungskosten, Herstellungskosten oder Einlagewert:** Zum Begriff der AK und zu den HK s. Anm. 163–212 und 225–266; zum Einlagewert nach Abs. 1 Nr. 5 s. Anm. 1218–1232; zum Einlagewert nach Abs. 1 Nr. 6 s. Anm. 1235 f.

- ▶ *Anzahlungen und Teilerstellungskosten* vor erfolgter Anschaffung oder Herstellung berechtigen jedenfalls unabhängig von der Gewinnermittlungsart nicht zur Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit (FG Berlin v. 19.10.1979 – III 45-46/78, EFG 1980, 301, rkr.; arg.: wortgetreue Auslegung des Abs. 2; Anschaffung und Herstellung sind hier noch nicht erfolgt; zust. *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. I 34 [4/2019]).
- ▶ *Anschaffungskosten bei sog. Mehrkomponentengeschäften* (zB Erwerb von Mobilfunkgeräten bei gleichzeitigem Abschluss eines langfristigen Telefonvertrags): Hier liegt ebenfalls ein Anschaffungsvorgang vor, da ein Teil des Gesamtentgelts des Geschäfts auf den Erwerb eines Mobiltelefon als gWG entfällt (s. Anm. 212; BMF v. 20.6.2005 – IV B 2 - S 2134-17/05, BStBl. I 2005, 801, Rz. 11). Zur Ermittlung der Höchstgrenze nach Abs. 2 in diesem Fall s. Anm. 1020.

**Sonderfälle der Anschaffung, Herstellung und Einlage:** Auch die Anschaffung oder entgeltliche Übertragung eines Betriebs, eines Mitunternehmeranteils, die Einbringung nach §§ 20 Abs. 2, 24 Abs. 2 UmwStG kann zur Anwendung von Abs. 2 führen, sofern gWG angeschafft oder (mit-)übertragen werden. Hierfür gelten im Übrigen die weiteren Voraussetzungen des Abs. 2. Zudem führen Vorgänge nach Abs. 4 zu AK und sind daher von Abs. 2 begünstigt (*Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. I 75 [4/2019]; zweifelnd *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1140 [7/2019]). Ein teilentgeltlicher Erwerb stellt ebenfalls eine Anschaffung dar, sodass eine Anwendung des Abs. 2 in Betracht kommt (s. *Gossert/Liepert/Sahm*, DStZ 2013, 247, zu solchen Erwerben nach der modifizierten Trennungstheorie). Auch ein entgeltlicher Be-

etriebsübergang (oder Teilbetriebsübergang) nach Abs. 1 Nr. 7 kann zu AK auf begünstigte geringwertige WG iSv. Abs. 2 führen (*Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. I 74 [4/2019]). Einlagen iSv. Abs. 1 Nr. 6 zum gemeinen Wert können als anschaffungsähnliche Vorgänge angesehen werden und berechtigen daher, sofern die betragsmäßigen Voraussetzungen erfüllt sind, zur Bewertungsfreiheit. Auf die Bezeichnung des Einlagewerts kommt es nicht an (vgl. *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. I 73 [4/2019]). Unentgeltliche Übertragungen zu Buchwerten nach § 6 Abs. 3 bzw. nach § 6 Abs. 5 scheiden mangels der Entstehung von AK aus (zutr. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 594; aA *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1140 [7/2019], betr. einen Erwerb nach Abs. 5 Sätze 4–6). Gleiches gilt für die Umwidmung von WG des AV in das UV (*Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 594). Bei Erwerb von Mitunternehmeranteilen kann ebenfalls ein unter Abs. 2 fallender begünstigter Anschaffungsvorgang entstehen, sofern für die im BV enthaltenen gWG stille Reserven vergütet werden (differenzierend *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. I 77 [4/2019]).

## 2. Abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut

### a) Einzelwirtschaftsgut

1006

Abs. 2 setzt nach dem Wortlaut der Norm ein einzelnes WG voraus, das zur Entstehung von AHK bzw. eines Ersatzwerts führt (vgl. *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. I 30 [4/2019]). Hierbei findet der allgemeine ertragstl. Begriff des WG, wie dieser in §§ 4 und 5 zum Ausdruck kommt, Anwendung. Allgemein zum stl. Begriff des WG s. Vor §§ 4–7 Anm. 107. Aufgrund der unmittelbaren Anwendung des Einzelbewertungsgrundsatzes scheidet damit die Möglichkeit zur Anwendung einer Gruppen- oder Durchschnittsbewertung von WG im Rahmen des Abs. 2 aus (BFH v. 15.2.2001 – IV R 19/99, BStBl. II 2001, 549). Erst durch den Übergang von der Gruppenbewertung zur Einzelbewertung kann daher das Wahlrecht des Abs. 2, jedoch nur für Neuzugänge im Jahr der Anschaffung/Herstellung bzw. Einlage, zum Tragen kommen (zum Übergang vgl. BFH v. 15.2.2001 – IV R 19/99, BStBl. II 2001, 549).

#### Nicht maßgebend sind:

- ▶ *Art der Nutzung* des zu bewertenden WG, da nicht tatbestandsrelevant.
- ▶ *Gebrauchte oder kurzlebige (mit Nutzungsdauer unter einem Jahr) Wirtschaftsgüter*: Die Bewertungsfreiheit gilt auch für in gebrauchtem Zustand erworbene und für kurzlebige WG, da Abs. 2 kein neues WG verlangt und Abs. 2 auch nicht auf die betriebliche ND der eingesetzten WG abstellt (so schon RFH v. 28.7.1943, RStBl. 1943, 743). Allerdings muss es sich bei den gWG um solche des AV handeln (s. auch Anm. 1008).
- ▶ *Selbständige Nutzungsfähigkeit des Wirtschaftsguts*: Nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen setzt der WG-Begriff nicht die selbständige Nutzungsfähigkeit des WG voraus. In der Regel kann ein WG trotz der fehlenden Nutzungsfähigkeit vorliegen (vgl. für InvZulG BFH v. 2.2.1990 – III R 188/85, BFH/NV 1990, 732; BFH v. 15.7.2010 – III R 70/08, BFH/NV 2010, 2253; ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 599, mit Verweis auf Peripheriegeräte). Ist ein Gegenstand jedoch umgekehrt noch nicht einmal selbständig bewertbar, so erfüllt es den WG-Begriff nicht, und es handelt sich um den unselbständigen Teil eines anderen WG mit der Folge, dass es erst recht nicht selbständig nutzbar sein kann (vgl. BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II

2002, 100, Rz. II.2.a; ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 597). So weit ein WG vorliegt, dass nicht selbständig nutzbar ist, wird es ein einheitliches Ganzes mit einem anderen WG bilden, mit dem es in einen betrieblichen Nutzungszusammenhang eingefügt ist (s. auch „Zusammenfassung unselbständiger Wirtschaftsgüter“).

- ▶ **Wert der Wirtschaftsgüter:** Diesem kommt, weil nicht tatbestandsrelevant, ebenfalls keine Bedeutung zu, selbst wenn dadurch erhebliche stille Reserven geschaffen werden (zB bei Flaschen und Versandfässern einer Brauerei, Gasflaschen, vgl. *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. I 33 [4/2019]).
- ▶ **Zahl der Nutzer des Wirtschaftsguts:** Siehe BFH v. 13.8.1957 – I 91/56 U, BStBl. III 1957, 7.
- ▶ **Zahl der Wirtschaftsgüter:** Die Bewertungsfreiheit findet uE unabhängig davon Anwendung, wie viele WG der Stpfl. in einem Wj. anschafft oder herstellt. Unschädlich ist daher auch die Zahl der WG, für die Abs. 2 in Anspruch genommen wird (*Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1137 [7/2019]). Es ist auch unschädlich, wenn das gesamte Aktivvermögen des Stpfl. aus gWG besteht (BFH v. 1.7.1981 – I R 148/78, BStBl. II 1982, 246).
- ▶ **Zweck der Anschaffung, Herstellung oder Einlage:** Unmaßgeblich ist, ob es sich um eine Erst- oder Ersatzbeschaffung handelt (*Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. I 32 [4/2019]).

**Zusammenfassung unselbständiger Wirtschaftsgüter:** Um Missbrauch durch bloße Zerlegung einer Einheit bei der Inanspruchnahme des Abs. 2 zu vermeiden, sind mehrere unselbständige WG nach Sinn und Zweck der Norm zu einem einheitlichen WG zusammen zu fassen (vgl. stRspr., ua. BFH v. 17.3.1982 – I R 144/78, BStBl. II 1982, 545; BFH v. 15.6.2004 – VIII R 42/03, BFH/NV 2004, 1527; FG Köln v. 16.1.2008 – 14 K 4709/04, DStRE 2009, 132, rkr.). Dies ist Ausfluss des übergeordneten Prinzips der Bewertungs- und Abschreibungseinheit (vgl. *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. I 30 [4/2019]). Vom Erfordernis der Zusammenfassung unselbständiger WG zu einem einheitlichen WG, ist die Bildung eines einheitlichen Ganzen von mehreren selbständigen WG mangels selbständiger Nutzungsfähigkeit zu differenzieren. In beiden Fällen kommt es uE für die Anwendung von Abs. 2 darauf an, dass ein einzelnes (einheitliches) WG identifiziert werden kann, dessen AHK bzw. Ersatzwert die betragsmäßige Grenze des Abs. 2 Satz 1 nicht übersteigen (ebenso *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1110 [7/2019] mit Verweis auf das einzelne WG als Bewertungsgegenstand). Zur Frage, ob mehrere Gegenstände zu einem einheitlichen WG mangels Selbständigkeit zusammenzufassen sind, kommt es darauf an, ob diese auch nach einer etwaigen Verbindung selbständig bewertbar sind (vgl. auch BFH v. 15.7.2010 – III 70/08, BFH/NV 2010, 2253; H 6.13 „Selbständige Bewertbarkeit bzw. Nutzungsfähigkeit“ EStH 2018). Entscheidend ist demnach, ob das WG nach der Verkehrsauffassung in seiner Einzelheit von Bedeutung und bei der Veräußerung greifbar ist. Daneben kommt der tatsächlichen betrieblichen Verwendung Bedeutung zu (vgl. *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. I 31 [4/2019]). Zubehörteile sind demnach unselbständige Teile des übergreifenden Ganzen und somit nicht selbständige Bewertungsgegenstände (so auch BFH v. 8.6.1961 – IV 237/57, StRK EStG [bis 1974] § 7 R 77; s. § 7 Anm. 109).

**Betriebliche Veranlassung:** Als allgemeine Gewinnermittlungsnorm verlangt Abs. 2, dass das zu bewertende WG auf eine betriebliche Veranlassung dem Grunde nach zurückzuführen ist, ohne ein bestimmtes Mindestmaß dabei voraus-



zusetzen. Die private Mitbenutzung ist daher nicht schädlich (vgl. H 6.13 „Private Mitbenutzung“ EStH 2018). Im Fall der Überschusseinkünfte ist ggf. eine Aufteilung erforderlich (vgl. BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958; BFH v. 15.7.2010 – III R 70/08, BFH/NV 2010, 2253). Zur Bemessung der Privatentnahme s. Anm. 1001.

## b) Abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter

1007

Nur für abnutzbare bewegliche WG kann das Wahlrecht des Abs. 2 in Anspruch genommen werden.

**Abnutzbarkeit:** Entscheidend ist der stl. Begriff der Abnutzbarkeit; s. zum Begriff allg. Anm. 153, § 5 Anm. 379–382. Zur Abnutzbarkeit s. auch R 7.1 Abs. 1 EStR 2018 und H 7.1 „wirtschaftliche oder technische Abnutzung“ EStH 2018.

**Bewegliche Wirtschaftsgüter** sind materielle WG (körperliche Gegenstände). Es sind Gegenstände, deren materieller Wert gegenüber dem geistigen Gehalt bedeutungsmäßig nicht zurücktritt (stRspr., vgl. BFH v. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II 2009, 421; BFH v. 22.10.2009 – III R 14/07, BStBl. II 2010, 361; BFH v. 18.5.2011 – X R 26/09, BStBl. II 2011, 865). Inhaltlich bestimmt sich der Begriff nach strechtl. Gesichtspunkten (*Wernald* in *KSM*, § 6 Rz. I 40 [4/2019]). Negativ sind hiervon immaterielle WG abzugrenzen, die nicht als beweglich gelten, da hier der geistige und schöpferische Gehalt derart im Vordergrund steht, dass ein fiktiver Erwerber in erster Linie hierfür ein Entgelt zahlen würde (H 7.1 „Bewegliche Wirtschaftsgüter“ EStH 2018). Im Einzelfall ergeben sich Zweifel, ob darunter auch geringwertige immaterielle WG fallen. Zur Abgrenzung der beweglichen von unbeweglichen WG wird auf die allgemeinen Abschreibungsregelungen des § 7 verwiesen; s. § 7 Anm. 315–350.

**Trivialsoftware als geringwertige Wirtschaftsgüter:** Ob Computerprogramme als immaterielle WG oder als bewegliches WG („materialisierte“ Software in Form einer Compact Disc) zu qualifizieren sind und daher grds. zur Bewertungsfreiheit nach Abs. 2 berechtigen, ist umstritten (s. auch BFH v. 15.6.2004 – VIII R 42/03, BFH/NV 2004, 1527). Nach BFH (BFH v. 18.5.2011 – X R 26/09, BStBl. II 2011, 865, Rz. 18 mwN) soll es sich grds. um immaterielle WG handeln. Lediglich für den Fall, dass eine Datensammlung keine Befehls-elemente enthält, sondern nur Daten – wie etwa Zahlen oder Buchstaben –, die allg. bekannt und jedermann zugänglich sind, wird eine Ausnahme zugelassen (zur Unterscheidung zwischen Computerprogrammen und Trivialprogrammen als Unter-kategorie s. insoweit BFH v. 18.5.2011 – X R 26/09, BStBl. II 2011, 865 mwN). Unter Vereinfachungsaspekten behandeln FinVerw. und hM im Schrifttum jedenfalls Computerprogramme als bewegliche WG (sog. Trivialprogramme), sofern deren AHK unter 800 € (410 € bei Anschaffungs- und gleichgestellten Vorgängen bis 31.12.2017) liegen, sodass insoweit eine Anwendung der Abs. 2 in Betracht kommt (so R 5.5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStR 2018; auch *Ortmann-Babell/Bolik*, StuB 2010, 56 [57]; *Köhler*, StBp. 2014, 40 [41]; s. auch § 7g Anm. 20). Der BFH (BFH v. 18.5.2011 – X R 26/09, BStBl. II 2011, 865, Rz. 21) hat die Zulässigkeit einer solchen Typisierung offengelassen. Außerhalb der Fiktion in R 5.5 Abs. 1 EStR 2018 sollen danach Computerprogramme jedenfalls nicht das Tatbestandsmerkmal der Beweglichkeit erfüllen.

1008 **3. Anlagevermögen**

Da Abs. 2 nur WG des AV begünstigt, gilt die Sofortabschreibung nur für WG, die zum Gebrauch und nicht zum Verbrauch oder zur Veräußerung bestimmt sind. Zum Begriff des AV s. Anm. 151 f. Unschädlich ist, dass das zu bewertende WG einer doppelten Zweckbestimmung (betriebliche Nutzung und Verkauf) dient (zur Bewertung von Zuchtvieh im Rahmen der Einkünfte aus LuF vgl. BFH v. 15.2.2001 – IV R 19/99, BStBl. II 2001, 549; BFH v. 24.7.2013 – IV R 1/10, BStBl. II 2014, 246) oder Dritten zur Ansicht übergeben wird (zu Musterbücher/-Kollektionen s. BFH v. 25.11.1965 – IV 299/63 U, BStBl. III 1966, 86). Zum Problem, dass ein WG nur zur Durchführung eines Auftrags angeschafft wurde und deswegen zum UV gehört, s. BFH v. 28.10.1977 – III R 72/75, BStBl. II 1978, 115; BFH v. 22.10.2009 – III R 14/07, BStBl. II 2010, 361. Eine Änderung der Widmung in späteren VZ führt nicht zur Aufhebung der Sofortabschreibung im Jahr der Anschaffung etc. (glA *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. I 43 [4/2019]). Zur Umwidmung ins UV mit der Folge der Berücksichtigung eines Rest-/Schlachtwerts bei geplanter Veräußerung s. Anm. 1021.

1009 **4. Selbständige Nutzungsfähigkeit**

Die Sofortabschreibung kann nach Abs. 2 Satz 1 nur für selbständig nutzungsfähige WG in Anspruch genommen werden. Das Gesetz regelt in Sätzen 2 und 3 negativ, wann es an einer selbständigen Nutzungsfähigkeit fehlt (s. dazu Anm. 1026 und 1030).

**Bedeutung des Erfordernisses selbständiger Nutzungsfähigkeit:** Das zusätzliche Tatbestandsmerkmal nach Abs. 2 Satz 1 engt den Anwendungsbereich des Abs. 2 weiter ein. Das Merkmal soll verhindern, dass die Bewertungsfreiheit lediglich für selbständig bewertbare Teile von WG in Anspruch genommen werden kann und wirkt insoweit einer vermeintlich willkürlichen Zerlegung (sog. Atomisierung) wirtschaftlicher Einheiten in für sich allein nicht nutzbare Teile von WG entgegen (BFH v. 28.2.1961 – I 13/61 U, BStBl. III 1961, 383). Selbständige Nutzungsfähigkeit als unbestimmter Rechtsbegriff ist vom Begriff der selbständigen Bewertungsfähigkeit abzugrenzen, der zunächst das Einzelwirtschaftsgut als Bewertungsgegenstand des Abs. 2 näher umschreibt und ebenfalls einschränkend wirkt (vgl. BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958; s. Anm. 1006). Abs. 2 Satz 2 regelt negativ, unter welchen Voraussetzungen ein WG mit anderen in einem Nutzungszusammenhang steht, der die selbständige Nutzungsfähigkeit ausschließt; solche Merkmale zählt Satz 2 auf (vgl. auch *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 597). Im Umkehrschluss lassen sich aus Satz 2 positive Merkmale der selbständigen Nutzungsfähigkeit gewinnen.

**Folgen fehlender selbständiger Nutzungsfähigkeit:** Wird die selbständige Nutzungsfähigkeit eines einzelnen WG bzw. mehrerer WG verneint, so ändert dies gleichwohl nichts an dessen Aktivierungsfähigkeit als selbständiges, einzeln zu aktivierende WG (s. Anm. 1006). Der Anwendungsbereich des Abs. 2 ist aber in diesem Fall ausgeschlossen, sodass jeweils eine gesonderte Aktivierung und eine Verteilung der AHK bzw. des Einlagewerts nach § 7 verbleibt (glA erstmalig BFH v. 21.7.1966 – IV 289/65, BStBl. III 1966, 58; zuletzt best. durch BFH v. 6.10.1995 – III R 101/93, BStBl. II 1995, 166, jeweils betr. maschinengebundene Werkzeuge; auch BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II 2002, 100). Bilden mehrere WG, deren selbständige Nutzungsfähigkeit verneint wurde, ggf. zusammen ein einheitli-

ches WG (s. Anm. 1006 „Zusammenfassung unselbständiger Wirtschaftsgüter“, sind diese in einem einzigen Betrag zu aktivieren und gem. § 7 abzuschreiben, sofern nicht die Voraussetzungen des Abs. 2 in Frage kommen.

#### Beispiel:

Der Stpfl. erwirbt einen Computer für 600 € und folgende zusätzliche Einzelbestandteile:

- a) Monitor mit AK: 250 €
- b) Tastatur und Maus mit AK: 100 €
- c) externe Speicherplatte mit AK: 100 €.

Die Anwendbarkeit ist hinsichtlich des gesamten, einheitlichen WG Computer und nicht hinsichtlich der einzelnen Bestandteile zu beurteilen. Da die AK der verschiedenen selbständigen WG, welche auf Grundlage der betrieblichen Zweckbestimmung zu einem einheitlichen WG „Computeranlage“ zusammenzufassen sind, insgesamt die Höchstgrenze von 800 € übersteigen, kann die Bewertungsfreiheit des Abs. 2 nicht in Anspruch genommen werden. Es ist es also weder zulässig, den Computer in mehrere Einzelteile zu zerlegen und die Sofortabschreibung mehrfach in Anspruch zu nehmen, noch für einen Teil des Geräts die AK sofort abzuziehen und nur den Rest auf die ND zu verteilen.

Einstweilen frei.

1010–1019

### 5. Betragsmäßige Höchstgrenze

1020

**Höchstbetrag:** Die AHK oder der Ersatzwert (s. Anm. 1005) für das einzelne WG (s. Anm. 1006) dürfen eine bestimmte Höhe nicht überschreiten. Der Höchstbetrag zur Anwendung des Wahlrechts des Abs. 2 beläuft sich für WG, die nach dem 31.12.2017 angeschafft, hergestellt oder in das BV eingelegt wurden, nunmehr auf 800 € statt 410 € (s. auch Anm. 1000) und bezieht sich auf die AHK, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Abs. 1) oder den nach Abs. 1 Nr. 5 oder 6 anzusetzenden Wert (Einlagewert). Bei Überschreiten der Grenze entfällt die Bewertungsfreiheit.

Bei mehreren nicht selbständig nutzungsfähigen WG, die zu einem einheitlichen Ganzen zusammenzufassen sind, ist für die Höchstgrenze maßgebend, wie hoch der Anschaffungspreis aller in einem Wj. insgesamt angeschafften WG ist (BFH v. 20.11.1970 – VI R 288/68, BStBl. II 1971, 155; BFH v. 26.7.1979 – IV R 170/74, BStBl. II 1980, 176). Die Höchstgrenze bezieht sich auf die gesamten AHK aller Teile, aus denen sich das einzelne WG zusammenfügt (*Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 600; Anm. 1006 „Zusammenfassung unselbständiger Wirtschaftsgüter“). Werden Mobilfunkgeräte bei gleichzeitigen Abschluss eines langfristigen Dienstleistungsvertrags vergünstigt erworben, kommt es für die Grenze nach Abs. 2 auf die Summe aus Barpreis und (verdecktem) Preisvorteil (= Rabatt gegenüber dem üblichen Verkaufspreis) an (s. BMF v. 20.6.2005 – IV B 2 - S 2134 - 17/05, BStBl. I 2005, 801, Rz. 11).

- ▶ *Einlage eines geringwertigen Wirtschaftsguts:* Sind innerhalb von drei Jahren nach erfolgter Anschaffung oder Herstellung die AK oder HK während der Zugehörigkeit des WG zum PV nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 in voller Höhe gemindert worden, kommt eine nochmalige Abschreibung nach Abs. 2 nicht in Betracht.

**Nettobetrag ohne Umsatzsteuer:** Maßgebend sind die Netto-AHK ohne Einbeziehung der USt. Bei bestimmten Berufsgruppen und Branchen (zB Ärzte, Banken, Versicherungen) ohne Vorsteuerabzugsmöglichkeit nach § 15 Abs. 1 UStG erhöht

sich somit der abziehbare Aufwand auf 952 € (800 € zzgl. 152 € [19 % USt] – USt von 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG unterstellt). Dem Stpfl. im Rahmen der AHK belastete USt (sog. Vorsteuer) rechnet nicht zu den AHK iSd. Abs. 2, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob der Stpfl. die Vorsteuer ustrechtl. abziehen kann (Abs. 2 Satz 1; R 9b Abs. 2 EStR 2018; BFH v. 1.12.1970 – VI R 47/70, BStBl. II 1971, 318). Anderenfalls wäre die Höchstgrenze nach Abs. 2 bei im Übrigen gleichem Preis für den einzelnen Stpfl. unterschiedlich hoch, je nachdem, ob er die Vorsteuer absetzen kann oder nicht. Der Gesetzgeber hielt diese Unterschiedlichkeit bei der Anwendung des Abs. 2 für nicht gerechtfertigt und stellte beide Fälle durch Herausnahme der Vorsteuer aus der Bemessungsgrundlage gleich.

**Beispiel:**

Ein Arzt erwirbt ein WG mit AK von 800 € zzgl. nicht abziehbarer Vorsteuer iHv. 152 € (19 %) = 952 €. Abs. 2 ist auf den Betrag von 952 € anwendbar (zu Netto- bzw. Bruttobeträgen nach UStSatz s. auch *Grefe*, DStZ 2017, 721). Dieser Betrag kann im Jahr der Anschaffung in voller Höhe als BA nach Abs. 2 geltend gemacht werden.

**Minderungen der Anschaffungs- und Herstellungskosten** sind zu berücksichtigen. In Betracht kommen Investitionsabzugsbeträge, Rücklagen sowie Zuschüsse:

- ▶ **Investitionsabzugsbetrag:** Bei Anschaffung/Herstellung von WG, die unter Abs. 2 fallen, können die AHK durch Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Abs. 2 herabgesetzt werden, um so den Sofortabzug nach Abs. 2 bzw. wahlweise die Poolabschreibung nach Abs. 2a zu erreichen (vgl. § 7g Abs. 2 Satz 2; ebenso R 6.13 Abs. 2 Nr. 2 EStR 2018; *Goy*, BBK 2016, 60 [61]; *Kanzler*, NWB 2010, 746 [750]; *Wendt*, FR 2008, 598 [600]). Hingegen soll eine entsprechende Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 nicht zur Verminderung der AHK iSd. § 6 Abs. 2 führen (vgl. FG München v. 19.12.2013 – 10 K 1076/12, EFG 2014, 522, rkr., mit Anm. *Bolik*, BB 2014, 1074).
- ▶ **Übertragung stiller Reserven** gem. §§ 6b, 6c oder R 6.6 EStR schließt die Anwendung des Abs. 2 nicht aus: Ist von den AHK eines WG ein Betrag von § 6b Abs. 1, 3 oder § 6c abgezogen worden, so gilt der verbleibende Betrag als AHK des WG (vgl. auch § 6b Abs. 6; R 6.13 Abs. 2 Nr. 1 und 4 EStR 2018); liegt dieser bei oder unter 800 €, kann hierfür die Bewertungsfreiheit, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, in Anspruch genommen werden.
- ▶ **Zuschüsse (private und öffentliche)** können gem. R 6.5 Abs. 2 EStR 2018 erfolgsneutral vereinnahmt werden, indem die Anlagegüter, für die die Zuschüsse gewährt worden sind, nur mit den tatsächlich aufgewendeten AHK bewertet werden. Demnach gilt der um die Zuschüsse gekürzte Betrag als AHK für das WG (vgl. R 6.13 Abs. 2 Nr. 3 EStR 2018); sofern die übrigen Voraussetzungen des Abs. 2 vorliegen, ist eine Sofortabschreibung zulässig. Ausgenommen sind solche Zuschüsse, die mit einer Gegenleistung des Zuschussempfängers verknüpft sind, da dann eine Kürzung der AHK ausscheidet (vgl. R 6.5 Abs. 1 EStR 2018). In dem Fall, dass der Zuschuss nachträglich in dem der Zuführung zum BV folgenden VZ gewährt wird und dieser gem. R 6.5 Abs. 3 EStR 2018 die gebuchten AHK mindert, ist eine Anwendung des Abs. 2 auf den gekürzten Betrag nicht mehr zulässig, da es auf den Höchstbetrag im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des gWG ankommt, dieser aber erst nachträglich unterschritten wird (glA *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 594, für WG, die zunächst nach § 7 abgeschrieben werden und nachträglich die Grenze von 800 €/250 € unterschreiten).

**Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten** berühren die ursprüngliche Anwendung des Abs. 2 nicht. Die nachträglichen AHK stellen uE außerhalb des Jahres der Anschaffung, Herstellung oder Einlage laufende BA dar. Dies gilt unabhängig davon, ob sie zusammen mit den ursprünglichen AHK den Betrag von 800 € übersteigen. Dieser Meinung hat sich die FinVerw. mittlerweile angeschlossen (s. R 6.13 Abs. 4 EStR 2018; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 600; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1144a [7/2019]; *Endert/Sepetauz*, BBK 2012, 830; *Köhler*, StBp. 2014, 40 [43]; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. I 72 [4/2019]; aA *Ortmann-Babel/Bolik*, BB 2008, 1219). Zur Behandlung nachträglicher AHK bei Abs. 2a s. jedoch Anm. 1102.

## 6. Rechtsfolge: Sofortabschreibungswahlrecht

1021

**Voller Abzug im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage:** Der Stpfl. kann die AHK oder den Einlagewert des einzelnen gWG im Jahr der Anschaffung oder Herstellung voll absetzen oder gem. § 7 auf die betriebsgewöhnliche ND verteilen. Daher ist die Entsch. über das Abschreibungsverfahren gem. der Einzelbewertung für jedes WG individuell möglich (im Unterschied zu Abs. 2a; s. Anm. 1102; vgl. auch *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1157 [2/2019]). Der Ansatz eines Zwischenwerts ist bei der Anwendung des Abs. 2 nicht zulässig (arg.: Wortlaut des Abs. 2 verlangt bei Wahlrechtsausübung Absetzung in voller Höhe). Wählt der Stpfl. eine Verteilung gem. § 7, so kann er nicht in einem späteren Jahr den Restbuchwert unter Berufung auf § 6 Abs. 2 voll absetzen, er muss bei der Absetzung gem. § 7 bleiben.

Trotz der Nähe zu den Abschreibungsregelungen (§ 7) würden Begrenzungen der Sofortabschreibung durch Kürzung um einen Rest- oder Schlachtwert dem Vereinfachungszweck des Abs. 2 entgegenwirken. Nach der Rspr. rechtfertigen hingegen besondere Umstände des Einzelfalls die Begrenzung der Sofortabschreibung auf einen Schlacht-/Restwert:

- ▶ **Schlachtwert:** Bei Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit nach Abs. 2 im Rahmen der Bewertung von Tieren, insbes. Zuchtvieh, ist auch nach der neueren BFH-Rspr. (BFH v. 24.7.2014 – IV R 1/10, BStBl. II 2014, 246, Rz. 18) im Einzelfall ein (verbleibender) Schlachtwert zu berücksichtigen (ebenso bereits BFH v. 15.2.2001 – IV R 19/99, BStBl. II 2001, 549). Die Erfassung eines Schlachtwerts findet danach seine Rechtfertigung in der zweifachen Zweckbestimmung der zu bewertende WG, nämlich der betrieblichen Nutzung und der anschließenden geplanten Veräußerung der Tiere (so bereits BFH v. 15.2.2001 – IV R 19/99, BStBl. II 2001, 549, Rz. 2.a). Sofern der Stpfl. Maßnahmen zur Verkaufsförderung für das Zuchtvieh ergreift, soll nach BFH v. 24.7.2014 (BFH v. 24.7.2014 – IV R 1/10, BStBl. II 2014, 246) eine Umwidmung für diese ins UV stattfinden, welche die Berücksichtigung eines Schlachtwerts rechtfertigt und damit das Sofortabschreibungswahlrecht entsprechend einschränkt (s. auch *Apitz*, StBW 2014, 2). Dies soll danach bereits dann gelten, wenn der potentielle Verkauf erst im Folgejahr und damit über den Stichtag hinaus erfolgt (ebenso *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. I 78 [4/2019]). Der neuen Rspr. kommt insoweit uE lediglich klarstellende Wirkung zu, sie stellt keine Änderung der bisherigen Rechtsauffassung dar (s. BFH v. 24.7.2014 – IV R 1/10, BStBl. II 2014, 246, unter Rz. 22; ähnlich wohl auch *Wendt*, BFH/PR 2014, 82; *Scharfenberg/Müller*, DB 2014, 921: Änderung der Rspr.).

- ▶ **Erinnerungswert:** Die Berücksichtigung eines Erinnerungswerts ist zulässig, jedoch von Gesetzes wegen nicht erforderlich (*ebenso Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 1157 [2/2019]).
- ▶ **Schrottwert:** Im Gegensatz zu den Grundsätzen zur Berücksichtigung eines Schlachtwerts (s.o.) kommt eine Erfassung eines Schrottwerts bei der Inanspruchnahme des Abs. 2 grds. nicht in Betracht, da dieser bei gWG materiell nicht ins Gewicht fallen wird (vgl. BFH v. 24.7.2014 – IV R 1/10, BStBl. II 2014, 246, Rz. 22; *Kulosa in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 600 aE). Nach *Wendt* (BFH/PR 2014, 82 [83]) gilt hierbei ein relativer Begriff der Wesentlichkeit.

**Wahlrechtsausübung im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage:** Die Wahlrechtsausübung ist nur im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage gestattet; s. auch R 6.13 Abs. 3 EStR 2018 für Herstellung. Dies gilt unabhängig von der Gewinnermittlungsart (insoweit ist für die Absetzung nach Abs. 2 – auch Ermittlung der Einkünfte bei § 4 Abs. 3 – auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt abzustellen und nicht auf den Zahlungszeitpunkt im Rahmen des Zu- und Abfluss-Prinzips nach § 11 (vgl. *Loschelder in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 4 Rz. 407; ebenso *Werndl in KSM*, § 6 Rz. I 34 [4/2019]).

**Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage:**

- ▶ **Jahr der Anschaffung/Herstellung** ist das Jahr der Lieferung bzw. der Fertigstellung (§ 9a EStDV), dh. der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Stellt der Stpl. ein WG aus erworbenen Teilen her, so kann er nicht schon die AK der erworbenen Teile abschreiben, da diese Teile noch nicht zum AV gehören. Er kann die Bewertungsfreiheit erst für das fertiggestellte WG im Jahr der Fertigstellung in Anspruch nehmen (R 6.13 Abs. 3 EStR 2018).
- ▶ **Jahr der Einlage:** Die Einlage eines WG (in einen bestehenden Betrieb oder bei der Gründung eines Betriebs) muss zum Bilanzstichtag geleistet worden sein; maßgebend ist hierbei der Zeitpunkt der Vornahme der Einlagehandlung (s. Anm. 858 f.). Die Vornahme der Einlagehandlung zum Bilanzstichtag erst im Rahmen der Bilanzerstellung reicht uE nicht aus, das Wahlrecht für das Wj. des Bilanzstichtags in Anspruch zu nehmen, sondern nur für das Wj., in dem die Einlage erfolgt (wortgetreue Auslegung des Abs. 2).
- ▶ **Überführung eines Wirtschaftsguts** aus dem UV in das AV ist keine Anschaffung iSd. Abs. 2 (BFH v. 29.7.1966 – IV R 151/66, BStBl. III 1967, 62; *Kulosa in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 594). Abs. 2 kann nur dann angewendet werden, wenn die Überführung noch im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des WG erfolgt (BFH v. 11.12.1970 – VI R 262/68, BStBl. II 1971, 198; *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 1158 [2/2019]).

**Vorteilhaftigkeitsüberlegungen zur Wahlrechtsausübung** sind grds. im Rahmen der Steuerbilanzpolitik anzustellen (vgl. *Köhler*, StBp. 2014, 40 [43 f.]; zur Gestaltung bei Leasing- und Mietverträgen mit Kaufoption vgl. *Kratzsch*, GStB 2008, 96). Die Ausübung des Sofortabschreibungswahlrechts nach Abs. 2 bewirkt jedenfalls, dass ein späterer Verkaufserlös des WG nicht um einen ggf. vorhandenen Restbuchwert gemindert wird, sondern in voller Höhe als Ertrag zu berücksichtigen ist. Innerhalb der Progressionszone des Tarifs nach § 32a bietet sich zur Ergebnislättung eine gleichmäßige Aufwandsverteilung nach § 7 oder ggf. nach Abs. 2a an (vgl. *Grefe*, DStZ 2017, 718 [721 f.]; *Ortmann-Babel/Bolik*, StuB 2010, 56 [57]). In der Spitzen-Progressionszone ist der Sofortabzug stl. am effektivsten und daher vorzugswürdig. Im Verlustfall kann es vielfach zweckmäßig sein, die Verlustentste-

hung/-erhöhung gerade mit Blick auf § 10d EStG oder § 8c KStG durch die (Nicht-)Anwendung von Abs. 2 teilweise oder vollständig zu verhindern (*Ortmann-Babel/Bolik*, StuB 2010, 56 [57]). Zur Einhaltung der betragsmäßigen Grenzen kommt ferner die Nutzung des Investitionsabzugsbetrags in Betracht (vgl. *Korn*, KOESDI 2018, 20658; *Pohl*, DStR 2008, 2302). Im Fall der Änderung der betragsmäßigen Grenzen nach Abs. 2 sind besondere Überlegungen anzustellen (zur Analyse der Rechtslage vor bzw. nach dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen s. *Grefe*, DStZ 2017, 723). Aus steuerbilanzpolitischer Sicht kann es geboten sein, auf das Wahlrecht einer Sofortabschreibung bewusst zu verzichten, um im Rahmen einer Bp. zwecks Zinsvermeidung Ausgleichspotenzial für eine Einkommenserhöhung zu haben, soweit dem nicht die Grundsätze der Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2) entgegenstehen.

Einstweilen frei.

1022–1024

### III. Ausschluss selbständiger Nutzungsfähigkeit nach Satz 2

#### 1. Begriff der selbständigen Nutzungsfähigkeit

1025

**Selbständige Nutzungsfähigkeit:** Selbständige Nutzungsfähigkeit hängt nach stRspr. davon ab, ob das WG auf ein Zusammenwirken mit anderen WG angelegt ist und ob es die eigene Nutzungsfähigkeit im funktionalen Sinne verliert, wenn es von den anderen WG getrennt wird (stRspr.: BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958; BFH v. 10.3.2004 – VI R 91/00, BFH/NV 2004, 1241; BFH v. 10.3.2004 – VI R 19/02, BFH/NV 2004, 1386; BFH v. 11.9.2007 – III B 70/06, BFH/NV 2007, 2353). Die Zweckbestimmung beurteilt sich hierbei nach dem Wortlaut der Norm allein nach der konkreten betrieblichen Verwendung durch den Stpfl. im einzelnen Betrieb (BFH v. 11.11.2003 – III B 31/03, BFH/NV 2004, 369; BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958; BFH v. 9.5.2012 – III B 198/11, BFH/NV 2012, 1433). Die Verkehrsauffassung ebenso die Sicht des Kunden (vgl. BFH v. 20.11.2003 – B 37/03, BFH/NV 2004, 370: Einzelteile von Musterküche) sind hierbei unbedeutend, was sich ebenfalls aus dem Zusammenhang der Norm mit der Bestimmung des Abs. 2 Satz 3 ableiten lässt (vgl. BFH v. 9.5.2012 – III B 198/11, BFH/NV 2012, 1433). Die Abgrenzungsmerkmale lassen sich nicht verallgemeinern (so im Erg. BFH v. 16.12.1958 – I 286/56 S, BStBl. III 1959, 77; BFH v. 28.2.1961 – I 13/61 U, BStBl. III 1961, 383). Nutzungsfähigkeit nur zusammen mit UV ist nach dem Gesetzeswortlaut unschädlich, kommt aber praktisch wohl nicht vor (BFH v. 31.7.2008 – III B 73/07, BFH/NV 08, 1883; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1125 [7/2019]).

#### Beispiele:

Kabel, Kabelschächte und Steckdosen, die der Verbindung von Peripheriegeräten und Zentraleinheiten dienen, sind nicht selbständig nutzbar (BFH v. 25.11.1999 – III R 77/97, BStBl. II 2002, 233); Schreibtische sind grds. selbständig nutzbar (BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II 2002, 100); kommen diese jedoch in Kombination mit anderen Gegenständen (Eckelementen) vor, ohne die auch aufgrund der technischen Abstimmung eine Standfestigkeit nicht mehr gegeben ist, so ist die selbständige Nutzbarkeit zu verneinen (BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II 2002, 100); Unterlagbretter (BFH v. 11.11.2003 – III B 31/03, BFH/NV 2004, 369); Disketten, Magnetbänder (BFH v. 10.2.1995 – III B 30/92, BFH/NV 1995, 927); Lithographien (BFH v. 15.3.1991 – III R 57/86, BStBl. II 1991, 682).

**Keine selbständige Nutzungsfähigkeit** besteht nach Abs. 2 Satz 2, wenn das WG

- nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen WG des AV genutzt werden kann,
- in jenen betrieblichen Nutzungszusammenhang eingefügt ist (s. Anm. 1026) und
- wenn die in jenen betrieblichen Nutzungszusammenhang eingefügten WG technisch aufeinander abgestimmt sind (s. Anm. 1027).

Alle drei Voraussetzungen müssen zusammen vorliegen (vgl. auch R 6.13 Abs. 1 EStR 2018). Die Regelung des Abs. 2 Satz 2, wonach ein WG zu einer selbständigen Nutzung nicht fähig ist, wenn es nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen WG des AV genutzt werden kann und die in den Nutzungszusammenhang eingefügten WG technisch aufeinander abgestimmt sind, gilt auch, wenn ein solches WG aus dem betrieblichen Nutzungszusammenhang gelöst und in einen anderen betrieblichen Nutzungszusammenhang (gemeint ist der betriebliche Nutzungszusammenhang eines anderen Stpfl., BFH v. 15.3.1991 – III R 57/86 BStBl. II 1991, 682, Rz. 1.b) eingefügt werden kann (Abs. 2 Satz 3; s. Anm. 1030).

## 1026 2. Einfügung in einen (betrieblichen) Nutzungszusammenhang

Ein dem Grunde nach selbständig nutzungsfähiges WG, das mit anderen WG in einen (betrieblichen) Nutzungszusammenhang eingefügt ist, gilt als nicht selbständig nutzungsfähig iSv. Abs. 2 Satz 1. Die Rspr. sieht dies als erfüllt an, wenn das WG mit anderen WG nach außen als sog. einheitliches Ganzes in Erscheinung tritt, dh. trotz der selbständigen Nutzbarkeit des WG das WG durch den Zusammenhang mit anderen WG als einheitliches Ganzes wieder seine Selbständigkeit verliert (vgl. BFH v. 21.12.1990 – III B 501/90, BFH/NV 1991, 484, unter 2.a). Das Merkmal dient der Abgrenzung einer zur Annahme eines einheitlichen Ganzen unzureichenden einheitlichen Zweckbestimmung von der ausreichenden Art und Dauer der Verbindung (vgl. BFH v. 21.12.1990 – III B 501/90, BFH/NV 1991, 484; *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 1126 ff. mwN [7/2019]).

**Bestandteil eines einheitlichen Ganzen:** Typisiert wird Zugehörigkeit zu einem einheitlichen Ganzen im Allgemeinen dann angenommen, wenn WG über die einheitliche Zweckbestimmung durch den Stpfl. in seinem Betrieb hinaus durch eine Verbindung oder „Verzahnung“ in der Weise verflochten sind, dass durch die Abtrennung eines der Teile entweder für den zu beurteilenden einzelnen Gegenstand oder für das WG, aus dem er herausgetrennt wurde, die Nutzbarkeit für den Betrieb – gleich aus welchen Gründen – verloren geht (stRspr., ua. BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842, mwN; BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958; BFH v. 10.3.2004 – VI R 91/00, BFH/NV 2004, 1241). Hieraus lässt sich auch das Teil-Kriterium der technischen Abgestimmtheit ableiten, das nach Abs. 2 Satz 2 eigenständiges Tatbestandsmerkmal ist (vgl. *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 1128 [7/2019]; s. auch Anm. 1027). Der technischen Abgestimmtheit kommt hierbei indizielle Wirkung für die Frage der selbständigen Nutzungsfähigkeit zu. Eine feste körperliche Verbindung ist nicht erforderlich, sodass ein WG auch ohne körperlich mit einem anderen WG verbunden zu sein mit diesem in einen einheitlichen Nutzungszusammenhang eingefügt sein kann (wie zB Funkmaus beim PC; s. auch BFH v. 15.3.1991 – III R 57/86, BStBl. II 1991, 682; glA *Ehmcke in Blümich*,



§ 6 Rz. 1129 f. [7/2019]). Auch auf die Dauer der Verbindung kommt es nach BFH (BFH v. 15.3.1991 – III R 57/86, BStBl. II 1991, 682) nicht unbedingt an.

**Kein einheitliches Ganzes** eines WG mit einem anderen WG liegt vor, wenn das WG trotz technischer oder sonstiger Abgestimmtheit weiterhin – unter Beachtung der Fiktion des Abs. 2 Satz 3 – selbständig nutzbar bleibt.

**Beispiele:**

- Computertisch, der auf einen PC abgestimmt ist (FG Rhld.-Pf. v. 22.1.2004 – 6 K 2184/02, EFG 2004, 718, rkr.);
- Rollcontainer und Schreibtisch (BFH v. 21.7.1998 – III R 110/95, BStBl. II 1998, 789, rkr.);
- Einbauschränke und -regale eines Typenprogramms, die zwar als ein einheitliches Ganzes erscheinen, womit eine technische Abstimmung vorliegt, aber voneinander getrennt und anders aufgestellt werden können (BFH v. 11.9.2007 – III B 70/06, BFH/NV 2007, 2353).

Aus den genannten Beispielen wird deutlich, dass eine bloße Abgestimmtheit aufgrund bestimmter branchentypischer Fertigungsnormen für eine technische Abgestimmtheit iSd. Abs. 2 nicht ausreicht (stRspr.: BFH v. 21.7.1998 – III R 110/95, BStBl. II 1998, 789; BFH v. 7.9.2000 – III R 71/97, BStBl. II 2001, 41). Technische Abstimmung lässt sich daher nicht schon dann bejahen, wenn WG genormt oder typisiert sind, dh. nach Art, Größe, Form, Farbe, Abmessungen, Stoffen usw. vereinheitlicht sind und aufgrund dieser Normung/Typisierung ohne größeren Aufwand in einen Nutzungszusammenhang eingefügt werden können. Nicht technisch aufeinander abgestimmt und daher selbständig nutzbar sind demnach zB zusammen genutzte Büroeinrichtungsgegenstände (wie Schreibmaschine, Schreibmaschinentisch und Schreibtischstuhl; BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II 2002, 100, mit weiteren Abgrenzungen), Automaten und die sie tragende Wand (handwerkliche, nicht technische Verbindung), Arztkoffer und Inhalt (BFH v. 7.9.2000 – III R 71/97, BStBl. II 2001, 41).

Negativmerkmale, welche jedenfalls nicht zur Annahme eines einheitlichen Ganzen führen und damit einer selbständigen Nutzungsfähigkeit nicht entgegenstehen, sind zB:

- ▶ *Dauerhafte und körperliche Verbindung*: BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958; früher schon BFH v. 16.12.1958 – I 286/56 S, BStBl. III 1959, 77; umgekehrt kann aus einer bloßen Verbindung in Form eines Kabels nicht auf selbständige Nutzungsfähigkeit geschlossen werden; dies gilt uE auch, wenn die Verbindung technisch „kabellos“ erfolgt.
- ▶ *Zusammenfassung in den Büchern und Bilanzen* (BFH v. 16.12.1958 – I 286/56 S, BStBl. III 1959, 77): Dies würde anderenfalls zur Willkürung durch den Stpfl. führen, wenn dieser durch den bloßen getrennten Ausweis des WG in der Bilanz über die selbständige Nutzungsfähigkeit entscheiden könnte.
- ▶ *Einheitlicher Stil, Gestaltung*: BFH v. 16.12.1958 – I 286/56 S, BStBl. III 1959, 77; BFH v. 29.7.1966 – IV R 138/66, BStBl. III 1967, 61; BFH v. 17.5.1968 – VI R 205/67, BStBl. II 1968, 567; BFH v. 28.3.1973 – I R 105/71, BStBl. II 1974, 2; aA BFH v. 19.11.1953 – IV 360/53 U, BStBl. III 1954, 18; BFH v. 5.10.1956 – I 133/56 U, BStBl. III 1956, 376; BFH v. 19.2.1981 – IV R 161/77, BStBl. II 1981, 652; BFH v. 1.7.1981 – I R 148/78, BStBl. II 1982, 246; zur besonders angefertigten Einrichtung einer Gaststätte s. Anm. 1040 „Gaststätte“.

- ▶ *Einheitliche Zweckbestimmung ohne Einfügung in einen Nutzungszusammenhang* (BFH v. 27.3.1963 – I 201/62 U, BStBl. III 1963, 304; BFH v. 21.7.1966 – IV 289/65, BStBl. III 1967, 59; BFH v. 24.11.1967 – VI R 249/66, BStBl. II 1968, 258); die übergeordnete einheitliche betriebliche Zielsetzung, unter die jedes Anlagegut letztlich zugeordnet werden kann, ist ebenfalls nicht ausschlaggebend (BFH v. 24.11.1967 – VI R 249/66, BStBl. II 1968, 258).
- ▶ *Einheitlicher Kauf*, dh. Anschaffung aufgrund eines einzigen Kaufvertrags, zB als Erstausrüstung (Umkehrschluss zum Kauf in Tranchen über ein Wj., vgl. BFH v. 20.11.1970 – VI R 288/68, BStBl. II 1971, 155); bedeutungslos ist demnach auch, dass die gleichen WG von verschiedenen Lieferanten bezogen wurden.
- ▶ *Verwendung nach einheitlichem Plan* (BFH v. 25.8.1989 – III R 125/84, BStBl. II 1990, 82; BFH v. 31.7.2008 – III B 73/07, BFH/NV 2008, 1883).
- ▶ *Verwendung nur für einen bestimmten Zweck oder nur innerhalb eines bestimmten Zeitraums* (BFH v. 31.7.2008 – III B 73/07, BFH/NV 2008, 1883).
- ▶ *Verkehrsauffassung* (BFH v. 16.12.1958 – I 286/56 S, BStBl. III 1959, 77; BFH v. 27.3.1963 – I 201/62 U, BStBl. III 1963, 304). Dagegen kann die buchmäßige Behandlung des WG auf die tatsächliche betriebliche Zweckbestimmung hindeuten (glA *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 1124 [7/2019]). Allerdings ist die Verkehrsauffassung entscheidend dafür, ob die Gegenstände selbständig bewertbar sind oder nach der Verkehrsauffassung derart mit anderen WG verbunden sind, dass sie nur in der Gesamtheit mit dem anderen, als dessen Teil sie sich darstellen, bewertet werden können und damit als ein WG gelten (vgl. BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II 2002, 100; BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842; s. auch Anm. 1006 „Einzelwirtschaftsgut“).
- ▶ *Einheitliche Berechnung*: Auch bei getrennter Berechnung kann den betreffenden WG die selbständige Nutzungsfähigkeit fehlen.

### 1027 3. Technische Abstimmung

Technische Abstimmung wird von Abs. 2 Satz 2 als weiteres Negativmerkmal zur Abgrenzung der selbständigen Nutzungsfähigkeit nach Abs. 2 Satz 1 verlangt. Darauf lässt sich wohl auch zurückführen, dass der BFH in der Subsumtion teilweise unscharf zwischen dem zu erfüllenden Tatbestandsmerkmal der technischen Abstimmung und dem Erfordernis des einheitlichen Ganzen unterscheidet (vgl. zB BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842; BFH v. 10.3.2004 – VI R 91/00, BFH/NV 2004, 1241). Das Merkmal „einheitliches Ganzes“ fungiert daher als deskriptives Merkmal zum Ausfüllen sowohl des gesetzlichen Merkmals der technischen Abgestimmtheit als auch des gesetzlichen Merkmals der selbständigen Nutzungsfähigkeit (s. Anm. 1026). Davon ist idR auszugehen, wenn einem Gegenstand ohne einen anderen schon aus rein technischen Gründen allein keine Nutzbarkeit zukommt (s. auch Anm. 1025).

#### Beispiele:

- Paletten (BFH v. 25.8.1989 – III R 125/84, BStBl. II 1990, 82);
- Einrichtungsgegenstände (BFH v. 29.7.1966 – IV R 138/66, BStBl. III 1967, 61).

1028–1029 Einstweilen frei.

#### IV. Verlust der selbständigen Nutzungsfähigkeit trotz der Möglichkeit, den Nutzungszusammenhang zu wechseln (Abs. 2 Satz 3)

1030

Nach der Fiktion des Abs. 2 Satz 3 genügt die Möglichkeit, das WG in verschiedenen Nutzungszusammenhängen gleichwertig zu verwenden, nicht, um seine selbständige Nutzungsfähigkeit zu begründen. Die bloße Austauschbarkeit eines einzelnen WG und Verwendung in einem anderen Nutzungszusammenhang führt daher nicht mehr zur selbständigen Nutzungsfähigkeit. Andererseits kann das WG selbständig nutzbar sein, wenn es nicht nur in einem anderen betrieblichen Nutzungszusammenhang verwendet werden kann, sondern nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung außerdem für sich allein genutzt wird und damit einen weiteren betrieblichen Nutzungszusammenhang (zB mehrseitige Verwendung von Kalandielen, Unterlagbrettern) tatsächlich innehat.

**Nicht selbständig nutzbar** sind trotz bestehender Austauschmöglichkeiten wegen Abs. 2 Satz 3 zB Elektromotoren oder Werkzeuge an Maschinen, der Heizkörper einer Heizungsanlage, Nebenuhren einer Uhrenanlage, der Feuermelder einer Meldeanlage, Fernsprechanlagen einer Fernsprechanlage, Sirenen einer Warnanlage, Lautsprecher einer Rufanlage, stationäre Mess- und Zählgeräte und Drucker, Tastatur oder Maus einer Computeranlage (zu PC-Peripheriegeräten vgl. BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958; weitere Beispiele mwN vgl. auch H 6.13 „ABC“ EStH 2018).

Einstweilen frei.

1031–1034

#### V. Buchmäßige Voraussetzungen der Bewertungsfreiheit (Abs. 2 Sätze 4 und 5)

##### 1. Besonderes Verzeichnis (Abs. 2 Satz 4)

1035

Wirtschaftsgüter, deren AHK 250 € übersteigen und die nach Abs. 2 sofort abgeschrieben werden, müssen in einem besonderen, laufend geführten Verzeichnis aufgeführt werden (zur Rechtslage vor dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen *Kanzler*, NWB 2010, 746 [749], zur Dokumentation der Wahlrechtsausübung). Das Verzeichnis ist zu führen, wenn der Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 Bücher führt, die in Abs. 2 Satz 4 geforderten Angaben aber in der Buchführung nicht enthalten sind; ferner bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 mangels eigenständiger Buchführung, um die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 4 zu schaffen. Ein solches Verzeichnis stellt insoweit ein Bestandsverzeichnis (Inventar, Anlagenkartei) dar. Ebenso wird dadurch der besonderen Aufzeichnungspflicht nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 Rechnung getragen (vgl. Anm. 1000). Sofern das Wahlrecht nach Abs. 2 abweichend zur HBil. ausgeübt wird (zB Abschreibung in HBil., Sofortabschreibung in StBil.), ist § 60 Abs. 2 EStDV zu beachten (vgl. NWB-Betriebsprüfungs-Kartei [12/2018], „Konto: Geringwertige Wirtschaftsgüter“). Soweit die Angaben bereits im Anlagenverzeichnis oder in einem Verzeichnis für geringwertige WG gem. Abs. 2 Satz 4 enthalten sind oder das Anlagenverzeichnis um diese Angaben ergänzt wird, ist diese Dokumentation ausreichend (vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 20).

**Inhalt und Form des Verzeichnisses:** In dem Verzeichnis müssen nach Satz 4 folgende Angaben enthalten sein:

- Tag der Anschaffung, Herstellung oder Einlage oder der Eröffnung des Betriebs;
- Höhe der AHK oder des Einlagewerts (auch bei Eröffnung des Betriebs).

Eine besondere Form ist nicht vorgesehen.

Bei einem Anschaffungsvorgang, bei dem sich die AK häufig nur aus einem einzigen Beleg ergeben, ist der Tag der Anschaffung zweifellos aus dem Belegdatum ersichtlich und somit maßgebend. Im Fall einer Herstellung gilt der Tag der Fertigstellung als Tag der Herstellung (§ 9a EStDV). Der Tag der Einlage ist der Tag, an dem ein zum PV des Stpfl. gehörendes WG zu betrieblichen Zwecken verwendet wird (glA *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1150 [7/2019]). Bei Einlagevorgängen ist uE der Tag der Einlage zu dokumentieren.

**Laufende Führung des Verzeichnisses** ist Voraussetzung der Anwendbarkeit des Abs. 2. Die hierfür erforderlichen Daten sind entsprechend der zeitlichen Reihenfolge der Anschaffung oder Herstellung aufzuführen. Erstellung nach Ablauf des Wj. genügt daher grds. nicht; jedoch wird die zeitnahe Erstellung für ausreichend befunden (strittig; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1150 [7/2019]; *Müller/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 1359 [1/2019]); *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. I 82 [4/2019]: Aufstellung des Verzeichnisses spätestens im Zeitpunkt der Geltendmachung der Sofortabschreibung; ebenso *M. Prinz* in *B/B*, § 6 Rz. 684 [6/2015]; strenger *Hänsch*, BBK 2018, 25 [28]: keine Möglichkeit nachträglich zu erstellen).

#### **Mängel:**

- ▶ *Fehlendes Verzeichnis:* Wird kein Verzeichnis geführt, obwohl seine Führung Voraussetzung der Bewertungsfreiheit ist, so sind die AHK oder der Einlagewert der gWG nach § 7 abzusetzen, sofern die Angaben nicht auch aus der Buchführung ersichtlich sind. Andere Nachweise (zB laufende gesonderte Ablage der Rechnungen über gWG) genügen nicht (ebenso FG München v. 28.9.2005 – 9 K 4501/03, juris, best. durch BFH v. 23.6.2006 – XI B 145/02, BFH/NV 2006, 1857).
- ▶ *Unvollständiges Verzeichnis:* Die Regelungen in Abs. 2 Satz 4 ebenso wie in Satz 5 beziehen sich auf das einzelne WG (Satz 4 ist wie folgt zu lesen: „Satz 1 ist nur bei solchen Wirtschaftsgütern anzuwenden, die ...“). Die Unvollständigkeit des Verzeichnisses beseitigt daher nicht die Bewertungsfreiheit für die in das Verzeichnis aufgenommenen gWG.
- ▶ *Fehlerhafte Eintragungen:* Ein falsch aufgezeichneter Betrag der AHK (zB AK ohne Montagekosten) steht der Absetzung nach Abs. 2 uE nicht entgegen; maßgebend ist die tatsächliche Höhe der AHK (glA *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1150 [7/2019]). Dies gilt uE ebenso für die Angabe des unzutreffenden Tags der Anschaffung/Herstellung bzw. Einlage, sofern diese sich zweifelsfrei belegen lassen.

## 1036 2. Aus der Buchführung ersichtliche Angaben (Abs. 2 Satz 5)

Die Bewertungsfreiheit gem. Abs. 2 kann auch für gWG in Anspruch genommen werden, die zwar nicht im Verzeichnis nach Satz 4 aufgeführt, deren AHK (oder Einlagewert) aber aus der Buchführung ersichtlich sind. Abs. 2 Satz 5 ist für Stpfl.

mit Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 nicht durchführbar; stattdessen wird hier die Aufstellung eines (Anlage-)Verzeichnisses notwendig (s. § 4 Abs. 3 Satz 5).

**Inhalt der Buchführung:** Abs. 2 Satz 5 verlangt, dass die nach Satz 4 erforderlichen Angaben aus der Buchführung ersichtlich sind, dh. der Tag der Anschaffung oder Herstellung (oder Einlage) und die Höhe der AHK (oder des Einlagewerts).

**Die Buchung auf einem besonderen Konto** (Aufwandskonto) ist erforderlich (vgl. Müller/Dorn/Hoffmann in LBP, § 6 Rz. 1359 [1/2019]). Hierdurch wird die Dokumentation der Anschaffung/Herstellung von gWG für Dritte nachvollziehbar vorgenommen. Die Buchführung hat den Anforderungen des § 239 HGB zu genügen. Dementsprechend ist auch hier eine fortlaufende Erfassung notwendig. Eine unvollständige Buchung der gWG auf dem besonderen Konto beseitigt nicht die Bewertungsfreiheit für die auf dem besonderen Konto gebuchten gWG, da eine vollständige Verbuchung nicht gefordert wird (s. auch Anm. 1035 „Mängel“).

Einstweilen frei.

1037–1039

## VI. Wichtige Anwendungsfälle der geringwertigen Wirtschaftsgüter

1040

**Anbauschrankteile** sind nicht selbständig nutzbar, wenn nur zu mehreren Teilen gemeinsam nutzbar; insoweit zutr. BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II 2002, 100.

**Archiv:** Ein im Ganzen angeschafftes Archiv bildet ein einheitliches Ganzes, das nur als solches nutzungsfähig ist (vgl. Werndl in KSM, § 6 Rz. I 100 [4/2019]).

**Ausstellungsgegenstände:** Abs. 2 ist nur anwendbar, wenn die Gegenstände zum AV gehören (s. Anm. 1008). Die selbständige Nutzungsfähigkeit von Ausstellungsgegenständen ist ohne Rücksicht darauf zu beurteilen, dass die Gegenstände eine „Kollektion“ bilden. Sind die Gegenstände insofern aufeinander abgestimmt, als diese fest und auf längere Dauer verbunden sind, und erfüllen sie nur in ihrer Gesamtheit ihren bestimmungsgemäßen Zweck (wie zB Badewanne und Armaturen), so liegt keine selbständige Nutzungsfähigkeit vor (vgl. BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842).

**Autoradio, -telefon:** Siehe „Zubehör“.

**Bauelemente:** Siehe auch „Anbauschrankteile“, „Regalteile“. Küchenanbaumöbel, die zu Kücheneinrichtungen zusammengesetzt werden, sind selbständig nutzbar (FG Berlin v. 14.11.1972 – IV 17/71, EFG 1973, 102, rkr.). Bei Nutzungsmöglichkeit nach der betrieblichen Zweckbestimmung als Einzelteile ist auch selbständige Nutzung gegeben (vgl. BFH v. 11.9.2007 – III B 70/06, BFH/NV 2007, 2353; s. Anm. 1009); anderenfalls ist grds. der nach Zusammenfügung entstandene Gegenstand als selbständig nutzungsfähiger Gegenstand anzusehen (BFH v. 26.7.1979 – IV R 170/74, BStBl. II 1980, 176).

**Beleuchtungsanlagen:** Siehe „Grubenlampen“, „Lampen“, „Straßenleuchten“.

**Berufskleidung:** Siehe „Wäsche“.

**Bestecke** in Gaststätten, Hotels, Kantinen, Fahrgastschiffen und dergleichen: Siehe „Hotel“, „Schiffsausrüstung“.

**Bestuhlung:** Siehe „Kinobestuhlung“, „Gaststätte“.

**Betten:** Bettumrandungen, Kopfkissen und Steppdecken (Wäsche) sind selbständig nutzbar (BFH v. 17.5.1968 – VI R 113/67, BStBl. II 1968, 566; FG Münster v. 21.11.1978 – IX 4554/77 F, EFG 1979, 170, aus verfahrensrechtl. Gründen aufgehoben; H 6.13 „ABC“ EStH 2018); aber nicht Bettgestell und Matratzen, wenn technisch aufeinander abgestimmt.

**Bibliothek:** Die Bücher einer Bibliothek eines Rechtsanwalts sind selbständig nutzungsfähig (s. auch BFH v. 17.5.1968 – IV 80/63, BStBl. II 1968, 566). Siehe „Bücher“.

**Bohrer:** Siehe „Werkzeuge“.

**Bretter:** Siehe „Gerüst“.

**Bücher** (zB eines Freiberuflers; einer sog. Leihbücherei, OFD Nürnberg v. 25.8.1953, DB 1953, 771; eines Industrieberaters usw.) sind grds. selbständig nutzbar (glA BFH v. 8.12.1967 – IV 80/63, BStBl. II 1968, 149; FG Köln v. 31.5.1999 – 15 K 3241/92, FR 1999, 847, rkr.; H 6.13 EStH 2018). Jedoch bilden die Bände eines mehrbändigen Werks, zB eines Lexikons, zusammen ein (einziges) WG, wenn sie als Einheit gehandelt werden. Nichts anderes kann uE bei Ergänzungslieferungen für eine Loseblattsammlung gelten, bei es sich um nachträgliche AK auf das Grundwerk handelt und nicht um Erhaltungsaufwand (so aber *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 465 [7/2015]; zur Behandlung nachträglicher AHK s. Anm. 1020). Bei einzelnen Bänden der Jahrgänge einer Zeitschrift ist aber selbständige Nutzbarkeit gegeben. s. auch „Fachzeitschriften“.

**Büroeinrichtung:** Siehe „Einrichtungsgegenstände“.

**CD-ROM** als Medium ist selbständig nutzbar; s. auch „Disketten“. Die darauf gespeicherte Software ist ein immaterielles WG und damit unbeweglich, soweit keine Trivialssoftware vorliegt, sodass insoweit Abs. 2 nicht anwendbar ist; s. auch Anm. 1007.

**Computerteile:** Ein Drucker oder sonstige Peripheriegeräte stellen jedenfalls selbständige WG dar und sind nicht Teil einer übergeordneten Bewertungs- und Abschreibungseinheit „Computeranlage“, wengleich keine selbständige Nutzungsfähigkeit vorliegt (vgl. BFH v. 10.3.2004 – VI R 19/02, BFH/NV 2004, 1386; BFH v. 15.7.2010 – III R 70/08, BFH/NV 2010, 2253, mit Anm. *Selder*). Insoweit sind zB Rechner, Drucker, Maus, Tastatur, Monitor (Flachbildschirm), externer Brenner und DVD-Laufwerk nicht selbständig nutzbar (FG München v. 30.6.1992 – 16 K 4178/91, EFG 1993, 214, rkr.; zu Drucker BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958; zu Monitor BFH v. 10.3.2004 – VI R 91/00, BFH/NV 2004, 1241; BFH v. 15.7.2010 – III R 70/08, BFH/NV 2010, 2253). Dies gilt auch für Scanner. Da die (externen) Geräte durch die Trennung vom PC bzw. den übrigen Geräten regelmäßig ihre eigene Nutzungsfähigkeit verlieren, sind ihre technischen Eigenschaften auf ein Zusammenwirken mit diesem bzw. den übrigen Geräten angelegt, sodass selbständige Nutzungsfähigkeit nicht vorliegt, wengleich selbständige Bewertbarkeit und damit WG-Eigenschaft vorliegen mag; dies gilt nicht für sog. Multifunktionsgeräte (Scan, Print, Fax, Copy) und externe Datenspeicher (s. auch „Disketten“, „Videokassetten“). Nach BFH (BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958) kommt es aber auch auf die tatsächliche Verwendung im Einzelfall an. Hingegen sollen ein Notebook, ein Monitor und eine Tastatur ein einheitliches WG „Computeranlage“ sein (vgl. BFH v. 15.6.2004 – VIII R 42/03, BFH/NV 2004, 1527).

**Datenprojektor (Beamer)** sind nicht selbständig nutzungsfähig und daher keine WG iSd. Abs. 2.

**Datenträger:** Siehe „CD-ROM“ und „Diskette“.

**Dauerkulturen:** Die Pflanzenanlage bildet uE regelmäßig ein einheitliches Ganzes; die Pflanzen sind nicht als einzeln nutzbar anzusehen; die Anlage wird als Ganzes bewirtschaftet (zB gedüngt, gespritzt, abgeerntet), die Qualität des Erzeugnisses richtet sich nach der Qualität der Anlage insgesamt (vgl. für Rebanlagen BFH v. 30.11.1978 – IV R 43/78, BStBl. II 1979, 281; H 6.13 „ABC“ EStH 2018). Soweit Pflanzen nicht Teil einer solchen Pflanzanlage sind, ist selbständige Nutzungsfähigkeit zu bejahen. Dies ist bspw. der Fall bei in Eimern oder Töpfen stehenden Orchideenpflanzen. Dasselbe gilt für Dekorationspflanzen, die zur Vermietung oder zur Ausschmückung der Verkaufsräume und nicht zum Verkauf bestimmt sind (vgl. NWB-Betriebsprüfungs-Kartei [8/2018], „Gärtnerei“).

**Diamantsägen:** Siehe „Sägeblätter“.

**Digitale Druckvorlagen** sind keine gWG iSd. Abs. 2; vgl. BMF v. 18.4.2007 – IV C 3 – InvZ 1280/07/0001, BStBl. I 2007, 458, Rz. 8.

**Digitalkamera** ist gWG iSd. Abs. 2.

**Diktiergerät** und Zubehör wie Mikrophon, Kabel, Fußschalter und Koffer sind getrennt nicht selbständig nutzbar.

**Disketten** und Magnetbänder in einem Fotosatzbetrieb sind gWG aufgrund der mehrfachen Benutzbarkeit (BFH v. 10.2.1995 – III B 30/92, BFH/NV 1995, 927).

**Drucker:** Siehe „Computerteile“.

**Druckformen/-vorlagen** (zB Lithographien, Reproduktionen) sind technisch auf die Druckmaschine oder den Kopierer abgestimmt und daher nicht selbständig nutzbar (BFH v. 28.10.1977 – III R 72/75, BStBl. II 1978, 115; BFH v. 15.3.1991 – III R 57/86, BStBl. II 1991, 682; BFH v. 22.10.2009 – III R 14/07, BStBl. II 2010, 361). Entscheidend ist hiernach, dass den Formen außerhalb des betrieblichen Zusammenhangs anders als bei Paletten idR keine weitere betriebliche Funktion zukommt.

**Druckwalzen** für eine Tapetendruckmaschine: nicht selbständig nutzbar (FG Münster v. 16.7.1975 – V 1243/74 K, EFG 1976, 51, rkr.).

**Einbauküche:** Diese stellt nicht eine Gesamtheit vieler einzelner gWG (Spüle, Herd und aller fest eingebauten elektrischen Geräte) dar, sondern ein einheitliches zusammengesetztes WG, auf das die betragsmäßige Grenze nach Abs. 2 anzuwenden ist (vgl. BFH v. 3.3.2016 – IX R 14/15, BStBl. II 2017, 437; FG Köln v. 16.1.2008 – 14 K 4709/04, DStRE 2009, 132, rkr.).

**Einrichtungsgegenstände:** Einheitlicher Stil steht der selbständigen Nutzungsfähigkeit der einzelnen Gegenstände regelmäßig nicht entgegen (BFH v. 29.7.1966 – IV R 138/66, BStBl. III 1967, 61; FG Nürnberg v. 18.12.1979 – V 63/79, EFG 1980, 253, rkr.; H 6.13 „ABC“ EStH 2018). Eine Büroeinrichtung besteht regelmäßig aus selbständig bewertbaren und nutzbaren WG, auch wenn sie im Ganzen angeschafft und die WG bei der Buchung nach Art und Preis in Gruppen zusammengefasst werden, zB 20 Bürostühle zu 150 €; s. auch „Anbauschränkteile“, „Bauelemente“, „Erstausrüstung“, „Gaststätte“, „Ladeneinrichtung“, „Regalteile“.

**Elektrizitätszähler:** Siehe „Wassermesser“.

**Elektromotor** zum Betrieb von Maschinen ist nicht mehr selbständig nutzbar, wenn er auf die Maschine technisch abgestimmt ist (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2). Bloße Anschließbarkeit durch eine Steckdose reicht für die selbständige Nutzungsfähigkeit nicht aus, wenn technische Abstimmung mit der angetriebenen Maschine usw. sowie Einfügung in einen bestimmten Nutzungszusammenhang hinzukommen (vgl. BFH v. 16.12.1958 – I 286/56 S, BStBl. III 1959, 77).

**Ersatzteile:** Abs. 2 ist nur für diejenigen Ersatzteile und Reparaturmaterialien anwendbar, die zum AV gehören. Soweit Ersatzteile zum AV gehören und zunächst nicht verwendet werden, sondern auf dem Lager verbleiben und zum Einbau bei späteren Reparaturen bestimmt sind, sind sie nicht selbständig nutzbar (glA BFH v. 28.2.1961 – I 13/61 U, BStBl. III 1961, 383; BFH v. 9.3.1967 – IV R 149/66, BStBl. III 1967, 238; BFH v. 17.5.1968 – VI R 232/67, BStBl. II 1968, 568); s. auch „Werkzeuge“.

**Erstausrüstung** eines Ladens, Büros, Fabrikraums, Hotels usw.: Dass es sich um eine Erstausrüstung handelt, nimmt den WG nicht schon für sich allein ihre selbständige Nutzungsfähigkeit; es kommt vielmehr auf das einzelne WG an (glA BFH v. 29.7.1966 – IV R 138/66, BStBl. III 1967, 61; BFH v. 17.5.1968 – VI R 113/67, BStBl. II 1968, 566, betr. Hotel; s. auch „Einrichtungsgegenstände“, „Hotel“, „Schiffsausrüstung“, „Werkzeuge“).

**Fachzeitschriften:** Bei einer Mehrzahl von Halbjahresbänden einer Fachzeitschrift handelt es sich wie bei Büchern um jeweils selbständige WG, sodass Abs. 2 anwendbar ist (FG Düss. v. 13.11.2000 – 11 K 4437/98 E, EFG 2001, 281, rkr.); s. auch „Bücher“.

**Fässer:** Siehe „Leergut“.

**Fernsehgeräte** sind selbständig nutzbar, auch wenn sie an Hotelbetriebe zur Zimmerausstattung vermietet wurden (FG München v. 25.10.1985 – V 212/82 F, BB 1986, 435, rkr.). Dies gilt auch für PC-Bildschirme, die als Fernseher nutzbar sind (s. auch Monitor unter „Computerteile“).

**Flachpaletten** zur Lagerung und zum Transport von Waren sind mangels technischer Abstimmung (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2) selbständig nutzbar (R 6.13 Abs. 1 Satz 6 EStR 2018); s. auch BFH v. v. 9.12.1977 – III R 94/76, BStBl. II 1978, 322; BFH v. 25.8.1989 – III R 125/84, BStBl. II 1990, 82; BFH v. 9.5.2012 – III B 198/11, BFH/NV 2012, 1433; FG Berlin v. 17.8.1989 – IV 248/87, EFG 1990, 54, rkr. Ebenso in der Beton-Elementefertigung eingesetzte Unterlagbretter (BFH v. 11.11.2003 – III B 31/03, BFH/NV 2004, 369).

**Flaschen:** Nach RFH v. 28.11.1939 (RStBl. 1940, 31) sind Flaschen bewertbar und damit als einzelne WG anzusehen und einer Abschreibung nach Abs. 2 fähig; s. „Leergut“.

**Formen:** Nach BFH v. 9.3.1967 – IV R 149/66, BStBl. III 1967, 238, sind Formen nicht selbständig nutzungsfähig.

**Formplatten** (Unterlagbretter), die nur zusammen mit Leisten zur Herstellung von Leichtbauplatten verwendet werden können, sind nur dann selbständig nutzbar, wenn sie für sich allein verwendbar sind und damit kein einheitliches Ganzes mit anderen Gegenständen bilden (vgl. BFH v. 30.3.1967 – IV 64/65, BStBl. III 1967, 302, wonach diese miteinander und mit den Leisten ein einheitliches Ganzes bilden); s. auch „Gerüst“.



**Frisierstühle** eines Frisiersalons sind selbständig nutzungsfähig, da nicht technisch aufeinander abgestimmt und auch einzeln nutzbar (FG Berlin v. 30.10.1989 – II 156/89, EFG 1990, 285, rkr.).

**Frühbeetanlage** einer Gärtnerei ist selbständig nutzungsfähig. Dies gilt jedoch nicht im Hinblick auf die für den Bau der Frühbeetanlage abgestimmten Einzelteile, die nur zusammen mit einem geschlossenen Kulturraum (zB Kasten, Block, Gewächshaus) verwendet werden können (vgl. NWB-Betriebsprüfungs-Kartei [8/2018], „Gärtnerei“).

**Gaststätte:** Dass Einrichtungsgegenstände einer Gaststätte in einheitlichem Stil gehalten sind, nimmt ihnen nicht die selbständige Nutzungsfähigkeit (BFH v. 29.7.1966 – IV R 138/66, BStBl. III 1967, 61); s. ferner „Vitrine“, „Erstausrüstung“, „Hotel“.

**Gaszähler:** Es gilt uE das Gleiche wie für „Wassermesser“, s. dort.

**Gemälde:** Siehe „Kunstgegenstände“.

**Gerüst:** Gerüst- und Schalungsteilen, die nur gemeinsam genutzt werden können und in diesen Nutzungszusammenhang eingefügt sind, fehlt die selbständige Nutzungsfähigkeit (BFH v. 29.7.1966 – VI 302/65, BStBl. III 1967, 151). Können sie dagegen einzeln für sich allein genutzt werden, so sind sie uE selbständig nutzbar; s. auch „Schalungsstützungen“.

**Geschirr:** Siehe „Hotel“, „Schiffsausrüstung“.

**Grubenlampen** sind selbständig nutzbar (BFH v. 27.3.1963 – I 201/62 U, BStBl. III 1963, 304; für Befeuchtungsanlagen allg. BFH v. 17.5.1968 – VI R 205/67, BStBl. II 1968, 567).

**Grundausrüstung:** Siehe „Erstausrüstung“.

**Hausanschlüsse** der Versorgungsunternehmen (Gas-, Wasser- und Lichtleitungen vom Hauptanschluss zum Zähler): Nach Ansicht des BFH bilden sie mit der gesamten Versorgungsleitung (dem Ortsnetz) zumindest eine wirtschaftliche Einheit und sind daher nicht selbständig nutzbar (BFH v. 13.8.1957 – I 91/56 U, BStBl. III 1957, 440), wenn man nicht überhaupt das Netz als ein einziges WG ansieht (BFH v. 19.8.1971 – V R 18/71, BStBl. II 1972, 75).

**Hotel:** Bestecke, Geschirr und Wäsche eines Hotels, einer Gaststätte, Kantine und dergleichen sind einzeln nutzbar, auch bei Kennzeichnung und einheitlichem Stil (vgl. BFH v. 19.11.1953 – IV 360/53 U, BStBl. III 1954, 18; H 6.13 „ABC“ EstH 2018; s. auch „Betten“, „Erstausrüstung“, „Schiffsausrüstung“).

**Instrumentarium** eines Arztes, Zahnarztes usw.: Die einzelnen WG sind selbständig nutzbar, nicht zu einer „Ausstattung“ zusammenzufassen (BFH v. 17.5.1968 – VI R 113/67, BStBl. II 1968, 566; H 6.13 „ABC“ EstH 2018); dies gilt insbes. in Bezug auf den Inhalt eines ärztlichen Notfallkoffers und den Notfallkoffer (BFH v. 7.9.2000 – III R 71/97, BStBl. II 2001, 41; H 6.13 „ABC“ EstH 2018), auch nicht bei Kauf einer Praxiseinrichtung; s. auch „Einrichtungsgegenstände“, „Erstausrüstung“.

**Judomatten**, die zu Kampffeldern zusammengefügt werden, bilden nur zusammen ein einheitliches Ganzes. Daher kann nur in Bezug auf die Gesamtheit eine selbständige Nutzungsfähigkeit bejaht werden (BFH v. 21.12.1990 – III B 501/90, BFH/NV 1991, 484).

**Kabel:** Selbständige Nutzungsfähigkeit ist zu verneinen (BFH v. 25.11.1999 – III 77/97, BStBl. II 2002, 233). Dies gilt auch für Kabel, die als Verlängerung der Verbindung eines Peripheriegeräts mit einer Zentraleinheit genutzt werden.

**Kanaldielen** sind selbständig nutzbar, sofern multifunktionale Verwendung in Betracht kommt, zB Stützen und Abdecken, erfüllen; andernfalls wird die selbständige Nutzungsfähigkeit verneint (vgl. BMF v. 8.10.1981 – IV B 2 - S 2180 - 11/81, BStBl. I 1981, 626; glA *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1170 [7/2019]).

**Kassettenrecorder** ist selbständig nutzbar (FG Berlin v. 17.1.1979 – III 118-119/78, EFG 1979, 497, rkr.).

**Kinobestuhlung** bildet grds. ein einheitliches Ganzes (BFH v. 29.7.1966 – IV R 138/66, BStBl. III 1967, 61). Die einzelnen Sitze sind insoweit nicht selbständig nutzungsfähig.

**Kisten:** Siehe „Leergut“.

**Kühlkanäle** zur Durchlüftung von Getreide: nicht selbständig nutzbar (BFH v. 17.4.1985 – I R 144/82, BStBl. II 1988, 126; H 6.13 „ABC“ EStH 2018).

**Kunstgegenstände:** Bilder, Plastiken und dergleichen als Ausstattung von Büroräumen, Gaststätten, Hotels uÄ sind selbständig nutzbar, auch wenn im Stil aufeinander abgestimmt (BFH v. 2.12.1977 – III R 58/75, BStBl. II 1978, 184).

**Kurzlebige Wirtschaftsgüter:** Wenn WG nur eine ND von unter einem Jahr haben, sind diese gleichwohl nur dann abziehbar, wenn eine selbständige Nutzungsfähigkeit gegeben ist (aA *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 468.14 [4/2019]: unabhängig von Anwendung von Abs. 2, da diese sofort abziehbar sind und insoweit nicht den Abschreibungsnormen unterliegen).

**Ladeneinrichtung:** Selbständige Nutzungsfähigkeit der Teile ist nur ausnahmsweise zu verneinen, wenn nämlich die Gegenstände genormt und technisch aufeinander abgestimmt sind und auch die Gegenstände ihrer Art nach nur zusammen genutzt werden können (H 6.13 „ABC“ EStH 2018; vgl. auch FG Münster v. 30.9.1970 – V 512/69 K, EFG 1971, 114, rkr.); s. auch „Anbauschränkteile“, „Bauelemente“, „Einrichtungsgegenstände“, „Erstausrüstung“, „Gaststätte“, „Regalteile“, „Vitrine“.

**Ladungsträger (Gitterboxen, Stahlgestelle, Stützkerne)** sind selbständig nutzungsfähige WG; dies gilt auch, wenn diese für einen besonderen Auftrag hergestellt und daher nach Ablauf des Produktionszeitraums wertlos werden (BFH v. 31.7.2008 – III B 73/07, BFH/NV 2008, 1883).

**Lampen:** Die Deckenbeleuchtung ist nach Auffassung des BFH als bewegliches WG in Betrieben und Mietobjekten zur Beleuchtung von Werkhallen bzw. Stockwerken nicht selbständig nutzungsfähig (BFH v. 5.10.1956 – I 133/56 U, BStBl. III 1956, 376, betr. Werkhallen; BFH v. 5.3.1974 – I R 160/72, BStBl. II 1974, 353, betr. Lichtbänder in einem Wohnhaus; s. auch H 6.13 „ABC“ EStH 2018). Andere Beleuchtungskörper einer Raumbeleuchtung (Steh-, Tisch-, Hängelampen, im Unterschied zu einer Deckenbeleuchtung) sind selbständig nutzbar (BFH v. 17.5.1968 – VI R 227/67, BStBl. II 1968, 567; H 6.13 „ABC“ EStH 2018). Die einzelnen Bestandteile der Lampe (Beleuchtungskörper und Beleuchtungsträger) sind nicht selbständig nutzungsfähig; sie bilden ein einheitliches Ganzes (vgl. auch *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1170 „Beleuchtungsanlage“ [7/2019]; ebenso *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 465 [7/2015]).

**Leergut**, das bei Lieferung der Waren im Eigentum des Lieferers bleibt (Umschließungen der Waren): Die Gegenstände sind – auch bei einheitlicher Gestaltung – einzelne WG und selbständig nutzbar; sie dürfen nicht zusammengefasst werden (vgl. für Leergut BFH v. 1.7.1981 – I R 148/78, BStBl. II 1982, 246). Dies gilt uE auch für Fässer, Flaschen und Kisten.

**Legehennen eines eiererzeugenden Betriebs:** Abs. 2 ist anwendbar (H 6.13 „ABC“ EStH 2018; ebenso Nds. FG v. 15.8.2012 – 2 K 80/12, EFG 2012, 2191, rkr.). Siehe auch „Vieh“.

**Lithografien**, die zum AV einer Druckerei gehören, sind nicht selbständig nutzungsfähig (BFH v. 15.3.1991 – III R 57/86, BStBl. II 1991, 682). Nach ihrer betrieblichen Zweckbestimmung sind sie regelmäßig nur zusammen mit Kopiergeräten nutzbar und auf diese technisch abgestimmt.

**Luftdruckmesser:** Siehe „Messgeräte“.

**Maschinenersatzteile:** Siehe „Ersatzteile“.

**Maschinenwerkzeuge:** Siehe „Werkzeuge“.

**Messgeräte:** Siehe „Wassermesser“; Entsprechendes gilt für Strom und Gaszähler. Transportable Messgeräte, die zur Durchführung der Messung mit verschiedenen WG verbunden werden (zB Luftdruckmesser für Kfz.), sind selbständig nutzbar (BFH v. 30.10.1956 – I 191/56 U, BStBl. III 1957, 7; s. auch „Instrumentarium“). Sie sind nicht technisch aufeinander abgestimmt (Abs. 2 Satz 2). Ein mit einem anderen Anlagegut ständig verbundenes Messgerät bildet mit ihm ein einziges WG oder ist, wenn dies nicht der Fall ist, wegen technischer Abstimmung mit jenem WG nicht selbständig nutzbar. Siehe auch „Wassermesser“.

**Möbel:** Siehe „Anbauschrankteile“, „Betten“, „Einrichtungsgegenstände“, „Erstausstattung“, „Gaststätte“, „Ladeneinrichtung“, „Kinobestuhlung“.

**Mobilfunkgerät:** Siehe „Telefonapparate“.

**Motor:** Siehe „Elektromotor“.

**Müllbehälter** eines Müllabfuhrunternehmens ebenso wie Systemmüllbehälter sind selbständig nutzbar, wenn sie nach ihrer betrieblichen Zweckbestimmung auch ohne die anderen WG im Betrieb genutzt werden können; hiervon ist regelmäßig auszugehen (Abs. 2 Satz 2; vgl. FG Münster v. 17.10.1974 – I 308/74 E, EFG 1975, 109, rkr.; R 6.13 Abs. 1 Satz 4 EStR 2018); s. auch „Spinnkannen“, „Transportwagen“.

**Muster** können bewegliche und selbständig nutzungsfähige WG sein und damit für eine Absetzung nach Abs. 2 in Frage kommen, soweit sie zum AV gehören (vgl. BFH v. 25.11.1965 – IV 2999/63 U, BStBl. III 1966, 86, für Tapetenbücher; Sächs. FG v. 19.3.2007 – 4 K 1395/05, juris, rkr.).

**Musterbücher:** Siehe „Ausstellungsgegenstände“ und „Muster“.

**Navigationsgerät:** Im Unterschied zum Autotelefon liegt ein selbständiges WG und uE auch selbständig nutzungsfähiges WG vor, sofern kein fester Einbau erfolgt ist. Insoweit kommt eine Anwendung von Abs. 2 in Betracht (s. ähnlich bezüglich Echolots und anderer Ausrüstungsgegenstände im Rahmen des InvZulG BFH v. 8.2.1996 – III R 126/93, BStBl. II 1996, 542; ebenso *Strahl in Korn*, § 6 Rz. 465 [7/2015]). Siehe aber „Zubehör“.

**Notfallkoffer:** Siehe „Instrumentarium“.

**Obstbäume:** Siehe „Dauerkulturen“.

**Paletten:** Siehe „Flachpaletten“.

**Peripheriegeräte:** Siehe „Computerteile“.

**Pflanzen:** Siehe „Dauerkulturen“.

**Rebanlagen:** Siehe „Dauerkulturen“.

**Regale** sind regelmäßig für sich allein nutzbar, auch wenn gleichartige Regale zu Blöcken zusammengestellt werden (BFH v. 26.7.1979 – IV R 170/74, BStBl. II 1980, 176). Anders, wenn der Regalblock verschraubt, verschweißt, in einer Mauer verankert wird usw.; wenn er dann nicht überhaupt als ein einziges WG anzusehen ist, sind die Teile jedenfalls nicht selbständig nutzbar (BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II 2002, 100); s. auch „Regalteile“.

**Regalteile:** Einzelbauteile, die nach ihrer betrieblichen Zweckbestimmung nur in Zusammensetzung zu Regalen genutzt werden und technisch entsprechend aufeinander abgestimmt sind, sind nicht selbständig nutzbar (BFH v. 20.11.1970 – VI R 288/68, BStBl. II 1971, 155). Werden sie dagegen auf Dauer zu einzelnen Regalen zusammengefügt, hat der Stpfl. also wirtschaftlich betrachtet Regale – wenn auch in genormten Teilen – angeschafft und montiert, so richtet sich die Anwendbarkeit des Abs. 2 nach der Höhe der AK des einzelnen Regals, s. auch „Regale“ und „Gerüst“, vgl. BFH v. 26.7.1979 – IV R 170/74, BStBl. II 1980, 176; BFH v. 28.2.1980 – V R 152/74, BStBl. II 1980, 671.

**Reparaturmaterialien** sind nicht selbständig nutzbar (glA *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 1300 [7/2019]).

**Rollenbahn:** Siehe „Tragrollen“.

**Rolltische** einer Gärtnerei, die der größtmöglichen Ausnutzung der vorhandenen Treibhausfläche dienen, stehen in einem einheitlichen Funktionszusammenhang und sind daher nicht selbständig Nutzungsfähig (vgl. NWB-Betriebsprüfungs-Kartei [8/2018], „Gärtnerei“).

**Röntgenapparat** und seine Zubehörteile bilden ein einheitliches Ganzes und sind infolgedessen nicht selbständig nutzbar (BFH v. 8.6.1961 – IV 237/57, HFR 1962, 78).

**Ruhebänke**, die der Stpfl. mit seinem Namen oder seiner Firma versieht und außerhalb seines Betriebs als Werbeträger aufstellen lässt, sind selbständig nutzbar (Nds. FG v. 5.5.1983 – VI 276/81, EFG 1984, 20, rkr.).

**Sägeblätter** in Diamantsägen sind nicht selbständig nutzbar, wenn sie nach Einspannen durch die Monteur der Herstellerfirmen ständig mit den Sägemaschinen verbunden bleiben (BFH v. 19.10.1972 – IV R 102/68, BStBl. II 1973, 53, bezeichnet die Sägeblätter als selbständig bewertbar, nimmt aber zur selbständigen Nutzungsfähigkeit nicht Stellung); s. auch „Werkzeuge“.

**Schalungsstützen/-tafeln** eines Bauunternehmens: selbständig nutzbar, da über den Schalungsvorgang hinaus auch für alle möglichen Stütz-, Absperrungs- und Sicherungsvorgänge verwendbar (so FG Ba.-Württ./Freiburg v. 24.6.1976 – III 268/75, EFG 1976, 454, rkr.). Es ist uE wohl eine Frage des Sachverhalts, ob die einzelne Schalungsstütze wirklich selbständig oder nur – iSv. Abs. 2 Satz 3 – in, wenn auch verschiedenen, Nutzungszusammenhängen nutzbar ist; BFH v. 18.12.1956 (BFH v. 18.12.1956 – I 84/56 U, BStBl. III 1957, 27) verneint selbständige Nutzungsfähigkeit bei Schalungstafeln und Schalungsträgern, weil jedes Schalungsteil nur zusammen mit anderen Teilen bei der Errichtung eines Bauwerks verwendbar ist.

**Schallplatten:** Siehe „Videokassetten“.

**Schiffsausrüstung:** Das typische, insbes. technische Zubehör eines See- oder Küstenschiffs ist nur in Verbindung mit dem Schiff nutzbar und kann daher nur einheitlich mit dem Schiff abgeschrieben werden. Dagegen ist die Anwendung von Abs. 2 auf sonstige Ausrüstungsgegenstände (zB Geschirr, Wäsche) möglich; s. auch „Hotel“.

**Schreibtischkombinationen:** Schreibtischelemente – wie zB Tisch, Rollcontainer und Computerbeistelltisch – sind, auch wenn diese fest miteinander verbunden sind, nur dann nicht selbständig nutzbar, wenn nur die Kombination der Gesamtheit der Elemente die Standfestigkeit vermittelt (BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II 2002, 100; H 6.13 „ABC“ EstH 2018).

**Schriftenminima** einer Druckerei (kleinste verkehrübliche Menge von Schriftzeichen – wie Alphabetbuchstaben, Ziffern und Piktogrammen – eines bestimmten Schriftgrads, die für die Herstellung eines normalen Satzes ausreicht) sind selbständig nutzbar (glA BFH v. 18.11.1975 – VIII R 9/73, BStBl. II 1976, 214; H 6.13 „ABC“ EstH 2018).

**Spezialwerkzeuge:** Siehe „Instrumentarium“.

**Spinnkannen** einer Kammgarnspinnerei sind selbständig nutzbar (vgl. BFH v. 9.12.1977 – III R 94/76, BStBl. II 1978, 322; H 6.13 „ABC“ EstH 2018).

**Straßenleuchten** eines Versorgungsunternehmens sind selbständig nutzbar (BFH v. 28.3.1973 – I R 105/71, BStBl. II 1974, 2; H 6.13 „ABC“ EstH 2018).

**Telefonapparate** sind selbständig nutzbar; verkabelte oder per WLAN betriebene Endgeräte bilden zusammen mit der Telefonanlage ein einheitliches WG. Im Unterschied hierzu sind Mobilfunkgeräte selbständige WG, die einer selbständigen Nutzung fähig sind.

**Textilien** sind selbständig nutzbar und, soweit sie – wie bei einem Mietservice – zum AV gehören, auch ein Anwendungsfall von Abs. 2 (vgl. NWB-Betriebsprüfungs-Kartei [12/2016], „Chemische Reinigung“).

**Tonbandkassetten:** Siehe „Videokassetten“.

**Tragrollen** einer Möbelfabrik, die nach Art eines Fließbands zu einer Rollenbahn zusammengesetzt sind, sind nicht selbständig nutzbar. Die Veränderbarkeit des Nutzungszusammenhangs genügt nach Abs. 2 Satz 3 nicht zur selbständigen Nutzungsfähigkeit.

**Transportkästen:** Einheitlich beschaffte und genormte Transportkästen einer Weberei zum Transport von Garnen sind selbständig nutzbar (BFH v. 17.5.1968 – VI R 232/67, BStBl. II 1968, 568); s. auch „Transportwagen“, „Spinnkannen“.

**Transportwagen** der Trockenanlage einer Ziegelei können selbständig nutzbar sein. Es kommt darauf an, ob bei den Transportwagen im einzelnen Fall die in Abs. 2 Satz 2 aufgeführten Tatbestandsmerkmale erfüllt sind.

**Trivialsoftware:** Siehe Anm. 1007.

**Verkaufsmuster:** Siehe „Ausstellungsgegenstände“.

**Videokassetten** sind selbständig nutzbar, nicht nur zusammen mit einem bestimmten Vorführgerät (FG Berlin v. 17.1.1979 – III 118-119/78, EFG 1979, 497, rkr.).

**Vieh** ist selbständig nutzbar, sodass unter den weiteren Voraussetzungen Abs. 2 in Betracht kommt. Zur Begrenzung der Sofortabschreibung bei geplanter Veräußerung oder Schlachtung s. Anm. 1021.

**Vitrine** und Untersatz sind als einheitliches Ganzes anzusehen und daher nicht einzeln nutzbar (FG Berlin v. 16.11.1965 – X A 197/64, EFG 1966, 262, rkr.).

**Wäsche:** Siehe „Betten“, „Hotel“, „Schiffsausrüstung“.

**Wassermesser**, die sich im Leitungsnetz des Versorgungsunternehmens oder im unmittelbaren Anschluss an dieses Leitungsnetz befinden, bilden nach BFH (BFH v. 30.10.1956 – I 191/56 U, BStBl. III 1957, 7; BFH v. 13.8.1957 – I 91/56 U, BStBl. III 1957, 440) mit dem Leitungsnetz eine Sachgesamtheit „Wasserversorgungsanlage“ und sind nicht selbständig nutzbar. Dies gilt auch für Wassermesser, die sich innerhalb der dem Hauseigentümer gehörenden Anschlussleitung befinden. Entsprechendes gilt für Gas- und Elektrizitätszähler (*Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 1170 „Wassermesser“ [7/2019]).

**Werkzeuge:** Handwerkzeuge wie Hammer, Zange, Schraubenzieher usw. sind selbständig nutzbare WG. Ausgenommen sind maschinengebundene Werkzeuge, die nicht selbständig nutzbar sind, wenn sie in den Nutzungszusammenhang eingefügt und auf die betreffenden Maschinen technisch abgestimmt sind, s. Abs. 2 Sätze 2 und 3, zuletzt best. durch BFH v. 6.10.1995 – III R 101/93, BStBl. II 1996, 166; H 6.13 „ABC“ EStH 2018.

**Zähler:** Siehe „Wassermesser“, „Messgeräte“.

**Zubehör** ist im Allgemeinen nicht selbständig nutzbar:

- ▶ *Reifen eines Kraftfahrzeugs* bilden nach der Verkehrsauffassung unselbständige Teile des Fahrzeugs und sind mit diesem zusammen zu aktivieren. Das gilt auch für den üblicherweise mitgeführten Ersatzreifen. Weitere Ersatzreifen können getrennt genutzt, aber – da Ersatzteile, s. dort – nicht als geringwertige Anlagegüter abgeschrieben werden.
- ▶ *Autotelefon:* Nach Auffassung des BFH (BFH v. 20.2.1997 – III B 98/96, BStBl. II 1997, 360) ist aber ein Autotelefon in Verbindung mit einem Pkw. als ein selbständig nutzbares WG anzusehen, da dieses als Kommunikationsmittel nicht der bestimmungsgemäßen Nutzung eines Pkw. untergeordnet ist, sondern unabhängig davon einem eigenen Zweck dient. Ein einheitliches Ganzes zwischen Autotelefon und Pkw. entsteht dabei nicht durch die Verbindung.
- ▶ *Ein Autoradio*, das (nachträglich) in ein Kfz. fest eingebaut wird, und das Kfz. bilden nach neuer Rspr. kein einheitliches Ganzes mehr. Trotz technischer Abgestimmtheit ist das Autoradio nicht auf die gemeinsame Nutzung mit dem Kfz. hin angelegt, sondern dient auch der Lebensgestaltung (insbes. der Unterhaltung, vgl. BFH v. 10.4.1997 – III R 37/92, BFH/NV 1998, 213; glA FinVerw. in NWB-Betriebsprüfungs-Kartei [11/2017], „Kanal- und Rohreiniger“; aA noch BFH v. 24.10.1972 – VIII R 201/71, BStBl. II 1973, 78).

1041–1099 Einstweilen frei.

## D. Erläuterungen zu Abs. 2a: Poolabschreibung

**Schrifttum:** *Ortmann-Babel/Bolik*, Lösungen für Praxisprobleme mit dem Sammelposten für geringwertige Wirtschaftsgüter, BB 2008, 1217; *Pohl*, Steuervergünstigungen nach § 7g EStG für geringwertige Wirtschaftsgüter – Rechts- und Planungsprobleme nach Inkrafttreten

des UntStRefG 2008, DStR 2008, 2302; *Kratzsch*, Gestaltungsmöglichkeiten bei Leasing- und Mietverträgen mit Kaufoption nutzen, GStB 2008, 96; *Nacke*, Gesetzentwurf zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz, DB 2009, 2507; *Kanzler*, Irritationen um das Wahlrecht auf Sofortabschreibung, NWB 2010, 746; *Ortmann-Babel/Bolik*, Wachstumsbeschleunigungsgesetz – Bilanzierung geringwertiger Wirtschaftsgüter, StuB 2010, 56; *Ortmann-Babel/Bolik*, Das BMF-Schreiben vom 30.9.2010 zur GWG-Bilanzierung – Kleinvieh macht auch Mist, StuB 2010, 872; *Pitzke/Wißborn*, BMF klärt Zweifelsfragen zu geringwertigen Wirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 2 EStG) und zum sog. Sammelposten (§ 6 Abs. 2a EStG), NWB 2010, 3259; *Scheunemann/Dennisen/Behrens*, Steuerliche Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2010, 1; *Siegle*, Die Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter ab 2010, DStR 2010, 1068; *Kusmaull/Weiler*, Bilanzsteuerliche Abschreibungswahlrechte für sog. „Geringwertige Wirtschaftsgüter“ – Das BMF-Schreiben vom 30.9.2010: Darstellung und kritische Würdigung, GmbHR 2011, 169; *Nacke*, Geringwertige Wirtschaftsgüter: Wahlrechte gezielt zur Steueroptimierung nutzen, GStB 2011, 60; *Endert/Sepetauz*, Bilanzierung und Verbuchung geringwertiger Wirtschaftsgüter, BBK 2012, 828; *Huesing*, Typisierungen in der betrieblichen Steuerplanung – Steuerbilanzpolitische Handlungsoptionen bei neuen GWG, WPg 2012, 548; *Endert/Sepetauz*, Bilanzierung von Computern und Peripheriegeräten, BBK 2013, 707; *Bolik*, GWG-Sammelposten ist Rechengröße und kein Wirtschaftsgut – Keine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG neben der Poolabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter, BB 2014, 1074; *Köhler*, Geringwertige Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz, StBp. 2014, 40; *Wengerofsky*, Geringwertige Wirtschaftsgüter de lege ferenda – Erfordernis für eine umfassende Neuausrichtung, DStR 2015, 2744; *Goy*, Bilanzierung von geringwertigen Wirtschaftsgütern und Investitionsabzugsbeträgen, BBK 2016, 60; *Grefe*, Erhöhte Wertgrenzen bei geringwertigen Wirtschaftsgütern – Bewertungsalternativen und Handlungsoptionen, DStZ 2017, 718; *Hechtner*, Geänderte Abschreibungsregeln für geringwertige Wirtschaftsgüter, NWB 2017, 2252; *Hänsch*, Geringwertige Wirtschaftsgüter und Bildung eines Sammelpostens – Anhebung der Grenzwerte ab 2018 mit Praxisfall, BBK 2018, 25.

## I. Rechtsentwicklung und Bedeutung

1100

**Rechtsentwicklung:** Die Vorschrift wurde mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (BGBl. I 2000, 1790) erstmals eingeführt (zum Anwendungszeitpunkt s. § 52 Abs. 16 Satz 17 idF des UntStRefG 2008). Im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes 2010 (BGBl. I 2009, 3950) wurde die Vorschrift und deren Verhältnis zu Abs. 2 neu gefasst (zum Anwendungszeitpunkt s. § 52 Abs. 16 Satz 14 idF des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes). Zur Kommentierung der früheren Rechtslage s. Voraufgabe Anm. 1301 ff. – Stand Dezember 2011 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

- ▶ *RÜbStG v. 27.6.2017* (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202): Im Rahmen des RÜbStG wurde der Mindestbetrag zur Anwendung der Poolabschreibung nach Abs. 2a Satz 1 um 100 € auf 250 € erhöht und ist erstmals bei WG anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 angeschafft, hergestellt oder in das BV eingelegt werden (§ 52 Abs. 12 Satz 6).
- ▶ *2. BürokratieEntlG v. 30.6.2017* (BGBl. I 2017, 2143; BStBl. I 2017, 890): Im Zusammenhang damit wurde durch das 2. BürokratieEntlG die Wertgrenze hinsichtlich der Notwendigkeit der Führung eines Verzeichnisses unterhalb des Mindestwerts nach Abs. 2 Satz 4 entsprechend angepasst (zu beiden Gesetzesänderungen vgl. *Hänsch*, BBK 2018, 25; *Hechtner*, NWB 2017, 2).

**Vereinfachte Abschreibungsregelung:** Mit der Sammelpostenbewertung (auch Poolabschreibung genannt) nach Abs. 2a greift eine alternative Abschreibungsre-

gelung zur Sofortabschreibung nach Abs. 2. Danach kann ein WG mit anderen WG zu einem eigenen (jahrgangsbezogenen) Sammelposten zusammengefasst werden. Der Sammelposten ist im Wj. der Bildung und den folgenden vier Wj. mit jeweils einem Fünftel gewinnmindernd aufzulösen. Mit der Zusammenfassung und typisierenden Bewertung von WG will der Gesetzgeber eine Vereinfachung der betrieblichen Abschreibungsregeln und damit reduzierte Bürokratiekosten für Unternehmen erreichen (Begr. zum Gesetzentwurf, BTDrucks. 16/4841, 51). Die Vorschrift trägt zwar der Vereinfachung durch eine kompensierende Bewertung von WG, die im Sammelposten erfasst sind, Rechnung. Allerdings bewirkt die Vorschrift im Vergleich zur Abschreibungsverrechnung auf Basis des Einzelbewertungsgrundsatzes in Einzelfällen eine Abkehr vom tatsächlich anfallenden Wertverlauf der im Sammelposten erfassten WG (krit. hierzu, insbes. im Hinblick auf Abs. 2a Satz 3, *Wengerowsky*, DStR 2015, 2744 [2746]).

**Vorteilhaftigkeitsüberlegungen in den VZ 2020 und 2021:** Mit dem infolge der Corona-Krise vom Gesetzgeber beschlossenen Konjunkturpaket (2. Corona-SteuerhilfeG, BGBl. I 2020, 1512) wird die degressive Abschreibung mit einem Faktor 2,5 gegenüber der derzeit geltenden AfA eingeführt und auf maximal 25 % pro Jahr für bewegliche WG des AV in den VZ 2020 und 2021 beschränkt. Damit wird die Sammelpostenbewertung durch dieses Abschreibungswahlrecht zumindest für diese stl. VZ verdrängt.

## II. Bildung eines Sammelpostens (Abs. 2a Satz 1)

### 1. Tatbestandsvoraussetzungen

1101 a) **Eigenschaften des Abschreibungsobjekts: Abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, das einer selbständigen Nutzung fähig ist**

Weitere Tatbestandsvoraussetzung nach Abs. 2a Satz 1 ist, dass es sich bei den sammelpostenfähigen WG um abnutzbare bewegliche WG des AV handelt, die einer selbständigen Nutzung fähig sind und deren AHK bzw. Ersatzwert iSv. Abs. 1 Nr. 5 oder 6 bestimmte betragsmäßige Höchst- und Mindestgrenzen erfüllen. Die Eigenschaften des Absetzungsobjekts im Rahmen der Anwendung des Abs. 2a sind damit mit Ausnahme der betragsmäßigen Grenzen (s. Anm. 1102) dieselben wie die des Abs. 2 (hM; vgl. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1138 [7/2019] mwN). Zu diesen Tatbestandsmerkmalen vgl. auch die Erläuterungen zu Abs. 2 unter Anm. 1007–1009.

1102 b) **Betragsmäßige Höchst- und Mindestgrenzen**

Die Mindest- und die Höchstgrenze von 250,01 € bzw. 1 000 € bezieht sich auf die AHK oder den nach Abs. 1 Nr. 5 bis 6 an deren Stelle tretenden Wert (sog. Ersatzwert) für das einzelne WG, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Abs. 1) oder den nach Abs. 1 Nr. 5 oder 6 anzusetzenden Wert (Einlagewert). Bei Überschreiten der (Netto-)Grenze von 1 000 € entfällt die Poolabschreibung. Die Grenzen gelten für das einzelne WG. Bei mehreren unselbständigen Teilen, die zusammen ein WG bilden, ist daher auf den Betrag der zusammengefassten Teile abzustellen (vgl. Anm. 1021 „Höchstbetrag“ zu Abs. 2; vgl. *Endert/Se-*



*petauz*, BBK 2013, 707 [708], zur Bilanzierung von Computern und Peripheriegeräten).

**Nettobetragsgrenze ohne Umsatzsteuer:** Zu beachten ist, dass stl. auch die nicht abziehbare Vorsteuer zu den AHK gehört (*Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 9b Rz. 2). Zur Vermeidung der Bestimmung einer individuellen Höchst- und Mindestgrenze, welche die Anwendung des Abs. 2a in der Praxis erschweren würde, muss die nicht abziehbare Vorsteuer – und zwar ohne Rücksicht darauf, ob der Stpfl. die Vorsteuer ustrechtl. abziehen kann – wieder aus den AHK herausgerechnet werden (Abs. 2a Satz 1: „... vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Abs. 1), ...“). Die in Abs. 2a genannten Grenzen sind somit in Bezug auf die in Rechnung gestellten Beträge als Netto-Beträge zu verstehen (hM, ua. *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. Ia 9 [4/2019]). Bei bestimmten Berufsgruppen und Branchen (zB Ärzte, Banken, Versicherungen) ohne Vorsteuerabzugsmöglichkeit nach § 15 Abs. 1 UStG ist somit auf den Rechnungsbetrag ohne USt abzustellen (so R 9b Abs. 2 Satz 1 u. 2 EStR 2018; s. Anm. 1021 „Nettobetrag ohne Umsatzsteuer“ zu Abs. 2).

**Begriff der Anschaffungskosten und der Herstellungskosten:** Zum Begriff der AK s. § 255 Abs. 1 HGB und Anm. 163–212; zu den HK s. § 255 Abs. 2 und Anm. 225–266. Handels- und strechtl. sind diese Begriffe identisch; s. auch Anm. 225.

**Der nach Abs. 1 Nr. 5 bis 6 an deren Stelle (dh. an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten) tretende Ersatzwert:** Der Wortlaut stellt klar, dass neben Anschaffungen und Herstellungsvorgängen auch Einlagevorgänge mit Teilwert bei Einhaltung der gesetzlichen Grenzen unter die Anwendung des Abs. 2a fallen. Der als Einlagewert nach Abs. 1 Nr. 5 angesetzte Betrag kann daher unter den Voraussetzungen des Abs. 2a abgesetzt werden. Daneben stellt Abs. 2a Satz 1 klar, dass der gem. Abs. 1 Nr. 6 zu ermittelnde Eröffnungsbilanzwert ebenfalls unter Beachtung der Höchst- und Mindestgrenzen einer Poolabschreibung zugänglich ist.

Zum Einlagewert nach Abs. 1 Nr. 5 s. Anm. 850 ff.; zum Eröffnungsbilanzwert nach Abs. 1 Nr. 6 s. Anm. 900 ff.

**Gestaltungsmisbrauch nach § 42 AO** zur Umgehung der betragsmäßigen Mindestgrenze ist nur in Ausnahmefällen (zB bei freiwilliger Zuzahlung des Erwerbers zur Überschreitung der Betragsgrenze) denkbar. Die geschäftsübliche Nutzung von Rabatten und Skonti zur Minderung der AK fällt nicht hierunter (vgl. *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 468.16 [4/2019]; *Kratzsch*, GStB 2008, 96 [98], der im Fall einer vorzeitigen Verlängerung eines Mietvertrags mit anschließender Herabsetzung des Kaufpreises im Rahmen einer Kaufoption ein verdecktes AK-Geschäft zum Zeitpunkt der Verlängerung annimmt).

**Investitionsabzugsbetrag:** Nach § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 können die AHK um den betreffenden, im Investitionsjahr in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrag gemindert werden (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 604; entspricht der für Abs. 2 geltenden Rechtslage; *Pohl*, DStR 2008, 2302; ebenso *Siegle*, DStR 2010, 1068 [1070]). Bemessungsgrundlage der Poolabschreibung sind die um den o.g. beanspruchten Investitionsabzugsbetrag verminderten AHK bzw. Einlagewert. Eine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 kann bei Einstellung in einen Sammelposten nach Abs. 2a allerdings wie bei Abs. 2 nicht in Anspruch genommen werden (vgl. *Goy*, BBK 2016, 60 [63]; s. auch Anm. 1020).

**Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten:** Die stl. Behandlung nachträglicher AHK im Wj. ihrer Entstehung ist im Gegensatz zur Regelung nach Abs. 2 strittig (zu Abs. 2 s. Anm. 1020 „Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten“).

- ▶ *Auslegung der Finanzverwaltung:* Die FinVerw. und ein Teil des Schrifttums möchte in diesem Fall den Sammelposten des Wj. zwingend erhöhen, in dem die nachträglichen AHK anfallen (BMF v. 30.9.2010 – IV C 6 - S 2180/09/10001, BStBl. I 2010, 755, Rz. 10; R 6.13 Abs. 5 Sätze 2, 3 EStR 2018: für Erhöhung des Sammelpostens des Wj., in dem die nachträglichen Aufwendungen entstanden sind; zust. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 604; *Müller/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 1368 [1/2019]; *M. Prinz* in *B/B*, § 6 Rz. 754 [6/2015]).
- ▶ *Stellungnahme:* Unseres Erachtens sind nachträgliche Änderungen der AHK für WG im Sammelposten nicht zwingend (auch nicht als Vereinfachung) im Wj. des Anfalls der Aufwendungen in den Sammelposten einzubeziehen, denn mit dem Verzicht auf die Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) zugunsten des Sammelpostens müssen konsequenterweise solche nachträglichen Ereignisse grds. erfolgswirksam erfasst werden, ohne die Höhe der Poolabschreibung zu tangieren. Nachdem die AHK der betreffenden WG des Abs. 2a in einem eigenen Sammelposten Eingang gefunden haben (Satz 1) und entsprechend der besonderen Bewertungsnorm des Abs. 2a Satz 2 abgeschrieben wurden (abschließende Regelung), besteht für eine Aktivierung nachträglicher AHK mangels Vorhandenseins eines individuellen WG nach Einbeziehung in den Sammelposten kein Raum mehr. Dies steht auch in Einklang mit dem Wortlaut der Regelung, die verschiedene WG zu einem eigenen Posten kompensatorisch und zusammengefasst bewertet, und dem Sinn und Zweck des Abs. 2a als abschließende und vereinfachende Regelung (glA *Nacke*, GStB 2011, 60 [63]; ebenso *Ortmann-Babel/Bolik*, BB 2008, 1217 [1219]; *Strahl* in *Korn*, § 6 Abs. 2a Rz. 468.25 [4/2019]). Eine hiervon abweichende Meinung würde zudem unberücksichtigt lassen, dass der Stpfl. das Wahlrecht zur Sammelpostenbildung nach Abs. 2a jedes Jahr neu ausüben kann. Würde ein Stpfl. bspw. hierauf im Wj. der Entstehung nachträglicher AHK verzichten, würde uE nach dieser Auffassung das Wahlrecht zur Sofortabschreibung unzulässigerweise beschränkt werden und insoweit ins Leere laufen. Aus Gründen der Rechtssicherheit wäre es wünschenswert – sofern der Gesetzgeber die Auffassung für geltendes Recht hält (BMF v. 30.9.2010 – IV C 6 - S 2180/09/10001, BStBl. I 2010, 755, Rz. 10) –, eine klarstellende Regelung für die Behandlung nachträglicher AHK bei Sammelposten zu schaffen.

**Sonderfälle der Anschaffung:** In Fällen der Übertragung iSv. Abs. 3, Überführung oder Übertragung iSv. Abs. 5 und Einbringung nach §§ 20, 24 UmwStG sowie in Fällen der Übertragung und Veräußerung von Mitunternehmenschaften wird regelmäßig eine Fortführung des Sammelpostens beim Übernehmer vorliegen, soweit darin keine gesonderten Anschaffungsvorgänge zu sehen sind (ähnlich *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 607; differenzierend BMF v. 30.9.2010 – IV C 6 - S 2180/09/10001, BStBl. I 2010, 755, Rz. 19–25). Abs. 2a kann ebenfalls nur dann anwendbar sein, wenn ein WG zum Teilwert eingelegt wurde. Daher scheiden Erwerbe nach Abs. 4 zum gemeinen Wert aus (glA *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1140 [7/2019]; aA *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. Ia 9 [4/2019]; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 675). Auch ein Einbringungswert unterhalb des Teilwerts ermöglicht

die Anwendung des Abs. 2a (für die Bewertung nach Abs. 2 vgl. BFH v. 29.4.1981 – IV R 128-129/76, BStBl. II 1982, 17).

## 2. Rechtsfolgen der Poolabschreibung: Wahlrecht zur Bewertungsfreiheit oder Bildung eines Sammelpostens nach Abs. 2a Satz 1

1103

Abs. 2a Satz 1 enthält ein Wahlrecht zur Bildung eines Sammelpostens im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des WG mit den Mindest-/Höchstgrenzen (s. Anm. 1102). Sofern das Wahlrecht in Anspruch genommen wird, ist für jedes Wj. der Inanspruchnahme ein (nicht mehrere) Sammelposten in der Buchführung zu bilden (sog. wirtschaftsjahrbezogener Sammelposten). Die Option zur Poolabschreibung nach Abs. 2a Satz 1 ist hierbei nicht als Einzel-WG-bezogenes, sondern nur als einheitliches und jahrgangsbezogenes Wahlrecht ausgestaltet worden (s. Abs. 2a Satz 5; dazu Anm. 1121). Bei Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Abs. 2a Satz 1 wird daneben gem. Satz 4 das Sofortabschreibungswahlrecht für gWG nach Abs. 2 für solche WG mit AHK bzw. Ersatzwert von maximal 800 € (netto) auf 250 € (netto) betragsmäßig beschränkt. Die Ausübung des Wahlrechts unterliegt nicht dem Stetigkeitsgebot (vgl. ua. *Müller/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 688 [1/2019]).

Aufgrund der Einfügung des Wahlrechts in Abs. 2 Satz 1 kann für WG mit AHK bis 800 € auch von der Sofortabschreibung nach Abs. 2 Gebrauch gemacht werden. Die Rechtslage stellt sich insofern ohne die Einschränkung nach Abs. 2a Satz 5 wie folgt dar, wobei eine rein betragsmäßige Differenzierung nach Höhe der AHK erfolgt (vgl. *Hänsch*, BBK 2018, 25 [34]; zur Rechtslage des Abs. 2 idF des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes BMF v. 30.9.2010 – IV C 6 - S 2180/09/10001, BStBl. I 2010, 755; *Pitzke/Wißborn*, NWB 2010, 3259):

| WG mit AHK            | Grundsatz                             | 1. Alternative  | 2. Alternative                       |
|-----------------------|---------------------------------------|---|--------------------------------------|
| bis 250 €             | Aktivierung und Abschreibung nach § 7 | Sofortabschreibung nach Abs. 2 Satz 1 bzw. Abs. 2a Satz 4 | –                                    |
| von 250,01 bis 800 €  | Aktivierung und Abschreibung nach § 7 | Sofortabschreibung nach Abs. 2 Satz 1                     | Poolabschreibung nach Abs. 2a Satz 1 |
| von 800,01 bis 1000 € | Aktivierung und Abschreibung nach § 7 | Poolabschreibung nach Abs. 2a Satz 1                      | –                                    |
| ab 1000,01 €          | Aktivierung und Abschreibung nach § 7 | –   | –                                    |

Zu den Auslegungsschwierigkeiten bezüglich des Wahlrechts nach Abs. 2a und der Begründung für die hier dargestellten Rechtsfolgen vgl. Anm. 1115.

**Vorteilhaftigkeitsüberlegungen:** „Sammelposten-gWG“, deren AHK bzw. Ersatzwert ohne USt zwischen 250,01 € und 1000 € liegen, sollten nur dann in den Sammelposten eingestellt werden, wenn deren individuelle betriebsgewöhnliche ND länger als fünf Jahre ist (vgl. auch *Grefe*, DStZ 2017, 723). Ist diese kürzer, ist dieses Vorgehen nachteilig, da nach Abs. 2a auch dann nur eine fünfjährige gewinnmindernde Verteilung des Sammelposten-gWG in Betracht kommt (siehe ua. *Ortmann-Babel/Bolik*, StuB 2010, 56 [57 f.]). Für WG, deren individuelle ND kürzer ist und für die daher mangels Vorteilhaftigkeit eine Einstellung in den Sammelposten nicht in Betracht kommt, sollte ferner deren Nutzung im Wege des Leasings

überlegt werden (hierzu die steuerplanerische Untersuchung von *Huesing*, WPg 2012, 548). Zur Vermeidung der betragsmäßigen Grenzen bietet sich ferner die Nutzung des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 1 an (vgl. *Endert/Sepetauz*, BBK 2012, 828 [831]; ebenso *Kratzsch*, GSTB 2008, 96 [97 f.], der bei auslaufenden Mietverträgen § 7g in Verbindung mit einer Anpassung des Mietvertrags [Verlängerung und Einräumung einer niedrigen Kaufoption] nutzen möchte).

**Rechtscharakter des Sammelpostens:** Der Sammelposten ist weder WG noch RAP. Vielmehr ist er ein Posten eigener Art bzw. Rechengröße innerhalb des AV, der die Zusammenfassung vieler gleicher oder unterschiedlicher WG enthält (R 6.13 Abs. 6 Satz 1 EStR 2018). Die Bewertungsnormen des Abs. 1 Nr. 1 (Bewertung für AV) oder des § 7 sind weder direkt noch indirekt im Wege einer Analogie auf den Sammelposten übertragbar. Dem Sammelposten liegt als Bewertungskonzept die Gruppenabschreibung zugrunde (vgl. *Wengerowsky*, DStR 2015, 2745). Zusätzliche Wertminderungen wie Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 sind daher auf den Sammelposten insgesamt unzulässig (vgl. auch FG München v. 12.12.2013 – 10 K 1076/12, EFG 2014, 522, rkr., mit Anm. *Bolik*, BB 2014, 1074: offengelassen für die Teilwertabschreibung; vgl. auch Anm. 1110). Dies gilt auch für die Anwendung der primären Bewertungsmaßstäbe der AHK bzw. für den an deren Stelle tretenden Ersatzwert nach Abs. 1 Nr. 5 oder 6, die lediglich als eigenes Tatbestandsmerkmal zur Bestimmung der Abschreibungsobjekte dienen, welche in den Sammelposten einbeziehungsfähig sind.

**Aufzeichnungspflichten** besonderer Art für in den Sammelposten einbezogene WG bestehen nicht. Insoweit kann deshalb auf die Ausführungen zu Abs. 2 in Anm. 1035 f. verwiesen werden (ebenso *M. Prinz* in *B/B*, § 6 Rz. 744 [6/2015]).

1104 Einstweilen frei.

### 1105 III. Abschreibung des Sammelpostens (Abs. 2a Satz 2)

**Gleichmäßige Verteilung über fünf Jahre:** Die Poolabschreibung beträgt sowohl im Wj. der Anschaffung, Herstellung oder Einlage als auch in den folgenden vier Wj. der Bildung jeweils ein Fünftel der ursprünglichen AK/HK oder des Einlagewerts (Abs. 2a Satz 2). Eine höhere bzw. niedrigere zeitliche Abschreibungsverteilung als ein Fünftel ist daher ebenso wie die Zugrundelegung einer längeren ND als fünf Jahre für die Abschreibungsverrechnung de jure ausgeschlossen (ebenso *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. Ia 12 [4/2019]).

Die Ermittlung der Poolabschreibung gilt dem Wortlaut nach nur für die Verhältnisse im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage. Strittig ist, ob nachträgliche Änderungen der Bemessungsgrundlage für die Poolabschreibung eine Rückwirkung auf die Höhe der Bemessungsgrundlage und damit die Höhe der der Poolabschreibung zugrunde liegenden WG haben (s. Anm. 1102 „Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten“).

**Schrott-/Schlachtwert** ist für im Sammelposten erfasste WG im Rahmen der Ermittlung der Poolabschreibung aufgrund der zwingenden Typisierung der Abschreibungsdauer im Gegensatz zu Abs. 2 nicht zu berücksichtigen (ebenso BMF v. 30.9.2010 – IV C 6 - S 2180/09/10001, BStBl. I 2010, 755, Rz. 9).

**Sonderabschreibung nach § 7g:** Neben der Poolabschreibung kommt eine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 nicht in Betracht (vgl. FG München v. 12.12.

2013 – 10 K 1076/12, EFG 2014, 522, rkr., unter 2.a, mit Anm. *Bolik*, BB 2014, 1074; aA noch *Pohl*, DStR 2008, 2302, unter 4.).

**Teilwertabschreibung:** Eine Teilwertabschreibung des Sammelpostens kommt aufgrund der kompensatorischen Bewertung im Sammelposten und seiner Natur als eigene Rechengröße nicht in Betracht. Die WG sind mit deren Aufnahme in den Sammelposten de jure nicht mehr einzeln zu bewerten, sondern gehen in einem eigenen Rechenposten bzw. Posten eigener Art auf, der somit nicht die originären Voraussetzungen des WG-Begriffs erfüllt (vgl. Anm. 1103 „Rechtscharakter des Sammelpostens“; FG München v. 12.12.2013 – 10 K 1076/12, EFG 2014, 522, rkr., mit Anm. *Bolik*, BB 2014, 1074). Daher schließen die FinVerw. (BMF v. 30.9.2010 – IV C 6 - S 2180/09/10001, BStBl. I 2010, 755, Rz. 14) ebenso wie Teile der Literatur eine Teilwertminderung auch bei vorzeitigem Ausscheiden der im Sammelposten enthaltenen WG aus (hM, vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 606; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1165 [7/2019]). Siehe Anm. 400 ff.

Einstweilen frei.

1106–1109

#### IV. Unbeachtlichkeit des Ausscheidens eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen für den Sammelposten (Abs. 2a Satz 3) 1110

**Grundsatz:** Nach Abs. 2a Satz 3 ist es auf die Höhe der Poolabschreibung ohne Auswirkung, wenn das im Pool bewertete WG aus dem BV ausscheidet. In diesem Fall kommt es zu einem entsprechenden stpfl. Veräußerungs- oder Entnahmeerlöses in der StBil., dem kein Abgangs-Buchwert gegenübergestellt werden kann (s. auch *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. Ia 12 [4/2019]). Insoweit wird die Ertragsbesteuerung steuersystematisch zu früh vorgenommen (krit. *Ortmann-Babel/Bolik*, BB 2008, 1217 [1218]). Denkbare Fälle des Ausscheidens sind demnach:

- Entnahme,
- Veräußerung (auch im Wege des *sale-and-lease-back*),
- Verschrottung oder
- sonstiges Abhandenkommen (Verlust, Diebstahl).

**Nicht als Ausscheiden iSd. Abs. 2a Satz 3** aufgefasst werden kann

- ▶ *die Überführung ins Umlaufvermögen*, insbes. für kurzlebige WG (vgl. *Ortmann-Babel/Bolik*, BB 2008, 1217 [1218]). Ob die anschließende Veräußerung etc. zu einer Auswirkung auf die Poolabschreibung führt, wird davon abhängen, ob die Überführung ins UV noch im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage oder erst in späteren Jahren erfolgt. Im ersten Fall wird eine Umwidmung, sofern nachvollziehbar begründet, eine Poolabschreibung gänzlich vermieden, da diese nur für WG des AV im Erstjahr greift (s. nachstehend). Im zweiten Fall ist für WG im Erstjahr bereits ein Sammelposten gebildet worden, der auch in den Folgejahren wegen der eindeutigen Absetzungspflicht des Abs. 2a Satz 2 kontinuierlich jeweils um ein Fünftel aufzulösen ist.
- ▶ *der Abgang des in den Sammelposten einbezogenen Wirtschaftsguts noch im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage*. Die FinVerw. wendet hierbei wohl aus Billigkeit nicht die Rechtsfolge des Satzes 3 an (vgl. BMF v. 30.9.2010 – IV C 6 - S 2180/09/10001, BStBl. I 2010, 755, Rz. 10; vgl. auch *Nacke*, GSTB 2011, 60 [63]).

**Möglichkeit zur Teilwertabschreibung nach dem Ausscheiden:** Siehe Anm. 1105 „Teilwertabschreibung“.

**Sonderfälle des Ausscheidens** wie im Fall der Veräußerung/Aufgabe des Betriebs nach § 16 Abs. 2 oder der Realteilung bei Mitunternehmerschaften wurden im BMF-Schreiben v. 30.9.2010 mit entsprechenden Härtefall- bzw. Ausnahmeregelungen bedacht (vgl. BMF v. 30.9.2010 – IV C 6 - S 2180/09/10001, BStBl. I 2010, 755, Rz. 14–17). Im Fall der Betriebsveräußerung/-aufgabe soll der verbleibende Restbuchwert bei der Ermittlung des Gewinns berücksichtigt werden. Bei Realteilung sind Sammelposten der Mitunternehmerschaft entsprechend der Beteiligung am Gesamthandsvermögen auf die Mitunternehmer aufzuteilen und von diesen fortzuführen. Dabei sind Sammelposten des Sonderbetriebsvermögens aufzulösen.

1111–1114 Einstweilen frei.

## 1115 V. Wahlrecht zur Abschreibung bei Anschaffungs- und Herstellungskosten bis 250 € (Abs. 2a Satz 4)

**Wahlrecht zur Abschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern bis 250 €:** Sofern das Wahlrecht zur Poolabschreibung nach Abs. 2a Satz 1 für alle WG eines Wj. zulässigerweise in Anspruch genommen wird, wird dem Stpfl. gem. Abs. 2a Satz 4 das Wahlrecht eingeräumt, für solche gWG, deren AHK oder deren Ersatzwert nach Abs. 1 Nr. 5 und 6 den Betrag von 250 € nicht übersteigen, in voller Höhe als BA abzuziehen. Im Unterschied zu Abs. 2a Sätze 1 bis 3 findet im Rahmen der Anwendung des Wahlrechts nach Satz 4 wie auch bei Abs. 2 keine einheitliche jahrgangsbezogene Ausübung statt (vgl. *Kanzler*, NWB 2010, 746 [751]).

**Verhältnis zur Bewertungsfreiheit nach Abs. 2:** Für WG nach Abs. 2 und nach Abs. 2a ist von einem grundsätzlichen Gleichlauf auszugehen. Für WG, die nach Abs. 2a in die Sammelpostenbewertung einbezogen wurden, entfällt die Abschreibungsmöglichkeit nach Abs. 2, da auf der Basis der Gesetzesmaterialien zu Abs. 2a Satz 4 nach dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz die Sammelpostenabschreibung nur im systematischen Zusammenhang mit Abs. 2a Satz 1 gesehen wird. Zusätzlich ergibt sich die Möglichkeit der Sofortabschreibung für WG bis 150 € (jetzt: 250 €). Dies ergibt sich aus dem eindeutigen Wortlaut des Abs. 2a Satz 4, der dazu führt, dass bei Inanspruchnahme der Poolabschreibung für Zwecke des Wahlrechts der Bewertungsfreiheit nicht die 410 € (jetzt 800 €)-Grenze des Abs. 2, sondern die 150 € (jetzt: 250 €)-Grenze des Abs. 2a Satz 4 gilt. Ein Sofortabschreibungsgebot wie unter der Rechtslage bis 2009 (s. Anm. 1000) lässt sich uE aus den Gesetzesmaterialien (vgl. BTDrucks. 15/15) nicht entnehmen. Ebenso ergeben sich keine weiteren Hinweise darauf, dass der Gesetzgeber auch die Abschreibung nach §§ 7 ff. für WG bis 150 € bzw. jetzt 250 € abschaffen wollte (vgl. *Ortmann-Babel/Bolik*, StuB 2010, 872). Insoweit unterliegen WG, deren AHK oder der an deren Stelle tretender Wert 250 € nicht übersteigt bzw. übersteigen, dem Wahlrecht zum vollen Abzug als BA nach Abs. 2a Satz 4 oder Aktivierung und Abschreibung nach §§ 7 ff. (vgl. BMF v. 30.9.2010 – IV C 6 - S 2180/09/10001, BStBl. I 2010, 755; ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 592, § 6 Rz. 604; *Müller/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6 Rz. 1310 [1/2019]; aA *Kanzler*, NWB 2010, 746 [749] mwN).

1116–1119 Einstweilen frei.

**VI. Einheitliches jahrgangsbezogenes Wahlrecht (Abs. 2a Satz 5)**

1120

**Grundsatz der einheitlichen Ausübung:** Der Stpfl. kann die Poolabschreibung nach Abs. 2a Satz 1 für alle in einem Wj. angeschafften, hergestellten oder eingelegten WG mit AHK von über 250 bis 1000 € nur insgesamt einheitlich ausüben (einheitliches jahrgangsbezogenes Wahlrecht nach Abs. 2a Satz 5; ebenso *Nacke*, DB 2009, 2507 [2509]).

- ▶ *Kein Wahlrecht besteht*, wenn von vornherein keine wirksame Anschaffung, Herstellung oder Einlage vorliegt. Zum Begriff der Anschaffung, Herstellung oder Einlage s. Anm. 1102.
- ▶ *Zeitliche Anforderung an die Wahlrechtsausübung:* Allerdings hat die Bildung des Sammelpostens nicht sofort zu erfolgen. Es genügt, wenn der Sammelposten im Rahmen der Bilanzaufstellung gebildet wird.

**Überblick über Wahlrechte:** Damit hat der Stpfl. folgende jahrgangsbezogene Wahlrechte (hM; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1169 [7/2019]; NWB-Betriebsprüfungs-Kartei [12/2018], „Konto: Geringwertige Wirtschaftsgüter“):

- ▶ *Bei Inanspruchnahme der Poolabschreibung:* Sofern die Poolabschreibung für alle WG mit AHK von mehr als 250 € und nicht mehr als 1000 € in Anspruch genommen werden soll, ist somit nach Abs. 2a Satz 1 iVm. Satz 1 das Wahlrecht zur Sofortabschreibung nach Abs. 2 für alle in einem Wj. beschafften WG mit AHK von 250,01 bis 800 € abgeschnitten (s. Anm. 1103). Für diese WG kann daher ebenfalls nur die Poolabschreibung angewendet werden. Unbenommen bleibt dem Stpfl. dabei aber das Recht zur Sofortabschreibung für alle WG bis 150 € nach Abs. 2a Satz 4 oder zur Aktivierung und Abschreibung nach §§ 7 ff. (s. Anm. 1115).
- ▶ *Keine Inanspruchnahme der Poolabschreibung:* Sofern die Poolabschreibung für WG mit AHK von mehr als 250 € und nicht mehr als 1000 € nicht in Anspruch genommen werden soll, besteht das Wahlrecht zur Sofortabschreibung für alle in einem Wj. beschafften WG mit AHK bis zu 800 € nach Abs. 2 oder zur Aktivierung und Abschreibung nach § 7. Darüber hinaus sind alle WG einzeln mit den AHK zu bewerten und nach den Grundsätzen des § 7 über die ND abzuschreiben.

Einstweilen frei.

1121–1199

**E. Erläuterungen zu Abs. 3: Unentgeltliche Übertragung von Sachgesamtheiten****I. Einordnung des Abs. 3**

**Schrifttum:** *Tiedtke/Wälzholz*, Zur Übertragung eines Teilanteils an einem Mitunternehmeranteil und zur verdeckten Einlage nach altem und neuem Recht, DB 1999, 2026; *Geck*, Neue Erschwernisse bei vorweggenommener Erbfolge über Personengesellschaftsanteile, DStR 2000, 2031; *Knebel/Nekola*, Unternehmensnachfolgeplanung bei Personengesellschaften, DB 2000, 169; *Märkle*, Neue Beratungssignale der Rechtsprechung zur Mitunternehmerschaft, DStR 2000, 797; *Binz/Mayer*, Die schrittweise Unternehmensnachfolge im Weg vorweggenommener Erbfolge in Gefahr – der Gesetzgeber muss handeln!, DB 2001, 2316; *Düll/Fuhrmann/Eberhard*, Übertragung eines Mitunternehmer(teil-)anteils bei Vorhandensein von Sonderbetriebsvermögen, DStR 2001, 1773; *Geissler*, Entgeltliche und unentgeltliche

Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen – unter Berücksichtigung des Entwurfs eines UntStFG, FR 2001, 1029; *Kröller/Fischer/Dürr*, Steht die vorweggenommene Erfolge bei Mitunternehmeranteilen an Personengesellschaften vor dem Ende?, BB 2001, 1707; *Märkle*, Die Übertragung eines Bruchteils eines Gesellschaftsanteils bei vorhandenem Sonderbetriebsvermögen, DStR 2001, 685; *Paus*, Der „Fluch des Sonderbetriebsvermögens“ bei Teilanteilsübertragung, Inf. 2001, 109; *Rödder/Schumacher*, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Teil I), DStR 2001, 1634; *Behrens/Quatmann*, Einbringung von Mitunternehmeranteilen an doppelstöckigen Personengesellschaften nach § 20 UmwStG, DStR 2002, 481; *Bode*, Ertragsteuerliche Behandlung der (un)entgeltlichen Aufnahme in ein Einzelunternehmen/eine Einzelpraxis nach dem UntStFG, DStR 2002, 114; *Brandenberg*, Personengesellschaftsbesteuerung nach dem Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz (Teil I), DStZ 2002, 511; *Förster*, Übertragung von Mitunternehmeranteilen im Ertragsteuerrecht, FR 2002, 649; *Funk*, Unternehmensakquisitionen und -restrukturierungen nach dem Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, BB 2002, 1231; *Geck*, Die Auswirkungen des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts auf die vorweggenommene Erbfolge und die Erbauseinandersetzung, ZEV 2002, 41; *Hoffmann*, Unentgeltliche Übertragung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils gemäß § 6 Abs. 3 EStG i.d.F. des UntStFG, GmbHR 2002, 236; *IDW*, Stellungnahme des IDW zu Zweifelsfragen zu den §§ 6 Absatz 3, 6 Absatz 5 Sätze 3 ff. sowie § 16 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (UntStFG), WPg 2002, 1087; *Linklaters Oppenhoff & Rädler*, Steueränderungen zum 1.1.2002 im Unternehmensbereich, DB 2002, Beilage 1, 27; *Mitsch*, Übertragungen im Bereich von Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften nach dem UntStFG, Inf. 2002, 77; *Wendt*, Teilanteilsübertragung und Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen nach den Änderungen des EStG durch das UntStFG, FR 2002, 127; *Brandenberg*, Anteile des Kommanditisten an einer Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage?, DB 2003, 2563; *Förster/Brinkmann*, Teilentgeltliche Nachfolge in betriebliche Einheiten, BB 2003, 657; *Kempermann*, Vorweggenommene Unternehmensnachfolge bei Personengesellschaften im Steuerrecht, FR 2003, 321; *Nickel/Klein*, Qualifizierte Nachfolge in Mitunternehmeranteile bei Vorhandensein von Sonderbetriebsvermögen, FR 2003, 954; *Schmitt*, Unternehmensbesteuerung: Einkommensteuerliche Zweifelsfälle, Stbg 2003, 1; *Ley*, Ausgewählte Fragen und Probleme in Fällen der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen sowie Mitunternehmer(teil)anteilen, KÖSDI 2004, 14024; *Söffing/Jordan*, Nießbrauch an einem Mitunternehmeranteil, BB 2004, 353; *Strahl*, Die Bedeutung der Gesamtplanrechtsprechung bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften unter steuerneutraler Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter, FR 2004, 929; *Boeddinghaus*, BMF klärt Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG, NWB 2005, F. 3, 13621; *Brinkmann*, (Behalte-)Fristen bei der teilentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten im Wege der vorweggenommenen Erbfolge (Teil I), StBp. 2005, 200; *Emmerich/Kloster*, Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen – Erste Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 3.3.2005 betreffend Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG, GmbHR 2005, 448; *Geck*, Praktische Folgen des BMF-Schreibens vom 3.3.2005 zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit § 6 Abs. 3 EStG, ZEV 2005, 196; *Horath/Kauter*, Unentgeltlicher Erwerb nach § 6 Abs. 3 EStG unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 3.3.2005, StuB 2005, 823; *Kai*, Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG i.d.F. des UntStFG, DB 2005, 794; *Klein*, Zweifelsfragen zu Übertragungsakten nach § 6 Abs. 3 EStG, NWB 2005, F. 3, 13771; *Korn*, Das BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG: Analyse und Gestaltungshinweise, KÖSDI 2005, 14633; *Rogall/Stangl*, Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Teilmitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen, DStR 2005, 1073; *Schiffers*, Unentgeltliche Anteilsübertragung bei GmbH & Co. KG (Teil II) – Beraterhinweise zum BMF-Schreiben v. 3.3.2005 betr. Sonderbetriebsvermögen und Teilanteile, GmbH-StB 2005, 175; *Schulze zur Wiesche*, Die Übertragung von Mitunternehmeranteilen bei gleichzeitig vorhandenem Sonderbetriebsvermögen unter Berücksichtigung des Erlasses vom 3.3.2005, DStZ 2005, 664; *Stegemann*, Sonderbetriebsvermögen bei der unentgeltlichen Übertragung von (Teil-)Mitunternehmeranteilen gemäß § 6 Abs. 3 EStG, Inf. 2005, 344; *Wacker*, Probleme der Nachfolge in Personengesellschaftsanteile nach dem BMF-Schreiben vom 3.3.2005, BStBl. 2005 I 458, JbFStR 2005/06, 554; *Wendt*, Die Übertragung von Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 EStG, FR 2005, 468; *Winkeljo-*



*hann/Stegemann*, Verbleibende Zweifel nach dem BMF-Schreiben vom 3.3.2005 zu Zweifelsfragen der ertragsteuerlichen Buchwertfortführung bei der Unternehmensnachfolge, BB 2005, 1416; *Carlé/Fuhrmann*, Unentgeltliche Begründung, Übertragung und Beendigung von Treuhandverhältnissen sowie Anteilen an mitunternehmerischen Innengesellschaften – Zur Anwendbarkeit von § 6 Abs. 3 EStG und § 13a ErbStG, FR 2006, 749; *Reiche*, Zur Einordnung von Beteiligungen als wesentliche Betriebsgrundlagen im Umwandlungssteuerrecht, DStR 2006, 1205; *Stamm*, Anwendbarkeit der Gesamtplanrechtsprechung des BFH auf § 6 Abs. 3 EStG?, StuB 2006, 125; *Wälzholz*, Neues zur vorweggenommenen Erbfolge von Personengesellschaften – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 3.3.2005, MittBay-Not. 2006, 113; *Damas/Ungemach*, Schreckgespenst Gesamtplanrechtsprechung?, DStZ 2007, 552; *Doege*, Aktuelle Beratung von Mitunternehmerschaften: Betriebsaufspaltung, Abfärbung und Unternehmensnachfolge, Inf. 2007, 345; o.V., Neues Schreiben der Finanzverwaltung zu § 6 Abs. 3 EStG, JbFStR 2007/08, 623; *Brandenberg*, Steuerschonende Übertragung bei Personengesellschaften – Übertragung von Sachgesamtheiten und einzelnen Wirtschaftsgütern, NWB 2008, F. 3, 15317; *Kowallik/Merklein/Scheipers*, Ertragsteuerliche Beurteilung der Anwachsung nach den Änderungen des UmwStG aufgrund des SEStEG, DStR 2008, 173; *Schulze zur Wiesche*, Anteile an einer Betriebs-GmbH und an der Komplementär-GmbH als wesentliche Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens, GmbHR 2008, 238; *Goebel/Ohngemach/Jacobs*, Die funktionale Wesentlichkeit der Beteiligung an einer Komplementär-GmbH im Rahmen von Einbringungen nach § 20 UmwStG, DStZ 2010, 340; *Gosch*, „Zoff im BFH“: Die vorläufig vorweggenommene Divergenzanrufung, DStR 2010, 1173; *Hoffmann*, Symbolische Kaufpreise oder „Entgeltlichkeit ohne Entgelt“, GmbH-StB 2010, 52; *Schulze zur Wiesche*, Zur wesentlichen Betriebsgrundlage eines Mitunternehmeranteils – Problemstellungen bei Beteiligung an Komplementär GmbH, DB 2010, 638; *Schwedhelm/Talaska*, Wann ist der Anteil des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH wesentliche Betriebsgrundlage iSd. § 20 UmwStG?, DStR 2010, 1505; *Wendt*, Keine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften ohne Aufdeckung stiller Reserven?, FR 2010, 386; *Bruhn*, Kapitalgesellschaftsanteile als Umstrukturierungs- und Übertragungsklippe: Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen und funktionale Wesentlichkeit, DStZ 2011, 431; *Ley*, Erwerbs- und Veräußerungsvorgänge bei doppelstöckigen Personengesellschaften, KÖSDI 2011, 17277; *Bode*, Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils bei gleichzeitiger Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen, DB 2012, 2375; *Kanzler*, Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils bei gleichzeitiger Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen, FR 2012, 1113; *Schulze zur Wiesche*, Neue Rechtsprechung zur Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern und zur Übertragung von Mitunternehmeranteilen, DStR 2012, 2414; *Blumers*, Wertungswidersprüche in § 6 Abs. 3 und 5 EStG, DB 2013, 1625; *Bohn/Pelters*, Aktuelle Entwicklungen zu Übertragungen des Betriebsvermögens von Personengesellschaften – Zugleich Anmerkungen zum BFH-Urt. v. 2.8.2012 – IV R 41/11, DStR 2013, 281; *Brandenberg*, Abschied vom Gesamtplan – Neuer Betriebsbegriff, DB 2013, 17; *Förster*, Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen, DB 2013, 2047; *Geck*, Die steuerlichen Rahmenbedingungen der vorweggenommenen Erbfolge 2003 bis 2013 – Ein Rückblick auf ereignisreiche Jahre, ZEV 2013, 169; *Kaminski*, BFH erleichtert Gestaltung der vorweggenommenen Erbfolge durch unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils bei gleichzeitiger Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen, Stbg 2013, 53; *Levedag*, Überführungen und Übertragungen einzelner betrieblicher Wirtschaftsgüter in betriebliche Personengesellschaften, GmbHR 2013, 673; *Messner*, Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen bei Übertragung eines Mitunternehmeranteils, AktStR 2013, 89; *Mitschke*, Nach dem Spruch des IV. BFH-Senats: Neu zu erwartende Rechtsprechung anderer BFH-Senate im Bereich der Personengesellschaftsbesteuerung, FR 2013, 314; *Reich/Stein*, Ertragsteuerliche Folgen des Nießbrauchserlasses 2012: Verzicht auf einen mitunternehmerischen Nießbrauch, Gleitende Vermögensübergabe und Entnahmetatbestände, DStR 2013, 1272; *Röhrig*, Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils bei gleichzeitiger Ausgliederung von Sonder-BV, EStB 2013, 106 und 144; *Rogall/Drefler*, Wirtschaftsgutübertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und das Zusammenspiel mit § 6 Abs. 3 EStG, Ubg 2013, 73; *Schulze zur Wiesche*, Vorweggenommene Erbfolgeregelungen und Erbaueinandersetzung hinsichtlich des Betriebsvermögens, DStZ 2013, 25; *Stein/Stein*, Neues vom BFH zur Übertragung von Einzel-

wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 und zur Buchwertneutralität von Schenkungen, FR 2013, 156; *Strahl*, Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils, KÖSDI 2013, 18216; *Vees*, Neue Sicht auf § 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 EStG: Kann die Auffassung des BFH überzeugen?, DStR 2013, 743; *Wachter*, Erleichterungen der Unternehmensnachfolge, DB 2013, 200; *Dornheim*, Ist die Gesamtplanrechtsprechung bei betrieblichen Umstrukturierungen am Ende?, DStZ 2014, 46; *Krüger*, Die Gesamtplanrechtsprechung des BFH und das verkannte subjektive Tatbestandsmerkmal im Steuerrecht: Eine vergleichende Analyse zum Strafrecht, DStZ 2014, 194; *Levedag*, Gewinnrealisierung bei mitunternehmerischen Übertragungsvorgängen, GmbHR 2014, 337; *Mielke*, Steuerliche Folgen des Todes des Nießbrauchs-Mitunternehmers, DStR 2014, 18; *Bünning*, Buchwertfortführung nach unentgeltlicher Übertragung eines Mitunternehmeranteils nach der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen, BB 2015, 370; *Hänsch*, BFH erteilt Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung bei Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG eine Absage, NWB 2015, 1914; *Keller/Sundheimer*, Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils nach Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen, DB 2015, 708; *Mielke*, Gesamtplanbetrachtung bei der Übertragung betrieblicher Einheiten – eine Bestandsaufnahme, DStR 2015, 673; *Wacker*, Zur Gesamtplanrechtsprechung bei Übertragung betrieblicher Einheiten – eine Zwischenbilanz aus der ertragsteuerrechtlichen Sicht des BFH, Ubg 2016, 245; *Dräger*, Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter Nießbrauchsvorbehalt, DB 2017, 2768; *Hübner/Friz*, Buchwertfortführung bei der Übertragung eines Einzelunternehmens unter Nießbrauchsvorbehalt? – Anmerkungen zum BFH-Urteil X R 59/14, DStR 2017, 2353; *Götz*, Anwendbarkeit von § 6 Abs. 3 EStG bei Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Nießbrauchsvorbehalt?, DStZ 2018, 540; *Korn*, Nießbrauch: Steuerfallen und Gestaltungsmöglichkeiten, KÖSDI 2018, 20597; *Riedel*, Zur steuernutralen Übertragung eines Mitunternehmeranteils bei taggleicher Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens, Ubg 2018, 457; *Bodden*, Mitunternehmerstellung des Anteilserwerbers, BeSt. 2019, 14; *Götz*, Ende der doppelten Mitunternehmerstellung bei Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Nießbrauchsvorbehalt?, FR 2019, 605; *Günther*, Der Vorbehaltsnießbrauch bei Betriebsübertragung und seine Rechtsfolgen, ErbStB 2019, 330; *Hermes*, Die Innengesellschaft als Gestaltungsinstrument für ein mitunternehmerisches Nießbrauchsrecht, DStR 2019, 1777; *Hermes*, Mitunternehmerisches Nießbrauchsrecht nur bei wirtschaftlichem Eigentum am Mitunternehmeranteil?, DStZ 2019, 112; *Kepper*, Übertragung von Einzelunternehmen und Anteilen an Kapitalgesellschaften unter Nießbrauchsvorbehalt im Lichte der neueren BFH-Rechtsprechung, NZG 2019, 2011; *Kraft/Ungemach*, Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen auf gemeinnützige Stiftungen, NWB 2019, 1730; *Stein*, Aktuelle ertragsteuerliche Fragestellungen zum Nießbrauchsvorbehalt an Gesellschaftsanteilen, ZEV 2019, 131; *Binnewies*, Aktuelles zur Einbringung eines Einzelunternehmens oder MU-Anteils in eine GmbH (II) – Erb-schaftsteuerliche Aspekte und Gesamtplanrechtsprechung, GmbH-StB 2020, 123; *Böttcher/Ferstl*, Nießbrauchsgestaltungen im Rahmen der Übergabe eines Einzelunternehmens, NWB 2020, 717; *Hoheisel*, BMF klärt Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 20.11.2019, StuB 2020, 125; *Kotzenberg/Riedel*, Gestaltungswege und offene Fragen nach dem neuen BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG, DStR 2020, 13; *Kraft*, Finanzverwaltung äußert sich zu Zweifelsfragen in Bezug auf die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG, NWB 2020, 20; *Krüger*, Mehr Rechtssicherheit für die Nachfolgeplanung – ausgewählte Aspekte der BFH-Rechtsprechung im Lichte des neuen BMF-Schreibens vom 20.11.2019, FR 2020, 52; *Levedag*, Kann es beim Vorbehaltsnießbrauch an einem Gesellschaftsanteil künftig nur noch einen Mitunternehmer geben?, jM 2020, 75; *Schiffers*, Aktualisiertes BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG – Abkehr von der Gesamtplanbetrachtung, Ubg 2020, 48; *Vees*, Generationennachfolge und Umstrukturierung: Das aktualisierte BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 vom 20.11.2019, DB 2020, 130; *Viskorf/Wegener*, Endgültiges Ende der Gesamtplanbetrachtung – Neues BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG, ZEV 2020, 85.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291.

## 1. Systematische Einordnung

**Regelungsinhalt:** Abs. 3 behandelt die unentgeltliche Übertragung einer betrieblichen Sachgesamtheit auf einen anderen Stpfl. Gegenstand der Übertragung ist ein Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil oder Teil eines Mitunternehmeranteils. Rechtsfolge des Abs. 3 ist die Bewertung der WG durch den bisherigen Betriebsinhaber mit den Buchwerten zum Übertragungszeitpunkt. Es entsteht kein Übertragungsgewinn. Der Übernehmer hat zwingend die Buchwerte des Rechtsvorgängers fortzuführen. Ein Wahlrecht auf einen anderen Bewertungsansatz besteht nicht. Abs. 3 sieht somit beim Übertragenden Gewinnneutralität (Satz 1; s. Anm. 1250 ff.) und beim Erwerber Fortführung der Buchwerte vor (Satz 3; s. Anm. 1300 ff.).

Durch Ergänzung des Abs. 3 im Rahmen des UntStFG wurde die steuerneutrale Behandlung des unentgeltlichen Eintritts einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie der unentgeltlichen Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person erstmals gesetzlich normiert (Satz 1 Halbs. 2). Weiter wurden Fälle einer unschädlichen Zurückbehaltung von SonderBV aufgenommen (Satz 2). Durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (BEPS-UmsG I) v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5) wurde die Steuerneutralität davon anhängig gemacht, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

**Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips:** Durch die Bindung des Rechtsnachfolgers an die Buchwerte des Rechtsvorgängers werden stille Reserven vom Übertragenden auf den Rechtsnachfolger verlagert. Die Regelung des Abs. 3 führt somit zu einer Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608, D. III.6a; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261; BFH v. 25.1.2017 – X R 59/14, BStBl. II 2019, 730; s. dazu auch *Danz*, Ubg 2018, 287). Durch Anwendung des Abs. 3 wird die Besteuerung mangels Gewinnrealisierung zunächst vermieden (Realisationsprinzip).

**Abgrenzung Aufgabe/Veräußerung der Sachgesamtheit/Entnahme:** Die unentgeltliche Übertragung einer Sachgesamtheit erfüllt weder den Tatbestand der Veräußerung (Entgeltlichkeit) oder Aufgabe der Sachgesamtheit noch den Tatbestand der Entnahme (Lösung des betrieblichen Zusammenhangs für einzelne WG, BFH v. 23.4.1971 – IV 201/65, BStBl. II 1971, 686). Die Sachgesamtheit wird strechtl. durch den Übernehmer fortgeführt. Eine Gewinnrealisierung beim Übergeber liegt deshalb nicht vor (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847; BFH v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161; BFH v. 9.5.1996 – IV R 77/95, BStBl. II 1996, 476).

**Zielsetzung** des Abs. 3 ist analog zum UmwStG die Fortführung und der Erhalt betrieblicher Einheiten. Mit dem UmwG und dem UmwStG hat der Gesetzgeber für die Umstrukturierung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils als Sachgesamtheit gesetzliche Begünstigungsregelungen geschaffen, die eine erfolgsneutrale Umstrukturierung ermöglichen. Weitere nicht gesetzlich geregelte Begünstigungen waren darüber hinaus grds. nicht gewollt. Eine entsprechende Begünstigung ist nach Auffassung des Gesetzgebers jedoch auch bei der unentgeltlichen Übertragung einer betrieblichen Sachgesamtheit sachgerecht. Im Wege einer gesetzlichen Bereinigung aller Fälle, in denen Sachgesamtheiten übertragen werden, wurde deshalb durch das StEntlG 1999/2000/2002 der Regelungsinhalt des § 7 Abs. 1 EStDV in das EStG übernommen (BTDrucks. 14/23, 172 f.). Ohne Auf-

deckung der stillen Reserven aufgrund einer Gegenleistung ist in Übertragungsfällen, in denen eine betriebliche Sachgesamtheit als solche bestehen bleibt und vom Rechtsnachfolger unverändert fortgeführt werden kann, wegen der betrieblichen Kontinuität der Sachgesamtheit ein Verzicht auf die Versteuerung der stillen Reserven zur Sicherung der Liquidität des Unternehmens gerechtfertigt (BFH v. 9.5.1996 – IV R 77/95, BStBl. II 1996, 476; BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2012, 715, Rz. 19) – auch wenn dies dem Subjektsteuerprinzip widerspricht (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608, D.III.6.a; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2010, 261; FG Münster v. 9.5.2014 – 12 K 3303/11 F, EFG 2014, 1369, Rz. 29, rkr. durch BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2015, 723). Entsprechend dem Rechtsgedanken der ununterbrochenen Betriebsfortführung wird die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder (anteiligen) Mitunternehmeranteils nicht als eine Betriebseinstellung seitens des bisherigen Betriebsinhabers behandelt, die zu einer Gewinnrealisierung durch Betriebsaufgabe führt, sondern als gewinnneutrale Fortsetzung der betrieblichen Tätigkeit durch den Rechtsnachfolger, der an die Buchwerte des Rechtsvorgängers gebunden ist (*Gebel*, DStR 1998, 269; *Röhrig*, EStB 1999, 246 [247]). Durch die Entwicklung der Rspr. hat sich das Ziel der Regelung von der Erhaltung der betrieblichen Einheit verlagert zu einer Erhaltung und Fortsetzung der unternehmerischen Tätigkeit der nächsten Generation (*Schiffers*, Ubg 2020, 48; *Wacker*, Ubg 2016, 245).

## 1201 2. Historische Einordnung

**Wahlrecht des § 20 EStG 1925:** § 20 EStG 1925 bestimmte, dass der letzte Betriebsinhaber in seiner Schlussbilanz den über die Buchwerte hinausgehenden gemeinen Wert ansetzen oder davon absehen könne und dass der unentgeltlich Erwerbende an die Schlusswerte seines Rechtsvorgängers gebunden sei. Vom EStG 1934 an wurde dieses Wahlrecht in die EStDV übernommen (§ 6 Abs. 1 L EStDV 1935, § 5 Abs. 1 EStDB 1939).

**Buchwertzwang des § 5 Abs. 1 EStDV 1949/§ 7 Abs. 1 EStDV 1955 ff.:** § 5 Abs. 1 EStDV 1949 beseitigte das Wahlrecht und bestimmte für unentgeltliche Übertragungen eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils einen Buchwertzwang. Die Regelung des § 5 Abs. 1 EStDV 1949 wurde unverändert in § 7 Abs. 1 EStDV 1955 ff. übernommen.

**§ 6 Abs. 3 EStG idF des StEntlG 1999/2000/2002** (Rechtslage ab VZ 1999): Abs. 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) übernahm den Wortlaut des § 7 Abs. 1 EStDV unverändert. Der Regelungsinhalt war daher auch nach der gesetzlichen Normierung identisch (BTDrucks. 14/23, 173).

**§ 6 Abs. 3 EStG idF des UntStFG:** Abs. 3 idF des UntStFG erweitert den Anwendungsbereich der Vorschrift. Es wird klargestellt, dass sowohl die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen als auch die unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person unter den Anwendungsbereich des Abs. 3 fällt (BTDrucks. 14/7084). Ferner werden spezielle Regelungen für die Zurückbehaltung einzelner WG durch den bisherigen Betriebsinhaber (Mitunternehmer) getroffen (zur Rechtsentwicklung s. auch *Wendt*, FR 2005, 468).

**§ 6 Abs. 3 EStG idF des BEPS-UmsG I v. 20.12.2016** (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): In Abs. 3 Satz 1 wird gesetzlich verankert, dass die Buchwert-Verknüp-

fung voraussetzt, dass die Besteuerung der stillen Reserven beim Rechtsnachfolger sichergestellt ist. Nach der Gesetzesbegründung ist damit inhaltlich keine Gesetzesänderung verbunden (BTDrucks. 18/9956).

Einstweilen frei

1202–1204

## II. Unentgeltliche Übertragung von Sachgesamtheiten (Abs. 3 Satz 1)

### 1. Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil als Gegenstand der Übertragung (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1)

#### a) Sachgesamtheiten im Sinne der Vorschrift

1205

Gegenstand der von der Vorschrift erfassten unentgeltlichen Übertragung iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 ist ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb. Es handelt sich hierbei jeweils um eine Einheit von WG (Sachgesamtheit) einer selbständigen Organisationseinheit, die in ihrer Zusammenfassung dem (Teil-)Betrieb oder dem Mitunternehmeranteil entspricht.

**Ähnlichkeit mit der Sacheinlage iSd. UmwStG:** Die Übertragung nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 wird durch den Gesetzgeber in die Nähe der Sacheinlagetatbestände des UmwStG gerückt (BTDrucks. 14/23, 173: „Die Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils als Sachgesamtheit ist nach den Regeln des Umwandlungssteuerrechts ohne Aufdeckung der stillen Reserven möglich; eine entsprechende Begünstigung bei unentgeltlicher Übertragung ist damit sachgerecht ...“). Nach den §§ 20 Abs. 1 Satz 1, 24 Abs. 1 UmwStG sind Einbringungsgegenstände wie in Abs. 3 auch (Teil-)Betriebe und (Teil-)Mitunternehmeranteile. Die beiden Vorgänge unterscheiden sich jedoch sowohl hinsichtlich der Gegenleistung für die Übertragung als auch hinsichtlich der Rechtsfolgen (Wahlrechte nach UmwStG).

**Begriff der Sachgesamtheit:** Der Begriff der Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 ist nach bisher hM aus der Rspr. zu §§ 14, 16, 18 EStG und §§ 15, 20, 24 UmwStG abzuleiten (BFH v. 19.2.1976 – IV R 179/72, BStBl. II 1976, 415; BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653; BFH v. 2.9.1992 – XI R 216/91, BFH/NV 1993, 161; *Strahl in Korn*, § 6 Rz. 471 [4/2019]); jedoch sind aufgrund der unterschiedlichen Zielrichtungen der verschiedenen Normen (Abs. 3: Erleichterung der Rechtsnachfolge, § 16: ermäßigte Besteuerung bei zusammengeballter Besteuerung der stillen Reserven) normspezifische Besonderheiten zu beachten; dies gilt für die Auslegung des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage, für den Umfang der Sachgesamtheit (FG Düss. v. 19.4.2018 – 15 K 1187/17 F, EGF 2018, 1092, Az. BFH IV R 14/18) sowie für das Erfordernis der Tätigkeitseinstellung (*Hübner/ Friz*, DStR 2017, 2353); so auch *Wacker in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 141, abstellend auf die normspezifische Auslegung von Rechtsbegriffen wie in BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104; zur normspezifischen Auslegung des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage s. Anm. 1208; aufgrund der Rspr. des BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/ 11, BStBl. II 2019, 715, und BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723, normspezifische Prägung des Umfangs der Sachgesamtheit; glA *Röhrig*, EStB 2013, 144 [148]; *Wacker*, Ubg 2016, 245; krit. *Wacker in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 15, 101; *Brandenberg*, DB 2013, 17 [20]; *Dorn-*

*heim*, DStZ 2012, 46; *Vees*, DStR 2013, 743; *Blumers*, DB 2013, 1625: krit. zum bisherigen Begriff der Sachgesamtheit).

**Handlungs- und Zustandstatbestand:** Der Begriff der Sachgesamtheit in Abs. 3 erfüllt sowohl einen Handlungs- als auch einen Zustandstatbestand. Einerseits ist der Begriff der Sachgesamtheit gegenstandsbezogen zu verstehen. Hierbei erfüllt die Summe der wesentlichen Betriebsgrundlagen den Zustandstatbestand (relativierend jedoch aufgrund Entwicklung der Rspr. BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/ 11, BStBl. II 2019, 715; BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723; *Krüger*, FR 2020, 341; *Wacker*, Ubg 2016, 245, s. auch Anm. 1224). Da die Sachgesamtheit zugleich tätigkeitsbezogen zu verstehen ist, muss die Betätigung mittels dieser Betriebsgrundlagen als Handlungstatbestand hinzukommen (vgl. BFH v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161; BFH v. 25.1.2017 – X R 59/14, BStBl. II 2019, 730; FG Münster v. 20.9.2019 – 11 K 4132/15 E, G, Az. BFH X R 35/19; zur Kritik s. Anm. 1211). Es muss sich um eine sachlich eigenständige Organisationseinheit handeln (BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261). Eine Ausnahme besteht allerdings bei Betrieben der LuF. Hier wird ausschließlich auf den Zustandstatbestand abgestellt, s. Anm. 1211. Zu Besonderheiten bei Mitunternehmeranteilen s. Anm. 1222 ff.; § 16 Anm. 110. Entsprechend der Entwicklung der Rspr. sind diese Kriterien zunehmend weniger gewichtig; die Rspr. stellt vielmehr auf die Funktionsfähigkeit der Sachgesamtheit beim Übernehmer ab (aA FG Münster v. 20.9.2019 – 11 K 4132/15 E, Az. BFH X R 35/19; eigentlicher Zweck ist die Bewahrung der wirtschaftlichen Einheit).

**Betriebliche Organisationseinheit:** Von Abs. 3 werden Sachgesamtheiten, die der Erzielung von Gewinneinkünften iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 1 dienen, also einer land- und forstw., gewerblichen oder selbständigen Arbeit gewidmet sind, erfasst. Auch eine gewerblich geprägte PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 2 und das vermögensverwaltende Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung erfüllen unabhängig von der konkreten Tätigkeit den Begriff der Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 (*Schmitt/Hört-nagl/Stratz*, 8. Aufl. 2018, § 20 UmwStG Rz. 16). Dasselbe gilt für den ruhenden Gewerbebetrieb, dh., auch ein verpachteter Betrieb kann übertragen werden, wenn noch keine Aufgabeklämung abgegeben worden ist (BFH v. 20.6.1989 – VIII R 100/86, BFH/NV 1990, 102; BFH v. 1.4.2010 – IV B 84/09, BFH/NV 2010, 1450; BFH v. 8.5.2019 – VI R 26/17, BStBl. II 2019, 660, jeweils zu § 24 UmwStG; zur Problematik bei Teilbetrieben s. aber Anm. 1216; zur Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt s. Anm. 1211). Wurde ein Betrieb bereits eingestellt, fällt die spätere Übertragung eines einzelnen zunächst zurückbehaltenen WG nicht unter Abs. 3 (BFH v. 16.12.2009 – IV R 7/07, BStBl. II 2010, 431). Sachgesamtheiten, die allein der Vermögensverwaltung dienen und damit keine Gewinneinkünfte erzielen, sind nicht Sachgesamtheit im Sinne der Vorschrift.

**Umfang der Sachgesamtheit:** Die Sachgesamtheit iSv. Satz 1 wird grds. durch die Summe sämtlicher WG des (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils bestimmt. Hierbei ist zu unterscheiden zwischen wesentlichen Bestandteilen, die bei einer Übertragung im Rahmen des Abs. 3 übertragen werden müssen (wesentliche Betriebsgrundlagen) und nicht wesentlichen Bestandteilen, die zwar nicht mitübertragen werden müssen, die jedoch im Fall einer Übertragung ebenfalls unter Abs. 3 fallen (nicht wesentliche Betriebsgrundlagen); zur Abgrenzung s. Anm. 1208; relativierend jedoch aufgrund Entwicklung der Rspr. BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/ 11, BStBl. II 2019, 715; BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723; s. auch Anm. 1224.

**Abgrenzung zu einzelnen Wirtschaftsgütern:** Abs. 3 erfasst nur die Übertragung von Sachgesamtheiten und ist somit auf die Übertragung einzelner WG nicht anzuwenden. Liegt keine Sachgesamtheit vor, handelt es sich um die Übertragung einzelner WG. Wird die bisherige Tätigkeit nicht aufgegeben, sondern in derselben oder einer veränderten Form fortgeführt, liegt eine Übertragung einzelner WG vor, auch wenn die übertragenen WG wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen (FG Münster v. 20.9.2019 – 11 K 4132/15 E, Az. BFH X R 35/19; BFH v. 3.10.1984 – I R 119/81, BStBl. II 1985, 245, betr. Veräußerung, s. auch Anm. 1211). Dasselbe gilt, wenn nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden, auch wenn die bisherige Tätigkeit beendet wird (s. auch Anm. 1207). Wurde der bisherige Betrieb bereits eingestellt, handelt es sich bei der Übertragung eines (einzelnen) zurückbehaltenen WG nicht um einen Anwendungsfall des Abs. 3 (BFH v. 16.12.2009 – IV R 7/07, BStBl. II 2010, 431). Zu den Rechtsfolgen s. Anm. 1251 beim Übertragenden, Anm. 1300 beim Erwerbenden. Die Übertragung eines einzelnen WG kann unter Abs. 4 fallen, wenn beim Erwerber betriebliche Gründe für die Übertragung des WG gegeben sind (s. auch Anm. 1403).

**Maßgebender Zeitpunkt:** Bei der Prüfung, ob die Voraussetzungen einer Sachgesamtheit vorliegen, sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend. Auf den Zeitpunkt des Kausalgeschäfts kommt es nicht an (BFH v. 3.10.1984 – I R 119/81, BStBl. II 1985, 245; BFH v. 28.11.2007 – X R 12/07, BStBl. II 2008, 193, jeweils betr. Betriebsveräußerung; BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012, 638, Rz. 30 ff., betr. § 24 UmwStG; aA *Tiedtke*, FR 1985, 299; krit. *Tiedtke/Wälzholz*, DStZ 2000, 127, mwN: Kausalgeschäft maßgebend). Auch für die Frage des Umfangs der Sachgesamtheit ist das BV, das am Tag der Übertragung vorhanden ist, maßgebend (zeitpunktbezogene Betrachtung) (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 19; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 8; die frühere zeitraumbezogene Betrachtung der FinVerw. in BMF v. 12.9.2013 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2013, 1164 wurde aufgegeben; BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723; BFH v. 12.5.2016 – IV R 12/15, BStBl. II 2019, 726; entsprechend BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012, 638, Rz. 44, zu § 24 UmwStG).

**Verhältnisse beim Übertragenden oder beim Übernehmenden?** Ob die Voraussetzungen einer Sachgesamtheit erfüllt sind, ist nach bisher hM allein nach den Verhältnissen beim Übertragenden zu entscheiden, dh., bereits beim Übertragenden muss eine (begünstigte) Sachgesamtheit in der Form eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils vorliegen. Abs. 3 ist nicht anzuwenden, wenn durch die Übertragung erst beim Übernehmenden eine Sachgesamtheit entsteht (BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123; im Erg. ebenso BFH v. 14.7.2016 – IV R 19/13, BFH/NV 2016, 1702, für das Vorliegen von zwei Teilbetrieben). Zwar sind nach neuerer Rspr. auch die Verhältnisse beim Übernehmenden relevant, insoweit als der Erwerber eine wirtschaftlich funktionsfähige, lebensfähige Sachgesamtheit erhalten muss (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715; FG Düss. v. 19.4.2018 – 15 K 1187/17 F, EFG 2018, 1092, Az. BFH IV R 14/18; BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723; BFH v. 12.5.2016 – IV R 12/15, BStBl. II 2019, 726), jedoch widerspricht dies nicht der Auffassung, dass auch beim Übertragenden eine lebensfähige Sachgesamtheit vorliegen muss (FG Münster v. 22.5.2019 – 7 K 802/18 E, Az. BFH VI 24/19; krit. hierzu *Vees*, DStR 2013, 743); s. auch Anm. 1208.

**Anwendung unabhängig von der Gewinnermittlungsart:** Abs. 3 ist auch auf Sachgesamtheiten anwendbar, bei denen der Gewinn durch Einnahmen-Über-

schussrechnung nach § 4 Abs. 3 ermittelt wird (OFD Düss. v. 9.9.1999, DB 1999, 1980. Abs. 3 ist auf alle betrieblichen Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 anzuwenden.

## 1206 b) Übertragung einer Sachgesamtheit

Die Übertragung einer Sachgesamtheit liegt vor, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen, insbes. auch die Betriebsorganisation, der Kundenstamm und die sonstigen immateriellen Werte in einem einheitlichen Vorgang auf einen anderen als den bisherigen Inhaber übergehen, sodass die betriebliche Funktionseinheit als lebender Organismus vom Übernehmer fortgeführt werden kann.

**Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen:** Die Übertragung der Sachgesamtheit nach Satz 1 Halbs. 1 erfordert, dass grds. alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden (BFH v. 9.7.1981 – IV R 101/77, BStBl. II 1982, 20; BFH v. 1.2.1990 – IV R 8/89, BStBl. II 1990, 428; BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261, Rz. 18; relativierend aufgrund Entwicklung der Rspr. BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 18f.; BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723; krit. *Viskorf/Wegener*, ZEV 2020, 85; zur Entwicklung der Rspr. und der hM s. Anm. 1224, 1225). Eine Übertragung aller, dh. auch der nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen, wird nicht gefordert.

**Übertragung auf einen oder mehrere Erwerber:** Die Grundsätze, welche für die Betriebsveräußerung iSd. § 16 gelten, sind entsprechend anwendbar (s. § 16 Anm. 127). Abs. 3 ist auch dann anwendbar, wenn die Sachgesamtheit nicht nur auf einen, sondern auf mehrere Erwerber (zB Erben) übertragen wird, die die betriebliche Einheit gemeinschaftlich fortführen (BFH v. 28.8.2001 – VIII B 54/01, BFH/NV 2002, 24; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261, Rz. 18; FG Münster v. 9.5.2014 – 12 K 3303/11 F, EFG 2014, 1369, Rz. 29, rkr. durch BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723 ohne ausdrücklichen Hinweis auf diese Frage; FG Münster v. 22.5.2019 – 7 K 802/18 E, Az. BFH VI R 24/19, Betriebszerschlagung bei Übertragung auf mehrere Erwerber; so auch BFH v. 14.7.2016 – IV R 19/13, BFH/NV 2016, 1702; *Schoor*, NWB 2014, 2954).

**Einheitlicher Übertragungsakt:** Voraussetzung ist, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen durch einen einheitlichen Übertragungsakt überführt werden.

- ▶ *Mehrere Übertragungsakte:* Ein einheitlicher Vorgang ist auch gegeben, wenn sich die Übertragung in mehreren Übertragungsakten vollzieht, die auf einem Kausalgeschäft beruhen. Die Erfüllung des einen Kausalgeschäfts durch Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen stellt hierbei den einheitlichen Vorgang dar (s. § 16 Anm. 129).
- ▶ *Mehrere Kausalgeschäfte:* Auch wenn mehrere Kausalgeschäfte (schrittweise Übertragung) gegeben sind, kann ein einheitlicher Vorgang vorliegen, wenn zwischen diesen beruhend auf einem einheitlichen Willensentschluss ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht.

BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653: Zeitraum 25 Monate, einheitlicher Vorgang nur noch, „wenn die einzelnen Übertragungsvorgänge durch einen einheitlichen Willensentschluss und besondere Tatumstände umklammert werden“; BFH v. 14.7.1993 – X R 74-75/90, BStBl. II 1994, 15, betr. § 7 EStDV: rund zwei Jahre; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 121: zwei Jahre bedenklich für § 16, nicht für Abs. 3. Beträgt der zeitliche Abstand zwischen dem ersten und letzten Übertragungs-



vorgang rund drei Jahre, kann ein einheitlicher Übertragungsakt nicht mehr bejaht werden, BFH v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161: im Urteilsfall waren die einzelnen Übertragungsakte allerdings nicht durch einen einheitlichen Willensentschluss und besondere Tatumstände verklammert; FG Köln v. 26.10.1995 – 6 K 4376/90, EFG 1996, 468, rkr.: Übertragung eines LuF-Betriebs durch zwei 29 Monate auseinander liegende Einzelakte kann einheitliche Übertragung iSd. Abs. 3 sein, wenn besonders starker sachlicher Zusammenhang, hier begründet zT in Höfeordnung; aber FG München v. 12.11.2003 – 9 K 4811/01, EFG 2004, 496, rkr. (durch BFH v. 20.5.2005 – VIII R 103/03, BFH/NV 2005, 1830): einheitlicher Vorgang trotz zeitlichem Abstand der Übertragungen von sechs Jahren bei schriftlich geplanter Übertragung aufgrund einheitlichen Willensentschlusses (krit. Anm. *Classen*, EFG 2004, 497); FG Münster v. 22.5.2007 – 13 K 1622/03 E,F, EFG 2008, 200, rkr.: bis zu 28 Monaten; krit. *Kanzler*, FS Korn, 2005, 287; s. auch § 16 Anm. 129, wobei die Zusammenfassung verschiedener Einzelakte im Rahmen des § 16 nach den Grundsätzen der Gesamtplan-Rspr. sowie des Sinn und Zwecks des § 16 abweichend von Abs. 3 zu beurteilen sein kann; s. Anm. 1225.

- ▶ *Verhinderung der („gleichzeitigen“) Übertragung aus rechtlichen Gründen:* Ein einheitlicher Übertragungsvorgang ist nicht gegeben, wenn der Übertragende aus rechtl. Gründen, auch wenn er diese nicht zu vertreten hat, daran gehindert ist, alle wesentlichen Betriebsgrundlagen („gleichzeitig“) zu übertragen (BFH v. 6.5.1999 – VIII B 78/98, BFH/NV 1999, 1329: abstellend auf ein Verschulden des Übertragenden).

**Übertragung wirtschaftlichen Eigentums:** Erforderlich ist die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen (BFH v. 14.7.1993 – X R 74-75/90, BStBl. II 1994, 15; BFH v. 9.5.1996 – IV R 77/95, BStBl. II 1996, 476).

- ▶ *Nießbrauchsvorbehalt:* Ein Nießbrauchsvorbehalt begründet idR kein wirtschaftliches Eigentum des Übertragenden.

BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653; BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241; BFH v. 26.11.1998 – IV R 39/98, BStBl. II 1999, 263, mwN auch mit Beispielen, in denen wirtschaftliches Eigentum des Nießbrauchers gegeben ist; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261; BFH v. 5.7.2018 – VI R 67/15, BStBl. II 2018, 798; FG Münster v. 20.9.2019 – 11 K 4132/15 E,G, Az. BFH X R 35/19; FG Münster v. 24.6.2014 – 3 K 3886/12 F, BB 2014, 2416, Rz. 32 ff., rkr.; anders BFH v. 8.3.1977 – VIII R 180/74, BStBl. II 1977, 629; und BFH v. 5.5.1983 – IV R 43/80, BStBl. II 1983, 631: wirtschaftlicher Eigentümer eines unter Nießbrauchsvorbehalt übertragenen Grundstücks bleibt der Übertragende, wenn er das Grundstück wirtschaftlich unverändert wie zuvor nutzt.

Dies gilt sowohl, wenn der Nießbrauch an der Sachgesamtheit als solcher vorbehalten wird (s. auch Anm. 1210, 1220, 1222), als auch bei Nießbrauchsvorbehalt an einzelnen WG des übertragenen BV (s. Anm. 1207, 1224).

Auch ein unter Nießbrauchsvorbehalt übertragenes WG kann beim Übernehmenden als gewillkürtes BV behandelt werden mit der Folge, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in das BV des Erwerbers übergegangen sind (BFH v. 5.7.1984 – IV R 57/82, BStBl. II 1986, 322, mit Anm. *LS*, *DStR* 1986, 573; BFH v. 18.3.1986 – VIII R 316/84, BStBl. II 1986, 713, betr. BV-Eigenschaft eines mit einem Nießbrauchsvorbehalt belasteten WG). Der Vorbehalt des Nießbrauchs an einem Betriebsgrundstück führt weder zur Entnahme des Grundstücks noch zur Entnahme des Nießbrauchs (Hess. FG v. 4.7.1980 – I 159/78, EFG 1981, 10, rkr.).

- ▶ **Treuhandenschaft:** Da der Treugeber regelmäßig als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO), führt die Übertragung der Treugeberstellung zur Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums (zB BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, zur Beendigung eines Treuhandverhältnisses). Andererseits löst weder die Begr. noch die Beendigung eines Treuhandverhältnisses stl. Folgen aus, wenn die wirtschaftliche Zuordnung des Treugets unverändert beim Treugeber bleibt. Die unentgeltliche Begr. einer Vereinbarungstreuhand fällt wegen Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums unter Abs. 3 (*Carlé/Fuhrmann*, FR 2006, 749).
- ▶ **Rückfall und Rückübertragungsrechte:** Die Vereinbarung einer Rückfallklausel für bestimmte Fälle steht der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums grds. nicht entgegen.

BFH v. 25.8.1993 – XI R 6/93, BStBl. II 1994, 23; BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635, betr. Schenkung einer Unterbeteiligung an die Kinder unter Vereinbarung einer Rückfallklausel bei Vorversterben; genauso im Verkaufsfall, Vereinbarung einer Rückkaufoption; BFH v. 17.6.1998 – XI R 55/97, BFH/NV 1999, 9, mwN, betr. Übertragung eines Betriebsgrundstücks mit Rückübertragungspflicht bei vorzeitiger Betriebsaufgabe; s. auch *Kempermann*, FR 2003, 321 (329).

Hingegen kann die Vereinbarung eines unbegrenzten Rückübertragungsrechts den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums verhindern (BFH v. 16.5.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877, betr. unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit der Maßgabe, dass der Schenker die Rückübertragung jederzeit ohne Angabe von Gründen einseitig veranlassen kann). Die Einräumung eines Optionsrechts reicht zur Begr. wirtschaftlichen Eigentums des Optionsberechtigten grds. nicht aus (BFH v. 10.6.1988 – III R 18/85, BFH/NV 1989, 348, betr. Optionsrecht an einem Grundstück; BFH v. 25.8.1993 – XI R 6/93, BStBl. II 1994, 23; BFH v. 4.7.2007 – VIII 68/05, BStBl. II 2007, 937).

**Übertragung eines funktionsfähigen Betriebs:** Erforderlich ist die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen (BFH v. 14.7.1993 – X R 74-75/90, BStBl. II 1994, 15). Maßgebend sind die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen, die im Zeitpunkt der Übertragung vorhanden sind. Werden solche WG zuvor entnommen oder veräußert oder zuvor oder gleichzeitig nach Abs. 5 zum Buchwert in ein anderes BV übertragen, ist dies unschädlich, wenn die wirtschaftliche Funktionsfähigkeit des Betriebs ohne die Übertragung dieser Betriebsgrundlagen weiterhin gegeben ist, (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 39; BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723; BFH v. 12.5.2016 – IV R 12/15, BStBl. II 2019, 726; BFH v. 30.6.2016 – IV B 2/16, BFH/NV 2016, 1452; BFH v. 14.7.2016 – IV R 19/13, BFH/NV 2016, 1702; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 10 ff., 13; BFH v. 9.5.1996 – IV R 77/95, BStBl. II 1996, 476, ausdrücklich aber nur für den Fall der LuF und Anwendung des § 14a Abs. 4; zur gleichzeitigen Entnahme und Veräußerung s. Anm. 1224). Schädlich wäre dagegen, wenn beim Übernehmenden die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Betriebs nicht mehr gegeben wäre und es wirtschaftlich zu einer Zerschlagung des Betriebs kommen würde (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 12 f.; s. dazu auch *Kotzenberg/Riedel*, DStR 2020, 13; FG Münster v. 22.5.2019 – 7 K 802/18 E, Az. BFH VI R 24/19 zur Abgrenzung der Betriebsverkleinerung von der Betriebszerschlagung). Die Übertragung eines funktionsfähigen Betriebs ist gemäß Entwicklung

der Rspr. das ausschlaggebende Kriterium für die Übertragung einer Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 (*Danz, Ubg* 2018, 287). Siehe Anm. 1224, 1225.

**Art der Übertragung:** Abs. 3 regelt seinem Wortlaut nach nur die rechtsgeschäftliche Übertragung (Schenkung, unentgeltliche Übertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge, Herausgabe an einen Vermächtnisnehmer). Es wird jedoch von der Rspr. und der hM anerkannt, dass auch der Erbfall unter Abs. 3 fällt (BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 475; s. Anm. 1234 ff.). Auf gesellschaftsrechtl. Vorgänge ist Abs. 3 grds. nicht anzuwenden. Dies gilt zB für die Realteilung (BFH v. 19.1.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456) und regelmäßig auch die verdeckte Einlage (s. Anm. 1245). Über § 16 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 war Abs. 3 jedoch ausdrücklich für Realteilungen, die nach dem 31.12.1998 und vor dem 1.1.2001 erfolgten, entsprechend anzuwenden, soweit sie auf die Übertragung von Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen gerichtet waren (nun eigenständige Buchwertfortführung in § 16 Abs. 3 Satz 2 vorgesehen). Zur Behandlung der Anwachsung s. Anm. 1247.

**Übertragender:** Die Regelung ist für die unentgeltliche Übertragung einer Sachgesamtheit durch eine natürliche Person oder PersGes. und grds. auch durch eine KapGes. anzuwenden. Die unentgeltliche Übertragung einer Sachgesamtheit durch eine KapGes. kann allerdings den Tatbestand einer vGA erfüllen (s. Anm. 1248).

**Übernehmender** bei einem Erwerb iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 (Teil-/Betrieb oder ganzer Mitunternehmeranteil) kann eine natürliche Person, eine PersGes. oder eine juristische Person, wie eine KapGes. oder Stiftung sein. Bei der unentgeltlichen Übertragung einer Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 Satz 1 auf eine KapGes. kann der Tatbestand einer verdeckten Einlage erfüllt sein (s. Anm. 1245). Übernehmender bei einem Erwerb iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 (Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils und unentgeltliche Aufnahme in ein Einzelunternehmen) kann nur eine natürliche Person sein (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 1).

### c) Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern

#### aa) Keine Übertragung der Sachgesamtheit bei Zurückbehaltung von wesentlichen Betriebsgrundlagen

1207

##### **Sachgesamtheit als Zusammenfassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen:**

Werden wesentliche Betriebsgrundlagen eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils zurückbehalten, findet Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 vorbehaltlich der Sonderregelung in Satz 2 grds. keine Anwendung (BFH v. 27.7.1961 – IV 295/60 U, BStBl. III 1961, 514; BFH v. 14.7.1993 – X R 74 –75/90, BStBl. II 1994, 15; BFH v. 27.8.1998 – III R 96/96, BFH/NV 1999, 758; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261, Rz. 18; BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 18, 19; aber BFH v. 27.8.1998 – III R 96/96, BFH/NV 1999, 758: Abs. 3 Satz 1 ausnahmsweise dennoch anzuwenden, wenn die zurückbehaltenen Betriebsgrundlagen entweder der relativen oder absoluten Größe oder dem Wert nach von untergeordneter Bedeutung sind). Es fehlt an der Grundvoraussetzung der Übertragung einer Sachgesamtheit. Die Rechtsfolgen des Abs. 3 treten nicht ein; auch nicht insoweit, als BV unentgeltlich übertragen wird. Nach neuerer Rspr. und hM kann die Übertragung einer Sachgesamtheit aber auch dann gegeben sein, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen zeitlich vor oder gleichzeitig mit der unentgeltlichen Übertragung ausgegliedert, veräußert oder entnommen werden (für Veräu-

berung oder Entnahme vom BFH bisher nur entschieden für zumindest eine juristische Sekunde vorher; Abs. 3 auch bei zeitgleicher Veräußerung anwendbar: FG Düss. v. 19.4.2018 – 15 K 1187/17 F, EFG 2018, 1092 [Az. BFH IV R 14/18]; s. auch Anm. 1224). Entscheidend ist, dass der Erwerber eine funktionsfähige Sachgesamtheit erhält und es nicht zur Betriebszerschlagung kommt (zur Entwicklung der Rspr. s. Anm. 1224, 1225; zu den jeweiligen Rechtsfolgen s. Anm. 1251).

- ▶ *Überführung von wesentlichen Betriebsgrundlagen ins Privatvermögen oder Veräußerung an einen Dritten:* Siehe Anm. 1224.
- ▶ *Überführung von wesentlichen Betriebsgrundlagen in ein anderes Betriebsvermögen:* Siehe Anm. 1224.
- ▶ *Nießbrauchsvorbehalt:* Wird im Zusammenhang mit der Übertragung einer Sachgesamtheit an einzelnen WG, die wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen, der Nießbrauch vorbehalten, handelt es sich nicht um eine Zurückbehaltung von WG, da der Vorbehaltsnießbraucher idR nicht wirtschaftlicher Eigentümer der WG bleibt. Abs. 3 ist somit anwendbar (BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653; BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241; MS, KÖSDI 1999, 12138; *Bodden*, ZEV 1997, 405). Dies gilt uE allerdings nur, wenn die Nutzung des WG durch die betriebliche Sachgesamtheit beibehalten wird (FG Münster v. 24.6.2014 – 3 K 3886/12 F, BB 2014, 2416, Rz. 32 ff., rkr.); s. auch Anm. 1206 und 1224.
- ▶ *(Teilweise) Nutzungsüberlassung:* Wenn im Zeitpunkt der Übertragung vorhandene wesentliche Betriebsgrundlagen nicht übertragen, aber dem Übernehmenden zur Nutzung überlassen werden, liegt nach bisher hM kein Fall des Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 vor, da keine Sachgesamtheit übertragen wird. Da es nach der neueren Rspr. aber darauf ankommt, dass der Erwerber eine lebensfähige betriebliche Einheit erhält, muss es uE unerheblich sein, ob der Betrieb mit einem eigenen WG oder einem gemieteten WG betrieben wird, zur Entwicklung der Rspr. s. Anm. 1224.

Im Umkehrschluss so wohl auch BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 39: Nutzungsüberlassung wohl ausreichend, wenn ein funktional wesentliches WG vor der Übertragung oder zeitgleich nach Abs. 5 aus dem Betrieb ausscheidet und das WG der Sachgesamtheit auf „veränderter Rechtsgrundlage (z.B. Miete oder Pacht) weiter zum Wirtschaften zur Verfügung steht“; *Schiffers*, Ubg 2020, 48; *Röhrig*, EStB 2013, 144 (147); *Wachter*, DB 2013, 200; aA BFH v. 14.7.1993 – X R 74-75/90, BStBl. II 1994, 15; BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 zu § 20 UmwStG; BFH v. 27.8.1998 – III R 96/96, BFH/NV 1999, 758; FG Köln v. 21.6.2006 – 14 K 506/03, nv., rkr., zu § 20 UmwStG; BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, BStBl. II 2019, 738, betr. § 20 UmwStG; aA auch BFH v. 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, 467, Rz. 21 ff. aber betr. § 15 UmwStG.

- ▶ *Hofübergabeverträge in Zusammenhang mit der Abfindung weichender Miterben:* Eine Abfindung weichender Miterben in zeitlichem Zusammenhang mit einer Betriebsübertragung war bis 2005 nach § 14a Abs. 4 stfrei. Abs. 3 war in diesen Fällen neben § 14a Abs. 4 anzuwenden. Dies galt auch für den Fall, dass für die Abfindung ein Teil des landwirtschaftlichen Grund und Bodens verwendet und somit nicht übertragen und der übertragene Betrieb vom Übernehmer (in verkleinerter Form) fortgeführt wird. Umfang und Wert der nicht übertragenen Fläche waren nicht zwingend ausschlaggebend (BFH v. 9.5.1996 – IV R 77/95, BStBl. II 1996, 476). Nach Auffassung der Rspr. sollte es auch nicht darauf ankommen, ob es sich bei den an die weichenden Erben übertragenen WG

um (funktional) wesentliche Betriebsgrundlagen handelt, denn das zur Abfindung weichender Erben übertragene BV sollte insoweit außer Betracht bleiben, als dessen Veräußerung oder Entnahme stfrei nach § 14a Abs. 4 war. In diesen Fällen wurde von der Rspr. die Anwendbarkeit des Abs. 3 im Hinblick auf den um diese WG verminderten Betrieb beurteilt und das Abfindungswirtschaftsgut deshalb nicht als wesentliche Betriebsgrundlage des übertragenen Betriebs angesehen (FG Rhld.-Pf. v. 12.12.2011 – 5 K 2300/09, juris, rkr.; BFH v. 24.9.2015 – IV R 39/12, juris; BFH v. 14.7.2016 – IV R 19/13, BFH/NV 2016, 1702, zur Übertragung mehrerer landwirtschaftlicher Grundstücke auf mehrere Erben).

- ▶ *Sonderbetriebsvermögen mit wesentlichen Betriebsgrundlagen*: Siehe Anm. 1221 ff. und 1262 f.

### bb) Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage

1208

Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage spielt sowohl in § 16 Abs. 1 und 3 als auch in Abs. 3, im Rahmen der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung und im UmwStG eine Rolle, s. § 16 Anm. 121 f.; § 15 Anm. 759, 811 ff. Zur Abgrenzung wird sowohl eine funktionale als auch eine quantitative Betrachtungsweise herangezogen.

**Funktionale Betrachtungsweise:** Bei der funktionalen Betrachtungsweise wird auf den tatsächlichen Einsatz des WG im Betriebsablauf abgestellt und die daraus resultierende Erforderlichkeit für den Unternehmenszweck und das besondere wirtschaftliche Gewicht für die Betriebsführung oder das Gepräge, das dem Betrieb durch die WG gegeben wird (BFH v. 19.1.1983 – I R 57/79, BStBl. II 1983, 312; BFH v. 24.8.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014, unter 5.a; BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; s. ausführl. *Wendt*, FR 2005, 468; *Bron*, DStZ 2011, 431). Ausschlaggebend ist die Art des Betriebs und die Funktion der WG im Betrieb (s. ausführl. § 16 Anm. 121 f.; § 15 Anm. 759, 811 ff.; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 6; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 101 ff. mwN; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 697; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1222e [3/2020]). Maßgebend sind die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls unter Berücksichtigung der spezifischen Verhältnisse des betreffenden Betriebs (BFH v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388; BFH v. 11.10.2007 – X R 39/04, BStBl. II 2008, 220).

**Quantitative Betrachtungsweise:** Nach der quantitativen Betrachtungsweise können auch funktional unbedeutende WG aufgrund des Umfangs der enthaltenen stillen Reserven als wesentliche Betriebsgrundlagen anzusehen sein (BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409; BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 101; kombiniert funktional-quantitative Betrachtungsweise).

**Normspezifische Auslegung im Rahmen des Abs. 3:** Nach der Rspr. des BFH, der Auffassung der FinVerw. und der hM ist der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage normspezifisch auszulegen (BFH v. 24.8.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014; BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104; BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772). Zu Abs. 3 vertritt die hM die Auffassung, dass nur WG nach der sog. funktionalen Betrachtungsweise zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören.

BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 6; OFD Frankfurt v. 29.1.2020 – S 2241 A - 077 - St 517, Rz. 6; BFH v. 14.7.1993 – X R 74-75/90, BStBl. II

1994, 15; BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890; BFH v. 27.8.1998 – III R 96/96, BFH/NV 1999, 758; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2010, 261, Rz. 18; FG Nürnberg v. 13.9.2000 – V 479/98, EFG 2001, 566, rkr.; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 697; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 15, 100f.; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 472 (4/2019); *Brandenburg*, NWB 2008, F. 3, 15317; *Hoffmann*, GmbHR 2002, 236; krit. *Schulze zur Wiesche*, StBp. 1998, 141; zum früheren Diskussionsstand *Patt*, DStR 1998, 190; *Hörger/Schulz*, DStR 1998, 233.

Einzelheiten und bedeutende Einzelfälle zur funktionalen Betrachtungsweise: Siehe § 15 Anm. 811 ff. und § 16 Anm. 121 f.; s. auch *Wendt*, FR 2005, 468.

**Verhältnisse beim Übertragenden oder beim Übernehmenden:** Nach früher hM waren allein die Verhältnisse beim Übertragenden maßgebend. Danach war es unerheblich, ob der Betrieb vom Übernehmenden auch ohne die nicht mitübertragenen wesentlichen Betriebsgrundlagen als lebender Organismus fortgeführt werden konnte (BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342, zu § 20 UmwStG; krit. BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261). Ausschlaggebend war, welche WG beim Übertragenden zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörten. Nach inzwischen hM kommt es darauf an, dass das übertragene Vermögen beim Übernehmenden eine funktionsfähige Sachgesamtheit darstellt; zumindest ist es nach hM für die Anwendung des Abs. 3 nicht schädlich, dass ein WG vor der Übertragung entnommen oder veräußert wird oder zuvor oder zeitgleich in ein anderes BV des Übertragenden nach Abs. 5 ausgegliedert wird, wenn der Übernehmer dennoch eine funktionsfähige Sachgesamtheit erhält (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 39; BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723; BFH v. 12.5.2016 – IV R 12/15, BStBl. II 2019, 726; BFH v. 30.6.2016 – IV B 2/16, BFH/NV 2016, 1452; BFH v. 14.7.2016 – IV R 19/13, BFH/NV 2016, 1702; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 473.1 [4/2019]; *Viskorf/Wegener*, ZEV 2020, 85: funktionsfähige Einheit beim Übernehmenden als alleiniges Kriterium; Rspr. noch offen bei zeitgleicher Entnahme oder Veräußerung eines WG, s. Anm. 1224f.), denn die WG stellen dann keine funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen der übertragenen Sachgesamtheit mehr dar. Siehe Anm. 1206, 1224f.

**Maßgebender Zeitpunkt:** Maßgebender Zeitpunkt für die Beurteilung, ob sämtliche funktional wesentlichen WG einer Sachgesamtheit übertragen werden, ist das BV, das im Zeitpunkt der Übertragung existiert (zeitpunktbezogene Betrachtung). Zuvor entnommene, veräußerte oder zum Buchwert überführte WG sollen nach hM nicht mehr Bestandteil der Sachgesamtheit und daher für den Umfang des zu überführenden Vermögens irrelevant sein (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 18; BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723; BFH v. 12.5.2016 – IV R 12/15, BStBl. II 2019, 726; BFH v. 30.6.2016 – IV B 2/16, BFH/NV 2016, 1452; BFH v. 14.7.2016 – IV R 19/13, BFH/NV 2016, 1702; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 13; FG Düss. v. 19.4.2018 – 15 K 1187/17 F, EFG 2018, 1092, Az. BFH IV R 14/18; s. Anm. 1224f.).

## 1209 cc) Zurückbehaltung unwesentlicher Betriebsgrundlagen

Die Übertragung einer Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 Satz 1 erfordert nicht, dass sämtliche WG der Sachgesamtheit übertragen werden müssen (FG Münster v. 9.5.2014 – 12 K 3303/11 F, EFG 2014, 1369, Rz. 34, rkr., BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 17; s. auch § 16 Anm. 128). Es ist ausreichend, wenn alle (funktio-

nal) wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Rechtsnachfolger übergehen. Zu den Rechtsfolgen s. Anm. 1251.

#### d) Übertragung eines Betriebs

##### aa) Begriffsbestimmung

1210

**Der Begriff des Betriebs** iSd. Abs. 3 umfasst den gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstw. Betrieb. Für die Auslegung des Betriebsbegriffs kann nach Auffassung der Rspr. und der hM im Rahmen des Abs. 3 nichts anderes gelten als für den entsprechenden Begriff in §§ 16, 18, 14 (s. Vor §§ 4–7 Anm. 85; vgl. BFH v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161, betr. gewerblicher Betrieb). Ein Unterschied besteht hinsichtlich der Definition der wesentlichen Betriebsgrundlage zur Ermittlung des Umfangs des zu übertragenden Betriebs. Während in § 16 eine funktional-quantitative Betrachtungsweise heranzuziehen ist, ist im Bereich des Abs. 3 ausschließlich die funktionale Betrachtungsweise maßgebend (s. Anm. 1208; zum Begriff und den Merkmalen des Betriebs s. § 16 Anm. 115 ff.). Nach inzwischen hM bestehen Unterschiede auch im Hinblick auf den Umfang der zu übertragenden wesentlichen Betriebsgrundlagen; insbes. wird eine vorausgehende Entnahme oder ein Verkauf sowie eine vorausgehende oder zeitgleiche Ausgliederung nach Abs. 5 (noch offen betr. zeitgleiche Entnahme und Verkauf) im Rahmen des Abs. 3 anders als bei §§ 16, 18, 14 anerkannt (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715; *Strahl in Korn*, § 6 Rz. 471 [4/2019]; *Wacker*, Ubg 2016, 245; Rspr. hat im Geltungsbereich des Abs. 3 den Betriebsbegriff weg von einem gegenständlichen Verständnis zu einer tätigkeitsbezogenen Deutung verlagert; s. Anm. 1205).

**Nießbrauch an einem Betrieb:** Die Bestellung des Nießbrauchs an einem Betrieb führt nach hM grds. dazu, dass zwei selbständige Betriebe entstehen, und zwar ein wirtschaftender in der Hand des Nießbrauchsberechtigten und ein ruhender in der Hand des Eigentümers – solange die Betriebsaufgabe nicht erklärt wurde (BFH v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772; BFH v. 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260; BFH v. 7.4.2016 – IV R 38/13, BStBl. II 2016, 390; *Wendt*, FR 2017, 1061; s. auch § 2 Anm. 234, jeweils zum land- und forstw. Betrieb; ausführl. *Korn*, DStR 1999, 1461 [1469]; s. auch § 16 Anm. 115, 136). Der dingliche Nießbrauch an einem Betrieb stellt somit selbst eine Sachgesamtheit dar, für deren Übertragung Abs. 3 anwendbar ist (im Erg. auch BFH v. 4.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396; *Mutscher in Frotscher/Geurts*, § 6 Rz. 463, 467 [8/2019]), s. auch Anm. 1211.

##### bb) Übertragung des Betriebs

1211

Die Betriebsübertragung iSd. Abs. 3 erfordert grds., dass das wirtschaftliche Eigentum an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang mit der Möglichkeit der Betriebsfortführung durch den Erwerber (Aufrechterhaltung des geschäftlichen Organismus) auf einen Erwerber übertragen wird und der Übertragende die mit dem übertragenen BV ausgeübte Tätigkeit aufgibt (BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653; BFH v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161, mwN; BFH v. 14.7.1993 – X R 74–75/90, BStBl. II 1994, 15, jeweils mwN).

**Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen:** Siehe Anm. 1206 f., 1207 f.

**Einheitlicher Vorgang:** Siehe Anm. 1206.

**Übertragung auf einen Erwerber:** Siehe Anm. 1206.

**Rechtsform des Erwerbers:** Siehe Anm. 1206, 1245.

**Möglichkeit der Betriebsfortführung durch den Erwerber:** Ausschlaggebendes Kriterium ist nach neuerer Rspr., dass auf den Erwerber ein funktionsfähiger Betrieb übergeht; s. auch Anm. 1206 (funktionsfähiger Betrieb).

**Aufgabe der bisherigen unternehmerischen Betätigung:** Der Begriff des Betriebs ist nicht allein gegenstandsbezogen, sondern zugleich tätigkeitsbezogen zu verstehen (Verständnis zu § 16 s. § 16 Anm. 135f.). Dies erfordert, dass der Übertragende – zusätzlich zur Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen – die bisher ausgeübte Tätigkeit aufgibt (Aufgabe Handlungstatbestand; uE zu Recht krit. zu dieser Voraussetzung bei Abs. 3 *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 474.0 [4/2019]). Entsprechend hat die Rspr. bei der Übertragung eines verpachteten Betriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs die Anwendung des Abs. 3 mangels Einstellung der Tätigkeit abgelehnt (BFH v. 25.1.2017 – X R 59/14, BStBl. II 2019, 730; so auch BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 4, unklar, ob nur für den im Ganzen verpachteten Betrieb). Zu weiteren Einzelheiten betr. entgeltliche Übertragung s. § 16 Anm. 135 ff.

- ▶ **Einstellung bei freiberuflicher Tätigkeit:** Siehe § 18 Anm. 321 betr. entgeltliche Übertragung.
- ▶ **Übertragung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe:** Die Aufgabe der bisherigen Tätigkeit ist bei land- und forstw. Betrieben nach Auffassung der Rspr. nicht Voraussetzung der Übertragung einer Sachgesamtheit, da der Begriff der Sachgesamtheit hier mangels Rückgriffs auf § 15 Abs. 2 Satz 1 nicht tätigkeits-, sondern ausschließlich objektbezogen zu sehen ist (krit. dazu *Wendt*, FR 2017, 1061). Die Einstellung oder Beendigung der bisherigen Tätigkeit wird nicht vorausgesetzt. Maßgebend ist allein, dass das Eigentum an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen übergeht (s. § 14 Anm. 26).
- ▶ **Nießbrauch:** Im Fall eines Vorbehaltsnießbrauchs wird von der Rspr. für den Bereich der LuF die Anwendung des Abs. 3 bejaht (BFH v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772; BFH v. 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260; BFH v. 7.4.2016 – IV R 38/13, BStBl. II 2016, 765; BFH v. 25.1.2017 – X R 59/14, BStBl. II 2019, 730; BFH v. 23.10.2018 – VI R 5/17, BStBl. II 2019, 601; BFH v. 8.5.2019 – VI R 26/17, BStBl. II 2019, 660; § 16 Anm. 136). Für die Übertragung eines Gewerbebetriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs lehnt die Rspr. teilweise die Anwendung des Abs. 3 mangels Einstellung der Tätigkeit ab (BFH v. 25.1.2017 – X R 59/14, BStBl. II 2019, 730, für die Übertragung eines verpachteten Betriebs, mit Abgrenzung zur Sichtweise bei LuF; FG Münster v. 20.9.2019 – 11 K 4132/15 E, G, Az. BFH X R 35/19; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 4, unklar, ob grds. für den Betrieb oder nur für den im Ganzen verpachteten Betrieb; krit. BFH v. 8.5.2019 – VI R 26/17, BStBl. II 2019, 660 Rz. 19). Die Auffassung des BFH wird uE zu Recht überwiegend abgelehnt (so zB *Wendt*, FR 2017, 1061; keine Differenzierung zwischen Gewerbebetrieb und LuF-Betrieb; *Dräger*, DB 2017, 2768; *Hübner/ Friz*, DStR 2017, 2353; *Gräfel/Kraft*, ZEV 2017, 471; *Viskorf/Wegener*, ZEV 2020, 85; *Kepper*, NZG 2019, 211; *Stein*, ZEV 2019, 131; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 474.3.2 [1/2020]; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 700; *Geck/Messner*, ZEV



2015, 91 [93]); offen: *Günther*, ErbStB 2019, 330; *Korn*, KÖSDI 2018, 20597; s. auch Anm. 1210, 1222, 1251).

- ▶ **Stellungnahme:** Die Auffassung des X. Senats ist uE für operativ tätige Einzelunternehmen abzulehnen. Die Entwicklung der Rspr. zu Abs. 3 geht von einer normspezifischen Auslegung der Vorschrift aus. Nach Sinn und Zweck des Abs. 3 soll eine Übermaßbesteuerung bei der Übertragung betrieblicher Einheiten verhindert werden. Abzustellen ist darauf, dass der Erwerber eine funktionsfähige Sachgesamtheit erhält. Zudem sieht der Wortlaut der Vorschrift eine Einstellung der Tätigkeit nicht als Voraussetzung vor. Vielmehr wird eine Fortführung der Tätigkeit bei der Übertragung eines Mitunternehmer-Teilanteils (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2) und der Aufnahme in ein Einzelunternehmen sogar ausdrücklich erlaubt. Auch wenn die Tätigkeitseinstellung als Kriterium für die Anwendung des Abs. 3 verlangt wird, ist Abs. 3 anwendbar, da der Übertragende seine bisherige betriebliche Tätigkeit im Falle eines Vorbehaltsnießbrauchs einstellt, denn die bisherige betriebliche Tätigkeit des Übertragenden wird aufgespalten in eine Tätigkeit, die der Eigentümer ausübt (Nutzung des Eigentums) und die Tätigkeit des Vorbehaltsnießbrauchers (aktive Bewirtschaftung ohne Nutzung des Eigentums). Damit übt der Übertragende nicht mehr seine bisherige, sondern eine andere Tätigkeit aus (so auch *Wendt*, FR 2017, 1061; BFH v. 7.4.2016 – IV R 38/13, BStBl. II 2016, 765; s. auch § 16 Anm. 115, 136).
- ▶ **Zeitliche Voraussetzungen:** Wenn die Übertragung in mehreren zeitlich aufeinanderfolgenden Einzelakten erfolgt, sich also über einen längeren Zeitraum erstreckt, muss die Aufgabe der Tätigkeit bei Abschluss der Übertragung, dh. beim Abschluss des letzten Einzelakts vorliegen (BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653).

**Sachgesamtheit wird beim Erwerber Privatvermögen:** Die Übertragung führt beim Übertragenden auch dann nicht zur Gewinnverwirklichung, wenn der übertragene Betrieb oder Teilbetrieb in der Hand des Erwerbers PV wird, denn der Erwerber tritt in die stl. Rechtsstellung des Überlassenden ein, er erwirbt einen Betrieb. Der Übergang in das PV erfolgt durch Entschluss oder wegen der Verhältnisse des Erwerbers, nicht seines Rechtsvorgängers; daher sind dem Erwerber die stl. Wirkungen seines Verhaltens oder seiner Verhältnisse zuzurechnen. Die Gewinnverwirklichung erfolgt daher erst beim Empfänger.

GlA BFH v. 3.8.1966 – IV 380/62, BStBl. III 1967, 47; BFH v. 21.5.1970 – IV 344/64, BStBl. II 1970, 747, betr. Veräußerung eines ererbten Betriebs durch den Erben; BFH v. 29.5.1969 – IV R 238/66, BStBl. II 1969, 614, betr. Erbteilung mit Übergang eines WG in das PV eines Miterben; BFH v. 26.4.1979 – IV R 108/75, BStBl. II 1979, 732; glA *Plückebaum*, Inf. 1967, 321; *Plückebaum*, Inf. 1972, 409, gegen BFH v. 14.4.1967 – VI 9/65, BStBl. III 1967, 391; *Plückebaum/Mangold*, Inf. 1969, 17.

**Übertragung und Strukturwandel:** Abs. 3 ist auch dann anzuwenden, wenn mit der unentgeltlichen Übertragung der Sachgesamtheit ein Strukturwandel verbunden ist (BFH v. 26.4.1979 – IV R 108/75, BStBl. II 1979, 732, betr. Strukturwandel vom Gewerbebetrieb zum landwirtschaftlichen Betrieb).

**Unentgeltliche Einräumung des Nießbrauchs an einem Betrieb:** Die unentgeltliche Einräumung eines Nießbrauchsrechts an einem Betrieb, aufgrund dessen der Nießbraucher das Unternehmen fortführt, fällt unter Abs. 3 (*Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 474.3.4 [1/2020], für den Mitunternehmeranteil und unter der Voraussetzung, dass der Nießbraucher Mitunternehmer wird). Der Nutzungsberechtigte tritt, was

die Nutzung des BV zur Einkunftserzielung betrifft, wie ein Rechtsnachfolger an die Stelle des die Nutzungsberechtigung überlassenden Eigentümers (BFH v. 4.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396). Entsprechend fällt der unentgeltliche Verzicht auf den Nießbrauch an einem Betrieb unter Abs. 3 (glA *Reich/Stein*, DStR 2013, 1272 [1273]; im Erg. wohl ebenso BFH v. 7.4.2016 – IV R 38/13, BStBl. II 2016, 765; BFH v. 23.10.2018 – VI R 5/17, BStBl. II 2019, 601; *Wendt*, FR 2017, 1061: bei Beendigung des Nießbrauchs kommt es zur Vereinigung der aufgrund des Nießbrauchs aufgespaltenen früheren Tätigkeit des Übergebers; *Mielke*, DStR 2014, 18 [19], zum Nießbrauch am Mitunternehmeranteil; aA FG Münster v. 20.9.2019 – 11 K 4132/15 E, G, Az. BFH X R 35/19).

**Übertragung einer Betriebsaufspaltung:** Soll der Betrieb einer Betriebsaufspaltung übertragen werden, müssen sowohl die sachliche als auch die personelle Verflechtung in einem einheitlichen Vorgang auf den Erwerber übertragen werden (FG Hamb. v. 12.7.2012 – 1 K 132/08, juris, rkr.).

1212–1214 Einstweilen frei.

### e) Übertragung eines Teilbetriebs

#### 1215 aa) Begriffsbestimmung

**Der Begriff Teilbetrieb** ist gesetzlich nicht definiert. Nach hM ist als Teilbetrieb „ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs zu verstehen, der – für sich betrachtet – alle Merkmale eines Betriebs im Sinne des EStG aufweist und für sich allein lebensfähig ist“. Es muss sich um eine Untereinheit im Sinne eines selbständigen Zweigbetriebs im Rahmen des Gesamtunternehmens handeln, die als eigenes Unternehmen bestehen kann (BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653, mwN; s. auch § 16 Anm. 140 ff. und § 18 Anm. 340 ff.).

**Normspezifische Auslegung:** Wie der Begriff des Betriebs ist auch der Begriff des Teilbetriebs normspezifisch auszulegen, s. ausführl. § 16 Rz. 140 ff. So ist hinsichtlich des Abs. 3 eine rein funktionale Definition der wesentlichen Betriebsgrundlagen gegenüber einer quantitativ-funktionalen Auslegung im Bereich des § 16 maßgebend (s. auch Anm. 1208). Nach inzwischen hM ist im Erg. auch der Umfang des Begriffs normspezifisch zu sehen (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 9 ff.; aA BFH v. 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, 467; ebenfalls mit Hinweis auf neuen Teilbetriebsbegriff FG Berlin-Brandenb. v. 1.7.2014 – 6 K 6085/12, EFG 2014, 1928, rkr.); s. Anm. 1205.

**Teilbetrieb bei verschiedenen Einkunftsarten:** Die Definition des gewerblichen Teilbetriebs wird grds. auch im Bereich einer freiberuflichen Tätigkeit und im Bereich der LuF herangezogen (BFH v. 22.12.1993 – I R 62/93, BStBl. II 1994, 352, betr. freiberufliche Teilpraxisveräußerung). Für eine freiberufliche Teilpraxis sind jedoch die Besonderheiten, die sich aus der Personenbezogenheit der freiberuflichen Tätigkeit und dem damit zusammenhängenden begrenzten Wirkungskreis ergeben, zu beachten (s. § 18 Anm. 340 ff.; BFH v. 14.5.1970 – IV 136/65, BStBl. II 1970, 566; BFH v. 5.11.1981 – IV R 180/77, BStBl. II 1982, 158). Die Anforderungen an einen land- und forstw. Teilbetrieb sind weniger streng.

**Ähnlichkeit mit anderen Begriffen:** Siehe § 16 Anm. 140.

**Abgrenzung des Teilbetriebs:** Siehe § 16 Anm. 140.

**Eine 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft** stellt zwar einen (fiktiven) Teilbetrieb iSd. § 16 Abs. 1 Satz 2 dar. Es handelt sich jedoch nach zutreffender Ansicht mangels entsprechender gesetzlicher Regelung nicht um einen Teilbetrieb iSd. Abs. 3.

BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; glA *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 703; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 161; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 471.1 (4/2019); wohl auch *Blumers/Beinert/Witt*, BB 1999, 1786; *Hoffmann*, DB 2008, 2286, mit Hinweis auf BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464, wonach eine 100 %-Beteiligung an einer KapGes. auch für § 24 UmwStG keinen Teilbetrieb darstellt; aA hierzu ohne Hinweis auf Abs. 3 *Reiser/Schierle*, DStR 2013, 113; aA bisher *Hörger/Mentel/Schulz*, DStR 1999, 565; *Haritz/Slabon*, GmbHR 1998, 1159; s. auch § 16 Anm. 160.

### bb) Merkmale eines Teilbetriebs

1216

**Merkmale des Gewerbebetriebs:** Da auch ein Teilbetrieb begrifflich ein Betrieb ist, muss er alle Merkmale eines Betriebs aufweisen. Zu den Merkmalen eines Teilbetriebs s. § 16 Anm. 142 ff.

**Maßgebender Zeitpunkt für das Vorliegen der Merkmale:** Ob die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Teilbetriebs erfüllt sind, ist im Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums zu prüfen. Ob die Teilbetriebsvoraussetzungen vor oder nach diesem Zeitpunkt ebenfalls gegeben sind, ist nicht maßgeblich.

**Verhältnisse beim Übertragenden:** Maßgebend ist, ob der übertragene Betriebs- teil die Voraussetzungen eines Teilbetriebs beim Übertragenden erfüllt (BFH v. 19.2.1976 – IV R 179/72, BStBl. II 1976, 415; BFH v. 16.11.2017 – IV R 27/15, BFH/NV 2018, 369; entsprechend BFH v. 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, 467, Rz. 22, betr. § 15 UmwStG; relativierend BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, BStBl. II 2019, 715; zur Anwendbarkeit dieser Rspr. auch auf die Übertragung von Teilbetrieben *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 473 [4/2019]; *Wachter*, DB 2013, 200 [205]; im Erg. ebenso BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 12; s. Anm. 1205). Ob der Betriebsteil auch beim Übernehmer einen Teilbetrieb darstellt, ist unerheblich. Allerdings muss er beim Übernehmer eine für sich lebensfähige Wirtschaftseinheit darstellen.

**Teilbetrieb einer Personengesellschaft:** Siehe § 16 Anm. 156.

**Sonderbetriebsvermögen als Teilbetrieb:** Zur Qualifizierung von SonderBV als Teilbetrieb s. Anm. 1224, § 16 Anm. 156 und Vor §§ 4–7 Anm. 91.

### cc) Übertragung des Teilbetriebs

1217

Die Übertragung eines Teilbetriebs nach Abs. 3 erfordert, dass das wirtschaftliche Eigentum an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs (BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653; s. Anm. 1208 f.) in einem einheitlichen Vorgang unter Aufrechterhaltung des geschäftlichen Organismus auf einen Erwerber übertragen wird und der Übertragende seine bisherige betriebliche Tätigkeit insoweit einstellt (BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653; BFH v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161, mwN).

**Zurückbehaltung einer wesentlichen Betriebsgrundlage:** Die Zurückbehaltung sowie die Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage in den Hauptbetrieb steht der Annahme einer Teilbetriebsübertragung iSd. Abs. 3 grds. entgegen (s. auch § 16 Anm. 154 betr. entgeltliche Übertragung). Nach inzwischen hM ist

die Übertragung eines beim Erwerber lebensfähigen Betriebs erforderlich; BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715: in analoger Anwendung des Urts. müsste uE Abs. 3 auch bei Zurückbehaltung eines WG im Hauptbetrieb anwendbar sein, wenn der übertragene Teilbetrieb für sich lebensfähig ist; ähnlich auch BFH v. 16.11.2017 – IV R 27/15, BFH/NV 2018, 369; s. Anm. 1224). Da die Verhältnisse im Zeitpunkt der Übertragung maßgebend sind, besteht allerdings grds. die Möglichkeit, durch Nutzungsänderung noch vor der Übertragung eine Umwidmung der Eigenschaft des WG als wesentliche Betriebsgrundlage des übertragenen Teilbetriebs und eine Zuordnung zum nicht übertragenen Restbetrieb zu erreichen; zu unwesentlichen Betriebsgrundlagen s. Anm. 1207).

**Wesentliche Betriebsgrundlage dient mehreren Teilbetrieben:** Die Grundsätze, welche für die Teilbetriebsveräußerung gelten, sind entsprechend anzuwenden; s. § 16 Anm. 154.

**Zurückbehaltung von unwesentlichen Betriebsgrundlagen:** Eine Zurückbehaltung von nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörenden WG ist unschädlich, s. auch Anm. 1209.

**Einheitlicher Vorgang:** Siehe im Einzelnen Anm. 1206.

**Zur Übertragung auf einen Erwerber** vgl. BFH v. 12.4.1989 – I R 107/85, BStBl. II 1989, 653; BFH v. 28.8.2001 – VIII B 54/01, BFH/NV 2002, 24; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261, Rz. 18; FG Münster v. 9.5.2014 – 12 K 3303/11 F, EFG 2014, 1369, Rz. 29, rkr. durch BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723, s. dazu Anm. 1206.

**Aufrechterhaltung des geschäftlichen Organismus:** Siehe Anm. 1211.

**Beendigung der betrieblichen Tätigkeit:** Die Grundsätze, welche für die Teilbetriebsveräußerung gelten, sind entsprechend anzuwenden; s. § 16 Anm. 158 und § 18 Anm. 342; zum Nießbrauch am Teilbetrieb Anm. 1210.

1218–1219 Einstweilen frei.

## f) Übertragung eines ganzen Mitunternehmeranteils

### 1220 aa) Begriffsbestimmung

Abs. 3 ist anzuwenden auf die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils. Nach früher hM kam es grds. zu einer einheitlichen Auslegung der Begriffe in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 und § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (*Wacker in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 15, 404, 435; *Bodden*, FR 1997, 757; *Schulze zur Wiesche*, FR 1999, 988; *Patt/Rasche*, DStR 1996, 645; die Rspr. verweist insoweit auf die zu § 16 Abs. 1 ergangenen Urts.: BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; krit. *Gebel*, DStR 1998, 269, unter Hinweis auf normspezifische Besonderheiten; genauso *Binz/Mayer*, DB 2001, 2316; *Düll/Fuhrmann/Eberhard*, DStR 2001, 1773; *Spiegelberger/Wälzholz*, DStR 2002, 1093). Eine normspezifische Abweichung besteht nach hM hinsichtlich der Definition der wesentlichen Betriebsgrundlagen. Im Rahmen des Abs. 3 sind nur funktional wesentliche WG den wesentlichen Betriebsgrundlagen zuzurechnen (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 6), s. auch Anm. 1208. Inzwischen geht die hM zudem davon aus, dass auch der Umfang des Mitunternehmeranteils im Erg. normspezifisch auszulegen ist (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715; BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14,

BStBl. II 2019, 723; Nds. FG v. 27.11.2014 – 1 K 10294/13, BB 2015, 750, rkr. durch BFH v. 12.5.2016 – IV R 12/15, BStBl. II 2019, 726; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 – S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 10 ff.; krit. dazu *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 15; *Brandenberg*, DB 2013, 17; s. Anm. 1205, 1224 f.).

**Begriff des Mitunternehmeranteils:** Unter Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 fällt die Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils. Die Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils ist in Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 geregelt; s. Anm. 1261. Mitunternehmeranteil ist die Beteiligung an einer gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstw. Mitunternehmerschaft. Mitunternehmer ist, wer aufgrund eines Gesellschaftsverhältnisses (GbR, Partnerschaftsgesellschaft, oHG, KG, Stille Beteiligung) oder wirtschaftlich damit vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnisses (zB Unterbeteiligung, Gütergemeinschaft, Bruchteilsgemeinschaft) zusammen mit anderen Personen Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; s. ausführl. § 15 Anm. 300 ff.; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 15 Rz. 262 ff. mwN; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 404; zur Innengesellschaft, wie der atypisch stillen Gesellschaft, FG Nürnberg v. 13.9.2000 – V 479/98, EFG 2001, 566, rkr.); s. auch § 16 Anm. 290 betr. entgeltliche Übertragung.

**Mitunternehmeranteil an einem im Aufbau befindlichen Betrieb:** Der Anteil an einem im Aufbau befindlichen Betrieb erfüllt die Voraussetzungen für einen Mitunternehmeranteil und kann damit nach Abs. 3 übertragen werden (BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224, betr. § 16).

**Nießbrauch am Gesellschaftsanteil:** Auch der Nießbraucher an einem Gesellschaftsanteil kann nach hM – neben dem Gesellschafter – Mitunternehmer sein (BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241; BFH v. 16.12.2009 – II R 44/08, BFH/NV 2010, 690; BFH v. 23.2.2010 – II R 42/08, BStBl. II 2010, 555; BFH v. 1.9.2011 – II R 67/09, BFH/NV 2011, 2066, Rz. 21 f.; BFH v. 16.5.2013 – II R 5/12, BStBl. II 2013, 635; die letzten drei der genannten Urte. jeweils mit Hinweisen zur Ausgestaltung des Nießbrauchs zur Erlangung einer Mitunternehmerstellung von Nießbraucher und Gesellschafter; gleichlautende Ländererlasse v. 2.11.2012 – 3 – S381.1/30 betr. ErbStG; *Schulze zur Wiesche*, DB 2008, 2728; s. ausführl. § 15 Anm. 436 ff.; zur Ausgestaltung des Nießbrauchs *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 15 Rz. 305 ff.). Deshalb muss auch das Nießbrauchsrecht – genauso wie der Gesellschaftsanteil – im Rahmen des Abs. 3 als Mitunternehmeranteil übertragen werden können (BFH v. 1.9.2011 – II R 67/09, BFH/NV 2011, 2066, Rz. 34; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 474.3.4, 475.2 [5/2015]).

- ▶ **Neuere Entwicklungen der Rechtsprechung:** Der IV. Senat des BFH vertritt in mehreren nicht zu Abs. 3 ergangenen Urte. die Auffassung, dass es betr. einen Gesellschaftsanteil nur einen Mitunternehmeranteil geben kann (BFH v. 22.6.2017 – IV R 42/13, BFH/NV 2018, 265; BFH v. 1.3.2018 – IV R 15/15, BStBl. II 2018, 539; BFH v. 19.7.2018 – IV R 10/17, BFH/NV 2018, 1268; wohl anders BFH v. 16.12.2009 – II R 44/08, BFH/NV 2010, 690; BFH v. 6.5.2015 – II R 34/13, BStBl. II 2015, 821; FG Münster v. 28.8.2014 – 3 K 744/13 F, rkr., EFG 2015, 101 mwN; BFH v. 6.11.2019 – II R 34/16, BFH/NV 2020, 433, zur Mitunternehmerstellung des Gesellschafters ohne Aussage zur Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers). Die hieraus in Kommentierung und Literatur abgeleitete Konsequenz, dass Gesellschafter und Nießbraucher nicht gleichzeitig Mitunternehmer sein können, wird jedoch von der hM kritisiert (*Levedag*, jM 2020, 75; *Stein*, ZEV 2019, 131; *Hermes*, DStZ 2019, 116, *Götz*, FR 2019, 605; *Hermes*,

DStZ 2019, 112; *Hermes*, DStR 2019, 1777; Innengesellschaft; *Hermes*, Ubg 2018, 566; Mitunternehmeranteilserweiterung; so auch *Hermes*, FR 2019, 852; *Kepper*, NZG 2019, 211; *Viskorff/Wegener*, ZEV 2020, 85; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 15 Rz. 309; offen *Bodden*, BeSt. 2019, 14).

- ▶ **Stellungnahme:** Die Urte. des IV. Senats des BFH sind zur Zurechnung des Mitunternehmeranteils im Fall von dessen Übertragung ergangen. Sie sind uE nicht auf den Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil anzuwenden, bei dem sowohl die Mitunternehmerinitiative als auch das Mitunternehmerrisiko auf den Gesellschafter und den Nießbraucher aufgeteilt sind. Der Mitunternehmer wird durch die Merkmale Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko charakterisiert. Beides kann bei entsprechender Ausgestaltung beim Nießbraucher und beim Gesellschafter vorliegen. Für die Stellung als Mitunternehmer ist uE eine Gesellschafterstellung nicht erforderlich, ausreichend ist eine gemeinschaftliche Berechtigung am Gesellschaftsanteil, was im Hinblick auf Gesellschafter und Nießbraucher gegeben sein kann. Zumindest dürfte jedoch eine konkludente atypische Unterbeteiligungsgesellschaft bestehen, bei der sowohl Nießbraucher als auch Gesellschafter Mitunternehmer wären (wobei in diesem Fall stl. eine weitere Mitunternehmerschaft gegeben wäre).

**Anteil an Zebra-Gesellschaft kein Mitunternehmeranteil:** Nicht um Mitunternehmeranteile handelt es sich bei Anteilen an einer PersGes., die weder gewerblich, freiberuflich oder land- und forstw. tätig oder infiziert noch gewerblich geprägt ist. Dies gilt auch dann, wenn die Anteile im BV gehalten werden – sog. Zebra-Gesellschaft – (BFH v. 11.7.1996 – IV R 103/94, BStBl. II 1997, 39, mwN betr. § 16; BFH v. 10.12.1998 – III R 62/97, BFH/NV 1999, 1067; BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679; BFH v. 17.8.2005 – X R 58/01, BFH/NV 2006, 230; s. § 15 Anm. 1474; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 405; FG Nürnberg v. 16.12.1987 – V 17/78, EFG 1988, 178, rkr.; aA *Fichtelmann*, Inf. 1998, 76; im Erg. krit. *Niehus*, DStZ 2004, 143). Die unentgeltliche isolierte Übertragung eines derartigen im BV gehaltenen Anteils fällt nicht unter Abs. 3, wenn nicht die Voraussetzungen eines Teilbetriebs erfüllt sind. Die Voraussetzungen des Abs. 3 sind erfüllt, wenn der Anteil zusammen mit der Übertragung der betrieblichen Sachgesamtheit übertragen wird.

**Doppelstöckige Personengesellschaft:** Bei einer doppelstöckigen PersGes. gelten (bei ununterbrochener Mitunternehmerkette) die Gesellschafter der Obergesellschaft – neben der Obergesellschaft selbst – zugleich als Mitunternehmer der Untergesellschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2; s. auch § 15 Anm. 600 ff.; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 15 Rz. 610 ff.; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 401; BFH v. 6.9.2000 – IV R 69/99, BStBl. II 2001, 731: sachlicher Anwendungsbereich auf Sonderbetriebsbereich beschränkt, betr. § 10a GewStG; aA *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 401). Da der Gesellschafter der Obergesellschaft sowohl über einen Mitunternehmeranteil an der Obergesellschaft als auch über einen Mitunternehmeranteil an der Untergesellschaft (als Sondermitunternehmer) verfügt, handelt es sich uE bei der Übertragung des Mitunternehmeranteils an der Obergesellschaft um zwei Übertragungen, für die jeweils gesondert die Anwendung des Abs. 3 zu prüfen ist.

GLA *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 401, 407, 408, 582; im Erg. wohl auch BFH v. 25.2.2010 – IV R 49/08, BStBl. II 2010, 726; aA § 16 Anm. 10, 274; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 471.0 (4/2019), allerdings in den Rechtsfolgen nicht konsequent; *Ley*, KÖSDI 2011, 17277 (17278); noch anders *Ley*, KÖSDI 1997, 11079; *Förster*, FR 2002, 649;

*Schmidt/Hageböke*, DB 2003, 790; OFD Frankfurt v. 16.11.2007, DB 2008, 265; OFD Frankfurt v. 9.1.2008 – S 2241 A - 9 - St 213, nv.; OFD Frankfurt v. 15.7.2008 – S 2241 A - 99 - St 213, nv.; OFD Koblenz v. 28.2.2007, DStR 2007, 992: einheitlicher Vorgang; ergänzt OFD Koblenz v. 15.3.2007 – S 2243 A - St 31 3, nv., alle Fundstellen betr. Veräußerung; wohl auch R 7.1 Abs. 3 Satz 5 GewStR 2009; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 20.12, 24.03; BFH v. 18.9.2007 – I R 79/06, BFH/NV 2008, 729, zur Feststellung eines Veräußerungsgewinns nur auf Ebene der Obergesellschaft.

Zum Umfang des Mitunternehmeranteils und zur Übertragung von wesentlichem SonderBV bei doppelstöckiger PersGes. s. Anm. 1221 und 1224.

**KGaA:** Da der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA nach Auffassung des BFH wie ein Mitunternehmer zu behandeln ist (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881, mwN), ist Abs. 3 auch auf die unentgeltliche Übertragung seines Anteils an der KGaA entsprechend anzuwenden (*Emmrich/Kloster*, GmbHR 2005, 448; *Rödder/Schumacher*, DStR 2001, 1634; *Ernst & Young*, Die Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform, 2002, 104 Rz. 9).

**Verhältnisse beim Übertragenden:** Die Merkmale des Mitunternehmeranteils müssen nach hM. bereits beim Übertragenden erfüllt sein (BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123; aA *Paus*, FR 2000, 605, betr. Veräußerung; zur Veränderung hin zu einer normspezifischen Betrachtung s. Anm. 1205). Entsteht der Mitunternehmeranteil erst durch die Übertragung, ist Abs. 3 nicht anwendbar, sofern keine Aufnahme in ein Einzelunternehmen gegeben ist.

## bb) Umfang des Mitunternehmeranteils

1221

Der Mitunternehmeranteil wird seinem Umfang nach durch die Beteiligung am Gesamthandsvermögen und dem gesamten SonderBV bestimmt.

BFH v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194; BFH v. 24.11.2005 – VIII B 255/04, BFH/NV 2006, 717; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261; BFH v. 22.9.2011 – IV R 33/08, BStBl. II 2012, 10, Rz. 17 mwN; BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 18; v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723; BFH v. 12.5.2016 – IV R 12/15, BStBl. II 2019, 726 ; BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714, 2.a; BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890, die letzten zwei Urte. betr. § 7 Abs. 1 EStDV; Schl.-Holst. FG v. 26.3.2019 – 4 K 83/16, EFG 2019, 1508, rkr.; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 6; glA *Wendt*, FR 2005, 468, mwN; *Rogall/Stangl*, DStR 2005, 1073, mwN; *Märkle*, DStR 2000, 797; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 704; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 407, 435; *Kempermann*, GmbHR 2002, 200; *Düll/Fuhrmann/Eberhard*, DStR 2001, 1773.

SonderBV sind einem Mitunternehmer gehörende oder nach § 39 AO zuzu-rechnende WG, die entweder unmittelbar oder mittelbar dem Betrieb der Mitunternehmerschaft oder der Mitunternehmerstellung dienen (s. ausführl. § 15 Anm. 520 ff.; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 15 Rz. 506 ff. mwN; § 15 Anm. 700 ff.).

**Umfang bei doppelstöckiger Personengesellschaft:** Der Mitunternehmeranteil des Gesellschafters an der Obergesellschaft umfasst seinen Anteil am Gesamt-handsvermögen der Obergesellschaft und sein SonderBV bei der Obergesellschaft (aA wohl *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 473.2 [4/2019]). Der Anteil des (Sonder-)Mitunternehmers an der Untergesellschaft umfasst seinen mittelbaren Anteil an der Un-

tergesellschaft und sein SonderBV bei der Untergesellschaft, zB ein von ihm unmittelbar an die Untergesellschaft vermietetes Grundstück (glA *Ley*, KÖSDI 1997, 11079; ebenso *Wacker* in *Schmidt*, 34. Aufl. 2015, § 16 Rz. 407; *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, 8. Aufl. 2018, § 20 UmwStG Rz. 147; aA *Felix*, BB 1994, 690; der Mitunternehmeranteil an der Untergesellschaft besteht ausschließlich aus dem SonderBV; glA *Völker*, Inf. 1995, 487; aA *Schmidt/Hageböke*, DB 2003, 790; Gesellschafter der Obergesellschaft ist nicht Mitunternehmer bei der Untergesellschaft).

## 1222 cc) Übertragung des Mitunternehmeranteils

**Gegenstand der Übertragung:** Steuerrechtlich stellt der Mitunternehmeranteil kein eigenständiges WG dar (BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224; BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831, mwN; BFH v. 12.12.1996 – IV R 73/93, BStBl. II 1998, 180; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261). Deshalb wird nicht der Mitunternehmeranteil als solcher, sondern es werden die ideellen Anteile des Übertragenden an den einzelnen WG des Gesamthandsvermögens einschließlich des ggf. mitübertragenen SonderBV übertragen (BFH v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350; 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, mwN; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261).

**Übertragung aller funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen:** Die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 setzt voraus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen (zum Begriff s. Anm. 1208f.), dh. auch etwa vorhandene WG des SonderBV, die für die Mitunternehmerschaft funktional wesentlich sind, also zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, ebenfalls auf den Erwerber mitübertragen werden (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 18, aber relativierend ab Rz. 19; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6-S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 8 ebenfalls relativierend; weitere Rsprachweise und weitere Fundstellen s. Anm. 1224f.).

**Übertragung bei nur einer wesentlichen Betriebsgrundlage:** Befindet sich im Eigentum einer PersGes. nur eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage, kann die Übertragung des Anteils an diesem WG zur Übertragung eines Mitunternehmeranteils führen (BFH v. 20.6.2012 – X B 165/11, BFH/NV 2012, 1593, zur unentgeltlichen Übertragung des ideellen Anteils an einem Grundstück einer Grundstückshandels-GbR).

**Aufgabe der bisherigen unternehmerischen Betätigung:** Bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils ist es unerheblich, ob der übertragende Mitunternehmer weiterhin in derselben Branche als Einzelunternehmer oder als Mitunternehmer einer anderen PersGes. tätig bleibt oder wieder tätig wird (BFH v. 24.1.1973 – I R 156/71, BStBl. II 1973, 219; BFH v. 14.9.1994 – I R 12/94, BStBl. II 1995, 407, jeweils betr. Veräußerung; betr. Abs. 3: *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 702; *Götz*, DStZ 2018, 540; *Messner/Geck*, ZEV 2015, 91; s. auch § 16 Anm. 299 und § 18 Anm. 351). Der Wortlaut der Vorschrift sieht eine Einstellung der Tätigkeit nicht als Voraussetzung vor. Vielmehr wird eine Fortführung der Tätigkeit bei der Übertragung eines Mitunternehmer-Teilanteils (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2) und der Aufnahme in ein Einzelunternehmen sogar ausdrücklich erlaubt (s. auch Anm. 1211).

**Abgrenzung der Übertragung von Mitunternehmeranteilen von der Übertragung des Betriebs durch eine Mitunternehmerschaft:** Die Übertragung von Mit-



unternehmeranteilen ist grds. von der Übertragung des ganzen Betriebs oder eines Teilbetriebs durch eine Mitunternehmerschaft abzugrenzen. Aufgrund der Eigenständigkeit der PersGes. (vgl. dazu grundlegend BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) ist die Betriebsübertragung durch die PersGes. im Rahmen des Abs. 3 nicht als Übertragung von Mitunternehmeranteilen anzusehen. Dennoch ist hinsichtlich der stl. Folgen nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift auf den einzelnen Mitunternehmer abzustellen. Sofern jeweils die Voraussetzungen einer Sachgesamtheit erfüllt sind, ist Abs. 3 anwendbar. Soweit ein Mitunternehmer SonderBV, das zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört, bei der Übertragung des (Teil-)Betriebs der PersGes. nicht mitüberträgt, ist bezogen auf die anteilig diesem Gesellschafter gehörenden WG des übertragenen (Teil-)Betriebs Abs. 3 nicht anwendbar (aber relativierend im Hinblick auf die Übertragung der WG des SonderBV s. Anm. 1224 und s. zudem auch Anm. 1249).

**Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Nießbrauchsvorbehalt:** Im Fall der Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Nießbrauchsvorbehalt wird nach hM bei entsprechender Ausgestaltung des Nießbrauchs der Anteilsübernehmer neben dem Übertragenden Mitunternehmer (zur Rechtsentwicklung und zur Frage der Mitunternehmerstellung von Nießbraucher und Gesellschafter s. Anm. 1220). Abs. 3 ist nach hM zu Recht auch auf die Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Vorbehalt eines Nießbrauchs zugunsten des Übertragenden anwendbar (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 7; *Dräger*, DB 2017, 2768; *Götz*, DStZ 2018, 540; *Viskorff/Wegener*, ZEV 2020, 85; *Kepper*, NZG 2019, 211; *Stein*, ZEV 2019, 131; *Korn*, KÖSDI 2018, 20597; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 474.3.1 ff.2 [1/2020]; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 702; aA wohl BFH v. 25.1.2017 – X R 59/14, BStBl. II 2019, 730, mangels Einstellung der Tätigkeit, aber betr. Verpachtungsbetrieb). Unseres Erachtens ist die hM zutr., denn die Tätigkeitseinstellung wird im Falle der Übertragung eines Mitunternehmer-Teilanteils (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2) nicht verlangt, dazu auch Anm. 1211. Abs. 3 ist auch dann anwendbar, wenn neben dem Nießbrauch am Gesellschaftsanteil auch ein Nießbrauch am übertragenen SonderBV vorbehalten wird (FG Münster v. 24.6.2014 – 3 K 3886/12 F, EFG 2014, 1951, Rz. 32 ff., rkr.); s. Anm. 1206.

**Übertragung des Nießbrauchs an einem Mitunternehmeranteil:** Die unentgeltliche Übertragung des Nießbrauchs an einem Mitunternehmeranteil fällt unter Abs. 3, wenn der Nießbraucher Mitunternehmer wird (BFH v. 1.9.2011 – II R 67/09, BFH/NV 2011, 2066, Rz. 34; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 474.3., 475.2 [1/2020]; zur Rechtsentwicklung s. Anm. 1220). Entsprechend fällt auch der unentgeltliche Verzicht auf den Nießbrauch an einem Mitunternehmeranteil in den Anwendungsbereich des Abs. 3 (glA *Reich/Stein*, DStR 2013, 1272 [1273]; *Mielke*, DStR 2014, 18 [19]; entsprechend beim Tod des Nießbrauchs-Mitunternehmers, auch für den Fall, dass weiteres SonderBV des Nießbrauchs-Mitunternehmers vorhanden ist).

#### dd) Sonderbetriebsvermögen als funktional wesentliche Betriebsgrundlage 1223

Für WG des SonderBV gelten die allgemeinen Grundsätze zur Abgrenzung wesentlicher Betriebsgrundlagen einer Sachgesamtheit (zB BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635, betr. § 16; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2010, 261; s. Anm. 1208). Dies gilt unabhängig davon, ob die WG im Alleineigentum, im Miteigentum oder in einem

Gesamthandseigentum des Übertragenden stehen, sofern nicht eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vorliegt, die der Qualifizierung als SonderBV vorliegt (im Erg. glA *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, 8. Aufl. 2018, § 20 UmwStG Rz. 148). Wesentliche Betriebsgrundlagen iSd. Abs. 3 stellen danach nur funktional wesentliche WG dar (zB. BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 6, 8; OFD Münster v. 10.9.2002, DB 2002, 2080; glA *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 435; s. auch Anm. 1208). Maßgebend ist die funktionale Bedeutung des WG für die PersGes. oder die Mitunternehmerstellung (glA *Wacker*, JbFStR 2005/06, 554; OFD Münster v. 6.11.2008, GmbHR 2009, 108; wohl auch *Kai*, DB 2005, 794; aA noch *Ley*, KÖSDI 2005, 14024; offen noch *Rogall/Stangl*, DStR 2005, 1073; *Rogall*, DB 2005, 410).

**Sonderbetriebsvermögen I:** Wirtschaftsgüter, die unmittelbar dem Betrieb der Mitunternehmerschaft dienen – SonderBV I (s. § 15 Anm. 722–731) –, sind dann funktional wesentlich, wenn sie ein wesentliches wirtschaftliches Gewicht für die Mitunternehmerschaft haben.

**Sonderbetriebsvermögen II:** Wirtschaftsgüter, die der Begr. oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft dienen – SonderBV II (BFH v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667; s. § 15 Anm. 735–747) –, stellen idR keine wesentliche Betriebsgrundlage dar, da sie regelmäßig funktional nicht bedeutend sind (BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342, zu § 20 UmwStG ohne nähere Erläuterung mwN; glA *Märkle*, DStR 2000, 797; anders *Märkle*, DStR 2001, 685; hierzu auch *Bron*, DStZ 2011, 431). Handelt es sich um notwendiges SonderBV II, kann in Einzelfällen eine wesentliche Betriebsgrundlage vorliegen.

BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104: Beteiligung als SonderBV II kann wesentliche Betriebsgrundlage sein, wenn sie beispielweise der Schaffung von Geschäftsverbindungen dient; BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471, Rz. 17 ff.: notwendiges SonderBV II nur im Einzelfall funktional wesentlich; glA *Wendt*, Stbg 1999, 1: für GmbH-Anteil des Kommanditisten einer GmbH & Co. KG bzw. Grundstück, das ein Gesellschafter an einen Dritten vermietet, der es der PersGes. zur Nutzung überlässt; zur Qualifizierung des Grundstücks als notwendiges SonderBV II s. BFH v. 9.9.1993 – IV R 14/91, BStBl. II 1994, 250; FG Nürnberg v. 13.9.2000 – V 479/98, EFG 2001, 566, rkr.: GmbH-Anteile des atypisch stillen Gesellschafters einer GmbH & atypisch Still sind nicht funktional wesentlich; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 472 (4/2019), sehen Gesellschafterdarlehen grds. nicht als funktional wesentliche Betriebsgrundlage an; so auch *Stegemann*, Inf. 2005, 344; s. auch § 16 Anm. 121 ff.

Für den Fall der Betriebsaufspaltung vertritt der BFH uE zutr. die Rechtsansicht, dass Anteile an der Betriebs-KapGes. funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des SonderBV des Besitzgesellschafters sind (BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772; OFD Frankfurt/Main v. 10.5.2012 – S 2240 A - 28 - St 219, FR 2012, 976; einschränkend FG München v. 29.12.2005 – 15 K 214/02, EFG 2006, 490, rkr. durch BFH v. 23.5.2006 – X B 18/06, BFH/NV 2006, 1651; FG Düss. v. 10.12.2015 – 8 K 633/13 F, juris, Rz. 43 f., rkr.: nur soweit für die personelle Verflechtung erforderlich; differenziert *Bron*, DStZ 2011, 431). Ob Anteile eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH, die zum notwendigen SonderBV II gehören, als wesentliche Betriebsgrundlage iSd. Abs. 3 anzusehen sind, ist umstritten und höchstrichterlich nicht geklärt. Die Anteile eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH können uE als SonderBV II eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage allenfalls dann darstellen, wenn durch die Anteile die Einflussnahme des

Gesellschafter auf den Betrieb der PersGes. gegenüber seiner Stellung als Nur-Kommanditist wesentlich gestärkt wird, was im Einzelfall zu beurteilen ist.

BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471, Rz. 17 ff.: Die Beteiligung muss den Kommanditisten in die Lage versetzen, über laufende Fragen der Geschäftsführung der KG zu bestimmen (Möglichkeit der Willensdurchsetzung/Stimmrechtsmehrheit in der Komplementär-GmbH), aber ohne abschließende Klärung der Rechtsfrage und mwN; BFH v. 16.12.2009 – I R 97/08, BStBl. II 2010, 808; FG Berlin-Brandenb. v. 8.1.2019 – 6 K 6313/17, Az. BFH IV R 6/19, EFG 2019, 640; glA *Gosch*, DStR 2010, 1173; § 16 Anm. 122; *Schulze zur Wiesche*, DB 2010, 638, mit Darstellung verschiedener Einzelfälle, DStZ 2010, 441, ähnlich bereits *Schulze zur Wiesche*, GmbHR 2008, 238, *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2005, 664; *Prinz*, DB 2010, 972; ähnlich *Brandenberg*, DB 2003, 2563; Fin-Verw: OFD Nordrhein-Westfalen v. 17.6.2014 – S 2242 - 2014/0003 - St 114, DB 2014, 1646, aktualisiert 21.6.2016; OFD Frankfurt v. 3.12.2015 – S 2134 A - 14 - St 213; Senatsverwaltung für Finanzen Berlin v. 7.3.2018 – III B - S 2241 - 3/2003: mit ausführlicher Darstellung verschiedener Einzelfälle; FG Münster v. 14.8.2013 – 2 K 4721/10 G,F, EFG 2014, 81, rkr.: im Hinblick auf normative Auslegung ist Beteiligung am Gewinn und Verlust der KG unbeachtlich; glA *Strahl in Korn*, § 6 Rz. 472 (4/2019); differenziert *Wacker in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 15 Rz. 714; *Wacker*, NWB 2010, 2382: Blockierung von Mehrheitsbeschlüssen nach Personengruppentheorie in der Komplementär-GmbH ist ausreichend; glA *Wendt*, FR 2010, 386; aA *Wittwer*, DStR 2010, 1072: jegliche Beteiligung an der Komplementär-GmbH ist funktional wesentlich; aA Beteiligung an der Komplementär-GmbH keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage: *Schwedhelm/Talaska*, DStR 2010, 1505: keine über die bereits aus der Mitunternehmerstellung resultierende Prägung des Mitunternehmeranteils durch GmbH-Beteiligung; ähnlich *Bron*, DStZ 2011, 431, mit ausführlicher Darstellung des Meinungsstands; *Wendt*, FR 2005, 468: GmbH-Anteile für Funktionsfähigkeit der KG nicht von Bedeutung; *Ley*, KÖSDI 2004, 14024; *Goebel/Ungemach/Jacobs*, DStZ 2010, 340 (344): nur bei wirtschaftlicher und organisatorischer Verknüpfung; FG Düss. v. 2.5.2019 – 11 K 1232/15 F, EFG 2019, 1195, Az. BFH IV R 15/19: Anteil an Komplementär-GmbH bei einer zweigliedrigen KG nicht zwingend SonderBV II.

**Sonderbetriebsvermögen als Teilbetrieb:** Ist das SonderBV als Teilbetrieb zu qualifizieren (s. auch Anm. 1216), gilt es nicht als wesentliche Grundlage des Mitunternehmeranteils. Eine Zurückbehaltung des SonderBV ist in diesem Fall für die Anwendung des Abs. 3 unschädlich.

#### ee) Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen mit funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen

1224

Wird der gesamte Gesellschaftsanteil unentgeltlich übertragen und das SonderBV mit funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehalten, ist Abs. 3 grds. nicht anwendbar. Enthält das SonderBV wesentliche Betriebsgrundlagen (zB das im Eigentum des Mitunternehmers stehende Fabrikationsgrundstück), muss es zusammen mit dem (gesamten) Gesellschaftsanteil übertragen werden, da ansonsten kein Mitunternehmeranteil iSd. Abs. 3 übertragen wird.

BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890, mwN; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261, Rz. 18; inzwischen relativierend: BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715; BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723; BFH v. 12.5.2016 – IV R 12/15, BStBl. II 2019, 726; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 8 ff.; s. auch Anm. 1221.

**Früher herrschende Meinung:** Bei unentgeltlicher Übertragung des gesamten Gesellschaftsanteils muss grds. das gesamte SonderBV mit funktional wesentlichen

Betriebsgrundlagen mitübertragen werden. Nach früherer Auffassung wurde sowohl eine gleichzeitige Entnahme als auch eine gleichzeitige Veräußerung und auch eine Überführung in ein anderes BV nach Abs. 5 für die Anwendung des Abs. 3 als schädlich angesehen – selbst wenn sie in zeitlichem Zusammenhang mit einer unentgeltlichen Übertragung erfolgten (Gesamtplan-Rspr. auch im Rahmen des Abs. 3 anwendbar).

BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890, mwN; BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261, zur Rechtslage vor der Anwendbarkeit des Abs. 5; ebenso Vorinstanz Schl.-Holst. FG v. 5.11.2008 – 2 K 175/05, EFG 2009, 233, mwN zu versch. Auffassungen im Schrifttum; BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S2241 - 15/05, BStBl. I 2005, 485, Rz. 5 ff.; Märkle, DStZ 1997, 233; Märkle, DStR 2000, 797; Schulze zur Wiesche, DStZ 1985, 55; Brandenburg, DStZ 2002, 511; Paus, Inf. 2001, 109; Wälzholz, MittBay-Not. 2006, 113; Kai, DB 2005, 794; Winkeljohann/Stegemann, BB 2005, 1416; Rogall/Stangl, DStR 2005, 1073; Schön, BB 1988, 1866; Gebel, DStR 1996, 1880; aA bereits zur früher hM Wendt, FR 2005, 468: Abs. 5 und Abs. 3 könnten gleichzeitig anwendbar sein mit ausführlicher Begr.; zur früher hM s. Voraufgabe – Stand September 2015 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm); hinsichtlich der Rechtsfolgen s. Anm. 1251.

**Inzwischen herrschende Meinung:** Die frühere Auffassung wurde zugunsten einer normspezifischen Betrachtung aufgegeben. Die Rspr. geht zwar weiterhin davon aus, dass das gesamte funktional wesentliche (Sonder-)BV mitübertragen werden muss, damit die Voraussetzungen des Abs. 3 erfüllt sind (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 18). Jedoch stellt die Rspr. auf das funktional wesentliche BV ab, wie es am Tag der Übertragung vorhanden ist (zeitpunktbezogene Betrachtung). Danach sind WG, die zuvor aus dem BV ausgeschieden sind, nicht relevant für die Beurteilung, ob die Voraussetzungen des Abs. 3 erfüllt sind (so auch BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723; Nds. FG v. 27.11.2014 – 1 K 10294/13, BB 2015, 750, rkr. durch BFH v. 12.5.2016 – IV R 12/15, BStBl. II 2019, 726; entsprechend BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012, 638, Rz. 44 zu § 24 UmwStG: vorherige und auf Dauer angelegte Veräußerung eines WG ist nicht schädlich für Anwendung des § 24 UmwStG; BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, BStBl. II 2019, 738, betr. § 20 UmwStG). Weiterhin wird die gleichzeitige Überführung zum Buchwert in ein anderes BV als unschädlich für die Abwendung des Abs. 3 angesehen. Die FinVerw. hat sich inzwischen der Auffassung der Rspr. angeschlossen und ausdrücklich die Anwendung der Gesamtplan-Rspr. bei Anwendung von Abs. 3 und Abs. 5 aufgegeben (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 8 ff. Ausnahme bei zeitlich gestreckter Betriebsaufgabe bzw. Gesamtplan zur Erreichung der §§ 16, 34, Rz. 15, 16; noch anders BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241 - 15/05, BStBl. I 2005, 485, Rz. 7; BMF v. 12.9.2013 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2013, 1164).

- ▶ **Erfolgsneutrale Überführung in ein anderes Betriebsvermögen:** Die Vorschriften der Abs. 3 und 5 ordnen beide eine Buchwertfortführung zwingend an. Da diese Vorschriften gleichrangig nebeneinanderstehen, können und müssen sie nach Auffassung der Rspr. unabhängig voneinander und damit gleichzeitig zur Anwendung kommen. Dies entspricht dem Sinn und Zweck der Vorschriften (Erleichterung der Unternehmensübertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge und der Umstrukturierung von Personenunternehmen). Abs. 3 und Abs. 5 sind Regelungen, die auf einer Ebene stehen. Dies gilt sowohl bei einer vorhergehenden als auch bei einer zeitgleichen Überführung des WG.

Eine Ausnahme besteht jedoch dort, wo es durch die (gleichzeitige oder zeitlich vorgelagerte) Übertragung von einzelnen WG zu einer Zerschlagung der Sachgesamtheit kommt. Die Gesamtplan-Rspr. wurde damit zu Recht bei Anwendung von Abs. 3 und Abs. 5 ausdrücklich aufgegeben (erstmalig BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 19; BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723; Nds. FG v. 27.11.2014 – 1 K 10294/13, BB 2015, 750, rkr. durch BFH v. 12.5.2016 – IV R 12/15, BStBl. II 2019, 726, aber ohne weitere Ausführung zu gleichzeitiger Anwendung des Abs. 5; FG Düss. 10.12.2015 – 8 K 633/13 F, juris, rkr. durch BFH v. 30.6.2016 – IV B 2/16, BFH/NV 2016, 1452; FG Düss. 19.4.2018 – 15 K 1187/17 F, EFG 2018, 1092, Az. BFH IV R 14/18; inzwischen auch BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 10 ff.; FG Münster v. 22.5.2019 – 7 K 802/18 E, Az. BFH VI R 24/19 zur Abgrenzung der Betriebsverkleinerung von der Betriebszerschlagung).

- ▶ *Vorangehende Veräußerung oder Entnahme:* Da für die Beurteilung des Umfangs der Sachgesamtheit eine zeitpunktbezogene Betrachtung anzustellen ist, ist eine der unentgeltlichen Übertragung vorausgehende Veräußerung oder Entnahme, bei der die stillen Reserven in dem entnommenen oder veräußerten WG noch beim Übertragenden aufgedeckt werden, für die Anwendung des Abs. 3 unschädlich. Voraussetzung ist, dass es sich bei dem verbleibenden „Rest-BV“ weiterhin um eine funktionsfähige betriebliche Einheit handelt. Die Gesamtplan-Rspr., die zu §§ 16, 34 ergangen ist, ist auf Abs. 3 nicht anwendbar (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 18; BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723; BFH v. 14.7.2016 – IV R 19/13, BFH/NV 2016, 1702; FG Düss. 10.12.2015 – 8 K 633/13 F, juris, rkr. durch BFH v. 30.6.2016 – IV B 2/16, BFH/NV 2016, 1452; FG Düss. 19.4.2018 – 15 K 1187/17 F, EFG 2018, 1092, Az. BFH IV R 14/18; BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012, 638 zu § 24 UmwStG; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 13).
- ▶ *Zeitgleiche Veräußerung oder Entnahme:* Nicht vom BFH entschieden ist der Fall der gleichzeitigen Veräußerung oder Entnahme von funktional wesentlichen WG des (Sonder-)BV (grds. abl., aber im Erg. offen gelassen BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 19, 47). Das Nds. FG sieht auch bei einer gleichzeitigen Entnahme eines WG in das PV und Vermietung an den Betrieb die Voraussetzungen des Abs. 3 als erfüllt an (Nds. FG v. 16.8.2013 – 2 K 172/12, EFG 2013, 1825, rkr.: durch Entnahme ist Besteuerung der stillen Reserven gesichert, Betrieb war auch ohne zurückbehaltenes WG lebensfähig). Im Urte. v. 27.11.2014 weist das Nds. FG aber ausdrücklich darauf hin, dass Abs. 3 bei taggleicher Veräußerung oder Entnahme an einen Dritten grds. nicht zur Anwendung kommt (Nds. FG v. 27.11.2014 – 1 K 10294/13, BB 2015, 750, rkr. durch BFH v. 12.5.2016 – IV R 12/15, BStBl. II 2019, 726, ohne zu der vorstehenden Frage Stellung zu nehmen, da nicht entscheidungserheblich). Unschädlich soll nur die gleichzeitige Überführung eines WG nach Abs. 5 sein. Auch das Schl.-Holst. FG lehnt Abs. 3 bei gleichzeitiger Entnahme (schlichte Zurückbehaltung) ab (Schl.-Holst. FG v. 26.3.2019 – 4 K 83/16, EFG 2019, 1508, rkr., mit Darstellung der Rspr.; glA Wacker in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 435). Das FG Düss. wendet Abs. 3 an (FG Düss. v. 19.4.2018 – 15 K 1187/17 F, EFG 2018, 1092, Az. BFH IV R 14/18: wenn Vorabübertragung nicht zur Zerschlagung geführt hätte, könne eine (zufällige) zeitgleiche Veräußerung nicht anders zu beurteilen sein). Die FinVerw. sieht die zeitgleiche Veräußerung oder Ent-

nahme für die Anwendung des Abs. 3 als schädlich an (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 9, 13; zeitgleiche Veräußerung oder Entnahme schädlich; ebenso abl. BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, BStBl. II 2019, 738, betr. § 20 UmwStG: auch Nutzungsüberlassung ist nicht ausreichend; ebenfalls krit. *Wacker*, DStR 2018, 1014; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 15, 435; *Wendt*, FR 2018, 513; krit. zur Ablehnung des Abs. 3: *Binnewies*, GmbH-StB 2020, 123; ebenso *Viskorf/Wegener*, ZEV 2020, 85: Kriterium der Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen ist verfehlt, entscheidend ist die Übertragung einer funktionsfähigen Einheit; *Kotzenberg/Riedel*, DStR 2020, 13; *Krüger*, FR 2020, 341; *Riedel*, Ubg 2018, 457; *Schreiber*, NZG 2018, 1298; *Danz*, FR 2018, 707; *Schiffers*, Ubg 2020, 48).

**Auffassungen in der Literatur:** In der Literatur wird die Entwicklung der Rspr. mehrheitlich begrüßt. Anderenfalls würden sachgerechte vorweggenommene Erbfolgen und Unternehmensumstrukturierungen erschwert. Insbesondere die gleichzeitige Anwendung von Abs. 3 und Abs. 5 wird als zutr. angesehen, weil das Gesetz in beiden Fällen ausdrücklich die Buchwertfortführung anordnet. Zudem würden bei einer vorherigen oder gleichzeitigen Veräußerung oder Entnahme die stillen Reserven zum Regelsteuersatz realisiert.

*Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 473, 473.1 (4/2019); *Bode*, DB 2012, 2375; *Förster*, DB 2013, 2047 (2048) – zeitgleiche Veräußerung und Entnahme zulässig; *Blumers*, DB 2013, 1625: identische Verwendung des Begriffs der Sachgesamtheit in § 16 und Abs. 3 als „Irrtum“; *Geck*, ZEV 2012, 691: krit. eventuell bei gleichzeitiger Entnahme; *Geck*, ZEV 2013, 169 (172); *Wachter*, DB 2013, 200 (205), formale Betrachtung des maßgebenden Zeitpunkts dient Rechtssicherheit, krit. bei gleichzeitiger Veräußerung; *Kaminski*, Stbg 2013, 53; *Bohn/Pelters*, DStR 2013, 281, offen zur zeitgleichen Veräußerung, Entnahme; *Röhrig*, EStB 2013, 106 (109); *Röhrig*, EStB 2013, 144 (148), jeweils krit. zur zeitgleichen Veräußerung oder Entnahme; *Rogall/Dreßler*, Ubg 2013, 73; *Kanzler*, FR 2012, 1113 (1120); *Strahl*, KÖSDI 2013, 18216 (18217); *Levedag*, GmbHHR 2014, 337 (342); *Levedag*, GmbHHR 2013, 673 (682), jeweils ohne Aussage zur gleichzeitigen Veräußerung oder Entnahme; *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2013, 25; *Schulze zur Wiesche*, DStR 2012, 2414: Darstellung der Rechtslage; *Stein/Stein*, FR 2013, 156; *Hoffmann*, GmbHHR 2012, 1267; *Viskorf/Wegener*, ZEV 2020, 85; *Krüger*, FR 2020, 341.

Die ablehnende Meinung kritisiert insbes., dass nur noch verminderte Anforderungen an die zu übertragende Sachgesamtheit gestellt werden und im Erg. der Begriff der Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 neu geprägt wird. Zudem richtet sich die Kritik darauf, dass die Auffassung des BFH weder mit dem Wortlaut noch mit dem Zweck und der Systematik des Abs. 3 vereinbar ist.

*Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 15: nicht vereinbar mit Zweck und Systematik des Abs. 3, neue Definition der Sachgesamtheit; *Wacker*, DStR 2018, 1014; *Brandenburg*, DB 2013, 17: einheitliche Auslegung der Tatbestandsmerkmale des Abs. 3 und § 16; *Geck*, ZEV 2013, 169: verminderte Anforderungen an den Übertragungsgegenstand und Wertungswidersprüche hinsichtlich Sperrfrist; *Mitschke*, FR 2013, 314: „gewollte Zerstückelung von betrieblichen Einheiten“; *Vees*, DStR 2013, 743: Lösung vom bisherigen Zweck des § 7 Abs. 1 EStDV, wonach BV unverändert auf den Rechtsnachfolger übertragen werden soll, Veränderung der Perspektive weg von der Perspektive des Übertragenden hin zum Übernehmenden; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1222c (3/2020): Widerspruch zu Rspr. zu § 7 Abs. 1 EStDV bei Übertragung eines WG unter Aufdeckung stiller Reserven; eher krit. *Dornheim*, DStZ 2014, 46: ggf. gesetzliche Änderung erforderlich.

- ▶ **Stellungnahme:** Die Entwicklung der Rspr. ist im Hinblick auf den Zweck der Vorschrift, die Unternehmensnachfolge zu erleichtern, zu begrüßen. Dadurch, dass sich die FinVerw. dieser Rspr. angeschlossen hat, ist insoweit Rechtssicher-

heit hinsichtlich der stl. Folgen bei der Unternehmensnachfolge eingetreten. BFH und FinVerw. erkennen die vorausgehende gewinnrealisierende Entnahme oder Veräußerung eines WG sowie die vorausgehende oder gleichzeitige buchwertneutrale Überführung in ein anderes BV an, wenn eine Betriebsfortführung durch den Erwerber möglich und eine Betriebszerschlagung nicht gegeben ist.

Offen ist, ob eine gleichzeitige Veräußerung oder Entnahme die Anwendung des Abs. 3 ausschließt. Der BFH lehnt eine „taggleiche“ Veräußerung oder Entnahme ab (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 19). Auch die FinVerw. lehnt Abs. 3 im Falle einer „zeitgleichen“ oder „taggleichen“ Veräußerung oder Entnahme ab (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 13). Jedoch kann es uE auf den Tag der Übertragung nicht ankommen. Maßgebend kann allenfalls der konkrete Zeitpunkt der Übertragung der betrieblichen Sachgesamtheit sein, sodass eine zeitlich vorgelagerte (eine juristische Sekunde vor der Übertragung der Sachgesamtheit) Entnahme oder Veräußerung nicht schädlich sein kann (so auch *Viskorf/Wegener*, ZEV 2020, 85; *Kraft*, NWB 2020, 20).

Unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck des Abs. 3 kann die gleichzeitige Veräußerung oder Entnahme nicht anders zu beurteilen sein als die zeitlich vorausgehende Übertragung, wenn der Erwerber eine lebensfähige Einheit erhält. Die Besteuerung der stillen Reserven ist in diesen Fällen sichergestellt. Zudem werden die stillen Reserven von dem Steuersubjekt besteuert, das sie erwirtschaftet hat, sodass eine Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips insoweit nicht eintritt (*Danz*, Ubg 2018, 287; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 473, 473.1 [4/2019]). Im Erg. sollte sich uE die Anwendung des Abs. 3 daran messen lassen, ob die streitigen Vorgänge zu einer Betriebsaufgabe führen würden, wenn sie vom Unternehmer bei einer eigenen Weiterführung der betrieblichen Sachgesamtheit vorgenommen würden. Es ist damit sachgerecht, auch die Übertragung unter gleichzeitiger Veräußerung oder Entnahme eines (bisher) funktional wesentlichen WG von Abs. 3 zu erfassen, wenn dadurch die Lebensfähigkeit der Sachgesamtheit nicht gefährdet ist.

Allerdings ist dies uE von der gesetzlichen Regelung und vom Willen des Gesetzgebers nicht gedeckt. Eine Zurückbehaltung von wesentlichen Betriebsgrundlagen wird vom Gesetz ausdrücklich nur in den Fällen des Abs. 3 Satz 2 zugelassen. Dieser Regelung hätte es nicht bedurft, wenn die gleichzeitige Entnahme im Falle der schlichten Zurückbehaltung eines WG allein dann schon unschädlich wäre, wenn ein lebensfähiger Betrieb übergeht. Es bestünde ein Widerspruch zwischen der Teilanteilsübertragung mit Zurückbehaltung von WG (welche dem übertragenen Teilmitunternehmeranteil zur Nutzung weiterhin zur Verfügung stehen) einerseits und der Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs und gesamten Mitunternehmeranteils mit zeitgleicher Entnahme („Zurückbehaltung“ bzw. Nichtübertragung) von WG (welche der übertragenen Sachgesamtheit regelmäßig auch weiterhin zur Nutzung zur Verfügung stehen) andererseits, wenn in beiden Fällen eine Betriebsfortführung durch den Rechtsnachfolger möglich ist. Während im ersten Fall eine Sperrfrist zu beachten ist, obwohl auch in diesem Fall die Besteuerung der stillen Reserven in den WG gesichert ist und der übertragene Teilanteil für sich, ggf. aufgrund Nutzungsüberlassung des betreffenden WG lebensfähig ist, muss im zweiten Fall, in welchem der betriebliche Zusammenhang des betreffenden WG mit der übertragenen

Sachgesamtheit vollständig gelöst wird, eine Sperrfrist im Rahmen des Abs. 3 nicht beachtet werden. Wird zudem (uE zutr.) eine Behaltensfrist für das zurückbehaltene SonderBV abgelehnt (s. Anm. 1282), hängt das Eintreten der Sperrfrist des Abs. 3 Satz 2 für den übertragenen Teilmitunternehmeranteil von dem Zufall ab, dass ein WG des SonderBV im Zeitpunkt der Übertragung des Teilanteils (noch) vorhanden ist. Würde das schlichte Zurückbehalten auch bei der Übertragung des Teilanteils als unschädlich angesehen, wenn der Erwerber eine lebensfähige Sachgesamtheit erhält, würde die Regelung des Abs. 3 Satz 2 ins Leere gehen.

**Sonderregelung des Abs. 3 Satz 2:** Die Sonderregelung des Abs. 3 Satz 2 ist bei der Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung von wesentlichem SonderBV idR nicht einschlägig, da der Übertragende nach der Übertragung nicht mehr Mitunternehmer ist und somit die zurückbehaltenen WG nicht mehr zur Mitunternehmerschaft gehören (glA BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 9; BMF v. 9.11.2005 – VI B 2 - S 2241-39/05, nv.; *Brandenberg*, DStZ 2002, 511; *Brandenberg*, NWB F. 3, 12039; *Wendt*, FR 2002, 127; *Förster*, FR 2002, 649). Zu Ausnahmen hiervon und weiteren Ausführungen zu Abs. 3 Satz 2 s. Anm. 1280 ff.

**Erfolgsneutrale Überführung in ein anderes Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft:** Siehe Anm. 1282.

**Zurückbehaltung eines Teils des Sonderbetriebsvermögens:** Bei Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils sind nur dann die Voraussetzungen einer Sachgesamtheit erfüllt, wenn auch das gesamte SonderBV mitübertragen wird. Der Vorgang wird nicht aufgespalten in die Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils, insoweit als das SonderBV mitübertragen wird, und einen Teil des Mitunternehmeranteils, der ohne SonderBV übertragen wird (Abweichung von der früheren Auffassung; s. Voraufgabe – Stand September 2015 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)). Die Übertragung führt zur Aufgabe des Mitunternehmeranteils, verbunden mit der Entnahme des zurückbehaltenen Teils des SonderBV.

glA *IDW*, WPg 2002, 1087; die FinVerw. äußert sich hierzu in BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, nicht ausdrücklich. Da sie allerdings auch bei der unterquotalen Mitübertragung von SonderBV im Fall der Übertragung eines Teilanteils davon ausgeht, dass eine Aufteilung des Vorgangs nicht möglich ist (Rz. 25), besteht auch bei der Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils das Risiko, dass die FinVerw. eine entsprechend restriktive Haltung einnimmt; so wohl auch *Wacker*, JbFStR 2005/06, 554; *Kai*, DB 2005, 794, wegen Unteilbarkeit eines Mitunternehmeranteils, für den Fall der Überführung des SonderBV auf einen anderen Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft sieht *Kai* allerdings die Voraussetzungen des Satzes 2 als erfüllt an; abl. auch *Brandenberg*, NWB 2008, F. 3, 15317; *Emmrich/Kloster*, GmbH 2005, 448, zum Fall der Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils unter Vorbehalt des Nießbrauchs. Zur Entwicklung der Rspr. zur Anwendung des Abs. 3 Satz 1, wenn trotz Zurückbehaltung des SonderBV eine lebensfähige Wirtschaftseinheit übertragen wird, s. Anm. 1224 f.

**Abweichende Übertragung des Sonderbetriebsvermögens bei Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils auf mehrere Erwerber:** Siehe Anm. 1282.

**Nutzungsüberlassung der wesentlichen Betriebsgrundlage:** Siehe Anm. 1207.

**Zurückbehaltung bei doppelstöckiger Personengesellschaft:** Wird bei der Übertragung des Mitunternehmeranteils an der Obergesellschaft wesentliches Son-



der BV des Mitunternehmeranteils der Obergesellschaft zurückbehalten, fällt uE nur die Übertragung des Mitunternehmeranteils an der Obergesellschaft nicht unter Abs. 3, während für die gleichzeitige mittelbare Übertragung des Mitunternehmeranteils an der Untergesellschaft Abs. 3 anwendbar sein kann (so wohl auch *Strahl in Korn*, § 6 Rz. 471.1 [4/2019]). Im umgekehrten Fall, bei dem der Mitunternehmer (Gesellschafter der Obergesellschaft) WG, die wesentliches SonderBV bei der Untergesellschaft darstellen, zurückbehält, ist uE Abs. 3 auf die Übertragung des Mitunternehmeranteils an der Obergesellschaft, nicht jedoch für die mittelbare Übertragung des Mitunternehmeranteils an der Untergesellschaft anzuwenden (glA *Ley*, KÖSDI 1997, 11079, jeweils betr. Veräußerung; aA *Behrens/Quatmann*, DStR 2002, 481, zu § 20 UmwStG; zur doppelstöckigen PersGes. s. auch Anm. 1220f.). Überträgt die Obergesellschaft ihre Mitunternehmeranteile an der Untergesellschaft unentgeltlich und behält dabei ein Mitunternehmer der Obergesellschaft WG, die wesentliches SonderBV bei der Untergesellschaft darstellen, zurück, ist Abs. 3 insoweit nicht erfüllt (*Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, 8. Aufl. 2018, § 20 UmwStG Rz. 147; *Behrens/Quatmann*, DStR 2002, 481, zu § 20 UmwStG); zur Rechtsentwicklung bei Zurückbehaltung von SonderBV s. aber oben).

**Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen ohne funktional wesentliche Betriebsgrundlagen:** Eine Zurückbehaltung von WG des SonderBV, die nicht zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen rechnen, verhindert die Anwendung des Abs. 3 nicht (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 17; *Kai*, DB 2005, 794; *Wacker*, JbFStR 2005/06, 554; FG Münster 9.5.2014 – 12 K 3303/11 F, EFG 2014, 1369, Rz. 34, rkr. durch BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723; s. auch Anm. 1209).

**Ausschließliche Übertragung des Sonderbetriebsvermögens/Sonderbetriebsvermögen als Teilbetrieb:** Eine ausschließliche Übertragung des SonderBV ohne gleichzeitige Mitübertragung des Gesellschaftsanteils erfüllt den Tatbestand des Abs. 3 nicht, da keine Sachgesamtheit übertragen wird (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 35; *Boeddinghaus*, NWB 2005, F. 3, 13621). Etwas anderes gilt nur, wenn das SonderBV einen Teilbetrieb darstellt. Einzelne WG des SonderBV stellen idR keinen Teilbetrieb dar. Dies gilt auch, wenn das SonderBV eines Gesellschafters nur aus einem einzelnen WG besteht. Ein Teilbetrieb liegt nur vor, wenn hinsichtlich des SonderBV isoliert die allgemeine Begriffsbestimmung des Teilbetriebs erfüllt ist (BFH v. 12.4.1967 – VI R 187/66, BStBl. III 1967, 419; BFH v. 5.4.1979 – IV R 48/77, BStBl. II 1979, 554; BFH v. 11.12.1990 – VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510, betr. § 16; H 16 Abs. 3 EStH 2019; FG Köln v. 23.7.1997 – 12 K 4807/90, EFG 1998, 296, rkr.; s. Anm. 1216).

**Nießbrauchsvorbehalt am übertragenen Sonderbetriebsvermögen:** Wird bei einer unentgeltlichen Übertragung des Mitunternehmeranteils sowie des wesentlichen SonderBV am SonderBV der Nießbrauch vorbehalten, kommt Abs. 3 zur Anwendung, wenn sich der Vorbehalt des Nießbrauchs nicht als Zurückbehaltung einer wesentlichen Betriebsgrundlage darstellt. Der Vorbehaltsnießbraucher ist idR nicht (mehr) wirtschaftlicher Eigentümer des übertragenen SonderBV.

BFH v. 5.7.1984 – IV R 57/82, BStBl. II 1986, 322; BFH v. 18.3.1986 – VIII R 316/84, BStBl. II 1986, 713; BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653; BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241; BFH v. 5.7.2018 – VI R 67/15, BStBl. II 2018, 798; FG Münster v. 24.6.2014 – 3 K 3886/12 F, Rz. 32 ff., rkr.; FG Münster v. 20.9.2019 – 11 K 4132/15 E, G, Rz. 63, Az. BFH X R 35/19 mit Anm. *Brosda*, EFG 2020, 255; *MS*, KÖSDI 1999, 12138; *Brandenberg*, DStZ 2002, 511; *Binz/Mayer*, DB 2001, 2316; *Stegemann*, Inf.

2005, 344; *Strahl*, FR 2004, 929; *Brandenberg*, NWB 2008, F. 3, 15317, mwN; s. auch Anm. 1207.

Auch das Zurückbehalten des Nutzungsrechts stellt kein Zurückbehalten einer wesentlichen Betriebsgrundlage dar (*Bodden*, ZEV 1997, 405 mwN; s. auch Anm. 1206f.).

#### 1225 ff) Gesamtplanrechtsprechung

Die sog. Gesamtplan-Rspr. beruht auf der Rspr. des BFH zur Tarifiermäßigung im Rahmen des § 16, insbes. dem Ur. v. 6.9.2000 (BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229), wonach eine zeitraumbezogene Betrachtung anzustellen ist, wenn ein „Veräußerungsplan“ mehrere Teilakte umfasst (so auch BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635; BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890, mwN; BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194; BFH v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395; FG Düss. v. 16.10.1984 – I 528/79 F, EFG 1985, 245, rkr., alle Ur. betr. § 16). Im Erg. werden mehrere Teilschritte, die auf einer einheitlichen Planung beruhen und in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen, zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammengefasst (ausführl. hierzu *Brandenberg*, NWB 2008, F. 3, 15317; *Damas/Un-gemach*, DStZ 2007, 552; *Spindler*, DStR 2005, 1; *Stamm*, StuB 2006, 125, jeweils mwN und zu den Voraussetzungen eines Gesamtplans).

Im Rahmen des Abs. 3 war str., ob die Gesamtplan-Rspr. zur Anwendung kommt. Eine Geltung der Gesamtplan-Rspr. hätte zur Folge, dass Abs. 3 nicht anwendbar wäre, wenn eine Überführung von wesentlichen Betriebsgrundlagen des SonderBV in ein anderes BV zum Buchwert, eine Entnahme oder eine Veräußerung zwar nicht zeitgleich, jedoch zeitversetzt, aber in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Übertragung des Mitunternehmeranteils erfolgt und den Übertragungen ein einheitlicher Plan zugrunde liegt.

**Gesamtplanrechtsprechung nach Auffassung der hM im Rahmen des Abs. 3 nicht anwendbar:** Die Rspr. hat in mehreren Ur. entschieden, dass die Grundsätze der Gesamtplan-Rspr. im Rahmen des Abs. 3 nicht zur Anwendung kommen. Ob die Gesamtplan-Rspr. angewandt werden muss, richtet sich im Einzelnen nach dem Zweck der jeweiligen Vorschrift. Abs. 3 dient der Liquiditätssicherung des fortgeführten Betriebs durch eine von Ertragsteuern unbelastete Übertragung der betrieblichen Einheit und damit der Erleichterung der Generationennachfolge. An diesem Zweck der Vorschrift muss sich die Gesamtplan-Rspr. messen lassen. Damit sind Gesamtplanüberlegungen im Rahmen des Abs. 3 nicht anzuwenden (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, noch als obiter dictum; BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723 – Gesamtplan ausdrücklich abgelehnt; BFH v. 12.5.2016 – IV R 12/15, BStBl. II 2019, 726; BFH v. 30.6.2016 – IV B 2/16, BFH/NV 2016, 1452; zur früheren Diskussion s. Voraufgabe – Stand September 2015 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)).

**Auffassung der Finanzverwaltung:** Die FinVerw. hat sich der Auffassung der Rspr. angeschlossen (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 10ff.; noch anders BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241 - 15/05, BStBl. I 2005, 485, Rz. 7; s. Anm. 1282).

**Schrifttum:** Auch die hM im Schrifttum lehnt die Gesamtplan-Rspr. im Bereich des Abs. 3 ab.

*Mielke*, DStR 2015, 673; *Wacker*, Ubg 2016, 245 jeweils mit Darstellung der Rspr-Entwicklung; *Krüger*, FR 2020, 341; *Wendt*, FR 2018, 513; *Viskorf/Wegener*, ZEV 2020, 85; *Kotzenberg/Riedel*, DStR 2020, 13; *Schiffers*, Ubg 2020, 48; *Wendt*, FR 2015, 457; *Keller/Sundheimer*, DB 2015, 708; *Bünning*, BB 2015, 370; *Hänsch*, NWB 2015, 1914; *Strahl in Korn*, § 6 Rz. 473.1 (4/2019); *Wachter*, DB 2013, 200; *Kaminski*, Stbg 2013, 53; *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2013, 25; *Schulze zur Wiesche*, DStR 2012, 2414: Darstellung der Rspr.; *Bohn/Pelters*, DStR 2013, 281; *Krüger*, DStZ 2014, 194; *Messner*, AktStR 2013, 89; *Levedag*, GmbHR 2014, 337 (342 ff.): Normzweck entscheidend für Anwendung der Gesamtplan-Rspr.; *Levedag*, GmbHR 2013, 673 (682); *Blumers*, DB 2013, 1625; *Geck*, ZEV 2013, 169 (172): befürwortet zwar Ablehnung des Gesamtplans, aber Hinweis auf berechtigte Kritik wie verminderte Anforderungen an den Übertragungsgegenstand und Wertungswidersprüche hinsichtlich Sperrfrist; aA *Wacker in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 15, 435; *Wacker*, DStR 2018, 1014; *Brandenberg*, DB 2013, 17; *Mitschke*, FR 2013, 314; *Vees*, DStR 2013, 743; eher krit. *Dornheim*, DStZ 2014, 46, mit Darstellung versch. Fallgruppen; s. auch Anm. 1224.

**Stellungnahme:** Die Gesamtplan-Rspr. wurde zu §§ 16, 34 entwickelt und soll insbes. die Gewährung von StVergünstigungen verhindern, wenn nicht sämtliche stille Reserven in einem zusammengeballten Vorgang aufgedeckt werden. Unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck des Abs. 3, wonach die Generationennachfolge erleichtert und eine Übermaßbesteuerung bei der Übertragung betrieblicher Einheiten verhindert werden soll, ist die Abkehr von der Gesamtplan-Rspr. sachgerecht.

#### gg) Konkurrenz zu Abs. 5 bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils mit Sonderbetriebsvermögen? 1226

Wird ein Mitunternehmeranteil zusammen mit dazugehörigem SonderBV unentgeltlich auf einen Rechtsnachfolger übertragen, der die Mitunternehmerstellung fortführt, stellen die WG des SonderBV einen unselbständigen Bestandteil der übergehenden Sachgesamtheit dar, denn das SonderBV ist Teil der Sachgesamtheit Mitunternehmeranteil (s. Anm. 1221; Bestätigung: BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173). Die Rechtsfolge des Abs. 3 bezieht sich auf alle WG der übertragenen Sachgesamtheit. Findet außerhalb des Übergangs einer Sachgesamtheit eine selbständige Übertragung einzelner WG zwischen den SonderBV verschiedener Mitunternehmer statt, ist der Tatbestand des Abs. 3 nicht erfüllt und Abs. 5 kann anwendbar sein. Abs. 5 ist neben Abs. 3 auch anwendbar für den Fall, dass gleichzeitig mit der Übertragung des Mitunternehmeranteils funktional nicht wesentliches SonderBV auf einen anderen Mitunternehmer übertragen wird. Da für die unentgeltliche Übertragung von WG zwischen den SonderBV einzelner Mitunternehmer der Buchwertansatz zwingend ist, besteht insoweit materiell kein Konkurrenzverhältnis zwischen Abs. 3 und Abs. 5. Bei Anwendung des Abs. 5 ist allerdings die Sperrfrist des Abs. 5 Satz 4 zu beachten. Soweit Abs. 3 anwendbar ist, weil das SonderBV zusammen mit dem Mitunternehmeranteil als Sachgesamtheit übertragen wird, scheidet eine Anwendung von Abs. 5 aus, sodass keine Sperrfrist greift.

Bei gleichzeitiger oder einer in zeitlichem Zusammenhang vorhergehenden Übertragung eines funktional wesentlichen WG nach Abs. 5 und einer Übertragung des „Rest-BV“ nach Abs. 3 kommt es nach der inzwischen hM ebenfalls nicht zu einem Konkurrenzverhältnis beider Vorschriften (BFH v. 2.8.2011 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715; BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723; BFH v. 12.5.2016 – IV R 12/15, BStBl. II 2019, 726, aber ohne weitere Ausführung zu

gleichzeitiger Anwendung des Abs. 5; BFH v. 30.6.2016 – IV B 2/16, BFH/NV 2016, 1452; FG Düss. 10.12.2015 – 8 K 633/13 F, juris, rkr.; Nds. FG v. 27.11.2014 – 1 K 10294/13, BB 2015, 750, rkr.; FG Düss. 19.4.2018 – 15 K 1187/17 F, EFG 2018, 1092, Az. BFH IV R 14/18; FG Münster v. 22.5.2019 – 7 K 802/18 E, Az. BFH VI R 24/19, zur Abgrenzung der Betriebsverkleinerung von der Betriebszerlegung; noch offen BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261, Rz. 23, betr. Rechtslage vor 2001). Nach Auffassung des BFH stehen beide Vorschriften gleichberechtigt nebeneinander. Die FinVerw. hat sich inzwischen der Rspr. angeschlossen (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 10f., wenn weiterhin eine funktionsfähige betriebliche Einheit besteht und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist); s. auch Anm. 1224.

Zur überquotalen Mitübertragung von funktional wesentlichem SonderBV bei der Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils s. Anm. 1263.

1227–1229 Einstweilen frei

## 2. Unentgeltlichkeit der Übertragung

### 1230 a) Abgrenzung zwischen entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragung

Die Übertragung eines WG ist unentgeltlich, wenn sie ohne Gegenleistung erfolgt. Eine Leistung, die der Erwerber anlässlich der Übertragung erbringt, bildet eine Gegenleistung und die Übertragung ist daher entgeltlich, wenn die beiderseitigen Leistungen wie unter Fremden nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen sind und die Beteiligten auch die Vorstellung und den Willen haben, für die eigene Leistung eine etwa gleichwertige Leistung zu erhalten (BFH v. 31.5.1972 – I R 49/69, BStBl. II 1972, 696; BFH v. 26.6.2002 – IV R 3/01, BStBl. II 2003, 112). Trotz objektiver Ungleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung kann ein Veräußerungs-/Erwerbsgeschäft vorliegen, wenn die Beteiligten subjektiv von der Gleichwertigkeit ausgegangen sind (BFH v. 29.1.1992 – X R 193/87, BStBl. II 1992, 465; FG Hamb. v. 22.2.2006 – II 366/04, nv., juris, rkr.); s. auch § 16 Anm. 62 ff. und 70 ff. Rechtsgrund einer unentgeltlichen Übertragung muss sein, dass der Übertragende beabsichtigt, den Empfänger unentgeltlich zu bereichern (BFH v. 14.1.2010 – IV R 13/06, BFH/NV 2010, 1483; Sächs. FG v. 12.6.2014 – 4 K 225/09, ErbStB 2014, 276, rkr.; BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 5).

### 1231 b) Vermutungen der Rechtsprechung für entgeltlichen bzw. unentgeltlichen Erwerb

**Bei einander fremden Personen** besteht „im Allgemeinen keine Veranlassung zu einer unentgeltlichen Zuwendung. Bei Verträgen zwischen fremden Personen spricht daher eine tatsächliche – nur in Ausnahmefällen widerlegbare – Vermutung für das Vorliegen eines entgeltlichen Geschäfts, wenn die Werte der den Parteien nach dem Vertrag zukommenden Vorteile (Leistungen) nicht in einem Missverhältnis zueinander stehen“ (BFH v. 31.5.1972 – I R 49/69, BStBl. II 1972, 696; Vermutung ist allerdings nicht zwingend: FG Düss. v. 10.1.2010 – 13 K 4281/07 F, EFG 2010, 803, rkr.; BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 5; s. auch § 16 Anm. 71).

**Bei einander nahestehenden Personen** spricht eine widerlegbare Vermutung für eine Unentgeltlichkeit der Übertragung (BFH v. 1.3.2018 – IV R 16/15, BStBl. II 2018, 527). Zu Einzelheiten s. § 16 Anm. 73.

### c) Schenkungen

#### aa) Begriff der Schenkung

1232

Eine Zuwendung, durch die jemand aus seinem Vermögen einen anderen bereichert, ist Schenkung, wenn beide Teile darüber einig sind, dass die Zuwendung unentgeltlich erfolgt (§ 516 Abs. 1 BGB). Die Schenkung setzt objektiv die Bereicherung des Empfängers durch Zuwendung aus dem Vermögen eines anderen und subjektiv die Einigung über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung voraus.

**Schenkungen iSv. § 534 BGB:** Ein allgemeines zwingendes Verpflichtungsgefühl genügt nicht, um das Bewusstsein der Unentgeltlichkeit auszuschließen. Somit sind Schenkungen iSv. § 534 BGB, durch die nur einer sittlichen Pflicht oder einer auf den Anstand zu nehmenden Rücksicht entsprochen wird, kraft positivrechtl. Entscheidung „echte“ Schenkungen (*Koch* in MüKo BGB, 8. Aufl. 2019, § 534 BGB Rz. 1).

**Unbenannte Zuwendungen:** Nach stRspr. des BGH stellen unbenannte (ehebdingte) Zuwendungen zivilrechtl. grds. keine unentgeltlichen Zuwendungen dar. Unbenannte Zuwendungen sind allerdings im Erbrecht grds. wie Schenkungen zu behandeln (BGH v. 27.11.1991 – IV ZR 164/90, FamRZ 1992, 300 = NJW 1992, 564).

Nach Auffassung des BFH ist stl. auch bei unbenannten Zuwendungen nach den allgemeinen Kriterien zu prüfen, ob eine Unentgeltlichkeit vorliegt (BFH v. 2.3.1994 – II R 59/92, BStBl. II 1994, 366). Die Unentgeltlichkeit kann dabei nicht nur deshalb verneint werden, weil die Zuwendung dem „Ausgleich für geleistete Mitarbeit“ des bedachten Ehegatten oder dessen „angemessener Beteiligung an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens“ dienen soll. Diese Rspr., der die Fin-Verw. gefolgt ist (Gleichlautender Ländererlass v. 26.4.1994, BStBl. I 1994, 297; R E 7.2 ErbStR 2019), hat auch Bedeutung für die ertragstl. Behandlung von unbenannten Zuwendungen: Sie stellen zwar keine Schenkungen im Sinne des bürgerlichen Rechts dar, sind idR gleichwohl unentgeltliche Vermögensübertragungen, auf die – bei Erfüllung der übrigen hierfür erforderlichen Kriterien – die Regelungen des Abs. 3 zur unentgeltlichen Übertragung von Sachgesamtheiten Anwendung finden (*Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 36).

#### bb) Teilentgeltliche Vorgänge

1233

**Überblick:** Häufig erfolgen Vermögensübertragungen nicht als reine Schenkungen, sondern als teilentgeltliche Vorgänge, welche aus zivilrechtl. Sicht gemischte Schenkungen oder Schenkungen unter Auflage sein können.

- ▶ *Bei einer gemischten Schenkung* besteht ein objektives Missverhältnis zwischen Zuwendung (Übertragung von Vermögen) und Gegenleistung, welches die Beteiligten kennen und in Kauf nehmen, da sie sich darüber einig sind, dass der Mehrwert unentgeltlich zugewendet werden soll.
- ▶ *Eine Schenkung unter Auflage* ist eine Schenkung iSd. §§ 516 ff. BGB mit der zusätzlichen Nebenabrede, dass der Beschenkte zu einer Leistung (Einräumung

eines Nießbrauchs- oder Wohnrechts, Gewährung von Versorgungsleistungen, Abstandszahlungen, Gleichstellungsgeldern, Übernahme von Verbindlichkeiten) verpflichtet sein soll, wenn er in den Genuss des Schenkungsgegenstands kommt. Bei einer Auflagenschenkung erwirbt der Zuwendungsempfänger den Gegenstand der Übertragung zivilrechtl. voll unentgeltlich, aber um den Wert der von ihm zu erbringenden Leistungen gemindert. Die von ihm übernommene Verpflichtung hat keinen Entgeltcharakter.

**Steuerliche Behandlung:** Nach der Rspr. des Großen Senats (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847) zur vorweggenommenen Erbfolge (s. „Das Rechtsinstitut der vorweggenommenen Erbfolge“) werden die Auflagenschenkung und die gemischte Schenkung ertragstl. einheitlich behandelt. Es kann sich um teilentgeltliche Vorgänge handeln. Eine Unterscheidung zwischen Übertragungen im Rahmen der sog. vorweggenommenen Erbfolge und sonstigen Übertragungen in Form von Auflagenschenkungen bzw. gemischten Schenkungen kann grds. unterbleiben, da die im Beschluss des Großen Senats des BFH v. 5.7.1990 (GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847) getroffenen Aussagen und Wertungen auf alle diese Fälle Anwendung finden (glA BFH v. 25.7.1991 – XI R 4/89, BFH/NV 1992, 31; Korn, KÖSDI 2005, 14633; s. auch § 16 Anm. 75).

► **Einheitstheorie:** Die (teilentgeltliche) Übertragung einer Sachgesamtheit wird nach der hM einheitlich entweder als voll entgeltlicher oder als voll unentgeltlicher Vorgang behandelt (Einheitstheorie). Dies ist abhängig davon, ob das (Teil-)Entgelt den Buchwert/Kapitalkonto (Aktiva abzüglich negative WG) der übertragenen Sachgesamtheit übersteigt (entgeltlich) oder nicht (unentgeltlich). Eine Aufspaltung eines teilentgeltlichen Vorgangs in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil scheidet aus (BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811; BFH v. 7.11.2000 – VIII R 27/98, BFH/NV 2001, 262, mwN; BFH v. 27.9.2006 – X B 71/06, BFH/NV 2007, 37; BFH v. 18.9.2013 – X R 42/10, BStBl. II 2016, 639, Rz. 44 ff.; bei gleichzeitiger Übertragung eines WG zum Buchwert in ein anderes BV: Vergleich des Entgelts uE nur mit dem Buchwert des übertragenen Vermögens; glA Wacker in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 40); s. ausführl. § 16 Anm. 76.

**Das Rechtsinstitut der vorweggenommenen Erbfolge** ist weder zivilrechtl. noch ertragstrechtl. gesetzlich kodifiziert. Unter der vorweggenommenen Erbfolge werden nach hM Vermögensübertragungen unter Lebenden mit Rücksicht auf die künftige Erbfolge verstanden. Der Übernehmer soll nach dem Willen der Beteiligten wenigstens teilweise eine unentgeltliche Zuwendung erhalten. Der Vermögensübergang tritt hierbei nicht kraft Gesetzes, sondern aufgrund einzelvertraglicher Regelungen ein (vgl. BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80); s. hierzu ausführl. § 16 Anm. 90 ff.

Nach Auffassung des Großen Senats (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847) liegt immer dann eine Leistung des Übernehmers mit Entgeltcharakter vor, wenn er eigene Aufwendungen tätigt, um das Vermögen übertragen zu bekommen. Allerdings stellen Vermögensübertragungen unter Auflage, bei denen die Auflage in der Einräumung von Versorgungsleistungen oder Nutzungsrechten besteht, unentgeltliche Vorgänge dar. In allen anderen Fällen der Vereinbarung von Leistungen des Übernehmers im Rahmen von Vermögensübertragungen ist es nach dem BFH-Beschluss nicht von Bedeutung, ob sich die Vermögensübertragung in zivilrechtl. Sicht als gemischte Schenkung oder als Auflagenschenkung darstellt.

**Üblicherweise vereinbarte Leistungsverpflichtungen:** Siehe ausführl. § 16 Anm. 63, 90 ff.

**Versorgungsleistungen:** Siehe § 16 Anm. 63, 93 ff. und § 10 Anm. 244 ff. Nach Auffassung der FinVerw. sind die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1a nur erfüllt, wenn ein Betrieb, Teilbetrieb oder ganzer Mitunternehmeranteil übertragen wird. Zugelassen wird auch die Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils. Allerdings wendet die FinVerw. Abs. 3 Satz 2 nicht entsprechend an, sodass Versorgungsleistungen nach Auffassung der FinVerw. bei unterquotaler Mitübertragung von SonderBV als entgeltlich anzusehen sind (BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 – S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 8, 57). Bei der Beurteilung der Entgeltlichkeit von Versorgungsleistungen sollten uE die Regelungen des Abs. 3 Satz 2 zugelassen werden (Seitz, DStR 2010, 629; Geck, DStR 2011, 1303; § 10 Anm. 244: gesetzliche Anpassung erforderlich).

**Nutzungsrechte/Nießbrauch:** Siehe Anm. 1206 f. Behält sich der Übergeber ein dingliches oder ein obligatorisches Nutzungsrecht am Übertragungsgegenstand vor, fehlt es an einem Entgelt (stRspr., BFH v. 25.1.2017 – X R 59/14, BStBl. II 2019, 730 Rz. 37 mwN). Dasselbe gilt, wenn der Übergeber den Übernehmer im Übergabevertrag verpflichtet, einem Dritten ein Nutzungsrecht am übertragenen Vermögen zu bestellen. Des Weiteren stellt die Verpflichtung, den Übergeber am Gewinn der übertragenen Sachgesamtheit zu beteiligen, kein Entgelt dar (s. § 16 Anm. 63; Wacker in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 71; Schulze zur Wiesche, WPg 1993, 596). Verpflichtet sich jedoch der Beschenkte zur Nießbrauchsbestellung an Gegenständen seines bisherigen Vermögens, liegt eine Leistung mit Entgeltcharakter vor, da der Erwerber insoweit eigene Aufwendungen hat.

**Symbolischer Kaufpreis/Übertragung ohne Entgelt/Entgelt geringer als Kapitalkonto:** Auch wenn ein nur symbolischer Kaufpreis von 1 € bezahlt wird, liegt kein unentgeltlicher Vorgang vor, wenn es sich hierbei um den wirklichen Wert des Unternehmens handelt (BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; Sächs. FG v. 12.6.2014 – 4 K 225/09, ErbStB 2014, 276 rkr.; s. hierzu allg. Hoffmann, GmbH-StB 2010, 52; Dannecker/Rudolf, BB 2014, 2539). Dementsprechend hat der BFH (BFH v. 26.6.2002 – V R 3/01, BStBl. II 2003, 112) entschieden, dass auch bei einer Übertragung ohne Entgelt keine unentgeltliche Übertragung iSd. Abs. 3 gegeben ist, wenn keine Schenkung iSd. § 516 BGB beabsichtigt ist, auch wenn der Gesellschaftsanteil noch werthaltig ist. Zur Übernahme eines negativen Kapitalkontos BFH v. 1.3.2018 – IV R 16/15, BStBl. II 2018, 527: kein Entgelt, wenn anteilige stille Reserven einschließlich eines Geschäftswerts das übernommene negative Kapitalkonto übersteigen; aber Wendt, FR 2018, 702: Entgelt bei durch Entnahmen negativem Kapitalkonto (s. auch § 16 Anm. 63 und 412). Dasselbe gilt bei einem Entgelt, das geringer ist als das Kapitalkonto, wenn es von den Beteiligten der Höhe nach als zutr. angesehen wird (BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180).

**Unentgeltlichkeit der Aufnahme in ein Einzelunternehmen:** Die Aufnahme eines Angehörigen in ein Einzelunternehmen ist dann unentgeltlich, wenn dieser keine Einlage leisten muss. Muss er eine Einlage leisten, ist der Vorgang nicht unentgeltlich und Abs. 3 kommt nicht zur Anwendung, wenn die Einlage den Buchwert des auf den Aufgenommenen entfallenden Vermögens übersteigt (Einheitstheorie, s.o.). Bei geringerer Einlage ist der Vorgang insgesamt als unentgeltlich zu behandeln (glA Kulosa in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 732; aA Neumann, EStB 2005, 140 [144]).

**d) Erbfall**

1234 **aa) Abgrenzung zur Erbauseinandersetzung**

Der Übergang einer Sachgesamtheit durch Erbfall vom Erblasser auf den Erben (§ 1922 BGB) ist grds. eine unentgeltliche Übertragung im Rahmen des Abs. 3. Der Übergang auf die Erben stellt dabei einen Fall der Gesamtrechtsnachfolge dar (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 1). Die Erbauseinandersetzung hingegen ist ein Vorgang, der ausschließlich das Verhältnis der Erben zueinander betrifft. Mit Beschl. des Großen Senats (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837) hat sich die höchstrichterliche Rspr. der zivilrechtl. Beurteilung angeschlossen und entschieden, dass die Erbauseinandersetzung dem Erbfall als selbständiger Rechtsvorgang nachfolgt und mit diesem keine rechtl. Einheit bildet (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 2; OFD Karlsruhe v. 13.11.2006 – S 2242/4 - St 7/06, nv.; *Tiedtke/Hils*, ZEV 2004, 441). Während der Erwerb durch Erbfall selbst unentgeltlich ist, kann daher die sich daran anschließende Erbauseinandersetzung zu einer entgeltlichen Übertragung von WG und Sachgesamtheiten führen. Zum Erbfall und zur Erbauseinandersetzung bei Sachgesamtheiten s. im Einzelnen § 16 Anm. 80 ff.

1235 **bb) Erbfall beim Einzelunternehmer**

**Übergang auf einen Alleinerben:**

- ▶ *Gesamtrechtsnachfolge*: Der Übergang eines Betriebs auf den testamentarischen, erbvertraglichen oder gesetzlichen Alleinerben vollzieht sich im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge und stellt weder eine Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1) noch eine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3) dar. Es liegt vielmehr eine unentgeltliche Betriebsübertragung nach Abs. 3 vor. Dies gilt auch, wenn eine Sachgesamtheit durch Erbfall auf eine Körperschaft als Alleinerbin übergeht (BFH v. 25.5.1962 – I 155/59 U, BStBl. III 1962, 351; BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246; BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799; krit. *Thiell/Eversberg*, DStR 1993, 1881; *Winter*, GmbHHR 1994, 110; *Groh*, GS Knobbe-Keuk, 1997, 433; aber BFH v. 19.2.1998 – IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509, zum Übergang eines landwirtschaftlichen Betriebs auf eine stbefeite Körperschaft; s. auch Anm. 1245).
- ▶ *Buchwertfortführung*: Die unentgeltliche Übertragung der Sachgesamtheit hat zur Folge, dass für den Erben keine Anschaffung gegeben ist und der Rechtsnachfolger nach Abs. 3 zwingend die Buchwerte fortzuführen hat.
- ▶ *Schenkung eines Erbteils*: Wird ein Erbteil, zu dem eine Sachgesamtheit gehört, verschenkt, ist Abs. 3 anwendbar. Der Beschenkte hat die Buchwerte des Schenkers fortzuführen (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 38, 45).
- ▶ *Ausschlagung*: Bei Ausschlagung der Erbschaft, zu der eine Sachgesamtheit gehört, fällt die Sachgesamtheit rückwirkend an den nächstberufenen Erben (§ 1953 BGB). Damit ist der nächstberufene Erbe bereits ab dem Erbfall als Unternehmer anzusehen, auf den die Sachgesamtheit übergegangen ist. Die Unternehmerstellung des ausschlagenden Erben entfällt rückwirkend (*Groh*, DB 1992, 1312). Erfolgt die Ausschlagung gegen Abfindung, ist dagegen nicht von einer unentgeltlichen Übertragung der Sachgesamtheit auf den Erben auszugehen. Der ausschlagende Erbe erzielt einen Veräußerungsgewinn, obwohl er



nicht Inhaber der Sachgesamtheit geworden ist (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 37 mwN). Der endgültige Erbe erlangt die Sachgesamtheit formal vom Erblasser, tatsächlich aber aufgrund einer Vereinbarung mit dem Ausschlagenden. Die Bestellung eines Nießbrauchs als Abfindung für die Ausschlagung ist hingegen keine Gegenleistung des endgültigen Erben (zur Unentgeltlichkeit von Vermögensübertragungen unter Vorbehalt eines Nutzungsrechts BFH v. 10.4.1991 – XI R 7, 8/84, BStBl. II 1991, 791; BFH v. 4.6.1996 – IX R 59/94, BStBl. II 1998, 431; BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296; BFH v. 14.6.2005 – VIII R 14/04, BStBl. II 2006, 15; BFH v. 25.1.2017 – X R 59/14, BStBl. II 2019, 730; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 39f.).

- ▶ *Vermächtnis*: Wird ein Dritter durch ein Vermächtnis bedacht, hat dieser einen schuldrechtl. Anspruch gegenüber dem Erben. Die Erfüllung von Vermächtnissen durch den beschwerten Erben führt nicht zur Entgeltlichkeit des Erbfalls. Der Übergang der Sachgesamtheit erfolgt nach Abs. 3 zum Buchwert. Dies gilt auch dann, wenn ein einzelnes WG der Sachgesamtheit als Sachvermächtnis übertragen werden muss. Die Erfüllung des Sachvermächtnisses führt zu einer Entnahme des Erben (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 60; *Schoor*, Inf. 2006, 708).
- ▶ *Unternehmensvermächtnis*: Betrifft das Sachvermächtnis eine zum Nachlass gehörende Sachgesamtheit, erzielt der Erbe keinen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn. Der Betrieb geht im ersten Schritt unentgeltlich auf den Erben und im zweiten Schritt unentgeltlich vom Erben auf den Vermächtnisnehmer über. Der Vermächtnisnehmer hat – wie zuvor der Erbe – die Buchwerte nach Abs. 3 fortzuführen (BFH v. 7.12.1990 – X R 72/89, BStBl. II 1991, 350; BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36; BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 61; § 16 Anm. 81).
- ▶ *Nießbrauch am ganzen Betrieb*: Wird dem Vermächtnisnehmer ein Nießbrauch an einem Betrieb eingeräumt, führt weder der Erbfall noch die Nießbrauchsbestellung beim Eigentümer zur Betriebsaufgabe. Die Bestellung des Nießbrauchs führt zur Entstehung zweier Betriebe, eines ruhenden Eigentümerbetriebs und eines wirtschaftenden Betriebs in der Hand des Nießbrauchers (BFH v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772; BFH v. 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260 jeweils betr. LuF Betrieb; s. § 16 Anm. 81).
- ▶ *Erbfallschulden*: Siehe § 16 Anm. 81.
- ▶ *Übertragung von Sachgesamtheiten an Erfüllungs Statt zur Begleichung von auf Geld gerichteten Erbfallschulden*: Siehe § 16 Anm. 81.
- ▶ *Finanzierung von Erbfallschulden*: Siehe § 16 Anm. 81.
- ▶ *Erblasserschulden*: Siehe § 16 Anm. 81.

#### **Übergang auf mehrere Miterben:**

- ▶ *Erbengemeinschaft*: Sind mehrere Erben vorhanden, entsteht eine Erbengemeinschaft zur gesamten Hand. Die Miterben verwalten den Nachlass gemeinsam und können nur gemeinschaftlich darüber verfügen. Gehört ein Betrieb zum Nachlass, geht er mit dem Erbfall auf die Erbengemeinschaft über. Der Übergang des Betriebs auf die Erbengemeinschaft vollzieht sich nach Abs. 3 zwingend zu Buchwerten (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837; BFH v. 28.8.2001 – VIII B 54/01, BFH/NV 2002, 24; s. auch § 16 Anm. 82).

- ▶ *Freiberufliches Betriebsvermögen*: Siehe § 18 Anm. 332.
- ▶ *Vorausvermächtnis*: Vermächtnisnehmer kann ein Erbe zusätzlich zu seinem Erbteil sein (Vorausvermächtnis iSv. § 2150 BGB). Wird ein Miterbe mit einem Vermächtnis bedacht, hat er einen schuldrechtl. Anspruch gegen die Erbengemeinschaft. Die durch ein Vorausvermächtnis zugewandten Vermögensgegenstände erwirbt der Begünstigte nicht unmittelbar vom Erblasser, sondern von der Erbengemeinschaft (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 64). Betrifft das Vorausvermächtnis eine Sachgesamtheit, entsteht kein Veräußerungsgewinn. Der Vermächtnisnehmer führt nach Abs. 3 die Buchwerte der Erbengemeinschaft fort (BFH v. 7.12.1990 – X R 72/89, BStBl. II 1991, 350; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 65). Wird lediglich ein einzelner Vermögensgegenstand in Erfüllung eines Vorausvermächtnisses auf einen Miterben übertragen, liegt eine Entnahme durch die Erbengemeinschaft vor. Zur Abgrenzung von der Teilungsanordnung s. BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 67 f.

1236–1239 Einstweilen frei.

#### 1240 cc) Erbfall bei einem Mitunternehmer

**Gesetzlicher Grundfall:** Die gesetzliche Regelung sieht beim Tod eines Gesellschafters einer OHG oder eines Komplementärs einer KG eine Fortsetzung der PersGes. als Regelfall vor. Beim Tod eines Kommanditisten wird die Gesellschaft mit den Erben fortgesetzt (§ 177 HGB). Da die Rechtsfähigkeit einer Erbengemeinschaft abgelehnt wird (BGH v. 11.9.2002 – XII ZR 187/00, DB 2002, 2527, mwN zum Meinungsstand, Anm. *Marotzke*, ZEV 2002, 506; BFH v. 17.10.2006 – VIII ZB 94/05, NJW 2006, 3715) und sie nach hM nicht Mitglied einer werbenden PersGes. (wohl aber einer Liquidationsgesellschaft, vgl. BFH v. 18.10.1988 – VIII R 172/85, BFH/NV 1989, 487, mwN; BFH v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512; BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241; BFH v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850; BFH v. 6.11.2008 – IV R 51/07, BFH/NV 2009, 460; FG München v. 16.5.2002 – 9 V 410/02, nv., juris, rkr., zum Tod des Komplementärs) sein kann, werden die einzelnen Miterben im Rahmen der Sonderrechtsnachfolge (Singularsukzession) und nicht durch Gesamtrechtsnachfolge unmittelbar Gesellschafter der PersGes. Der Kommanditanteil geht somit auf die Erben im Rahmen der Sonderrechtsnachfolge außerhalb der Erbengemeinschaft über. Für die Kommanditisten entspricht die gesetzliche Regelung damit der einfachen Nachfolgeklausel. Die gesetzlichen Bestimmungen sind dispositiv. Abweichende gesellschaftsvertragliche Regelungen sind denkbar (s. auch *Ivo*, ZEV 2006, 302; *Schoor*, Inf. 2006, 708).

**Sonderbetriebsvermögen:** Für WG des SonderBV gelten die allgemeinen Regelungen über den Erbfall. Diese WG fallen in den Nachlass und gehen im Fall mehrerer Erben gesamthänderisch gebunden auf die Erbengemeinschaft über.

**Fortsetzungsklausel:** Bei der Fortsetzungsklausel wird die Gesellschaft zwischen den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt. Der Erblasser scheidet mit dem Tod aus der Gesellschaft aus. Sein Gesellschaftsanteil wächst den verbleibenden Gesellschaftern zu (§ 105 Abs. 3 HGB iVm. § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB). Die Erben des verstorbenen Gesellschafters erlangen lediglich einen Abfindungsanspruch gegen die verbleibenden Gesellschafter. Der Gesellschaftsanteil geht zivilrechtl. nicht auf die Erben über.

Einkommensteuerlich realisiert der Erblasser durch Aufgabe seines Mitunternehmeranteils unter Anwachsung bei den verbleibenden Gesellschaftern einen Veräußerungsgewinn in Höhe des Unterschieds zwischen dem Abfindungsanspruch und dem Buchwert seines Kapitalkontos im Todeszeitpunkt (BFH v. 26.3.1981 – IV R 130/77, BStBl. II 1981, 614; BFH v. 15.4.1993 – IV R 66/92, BStBl. II 1994, 227; BFH v. 13.11.1997 – IV R 18/97, BStBl. II 1998, 290, für den Fall der Fortsetzung einer vormaligen Zwei-Personen-PersGes. als Einzelunternehmen; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 69). Ist wesentliches SonderBV des Erblassers vorhanden, wird dieses mit dem Erbfall zwangsweise (zum gemeinen Wert) in das PV des verstorbenen Gesellschafters überführt, soweit die Erben nicht gleichzeitig Gesellschafter der fortgeführten Gesellschaft sind (BFH v. 24.4.1975 – IV R 115/73, BStBl. II 1975, 580; BFH v. 5.2.2002 – VIII R 53/99, BStBl. II 2003, 237). Abs. 3 ist mangels Unentgeltlichkeit nicht anwendbar.

**Eintrittsklausel:** Ist im Gesellschaftsvertrag eine Eintrittsklausel vorgesehen, werden die Erben nicht automatisch Gesellschafter. Der Gesellschaftsanteil des Erblassers wächst vielmehr den verbleibenden Gesellschaftern zu. Die Erben erlangen jedoch das Recht, in die Gesellschaft einzutreten.

Bei Zahlung einer Abfindung im Fall des Nichteintritts hat der Erblasser wie bei der Fortsetzungsklausel einen Veräußerungsgewinn erzielt. Lediglich für den Fall, dass das Eintrittsrecht innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall ausgeübt wird, gelten die Regelungen zur einfachen Nachfolgeklausel, wenn alle Erben von ihrem Eintrittsrecht Gebrauch machen, bzw. die Regelungen zur qualifizierten Nachfolgeklausel, wenn nur einer oder einzelne Erben aufgrund des Eintrittsrechts in die Gesellschaft eintreten (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 70).

**Einfache Nachfolgeklausel:** Im Fall der einfachen Nachfolgeklausel wird die PersGes. mit den Erben fortgesetzt. Ist ein Alleinerbe vorhanden, fällt der Gesellschaftsanteil in den Nachlass und der Erbe wird Gesellschafter der Gesellschaft. Sind mehrere Erben eingesetzt, führt die einfache Nachfolgeklausel zu einer Kollision zwischen dem Erbrecht und dem Gesellschaftsrecht. Der Gesellschaftsanteil einer PersGes. ist Teil des dem Erblasser zustehenden Vermögens und gehört deshalb zum Nachlass. Er geht jedoch im Wege der Sonderrechtsnachfolge auf die Erben unmittelbar entsprechend der Erbquote geteilt über.

Einkommensteuerlich übernehmen die Miterben als Mitunternehmer in Höhe ihrer Erbquote das Kapitalkonto des Erblassers. Ist SonderBV vorhanden ist, geht dieses quotenkongruent auf die Erbengemeinschaft über. Der Erbe erhält einen ganzen Mitunternehmeranteil bzw. bei mehreren Erben erhalten die einzelnen Miterben Teile eines Mitunternehmeranteils. Die Buchwerte sind gem. Abs. 3 Satz 1 (bei nur einem Erben) oder gem. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 (bei mehreren Erben) fortzuführen.

► *Einbeziehung des Gesellschaftsanteils in die Erbauseinandersetzung:* Werden die Mitunternehmeranteile in die Erbauseinandersetzung einbezogen und abweichend aufgeteilt, bestimmen sich die Rechtsfolgen nach den für die Erbauseinandersetzung und die Realteilung geltenden Grundsätzen (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 71).

**Qualifizierte Nachfolgeklausel:** Bei der qualifizierten Nachfolgeklausel folgen nicht alle Miterben, sondern nur einer oder einzelne von mehreren Miterben in die Gesellschafterstellung des Erblassers nach. Die qualifizierten Miterben werden

unmittelbar und in vollem Umfang Gesellschafter der PersGes. im Rahmen der Sonderrechtsnachfolge (BGH v. 10.2.1977 – II ZR 120/75, BGHZ 68, 225). Die nicht qualifizierten Miterben werden nicht Gesellschafter und erlangen auch keinen gesellschaftsrechtl. Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft, sondern allenfalls einen erbrechtl. bedingten Wertausgleichsanspruch gegen die qualifizierten Miterben.

- ▶ **Gesellschaftsanteil:** Einkommensteuerlich erlangen nur die qualifizierten Miterben den Gesellschaftsanteil im Rahmen der Sonderrechtsnachfolge und werden als Mitunternehmer angesehen. Von den qualifizierten Miterben an die nicht qualifizierten Miterben geleistete Abfindungen sind privat veranlasste Wertausgleichsverpflichtungen, durch die weder Veräußerungsgewinne noch AK entstehen (BFH v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512; BFH v. 27.7.1993 – VIII R 72/90, BStBl. II 1994, 625; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 72; zust. *Ruban*, DStR 1991, 65; aA FG Saarl. v. 17.3.2004 – 1 K 24/00, EFG 2004, 1038, rkr.; *Groh*, DB 1990, 2135; zur Behandlung von Schuldzinsen s. BFH v. 27.7.1993 – VIII R 72/90, BStBl. II 1994, 625; BMF v. 11.8.1994 – IV B 2 - S 2242 - 33/94, BStBl. I 1994, 603; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 672, mwN).
- ▶ **Sonderbetriebsvermögen:** Im Gegensatz zum Gesellschaftsanteil geht das SonderBV zivilrechtl. auf die Erbengemeinschaft als Ganzes über. Eine konsequente Anwendung der Regelungen des Abs. 3 hätte zur Folge, dass der auf den qualifizierten Erben übergegangene Mitunternehmeranteil in dem Umfang, in dem SonderBV, das zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört, nicht anteilig mitübertragen wird, nicht unter Abs. 3 Satz 1 fallen würde, sondern dass die stillen Reserven insoweit aufgedeckt werden müssten. Abs. 3 Satz 2 ist nicht anwendbar, da das SonderBV im Regelfall anteilig ins PV entnommen wird (s. auch *Geck*, ZEV 2002, 41; *Geck*, DStR 2000, 2031; *Schmitt/Franz*, BB 2001, 1278; *Märkle*, DStR 2001, 685; *Nickel/Klein*, FR 2003, 95; *Crezelius*, JbFStR 2002/03, 624; *Boeddinghaus*, NWB 2005, F. 3, 13621, geht davon aus, dass insgesamt eine Zwangsbetriebsaufgabe angenommen werden müsste). Die Fin-Verw. lässt aus Billigkeitsgründen in den Fällen der qualifizierten Nachfolgeklausel eine Buchwertfortführung zu (BMF v. 7.12.2006 – IV B 2 - S 2241 - 53/06, BStBl. I 2006, 766; im Erg. *Storg*, DStR 2002, 1384, der eine synchrone Übertragung von Mitunternehmeranteil und SonderBV im Rahmen des Abs. 3 generell für nicht erforderlich ansieht). Bereits die frühere Rspr. sah wegen der gravierenden Folgen, die eine Gesamtaufdeckung der stillen Reserven des Unternehmens im Erbfall haben würde, von der Annahme einer Aufgabe des Mitunternehmeranteils ab (BFH v. 15.3.2000 – VIII R 51/98, BStBl. II 2000, 316; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 674; im Erg. gedeckt von der Entwicklung der Rspr. und der hM, s. Anm. 1224). Mit dem Erbfall kommt es zu einer anteiligen Entnahme, soweit das SonderBV auf nicht qualifizierte Miterben entfällt (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Von einer anteiligen Entnahme des SonderBV ist auch auszugehen, wenn bei einer zeitnahen Auseinandersetzung das SonderBV auf den qualifizierten Miterben übergeht (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 73; so auch BFH v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512; BFH v. 28.1.1998 – VIII B 9/97, BFH/NV 1998, 959; BFH v. 15.3.2000 – VIII R 51/98, BStBl. II 2000, 316). Der Entnahmegewinn wird dem Erblasser als laufender Gewinn zugerechnet, da der nicht qualifizierte Miterbe nicht Mitunternehmer geworden ist (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 -

S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 74; *Mitschke*, FR 1993, 149; krit. *Feldhaus*, Inf. 1993, 414). Wird dem qualifizierten Miterben das SonderBV als Vorausvermächtnis zugewendet, kommt es dennoch zu einem Durchgangserwerb der Erbengemeinschaft und damit zu einer Entnahme des Erblassers im Umfang der nicht qualifizierten Erben (*Brandenberg*, NWB 2008, F. 3, 15317).

**Teilnachfolgeklausel:** Bei der Teilnachfolgeklausel folgen nicht alle Miterben, sondern nur einer oder einzelne von mehreren Miterben mit dem ihrer Erbquote entsprechenden Bruchteil in die Gesellschafterstellung des Erblassers nach. Der Anteil der nicht eintretenden Miterben wächst bei den Gesellschaftern der PersGes. an. Die übrigen Miterben erlangen einen Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft. Soweit ein Miterbe aufgrund der Teilnachfolgeklausel Gesellschafter wird, entsprechen die stl. Folgen denen der einfachen Nachfolgeklausel. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 ist anwendbar. Soweit die Gesellschaft mit den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt wird, gelten die Ausführungen zur Fortsetzungsklausel entsprechend.

**Auflösung der Gesellschaft:** Wird die Gesellschaft nach der gesetzlichen (§ 727 Abs. 1 BGB) oder vertraglichen Regelung mit dem Tod eines Gesellschafters aufgelöst, treten dessen Alleinerbe oder die Erbengemeinschaft in die Abwicklungsgesellschaft ein (BFH v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512; BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241; FG München v. 16.5.2002 – 9 V 410/02, nv., juris, rkr.). Der Übergang des Mitunternehmeranteils des Erblassers auf die Mitglieder der Erbengemeinschaft erfolgt nach Abs. 3 Satz 1 oder Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2. Veräußert die Abwicklungsgesellschaft ihren Betrieb, entsteht ein Veräußerungsgewinn, der den Gesellschaftern und damit auch der Erbengemeinschaft anteilig zuzurechnen ist. Entsprechendes gilt bei der Aufgabe des Betriebs. Einigen sich die Abwicklungsgesellschafter auf eine Fortführung des Betriebs unter Einbeziehung aller Erben, ist hierin eine Teilerbauseinandersetzung zu sehen, da die Miterben damit unmittelbare Gesellschafter werden (BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 69).

**Ausschlagung, Vermächtnis, Erbfallschulden:** Die Ausführungen unter Anm. 1235 f. gelten entsprechend.

Einstweilen frei.

1241–1244

## e) Unentgeltliche Übertragung auf eine Gesellschaft

### aa) Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft

1245

**Verdeckte Einlage:** Die unentgeltliche Übertragung einer Sachgesamtheit auf eine KapGes. setzt voraus, dass die Übertragung weder gegen die Entrichtung eines Entgelts noch gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Nur in diesem Fall einer sog. verdeckten Einlage liegt eine Übertragung ohne Gegenleistung der KapGes. vor. Durch die Zuführung von Vermögen im Wege der verdeckten Einlage tritt zwar eine Wertsteigerung der Beteiligung an der KapGes. ein, die dem Übertragenden zugutekommt, wenn dieser selbst an der KapGes. beteiligt ist. Diese ist aber nur Folge der verdeckten Einlage (Reflexwirkung), jedoch keine Gegenleistung der die WG empfangenden Gesellschaft (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, unter C.I.3.c, 2.; BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; BFH v. 11.2.2009 – X R 56/06, BFH/NV 2009, 1411; BFH v. 1.12.2011 – I B 127/11 (NV), BFH/NV 2012, 1015; FG Ba.-Württ. v. 19.4.2011 – 11 K 4386/08,

EFG 2011, 1933, rkr.; aA § 16 Anm. 62, 81, 102; *Seer* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 16 Rz. 22).

Eine Buchwertfortführung nach Abs. 3 ist in diesen Fällen dennoch nicht möglich, da Abs. 3 durch den kstl. Grundsatz der Sphärenabgrenzung (Trennung zwischen der Gesellschafter- und Gesellschaftsebene, § 8 Abs. 1, 3 KStG) verdrängt wird (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; FG Nürnberg v. 13.9.2000 – V 479/98, EFG 2001, 566, rkr.; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 2 bei Übertragung an eine GmbH, an der der Übertragende beteiligt ist; aA FG Münster 26.10.2005 – 1 K 2184/02 F, EFG 2006, 807, mangels gesetzlicher Regelung, rkr. durch BFH v. 8.11.2006 – IV R 8/06 [Erledigung der Hauptsache]). Hierbei kommt es nicht darauf an, ob die Anteile an der aufnehmenden KapGes. BV oder PV sind (BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 15, 201; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 714, 865; aA *Tiedtke/Wälzholz*, DB 1999, 2026). Die einheitliche Übertragung der Sachgesamtheit wird in eine Entnahme im Rahmen einer Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 und eine anschließende verdeckte Einlage eine logische Sekunde später aufgeteilt.

BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173, mit Anm. *Kempermann*, FR 2000, 1210; ausdrücklich offen gelassen in BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457, da in Fällen des Abs. 3 die Verlagerung von stillen Reserven auf ein anderes Steuersubjekt grds. zugelassen wird, sodass Abs. 3 trotz Vorliegens einer verdeckten Einlage in diesen Fällen zur Anwendung kommen könnte; so auch FG Münster v. 26.10.2005 – 1 K 2184/02 F, EFG 2006, 807, rkr. durch BFH v. 8.11.2006 – IV R 8/06 (Erledigung der Hauptsache); BFH v. 11.2.2009 – X R 56/06, BFH/NV 2009, 1411 (Vorrang der verdeckten Einlage); FG Ba.-Württ. v. 19.4.2011 – 11 K 4386/08, EFG 2011, 1933, rkr.

Der verdeckten Einlage geht damit die Entnahme aller WG der Sachgesamtheit voran (Aufgabe der Sachgesamtheit), sodass die verdeckte Einlage erst anschließend aus dem PV erfolgt. Nach § 16 Abs. 3 Sätze 1 und 5 sind die WG bei der Betriebsaufgabe mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Da bei einer Teilanteilsübertragung eine Betriebsaufgabe nicht mehr angenommen werden kann, muss die Entnahme der WG mit dem Teilwert erfolgen (*Kai*, DB 2005, 794; im Erg. ebenso *Klein*, NWB 2005, F. 3, 13771). Auch eine im Grunde ergebnisorientierte analoge Anwendung der §§ 20 ff. UmwStG ist in solchen Fällen unzulässig.

**Erbfall/Schenkung:** Im Unterschied zur verdeckten Einlage einer Sachgesamtheit wird der Übergang einer Sachgesamtheit auf eine KapGes. im Erbfall nach der BFH-Rspr. von den Regelungen des Abs. 3 erfasst (BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799). Auch eine schenkweise Übertragung einer Sachgesamtheit auf eine KapGes., an der weder der Übertragende noch eine ihm nahestehende Person beteiligt sind, soll unter den Anwendungsbereich des Abs. 3 fallen (krit. *Seer* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 198; s. auch § 16 Anm. 102; im Umkehrschluss wohl BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 2; *Wendt*, FR 2005, 478; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 470 [4/2019]; *Hänsch*, NWB 2017, 935; krit. hierzu *Klein*, NWB 2005, F. 3, 13771).

- **Übertragung iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1:** In Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 wird – im Gegensatz zu Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 – nicht eine natürliche Person als Übernehmer vorausgesetzt. Damit können im Umkehrschluss auch KapGes. Übernehmer iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1, also von Betrieben, Teilbetrieben oder ganzen Mitunternehmeranteilen sein (glA *Wendt*, FR 2002, 127; krit. *Brandenberg*, DStZ

2002, 511), wenn nicht die Anwendung des Abs. 3 durch die Regelungen zur verdeckten Einlage verdrängt wird.

- *Übertragung iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2*: Eine unentgeltliche Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine KapGes. ist aufgrund der Einschränkung des Anwendungsbereichs des Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 auf natürliche Personen nicht möglich. Dasselbe gilt für die Aufnahme einer KapGes. in ein Einzelunternehmen (krit. *Wendt*, FR 2005, 478).

**Exkurs – Übertragung auf eine andere Körperschaft:** Empfänger der Übertragung einer Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 kann grds. auch eine sonstige Körperschaft sein (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 1, 3 ff.; *Mutscher* in *Frotscher/Geurts*, § 6 Rz. 465 [8/2019]). Bei einer Übertragung auf eine Körperschaft haben idR die Regelungen zur verdeckten Einlage Vorrang vor einer Anwendung des Abs. 3. Im Erg. ist der Anwendungsbereich des Abs. 3 damit auf Körperschaften ohne Gesellschaftsrechte (im Wesentlichen Stiftungen und KdöR) beschränkt (*Hänsch*, NWB 2017, 935; *Klein*, NWB 2005, F. 3, 13771). Bei diesen Körperschaften kommt eine verdeckte Einlage nicht in Betracht, da diese eine gesellschaftsrechtl. Verbundenheit zwischen Übertragendem und Übernehmendem voraussetzen würde. Bei Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines kompletten Mitunternehmeranteils ist deshalb Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 anwendbar, wenn die Besteuerung der stillen Reserven beim Empfänger gewährleistet ist (so inzwischen auch der Wortlaut des Abs. 3 Satz 1; s. Anm. 1254; deshalb keine Anwendung des Abs. 3 bei Übertragung des Mitunternehmeranteils an einer gewerblich geprägten PersGes., BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 3 ff.; OFD Frankfurt/Main v. 27.7.2016 – S 2241 A - 129 - St 213; einschränkend BFH v. 19.2.1998 – IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509, zum Übergang eines landwirtschaftlichen Betriebs auf eine KdöR; s. auch § 16 Anm. 102). Bei Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine andere Körperschaft oder bei Aufnahme einer anderen Körperschaft in ein Einzelunternehmen sind die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 allerdings nicht erfüllt, da hier nach dem Gesetzeswortlaut nur natürliche Personen als Übertragungsempfänger in Frage kommen (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 1; IDW FN 2004, Beilage 5 Rz. 10; *Kai*, DB 2005, 794; s. Anm. 1261). Ein sachlicher Grund für diese Einschränkung ist nicht ersichtlich. Insoweit ist der Wortlaut uE zu eng (glA *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 733, 714; *Wendt*, FR 2005, 468; *Pauli*, FR 2011, 600; *Hänsch*, NWB 2017, 935; s. auch Anm. 1261).

**Verhältnis zum UmwStG:** Da spezielle strechtl. Bewertungsvorschriften gegenüber § 6 vorrangig sind, geht § 20 UmwStG Abs. 3 vor (*Breitenbach/Van Lishaut*, DB 1999, 1234: UmwStG als *lex specialis*). Die Übertragung einer Sachgesamtheit iSd. § 20 UmwStG setzt die Gewährung von Gesellschaftsrechten voraus, dh., die betroffenen Vorgänge sind nicht unentgeltlich, sodass es grds. nicht zu Überschneidungen kommt.

## bb) Übertragung auf eine Personengesellschaft

1246

Wie bei der Übertragung auf eine KapGes. setzt die Annahme einer unentgeltlichen Übertragung auf eine PersGes. voraus, dass der Tatbestand der verdeckten Einlage, also eine Einlage ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten und ohne Gewährung sonstiger Gegenleistungen (zB in Form eines Gesellschafterdarlehens), vorliegt (*Klein*, NWB 2005, F. 3, 13771; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 470.1 [4/2019]).

Nach den Urten. des BFH (BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BStBl. II 2016, 593; BFH v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607) soll eine verdeckte Einlage und damit ein unentgeltlicher Vorgang nur vorliegen, wenn kein Kapitalkonto angesprochen wird, nach dem sich die maßgebenden Gesellschaftsrechte richten (idR Kapitalkonto I) (noch anders BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BFH/NV 2008, 854; BFH v. 24.1.2008 – IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301; BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BB 2008, 2452). Eine Buchung ausschließlich auf dem gesamthänderischen Rücklagekonto und/oder dem Kapitalkonto II stellt einen unentgeltlichen Vorgang dar. Diese Auffassung wendet die FinVerw. zu Recht auch auf die Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten an (BMF v. 26.7.2016 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2016, 684; noch anders BMF v. 20.5.2009 – IV C 6 - S 2134/07/10005, BStBl. I 2009, 671; BMF v. 26.11.2004 – IV B 2 - S 2178 - 2/04, BStBl. I 2004, 1190; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 474.3 [4/2019]). BFH und FinVerw. gehen, uE zutr., von einer einheitlichen Beurteilung eines Einbringungsvorgangs aus; s. auch § 16 Anm. 106.

**Übertragung iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1:** In Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 wird – im Gegensatz zu Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 – nicht eine natürliche Person als Übernehmer vorausgesetzt. Damit können im Umkehrschluss auch PersGes. Übernehmer iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 sein; und zwar unabhängig davon, wer Gesellschafter der übernehmenden PersGes. ist. Ist Gesellschafter der PersGes. allerdings eine KapGes., an der wiederum der Einbringende beteiligt ist, ist der Tatbestand der verdeckten Einlage in die KapGes. erfüllt (s. auch § 16 Anm. 106; krit. *Klein*, NWB 2005, F. 3, 13771). Auf eine PersGes. können somit Betriebe, Teilbetriebe und ganze Mitunternehmeranteile im Rahmen von Abs. 3 übertragen werden (*Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 470.1 [4/2019]).

**Übertragung iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2:** In Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 wird der Anwendungsbereich des Abs. 3 Satz 1 ausdrücklich auf natürliche Personen als Übernehmer beschränkt. Angesichts des eindeutigen einschränkenden Gesetzeswortlauts erscheint uE eine Auslegung, wonach auch eine Übertragung auf eine PersGes., an der nur natürliche Personen beteiligt sind, die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 erfüllt, als zu weitgehend (s. auch Anm. 1260, 1261).

**Verhältnis zum UmwStG:** Für die Anwendung des § 24 UmwStG gelten Anm. 1245 entsprechend. Zu Besonderheiten bei der Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen s. aber Anm. 1260.

## 1247 cc) Anwachsung

**Anwachsung auf natürliche Person:** Eine Anwachsung findet sowohl beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer bestehenden PersGes. als auch beim Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aus einer zweigliedrigen PersGes. statt (ausführl. zur Anwachsung *Emmrich/Kloster*, GmbHR 2005, 448, mwN; *Kowallik/Merklein/Scheipers*, DStR 2008, 173).

- ▶ *Ausscheidende/r Gesellschafter sind/ist am Vermögen der Personengesellschaft kapitalmäßig beteiligt:* Wird bei Ausscheiden aller Gesellschafter aus einer PersGes. bis auf einen die PersGes. voll beendet und führt der letzte Gesellschafter das Unternehmen der PersGes. als Einzelunternehmen fort, wächst der Gesellschaftsanteil dem verbleibenden Gesellschafter an in Verbindung mit einer zivilrechtl. Gesamtrechtsnachfolge in das Gesamthandsvermögen der PersGes. Dieser Vorgang fällt unter Abs. 3, wenn der/die Ausscheidende/n keine Abfindung erhalten, kein funktional wesentliches SonderBV der/s ausscheidenden



Gesellschafter/s vorhanden und Rechtsgrund des Ausscheidens eine Schenkung ist (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269; FG Nürnberg v. 13.9.2000 – V 479/98, EFG 2001, 566, rkr.; zur Rechtsentwicklung *Orth*, DStR 1999, 1011 [1053]: analoge Anwendung des Abs. 3; zur Anwachsung gegen Abfindung s. auch § 16 Anm. 227). Es handelt sich um eine unentgeltliche Übertragung von (ganzen) Mitunternehmeranteilen (OFD Berlin v. 11.11.2002 – St 122 - S 2241 - 2/02, GmbHR 2002, 1264; FinSen. Bremen v. 25.10.2002, GmbHR 2002, 1264; s. hierzu auch *Neu/Watermeyer*, DStR 2002, 2101 [2108]; *Brandenburg*, DStZ 2002, 511; differenziert *Strahl in Korn*, § 6 Rz. 474.3 [4/2019], soweit der Anwachsungsempfänger bereits beteiligt war). Etwas anderes gilt allerdings, wenn der ausscheidende Gesellschafter eine KapGes. ist (s. § 16 Anm. 288). Ein Verzicht auf eine Abfindung kann als vGA zu qualifizieren sein.

- ▶ *Ausscheidende/r Gesellschafter sind/ist am Vermögen der Personengesellschaft nicht kapitalmäßig beteiligt*: Aufgrund der Steuerrechtsfähigkeit der PersGes. ist eine Vermögensübertragung gegeben. Wird keine Abfindung bezahlt und ist Rechtsgrund eine Schenkung, handelt es sich um einen Fall des Abs. 3 (ähnlich *Lauer mann/Protzen*, DStR 2001, 647: entsprechende Anwendung des Abs. 3 oder erfolgsneutrale Behandlung analog § 24 UmwStG; aA OFD Berlin v. 11.11.2002 – St 122 - S 2241 - 2/02, GmbHR 2002, 1264, die einen Übertragungsvorgang und damit die Anwendung des Abs. 3 ablehnt, aber eine Buchwertfortführung mangels Anschaffungsvorgang annimmt; so auch *Boeddinghaus*, NWB 2005, F. 3, 13621; *Rogall/Stangl*, DStR 2005, 1073; *Strahl in Korn*, § 6 Rz. 474.3 [4/2019]).

**Anwachsung auf Kapitalgesellschaft:** Scheiden aus einer PersGes. alle Gesellschafter bis auf eine KapGes. ohne Abfindung aus und wächst hierbei das Vermögen der PersGes. auf die KapGes., an der die ausscheidenden Gesellschafter (Kommanditisten) beteiligt sind, an (sog. einfache Anwachsung), handelt es sich um eine verdeckte Einlage in die KapGes. Die verdeckte Einlage führt zur Aufgabe der Mitunternehmeranteile (s. Anm. 1245). Abs. 3 ist nicht anwendbar (FinSen. Bremen v. 25.10.2002, GmbHR 2002, 1264; OFD Berlin v. 11.11.2002, GmbHR 2002, 1264; FG Rhld.-Pf. v. 3.7.2002 – 3 K 3168/98, nv., rkr.; *Wendt*, FR 2005, 468; *Strahl in Korn*, § 6 Rz. 474.3 [4/2019]; aA *Hoffmann*, GmbHR 2002, 236; aA wohl auch *Röd der/Schumacher*, DStR 2001, 1634; *Röd der/Schumacher*, DStR 2002, 105; ebenso *Mitsch*, Inf. 2002, 77; offen *Rogall/Stangl*, DStR 2005, 1073; ausführl. *Emmrich/Kloss ter*, GmbHR 2005, 448, mwN; *Kowallik/Merklein/Scheipers*, DStR 2008, 173).

## f) Unentgeltliche Übertragung durch eine Gesellschaft

### aa) Übertragung durch eine Kapitalgesellschaft

1248

Bei einer KapGes. kann Abs. 3 gem. § 8 Abs. 1 KStG nur insoweit Anwendung finden, als das KStG keine vorrangigen Regelungen enthält. Wird die Sachgesamtheit auf einen Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person übertragen, wird die Anwendung des Abs. 3 von den Vorschriften des § 8 Abs. 3 KStG für vGA verdrängt, die zu einer vollen Aufdeckung der stillen Reserven führen, da die Vermögensminderung bei der übertragenden KapGes. ihre Ursache im Interessenbereich der Gesellschafter hat und somit gesellschaftsrechtl. veranlasst ist (BFH v. 29.10.1991 – VIII R 2/86, BStBl. II 1992, 832; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 2).

Unentgeltliche Übertragungen einer Sachgesamtheit durch eine KapGes., die von vorneherein nicht den Sachverhalt der vGA durch eine Übertragung auf den Ge-

sellschafter bzw. auf eine ihm nahestehende Person erfüllen, sind allenfalls bei Übergang der Sachgesamtheit auf eine gemeinnützige Körperschaft denkbar. Allerdings ist es denkbar, dass der Gesellschaft durch eine Übertragung, zB auf eine stbefeite Stiftung, zu der keine gesellschaftsrechtl. Beziehungen bestehen, dennoch Vermögen ohne Gegenleistung entzogen wird, was nicht in deren Interesse, sondern ausschließlich im Interesse des Gesellschafters (Stifters), der die Übertragung veranlasst hat, begründet ist. Damit kann auch in diesem Fall der Tatbestand der vGA als erfüllt angesehen werden. Diese Auffassung wird uE auch durch die Rspr. zum Spendenabzug bei einer KapGes., durch die der Begriff der nahestehenden Person ausgeweitet wurde, bestätigt. Danach liegt bei einer Spende durch eine KapGes. zB dann eine vGA vor, wenn von der KapGes. Spenden an einen Verein gegeben werden, in dem ihr Mehrheitsgesellschafter Mitglied ist, dieser ein persönliches Interesse an der Zuwendung an den Verein hat und die Spende der Höhe nach außerhalb des Spendenverhaltens der KapGes. liegt (FG Schl.-Holst v. 16.6.1999 – I 338/96, EFG 2000, 193, rkr.; BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988). Zur Begr. eines iSd. § 8 Abs. 3 KStG „Nahestehens“ reicht nach dieser Rspr. jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und dem Dritten aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung an den Dritten beeinflusst. Diese Beziehungen können familienrechtl., gesellschaftsrechtl. oder rein tatsächlicher Art sein (FG Hamb. v. 12.12.2007 – 6 K 131/06, 6 K 132/06, EFG 2008, 634, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 30.7.1998 – 4 K 3409/96, GmbHR 1998, 1238, rkr.). Die Übertragung einer Sachgesamtheit auf eine gemeinnützige Körperschaft hat im Regelfall eine solche wirtschaftliche Bedeutung für die KapGes., dass sie als Grundlagengeschäft nur auf Veranlassung, ausschließlich im Interesse und mit Zustimmung des/der Gesellschafter erfolgt. Der Tatbestand der vGA dürfte damit im Allgemeinen erfüllt sein. Die Anwendung des Abs. 3 scheidet damit uE auch bei Übertragung der Sachgesamtheit auf eine gemeinnützige Körperschaft regelmäßig aus (glA Götz, NWB 2008, F. 2, 9757; ausführl. *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 11 Rz. 13, § 7 Rz. 23f.).

#### 1249 **bb) Übertragung durch eine Personengesellschaft**

Im Fall einer Mitunternehmerschaft ist die PersGes. als solche nicht Träger des Unternehmens, sondern die Gesellschafter „Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs“ der PersGes. (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Dennoch ist uE bei der Übertragung einer Sachgesamtheit durch eine PersGes. die Gesellschaft selbst als Übertragende anzusehen, da diese rechtl. Inhaber der Sachgesamtheit und somit Betriebsinhaber iSd. Abs. 3 ist. Zur Beurteilung, ob die Voraussetzungen des Abs. 3 erfüllt sind, ist nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift jedoch auf die einzelnen Mitunternehmer abzustellen (s. auch Anm. 1222 ff.). Entsprechend können auch die Voraussetzungen einer vGA gegeben sein, wenn an der übertragenden PersGes. eine KapGes. beteiligt ist (*Strahl in Korn*, § 6 Rz. 470.2 [4/2019]).

### **3. Rechtsfolge unentgeltlicher Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1) für den Übertragenden**

#### 1250 **a) Keine Gewinnverwirklichung**

Für die WG, die als Bestandteil der übertragenen Sachgesamtheit auf den Rechtsnachfolger übergehen, der den (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil fortführt,

sind die Werte anzusetzen (Abs. 3 Satz 1), die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben. Dies sind in Fällen der Gewinnermittlung nach den Regeln des BV-Vergleichs die unter Beachtung der handelsrechtl. Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung (§ 5 Abs. 1) sowie der strechtl. Gewinnermittlungs- und Bewertungsvorschriften (§ 4 Abs. 1 und 5, § 5 Abs. 2 bis 7) zutr. ermittelten Buchwerte. Diese Buchwerte sind der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers bzw. übertragenden Mitunternehmers zugrunde zu legen. Beim Übertragenden bewirkt der unentgeltliche Übergang des Betriebs damit keine Gewinnverwirklichung; vielmehr ermittelt er seinen Gewinn bis zum Übergang nach den allgemeinen Gewinnermittlungsbestimmungen. Es entsteht weder ein „Übertragungsgewinn“ noch findet eine Entnahme durch den Übertragenden statt (BFH v. 22.9.2011 – IV R 33/08, BStBl. II 2012, 10, Rz. 17; BFH v. 12.12.2013 – IV R 17/10, BStBl. II 2014, 316, Rz. 19 ff.; BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 11, jeweils betr. § 4a). Es erfolgt beim Übertragenden auch keine Gewinnrealisierung, wenn die Sachgesamtheit beim Erwerber zu PV wird, da diese Entscheidung erst vom Erwerber getroffen wird. Falls sich erst später (zB im Rahmen eines Rechtsbehelfsverfahrens oder einer Betriebsprüfung) herausstellt, dass die angesetzten Buchwerte falsch ermittelt wurden, sind für die Anwendung des Abs. 3 die zutreffenden Buchwerte maßgeblich, sodass eine entsprechende Anpassung zu erfolgen hat.

Abs. 3 findet auch Anwendung auf unentgeltliche Übertragungen durch einen Stpfl., der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt (analog OFD Düss. v. 9.9.1999 – S 1978d - 4 - St 111 K, DB 1999, 1980). Der Übertragende ermittelt bis zum Zeitpunkt der Betriebsübertragung seinen Gewinn nach den Vorschriften des § 4 Abs. 3 und muss auch nicht anlässlich der Betriebsübertragung zur Gewinnermittlung durch BV-Vergleich übergehen.

**Kein Wahlrecht zur Aufdeckung der stillen Reserven:** Ein Wahlrecht zur Aufdeckung von stillen Reserven besteht nicht. Ein solches ist weder durch den Wortlaut des Abs. 3 gedeckt, noch lässt es sich aus Sinn und Zweck der Vorschrift oder aus einer analogen Anwendung der §§ 20 Abs. 2 Sätze 1 und 2, 24 Abs. 2 Sätze 1 und 2 UmwStG herleiten.

► *Keine analoge Anwendung des UmwStG:* Eine sinngemäße Übertragung der Bewertungswahlrechte aus dem UmwStG scheitert schon an einer entsprechenden Gesetzeslücke. Der Gesetzgeber hat in seiner Begr. zu den Abs. 3-6 zum Ausdruck gebracht, dass über den Regelungsbereich des UmwStG hinaus keine weiteren, dh. gesetzlich nicht festgelegten Förderungen gewollt sind (BTDrucks. 14/23, 172).

**Zur Buchwertfortführung durch den Übernehmer** (Abs. 3 Satz 3) s. Anm. 1300 ff.

## b) Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter im Falle von Satz 1

1251

Die stl. Konsequenzen aus dem Zurückhalten von WG durch den Übertragenden hängen davon ab, ob die zurückbehaltenen WG eine wesentliche Betriebsgrundlage der übertragenen Sachgesamtheit bilden oder ob es sich um eine unwesentliche Betriebsgrundlage handelt (s. Anm. 1208 f.).

**Werden wesentliche Betriebsgrundlagen zurückgehalten,** geht grds. keine Sachgesamtheit iSv. Abs. 3 Satz 1 auf den Erwerber über (s. aber Anm. 1224 ff. zur Entwicklung der Rspr. und der hM und Rechtsfolgen hierzu s.u.). Dadurch kommt es zu folgenden stl. Auswirkungen:

- ▶ *Neuere Rechtsprechung* (s. Anm. 1224 ff.): Unter der Annahme, dass bei Anwendung der neueren Auffassung die Anwendung des Abs. 3 auch im Falle einer gleichzeitigen oder vorhergehenden Entnahme oder Veräußerung von funktional wesentlichen WG möglich ist, kommt es nur hinsichtlich der in das PV entnommenen bzw. veräußerten WG zu einer Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen Teilwert (Entnahme) bzw. Veräußerungspreis (Verkauf) und Buchwert des entnommenen bzw. verkauften WG. Der hierbei entstehende Gewinn ist laufender Gewinn. Die Tarifiermäßigung ist nicht anwendbar. Hinsichtlich der auf den Erwerber übertragenen WG sind nach Abs. 3 zwingend die Buchwerte fortzuführen.

Im Fall der Überführung eines WG in ein anderes BV ordnen Abs. 5 für dieses WG und Abs. 3 für die auf den Rechtsnachfolger übertragenen WG zwingend die Buchwertfortführung an. Beim Übertragenden kommt es weder zu einer Entnahme noch zu einer Betriebsaufgabe. Voraussetzung ist, dass es durch die Überführung des WG nicht zu einer Zerschlagung der betrieblichen Einheit kommt.

- ▶ *Früher herrschende Meinung*: Nach früher hM liegt eine Betriebsaufgabe bzw. Aufgabe eines Mitunternehmeranteils iSv. § 16 Abs. 3 vor, wenn die zurückbehaltenen WG gleichzeitig (oder zeitversetzt, aber im Rahmen eines Gesamtplans) mit der Übertragung des restlichen BV auf den Beschenkten in das PV überführt (Entnahme) werden (BFH v. 27.7.1961 – IV 295/60 U, BStBl. III 1961, 514; BFH v. 6.2.1962 – I 197/61 S, BStBl. III 1962, 190, mwN; BFH v. 9.7.1981 – IV R 101/77, BStBl. II 1982, 20; BFH v. 1.2.1990 – IV R 8/89, BStBl. II 1990, 428). Danach kommt es zu einer Versteuerung sämtlicher stiller Reserven. Die ins PV überführten WG und die auf den Erwerber übertragenen WG sind durch Gegenüberstellung der letzten Buchwerte einerseits und der gemeinen Werte der übertragenen und der zurückbehaltenen WG andererseits zu ermitteln. Entsprechendes gilt, wenn die zurückbehaltenen WG (teilweise) nicht ins PV übertragen, sondern veräußert werden. Der sich hierbei ergebende Gewinn ist nach Maßgabe des § 34 tarifiermäßig zu besteuern. Für den Fall, dass bei gleichzeitiger Entnahme oder Veräußerung die Anwendung des Abs. 3 abgelehnt wird oder durch die Entnahme oder Veräußerung die Funktionsfähigkeit der Sachgesamtheit nicht mehr gegeben ist, tritt diese Rechtsfolge auch nach neuerer Auffassung ein (s. Anm. 1224 ff.)

Da nach früherer Auffassung Abs. 3 im Falle einer Überführung der zurückbehaltenen WG zu Buchwerten nach Abs. 5 in ein anderes BV oder einer Zuordnung der WG beim verbleibenden Teilbetrieb (bei Teilbetriebsübertragung) nicht zur Anwendung kam, war keine (Teil-)Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 gegeben, denn es wurden nicht die stillen Reserven sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen aufgedeckt. Die auf den Erwerber übertragenen WG waren als Entnahmen mit dem Teilwert zu bewerten (BFH v. 14.4.1967 – VI 9/65, BStBl. III 1967, 391; BFH v. 13.9.1967 – I 203/63, BStBl. II 1968, 9; zweifelnd *Wendt*, FR 2005, 468; *Strahl*, FR 2004, 929). Für den Fall, dass wegen Verletzung der Sperrfrist des Abs. 5 Satz 4 rückwirkend der Teilwert des überführten WG anzusetzen war, wurde rückwirkend ein Aufgabegewinn angenommen, da dann sämtliche stillen Reserven aufgedeckt sind (*Winkeljohann/Stegemann*, BB 2005, 1416; *Wacker*, JbFStR 2005/06, 554).

**Anwendung der Trennungstheorie:** Sofern keine Sachgesamtheit übertragen wird, weil nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen mitübertragen werden, kann

eine Übertragung einzelner WG oder eine Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 gegeben sein. Im Fall der Übertragung einzelner WG ist nach hM nicht die Einheits-, sondern die Trennungstheorie anzuwenden (glA Förster/Brinkmann, BB 2003, 657; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 15, 38; zu den Folgen s. Anm. 1291; Tendenz der neueren Rspr. ist aber die Anwendung der modifizierten Trennungstheorie, wonach dem Teilentgelt der gesamte Buchwert des WG gegenüber zu stellen ist: BFH v. 21.6.2012 – IV R 1/08, DStR 2012, 1500; BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, DStR 2012, 2051; dagegen vorläufiger Nichtanwendungserlass BMF v. 12.9.2013 – IV C 6 - 2241/10/1002, BStBl. I 2013, 1164; OFD Frankfurt/Main v. 28.11.2019 – S 2241 A - 117 - St 517, mit Hinweis auf Rev. Az. BFH X R 18/18, X R 19/18 [entschieden durch BFH v. 15.1.2020, DB 2020, 1545, mit Ausführungen zum Mischentgelt] und IV R 16/19; letzterem Verfahren ist das BMF beigetreten).

**Zurückbehaltung unwesentlicher Betriebsgrundlagen:** Die Übertragung einer Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 Satz 1 erfordert nicht, dass sämtliche WG eines (Teil-)Betriebs- oder Mitunternehmeranteils in den Übertragungsvorgang mit einbezogen werden. Es ist vielmehr ausreichend, wenn alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Rechtsnachfolger übergehen. Daher können im Rahmen einer (Teil-)Betriebsübertragung einzelne WG zurückbehalten werden, wenn diese nicht zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zählen. Entsprechendes gilt auch für SonderBV eines Mitunternehmers. Die zurückbehaltenen WG sind zwar (vor Übertragung) Bestandteil der Sachgesamtheit. Die Bewertung nach Abs. 3 Satz 1 bezieht sich aber nur auf diejenigen WG, die der auf den Rechtsnachfolger übertragenen Sachgesamtheit angehören. Die Bewertung der zurückbehaltenen WG richtet sich nach den allgemeinen Gewinnermittlungs- und Bewertungsgrundsätzen. § 16 ist nicht anwendbar, da die unentgeltliche Übertragung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils weder eine Betriebsveräußerung noch eine Betriebsaufgabe ist (BFH v. 26.4.1979 – IV R 108/75, BStBl. II 1979, 732, unter I.2.a; BFH v. 19.2.1981 – IV R 116/77, BStBl. II 1981, 566, zur Betriebsübertragung; BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269, zum Mitunternehmeranteil; BFH v. 12.7.2002 – IV B 129/01, BFH/NV 2002, 1570). Auch hier ist hinsichtlich der stl. Behandlung dahingehend zu differenzieren, ob eine Überführung des betreffenden zurückbehaltenen WG ins PV (dann Aufdeckung der stillen Reserven in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem stl. Buchwert und dem Teilwert des WG im Zeitpunkt der Überführung), eine Veräußerung des WG (dann Aufdeckung der stillen Reserven in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem stl. Buchwert und dem Veräußerungserlös) oder eine Überführung in ein anderes BV des Übertragenden nach Abs. 5 vorliegt (dann grds. Buchwertfortführung). Soweit ein Gewinn entsteht, handelt es sich um einen laufenden Gewinn (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 17).

**Übertragung eines Teilbetriebs:** Wird ein Teilbetrieb mit seinen sämtlichen wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber übertragen, so gilt für den übertragenden Teilbetrieb Abs. 3 Satz 1 (s. Anm. 1215 ff.). Werden auf den Erwerber neben dem Teilbetrieb zusätzliche nicht zum Teilbetrieb gehörende WG übertragen, kommen für diese WG die Entnahmenvorschriften zur Anwendung, wenn es sich um WG handelt, die zu einem Teilbetrieb des verbleibenden BV gehören. Handelt es sich um WG, die keinem Teilbetrieb eindeutig zugeordnet werden können, sind diese uE von Abs. 3 Satz 1 mit umfasst. Das beim Übertragenden verbleibende BV ist, unabhängig davon, ob es einen oder mehrere weitere Teilbetriebe sowie uU

WG, die keinem der Teilbetriebe zuzuordnen sind, umfasst oder keinen eigenständigen Teilbetrieb mehr darstellt, unverändert mit den bisherigen Buchwerten anzusetzen.

Erfolgt die Übertragung des Teilbetriebs unter Zurückbehaltung unwesentlicher Betriebsgrundlagen im Restbetrieb, so hat dies auf die Anwendung des Abs. 3 Satz 1 keine Auswirkung, da sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Teilbetriebs – und damit einer Sachgesamtheit – unentgeltlich übertragen werden. Für das zurückbehaltene unwesentliche WG gilt der Grundsatz der Buchwertfortführung. Stille Reservene werden somit nicht aufgedeckt.

Zur Zurückbehaltung von wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs im Restbetrieb gelten die Ausführungen zur Übertragung des (Teil-)Betriebs entsprechend.

**Bestellung eines Vorbehaltsnießbrauchs:** Wird im Rahmen der Übertragung einer Sachgesamtheit der Vorbehaltsnießbrauch für den Übertragenden bestellt, liegt – soweit die weiteren Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 erfüllt sind – nach hM ein Fall des Abs. 3 Satz 1 vor (aA BFH v. 25.1.2017 – X R 59/14, BStBl. II 2019, 730 für die Übertragung eines verpachteten Betriebs, mit Abgrenzung zur Sichtweise bei LuF; FG Münster v. 20.9.2019 – 11 K 4132/15 E, G, Az. BFH X R 35/19; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 4, unklar, ob grds. für den Betrieb oder nur für den im Ganzen verpachteten Betrieb; krit. BFH v. 8.5.2019 – VI R 26/17, BStBl. II 2019, 660, Rz. 19; krit. hierzu *Geck/Messner*, ZEV 2015, 91 [93]; a. auch Anm. 1211). Bei der Übertragung eines Einzelunternehmens unter Nießbrauchsvorbehalt geht zunächst das gesamte BV des Einzelunternehmers auf den Erwerber über. Aufgrund der Nießbrauchsbestellung bestehen nach hM künftig zwei Gewerbebetriebe: der vom Erwerber übernommene, bei ihm „ruhende“ Gewerbebetrieb und der neue „aktive“ Gewerbebetrieb des bisherigen Eigentümers und jetzigen Nießbrauchers (s. auch Anm. 1210, 1211). Mit der Nießbrauchsbestellung geht das UV des übertragenen Unternehmens, insbes. das Vorratsvermögen, zivil- und strechtl. wieder auf den Nießbraucher über. Es handelt sich hierbei um keine vom Übertragenden zurückbehaltenen WG, sondern um WG, die mit auf den Erwerber übergegangen und von ihm zurückübertragen wurden (vgl. im Einzelnen *Korn*, DStR 1999, 1469).

#### 1252 c) Leistung eines Entgelts durch den Übernehmer

**Entgelt geringer als Kapitalkonto:** Für die teilentgeltliche Übertragung von Sachgesamtheiten kommt – abweichend zur Übertragung von einzelnen WG des BV und WG des PV, für die nach bisher hM die Trennungstheorie gilt (str. ggf. modifizierte Trennungstheorie, s. Anm. 1251 Trennungstheorie) – die Einheitstheorie zur Anwendung (vgl. BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811, zur teilentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils; BFH v. 16.12.1992 – XI R 34/92, BStBl. II 1993, 436, zur teilentgeltlichen Übertragung eines Betriebs). Sofern das im Rahmen eines teilentgeltlichen Erwerbs vom Empfänger erbrachte Entgelt geringer ist als das Kapitalkonto, ist der Vorgang insgesamt als unentgeltliche Übertragung iSv. Abs. 3 zu behandeln (s. hierzu allg. auch *Förster/Brinkmann*, BB 2003, 657; s. Anm. 1233 und ausführl. § 16 Anm. 76). Ein Veräußerungsverlust kann daher beim Übergeber nicht entstehen (etwas anderes gilt nur, wenn es sich um eine voll entgeltliche Übertragung handelt, vgl. BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180).

**Entgelt übersteigt das Kapitalkonto:** Führen die vom Vermögensübernehmer zu erbringenden Leistungen bei Erwerb einer Sachgesamtheit zu einem Veräußerungspreis, der über dem stl. Kapitalkonto des Übergebers liegt, ist die Übertragung als voll entgeltlicher Erwerb zu qualifizieren. Bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen kann ein Veräußerungsgewinn iSv. § 16 Abs. 2 gegeben sein. Abs. 3 kommt nicht zur Anwendung (s. auch § 16 Anm. 76).

**Auf Ebene des Übertragenden** führt die Einheitstheorie somit dazu, dass die Gewährung eines Entgelts durch den Übernehmer entweder als voll unentgeltlich oder als voll entgeltlich zu behandeln ist. Einen teilentgeltlichen Vorgang im engeren Sinne wie bei der Übertragung von PV kann es hingegen bei der Übertragung von Sachgesamtheiten auf Ebene des Übertragenden zumindest vom Erg. her nicht geben.

**Gleichzeitige Übertragung von Betriebs- und Privatvermögen:** Werden neben der Sachgesamtheit auf den Erwerber noch Gegenstände des PV übertragen, ist das vom Erwerber erbrachte Teilentgelt entweder vorrangig entsprechend der von den Vertragsparteien vorgenommenen vertraglichen Zuordnung des (Teil-)Entgelts oder alternativ, wenn von den Vertragsparteien keine Aufteilung vorgenommen wurde, im Verhältnis der Verkehrswerte des übertragenen BV und PV aufzuteilen (BMF v. 26.2.2007 – IV C 2 - S 2230 - 46/06, BStBl. I 2007, 269). Der sich bei dieser Aufteilung für das BV ergebende Anteil am Teilentgelt ist dem Kapitalkonto nach den oben dargestellten Grundsätzen gegenüberzustellen und führt, wenn das Kapitalkonto nicht überschritten wird, zu einem voll unentgeltlichen Vorgang mit den og. Folgen für den Übertragenden.

#### d) Verfahrensfragen

1253

Zuständig für die Beurteilung der Frage, ob Abs. 3 anwendbar ist, dh. ob ein Betrieb oder ein Teilbetrieb übertragen worden ist, sind unabhängig voneinander die BetriebsFÄ des Übertragenden und des Erwerbers. Widersprechende Beurteilungen sind danach möglich und nur durch Verständigung der FÄ untereinander zu vermeiden. Bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils hat dagegen allein das BetriebsFA, das für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Mitunternehmerschaft zuständig ist, zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Abs. 3 gegeben sind.

#### e) Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven

1254

Mit dem BEPS-UmsG I v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5) wurde in Abs. 3 Satz 1 als weitere Voraussetzung des Buchwert-Ansatzes ergänzt, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt sein muss. Dabei handelt es sich nach der Gesetzesbegründung um eine Klarstellung und eine Anpassung an den Wortlaut von Abs. 5 Satz 1 und § 16 Abs. 3 Satz 2 (BTDrucks. 18/9956; so auch *Kraft/Ungemach*, NWB 2019, 1730; *Hänsch*, NWB 2017, 935). Die Ergänzung des Abs. 3 steht in Verbindung mit der Änderung des § 50i Abs. 2 durch das BEPS-UmsG I. Aufgrund des Wortlauts der Regelung des § 50i Abs. 2 idF des Kroatiens-AnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) war die Anwendung des Abs. 3 im Fall der Übertragung sog. § 50i-Gesellschaften auch im reinen Inlandsfall ausgeschlossen. Die überschießende Wirkung des Gesetzes sollte durch die rückwirkende Abschaffung der Regelung des § 50i Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 beseitigt und auf die Fälle eingeschränkt werden, in denen deutsches Besteuerungssubstrat im Zusammenhang mit der Übertragung verloren geht (s. § 50i Anm. 7).

**Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven:** Durch Abs. 3 soll die Besteuerung der stillen Reserven bei der unentgeltlichen Übertragung einer Sachgesamtheit auf eine andere Person vermieden werden, jedoch soll dies nur dann möglich sein, wenn die stillen Reserven hierdurch nicht der Besteuerung entzogen werden, sondern beim Übernehmenden besteuert werden können.

**Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft:** Der Mitunternehmeranteil an einer gewerblich tätigen PersGes. stellt beim Übernehmenden einen Gewerbebetrieb dar.

- ▶ *Übertragung auf eine gemeinnützige (steuerbefreite) Stiftung oder andere steuerbefreite Körperschaften:* Der Mitunternehmeranteil an einer gewerblich tätigen PersGes. stellt bei der gemeinnützigen Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar (BFH v. 27.3.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449; BFH v. 16.11.2011 – I R 31/10, BFH/NV 2012, 786). Die StBefreiung der gemeinnützigen Körperschaft ist insoweit ausgeschlossen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG). Die Besteuerung der stillen Reserven ist damit sichergestellt. Abs. 3 ist anwendbar (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 4; *Kraft/Ungemach*, NWB 2019, 1730, zur rückwirkenden Korrektur der Anwendung des Abs. 3 im Falle eines späteren stfreien Verkaufs oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils).
- ▶ *Übertragung auf eine im Ausland ansässige Person:* Verfügt die Mitunternehmerschaft über eine Betriebsstätte im Inland, besteht im Falle der Übertragung des Mitunternehmeranteils auf einen ausländischen Gesellschafter weiterhin ein deutsches Besteuerungsrecht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a), welches regelmäßig auch nach den Regelungen der DBA nicht ausgeschlossen wird. Damit ist die Besteuerung der stillen Reserven bei dem im Ausland ansässigen Übernehmer sichergestellt. Abs. 3 ist anwendbar.
- ▶ *Übertragung auf eine im Inland nicht steuerpflichtige Person:* Die stillen Reserven des übernommenen Mitunternehmeranteils sind stpfl. Abs. 3 ist anwendbar.

**Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs:** Die zur Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer gewerblich tätigen PersGes. genannten Grundsätze gelten entsprechend.

**Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft:**

- ▶ *Übertragung auf eine gemeinnützige (steuerbefreite) Stiftung oder andere steuerbefreite Körperschaften:* Die Beteiligung einer gemeinnützigen Stiftung an einer gewerblich geprägten PersGes. stellt nach der Rspr. des BFH keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar (BFH v. 25.5.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2001, 858; BFH v. 18.2.2016 – V R 60/13, BStBl. II 2017, 251). Die spätere Veräußerung des Mitunternehmeranteils durch den Übernehmer oder der WG der PersGes. ist damit von der StBefreiung erfasst. Die stillen Reserven können nach der Übertragung auf die gemeinnützige Stiftung nicht mehr besteuert werden. Abs. 3 ist deshalb nicht anwendbar (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 5; OFD Frankfurt/Main v. 31.3.2016 – S 2241 A - 129 - St 213, DB 2016, 1048; OFD Frankfurt/Main v. 27.7.2016 – S 2241 A - 129 - St 213; FinMin. Schl.-Holst. v. 9.6.2016 – VI 306 - S 2241 - 299; uU noch anders BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241 - 14/05, BStBl. I 2005, 458, Rz. 2, mangels Differenzierung zwischen gemeinnütziger und nicht gemeinnütziger Stiftung; *Hänsch*, NWB 2017, 935; *Kraft/Ungemach*, NWB 2019, 1730).



- ▶ *Übertragung auf eine im Ausland ansässige Person:* Eine gewerblich geprägte PersGes. verfügt nicht über eine inländische Betriebsstätte iSd. DBA (BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BStBl. II 2014, 754). Ob eine Besteuerung der stillen Reserven im Inland sichergestellt ist, ist abhängig von den vom übertragenen Mitunternehmeranteil umfassten WG und den jeweiligen DBA-Bestimmungen zu prüfen. Soweit das Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt wird, löst § 4 Abs. 3 Satz 1 eine Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen einer fiktiven Entnahme aus (für Übertragungen von § 50i-Gesellschaften ab dem 1.1.2017). Für die WG, bei denen das Besteuerungsrecht im Inland verbleibt, kommt uE Abs. 3 zur Anwendung (*Häck*, IStR 2015, 267, zum Vorrang des Abs. 3 gegenüber § 4 Abs. 1 Satz 3 im Nicht-§ 50i-Fall und vor Änderung des Abs. 3; *Liekenbrock*, DStR 2016, 2609, zu verschiedenen Fällen einer Entstrickung sowie zur Anwendung des Abs. 3 bei Übertragung einer § 50i-Gesellschaft vor dem 1.1.2017).
- ▶ *Übertragung auf eine im Inland nicht steuerpflichtige Person:* Die stillen Reserven des übernommenen Mitunternehmeranteils sind stpfl. Abs. 3 ist anwendbar.

**Rechtsfolge:** Ist Abs. 3 nicht anwendbar, führt die Übertragung beim Übertragenden zu einer Aufgabe des Mitunternehmeranteils (§ 16 Abs. 3 Satz 1). Im Fall der Übertragung auf eine gemeinnützige Körperschaft kann nach Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 die Entnahme zum Buchwert erfolgen, soweit die den Mitunternehmeranteil umfassenden WG unentgeltlich auf die gemeinnützige Körperschaft übertragen werden (sog. Buchwert-Privileg). Die FinVerw. wendet die Trennungstheorie an. Soweit der Mitunternehmeranteil Verbindlichkeiten umfasst, soll ein entgeltlicher Vorgang gegeben und die stillen Reserven aufzudecken sein (OFD Frankfurt/Main v. 27.7.2016 – S 2241 A - 129 - St 213). Unseres Erachtens sollte die modifizierte Trennungstheorie zur Anwendung kommen und eine Entgeltlichkeit erst dann angenommen werden, wenn und soweit die vorhandenen Verbindlichkeiten den Buchwert der übertragenen WG übersteigen (s. auch Anm. 1291).

**Anwendungszeitpunkt:** Nach der gesetzlichen Regelung durch das BEPS-UmsG soll es sich bei der Ergänzung des Abs. 3 Satz 1 um eine Klarstellung handeln (BTDrucks. 18/9956). Dies wird uE zutr. damit begründet, dass bereits nach der bisherigen Rspr. des BFH zur Vorgängerregelung des § 7 Abs. 1 EStDV die Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven als Voraussetzung für den Buchwert-Ansatz gefordert wurde (BFH v. 19.2.1998 – IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509; unklar jedoch BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241 - 14/05, BStBl. I 2005, 458, Rz. 2, mangels Differenzierung zwischen gemeinnütziger und nicht gemeinnütziger Stiftung; ausführl. dazu *Hänsch*, NWB 2017, 935; s. auch Anm. 1201).

Einstweilen frei

1255–1259

#### 4. Unentgeltliche Aufnahme in ein Einzelunternehmen und Übertragung eines Teilmutterunternehmeranteils (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2)

##### a) Aufnahme in bisheriges Einzelunternehmen

1260

**Unentgeltliche Aufnahme in bisheriges Einzelunternehmen – Rechtslage bis Veranlagungszeitraum 2000:** Der Fall der unentgeltlichen Aufnahme eines neuen Gesellschafters in ein Einzelunternehmen mit der Folge, dass eine PersGes. entsteht, war für die bis VZ 2000 geltende Rechtslage bis zum Urt. des BFH v. 12.10.

2005 (BFH v. 12.10.2005 – X R 35/04, BFH/NV 2006, 521, mwN zu den verschiedenen Rechtsauffassungen) höchstrichterlich nicht entschieden. Der BFH hat sich in diesem Urt. betr. den VZ 1995 für eine Spaltung in einen Vorgang nach § 24 UmwStG, soweit die Einbringung für eigene Rechnung erfolgt, und einen Vorgang nach Abs. 3, soweit sie für Rechnung des Angehörigen erfolgt, ausgesprochen (glA BFH v. 18.9.2013 – X R 42/10, BStBl. II 2016, 639, Rz. 24 ff., zur Rechtslage ab VZ 2001).

**Unentgeltliche Aufnahme in bisheriges Einzelunternehmen – Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2001:** Durch das UntStFG wurde die bis dahin bestehende Rechtsunsicherheit beseitigt, indem eine gesetzliche Klarstellung in Halbs. 2 erfolgt ist. Abs. 3 Satz 1 ist ab VZ 2001 – bzw. auf gemeinsamen Antrag von Übertragendem und Übernehmendem auch für Zeiträume davor – ausdrücklich auch auf die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen anzuwenden (krit. zur Gesetzesänderung *Bode*, DStR 2002, 114).

**Natürliche Person als Übernehmender:** Da Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 nur die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person erwähnt, fallen im Umkehrschluss grds. andere Erwerber, insbes. KapGes., nicht unter Abs. 3 (glA BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 1; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 733; s. Anm. 1261).

► *Mehrere Eintretende* werden zwar vom Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 ist uE aber auch erfüllt, wenn mehrere natürliche Personen in ein bestehendes Einzelunternehmen aufgenommen werden (glA BFH v. 18.9.2013 – X R 42/10, BStBl. II 2016, 639, Rz. 25; *Korn*, KÖSDI 2005, 14633; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 475.2 [4/2019]; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 731 ff.).

► *Personengesellschaft als Übernehmender:* Siehe Anm. 1261 analog.

**Bestehendes Einzelunternehmen:** Aufnehmender kann nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 nur ein bestehendes Einzelunternehmen sein. Der Anwendungsbereich ist auf die Aufnahme in den Betrieb oder Teilbetrieb einer Einzelperson beschränkt (im Erg. ebenso *Bode*, DStR 2002, 114, der als Betriebsinhaber jede Einzelperson ansieht, die Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 erzielt).

**Aufspaltung in Vorgänge nach Abs. 3 und § 24 UmwStG:** Nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 gilt Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 auch bei der Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen. Damit bleibt, zumindest soweit der Aufgenommene an der Sachgesamtheit beteiligt wird, für eine zusätzliche Anwendung des Bewertungswahrechts nach § 24 UmwStG kein Raum. Soweit allerdings der Einbringende selbst an der entstehenden PersGes. beteiligt wird, er also im Rahmen der Einbringung einen Mitunternehmeranteil erhält, kommt nicht Abs. 3, sondern § 24 UmwStG (Bewertungswahrecht) zur Anwendung

glA BFH v. 12.10.2005 – X R 35/04, BFH/NV 2006, 521; BFH v. 18.9.2013 – X R 42/10, BStBl. II 2016, 639, Rz. 24 ff.; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 475.1 (4/2019); *Korn*, NWB 2013, 3948; *Dornheim*, FR 2013, 1022 (1027); *Dötsch*, jurisPR-SteuerR 2/2014 Anm. 5; nun wohl auch *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 204 mwN (noch anders *Wacker* in *Schmidt*, 32. Aufl. 2013, § 16 Rz. 204); wohl auch *Levedag*, GmbHR 2014, 337 (346); *Korn*, KÖSDI 2005, 14633, macht die Anwendbarkeit des § 24 UmwStG von der Gestaltung des Sachverhalts abhängig; ähnlich *Kai*, GmbHR 2012, 165 (166); *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 727; bisher aA BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.47 letzter Satz: Abs. 3 für beide Mitunternehmer; nun glA FinBeh. Hamburg v. 17.6.2015 – S 1978 c - 2014/002 - 52; *Wacker*, JbFStR 2005/

06, 554; *Wendt*, FR 2005, 468; *Neufang*, BB 2005, 1595; *Horath/Kauter*, StuB 2005, 823; *Stinn*, NWB 2012, 1151; im Erg. auch *Mitsch*, Inf. 2002, 77; *Zimmermann*, BBEV 2008, 282; Abs. 3, wenn Einlage des Beitretenden geringer als Buchwert des eingeräumten Kapitalkontos; differenziert *Emmrich/Kloster*, GmbHR 2005, 448 (452): Abs. 3, soweit Wert des eingebrachten BV über dem Wert der gewährten Gesellschaftsrechte und damit Einbringung zugunsten des Mitgesellschafters; BFH v. 20.9.2007 – IV R 70/05, BStBl. II 2008, 265: kein Bewertungswahlrecht nach § 24 UmwStG bei Beitritt ohne Einlage; *Röhrig/Doege*, DStR 2006, 489: uU § 24 UmwStG, wenn Leistung durch Übernehmer; *Bode*, DStR 2002, 114, die im ersten Schritt eine Einbringung nach § 24 UmwStG annehmen und danach eine unentgeltliche Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils; s. auch Anm. 1250.

**Zurückbehaltung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen:** Siehe Anm. 1280 ff.

**Anwendungszeitpunkt:** Siehe Anm. 1201.

**Unentgeltliche Vereinbarung der Gütergemeinschaft:** Wie bei der unentgeltlichen Aufnahme eines neuen Gesellschafters in ein Einzelunternehmen entsteht regelmäßig eine Mitunternehmerschaft, wenn Eheleute unentgeltlich eine Gütergemeinschaft vereinbaren und einer der Eheleute einen Gewerbebetrieb unterhält, der zum Gesamtgut gehört (*Wacker in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 15 Rz. 376; *Geissler*, FR 2001, 1029). Ertragsteuerlich liegt die unentgeltliche Aufnahme des anderen Ehegatten in das Einzelunternehmen zur Bildung einer Mitunternehmerschaft vor (*Linklaters Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 27).

**Unentgeltlichkeit der Aufnahme in ein Einzelunternehmen:** Siehe Anm. 1233.

## b) Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils

### aa) Behandlung des Teils eines Mitunternehmeranteils

1261

**Frühere Rechtsauffassung:** Nach früherer von der hM im Bereich des Abs. 3 sowie bei entgeltlichen Übertragungen im Rahmen des § 16 oder der §§ 20, 24 UmwStG anerkannter Besteuerungspraxis war die Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils wie die Übertragung eines ganzen Mitunternehmeranteils zu behandeln. Diese Beurteilung war durch verschiedene Urte. des BFH zur entgeltlichen Übertragung von Teilanteilen zweifelhaft geworden (BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123; BFH v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194, betr. § 16). Darüber hinaus wurde durch Einfügung des § 16 Abs. 1 Satz 2 im Rahmen des UntStFG der Teil eines Mitunternehmeranteils von der Begünstigung des § 16 ausgenommen und ein Veräußerungsgewinn insoweit als laufender Gewinn angesehen. In der späteren Rspr. geht der BFH dann ausdrücklich davon aus, dass auch für Zeiträume vor Änderung durch das UntStFG auf die unentgeltliche Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils Abs. 3 anzuwenden ist (BFH v. 12.10.2005 – X R 35/04, BFH/NV 2006, 521, unter 3.d mit Hinweis auf die klarstellende Bedeutung der Neuregelung des Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2).

**Regelung durch das UntStFG:** Durch das UntStFG ist eine gesetzliche Klarstellung in Satz 1 Halbs. 2 erfolgt. Abs. 3 ist danach ausdrücklich auch auf die unentgeltliche Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person anzuwenden; s. auch Anm. 1201.

**Teilmitunternehmeranteil:** Die Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils erfordert die Übertragung eines Bruchteils des Anteils des Übertragenden am Gesamthandsvermögen (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 20; FG Düss. v. 10.12.2015 – 8 K 633/13 F, juris, Rz. 29, rkr.). Zur Erforderlichkeit der Mitübertragung von SonderBV s. Anm. 1223 ff.

**Natürliche Person als Übernehmender:** Da Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 nur die unentgeltliche Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person erwähnt, fallen – anders als bei der Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder des gesamten Mitunternehmeranteils nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 – Übertragungen auf nicht natürliche Personen nicht unter Abs. 3 Satz 1 und führen somit zur Aufgabe des anteiligen Mitunternehmeranteils (s. auch *Pauli*, FR 2011, 600; s. auch Anm. 1245).

- ▶ *Übertragung auf eine Personengesellschaft:* Nach dem Wortlaut fällt die Übertragung auf eine PersGes. nicht unter Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2. Ungeklärt ist, ob Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 dennoch bei der Übertragung von Teilanteilen auf eine PersGes. anzuwenden ist, an der nur natürliche Personen beteiligt sind (bejahend *IDW*, WPg 2002, 1087; *Korn*, KÖSDI 2005, 14633; wohl auch *Hoffmann*, GmbHR 2002, 236; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 470.4 [4/2019]; offen *Mitsch*, Inf. 2002, 77). Angesichts des eindeutigen einschränkenden Gesetzeswortlauts erscheint uns diese Auslegung als zu weitgehend. Allerdings ist nicht verständlich, was der Gesetzgeber mit der Einschränkung auf natürliche Personen bezwecken wollte. Auch die FinVerw. vertritt die Auffassung, dass eine Teilanteilsübertragung nur auf eine natürliche Person zulässig ist (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 1).
- ▶ *Die gleichzeitige Übertragung von mehreren Mitunternehmerteilanteilen auf mehrere natürliche Personen* fällt jeweils unter Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 (glA im Erg. FG Düss. v. 10.12.2015 – 8 K 633/13 F, juris, Rz. 29: ohne dass es darauf ankommt, dass ein Bruchteil des Mitunternehmeranteils beim Übertragenden verbleibt, rkr. durch BFH v. 30.6.2016 – IV B 2/16, BFH/NV 2016, 1452, ohne Aussage zu dieser Frage).
- ▶ *Übertragung auf eine Stiftung:* Nach dem Wortlaut der Vorschrift fällt die Übertragung eines Teilanteils auf eine Stiftung nicht unter Abs. 3 (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 1; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 475.2 [4/2019] mit Gestaltungsvorschlägen).
- ▶ *Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft:* Nach dem Wortlaut der Vorschrift fällt die Übertragung eines Teilanteils auf eine KapGes. nicht unter Abs. 3. Allerdings wird bei der Übertragung eines Teilanteils auf eine KapGes. regelmäßig ohnehin eine verdeckte Einlage gegeben sein (s. Anm. 1245).

**Anwendungszeitpunkt:** Die Regelung ist grds. ab dem VZ 2001 anzuwenden (s. Anm. 1201).

## 1262 bb) Behandlung des Sonderbetriebsvermögens

Da die Teilanteilsübertragung wie die Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils als Übertragung einer Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 zu behandeln ist, muss bei der Übertragung von Bruchteilen eines Anteils nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 auch das funktional wesentliche SonderBV quotal mitübertragen werden.

**Rechtslage bis Veranlagungszeitraum 2000:** Für VZ vor 2001 war die Frage der quotalen Mitübertragung des SonderBV bei der Übertragung von Teilanteilen nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt. Trotz abweichender hM, wonach bei einer Teilanteilsübertragung das SonderBV, auch wenn es wesentliche Betriebsgrundlagen enthält, ohne Bedeutung sei, hat der BFH in mehreren Urten. (betr. § 16) entschieden, dass eine (entgeltliche) Übertragung des Teilanteils eines Mitunternehmers nur dann die Voraussetzungen der Übertragung einer Sachgesamtheit erfüllt, wenn die zum SonderBV des Übertragenden gehörenden wesentlichen Betriebsgrundlagen anteilig – korrespondierend – mitübertragen werden (Kongruenzgebot, BFH v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26, mwN betr. § 16; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II. 2003, 194, betr. § 16; zu diesen Urten. ausführl. *Märkle*, DStR 2001, 685; *Kröller/Fischer/Dürr*, BB 2001, 1707; *Düll/Fuhrmann/Eberhard*, DStR 2001, 1773; aA *Wendt*, FR 2002, 127). Eine konsequente Anwendung der Urten. des BFH erfordert auch für Zeiträume vor 2001 eine quotenentsprechende Mitübertragung des SonderBV bei der unentgeltlichen Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils. Die hM geht uE zutr. davon aus, dass es sich nicht um eine Änderung der höchstrichterlichen Rspr. handelt (BFH v. 24.11.2005 – VIII B 255/04, BFH/NV 2006, 717).

**Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2001 – Übertragung einer bruchteilsidentischen Quote des Sonderbetriebsvermögens (quotale Übertragung):** Insbesondere auch aufgrund der mit dem UntStFG geschaffenen gesetzlichen Regelung zur Behandlung des SonderBV in Satz 2 geht die hM bei der Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils für VZ ab 2001 davon aus, dass Abs. 3 Satz 1 nur erfüllt ist, wenn das funktional wesentliche SonderBV (mindestens) in der gleichen Quote wie der Mitunternehmeranteil übertragen wird (*Wendt*, FR 2002, 127; auch Teilanteil ohne SonderBV als „Teil eines Mitunternehmeranteils“; BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 20: disquotale Übertragung ist wegen Satz 2 generell unschädlich; BFH v. 12.5.2016 – IV R 12/15, BStBl. II 2019, 726; im Umkehrschluss auch BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 22). Zur disquotalen Übertragung von SonderBV s. Anm. 1263.

**Ausschließliche Übertragung von Sonderbetriebsvermögen:** Das SonderBV kann isoliert nicht als Bruchteil eines Mitunternehmeranteils angesehen werden, wenn sich nicht gleichzeitig die Beteiligungsverhältnisse ändern. Die ausschließliche Übertragung von SonderBV fällt deshalb nicht unter Abs. 3.

BFH v. 11.12.1990 – VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 35; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 408; *Wacker*, JbFStR 2005/06, 554; *Wendt*, FR 2002, 127; *Wendt*, FR 2005, 468; *Kai*, DB 2005, 794; *Boeddinghaus*, NWB 2005, F. 3, 13621; *Brandenberg*, DStZ 2002, 511; *Märkle*, DStR 2000, 797; *Märkle*, DStZ 1997, 233 (235); *Schulze zur Wiesche*, DStZ 1985, 55; zur Behandlung von SonderBV als Teilbetrieb s. Anm. 1224.

**Gesamtplanrechtsprechung:** Siehe Anm. 1225. Die Grundsätze zur Ablehnung der Gesamtplan-Rspr. sind entsprechend auch bei der Übertragung eines Teilanteils anzuwenden (glA BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 19, 31; FG Düss. v. 10.12.2015 – 8 K 633/13 F, juris, Rz. 29 zur gleichberechtigten Anwendung von Abs. 3 und Abs. 5, rkr. durch BFH v. 30.6.2016 – IV B 2/168, BFH/NV 2016, 1452, Rz. 30).

## 1263 cc) Disquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens

Wird das SonderBV bei Übertragung eines Teilanteils nicht bruchteilsidentisch (quotal), sondern mit einer abweichenden Quote (disquotal) mitübertragen, sind die Voraussetzungen der Übertragung einer Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 Satz 1 vorbehaltlich der Sonderregelung in Satz 2 nur erfüllt, wenn das SonderBV mindestens in der Quote des übertragenen Teilanteils mitübertragen wird (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 29; *Nickel/Klein*, FR 2003, 954: disquotale Übertragung wegen Satz 2 generell unerheblich; anders Aufteilung in Abs. 3 und Abs. 5 *Förster*, FR 2002, 649; *Förster*, BB 2003, 657; *Märkle*, DStR 2001, 685; *Kröller/Fischer/Dürr*, BB 2001, 1707; *Düll/Fuhrmann/Eberhard*, DStR 2001, 1773; *Geck*, DStR 2000, 2031; *Geck*, ZEV 2002, 41; *IDW*, WPg 2002, 1087; glA BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 20).

**Übertragung einer höheren Quote bzw. des gesamten Sonderbetriebsvermögens (überquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens):** Die überquotale Übertragung des SonderBV ist in Abs. 3 nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt.

- ▶ *Früher herrschende Meinung:* Vor dem Urt. des BFH v. 2.8.2012 (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715) war nach hM ein Fall des Abs. 5 gegeben, insoweit als ein höherer als der bruchteilsidentische Anteil des SonderBV übergeht (sog. Überhang, *Knebel/Nekola*, DB 2000, 169). Damit war bei Übertragungen nach dem 31.12.2000 wegen Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 auch für den überquotalen Teil der Buchwertansatz zwingend, auch wenn der Übernehmer durch die Übertragung erst Mitunternehmer wird. Für den Überhang des SonderBV ist nach dieser Auffassung die Sperrfrist des Abs. 5 Satz 4 zu beachten. Insoweit als hinsichtlich des überquotale übertragenen SonderBV Verbindlichkeiten übernommen werden, kann es allerdings zur Aufdeckung stiller Reserven kommen (abhängig von der Höhe der Verbindlichkeiten und dem Verständnis der Trennungstheorie, s. Anm. 1251). Zu der früher hM s. Voraufgabe – Stand September 2015, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)).
- ▶ *Inzwischen herrschende Meinung:* Nach Auffassung des BFH fällt auch der überquotale übertragene Teil des SonderBV in den Anwendungsbereich des Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 29, 20, 24; Nds. FG v. 27.11.2014 – 1 K 10294/13, BB 2015, 750, rkr. durch BFH v. 12.5.2016 – IV R 12/15, BStBl. II 2019, 726, ohne Aussage zu dieser Rechtsfrage; glA FG Düss. v. 10.12.2015 – 8 K 633/13 F, juris, Rz. 29, rkr. durch BFH v. 30.6.2016 – IV B 2/168, BFH/NV 2016, 1452, Rz. 30, ohne Aussage zu dieser Frage; glA inzwischen BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 32; noch anders BMF v. 12.9.2013 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2013, 1164; BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241 - 15/05, BStBl. I 2005, 485, Rz. 16ff.). Bei teleologischer Auslegung des Abs. 3 Satz 2 und unter der Annahme, dass Abs. 3 Satz 2 nur die Übertragung eines Mindestumfangs für das SonderBV fordert (mindestens in der Quote des übertragenen Teilanteils), ist der Auffassung des BFH zuzustimmen. Für die Anwendung des Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 mit der Folge der Beachtung einer Sperrfrist bleibt dann kein Raum. Zudem regelt Abs. 5 nur die Übertragung von Einzel-WG, das überquotale übertragene SonderBV wird aber gerade als Teil einer Sachgesamtheit übertragen (glA *Schulze zur Wiesche*, DStR 2012, 2414; *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2012, 25; *Bohn/Pelters*, DStR 2013, 281; *Geck*, ZEV 2012, 691; *Stein/Stein*, FR 2013, 156; *Messner*, AktStR 2013, 89; wohl auch *Strahl*, KÖSDI 2013, 18216 [18224]; aA

*Vees*, DStR 2013, 743). Da bei der Übertragung von Sachgesamtheiten die Einheitstheorie zur Anwendung kommt, scheidet auch bei einer Mitübertragung von Verbindlichkeiten des SonderBV ein (teil-)entgeltlicher Vorgang aus (*Förster*, DB 2013, 2047 [2049]; *Levedag*, GmbHR 2013, 673; zumindest dann, wenn übernommene Verbindlichkeiten kleiner sind als der Buchwert der übertragenen WG des SonderBV).

**Übertragung einer niedrigeren Quote des Sonderbetriebsvermögens (unterquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens):** Ist der übertragene Teil des Mitunternehmeranteils höher als der Anteil des übertragenen SonderBV, wird keine Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 Satz 1 übertragen, sodass grds. eine anteilige zur Gewinnrealisierung führende Entnahme von EinzelWG gegeben wäre. (s. Anm. 1282 ff.). Die FinVerw. vertritt uE zutr. die Auffassung, dass im Fall einer nur teilweisen Zurückbehaltung des SonderBV der gesamte Übertragungsvorgang unter Abs. 3 Satz 2 fällt (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 25). Es erfolgt keine Aufspaltung in einen Vorgang nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2, soweit sich die Quoten entsprechen und nach Abs. 3 Satz 2, soweit eine (teilweise) Zurückbehaltung des SonderBV vorliegt (glA *Kai*, DB 2005, 794; *Wendt*, FR 2005, 476; aA *Rogall/Stangl*, DStR 2005, 1073 [1078]; Abweichung von der früheren Auffassung in Voraufgabe – Stand September 2015 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)).

Zur (zeitgleichen) Ausgliederung von funktional wesentlichem SonderBV zum Buchwert in ein anderes BV s. Anm. 1224. Die hier genannten Grundsätze sind auch auf die Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils anwendbar (glA FG Düss. v. 10.12.2015 – 8 K 633/13 F, juris, Rz. 29, rkr. durch BFH v. 30.6.2016 – IV B 2/168, Rz. 30, BFH/NV 2016, 1452).

**Sonderbetriebsvermögen besteht aus mehreren Wirtschaftsgütern:** Die quotenentsprechende Mitübertragung von SonderBV wird vom BFH in der früheren Rspr. mit einer „vertikalen Spaltung“ des Mitunternehmeranteils begründet (BFH v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26). Nach früher hM war damit bei der Bestimmung der Quote des mit zu übertragenden SonderBV bei mehreren funktional wesentlichen WG im SonderBV diese Quote für jedes einzelne WG maßgebend. Es war damit eine WG-bezogene und nicht eine wertmäßige Betrachtung anzustellen, sodass es bei einem aus mehreren WG bestehenden SonderBV hinsichtlich eines Teils der übertragenen WG zu einer überquotalen Übertragung und hinsichtlich eines weiteren Teils zu einer unterquotalen oder einer quotalen Übertragung kommen konnte.

In der neueren Rspr. geht der BFH davon aus, dass bei der Beurteilung, ob eine über- oder unterquotale Mitübertragung von SonderBV gegeben ist, nicht eine gegenständliche, sondern eine wertmäßige Betrachtung anzustellen ist (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 29 f.; nun auch BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 21; noch anders BMF v. 12.9.2013 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2013, 1164; BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241 - 15/05, BStBl. I 2005, 485, Rz. 9; *Wacker*, JbFStR 2005/06, 554; *Vees*, DStR 2013, 743; ausdrücklich offen gelassen in Nds. FG v. 27.11.2014 – 1 K 10294/13, BB 2015, 750, rkr. durch BFH v. 12.5.2016 – IV R 12/15, BStBl. II 2019, 726, ohne Aussage zu dieser Frage; im Erg. wohl auch glA FG Düss. v. 10.12.2015 – 8 K 633/13 F, juris, Rz. 29, rkr. durch BFH v. 30.6.2016 – IV B 2/168, BFH/NV 2016, 1452). Für diese Auffassung spricht, dass im Falle mehrerer mitübertragener WG des SonderBV für den Teilmitunternehmeranteil einheitlich beurteilt werden kann, ob

Abs. 3 Satz 2 zur Anwendung kommt. Zudem werden praktische Schwierigkeiten im Falle von nicht teilbaren WG vermieden. Zu beachten ist allerdings, dass bei Übertragung des Teilmitunternehmeranteils der Mitunternehmer jeweils ideelle Anteile an allen ihm im Gesamthandsvermögen der PersGes. zuzurechnenden WG überträgt. Für WG im SonderBV darf uE keine hiervon abweichende Sichtweise zur Anwendung kommen. Bei wertmäßiger Betrachtung bestehen zudem Risiken und Unsicherheiten aus der Bewertung der WG (ebenso *Bohn/Pelters*, DStR 2013, 281 [285], auch mit Hinweis auf die Problematik des maßgebenden Wertmaßstabs; *Förster*, DB 2013, 2047, mit Hinweis auf die Frage, welche WG – funktional wesentliche und nicht wesentliche – in den Gesamtwert einzubeziehen sind; *Krüger*; FR 2020, 341; *Kotzenberg/Riedel*, DStR 2020, 13, mit Gestaltungsmöglichkeiten).

**Funktional nicht wesentliches Sonderbetriebsvermögen:** Eine unterquotale oder unterbleibende sowie eine überquotale Übertragung von WG des SonderBV, die nicht funktional wesentlich sind, verhindert nicht die Anwendung des Abs. 3 (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 34). Dasselbe gilt für eine im Zusammenhang mit der Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils erfolgende Entnahme, Veräußerung oder Buchwertüberführung dieser WG (*Wacker*, JbFStR 2005/06, 554; FG Münster v. 9.5.2014 – 12 K 3303/11 F, EFG 2014, 1369, Rz. 34, rkr., BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723, zur Übertragung eines ganzem Mitunternehmeranteils). Im Fall einer überquotalen Übertragung richtet sich die Buchwertfortführung insgesamt nach Abs. 3 (*Stegemann*, Inf. 2005, 344; *Korn*, KÖSDI 2005, 14633; *Klein*, NWB 2005, F. 3, 13771; wohl auch BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 34; für Anwendung von Abs. 5 Satz 3 *Kai*, DB 2005, 794). Im Falle einer unterquotalen Mitübertragung von funktional nicht wesentlichen WG des SonderBV kommt zwar Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2, aber nicht Abs. 3 Satz 2 zur Anwendung.

#### 1264 dd) Weitere Anwendungsbereiche

**Übertragung/Einräumung einer atypisch stillen Beteiligung bzw. einer Unterbeteiligung an einem Mitunternehmeranteil:** Auch die Einräumung einer atypisch stillen Beteiligung bzw. einer Unterbeteiligung an einem Mitunternehmeranteil fällt unter Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 (FG Nürnberg v. 13.9.2000 – V 479/98, EFG 2001, 566, rkr.; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 430; *Pickhardt-Poremba/Engelsing*, DStZ 2000, 281 [284]; *Wendt*, FR 2002, 127 [138]; *Carlél/Fuhrmann*, FR 2006, 749). Es handelt sich jeweils um die Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils, bei der der Übernehmer auch Mitunternehmer wird (BFH v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137; BFH v. 19.4.2007 – IV R 70/04, BStBl. II 2007, 868, jeweils betr. Mitunternehmerstellung bei Unterbeteiligung).

**Unentgeltliche Änderung der Beteiligungsverhältnisse:** Treten in eine bestehende Mitunternehmerschaft im Rahmen einer Kapitalerhöhung weitere Mitunternehmer ohne Ausgleichszahlung für stille Reserven – also unentgeltlich – ein, und verringern sich hierbei die Beteiligungsquoten der bisherigen Mitunternehmer durch Abwachsung, übertragen sie hierbei Teile ihrer Mitunternehmeranteile. Die Übertragung kann unter Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 fallen (*Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 475.4 [4/2019]; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 567).

**Unentgeltliche Aufnahme in bestehende Personengesellschaft:** Wird ein Gesellschafter schenkweise in eine bestehende PersGes. aufgenommen, ist Gegenstand



der Übertragung der Bruchteil eines Mitunternehmeranteils (*Koller*, DStR 1997, 233; *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 562, jeweils betr. entgeltliche Aufnahme). Dies wurde bereits vor Änderung des Abs. 3 durch das UntStFG nach hM (s. Anm. 1261) als ein Fall des Abs. 3 (nun Abs. 3 Satz 1) angesehen (aA *Gebel*, DStR 1998, 269; *Märkle*, DStR 2000, 797, mit Verweis auf BFH v. 6.7.1999 – VIII R 17/95, BFH/NV 2000, 34; auch bei unentgeltlichem Eintritt in eine bestehende PersGes. ist § 24 UmwStG anwendbar; Letzteres abl. BFH v. 20.9.2007 – IV R 70/05, BStBl. II 2008, 265).

### c) Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

1265

Entsteht im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung nach Abs. 3 eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, erfolgt die Beurteilung in zwei Schritten: Zunächst sind für die unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils (einschließlich des SonderBV) die Rechtsfolgen des Abs. 3 nach den og. Grundsätzen (s. Anm. 1220 ff.) zu berücksichtigen. Erst in einem zweiten Schritt wird die Überführung der WG von Übertragendem und Übernehmendem in das Gesamthandsvermögen der Besitz-PersGes. oder in deren SonderBV (s. BFH v. 18.8.2005 – IV R 59/04, BStBl. II 2005, 830) beurteilt (Entstehung der Betriebsaufspaltung; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 37 ff.). Zu den Behaltefristen bei einer unterquotalen Übertragung nach Abs. 3 Satz 2 s. Anm. 1282 f. Im Fall einer unterquotalen Übertragung des SonderBV ist die anschließende Übertragung von WG des übernommenen SonderBV bei Entstehen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung nach Auffassung der FinVerw. keine schädliche Verfügung (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 38, zur Kritik hierzu s. *Rogall/Stangl*, DStR 2005, 1073; BFH v. 22.9.2011 – IV R 33/08, BStBl. II 2012, 10; keine Übertragung von SonderBV, sondern nur – ggf. latent – veränderte Zuordnung des SonderBV). Dies ist zutr., da sowohl für WG des übernommenen SonderBV als auch für WG des zurückbehaltenen SonderBV nach dem Gesetzeswortlaut keine Sperrfrist gilt (aA *Wacker*, JbFStR 2005/06, 554; o.V., JbFStR 2007/08, 623: Die Behaltefristen sind bei Übertragendem und Übernehmendem für das nun dem BV des Besitzunternehmens zuzurechnende WG sowie die Anteile an der Besitz-GbR zu beachten; so wohl auch BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 29, für das übernommene WG und im Erg. Rz. 31 für die Veräußerung oder Entnahme des zurückbehaltenen WG; im Erg. auch *Vees*, DB 2020, 130; s. Anm. 1282 f.).

Bei einer Überführung in das SonderBV sind idR die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 erfüllt, wonach zwingend eine Buchwertfortführung erfolgt. Eine Überführung in das Gesamthandsvermögen ist regelmäßig ebenfalls zum Buchwert (Abs. 5 Satz 3) möglich (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 38). Allerdings sind dann die Sperrfristen des Abs. 5 Satz 4 zu berücksichtigen. Hierbei ist zu beachten, dass für den Fall, dass das SonderBV im Bruchteilseigentum der Gesellschafter der Besitz-PersGes. verbleibt, keine Überführung in das Gesamthandsvermögen, sondern nach Abs. 5 Satz 2 in das SonderBV der Besitz-PersGes. erfolgt, und dadurch keine Sperrfrist ausgelöst wird (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 39, unter Hinweis auf BFH v. 18.8.2005 – IV R 59/04, BStBl. II 2005, 830). Nur in den Fällen, in denen der Übertragende und der Übernehmende eine Gesamthandsgemeinschaft (§§ 718 ff. BGB) bilden, gelangt das WG nach Abs. 5 Satz 3 in das Gesamthands-

vermögen (s. ausführl. *Doege*, Inf. 2007, 345, auch zur Problematik der Übernahme von Verbindlichkeiten).

1266–1269 Einstweilen frei

## 5. Rechtsfolge unentgeltlicher Aufnahme in ein Einzelunternehmen und Übertragung eines Mitunternehmeranteils (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2)

### 1270 a) Unentgeltliche Aufnahme in ein Einzelunternehmen

Nach hM ist die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen in zwei Vorgänge aufzuspalten (s. ausf. Anm. 1260 mwN):

**Einbringung für eigene Rechnung gegen Gewährung eines Mitunternehmeranteils:** Soweit der Einbringende im Rahmen der Einbringung Gesellschaftsrechte erhält, fällt der Vorgang unter § 24 UmwStG. Damit steht dem Einbringenden das Bewertungswahlrecht des § 24 UmwStG zu.

**Einbringung für Rechnung der aufgenommenen natürlichen Person:** Die aufgenommene natürliche Person erhält ihren Mitunternehmeranteil im Rahmen des Abs. 3. Soweit die WG der neuen PersGes. auf den Aufgenommenen entfallen, sind damit zwingend die Buchwerte anzusetzen. Für eine Anwendung des Bewertungswahlrechts des § 24 UmwStG besteht insoweit kein Raum.

Muss der Aufnehmende im Zusammenhang mit der Aufnahme in das Einzelunternehmen eine Einlage leisten, fällt die Übertragung zwingend unter Abs. 3, wenn die Einlage geringer ist als das Kapitalkonto, da in diesem Fall eine unentgeltliche Übertragung anzunehmen ist (aA *Neumann*, EStB 2005, 140 [144]). Übersteigt die Einlage allerdings den Buchwert des Kapitalkontos ist der Vorgang nicht mehr unentgeltlich und § 24 UmwStG kommt zur Anwendung (glA *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 732, 727).

### 1271 b) Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils

Nach hM setzt die Anwendung von Abs. 3 Satz 1 auf die Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils voraus, dass eine mit diesem Teil korrespondierende Quote an den WG des SonderBV, die eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, mit auf den Erwerber übergeht (s. Anm. 1262 f.). Werden die funktional wesentlichen WG des SonderBV quotenentsprechend mitübertragen, entsprechen die Rechtsfolgen denjenigen, die bei der Übertragung eines ganzen Mitunternehmeranteils zur Anwendung kommen (s. Anm. 1250 ff.).

**Überquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens:** Nach uE zutreffender Rspr. (s. Anm. 1263) kommt es zwingend zur Buchwertfortführung auch dann, wenn der gleichzeitig mitübertragene Anteil am SonderBV die übertragene Quote des Mitunternehmeranteils übersteigt. Die der Übertragung eines ganzen Mitunternehmeranteils entsprechenden Folgen (s. Anm. 1263) kommen zur Anwendung. Dies gilt sowohl für die WG des Gesamthandsvermögens als auch für das gesamte übertragene SonderBV.

Nach früher teilweise noch vertretener abweichender Auffassung, dass der Vorgang aufzuspalten ist in eine Übertragung nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 und eine Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 (s. Anm. 1263), unterlag neben dem Bruchteil des Mitunternehmeranteils selbst nur der diesem Bruchteil korrespondierende Anteil am SonderBV den Regelungen des Abs. 3 Satz 1. Die Bewertung des über-

steigenden Anteils am SonderBV richtete sich hingegen nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 3: Nach dieser Vorschrift ist bei der unentgeltlichen Übertragung von WG zwischen den jeweiligen SonderBV verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmenschaft grds. der Buchwert anzusetzen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dies bedeutet, dass es grds. auch für diesen übersteigenden Teil des übertragenen SonderBV zu keiner Gewinnrealisierung kam.

**Unterquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens/Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen:** Unterbleibt eine quotengleiche Mitübertragung des SonderBV, führt dies – vorbehaltlich der Sonderregelung des Satzes 2 (s. Anm. 1280 ff.) – zu einer – nicht tarifbegünstigten (§§ 16, 34) – Entnahme der auf den Erwerber übertragenen anteiligen WG und zur Versteuerung der stillen Reserven durch den Übertragenden.

Wird das SonderBV vom Übertragenden in sein PV überführt oder veräußert, ist grds. weder Abs. 3 Satz 1 noch Satz 2 anwendbar. Es liegt dann eine Aufgabe des Teils eines Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 vor. Die in das PV überführten bzw. die veräußerten WG des SonderBV einerseits und die auf den unentgeltlich übertragenen Teil des Mitunternehmeranteils entfallenden (anteiligen) WG des Gesamthandsvermögens andererseits sind bei der Bestimmung des Aufgabegewinns mit ihren jeweiligen gemeinen Werten bzw. dem Veräußerungserlös anzusetzen. Nach der Neufassung des § 16 Abs. 1 Satz 2 durch das UntStFG gilt der Gewinn bei Übertragungen nach dem 31.12.2001 als laufender Gewinn. Die Tarifiermäßigung des § 34 und ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 werden nicht gewährt. Die Buchwerte sind fortzuführen, wenn trotz Entnahme oder Veräußerung des WG eine funktionsfähige Sachgesamtheit auf den Erwerber übertragen wird und Abs. 3 Satz 1 zur Anwendung kommt (s. Anm. 1224 f.); zu den Rechtsfolgen in diesem Fall s. Anm. 1251.

### c) Verfahrensfragen

1272

Wie bei der Übertragung eines ganzen Mitunternehmeranteils hat auch bei der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils allein das BetriebsFA, das für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Mitunternehmenschaft zuständig ist, zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Abs. 3 gegeben sind (s. Anm. 1253).

Einstweilen frei

1273–1279

## III. Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern (Abs. 3 Satz 2)

### 1. Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern nach Satz 2

#### a) Verhältnis von Satz 2 zu Satz 1

1280

Satz 2 ist nachrangig zu Satz 1 (glA *Bode*, DStR 2002, 114: Satz 2 als Ausnahmetatbestand zu Satz 1), denn Satz 2 ist nur anwendbar, wenn sämtliche Voraussetzungen des Satzes 1 mit Ausnahme der Übertragung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen gegeben sind (glA *Mitsch*, Inf. 2002, 77). Satz 2 erweitert den Anwendungsbereich des Satzes 1 für die Fälle, in denen Satz 1 als solcher nur deshalb nicht anwendbar ist, weil nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen oder nur in einer geringeren Quote als der übertragene Teilanteil übertragen werden (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 29: Satz 2 nur anwendbar, wenn das

SonderBV nicht mindestens in quotenentsprechender Höhe mitübertragen wird; im Erg. so auch Nds. FG v. 27.11.2014 – 1 K 10294/13, BB 2015, 750, rkr. durch BFH v. 12.5.2016 – IV R 12/15, BStBl. II 2019, 726). Wenn alle weiteren Voraussetzungen des Satzes 1 gegeben sind, regelt Satz 2 unter bestimmten Voraussetzungen (s. Anm. 1280 ff.) die Anwendung von Satz 1, obwohl wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten werden. Soweit die Voraussetzungen des Satzes 1 dagegen vollständig erfüllt sind, kommt Satz 2 nicht zur Anwendung.

## 1281 b) Wirtschaftsgüter iSv. Satz 2

**Funktional wesentliche Wirtschaftsgüter:** Da Satz 2 den Anwendungsbereich des Satzes 1 erweitert, kann es sich in Satz 2 nur um solche WG handeln, deren Zurückbehaltung für die Anwendung des Satzes 1 schädlich wäre (zu beachten sind hierbei auch die Auswirkungen aus der Rechtsentwicklung zur Veräußerung, Entnahme und Überführung von WG s. Anm. 1224f.). Damit ist Satz 2 nur bei der Zurückbehaltung von funktional wesentlichen WG (s. Anm. 1208, 1222), die zur Sachgesamtheit gehören, anzuwenden. Eine Zurückbehaltung von funktional unwesentlichen WG ist für die Anwendung des Satzes 1 nicht schädlich und fällt damit nicht unter Satz 2 (glA BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 34; *Mitsch*, Inf. 2002, 77; *Wendt*, FR 2002, 127; *Brandenberg*, DStZ 2002, 511; krit. *Linklaters Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 27).

**Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens:** Da die WG, die nach Satz 2 zurückbehalten werden können, weiterhin zum BV derselben Mitunternehmerschaft gehören müssen, kann es sich nur um WG handeln, die zum SonderBV einer bestehenden Mitunternehmerschaft gehören bzw. die im Fall der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen SonderBV der mit der Aufnahme entstehenden Mitunternehmerschaft werden (glA BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 36; *Linklaters Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 27).

**Umfang des nicht übertragenen Sonderbetriebsvermögens:** Bei den zurückbehaltenen WG kann es sich um das gesamte SonderBV oder nur um Teile des SonderBV handeln.

- ▶ *Gesamtes Sonderbetriebsvermögen wird zurückbehalten:* Wird das SonderBV vollständig zurückbehalten, ist die Anwendung von Satz 2 bereits dem Wortlaut nach unstreitig.
- ▶ *Unterquotale Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen:* Da uE hinsichtlich der Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils die Anwendung von Abs. 3 einheitlich zu beurteilen ist, kommt Satz 2 bei der unterquotalen Übertragung von SonderBV für den gesamten Teilanteil zur Anwendung (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 25; s. auch Anm. 1263; Abweichung von der früheren Auffassung in Voraufgabe – Stand September 2015 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm); aA, *Boeddinghaus*, NWB 2005, F. 3, 13627; *Geck*, ZEV 2002, 41; *Förster*, FR 2002, 649; *Wendt*, FR 2002, 127; *IDW*, WPg 2002, 1087; *Kai*, DB 2005, 794; *Hörger* in *LBP*, § 16 Rz. 207b [5/2006]; offen BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715: wohl eher gesamter Teilanteil; offen *Brandenberg*, DStZ 2002, 511; *Brandenberg*, NWB F. 3, 12037; *Stegemann*, Inf. 2005, 344; *Rogall/Stangl*, DStR 2005, 1073).

- ▶ *Überquotale Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen:* Dieser Fall wird bereits von Abs. 3 Satz 1 erfasst (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 32). Eine Anwendung des Abs. 3 Satz 2 scheidet aus.

### c) Zurückbehalten im nämlichen Betriebsvermögen

1282

**Sachlicher Anwendungsbereich:** Satz 2 setzt voraus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen weiterhin im BV derselben Mitunternehmerschaft verbleiben.

- ▶ *Übertragungen nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2:* Damit ist Satz 2 bei wörtlicher Auslegung nur bei der Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils anwendbar. Im Fall der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen ist bisher zwar keine Mitunternehmerschaft vorhanden. Satz 2 greift uE aber auch, wenn die WG im BV der neu entstandenen Mitunternehmerschaft zurückbehalten werden und der bisherige Betriebsinhaber erst Mitunternehmer wird (glA BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 36; *IDW*, WPg 2002, 1087; *Brandenberg*, DStZ 2002, 511; *Bode*, DStR 2002, 114; *Hoffmann*, GmbHR 2002, 236; im Erg. auch *Wendt*, FR 2005, 468; krit. *Mitsch*, Inf. 2002, 77). Besitzt im Fall der Abwachsung (s. Anm. 1264 „Unentgeltliche Änderung der Beteiligungsverhältnisse“) ein Mitunternehmer SonderBV mit wesentlichen Betriebsgrundlagen, werden diese bei einer Abwachsung idR nicht mitübertragen. In diesem Fall ist Satz 2 einschlägig.
- ▶ *Übertragungen nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1:* Wird der gesamte Mitunternehmeranteil übertragen, ist die Sonderregelung des Abs. 3 Satz 2 idR nicht einschlägig, da der Übertragende nach der Übertragung nicht mehr Mitunternehmer ist und somit die zurückbehaltenen WG nicht mehr zum BV derselben Mitunternehmerschaft gehören (glA *Wendt*, FR 2002, 127; *Geck*, ZEV 2002, 41; Zwerganteil ausreichend; s. auch Anm. 1224). Dasselbe gilt bei der unentgeltlichen Übertragung eines ganzen Betriebs. Auch bei der Übertragung eines Teilbetriebs ist die Zurückbehaltung eines WG im nämlichen BV nicht möglich (glA *Wacker*, JbFStR 2005/06, 554; *Brandenberg*, DStZ 2002, 511; *Brandenberg*, NWB F. 3, 12039; *IDW*, WPg 2002, 1087; *Mitsch*, Inf. 2002, 77). Etwas anderes kann in den Fällen gelten, in denen einerseits der gesamte Gesellschaftsanteil übertragen wird, das SonderBV zwar nicht vom Übertragenden zurückbehalten, aber auf einen anderen Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft oder nicht kongruent übertragen wird oder im Fall eines Nießbrauchsvorbehalts (s.u.).
- ▶ *Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils und erfolgsneutrale Überführung des gesamten Sonderbetriebsvermögens in ein anderes Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft:* Der Mitunternehmeranteil wird in diesem Fall ohne das zugehörige SonderBV übertragen. Somit wird grds. keine Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 Satz 1 übertragen. Der Vorgang wird aber von Abs. 3 Satz 2 erfasst (*Kai*, DB 2005, 794; *Rogall/Stangl*, DStR 2005, 1073; *Stegemann*, Inf. 2005, 344; *Klein*, NWB 2005, F. 3, 13771; *Strahl in Korn*, § 6 Rz. 475.4 [4/2019]). Abs. 3 Satz 2 fordert seinem Wortlaut nach, dass das nicht mitübertragene WG weiterhin zum BV derselben Mitunternehmerschaft und nicht notwendigerweise des übertragenden Mitunternehmers gehört. Diese Voraussetzung ist erfüllt (Sperrfrist des Abs. 3 Satz 2). Die isolierte unentgeltliche Übertragung des SonderBV auf einen anderen Mitunternehmer bei derselben

Mitunternehmerschaft ist nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 zum Buchwert möglich – Sperrfrist des Abs. 5 Satz 4 (glA Förster, FR 2002, 649 [656]; Schmitt, Stbg 2003, 1 [15f.]; Kempermann, FR 2003, 321 [328]).

- ▶ *Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils auf mehrere Erwerber und abweichende Übertragung des Sonderbetriebsvermögens:* Wird der gesamte Mitunternehmeranteil auf mehrere Erwerber (zB mehrere Nachkommen) und hierbei das wesentliche SonderBV mit einer abweichenden Quote (zB das Betriebsgrundstück auf nur einen Nachkommen) übertragen, sind die einzelnen Übertragungsvorgänge gedanklich aufzuspalten in eine Übertragung des Teilanteils eines Mitunternehmeranteils mit einem Überhang an SonderBV einerseits und die Übertragung eines weiteren Teilanteils ohne bzw. mit unterquotaler Mitübertragung von SonderBV andererseits (glA Wacker, JbFStR 2005/06, 554; im Erg. ebenso FG Düss. v. 10.12.2015 – 8 K 633/13 F, juris, rkr. durch BFH v. 30.6.2016 – IV B 2/16, BFH/NV 2016, 1452, ohne Aussage zu dieser Frage). Soweit sich die Quote des übertragenen Teilanteils und des übertragenen SonderBV entsprechen oder das SonderBV überquotal übertragen wird, ist jeweils Satz 1 erfüllt (aA: Hinsichtlich des überquotalen Teils des SonderBV können die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 erfüllt sein – Sperrfrist des Abs. 5 Satz 4, s. Anm. 1263). Wird das SonderBV nicht oder unterquotal übertragen, sind die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 erfüllt, denn das SonderBV verbleibt weiterhin im BV derselben Mitunternehmerschaft. Die Sperrfrist des Abs. 3 Satz 2 ist zu beachten (glA im Erg. Förster, FR 2002, 649 [656]; Schmitt, Stbg 2003, 1 [15f.]; Kempermann, FR 2003, 321 [328]).
- ▶ *Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils unter Nießbrauchsvorbehalt und Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens:* Behält sich der Übertragende ein Nießbrauchsrecht an der übertragenen Sachgesamtheit vor, ist er bei entsprechender Ausgestaltung des Nießbrauchsrechts neben dem Übernehmenden als Mitunternehmer anzusehen (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 1220). Zurückbehaltenes SonderBV kann in diesem Fall weiterhin dem SonderBV der Mitunternehmerschaft zuzuordnen sein (glA Emmrich/Kloster, GmbHR 2008, 448; Söffing/Jordan, BB 2004, 353).
- ▶ *Erfolgsneutrale Überführung von wesentlichen Betriebsgrundlagen in ein anderes Betriebsvermögen oder das Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft:* Siehe Anm. 1224. Die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 sind nicht erfüllt, da das WG nicht mehr zum BV derselben Mitunternehmerschaft gehört (glA Funk, BB 2002, 1231). Sofern die Funktionsfähigkeit der Sachgesamtheit erhalten bleibt, kann jedoch Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 zur Anwendung kommen (Entwicklung der Rspr. s. Anm. 1224).
- ▶ *Gewinnrealisierende Veräußerung oder Entnahme von wesentlichen Betriebsgrundlagen:* Siehe Anm. 1224. Die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 sind nicht erfüllt, da das WG nicht mehr zum BV derselben Mitunternehmerschaft gehört (glA Funk, BB 2002, 1231). Sofern die Funktionsfähigkeit der Sachgesamtheit erhalten bleibt, kann jedoch Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 zur Anwendung kommen (Entwicklung der Rspr., s. Anm. 1224).

**Behaltefrist für die zurückbehaltenen wesentlichen Wirtschaftsgüter?** In Abs. 3 Satz 2 wird für die zurückbehaltenen WG gefordert, dass sie „weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören“. Eine Behaltefrist für die zurückbehaltenen WG ist in Satz 2 nicht ausdrücklich geregelt. Es kann nicht

an die Behaltefrist, die für den übertragenen Mitunternehmeranteil gilt, angeknüpft werden.

- ▶ *Inzwischen herrschende Meinung:* Nach hM wird die Gesamtplan-Rspr. im Rahmen des Abs. 3 uE zu Recht abgelehnt (s. grundlegend BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, weitergehend s. Anm. 1225). Auf Basis dieser Rspr. kann weder eine gewinnneutrale Überführung eines zurückbehaltenen WG des SonderBV noch eine Veräußerung oder Entnahme nach der Übertragung des Teilmitunternehmeranteils schädlich für die Anwendung des Abs. 3 Satz 2 sein, wenn dadurch die Lebensfähigkeit der Mitunternehmerschaft nicht gefährdet ist. Das muss auch gelten, wenn die Übertragung des zurückbehaltenen WG des SonderBV zeitnah nach der Übertragung des Teilmitunternehmeranteils erfolgt (BFH v. 12.5.2016 – IV R 12/15, BStBl. II 2019, 726; inzwischen auch BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 31, für eine Überführung von WG nach Abs. 5; wohl auch bei Veräußerung oder Entnahme, jedoch insoweit nicht eindeutig; so auch *Viskorf/Wegener*, ZEV 2020, 85; s. Anm. 1284). Allerdings geht in diesem Fall die Tatbestandsvoraussetzung, dass es sich um WG handeln muss, die „weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören,“ im Erg. ins Leere.
- ▶ *Früher herrschende Meinung:* Unter Bezugnahme auf die Gesamtplan-Rspr. ging die früher hM davon aus, dass die Übertragung oder Überführung von WG in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang sowohl vor als auch nach der unentgeltlichen Übertragung des Mitunternehmeranteils für die Abwendung des Abs. 3 schädlich ist. Damit wurde im Erg. für die zurückbehaltenen WG eine Behaltefrist angenommen (zum Meinungsstreit s. Voraufgabe, Anm. 1281 – Stand September 2015 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm); zur Ablehnung der Gesamtplan-Rspr. bei Anwendung des Abs. 3 s. Anm. 1225).

Der Übergang eines WG in das SonderBV oder das Gesamthandsvermögen im Rahmen der Entstehung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung aufgrund der Übertragung ist nicht schädlich (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 37 ff.; *Vees*, DB 2020, 130 geht uE unzutreffend davon aus, dass eine spätere Beendigung der Betriebsaufspaltung ein schädliches Ereignis im Sinne der Sperrfrist darstellt; s. Anm. 1265).

Veräußert der Übertragende den gesamten bisher nicht übertragenen Mitunternehmeranteil zusammen mit dem gesamten bisher nicht mit übertragenen SonderBV an einen Dritten, ist Abs. 3 Satz 2 anwendbar, da das SonderBV weiterhin zum BV derselben Mitunternehmerschaft gehört (glA *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 748).

**Behaltefrist für den zurückbehaltenen Mitunternehmeranteil des Übertragenden?** Nach dem Wortlaut besteht keine Behaltefrist für den zurückbehaltenen (oder im Fall der Aufnahme in ein Einzelunternehmen neu entstandenen) Mitunternehmeranteil des Übertragenden. Eine Behaltefrist besteht nur insoweit, als die zurückbehaltenen WG weiterhin zum BV derselben Mitunternehmerschaft gehören müssen.

#### d) Keine schädliche Verfügung durch Übernehmer

1283

**Übernommener Mitunternehmeranteil:** Unter die Behaltefrist des Abs. 3 Satz 2 fällt der Mitunternehmeranteil, der im Rahmen der Übertragung des Teilanteils ei-

nes Mitunternehmeranteils vom Rechtsnachfolger übernommen wurde. Dasselbe gilt für den Mitunternehmeranteil, der bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen erstmals entsteht (glA *Brandenberg*, DStZ 2002, 511; *Brandenberg*, NWB F. 3, 12039; krit. zur Behaltefrist *Wendt*, FR 2002, 127; *Wendt*, FR 2005, 468; *Crezelius*, FR 2002, 805).

**Zurückbehaltener Mitunternehmeranteil:** Siehe Anm. 1282.

**Fünfjahresfrist:**

- ▶ *Beginn:* Die Fünfjahresfrist beginnt mit Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums (glA BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 26; *Förster*, FR 2002, 649; *Linklaters Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 27; *Strahl in Korn*, § 6 Rz. 475. 10 [5/2015]; *Brinkmann*, StBp. 2005, 2000; *Hoffmann*, GmbHR 2002, 236: ab Übertragungsstichtag).
- ▶ *Ende:* Das Ende der Fünfjahresfrist ist nach § 108 Abs. 1 AO iVm. §§ 187, 188 BGB zu ermitteln (krit. zur Frist von fünf Jahren *Funk*, BB 2002, 1231: drei Jahre ausreichend; krit. zu unterschiedlichen Fristen *Hoffmann*, GmbHR 2002, 236; *Wendt*, FR 2002, 127; *Wendt*, FR 2005, 468; *Stegemann*, Inf. 2005, 344 wegen deren Unbestimmtheit). Der BFH geht uE zutr. davon aus, dass die Sperrfrist spätestens dann endet, wenn der Erwerber des Teilmitunternehmeranteils im Rahmen einer weiteren Übertragung den restlichen Mitunternehmeranteil erhält (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 26; nun auch BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 26; *Vees*, DStR 2013, 743). Die Sperrfrist endet uE auch dann, wenn dem Erwerber des Teilmitunternehmeranteils das bisher zurückbehaltene SonderBV übertragen wird.
- ▶ *Dauer der Behaltefrist:* Das Gesetz regelt eine Behaltefrist von „mindestens fünf Jahren“. Nach dem Gesetzeswortlaut beträgt die Frist damit nicht genau fünf Jahre. Die Formulierung „mindestens“ könnte vermuten lassen, dass die Sperrfrist auch länger andauern könnte. Aus Gründen der Rechtssicherheit müsste dieser unbestimmte Rechtsbegriff genau definiert werden. Aussagen hierzu liegen bisher weder von der Rspr. noch von der Verwaltung vor. Zudem sind uE keine sachlichen Kriterien ersichtlich, woran sich eine längere als die fünfjährige Behaltensfrist messen lassen könnte. Damit kann uE nur eine schädliche Handlung innerhalb der Frist die Rechtsfolgen der Vorschrift auslösen (*Wendt*, FR 2005, 468 [477]; zu einer kürzeren als der fünfjährigen Dauer BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 26).
- ▶ *Ob eine schädliche Verfügung innerhalb der Fünfjahresfrist erfolgt*, ist nach dem stl. Übertragungsvorgang zu beurteilen, also bei einer Veräußerung nach dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (glA *Strahl in Korn*, § 6 Rz. 475.10 [4/2019]). Ein Zeitpunkt der Betriebsaufgabe lässt sich idR nicht eindeutig bestimmen. Ein Betriebsaufgabegewinn entsteht vielmehr sukzessive. Maßgebend dürfte uE der Beginn der Betriebsaufgabe sein.

**Handlung durch Übernehmer:** Obwohl schädliche Verfügungen iSd. Abs. 3 Satz 2 Handlungen des unentgeltlichen Rechtsnachfolgers sind, wirken sie sich in erster Linie auf die Besteuerung des Übertragenden aus (s. Anm. 1290 f.). Für den Übernehmenden sind die Folgen schädlicher Verfügungen idR von Vorteil, da er höhere Buchwerte als Ausgangsposition hat. Im Übertragungsvertrag sollten deshalb Klauseln oder Zustimmungsvorbehalte aufgenommen werden, um den Übertragenden zu schützen (ebenso *Stegemann*, Inf. 2005, 344; *Stümper/Walter*, GmbHR



2008, 31; *Emmrich/Kloster*, GmbHR 2005, 448; *Wendt*, FR 2002, 127; *Ernst & Young*, Die Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform, 2002, 105 Rz. 16; *Geck*, ZEV 2002, 41; *Geck*, ZEV 2005, 196; *Brandenberg*, DStZ 2002, 511; *Mitsch*, Inf. 2002, 77; *Horath/Kauter*, StuB 2005, 823).

**Anwendungszeitpunkt:** Da es sich bei der gesetzlichen Regelung durch das UntStFG um eine Klarstellung handeln sollte (BTDrucks. 14/6882, 14/7084), war die Zurückbehaltung von wesentlichem SonderBV rückwirkend – also auch bereits in VZ vor 2001 – unschädlich. Hinsichtlich der Sperrfrist handelt es sich allerdings nicht um eine klarstellende, sondern um eine rechtsbegründende Regelung. Insofern ist eine Anwendung erst ab dem VZ 2001 möglich (s. auch Anm. 1201).

## 2. Schädliche und unschädliche Verfügungen

1284

**Veräußerung:** Der Begriff der Veräußerung ergibt sich aus den allgemeinen zu § 16 entwickelten Grundsätzen (§ 16 Anm. 60 ff.). Unentgeltliche Übertragungen iSd. Abs. 3 durch den Übernehmer sind somit unschädlich (glA *IDW*, WPg 2002, 1087; *Wendt*, FR 2002, 127; *Brandenberg*, DStZ 2002, 511; *Linklaters Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 27).

### ► Veräußerung des übernommenen Mitunternehmeranteils:

- ▷ *Veräußerung des gesamten übernommenen Mitunternehmeranteils:* Veräußert der Übernehmer innerhalb der Behaltefrist den gesamten Mitunternehmeranteil, handelt es sich um eine schädliche Verfügung iSd. Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 (glA *Förster*, FR 2002, 649; *Brandenberg*, DStZ 2002, 511; *Brandenberg*, NWB F. 3, 12039).
- ▷ *Veräußerung eines Teils des übernommenen Mitunternehmeranteils:* Bereits eine anteilige Veräußerung des erhaltenen Teilanteils kann eine schädliche Maßnahme iSd. Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 sein (aA *Wendt*, FR 2005, 468; schädlich ist nur Veräußerung des gesamten Anteils; ebenso *Geck*, ZEV 2005, 196; *Geck*, ZEV 2002, 41; *Brinkmann*, StBp. 2005, 2000; *Schiffers*, GmbH-StB 2005, 175; *Kempermann*, FR 2003, 321; *Förster*, FR 2002, 649; *Förster*, BB 2003, 657; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 475.11 [4/2019]: wenn eine nicht unwesentliche Beteiligung verbleibt). Die Rechtsfolgen (s. Anm. 1290 f.) treten uE allerdings nur im Umfang der veräußerten Quote des (unter Satz 2 fallenden) Teilanteils ein.

glA *IDW*, WPg 2002, 1087; *Stegemann*, Inf. 2005, 344; *Emmrich/Kloster*, GmbHR 2005, 448; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 475.11 (4/2019) als Hilfslösung; aA BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 26: Rechtsfolge für gesamten ursprünglichen Übertragungsvorgang; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 743; *Brandenberg*, DStZ 2002, 511; *Brandenberg*, NWB F. 3, 12039; wohl auch *Mitsch*, Inf. 2002, 77; krit. *Kai*, DB 2005, 794; s. auch Anm. 1290 f.

- *Veräußerung des übernommenen funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens:* Die Veräußerung des übernommenen funktional wesentlichen SonderBV, ohne dass auch der Mitunternehmeranteil veräußert wird, ist im Wortlaut des Abs. 3 Satz 2 nicht als schädlicher Vorgang genannt. Damit kann eine Veräußerung des übernommenen funktional wesentlichen SonderBV keine schädliche Maßnahme iSd. Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 sein, denn auch eine Veräußerung des SonderBV vor der unentgeltlichen Übertragung wäre nach der zeitpunktbezogenen Betrachtung nicht schädlich für die Anwendung des Abs. 3. Etwas anderes kann nur dann gelten, wenn es aufgrund der Veräußerung des WG zu einer

Zerschlagung der Sachgesamt kommt, s. Anm. 1224, 1225). Nach Auffassung der FinVerw. löst dagegen auch eine Veräußerung des übernommenen funktional wesentlichen SonderBV oder eines Teils davon an einen Dritten die Rechtsfolgen einer schädlichen Verfügung in vollem Umfang aus.

BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 26 und 29 für die Übertragung eines WG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach Abs. 5 Satz 3; *Hoheisel*, NWB 2019, 125: Abgrenzung der unentgeltlichen Übertragung des WG und der Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 744: Ausnahme WG wird entbehrlich; krit. *Kai*, DB 2005, 794; aA *Wendt*, FR 2005, 468; *Rogall/Stangl*, DStR 2005, 1073; *Geck*, ZEV 2005, 196; *Korn*, KÖSDI 2005, 14633; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 475.11 (4/2019); *Emmrich/Kloster*, GmbHR 2005, 448; *Schiffers*, GmbH-StB 2005, 175; *Wälzholz*, MittBayNot. 2006, 113; *Strahl*, KÖSDI 2013, 18216 (18244): nicht bei Buchwertansatz.

Im Fall der Entstehung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung soll die Überführung des WG nach Abs. 5 nach Auffassung der FinVerw. allerdings unschädlich sein (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 37 ff.; spätere Beendigung der Betriebsaufspaltung aber schädlich *Vees*, DB 2020, 130; s. auch Anm. 1265; *Doege*, Inf. 2007, 345: problematisch bei Übernahme von Verbindlichkeiten).

- ▶ **Rechtsnachfolger hält bereits vor der unentgeltlichen Übertragung einen Mitunternehmeranteil:** Veräußerungen innerhalb der fünfjährigen Behaltefrist sind solange unschädlich iSd. Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2, als der veräußerte Teilanteil den Mitunternehmeranteil, der dem Rechtsnachfolger anteilig bereits vor der unentgeltlichen Übertragung zuzurechnen war, nicht übersteigt. Ein Mitunternehmer kann zwar nur einen einheitlichen Mitunternehmeranteil haben. Nach Sinn und Zweck des Abs. 3 kann eine Veräußerung bis zur Höhe des ursprünglich gehaltenen Anteils dennoch nicht schädlich sein, da insoweit nicht der „übernommene“ Mitunternehmeranteil veräußert wird. Nur soweit der veräußerte Anteil größer als der ursprünglich gehaltene Anteil ist, handelt es sich (anteilig) um einen schädlichen Vorgang (*IDW*, WPg 2002, 1087; *Brandenburg*, DStZ 2002, 511; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 475.11 [4/2019]; differenziert BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 27 f.: kein schädlicher Vorgang, wenn der veräußerte Anteil kleiner als der ursprünglich gehaltene Anteil ist, sonst schädlicher Vorgang in vollem Umfang; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 743).

#### **Aufgabe:**

- ▶ **Begriff der Aufgabe:** Der Begriff der Aufgabe des Mitunternehmeranteils ergibt sich aus den allgemeinen zu § 16 entwickelten Grundsätzen (s. § 16 Anm. 500 ff.).
- ▶ **Aufgabe des übernommenen Mitunternehmeranteils:** Die obigen Ausführungen (Anm. 1284) zur Veräußerung des übernommenen Mitunternehmeranteils gelten entsprechend.

**Unentgeltliche Übertragung:** Die unentgeltliche Übertragung des übernommenen Mitunternehmeranteils ist weder eine Veräußerung noch eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils. Eine unentgeltliche Übertragung innerhalb der fünfjährigen Behaltefrist stellt deshalb keine schädliche Verfügung iSd. Abs. 3 Satz 2 dar.

GLA BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 30; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 745; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 475.9 (4/2019); *IDW*, WPg

2002, 1087; Förster, FR 2002, 649; *Linklaters Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 27; *Wendt*, FR 2002, 127; *Wendt*, FR 2005, 468; *Kempermann*, FR 2003, 321; *Brinkmann*, StBp. 2005, 2000; *Hoheisel*, NWB 2019, 125: Abgrenzung der unentgeltlichen Übertragung von WG und der Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.

Da der neue Rechtsnachfolger in die Rechtsstellung des ursprünglichen Rechtsnachfolgers – des neuen Überträgers – tritt, geht die fünfjährige Behaltefrist auf den neuen Rechtsnachfolger über (glA BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 30; Förster, FR 2002, 649; *Geck*, ZEV 2002, 41; *Brandenberg*, DStZ 2002, 511; eventuell anders *Wendt*, FR 2002, 127, der eine Veräußerung oder Aufgabe durch den neuen Rechtsnachfolger als unschädlich ansieht; offen *Stegemann*, Inf. 2005, 344; krit. *Rogall/Stangl*, DStR 2005, 1073). Ob für die neue unentgeltliche Übertragung ebenfalls eine neue Behaltefrist zu laufen beginnt, hängt von den Umständen der neuen unentgeltlichen Übertragung ab (s. ausführlich *Emmrich/Kloster*, GmbHR 2005, 448; *Kai*, DB 2005, 794).

**Einbringung in eine Personengesellschaft:** Die Einbringung des Mitunternehmeranteils in eine PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten stellt zwar grds. einen Tausch und damit einen entgeltlichen Vorgang dar. Erfolgt die Einbringung allerdings nach § 24 UmwStG zum Buchwert, treten die stl. Rechtsfolgen der Veräußerung nicht ein. Die Behaltefrist des Abs. 3 Satz 2 ist nicht verletzt (glA *Strahl in Korn*, § 6 Rz. 475.13 [4/2019]; *IDW*, WPg 2002, 1087; Förster, FR 2002, 649; *Linklaters Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 27; offen *Brandenberg*, DStZ 2002, 511; *Emmrich/Kloster*, GmbHR 2005, 448). Die Behaltefrist geht auf die übernehmende PersGes. über. Zudem besteht auch für den erhaltenen Mitunternehmeranteil eine fünfjährige Behaltefrist, welche mit der ursprünglichen Übertragung des Mitunternehmeranteils nach Abs. 3 Satz 2 beginnt. Schädlich wäre eine Veräußerung oder Aufgabe des im Rahmen der Einbringung erhaltenen Mitunternehmeranteils (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 29, nach Auffassung der FinVerw. ist auch die Veräußerung von eingebrachten WG schädlich; *Crezelius*, FR 2011, 401, zu Nachsteuertatbeständen und UmwStRecht). Eine schädliche Verfügung ist gegeben, wenn bei der Einbringung der Zwischen- oder Teilwert angesetzt wird. Diese Grundsätze gelten unabhängig davon, wer Gesellschafter der übernehmenden PersGes. ist. Die Behaltefrist des Abs. 3 Satz 2 ist bei einem Buchwertansatz auch nicht verletzt, soweit KapGes. Gesellschafter der übernehmenden PersGes. sind (aA *Kempermann*, FR 2003, 321), denn Abs. 3 enthält keine dem Abs. 5 Satz 6 entsprechende Regelung. Sowohl die Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils als auch die Aufnahme in ein bestehendes Einzelunternehmen fallen nur unter Abs. 3 Satz 1, wenn Übernehmender eine natürliche Person ist. Deshalb ist Abs. 3 Satz 1 nicht erfüllt, wenn die einer unentgeltlichen Teilanteilsübertragung (oder der Aufnahme in ein Einzelunternehmen) nachfolgende Einbringung in eine PersGes. Teil eines Gesamtplans ist. Abs. 3 Satz 2 kommt dann nicht zur Anwendung.

**Einbringung in eine Kapitalgesellschaft:** Bei Einbringung des Mitunternehmeranteils in eine KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten handelt es sich um einen Tausch und damit einen entgeltlichen Vorgang. Wird nach § 20 UmwStG der Buchwertansatz gewählt, wird die Einbringung stl. nicht mehr wie eine Veräußerung behandelt, sodass keine schädliche Verfügung gegeben ist. Etwas anderes gilt nur bei einem Zwischen- oder Teilwertansatz (glA *IDW*, WPg 2002, 1087; Förster, FR 2002, 649; *Linklaters Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 27; offen *Brandenberg*, DStZ 2002, 51; *Emmrich/Kloster*, GmbHR 2005, 448; *Cre-*

*zelius*, FR 2011, 401, zu Nachsteuertatbeständen und UmwStRecht). Die Behaltefrist für den eingebrachten Mitunternehmeranteil geht auf die aufnehmende KapGes. über. Zudem besteht auch für die erhaltenen Anteile an der KapGes. eine eigene fünfjährige Behaltefrist, welche mit der ursprünglichen Übertragung des Mitunternehmeranteils nach Abs. 3 Satz 2 beginnt (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 29, nach Auffassung der FinVerw. ist auch die Veräußerung von eingebrachten WG schädlich). Schädlich wäre eine Veräußerung der erhaltenen Anteile sowie ein Ersatzrealisationstatbestand, zB bei Wegzug des Anteilseigners ins Ausland durch die Anwendung des § 6 AStG (OFD Rheinland v. 18.12.2007, DB 2008, 265). Allerdings würden weder die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine KapGes. noch die Aufnahme einer KapGes. in ein Einzelunternehmen die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 erfüllen. Ist die einer unentgeltlichen Teilanteilsübertragung (oder der Aufnahme in ein Einzelunternehmen) nachfolgende Einbringung in eine KapGes. Teil eines Gesamtplans, ist Abs. 3 Satz 1 nicht erfüllt und damit auch Abs. 3 Satz 2 nicht einschlägig.

**Formwechsel/Umwandlung der Mitunternehmerschaft in eine Kapitalgesellschaft:** Da der Formwechsel und die Umwandlung ertragstl. einer Einbringung in eine KapGes. gleichgestellt sind, kann auf die Ausführungen zur Einbringung in eine KapGes. verwiesen werden (ebenso BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 29; *Strahl in Korn*, § 6 Rz. 475.13 [4/2019]; *Kai*, DStR 2005, 1073; *Wacker*, JbFStR 2005/06, 554; *Korn*, KÖSDI 2005, 14633; *Wälzholz*, MittBayNot. 2006, 113; im Erg. ebenso *Geck*, ZEV 2005, 196; *Klein*, NWB 2005, F. 3, 13771; *Strahl*, KÖSDI 2013, 18216 [18224]).

**Verschmelzung der Mitunternehmerschaft auf eine Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft:** Da die Verschmelzung einer Mitunternehmerschaft auf eine PersGes. oder KapGes. ertragstl. nach den Vorschriften der §§ 20, 24 UmwStG abgewickelt wird, gelten uE die Ausführungen zur Einbringung in eine PersGes. bzw. KapGes. entsprechend (glA *Strahl in Korn*, § 6 Rz. 475.13 [4/2019]). Die FinVerw. hat sich hierzu allerdings nicht explizit geäußert.

**Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft:** Da einer verdeckten Einlage in eine KapGes. eine Entnahme vorausgeht, kommt es zur Aufgabe des Mitunternehmeranteils. Die Regelungen zur verdeckten Einlage gehen Abs. 3 insoweit vor (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512; FG Nürnberg v. 13.9.2000 – V 479/98, EFG 2001, 566, rkr.; *Wacker in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 201; s. auch Anm. 1245). Durch eine verdeckte Einlage in eine KapGes. wird damit die Behaltefrist des Abs. 3 Satz 2 verletzt (glA *Förster*, FR 2002, 649; *Kai*, DB 2005, 794; *Kulosa in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 743; *Strahl in Korn*, § 6 Rz. 475.13 [4/2019]).

**Realteilung:** Eine Realteilung ohne Ausgleichszahlungen ist nicht als Tausch und damit nicht als Veräußerung anzusehen. Es handelt sich deshalb nicht um eine schädliche Verfügung iSd. Abs. 3 Satz 2 (glA *Strahl in Korn*, § 6 Rz. 475.13 [4/2019]; *Linklaters Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 27; offen *Mitsch*, Inf. 2002, 77; *Rogall/Stangl*, DStR 2005, 1073). Dasselbe gilt bei einer Realteilung mit Ausgleichszahlung, soweit diese erfolgsneutral ist (ebenso wohl *Emmrich/Kloster*, GmbH 2005, 448).

**Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung:** Entsteht infolge einer (unterquotalen) Übertragung nach Abs. 3 Satz 2 eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, führt die nachfolgende Überführung von WG auf die Besitz-PersGes. nicht

zu einem schädlichen Vorgang (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 37 ff.). Nach Auffassung der FinVerw. ist eine Veräußerung des unterquotal übertragenen SonderBV ein schädliches Ereignis im Sinne der Behaltefrist. Damit dürfte nach Auffassung der FinVerw. die Behaltefrist weiterhin bei der Besitz-PersGes. zu beachten sein (so wohl auch *Vees*, DB 2020, 130). Im Hinblick auf die Zugehörigkeit des nicht übertragenen WG beim Übertragenden führt die FinVerw. ausdrücklich nur Vorgänge nach Abs. 5 als unschädliche Vorgänge an (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 31). Unseres Erachtens ist weder im Hinblick auf das auf den Übernehmenden übertragene WG noch auf das beim Übertragenden zurückbehaltene WG bei der Besitz-PersGes. eine Behaltefrist zu beachten; s. auch Anm. 1265 und 1282.

**Disquotale Kapitalerhöhung, Anwachsung:** Es handelt sich nicht um Vorgänge, bei denen der Unternehmer den erhaltenen Mitunternehmeranteil vermindert, und damit nicht um eine Verletzung der Behaltefrist des Abs. 3 Satz 2 (glA *Emmrich/Kloster*, GmbHR 2005, 448).

Einstweilen frei

1285–1289

### 3. Rechtsfolge bei Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern nach Satz 2

#### a) Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 erfüllt

1290

##### Keine Gewinnverwirklichung beim Übertragenden:

- ▶ *Werden unwesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten*, ist Abs. 3 Satz 1 anwendbar, da Abs. 3 Satz 2 nur die Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen erfasst. Die Zurückbehaltung nicht wesentlicher WG fällt nicht unter Satz 2 (s. auch Anm. 1281).
- ▶ *Werden funktional wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten*, ist Abs. 3 Satz 2 auf die Übertragung der Sachgesamtheit anwendbar (Änderung der früheren Auffassung; s. auch Anm. 1263 ff.). Das bedeutet, dass eine Buchwertfortführung sowohl für die übertragene „Sachgesamtheit“ als auch für die zurückbehaltenen WG möglich und auch zwingend ist, wenn die zurückbehaltenen WG weiterhin zum BV derselben Mitunternehmerschaft gehören. Die in Anm. 1251 dargestellten Grundsätze finden dann keine Anwendung. Allerdings ist Voraussetzung, dass die in Abs. 3 Satz 2 geregelte Sperrfrist eingehalten wird. Zur Sperrfrist s. Anm. 1283 und zu den Rechtsfolgen bei Verletzung der Sperrfrist s. Anm. 1291.

**Rechtsnachfolge beim Übernehmenden:** Sind die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 erfüllt, gelten für den Erwerber die Ausführungen zur Buchwertfortführung bei unentgeltlichem Erwerb nach Abs. 3 Satz 1 entsprechend (s. Anm. 1300 ff.), wenn auch die in Abs. 3 Satz 2 geregelte Sperrfrist eingehalten wird.

#### b) Behandlung bei späterem Wegfall der Voraussetzungen des Satzes 2

1291

##### Rückwirkende Gewinnverwirklichung beim Übertragenden:

- ▶ *Verstoß gegen die Behaltefrist durch den Übernehmenden:* Abs. 3 Satz 2 findet Anwendung, soweit bei der Übertragung einer „Sachgesamtheit“ wesentliche Betriebsgrundlagen nicht mitübertragen werden. Die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 können nach der Übertragung insbes. dadurch entfallen, dass die Sperrfrist des Abs. 3 Satz 2 nicht eingehalten wird (zu den Behaltefristen des

Abs. 3 Satz 2 und möglichen Verstößen s. Anm. 1282 f.). Die Rechtsfolge, die bei einem späteren Wegfall der Voraussetzungen des Satzes 2 eintritt, ist nicht ausdrücklich im Gesetz geregelt (krit. hierzu *Wendt*, FR 2002, 127; *Wendt*, FR 2005, 468; *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 475.8 [4/2019]). Im Umkehrschluss muss Rechtsfolge aber sein, dass Satz 1 für die Übertragung nicht anwendbar ist. Das bedeutet, dass die Übertragung – soweit Abs. 3 Satz 2 ursprünglich anwendbar war (s. Anm. 1261 ff., 1281) – nicht wie die Übertragung einer Sachgesamtheit behandelt wird und damit – da insoweit tatsächlich auch keine Sachgesamtheit übertragen wurde – eine Buchwertfortführung nach Abs. 3 für die übertragenen WG nicht möglich ist. Vielmehr ist insoweit regelmäßig eine Entnahme der übertragenen WG gegeben. Somit sind rückwirkend die Teilwerte anzusetzen (im Einzelfall kann auch Abs. 4 anwendbar sein, was zu einer Bewertung mit dem gemeinen Wert führen würde). Da bei der Übertragung nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen und somit nicht alle stillen Reserven der Sachgesamtheit aufgedeckt wurden, handelt es sich nicht um eine Betriebsaufgabe. Vielmehr liegt insoweit die Entnahme einzelner WG zum Teilwert vor, die als laufender Gewinn der Besteuerung – auch der GewSt – unterliegt (glA *Wacker*, JbFStR 2005/06, 554; *Förster*, FR 2002, 649; *Brandenberg*, DStZ 2002, 511; *Kai*, DB 2005, 794; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 26: laufender Gewinn iSd. § 16 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3; aA *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 475.12 [4/2019]: aufgabeähnlicher Vorgang unter Ansatz der gemeinen Werte und Anwendung der Einheitstheorie; *Brinkmann*, StBp. 2005, 200: Aufgabegewinn und Ansatz der gemeinen Werte; *Wendt*, FR 2005, 468: Gewinnrealisierung eigener Art; krit. zur Rechtsfolge in Fällen der Insolvenz *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 475.13 [4/2019]; *Geck*, ZEV 2005, 196). Eine bereits erfolgte Veranlagung des Übertragenden ist rückwirkend nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (differenziert *Emmrich/Kloster*, GmbH 2005, 448). Für das/die nicht übertragene(n) WG bleibt es, solange sie weiterhin zum BV gehören, beim Buchwertansatz.

- ▷ *Wird die Behaltefrist für die gesamte nach Abs. 3 Satz 2 übertragene „Sachgesamtheit“ nicht eingehalten*, tritt die og. Rechtsfolge für die gesamten nach Abs. 3 Satz 2 übertragenen WG ein.
- ▷ *Wird die Behaltefrist nur für einen Teil der nach Abs. 3 Satz 2 übertragenen „Sachgesamtheit“ nicht eingehalten*, tritt die og. Rechtsfolge uE auch nur insoweit, also nur für diesen Teil der übertragenen WG ein (s. hierzu auch Anm. 1284; aA BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 26).
- ▷ *Wird das übertragene Sonderbetriebsvermögen oder ein Teil davon veräußert*, kommt es nicht zu der og. Rechtsfolge. Da für die mitübertragenen WG des SonderBV die Behaltefrist nicht gilt, ist Satz 2 bei einer Veräußerung des mitübertragenen SonderBV nicht anwendbar (s. hierzu auch Anm. 1284; aA BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 29; zu den Rechtsfolgen s. auch *Wacker*, JbFStR 2005/06, 554).
- ▷ *Anwendung der Trennungstheorie*: Da nicht eine Sachgesamtheit übertragen wird, sondern einzelne WG, war nach bisher hM nicht die Einheits-, sondern die Trennungstheorie anzuwenden. Soweit der Übernehmende Schulden übernimmt, liegt danach nicht mehr ein unentgeltlicher Vorgang, der zu einer Entnahme führt, sondern ein entgeltlicher Vorgang vor. Dies hat zur Folge, dass der Übertragende insoweit und soweit die Voraussetzungen

des § 6b erfüllt sind, einen Gewinn steuerneutral auf andere WG übertragen oder in eine Rücklage einstellen kann (glA *Förster*, FR 2002, 649; *Förster*, BB 2003, 657; *Kempermann*, FR 2003, 321; *Stegemann*, Inf. 2005, 344; *Brinkmann*, StBp. 2005, 2000; aA *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 475.12 [5/2015]). Nach Auffassung der Rspr. des BFH soll allerdings bei der Übertragung von Einzel-WG die modifizierte Trennungstheorie gelten und eine Entgeltlichkeit erst dann angenommen werden, wenn und soweit die Schulden den Buchwert der übertragenen WG übersteigen (BFH v. 21.6.2012 – IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536; BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880; dagegen vorläufiger Nichtanwendungserlass BMF v. 12.9.2013 – IV C 6 - 2241/10/1002, BStBl. I 2013, 1164; OFD Frankfurt/Main v. 28.11.2019 – S 2241 A - 117 - St 517 mit Hinweis auf Rev. Az. BFH 18/18, X R 19/18 [inzwischen entschieden durch BFH v. 15.1.2020, DB 2020, 1545, mit Ausführungen zum Mischentgelt] und IV R 16/19; letzterem Verfahren ist das BMF beigetreten). Eine Anwendung von § 6b scheidet bei Unentgeltlichkeit aus.

- ▷ *Schutz des Übertragenden*: Obwohl schädliche Verfügungen idS. Abs. 3 Satz 2 Handlungen des unentgeltlichen Rechtsnachfolgers sind, wirken sie sich in erster Linie negativ auf die Besteuerung des Übertragenden aus. Für den Übernehmenden sind die Folgen schädlicher Verfügungen idR von Vorteil, da er höhere Buchwerte als Ausgangsposition hat. Im Übertragungsvertrag sollten deshalb Klauseln oder Zustimmungsvorbehalte aufgenommen werden, um den Übertragenden zu schützen (s. Anm. 1283). Im Fall der Leistung eines Schadensersatzes (zB Übernahme der anfallenden ESt des Übertragenden) liegt uE ein Entgelt für die Übertragung vor (glA *Geck*, ZEV 2005, 196; aA *Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 475.12 [4/2019], da keine Gegenleistung).
- ▶ *Verstoß gegen die „Behaltefrist“ durch den Übertragenden*: Für den Übertragenden ist zwar keine Behaltefrist – und zwar weder für die zurückbehaltenen WG noch für den zurückbehaltenen Mitunternehmeranteil – zu beachten (s. Anm. 1282). Das gilt auch, wenn das zurückbehaltene WG seine Eigenschaft als BV derselben Mitunternehmerschaft in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang vor oder nach der unentgeltlichen Übertragung verliert, wenn dadurch die Funktionsfähigkeit der Sachgesamtheit nicht verloren geht (Aufgabe der Gesamtplan-Rspr.; s. Anm. 1251, 1224).

**Folgewirkung bei der Gewinnermittlung des Übernehmenden**: Zu den Rechtsfolgen beim Übernehmenden s. Anm. 1300 ff.

Einstweilen frei

1292–1299

## IV. Behandlung beim Rechtsnachfolger (Abs. 3 Satz 3)

### 1. Erwerb einer Sachgesamtheit oder einzelner Wirtschaftsgüter

1300

Abs. 3 setzt voraus, dass eine beim Übertragenden bestehende Sachgesamtheit mit ihren wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber übertragen wird. Entscheidend ist, dass der Erwerber vom Übertragenden eine wirtschaftlich lebensfähige Sachgesamtheit erhält (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715; s. Anm. 1224).

Gehen stl. einzelne WG und nicht eine Sachgesamtheit auf den Erwerber über, sind die auf ihn übertragenen WG in seinem BV bei Eröffnung eines Betriebs durch den Übernehmer nach den Grundsätzen des Abs. 1 Nr. 6 zu bewerten. Danach sind im Fall einer Schenkung von WG diese bei der Betriebseröffnung – soweit es sich nicht um eine Beteiligung iSd. § 17 handelt – mit dem Teilwert anzusetzen, da bei einer unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolge keine Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. a vorliegt (vgl. *Strahl in Korn*, § 6 Rz. 417 [4/2019]; BFH v. 14.7.1993 – X R 74-75/90, BStBl. II 1994, 15). Bei unentgeltlicher Übertragung der WG in ein bereits bestehendes BV des Erwerbers gelten diese nach den Grundsätzen des Abs. 4 als zum gemeinen Wert angeschafft, sofern beim Übernehmenden eine Zuführung in das BV aus betrieblichen Gründen zu bejahen ist (s. Anm. 1414). Dies ist bei Schenkungen regelmäßig nicht der Fall. Aus Sicht des Übernehmenden wird idR ein aus privaten Gründen erworbenes und damit zum Teilwert einzulegendes WG vorliegen.

## 2. Bindung an den Wert nach Satz 1

### 1301 a) Buchwertfortführung bei unentgeltlichem Erwerb

**Ansatz der übernommenen Wirtschaftsgüter:** Der Rechtsnachfolger ist im Fall eines voll unentgeltlichen Erwerbs einer Sachgesamtheit an die zutreffenden Buchwerte des Übertragenden gebunden. Nach Abs. 3 Satz 3 besteht eine Werteverknüpfung. Der Rechtsnachfolger hat die Buchwerte aller übertragenen WG fortzuführen. Es spielt keine Rolle, ob sich die WG im Gesamthands- oder SonderBV befinden, ein negatives Kapital besteht oder durch Ausscheiden des vorletzten Mitunternehmers aus einer Gesellschaft ein Einzelunternehmen des Rechtsnachfolgers entsteht (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269). Der Übernehmer rückt gemäß dem Grundgedanken der Rechtsnachfolge in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers ein und ist auch an die mit dem übergegangenen BV verbundenen Korrektive gebunden (zB BFH v. 12.12.2013 – IV R 17/10, BStBl. II 2014, 316, Rz. 19ff.; Nds. FG v. 16.8.2013 – 2 K 172/12, EFG 2013, 1825, rkr., jeweils betr. § 4 Abs. 4a; OFD Frankfurt/Main v. 10.4.2019 – S 2241 A 117 - St 213, Rz. 36, zum Eintritt in die Sperrfristen des § 6 Abs. 5 Satz 4). Werden die Buchwerte beim Übertragenden nachträglich geändert (wegen eines Rechtsbehelfsverfahrens oder im Rahmen einer Betriebsprüfung), müssen die zutreffenden Werte auch beim Rechtsnachfolger angepasst werden.

Der Grundsatz der Buchwertfortführung (Abs. 3 Satz 3) verdrängt § 5 Abs. 2, wonach für immaterielle WG des AV ein Aktivposten nur angesetzt werden kann, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Sind in dem übertragenen BV immaterielle WG des AV (zutr.) bilanziert, muss der Übernehmer den Wertansatz fortführen (R 5.5 Abs. 3 EStR 2012). Es liegt demnach kein nach § 5 Abs. 2 zum Aktivierungsverbot führender unentgeltlicher Erwerb einzelner immaterieller WG vor. Vielmehr tritt der Übernehmer unter dem Gesichtspunkt der Rechtsnachfolge und der Werteverknüpfung nach Abs. 3 Satz 3 in die Fortführung der Buchwerte der vom Vorgänger entgeltlich erworbenen immateriellen WG ein.

Der Eintritt des Erwerbers in die Rechtsstellung des Überlassenden gilt auch im Fall der bisherigen Betriebsverpachtung durch den Übertragenden: Geht ein verpachteter Betrieb unter Fortbestand des Pachtvertrags unentgeltlich auf einen Dritten über, so führt dieser gem. Abs. 3 die Buchwerte des verpachteten Betriebs fort und tritt auch hinsichtlich des Wahlrechts, die Betriebsaufgabe zu erklären, in die



Rechtsstellung des bisherigen Verpächters ein (BFH v. 6.4.2016 – X R 52/13, BStBl. II 2016, 710; zur Übertragung des Verpachtungsbetriebs auf den Pächter s. BFH v. 12.12.2013 – IV R 17/10, BStBl. II 2014, 316).

Da die übertragene Sachgesamtheit vom Rechtsnachfolger fortgeführt wird, der in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers eintritt, scheidet beim Übertragenden eine Entnahme und entsprechend beim Rechtsnachfolger eine Einlage aus (BFH v. 12.12.2013 – IV R 17/10, BStBl. II 2014, 316, Rz. 19ff., betr. Übertragung eines Verpachtungsbetriebs auf den Pächter; BFH v. 22.9.2011 – IV R 33/08, BStBl. II 2012, 10, Rz. 17; BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 11, jeweils zu § 4a).

**Bemessung der Abschreibungen:** Der Rechtsnachfolger führt die Abschreibungen des Rechtsvorgängers fort, als sei keine Übertragung erfolgt, sofern er den Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt. Bei Überschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 sind die Abschreibungen dagegen gem. Abs. 7 Nr. 1 unter Zugrundelegung der letzten Buchwerte des Rechtsvorgängers als AK des Erwerbers und der im Zeitpunkt der Übertragung bestehenden RestND neu zu bemessen.

**Besitzzeitanrechnung nach § 6b:** Bei Übertragung eines (Teil-)Betriebs werden für die Anwendung des § 6b die Vorbesitzzeiten des Rechtsvorgängers angerechnet (BFH v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367). Das gilt auch bei Mitunternehmenschaften bei unentgeltlichen Übertragungen vor dem 1.1.1999 und nach dem 31.12.2001 (BFH v. 7.11.2000 – VIII R 27/98, BFH/NV 2001, 262, mwN).

#### b) Buchwertfortführung bei Leistung eines Entgelts durch den Übernehmer 1302

**Entgelt geringer als Kapitalkonto:** Übernimmt der Erwerber eine Leistung mit Entgeltcharakter, deren Wert aber unter dem Buchwert des übertragenen Vermögens liegt, ist dieser Vorgang wie eine voll unentgeltliche Übertragung einer Sachgesamtheit zu behandeln (Einheitstheorie). Abs. 3 Satz 3 kommt zur Anwendung. Der Erwerber hat damit keine eigenen AK auf die WG der Sachgesamtheit getätigt und führt in vollem Umfang die AK des Übertragenden fort (etwas anderes gilt nur, wenn es sich um eine voll entgeltliche Übertragung handelt, vgl. BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; s. Anm. 1233). Im Übrigen gelten die Ausführungen unter Anm. 1301.

**Entgelt übersteigt das Kapitalkonto:** Bei einem teilentgeltlichen Betriebsübergang löst sich die FinVerw. für die Behandlung beim Erwerber von dem für den Übertragenden geltenden Grundsatz der Einheitstheorie (vollentgeltliche Veräußerung) und geht zur Trennungstheorie über, indem sie den Vorgang bei ihm in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Erwerb aufteilt. Als Folge dieser Auffassung müssen für den unentgeltlich und den entgeltlich erworbenen Teil der einzelnen WG die AK bestimmt werden. Entsprechend der hM und auch der Auffassung des BFH ist uE zu Recht eine unterschiedliche Behandlung einer Übertragung gegen ein Teilentgelt auf Ebene des Übertragenden und Übernehmenden abzulehnen, und der Erwerb auch bei Leistung eines Teilentgelts wie ein voll entgeltlicher Erwerb zu behandeln (BFH v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367; BFH v. 7.11.2000 – VIII 27/98, BFH/NV 2001, 262; zB § 16 Anm. 76 mwN; *Märkle*, DStR 1993, 1008; *Wacker in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 59f.).

1303 **3. Wert bei Fristverletzung nach Satz 2**

Da beim Übertragenden eine Entnahme (oder bei Übernahme von Verbindlichkeiten eine [anteilige] Veräußerung) der übertragenen WG angenommen wird, erfolgt entsprechend beim Übernehmenden eine Einlage (Anschaffung) dieser WG. Diese Einlage ist wie die vorhergehende Entnahme mit dem Teilwert zu bewerten. Das führt zu einer Buchwertaufstockung beim Übernehmenden, die für diesen bei Veräußerung bzw. aufgrund des höheren Abschreibungspotentials grds. vorteilhaft ist. Die höheren Buchwerte sind rückwirkend ab dem Zeitpunkt der Übertragung maßgebend. Bereits erfolgte Veranlagungen des Übernehmenden sind rückwirkend nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.

1304–1399 Einstweilen frei

## **F. Erläuterungen zu Abs. 4: Bewertung unentgeltlich erlangter Einzelwirtschaftsgüter**

### **I. Bedeutung des Abs. 4 und historische Entwicklung**

**Schrifttum:** *Märkle*, Teilentgeltlichkeit bei der Übertragung von Betrieben, Mitunternehmeranteilen und betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern, StbJb. 1987/1988, 309; *Hoffmann*, Übertragungen von Wirtschaftsgütern im Rahmen des neuen § 6 Abs. 6 EStG – Gewollte und ungewollte (?) Besteuerungseffekte, GmbHR 1999, 452; *Kümpel*, StEntlG 1999/2000/2002: Vorverlegung der Gewinnrealisierung bei (Alt-)Materialsammlungen steuerbegünstigter Körperschaften, FR 1999, 888; *Brandenberg*, Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses?, FR 2000, 1182; *Düll/Fuhrmann/Eberhard*, Unternehmenssteuerreform 2001: Die Neuregelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG – sog. Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses, DStR 2000, 1713; *Kloster/Kloster*, Steuersenkungsgesetz: Umstrukturierung von Mitunternehmenschaften, GmbHR 2000, 1129; *Märkle*, Neue Beratungssignale der Rechtsprechung zur Mitunternehmenschaft, DStR 2000, 797; *van Lishaut*, Steuersenkungsgesetz: Mitunternehmerische Einzelübertragungen i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 3 ff. EStG nF, DB 2000, 1784; *Kloster/Kloster*, Neues zur Umstrukturierung von Mitunternehmenschaften, GmbHR 2001, 420; *Neumann*, Gesetzliche „Wiedereinführung“ des Mitunternehmererlasses, EStB 2001, 60; *Wendt*, Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmenschaft und Mitunternehmer – § 6 Abs. 5 EStG idF des UntStFG als zweiter Versuch zur „Wiedereinführung des Mitunternehmer-Erlasses“, FR 2002, 53; *Herzig/Jensen-Nissen/Koch*, Bilanzierung von Emissionsberechtigungen gem. Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG) nach Handels- und Steuerbilanzrecht, FR 2006, 109; *Wacker*, Urteilsanmerkung zu BFH v. 21.1.2008 – IV R 37/06, HFR 2008, 692; *Wendt*, Urteilsanmerkung zu BFH v. 21.1.2008 – IV R 37/06, FR 2008, 915; *Dornheim*, Die Aufgabe der „reinen“ Trennungstheorie, DStZ 2013, 397; *U. Förster*, Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen, DB 2013, 2047; *Brunkhorst/Sterzinger*, Ertragsteuerliche Beurteilung von Bloggern, Podcastern und YouTube, DStR 2018, 1689; *Dorn*, Zur Möglichkeit der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens im Wege der verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft zu Buchwerten, Ubg 2019, 157; *Schäfer*, Die Besteuerung von Social-Media-Berufen in der Ertragsteuer, StB 2019, 209.

#### **1. Bedeutung**

1400 **a) Zielsetzung und Praxisrelevanz**

**Regelungsinhalt:** Die Vorschrift regelt die Bewertung von einzelnen WG, die unentgeltlich in das BV eines anderen Stpfl. übertragen werden. Sie erfasst nur Über-

tragungen, die beim erwerbenden Stpfl. keine Einlagen darstellen, bei ihm folglich betrieblich, nicht aber privat veranlasst sind. Rechtsfolge des Abs. 4 ist die Bewertung des unentgeltlich erworbenen WG im aufnehmenden BV mit fiktiven AK in Höhe des gemeinen Werts. Wegen des Fehlens eigener Aufwendungen ergibt sich für den Erwerber in gleicher Höhe eine BE. In der Folge entstehen ihm BA, zB wegen AfA nach § 7. Beim Übertragenden ist der Vorgang nach allgemeinen Grundsätzen zu behandeln.

**Zielsetzung** des Abs. 4 ist die erfolgswirksame Erfassung von aus betrieblicher Veranlassung unentgeltlich erworbenen Einzel-WG im BV des Erwerbenden. Die gesetzgeberische Intention liegt hier, anders als zB bei der unentgeltlichen Übertragung von Sachgesamtheiten in Abs. 3 (s. Anm. 1200), nicht etwa in der Vermeidung eines stl. Zugriffs auf ggf. gebildete stille Reserven beim Übertragenden; vielmehr fingiert Abs. 4 für aus betrieblicher Veranlassung unentgeltlich erlangte WG AK in Höhe des gemeinen Werts, was mangels tatsächlicher eigener Aufwendungen des Erwerbenden BE in gleicher Höhe nach sich zieht. Systematisch bildet Abs. 4 damit eine Ausnahme von der über § 5 Abs. 1 Satz 1 im Grundsatz auch strechtl. gültigen Definition der AK in § 255 Abs. 1 HGB (zur Maßgeblichkeit des handelsrechtl. Begriffs für die in § 6 genannten AK s. Anm. 180).

**Praxisrelevanz:** Die praktische Bedeutung der Vorschrift beschränkt sich auf wenige Anwendungsfälle, so zB Werbegeschenke, Warenmuster, Incentive-Reisen, Schmiergelder, Gewinne aus Händlerwettbewerben und -verlosungen sowie Wertstoffsammlungen (vgl. *Dräger/Müller/Dorn/Hoffmann* in *LPB*, § 6 Rz. 1502 [12/2019]), aber auch die unentgeltliche Zuwendung von WG in Katastrophenfällen (zB Flutkatastrophe vgl. BMF v. 28.6.2016 – IV C 4 - S 2223/07/0015:016, BStBl. I 2016, 641; Corona-Pandemie vgl. BMF v. 9.4.2020 – IV C 4 - S 2223/19/10003:003, BStBl. I 2020, 498). Zunehmende Bedeutung hat Abs. 4 im Bereich der unentgeltlichen Übertragung von zu bewerbenden Produkten auf Blogger, Influencer uÄ (vgl. *Brunkhorst/Sterzinger*, DStR 2018, 1689 [1693]; *Schäfer*, StB 2019, 209 [213]). Entscheidungen zu Abs. 4 bzw. § 7 Abs. 2 EStDV aF sind selten:

**Zu Abs. 4:** BFH v. 12.6.2019 – X R 20/17, BFH/NV 2019, 1381, Rz. 63, betr. unentgeltliche Übertragung von Markenrechten; BFH v. 16.5.2013 – III R 54/12, BFH/NV 2013, 1916, betr. die Auswirkungen innerhalb der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3; Nds. FG v. 13.2.2007 – 15 K 349/04, EFG 2007, 1462, betr. Losgewinn als BE, im Erg. bestätigt durch BFH v. 2.9.2008 – X R 25/07, BFH/NV 2009, 63; FG Berlin-Brandeb. v. 14.1.2009 – 12 K 8287/06 B, EFG 2009, 736, rkr., zur Abgrenzung von Einlage und unentgeltlicher Übertragung.

**Zu § 7 Abs. 2 EStDV aF:** BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210, betr. Anwendung trotz Nichtabziehbarkeit beim Übertragenden gem. § 4 Abs. 5; BFH v. 23.6.1977 – IV R 43/73, BStBl. II 1977, 719, betr. Nichtanwendbarkeit bei privater Veranlassung; BFH v. 12.10.1977 – I R 248/74, BStBl. II 1978, 191, betr. Anwendungsbereich und Rechtsfolgen; BFH v. 8.4.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893, betr. Nichtanwendbarkeit bei Nichtexistenz des WG vor der Übertragung; BFH v. 6.11.1997 – III R 190/94, BStBl. II 1998, 123, betr. Nichtanwendbarkeit bei durch Währungsumstellung verminderten AK.

## b) Verhältnis zu anderen Vorschriften

1401

**Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 5:** Siehe Anm. 1414.

**Verhältnis zu Abs. 3:** Abs. 4 und Abs. 3 betreffen unterschiedliche Übertragungsgegenstände: Abs. 4 erfasst die unentgeltliche Übertragung einzelner WG; Abs. 3

ist dagegen anzuwenden, wenn eine Sachgesamtheit (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil bzw. der Teil eines Mitunternehmeranteils) unentgeltlich übertragen wird. Abs. 3 betrifft sowohl privat als auch betrieblich veranlasste unentgeltliche Übertragungen, vorausgesetzt, es werden Sachgesamtheiten iSd. Abs. 3 übertragen (Anm. 1410). Vornehmlicher Anwendungsbereich des Abs. 3 ist dabei die sowohl aufseiten des Übertragenden als auch aufseiten des Erwerbers vorliegende private Veranlassung der unentgeltlichen Übertragung im Wege der (vorweggenommenen) Erbfolge. Im Unterschied hierzu betrifft Abs. 4 die Übertragung einzelner „loser“ WG und erfordert zudem, da es sich nicht um eine Einlage handeln darf, zumindest aufseiten des Erwerbers das Vorliegen einer betrieblichen Veranlassung. Gleichwohl ist uE der (seltene) Fall vorstellbar, dass zunächst eine Übertragung zum Buchwert gem. Abs. 3 Satz 2 vorliegt, rückwirkend stattdessen jedoch wegen Verletzung der Sperrfrist Abs. 4 anzuwenden ist. Dazu kann es kommen, wenn der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil innerhalb von fünf Jahren veräußert oder aufgibt, woraufhin die Tatbestandsvoraussetzungen für die vormalige Buchwertübertragung nach Abs. 3 Satz 2 nicht mehr gegeben sind, und für die ursprüngliche Übertragung betriebliche Gründe ausschlaggebend waren. Nach Auffassung der FinVerw. soll in Fällen der Sperrfristverletzung des Abs. 3 Satz 2 die ursprüngliche Übertragung indes veranlassungsunabhängig mit dem Teilwert zu bewerten sein (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 26). Die hierdurch bewirkte Aufdeckung der stillen Reserven beim Übertragenden und die Bewertung zum Teilwert beim Übertragungsempfänger ist uE jedoch nur bei privater Veranlassung zutr. (Fiktion: Entnahme durch den Übertragenden zum Teilwert, Einlage durch den Empfänger zum Teilwert), während bei betrieblicher Veranlassung sich die zutreffenden Rechtsfolgen vielmehr aus Abs. 4 ergeben.

**Verhältnis zu Abs. 5:** Bei der unentgeltlichen Übertragung von WG aus dem BV bzw. SonderBV eines Mitunternehmers in das Gesellschaftsvermögen der betreffenden Mitunternehmerschaft und umgekehrt bzw. zwischen den SonderBV zweier Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft ist es fraglich, ob Abs. 4 oder Abs. 5 Satz 3 Nr. 1-3 anzuwenden ist; s. Anm. 1411.

**Verhältnis zu Abs. 6:** Abs. 6 Satz 1 betrifft den Tausch und damit einen grds. entgeltlichen Vorgang. Da Anwendungsvoraussetzung für Abs. 4 die Unentgeltlichkeit der Übertragung ist, besteht zu Abs. 6 Satz 1 folglich keine Anwendungskonkurrenz. Ebenso kommt die Anwendung des Abs. 4 im Fall der offenen oder verdeckten Einlage in eine KapGes. nicht in Betracht, da diese Sachverhalte unmittelbarer Regelungsgehalt des Abs. 6 Satz 1 (offene Sacheinlage) bzw. Abs. 6 Satz 2 (verdeckte Einlage) sind und es sich in den Fällen des Abs. 4 gerade nicht um eine Einlage handeln darf (s. Anm. 1414).

**Verhältnis zu § 4 Abs. 5:** Die Regelungen des § 4 Abs. 5 (Nichtabziehbarkeit bestimmter BA) und des Abs. 4 schließen sich gegenseitig nicht aus, da § 4 Abs. 5 die Seite des Übertragenden betrifft, während Abs. 4 die Rechtsfolgen für den Erwerber festschreibt; s. Anm. 1421 f.

**Verhältnis zu § 5 Abs. 1, 6:** Gewerbetreibende, die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln (§§ 4 Abs. 1 Satz 1, 5 Abs. 1 Satz 1), haben die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB zu beachten, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines stl. Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt (ausführlich s. § 5 Anm. 250 ff.). Darüber hinaus sind nach § 5 Abs. 6 im Sinne einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit zwingend die Vorschriften über die Bewertung (§ 6) in der

StBil. zu befolgen (sog. stl. Bewertungsvorbehalt, s. Anm. 55). Bezüglich der handelsrechtl. Bewertung bestehen bei gegebener Aktivierungsfähigkeit des betreffenden Vermögensgegenstands unterschiedliche Auffassungen: Einerseits wird vertreten, dass grds. ein Ansatz von 0 € geboten sei, jedoch könne ein dem Anschaffenden bekannter Zweck der Zuwendung es rechtfertigen, den Vermögensgegenstand gewinnrealisierend mit dem Wert anzusetzen, den der Kaufmann bei entgeltlichem Erwerb ohnehin aufgewandt hätte (vgl. *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 100 f.; *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 83 mwN). Nach aA folge indes aus dem Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB, dass auch alle unentgeltlich erworbenen Vermögensgegenstände unabhängig vom Zweck der Zuwendung aktivierungspflichtig seien, wobei die Bewertung mit dem Marktpreis im Erwerbszeitpunkt vorzunehmen sei (vgl. *Ballwieser* in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 255 HGB Rz. 45; *Kahle/Schulz/Haas* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 255 HGB Rz. 75 f. [8/2017]). Während sich bei letzterer Auffassung handelsrechtl. und strechtl. Bewertung entsprechen, kann es bei ersterer Auffassung, je nach Ausübung des handelsrechtl. Wahlrechts, zu einer weiteren Abkopplung der StBil. von der HBil. kommen.

**Verhältnis zu § 5 Abs. 2:** Siehe Anm. 1421.

**Verhältnis zu § 16 Abs. 3:** Bei einer Realteilung sind vorrangig die Vorschriften des § 16 Abs. 3 anzuwenden. Dies gilt auch, wenn die Realteilung auf die Zuweisung einzelner WG gerichtet ist, denn Abs. 4 regelt nur diejenigen Fälle, in denen der Erwerb des WG im aufnehmenden BV betrieblich veranlasst ist. Demgegenüber beruht die Realteilung auf gesellschaftsrechtl. Veranlassung.

**Verhältnis zu § 37b:** Gemäß § 37b kann bei betrieblich veranlassten Sachzuwendungen und Geschenken iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 die ESt des Zuwendungsempfängers durch den Zuwendenden unter Anwendung eines Pauschsteuersatzes von 30 % übernommen werden; Bemessungsgrundlage sind dabei die AHK zuzüglich USt. Die Regelung erfasst dabei auch unentgeltlich übertragene WG iSv. Abs. 4, ändert aber an deren steuerbilanzieller Bewertung gem. Abs. 4 nichts (vgl. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 19.13 [12/2016], 484.6 [12/2016]; *BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 - b/14/10001*, BStBl. I 2015, 468, Rz. 28). Zu den Rechtsfolgen im Einzelnen vgl. *Brunkhorst/Sterzinger*, DStR 2018, 1689 (1693); s. auch Anm. 1421.

**Verhältnis zu §§ 20 ff. UmwStG:** Die Einbringungstatbestände der §§ 20 ff. UmwStG betreffen lediglich die Einbringung von Sachgesamtheiten (Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile). Zudem erfolgen derartige Einbringungen grds. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, also nicht unentgeltlich, sodass eine Anwendungskonkurrenz zu Abs. 4 nicht besteht.

**Verhältnis zum GewStG:** Gewerbeertrag ist gem. § 7 Satz 1 GewStG der nach den Vorschriften des EStG oder KStG zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, vermehrt um die sich nach § 8 GewStG ergebenden Hinzurechnungen und vermindert um die sich nach § 9 GewStG ergebenden Kürzungen. Mit der Verweisung auf das EStG ist der Ausgangswert bei der Berechnung des Gewerbeertrags nach den estl. Vorschriften der §§ 4 bis 7k zu ermitteln (BFH v. 18.2.1965 – IV 159/63 U, BStBl. III 1965, 259; BFH v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350). Die Rechtsfolgen des Abs. 4 für den Erwerber bzw. die Auswirkungen für den Übertragenden gelten mithin auch für die GewSt.

## 1402 2. Historische Entwicklung

**Vorläuferregelung:** § 6 der I. EStDV v. 6.2.1935 (RStBl. 1935, 209) bestimmte, dass bei der unentgeltlichen Übertragung einzelner WG für den Empfänger als AHK der Betrag gilt, den er für das einzelne WG hätte aufwenden müssen. Mit der EStDV 1965 v. 15.4.1966 (BGBl. I 1966, 245; BStBl. I 1966, 279) wurde diese Regelung in § 7 Abs. 2 EStDV übernommen und um die Tatbestandsmerkmale Übertragung aus betrieblichem Anlass, aus einem BV, in das BV eines anderen Stpfl. ergänzt.

**StEntlG 1999/2000/2002:** Durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) wurde § 7 EStDV aufgehoben und der bisherige Regelungsgehalt des § 7 Abs. 2 EStDV in Abs. 4 übernommen. Die Formulierung „aus betrieblichem Anlass ... aus einem Betriebsvermögen“ wurde durch den Ausdruck „außer in den Fällen der Einlage“ ersetzt; als Wertmaßstab für das aufnehmende BV wurde der gemeine Wert festgeschrieben. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/443, 24) soll Abs. 4 den materiellen Regelungsgehalt des bisherigen § 7 Abs. 2 EStDV übernehmen. Ursächlich für diese Übernahme in das EStG war die vom Gesetzgeber angestrebte gesetzliche Bereinigung aller Übertragungsfälle von Sachgesamtheiten oder Einzel-WG (BTDrucks. 14/23, 172). Zudem war die Rechtsgültigkeit der bisherigen Regelung angesichts der begrenzten Reichweite der Ermächtigung des § 51 (vgl. *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, 417f.; Hess. FG v. 26.10.1987 – 7 K 63/87, EFG 1988, 111, rkr.; im Erg., aber aus anderen Gründen bestätigt durch BFH v. 8.4.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893) sowie bezüglich des verwendeten Wertmaßstabs umstritten (vgl. *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, 418).

1403–1409 Einstweilen frei.

## II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4

### 1410 1. Einzelnes Wirtschaftsgut als Gegenstand der Übertragung

Gegenstand der Bewertung nach Abs. 4 sind einzelne WG, die unentgeltlich in das BV eines anderen Stpfl. übertragen werden, soweit keine Einlage vorliegt. Grundsätzlich kommen alle Arten einzelner WG in Betracht, soweit sie nicht unselbständiger Bestandteil eines anderen WG sind.

**Begriff des Wirtschaftsguts:** Wirtschaftsgüter sind Sachen und Rechte iSd. BGB sowie Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, die einen wirtschaftlichen Wert besitzen und selbständig bewertbar sind (stRspr., zuletzt BFH v. 12.6.2019 – X R 20/17, BFH/NV 2019, 1381, Rz. 44f. mwN; vgl. auch Vor §§ 4–7 Anm. 116 sowie § 5 Anm. 560ff.). Nicht umfasst vom WG-Begriff des Abs. 4 sind negative WG (Verbindlichkeiten oder Rückstellungen). Zwar verwendet das EStG den Begriff des WG im Grundsatz sowohl für positive als auch für negative WG (s. § 5 Anm. 500); eine Einbeziehung der negativen WG erscheint aber nicht sachgerecht, da die unentgeltliche Übertragung von Schulden kaum denkbar ist. Der Anwendungsbereich des Abs. 4 ist daher teleologisch auf den Bereich der positiven WG zu reduzieren.

**Nicht aktivierungsfähige Vorteile:** Abs. 4 ist nicht anzuwenden auf unentgeltliche Zuwendungen, die nicht in der Übertragung eines aktivierungsfähigen Vorteils be-

stehen. Gleichwohl können auch unentgeltlich erhaltene Sachleistungen und Nutzungsvorteile zu BE führen. Dies setzt aber voraus, dass sich nicht unmittelbar korrespondierende BA ergeben, weil der erhaltene Vorteil betrieblich veranlasst ist. Folglich ist, weil der betrieblich veranlasste Zugang eben nicht unmittelbar dessen Nutzung zu betrieblichen Zwecken indiziert, die Trennung zwischen Vorteilerzielung und -verwendung geboten. Eine gewinnerhöhende Auswirkung des betrieblich erhaltenen Vorteils ergibt sich daher nur, wenn die hierdurch ersparten Aufwendungen ihrerseits nicht durch den Betrieb veranlasst sind, zB bei einer kostenlos gewährten Reise, die in nicht unerheblichem Umfang auch der Befriedigung allgemein-touristischer Interessen dient (BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995; BFH v. 20.4.1989 – IV R 106/87, BStBl. II 1989, 641; BFH v. 26.9.1995 – VIII R 35/93, BStBl. II 1996, 273).

**Existenz des Wirtschaftsguts vor der Übertragung:** Die Übertragung eines WG setzt seine Existenz bereits vor dem Übertragungsvorgang voraus. Nicht von Abs. 4 erfasst werden daher Vorgänge, die erst im Betrieb des Erwerbers zur Entstehung eines materiellen oder immateriellen WG führen (vgl. *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. K 10 [10/2004]).

**Beispiel 1:**

Das bei der Entwicklung von Kundenfilmen durch das Entwicklungsunternehmen im Elektrolyseverfahren zurückgewonnene Silber stellt keinen Anwendungsfall von Abs. 4 dar, da es zunächst im Filmmaterial enthalten ist und es sich somit (noch) nicht um ein selbständiges WG handelt. Das zurückgewonnene Silber ist daher nicht mit fiktiven AK nach Abs. 4 in Höhe des gemeinen Werts, sondern vielmehr lediglich mit den bei der Rückgewinnung entstehenden HK zu bewerten. Eine Gewinnrealisierung ergibt sich infolgedessen erst bei Veräußerung des gewonnenen Silbers (BFH v. 8.4.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893, betr. § 7 Abs. 2 EStDV aF).

**Abgrenzung zur Übertragung von Sachgesamtheiten:** Abs. 4 betrifft nur die unentgeltliche Übertragung einzelner WG, nicht aber von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen. Ein einzelnes WG ist idR kein Teilbetrieb (§ 16 Anm. 142). Die Verwendung des Begriffs „einzelnes“ WG bedeutet nicht, dass die Übertragung mehrerer WG grds. keinen Anwendungsfall von Abs. 4 darstellt, sondern dient vielmehr der Abgrenzung zur Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (vgl. *Hoffmann*, *GmbH* 1999, 452 [454]; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 19.2 [4/2018]), denn wird ein (Teil-)Betrieb, Mitunternehmeranteil oder ein Teil eines Mitunternehmeranteils unentgeltlich übertragen, so ist Abs. 3 einschlägig (zum Begriff der Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 s. Anm. 1205).

Für die Qualifizierung als Sachgesamtheit ist dabei auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Übertragung beim Zuwendenden abzustellen, sodass Abs. 4 zB auch dann anwendbar ist, wenn der Gesamtheit der übertragenen WG zwar beim Erwerber, nicht aber beim Übertragenden die Betriebs- bzw. Teilbetriebsseignenschaft beizumessen und die Übertragung aufseiten des Erwerbers betrieblich veranlasst ist (BFH v. 19.2.1976 – IV R 179/72, BStBl. II 1976, 415, betr. § 7 Abs. 2 EStDV aF; s. Anm. 1300).

**Beispiel 2:**

X überträgt mehrere WG seines Betriebs unentgeltlich auf Y, um diesen zur Aufnahme einer langjährigen Geschäftsbeziehung zu veranlassen. Auch wenn für Y die übertragenen WG eine ausreichende Grundlage für einen Geschäftsbetrieb bilden, ist Abs. 4 anwendbar, da nach Maßgabe der Verhältnisse bei X keine Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 übertragen wurde und der Erwerb aufseiten des Y betrieblich veranlasst war.

1411 **2. Übertragung auf einen anderen Steuerpflichtigen**

Übertragung bedeutet, einem anderen Rechtsträger die wirtschaftliche Verfügungsmacht, dh. wenigstens das wirtschaftliche Eigentum bezüglich des Übertragungsgegenstands, zu verschaffen.

**Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums** bei der Zurechnung von WG: Siehe § 5 Anm. 515.

**Keine Übertragung wirtschaftlichen Eigentums** ist gegeben, wenn der Übertragende die Rückübertragung jederzeit ohne Angabe von Gründen einseitig veranlassen kann (BFH v. 16.5.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877). Konkretisierte Rückfallklauseln verhindern den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums indes nicht (BFH v. 17.6.1998 – IX R 55/97, BFH/NV 1999, 9), so zB die Übertragung eines Warenmusters bei vereinbarter Rückübertragungspflicht des Erwerbers im Fall der Betriebsaufgabe; s. auch Anm. 1206.

**Auf einen anderen „Steuerpflichtigen“:** Die Übertragung muss in das BV eines anderen Stpfl. erfolgen. Als andere Stpfl. kommen grds. in Betracht:

- ▶ *Natürliche Person und Körperschaft:* Empfänger iSd. Abs. 4 kann eine natürliche Person (StSubjekt gem. § 1) bzw. eine Körperschaft (StSubjekt gem. § 1 Abs. 1 KStG) sein. Da sich das kstl. Einkommen gem. § 8 Abs. 1 KStG auch nach den Vorschriften des EStG ermittelt, kommt Abs. 4 unmittelbar zur Anwendung. Die Übertragung darf allerdings nicht als Einlage zu qualifizieren sein (s. Anm. 1414).
- ▶ *Mitunternehmerschaft:* Erfolgt die Übertragung auf eine Mitunternehmerschaft, so ist fraglich, ob die Mitunternehmerschaft insoweit als „Steuerpflichtiger“ anzusehen ist. Die Mitunternehmerschaft ist weder estpfl., da StSubjekt für die ESt ausschließlich natürliche Personen sind (§ 1), noch kstpfl. (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Die Ergebnisse der gemeinschaftlichen Tätigkeit werden den Mitunternehmern als natürliche Personen oder Körperschaften anteilig als originäre eigene Einkünfte zugerechnet (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616, unter C.III.6.a aa). Nach stRspr. (zB BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691, unter C.III.2; BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617, unter C.IV.2.b; BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325) ist die PersGes. zwar als partielles StSubjekt bezüglich der Einkünfteerzielung und Einkünfteermittlung anzusehen, gleichwohl ist die Gesellschaft kein Steuerpflichtiger iSd. EStG (s. ausführlich § 15 Anm. 90). Etwas anderes gilt nur bei ausdrücklicher gesetzlicher Fiktion, zB gem. § 7g Abs. 7. Dies kann jedoch der grundsätzlichen Anwendbarkeit des Abs. 4 bei Übertragungen auf eine Mitunternehmerschaft nicht entgegenstehen (ebenso *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. K 11 [10/2004]), da anderenfalls die Bewertung eines unentgeltlich erworbenen WG von der Rechtsform des Erwerbers abhängen würde. Für diese Auffassung spricht zudem, dass die Anwendbarkeit des § 6b bei Mitunternehmerschaften außer Frage steht, soweit die Anspruchsvoraussetzungen bezüglich der einzelnen Mitunternehmer erfüllt sind (vgl. § 6b Anm. 25); einer Fiktion, die Mitunternehmerschaft sei Stpfl. im Sinne der Vorschrift, bedarf es hierfür nicht. Zudem sind im Unterschied zu § 6b bei Abs. 4 personell differierende Anspruchsberechtigungen nicht vorstellbar, sodass diese Regelung stets für die Gesamtheit der Mitunternehmer unmittelbar anwendbar ist. Mithin ist eine gesetzliche Fiktion, die Mitunternehmerschaft sei Stpfl. iSd. Abs. 4, nicht erforderlich.



**Auf einen „anderen“ Steuerpflichtigen:** Fraglich ist allerdings, ob Abs. 4 bei Übertragungen auf Mitunternehmensschaften auch dann anwendbar ist, wenn die Übertragung zwischen Mitunternehmenschaft und Mitunternehmer bzw. zwischen zwei Mitunternehmern derselben Mitunternehmenschaft erfolgt und das betreffende WG dem BV bzw. SonderBV entstammt, oder ob die Bewertung der übertragenen WG in diesen Fällen vielmehr nach Abs. 5 Satz 3 vorzunehmen ist. Während es in der erstgenannten Fallkonstellation an der Übertragung auf einen „anderen“ Stpfl. insoweit mangeln könnte, als der Übertragende bzw. Erwerber selbst Mitunternehmer der erwerbenden bzw. übertragenden Mitunternehmenschaft ist, könnte in der zweiten Übertragungsvariante die fortbestehende Zugehörigkeit zum BV der PersGes. (s. § 15 Anm. 456, 520) gegen eine mit der Anwendung des Abs. 4 verbundene Aufdeckung der stillen Reserven sprechen.

- ▶ *Unentgeltliche Übertragungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmenschaft und umgekehrt* scheinen dem Wortlaut des Gesetzes zufolge alleinig in den Anwendungsbereich des Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 zu fallen, da die unentgeltliche Übertragung zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmenschaft dort explizit genannt wird. Die wohl hM vertritt daher die Auffassung, Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 sei gegenüber Abs. 4 vorrangig:

Vgl. zB *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 751, 818; *Schindler* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 210; *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. K 6, L 13 (10/2004); *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 19.5 (12/2016); *Kloster/Kloster*, GmbHR 2000, 1129 (1131); *Kloster/Kloster*, GmbHR 2001, 420 (421 f.); *Neumann*, EStB 2001, 60 (63); *Wendt*, FR 2002, 53 (64); aA *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1261 (7/2016); *van Lishaut*, DB 2000, 1784 (1785).

In steuersystematischer Hinsicht vermag eine vorrangige Anwendung von Abs. 5 allerdings nicht zu überzeugen; uE muss sich die Anwendung von Abs. 4 oder Abs. 5 letztlich aus der Zuordnung des jeweiligen Sachverhalts zum Rechtsgrund der Übertragung ergeben. Es ist folglich zu unterscheiden, ob die unentgeltliche Übertragung durch das Gesellschaftsverhältnis (*causa societatis*) – in diesem Fall ist Abs. 5 anzuwenden – oder vielmehr betrieblich veranlasst ist, was die Anwendung des Abs. 4 zur Folge hat. Auch bei entgeltlichen Übertragungsgeschäften zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmenschaft zu fremdüblichen Bedingungen ist aufgrund der partiellen Steuerrechtsfähigkeit der PersGes. Abs. 5 Satz 3 grds. nicht anzuwenden. Wenn aber die PersGes. bezüglich der entgeltlichen Übertragung zu fremdüblichen Konditionen strechtl. gegenüber ihren Gesellschaftern als verselbständigt gilt, so kann für den Fall der unentgeltlichen Übertragung nichts anderes gelten, soweit diese betrieblich veranlasst ist und daher zwischen fremden Dritten ebenfalls unentgeltlich erfolgt wäre. Für eine differenzierte stl. Behandlung von entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragung ist keinerlei Rechtfertigung ersichtlich. Steuersystematisch zutr. ist es daher, Abs. 4 nur dann anzuwenden, wenn die Mitunternehmenschaft dem Mitunternehmer vorrangig wie ein „anderer“ Stpfl. gegenübersteht und es an einer für die Anwendung des Abs. 5 erforderlichen gesellschaftsrechtl. Veranlassung der Übertragung fehlt.

#### **Beispiel 1:**

Die XY-oHG möchte anhand eines Warenmusters die Aufnahme des betreffenden Produkts in ihr Sortiment prüfen. X, zugleich Mitunternehmer der XY-oHG, überträgt daraufhin ein Warenmuster aus seinem Einzel-BV unentgeltlich auf die XY-oHG. Da sich X und die oHG in dieser Sache wie fremde Dritte gegenüberstehen, ist es steuersystematisch zutr., Abs. 4 anzuwenden.

**Beispiel 2:**

X überträgt aus seinem Einzel-BV eine Maschine auf die XY-oHG, deren Mitunternehmer er ist. In Anbetracht der Liquiditätsprobleme der oHG erfolgt die Übertragung unentgeltlich. Die Unentgeltlichkeit ist ausschließlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, so dass Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 die einschlägige Rechtsnorm darstellt.

Im seltenen Fall einer unentgeltlichen Übertragung, die teils aus betrieblichen, teils aus gesellschaftsrechtl. Gründen erfolgt, ist uE eine entsprechende Aufteilung vorzunehmen: Bezüglich des betrieblichen veranlassten Teils der Übertragung wäre Abs. 4, bezüglich des *causa societatis* erfolgenden Teils der Übertragung Abs. 5 anwendbar.

- *Unentgeltliche Übertragungen zwischen den Sonderbetriebsvermögen zweier Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft* werden nach dem Wortlaut des Gesetzes von der Regelung des Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 erfasst, stellen jedoch zugleich eine Teilmenge der von Abs. 4 betroffenen Sachverhalte dar. Bei derartigen Übertragungen ist uE bei Vorliegen einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 anzuwenden, während im (seltenen) Fall einer betrieblichen Veranlassung ein Anwendungsfall von Abs. 4 gegeben ist.

GLA *Krumm* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 15 Rz. 377 f.; *van Lishaut*, DB 2000, 1784; aA *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 751; *Brandenburg*, FR 2000, 1182 (1187); *Düll/Fuhrmann/Eberhard*, DStR 2000, 1713, Fn. 4; *Wendt*, FR 2002, 53 (63 f.).

### 1412 3. Unentgeltlichkeit der Übertragung

**Begriff der Unentgeltlichkeit:** Siehe Anm. 1230–1249.

**Unentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter:** Abs. 4 erfasst nur den Fall des unentgeltlichen Erwerbs einzelner WG. Der Übertragung des WG darf daher keine konkrete, vom Erwerber erbrachte oder noch zu erbringende Entschädigung oder Gegenleistung gegenüberstehen. Verspricht sich der Übertragende zB lediglich Vorteile, die sich in günstigeren Geschäftsbeziehungen erschöpfen, liegt keine konkrete Gegenleistung des Erwerbers vor. Dies ist regelmäßig der Fall bei Werbe- oder Gefälligkeitsgeschenken, Warenmustern uÄ. Ein entgeltlicher Erwerb ist dagegen zB anzunehmen, wenn dem Übertragenden im Gegenzug ein Vorteil in Form einer bestimmten Rechtsposition gewährt wird, etwa bei Einräumung eines Belieferungsrechts, oder wenn im Gegenzug ein bereits zuvor bestehendes immaterielles WG übertragen wird. In diesen Fällen liegen (entgeltliche) Tauschgeschäfte vor, bei denen sich die Bewertung nach Abs. 6 richtet. Ein entgeltlicher Erwerb liegt auch vor, wenn im Rahmen von Lieferbeziehungen Waren teilweise ohne Berechnung geliefert werden. Derartige Preisnachlässe in Form von Zugaben, Naturalrabatten oder -boni mindern die AK aller bezogenen Waren und führen infolgedessen nicht zu einer BVMehrung (vgl. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1265 [7/2016]).

**Teilentgeltliche Übertragung:** Teilentgeltlichkeit liegt vor, wenn der Veräußerer dem Erwerber durch die Vereinbarung des unter dem wirklichen Wert liegenden Preises etwas hat unentgeltlich zuwenden wollen. Nicht ausreichend ist indes das bloße Vorliegen eines objektiven Missverhältnisses zwischen Kaufpreis und wirklichem Wert des übertragenen WG; in diesem Fall ist zumindest dann von einem voll entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen, wenn die Vertragsparteien subjektiv von einer Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung ausgehen (vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 180 f.; zum Begriff

der gemischten Schenkung s. auch Anm. 1233). Liegt danach ein teilentgeltliches Rechtsgeschäft vor, so ist bezüglich der strechtl. Beurteilung sodann fraglich, ob der Vorgang in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang aufzuteilen (Trennungstheorie) oder von einem einheitlichen Vorgang auszugehen ist (Einheitstheorie). Bei Geltung der Einheitstheorie ist von einer vollständig entgeltlichen Übertragung auszugehen, wenn das Entgelt den Buchwert des WG übersteigt, während eine vollständig unentgeltliche Übertragung anzunehmen ist, wenn das Entgelt den Buchwert des WG unterschreitet (s. Anm. 1252). Bezüglich der Übertragung einzelner WG ist uE jedoch auch im Kontext des Abs. 4 nach der Trennungstheorie zu verfahren (so auch *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1265 [7/2016]; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 753; aA *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. K 8 [10/2004]), da die Einheitstheorie bei einem Entgelt oberhalb des Buchwerts zu einer Bewertung des erlangten WG lediglich mit den tatsächlich geleisteten AK, nicht aber mit dem vollen gemeinen Wert führt. In diesem Fall bestünde für die Anwendung des Abs. 4 mangels Unentgeltlichkeit kein Raum. Bei Annahme einer im Sinne der Einheitstheorie vollständig unentgeltlichen Übertragung (dh., das Entgelt ist niedriger als der Buchwert) würde sich die Bewertung hingegen allein nach Abs. 4 richten. Zwar unterscheidet sich für den Veräußerer das materielle Erg. bei Einheits- und Trennungstheorie nicht, für den Erwerber jedoch bewirkt lediglich die Trennungstheorie unabhängig von der Höhe des Entgelts eine zutreffende Bewertung des WG (aA *Märkle*, StbJb. 1987/88, 309 [330]). Dabei führen die reine Trennungstheorie und die vom IV. Senat des BFH (BFH v. 21.6.2012 – IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536; BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880, jeweils zu Abs. 5) vertretene Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts (zur begrifflichen Abgrenzung s. Anm. 1555) im Kontext des Abs. 4 uE zu identischen Ergebnissen. Dies gilt aufseiten des Veräußerers jedenfalls, wenn man bei Anwendung der Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts den Buchwert nur bis zur Höhe des jeweiligen Teilentgelts dem entgeltlichen Teil der Übertragung zuordnet (idS *Dornheim*, DStZ 2013, 397 [403]; *U. Förster*, DB 2013, 2047 [2051]). Für den Erwerber führt Abs. 4 bei Anwendung jedweder Form der Trennungstheorie stets auch zum Ansatz der Differenz zwischen Entgelt und gemeinem Wert, und damit im Erg. zu AK in Höhe des gemeinen Werts.

#### Beispiel 1:

Veräußerung eines WG zu einem Preis (120 €) zwischen Buchwert (100 €) und gemeinem Wert (200 €). Der Veräußerer erhofft sich aufgrund des gegenüber dem gemeinen Wert geringen Kaufpreises eine Verbesserung der Geschäftsbeziehungen zum Erwerber.

Nach der Einheitstheorie ist ein vollentgeltlicher Vorgang gegeben, da der Veräußerungspreis den Buchwert übersteigt. Der Erwerber aktiviert das WG zu 120 €. Der Übertragende realisiert einen Veräußerungsgewinn iHv. 20 €. Nach der reinen Trennungstheorie werden dagegen lediglich 6/10 des WG entgeltlich und die restlichen 4/10 unentgeltlich übertragen. Der Erwerber aktiviert das WG zu den tatsächlichen AK (120 €) zzgl. der fiktiven AK gem. Abs. 4 (80 €) = 200 €. Der Veräußerer erzielt bezüglich des entgeltlichen Teils einen Veräußerungsgewinn von 60 € (= 120 € abzgl. 6/10 des Buchwerts) sowie bezüglich des unentgeltlichen Teils einen Verlust von 40 € (= 4/10 des Buchwerts, BA nach § 4 Abs. 4 wegen der betrieblichen Veranlassung des geringen Preises), per Saldo also einen Gewinn von 20 €. Bei Anwendung der Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts ergeben sich für den Erwerber wie zuvor AK von 200 €. Aufseiten des Veräußerers ergibt sich ebenso ein Veräußerungsgewinn von 20 €, nun als Differenz aus dem Veräußerungspreis (120 €) und dem gesamten Buchwert (100 €). Einheits- und Trennungstheorie führen für den Erwerber mithin zu unterschiedlichen Ergebnissen.

**Beispiel 2:**

Veräußerung eines WG zu einem Preis (80 €) unter gemeinem Wert (200 €) und unter Buchwert (100 €). Nach der Einheitstheorie ist ein vollständig unentgeltlicher Erwerb gegeben, da der Veräußerungspreis den Buchwert unterschreitet. Der Erwerber aktiviert gem. Abs. 4 mit den fiktiven AK (= gemeiner Wert) iHv. 200 €. Der Veräußerer erleidet einen Verlust von 20 €.

Der reinen Trennungstheorie zufolge bewertet der Erwerber das erhaltene WG mit den tatsächlichen AK von 80 € zzgl. der fiktiven AK von 120 € (6/10 des gemeinen Werts) = 200 €. Der Veräußerer erzielt bezüglich des entgeltlichen Teils einen Veräußerungsgewinn von 40 € (= 80 € abzgl. 4/10 des Buchwerts) sowie bezüglich des unentgeltlichen Teils einen Verlust von 60 € (= 6/10 des Buchwerts), per Saldo also einen Verlust von 20 €. Ebenso ergeben sich bei Anwendung der Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts für den Erwerber AK von 200 €. Für den Veräußerer ergibt sich, wie zuvor, ein Verlust von 20 €: Das Erg. des entgeltlichen Teils beträgt 0 € (Veräußerungspreis 80 € abzgl. Buchwert bis zur Höhe des Teilentgelts 80 €), während für den unentgeltlichen Teil ein Verlust von 20 € die Folge ist, da in Höhe des noch nicht verbrauchten Buchwerts wegen der betrieblichen Veranlassung des geringen Preises eine BA gegeben ist.

Einheits- und Trennungstheorie, egal welcher Ausprägung, gelangen zu demselben Erg.

**Übernahme von Verbindlichkeiten** des Übertragenden durch den Erwerber stellt beim Erwerb einzelner WG grds. eine Gegenleistung dar. Die übernommenen Verbindlichkeiten sind daher Teil der AK (s. auch Anm. 193 „Schuldübernahme“ mwN). Folglich handelt es sich (ggf. teilweise) um einen entgeltlichen Vorgang; insoweit ist Abs. 4 nicht anwendbar.

**Gewährung von Gesellschaftsrechten** führt nach hM zum Vorliegen eines tauschähnlichen Rechtsgeschäfts und damit (ggf. anteilig) zur Entgeltlichkeit (BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230; BMF v. 29.3.2000 – IV C 2 - S 2178-4/00, BStBl. I 2000, 462). Abs. 4 ist insoweit nicht anwendbar.

1413 **4. Übertragung in ein Betriebsvermögen**

Abs. 4 setzt eine Übertragung in ein BV und damit die Existenz eines BV auf der Seite des Erwerbers bereits im Zeitpunkt der Übertragung voraus. Der Anwendung der Vorschrift steht es aber uE nicht entgegen, wenn die Übertragung des WG mit der Betriebseröffnung zeitlich zusammenfällt. Gleichgültig ist, ob es sich bei dem Betrieb, in dessen BV das WG gelangt, um einen land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder der selbständigen Arbeit dienenden Betrieb handelt.

Für die Anwendung des Abs. 4 spielt es keine Rolle, ob das übertragene WG beim Erwerber dem AV oder dem UV angehört. Die fortgesetzte Zugehörigkeit zum BV des Erwerbers wird nicht vorausgesetzt, gleichwohl führt eine private Verwendung durch den Erwerber zur Entnahme aus dessen BV (vgl. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1266 [7/2016]).

1414 **5. Kein Fall der Einlage**

Anders als § 7 Abs. 2 EStDV aF, wonach sowohl aufseiten des Übertragenden als auch aufseiten des Übertragungsempfängers eine betriebliche Veranlassung bestehen musste, stellt Abs. 4 nicht mehr auf die betriebliche Veranlassung beim Übertragenden ab, sondern fordert stattdessen, dass der Vorgang nicht als Einlage in das BV des Erwerbers zu qualifizieren ist.

**Betriebliche Veranlassung:** Die Übertragung in das BV muss also direkt und nicht erst durch einen Einlageakt desjenigen Stpfl. erfolgen, dem das aufnehmende BV zuzurechnen ist; sie darf demnach nicht den „(Um-)Weg“ über das PV des Erwerbers nehmen. Zumindest auf der Seite des Erwerbers entspricht das zuvor in § 7 Abs. 2 EStDV aF enthaltene Erfordernis des Vorliegens betrieblicher Gründe der in Abs. 4 geforderten Voraussetzung, dass keine Einlage vorliegt, denn ein unentgeltlich zugewendetes WG wird nur dann unmittelbar in das BV übertragen, wenn der Erwerb aus Sicht des Empfängers betrieblich veranlasst ist (vgl. *Meurer* in *Lademann*, § 6 Rz. 1018 [8/2018]). Dies setzt einen sachlichen, wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb voraus (zB BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210; BFH v. 14.3.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650). Es genügt auch ein mittelbarer Zusammenhang. Auch eine Schenkung kann in ursächlichem Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und estl. eine BE zur Folge haben (so bereits RFH v. 9.10.1935, RStBl. 1936, 139). Maßgebend ist nicht, ob bürgerlich-rechtl. eine Schenkung vorliegt oder ob mit der Zuwendung ein bestimmtes Tun oder Unterlassen des Begünstigten in Zusammenhang gebracht werden kann; entscheidend ist lediglich die betriebliche Veranlassung (BFH v. 21.11.1963 – IV 345/61 S, BStBl. III 1964, 183).

**Einlage in das Betriebsvermögen des Übertragenden unschädlich:** Ist die Übertragung als Einlage zu qualifizieren, so ist dies für die Anwendung des Abs. 4 nur schädlich, wenn es sich um eine Einlage in das BV des Erwerbers handelt. Dagegen steht eine der eigentlichen Übertragung vorangehende oder mit ihr zeitlich zusammenfallende Einlage des WG in das BV des Übertragenden der Anwendung des Abs. 4 nicht entgegen, etwa, wenn ein bis zum Zeitpunkt der Übertragung zum PV gehörendes WG vom Geber aus betrieblichen Gründen unentgeltlich in das BV eines Geschäftspartners übertragen wird.

**Beispiel 1:**

Ein Unternehmer überträgt einem Geschäftspartner aus betrieblichem Anlass unentgeltlich ein zu seinem PV gehörendes Gemälde.

Das WG wird in diesem Fall zunächst vom Geber in sein BV eingelegt und gelangt aus diesem anschließend direkt in das BV des Erwerbers. Da keine Einlage in das BV des Erwerbers vorliegt, ist Abs. 4 anzuwenden.

**Übertragung in das Betriebsvermögen einer anderen natürlichen Person:** Eine für die Anwendung des Abs. 4 schädliche Einlage in das BV des Erwerbers kann nur durch diesen selbst erfolgen, da eine Einlage durch den Übertragenden selbst direkt in das BV einer anderen natürlichen Person nicht möglich ist. Eine schädliche Einlage durch den Erwerber liegt vor, wenn das WG infolge der unentgeltlichen Übertragung zunächst in dessen PV gelangt. Dies ist der Fall, wenn der Erwerb des WG nicht durch den Betrieb des Erwerbers, sondern, wie bei Schenkungen regelmäßig gegeben, privat veranlasst ist. Das übertragene WG zählt dann zunächst zum PV des Erwerbers und wird anschließend von ihm selbst in sein BV eingelegt. Die Bewertung des eingelegten WG richtet sich in diesem Fall nicht nach Abs. 4, sondern nach Abs. 1 Nr. 5 (ebenso *Herrmann* in *Frotscher/Geurts*, § 6 Rz. 498 [8/2019]).

**Beispiel 2:**

Ein Installateur bekommt von seinem Vater zum Geburtstag einen Pkw. für seinen Betrieb geschenkt. Die Übertragung ist aus Sicht des Erwerbers nicht betrieblich, sondern privat ver-

anlasst. Der Pkw. gelangt zunächst in das PV des Installateurs und wird anschließend in sein BV eingelegt. Abs. 4 kommt wegen des Vorliegens einer Einlage nicht zur Anwendung.

**Übertragung in das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft:** Für die Frage, ob in diesen Fällen eine für die Anwendung des Abs. 4 schädliche Einlage vorliegt, ist danach zu unterscheiden, ob der Übertragende selbst Mitunternehmer der PersGes. ist, in deren BV das WG gelangt.

- ▶ *Übertragender ist kein Mitunternehmer:* Eine Einlage in das BV der Mitunternehmerschaft ist nur durch die Mitunternehmer selbst, nicht aber durch einen fremden Dritten möglich. Ist der unentgeltliche Erwerb jedoch zunächst auf der Ebene der Mitunternehmer privat veranlasst und gelangt das WG dennoch in das BV der Mitunternehmerschaft, so ist eine Einlage durch die Mitunternehmer gegeben.
- ▶ *Übertragender ist selbst Mitunternehmer:* Die Frage, ob in diesem Fall eine Einlage vorliegt, ist je nach Herkunft des WG unterschiedlich zu beantworten.
  - ▷ *Wirtschaftsgut des Privatvermögens:* Im Regelfall dürfte die unentgeltliche Übertragung (uE nach wie vor möglich; angesichts der Urte. des BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BFH/NV 2008, 854; BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464, allerdings fraglich; s. insbes. *Wendt*, FR 2008, 915 [916]; *Wacker*, HFR 2008, 692) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein, sodass eine für die Anwendung des Abs. 4 schädliche Einlage gegeben ist, deren Bewertung sich nach Abs. 1 Nr. 5 richtet. Sollte hingegen der Ausnahmefall einer betrieblichen Veranlassung aufseiten der erwerbenden Mitunternehmerschaft gegeben sein, so müsste uE Abs. 4 zur Anwendung kommen. Die FinVerw. differenziert indes unzutreffenderweise nicht nach dem jeweiligen Rechtsgrund der Übertragung, sondern orientiert sich primär an der buchhalterischen Behandlung (BMF v. 29.3.2000 – IV C 2 - S 2178-4/00, BStBl. I 2000, 462, II.1.b; BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713, Rz. 2b).

**Beispiel 3:**

Der Mitunternehmer einer Schrottverwertungs-oHG überträgt unentgeltlich Altmetall aus seinem PV auf die oHG. Die oHG verwertet die WG im Rahmen ihres normalen Geschäftsbetriebs. In diesem Fall ist Abs. 4 uE anzuwenden.

- ▷ *Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens:* In diesen Fällen liegt keine Einlage im Sinne des Gesetzes vor, da eine solche die vorherige Zugehörigkeit zum PV voraussetzt. Zum Konkurrenzverhältnis zu Abs. 5 Satz 3 s. Anm. 1411.

**Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft:** Die Anwendbarkeit des Abs. 4 ergibt sich bei Übertragungen vom Gesellschafter auf die Gesellschaft aus der Zuordnung zum wahren Rechtsgrund des Vorgangs. Erhält die KapGes. durch ihren Gesellschafter unentgeltlich ein WG zugewendet, und sind hierfür aufseiten der Gesellschaft betriebliche Gründe ausschlaggebend, so ist Abs. 4 einschlägig, da die KapGes. aufgrund eigener Steuerrechtssubjektivität als anderer Stpfl. iSd. Abs. 4 anzusehen ist (so auch *Dorn*, Ubg 2019, 157 [162]). Abs. 4 kommt hingegen nicht zur Anwendung, wenn die Übertragung *causa societatis* erfolgt, mithin als offene oder verdeckte Einlage zu qualifizieren ist (glA *Meurer* in *Lademann*, § 6 Rz. 1019f. [8/2018]; zur Abgrenzung von Einlage und unentgeltlicher Übertragung FG Berlin-Brandenb. v. 14.1.2009 – 12 K 8287/06 B, EFG 2009, 736, rkr.). So handelt es sich im Fall der offenen, dh. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgenden Sacheinlage um einen entgeltlichen, weil tauschähnlichen Vorgang und folglich

um einen Anwendungsfall von Abs. 6 Satz 1. Eine Anwendung von Abs. 4 scheidet aufgrund der Entgeltlichkeit des Vorgangs aus. Im Fall der verdeckten Sacheinlage ist zwar aufgrund der fehlenden Gegenleistung der KapGes. die für die Anwendung des Abs. 4 erforderliche Unentgeltlichkeit gegeben, der Tatbestand der Einlage steht jedoch einer Anwendung des Abs. 4 entgegen. Einschlägige Vorschrift ist Abs. 1 Nr. 5.

## 6. Vermögenszugehörigkeit und Veranlassungsart beim Übertragenden

1415

**Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen des Übertragenden** ist für die Anwendung des Abs. 4 nicht notwendig. Im Schrifttum wird dagegen die Auffassung vertreten, der Anwendungsbereich von Abs. 4 beschränke sich auf solche Fälle, in denen das WG bereits zuvor zum BV des übertragenden Stpfl. gehörte (vgl. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 484.1 [4/2017]; wohl auch *Schindler* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 210). Mit gleicher Argumentation wollen die FinVerw. und Teile des Schrifttums Abs. 4 nicht auf die unentgeltliche Ausgabe von Emissionsrechten nach dem TEHG v. 8.7.2004 (BGBl. I 2004, 1578) anwenden, da es an einer Übertragung aus einem anderen BV fehle (BMF v. 6.12.2005 – IV B 2 - S 2134a - 42/05, BStBl. I 2005, 1047, Rz. 11; *Herzig/Jensen-Nissen/Koch*, FR 2006, 109 [117]; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 485 [4/2017]). Dieser Auffassung ist jedoch nicht zu folgen (glA *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. K 12 [10/2004]; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1264 [7/2016]; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 751). Anders als § 7 Abs. 2 EStDV aF, der die Qualifikation als BV des Übertragenden ausdrücklich als Tatbestandsvoraussetzung enthielt, stellt Abs. 4 lediglich darauf ab, dass keine Einlage in das BV des Erwerbers vorliegt. Dies setzt nun aber keine Zugehörigkeit zum BV des Übertragenden voraus, denn die Zugehörigkeit zum PV des Übertragenden führt nicht zwingend dazu, dass das WG auch beim Erwerber zunächst PV darstellt und erst in einem zweiten Schritt eingelegt wird (vgl. *Kümpel*, FR 1999, 888). Etwas anderes lässt sich auch nicht aus der Gesetzesbegründung ableiten. Zwar wird hier ausgeführt, dass die Einführung des Abs. 4 keine materiell-rechtl. Änderung bewirken sollte (BTDrucks. 14/443, 24). Hieraus könnte man schließen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen von Abs. 4 denen des § 7 Abs. 2 EStDV aF entsprechen sollten. Dieser vermutlichen Intention des Gesetzgebers entspricht der Gesetzestext jedoch erkennbar nicht, da Abs. 4 weder zur Zugehörigkeit des WG zum BV des Übertragenden noch zur Veranlassung des Zuwendenden etwas aussagt. Die Änderung in der Formulierung kann auch nicht als lediglich redaktionelle Klarstellung oder Bereinigung verstanden werden, da die bisher geforderte Qualifikation als BV beim Zuwendenden eine die direkte Anwendung des § 7 Abs. 2 EStDV aF zweifellos stark einschränkende Tatbestandsvoraussetzung darstellte, deren Wegfall nicht ohne Weiteres ignoriert werden kann. Diese Auffassung wird auch dadurch gestützt, dass das Gesetz an anderer Stelle, wenn es den Anwendungsbereich einer Vorschrift auf WG des BV zu beschränken beabsichtigt, dieses klar zum Ausdruck bringt (idS auch *Märkle*, DStR 2000, 797 [805]).

**Betriebliche Veranlassung beim Übertragenden nicht erforderlich:** Abs. 4 umfasst auch solche Fälle, in denen die Übertragung beim Zuwendenden nicht betrieblich, sondern privat veranlasst ist (glA *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 751).

- ▶ *Privat veranlasste Übertragungen*, die unter Abs. 4 fallen, liegen vor, wenn der Bezug des WG in den BV-Bereich des erwerbenden Stpfl. dort aus unmittelba-

rer betrieblicher Veranlassung heraus erfolgt. Dabei steht es der Anwendbarkeit des Abs. 4 nicht entgegen, wenn der Erwerber das betrieblich erlangte WG anschließend möglicherweise privat nutzt.

**Beispiel 1:**

Privatmann A schenkt dem von ihm beauftragten Handwerker X, den er als Briefmarkensammler kennt, zur schnelleren Erledigung eines Auftrags eine wertvolle Marke (vgl. *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, 17. Aufl. 2019, Rz. 375). Für X ist ein Anwendungsfall von Abs. 4 gegeben. Nutzt er die Marke nachfolgend für seine private Sammlung, so stellt dies eine Entnahme aus seinem BV dar.

Denkbar sind auch Fälle privater Veranlassung, bei denen der Zuwendungswille einzig darauf gerichtet ist, den betrieblichen Zwecken des anderen Stpfl. zu dienen, oder die zugewendeten WG so beschaffen sind, dass eine private Verwendung beim Betriebsinhaber ausgeschlossen ist. Dies ist etwa der Fall bei unentgeltlichen Zuwendungen an stbegünstigte Körperschaften und bei sonstigen Altmaterialsammlungen (vgl. *Kümpel*, FR 1999, 888).

**Beispiel 2:**

Einer stbegünstigten Körperschaft werden von Privatpersonen WG im Rahmen von Altkleidersammlungen unentgeltlich überlassen.

**Beispiel 3:**

Gewerblichen Schrotthändlern, Altmaterialhändlern oder Kleiderverwertungsunternehmen werden Sperrmüll, gebrauchte Schuhe uÄ von privaten Haushalten unentgeltlich überlassen.

Auch hier erfolgt der Erwerb des WG unmittelbar im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der stbefreiten Körperschaft oder (zB) im Einzelbetrieb. Ein betrieblich veranlasster Erwerb von WG im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer stbefreiten Körperschaft ist selbst dann gegeben, wenn die Zuwendung durch die privaten Haushalte im Hinblick auf die geplante Verwendung des Erlöses für gemeinnützige Zwecke mitveranlasst ist. Eine zunächst erfolgte Übertragung in die gemeinnützige Sphäre und anschließende Einlage in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb durch die Körperschaft selbst ist nicht anzunehmen (BFH v. 26.2.1992 – I R 149/90, BStBl. II 1992, 693).

- ▶ **Zusammenhang mit Überschusseinkunftsarten:** Eine die Anwendbarkeit des Abs. 4 nicht beeinträchtigende private Veranlassung der unentgeltlichen Übertragung auf der Seite des Zuwendenden liegt auch vor, wenn sich der Zuwendende hierdurch Vorteile bezüglich der von ihm erzielten Überschusseinkünfte verspricht.

**Beispiel 4:**

Der Stpfl. schenkt aus seinem PV (alternativ: aus seinem Betrieb) einen Pkw. einem Installateur, damit dieser bereitwilliger für Reparaturen an zum PV des Stpfl. gehörenden Mietshäusern zur Verfügung steht.

Abs. 4 ist anzuwenden, da auch in diesen Fällen der Zugang des WG aus Sicht des Erwerbers unmittelbar betrieblich veranlasst ist. Auf der Seite des Zuwendenden geht der Übertragung eine Entnahme voraus, wenn sich das WG zuvor im BV befand.

1416–1419 Einstweilen frei.



### III. Rechtsfolgen

#### 1. Keine Korrespondenz zwischen Erwerber und Übertragendem

1420

Die Rechtsfolgen für den Erwerber sind zu unterscheiden von den Auswirkungen für den Übertragenden. Letztere werden durch Abs. 4 nicht geregelt (vgl. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1268, [7/2016]), sondern ergeben sich vielmehr aus allgemeinen Grundsätzen. Zwischen dem Vorliegen von BE aufseiten des Erwerbers mit BA oder WK aufseiten des Übertragenden besteht keine Korrespondenz. So kann die Übertragung aufseiten des Zuwendenden beispielsweise nicht mit einer Einkunftsart in Zusammenhang stehen oder zu nicht abziehbaren BA gem. § 4 Abs. 5 bzw. nicht abziehbaren WK gem. § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 führen; in beiden Fällen wirkt sich die Übertragung aufseiten des Übertragenden stl. nicht aus. Zuständig für die Beurteilung der Frage, ob Abs. 4 anwendbar ist, sind unabhängig voneinander die BetriebsFÄ des Übertragenden und des Erwerbers. Widersprechende Beurteilungen sind demzufolge möglich und nur durch Verständigung der betroffenen FÄ untereinander zu vermeiden. Ein Rechtsanspruch des Übertragenden bzw. des Erwerbers auf eine korrespondierende strechtl. Behandlung besteht indes nicht. § 174 Abs. 1 AO ist nicht anwendbar, da hier nicht ein Sachverhalt in uU unzulässiger Weise mehrfach bei einem oder mehreren Stpfl., sondern nach dem Gesetz sowohl beim Erwerber als auch beim Übertragenden richtiger Weise erfasst, uU jedoch unterschiedlich qualifiziert worden ist (vgl. *Loose* in *Tipke/Kruse*, § 174 AO Rz. 12 [1/2017]).

#### 2. Rechtsfolgen für den Erwerber

1421

Nach Abs. 4 gilt der gemeine Wert des unentgeltlich übertragenen WG als AK des Erwerbers. Die Vorschrift ordnet nicht etwa konkret die Aktivierung mit dem gemeinen Wert an, sondern fingiert lediglich die Höhe der AK. Die eigentliche Bewertung für Zwecke der Bilanzierung erfolgt nach Abs. 1 oder 2.

**Fiktive Anschaffungskosten:** Siehe zunächst auch Anm. 212. Ist das WG gem. Abs. 4 mit den (fiktiven) AK zu bilanzieren, ergeben sich mangels tatsächlicher eigener Aufwendungen des Erwerbers zwangsläufig BE in Höhe des gemeinen Werts (BFH v. 12.10.1977 – I R 248/74, BStBl. II 1978, 191; Nds. FG v. 13.2.2007 – 15 K 349/04, EFG 2007, 1462, rkr., im Erg. bestätigt durch BFH v. 2.9.2008 – X R 25/07, BFH/NV 2009, 63; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 755). Das ggf. hierdurch ausgelöste Entstehen eines stpfl. Gewinns wird im Schrifttum vereinzelt mit der Begründung kritisiert, es werde ein Gewinn besteuert, der nicht im Betrieb erwirtschaftet sei (vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 180). Der Begriff der BE setzt aber nicht ein auf die Erzielung gerade dieser Einnahme gerichtetes Tätigwerden des Stpfl. voraus, vielmehr genügt das Vorliegen einer betrieblichen Veranlassung, sodass BE auch dann vorliegen können, wenn der Stpfl. als Betriebsinhaber unentgeltliche Zuwendungen erhält (BFH v. 6.9.1990 – IV R 125/89, BStBl. II 1990, 1028, mwN).

**Auswirkungen der Pauschalbesteuerung nach § 37b:** Ungeachtet der Übernahme der Pauschalsteuer nach § 37b durch den Übertragenden hat der Empfänger das erhaltene WG anzusetzen und nach Abs. 4 zu bewerten. Allerdings sind die Einkünfte um die insoweit erfassten BE durch eine außerbilanzielle Korrektur zu kürzen (vgl. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 484.6 [4/2017]).

**Abs. 4 ist Bewertungs-, nicht jedoch Ansatzvorschrift:** Nach dem Wortlaut des Abs. 1 regelt § 6 „die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind“. Daher können nur diejenigen WG einer Bewertung nach Abs. 4 zugeführt werden, die dem Grunde nach zu erfassen sind (idS auch *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 32 [2/1998] mwN zu § 7 Abs. 2 EStDV aF).

- ▶ *Unentgeltlich erlangte Sachleistungen und Nutzungsvorteile* werden von Abs. 4 nicht erfasst, soweit es sich nicht um selbständige WG handelt. Gleichwohl führen auch sie zu BE, s. Anm. 1410.
- ▶ *Immaterielle Wirtschaftsgüter* des AV dürfen bei unentgeltlichem Erwerb steuerbilanziell grds. nicht aktiviert werden (§ 5 Abs. 2). Im Fall der unentgeltlichen Übertragung solcher WG ist im Schrifttum umstritten, ob § 5 Abs. 2 der Anwendung des Abs. 4 beim Erwerber entgegensteht.

Bejahend *Wolffgang* in *KSM*, § 5 Rz. C 32 (2/1998) zu § 7 Abs. 2 EStDV; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 19.10 (12/2016); s auch § 5 Anm. 1774; abl. *Meurer* in *Lademann*, § 6 Rz. 1022 (8/2018); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 197. Auch die FinVerw. befürwortete vormals die vorrangige Anwendung von Abs. 4 (R 31a Abs. 3 Satz 5 EStR 2003), äußert nunmehr jedoch diesbezüglich nichts mehr.

- ▷ *Stellungnahme:* § 5 Abs. 2 stellt uE die gegenüber Abs. 4 vorrangige Vorschrift dar. Bereits dem Wortlaut nach führt § 5 Abs. 2 in Bezug auf den Ansatz des betreffenden WG ausdrücklich die Entgeltlichkeit als zwingende Voraussetzung an, während Abs. 4 genauso eindeutig lediglich die Bewertung von unentgeltlich übertragenen, gleichwohl aktivierungspflichtigen WG regelt, sodass keine Schnittmenge der jeweiligen Anwendungsbereiche besteht. Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass Abs. 4 als bloße Bewertungsnorm das Vorliegen von AK fingiert, denn hieraus kann nicht analog auf das Vorliegen eines fiktiv-entgeltlichen Erwerbsvorgangs geschlossen werden (aA *Dräger/Müller/Dorn/Hoffmann* in *LPB*, § 6 Rz. 1503 [12/2019]; *Meurer* in *Lademann*, § 6 Rz. 1022 [8/2018]). Unzutreffend ist uE auch die Ansicht, Abs. 4 bliebe durch § 5 Abs. 2 unberührt, weil es sich um einen einlageähnlichen Vorgang handele (so aber *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 197). Zwar ist im Fall einer Einlage § 5 Abs. 2 nach hM nicht anzuwenden (§ 5 Anm. 1774 mwN); jedoch wäre bei Vorliegen einer Einlage für die Bewertung bereits aufgrund des eindeutigen Wortlauts des Abs. 4 („kein Fall der Einlage“) nicht Abs. 4, sondern Abs. 1 Nr. 5 einschlägig. Darüber hinaus ist der Vorrang der Einlage gegenüber § 5 Abs. 2 anders motiviert: Mit der Einlageregelung des § 4 Abs. 1 Satz 1 soll erreicht werden, dass vom Stpfl. stfrei gebildetes oder bei ihm bereits besteuertes Vermögen nach seiner Einbringung in den Betrieb nicht durch eine Erhöhung der Gewinneinkünfte der Besteuerung unterworfen wird; der Zugang wird daher mit dem Teilwert angesetzt und im Vermögensvergleich als Einlage vom Endvermögen abgezogen. Dieser Zweck kann es gebieten, quasi als letztes Mittel zur Sicherstellung einer zutreffenden Besteuerung aus dem PV in das BV überführte immaterielle WG anzusetzen, obwohl nach § 5 Abs. 2 ein Ansatz nur bei entgeltlichem Erwerb zulässig ist (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, unter C.I.1.b aa; § 5 Anm. 1774). Dagegen steht die stl. Erfassung der unentgeltlichen Übertragung als solche beim Erwerber außer Frage. Eine vorrangige Anwendung des Abs. 4 gegenüber § 5 Abs. 2 hätte lediglich eine sofortige stl. Belastung des Erwerbers bereits im

Zeitpunkt der Übertragung zur Folge, während bei vorrangiger Geltung des § 5 Abs. 2 diese erst später, zB bei Veräußerung oder Entnahme, erfolgen würde. Lediglich diese zeitliche Vorverlagerung reicht uE zur Rechtfertigung des Vorrangs von Abs. 4 gegenüber § 5 Abs. 2 nicht aus. Die im Zugang des immateriellen WG liegende BE darf daher uE wegen des Aktivierungsverbots des § 5 Abs. 2 – Ungewissheit des Werts der BE – nicht erfasst werden. Auch eine uU beim Rechtsvorgänger (vielleicht vor langer Zeit) erfolgte Wertbestimmung durch einen entgeltlichen Erwerb ändert nichts daran, dass der Erwerb jetzt unentgeltlich erfolgt, eine Bewertung durch eine Schätzung erfolgen müsste und diese Schätzung unsicher ist.

- ▶ *Private Verwendung des Wirtschaftsguts:* Eine der unentgeltlichen Übertragung (ggf. unmittelbar) nachfolgende private Verwendung des WG steht der Anwendung des Abs. 4 nicht entgegen, soweit die Übertragung aus Sicht des Erwerbenden betrieblich veranlasst war. In Höhe des gemeinen Werts des WG ist zunächst eine BE zu erfassen; die anschließende private Verwendung führt zur Entnahme, deren Bewertung sich nach Abs. 1 Nr. 4 richtet (vgl. *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 1267 [7/2016]; BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995). Zu demselben materiellen Erg. gelangt man bei Annahme einer unmittelbaren Entnahme zum Teilwert ohne vorherige Berücksichtigung als BE (vgl. *Korn/Strahl in Korn*, § 6 Rz. 484.2 [4/2017]).

**Bewertung mit gemeinem Wert:** Als Bewertungsmaßstab wird in Abs. 4 der gemeine Wert festgeschrieben. Damit gelten grds. die allgemeinen Bewertungsvorschriften der §§ 2–16 BewG. Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des WG bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.

- ▶ *Umsatzsteuer, Vorsteuerabzug:* Der gemeine Wert umfasst grds. auch die USt. Soweit diese jedoch als Vorsteuer abgezogen werden kann, gehört sie nach § 9b nicht zu den AK. Umsatzsteuerlich ist zu beachten, dass die von Abs. 4 erfassten Übertragungen als unentgeltliche Wertabgabe iSv. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellt sind und daher regelmäßig USt auf den Einkaufspreis bzw. die Selbstkosten zum Zeitpunkt der Übertragung (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG) auslösen, soweit es sich nicht um Geschenke mit geringem Wert oder Warenmuster handelt. Zur Vermeidung einer systemwidrigen ustl. Kumulation ist es daher notwendig, beim Erwerber den Abzug der entstandenen USt als Vorsteuer zuzulassen. Nach Ansicht der Fin-Verw. kann jedoch für Lieferungen iSv. § 3 Abs. 1b UStG eine den Erwerber zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung nicht ausgestellt werden (Abschn. 3.2 Abs. 2 UStAE). Diese Auffassung wird im Schrifttum wegen des hiermit verbundenen Verstoßes gegen das ustl. gebotene Neutralitätsprinzip zu Recht kritisiert (vgl. *Stadie in Rau/Dürrwächter*, § 15 UStG Rz. 644 ff., 1883 f. [5/2019]; *Widmann in Schwarz/Widmann/Radeisen*, § 14 UStG Rz. 43, mit Hinweis auf die Möglichkeit der Gestaltung als teilentgeltliche Übertragung).
- ▶ *Abgrenzung zum Teilwert:* Siehe Anm. 423.

**Eigene Aufwendungen des Erwerbers auf das Wirtschaftsgut,** die durch die Anschaffung veranlasst sind (zB Montage einer geschenkten Maschine), sind uE auch im Anwendungsbereich des Abs. 4 nicht als sofort abziehbare BA, sondern als AK zu behandeln (ebenso *Werndl in KSM*, § 6 Rz. K 21 [10/2004]; *Korn/Strahl in Korn*, § 6 Rz. 485 [4/2017]).

**Nichtabziehbarkeit der Zuwendung gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1** beim Übertragenden steht der Behandlung als BE beim Empfänger nicht entgegen (BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210, zu § 7 Abs. 2 EStDV aF; *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 1268 [7/2016]).

**AfA-Bemessungsgrundlage:** Die fiktiven AK in Höhe des gemeinen Werts des unentgeltlich übertragenen WG zuzüglich eventueller eigener Aufwendungen des Stpfl. bilden sowohl die Bemessungsgrundlage für die AfA oder AfS als auch die Bewertungsobergrenze nach Abs. 1 Nr. 1. Die Regelungen des Abs. 2 (Möglichkeit der Sofortabschreibung von gWG) sowie Abs. 2a (Sammelposten) sind anwendbar (ebenso *Kulosa in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 755).

**Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3:** Abs. 4 gilt unabhängig von der Gewinnermittlungsart. Die unentgeltliche Übertragung ist daher auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 in Höhe des gemeinen Werts des übertragenen WG als BE zu erfassen. Soweit das übertragene WG zum AV des Erwerbenden gehört, ist es in das Anlagenverzeichnis nach § 4 Abs. 3 Satz 5 aufzunehmen. Im Fall der Abnutzbarkeit des WG bilden die fiktiven AK gem. Abs. 7 die Bemessungsgrundlage der AfA oder AfS. Gehört das übertragene WG dagegen zum UV des Erwerbers, stehen den BE bereits im Jahr der Übertragung BA in Höhe der fiktiven Erwerbsaufwendungen gegenüber, sodass der Vorgang im Erg., soweit der BA-Abzug nicht nach § 4 Abs. 3 Satz 4 bis zur Veräußerung oder Entnahme des WG aufgeschoben wird, ohne Auswirkung bleibt (vgl. BFH v. 16.5.2013 – III R 54/12, BFH/NV 2013, 1916, II.2.b). In diesem Fall ergibt sich erst bei einer späteren Veräußerung oder Entnahme in Höhe des Veräußerungspreises bzw. Entnahmewerts ein Gewinn.

### 3. Auswirkungen beim Übertragenden

#### 1422 a) Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens

Werden WG des BV unentgeltlich in das BV eines anderen Stpfl. übertragen, so hängt die ertragstl. Auswirkung beim Übertragenden maßgeblich davon ab, ob die Übertragung bei ihm betrieblich oder privat veranlasst ist.

**Betriebliche Veranlassung:** Im Fall der unentgeltlichen Übertragung aus betrieblicher Veranlassung richtet sich die Behandlung beim abgebenden BV nach den allgemeinen Grundsätzen, dh. insbes. nach § 4 Abs. 4 und 5, während § 6 Abs. 4 hierüber keine Regelung trifft. In Höhe des (Rest-)Buchwerts des aus betrieblichen Gründen hingegebenen WG ist grds. eine BA anzunehmen.

- ▶ *Eine Einschränkung der Abziehbarkeit* kann sich aus § 4 Abs. 5 ergeben und steht der Anwendung des Abs. 4 beim Erwerber nicht entgegen (s. Anm. 1421).
- ▶ *Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3:* Der Übertragende hat eine BA in Höhe der AHK des übertragenen WG, soweit sie sich noch nicht als BA ausgewirkt haben (vgl. *Meurer in Lademann*, § 6 Rz. 1023 [8/2018]).

**Private Veranlassung:** Wird ein WG des BV aus privater Veranlassung unentgeltlich auf einen anderen Stpfl. übertragen, wird es zunächst in das PV des Übertragenden entnommen und anschließend aus diesem PV unentgeltlich übertragen (BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80, Rz. 33, zur vorweggenommenen Erbfolge). Die Bewertung der Entnahme richtet sich nach Abs. 1 Nr. 4 (Bewertung mit dem Teilwert) und führt ggf. zur Aufdeckung stiller Reserven. Die ertragstl. Auswirkungen der anschließenden Übertragung in das BV eines anderen Stpfl. sind nach allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen. Sie entsprechen

## G. Erläuterungen zu Abs. 5: Überführung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen verschiedenen (Sonder-) Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen und Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern bei Mitunternehmerschaften

### I. Bedeutung des Abs. 5 und historische Entwicklung

**Schrifttum:** *Raupach*, Einschlägige Prinzipienfragen der Gewinnrealisierung, DStJG (1979), 87; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/88; *Märkle*, Teilentgeltlichkeit bei der Übertragung von Betrieben, Mitunternehmeranteilen und betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern, JbFStR 1982/83, 309; *Regniet*, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, Köln, 1990; *Jakob/Hörmann/Wittmann*, Die Realteilung von Mitunternehmerschaften – Ein Gestaltungsauftrag an den Gesetzgeber, DStR 1992, 1149; *Rödder*, Erfolgsneutrale Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Gesamthandsvermögen in ein Sonderbetriebsvermögen gegen Minderung von Gesellschaftsrechten, DB 1992, 953; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln, 9. Aufl. 1993; *Ruban*, Zum Begriff der Einlageminderung in § 15a Abs. 3 EStG, in *Kirchhof/Offerhaus/Schöberle* (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, Köln 1994, 781; *Rödder*, Steuerorientierte Gestaltung von Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, StbJb. 1994/95, 295; *Märkle*, Kann der Mitunternehmer-Erlaß (ganz oder teilweise) noch Bestand haben?, StbJb. 1995/96, 75; *Söffing*, Durchgriff durch die Personengesellschaft, Stbg 1996, 289; *Thiel*, Die gemeinnützige GmbH, GmbH 1997, 10; *Lüdicke*, Neue Entwicklungen der Besteuerung von Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, StbJb. 1997/98, 449; *Nickel*, Steuerentlastungsgesetz 1999: Gewinnrealisierung durch Nutzungsänderung von Einzelwirtschaftsgütern bei Mitunternehmerschaften – Diskriminierung typisch mittelständischer Unternehmensstrukturen, FR 1998, 1073; *Büchle*, Die verdeckte Einlage im Brennpunkt von Bilanz- und Gesellschaftsrecht, DB 1999, 2306; *Cattelaens*, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Neuregelung der Übertragung von Wirtschaftsgütern, DB 1999, 1083; *Hörger/Mentel/Schulz*, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Unternehmensumstrukturierungen, DStR 1999, 565; *Kroppen/Schreiber*, International relevante Aspekte des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, IWB 1999, F. 3 Gr. 3, 1227; *Rödder*, Besteuerung von Mitunternehmerschaften – Ausgewählte Problemfälle zur Überführung/Übertragung von Wirtschaftsgütern, StbJb. 1999/2000, 93; *Schulze zur Wiesche*, Vermögensübertragungen im Rahmen einer Personengesellschaft nach den Änderungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, 917; *Wendt*, Veräußerung oder Aufgabe von Mitunternehmeranteilen, Stbg 1999, 1; *Baranowski*, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung des Betriebsvermögens und der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen, IWB 2000, F. 3 Gr. 2, 813; *Brandenberg*, Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses?, FR 2000, 1182; *Buciek*, § 6 Abs. 5 EStG im außensteuerrechtlichen Kontext, DStZ 2000, 636; *Daragan*, Einbringung von Wirtschaftsgütern – (k)ein kauf- oder tauschähnliches Geschäft?, DStR 2000, 573; *Düll/Fuhrmann/Eberhard*, Unternehmenssteuerreform 2001: Die Neuregelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG – sog. Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses, DStR 2000, 1713; *Fischer*, Die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften vor dem Hintergrund der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze vom 24.12.1999, in *Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi* (Hrsg.), Staaten und Steuern, FS Klaus Vogel, Heidelberg 2000, 963; *Herrmann/Neufang*, Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen Gesellschafterbetriebsvermögen und Mitunternehmerschaften, BB 2000, 2599; *Kemper/Konold*, Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert, DStR 2000, 2119; *Kloster/Kloster*, Steuersenkungsgesetz: Umstrukturierung von Mitunternehmerschaften, GmbH 2000, 1129; *Kromer*, Ertragsteuerlich irrelevante Ausgliederung von Unternehmensteilen bei Kapitalgesellschaften, DStR 2000, 2157; *Mitsch/Grüter*, Steuerneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern (Teil 1), Inf. 2000, 620; *Mitsch/Grüter*, Steuerneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern (Teil 2), Inf. 2000, 651; *Pfaar*, Keine Besteuerung bei Überführung von Wirtschaftsgütern in auslän-

dische Betriebsstätten, IStR 2000, 42; *Reiß*, Die Revitalisierung des Mitunternehmererlasses – keine gesetzestechnische Meisterleistung, BB 2000, 1965; *Reiß*, Individualbesteuerung von Mitunternehmern nach dem Steuersenkungsgesetz, StuW 2000, 399; *Schön*, Betriebliche Einzelwirtschaftsgüter bei Einbringung, Realteilung und Erbauseinandersetzung – eine Gedankenskizze, in *Wassermeyer/Mayer/Rieger* (Hrsg.), Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, FS Siegfried Widmann, Bonn 2000, 531; *Strahl*, Besteuerung von Veräußerungsgeschäften unter besonderer Berücksichtigung von Einlage- und Einbringungsvorgängen, StbJb. 2000/01, 155; *van Lishaut*, Steuersenkungsgesetz: Mitunternehmerische Einzelübertragungen i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 3 ff. EStG nF, DB 2000, 1784; *Freikamp*, Transaktionen i.S.v. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG aus dem Vermögensbereich des Mitunternehmers in den Jahren 1999/2000, BB 2001, 2618; *Hörger/Pauli*, Betriebsaufspaltung durch Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, GmbHR 2001, 1139; *Kirchhoff/Raupach*, Die Unzulässigkeit einer rückwirkenden gesetzlichen Änderung der Mehrmütterorganshaft, DB 2001, Beilage 3; *Kühn*, Buchwertfortführung bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, GStB 2001, 361; *Ley*, Ergänzungsbilanzen beim Erwerb von Personengesellschaftsanteilen, bei Einbringungen nach § 24 UmwStG und bei Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, KÖSDI 2001, 12982; *Ley/Strahl*, Steuerlicher Handlungsbedarf zum Jahreswechsel 2001/2002, DStR 2001, 1997; *Reiß*, Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes bei Mitunternehmerschaften – Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF, BB 2001, 1225; *Reiß*, Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmerschaften, StbJb. 2001/02, 281; *Rödter/Schumacher*, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes (Teil I), DStR 2001, 1634; *Schmitt/Franz*, Die Umstrukturierung von Personenunternehmen im Lichte des Berichts zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes, BB 2001, 1278; *Sonneborn*, Realteilung einer Personengesellschaft nach dem Steuersenkungsgesetz, DStZ 2001, 579; *Spiegelberger/Wälzholz*, Die Übertragung und Besteuerung stiller Reserven in der Mitunternehmerschaft – Zugleich eine Stellungnahme zum Bericht des BMF zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes, DStR 2001, 1093; *Strahl*, Die Übertragung stiller Reserven gem. § 6b EStG in der Entwurfsfassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes – Rechtsänderung und Gestaltungsmöglichkeiten, FR 2001, 1154; *van Lishaut*, Einzelübertragung bei Mitunternehmerschaften, DB 2001, 1519; *Behrens/Schmitt*, Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Vorfeld von Einbringungen nach §§ 20, 24 UmwStG, FR 2002, 549; *Bergsteiner*, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, Düsseldorf 2002; *Brandenberg*, Personengesellschaftsbesteuerung nach dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (Teil II), DStZ 2002, 551; *Carlé/Bauschatz*, Die durch Kapitalkonten abgebildete Beteiligung an einer Personengesellschaft im Gesellschafts- und Steuerrecht, FR 2002, 1153; *Carlé/Korn/Stahl/Strahl*, Steueränderungen 2002, Köln 2002; *Crezelius*, Besteuerung aus Drittverhalten?, FR 2002, 805; *Dötsch*, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 11.12.2001, VIII R 58/98, HFR 2002, 513; *Düll*, Übertragung von Vermögen bei Personengesellschaften – Alternativen, Rechtsfolgen, Normkonkurrenzen, StbJb. 2002/03, 117; *Engl*, Realteilung auch mit Einzelwirtschaftsgütern rückwirkend ab 1.1.2001 nach UntStFG ohne Behaltefrist steuerneutral möglich, DStR 2002, 119; *Geck*, Die Auswirkungen des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes auf die vorweggenommene Erbfolge und die Erbauseinandersetzung, ZEV 2002, 41; *Groh*, Die Vermögensübertragung auf Schwesterpersonengesellschaften als Lehrstück der Mitunternehmerbesteuerung, DB 2002, 1904; *Grützner*, Die Überführung von Wirtschaftsgütern in ein anderes Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG nF, StuB 2002, 323; *Hoffmann*, Der Transfer von Einzel-Wirtschaftsgütern gemäß § 6 Abs. 5 EStG nach Verabschiedung des UntStFG, GmbHR 2002, 125; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, Köln 2002; *Hüttemann*, Die Besteuerung der Personenunternehmen und ihr Einfluss auf die Rechtsformwahl, DStJG 25 (2002), 123; *Jachmann*, § 6b EStG – quo vadis?, DStZ 2002, 203; *Kempermann*, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 11.12.2001, VIII R 58/98, FR 2002, 521; *Kloster/Kloster*, Auslegungs- und Anwendungsprobleme bei der Restrukturierung von Mitunternehmerschaften – Die „Reform der Reform“ des § 6 Abs. 5 EStG durch das UntStFG, GmbHR 2002, 717; *Korn*, Buchwertfortführung für die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter bei Mitunternehmerschaften, KÖSDI 2002, 13272; *Korn/Strahl*, Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG als Gestaltungsoption bei Umstrukturierungen, Stbg 2002, 300; *Leukel*, Die Wiedererlangung des Einbringungsmodells in der Leasingbranche nach der Leuergesetzänderung, DB 2002, 1852; *Linklaters, Oppenhoff*

& Rädler, Steueränderungen zum 1.1.2002 im Unternehmensbereich, DB 2002, Beilage 1; Mitsch, Übertragungen im Bereich von Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften nach dem UntStFG, Inf. 2002, 77; Neumann, Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses, in Herzig (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform: fallbezogene Darstellung für die Beratungspraxis, Köln 2002, 265; Niehus, Fortführung von Ergänzungsbilanzen, StuW 2002, 116; Rödder/Schumacher, Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz: Wesentliche Änderungen des verkündeten Gesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2002, 105; Roser, Unveränderte Missverständnisse zu § 6 Abs. 5 EStG bei der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen, FR 2002, 309; Schulze zur Wiesche, Die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach dem UntStFG, DStZ 2002, 740; Strahl, Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform: Hinweise zu den Gesetzesänderungen, KÖSDI 2002, 13164; Strunk/Kamphaus, Aktuelle Steuerrechtsänderungen und ihre Auswirkungen auf die Personengesellschaft, BB 2002, 2153; Welke/Hucht, Die Ergänzungsbilanz als Mittel zur Zuordnung stiller Reserven – Überlegungen im Zusammenhang von § 6 Abs. 5 i.d.F. des UntStFG, StuB 2002, 422; Wendt, Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer – § 6 Abs. 5 EStG idF des UntStFG als zweiter Versuch zur „Wiedereinführung des Mitunternehmer-Erlasses“, FR 2002, 53; Wendt, Der gesetzlich „wiederhergestellte“ Mitunternehmererlass, EStB 2002, 137; Berg/Trompeter, Ausgliederung im Treuhandmodell, FR 2003, 903; Böhme/Forster, Anwendbarkeit der Trennungstheorie im Rahmen von Übertragungen i.S. des § 6 Abs. 5 EStG i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes, BB 2003, 1979; Bogenschütz/Hierl, Steueroptimierter Unternehmensverkauf: Veräußerung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften (Teil I), DStR 2003, 1097; Briese, Zur Systematik der Missbrauchsklauseln nach § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG, StuB 2003, 248; Dötsch/Pung, § 8b Abs. 1 bis 6 KStG: Das Einführungsschreiben des Bundesfinanzministeriums, DB 2003, 1016; Groh, Teilwerteinbringung von betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern in Personengesellschaften, DB 2003, 1403; Lieber/Stifter, Die atypisch stille Gesellschaft als Alternative zur Ausgliederung, FR 2003, 831; Ley, Ausgewählte Fragen und Probleme im Zusammenhang mit Gesellschafterkonten und Ergänzungsbilanzen, StbJb. 2003/04, 135; Mayer, Notwendiges Zusammentreffen von § 24 UmwStG und § 6 Abs. 5 EStG, DStR 2003, 1553; Ostermayer/Riedel, Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern einschließlich Schulden zwischen Schwes-tergesellschaften – Anwendung der Realteilungsgrundsätze als „Königsweg“, BB 2003, 1305; Paus, Die neuen Ergänzungsbilanzen bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter, FR 2003, 59; Pyszka, Atypisch stille Beteiligungen an einzelnen Unternehmenssegmenten, DStR 2003, 857; Rödder/Schumacher, Das BMF-Schreiben zu § 8b KStG, DStR 2003, 909; Röhner, Teilentgeltliche Übertragungen von Wirtschaftsgütern, StB 2003, 202; Röhner, Formen der Gegenleistung bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften, SteuStud. 2003, 478; Schulze zur Wiesche, Die GmbH & atypisch Still – ein großer Verlierer der neuen Steuergesetzgebung, BB 2003, 713; Selbmann, Die Übertragung stiller Reserven bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, Berlin 2003; Stegemann, Treuhandmodell: Ertragsteuerliche Irrelevanz der zivilrechtlich existierenden Personengesellschaft als steuerliches Gestaltungsinstrument, Inf. 2003, 629; Strahl, „Gestaltungssperre“ Gesamtplanrechtsprechung, KÖSDI 2003, 13918; Thömmes, Aktuelle Fragen zur Gewinnrealisierung bei grenzüberschreitender Tätigkeit, StbJb. 2003/04, 201; Winkeljohann/Stegemann, Anwendbarkeit des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bei Neugründung von Mitunternehmerschaften und bei Gesellschafterbeitritt, DB 2003, 2033; Bauschatz/Strahl, Steuerliche Behandlung von Vermögensübertragungen innerhalb von Körperschaften des öffentlichen Rechts, DStR 2004, 489; Brandenburg, Aktuelle steuerrechtliche Entwicklungen bei der Personengesellschaft, Stbg 2004, 65; von Campenhausen, Steuersubjekt- und -objektgebundene stille Reserven bei Ergänzungsbilanzen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und § 24 UmwStG, DB 2004, 1282; Crezelius, Gewährung von Gesellschaftsrechten bei § 6 Abs. 5 EStG, §§ 20, 24 UmwStG, DB 2004, 397; Forst, (Steuer-)neutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, EStB 2004, 217; G. Förster, Übertragung von Wirtschaftsgütern und Gesamtplanrechtsprechung, StbJb. 2004/05, 227; Kraft/Trübenbach, Umstrukturierungen außerhalb des Umwandlungssteuerrechts durch Übertragungsmöglichkeiten für einzelne Wirtschaftsgüter, StB 2004, 336; Ley, Ausgewählte Fragen und Probleme in Fällen der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen sowie von Mitunternehmer(teil)anteilen, KÖSDI 2004, 14024; Niehus, Die steuerrechtliche Ungleichbehandlung von betrieblich beteiligten Zebra-

gesellschaftern und Mitunternehmern, DStZ 2004, 143; *Pyszka/Brauer*, Ausländische Personengesellschaften im Unternehmenssteuerrecht, Herne/Berlin 2004; *Schulze zur Wiesche*, Die Übernahme von Verbindlichkeiten bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen dem Betriebs- und dem Gesamthandsvermögen, DB 2004, 1388; *Strahl*, Die Bedeutung der Gesamtplanrechtsprechung bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften unter erfolgsneutraler Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter, FR 2004, 929; *Völker/Ardizzone*, Rechtsprechungsbrechende Nichtanwendungsgesetze im Steuerrecht – neue bedenkliche Gesetzgebungspraxis, NJW 2004, 2413; *Wassermeyer*, Steuerliche Konsequenzen aus dem EuGH-Urteil „Hughes des Lasteyrie du Saillant“, GmbHR 2004, 613; *Briese*, Verdeckte Gewinnausschüttung und ihr Verhältnis zu den steuerlichen Bewertungsvorbehalten in Einbringungsfällen, GmbHR 2005, 207; *Hey*, Das Individualsteuerprinzip in Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer – Auflösungstendenzen personal gebundener Steuerpflichten, in *Tipke/Söhn* (Hrsg.), Gedächtnisschrift Christoph Trzaskalik, Köln 2005, 219; *Kanzler*, Die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und -teilanteilen – Gesetzespuzzle oder Rechtsanwendung?, in *Stahl/Strahl/Carlé* (Hrsg.), Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, FS Klaus Korn, Bonn 2005, 287; *Kessler/Huck*, Grenzüberschreitender Transfer von Betriebsvermögen – Die Verlagerung von Einzelwirtschaftsgütern, Betriebsstätten und Betrieben ins Ausland, StuW 2005, 193; *Korn*, Das BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG: Analyse und Gestaltungshinweise, KÖSDI 2005, 14633; *Mayer*, Zusammentreffen von verdeckter Gewinnausschüttung oder verdeckter Einlage mit steuerlichen Bewertungsvorbehalten im Einkommen- und Umwandlungssteuerrecht, GmbHR 2005, 1033; *Mössner* ua. (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Köln, 3. Aufl. 2005; *Neu/Stamm*, Aktuelles Beratungs-Know-how Personengesellschaftsbesteuerung, DStR 2005, 141; *Niehus*, Zur Anwendung von Realteilungsgrundsätzen und § 6b EStG auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Schwesterpersonengesellschaften, FR 2005, 278; *Niehus/Wilke*, Maß und Ausmaß von Gewinnrealisierungen bei Übertragungen gegen Teil- oder Mischentgelt im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, FR 2005, 1012; *Reiß*, Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft, DB 2005, 358; *Ritzrow*, Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Gesamthandsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers derselben Mitunternehmerschaft, StBp. 2005, 20; *Rödder*, Gewerbesteuerliche Behandlung einer Personengesellschaft im Rahmen des sog. Treuhandmodells, Zugleich Anmerkung zu OFD Münster, Vfg. v. 16.03.2005, DStR 2005, 744, DStR 2005, 955; *Schaumburg*, Der Wegzug von Unternehmen, in *Gockel/Gosch/Lang* (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 411; *Spindler*, Der „Gesamtplan“ in der Rechtsprechung des BFH, DStR 2005, 1; *Stuhrmann*, Zur Realteilung durch Bar- und Sachwertabfindung, DStR 2005, 1355; *Wendt*, Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 EStG, FR 2005, 468; *Hruschka*, Die Ent- und Verstrickung stiller Reserven nach dem SEStEG, StuB 2006, 584; *Rödder/Schumacher*, Das kommende SEStEG – Teil I: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und ASTG, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, DStR 2006, 1481; *Rogall/Stangl*, Die Realteilung einer Personengesellschaft, FR 2006, 345; *Röhrig/Doege*, Das Kapital der Personengesellschaften im Handels- und Ertragsteuerrecht – Begriff, Bedeutung, Gestaltungen, DStR 2006, 489; *Wehrheim/Nickel*, Überführungs- und Übertragungsmöglichkeiten nach § 6 Abs. 5 EStG – eine steuersystematische Einordnung, BB 2006, 1361; *Benecke*, Entstrickung und Verstrickung bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, NWB 2007, F. 3, 14733; *G. Förster*, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; *Kessler/Winterhalter/Huck*, Überführung und Rückführung von Wirtschaftsgütern: Die Ausgleichspostenmethode des § 4g EStG, DStR 2007, 133; *Hoffmann*, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 24.01.2008 – IV R 37/06, GmbHR 2008, 551; *Hüttemann*, Das Buchwertprivileg bei Sachspenden nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG, DB 2008, 1590; *Liebchen*, Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften, Berlin 2008; *Mitschke*, Aufgabe der finalen Entnahmelehre – Nachlese zum BFH-Urt. v. 17.7.2008, I R 77/06, FR 2008, 1144; *Niehus*, Zur Realisierung stiller Reserven über gewerblich geprägte Personengesellschaften – zugleich ein Plädoyer zur Abschaffung von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, StuW 2008, 359; *Söffing*, Wahlrecht bei der Überführung und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 EStG, BB 2008, 1771; *Wacker*, Anmerkun-



gen zum BFH-Urteil vom 24.01.2008, IV R 37/06, HFR 2008, 692; *Wendt*, Einbringung von Wirtschaftsgütern des PV in eine gewerbliche PersGes gegen Gewährung von Mitunternehmeranteilen keine Einlage i.S. von § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG 2000 – Keine Anwendbarkeit von § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG 2000 für Gesellschafterdarlehen, FR 2008, 912; *Dietel*, Die Sachwertabfindung von Mitunternehmern – Ungeklärte Rechtslage bei der Abfindung mit betrieblichen Sachgesamtheiten, DStR 2009, 1352; *Ditz*, Aufgabe der finalen Entnahmetheorie – Analyse des BFH-Urteils vom 17.7.2008 und seiner Konsequenzen, IStR 2009, 115; *Kessens*, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, Frankfurt am Main 2009; *Körner*, Auf- und Umbau von Holdingstrukturen, IStR 2009, 1; *Körner*, Ent- und Verstrickung, IStR 2009, 741; *Ley*, Behandlung des Transfers von Wirtschaftsgütern zwischen Betrieben im Rahmen des § 4 Abs. 4a EStG, KÖSDI 2009, 16333; *Ley*, Die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen einer gewerblichen Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern gegen Gutschrift/Belastung auf den Gesellschafterkonten, KÖSDI 2009, 16678; *Mitschke*, Nochmals: Aufgabe der „finalen Entnahmetheorie“ – Nachlese zum BFH-Urteil, I R 77/06, FR 2009, 326; *U. Prinz*, Gesetzgeberische Wirrungen um Grundsätze der Betriebsstättenbesteuerung, DB 2009, 807; *Schneider/Oepen*, Finale Entnahme, Sicherstellung stiller Reserven und Entstrickung, FR 2009, 22; *Winkeljohann/Fuhrmann*, Handbuch Umwandlungssteuerrecht, Düsseldorf 2007; *Atilgan*, Die Systematik der Steuerentstrickung im deutschen Ertragsteuerrecht, Hamburg 2010; *Beyschlag*, Transfer von Einzelwirtschaftsgütern bei gewerblichen Personenunternehmen, Hamburg 2010; *Bode*, Ernstliche Zweifel an Gewinnrealisierung bei Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen Schwesterpersonengesellschaften, DB 2010, 1155; *Brandenberg*, Besteuerung der Personengesellschaften – unpraktikabel und realitätsfremd?, FR 2010, 731; *Ley/Brandenberg*, Umstrukturierungen von Personengesellschaften, Ubg 2010, 767; *Brandenberg*, Ausgliederungsmodell, Schwestergesellschaften und Gesamtplan, NWB 2010, 2699; *Bünning*, Steuer- und handelsbilanzielle Gestaltungsmöglichkeiten bei der Übertragung von Vermögensgegenständen auf Personengesellschaften, BB 2010, 2357; *Demuth*, Unternehmensumstrukturierung mit handelsbilanzieller Wertaufstockung und steuerlicher Buchwertfortführung, KÖSDI 2010, 16997; *Ditz/Schneider*, Änderungen des Betriebsstättenenerlasses durch BMF-Schreiben vom 25.08.2009, DStR 2010, 81; *Dötsch*, Ernstliche Zweifel an Gewinnrealisierung bei Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen Schwesterpersonengesellschaften, jurisPR-SteuerR 25/2010 Anm. 4; *Gosch*, „Zoff im BFH“: Die vorläufig vorweggenommene Divergenzanrufung, DStR 2010, 1173; *Hennrichs*, Besteuerung von Personengesellschaften – Transparenz- oder Trennungsprinzip?, FR 2010, 721; *Hey*, Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip, in *Schön/Osterloh-Konrad* (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, Berlin 2010, 1; *Hubertus/Lüdemann*, Gewerbesteueroptimierung durch Anwendung des sog. Treuhandmodells, BB 2010, 2474; *Kahle*, Abgrenzung von Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften, DStZ 2010, 720; *Kanzler*, Anmerkungen zum BFH-Beschluss vom 15.04.2010, IV B 105/09, FR 2010, 761; *Kempermann*, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 06.05.2010, IV R 52/08, FR 2010, 946; *Körner*, Neue Erkenntnisse zu Ent- und Verstrickung, Kurze Replik zu Mitschke, IStR 2010, 95, IStR 2010, 208; *Körner*, Neutralitätserfordernis für sukzessive Umstrukturierungen, DB 2010, 1315; *Leisner-Egensperger*, Aufdeckung stiller Reserven bei Übertragungen zwischen Schwester-Personengesellschaften?, Eine neue unternehmenssteuerliche Divergenz in der BFH-Rechtsprechung, DStZ 2010, 900; *Neumayer/Obser*, Übertragung von SonderBV in das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG, EStB 2010, 34; *Niehus*, Einbringung in Personengesellschaften: Systematische Überlegungen zum Anwendungsbereich von § 24 UmwStG unter Berücksichtigung von § 1 Abs. 3 UmwG, FR 2010, 1; *Niehus/Wilke*, Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften, SteuK 2010, 385; *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, München, 3. Aufl. 2010; *Siegmund/Ungemach*, Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften, NWB 2010, 2206; *Wassermeyer*, Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, in *Baumhoff/Dücker/Köhler* (Hrsg.), Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, FS Norbert Krawitz, Wiesbaden 2010, 483; *Wendt*, Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften und ihre Bedeutung in der Krise, Stbg 2010, 145; *Wendt*, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 25.11.2009, I R 72/08, FR 2010, 381; *Wendt*, Realteilung und Ausscheiden gegen Sachwertabfindung – Vorrang des Kontinuitätsprinzips, in *Seer/Tipkel/Hey/Englisch* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 699;

*Wittwer*, Anmerkungen zum BFH-Beschluss vom 15.4.2010, IV B 105/09, DStR 2010, 1070; *Bareis*, Änderungen der Verfügungsrechte bei Mitunternehmensformen ohne oder mit Gewinnrealisierung?, FR 2011, 153; *Crezelius*, Nachsteuertatbestände und Umwandlungssteuerrecht, FR 2011, 401; *Dietel*, Neues zur Sachwertabfindung von Mitunternehmern, DStR 2011, 1493; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 7. Aufl. 2011; *Kraft/Sönnichsen*, Steuerliche Aspekte der Begr. und Beendigung des Treuhandmodells, DB 2011, 1936; *Lendewig/Jaschke*, Die Erneuerung der allgemeinen Entstrickungsvorschriften durch das JStG 2010, StuB 2011, 90; *Ley*, Wirtschaftsgutstransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaften, DStR 2011, 1208; *Loose/Wittkowski*, Folgen der aktuellen BFH-Rechtsprechung zu gewerblich geprägten Personengesellschaften für Wegzugsfälle nach § 6 AStG, IStR 2011, 68; *Mitschke*, Konkretisierung der gesetzlichen Entstrickungsregelungen und Kodifizierung der finalen Betriebsaufgabentheorie durch das Jahressteuergesetz 2010, Ubg 2011, 328; *Musil*, Die Ergänzung des Entstrickungstatbestands durch § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG – Herrscht nun endlich Klarheit?, FR 2011, 545; *Neufang/Otto*, Übertragung von Wirtschaftsgütern – Buchwert oder Entstrickung der stillen Reserven?, StB 2011, 308; *Niehus/Wilke*, Zur Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung in Ausgliederungsfällen, SteuK 2011, 225 (Teil 1), SteuK 2011, 251 (Teil 2); *Ortmann-Babel/Bolik/Wernicke*, Zweifelsfragen zur Überführung und Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG – Anmerkung zum BMF-Entwurf vom 24.05.2011, SteuK 2011, 335; *Ratschow*, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Steuersubjektprinzip, DStJG 34 (2011), 35; *Richter/Heyd*, Die Konkretisierung der Entstrickungsregelungen und Kodifizierung der finalen Betriebsaufgabe durch das Jahressteuergesetz 2010, Ubg 2011, 172; *Schönfeld*, Keine „Wegzugsbesteuerung“ bei Wegzug mit einer Beteiligung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft – zugleich ergänzende Überlegungen zu Loose/Wittkowski, IStR 2011, Seite 68 –, IStR 2011, 142; *Siegel*, Zuordnungsänderungen in Personengesellschaften, FR 2011, 45; *Sieker*, Ausgewählte Beispiele gesetzlich geregelter Fiktionen, DStR 2011, Beihefter zu Heft 32, 85; *Strahl*, Umstrukturierung und Gesamtplan, KÖSDI 2011, 17363; *Ungemach*, Europarechtliche und abkommensrechtliche Beurteilung der Entstrickungsregelungen des deutschen Umwandlungssteuerrechts, Ubg 2011, 251; *Wälzholz*, Ausgewählte gesellschaftsrechtliche Aspekte von Gesellschaftskonten bei Personengesellschaften, DStR 2011, 1815 (Teil 1), DStR 2011, 1861 (Teil 2); *Blaas/Sombeck*, Ausgewählte Zweifelsfragen der Sperrfristregelungen des § 6 Absatz 5 Sätze 4 und 6 EStG unter Berücksichtigung des neuen BMF-Schreibens, DStR 2012, 2569; *Brandenberg*, Personengesellschaften, StbJ 2012, 145; *Dornheim*, Die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften, (Zugleich Anmerkung zu BFH, U. v. 21.06.2012 – IV R 1/08 –), Ubg 2012, 618; *Ehrhard/Zeller*, Steuerneutraler Forderungsverzicht durch Gesellschafter einer (Familien-) Personengesellschaft zur Abwendung einer bilanziellen Überschuldung, DStR 2012, 1636; *Gosch*, Über Entstrickungen, IWB 2012, 779; *Gragert/Wißborn*, Zweifelsfragen zur Übertragung und Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG, NWB 2012, 972; *Jäschke*, Übertragung von Wirtschaftsgütern und Mitunternehmeranteilen, GmbHR 2012, 601; *Kempermann*, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 19.9.2012, IV R 11/12, FR 2012, 1155; *Ley/Brandenberg*, Praxisfragen von Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, StbJb. 2012/13, 161; *Mitschke*, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 19.9.2012, IV R 11/12, FR 2012, 1156; *Niehus/Wilke*, Konkretisierung des Anwendungsbereichs steuerneutraler Realteilungen, FR 2012, 1093; *U. Prinz/Hütig*, Ende der Trennungstheorie bei § 6 Abs. 5 EStG, DB 2012, 2597; *Rogall/Gerner*, Zur Übertragung und Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 8.12.2011, Ubg 2012, 81; *Schmitt/Franz*, Die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern bei Mitunternehmeranteilen – ein gesetzlicher Kompromiss zwischen steuerlicher Systematik und wirtschaftlicher Vernunft, Ubg 2012, 395; *Schnitger*, Änderungen des § 1 AStG und Umsetzung des AOA durch das JStG 2013, IStR 2012, 633; *Siebenhüter*, Reichweite des Halbabzugsverbots bei Betriebsaufspaltung, EStB 2012, 278; *Stein*, Überquotaler Übertragung von Sonderbetriebsvermögen, DB 2012, 1529; *Wendt*, Rechtsprechungs-Highlights zum Unternehmenssteuerrecht der Personengesellschaften, StbJb. 2012/13, 29; *Bernütz/Loll*, Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften nach § 6 Abs. 5 EStG, DB 2013, 665; *Bohn/Pelters*, Aktuelle Entwicklungen zu Übertragungen des Betriebsvermögens von Personengesellschaften, DStR 2013, 281; *U. Förster*, Unentgeltliche Übertragung von Mitunter-

nehmeranteilen und Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen, DB 2013, 2047; *Haberland*, Anwendbarkeit des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG auf die Einmann-GmbH & Co KG, FR 2013, 539; *Herbort*, Die Auswirkung des Authorized OECD Approach auf die Entstrickungsbesteuerung, FR 2013, 781; *Heuermann*, Einheit, Trennung oder modifiziertes Trennen?, DB 2013, 1328; *Hruschka*, Sondervergütungen und der AOA i.d.F. des AHIRUMsG – Das Verhältnis von § 1 AStG zu § 50d Abs. 10 EStG, IStR 2013, 830; *Kanzler*, Zum gewerblichen Grundstückshandel der Land- und Forstwirte – Ein vermeidbares Übel, DStZ 2013, 822; *Kraft*, Die steuerliche Behandlung der Einlage von Einzelwirtschaftsgütern in Personengesellschaften im kritischen Spiegel des Unionsrechts, ISR 2013, 297; *Levedag*, Überführungen und Übertragungen einzelner betrieblicher Wirtschaftsgüter in betriebliche Personengesellschaften, GmbHR 2013, 673; *Mitschke*, Der Vorlagebeschluss des I. BFH-Senats an das BVerfG zur Personengesellschaftsbesteuerung: Ein neuer „Paukenschlag“, FR 2013, 1077; *Mitschke*, Nach dem Spruch des IV. BFH-Senats: Neu zu erwartende Rechtsprechung anderer BFH-Senate im Bereich der Personengesellschaftsbesteuerung, FR 2013, 314; *Mitschke*, Nochmals: Trennung von der Trennungstheorie?, Zur Übertragung von Wirtschaftsgütern bei PersGes, FR 2013, 648; *Oellerich*, Das Ende des „Zoffs im BFH“, NWB 2013, 3444; *U. Prinz* (Hrsg.), Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, Köln 2013; *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, IFSt-Schrift Nr. 487 (2013); *Stein/Stein*, Neues vom BFH zur Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG und zur Buchwertneutralität von Schenkungen – Praxisfolgen und Ausblicke, FR 2013, 156; *Strahl*, Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmerschaften – Reichweite der Aufgabe der Trennungstheorie, FR 2013, 322; *Tiede*, Überraschendes vom BFH zur Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften, StuB 2013, 883; *Töben*, § 50i EStG n. F. – Fälle und Unfälle – Wegzugsbesteuerung nach neuen Regeln außerhalb des § 6 AStG, IStR 2013, 682; *Wendt*, Verbilligte Wirtschaftsgutübertragung im Anwendungsbereich von § 6 Abs. 5 EStG, DB 2013, 834; *Cropp*, Fallkonstellationen zum Wirtschaftsguttransfer bei nicht beteiligungsidentischen Personengesellschaften, DStR 2014, 1855; *Cropp*, Wirtschaftsguttransfer zwischen Schwester-Personengesellschaften, NWB 2014, 1656; *Demuth*, Trennung von der modifizierten Trennungstheorie?, EStB 2014, 373; *Dornheim*, Teilentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter bei Mitunternehmerschaften – BFH fordert BMF zum Beitritt auf, FR 2014, 869; *Herlinghaus*, Betriebsbegriff und „Gesamtplan“ bei Unternehmensveräußerungen und -umstrukturierungen, FR 2014, 441; *Heurung/Bresgen*, Übertragung und Überführung von Wirtschaftsgütern bei grenzüberschreitenden Mitunternehmerschaften, GmbHR 2014, 187; *Hruschka*, Das neue BMF-Schreiben zur Anwendung von DBA auf Personengesellschaften, DStR 2014, 2421; *Kahle/Eichholz*, Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG, StuB 2014, 867; *Levedag*, Gewinnrealisation bei mitunternehmerischen Übertragungsvorgängen, GmbHR 2014, 337; *Lipp*, Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter bei der mitunternehmerischen Innengesellschaft, NWB 2014, 1725; *Strahl*, Teilentgeltlich übertragene Wirtschaftsgüter – Aufforderung an das BMF zum Beitritt, FR 2014, 763; *Wacker*, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 31.7.2013, I R 44/12, HFR 2014, 120; *Wittwer*, Aktuelle Rechtsprechung zur Ertragsbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft, HLBS-Report 2014, 124; *Wendt*, Rechtsprechungs-Highlights zum Unternehmenssteuerrecht der Personengesellschaften, StbJb. 2014/15, 3; *Bolk*, Auflösung von Ergänzungsbilanzen, DStZ 2015, 472; *Kanzler*, Drei Urteile zu Bagatellgrenzen für die Infektion nichtgewerblicher Mitunternehmerschaften und noch mehr offene Fragen, Kommentar zu BFH v. 27.8.2014 – VIII R 6/12, VIII R 16/11, VIII R 41/11, FR 2015, 512; *Buchnal/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, Achim, 11. Aufl. 2015; *Lutzenberger*, Transfer von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Sätze 1 bis 3 EStG – Steuerneutrale Verlagerung stiller Reserven und ihre Grenzen, DStZ 2015, 670; *Wassermeyer/Richter/Schnittker*, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Köln, 2. Aufl. 2015; *Schmudlach*, Sperrfristverletzungen i. S. des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG, NWB 2015, 3382; *Brandenberg*, Einbringung/Einlage in Personengesellschaft: gewerblicher Grundstückshandel, Gutschrift Kapitalkonto II, JbFStR 2016/17, 528; *Levedag*, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 29.07.2015 (IV R 15/14) – Zur Frage der Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, wenn der Gegenwert des übertragenen Wirtschaftsguts allein dem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird, GmbHR 2016, 231; *Otto*, Gesellschafterbezogene verdeckte Einlagen auf das Kapitalkonto II sind entgegen der Verwaltungsauffassung möglich, BB 2016, 497; *Rätke*, Übertragung eines Wirtschaftsguts ge-

gen Gutschrift auf Kapitalkonto II – Anmerkungen zu den BFH-Urteilen vom 29.7.2015 und 4.2.2016, StB 2016, 287; *Schimmele*, Gutschrift auf Kapitalkonto II ist keine Einbringung, sondern Einlage, Anmerkung zu BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, GmbH-StB 2016, 63; *Schulze-Osterloh*, Problematische Qualifikation der Einbringung eines Wirtschaftsguts durch einen Gesellschafter in das Vermögen einer Mitunternehmerschaft als unentgeltliches Geschäft, BB 2016, 945; *Strahl*, Gutschrift auf dem Kapitalkonto II als Einlage, BeSt. 2016, 13; *Wendt*, Ausscheiden gegen Sachwertabfindung – die „unechte“ Realteilung der Personengesellschaft, FR 2016, 536; *Wilke*, Teilentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter bei Mitunternehmerschaften, FR 2016, 761; *Danz*, Das Subjektsteuerprinzip in der Einkommensteuer, Göttingen 2017; *Niehus*, Zur (Nicht)tauschähnlichkeit von Sacheinbringungen in Mitunternehmerschaften, StuW 2017, 27; *Steiner/Ullmann*, Realteilung mit Einzelwirtschaftsgütern ohne Auflösung der Personengesellschaft, DStR 2017, 912; *Steiner/Ullmann*, Neudefinition des Anwendungsbereichs der Realteilung – Steuerneutrale Realteilung auch bei Sachwertabfindung mit Einzelwirtschaftsgütern, Ubg 2017, 448; *Wallenhorst/Halaczinsky*, Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, München, 7. Aufl. 2017; *Wendt*, Rechtsprechungs-Highlights zum Unternehmenssteuerrecht der Personengesellschaften, StBj. 2017/18, 27; *Heerdt*, Das Rangverhältnis von § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG zu den Sperrfristregelungen bei Einbringung und Realteilung, Ubg 2018, 70; *Riedel*, Das Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, Köln 2018; *Dräger/Dorn*, Stellungnahmen zur Position der Finanzverwaltung bei Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und § 6b EStG bei Schwestergesellschaften, DB 2019, 2423; *Fischer/Petersen*, Der Transfer von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften – Neue Gestaltungswege, DStR 2019, 2169; *Gragert*, Echte und unechte Realteilung – Unterschiede in der steuerlichen Behandlung, NWB 2019, 476; *Heß*, Sperrfristen sind und bleiben die Achillesferse mehrstufiger Umstrukturierungen, BB 2019, 818; *Levedag*, BMF-Schreiben vom 19.12.2018 zur Realteilung, GmbHR 2019, R56; *Niehus/Wilke*, Wirkungen und Folgewirkungen der aktuellen Rechtsprechung zur Realteilung unter Berücksichtigung des neuen Realteilungserlasses, Ubg 2019, 194; *U. Prinz*, Steuerliche Grundlagen der Finanzierung von Personengesellschaften, FR 2019, 789; *Riedel*, Anmerkungen zum Urteil des FG Niedersachsen v. 26.10.2018, GmbHR 2019, 558; *Stenert*, Der neue Realteilungserlass ist da!, DStR 2019, 245; *Weber-Grellet*, Einbringungen und teilentgeltliche Veräußerungen im Bilanzsteuerrecht, DB 2019, 2201; *Weiss/Brühl*, Die Sperrfrist des § 6 Absatz 5 S. 6 EStG beim Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft, DStR 2019, 1065; *Beinert*, Umwandlungen von Personen- in Kapitalgesellschaften und umgekehrt, DStJG 43 (2020), 317; *Brauer/Richter/Baumeister*, Die überschießende Wirkung der Sperrfristregelung in § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG, Ubg 2020, 402; *Broemel*, Zur teleologischen Reduktion von § 6 Absatz 5 S. 6 EStG bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, DStR 2020, 1407; *Cloer/Weidenfeller*, Anmerkungen zum Urteil des FG München v. 10.7.2019, DStRK 2020, 143; *Desens*, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen und ertragsteuerrechtliche Grundprinzipien von Umstrukturierungen, DStJG 43 (2020), 73; *Heinze*, Der Mauracher Entwurf und die Abkehr von der Gesamthand – Gefahren im Steuerrecht?, DStR 2020, 2107; *Hennrichs*, Grundlagen und Grenzen der ertragsteuerlichen Neutralität von Umstrukturierungen, DStJG 43 (2020), 145; *Lange/Bilitewski/Götz*, Personengesellschaften im Steuerrecht, Herne, 11. Aufl. 2020; *Leidel/Rosenfelder*, Buchwertübertragungen nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG – neue Rechtsprechung zur Körperschaftsklausel des § 6 Abs. 5 S. 6 EStG, BB 2020, 1517; *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, Stuttgart, 8. Aufl. 2020; *Schall*, Eine dogmatische Kritik am „Mauracher Entwurf“ zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, ZIP 2020, 1443; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Köln, 24. Aufl. 2020; *Wendt*, Umstrukturierungsvorgänge bei Personengesellschaften, DStJG 43 (2020), 199; *Wertenbruch*, Schloss Maurach zur Reform des Personengesellschaftsrechts, GmbHR 2020, R196; *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, Die geplante Reform des Personengesellschaftsrechts: Gesellschaftsrechtliche Grundfragen und steuerliche Implikationen, ZIP 2021, S3.

## 1. Bedeutung

### a) Bedeutung der Sätze 1 und 2

1500

**Regelungsinhalt:** Die Sätze 1 und 2 bestimmen, unter welchen Voraussetzungen die Überführung von betrieblichen EinzelWG zum Buchwert vorzunehmen ist. Ausgangspunkt ist die Auffassung des Gesetzgebers, dass das Herauslösen eines EinzelWG aus einem Einzel- oder SonderBV auch dann den grds. gewinnrealisierenden Tatbestand der Entnahme erfüllt, wenn das EinzelWG in ein anderes Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen desselben Stpfl. überführt wird. Die Sätze 1 und 2 regeln, in welchen Fällen die regulären Vorschriften zur Entnahmebewertung hinter einer Fortführung der Buchwerte zurückzustehen haben.

**Tatbestandlich enger, rechtsfolgenseitig weiter Betriebsbegriff:** Die Sätze 1 und 2 bewirken die Fortführung des Buchwerts bei fortgesetzter Verstrickung der stillen Reserven in einem anderen BV bzw. SonderBV desselben Stpfl. Zwar besteht über die steuersystematische Richtigkeit einer Buchwertverknüpfung in diesen Fällen Einigkeit, weil die stillen Reserven bei demselben StSubjekt steuerverhaftet bleiben. Umstritten ist allerdings, ob die Regelungen auf die Verwendung eines engen oder vielmehr eines weiten Betriebsbegriffs schließen lassen (zur Abgrenzung der unterschiedlichen Betriebsbegriffe s. Vor §§ 4–7 Anm. 89 ff.), was insbes. bezüglich des Konkurrenzverhältnisses zu § 4 Abs. 1 Satz 3 (s. Anm. 1506), aber auch in Zusammenhang mit § 20 UmwStG (s. Anm. 1508) bedeutsam sein kann.

- ▶ *Der Gesetzgeber* bringt mit den Sätzen 1 und 2 zum Ausdruck, dass er auf der Tatbestandsebene zwar einen engen Betriebsbegriff vertritt, da er vom Vorliegen einer Entnahme aus dem abgebenden BV gefolgt von einer Einlage in das aufnehmende BV ausgeht (vgl. § 4 Anm. 154), auf der Rechtsfolgenseite jedoch einen weiten Betriebsbegriff zugrunde legt, indem er durch die besonderen Bewertungsvorschriften in den Sätzen 1 und 2 die sich anderenfalls infolge der Regelungen des Abs. 1 Nr. 4 bzw. Nr. 5 ergebende Aufdeckung der stillen Reserven unterdrückt. Für diese Einordnung des gesetzgeberischen Tuns spricht, dass es sich bei Abs. 5 um eine Bewertungsvorschrift handelt, welche ohne die Annahme, die Überführung stelle einen (Ersatz-)Realisationstatbestand dar, erkennbar ohne Anwendungsbereich wäre (vgl. *Wehrheim/Nickel*, BB 2006, 1361 [1364]). Darüber hinaus ist zu beachten, dass der Gesetzgeber auch in § 34a Abs. 5 Überführungen iSv. Abs. 5 Sätze 1 und 2 tatbestandsmäßig als Entnahmen wertet, die eine Nachversteuerung auslösen können (s. § 34a Anm. 5, 87), rechtsfolgenseitig allerdings im Sinne eines weiten Betriebsbegriffs die Möglichkeit eröffnet, die Nachversteuerung gem. § 34a Abs. 5 Satz 2 durch eine Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags zu unterdrücken.
- ▶ *Der BFH* hat indes in stRspr., allerdings bezüglich der Rechtslage vor Abs. 5 Sätze 1 und 2, tatbestandlich das Vorliegen einer Entnahme verneint, wenn ein WG eines Stpfl. von einem Betrieb in einen anderen, ihm gehörenden Betrieb übergeht und dabei eine spätere stl. Erfassung der im Buchwertansatz für dieses WG enthaltenen stillen Reserven gewährleistet ist (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168, mwN; BFH v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342; BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187; BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537). Dabei verneint der BFH nunmehr auch bei einer Überführung eines EinzelWG aus einem inländ. Stammhaus in eine ausländ. BS eine sofortige Gewinnrealisation, wenn die ausländ. BS-Gewinne aufgrund eines DBA von der Besteuerung im Inland freigestellt sind, weil der in-

länd. Besteuerungszugriff auf die bis zum Zeitpunkt der Überführung entstandenen stillen Reserven nicht verloren gehe (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; Nichtanwendungserlass BMF v. 20.5.2009 – IV C 6 - S 2134/07/10005, BStBl. I 2009, 671). Darüber hinaus hat das FG Nds. das Vorliegen einer Entnahme auch im Fall der Überführung eines WG aus einem Betrieb mit einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 in einen Betrieb mit einer Gewinnermittlung nach § 13a verneint, weil die zukünftige stl. Erfassung der stillen Reserven durch die pauschale Erfassung im Grundbetrag des § 13a Abs. 4 gegeben sei (FG Nds. v. 6.3.2007 – 13 K 467/04, EFG 2008, 36, rkr.; s. auch Anm. 1536). Zur Rechtslage nach Inkrafttreten des Abs. 5 Sätze 1 und 2 ist insoweit noch keine Rspr. ergangen, aA *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 511).

- ▶ *Die Finanzverwaltung* hat zur Rechtslage vor 1999 die Auffassung vertreten, dass keine Entnahme vorliege, wenn ein WG von einem Betrieb in einen anderen Betrieb oder Betriebsteil derselben oder einer anderen Einkunftsart überführt wird und eine spätere estl. Erfassung der im Buchwert des WG enthaltenen stillen Reserven gewährleistet ist (R 14 Abs. 2 Satz 2 EStÄR 1998, BStBl. I 1998, 1518). Bezüglich Abs. 5 Sätze 1 und 2 geht die FinVerw. indes vom Vorliegen einer Entnahme gefolgt von einer Einlage aus (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 1); anders allerdings (nach wie vor) in H 7.1 Abs. 1 GewStH.
- ▶ *Im Schrifttum* wird einerseits der enge Betriebsbegriff vertreten, wonach Überführungen von einem BV in ein anderes BV desselben Stpfl. zwar Entnahmen darstellten, jedoch wegen der fortbestehenden stl. Verhaftung der stillen Reserven eine Bewertung mit dem Buchwert gerechtfertigt sei (so zur Rechtslage vor Abs. 5 Sätze 1 und 2 unter teleologischer Reduktion der Vorschriften zur Entnahmebewertung: *Raupach* in *DStJG* 2 [1979], 87 [104]; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 273 ff.; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, 440, 443 ff.; zu Abs. 5 Sätze 1 und 2: *Beyschlag*, Transfer von Einzelwirtschaftsgütern bei gewerblichen Personenunternehmen, 2010, 225 ff.; *Wehrheim/Nickel*, BB 2006, 1361 [1363 f.]; wohl auch *Kloster/Kloster*, GmbHR 2002, 717 [719] Fn. 25). Andererseits wird, dem weiten Betriebsbegriff folgend, die Auffassung vertreten, dass bereits dem Grunde nach die Überführung kein Realisationstatbestand sei, woraufhin sich eine Buchwertfortführung von selbst ergebe und es folglich keiner besonderen Bewertungsvorschrift bedürfe (vgl. *Reiß*, StbJb. 2001/02, 281 [304 f.]; *Büchele*, DB 1999, 2336; in diese Richtung auch *Henrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Rz. 9.361).
- ▶ *Stellungnahme*: Wegen der verschiedenen Gewinneinkunftsarten ist es uE grds. zutr., innerhalb der Gewinnermittlungsvorschriften von einem engen, ggf. von einem mittleren Betriebsbegriff auszugehen (s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 90). Allerdings ist zu beachten, dass auch bei in diesem Sinne nach den einzelnen Betrieben des Stpfl. separierten Gewinnermittlungen die derart ermittelten Ergebnisse in der Summe der Einkünfte zusammengefasst werden und grds. einem einheitlichen Tarif unterliegen. Aus dieser, die Veränderung des gesamten BV des Stpfl. angehenden Zusammenfassung der einzelnen Gewinne folgt unmittelbar, dass Überführungen zwischen den einzelnen BV des Stpfl. erfolgsneutral zu erfolgen haben, wenn eine weitere Verhaftung der stillen Reserven im aufnehmenden BV gewährleistet ist. Diese Erfolgsneutralität kann erreicht werden, indem zwar tatbestandlich das Vorliegen einer Entnahme und Einlage bejaht,

diese jedoch mit dem Buchwert bewertet wird, wie dies gegenwärtig durch Abs. 5 Satz 1 angeordnet wird, oder aber bereits auf der Tatbestandsebene eine teleologische Reduktion des Entnahmebegriffs dahingehend erfolgt, dass bei fortgesetzter stl. Verhaftung der stillen Reserven keine Entnahme gegeben ist. Das StRecht wird indes uE unnötig verkompliziert, wenn tatbestandlich zwar eine Entnahme angenommen wird und diese sodann, weil die stillen Reserven weiterhin in (irgend-)einem BV desselben Stpfl. verhaftet sind, abweichend von der grundsätzlichen Rechtsfolge einer Bewertung mit dem Teilwert mit dem Buchwert bewertet wird. Demgegenüber erscheint es in diesen Fällen gesetzessystematisch vorteilhaft, de lege ferenda bereits auf der Tatbestandsebene das Vorliegen einer Entnahme zu verneinen, was durch eine entsprechende Regelung in § 4 Abs. 1 erfolgen könnte (vgl. einerseits *Reiß*, StbJb. 2001/02, 281 [304] Fn. 38, „Verankerung des weiten Betriebsbegriffs“; andererseits Vor §§ 4–7 Anm. 89; *Beyschlag*, Transfer von Einzelwirtschaftsgütern bei gewerblichen Personenunternehmen, 2010, 234, die zwar grds. dem engen bzw. mittleren Betriebsbegriff folgen, jedoch eine teleologische Reduktion des Entnahmetatbestands für möglich erachten). Dies bietet nicht nur den Vorteil, dass sowohl die Regelungen des Abs. 5 Sätze 1 und 2 als auch des § 34a Abs. 5 entfallen könnten, sondern zudem würde das derzeitige Konkurrenzverhältnis zwischen Abs. 5 Sätze 1 und 2 und der Entstrickungsvorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 3 aufgelöst (s. Anm. 1506).

**Buchwertansatz zwingend** (s. Anm. 1540): Mit Einf. der Sätze 1 und 2 gilt das von der FinVerw. gewährte Wahlrecht zur Aufdeckung der stillen Reserven nur noch für Überführungen vor dem 1.1.1999 (R 14 Abs. 2 Satz 3 EStÄR 1998, BStBl. I 1998, 1518). Dieser Wegfall des Wahlrechts ist aus steuersystematischen Gründen zu begrüßen (vgl. *Reiß*, StbJb. 2001/02, 281 [305] Fn. 38), wengleich dies dazu führt, dass der Stpfl. bei Überführungen von einem nichtgewerblichen in ein gewerbliches BV eine gewstl. Verhaftung der stillen Reserven nicht mehr durch eine freiwillige Aufdeckung verhindern kann (*Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 762; offengelassen in FG Düss. v. 4.11.2010 – 16 K 4489/08 E,G, EFG 2011, 542, rkr.).

**Gesetzgeberisches Ziel verfehlt:** Das vom Gesetzgeber im Umkehrschluss intendierte Verbot des Ansatzes zum Buchwert bei Überführung in ein ausländ. BV bzw. eine ausländ. BS des Stpfl. und damit die gesetzliche Verankerung eines an der finalen Entnahmelehre orientierten Entstrickungstatbestands in Satz 1 läuft im Erg. ins Leere, da in diesen Fällen das Besteuerungsrecht des deutschen Fiskus hinsichtlich der zum Überführungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven gerade nicht verlorenggeht. Auch der mit dem JStG 2010 in Satz 1 angefügte Verweis auf eine entsprechende Anwendung von § 4 Abs. 1 Satz 4 im Kontext des Abs. 5 Satz 1 ändert uE daran nichts (s. Anm. 1537).

**Ausweitung auf Sonderbetriebsvermögen:** Der Einschluss des SonderBV (zum Begriff s. § 15 Anm. 700) ist insoweit von Bedeutung, als das SonderBV Bestandteil des BV der Mitunternehmerschaft als partiellem StRechtssubjekt ist (vgl. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 487 [4/2017]). Ohne Satz 2 könnte daher in diesen Fällen das Vorliegen einer Überführung in ein anderes BV desselben Stpfl. iSv. Satz 1 fraglich erscheinen. Weiterhin ist in diesem Zusammenhang bemerkenswert, dass in Satz 2 der Begriff des SonderBV zwar erstmals im EStG verwendet, inhaltlich jedoch nicht näher bestimmt wird. Eine Rechtfertigung der Zuordnung bestimmter WG zum SonderBV kann daher aus Satz 2 nicht abgeleitet werden (s. auch § 15 Anm. 714).

**b) Bedeutung der Sätze 3 bis 6**

1501 **aa) Regelungsinhalt**

**Satz 3** ordnet die Buchwertfortführung für den Fall der Übertragung von betrieblichen EinzelWG zwischen dem Mitunternehmer und der „eigenen“ Mitunternehmerschaft sowie zwischen verschiedenen Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft an, soweit diese unentgeltlich oder gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Die Regelung hat insoweit Vorrang vor allgemeinen Tauschgrundsätzen (s. Anm. 1506). Im Einzelnen erfasst Satz 3 folgende Fälle (vgl. *Wendt*, FR 2002, 53 [57]):

| Vermögensmäßige Zugehörigkeit   | Gegen Gewährung/<br>Minderung von Gesellschaftsrechten | Unentgeltlich |
|---|--|---------------|
| EinzelBV<br>↔ Gesamthandsvermögen   | Nr. 1  | Nr. 1         |
| SonderBV<br>↔ Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft  | Nr. 2  | Nr. 2         |
| SonderBV bei der einen Mitunternehmerschaft<br>↔ Gesamthandsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft | Nr. 2  | Nr. 2         |
| SonderBV Mitunternehmer 1<br>↔ SonderBV Mitunternehmer 2 bei derselben Mitunternehmerschaft                 | –  | Nr. 3         |

- ▶ *Rechtsträgerwechsel*: Übertragungsfälle iSd. Satzes 3 beinhalten grds. eine Änderung des zivilrechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums am übertragenen WG.
- ▶ *Neugründung bzw. Gesellschafterbeitritt*: Satz 3 ist nicht nur bei Übertragungen zwischen bereits bestehenden Mitunternehmerschaften und den bereits an ihr beteiligten Mitunternehmern, sondern ebenso auf Neugründungen von Mitunternehmerschaften sowie im Fall des Beitritts eines neuen Gesellschafters zu einer bereits bestehenden Gesellschaft anwendbar (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 – S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 5; *Winkeljohann/Stegemann*, DB 2003, 2033; *Wendt*, FR 2002, 53 [64]; aA *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2002, 740 [743]).
- ▶ *Ausgliederung auf Schwesterpersonengesellschaft*: Die steuerneutrale Übertragung von WG des SonderBV des Mitunternehmers bei der einen Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, ermöglicht die Ausgliederung des SonderBV in eine – ggf. zu diesem Zweck gegründete – SchwesterPersGes. Nicht geregelt in Satz 3 ist die Übertragung von EinzelWG zwischen den Gesamthandsvermögen von SchwesterPersGes. (vgl. Anm. 1531).
- ▶ *Keine Veräußerung bzw. Tausch gegen andere Wirtschaftsgüter*: Satz 3 Nr. 1 und 2 betreffen unentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten, Satz 3 Nr. 3 betrifft ausschließlich unentgeltliche Vorgänge; nicht erfasst werden indes Übertragungen durch entgeltliche Veräußerung bzw. im Tausch gegen andere WG (argumentum e contrario; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 – S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279,



Rz. 38; *Schindler in Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 6 Rz. 219). Fremdübliche entgeltliche Übertragungen – sei es durch entgeltliche Veräußerung, sei es im Wege des Tauschs gegen andere WG – zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer bzw. zwischen Mitunternehmern einer Mitunternehmerschaft werden vielmehr in vollem Umfang als Übertragungsvorgänge wie zwischen fremden Dritten beurteilt (s. § 15 Anm. 90). Zur Übernahme von Verbindlichkeiten als (ggf. anteiliges) sonstiges Entgelt s. Anm. 1554.

**Satz 4** bezweckt, eine interpersonelle Verlagerung stiller Reserven durch Buchwertübertragung dann nicht zuzulassen, wenn die stillen Reserven innerhalb der Sperrfrist durch Veräußerung oder Entnahme des nach Satz 3 übertragenen WG realisiert werden. Die Regelung gelangt folglich nur dann zur Anwendung, wenn die Übertragung nach Satz 3 überhaupt zur Verschiebung stiller Reserven geführt hat, was nicht der Fall ist, wenn durch Ergänzungsbilanzen (oder vergleichbare Techniken) die stillen Reserven dem Übertragenden zugeordnet und nachfolgend innerhalb der Sperrfrist realisiert werden. Ob dabei lediglich die Veräußerung oder Entnahme des EinzelWG als schädliche Realisationstatbestände anzusehen oder auch die Veräußerung oder Aufgabe von Sachgesamtheiten darunter zu fassen sind, ist umstritten (s. Anm. 1624).

**Satz 5** regelt, dass der Teilwert auch anzusetzen ist, soweit bei Übertragungen iSd. Satzes 3 der Anteil eines KStSubjekts an dem WG unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht. Umstritten ist, ob die Regelung auch dann zur Anwendung gelangt, wenn die Übertragung durch ein KStSubjekt erfolgt und im Gegenzug der Anteil eines anderen KStSubjekts an diesem WG begründet wird (s. Anm. 1658).

**Satz 6** ordnet darüber hinaus den Teilwertansatz rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung an, wenn der Anteil eines KStSubjekts an dem betreffenden WG innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht.

## bb) Steuersystematische Einordnung

1502

**Grundsätzlich Buchwertübertragung bei Mitunternehmerschaften:** Mit Satz 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 hatte der Gesetzgeber eine eindeutige Trennung zwischen dem eigenen BV des Mitunternehmers und dem gesamthänderisch gebundenen BV der Mitunternehmerschaft herbeigeführt und damit die strechtl. Verselbständigung der PersGes. betont (s. zur begrenzten StRechtssubjektivität der PersGes. § 15 Anm. 450). Die Übertragung von WG zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft war demzufolge, wie bei Übertragungen zwischen fremden Dritten, stets mit einer Aufdeckung der stillen Reserven verbunden. Mit dem StSenkG sowie nachfolgend dem UntStFG ist der Gesetzgeber zu Recht vom Missgriff des StEntlG 1999/2000/2002 abgerückt und im Grundsatz zur Buchwertübertragung von EinzelWG zwischen PersGes. und Gesellschafter zurückgekehrt. Diese Kurskorrektur schien wirtschaftspolitisch geboten, da der Zwang zur Aufdeckung stiller Reserven bei Übertragungen von EinzelWG zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft betriebswirtschaftlich gebotene Umstrukturierungen im Bereich der Personenunternehmen erschwert hatte. Aus steuersystematischer Perspektive lassen sich hierfür zwei Rechtfertigungen anführen:

- ▶ *Transparente Besteuerung von Mitunternehmerschaften:* Wenn es der Grundsatz einer transparenten Besteuerung der Mitunternehmerschaft ist, die PersGes.

nicht als einen eigenständigen Rechtsträger iSd. StRechts anzusehen (vgl. *Reiß*, *StuW* 2000, 399 [405 f.]), setzt sich folglich das BV des jeweiligen Stpfl. sowohl aus seinem eigenen BV, seinem SonderBV als auch aus seinem jeweiligen quotalen Anteil am Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmenschaften, an welchen er beteiligt ist, zusammen (vgl. zur Rechtslage vor Abs. 5: BFH v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748; BFH v. 25.7.2000 – VIII R 46/99, BFH/NV 2000, 1549; zu Abs. 5: BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971; *Groh*, *DB* 2002, 1904 [1906]). Aus steuersystematischer Perspektive dürften mithin bei einer Übertragung zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmenschaft stille Reserven zumindest insoweit nicht zur Aufdeckung gelangen, als sie zuvor dem jeweiligen Mitunternehmer bereits zuzurechnen waren. Zwar ist der Gesetzgeber mit Satz 3 der vorstehenden Auffassung insoweit nicht gefolgt, als er im Kontext des Abs. 5 die Mitunternehmenschaft offenkundig als ein vom Mitunternehmer zu unterscheidendes StSubjekt ansieht; gleichwohl hat er diese Sichtweise rechtsfolgenseitig sogar übertroffen, da Satz 3 nicht nur eine der Beteiligungsquote des betreffenden Mitunternehmers entsprechende Buchwertübertragung, sondern vielmehr eine vollständige Beibehaltung der stillen Reserven anordnet. Um dies zu ermöglichen, war es erforderlich, in Satz 3 zwischen dem gesamthänderisch gebundenen BV einerseits und dem BV bzw. SonderBV des Mitunternehmers andererseits zu unterscheiden, jedoch kann aus dieser gesetzestechnisch erforderlichen Abgrenzung des Gesamthandsvermögens gegenüber der Vermögenssphäre des Gesellschafters keine Präferenz des Gesetzgebers für eine durchgreifende strechtl. Verselbständigung der Mitunternehmenschaft hergeleitet werden. Darüber hinaus können sowohl die in Satz 2 vollzogene Herauslösung des SonderBV aus dem BV der Mitunternehmenschaft und dessen Annäherung an das EinzelBV des Mitunternehmers (s. Anm. 1527) als auch die mit dem UntStFG vollzogene Rückkehr zu einer gesellschafterbezogenen Sichtweise des § 6b (s. § 6b Anm. 25) als Anzeichen des gesetzgeberischen Willens einer in letzter Konsequenz transparenten Besteuerung von Mitunternehmenschaften verstanden werden; gleichwohl fehlt es (nach wie vor) an der Vorgabe einer in sich geschlossenen Besteuerungskonzeption durch den Gesetzgeber. Nach Auffassung von *Hennrichs* (FR 2010, 721 [730]) sei Abs. 5 indes nicht Ausdruck des Transparenzprinzips, sondern vielmehr umwstrechtl. legitimiert. Gegen eine solche Einordnung sprechen uE allerdings insbes. die Sätze 5 und 6, welche einer – umwstrechtl. demgegenüber zulässigen – Verlagerung stiller Reserven auf KStSubjekte entgegenstehen.

- *Fehlen eines Realisationstatbestands*: Die von Satz 3 erfassten Sachverhalte beinhalten keinen Realisationstatbestand. Dies gilt sowohl für unentgeltliche Übertragungen als auch für Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, da letztere – entgegen der Auffassung von *FinVerw.* (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 8), *Rspr.* (vgl. BFH v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748; BFH v. 29.10.1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374; BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) und Teilen des Schrifttums (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 797; *Rasche* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, *UmwStG*, 3. Aufl. 2019, Anh. 5 Rz. 93; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1388 [10/2018]; *Riedel*, *Das Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmenschaft*, 2018, 225 f.) – keine tauschähnlichen Vorgänge darstellen (vgl. *Hennrichs* in *Tipkel/Lang*, *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2020, Rz. 10.151b; *Weber-Grellet*, *DB* 2019, 2201 [2203]; *Niehus*, *StuW* 2017, 27 [42 ff.]; *Roser*, *FR* 2002, 309; *Bareis*, *FR* 2011, 153

[156]; *Hoffmann*, GmbHR 2008, 551; dies erwägend *Wendt*, Stbg 2010, 145 [151]; zu § 24 UmwStG *Hennrichs*, DStJG 43 [2020], 145 [157 ff.]; *Niehus*, FR 2010, 1 [4]). Die Annahme eines Ersatzrealisationstatbestands und damit die Aufdeckung der stillen Reserven ist allerdings insoweit erforderlich, als der spätere Steuerzugriff bei dem Stpfl., in dessen Sphäre die stillen Reserven entstanden sind, nicht mehr möglich ist (vgl. *Hey* in *Schön/Osterloh-Konrad*, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 2010, 1 [11]). Daraus folgt, dass die von Abs. 5 Satz 3 angeordnete vollständige Buchwertübertragung insoweit gerechtfertigt ist, als die bis zum Zeitpunkt der Übertragung entstandenen stillen Reserven dem Übertragenden zugeordnet bleiben und eine stl. Erfassung bei ihm im tatsächlichen Realisationszeitpunkt gewährleistet ist.

**Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip:** Nach dem Subjektsteuerprinzip hat jeder Stpfl. sein eigenes Einkommen, mithin auch die ihm zuzurechnenden stillen Reserven zu versteuern.

Einf. ESt. Anm. 46; § 2 Anm. 136; *Desens*, DStJG 43 (2020), 73 (88); aA *Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145 (163 ff.); *Ratschow*, DStJG 34, 2011, 35 (56 f.). Zur Anwendung des Subjektsteuerprinzips bei Abs. 5 insbes. *Riedel*, Das Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, 2018, 217; *Danz*, Das Subjektsteuerprinzip in der Einkommensteuer, 2017, 156 ff.; *Lutzenberger*, DStZ 2015, 670 (677 ff.); *van Lishaut*, DB 2001, 1519 (1524); *Reiß*, StuW 2000, 399 (406 ff.); *Brandenberg*, FR 2000, 1182 (1188); *Mitsch/Grüter*, Inf. 2000, 620 (621); einschränkend *Wendt*, FR 2002, 53 (54): lückenlose Einhaltung eines bestimmten Prinzips kann wegen Satz 4 nicht mehr vorausgesetzt werden; *Kloster/Kloster*, GmbHR 2002, 717 (720) Fn. 33, 36: Durchbrechung des Prinzips bei zwingenden Gründen zulässig.

Weil aber nach dem Transparenzprinzip jedem Gesellschafter einer PersGes. auch sein Anteil an den stillen Reserven des Gesamthandsvermögens zuzuordnen ist (vgl. BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971, Rz. 16), dürf(t)en ausweislich des Subjektsteuerprinzips Übertragungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nicht zu einer interpersonellen Verlagerung stiller Reserven führen (vgl. *Siegel*, FR 2011, 45 [47]). Um nun einerseits bei derlei Übertragungen eine vollständige Buchwertübertragung zu ermöglichen, andererseits jedoch dem Subjektsteuerprinzip zu entsprechen, müsste die weitere Zuordnung der stillen Reserven zu dem bzw. den Übertragenden gewährleistet sein. Zwar eröffnet die Ergänzungsbilanz grds. eine solche Möglichkeit und die Sperrfristregelung in Satz 4 bietet durchaus einen Anreiz zu deren Aufstellung, gleichwohl ist nicht zu verkennen, dass Ergänzungsbilanzen in ihrer bisher bekannten Form lediglich bei Übertragungen vom Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft, nicht aber bei den weiteren von Satz 3 erfassten Übertragungen eingesetzt werden (können). Erfolgt keine Aufstellung von Ergänzungsbilanzen, so wirkt zwar die Sperrfristregelung bei zeitnaher Realisierung der stillen Reserven deren interpersoneller Verlagerung entgegen, jedoch nimmt der Gesetzgeber nach Verstreichen der Frist das Überspringen der stillen Reserven und den hierdurch bewirkten Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip billigend in Kauf (glA *Krumm* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 381a; *Crezelius*, FR 2002, 805 [810 f.]). Steuersystematisch zutr. wäre es indes, wenn der Gesetzgeber entweder in allen von Satz 3 erfassten Übertragungsfällen zwingend eine personell zutreffende Zuordnung der stillen Reserven anordnete (zu geeigneten Instrumentarien s. Anm. 1586, 1589), oder aber eine Übertragung zu Buchwerten nur entsprechend der Beteiligungsquote des betreffenden Mitunternehmers zuließe, da es insoweit ohnehin nicht zu einer Verlagerung stiller Reserven kommt. Gleichwohl ist bei der Auslegung der betreffenden Vorschriften de lege lata zu be-

achten, dass der Gesetzgeber das Überspringen stiller Reserven bewusst zugelassen hat.

**Relevanz des Überspringens stiller Reserven:** Sätze 5 und 6 sollen grds. verhindern, dass durch den Übertragungsvorgang nach Satz 3 (Satz 5) oder durch einen nach der Übertragung eintretenden Sachverhalt (Satz 6) stille Reserven auf ein KStSubjekt überspringen, und ordnen insoweit den Teilwertansatz an. Sätze 5 und 6 gelten daher nicht, wenn die stillen Reserven im Zuge der Übertragung oder beim nach der Übertragung eintretenden, die Beteiligung an dem WG begründenden oder erhöhenden Sachverhalt ohnehin aufzudecken sind.

**Missbrauchsabwehrregelungen:** Die in den Sätzen 4 bis 6 getroffenen Regelungen sollen ausweislich der Gesetzesbegründung der Missbrauchsabwehr dienen.

- ▶ *Satz 4* ordnet zur Vermeidung einer interpersonellen Verlagerung stiller Reserven an, dass rückwirkend die Übertragung zum Teilwert erfolgt, wenn das übertragene WG innerhalb der Sperrfrist veräußert oder entnommen wird, sofern nicht die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch eine Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden sind. Grundlegend dafür ist die Überlegung des Gesetzgebers (vgl. BTDrucks. 14/6882, 32 f.), dass die Buchwertübertragung auf einen anderen Rechtsträger nur dann zulässig sei, wenn sie nur zum Zweck der Umstrukturierung und nicht auch zum Zweck der Vorbereitung einer nachfolgenden Veräußerung oder Entnahme diene. Da in letzterem Fall das unternehmerische Engagement insoweit ende, werde, so der Gesetzgeber, nach Satz 4 unwiderleglich vermutet, dass bei Veräußerung oder Entnahme der zuvor zum Buchwert übertragenen EinzelWG innerhalb der Sperrfrist die ursprüngliche Übertragung nicht der Umstrukturierung gedient habe. Veräußerungen oder Entnahmen durch den Rechtsnachfolger innerhalb der Sperrfrist bewirken mithin für den Rechtsvorgänger rückwirkend eine stl. Belastung, obwohl er selbst den strechtl. Tatbestand der Erzielung von Einkünften (hier: durch Veräußerung oder Entnahme des WG) nicht bzw. nur anteilig verwirklicht hat.
- ▶ *Sätze 5 und 6* sollen verhindern, „dass die grundsätzliche steuerpflichtige Veräußerung von Anteilen an Objektgesellschaften unterlaufen wird“ (Begr. zur Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zum StSenkG, BTDrucks. 14/3760, nv.). Sinn und Zweck der Regelungen ist es wohl, zu verhindern, dass stille Reserven enthaltende WG nach Satz 3 zum Buchwert in eine Mitunternehmerschaft eingebracht werden, an welcher auch KStSubjekte beteiligt sind oder werden, und sodann durch eine anschließende Veräußerung der Anteile an den beteiligten KStSubjekten die stillen Reserven des übertragenen WG mittelbar dem Teileinkünfteverfahren unterliegen (*Düll/Fuhrmann/Eberhard*, DStR 2000, 1713 [1716 f.]; *Reiß*, BB 2000, 1965 [1969]; Anm. 1650 mit Beispiel). Zudem wird den Sätzen 5 und 6 attestiert, sie sollten eine Verlagerung stiller Reserven auf KStSubjekte verhindern, da anderenfalls die stillen Reserven bei Realisation nur mit dem (gegenüber dem EStTarif) günstigeren KStSatz versteuert würden (Anm. 1650).
- ▶ *Unterschiedliche Fristdauern und Bezugszeitpunkte:* Satz 4, Satz 6 sowie Abs. 3 Satz 2 verwenden unterschiedlich lange nominale Sperrfristen und stellen für die Fristberechnung auf unterschiedliche Bezugszeitpunkte ab. Während in Satz 6 die Frist sieben Jahre, in Abs. 3 Satz 2 demgegenüber nur fünf Jahre beträgt, wobei der Fristlauf in beiden Regelungen durch die Übertragung selbst ausgelöst wird, beläuft sich die Frist in Satz 4 nominal nur auf drei Jahre, wobei

für die Fristberechnung allerdings auf den Zeitpunkt der Abgabe der StErklärung des Übertragenden für den betreffenden VZ abgestellt wird, sodass sich die Sperrfrist real um die Zeitspanne zwischen dem Zeitpunkt der Übertragung und der Abgabe der StErklärung verlängert.

### c) Anwendung bei Auslandsbeziehungen

1503

Zwar ist Abs. 5 auch bei einem Transfer in ein ausländ. BV anwendbar, allerdings ist der Transfer der WG zum Buchwert ausgeschlossen, wenn die spätere stl. Erfassung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet ist. Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/23, 173) sollte damit ursprünglich insbes. die steuerneutrale Überführung von WG in eine ausländ. BS verhindert werden, da in diesen Fällen, nach Auffassung des Gesetzgebers in Anlehnung an die seinerzeit vom BFH vertretene finale Entnahmelehre, eine Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt sei. Dabei war von Beginn an allerdings zweierlei fraglich: Zum einen war unklar, ob der vom Gesetzgeber mit dem Transfer in eine ausländ. BS gemeinte Hauptanwendungsfall überhaupt vom Wortlaut der Regelung erfasst wurde. So teilte die hM im Schrifttum nicht die Auffassung, dass das Verbringen eines WG in eine ausländ. BS eine Überführung in ein anderes BV darstelle, sondern beurteilte dies vielmehr als einen innerbetrieblichen Vorgang, woraufhin Sätze 1 und 2 nicht einschlägig seien (vgl. *Baranowski*, IWB F. 3 Gr. 2, 813 [829]; *Pfaar*, IStR 2000, 42 [46]; *Ditz*, IStR 2009, 115 [119]). Mit dem SEStEG hat diese Frage allerdings an Bedeutung verloren, da der Gesetzgeber den vormals als Hauptanwendungsfall von Abs. 5 Satz 1 deklarierten Sachverhalt nunmehr als Hauptanwendungsfall der allgemeinen Entstrickungsregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 begreift (BTDrucks. 16/2710, 28), was auch an § 4 Abs. 1 Satz 4 erkennbar ist. Zum anderen war, selbst wenn man den Transfer in eine ausländ. BS als Überführung iSd. Sätze 1 und 2 wertete, nach der im Schrifttum mehrheitlich vertretenen Auffassung die Besteuerung der im Inland entstandenen stillen Reserven gleichwohl sichergestellt, da hierzu lediglich die rechtl. Möglichkeit zur Besteuerung im Inland, nicht aber ein konkreter, speziell auf den Überführungsvorgang gerichteter innerstaatlicher Realisationstatbestand vorliegen müsse. In rechtl. Hinsicht sei – selbst bei Bestehen eines Freistellungs-DBA – die inländ. Versteuerung auf abkommensrechtl. Basis möglich, da die den Art. 7 und 23 OECD-MA entsprechenden Regelungen das Besteuerungsrecht für die im Zeitpunkt der Überführung vorhandenen stillen Reserven grds. dem Staat des Stammhauses zuwies (vgl. *Ditz*, IStR 2009, 115 [119]; *Wassermeyer*, GmbHR 2004, 613 [616]; *Pfaar*, IStR 2000, 42 [45 f.]; *Kroppen/Schreiber*, IWB F. 3 Gr. 3, 1227 [1232]; im Erg. wohl auch *Buciek*, DStZ 2000, 636 [637]; aA *Cattelaens*, DB 1999, 1083). Der BFH ist dieser Auffassung, zumindest für die Rechtslage vor Inkrafttreten von Abs. 5, gefolgt (BFH v. 17.7.2008 – R 77/06, BStBl. II 2009, 464). Die FinVerw. hat mit einem Nichtanwendungserlass (BMF v. 20.5.2009 – IV C 6 - S 2134/07/10005, BStBl. I 2009, 671), der Gesetzgeber mit entsprechenden Nichtanwendungsregelungen im JStG 2010 reagiert. So hat er in § 4 Abs. 1 Satz 4 ein Regelbeispiel verortet, wonach – nach Auffassung des Gesetzgebers – ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG insbes. dann vorliege, wenn ein bisher einer inländ. BS zuzuordnendes WG fortan einer ausländ. BS zuzuordnen sei. Abs. 5 Satz 1 ist dabei durch einen Verweis ergänzt worden, wonach § 4 Abs. 1 Satz 4 entsprechend anzuwenden sei. Zum Verhältnis von Abs. 5 zu § 4 Abs. 1 Satz 3 s. Anm. 1506.

#### d) Vereinbarkeit von Abs. 5 mit höherrangigem Recht

##### 1504 aa) Verfassungsrechtliche Zulässigkeit

**Verfassungsrechtlichen Bedenken** begegnen die Regelungen des Abs. 5 zunächst im Hinblick auf ihre zeitliche Anwendung, und hier insbes. in Bezug auf die Zulässigkeit (un-)echter Rückwirkungen, s. Anm. 1509). Darüber hinaus wird die verfassungsrechtl. Zulässigkeit von sich im Zeitverlauf diametral widersprechenden Rechtssetzungen diskutiert, und schließlich ist fraglich, ob die Sperrfristregelung des Satzes 4 den verfassungsrechtl. Anforderungen an einen in der Person des Stpfl. verwirklichten stl. Tatbestand standhält. Strittig ist zudem, ob die Vorschrift in Bezug auf die Übertragung zwischen SchwesterPersGes zu eng gefasst ist, s. Anm. 1531.

**Unechte Rückwirkung zulässig:** Der für Übertragungen nach Satz 3 durch das StEntlG 1999/2000/2002 eingeführte und im Gegensatz zu der vorherigen Verwaltungspraxis stehende Zwang zur Aufdeckung der stillen Reserven gilt für Übertragungen ab dem 1.1.1999. Da das StEntlG 1999/2000/2002 erst am 4.3. 1999 beschlossen und am 24.3.1999 verkündet worden ist, ergibt sich für Übertragungen zwischen dem 1.1.1999 und dem 4.3. bzw. 24.3.1999 eine unechte Rückwirkung. Diese sieht der BFH gleichwohl als zulässig an, weil das Vertrauen in den Fortbestand der bisherigen Handhabung bereits seit der Einbringung des Gesetzentwurfs am 9.11.1998 nicht mehr schutzwürdig war (BFH v. 21.6.2012 – IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536). Auch in Bezug auf die Anfügung von Satz 1 Halbs. 2 durch das JStG 2010 ist von einer zulässigen Rückwirkung auszugehen, da hier lediglich eine in der Vergangenheit herrschende Rechtspraxis kodifiziert wird, um so einer zwischenzeitlich erfolgten Rechtsprechungsänderung entgegenzuwirken.

**Echte Rückwirkung bei Einführung von Satz 6:** Siehe Anm. 1509.

**Vorwärts-/Rückwärtsgesetzgebung verfassungsgemäß:** Dass der Gesetzgeber in den Fällen des Satzes 3 die Aufdeckung der stillen Reserven nur für die Jahre 1999 und 2000 erzwingt, während dies zuvor aufgrund der insoweit großzügigen Handhabung der FinVerw. und danach aufgrund der Neufassung durch das StSenkG bzw. UntStFG nicht der Fall war, ist nach Auffassung des BFH verfassungsrechtl. unbedenklich (BFH v. 20.5.2010 – IV R 42/08, BStBl. II 2010, 820). Da Art. 3 Abs. 1 GG keinen Anspruch auf eine zukünftig gleichbleibende Rechtslage vermittele, sei es dem Gesetzgeber gestattet gewesen, zur Verwirklichung des Steuersubjektprinzips den zivilrechtl. Wechsel des Rechtsträgers mit einer Entnahmegebinbeststeuerung zu verbinden. Auch ist es nach Auffassung des BFH nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber sodann für Übertragungen nach dem 31.12.2000 wieder zu den vormaligen Grundsätzen der Buchwertübertragung zurückgekehrt sei, ohne für 1999 und 2000 rückwirkend eine entsprechende Gesetzeskorrektur herbeizuführen (krit. *Kanzler*, FR 2010, 987).

**Besteuerung aufgrund Drittverhaltens fragwürdig:** In den Fällen der Sperrfrist des Satzes 4 ordnet der Gesetzgeber an, dass bei einem Stpfl. ein Besteuerungstatbestand erfüllt ist (rückwirkender Ansatz zum Teilwert und damit Aufdeckung der stillen Reserven), obwohl der eigentliche, den Besteuerungstatbestand auslösende Sachverhalt (Veräußerung oder Entnahme eines zuvor nach Satz 3 übertragenen WG) durch einen anderen, nämlich den Übertragungsempfänger verwirklicht wird. Es erscheint die Frage berechtigt, ob eine solche, sich aus dem Verhalten eines oder mehrerer Dritter herleitende Besteuerung den verfassungsrechtl. Anforderungen an die Erfüllung eines in der Person des Stpfl. verwirklichten stl. Tatbestands standhält. Wenn schon nicht gefordert wird, dass der Stpfl. die Verwirkli-

chung des Tatbestands, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, in jedem Falle selbst mit Wissen und Wollen bewusst herbeiführt, so muss doch zumindest gefordert werden, dass er die Verwirklichung des stl. Tatbestands durch eigenes Handeln steuern, ggf. also auch verhindern kann (überzeugend *Crezelius*, FR 2002, 805 [808 ff.]). In der Anordnung einer rückwirkenden Besteuerung aufgrund der Veräußerung oder Entnahme durch einen Dritten liegt daher ein Verstoß gegen den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, der auch nicht mit dem Argument gerechtfertigt werden kann, es gelte der in Satz 3 im Grundsatz eingeräumten Möglichkeit eines (gezielten) Verstoßes gegen das Subjektsteuerprinzip entgegenzuwirken.

### bb) Vereinbarkeit mit Europarecht

1505

Nach Satz 1 Halbs. 2 wird die Buchwertfortführung versagt, wenn das WG im Zuge der Überführung oder Übertragung in ein ausländ. BV gelangt. Aus europarechtl. Sicht ist zu fragen, ob ein Mitgliedsstaat anlässlich des grenzüberschreitenden Transfers eines WG in ein anderes BV desselben Stpfl. bzw. in das BV einer ausländ. PersGes. eine Aufdeckung der stillen Reserven anordnen darf, während er im reinen Inlandsfall einen Buchwerttransfer vorsieht. Der EuGH (EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02 – *Hughes des Lasteyrie du Saillant*, GmbHR 2004, 504) hat entschieden, dass es aufgrund des in Art. 49 AEUV (vormals Art. 43 EGV) verankerten Grundsatzes der Niederlassungsfreiheit einem Mitgliedstaat verwehrt ist, zur Vorbeugung gegen die Steuerflucht eine Regelung zur Wegzugsbesteuerung einzuführen, welche im Zeitpunkt des Wegzugs eine Besteuerung der bis dahin entstandenen stillen Reserven bewirkt. Während der Gesetzgeber beim Transfer von WG die Auffassung vertritt, dass eine Aufdeckung der stillen Reserven im grenzüberschreitenden Fall deswegen gerechtfertigt sei, weil es zu einem Verlust des inländ. Besteuerungsrechts käme, ist Letzteres nach hM nicht der Fall (s. Anm. 1537, 1596). Doch selbst wenn man einen Verlust des Besteuerungsrechts annähme, so genüge dies als Rechtfertigung für eine daraus abgeleitete Sofortbesteuerung uE nicht, sodass eine solche folglich als europarechtswidrige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu beurteilen wäre (ebenso *Richter/Heyd*, Ubg 2011, 172 [175] zu § 4 Abs. 1 Satz 3; *Ungemach*, Ubg 2011, 251 [257 f.], zu den umwstretchl. Entstrickungsregelungen; *Sieker*, DStR 2011, Beihefter zu Heft 32, 85 [88 f.], zu § 16 Abs. 3a). Nach Auffassung von *Mitschke* (Ubg 2011, 328 [334 ff.]) sowie *Musil* (FR 2011, 545 [548]) sei eine Aufdeckung der stillen Reserven im grenzüberschreitenden Fall indes durch das vom EuGH konzipierte Kriterium einer Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gerechtfertigt, wobei zu beachten ist, dass sich beide Verfasser primär auf § 4 Abs. 1 Satz 3 beziehen und für dessen Europarechtskonformität insbes. auf die abmildernd wirkende Regelung des § 4g verweisen. Im Kontext des Abs. 5 findet § 4g indes keine Anwendung (s. Anm. 1537, 1596) und scheidet daher als Rechtfertigung aus. Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber anstelle einer Sofortbesteuerung minderschwere verfahrensrechtl. Mittel zur Sicherung seines Besteuerungsanspruchs bemühen könnte (vgl. *Sieker*, DStR 2011, Beihefter zu Heft 32, 85 [88 f.] zu § 16 Abs. 3a; *Körner*, IStR 2010, 208). Ausweislich der Rspr. des EuGH wäre europarechtl. auch für die Fälle des Abs. 5 zumindest eine (optionale) Stundungslösung geboten (vgl. EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 – *National Grid Indus BV*, FR 2012, 25; EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12 – *DMC Beteiligungsgesellschaft*, FR 2014, 466; EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13 – *Verder LabTec*, DStR 2015, 1166).

**e) Verhältnis des Abs. 5 zu anderen Vorschriften**

1506 **aa) Verhältnis zu anderen einkommensteuerlichen Vorschriften**

**Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 4 Satz 4:** Gemäß Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 kann die Entnahme von WG zum Buchwert erfolgen, wenn diese unmittelbar nach der Entnahme einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der KSt befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer jPÖR zur Verwendung iSd. § 10b Abs. 1 Satz 1 unentgeltlich überlassen werden. Allerdings werden Überführungen eines WG aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG stbefreiten Körperschaft in ihren eigenen stbefreiten Bereich nach wohl hM nicht vom Buchwertprivileg des Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 erfasst, da es an einer Entreichung des Zuwendenden fehlt (*Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 581; *Hüttemann*, DB 2008, 1590, mwN; aA *Halaczinsky* in *Wallenhorst/Halaczinsky*, Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, 7. Aufl. 2017, 603, Rz. 25). In diesem Fall ist auch nach Abs. 5 Satz 1 eine Überführung zum Buchwert nicht möglich, da das betreffende WG im stbefreiten Bereich der Körperschaft nicht mehr steuerverhaftet ist (s. Anm. 1536).

**Verhältnis zu Abs. 2a:** Siehe Anm. 1540, 1635.

**Verhältnis zu Abs. 3:** Die Regelungen des Abs. 3 betreffen die unentgeltliche Übertragung von Sachgesamtheiten (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmer [-teil-]anteil) auf einen anderen Stpfl., während Abs. 5 Satz 3 die Übertragung von EinzelWG bei Mitunternehmerschaften regelt. Zum Zusammentreffen von Abs. 3 und Abs. 5 Satz 3 bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils mit SonderBV s. Anm. 1226, 1263.

**Verhältnis zu Abs. 4:** Die Regelung des Abs. 4 betrifft die Übertragung von EinzelWG auf einen anderen Stpfl.; Abs. 5 Sätze 1 und 2 sind im Fall eines Rechtsträgerwechsels nicht anwendbar. Zum konkurrierenden Anwendungsbereich von Abs. 4 und Abs. 5 Satz 3 s. Anm. 1411.

**Verhältnis zu Abs. 6:** Gemäß Abs. 6 Satz 4 bleibt Abs. 5 unberührt. Die bei Tausch und verdeckter Einlage geltenden Grundsätze des Abs. 6 gelten damit im Verhältnis zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft nur insoweit, als Abs. 5 keine speziellere Regelung enthält.

- ▶ *Tausch gegen Wirtschaftsgüter*, die nicht in Gesellschaftsrechten bestehen, führt, da Abs. 5 insoweit eben gerade keine speziellere Regelung enthält, auch im Verhältnis zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft zur Anwendung von Abs. 6 Satz 1, dh. Gewinnrealisierung im abgebenden Vermögen und Ansatz des gemeinen Werts. Erfolgt die Übertragung jedoch gegen Änderung von Gesellschaftsrechten, ist Abs. 5 vorrangig; da in Abs. 5 Satz 3 die Übertragung gegen Gesellschaftsrechte ausdrücklich genannt wird, wäre Abs. 5 Satz 3 wohl ohnehin als *lex specialis* anzusehen, sodass Abs. 6 Satz 4 insoweit lediglich klarstellenden Charakter hat.
- ▶ *Verdeckte Einlage*: Erhöht sich durch eine Übertragung nach Satz 3 oder innerhalb der folgenden sieben Jahre nach einer solchen der Anteil einer an der Mitunternehmerschaft beteiligten KapGes. am übertragenen WG oder wird dieser begründet, liegt regelmäßig eine verdeckte Einlage iSv. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG vor. Für den verdeckt Einlegenden ordnet Abs. 6 Satz 2 die Erhöhung der AK der Beteiligung um den Teilwert des eingelegten WG an. Diese Rechtsfolge bleibt trotz Abs. 6 Satz 4 bestehen (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27 – St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1), enthält doch Abs. 5 hierzu



keinerlei Regelung, denn Abs. 5 Sätze 3 bis 6 betreffen lediglich die Bewertung des übertragenen WG bei der Mitunternehmerschaft, nicht dagegen diejenige des Anteils an der KapGes., in die verdeckt eingelegt wurde. Abs. 5 Satz 3 ist insoweit zunächst *lex specialis* zu Abs. 1 Nr. 5, wonach im Fall der (verdeckten) Einlage eigentlich der Teilwert anzusetzen ist. Nach den Sätzen 5 und 6 wird nun eben diese Bewertung zum Teilwert (ggf. rückwirkend) wieder angeordnet und damit der Gleichklang zu Abs. 6 Satz 2 im Fall der verdeckten Einlage wieder hergestellt, wonach sich die AK um den Teilwert des eingelegten WG erhöhen (s. Anm. 1659).

**Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Satz 2 iVm. Abs. 1 Nr. 4 und 5:** Rechtssystematisch sind Sätze 1 und 2 als Bewertungsvorschrift, nicht aber als tatbestandliche Einschränkung der Entnahme anzusehen. Sowohl die Überführungen nach den Sätzen 1 und 2 als auch die unentgeltlichen Übertragungen nach Satz 3 beinhalten mithin Entnahme und Einlage, deren Bewertung nicht nach der grundsätzlichen Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bzw. Nr. 5, sondern nunmehr gem. Abs. 5 Satz 1 und 2 als *lex specialis* zu erfolgen hat (s. Anm. 1500).

**Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Satz 3:** Aus dem Umstand, dass – in der Logik des Gesetzgebers – Abs. 5 Satz 1 bzw. Satz 2 Bewertungsvorschriften tatsächlicher Entnahmen darstellen, demgegenüber § 4 Abs. 1 Satz 3 jedoch das Vorliegen von Entnahmen fingiert, folgt unmittelbar, dass Überführungen aus einem BV bzw. SonderBV in ein anderes BV bzw. SonderBV desselben Stpfl. tatbestandlich von § 4 Abs. 1 Satz 3 nicht erfasst werden (vgl. *Kahle/Eichholz*, StuB 2014, 867 [869]; *Kessens*, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, 2009, 73; *Wassermeyer*, FS Krawitz, 2010, 483 [491]; *Liebchen*, Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften, 2008, 321 f.; *Rasche* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG, 3. Aufl. 2019, Anh. 5 Rz. 68; *Hruschka*, StuB 2006, 584 [586 f.]; aA *G. Förster*, DB 2007, 72 [73]; *Atilgan*, Die Systematik der Steuerentstrickung im deutschen Ertragsteuerrecht, 2010, 35). Ebenso wird Abs. 5 Satz 3 gegenüber § 4 Abs. 1 Satz 3 als vorrangig angesehen (*Wassermeyer*, FS Krawitz 2010, 483 [491]; *U. Prinz*, DB 2009, 807 [811]; *Ditz*, IStR 2009, 115 [119]; *Körner*, IStR 2009, 741 [745]).

**Verhältnis zu § 4 Abs. 4a:** Im Verhältnis zu § 4 Abs. 4a ist fraglich, ob Überführungen bzw. Übertragungen nach Abs. 5 als Entnahmen und Einlagen iSv. § 4 Abs. 4a anzusehen sind. Nach Auffassung des BFH (BFH v. 22.9.2011 – IV R 33/08, BStBl. II 2012, 10) und der FinVerw. (BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 10) ist dies infolge einer betriebs- bzw. mitunternehmeranteilsbezogenen Betrachtung grds. zu bejahen (glA *Loschelder* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 4 Rz. 535). Hiergegen wird mit Verweis auf den weiten Betriebsbegriff sowie die Abkehr von der finalen Entnahmelehre vertreten, lediglich den Wirtschaftsgutstransfer in das PV als Entnahme iSv. § 4 Abs. 4a zu begreifen (*Ley*, KÖSDI 2009, 16333; uE zutr., s. auch Anm. 1500).

- ▶ **Übertragung nach Satz 3:** Ob eine Entnahme auch bei einer unentgeltlichen interpersonellen Verlagerung des WG auf andere Mitunternehmer nach Abs. 5 Satz 3 zu verneinen wäre, erscheint uE in Ermangelung einer § 34a Abs. 5 (s. § 34a Anm. 87) vergleichbaren Regelung in § 4 Abs. 4a allerdings fraglich (zugunsten einer Entnahme iSv. § 4 Abs. 4a in Fällen des Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 auch *Loschelder* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 4 Rz. 535).
- ▶ **Veränderte Zurechnung aufgrund Bilanzierungskonkurrenz:** Wird ein WG im Zuge der Begr. einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung nicht mehr dem SonderBV bei der nutzenden (nunmehr Betriebs-)PersGes., sondern dem

BV der neu entstandenen Besitzgesellschaft zugerechnet, liegt nach Auffassung des BFH keine Entnahme iSv. § 4 Abs. 4a vor, da die Zurechnung zum SonderBV bei der BetriebsPersGes. nach wie vor bestünde (sog. latentes SonderBV) und lediglich durch die Zurechnung zum BV der Besitzgesellschaft überlagert würde (vgl. BFH v. 22.9.2011 – IV R 33/08, BStBl. II 2012, 10; zust. BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 10).

**Verhältnis zu § 6b:** Mit der durch das UntStFG bewirkten Rückkehr zu einer gesellschaftsbezogener Betrachtungsweise des § 6b hat der Gesetzgeber neben Abs. 5 Satz 3 eine weitere Möglichkeit zu einer steuerverneutralen Übertragung für die von § 6b erfassten WG zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft eröffnet. Sind die Voraussetzungen des § 6b gegeben, so kann der Mitunternehmer bei einer fremdüblichen entgeltlichen Veräußerung eines WG seines (Sonder-)BV an „seine“ Mitunternehmerschaft den Veräußerungsgewinn durch Bildung einer § 6b-Rücklage neutralisieren und, der gesellschaftsbezogenen Betrachtung folgend, die stillen Reserven sodann auf dasselbe, nunmehr im Eigentum der Mitunternehmerschaft stehende WG übertragen, soweit ihm dieses ideell anteilig zuzurechnen ist. Während in diesem Fall eine vollständige Übertragung der stillen Reserven immer dann erfolgen kann, wenn die auf den veräußernden Mitunternehmer entfallenden anteiligen AK des WG betragsmäßig zumindest dem im abgebenden BV erzielten Veräußerungsgewinn entsprechen, ist bei umgekehrter Übertragungsrichtung (Mitunternehmerschaft veräußert in das [Sonder-]BV eines ihrer Mitunternehmer) im Unterschied zu einer nach Satz 3 erfolgenden Übertragung stets nur eine quotale Übertragung der stillen Reserven möglich (*Strahl*, FR 2001, 1154 [1156f.]; *Hoffmann*, GmbHR 2002, 125 [133]). Dass in den vorgenannten Sachverhalten das veräußerte WG und das angeschaffte WG, auf welches die stillen Reserven übertragen werden sollen, identisch sind, steht einer Anwendung des § 6b nicht entgegen (OFD Koblenz v. 23.12.2003 – S 2139/S 2139a A, DStR 2004, 314). In Betracht zu ziehen ist eine Anwendung des § 6b insbes. dann, wenn Satz 3 entweder als nicht anwendbar angesehen wird, bspw. bei gleichzeitiger Übernahme von Verbindlichkeiten (s. Anm. 1554), bei der Übertragung zwischen Schwester-PersGes. (umstritten, s. Anm. 1531) oder wenn wegen der Sätze 5 und 6 lediglich eine partielle Beibehaltung der stillen Reserven möglich ist (*Strahl*, FR 2001, 1154 [1156 ff.]; *Korn/Strahl*, StbG 2002, 300; *Bogenschütz/Hierl*, DStR 2003, 1097 [1102]; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 20; krit. *Brandenberg*, DStZ 2002, 551 [555]).

**Verhältnis zu § 15a:** Übertragungen iSv. Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 aus dem Gesellschaftsvermögen in das (Sonder-)BV eines Mitunternehmers stellen Entnahmen iSd. § 15a Abs. 3 Satz 1 dar (vgl. *Ruban*, FS Klein, 1994, 781 [796]; *Wacker* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 15a Rz. 94).

**Verhältnis zu § 16 Abs. 3 Satz 2:** Da es sich bei einer Realteilung grds. um Übertragungen zwischen verschiedenen (partiellen) StSubjekten handelt, besteht zwischen Abs. 5 Sätze 1 und 2 und § 16 Abs. 3 Satz 2 regelmäßig keine Anwendungskonkurrenz. Eine solche könnte indes bei der Übertragung einzelner WG aus dem Gesamthandsvermögen einer PersGes. in ein BV des Mitunternehmers gegen Minderung seiner Gesellschaftsrechte bestehen: Nach neuerer Auffassung von BFH (BFH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, BStBl. II 2019, 24, Rz. 35) und FinVerw. (BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 - S 2242/07/10002, BStBl. I 2019, 6, Rz. 2, 8) handelt es sich im Fall des Ausscheidens des Mitunternehmers um eine von § 16 Abs. 3 Satz 2 erfasste unechte Realteilung, während Abs. 5 Satz 3 zur Anwendung gelangt, wenn

der Mitunternehmer bei verminderten Gesellschaftsrechten in der PersGes. verbleibt (s. Anm. 1562; § 16 Anm. 542 f.).

**Verhältnis zu § 34a:** Gemäß § 34a Abs. 5 Satz 1 gelten Überführungen bzw. Übertragungen nach Abs. 5 Sätze 1 bis 3 als Entnahmen und Einlagen iSv. § 34a (s. § 34a Anm. 86).

**Verhältnis zu § 50i:** Steuerneutrale Überführungen und Übertragungen nach Abs. 5 vor dem 29.6.2013 führen zur Anwendung von § 50i, wenn es sich beim aufnehmenden BV um eine fiktiv-gewerbliche PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 oder um eine aufgrund von Betriebsaufspaltungsgrundsätzen gewerbliche Besitzgesellschaft handelt und ein Mitunternehmer dieser Gesellschaft seine abkommensrechtl. Ansässigkeit in einen anderen DBA-Staat verlegt. Rechtsfolge des § 50i Abs. 1 ist insbes. die – fortgesetzte – inländ. StPflcht anschließender Gewinne aus dieser PersGes., obwohl diese aufgrund ihrer lediglich fiktiven Gewerblichkeit dem nunmehr im Ausland ansässigen Mitunternehmer in abkommensrechtl. Hinsicht keine inländ. BS vermitteln kann (*treaty override*). Gemäß § 50i Abs. 2 Satz 2 war zudem in den Fällen des § 50i Abs. 1 die (Weiter-)Übertragung bzw. Überführung der zuvor steuerneutral in das BV der PersGes. transferierten WG nicht zum Buchwert möglich; vielmehr war in diesen Fällen der gemeine Wert anzusetzen. Letztere Regelung ist durch das BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000) rückwirkend aufgehoben worden (zu den Gründen s. § 50i Anm. 2, 4).

#### bb) Verhältnis zu Vorschriften des KStG und GewStG

1507

**Verhältnis zu § 8 Abs. 1 KStG:** Was als Einkommen einer Körperschaft gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich gem. § 8 Abs. 1 KStG nach den Vorschriften des EStG und des KStG. Die Bewertungsvorschrift des Abs. 5 ist daher grds. auf die Einkommensermittlung der Körperschaften anwendbar; vgl. Anm. 1529.

**Verhältnis zu § 8 Abs. 3 KStG:** Die Regelungen zur vGA werden gegenüber Abs. 5 Satz 3 als vorrangig angesehen (BFH v. 15.9.2004 – IV R 7/02, BStBl. II 2005, 867; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 9; *Krumm in Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 390; *Groh*, DB 2003, 1403 [1408]; zum Rangverhältnis beider Normen eingehend *Briese*, GmbHR 2005, 207 [211]; *Mayer*, GmbHR 2005, 1033 [1034]). Überträgt eine KapGes. als Mitunternehmerin bspw. unentgeltlich ein WG auf eine Mitunternehmerschaft, an welcher auch die Kapitalgesellschafter als Mitunternehmer beteiligt sind, so stellt dies insoweit eine vGA dar, die eine Gewinnrealisierung bewirkt; s. auch Anm. 1589.

**Verhältnis zu § 13 Abs. 4 KStG:** Gemäß § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG sind bei einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG beginnenden StBefreiung in der Schlussbilanz die WG, die der Förderung stbegünstigter Zwecke iSd. §§ 52 bis 54 AO dienen, mit den Buchwerten anzusetzen. Diese Regelung ist gegenüber Abs. 5 Satz 1 als speziellere Norm vorrangig.

**Verhältnis zu § 7 GewStG:** Gewerbeertrag ist gem. § 7 Abs. 1 GewStG der nach den Vorschriften des EStG oder KStG zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb unter Berücksichtigung der gewstl. Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften. Mit der Verweisung auf das EStG ist der Ausgangswert bei der Berechnung des Gewerbeertrags nach den estl. Vorschriften in §§ 4 bis 7k zu ermitteln (BFH v. 18.2.1965 – IV 159/63 U, BStBl. III 1965, 259; BFH v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350). Die Rechtsfolgen des Abs. 5 gelten mithin grds. auch für die

Ermittlung des Gewerbeertrags, wenn abgebendes und/oder aufnehmendes BV Gewerbebetriebe iSd. § 2 Abs. 1 GewStG sind; s. Anm. 1540.

1508 **cc) Verhältnis zum Umwandlungssteuerrecht**

**Verhältnis zu § 5 Abs. 3 UmwStG:** Wird die Beteiligung an einer Körperschaft im BV eines Einzelunternehmens oder im SonderBV einer Mitunternehmerschaft gehalten und die Körperschaft auf eine PersGes. verschmolzen, gelten für die Überführung der Beteiligung in das BV der übernehmenden PersGes. die Bewertungsvorschriften des § 5 Abs. 3 UmwStG. Es handelt sich um eine Spezialvorschrift für Zwecke der Berechnung des Übernahmegewinns bei der Übernehmerin iSd. § 4 Abs. 4 UmwStG.

**Verhältnis zu § 20 UmwStG:** Abs. 5 gilt auch, wenn ein Betrieb mit Rückwirkung in eine KapGes. gem. § 20 UmwStG eingebracht wird und im Rückbezugszeitraum Überführungen oder Übertragungen aus dem eingebrachten BV in ein anderes BV des Einbringenden vorgenommen werden. Grundsätzlich sind gem. § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden KapGes. auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte BV mit Ablauf des stl. Übertragungstichtags (§ 20 Abs. 6 UmwStG) auf die KapGes. übergegangen wäre. Dies würde bedeuten, dass der KapGes. die Überführung bzw. Übertragung eines WG in das andere BV des Einbringenden nach dem stl. Übertragungstichtag zuzurechnen wäre (Folge wäre eine vGA). Dieser Grundsatz erfährt jedoch gem. § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG eine Ausnahme, soweit Entnahmen und Einlagen nach dem stl. Übertragungstichtag erfolgen. Diese nehmen an der Rückwirkungsfiktion nicht teil und sind noch dem Einbringenden zuzurechnen. Entscheidend ist hierfür, dass der Gesetzgeber im Anwendungsbereich von Abs. 5 Sätze 1 und 2 de lege lata vom Vorliegen einer Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2 und damit auch einer solchen iSd. § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG, gefolgt von einer anschließenden Einlage, ausgeht und für deren Bewertung den Buchwert anordnet (glA Korn/Strahl in Korn, § 6 Rz. 488.2 [4/2017]). Würde man (mit guten Gründen, s. Anm. 1500) de lege ferenda den Tatbestand der Einlage bzw. Entnahme in den hier in Rede stehenden Überführungsfällen verneinen, müsste im UmwStG zur Vermeidung von vGA eine gesonderte Regelung aufgenommen werden, mit der vergleichbar zu § 34a Abs. 5 das Vorliegen von Entnahmen und Einlagen in diesen Fällen fingiert würde.

**Verhältnis zu § 24 UmwStG:** Während § 24 UmwStG die Einbringung von Sachgesamtheiten (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) regelt, betrifft Abs. 5 die Überführung und Übertragung von einzelnen WG.

- **Einbringung auch in das Sonderbetriebsvermögen:** Werden im Zuge der Einbringung einer Sachgesamtheit wesentliche Betriebsgrundlagen nicht in das Gesellschaftsvermögen, sondern lediglich in das SonderBV des Einbringenden bei der aufnehmenden PersGes. überführt, so soll dies nach hM gleichwohl einen Anwendungsfall von § 24 UmwStG darstellen, woraufhin sich das Bewertungswahlrecht nach § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG in diesem Fall auch auf die in das SonderBV überführten WG erstreckt (BFH v. 26.1.1994 – III R 39/91, BStBl. II 1994, 458; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.05; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, 9. Aufl. 2020, § 24 UmwStG Rz. 33 f. mwN; aA Patt in DPM, § 24 UmwStG Rz. 15 ff., [11/2011]; Niehus, FR 2010, 1).

- *Einbringung ausschließlich in das Sonderbetriebsvermögen*: Eine Einbringung iSd. § 24 UmwStG liegt unstreitig nicht vor, wenn der Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil ausschließlich in das SonderBV einer PersGes. eingebracht wird (FG Düss. v. 30.4.2003 – 16 K 2934/01 E, EFG 2003, 1180, rkr.; Schmitt in *Schmitt/Hörtnagl*, 9. Aufl. 2020, § 24 UmwStG Rz. 114). In diesen Fällen ist vielmehr eine (steuerneutrale) Überführung gem. Satz 2 gegeben (*Patt* in *DPM*, § 24 UmwStG Rz. 44 [8/2014]; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 6).

## 2. Historische Entwicklung

1509

**Rechtslage vor dem StEntlG 1999/2000/2002:** Weder die strechtl. Behandlung der Überführung eines einzelnen WG zwischen verschiedenen BV desselben Stpfl. noch diejenige der Übertragung von EinzelWG zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft sowie zwischen den Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft waren bis zur Einfügung von Abs. 5 durch das StEntlG 1999/2000/2002 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) gesetzlich normiert. Nach der sog. finalen Entnahmelehre des BFH war in Fällen der Überführung eine Entnahme und damit zugleich eine Realisierung etwaiger stiller Reserven zu verneinen, wenn eine spätere stl. Erfassung der stillen Reserven weiterhin gewährleistet war.

Zu Überführungen zwischen EinzelBV vgl. BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168, mwN; BFH v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342; BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537, unter II.A.2.b.

Zu Überführungen unter Einschluss des SonderBV vgl. BFH v. 17.8.1972 – IV R 26/69, BStBl. II 1972, 903; BFH v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667; BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187; BFH v. 19.2.1991 – VIII R 65/89, BStBl. II 1991, 789; BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342, unter II.2.b bb.

Die FinVerw. hatte sich dieser Rspr. angeschlossen (R 14 Abs. 2 Satz 2 EStR 1996/1998 sowie BMF v. 20.12.1977 – IV B 2 - S 2241 - 231/77, BStBl. I 1978, 8, Rz. 67, 79), jedoch darüber hinaus dem Stpfl. das Wahlrecht zugebilligt, die Überführung wie eine gewinnrealisierende Entnahme zu behandeln (R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 1996/1998). Bei Übertragungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft sowie zwischen den Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft hatte die Verwaltung auf der Grundlage höchstrichterlicher Rspr. großzügige Regelungen im sog. Mitunternehmer-Erlass (BMF v. 20.12.1977 – IV B 2 - S 2241 - 231/77, BStBl. I 1978, 8) geschaffen, wonach die Übertragungen in den vorgenannten Fällen grds. steuerneutral erfolgen konnten (vgl. hierzu ausführl. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 511 ff. [4/2017]).

**StEntlG 1999/2000/2002:** Abs. 5 ist Bestandteil der vom Gesetzgeber durch Einfügung der Abs. 3 bis 6 in das EStG im Zuge des StEntlG 1999/2000/2002 angestrebten systematisch sachgerechten Behandlung von Übertragungsvorgängen bei EinzelWG und Sachgesamtheiten (BTDrucks. 14/23, 172). Bezüglich der Überführung einzelner WG zwischen verschiedenen BV desselben Stpfl. bewirkte dies im Grundsatz keine Änderung der materiellen Rechtslage, allerdings gilt das vormalige Wahlrecht, derartige Überführungen gewinnrealisierend zu behandeln, für Überführungen nach dem 31.12.1998 nicht mehr (R 14 Abs. 2 Satz 3 EStÄR 1998, BStBl. I 1998, 1518). Hatte der Gesetzgeber zunächst noch beabsichtigt, Überführungen in das SonderBV des Stpfl. bei einer Mitunternehmerschaft als einen gewinnrealisierenden Vorgang zu behandeln (im ursprünglichen Gesetzentwurf

noch in Abs. 4 Satz 3 geregelt, BTDrucks. 14/23, 6, 173), wurde in der endgültigen Gesetzesfassung das SonderBV des Stpfl. in den Kreis der von der Regelung erfassten BV aufgenommen, da auch bei Überführungen, die das SonderBV des Stpfl. tangieren, kein Rechtsträgerwechsel erfolge und eine interpersonelle Verlagerung der stillen Reserven folglich ausgeschlossen sei; mithin bestehe im Zeitpunkt der Überführung keine Notwendigkeit für eine Besteuerung (BTDrucks. 14/443, 24; vgl. *Wendt*, Stbg 1999, 1 [8]; *Nickel*, FR 1998, 1073). Hinsichtlich der Übertragungen zwischen dem Betriebs- oder SonderBV des Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft sowie zwischen den SonderBV verschiedener Mitunternehmer verkehrte der Gesetzgeber die vorherige Besteuerungspraxis ins Gegenteil, indem er in diesen Fällen eine zwangsweise Aufdeckung der stillen Reserven anordnete. So waren nach Satz 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 bei unentgeltlichen Übertragungsvorgängen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft sowie zwischen den verschiedenen Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft die Teilwerte der WG anzusetzen und die stillen Reserven folglich zwingend im abgebenden BV zu realisieren. Der BFH (BFH v. 20.5.2010 – IV R 42/08, BFH/NV 2010, 1726) hat dieses Abrücken von den vormaligen Besteuerungsgrundsätzen als verfassungsgemäß beurteilt: Da Art. 3 Abs. 1 GG keinen Anspruch auf eine zukünftig gleichbleibende Rechtslage vermittele, sei es dem Gesetzgeber gestattet gewesen, zur Verwirklichung des Steuersubjektprinzips den zivilrechtl. Wechsel des Rechtsträgers mit einer Entnahmegewinnbesteuerung zu verbinden. Auch sei es nach Auffassung des BFH nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber sodann für Übertragungen nach dem 31.12.2000 wieder zu den vormaligen Grundsätzen der Buchwertübertragung zurückgekehrt sei, dies jedoch nicht zum Anlass genommen hat, auch für 1999 und 2000 rückwirkend eine entsprechende Gesetzeskorrektur herbeizuführen (krit. *Kanzler*, FR 2010, 987).

Gemäß § 52 Abs. 16 Satz 11 idF des StEntlG 1999/2000/2002 ist Abs. 5 erstmals auf den Erwerb von WG anzuwenden, der aufgrund eines nach dem 31.12.1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts erfolgt. Abgestellt wird mithin nicht auf die Übertragung des zivilrechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums, sondern vielmehr auf das auf die Übertragung gerichtete Verpflichtungsgeschäft zwischen zwei Rechtsträgern. Bei der in den Sätzen 1 und 2 geregelten Überführung fehlt es jedoch grds. sowohl an einem Verpflichtungsgeschäft als auch an der Übertragung selbst, da ein Rechtsträgerwechsel grds. nicht erfolgt (zu Ausnahmen s. Anm. 1526). Vielmehr bringt der Stpfl. seinen Willen zur Überführung des betreffenden WG entweder konkludent durch eine geänderte betriebliche Nutzung oder aber durch subjektive Widmung vermittels buchhalterischer Zuordnung zum Ausdruck. Folglich ist für Überführungen nach den Sätzen 1 und 2 § 52 Abs. 1 idF des StEntlG 1999/2000/2002 als allgemeine Vorschrift zur zeitlichen Anwendung der Änderungen des StEntlG 1999/2000/2002 maßgeblich, wonach die Regelung erstmals für im VZ 1999 erfolgende Überführungen anwendbar ist. § 52 Abs. 16 Satz 11 aF betrifft daher lediglich rechtsträgerwechselnde Übertragungen iSv. Satz 3. Das Abstellen auf den Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts hat zur Folge, dass eine erst im VZ 1999 tatsächlich vollzogene (dingliche) Übertragung eines WG nicht gewinnrealisierend gem. Satz 3, sondern vielmehr noch nach den bisherigen Rechtsgrundsätzen (Mitunternehmer-Erlass) zu beurteilen ist, wenn der rechtsgeschäftliche Zuwendungsvertrag bis zum 31.12.1998 abgeschlossen worden ist (hinsichtlich des Eintritts der stl. Rechtsfolgen der Übertragung von WG und damit auch der Bestimmung des maßgebenden VZ ist nur die Übertragung des wirtschaftlichen/zivilrechtl. Eigentums von Bedeu-

tung). Dies gilt jedoch nur, wenn der obligatorische Vertrag bis zu diesem Stichtag wirksam geworden ist. Bei schwebend unwirksamen Verträgen stellt sich die Frage, ob ein mit Ablauf des 31.12.1998 schwebend unwirksamer obligatorischer Vertrag auf Übertragung von EinzelWG strechtl. als wirksam abgeschlossen gilt, wenn die vom Gesetz geforderte Genehmigung erst in 1999 erfolgt. Zivilrechtlich bedeutet die nachträgliche Zustimmung die Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts ex tunc; die Genehmigung wirkt also auf den Zeitpunkt des Abschlusses zurück (§ 184 Abs. 1 BGB). Diese „Rückwirkung“ gilt auch für das StRecht, unter der Voraussetzung, dass nach Abschluss des schwebend unwirksamen Vertrags die erforderliche Genehmigung unverzüglich eingeholt wird (BFH v. 1.2.1973 – IV R 49/68, BStBl. II 1973, 307; BFH v. 23.4.1992 – IV R 46/91, BStBl. II 1992, 1024). Die bloße Absicht, den Übertragungsvertrag abschließen zu wollen, reicht hierfür selbst dann nicht aus, wenn die Übertragung infolge von Gründen, die der Stpfl. nicht zu vertreten hat (zB verzögerte Eintragung der Komplementär-GmbH der aufnehmenden PersGes. ins Handelsregister) nicht rechtzeitig erfolgt (BFH v. 21.6.2012 – IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536).

Da das StEntlG 1999/2000/2002 erst am 4.3.1999 beschlossen und am 24.3.1999 verkündet worden ist, ergibt sich für Übertragungen zwischen dem 1.1. 1999 und dem 4.3. bzw. 24.3.1999 eine unechte Rückwirkung; diese sieht der BFH gleichwohl als zulässig an, weil das Vertrauen in den Fortbestand der bisherigen Handhabung bereits seit der Einbringung des Gesetzentwurfs am 9.11.1998 nicht mehr schutzwürdig war (BFH v. 21.6.2012 – IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536).

**StSenkG:** Die im StEntlG 1999/2000/2002 getroffenen Regelungen des Satzes 3 idF des StEntlG 1999/2000/202 zum Teilwertansatz bei Übertragungen hatten nur in den VZ 1999 und 2000 Bestand, da sie bereits im Gesetzgebungsverfahren zum StSenkG auf Vorschlag des Vermittlungsausschusses durch die Sätze 3 bis 5 idF des StSenkG ersetzt wurden. Hiernach ist bei Übertragungen der Buchwert zwingend fortzuführen, weshalb die Regelungen des StSenkG auch als Versuch der „Wiederherstellung“ des Mitunternehmer-Erlasses gelten. Zugleich wurden die bisher im Mitunternehmer-Erlass nicht enthaltenen Regelungen in Satz 4 (Teilwertansatz bei mittelbarer oder unmittelbarer Beteiligung eines KStSubjekts) und Satz 5 (nachträglicher Teilwertansatz bei späterer Beteiligung eines KStSubjekts) angefügt, um missbräuchliche Gestaltungen unter Ausnutzung der Erleichterungen nach Satz 3 zu vermeiden. Infolge zahlreicher Auslegungsprobleme zu den Sätzen 3 bis 5 sowie zur weitergehenden Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen erfolgte bereits mit dem UntStFG eine Präzisierung bzw. Erweiterung der mit dem StSenkG eingeführten Regelungen, sodass im Grundsatz Sätze 3 bis 5 idF des StSenkG nie zur Anwendung kamen.

**UntStFG:** Während die Sätze 1 und 2 unverändert blieben, sollte nach dem RegE zum UntStFG (BTDrucks. 14/6882, 6) der Anwendungsbereich von Satz 3 durch eine völlige Neufassung dieses Satzes klargestellt und zudem die vormalige Anwendungskonkurrenz bei Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zu Abs. 6 Satz 1 durch eine ausdrückliche Regelung in Abs. 6 zugunsten von Abs. 5 geregelt werden. In einem neuen Satz 4 war eine Sieben-Jahres-Frist vorgesehen, innerhalb derer eine Veräußerung oder Entnahme des betreffenden WG zum rückwirkenden Teilwertansatz führen sollte. Diese Rechtsfolge sollte bei Zuordnung der stillen Reserven auf den übertragenden Gesellschafter durch eine Ergänzungsbilanz entfallen. Die bisherigen Sätze 4 und 5 sollten die Sätze 5 und 6 werden und eine ausdrückliche Anwendung auch auf die Begr. des Anteils eines

KStSubjekts vorsehen. Außerdem wurde der neue Satz 6 mit einer Frist von sieben Jahren versehen. Nachdem zunächst der FinAussch. Satz 3 umformuliert und Satz 4 idF des RegE ersatzlos gestrichen hatte, um Umstrukturierungen zu erleichtern (BTDrucks. 14/7344, 7), schlug nach Ablehnung des Gesetzentwurfs im BRat der Vermittlungsausschuss die schließlich Gesetz gewordene und bis heute gültige Fassung der Sätze 3 bis 6 vor. Dabei wurde Satz 3 ohne inhaltliche Änderungen erneut umformuliert. Die Fristenregelung nach Satz 4 des RegE wurde wieder aufgegriffen und in veränderter Form, versehen mit einer Drei-Jahres-Frist nach Abgabe der StErklärung, in Abs. 5 Satz 4 eingefügt. Die beiden folgenden Sätze blieben unverändert.

- ▶ *Sätze 3 bis 5* sind gem. § 52 Abs. 16a Satz 1 idF des UntStFG auf Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 anzuwenden. Eine Übertragung ist erfolgt, wenn das wirtschaftliche Eigentum am WG übergeht. Es kommt nicht – wie bei der erstmaligen Anwendung des Satzes 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 – auf das zugrunde liegende obligatorische Rechtsgeschäft an. Da das UntStFG, durch das die Sätze 3 bis 5 ihre aktuelle Fassung erhielten, erst am 24.12.2001 verkündet worden ist (BGBl. I 2001, 3835), ergibt sich für vor diesem Zeitpunkt erfolgte Übertragungen eine unechte Rückwirkung. Bezüglich der Sätze 3 und 5 ist diese rückwirkende Anwendung unproblematisch, da beide Regelungen keine grundlegenden Abweichungen von der bereits durch Satz 3 bzw. Satz 4 idF des StSenkG geschaffenen und ebenfalls für Übertragungen seit dem 31.12.2000 geltenden Rechtslage enthalten und insofern allenfalls klarstellenden Charakter aufweisen. Bezüglich der durch das UntStFG neu geschaffenen Sperrfristregelung in Satz 4 ist allerdings zu bedenken, dass eine Anwendung der Regelung zumindest auf Übertragungen, die vor der Einbringung des Gesetzentwurfs in den BTag (25.9.2001) erfolgt sind, verfassungsrechtl. fragwürdig erscheint, eben weil die vorherige Fassung des Abs. 5 keine derartige Regelung vorsah. Zum maßgebenden Zeitpunkt des Wegfalls des Vertrauensschutzes vgl. in anderem Zusammenhang BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31.
- ▶ *Satz 6* soll nach § 52 Abs. 16a Satz 2 idF des UntStFG auf Anteilsbegründungen und -erhöhungen nach dem 31.12.2000 anzuwenden sein.
  - ▷ *Systematische und historische Auslegung:* Daraus könnte geschlossen werden, dass es zu einem rückwirkenden Ansatz des Teilwerts auch bei vor dem 1.1.2001 erfolgten Übertragungen iSv. Satz 3 kommt, wenn innerhalb von sieben Jahren nach der jeweiligen Übertragung eine Anteilsübertragung oder -erhöhung iSv. Satz 6 vorgenommen wird und diese nach dem 31.12.2000 erfolgt. Für eine solche Auslegung spricht, dass der Gesetzgeber mit der Anwendungsregelung erkennbar von der vorherigen Rechtslage abgewichen ist: So enthielt § 52 Abs. 16a idF des StSenkG keine besondere Regelung zum Inkrafttreten des damaligen Satzes 5, sodass jene Regelung dahin ausgelegt werden konnte, sie betreffe nur Fälle, in denen die der Anteilsübertragung oder -erhöhung vorgehende Übertragungen nach Satz 3 nach dem 31.12.2000 erfolgte. Hinzu kommt, dass die BReg. dem Vorschlag des BRats, § 52 Abs. 16a Satz 2 zu streichen, mit ausweichender Begr. nicht gefolgt ist (BTDrucks. 14/7084, 2, 7).
  - ▷ *Verfassungskonforme Auslegung:* Eine durch die Anknüpfung an die Anteilsbegründung bzw. -erhöhung bewirkte Einbeziehung von vor dem 1.1.2001 erfolgten Übertragungen in den Anwendungsbereich von Satz 6 ist uE aller-



dings verfassungswidrig, da die Rechtsfolge des rückwirkenden Teilwertansatzes in einem VZ eintreten würde, der im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Gesetzesänderung bereits abgeschlossen war (vgl. *Mitsch*, Inf. 2002, 77 [82]). Für eine solche unter diesem Aspekt gegebene echte Rückwirkung besteht indes keinerlei Rechtfertigung: Sinn und Zweck von Satz 6 ist es, eine Umgehung des gegen eine „missbräuchliche“ Ausnutzung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens gerichteten Satzes 5 zu verhindern, welcher allerdings erst für Übertragungen nach dem 31.12.2000 (Wechsel zum Halbeinkünfteverfahren) gilt. Vor diesem Hintergrund ist es schlechterdings ausgeschlossen, dass Buchwertübertragungen, die ja bis zum Inkrafttreten des Abs. 5 idF des StEntG 1999/2000/2002 möglich waren, seinerzeit mit dem Ziel einer Ausnutzung des Halbeinkünfteverfahrens vorgenommen worden sein können, da bis zu diesem Zeitpunkt ein Wechsel zum Halbeinkünfteverfahren nicht vorherzusehen war. § 52 Abs. 16a Satz 2 ist deshalb verfassungskonform dahin auszulegen, dass Satz 6 nur auf Anteilsbegründungen oder -erhöhungen anzuwenden ist, bei denen die vorhergehende Übertragung iSv. Satz 3 nach dem 31.12.2000 erfolgte. Formal kann dabei daran angeknüpft werden, dass Satz 6 nur Übertragungen iSd. Satzes 3 erwähnt, der Buchwertübertragungen aber erst ab 2001 ermöglicht (glA *Linklaters, Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 30, 32; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 503.8 [4/2017]).

**JStG 2010:** Durch das JStG 2010 wurde in Satz 1 ein zweiter Halbsatz angefügt, wonach § 4 Abs. 1 Satz 4 entsprechend anzuwenden ist. Eine vergleichbare Regelung für Übertragungen nach den Sätzen 3 bis 6 erfolgte zwar nicht, gleichwohl gilt Satz 1 nach wie vor in den Fällen des Satzes 3 entsprechend, und dies bezieht sich nunmehr auch auf den durch das JStG 2010 neu angefügten Halbs. 2. Wegen dieser zweifachen entsprechenden Anwendung bestehen indes ernstliche Zweifel an der inhaltlichen Bestimmtheit des Verweises (s. Anm. 1596). Satz 1 Halbs. 2 gilt gem. § 52 Abs. 12 Satz 6 in allen Fällen, in denen § 4 Abs. 1 Satz 3 anzuwenden ist. Dabei ist zu beachten, dass der Gesetzgeber letztere Regelung gem. § 52 Abs. 8b Satz 2 idF des JStG 2010 für die Fallkonstellationen, in denen nach der finalen Entnahmelehre ein Verlust des inländ. Besteuerungsrechts angenommen wurde, auch für vor dem 1.1.2006 endende Wj. für anwendbar erklärt, um nach erfolgter Aufgabe der finalen Entnahmelehre durch den BFH (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; Nichtanwendungserlass BMF v. 20.5.2009 – IV C 6 - S 2134/07/10005, BStBl. I 2009, 671) deren Rechtsgrundsätze rückwirkend gesetzlich festzuschreiben. Mit der zeitlichen Anwendungsregel für Satz 1 Halbs. 2 beabsichtigt der Gesetzgeber, dieser rückwirkenden Festschreibung der finalen Entnahmelehre auch im Kontext des Abs. 5 Geltung zu verschaffen. Die Rspr. hat eine derartige echte Rückwirkung in vergleichbaren Fällen als verfassungsrechtl. unbedenklich angesehen, da der Steuergesetzgeber hier durch ein rückwirkendes Gesetz lediglich eine in der Vergangenheit herrschende Rechtspraxis kodifiziere, um so einer zwischenzeitlich erfolgten Rechtsprechungsänderung entgegenzuwirken (vgl. BFH v. 22.2.2006 – I B 145/05, BStBl. II 2006, 546, zur Abschaffung der Mehrmutterorganshaft; FG Düss. v. 2.8.2007 – 14 V 1366/07 A(G), EFG 2008, 62, rkr., zur rückwirkenden Anwendung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 idF des JStG 2007; *Mitschke*, Ubg 2011, 328 [333f.]; aA überzeugend *Kirchhof/Raupach*, DB 2001, Beilage 3, 14ff.; *Völker/Ardizzoni*, NJW 2004, 2413 [2415] mwN).

Einstweilen frei.

1510–1524

## II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 1

### 1525 1. Einzelnes Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens

Sätze 1 regelt die Bewertung von WG, die von einem in ein anderes BV desselben Stpfl. überführt werden. Grundsätzlich kommen alle Arten von WG in Betracht, soweit sie nicht unselbständiger Bestandteil eines anderen WG sind. Dabei ist es unerheblich, ob es sich bei dem zu überführenden WG um ein WG des AV oder UV handelt (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 3). Satz 1 ist auch anwendbar, wenn mehrere WG zeitgleich überführt werden (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 6). Ebenso werden WG des Sammelpostens gem. § 6 Abs. 2a sowie immaterielle WG von der Regelung erfasst (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 4; s. aber Anm. 1540).

**Begriff des „einzelnen“ Wirtschaftsguts:** Siehe Vor §§ 4–7 Anm. 116.

**Verbindlichkeiten:** Begrifflich handelt es sich bei Verbindlichkeiten um negative WG, sodass auch deren Überführung von Satz 1 erfasst wird. Etwaige stille Reserven, zB bei Fremdwährungsverbindlichkeiten, gelangen nicht zur Aufdeckung (s. auch Anm. 1550). Werden gleichzeitig mit der Überführung von aktiven WG Verbindlichkeiten übernommen, so ist dies unschädlich (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 3). Die Annahme einer (teil-)entgeltlichen Überführung zwischen den BV desselben Stpfl. scheidet aus, da es diesbezüglich an einem Vertragspartner fehlt.

**Sachgesamtheiten:** Dem Wortlaut nach betrifft die Satz 1 des Abs. 5 nur die Überführung einzelner WG, nicht aber von Sachgesamtheiten (Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen). Auch ist bei Sachgesamtheiten weder Abs. 3 noch § 24 UmwStG einschlägig, da dort im Grundsatz deren Übertragung auf einen anderen als den bisherigen Inhaber verlangt wird (s. Anm. 1211; vgl. auch *Gragert/Wißborn*, NWB 2012, 972 [974]), sodass die Überführung von Sachgesamtheiten aus einem in ein anderes BV desselben Stpfl. explizit nicht geregelt ist. Hieraus kann allerdings nicht gefolgert werden, dass Satz 1 in diesen Fällen nicht anwendbar sei und zumindest im Fall der Überführung von Teilbetrieben oder ganzen Betrieben in ein anderes BV desselben Stpfl. die stillen Reserven wegen des Vorliegens einer Entnahme bzw. Betriebsaufgabe aufzudecken wären (die Überführung eines Mitunternehmeranteils würde mangels Wirtschaftsguteigenschaft ohnehin keine stl. Bewertung auslösen). Die sich aus einer derartigen Differenzierung nach EinzelWG einerseits und Sachgesamtheiten andererseits ergebenden unterschiedlichen Rechtsfolgen – Steuerneutralität einerseits, Gewinnrealisierung andererseits – wären weder sachlogisch begründbar noch als vom Gesetzgeber intendiert anzunehmen, sodass Satz 1 uE auch bei Überführungen von Sachgesamtheiten anzuwenden sind (so auch BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 6; *Kulosa in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 761; *Dietel*, DStR 2009, 1352 [1353]; *Gragert/Wißborn*, NWB 2012, 972 [974]; aA *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 1287 [7/2020]).

## 2. Überführung zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen

### a) Begriff der Überführung

1526

**Der Begriff der Überführung** in Satz 1 ist strechtl. zu verstehen. Hier sind alle Vorgänge, Handlungen oder Rechtsfolgen gemeint, die zum Wechsel der Zuordnung eines WG zu einem bestimmten BV führen, ohne dass es dabei zu einem Rechtsträgerwechsel kommt. Diese Überführungsvorgänge beinhalten bis auf wenige Ausnahmen keine Änderung des zivilrechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums, sondern vollziehen sich vielmehr innerhalb des Vermögens desselben Stpfl. Eine Überführung iSv. Satz 1 liegt indes nicht vor, wenn ein WG lediglich innerhalb eines Betriebs zwischen verschiedenen Betriebsteilen oder BS wechselt (rein innerbetrieblicher Vorgang).

**Bewirken der Überführung:** Zu einer Überführung kann neben einer konkreten, nach außen erkennbaren Zuordnungshandlung (zB hinsichtlich der Zuordnung von WG des gewillkürten BV) auch eine Änderung des strechtl. Kontexts, in dem sich das WG befindet, führen. Bei notwendigem BV wird die Überführung in einen anderen Betrieb des Stpfl. regelmäßig durch Nutzungsänderung, dh. durch Änderung der tatsächlichen betrieblichen Zweckwidmung bewirkt. Soll ein WG des gewillkürten BV überführt werden, kommt der Umwidmung durch Buchung entscheidende Bedeutung zu (s. § 4 Anm. 60). Auch bloße Rechtsvorgänge, die aufgrund strechtl. Wertungen eine andere vermögensmäßige Zuordnung eines WG zur Folge haben, sind als „Überführung“ iSd. Satzes 1 zu werten, etwa wenn bei Wegfall einer Bilanzierungskonkurrenz die verdrängte stl. Zuordnung des WG wieder auflebt oder sich die strechtl. Beurteilung aus anderen Gründen ändert (vgl. auch BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537).

#### **Beispiel (Überführung eines Grundstücks aus dem landwirtschaftlichen Anlagevermögen in das Umlaufvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels):**

Landwirt X stellt eine Bauvoranfrage, die darauf gerichtet ist, ein zu seinem landwirtschaftlichen Betrieb gehörendes Grundstück als Bauland für eine Reihe von Einfamilienhäusern marktgängig zu machen. Ziel ist es, das Grundstück nach erfolgter Genehmigung zu parzellieren und die einzelnen Parzellen anschließend zu veräußern.

Begründet X durch diese Aktivitäten einen gewerblichen Grundstückshandel, gehört das Grundstück zu dessen UV; die diesbezügliche Überführung aus dem landwirtschaftlichen in das gewerbliche BV erfolgt gem. Abs. 5 Satz 1 zwingend zum Buchwert (FG Düss. v. 4.11.2010 – 16 K 4489/08 E,G, EFG 2011, 542, rkr.; *Kanzler*, DStZ 2013, 822 [828]).

**Regelmäßig kein Eigentumswechsel:** Das zivilrechtl. oder wirtschaftliche Eigentum an dem WG ändert sich bei Überführungen iSd. Satzes 1 regelmäßig nicht, da die Überführung zwischen verschiedenen BV derselben natürlichen oder juristischen Person stattfindet. Im Unterschied hierzu bezeichnet der Gesetzgeber in Satz 3 den Transfer eines WG, der mit einem Rechtsträgerwechsel verbunden ist, als Übertragung (BFH v. 21.6.2012 – IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536; *Wendt*, FR 2002, 53 [57]; *Schulze* in *Widmann/Mayer*, Anh. 16, Rz. 111, 115 [9/2014]).

**Ausnahme bei Bruchteilsbetrachtung:** Bei einer vermögensverwaltenden PersGes. erfolgt gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO im Wege einer Bruchteilsbetrachtung eine anteilige Zurechnung der WG des Gesellschaftsvermögens auf die Gesellschafter (vgl. *Söffing*, Stbg 1996, 289 [292 f.]; *Daragan*, DStR 2000, 573 [575]), während bei einer mitunternehmerischen PersGes. diese Regelung durch § 15 Abs. 1 Nr. 2 verdrängt wird (stRspr., vgl. BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; BFH

v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691, C.III.2; BFH v. 2.4.2008 – IX R 18/06, BStBl. II 2008, 679; krit. *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 39 AO Rz. 90 ff. [10/2020]). Räumt ein Gesellschafter einer vermögensverwaltenden PersGes. der Gesellschaft das zivilrechtl. und/oder wirtschaftliche Eigentum an einem WG seines BV ein, so kann es sich trotz des damit verbundenen Rechtsträgerwechsels strechtl. um eine Überführung iSv. Satz 1 handeln, nämlich dann, wenn der ideelle Anteil des Gesellschafters am betreffenden WG weiterhin seinem BV zuzuordnen ist:

- **Zebragesellschaft:** Zum Begriff s. § 15 Anm. 1470. Überträgt der Gesellschafter einer vermögensverwaltenden PersGes., der seine Beteiligung in einem BV hält, ein WG aus seinem anderen BV auf die Zebragesellschaft bzw. umgekehrt, so bedeutet dies zwar einen Übergang des zivilrechtl. Eigentums, gleichwohl liegt, da die gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig den Gesellschaftern zuzurechnenden WG für die betrieblich beteiligten Gesellschafter strechtl. BV darstellen, insoweit eine unter Satz 1 fallende Überführung vor, als das WG anteilig weiterhin BV des Übertragenden ist bzw., bei der Übertragung in umgekehrter Richtung, anteilig aus einem BV des Empfängers entstammte (vgl. *Hörger/Mentel/Schulz*, DStR 1999, 565 [573]; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 763). Entsteht das übertragene WG demselben BV, in dem der Übertragende seine Beteiligung an der vermögensverwaltenden PersGes. hält, so ist Abs. 5 Satz 1 auch insoweit nicht einschlägig, als das WG infolge der ideellen Bruchteilsbetrachtung weiterhin dem Übertragenden zuzurechnen ist, weil das WG insoweit nicht in ein anderes BV desselben Stpfl. überführt wird. Vielmehr verbleibt das WG insoweit in demselben BV des Stpfl., sodass bereits aus diesem Grunde keinerlei stl. Folgen ausgelöst werden (für den Fall der entgeltlichen Veräußerung BFH v. 26.4.2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142; *Wendt*, StbJb. 2012/13, 29 [36]; eine Anwendung von Abs. 5 Satz 1 erwägend *Siebenhüter*, EStB 2012, 278). Für eine Anwendung von Satz 3 bei unentgeltlichen Übertragungen bzw. solchen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten auch bei Zebragesellschaften mit der Folge einer vollständigen Buchwertfortführung *Niehus*, DStZ 2004, 143 (148 ff.).

## 1527 b) Zwischen verschiedenen Betriebsvermögen

Eine Überführung iSv. Satz 1 liegt vor, wenn ein WG von einem BV in ein anderes BV desselben Stpfl. überwechselt. Die Bewertung nach Satz 1 gilt nur für WG, die direkt aus einem BV in ein anderes BV desselben Stpfl. überführt werden. Die Bewertung von WG des PV, die in ein BV eingelegt werden, richtet sich dagegen nach Abs. 1 Nr. 5. Dies gilt selbst dann, wenn diese WG zuvor aus einem BV des Stpfl. in sein PV entnommen worden sind. Beleg dafür ist auch, dass Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 für den Fall, dass die Wiedereinlage innerhalb von drei Jahren nach der Entnahme erfolgt, eine spezielle Bewertungsvorschrift enthält (s. Anm. 886).

**Anderes Betriebsvermögen:** Dies erfordert das Vorliegen mehrerer Betriebe eines Stpfl.; zur Mehrheit von Gewerbebetrieben eines Stpfl. vgl. § 15 Anm. 185 mwN. Das Verbringen eines WG zwischen verschiedenen BS eines einheitlichen Betriebs fällt nicht unter Satz 1. Zum Verbringen in ein ausländ. BV s. ausführl. Anm. 1537.

**Verschiedene Einkunftsarten:** Unerheblich ist, ob es sich um eine Überführung zwischen BV derselben Einkunftsart oder unterschiedlicher Einkunftsarten handelt (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 5; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 762). Dies gilt auch bei Überführung in einen Be-

trieb der LuF. Die Möglichkeit, im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zeitlich danach zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zu wechseln, ändert hieran nichts (BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187). Zur Überführung eines WG auf einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, dessen Gewinn bereits nach Durchschnittssätzen ermittelt wird, s. Anm. 1536.

### c) Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen

#### aa) Natürliche Personen

1528

Satz 1 setzt voraus, dass einem Stpfl. mehrere BV (s. § 15 Anm. 185) zuzurechnen sind. Grundvorstellung des Gesetzgebers ist dabei eine unbeschränkt oder beschränkt stpfl. natürliche Person, die mehrere Betriebe unterhält (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 2).

**Personengesellschaft ist anderer Steuerpflichtiger:** Überträgt eine natürliche Person als Mitunternehmer ein WG aus ihrem BV in das Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft oder erfolgt diese Übertragung in umgekehrter Richtung, so stellt dies keinen Anwendungsfall von Satz 1 dar. Dies zeigt sich insbes. darin, dass der Gesetzgeber in den Sätzen 3 bis 6 eine spezialgesetzliche Regelung für eben diese Übertragungsvorgänge geschaffen hat. Letzteres ist indes kein Beleg für eine durchgreifende strechtl. Verselbständigung der PersGes. gegenüber ihren Gesellschaftern (s. Anm. 1501). Zur Übertragung einzelner WG zwischen Schwester-PersGes. s. Anm. 1531.

**Transfer bei Betriebsaufspaltung:** Überträgt ein Stpfl. ein zum BV seines Einzelunternehmens gehörendes WG im Wege der verdeckten Einlage auf eine KapGes., so liegt keine Überführung iSd. Satzes 1 vor, da das BV der KapGes. kein BV desselben Stpfl. darstellt. Die strechtl. Behandlung der verdeckten Einlage richtet sich nach Abs. 1 Nr. 5 (danach ist der Teilwert anzusetzen) sowie nach Abs. 6 Satz 2 (danach erhöhen sich die AK der Gesellschaftsanteile um eben diesen Teilwert), woraufhin die stillen Reserven zur Aufdeckung gelangen. Etwas anderes gilt auch dann nicht, wenn der Stpfl. zum Zeitpunkt der Übertragung mehrheitlicher oder alleiniger Inhaber der Gesellschaftsanteile der KapGes. ist, etwa bei Vorliegen der Voraussetzungen einer klassischen Betriebsaufspaltung (s. § 15 Anm. 831).

#### bb) Körperschaften iSd. KStG

1529

Die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG gelten gem. § 8 Abs. 1 KStG grds. auch für die kstl. Einkommensermittlung. Abs. 5 Sätze 1 und 2 sind daher auch für kstpfl. Rechtssubjekte anwendbar (BFH v. 31.7.2013 – I R 44/12, BStBl. II 2015, 450, unter II.2).

**Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG** erzielen gem. § 8 Abs. 2 KStG ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb; infolgedessen haben derartige Rechtssubjekte stets nur einen einheitlichen Betrieb zum Gegenstand (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 2). Eine Überführung von WG aus einem in ein anderes BV einer solchen Körperschaft ist daher nicht denkbar (vgl. *Dräger/Müller/Dorn* in *LBP*, § 6 Rz. 1562 [12/2019]; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 763). Gleichwohl kann eine solche Körperschaft, die als Mitunternehmerin an einer PersGes. beteiligt ist, über SonderBV verfügen (s. Anm. 1545).

**Anderen Körperschaften iSv. § 1 KStG** können grds. wie natürlichen Personen mehrere BV zuzurechnen sein.

**Steuerbegünstigte Körperschaften:** Unterhalten stbegünstigte Körperschaften mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nebeneinander, so gelten diese gem. § 64 Abs. 2 AO zwar als einheitlicher Geschäftsbetrieb, gleichwohl ist für die Zwecke der Einkommensermittlung der Körperschaft für jeden Geschäftsbetrieb eine gesonderte Gewinnermittlung vorzunehmen (vgl. *Bott in Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 8 Rz. 82 f.; *Buchna/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Aufl. 2015, 311, 500, mit Hinweis auf die Vereinfachungsregelung der FinVerw. AEAO Nr. 11 zu § 64 AO), sodass insoweit von Abs. 5 erfasste Überführungen zwischen verschiedenen BV desselben Stpfl. vorliegen können (vgl. *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 79; zu Überführungen in den stbefreiten Bereich s. Anm. 1536).

**Juristische Personen des öffentlichen Rechts:** Betriebe gewerblicher Art von jPöR sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG unbeschränkt kstpfl. Daraus folgt jedoch nicht, dass die BgA als selbständige Subjekte der KSt anzusehen sind; kstl. StSubjekt ist vielmehr die jPöR selbst (vgl. BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391). Aus der Teil-Verselbständigung des einzelnen Betriebs in § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG folgt aber, dass jeder BgA einer jPöR für Zwecke der KSt grds. für sich zu betrachten ist. Die jPöR ist daher StSubjekt wegen jedes einzelnen Betriebs. Das Einkommen der einzelnen Betriebe ist gesondert zu ermitteln und die KSt gesondert festzusetzen (BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425). Bei der Gewinnermittlung wird dabei fingiert, der BgA sei ein selbständiges StRechtssubjekt in der Rechtsform einer KapGes. und die Trägerkörperschaft sei deren Alleingesellschafterin (vgl. BFH v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 4 Rz. 126; R 8.2 Abs. 1 KStR 2015). Überführungen aus dem einen in einen anderen BgA derselben jPöR fallen daher nicht unter Satz 1 (vgl. *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 4 Rz. 147; *Korn/Strahl in Korn*, § 6 Rz. 489.5 [4/2017]; differenzierend *Bauschatz/Strahl*, DStR 2004, 489 [492]), sondern sind als vGA iSv. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG an die Trägerkörperschaft zu qualifizieren, welcher die Einlage in den anderen BgA derselben Trägerkörperschaft nachfolgt (vgl. *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, 134; BMF v. 11.9.2002 – IV A 2 - S 1910 - 194/02, BStBl. I 2002, 935, Rz. 27; OFD Koblenz v. 19.5.2004 – S 2706 A - St 33 1, FR 2004, 856).

### 1530 cc) Mitunternehmerschaften

Mitunternehmerschaften führen im Grundsatz nur einen Betrieb und verfügen folglich nur über ein BV, sodass insoweit ein Anwendungsfall von Satz 1 nicht vorliegen kann (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 2). Etwas anderes kann sich indes bei gemischten Tätigkeiten ergeben. Zu Überführungen in das SonderBV einer Mitunternehmerschaft bei einer anderen Mitunternehmerschaft s. Anm. 1545.

**Mitunternehmerschaft als Steuerpflichtiger:** Siehe Anm. 1528.

**Gemischte Tätigkeiten:** Übt eine Mitunternehmerschaft gemischte Tätigkeiten aus, und sind diese wegen untrennbarer Verflechtung als einheitliche Tätigkeit zu beurteilen, so liegt nur ein einheitliches BV vor (s. § 15 Anm. 1425, 1073). Können die Tätigkeiten indes getrennt werden und ist eine dieser Tätigkeiten eine gewerbliche, so folgt regelmäßig aus § 15 Abs. 3 Nr. 1, dass alle von der PersGes. erzielten Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören und alle WG der PersGes. zu gewerblichem BV werden (vgl. BFH v. 24.4.1997 – IV R 60/95, BStBl. II

1997, 567; s. auch § 15 Anm. 1455). In den vorgenannten Sachverhalten sind daher Überführungen iSv. Satz 1 ausgeschlossen.

**Ausnahmen:** Verschiedene BV einer Mitunternehmerschaft können indes vorliegen, wenn § 15 Abs. 3 Nr. 1 nicht zur Anwendung gelangt. Dies ist zum einen der Fall, wenn die teilweise gewerbliche Tätigkeit nur in einem äußerst geringfügigen Umfang ausgeübt wird (s. § 15 Anm. 1426), woraufhin die Mitunternehmerschaft bspw. sowohl über ein gewerbliches als auch über ein der Erzielung freiberuflicher Einkünfte dienendes BV verfügt (strittig vgl. *Kanzler*, FR 2015, 512 [514]). Überführungen von WG zwischen diesen BV sind gem. Satz 1 zu bewerten. Zum anderen ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 auf Mitunternehmerschaften, die keine PersGes. im Sinne des Zivilrechts sind (zB Erbengemeinschaften, eheliche Gütergemeinschaften), nicht anwendbar (vgl. BFH v. 23.10.1986 – IV R 214/84, BStBl. II 1987, 120). Folglich können auch diese Gemeinschaften über mehrere BV verfügen; für Überführungen zwischen diesen gilt Satz 1 (glA BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 2; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 489.4 [4/2017]).

#### dd) Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften

1531

Wird ein WG zwischen den Gesellschaftsvermögen von SchwesterPersGes., also PersGes., an denen ganz oder zumindest teilweise dieselben Personen beteiligt sind, übertragen, so ist strittig, ob dies als Überführung zwischen verschiedenen BV desselben Stpfl. zu werten ist und damit steuerneutral erfolgt, oder ob vielmehr eine Aufdeckung der stillen Reserven bewirkt wird.

**Rechtsprechung:** Der I. Senat des BFH einerseits (BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471) und der IV. Senat andererseits (BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971) kamen in dieser Frage zu diametral entgegengesetzten Ergebnissen. Während der I. Senat einen Buchwerttransfer verneinte, erachtete der IV. Senat diesen für verfassungsrechtl. geboten. Zum Meinungsstreit innerhalb des BFH s. *Gosch*, DStR 2010, 1173; *Wittwer*, DStR 2010, 1072. Mit Beschluss v. 10.4.2013 (BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004) hat der I. Senat seine Auffassung, eine Buchwertübertragung sei de lege lata nicht möglich, zwar bestätigt, gleichwohl teilt er nunmehr die verfassungsrechtl. Bedenken des IV. Senats. Insoweit kann zwar von einer Annäherung der Positionen der beiden Senate in der verfassungsrechtl. Beurteilung der materiellen Rechtslage gesprochen werden (vgl. *Oellerich*, NWB 2013, 3444), allerdings ziehen die Senate daraus unterschiedliche Konsequenzen.

- ▶ *Nach Auffassung des I. Senats* (BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004) sei Satz 1 nicht unmittelbar anwendbar, da die Mitunternehmerschaft für die Zwecke der Gewinnermittlung als selbständiges Steuersubjekt mit einem eigenen – von den BV der Mitunternehmer zu unterscheidenden – BV anzusehen sei. Insofern sei keine von Satz 1 erfasste Überführung, sondern eine Übertragung gegeben, die allerdings auch vom Wortlaut des Satzes 3 nicht erfasst werde, da im abschließenden Katalog des Satzes 3 die Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft nicht geregelt sei. Eine analoge Anwendung scheidet sowohl von Satz 1 als auch von Satz 3 aus, da das Gesetz insoweit keine planwidrige Lücke aufweise; vielmehr habe der Gesetzgeber ganz bewusst die steuerneutrale Übertragung von WG zwischen SchwesterPersGes. nicht zugelassen (vgl. BTDrucks. 14/7343, 4). Allerdings ist der I. Senat der Überzeugung,

dass insoweit Abs. 5 Satz 3 wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG als verfassungswidrig anzusehen sei (BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004, unter III.2). Weil er zudem eine verfassungskonforme Auslegung der Regelung für nicht möglich erachtet, hat er das betreffende Verfahren (I R 80/12) durch Beschluss ausgesetzt und die Frage, ob von Verfassungen wegen eine Buchwertübertragung zwischen SchwesterPersGes. geboten sei, dem BVerfG (Az. BVerfG 2 BvL 8/13) vorgelegt. Zu den möglichen Entscheidungsszenarien s. *Tiede*, StuB 2013, 883 (886); *Schulze* in *Widmann/Mayer*, Anh. 16, Rz. 505 ff. (9/2014).

- ▶ *Nach Auffassung des IV. Senats* sei indes infolge des Grundsatzes der transparenten Besteuerung von Mitunternehmenschaften und des Subjektsteuerprinzips der Grundgedanke des Abs. 5 im Wege einer verfassungskonformen Auslegung auf Übertragungen zwischen den Gesamthandsvermögen von SchwesterPersGes. zu erstrecken und daher Satz 1 entsprechend anwendbar. Dabei hat der IV. Senat in seinem Beschluss im AdV-Verfahren keinen Zweifel daran gelassen, dass er in einem späteren Hauptsacheverfahren ebenso entscheiden würde. Dieses nunmehr anhängige Verfahren hat der IV. Senat bis zur Entsch. des BVerfG in dem vom I. Senat vorgelegten Verfahren ausgesetzt (BFH v. 27.12.2013 – IV R 28/12, BFH/NV 2014, 535).

**Finanzverwaltung:** Nach Auffassung der FinVerw. soll eine Buchwertübertragung einzelner WG zwischen SchwesterPersGes. weder nach Abs. 5 (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 18; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27 - St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11 unter 4.) noch nach Realteilungsgrundsätzen (BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 - S 2242/07/10002, BStBl. I 2019, 6, Rz. 12) zulässig sein. Einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz verneint die FinVerw., da es im deutschen StRecht keinen allgemeinen Grundsatz gebe, der eine gewinnneutrale Übertragung zulässt oder vorschreibt, soweit die Besteuerung der stillen Reserven im Inland sichergestellt ist, gewährt allerdings angesichts der divergierenden Auffassungen im BFH (einerseits BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; andererseits BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971) AdV (BMF v. 29.10.2010 – IV C 6 - S 2241/10/10002:001, BStBl. I 2010, 1206).

**Schrifttum:** Die Fachliteratur vertritt dagegen mehrheitlich die Auffassung, dass eine Übertragung zwischen (beteiligungsidentischen) SchwesterPersGes. als Überführung zwischen verschiedenen BV desselben Stpfl. zu werten sei, da insoweit die quotale Beteiligung der jeweiligen Mitunternehmer am Gesellschaftsvermögen als deren eigenes BV anzusehen sei, und befürwortet damit die Auffassung des IV. Senats,

vgl. *Krumm* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 388; *Bernütz/Loll*, DB 2013, 665 (667); *Bode*, DB 2010, 1156; *F. Dötsch*, jurisPR-SteuerR 25/2010 Anm. 4; *Kanzler*, FR 2010, 761 (762); *Wendt*, FR 2010, 381 (387); *Leisner-Egensperger*, DStZ 2010, 900 (903 ff.); *Niehus*, FR 2005, 278; *Wendt*, FR 2002, 53 (64); *Groh*, DB 2002, 1904 (1906); *Hoffmann*, GmbHR 2002, 125 (131); *Reiß*, StbJb. 2001/02, 281 (311); *Schmitt/Franz*, BB 2001, 1278 (1280); *Hörger/Pauli*, GmbHR 2001, 1139 (1140); *Hörger/Mentel/Schulz*, DStR 1999, 565 (572); aus ökonomischer Sicht: *Bareis*, FR 2011, 153 (162 ff.); *Siegel*, FR 2011, 45 (54 ff.).

Vertreten wird auch die Auffassung, bei der unmittelbaren Übertragung zwischen SchwesterPersGes. handle es sich tatsächlich um einen zweistufigen Vorgang, bei dem zunächst eine Ausbringung aus dem Gesamthandsvermögen der Ursprungsgesellschaft in das jeweilige Vermögen der Mitunternehmer und anschließend eine Einbringung in das Gesamthandsvermögen der übernehmenden Gesellschaft erfolge. Diese beiden Vorgänge wären aber, soweit die Ausbringung ins BV der Mitunternehmer erfolge, jeweils nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 oder 2 zum Buchwert zu bewer-



ten (vgl. *Ley*, DStR 2011, 1208 [1209 ff.]; *Ley* in *Ley/Brandenberg*, StbJb. 2012/13, 161 [207 ff.]; uE insoweit zutr. aA *Brandenberg* in *Ley/Brandenberg*, StbJb. 2012/13, 161 [209]).

Gegen die Zulässigkeit einer steuerneutralen Übertragung zwischen Schwester-PersGes. wird argumentiert, dass das BV der PersGes. vom BV der Mitunternehmer zu unterscheiden sei, sodass eine Buchwertverknüpfung *de lege lata* nicht zulässig sei (vgl. *Schmitt/Franz*, Ubg 2012, 395 [398]; *Gosch*, DStR 2010, 1173, [1175]; *Brandenberg*, FR 2010, 731 [734 f.]; *Brandenberg*, DStZ 2002, 551 [555]; *Herrmann/Neufang*, BB 2000, 2599 [2602]; *Schulze zur Wiesche*, DStR 1999, 917 [918]). Ferner wird gegen die Auffassung des IV. Senats argumentiert, dieser selbst sei mit seinem Ur. v. 21.6.2012 (BFH v. 21.6.2012 – IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536) von seinem ursprünglichen Beschluss v. 15.4.2010 (BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971) abgerückt (vgl. *Dornheim*, Ubg 2012, 618 [619]; dagegen zu Recht *Schulze* in *Widmann/Mayer*, Anh. 16, Rz. 498 [9/2014]). Die in BFH v. 10.4.2013 (BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004) vertretene Auffassung des I. Senats, der Ausschluss eines Buchwerttransfers zwischen Schwester-PersGes. sei verfassungswidrig, wird insbes. von *Mitschke* (FR 2013, 1077 [1079]) mit dem Argument kritisiert, dass der Gesetzgeber mit Abs. 5 weder die Grenzen einer zulässigen gesetzlichen Typisierung überschritten noch den verfassungsrechtl. Grundsatz der Folgerichtigkeit verletzt habe. Mehrheitlich fokussiert sich die Auseinandersetzung im Schrifttum nunmehr jedoch auf die Frage, ob mit dem IV. Senat eine verfassungskonforme Auslegung von Abs. 5 Satz 1 bzw. ein Analogieschluss zulässig sei (so *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 805 ff.; *Cropp*, NWB 2014, 1656 [1657 ff.]), oder ob vielmehr mit dem I. Senat die Vorlage an das BVerfG zu befürworten sei (so *Oellerich*, NWB 2013, 3444 [3447]; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1347 [7/2020]; *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Rz. 5.77; *Lutzenberger*, DStZ 2015, 670 [675 ff.]).

**Stellungnahme:** Aus steuersystematischer Perspektive liegt das Erg. auf der Hand. Da die stillen Reserven steuerverhaftet bleiben und es in Anbetracht der Beteiligungsidentität zu keiner interpersonellen Verlagerung derselben kommt, folgt aus dem Subjektsteuerprinzip das Gebot der Buchwertübertragung. Der sowohl vom IV. und nunmehr auch vom I. Senat vertretenen Auffassung, ein Ausschluss der Schwester-PersGes. vom Buchwerttransfer sei verfassungswidrig, ist daher uneingeschränkt zu folgen. Entgegen *Mitschke* (FR 2013, 1077 [1079]) ist es eben gerade nicht folgerichtig, bei Übertragungen zwischen dem (Sonder-)BV nur eines Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen mit Satz 3 eine interpersonelle Verlagerung stiller Reserven zu dulden, bei Schwester-PersGes. den Buchwerttransfer jedoch sogar dann zu versagen, wenn keinerlei Steuersubstrat auf andere Rechtssubjekte überspringt (vgl. *Niehus*, FR 2005, 278 [279]; BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471). Ebenso wenig rechtfertigt die verfehlte Auffassung der Fin-Verw. (vgl. BMF v. 29.10.2010 – IV C 6 - S 2241/10/10002:001, BStBl. I 2010, 1206), wonach es keinen allgemeinen Grundsatz gebe, der eine gewinnneutrale Übertragung zulassen oder vorschreiben würde, soweit die Besteuerung der stillen Reserven im Inland sichergestellt sei, eine Ungleichbehandlung von Schwester-PersGes. Vielmehr gilt im Gegenteil, dass stille Reserven infolge des Realisationsprinzips zunächst einmal nur dann und insoweit zu besteuern sind, als sie am Markt realisiert worden sind (in diese Richtung auch BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFH/NV 2010, 346 unter B.I.7.b dd). Dies wird strechtl. freilich ergänzt durch die im Regelfall zur Aufdeckung stiller Reserven führende Entnahmebewertung als

eine Art ultima-ratio-Besteuerung in den Fällen, in denen anderenfalls die stillen Reserven gar nicht mehr oder ggf. nur noch bei einem anderen Stpfl. besteuert werden könnten (vgl. *Reiß*, BB 2001, 1225). Im Fall der Übertragung von WG zwischen beteiligungsidentischen SchwesterPersGes. ist jedoch weder eine Marktrealisation der stillen Reserven zu beobachten, noch droht ein Verlust des Besteuerungsrechts bzw. eine interpersonelle Verlagerung der stillen Reserven, sodass ausweislich der vorgenannten Besteuerungsgrundsätze eine Buchwertverknüpfung geboten ist. Durch ihre restriktive Haltung will die FinVerw. offenbar Steuergestaltungen entgegenwirken, die darauf abzielen, einzelne WG zunächst steuerneutral in einer SchwesterPersGes. zu separieren und sodann nicht die WG selbst, sondern vielmehr den Betrieb der ZielPersGes. bzw. die betreffenden Mitunternehmeranteile ohne gewstl. Belastung und unter Inanspruchnahme der §§ 16, 34 zu veräußern (vgl. *Niehus*, StuW 2008, 359 [367 f.]; *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 8. Aufl. 2020, 239 f.; *Brandenberg*, DStZ 2002, 551 [555]; aA *Mitschke*, FR 2013, 1077 [1079]). Derlei Befürchtungen rechtfertigen indes die Nichtzulässigkeit des Buchwerttransfers zwischen SchwesterPersGes. nicht, da ihnen zwanglos durch die Grundsätze zur Gesamtplanrechtsprechung bzw. § 42 AO begegnet werden könnte (vgl. BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004; *Niehus*, StuW 2008, 359 [368]).

In der Frage, ob ein Analogieschluss als zulässig anzusehen ist, erweist sich uE die ablehnende Auffassung des I. Senats letztlich als nicht überzeugend. Zwar scheint die Überlegung, dass eine Gesetzeslücke nicht bestehe, weil der Gesetzgeber bewusst den Buchwerttransfer zwischen SchwesterPersGes. nicht in den Katalog des Abs. 5 Satz 3 aufgenommen habe, woraufhin sich ein Analogieschluss verbiete, auf den ersten Blick zu tragen, betrachtet man die Entstehungsgeschichte von Abs. 5 jedoch eingehender, so sprechen vielmehr gute Gründe dafür, das Bestehen einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes zu bejahen. Insbesondere lässt sich aus dem Umstand, dass sich einzelne am Gesetzgebungsverfahren Beteiligte gegen einen Buchwerttransfer von EinzelWG zwischen SchwesterPersGes. ausgesprochen haben, nicht ableiten, dass der Gesetzgeber SchwesterPersGes. bewusst von einer den Buchwerttransfer zulassenden Regelung habe ausschließen wollen; vielmehr erscheint die Auffassung überzeugender, wonach der Gesetzgeber diese spezielle Fallkonstellation letztlich weder im positiven noch im negativen Sinne geregelt hat (vgl. *Bernütz/Loll*, DB 2013, 665 [667]; *Wendt*, FR 2010, 381 [387]; aA *Mitschke*, FR 2013, 1077 [1079]; im Erg. auch *Lutzenberger*, DStZ 2015, 670 [675 ff.]). Da nun die in den Sätzen 1 und 2 zum Ausdruck kommenden Grundüberlegungen bei zutreffender Würdigung als Plan des Gesetzgebers zu begreifen sind, steuerneutrale Überführungen immer dann zuzulassen, wenn die spätere Besteuerung der stillen Reserven bei demselben Stpfl. gewährleistet ist, und diese Anforderungen bei beteiligungsidentischen SchwesterPersGes. erkennbar erfüllt sind, ist es uE gerechtfertigt, insoweit von einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes zu sprechen, welche durch eine analoge Anwendung von Satz 1 zu schließen wäre. Steuersystematisch noch überzeugender wäre uE allerdings nicht die analoge Anwendung von Satz 1, sondern vielmehr dessen verfassungskonforme Auslegung. Die hiergegen vorgebrachten Argumente des I. Senats des BFH (BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004), wonach der Gesetzeswortlaut sowie der klar erkennbare Wille des Gesetzgebers eine solche nicht zuließen, überzeugen im Erg. nicht. Insbesondere basiert dessen Auffassung, dass Satz 1 vom Wortlaut her nicht einschlägig und einer Auslegung nicht zugänglich sei, weil der Transfer zwischen SchwesterPersGes. mit einem Rechtsträgerwechsel einhergehe und damit begriff-

lich keine Überführung darstelle, auf einem zu weit gehenden Verständnis der strechtl. Verselbständigung der Mitunternehmerschaft gegenüber ihren Mitunternehmern (vgl. *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 8. Aufl. 2020, 239) und dem daraus folgenden Ausschluss von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. In Anbetracht der Tatsache jedoch, dass die Versteuerung der von der PersGes. erzielten Einkünfte alleinig durch ihre Gesellschafter erfolgt, ist es gerechtfertigt, in derartigen Fällen das BV der Gesellschaft zugleich auch als ideell anteiliges BV der Gesellschafter zu behandeln. Dies stellt nun keineswegs einen Rückfall in die Bilanzbündeltheorie dar (so aber *Brandenberg*, NWB 2010, 2699 [2708]; *Mitschke*, FR 2013, 1077 [1079]), sondern ist vielmehr gängige Steuerrechtspraxis, wenn man etwa an die gesellschafterbezogene Anwendung von § 6b oder an die strechtl. Fiktion denkt, nach welcher der Erwerber eines Mitunternehmeranteils vom Veräußerer ideell anteilige WG erwirbt (vgl. *Wacker* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 16 Rz. 460). Letztlich ist dies eine Frage nach der Reichweite von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, wobei uE bei den hier in Rede stehenden Fällen eine getrennte Zurechnung der gesamthänderisch gebundenen WG auf die Gesellschafter für eine zutreffende Besteuerung der Gesellschafter erforderlich ist (vgl. *Niehus/Wilke*, SteuK 2010, 385 [386]; *Cropp*, DStR 2014, 1855 [1857]; *Bernütz/Loll*, DB 2013, 665 [667]). Sodann aber stellt sich der Transfer von WG zwischen SchwesterPersGes. als Überführung zwischen dem anteiligen BV eines jeden Mitunternehmers dar, die von Satz 1 erfasst wird. Diesem Gedanken folgend wäre auch die Übertragung von WG zwischen nicht beteiligungsidentischen PersGes. gem. Satz 1 insoweit zu Buchwerten vorzunehmen, als eine Verschiebung stiller Reserven nicht eintritt (glA *Reiß*, StbJb. 2001/02, 281 [311]; *Cropp*, DStR 2014, 1855 [1858 ff.]; aA *Schulze* in *Widmann/Mayer*, Anh. 16, Rz. 492 [9/2014], keine Buchwertübertragung). Zwar erscheint angesichts der Regelung des Satzes 3, welcher eine interpersonelle Verlagerung stiller Reserven zwischen den Mitunternehmern im Grundsatz ermöglicht, eine Buchwertübertragung auch bei lediglich personenidentischen SchwesterPersGes. gerechtfertigt (so *Bernütz/Loll*, DB 2013, 665 [667]), de lege lata ist dies uE indes nicht zulässig, wenn man mit der vorstehenden Überlegung Übertragungen zwischen SchwesterPersGes. unter Satz 1 fasst. Eine Auslegung des Satzes 3 erscheint insoweit ausgeschlossen.

**Auswirkungen für die Beratungspraxis:** Etwaige Bescheide, die eine Übertragung zwischen SchwesterPersGes. unter Aufdeckung der stillen Reserven beinhalten, sollten mit Verweis auf das beim BVerfG anhängige Verfahren sowie den Beschluss des IV. Senats offengehalten werden. Einspruchsverfahren, die auf die Verfassungswidrigkeit von Abs. 5 gestützt werden, ruhen gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO (vgl. *Oellerich*, NWB 2014, 3444 [3448]). Die FinVerw. gewährt AdV (BMF v. 29.10.2010 – IV C 6 - S 2241/10/10002:001, BStBl. I 2010, 1206). Bis zur endgültigen Klärung der Anwendbarkeit von Abs. 5 ist zu (rechtssicheren) Umweggestaltungen zu raten, soweit diese im Einzelfall möglich sind.

- ▶ *Durch die Nutzung von § 6b* kann im Erg. eine vollständig steuerneutrale Übertragung zwischen beteiligungsidentischen SchwesterPersGes. erreicht werden. Voraussetzung ist allerdings, dass die engen Tatbestandsvoraussetzungen von § 6b erfüllt sind. Dabei decken die Gesellschafter der UrsprungPersGes. die stillen Reserven durch Veräußerung des WG an die SchwesterPersGes. auf, bilden sodann eine Rücklage gem. § 6b und übertragen diese anschließend auf das nämliche WG als Reinvestitionswirtschaftsgut bei der SchwesterPersGes. (vgl. *Strahl*, FR 2001, 1154 [1156 ff.]; *Ley*, DStR 2011, 1208 [1209 ff.]; aus steuersysteme-

matischer Perspektive krit. *Niehus*, FR 2005, 278 [284]). Die FinVerw. (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27 - St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11 unter 4.3; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 20) und der BFH (BFH v. 9.11.2017 – IV R 19/14, BStBl. II 2018, 575) haben diese Gestaltung akzeptiert, sodass insoweit Rechtssicherheit besteht. Nach Auffassung der FinVerw. soll es für die Inanspruchnahme von § 6b allerdings nicht ausreichen, wenn das WG gegen Minderung von Gesellschaftsrechten bei der UrsprungsPersGes. gefolgt von einer Erhöhung der Gesellschaftsrechte bei der aufnehmenden PersGes. übertragen wird, weil insoweit kein veräußerungsähnlicher Tatbestand erfüllt sei, sondern es lediglich zu einer Verschiebung von Gesellschaftsrechten komme (OFD Frankfurt 10.4.2019 - S 2241 A - 117 - St 213, DStR 2019, 1357; aA *Fischer/Petersen*, DStR 2019, 2169 [2172]). Diese gesellschaftsbezogener Sichtweise passt uE nicht zu der von der FinVerw. ansonsten vertretenen Auffassung, dass es sich bei der Gewährung und Minderung von Gesellschaftsrechten um einen tauschähnlichen und damit veräußerungsgleichen Vorgang handele (glA *Dräger/Dorn*, DB 2019, 2423 [2425]; *Patt* in *DPM*, § 24 UmwStG Rz. 49a [11/2019]; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 809). Ferner ist darauf hinzuweisen, dass § 6b im Idealfall zwar eine steuerneutrale Übertragung ermöglicht, bezüglich der Wertfortführung des betreffenden WG bei der aufnehmenden PersGes. jedoch insofern Unterschiede gegenüber einer Übertragung gem. Abs. 5 bestehen, als es weder zu einem Eintritt in die Rechtsstellung noch zu einer Besitzzeitanrechnung kommt (vgl. *Niehus/Wilke*, *SteuK* 2010, 385 [386]; *Niehus*, FR 2005, 278 [284]). Zudem sind die Auswirkungen auf das stl. Eigenkapital der jeweiligen Gesellschaft zu beachten (erfolgsneutrale Erhöhung des Kapitals der veräußernden Gesellschaft und erfolgsneutrale Verminderung des Kapitals der aufnehmenden Gesellschaft), was bspw. bezüglich § 15a von Bedeutung sein kann (vgl. *Strahl*, *KÖSDI* 2011, 17363 [17369]).

- *Zwei- oder mehrstufige buchwerterhaltende Übertragungen* können entweder unter mehrfacher Nutzung von Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 erfolgen, zB durch Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen der UrsprungsPersGes. in das SonderBV der Mitunternehmer bei dieser Gesellschaft und anschließend aus dem SonderBV in das Gesamthandsvermögen der ZielPersGes., oder durch geeignete Nutzung mehrerer anderer Buchwertprivilegien, zB durch Buchwerttransfer nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 auf eine neu gegründete TochterPersGes. und anschließende Einbringung der Anteile an dieser TochterPersGes. in die SchwesterPersGes. nach § 24 UmwStG mit nachfolgender Anwachsung bei der SchwesterPersGes. (vgl. *Fischer/Petersen*, DStR 2019, 2169 [2173 f.]) oder durch steuerneutrale Einbringung von Teilanteilen an der UrsprungsPersGes. in die SchwesterPersGes. nach § 24 UmwStG und anschließendes Ausscheiden der SchwesterPersGes. aus der UrsprungsPersGes. im Wege der (unechten) Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 unter Mitnahme des zu übertragenden WG (vgl. *Fischer/Petersen*, DStR 2019, 2169 [2174 ff.]). Derartige Gestaltungen bieten gegenüber der unmittelbaren Übertragung zwischen SchwesterPersGes. den Vorteil, dass sie vom Gesetzeswortlaut erfasst werden und insoweit eine steuerneutrale Übertragung ermöglichen (vgl. *Herrmann/Neufang*, BB 2000, 2599 [2602]; *Kemper/Konold*, DStR 2000, 2119 [2120 ff.]). Die FinVerw. wollte, wenn die einzelnen Teilschritte in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang standen und damit erkennbar war, dass sie im Erg. auf das Erreichen der eigentlich intendierten steuerneutralen Übertragung zwischen SchwesterPersGes. gerichtet waren, die Wandelbarkeit der Gesamtplanrechtsprechung bzw. § 42

AO prüfen (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 19; bereits OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27 - St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11 unter 4.2; zust. *Grager/Wißborn*, NWB 2012, 972 [977]; offengelassen in BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004). Diese, mehrere zusammenhängende Übertragungen nach Abs. 5 betreffende Rz. 19 in BMF v. 8.12.2011 (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279) wurde jedoch im Zuge der Kehrtwende der FinVerw. bzgl. der Frage, ob der Gesamtplangedanke im Fall einer Übertragung nach Abs. 5 einer nachfolgenden unentgeltlichen Anteilsübertragung nach Abs. 3 entgegensteht, für überholt erklärt (vgl. BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 40). Dies gilt dem Wortlaut nach zwar nur für die Anwendung des Gesamtplangedankens, während die Anweisung, in diesen Fällen das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs iSv. § 42 AO zu prüfen, unberührt bleibt. Unseres Erachtens ist jedoch davon auszugehen, dass jedenfalls ein bloßer sachlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen den verschiedenen Teilschritten einer Buchwertfortführung nicht entgegensteht (glA *Fischer/Petersen*, DStR 2019, 2169 [2176f.]). Diese Auffassung steht auch im Einklang mit der Rspr. des BFH, wonach es keinen allgemeingültigen Rechtsgrundsatz des Inhalts gibt, dass eine aufgrund einheitlicher Planung in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehende Mehrzahl von Rechtsgeschäften für die stl. Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen und sodann unter den Steuertatbestand zu subsumieren sei. Vielmehr kann der Gesamtplangedanke im konkreten Einzelfall lediglich Anlass zu der Prüfung geben, ob die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO vorliegen oder ob eine Norm des materiellen StRechts teleologisch dahingehend auszulegen ist, dass sie auf einen bestimmten Lebenssachverhalt nicht angewendet wird, obwohl der Tatbestand der Norm dem Wortlaut nach verwirklicht ist (vgl. BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766, Rz. 16). Letzteres kann aber angesichts des Regelungszwecks der genannten Buchwertprivilegien, die Aufdeckung stiller Reserven bei Vorhandensein der jeweiligen Tatbestandsvoraussetzungen zu verhindern, jedenfalls nicht allein deshalb der Fall sein, weil mehrere solcher Vorgänge hintereinander verwirklicht werden. Dies gilt insbes., wenn – wie es bei beteiligungsidentischen SchwesterPersGes. der Fall ist – durch die Buchwertfortführung das Subjektsteuerprinzip nicht verletzt wird und für das sich schlussendlich einstellende wirtschaftliche Erg. keine ausdrückliche, den Buchwerttransfer untersagende Regelung besteht. Erachtet man also – anders als hier vertreten – eine unmittelbare steuerneutrale Übertragung zwischen SchwesterPersGes. als nicht zulässig, so ist zumindest bei beteiligungsidentischen Gesellschaften die Buchwertübertragung durch mehrstufige Gestaltungen zu akzeptieren (glA *Wendt*, FR 2002, 53 [65f.]; *G. Förster*, StbJb. 2004/05, 227 [248f.]; *Siegmund/Ungemach*, NWB 2010, 2206 [2209f.]). Dies gilt im Übrigen auch, wenn das BVerfG die Nichtanwendung von Abs. 5 auf SchwesterPersGes. als (noch) verfassungsgemäß beurteilen sollte, da daraus keineswegs zu schließen wäre, dass andere Wege zur Erreichung des steuersystematisch zutreffenden Erg. verboten seien (anders noch *Niehus/Wilke*, SteuK 2011, 225 [226f.]). Auch hierzu bedürfte es vielmehr einer den Buchwerttransfer zwischen SchwesterPersGes. untersagenden gesetzlichen Regelung (zust. *Fischer/Petersen*, DStR 2019, 2169 [2176]).

Einstweilen frei.

1532–1534

### 3. Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven

#### 1535 a) Fortgesetzte Steuerverstrickung

Gemäß Satz 1 Teils. 4 ist eine Überführung zum Buchwert nur zulässig, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Ist diese Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 5 nicht erfüllt, so ist in der Logik des Gesetzgebers von einer zum Teilwert zu bewertenden Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4) und Einlage (§ 4 Abs. 1 Satz 8, § 6 Abs. 1 Nr. 5) auszugehen (ebenso *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 491 [4/2017]; *Lutzenberger*, *DStZ* 2015, 670 [673]). Dabei kann sowohl bei reinen Inlandssachverhalten als auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten die Gewähr einer Besteuerung der stillen Reserven fraglich sein. Ob auch die Besteuerung zukünftig entstehender stiller Reserven sichergestellt sein muss, ist umstritten; s. Anm. 1537.

#### 1536 b) Bei Inlandssachverhalten

**Gewinnermittlungsart unerheblich:** Für die Anwendung von Satz 1 ist es ohne Bedeutung, ob die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 1 iVm. § 5 oder § 4 Abs. 3 erfolgt. Dies gilt auch, wenn im abgebenden und aufnehmenden BV unterschiedliche Gewinnermittlungsmethoden zur Anwendung kommen.

► *Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen:* Satz 1 ist richtigerweise auch anzuwenden, wenn ein WG aus einem BV in einen Betrieb der LuF überführt wird, dessen Gewinnermittlung gem. § 13a nach Durchschnittssätzen erfolgt. Hierfür sprechen zwei Gründe: So kann für die Bewertung eines einzelnen aus einem anderen BV in diesen Betrieb überführten WG nichts anderes gelten, als wenn für den ganzen Betrieb von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder dem BV-Vergleich zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen übergegangen würde (FG Nds. v. 6.3.2007 – 13 K 467/04, EFG 2008, 36, rkr.). Für diesen Fall ist aber in § 4 Abs. 1 Satz 6 ausdrücklich geregelt, dass keine Entnahme vorliegt (vgl. § 4 Anm. 266) und infolgedessen eine Versteuerung im Zeitpunkt der Änderung der Gewinnermittlungsmethode nicht zu erfolgen hat. Hinzu kommt, dass angesichts der Gewinnermittlungssystematik stille Reserven, die beim Verkauf von WG realisiert werden, mit dem Grundbetrag nach § 13a Abs. 4 als abgegolten gelten (so FG Nds. v. 6.3.2007 – 13 K 467/04, EFG 2008, 36, rkr.) und zudem ist nach § 13a Abs. 7 der Gewinn aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden oder Gebäuden in den Durchschnittsatzgewinn einzubeziehen (*Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 491.1 [4/2017]), sodass eine Besteuerung der stillen Reserven (idealtypisch) sichergestellt ist.

► *Tonnagebesteuerung:* Erfolgt im aufnehmenden BV die Gewinnermittlung gem. § 5a, so sind gem. § 5a Abs. 4 Satz 4 die in den zugeführten WG enthaltenen stillen Reserven festzuhalten (s. auch § 5a Anm. 74). Diese eingefrorenen stillen Reserven sind bei Eintreten eines der in § 5a Abs. 4 Satz 3 genannten Tatbestände dem Gewinn hinzuzurechnen, sodass eine Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist (vgl. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 491.1 [4/2017]). Bei entgegengesetzter Übertragungsrichtung ordnet § 5a Abs. 6 im abgebenden BV den in der Systematik der Tonnagebesteuerung nicht steuerwirksamen Ansatz des Teilwerts an, da bei einem Buchwertansatz stille Reserven, die während der Zeit der Anwendung der Tonnagebesteuerung entstanden sind, später der Besteuerung unterliegen würden (*Difßars* in *Frotscher/Geurts*, § 5a Rz. 78a [6/

2020]). Insofern ist § 5a Abs. 6 lex specialis zu § 6 Abs. 5. Sollte es sich dabei allerdings um ein WG handeln, für das zuvor ein Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 Satz 1 festgestellt worden ist, weil bei Zuführung zum der Tonnagebesteuerung unterliegenden BV bzw. bei Wechsel zur Tonnagebesteuerung stille Reserven bestanden, so ist es steuersystematisch nicht überzeugend, diesen Unterschiedsbetrag dem Gewinn hinzuzurechnen, wenn das betreffende WG in ein anderes BV überführt wird. Insofern ist uE eine teleologische Reduktion von § 5a Abs. 4 Satz 3 und Abs. 6 dahingehend geboten, dass in diesem Fall einerseits eine Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags unterbleibt, andererseits jedoch der Teilwertansatz nach Abs. 6 um den Unterschiedsbetrag zu vermindern ist.

**Gewerbsteuerliche Erfassung unerheblich:** Die in Satz 1 geforderte Beibehaltung der Verstrickung stiller Reserven bezieht sich nur auf ESt und KSt; ein Verlust des Besteuerungsrechts bei der GewSt ist unerheblich. (s. Anm. 1507 „Verhältnis zu § 7 GewStG“ sowie Anm. 1540).

**Steuerbegünstigte Körperschaften:** Nach hM (vgl. *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 79; *Bott* in *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 8 Rz. 96) und außerbetrieblichen Körperschaften zwischen einer betrieblichen (stpfl.) und außerbetrieblichen/ideellen (stfreien) Sphäre zu unterscheiden. Dies soll auch für KapGes. gelten, obwohl diese im Grundsatz ausschließlich über eine betriebliche, nicht aber außerbetriebliche Sphäre verfügen. Etwaige Überführungen von WG aus dem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in den stbfreiten Bereich wären danach als gewinnrealisierende Entnahmen in den außerbetrieblichen Bereich der Körperschaft zu werten. Steuersystematisch ist es uE indes geboten, danach zu differenzieren, ob das betreffende WG nach der Überführung weiterhin dem BV zugehörig ist oder tatsächlich in den außerbetrieblichen Bereich der Körperschaft gelangt ist; Letzteres ist bei Körperschaften iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG allerdings nicht möglich. Daraus folgt: Überführt eine stbegünstigte Körperschaft ein WG aus dem zu einem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehörenden BV in das BV eines stbegünstigten Zweckbetriebs, so kann mangels späterer Besteuerung der stillen Reserven im Zweckbetrieb die Bewertung nicht zum Buchwert erfolgen (ebenso *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 489.5 [4/2017]). Gleiches gilt, wenn eine stbegünstigte Körperschaft ein WG aus dem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in den Bereich der Vermögensverwaltung oder in den ideellen Bereich überführt. Hierbei ist zwischen Körperschaften iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG und sonstigen Körperschaften zu unterscheiden: Bei ersteren gehört das WG auch nach der Überführung in den stbegünstigten Bereich grds. zum BV, da alle Einkünfte, unabhängig von der persönlichen StPfl. der Gesellschaft, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind (zutr. *Thiel*, GmbHR 1997, 10 [13f.]). Die Überführung zum Buchwert scheitert hier nicht daran, dass eine gewinnrealisierende Entnahme in die außerbetriebliche Sphäre der Körperschaft vorliegt, sondern vielmehr verbleibt das WG im BV der Körperschaft. Allerdings ist, weil das WG nunmehr dem stbfreiten Bereich zugeordnet ist, die Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet, sodass deren Aufdeckung geboten ist (zur Frage, ob hier eine Überführung in ein anderes BV desselben Stpfl. vorliegt, vgl. Anm. 1529). Demgegenüber liegt bei den sonstigen Körperschaften im Fall der Überführung in den Bereich der Vermögensverwaltung oder in den ideellen Bereich eine nach Abs. 1 Nr. 4 zu bewertende Entnahme aus dem BV des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vor; Abs. 5 Sätze 1 und 2 sind hier nicht einschlägig, da keine Überfüh-

rung in ein anderes BV gegeben ist. Zum hierbei ggf. anwendbaren Buchwertprivileg des Abs. 1 Nr. 4 Sätze 4 und 5 vgl. Anm. 1506.

1537 c) **Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten**

Bei Überführungen in ein ausländ. BV desselben Stpfl. ist nach Auffassung des Gesetzgebers und der FinVerw. die Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet, während der I. Senat des BFH sowie die überwiegende Mehrheit im Schrifttum zum gegenteiligen Erg. kommen.

**Vorrangige Anwendung von Abs. 5:** Bei Überführungen in ein ausländ. BV desselben Stpfl. ist Abs. 5 Satz 1 vorrangig gegenüber § 4 Abs. 1 Satz 3 anwendbar (s. Anm. 1506 „Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Satz 3“; aA *Levedag in U. Prinz, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht*, 2013, Rz. 11.36).

**Auffassung des Gesetzgebers:** Ging der Gesetzgeber ursprünglich noch davon aus, dass Abs. 5 Satz 1 zu einer Aufdeckung der stillen Reserven (auch) beim Transfer in eine ausländ. BS führen sollte, wird man dies angesichts der Entstrickungsregelung von § 4 Abs. 1 Satz 3 dahingehend konkretisieren müssen, dass Abs. 5 Satz 1 für diese Fälle nicht (mehr), sondern nur noch bei Überführungen in ein anderes BV desselben Stpfl. zur Anwendung gelangt (s. auch Anm. 1527).

- ▶ *Unterschiede zu § 4 Abs. 1 Satz 3:* Obwohl grds. gleichgerichtet, unterscheiden sich beide Regelungen allerdings im Detail: Während nach § 4 Abs. 1 Satz 3 sowohl ein Ausschluss als auch eine Beschränkung des inländ. Besteuerungsrechts die Entstrickung auslöst, ersteres soll nach Auffassung des Gesetzgebers bei Überführungen in eine in einem DBA-Freistellungsstaat belegene BS, letzteres bei Überführungen in eine BS, die einem DBA mit Anrechnungsmethode bzw. keinem DBA unterfällt, gegeben sein (vgl. *Rödter/Schumacher, DStR 2006, 1481 [1484]*), ist dies nach Abs. 5 Satz 1 der Fall, wenn die Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr sichergestellt ist.
- ▶ *Änderungen durch Einfügung des Regelbeispiels in § 4 Abs. 1 Satz 4:* Zu beachten ist, dass der Gesetzgeber mit dem JStG 2010 insoweit einen Gleichklang der Entstrickungsregelungen anstrebt, als das mit § 4 Abs. 1 Satz 4 eingefügte Regelbeispiel, wonach ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG insbes. vorliegt, wenn ein bisher einer inländ. BS zuzuordnendes WG einer ausländ. BS zuzuordnen ist, gem. Abs. 5 Satz 1 idF des JStG 2010 im Kontext des Abs. 5 entsprechend anzuwenden ist. Hierzu führt die Gesetzesbegründung aus, dass Abs. 5 Satz 1 auf dem gleichen Grundgedanken wie § 4 Abs. 1 Satz 3 basiere. Eine Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven liege deshalb ua. dann nicht vor, wenn ein WG einer ausländ. BS zugeordnet würde (BRDrucks. 318/1/10, 9). Bemerkenswert ist, dass die Gesetzesbegründung nicht danach differenziert, ob das aufnehmende BV in einem Staat belegen ist, mit dem ein DBA mit Freistellungs- oder aber mit Anrechnungsmethode bzw. kein DBA abgeschlossen ist. Es ist daher anzunehmen, dass Gesetzgeber und FinVerw. geneigt sind, die Frage, ob im Kontext des Abs. 5 die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist, nach denselben Grundsätzen wie bei § 4 Abs. 1 Satz 3 zu beantworten, woraufhin auch eine Überführung in ein BV in einem Staat, mit dem die Anrechnungsmethode vereinbart bzw. kein DBA vereinbart wurde, einen Entstrickungstatbestand darstellen würde (so bereits *Benecke, NWB 2007, F. 3, 14733 [14748]*; aA *Hruschka, StuB 2006, 584 [586]*).



**Rechtsprechung:** Zwar sind zur Frage, ob bei Überführungen iSv. Satz 1 die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt sei, (noch) keine Urte. ergangen, gleichwohl lassen sich die vom BFH für den Fall der Übertragung einzelner WG in das Gesamthandsvermögen einer ausländ. PersGes. für die Rechtslage vor Abs. 5 ergangenen Grundsätze auf derlei Sachverhalte übertragen, hat doch der BFH dabei die Sacheinlage durch eine PersGes. in eine andere PersGes. als eine Überführung aus einem Betrieb der Mitunternehmer in einen anderen Betrieb dieser Stpfl. beurteilt. Dabei, so der BFH, handele es sich weder um eine die sofortige Besteuerung gebietende Außentransaktion noch sei, selbst wenn fortan ein DBA mit Freistellungsmethode zur Anwendung gelange, das inländ. Besteuerungsrecht für die bis zum Zeitpunkt des Transfers entstandenen stillen Reserven gefährdet (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464, unter B.III.3.b bb). Zudem hat der BFH in diesem Urte. die Auffassung verneint, wonach eine Sicherstellung des Besteuerungszugriffs nur bei einer Besteuerungsmöglichkeit auch der zukünftig entstehenden Wertsteigerungen gegeben sei. Der BFH (BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFH/NV 2010, 346, unter B.I.7.b dd) betont, dass das Unterlassen einer Sofortbesteuerung kein Billigkeitserweis sei, den sich der Stpfl. durch Gewährung einer Gegenleistung erkaufen müsse, sondern vielmehr Ausfluss des allgemeinen Grundsatzes, nach dem Gewinne erst besteuert würden, wenn sie sich tatsächlich realisiert hätten. Es ist daher davon auszugehen, dass der BFH zumindest für die Rechtslage vor Inkrafttreten des Abs. 5 die Besteuerung auch bei grenzüberschreitenden Überführungen aus einem BV in ein anderes BV desselben Stpfl. als gewährleistet beurteilen würde.

**Auffassung der Finanzverwaltung:** Gemäß BMF (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 7) soll, entgegen der vom BFH vertretenen Auffassung, das Kriterium der Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven nur dann erfüllt sein, wenn neben den im Inland entstandenen stillen Reserven auch die erst nach dem Zeitpunkt der Überführung entstehenden Wertsteigerungen im Inland der Besteuerung unterliegen würden.

**Stellungnahme:** Bei Überführungen aus einem inländ. BV in ein ausländ. BV desselben Stpfl. kommt es uE nicht zu einem Verlust des inländ. Besteuerungsrechts. Dies gilt bei einem Transfer in ein BV, das in einem Staat belegen ist, mit dem kein bzw. ein DBA mit Anrechnungsmethode vereinbart ist, ohnehin, ebenso jedoch bei Geltung eines DBA mit Freistellungsmethode. Dies folgt aus der für Überführungen aus einem inländ. Stammhaus in eine ausländ. BS geltenden Argumentation, wonach auch bei Geltung eines DBA mit Freistellung abkommensrechtl. dem Ursprungsstaat weiterhin das Besteuerungsrecht für die dahin entstandenen stillen Reserven zustehe (ebenso *Ditz* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, 548 f.; *Schönfeld/Quilitzsch* in *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2018, Rz. 12.29; zweifelnd *Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 4 Rz. 375d [8/2019]). Dagegen wird zwar vorgebracht, dass abkommensrechtl. lediglich eine Aufteilung des Gewinns eines Betriebs auf seine einzelnen BS, nicht aber eine Gewinnabgrenzung zwischen einzelnen Betrieben des Stpfl. möglich sei (*Wassermeyer* in *Wassermeyer/Richter/Schnittker*, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rz. 2.19), gleichwohl lässt sich daraus uE ein Verlust des inländ. Besteuerungsanspruchs nicht ableiten (vgl. BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464). Letzteres wäre nur dann vorstellbar, wenn der aufnehmende Staat – entgegen den für die Gewinnaufteilung zwischen BS geltenden Grundsätzen – in diesem Fall sich einen ihm nicht zustehenden Besteuerungsanspruch anmaßen würde, und sich in dem im DBA-Fall sodann zu erwartenden

Verständigungsverfahren die Auffassung eines fortbestehenden inländ. Besteuerungsrechts an den bis zum Überführungszeitpunkt entstandenen stillen Reserven nicht durchsetzen ließe. Für die Frage, ob die inländ. Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist, kann uE jedoch allein die inländ. materielle Rechtsauffassung entscheidend sein. Die vage Sorge, einen nach inländ. Rechtsauffassung bestehenden Besteuerungsanspruch abkommensrechtl. nicht durchsetzen zu können, genügt uE als Rechtfertigung einer Sofortbesteuerung hingegen ebenso wenig (aA *Wassermeyer in Wassermeyer*, DBA, Art. 7 OECD-MA Rz. 260 [10/2013]; *Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 4 Rz. 375d [8/2019]), wie das Argument, aufgrund praktischer Vollzugsschwierigkeiten sei eine spätere Besteuerung der stillen Reserven ggf. nicht möglich (vgl. zu Letzterem zutr. BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BStBl. II 2011, 1019, Rz. 31). Zudem ist zu bedenken, dass es auch im Fall einer inländ. Sofortbesteuerung der stillen Reserven bei einem nachfolgenden Besteuerungszugriff des aufnehmenden Staats auf eben diese stillen Reserven unweigerlich zu einem – grds. ergebnisoffenen – Verständigungsverfahren käme. Sollte in diesem auf den inländ. Besteuerungsanspruch verzichtet werden, so wäre uU die bereits erhobene Steuer zu erstatten. Dies aber zeigt, dass eine rechtl. Absicherung des Besteuerungsanspruchs zumindest im DBA-Fall durch eine Sofortbesteuerung nicht erreicht werden kann. Und schließlich spricht gegen eine Sofortbesteuerung der stillen Reserven, dass im Verständigungsverfahren keine Pflicht zur Einigung besteht (vgl. *Flüchter in Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, 1524), sodass der inländ. Besteuerungsanspruch, wenngleich um den Preis einer Doppelbesteuerung, letztlich immer durchsetzbar wäre (zu den in diesen Fällen ggf. bestehenden unilateralen Maßnahmen vgl. *Flüchter in Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, 1523 f.). Auch ist die Auffassung der FinVerw., dass eine Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven nur dann gewährleistet sei, wenn auch die zukünftigen Wertsteigerungen im Inland besteuert werden könnten, deutlich abzulehnen (ebenso *Levedag in U. Prinz*, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, Rz. 11.33, 11.121; *Rogall/Gerner*, Ubg 2012, 81 [83]; *Schneider/Oepen*, FR 2009, 22 [25]; aA *Mitschke*, FR 2009, 326 [329]; *Grager/Wißborn*, NWB 2012, 972 [973 f.]). Vielmehr ist in dieser Frage dem I. Senat, wonach es ausschließlich auf die bis zum Zeitpunkt des Transfers entstandenen stillen Reserven ankommt, uneingeschränkt zuzustimmen (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464, unter B.III.3.b bb; BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BStBl. II 2011, 1019, Rz. 30).

An den vorstehenden Ergebnissen ändert uE auch das mit dem JStG 2010 mit § 4 Abs. 1 Satz 4 eingefügte und gem. Abs. 5 Satz 1 idF des JStG 2010 im Kontext des Abs. 5 entsprechend anzuwendende Regelbeispiel nichts, wonach ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG insbes. vorliege, wenn ein bisher einer inländ. BS zuzuordnendes WG einer ausländ. BS zuzuordnen ist, da ein Regelbeispiel keine Wirkung über den Grundtatbestand hinaus entfalten kann (zu Recht *Lendewig/Jaschke*, StuB 2011, 90 [94]; krit. auch *Ortmann-Babel/Bolik/Wernicke*, SteuK 2011, 335, unter 4.). Sollten mithin die Tatbestandsvoraussetzungen des Grundtatbestands nicht erfüllt sein, so könnte allenfalls noch eine gesetzgeberische Fiktion, wonach die Zuordnung zu einer ausländ. BS bzw. einem ausländ. BV desselben Stpfl. als Ausschluss oder Beschränkung des inländ. Besteuerungsrechts gelte, derartige Sachverhalte in den Anwendungsbereich der Grundnorm hinein verlagern (vgl. *Gosch in Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 49 Rz. 16; *Gosch*, IWB 2012, 779 [785 f.]; *Lendewig/Jaschke*, StuB 2011, 90 [94]; *Schnitger*, IFSt-Schrift Nr. 487 [2013], 25; aA *Levedag in U. Prinz*, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, Rz. 11.66). In-

des begreift der Gesetzgeber das Regelbeispiel gerade nicht als Fiktion, sondern vielmehr als Klarstellung der bisherigen Rechtslage (zust. § 4 Anm. 240), ohne dabei zu berücksichtigen, dass die bisherige Rechtslage durch den BFH mit der Aufgabe der finalen Entnahmelehre bereits eine Klarstellung, allerdings in einem der Auffassung des Gesetzgebers entgegengesetzten Sinne erfahren hat. Demgegenüber wird vertreten, § 4 Abs. 1 Satz 4 könne – über den Wortlaut der Regelung hinaus – als Fiktion verstanden werden, sodass, unabhängig davon, ob tatbestandlich eine Beschränkung oder ein Ausschluss des Besteuerungsrechts vorliege, eine Aufdeckung der stillen Reserven im Inland zu erfolgen habe (FG Düss. v. 19.11.2015 – 8 K 3664/11 F, EFG 2016, 209, Az. BFH I R 99/15, ausgesetzt bis zur Entsch. des BVerfG über das Normenkontrollersuchen des I. Senats v. 10.4.2013 – I R 80/12, Az. BVerfG 2 BvL 8/13; FG Köln v. 16.2.2016 – 10 K 2335/11, EFG 2016, 793, rkr.; *Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 4 Rz. 375g [8/2019]; *Ritzer in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, Anh. 7 Rz. 33f.). Mit Verweis auf das Revisionsverfahren I R 99/15 empfiehlt es sich, die geforderten Gewinnrealisierungen nicht ohne Weiteres zu akzeptieren und die Fälle offen zu halten (*Korn/Strahl in Korn*, § 6 Rz. 492 [4/2017]). Doch selbst wenn man der (verfehlten) Auffassung des Gesetzgebers folgen und zunächst das Vorliegen eines Entstrickungstatbestands bejahen würde, so mündete dies uE unmittelbar in einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 49 ff. AEUV; dies umso mehr, als die kompensatorische Bildung eines Ausgleichspostens iSv. § 4g nicht möglich ist, da diese Regelung explizit auf das Vorliegen einer fiktiven Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 abstellt (vgl. *Benecke*, NWB 2007, F. 3, 14733 [14748]; BTDrucks. 16/3369, 5; krit. zu dieser Ungleichbehandlung *Bilitewski in Lange/Bilitewski/Götz*, Personengesellschaften im Steuerrecht, 11. Aufl. 2020, Rz. 1213; s. Anm. 1505 „Vereinbarkeit mit Europarecht“).

Im Erg. haben daher uE Überführungen im Anwendungsbereich des Abs. 5 Satz 1 aus einem inländ. BV in ein anderes ausländ. BV desselben Stpfl. zum Buchwert zu erfolgen (ebenso *U. Prinz*, DB 2009, 807 [810]; *Liebchen*, Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften, 2008, 323). Für die entgegengesetzte Überführungsrichtung ist bei Vorliegen eines Freistellungs-DBA indes der gemeine Wert anzusetzen, da es anderenfalls bezüglich der bis zum Zeitpunkt der Überführung entstandenen stillen Reserven zu einer Okkupation des dem jeweiligen Ursprungsstaat zustehenden Besteuerungsrechts käme (so zu Satz 3 zu Recht *Körner*, IStR 2009, 741 [746]). In der Denkklogik des Gesetzgebers wäre in diesem Fall wohl eine gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 mit dem Teilwert zu bewertende Einlage anzunehmen, da eine fiktive Einlage nach § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 gerade nicht vorliegt; eine Bewertung mit dem gemeinen Wert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a scheidet daher aus.

Ergänzt sei, dass das vorstehende Erg. auch vor dem Hintergrund von § 1 Abs. 5 AStG Bestand hat, welcher die von der OECD entwickelte Methode zur Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und BS auf Basis einer uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion in nationales Recht umsetzen soll. Zwar kann uE die dort fingierte uneingeschränkte Selbständigkeit von BS im Fall verschiedener BV desselben Stpfl. als tatsächlich gegeben angesehen werden, gleichwohl folgt daraus nicht, dass bei Überführungen iSv. Satz 1 nunmehr wegen § 1 Abs. 5 AStG eine Aufdeckung der stillen Reserven zu erfolgen habe. Tatbestandsvoraussetzung für eine Einkünftekorrektur gem. § 1 Abs. 5 AStG ist es, dass es zuvor zu einer Verminderung der inländ. Einkünfte eines beschränkt Stpfl. oder zu einer Erhöhung der ausländ. Einkünfte eines unbeschränkt Stpfl. gekommen ist. Im Fall von Überführungen iSd. Satzes 1 ist dies aber nicht der Fall, da das inländ. Besteuerungsrecht für

die bis zum Zeitpunkt der Überführung entstandenen stillen Reserven nach der hier vertretenen Auffassung erhalten bleibt (vgl. für den Fall des Transfers in eine ausländ. BS *Schnitger*, IStR 2012, 633 [639 f.]; *Herbort*, FR 2013, 781 [784 f.]; für einen territorialen Besteuerungszugriff mit einer Steuerstundung auch *Gosch*, IWB 2012, 779 [785 f.]).

Ungeachtet der vorstehenden Überlegungen sei zudem angemerkt, dass die gesetzssystematisch nicht überzeugende Unterteilung in (vermeintliche) Entstrickungstatbestände nach § 4 Abs. 1 Satz 3 (Überführungen in eine ausländ. BS) einerseits und nach Abs. 5 Satz 1 (Überführungen in ein anderes ausländ. BV desselben Stpfl.) entfele, wenn der Gesetzgeber insoweit dem weiten Betriebsbegriff folgen würde; sodann wäre für beide Sachverhalte nur noch § 4 Abs. 1 Satz 3 in Erwägung zu ziehen (stattdessen für eine Ergänzung von Abs. 5 *Liebchen*, Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften, 2008, 324 ff.).

1538–1539 Einstweilen frei.

#### 1540 4. Rechtsfolge: Buchwertverknüpfung

Gemäß Satz 1 ist das WG bei der Überführung mit dem „Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt“. Dies ist der zutreffende Buchwert im Zeitpunkt der Überführung, der sich unter Beachtung der handels- und strechtl. Gewinnermittlungsgrundsätze ergibt.

**Kein Wahlrecht:** Die Buchwertfortführung ist zwingend; ein Wahlrecht, die stillen Reserven aufzudecken, besteht nicht. Unbenommen bleibt in jedem Fall die Möglichkeit, das WG zu einem fremdüblichen Preis an eine (ggf. neugegründete) gewerblich geprägte GmbH & Co. KG zu veräußern und auf diese Weise die gezielte Aufdeckung der stillen Reserven herbeizuführen (vgl. *Hoffmann*, GmbHR 2002, 125 [128]).

**Verknüpfung zwischen abgebendem und aufnehmendem Betriebsvermögen:** Ein Bewertungsansatz „bei der Überführung“ bedeutet, dass der Buchwert sowohl im abgebenden als auch im aufnehmenden BV gilt. Es ist eine Werteverknüpfung gegeben. Stellt sich also nachträglich heraus, dass der richtig ermittelte Buchwert des übertragenen WG vom bisher angesetzten Wert abweicht, muss dieser auch im aufnehmenden BV fortgeführt werden.

**Verknüpfung bei Wirtschaftsgütern des Sammelpostens:** Wird ein WG, das einem Sammelposten gem. § 6 Abs. 2a zugeordnet ist, in ein anderes BV bzw. SonderBV desselben Stpfl. überführt, so bewirkt dies nach Auffassung der FinVerw. im abgebenden BV keine Verminderung des Sammelpostens und stellt folglich im aufnehmenden BV keinen Zugang dar. Begründet wird dies mit der Überlegung, dass der Sammelposten selbst kein WG, sondern eine Rechengröße sei, und es den einzelnen WG des Sammelpostens an einem eigenen Buchwert fehle (R 6.13 Abs. 6 EStR; BMF v. 30.9.2010 – IV C 6 - S 2180/09/10001, BStBl. I 2010, 755, Rz. 22, 23; differenzierend *Korn in Korn*, § 6 Rz. 468.28 [4/2018], der für den seltenen Fall, dass alle WG des Sammelpostens überführt werden, zutr. dafür plädiert, den Sammelposten fortan mit seinem vorherigen Buchwert im aufnehmenden BV fortzuführen).

**Verknüpfung bei immateriellen Wirtschaftsgütern:** Nach zutreffender Auffassung der FinVerw. gilt Satz 1 auch für selbstgeschaffene immaterielle WG des AV (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 4), die gem. § 5 Abs. 2 im abgebenden BV nicht aktiviert und folglich auch im aufnehmenden BV nicht auszuweisen sind. Eine Aktivierung im aufnehmenden BV lässt

sich auch dann nicht begründen, wenn man die Überführung als Entnahme und anschließende Wiedereinlage begreift. Zwar verdrängt die Einlage (§§ 4 Abs. 1 Satz 8, 6 Abs. 1 Nr. 5) im Grundsatz das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 (vgl. *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 164), allerdings gehen die Bewertungsvorschrift in Satz 1 als speziellere Norm den grundsätzlichen Bewertungsvorschriften über die Einlage (Abs. 1 Nr. 5) vor, sodass das überführte WG mit einem Buchwert von Null anzusetzen wäre, folglich nicht zu aktivieren ist. War hingegen ein immaterielles WG im abgebenden BV zulässigerweise aktiviert, ist der Buchwert im aufnehmenden BV fortzuführen.

**Geltung auch für Gewerbesteuer:** Die Buchwertverknüpfung gilt gem. § 7 GewStG auch für die GewSt (s. Anm. 1507). Da das abgebende und das aufnehmende BV nicht derselben Einkunftsart angehören müssen (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 – S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 5), kann bspw. ein WG aus einem Gewerbebetrieb des Stpfl. in einen Betrieb, der nicht der GewSt unterliegt, überführt werden (zB in ein BV eines land- und forstw. Betriebs oder das BV eines Betriebs der selbständigen Arbeit). Ist in diesen Fällen estl. bzw. kstl. die Erfassung der stillen Reserven gewährleistet, so kam es bereits nach der finalen Entnahmelehre des BFH auch für gewstl. Zwecke nicht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven (vgl. BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187; H 7.1 Abs. 1 GewStH). Da ein allgemeiner Grundsatz im GewStRecht zur Sicherstellung der stl. Erfassung der stillen Reserven nicht besteht, bewirkt die Buchwertüberführung in derlei Fällen eine stfreie GewStEntstrickung (zum steuersystematischen Widerspruch zu § 6b – dort unterbindet der Gesetzgeber gem. § 6b Abs. 4 Satz 2 eine stfreie GewStEntstrickung bereits realisierter stiller Reserven – s. § 6b Anm. 142). Wird ein WG ohne erkennbare betriebliche Gründe in ein nicht gewerbliches BV zum Buchwert überführt, und werden die stillen Reserven zeitnah im aufnehmenden (nicht gewerbesteuerbaren) BV realisiert, so könnte allerdings ein Gestaltungsmissbrauch iSv. § 42 AO vorliegen (vgl. *Grager/Wißborn*, NWB 2012, 972 [975]). Auch bei der Überführung aus einem nichtgewerblichen in ein gewerbliches BV besteht für den Stpfl. kein Wahlrecht, diese zur Vermeidung einer gewstl. Verstrickung gewinnrealisierend vornehmen (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 762; offengelassen in FG Düss. v. 4.11.2010 – 16 K 4489/08 EG, EFG 2011, 542, rkr.).

**Folgebewertung:** Die Grundlagen der Bewertung eines nach Satz 1 überführten WG erfahren durch den Vorgang der Überführung keinerlei Veränderung. Daher sind die Wertfortführungsparameter (AfA-Bemessungsgrundlage, AfA-Verfahren, Besitzzeit usw.) zu übernehmen (vgl. *Hoffmann*, GmbH 2002, 125 [128]; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 765).

Einstweilen frei.

1541–1543

### III. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 2

#### 1. Einbeziehung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens

1544

**Rechtsgrundverweis:** Nach Satz 2 gilt Satz 1 auch bei Überführung zwischen Einzel- und SonderBV desselben Stpfl. bzw. zwischen verschiedenen SonderBV desselben Stpfl. bei verschiedenen Mitunternehmerschaften. Infolge dieses Rechtsgrundverweises gelten die Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Satz 1 in diesen Fällen entsprechend. Vorbehaltlich etwaiger Besonderheiten gilt dies insbe-

sondere für die Begriffe des einzelnen Wirtschaftsguts (s. Anm. 1525), der Überführung (s. Anm. 1526 f.) und des Stpfl. (s. Anm. 1528 ff.) sowie bzgl. der fortbestehenden steuerlichen Verstrickung der stillen Reserven (s. Anm. 1535 ff.).

**Gleichstellung von Sonderbetriebsvermögen und Betriebsvermögen:** Satz 2 stellt bezüglich der Überführung von WG das SonderBV (zum Begriff s. § 15 Anm. 700 ff.) des Mitunternehmers bei einer Mitunternehmerschaft dem eigenen BV des Stpfl. gleich.

- ▶ *Steuersystematische Einordnung:* Die Gleichstellung von eigenem BV und SonderBV des Mitunternehmers ist keineswegs selbstverständlich, da das SonderBV grds. als dem „Gesamtbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft“ zugehörig angesehen wird (stRSpr., BFH v. 17.12.2008 – IV R 65/07, BStBl. II 2009, 371, unter II.2.a mwN; BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880; § 15 Anm. 755), so bspw. im Fall der Veräußerung iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 (§ 15 Anm. 759; *Wacker in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 16 Rz. 407), bei der unentgeltlichen Übertragung (gem. Abs. 3 Satz 2 ist die Zurückbehaltung von WG unschädlich, wenn diese als SonderBV weiterhin „zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft“ gehören) sowie bei Einbringungen gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 und § 24 Abs. 1 UmwStG. Obwohl die WG des SonderBV dem betreffenden Mitunternehmer unmittelbar zugeordnet sind, folgt daraus nicht die Annahme eines eigenständigen Betriebs dieses Stpfl. (s. ausführl. Vor §§ 4–7 Anm. 91). Vielmehr hat der Gesetzgeber die bestehende Konkurrenz zwischen dem Subjektsteuerprinzip einerseits und der StRechtssubjektivität der PersGes. bezüglich der Gewinnermittlung andererseits in diesem Fall zugunsten des Subjektsteuerprinzips gelöst (vgl. *Hoffmann*, GmbHR 2002, 125 [128]).
- ▶ *Stellungnahme:* Zwar ist in steuersystematischer Hinsicht der Einschluss der WG des SonderBV als unmittelbare und logische Konsequenz des Subjektsteuerprinzips zu begrüßen, gleichwohl sind die mit der Herauslösung des SonderBV aus dem mitunternehmerischen BV verbundenen Wertungswidersprüche bezüglich der Abgrenzung des Mitunternehmeranteils in den Fällen der Veräußerung, der Einbringung sowie unentgeltlichen Übertragung fragwürdig. Anzumerken ist zudem, dass weitergehende oder gar grundsätzliche Überlegungen zur Besteuerung der PersGes. uE aus Satz 2 nicht abgeleitet werden können. So indiziert die explizite und damit möglicherweise als Ausnahme zu wertende Regelung der Vorrangigkeit des Subjektsteuerprinzips im Fall des Satzes 2 keine gesetzgeberische Bestätigung einer grundsätzlichen strechtl. Verselbständigung der PersGes. (so aber Vor §§ 4–7 Anm. 91); vielmehr ist, wie sich auch aus den Sätzen 3 bis 6 sowie § 6b ableiten lässt, im Kern von einer gesellschaftsbezogener Sichtweise der PersGes. auszugehen (s. Anm. 1501; ebenso *Wehrheim/Nickel*, BB 2006, 1361 [1365]).

## 1545 2. Überführungen iSv. Satz 2

**Überführung zwischen Betriebsvermögen und Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen:** Überlässt ein Mitunternehmer aus seinem nebenher bestehenden BV ein WG „seiner“ Mitunternehmerschaft zur Nutzung, so ist die bilanzielle Zuordnung zum SonderBV bei der nutzenden PersGes. vorrangig gegenüber der Zuordnung zum überlassenden BV (s. § 15 Anm. 758). Die Überführung erfolgt gemäß Satz 2 zum Buchwert. Selbiges gilt, wenn bei Wegfall einer solchen Bilanzierungskonkurrenz die verdrängte stl. Zuordnung des WG wieder auflebt oder

sich, zB durch die Umwandlung einer Körperschaft in eine PersGes., erstmals eine Bilanzierungskonkurrenz ergibt.

**Beispiel 1 (Wegfall des Sonderbetriebsvermögens durch Veräußerung des Mitunternehmeranteils und Rückfall in den Eigenbetrieb):**

Die XY-KG ist ua. an der ABC-oHG als Mitunternehmerin beteiligt. Sie überlässt der Tochtergesellschaft ein WG ihres Gesellschaftsvermögens zur betrieblichen Nutzung. Zum 31.12.01 veräußert die XY-KG ihre Beteiligung an der Untergesellschaft.

**Ertragsteuerliche Beurteilung:** Bis zur Veräußerung ihres Gesellschaftsanteils war die XY-KG Mitunternehmerin der Untergesellschaft. Die Nutzungsüberlassung des WG führte zu notwendigem SonderBV I der XY-KG bei der Untergesellschaft ABC-oHG (s. § 15 Anm. 758). Mit Beendigung der Mitunternehmerstellung infolge der Veräußerung ihres Gesellschaftsanteils entfällt zugleich die (vorrangige) Zuordnung des überlassenen WG zum SonderBV. Der „Rückfall“ des WG in das BV der XY-KG ist gem. Abs. 5 Satz 2 zwingend mit dem Buchwert aus der Sonderbilanz zu bewerten.

**Beispiel 2 (Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen in den Eigenbetrieb des Mitunternehmers infolge der Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft):**

Die XY-oHG soll formwechselnd in eine GmbH umgewandelt werden. Die PersGes. betreibt ihr Unternehmen auf einem funktional wesentlichen Betriebsgrundstück, das im Eigentum ihres Gesellschafters X steht, der mit 80 % beteiligt ist. Die GmbH als Rechtsnachfolgerin der XY-oHG setzt den Pachtvertrag mit X fort.

**Ertragsteuerliche Beurteilung:** Das Grundstück gehört bis zum Formwechsel zum notwendigen SonderBV I des X bei der XY-oHG. Mit Umwandlung in eine KapGes. geht die Mitunternehmerstellung des X unter; dieser erlangt als Gegenleistung Gesellschaftsanteile an einer GmbH. Das Gesellschaftsvermögen der PersGes. ist mit dem Gesellschaftsvermögen der KapGes. identisch, da der Formwechsel nur die Änderung des Rechtskleids bedeutet. Das Grundstück bleibt Alleineigentum des X, verliert jedoch seine SonderBV-Eigenschaft. Infolge der personellen und sachlichen Verflechtung zwischen X und der KapGes. ist die Nutzungsüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 2 (s. § 15 Anm. 819). Die Umwandlung der oHG in eine KapGes. bewirkt damit zugleich eine Überführung iSv. Satz 2 des Grundstücks aus dem SonderBV des X bei der PersGes. in das BV des entstehenden Besitzeinzelunternehmens. Die Überführung ist zwingend mit dem Buchwert aus der Sonderbilanz zu bewerten.

**Beispiel 3 (Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Eigenbetrieb in das Sonderbetriebsvermögen infolge der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen):**

A, der ein Einzelunternehmen betreibt, nimmt seine Tochter B unter Gründung der A & B oHG unentgeltlich als Gesellschafterin auf. A bringt das Einzelunternehmen auf einem ihm gehörenden Grundstück, das er nicht in das Gesellschaftsvermögen einbringt, sondern der A & B-oHG zur Nutzung überlässt.

**Ertragsteuerliche Beurteilung:** Nach Auffassung des BFH (BFH v. 12.10.2005 – X R 35/04, BFH/NV 2006, 521; BFH v. 18.9.2013 – X R 42/10, BStBl. II 2016, 639) ist der Vorgang in eine Einbringung nach § 24 UmwStG und § 6 Abs. 3 EStG aufzuspalten: Soweit A seinen Betrieb zum Zweck der unentgeltlichen Aufnahme seiner Tochter eingebracht hat, unterfällt dies Abs. 3 Satz 2 iVm. Satz 1; soweit er seinen Betrieb gegen Gewährung eines eigenen Mitunternehmeranteils in die A & B oHG eingebracht hat, ist § 24 UmwStG anwendbar. Da sich der Anwendungsbereich von § 24 UmwStG auch auf die mit der Zurückbehaltung bewirkte Überführung des Grundstücks in das SonderBV des A bei der oHG erstreckt (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.05), gelangt Abs. 5 Satz 2 nicht zur Anwendung. Nach vormaliger Auffassung der FinVerw. (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.47) sollte hingegen bei der unentgeltlichen Aufnahme von natürlichen Personen in ein Einzelunternehmen für alle beteiligten Personen Abs. 3 gelten mit der Folge, dass für den Einbringenden eine Anwendung von § 24

UmwStG ausschied. Bei dieser Sichtweise lag für das in das SonderBV des Einbringenden überführte WG folglich ein Anwendungsfall von Abs. 5 Satz 2 vor. Die FinVerw. ist nunmehr der Rspr. des BFH gefolgt (vgl. FinBeh. Hamb. v. 17.6.2015, BeckVerw. 319744).

**Überführung zwischen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften:** Eine Überführung nach Satz 2 Alt. 2 liegt vor, wenn sich aus den allgemeinen Zuordnungsregeln zum SonderBV (s. § 15 Anm. 720 ff.) ergibt, dass ein WG, welches bisher im SonderBV des Stpfl. bei der einen Mitunternehmerschaft bilanziert war, fortan seinem SonderBV bei einer anderen Mitunternehmerschaft zuzuordnen ist.

**Ausnahmen bei Bruchteilsbetrachtung:** Siehe Anm. 1526.

► *Übertragung auf vermögensverwaltende Personengesellschaft und nachfolgende Nutzungsüberlassung an Schwesterpersonengesellschaft:* Überlässt eine vermögensverwaltende PersGes. ein WG unmittelbar nach der Übertragung durch einen ihrer Gesellschafter einer Gewinneinkünfte erzielenden SchwesterPersGes. zur Nutzung und sind die Voraussetzungen einer (mitunternehmerischen) Betriebsaufspaltung nicht erfüllt, so folgt aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO die anteilige Zurechnung des überlassenen WG zum SonderBV der an beiden Gesellschaften beteiligten Gesellschafter bei der Gewinneinkünfte erzielenden PersGes.

**Beispiel 4 (Übertragung auf vermögensverwaltende Personengesellschaft und Nutzungsüberlassung an Schwesterpersonengesellschaft):**

Der Einzelgewerbetreibende A überträgt unentgeltlich sein betriebliches Grundstück auf eine Grundstücks-GbR, an der A, seine Ehefrau B und sein Sohn S zu je einem Drittel beteiligt sind. Die Grundstücks-GbR überlässt das Grundstück an die gewerbliche XY-KG, an der A und S als Mitunternehmer beteiligt sind.

**Ertragsteuerliche Beurteilung:** Sind die Voraussetzungen einer (mitunternehmerischen) Betriebsaufspaltung nicht erfüllt, weil es bspw. an der personellen Verflechtung fehlt, so ist das von der GbR überlassene Grundstück anteilig dem SonderBV von A und S bei der XY-KG zuzurechnen (BFH v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93). Mithin liegt hinsichtlich des gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO weiterhin dem A zuzurechnenden Grundstücksteils eine Überführung aus dessen BV in sein SonderBV bei der XY-KG vor, welche gem. Satz 2 zu Buchwerten erfolgt. Bezüglich des Grundstücksteils, der auf B übergeht, liegt eine Entnahme aus dem abgebenden BV des A vor. Sodann schenkt A das anteilige Grundstück der B, die im Zuge der Vermietung an die XY-KG Einkünfte aus VuV erzielt. Der Grundstücksteil, der auf S übergeht, wird bei diesem SonderBV bei der XY-KG. Hier stellt sich die Frage, ob, analog zur Behandlung des auf B übergehenden Grundstücksteils, zunächst eine Entnahme des A mit anschließender Einlage durch S vorliegt, oder ob die Übertragung insoweit nach Satz 3 Nr. 3 zum Buchwert erfolgt. Letzteres wird man zumindest für den Fall annehmen können, dass der Mietvertrag mit der XY-KG über das Grundstück zunächst zwischen A und der XY-KG abgeschlossen wird und die Übertragung des Grundstücks auf die GbR erst im Anschluss daran erfolgt.

► *Überführung aufgrund Wegfalls der Bruchteilsbetrachtung:* Sätze 1 und 2 können auch dann zur Anwendung kommen, wenn ein WG des Gesamthandsvermögens einer vermögensverwaltenden PersGes., das bei einem Gesellschafter aufgrund der Bruchteilsbetrachtung anteilig zum (Sonder-)BV gehört, aufgrund des Eintritts der PersGes. in die Gewerblichkeit nunmehr stl. BV der entstehenden Mitunternehmerschaft wird (glA *Strunk/Kamphaus*, BB 2002, 2153 [2157 f.]).

**Beispiel 5 (Vermögensverwaltende Personengesellschaft wird gewerblich):**

An der lediglich vermögensverwaltenden X-GbR sind A, B und C mit je einem Drittel beteiligt. Die X-GbR verwaltet umfangreichen, zum Gesamthandsvermögen gehörenden Grundbesitz. Ein Grundstück überlässt sie der gewerblich tätigen Y-oHG zur Nutzung, an der B



und C zu jeweils 50 % beteiligt sind. Aufgrund von Grundstücksverkäufen begründet die X-GbR ab 1.1.10 einen gewerblichen Grundstückshandel.

**Ertragsteuerliche Beurteilung:** Die X-GbR ist, soweit eine personelle Verflechtung mit der Y-oHG nicht besteht, bis zum 31.12.09 eine vermögensverwaltende PersGes. und hat daher kein BV. Gleichwohl ist das an die Y-oHG überlassene Grundstück bis zum 31.12.09 insoweit SonderBV von B und C bei der Y-oHG, als es ihnen anteilig zuzurechnen ist. Ab 1.1.10 handelt es sich bei der X-GbR um eine zumindest teilweise gewerblich tätige PersGes., die gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt. Das zum Gesamthandsvermögen der X-GbR gehörende, an die Y-oHG vermietete Grundstück zählt daher nunmehr aufgrund der vom BFH im Bereich der SchwesterPersGes. praktizierten Subsidiaritätstheorie vollumfänglich zum stl. Gesamthandsvermögen der X-GbR (vgl. BFH v. 30.10.1980 – IV R 5/77, BStBl. II 1981, 307). Es gilt daher als nach den Sätzen 1 und 2 aus dem jeweiligen SonderBV von B und C in das BV der PersGes. überführt. Eine Anwendung der Sätze 3 bis 6 (Übertragung aus dem SonderBV in das Gesamthandsvermögen) scheidet aus, da kein Rechtsträgerwechsel und damit keine Übertragung des WG iSv. Satz 3 stattgefunden hat. Im Übrigen wäre es auch sachlich nicht zu rechtfertigen, in diesem Fall die Sperrfrist-Regelung des Satzes 4 und die Missbrauchsklauseln in den Sätzen 5 und 6 anzuwenden.

**Körperschaften iSd. KStG:** Auch eine Körperschaft, die als Mitunternehmerin an einer PersGes. beteiligt ist, kann über SonderBV verfügen, wenn sie ein ihr gehörendes WG der Mitunternehmerschaft widmet (BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282). Überführungen iSv. Satz 2 sind daher bei derartigen Körperschaften möglich (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 2; *Korn/Strahl in Korn*, § 6 Rz. 489.4 [4/2017]).

**Mitunternehmerschaften:** Ist eine PersGes. selbst Mitunternehmerin bei einer anderen Mitunternehmerschaft (sog. doppelstöckige PersGes.), kann ihr im Rahmen dieser Mitunternehmerschaft selbst SonderBV zuzurechnen sein. Die Überführung von WG aus dem stl. Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft in dieses SonderBV oder umgekehrt ist ein Anwendungsfall von Satz 2 (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 2; *Korn/Strahl in Korn*, § 6 Rz. 489.4 [4/2017]; s. auch § 15 Anm. 635).

### 3. Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven

1546

Die grundsätzlichen Ausführungen zur Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven bei Überführungen i.S.v. Satz 1 (s. Anm. 1535 ff.) gelten bei Überführungen unter Einschluss des SonderBV entsprechend. Darüber hinaus ist zu beachten, dass bei der Überführung eines WG aus dem inländ. BV in das SonderBV desselben Stpfl. bei einer ausländ. PersGes. nach unveränderter Auffassung der FinVerw. der Fremdvergleichspreis anzusetzen sein soll (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.6.4; krit. *Fischer*, FS Vogel, 2000, 963 [1980]). Diese Sichtweise der FinVerw. vermag indes nicht zu überzeugen, da uE das inländ. Besteuerungsrecht für die bis zum Zeitpunkt der Überführung des WG entstandenen stillen Reserven auch dann fortbesteht, wenn das SonderBV abkommensrechtl. dem Ausland zuzuordnen ist (differenzierend *Levedag in U. Prinz*, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, Rz. 11.121; *Heurung/Bresgen*, GmbHR 2014, 187 [193 f.]).

### 4. Rechtsfolge: Buchwertverknüpfung

1547

Der Rechtsgrundverweis auf Satz 1 bewirkt, dass die Rechtsfolgen der Zielnorm in den Fällen des Satzes 2 entsprechend eintreten. Das überführte WG ist folglich mit

dem BW anzusetzen. Insoweit kann auf die Kommentierung zu Satz 1 verwiesen werden; s. hierzu Anm. 1540.

1548–1549 Einstweilen frei.

## IV. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 3

### 1. Gemeinsame Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 1 bis 3

#### 1550 a) Übertragung eines Wirtschaftsguts

**Begriff des Wirtschaftsguts:** Siehe Vor §§ 4–7 Anm. 116; § 5 Anm. 560 ff.

**Mehrere Wirtschaftsgüter, Sachgesamtheiten:** Zwar erfasst Abs. 5 Satz 3 dem Wortlaut nach lediglich die Übertragung eines einzelnen WG, gleichwohl ist unstrittig, dass dies die gleichzeitige Übertragung mehrerer WG einschließt (vgl. *Böhme/Forster*, BB 2003, 1979 [1983]). Dies gilt auch für eine Sachgesamtheit (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil), soweit für dessen Übertragung nicht die diesbezüglichen Spezialnormen (Abs. 3 bei unentgeltlicher Übertragung, § 16 Abs. 3 Satz 2 bei Realteilung oder § 24 UmwStG bei Einbringung) zur Anwendung kommen, so zB im Fall der Sachwertabfindung mit Teilbetrieb (vgl. *Dieterl*, DStR 2011, 1493; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 6 iVm. Rz. 12).

**100-prozentiger Anteil an einer Kapitalgesellschaft:** Nach Auffassung des BFH stellt eine im BV gehaltene 100-prozentige Beteiligung an einer KapGes. entgegen der Auffassung der FinVerw. (BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98/IV B 2 - S 1909-33/98, BStBl. I 1998, 268) keinen Teilbetrieb iSd. § 24 UmwStG 1995 dar (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464), sodass eine Einbringung einer derartigen Beteiligung in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in den Anwendungsbereich des Abs. 5 fielen. Die FinVerw. hält dagegen für Einbringungen nach dem Inkrafttreten des SEStEG an ihrer Auffassung fest (BMF v. 20.5.2009 – IV C 6 - S 2134/07/10005, BStBl. I 2009, 671) und hat eine gesetzliche Klarstellung angekündigt (s. auch BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001, BStBl. I 2011, 1134, Rz. 24.02), die bis dato allerdings nicht erfolgt ist.

**Verbindlichkeiten als (negative) Wirtschaftsgüter:** Sowohl Rspr. (BFH v. 11.9.1991 – XI R 32–33/89, BFH/NV 1992, 168; BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385; BFH v. 29.10.1997 – II R 75/94, BFH/NV 1998, 285; BFH v. 25.1.2000 – VIII R 55/97, BStBl. II 2000, 458; BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420), FinVerw. (etwa BMF v. 15.6.2000 – IV C 4 - S 2221 - 86/00, BStBl. I 2000, 1118) als auch Schrifttum (vgl. *Loschelder* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 4 Rz. 221; *Groh*, DB 2002, 1904 [1907]; *Böhme/Forster*, BB 2003, 1979 [1983]; *Schulze zur Wiesche*, DB 2004, 1388 [1390]; differenzierend s. Vor §§ 4–7 Anm. 118) verwenden den Begriff des WG ebenso für Verbindlichkeiten und bezeichnen diese als negative WG. Da Satz 3 dem Wortlaut nach nicht zwischen positiven und negativen WG unterscheidet, stellt die isolierte Übertragung einer Verbindlichkeit zwischen dem (Sonder-)BV des Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft einen Anwendungsfall von Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 dar (ebenso *Schulze zur Wiesche*, DB 2004, 1388 [1390]; aA wohl *Forst*, EStB 2004, 217 [218]).

**Beispiel (Übernahme einer Fremdwährungsverbindlichkeit aus dem Gesamthandsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers):**

X ist Gesellschafter der X-oHG. Die Gesellschaft hat eine auf US-Dollar lautende Verbindlichkeit am Zugangstag zutr. mit 100 000 € bewertet. Zum 1.10.01 beläuft sich der Teilwert der Verbindlichkeit in Folge eines gesunkenen Dollarkurses nur noch auf 80 000 €; der mögliche Kursgewinn iHv. 20 000 € ist nach Abs. 1 Nr. 3 stl. unberücksichtigt zu lassen (s. Anm. 697), sodass insoweit stille Reserven bestehen. X übernimmt die Verbindlichkeit gegen eine Erhöhung seines Kapitalkontos um 80 000 €.

Da die übernommene Verbindlichkeit in unmittelbarem Zusammenhang mit der Erhöhung seines Gesellschaftsanteils steht, hat X diese in seinem notwendigen SonderBV II bei der X-oHG auszuweisen. Gemäß Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 iVm. Satz 1 erfolgt die Übertragung zum Buchwert. X bewertet die Verbindlichkeit folglich mit 100 000 €; in der Gesamthandsbilanz bucht die Gesellschaft die Verbindlichkeit iHv. 100 000 € gegen eine Erhöhung des Kapitalkontos des X (80 000 €) sowie der gesamthänderisch gebundenen Rücklage bzw. der Kapitalkonten aller Gesellschafter (20 000 €) erfolgsneutral aus.

Gegebenenfalls bewirkt jedoch die im Zusammenhang mit der Übertragung eines positiven WG stehende Übernahme einer Verbindlichkeit die (anteilige) Entgeltlichkeit des Vorgangs; s. Anm. 1554.

**Übertragung** eines WG ist der Lebensvorgang, der den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums zwischen den beteiligten Rechtsträgern, mithin einen Rechtsträgerwechsel bewirkt. Zivilrechtlich kann der Vorgang ein Kauf, ein Tausch oder eine Schenkung sein. Mit dem Begriff der Übertragung sind sowohl entgeltliche als auch unentgeltliche Geschäfte gemeint. Der Begriff der Übertragung steht dabei im Gegensatz zum Begriff der Überführung nach den Sätzen 1 und 2, der den Wechsel der strechtl. Zuordnung zwischen verschiedenen BV grds. ohne Wechsel des wirtschaftlichen Eigentums betrifft (s. Anm. 1526).

**Zeitpunkt der Übertragung** bestimmt sich nach dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums iSv. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO (s. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 11).

**b) Wirtschaftsgut des Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers**

1551

**Mitunternehmer** kann eine natürliche Person (§ 1), ein kstplf. Subjekt gem. § 1 KStG (zB KapGes.) oder eine andere Mitunternehmerschaft (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691) sein, die im Regelungsbereich des § 15 Abs. 1 Nr. 2 als Mitunternehmer zu qualifizieren ist (s. § 15 Anm. 300 ff.). Zur Begr. der Mitunternehmerstellung s. Anm. 1501.

**Mittelbare Mitunternehmerstellung** iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 reicht aus (s. Anm. 1571).

**Zum Betriebsvermögen eines Mitunternehmers** gehören alle WG, die sich im BV eines Betriebs des Mitunternehmers befinden, den dieser außerhalb der Mitunternehmerschaft unterhält. Das übertragene WG muss vor der Übertragung diesem BV angehören bzw. im Zuge der Übertragung in dieses BV gelangen. Betriebsvermögen in diesem Sinne kann (1) das Einzelunternehmen einer natürlichen Person, (2) der Betrieb einer Körperschaft, oder (3), im Fall einer doppelstöckigen PersGes. iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, das mitunternehmerische BV der beteiligten Mitunternehmerschaft (Obergesellschaft) sein. Dabei spielt es keine Rolle, welcher Gewinnerzielungsart das BV angehört (Gewerbebetrieb, land- und forstwirtschaftlicher Betrieb oder Betrieb, welcher der selbständigen Arbeit dient). Ebenso ist die

Gewinnermittlungsart unerheblich (s. Abs. 7 sowie Anm. 5 für das erwerbende BV). Zudem differenziert Satz 3 weder danach, ob das WG zum notwendigen oder gewillkürten BV, noch danach, ob es zum AV oder UV gehört. Unerheblich ist zudem, ob das WG in funktionaler und/oder quantitativer Hinsicht als wesentliche Betriebsgrundlage des abgebenden BV qualifiziert (s. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 10).

**Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens:** Zum Begriff s. § 15 Anm. 700 ff. Satz 3 Nr. 2, 3 gilt unabhängig davon, ob das übertragene WG zum notwendigen oder gewillkürten SonderBV gehört. Unerheblich ist auch, ob es sich um Sonder-BV I oder II handelt.

**Schwesterpersonengesellschaften:** Anteile des Mitunternehmers am mitunternehmerischen Vermögen einer anderen Mitunternehmerschaft (SchwesterPersGes.) sind nicht als BV des Mitunternehmers iSv. Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 zu qualifizieren; s. aber zur Anwendung von Satz 1 Anm. 1531. Zur Übertragung aus dem Sonder-BV in das Gesamthandsvermögen einer SchwesterPersGes. s. Anm. 1602.

### 1552 c) Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens einer Mitunternehmerschaft

**Der Begriff der Mitunternehmerschaft** ist weder in Abs. 5 Satz 3 noch an anderer Stelle im EStG definiert. Zu den einzelnen Erscheinungsformen der Mitunternehmerschaft s. § 15 Anm. 370 ff. Mitunternehmerschaft ist danach die estl. Einheit, der ein BV zuzurechnen ist, an dem die Mitunternehmer gemeinschaftliche Initiative entwickeln und gemeinschaftliches Risiko tragen. Zur Begr. der Mitunternehmerschaft s. Anm. 1501.

- ▶ *Art der Gewinneinkünfte unerheblich:* Für die Anwendung von Abs. 5 ist es unerheblich, ob die Mitunternehmerschaft einen Gewerbebetrieb unterhält (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, Abs. 2), einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb führt (§ 13 Abs. 1, 7 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1) oder einen Betrieb zum Gegenstand hat, welcher der selbständigen Arbeit dient (§ 18 Abs. 1, 4 Satz 2 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1).
- ▶ *Gewerbliche Prägung reicht aus:* Eine Mitunternehmerschaft ist ebenfalls die vermögensverwaltend tätige PersGes. in der Rechtsform einer gewerblich geprägten Gesellschaft gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2, die in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt.

**Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft:** Dass Abs. 5 Satz 3 die Begriffe Gesamthandsvermögen und Mitunternehmerschaft miteinander verknüpft, führt zu unstimmgigen Ergebnissen, da der Begriff des Gesamthandsvermögens einerseits nicht mit dem stl. BV-Begriff übereinstimmt und zudem nicht bei jeder Mitunternehmerschaft Gesamthandsvermögen besteht.

- ▶ *Gesamthandsvermögen* ist ein zivilrechtlicher Begriff, der das Vermögen einer Gesamthandsgemeinschaft bezeichnet. Das gesamthänderisch gebundene Vermögen ist durch die gemeinschaftliche Berechtigung der Gesellschafter an den jeweiligen WG gekennzeichnet (vgl. *Drüen* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 39 AO Rz. 81 [10/2020]). Eine Übertragung aus bzw. in das Gesamthandsvermögen iSv. Abs. 5 Satz 3 liegt jedoch nur vor, wenn das WG bei der Mitunternehmerschaft auch zu deren BV zählt.

**Beispiel:**

Mitunternehmer A überträgt eine Immobilie aus seinem BV in das Gesamthandsvermögen; unmittelbar danach wird ihm diese dauerhaft unentgeltlich zur privaten Nutzung

überlassen. Zwar stellt das WG Gesamthandsvermögen, im Erg. jedoch kein BV der Gesellschaft dar (BFH v. 6.6.1973 – I R 194/71, BStBl. II 1973, 705).

- ▶ *Mitunternehmerschaften ohne Gesamthandsvermögen*: Dem Wortlaut nach sind von Abs. 5 Satz 3 nur diejenigen Mitunternehmerschaften betroffen, die über Gesamthandsvermögen verfügen. Nach hM wird Satz 3 jedoch zu Recht auf Gesellschaften ohne Gesamthandsvermögen entsprechend angewendet, etwa die atypisch stille Gesellschaft oder eine mitunternehmerisch tätige Bruchteilsgemeinschaft (s. § 15 Anm. 391 ff., 411). Diese Mitunternehmerschaften haben zwar kein Gesamthandsvermögen, verfügen jedoch über ein stl. den Mitunternehmern gemeinschaftlich zuzurechnendes Vermögen, sodass eine entsprechende Anwendung von Satz 3 gerechtfertigt ist (glA *Krumm in Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 381; *Kulosa in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 777; *Lipp*, NWB 2014, 1725 [1732]; *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2002, 740 [743]; *Wendt*, FR 2002, 53 [58]; *Reiß*, BB 2000, 1965 [1966]; ebenso BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 9; OFD Erfurt v. 23.10.2003 – S 2241 A - 08 - L 221, FR 2003, 1299, unter 3.2.1.; aA *Brandenberg*, DStZ 2002, 551 [555 f.]; differenzierend *Hoffmann*, GmbHR 2002, 125 [133]; offengelassen in BFH v. 18.6.2015 – IV R 5/12, BStBl. II 2015, 935, Rz. 52).
- ▶ *Drohende Abkehr vom Gesamthandsprinzip*: Der dem sog. Mauracher Entwurf folgende und im Bundeskabinett am 20.1.2021 verabschiedete Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) führt in zivilrechtl. Hinsicht zur Kodifizierung der – in der zivilrechtl. Rspr. bereits seit 2001 vorweggenommenen – Rechtsfähigkeit der GbR. Hiermit einher geht die Abkehr vom Gesamthandsprinzip, mit der Folge, dass das bisher den Gesellschaftern „zur gesamten Hand“ zustehende, sog. Gesamthandsvermögen nunmehr als eigenes Vermögen der PersGes. selbst angesehen wird. Eine Abkehr von der bisherigen strechtl. Behandlung der Mitunternehmerschaften ist damit gleichwohl weder beabsichtigt (vgl. BTDrucks. 19/22853, 2f.) noch zu erwarten, denn die Grundwertungen einer transparenten Besteuerung von Mitunternehmerschaften mittels einer zweistufigen, additiven Gewinnermittlung werden von diesem zivilrechtl. Paradigmenwechsel uE nicht berührt (glA *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, ZIP 2021, Beilage zu Heft 2, 3 [5 ff.]; *Wertenbruch*, GmbHR 2020, R196 [R197]; zweifelnd wohl *Schall*, ZIP 2020, 1443 [1446 f.]). Im Anwendungsbereich von Abs. 5 ist begrifflich und materiell-rechtl. das zukünftige Gesellschaftsvermögen dem bisherigen Gesamthandsvermögen gleichzustellen. Dies kann uE bereits durch bloße Auslegung erfolgen. Wünschenswert und jedenfalls aus Gründen der Rechtssicherheit auch erforderlich wäre gleichwohl eine gesetzgeberische Klarstellung (glA *Heinze*, DStR 2020, 2107 [2108]), die zugleich auch die Einbeziehung des den Innengesellschaften zuzurechnenden BV mit abdeckt. Darüber hinaus wird *de lege ferenda* diskutiert, ob die Beschränkung des Buchwertprivilegs nach Satz 3 auf Übertragungen bei Mitunternehmerschaften auch bei Aufgabe des Gesamthandsgedankens und daraus folgender alleiniger Vermögensberechtigung der Personengesellschaft aufrechterhalten werden könne oder vielmehr eine Ausweitung des Anwendungsbereichs auf KapGes. sachgerecht sei (vgl. *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, ZIP 2021, Beilage zu Heft 2, 7).

#### d) Unentgeltliche Übertragung

##### 1553 aa) Begriff

**Unentgeltlichkeit** bedeutet, dass vom Übertragungsempfänger keine Gegenleistung erbracht wird. Eine Gegenleistung kann in Sachen oder Rechten, nach hM insbes. auch in Gesellschaftsrechten bestehen. Folgt man dieser Auffassung (s. aber Anm. 1501), ist die Übertragung zwischen dem (Sonder-)BV des Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten deshalb nicht unentgeltlich, sondern vielmehr als tauschähnlicher Vorgang zu beurteilen, welcher jedoch aufgrund der ausdrücklichen Erwähnung in Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 ebenfalls zu Buchwerten erfolgt. Zur Notwendigkeit der Abgrenzung s. Anm. 1558.

**Nach herrschender Meinung** (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 782; *Strahl*, StbJb. 2000/01, 155 [172 f.]; *Brandenberg*, DStZ 2002, 551 [558]; BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713, zur Übertragung aus dem PV; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 14) ist von Unentgeltlichkeit auszugehen, wenn die Gutschrift ausschließlich auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto (krit. *Krumm* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 382) oder auf Kapitalkonten einzelner Gesellschafter erfolgt, welche keine Gesellschaftsrechte ausweisen und auch nicht als Darlehenskonto zu qualifizieren sind (s. ausführl. Anm. 1559). Zwar erhöhe sich auch bei der Buchung auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto für den Übertragenden der betragsmäßige Anteil am Liquidationserlös, was auf eine Gewährung von Gesellschaftsrechten schließen lassen könnte, jedoch erscheine es wegen der gesamthänderischen Bindung des Rücklagenbetrags (vgl. *Carlé/Bauschatz*, FR 2002, 1153 [1157]) vertretbar, insoweit die Gewährung individualisierter Gesellschaftsrechte zu verneinen (krit. *Reiß*, DB 2005, 358 [359 ff.]; *van Lishaut*, DB 2000, 1784 [1785]).

**Stellungnahme:** Im Fall einer Buchung auf dem gesamthänderischen Rücklagenkonto liegt eine unentgeltliche Übertragung uE nur insoweit vor, als sich hierdurch die Vermögensposition des Einbringenden verschlechtert. Die vollständige Qualifikation als unentgeltlich geht insoweit fehl, als sich der Mitunternehmer bei einer Übertragung ins Gesamthandsvermögen nicht entreichert, sondern einen (zumindest anteiligen) Gegenwert in Form einer Wertsteigerung des Gesellschaftsvermögens erlangt, insoweit also Gesellschaftsrechte erhält.

**Gesplittete Buchung:** Siehe Anm. 1560.

**Abgrenzung zur Gewährung von Gesellschaftsrechten:** Siehe Anm. 1558 ff.

##### 1554 bb) Übernahme einer Verbindlichkeit als Entgelt

Steht die Übernahme der Verbindlichkeit im Zusammenhang mit der Übertragung eines positiven WG, so ist fraglich, ob insoweit ein entgeltlicher Vorgang gegeben ist.

**Nettobetrachtung:** Bei der sog. Nettobetrachtung werden übernommene Verbindlichkeiten nur als unselbständiger Bestandteil des Übertragungsgeschäfts angesehen, woraufhin lediglich ein ggf. gezahltes sonstiges Entgelt, nicht aber die zu übernehmende Verbindlichkeit als Gegenleistung zu werten ist. Diese für die Übertragung von Sachgesamtheiten (Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile) sowie bei der Teilung von Gesamthandsvermögen (zB im Wege der Real-

teilung) anerkannte Sichtweise (vgl. BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420) wird im Schrifttum mitunter auch für Übertragungen iSd. Abs. 5 Satz 3 für zutr. erachtet: Sowohl die wörtliche Auslegung als auch der Sinn und Zweck der Regelung, Umstrukturierungen bei PersGes. steuerneutral zu ermöglichen, rechtfertigt es, die im Zusammenhang mit der Übertragung eines positiven WG stehende Übernahme einer Verbindlichkeit nicht als Entgelt zu beurteilen, mit der Folge, dass sowohl das positive WG als auch die Verbindlichkeit als negatives WG jeweils zum Buchwert zu übertragen wäre (vgl. *Märkle*, StbJb. 1995/96, 75 [100 ff.]; *Groh*, DB 2002, 1904 [1907]; *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2002, 740 [745]; *Schulze zur Wiesche*, DB 2004, 1388; *Böhmel/Forster*, BB 2003, 1979 [1983 f.]). Für die Nettomethode spreche zudem, dass anstelle der Übernahme der Verbindlichkeit der entsprechende Betrag im Wege der Einlage bzw. Entnahme transferiert und sodann zur Tilgung der Verbindlichkeit verwendet werden könne (vgl. *Groh*, DB 2002, 1904 [1907]) sowie der Umstand, dass Verbindlichkeit und positives WG ggf. zusammenhängen (so *Roser*, FR 2002, 309 [316 f.]).

**Bruttobetrachtung:** Demgegenüber ist nach der Bruttobetrachtung die im Zusammenhang mit der Übertragung eines einzelnen positiven WG stehende Übernahme einer Verbindlichkeit stets als (ggf. anteiliges) sonstiges Entgelt anzusehen.

BFH v. 11.12.1997 – IV R 28/97, BFH/NV 1998, 836, unter II.2.a; BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880, unter II.1.a; BMF v. 12.10.1994, BB 1994, 2318; BMF v. 28.4.1998 – IV B 2 - S 2241 - 42/98, BStBl. I 1998, 583, Rz. 5a; BMF v. 7.6.2001 – IV A 6 - S 2241 - 52/01, BStBl. I 2001, 367, Rz. 5; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 15; *Brandenberg*, DStZ 2002, 551 (557 f.); *Wendt*, FR 2002, 53 (62); *Kempermann*, FR 2002, 521; im Erg. auch *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 786.

Folglich ist die Verbindlichkeit nicht als Bestandteil des übertragenen Vermögens, sondern vielmehr als selbständiger Bestandteil der Gegenleistung zu beurteilen. Die Übernahme der Verbindlichkeit führt bei dieser Sichtweise zu Aufwendungen des Erwerbers, die er tätigt, um die Verfügungsmöglichkeit über das gleichzeitig übertragene positive WG zu erlangen, und führt folglich bei ihm zu AK. In gleicher Höhe erwächst dem Veräußerer ein als Gegenleistung zu wertender Vermögensvorteil, indem er von einer Verbindlichkeit befreit wird (vgl. BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420). Entspricht die übernommene Verbindlichkeit dem Teilwert des übertragenen WG, bewirkt die Bruttobetrachtung eine vollständige Realisierung der stillen Reserven.

**Stellungnahme:** Der Bruttobetrachtung ist uE zu folgen. Zwar erfasst Abs. 5 Satz 3 grds. sowohl die Übertragung positiver als auch negativer WG; dies kann allerdings nur dann gelten, wenn die jeweiligen Übertragungen isoliert erfolgen. Schließlich übernimmt der Empfänger des positiven WG die Verbindlichkeit regelmäßig deswegen, weil der Übertragende ihm das betreffende WG insoweit eben gerade nicht gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten bzw. unentgeltlich, sondern vielmehr gegen Erlangung eines entsprechenden Vermögensvorteils (Befreiung von der Verbindlichkeit) übertragen will. Dementsprechend ist aufseiten des Empfängers keine Bereicherung erfolgt, sondern dieser hat insoweit das unter fremden Dritten übliche Entgelt zur Erlangung des positiven WG aufgewendet. Eine in Zusammenhang stehende Übertragung von positivem WG und Verbindlichkeit jeweils zum Buchwert ist mithin nicht zulässig (ebenso *Kühn*, GStB 2001, 361). Etwaige den tatsächlichen Sachverhalt verschleiernde Umweggestaltungen durch Vornahme von Einlagen bzw. Entnahmen sind gem. § 42 AO

nicht anzuerkennen (vgl. *Ostermayer/Riedel*, BB 2003, 1305 [1306f.]; *Krumm in Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 376), da anderenfalls entgeltliche Übertragungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, welche als solche nicht unter Abs. 5 Satz 3 fallen, beliebig in dessen Anwendungsbereich verlagert werden könnten. Allerdings erscheint in dem Sonderfall, dass die ursprüngliche Sachgesamtheit, mithin der Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil, beim Übertragenden nicht mehr fortbesteht, die Anwendung der Nettobetrachtung gerechtfertigt, so für den Fall der Übertragung einzelner WG und Verbindlichkeiten *Niehus* (FR 2010, 1 [6]), sowie für den Fall der Übertragung der Sachgesamtheit selbst, wenn dies einen Anwendungsfall von Abs. 5 Satz 3 darstellt, zB Minderung von Gesellschaftsrechten aufgrund Zuweisung eines Teilbetriebs *Dietel* (DStR 2011, 1493 [1495]).

### 1555 cc) Teilentgeltliche Übertragungen

**Einheitstheorie, strenge oder modifizierte Trennungstheorie:** Entgeltliche Übertragungen sind nicht nur solche gegen ein angemessenes Entgelt, sondern auch solche gegen ein überhöhtes oder zu geringes Entgelt. Im letztgenannten Fall spricht man von Teilentgeltlichkeit. Dabei ist es umstritten, ob bzw. in welchem Ausmaß hierbei stille Reserven aufgedeckt werden. Mit der strengen Trennungstheorie, der modifizierten Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts und der Einheitstheorie haben sich dabei drei Lösungsansätze herausgebildet (vgl. *Niehus/Wilke*, FR 2005, 1012; *Wilke*, FR 2016, 761; zur grundsätzlichen Abgrenzung von Trennungs- und Einheitstheorie s. nur *Märkle*, JbFStR 1982/83, 309 [315f.]):

- ▶ **Strenge Trennungstheorie:** Nach der „reinen“ oder „strengen“ Trennungstheorie ist ein teilentgeltliches Rechtsgeschäft in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Bestandteil zu zerlegen. Dabei bemisst sich der Umfang der Entgeltlichkeit nach dem Verhältnis des Kaufpreises zum Verkehrswert des übertragenen WG. Der Buchwert wird sodann, dem Verhältnis entgeltlich/unentgeltlich entsprechend, dem entgeltlichen bzw. dem unentgeltlichen Teil der Übertragung zugeordnet. Durch diese Zuordnung des Buchwerts zu dem jeweiligen Teil des Rechtsgeschäfts ergibt sich stets eine anteilige Realisierung der stillen Reserven. Kennzeichen der strengen Trennungstheorie ist es mithin, dass die Trennung in die Bereiche entgeltlich/unentgeltlich nicht nur für das zugrundeliegende Rechtsgeschäft erfolgt, sondern sich auch auf die anteilige Zuordnung des Buchwerts zum entgeltlichen und unentgeltlichen Teil des Rechtsgeschäfts erstreckt.

#### **Beispiel 1:**

A, Gesellschafter der AB-oHG, überträgt aus seinem BV ein Grundstück (Buchwert 100 T €, Verkehrswert 500 T €) gegen ein Entgelt von 100 T € auf die AB-oHG. Nach der Trennungstheorie ist der Vorgang zu  $1/5$  (= Entgelt/Verkehrswert) entgeltlich und zu  $4/5$  unentgeltlich erfolgt. Dem Entgelt von 100 T € ist der auf den entgeltlichen Teil entfallende Anteil des Buchwerts ( $1/5$  von 100 T € = 20 T €) gegenüberzustellen, was eine Gewinnrealisierung von 80 T € (=  $1/5$  der stillen Reserven) bewirkt.

- ▶ **Modifizierte Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts:** Im Unterschied zur strengen Trennungstheorie erfolgt bei der modifizierten Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts zwar zunächst die Aufspaltung in eine voll entgeltliche und eine voll unentgeltliche Übertragung, der Buchwert soll jedoch insgesamt dem entgeltlichen Teil der Übertragung zugeordnet werden, sodass eine Gewinnrealisierung nur eintritt, wenn, und auch nur in dem Ausmaß, in dem der Kaufpreis den gesamten Buchwert übersteigt.



**Beispiel 2:**

Wendet man auf Beispiel 1 die modifizierte Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts an, so ergibt sich Folgendes: Zwar ist, wie zuvor, die Übertragung zu 1/5 als entgeltlich und zu 4/5 als unentgeltlich zu beurteilen, allerdings wird bezüglich der Gewinnermittlung der gesamte Buchwert dem entgeltlichen Teil der Übertragung zugeordnet, woraufhin im vorliegenden Fall keine Aufdeckung der stillen Reserven erfolgt, da das geleistete Entgelt dem Buchwert entspricht.

- ▶ *Einheitstheorie:* Die Einheitstheorie verneint die nach der Trennungstheorie gedachte Aufteilung des Übertragungsvorgangs und stellt dem Kaufpreis den Buchwert des gesamten WG gegenüber. Zu einer Aufdeckung stiller Reserven kommt es folglich nur insoweit, als der Kaufpreis den (vollen) Buchwert übersteigt; in diesem Fall ist eine voll entgeltliche Übertragung anzunehmen. Überschreitet der Kaufpreis den Buchwert hingegen nicht, liegt eine voll unentgeltliche Übertragung vor.

**Beispiel 3:**

Wendet man auf Beispiel 1 die Einheitstheorie an, so ergibt sich Folgendes: Da der Kaufpreis den Buchwert nicht übersteigt, ist die Übertragung einheitlich als unentgeltliches Rechtsgeschäft zu beurteilen. Da das geleistete Entgelt dem Buchwert entspricht, werden keine stillen Reserven aufgedeckt.

**Rechtsprechung:** Eine einheitliche höchstrichterliche Rspr. zur Frage der zutreffenden Behandlung teilentgeltlicher Übertragungen von EinzelWG existiert bisher nicht. Einigkeit herrscht wohl lediglich dahingehend, dass die Einheitstheorie bei der Übertragung von EinzelWG anders als bei der Übertragung von Sachgesamtheiten keine Anwendung findet. Während sich bei Übertragung von WG des PV die strenge Trennungstheorie weitgehend durchgesetzt hat (vgl. § 17 Anm. 80 sowie § 23 Anm. 236), ist die Rspr. bezüglich teilentgeltlicher Übertragungen im Anwendungsbereich von Abs. 5 noch nicht als gefestigt anzusehen.

- ▶ *IV. Senat votiert für modifizierte Trennungstheorie:* Bereits zur Rechtslage vor Inkrafttreten von Abs. 5 hatte der IV. Senat entschieden, dass ein nicht über den (gesamten) Buchwert hinausgehendes Entgelt grds. nicht zur Entstehung eines Veräußerungsgewinns führen kann (BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229, unter 3.b). An dieser Auffassung hält der IV. Senat auch bei Geltung der Rechtslage in den Jahren 1999/2000 fest (BFH v. 21.6.2012 – IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536); der IV. Senat folgt hier also im Erg. der modifizierten Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts. Gleichwohl führte im entschiedenen Fall auch der unentgeltliche Teil der Übertragung zur Aufdeckung der stillen Reserven, da Abs. 5 Satz 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 den Ansatz des Teilwerts vorsah. Die Frage, welche Version der Trennungstheorie zur Anwendung kommt, war hier also von untergeordneter Bedeutung; vgl. *Kempermann*, FR 2012, 1155. Der IV. Senat (BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880) hat schließlich in einem Fall der teilentgeltlichen Übertragung aus dem SonderBV in das Gesamthandsvermögen derselben Gesellschaft zur aktuellen Rechtslage ebenfalls für die modifizierte Trennungstheorie votiert. Dieses Ur. ist insofern bemerkenswert, als der BFH in dieser Konstellation die Regelung des Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 lediglich für deklaratorisch erachtet, weil es hier ohnehin an der Erfüllung eines Realisationstatbestands mangle; insbes. sei wegen der Übertragung innerhalb derselben Mitunternehmenschaft der Tatbestand der Entnahme nicht verwirklicht (vgl. Anm. 1571). Zwar ist aus dem Ur. nicht zu erkennen, inwieweit die Frage nach dem Vorlie-

gen eines Realisationstatbestands bezüglich des unentgeltlichen Teils sich auf die Beantwortung der Frage nach der zutreffenden Version der Trennungstheorie ausgewirkt hat; gleichwohl hat der IV. Senat ausdrücklich offengelassen, ob er auch im Fall der Erfüllung eines Entnahmetatbestands die modifizierte Trennungstheorie anzuwenden beabsichtigt. Trotz dieser Einschränkung ist nach allen Verlautbarungen von Vertretern des IV. Senats uE davon auszugehen, dass der IV. Senat auch in anderen Fallgestaltungen des Abs. 5 Satz 3 die modifizierte Trennungstheorie für zutr. erachtet. Eine kurzfristige Klärung hätte diesbezüglich das Verfahren IV R 44/13 bringen können, indes wird man hier Geduld brauchen, handelt es sich doch um eine teilentgeltliche Übertragung auf eine SchwesterPersGes., für welche die Anwendbarkeit von Abs. 5 aufgrund des Vorlagebeschlusses des BFH v. 10.4.2013 (I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004) zunächst durch das BVerfG zu klären ist (dortiges Az. 2 BvL 8/13; s. hierzu ausführl. Anm. 1531).

- ▶ *Hauptsachenentscheidungen anderer BFH-Senate* zur Anwendung der Trennungstheorie auf teilentgeltliche Übertragungen im Zusammenhang mit Abs. 5 Satz 3 sind bisher nicht ergangen, und eine eindeutige Tendenz für oder gegen die Auffassung des IV. Senats ist bisher nicht erkennbar. Während der I. Senat in einem noch anhängigen Fall, in dem die Anwendung von Abs. 5 wegen der Übertragung auf eine SchwesterPersGes. strittig ist (vgl. hierzu ausführl. Anm. 1531), jedenfalls bezüglich der Aufteilung des Rechtsgeschäfts die modifizierte Trennungstheorie unter Hinweis auf die Rspr. des IV. Senats für geboten hält (BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004, unter B.II.2), neigte der X. Senat in einem Fall der Übertragung vom EinzelBV in das Gesamthandsvermögen, eher zur strengen Trennungstheorie. Nachdem der X. Senat zunächst das BMF zum Verfahrensbeitritt aufgefordert hatte (vgl. BFH v. 19.3.2014 – X R 28/12, BFH/NV 2014, 1271), legte er die Frage nach der „richtigen“ Trennungstheorie schließlich dem GrS des BFH vor (vgl. BFH v. 27.10.2015 – X R 28/12, BFH/NV 2016, 310, beim GrS unter GrS 1/16 geführt; vgl. zur Vorlage an den GrS auch *Wilke*, FR 2016, 761). In der Folge endeten sowohl das Verfahren X R 28/12 als auch das Verfahren GrS 1/16 durch Erledigung in der Hauptsache wegen Abhilfe durch das beklagte FA, sodass es weder zu einer Beantwortung der Vorlagefrage noch zu einer abschließenden Entsch. durch den X. Senat kam (vgl. BFH v. 30.10.2018 – X R 28/12, BFH/NV 2019, 39). Gespannt darf man indes sein auf den Ausgang des derzeit beim IV. Senat zu dieser Frage anhängigen Revisionsverfahrens IV R 16/19 (im Anschluss an FG Berlin-Brandenb. v. 10.4.2019 – 11 K 11258/13, EFG 2019, 1753, das die strenge Trennungstheorie befürwortet hat).
- ▶ *Finanzgerichtliche Entscheidungen*: Bezüglich einer teilentgeltlichen Übertragung aus dem SonderBV in das SonderBV eines anderen Mitunternehmers derselben Mitunternehmerschaft hat das FG Münster zugunsten der strengen Trennungstheorie entschieden (FG Münster v. 28.3.2001 – 8 K 5523/97 F, EFG 2001, 877, rkr.).
- ▶ *Strenge Trennungstheorie bei Mischentgelt*: Im Fall eines vollentgeltlichen Rechtsgeschäfts, bei der die insgesamt dem Verkehrswert des übertragenen WG entsprechende Gegenleistung teilweise aus Gesellschaftsrechten und teilweise aus sonstigem Entgelt besteht, hat der VIII. Senat zugunsten einer Aufteilung des Buchwerts entschieden, da hier die unterschiedlichen Realisationsgrundsätze (Buchwertfortführung bei der Gewährung von Gesellschaftsrechten und

Aufdeckung stiller Reserven bei sonstigem Entgelt) gleichberechtigt nebeneinander stünden und daher im Wege der Aufspaltung des Übertragungsvorgangs miteinander zu kombinieren seien (BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420). In diesem Urte. wurde jedoch ausdrücklich offengelassen, ob idS auch bei teilentgeltlichen Vorgängen zu verfahren ist. Eine vollentgeltliche Übertragung gegen Mischentgelt sieht der BFH auch dann als gegeben an, wenn die Übertragung im Zuge der Neugründung einer PersGes. erfolgt, die dem Einbringenden neben der Befreiung von den mit dem WG zusammenhängenden Verbindlichkeiten 100 % ihrer Gesellschaftsrechte gewährt, denn in diesem Fall entspreche die Zusammenfassung dieser beiden Entgeltkomponenten dem Grundstücksverkehrswert (vgl. BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; BFH v. 15.1.2020 – X R 18/18, X R 19/18, BStBl. II 2020, 538).

**Auffassung der Finanzverwaltung:** Die FinVerw. folgt bislang der strengen Trennungstheorie und stellt dem Teilentgelt nur den anteiligen Buchwert gegenüber, sodass im Erg. der dem anteiligen Entgelt entsprechende Teil der stillen Reserven aufzudecken ist. Der dem unentgeltlichen Teil des Vorgangs zuzuordnende Teil des Buchwerts ist nach Abs. 5 Satz 3 fortzuführen (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 15). Auf die Urte. des IV. Senats zur modifizierten Trennungstheorie (BFH v. 21.6.2012 – IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536; BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880) hat die FinVerw. mit einem vorläufigen Nichtanwendungserlass reagiert (BMF v. 12.9.2013 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2013, 1164). Im Erg. sollten laufende Einspruchsverfahren bis zur Entsch. des X. Senats im Verfahren X R 28/12 ruhen; aufgrund dessen zwischenzeitlicher ergebnisloser Erledigung sollten entsprechende Einsprüche bis zur Entsch. über die Verfahren X R 18/18, X R 19/18 sowie IV R 16/19 ruhen (vgl. OFD Frankfurt v. 28.11.2019 – S 2241 A - 117 - St 517). Die Verfahren X R 18/18 und X R 18/19 wurden zu gemeinsamer Entsch. verbunden und durch Urte. v. 15.1.2020 (BFH v. 15.1.2020 – X R 18/18, X R 19/18, BStBl. II 2020, 538) unter Rückverweisung beendet, wobei der BFH in den Hinweisen für das FG Nds. zum zweiten Rechtsgang ausführt, dass es sich vorliegend um mischentgeltliche Übertragungen handelt, sodass diese beiden Verfahren zur Lösung der Frage nach der Behandlung teilentgeltlicher Übertragungen nicht beitragen können. Im Erg. ruhen Einspruchsverfahren daher derzeit bis zur Entsch. im Verfahren IV R 16/19.

**Schrifttum:** Im Schrifttum werden alle drei Varianten vertreten, wobei es kaum verwundert, dass Vertreter der FinVerw. eher zur strengen Trennungstheorie neigen, während Autoren aus dem IV. Senat und insbes. aus dem Kreis der steuerberatenden Berufe eher die modifizierte Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts vertreten, ermöglicht Letztere doch eine steuerneutrale Übertragung bei Gewährung sonstiger Entgelte bis zur Höhe des Buchwerts.

- ▶ *Befürworter der modifizierten Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts* führen zur Begr. ihrer Auffassung an, dass diese unmittelbar der Gewinndefinition des § 4 Abs. 1 entspreche, für eine Aufteilung des Buchwerts keine gesetzliche Anordnung existiere, sich das übertragene WG als kleinste Einheit der Gewinnermittlung nicht aufspalten ließe und eine Besteuerung von Gewinnen im Fall von den Buchwert nicht übersteigenden sonstigen Entgelten das Leistungsfähigkeitsprinzip verletze. Die modifizierte Trennungstheorie vertreten insbes.

*Krumm* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 376a; *Wendt*, DB 2013, 834 (837 ff.); *Wendt*, FR 2002, 53 (62); *Wendt*, EStB 2002, 137 (138 f.); *Strahl*, FR 2013, 322

(323 ff.); *Demuth*, EStB 2014, 373 (376); *Levedag*, GmbHR 2013, 673 (679); *Stein/Stein*, FR 2013, 156 (157 f.); *Ley*, KÖSDI 2009, 16678 (16686); wohl auch *Kempermann*, FR 2012, 1155 und *Strahl*, FR 2014, 763 (764 f.); für eine erneute Modifizierung der modifizierten Trennungstheorie *U. Förster*, DB 2013, 2047 (2051).

- ▶ *Befürworter der strengen Trennungstheorie* sehen ihre Auffassung insbes. durch den Wortlaut des Abs. 5 Satz 3 gestützt, wonach der Buchwert anzusetzen ist, „soweit“ die Übertragung unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Dies führe zwangsläufig zu einer Aufteilung des Übertragungsvorgangs und infolgedessen auch zu einer Aufteilung der stl. Werte einschließlich des Buchwerts, nicht dagegen zu einer Aufspaltung des übertragenen WG. Zudem ließe sich auch aus § 4 Abs. 4 folgern, dass dem sonstigen Teilentgelt der Buchwert als Erwerbsaufwand nur zum Teil gegenübergestellt werden kann, weil die durch den Buchwert repräsentierten Aufwendungen nur insoweit betrieblich veranlasst seien. Die strenge Trennungstheorie befürworten insbes.

*Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 792; *Wilke*, FR 2016, 761; *Heuermann*, DB 2013, 1328; *Dornheim*, FR 2014, 869 (872 ff.); *Mitschke*, FR 2013, 648 (648 ff.); *Mitschke*, FR 2013, 314 (315 ff.); *Mitschke*, FR 2012, 1156 (1157 f.); *Niehus/Wilke*, FR 2005, 1012 (1014 f.); *Kloster/Kloster*, GmbHR 2000, 1129 (1132); *Kloster/Kloster*, GmbHR 2002, 717 (726); *van Lishaut*, DB 2000, 1784 (1786); *van Lishaut*, DB 2001, 1519 (1520); *Brandenberg*, FR 2000, 1182 (1185); *Brandenberg*, DStZ 2002, 551 (558); *Brandenberg* in *Ley/Brandenberg*, Ubg 2010, 767 (776).

- ▶ *Befürworter der Einheitstheorie* finden sich bezüglich der Übertragung von EinzelWG nur vereinzelt. In diesem Sinne votieren

*Düll/Fuhrmann/Eberhard*, DStR 2000, 1713 (1715); *Korn*, KÖSDI 2002, 13272 (13276 f.); *Geck*, ZEV 2002, 41 (43); *Groh*, DB 2003, 1403 (1403 f.); wohl auch *U. Prinz/Hütig*, DB 2012, 2597 (2598 ff.).

**Stellungnahme:** Zu folgen ist uE der strengen Trennungstheorie.

- ▶ *Modifizierte Trennungstheorie widersprüchlich:* Die Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts verstrickt sich in den Widerspruch, zunächst eine Aufteilung des Rechtsgeschäfts in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil vorzunehmen, sodann jedoch den Buchwert des WG vollständig dem entgeltlichen Teil zuzuordnen (vgl. *Brandenberg*, DStZ 2002, 551 [558]; *Röhner*, StB 2003, 202 [204]). Eine Rechtfertigung für diese inkonsistente Anwendung des Trennungsgedankens ist nicht erkennbar (glA *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 792).
- ▷ *Legung stiller Reserven bei Teilentgelt unter Buchwert:* Die Willkürlichkeit der Zuordnung des gesamten Buchwerts zum entgeltlichen Teil der Übertragung wird insbes. deutlich in Fällen, in denen das Teilentgelt den Buchwert unterschreitet (vgl. *U. Förster*, DB 2013, 2047, [2051]). Hier würde die uneingeschränkte Anwendung der modifizierten Trennungstheorie bezüglich des entgeltlichen Teils der Übertragung zu einem Verlust führen; der unentgeltliche Teil würde bei Anwendung des Abs. 5 Satz 3 keine weiteren Auswirkungen haben, da der gesamte Buchwert bereits im Zuge des entgeltlichen Teils „verbraucht“ wäre. Im Erg. würden die stillen Reserven im übertragenen WG sogar noch erhöht, da der Erwerber lediglich in Höhe des Teilentgelts AK aufwendet (modifizierte Trennungstheorie mit Verlustbeitrag, vgl. *Wilke*, FR 2016, 761 [764 f.]).

**Beispiel 4:**

Beträgt in Beispiel 1 das Entgelt nur 50 T €, ist der Vorgang nach der Trennungstheorie zu 1/10 (= Entgelt/Verkehrswert) entgeltlich und zu 9/10 unentgeltlich erfolgt. Würde dem Entgelt von 50 T € nach der modifizierten Trennungstheorie der gesamte Buchwert von 100 T € gegenübergestellt, ergäbe sich ein Verlust – 50 T €. Beim Erwerber wären als AK das Teilentgelt von 50 T € zu aktivieren; für den unentgeltlichen Teil bliebe kein Buchwert übrig. Die stillen Reserven im übertragenen WG betragen demnach beim Erwerbenden 450 T € (Verkehrswert 500 T € abzgl. Buchwert 50 T €).

Zwar wird das Überspringen stiller Reserven auf andere Mitunternehmer in den Fällen des Abs. 5 Satz 3 vom Gesetzgeber grds. zugelassen (s. Anm. 1501); eine willkürliche Legung zusätzlicher stiller Reserven ist aber vom Regelungszweck der Norm nicht umfasst. Die modifizierte Trennungstheorie führt daher zu nicht vertretbaren Ergebnissen, wenn das Teilentgelt den Buchwert des übertragenen WG unterschreitet (vgl. *Dornheim*, FR 2014, 869 [873]).

- ▷ *Erneute Abwandlung der modifizierten Trennungstheorie unplausibel:* Die willkürliche Legung stiller Reserven ließe sich durch eine weitere Modifizierung der modifizierten Trennungstheorie (modifizierte Trennungstheorie ohne Verlustbeitrag, vgl. *Wilke*, FR 2016, 761 [764]) vermeiden, wonach der Buchwert dem entgeltlichen Teil der Übertragung lediglich bis zur Höhe des Teilentgelts zugeordnet würde (vgl. *U. Förster*, DB 2013, 2047 [2051]; ähnlich *Levedag*, GmbH 2013, 673 [679]). Folge wäre, dass das Erg. des entgeltlichen Teils bei den Buchwert unterschreitendem Teilentgelt immer Null wäre; der verbleibende, das Teilentgelt übersteigende Teil des Buchwerts würde dem unentgeltlichen Teil zugeordnet und vom Erwerber nach Abs. 5 Satz 3 fortgeführt.

**Beispiel 5:**

Beträgt in Beispiel 1 das Entgelt 50 T €, erfolgt der Vorgang nach der modifizierten Trennungstheorie zu 1/10 (= Entgelt/Verkehrswert) entgeltlich und zu 9/10 unentgeltlich erfolgt. Wird dem Entgelt von 50 T € der Buchwert in eben dieser Höhe zugeordnet, ergibt sich ein Erg. von 0 €. Beim Erwerber ist das Teilentgelt von 50 T € sowie der verbleibende Buchwert von 50 T € zu aktivieren. Eine Erhöhung der stillen Reserven erfolgt nicht. Vielmehr entsprechen die stillen Reserven beim Übertragungsempfänger denen, die bereits beim Übertragenden vorhanden waren.

Abgesehen davon, dass diese Vorgehensweise mit dem zentralen Argument der Befürworter der „modifizierten“ Trennungstheorie, dass sich nämlich das übertragene WG und daraus folgend auch der Buchwert desselben gar nicht aufteilen ließe, nicht vereinbaren lässt (vgl. *Dornheim*, FR 2014, 896 [873]), ist nicht plausibel, warum die bloße Höhe des Buchwerts im Vergleich zum Teilentgelt dafür ausschlaggebend sein soll, ob und ggf. in welcher Weise selbiger aufzuteilen ist. Es ist uE bei Anwendung der Trennungstheorie vielmehr sachgerecht und folgerichtig, das für die Aufteilung des Rechtsgeschäfts herangezogene Verhältnis (Teilentgelt im Verhältnis zum Verkehrswert) auch für die Aufteilung des Buchwerts zu verwenden (vgl. *Dornheim*, FR 2014, 869 [873 f.]).

Nach aA (vgl. *Wendt*, DB 2013, 834 [835]; *Wendt*, StbJb. 2014/15, 3 [28]; *Wittwer*, HLBS-Report 2014, 124 [125 f.]) bedürfe es einer Modifizierung der modifizierten Trennungstheorie indes nicht, um zu den in Beispiel 5 dargestellten Ergebnissen zu gelangen: Vielmehr werde bei einer Übertragung des WG unterhalb des Buchwerts die dadurch bewirkte Minderung des Betriebsvermögens durch die Hinzurechnung einer Entnahme ausgeglichen, welche „soweit“ unentgeltlich übertragen wird, mit dem Buchwert

zu bewerten sei. Im Erg. sei eine Entnahme in Höhe des Betrags, um den das Entgelt den Buchwert unterschreitet, hinzuzurechnen. Dem kann insoweit gefolgt werden, als Übertragungen im Kontext des Abs. 5 Satz 3 durchaus als Entnahmen und Einlagen verstanden werden können, deren Bewertung durch Abs. 5 Satz 3 auf den Buchwert reduziert wird. Unklar bleibt allerdings, warum hier die Entnahme lediglich mit dem Differenzbetrag zwischen Buchwert und niedrigerem Entgelt bewertet werden soll. UE wäre vielmehr, soweit das WG unentgeltlich übertragen wird und folglich insoweit als entnommen anzusehen ist, diese Entnahme mit dem anteiligen Buchwert des betreffenden WG zu bewerten (glA BFH v. 27.10.2015 – X R 28/12, BStBl. II 2016, 81, unter C.II.), woraufhin sich allerdings ein Erg. entsprechend der strengen Trennungstheorie einstellen würde.

- ▷ *Ungleichbehandlung gegenüber vollentgeltlichen Übertragungen gegen Mischentgelt:* Bei vollentgeltlichen Übertragungen gegen ein Entgelt, dass sowohl aus Gesellschaftsrechten als auch aus sonstigen Entgeltbestandteilen besteht, ist nach der Rspr. des BFH eine Aufteilung des Buchwerts nach dem Verhältnis der Entgeltanteile geboten (BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; BFH v. 15.1.2020 – X R 18/18, X R 19/18, BStBl. II 2020, 538; s. Anm. 1565). Würde der Buchwert im Fall eines Teilentgelts dagegen nach der modifizierten Trennungstheorie vollumfänglich dem entgeltlichen Teil zugeordnet, ergäben sich kaum vertretbare Wertungswidersprüche.

**Beispiel 6:**

Wird das WG in Beispiel 1 gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten im Wert von 350 T € und gegen ein sonstiges Entgelt von 150 T €, also gegen ein dem Wert des WG entsprechendes Mischentgelt übertragen, ergäbe sich nach der Rspr. des VIII. Senats bezüglich des gegen das sonstige Entgelt erfolgten Teils der Übertragung (sonstiges Entgelt / Verkehrswert = 30 %) ein Gewinn iHv. 120 T € (= 150 T € sonstiges Entgelt abzgl. 30 % des Buchwerts). Der auf die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten entfallende Teil des Buchwerts iHv. 70 T € (= 70 % von 100 T €) wäre nach Abs. 5 Satz 3 fortzuführen. Würde die Höhe des sonstigen Entgelts dagegen bei unveränderter Gewährung von Gesellschaftsrechten nur 149 T € betragen, erfolgt die Übertragung nicht vollentgeltlich, sondern lediglich teilentgeltlich, und zugleich gegen ein Mischentgelt. Insoweit, als dieses Mischentgelt in einem sonstigen Entgelt besteht, ergäbe sich bei Anwendung der modifizierten Trennungstheorie ein Gewinn von nur 49 T € (= 149 T € sonstiges Entgelt abzgl. des gesamten Buchwerts). Eine Verminderung des Entgelts um 1 T € würde mithin eine Verminderung des Gewinns um 71 T € bewirken. Im Fall der strengen Trennungstheorie würden dagegen dem Teilentgelt 149/500 des Buchwerts gegenübergestellt, während 351/500 des Buchwerts nach Abs. 5 Satz 3 fortgeführt würden (zu 350/500 Übertragung wegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, zu 1/500 wegen Unentgeltlichkeit; beides wird von Abs. 5 erfasst). Der Verzicht auf 1/150 des sonstigen Entgelts führt daher in diesem Fall auch nur zu einer Verminderung des Gewinns um 1/150.

- ▶ *Einheitstheorie missbrauchs anfällig:* Zwar vermeidet die Einheitstheorie den Vorwurf einer willkürlichen Aufteilung des Buchwerts, da sie ohnehin von einem einheitlichen Rechtsgeschäft ausgeht und insoweit folgerichtig den gesamten Buchwert dem geleisteten Entgelt gegenüberstellt, gleichwohl vermag sie aus zweierlei Gründen im Bereich der Übertragung von EinzelWG bei Mitunternehmerschaften nicht zu überzeugen: So folgt aus der Überlegung, es liege ein voll entgeltliches Rechtsgeschäft immer dann vor, wenn das Entgelt den Buchwert übersteigt, dass bei Vereinbarung eines über dem Buchwert, jedoch unter dem Teilwert des WG befindlichen Entgelts stille Reserven beliebig zwischen den Mitunterneh-

mern verlagert werden könnten (relativierend *Kempermann*, FR 2012, 1155). In diesen Fällen wäre der Einheitstheorie zufolge stets von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen, welches als solches nicht von Abs. 5 erfasst würde (zur vergleichbaren Problematik bei Abs. 4 vgl. Anm. 1412); folglich würde auch eine zeitnahe Realisierung der stillen Reserven durch die Übertragungsempfänger nicht zum rückwirkenden Teilwertansatz nach Abs. 5 Satz 4 führen können.

#### Beispiel 7:

A und B sind Gesellschafter der AB-oHG. A veräußert aus seinem SonderBV ein Grundstück (Buchwert 100 T €, Verkehrswert 500 T €) gegen ein Entgelt von 101 T € an B, der das Grundstück wie zuvor A der AB oHG zur Nutzung überlässt. B veräußert das Grundstück zwei Jahre später für 500 T € an einen Dritten.

Nach der Einheitstheorie erfolgt die Übertragung vollentgeltlich, da der Kaufpreis den Buchwert übersteigt. A erzielt danach durch die Veräußerung an B einen Veräußerungsgewinn von 1 T €, B aktiviert das Grundstück in seiner Sonderbilanz mit AK iHv. 101 T €. Im Zuge der anschließenden Veräußerung versteuert B die stillen Reserven iHv. 399 T €.

Bei Geltung der strengen Trennungstheorie dagegen wird das Grundstück nur zu 101/500 entgeltlich übertragen; zu 399/500 liegt eine unentgeltliche Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 vor, die zunächst zur Buchwertfortführung zwingt. Aufgrund der Veräußerung durch B innerhalb der sog. Sperrfrist des Abs. 5 Satz 4 ist das Grundstück jedoch nun rückwirkend auch insoweit, als es unentgeltlich übertragen wurde, mit dem Teilwert anzusetzen. Die auf den unentgeltlich übertragenen Teil entfallenden stillen Reserven (= 399/500 der stillen Reserven) sind dabei nicht etwa von B, sondern nachträglich von A im Jahr der Übertragung zu versteuern (vgl. Anm. 1631).

Der gesetzliche Missbrauchsverdacht, dass im Falle einer Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Sperrfrist die vorherige Buchwertübertragung eine missbräuchliche interpersonelle Verlagerung stiller Reserven darstelle, würde, ob nun gerechtfertigt oder nicht, im Fall der Einheitstheorie ins Leere laufen. Eine Nichtanwendbarkeit des Abs. 5 in den vorbezeichneten Fällen vermag daher aufgrund des hierdurch bewirkten Verstoßes gegen das Subjektsteuerprinzip (s. Anm. 1501) nicht zu überzeugen. Zudem entspricht die aus der Einheitstheorie folgende Annahme, die Übertragung erfolge unentgeltlich, wenn das Entgelt den Buchwert nicht übersteigt, nicht dem Lebenssachverhalt: Offenkundig ist die Übertragung eben gerade nicht in vollem Umfang unentgeltlich erfolgt, hat doch der Übertragungsempfänger zumindest teilweise eine Gegenleistung erbracht. Die „reine“ Trennungstheorie vermeidet die vorgenannten Nachteile: So erstreckt sie den Trennungsgedanken folgerichtig auch auf die Zuordnung des Buchwerts und wirkt einer interpersonellen Verlagerung stiller Reserven insoweit entgegen, als es durch die Übertragung unmittelbar zur Aufdeckung anteiliger stiller Reserven kommt und zudem eine Anwendbarkeit von Abs. 5 Sätze 4 bis 6 bezüglich des unentgeltlichen Teils der Übertragung gewährleistet ist. Zudem verschafft nur die Trennungstheorie der Tatsache, dass in dem zu würdigenden Rechtsvorgang sowohl eine entgeltliche Veräußerung als auch eine schenkweise Übertragung liegt, auch strechtl. zutr. Geltung (ebenso *Röhner*, StB 2003, 202 [206]) und vermag damit eine am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtete Besteuerung zu bewirken (zutr. FG Münster v. 28.3.2001 – 8 K 5523/97 F, EFG 2001, 877, rkr.). Dem kann nicht entgegengehalten werden, die Trennungstheorie führe zur Besteuerung tatsächlich nicht erzielter fingierter Gewinne, da eine Gewinnrealisierung nur vorliege, wenn das Entgelt den (gesamten) Buchwert übersteigt (so aber *Korn*, KÖSDI 2002, 13272 [13276f.]); vielmehr basiert die Einheitstheorie auf der Fiktion eines einheitlichen Rechtsgeschäfts, welches, zumindest bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise, realiter nicht gegeben ist.

- ▶ „Strenge“ Trennungstheorie systemgerecht: Im Erg. erlaubt es nur die sog. strenge Trennungstheorie, einerseits dem Rechtsgedanken des Abs. 5 Satz 3, die Buchwertfortführung insoweit zu gewährleisten, als die Übertragung unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt, gerecht zu werden und andererseits missbräuchliche Gestaltungen und Wertungswidersprüche gegenüber vollentgeltlichen Übertragungen gegen Mischentgelt zu verhindern. Zudem bietet die strenge Trennungstheorie den Vorteil einer einheitlichen Behandlung teilentgeltlicher Übertragungen im PV und BV. Auch die hiergegen ins Feld geführten Argumente einer komplexeren Berechnung können angesichts der Notwendigkeit der weiteren Ausdifferenzierung der „modifizierten“ Trennungstheorie bei Teilentgelten, die den Buchwert unterschreiten, nicht überzeugen.

1556–1557 Einstweilen frei.

### e) Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten

#### 1558 aa) Notwendigkeit der Abgrenzung

Die Übertragung von EinzelWG gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten in das bzw. aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft stellt nach Auffassung des BFH v. 15.7.1976 (I R 17/74, BStBl. II 1976, 748) einen tauschähnlichen und damit im Grundsatz entgeltlichen Vorgang dar (s. zur Kritik hieran aber Anm. 1501). Die Bewertung erfolgt jedoch nicht nach den allgemein für den Tausch geltenden Regeln unter Aufdeckung der stillen Reserven, sondern, wie im Fall der unentgeltlichen Übertragung, zum Buchwert nach Satz 3 Nr. 1 oder 2, der gem. Abs. 6 Satz 4 insoweit *lex specialis* gegenüber Abs. 6 darstellt. Wegen der unterschiedlichen Rechtsfolgen ist die Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten daher insbes. von anderen (regulären) Formen entgeltlicher Übertragungen abzugrenzen. Eine Abgrenzung gegenüber unentgeltlichen Übertragungen erscheint auf den ersten Blick ohne Bedeutung, weil in beiden Fällen eine Buchwertübertragung stattfindet (vgl. *Groh*, DB 2003, 1403 [1404]). Zu beachten ist jedoch, dass in den Fällen des rückwirkenden Ansatzes zum Teilwert nach Abs. 5 Satz 4 der sich hierbei ergebende Gewinn des Übertragenden, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, nur insoweit nach § 6b begünstigt sein kann, als die Übertragung entgeltlich erfolgte, nicht dagegen bei unentgeltlicher Übertragung (vgl. OFD Frankfurt v. 14.4.2008 – S 2139 A - 2 - St 210, BB 2008, 1784; *Jachmann*, DStZ 2002, 203 [209]; *Loschelder* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6b Rz. 32; s. auch Anm. 1631). Sollte es sich bei dem übertragenen WG um den Anteil an einer KapGes. handeln, so es ist im Fall eines (rückwirkenden) Teilwertansatzes für die Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens bzw. von § 8b Abs. 2 KStG von Bedeutung, ob die Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich erfolgte (s. Anm. 1666, 1683). Ferner bewirkt nach dem BMF-Schreiben zur Realteilung (BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 - S 2242/07/10002, BStBl. I 2019, 6, Rz. 26) eine im Anschluss an eine steuerneutrale Realteilung erfolgende Übertragung gem. Abs. 5 Satz 3 nur dann eine Sperrfristverletzung iSv. § 16 Abs. 3 Satz 3, wenn sie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt (vgl. *Röhrig/Doege*, DStR 2006, 489 [497]).



**bb) Begriff der Gesellschaftsrechte**

**Zivilrecht:** Unter den Gesellschaftsrechten im zivilrechtl. Sinne ist allgemein der Gesellschaftsanteil im Ganzen zu verstehen, der „als der Inbegriff der mitglied-schaftlichen Rechte die gesamte Beteiligung des Gesellschafters“ umfasst (K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 47 III). Im Einzelnen handelt es sich vor allem um Vermögensrechte (Gewinnbezugs- und -entnahmerechte, Anspruch auf Beteiligung am Liquidationserlös) sowie die Geschäftsführungsbefugnis und sonstige Teilhaberechte (insbes. Stimm-, Kontroll- und Informationsrechte).

**Gesellschaftsrechte iSv. Satz 3 Nr. 1 und 2:** Eine inhaltliche Abgrenzung des Begriffs der Gesellschaftsrechte im Kontext des Abs. 5 gestaltet sich mangels Legaldefinition dieses Begriffs schwierig, und die Auffassungen in der Literatur zu diesem Problemkreis sind uneinheitlich. Übereinstimmung herrscht wohl insoweit, als nicht die Änderung jedweder Gesellschaftsrechte im Sinne des Zivilrechts zu einer Anwendung von Satz 3 Nr. 1 und 2 führt, sondern diese zumindest über Einsichts-, Kontroll- oder Widerspruchsrechte hinausgehen müssen.

**Änderung von Vermögensrechten:** Von einer Änderung von Gesellschaftsrechten ist jedenfalls dann auszugehen, wenn sich infolge der Übertragung des WG das Gewinnbezugsrecht, die über den Anspruch auf Einlagenrückgewähr hinausgehende Teilhabe am Liquidationserlös oder gewinnunabhängige Entnahmerechte des Gesellschafters in der Mitunternehmerschaft verändern (BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713; BMF v. 26.7.2016 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2016, 684; BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BStBl. II 2016, 593; BFH v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607).

**Stimmrecht:** Vereinzelt wird in der Literatur auch die (alleinige) Veränderung von Stimmrechten bereits für ausreichend erachtet (vgl. *Wendt*, FR 2002, 53 [59]; zweifelnd FN-IDW Beilage 5/2004, Rz. 78; ablehnend BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713).

**Kapitalkonten I und II:** In der kautelarjuristischen Praxis richten sich das Gewinnbezugsrecht sowie der Anteil am Liquidationsgewinn häufig abweichend von den gesetzlichen Regelungen nach der Höhe fester Kapitalkonten (sog. Kapitalkonten I), während Ergebnisanteile, Entnahmen und Einlagen auf variablen Kapitalkonten (sog. Kapitalkonten II) erfasst werden. Es liegt daher nahe, den Tatbestand der Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten daran zu knüpfen, auf welchen Gegenkonten sich die Übertragung des WG bei der Gesellschaft nieder-schlägt. Unstreitig führt dabei eine zur Änderung der Gewinnbeteiligungsquote des an der Übertragung beteiligten Gesellschafters führende Erfassung auf dessen Kapitalkonto I zu einer Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten.

**Erstmalige Entstehung des Kapitalkontos I:** Eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten liegt danach vor, wenn aufgrund der Übertragung eines WG das Kapitalkonto I eines Gesellschafters erstmals entsteht, etwa weil bei Gründung der Gesellschaft die gesellschaftsvertraglich bedungene Einlage durch Einbringung von Sacheinlagen geleistet wird oder ein zusätzlicher Gesellschafter in eine bestehende PersGes. unter Leistung von Sacheinlagen in das Gesellschaftsvermögen eintritt.

**Erhöhung des bestehenden Kapitalkontos I:** Eine Gewährung von Gesellschaftsrechten ist auch anzunehmen, wenn sich bei einem bereits zuvor beteiligten Gesellschafter aufgrund einer Übertragung eines WG unter Änderung des Kapitalkontos I die Gewinnbezugsrechte, gewinnunabhängige Entnahmerechte und/oder der Anteil am Liquidationsgewinn verändern.

**Ausschließliche Buchung auf Kapitalkonto II:** Strittig ist dagegen, ob auch bereits eine (ausschließliche) Gegenbuchung auf einem Kapitalkonto II, die beim Gesellschafter lediglich zu einer Erhöhung des spätestens im Fall der Auflösung der Gesellschaft zu befriedigenden Anspruchs auf schlichte Einlagenrückgewähr, nicht dagegen zu einer Änderung des ihm zustehenden Anteils am laufenden Erg. bzw. Liquidationsgewinn führt, als Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten anzusehen ist.

- ▶ *Verwaltungsauffassung und Rechtsprechung:* Das BMF vertrat hierzu zunächst die Auffassung, eine Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten liege immer dann vor, wenn eine Erfassung auf einem Kapitalkonto des Gesellschafters erfolgt, das für seine Beteiligung am Gesellschaftsvermögen maßgebend ist (so bereits BMF v. 20.12.1977 – IV B 2 - S 2241 - 231/77, BStBl. I 1978, 8, Rz. 24; vgl. auch BMF v. 29.3.2000 – IV C 2 - S 2178 - 4/00, BStBl. I 2000, 462, allerdings für den – insoweit aber vergleichbaren – Fall der Einbringung aus dem PV). Unter Rückgriff auf die BFH-Rspr. zum Vorliegen eines Kapitalkontos iSv. § 15a (vgl. hierzu BFH v. 15.5.2008 – IV R 46/05, BStBl. II 2008, 812) hielt es die FinVerw. daher bei ausschließlicher Buchung auf einem Kapitalkonto II für die Annahme der Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten ausreichend, wenn die Bestände des betroffenen Kontos spätestens zur Berechnung des Auseinandersetzungsanspruchs des Gesellschafters bei Beendigung der Gesellschafterstellung mit Verlustvortragskonten saldiert werden müssen (vgl. BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713, unter I.2). Nach dieser Auffassung ließe sich, soweit die Gutschrift auf individuellen Kapitalkonten des Einbringenden erfolgt, eine Gewährung von Gesellschaftsrechten nur bei der Erfassung auf einem Darlehenskonto (dann läge aber ohnehin ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor), nicht aber bei Buchung auf dem Kapitalkonto II vermeiden (BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713; ähnlich *Crezelius*, DB 2004, 397 [400 f.]; zur Abgrenzung des Kapitalkontos II s. auch BFH v. 27.6.1996 – IV R 80/95, BStBl. II 1997, 36). Demgegenüber erachtet es der IV. Senat des BFH für eine Gewährung von Gesellschaftsrechten als erforderlich, dass insbes. eine Veränderung des Gewinnbezugsrechts als wirtschaftlich bedeutsames Gesellschaftsrecht vorliegt. Bei alleiniger Gutschrift auf dem Kapitalkonto II würden dagegen keine insoweit relevanten Gesellschaftsrechte eingeräumt, da hierdurch kein (ggf. zusätzlicher) prozentualer Anteil am Gesamthandsvermögen verschafft werde (vgl. BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BStBl. II 2016, 593; BFH v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607). Bei alleiniger Veränderung des Anspruchs auf schlichte Einlagenrückgewähr handele es sich daher im Umkehrschluss um eine unentgeltliche Übertragung. Die FinVerw. hat daraufhin ihre ursprüngliche Position aufgegeben und geht nunmehr im Einklang mit dem BFH bei alleiniger Buchung auf dem Kapitalkonto II von unentgeltlichen Übertragungen aus (vgl. BMF v. 26.7.2016 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2016, 684, mit Übergangsregelung). Nach insoweit übereinstimmender Auffassung von FinVerw. und IV. Senat des BFH ergeben sich die folgenden Zuordnungsregeln (in Anlehnung an *Neu/Stamm*, DStR 2005, 141 [148]; vgl. zur Klassifikation unterschiedlicher Kapitalkonten und zur Abgrenzung von Eigenkapital bzw. Fremdkapital auch BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272; *Wälzholz*, DStR 2011, 1815 [1816 f.]; *Kahle*, DStZ 2010, 720):

| Angesprochenes Kapitalkonto               |               | Art der<br>Gegenleistung | Steuerliche<br>Behandlung als        |
|---|---------------|--------------------------|--------------------------------------|
| Bezeichnung                               | gilt stl. als |                          |                                      |
| Kapitalkonto I                            | Eigenkapital  | Gesellschaftsrechte      | Tauschähnlicher<br>Vorgang           |
| Kapitalkonto II mit<br>Verlustverbuchung  | Eigenkapital  | keine                    | Unentgeltlicher<br>Vorgang (Einlage) |
| Kapitalkonto II ohne<br>Verlustverbuchung | Fremdkapital  | Forderungsrecht          | Entgeltlicher<br>Vorgang             |

- *Schrifttum*: Vor Ergehen der genannten Entsch. des IV. Senats wurde im Schrifttum überwiegend die Auffassung vertreten, dass eine Erfassung auf dem Kapitalkonto II des Gesellschafters zur Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten nicht ausreiche, da dieses regelmäßig weder einen prozentualen Anteil am Gesamthandsvermögen noch zusätzliche Stimmrechte verschaffe, vgl.

*van Lishaut*, DB 2000, 1785 (1786); *Düll/Fuhrmann/Eberhard*, DStR 2001, 1713 (1716); *Kemper/Konold*, DStR 2000, 2119 (2121); *Herrmann/Neufang*, BB 2000, 2599 (2602); *Mitsch/Grüter*, Inf. 2000, 651 (652); aA *Roser*, FR 2002, 309 (312).

- *Die Entsch. des IV. Senats* haben im Schrifttum zu unterschiedlichen Einschätzungen geführt. Die Gestaltungspraxis sieht – insbes. für Übertragungen aus dem PV – sowohl positive (in Bezug auf die Gestaltung von Übertragungen aus dem PV als Einlagen, vgl. *Strahl*, BeSt. 2016, 13) als auch negative Folgen (in Bezug auf erhöhte Anforderungen zur Generierung von AfA- bzw. AfS-Potential durch entgeltliche Gestaltung im Sinne der Urteils Sachverhalte, vgl. *Schimmelmele*, GmbHR 2016, 63 [64]). Aus steuersystematischer Perspektive findet die Sichtweise des IV. Senat ein geteiltes Echo, wobei sich Stimmen mehren, die ein variables, dem Eigenkapital zuzurechnendes Kapitalkonto II als Teil des einheitlichen Kapitalanteils des Gesellschafters interpretieren und daher – im Erg. der ursprünglichen Auffassung der FinVerw. folgend – auch im Fall der abschließlichen Erfassung auf einem solchen Konto von der Veränderung der Gesellschaftsrechte ausgehen, vgl.

*Rätke*, StuB 2016, 287 (289f.); *Krumm* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 382 f.; wohl auch *Otto*, BB 2016, 497; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Rz. 10.151a; glA, wenn auch aus anderen Gründen, *Schulze-Osterloh*, BB 2016, 945; differenzierend *Levedag*, GmbHR 2016, 231; aA, aber dezidiert *Brandenberg*, JbFStR 2016/17, 528 (533 ff.).

- *Stellungnahme*: Zunächst ist mit der FinVerw. ist davon auszugehen, dass ein variables Kapitalkonto, auf welchem keine Verlustbuchungen erfolgen, keine Gesellschaftsrechte vermittelt, sondern vielmehr als Forderungskonto anzusehen ist. In Höhe der Gutschrift auf diesem Konto liegt unstrittig keine Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern ein reguläres Veräußerungsentgelt vor. Steht das variable Kapitalkonto hingegen für Verlustbuchungen zur Verfügung, so reicht es uE für eine Änderung der Gesellschaftsrechte mangels einer hinreichend konkreten Benennung der relevanten Gesellschaftsrechte in Satz 3 Nr. 1, 2 bereits aus, wenn sich aufgrund der Übertragung des WG der betragsmäßige Anteil des Gesellschafters am Liquidationserlös verändert. Dies ist regelmäßig in Höhe des auf dem betreffenden Kapitalkonto tatsächlich gebuchten Betrags der Fall. Die Übertragung erfolgt infolgedessen in den nämlichen Fällen nur insoweit unentgeltlich, als die Veränderung des Kapitalkontos II hinter dem Teil-

wert des übertragenen WG zurückbleibt. Etwas anderes kann allerdings gelten, wenn das Kapitalkonto II nach der gesellschaftsvertraglichen Abrede im Fall des Ausscheidens oder der Liquidation nicht unmittelbar zu einem Auszahlungsanspruch des Gesellschafters führt (vgl. *Wälzholz*, DStR 2011, 1861 [1864f.]).

**Beispiel 1 (Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II in Höhe des Teilwerts und Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz):**

X betreibt neben seiner Stellung als zu 2/3 beteiligter Mitunternehmer der X-oHG ein gewerbliches Einzelunternehmen. X überträgt ein WG seines Einzelunternehmens (Buchwert 10 000 €, Teilwert 25 000 €) auf die X-oHG gegen Gutschrift iHv. 25 000 € auf dem Kapitalkonto II und Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz mit einem Minderwert für das WG iHv. 15 000 €.

Die Übertragung des WG erfolgt zu 100 % gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, denn der Anspruch des X auf Teilhabe am Liquidationserlös der X-oHG ist aufgrund der Übertragung des WG um 25 000 € gestiegen: X hat im Falle der Liquidation einen Anspruch auf Auskehrung seines Kapitalanteils, zu dem auch das Kapitalkonto II gehört. Die negative Ergänzungsbilanz vermindert seinen Liquidationsanspruch nicht, sondern bewirkt lediglich, dass X die im Zeitpunkt der Übertragung bestehenden stillen Reserven des WG allein versteuern muss.

**Beispiel 2 (Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II in Höhe des Buchwerts):**

Wie im vorhergehenden Beispiel, jedoch begnügt sich X mit einer Gutschrift auf dem Kapitalkonto II iHv. 10 000 €. Eine Ergänzungsbilanz wird nicht aufgestellt.

Der Anspruch am Liquidationserlös der X-oHG steigt für X aufgrund der Übertragung des WG nicht um 25 000 €, sondern unmittelbar lediglich um 10 000 €. Die Übertragung des WG erfolgt daher lediglich zu 40 % (= 10 000/25 000) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.

Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass X zusätzlich zum Anspruch auf Auskehrung des Kapitalkontos II (10 000 €) an den im Zuge der Liquidation aufgedeckten stillen Reserven im Verhältnis der Gewinnverteilung (hier: 2/3 von 15 000 € = 10 000 €) beteiligt ist. Der ursprüngliche Verzicht auf die Gutschrift der stillen Reserven führt zu einer insoweit unentgeltlichen Übertragung des WG, an der X, ähnlich wie bei einer Gutschrift auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto, nur im Umfang seiner Beteiligungsquote partizipiert.

1560 cc) **Gesamthänderisch gebundene Rücklage**

**Buchung ausschließlich auf Rücklagenkonto:** Erfolgt die Gegenbuchung ausschließlich auf einem gesamthänderisch gebundenen, keinem Gesellschafter unmittelbar zuzurechnenden (zur Frage, ob ein solches gesamthänderisch gebundenes Konto auch gesellschafterspezifisch zugeordnet werden kann, vgl. *Wälzholz*, DStR 2011, 1861) Rücklagenkonto, qualifiziert die FinVerw. den Vorgang als unentgeltlich (vgl. BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713, unter II.b; ebenso *Wacker*, HFR 2008, 692), da sich in diesem Fall aufgrund der durch die Übertragung des WG eingetretenen Erhöhung des Gesellschaftsvermögens weder die Stimm- noch die Gewinnbezugsrechte des Einbringenden erhöhen und sich auch der Auseinandersetzungsanspruch nicht um den (gesamten) Wert des eingebrachten WG erhöht. Je nach Fallkonstellation kann uE allerdings auch eine ausschließliche Gewährung von Gesellschaftsrechten vorliegen (aA *Brandenburg* in *Ley/Brandenburg*, Ubg 2010, 767 [769]; *Ley*, KÖSDI 2009, 16678 [16683f.];

Wendt, FR 2008, 916, der bei Buchung auf einem gesamthänderischen Rücklagenkonto grds. eine vollständig entgeltliche Übertragung annimmt).

**Gesplittete Buchung:** Als besonders streitanfällig hat sich der Fall erwiesen, in dem die Gegenbuchung auf mehreren Konten erfolgt (sog. gesplittete Buchung), zB teilweise auf dem Kapitalkonto I des Übertragenden und teilweise auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto.

- ▶ *Verwaltungsauffassung und Rechtsprechung:* Nach ursprünglicher Meinung des BMF war der Vorgang aufzuteilen: Insoweit, als auf dem Kapitalkonto I gebucht wurde, wurden Gesellschaftsrechte gewährt; im Übrigen galt der Vorgang als unentgeltlich (vgl. BMF v. 29.3.2000 - IV C 2 - S 2178 - 4 - 00, BStBl. I 2000, 462, unter II.1.c. zu Übertragungen aus dem PV). Nach Rspr. des BFH können dagegen Übertragungen auch dann in vollem Umfang als gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zu qualifizieren sein, wenn die Buchung nicht nur auf einem Kapitalkonto des Einbringenden, sondern zT auch auf einem gesamthänderischen Rücklagenkonto erfolgt (vgl. BFH v. 24.1.2008 - IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617). Insbesondere bei Bestehen stiller Reserven im bisherigen BV und/oder bereits gebildeten gesamthänderischen Rücklagen wird der Einbringung zur Erbringung einer wertmäßig höheren Einlage verpflichtet werden, als es der Gutschrift auf den ihm persönlich zuzurechnenden Kapitalkonten entspricht. Dieser Teil des Werts des übertragenen WG wird hierbei regelmäßig in einer gesamthänderischen Rücklage gebucht werden, ist aber nach der mit der Gesellschaft getroffenen Vereinbarung Bestandteil der vom einbringenden Gesellschafter im Austausch gegen die Verschaffung (bzw. Erhöhung) der Gesellschaftsrechte geschuldeten Übertragung. Ob der Differenzbetrag bei der empfangenden Gesellschaft auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto oder auf einem Kapitalkonto des Einbringenden gebucht wird, ist deshalb für den insgesamt entgeltlichen Charakter der Einbringung nicht entscheidend (vgl. BFH v. 17.7.2008 - I R 77/06, BStBl. II 2009, 464). Die FinVerw. hat sich dieser Rechtsauffassung angeschlossen und nunmehr behandelt Fälle, in denen sowohl auf einem Kapitalkonto als auch einem Rücklagenkonto gebucht wird, grds. als vollentgeltlich (vgl. BMF v. 11.7.2011 - IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713; BFH v. 8.12.2011 - IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 16). Im Gegensatz hierzu ist allerdings das FG Nds. mit Hinweis auf die Rspr. des IV. Senats des BFH zur (ausschließlichen) Übertragung gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II (BFH v. 29.7.2015 - IV R 15/14, BStBl. II 2016, 593; BFH v. 4.2.2016 - IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607) der Auffassung, dass der Vorgang - entsprechend der früheren Auffassung der FinVerw. - im Fall einer gesplitteten Buchung grds. aufzuteilen sei, mit der Folge, dass die Gutschrift auf dem Rücklagenkonto insoweit zu einer unentgeltlichen Übertragung führe (FG Nds. v. 17.10.2019 - 7 K 67/15, EFG 2020, 1600, Az. BFH IV R 2/20).
- ▶ *Stellungnahme:* Unseres Erachtens kann die Frage, ob und in welchem Umfang im Gegenzug für die Übertragung von WG Gesellschaftsrechte gewährt werden, nicht lediglich aufgrund der buchhalterischen Darstellung entschieden werden (überzeugend Reiß, DB 2005, 358 [361]). Sieht man einmal von den grundsätzlichen Erwägungen, die bereits von Anfang an gegen die Annahme eines tauschähnlichen Vorgangs sprechen (s. Anm. 1501) ab, so kann die Antwort nur durch einen Vergleich der Vermögensposition des Gesellschafters vor und nach der Übertragung gefunden werden: Nur wenn sich seine Vermögensposi-

tion infolge der Übertragung verändert hat, kann eine (ggf. teilweise) unentgeltliche Übertragung vorliegen. Dies hängt aber mitnichten von der buchhalterischen Abbildung, sondern vielmehr davon ab, ob der Einbringende (trotz oder uU sogar wegen der ggf. gesplitteten Buchung) Gesellschaftsrechte erhält, die dem gesamten Wert des hingegebenen WG entsprechen. Denkbar wäre zB, dass die teilweise Buchung auf einem Rücklagenkonto nicht wegen des Bestehens stiller Reserven oder eines zuvor bereits gebildeten Rücklagenkontos erfolgt, sondern weil vielmehr insoweit ein Bereicherungswille gegenüber den übrigen Gesellschaftern besteht. Die undifferenzierte Behandlung jedweder gesplitteten Buchung unter Beteiligung des Kapitalkontos I ist daher abzulehnen, wenn sie dazu führt, dass unterschiedslos und ohne Beachtung der hierfür im Einzelfall bestehenden Gründe bei einer teilweisen Rücklagenbildung und/oder Buchung auf dem Kapitalkonto II stets und insgesamt die Gewährung von Gesellschaftsrechten angenommen wird. Dasselbe gilt, wenn eine derartig gesplittete Buchung als zwingend nach Maßgabe der auf den einzelnen Konten erfassten Beträge aufzuteilen gilt (so aber FG Nds. v. 17.10.2019 – 7 K 67/15, EFG 2020, 1600, Az. BFH IV R 2/20). Entscheidend für die Qualifikation des Übertragungsvorgangs als entgeltlich und/oder unentgeltlich sind vielmehr ausschließlich die zugrunde liegenden Wertverhältnisse und Vereinbarungen. Entscheidende Leitlinie für die strechtl. Würdigung muss dabei das von den Beteiligten Gewollte sein, sodass uE im Fall einer dem nicht gerecht werdenden buchhalterischen Abbildung auch eine entsprechende Korrektur infrage kommt (vgl. *Rätke*, NWB 2016, 287 [290]; aA *Levedag*, GmbHR 2016, 228 [231]).

- ▶ *Bei anteiliger Buchung auf Rücklage ggf. Aufteilung:* Im Erg. liegt daher insoweit kein ausschließlich tauschähnlicher Vorgang, sondern anteilig eine unentgeltliche Übertragung vor, als die Gutschrift auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erfolgt und sich dies nicht auf eine durch den Wert der Beteiligungsrechte gerechtfertigte „Aufzahlung“ des Einbringenden zurückführen lässt, vorausgesetzt, es wird auch nicht anderweitig, etwa im Gesellschaftsvertrag, eine Änderung der Beteiligungsquoten vereinbart (vgl. hierzu BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BFH/NV 2006, 1772). Im Fall der Übertragung eines WG an den Gesellschafter gilt Entsprechendes.
- ▶ *Bei anteiliger Buchung auf Kapitalkonto II Aufteilung wohl zwingend:* Im Fall einer auf die Kapitalkonten I und II aufgesplitteten Buchung ist nicht von einem einheitlich gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten zu qualifizierenden Vorgang auszugehen. Die anteilige Buchung auf dem Kapitalkonto II beruht in diesen Fällen regelmäßig darauf, dass der Wert des übertragenen WG den Wert der Gesellschaftsrechte, die dem Übertragenen gewährt werden sollen, übersteigt. Zum Ausgleich erhält der Übertragende für den übersteigenden Teil lediglich eine zu einer Erhöhung des bloßen Einlagenrückgewähranspruchs führende Gutschrift auf dem Kapitalkonto II, nicht aber eine zu einer erhöhten Gewinnbeteiligung führende Gutschrift auf dem Kapitalkonto I. In diesem Fall liegen angesichts der BFH-Rspr. zur Behandlung einer ausschließlichen Buchung auf dem Kapitalkonto II (BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BStBl. II 2016, 593; BFH v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607) uE zwei verschiedene Übertragungsvorgänge vor, wobei die (anteilige) Übertragung gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto I gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und diejenige gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II unentgeltlich erfolgt.

- ▶ *Kapitalkonto II und Rücklage*: Erfolgt die Gegenbuchung teilweise auf dem Rücklagenkonto und teilweise auf dem Kapitalkonto II, liegt nach uE zutreffender Auffassung der FinVerw. ein insgesamt unentgeltlicher Vorgang vor (vgl. BMF v. 26.7.2016 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2016, 684).
- ▶ Für den Fall einer gesplitteten Buchung ergeben sich daher die folgenden Zuordnungsregeln:

| Angesprochene Kapitalkonten  | Gilt stl. als | Art der Gegenleistung   | Behandlung als   |
|--|---------------|---|--|
| Teilweise Kapitalkonto I und teilweise gesamthänderisch gebundene Rücklage                     | Eigenkapital  | – BMF: ausschließlich Gesellschaftsrechte; uE ggf. Aufteilung     | – BMF: in vollem Umfang tauschähnlicher Vorgang<br>– uE ggf. Aufteilung in tauschähnlichen Vorgang/Einlage; aA FG Nds. v. 17.10.2019 – 7 K 67/15, EFG 2020, 1600, Az. BFH IV R 2/20: Aufteilung zwingend |
| Teilweise Kapitalkonto I und teilweise Kapitalkonto II mit Verlustverbuchung                   | Eigenkapital  | – BMF: ausschließlich Gesellschaftsrechte; uE zwingend Aufteilung | – BMF: in vollem Umfang tauschähnlicher Vorgang<br>– uE zwingend Aufteilung in tauschähnlichen Vorgang/Einlage   |
| Teilweise Kapitalkonto II mit Verlustbuchung und teilweise gesamthänderisch gebundene Rücklage | Eigenkapital  | keine   | unentgeltlicher Vorgang (Einlage)  |

**Einbringung in Ein-Mann-GmbH & Co. KG:** Überträgt der vermögensmäßig zu 100 % beteiligte Kommanditist und Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH ein WG auf die GmbH & Co. KG, so ist fraglich, ob dies gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen kann, ist doch der Einbringende vor und nach der Einbringung in gleichem Umfang an der Gesellschaft beteiligt. Gleichwohl soll nach Auffassung der FinVerw. auch in diesem Fall – je nach buchhalterischer Behandlung – ein tauschähnlicher oder ein unentgeltlicher Vorgang vorliegen können (BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713, unter II.2.c). Indes ist unklar, anhand welcher Kriterien die Qualifikation dieses Vorgangs als tauschähnlich oder aber als unentgeltlich erfolgen soll; die bloße buchhalterische Behandlung (Buchung auf einem Kapitalkonto des Einbringenden oder auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto) jedenfalls ist infolge der dargelegten BFH-Rspr. hierfür bedeutungslos (so bereits *Reiß*, DB 2005, 358 [361]). Wie aber im Fall der Ein-Mann-GmbH & Co. KG zwischen unentgeltlicher Zuwendung und entgeltlichem Rechtsgeschäft unterschieden werden soll, erscheint in Anbetracht des fehlenden Interessengegensatzes zwischen dem Einbringenden und der PersGes. willkürlich. Gleichwohl sah sich der BFH in einem Verfahren, in dem die Tatsacheninstanz eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten angenommen hatte, nicht veranlasst, dies im Revisionsverfahren in Frage zu stellen (BFH v. 31.7.2013 – I R 44/12, BFH/NV 2013, 1855, unter II. 2). Zur Frage, ob in diesem Fall Abs. 5 Satz 4 zum rückwirkenden Teilwertansatz führen kann, vgl. Anm. 1634.

**Ausbringung in Ein-Mann-GmbH & Co. KG:** Eine Ausbringung in das BV des Mitunternehmers nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 liegt uE auch dann vor, wenn das übertragene WG aus dem Gesamthandsvermögen einer PersGes. in das Gesamthandsvermögen einer GmbH & Co. KG übertragen wird, an deren Vermögen der das WG erhaltende Mitunternehmer zu 100 % beteiligt ist (ebenso FG Düss. v. 4.12. 2014 – 14 K 2968/09 F, EFG 2015, 551, aus anderen Gründen durch BFH v. 30.3. 2017 – IV R 11/15, BStBl. II 2019, 29 bestätigt).

#### 1561 dd) Gesellschaftsrechte bei Anteilsbegründung

Ist der Übertragende zunächst kein Gesellschafter und soll seine Gesellschafterstellung ausschließlich infolge der Übertragung des WG begründet werden, müssen die gewährten Gesellschaftsrechte ausreichen, um eine Mitunternehmerstellung zu begründen (vgl. *Röhmer*, *SteuStud.* 2003, 478 [480]; s. im Einzelnen auch *Bär/Merke* in *Haritz/Menner/Bilitewski*, 5. Aufl. 2019, § 24 UmwStG Rz. 64 ff., zu der insoweit identischen Problematik bei Einbringungen nach § 24 UmwStG), insbes. Mitunternehmerinitiative ermöglichen und Mitunternehmerrisiko vermitteln (s. § 15 Anm. 305 ff.).

#### 1562 ee) Sachwertabfindung in Betriebsvermögen

**Abgrenzung zur Realteilung:** Die Frage nach der systematischen Einordnung der Sachwertabfindung in das BV, bei welcher ein Mitunternehmer aus der Gesellschaft ausscheidet und anstatt einer Barabfindung Sachwerte aus dem Gesamthandsvermögen der (ansonsten fortbestehenden) Mitunternehmerschaft erhält, die bei ihm fortan zu einem BV oder SonderBV gehören, ist Gegenstand einer Reihe von Verfahren vor dem BFH gewesen, die im Erg. zu einer weitgehenden Änderung der Verwaltungsauffassung geführt haben. Hierbei war insbes. strittig, ob es sich um Anwendungsfälle von Abs. 5 Satz 3 handelt oder die Grundsätze zur Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 als *lex specialis* vorrangig anzuwenden sind. Die Frage erscheint auf den ersten Blick *obsolet*, führen doch beide Sichtweisen grds. zur Fortführung der Buchwerte. Materielle Bedeutung hat die Unterscheidung jedoch insoweit, als das Buchwertprivileg nach Abs. 5 Satz 3 bei *teilentgeltlichen* Übertragungen – zB aufgrund gleichzeitiger Übernahme von Verbindlichkeiten – nicht oder nur auf einen Teil des Vorgangs Anwendung findet, während bei einer Qualifikation als Realteilung – der Einheitstheorie folgend – das gesamte übernommene BV, quasi als „Paket“, weiter zum BW bilanziert wird. Zudem ist die bei einer Qualifikation als Realteilung ggf. anzuwendende Sperrfristregelung in § 16 Abs. 3 Satz 3 enger gefasst als diejenige in Abs. 5 Satz 4, da von jener nur wesentliche Betriebsgrundlagen sowie Grund und Boden und Gebäude des AV betroffen sind (vgl. *Niehus/Wilke*, *Ubg* 2019, 194 [195 f.]).

**Vormalige Sichtweise sah Anwendungsfall von Abs. 5 Satz 3:** Die *FinVerw.* war zunächst der Auffassung, im Fall der Sachwertabfindung in das BV oder SonderBV des Ausscheidenden sei der Anwendungsbereich einer Realteilung iSv. § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. nicht eröffnet, da es an einer Betriebsaufgabe auf der Ebene der Mitunternehmerschaft fehle, welche jedoch für den Tatbestand der Realteilung konstitutiv sei (BMF v. 28.2.2006 – IV B 2 - S 2242 - 6/06, BStBl. I 2006, 228; *FinMin.* Berlin v. 3.2.2012 – III B - S 2242 - 1/2009, DStR 2012, 907).

► *Ausscheiden unter Fortbestehen der Personengesellschaft:* Das Ausscheiden aus einer Mitunternehmerschaft gegen Sachwertabfindung in Form einzelner WG



in das BV oder SonderBV des Ausscheidenden bei Fortbestehen der PersGes. erachtete die FinVerw. – bei Vorliegen der hierfür im Übrigen erforderlichen Voraussetzungen – als Anwendungsfall von Abs. 5 Satz 3. Auch die hM sah in diesem Fall eine Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen der PersGes. in das BV bzw. SonderBV des Mitunternehmers gegen Minderung von Gesellschaftsrechten (vgl. *Dietel*, DStR 2011, 1493 [1494]; *Brandenberg*, Stbg 2004, 65 [73]; aA *Strahl*, KÖSDI 2002, 13164 [13171]).

- ▶ *Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters*: Nach Auffassung der FinVerw. lag ebenfalls keine Realteilung, sondern ggf. ein Fall von Abs. 5 Satz 3 vor, wenn der vorletzte Gesellschafter gegen Sachwertabfindung unter Anwachsung des übrigen Vermögens beim Letztverbleibenden ausschied und der Betrieb von letzterem als Einzelunternehmen fortgeführt wurde. Auch in diesem Fall fehle es an der für die Annahme einer Realteilung iSv. § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. erforderlichen Betriebsaufgabe (BMF v. 28.2.2006 – IV B 2 - S 2242 - 6/06, BStBl. I 2006, 228; FinMin. Berlin v. 3.2.2012 – III B - S 2242 - 1/2009, DStR 2012, 907; aA *Niehus/Wilke*, FR 2012, 1093 [1101]).

#### **Ausscheiden gegen Erhalt eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils:**

Nachdem der BFH in der Folge zunächst in Übereinstimmung mit der herrschenden Auffassung in der Literatur (vgl. *Wacker* in *Schmidt*, 34. Aufl. 2015, § 16 Rz. 536, mwN; *Dietel*, DStR 2009, 1352; *Stuhrmann*, DStR 2005, 1355; *Rogall/Stangl*, FR 2006, 345; *Sonneborn*, DStZ 2001, 579; *Dietel*, DStR 2011, 1493 [1494]; *Niehus/Wilke*, FR 2012, 1093 [1102 f.]) das Ausscheiden gegen Erhalt eines als Einzelunternehmen fortgeführten Teilbetriebs unter Fortbestehen der insoweit verkleinerten Gesellschaft nicht als Fall von Abs. 5 Satz 3, sondern als Fall der Realteilung – unter Aufgabe des Teilbetriebs durch die PersGes. – einstuft (BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37), hielt die FinVerw. jedenfalls in diesem speziellen Fall an der Forderung nach einer umfassenden Betriebsaufgabe auf der Ebene der Mitunternehmerschaft nicht mehr fest (BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002, BStBl. I 2017, 36, mit Übergangsregelung; s. hierzu auch § 16 Anm. 543). Dies gilt nunmehr ebenso, wenn im Fall einer doppelstöckigen PersGes. ein Mitunternehmer der Obergesellschaft gegen Erhalt eines Mitunternehmeranteils an der Untergesellschaft ausscheidet (vgl. BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 - S 2242/07/10002, BStBl. I 2019, 6).

**Ausscheiden gegen Erhalt von einzelnen Wirtschaftsgütern:** Nachfolgend erweiterte der BFH das Verständnis des Begriffs der Realteilung erneut erheblich, indem er auch das Ausscheiden gegen Erhalt von EinzelWG aus einer Gesellschaft, welche nicht aufgelöst wird und den bisherigen Betrieb fortführt, als (sog. unechte) Realteilung iSv. § 16 Abs. 3 Satz 2 qualifizierte, wenn die WG in ein BV oder SonderBV des Ausscheidenden gelangen (BFH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, BStBl. II 2019, 29; s. § 16 Anm. 543).

- ▶ *Ausscheiden gegen Sachwertabfindung als „unechte“ Realteilung*: Dogmatisch fußt die Rspr. des BFH darauf, im Ausscheiden gegen Sachwertabfindung keine Veräußerung, sondern vielmehr die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils zu erblicken; das Vorliegen des Aufgabetatbestands beim ausscheidenden Gesellschafter ermöglicht sodann auch ohne Betriebsaufgabe auf der Gesellschaftsebene die Subsumtion des Vorgangs unter den Begriff der Realteilung iSd. § 16 Abs. 3 Satz 2 (vgl. *Wendt*, FR 2016, 536 [539]; *Niehus/Wilke*, Ubg 2019, 194 [196 f.]; s. auch § 16 Anm. 543; krit. *Wacker* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 16 Rz. 530). Auch im Fall des Ausscheidens unter Zuweisung einzelner WG liegt

daher kein Fall von Abs. 5 Satz 3 (mehr) vor, sondern eine sog. unechte Realteilung. Abs. 5 Satz 3 wird hier nach Auffassung des BFH durch die insoweit spezielleren Vorschriften der Realteilung verdrängt (zust. *Seer in Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 16 Rz. 195). Die hier zuvor vertretene Auffassung ist damit überholt und wird aufgegeben. Die FinVerw. hat sich der Auffassung des BFH angeschlossen (BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 - S 2242/07/10002, BStBl. I 2019, 6, mit Übergangsregelung; vgl. auch *Gragert*, NWB 2019, 476 [477]; *Levedag*, GmbHR 2019, R 56; *Stenert*, DStR, 2019, 245 [246f.]).

- ▶ *Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters gegen Erhalt aller wesentlichen Betriebsgrundlagen*: Nach Auffassung des BFH liegt auch dann kein Fall von Abs. 5 Satz 3, sondern eine (echte) Realteilung nach § 16 Abs. 3 Sätze 2ff. vor, wenn ein Mitunternehmer unter Mitnahme aller wesentlichen Betriebsgrundlagen und Fortführung des Betriebs aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet und das verbleibende, aus einzelnen WG bestehende Vermögen der Gesellschaft dem letztverbleibenden Gesellschafter anwächst, der diese WG in einem eigenen BV fortführt (BFH v. 16.3.2017 – IV R 31/14, BStBl. II 2019, 24). Während die FinVerw. vormalig in diesen Fällen das Vorliegen einer Betriebsaufgabe verneinte und infolgedessen auch das Buchwertprivileg des § 16 Abs. 3 Satz 2 nicht gewähren wollte (vgl. BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002, BStBl. I 2017, 36), nahm der BFH eine Betriebsaufgabe auf der Ebene der Mitunternehmerschaft bereits dann an, wenn der (ggf. vom letztverbleibenden Gesellschafter fortgeführte) Betrieb der Mitunternehmerschaft als bisheriger Trägerin des Unternehmens subjektiv nicht mehr zugeordnet werden könne. Hierfür sei es gänzlich unerheblich, ob der Betrieb in objektiver Hinsicht bestehen geblieben sei und durch einen anderen Träger, zB einen der bisherigen Mitunternehmer, fortgeführt werde. Da die Auflösung der PersGes. zur Folge hat, dass die Gesellschaft als der den Betrieb bisher unterhaltende Rechtsträger nicht mehr existiert, kann ihr auch kein Betrieb mehr subjektiv zugeordnet werden. Hieraus leitet der BFH ab, dass auf der Ebene der Mitunternehmerschaft zwingend eine Betriebsaufgabe anzunehmen ist, wenn die Gesellschaft in zivilrechtl. Hinsicht aufgelöst wird. Auch das auf den letztverbleibenden Gesellschafter im Zuge der Anwachsung übergehende Vermögen ist Gegenstand der Realteilung; für die Anwendung von Abs. 5 Satz 3 bleibt daher kein Raum. Die FinVerw. ist auch dieser Sichtweise gefolgt (BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 - S 2242/07/10002, BStBl. I 2019, 6, Rz. 1).
- ▶ *Ausscheiden aus zweigliedriger Gesellschaft gegen Sachwertabfindung und Fortführung des Betriebs durch den Letztverbleibenden*: Im Erg. kann nichts anderes gelten, wenn der vorletzte Gesellschafter gegen Sachwertabfindung in Form von einzelnen WG in sein BV oder SonderBV ausscheidet und der Betrieb dem letztverbleibenden Mitunternehmer anwächst und sich zu einem Einzelunternehmen wandelt (vgl. *Niehus/Wilke*, FR 2012, 1093 [1101]; glA BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 - S 2242/07/10002, BStBl. I 2019, 6, Rz. 1), denn auch in diesem Fall existiert die PersGes. in der Folge als Rechtsträger nicht mehr (so auch *Steiner/Ullmann*, Ubg 2017, 448). Dieses Erg. hält auch unter dem Gesichtspunkt stand, dass der letztverbleibende Gesellschafter im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in die Rechtsstellung der vorherigen PersGes. eintritt, denn der Einzelunternehmer kann in subjektiver Hinsicht mit der vorherigen PersGes. nicht als identisch angesehen werden (vgl. *Steiner/Ullmann*, DStR 2017, 912 [917f.]). Das auf den einzig verbliebenen Mitunternehmer im Wege der Anwachsung

übergehende Vermögen ist daher trotz Gesamtrechtsnachfolge Gegenstand einer rechtsträgerwechselnden Übertragung. Infolge des Untergehens der Gesellschaft ist daher auch hier von einer Betriebsaufgabe auf der Gesellschaftsebene auszugehen mit der Folge der Qualifikation als Realteilung nach § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff., soweit das übertragene Vermögen fortan zu einem BV des Letztverbleibenden gehört. Im Erg. liegt auch hier nach der Terminologie von BFH und FinVerw. eine echte Realteilung vor (so im Erg. wohl auch *Wendt*, StbJb. 2017/18, 27 [33 f.]). Gleichwohl ist diese Fallkonstellation bislang nicht Gegenstand eines Verfahrens vor dem BFH gewesen (vgl. *Niehus/Wilke*, Ubg 2019, 194 [197]).

- ▶ *Behandlung des Sonderbetriebsvermögens bei sog. unechter Realteilung*: Nach übereinstimmender Auffassung von Rspr. (BFH v. 16.3.2017 – IV R 31/14, BStBl. II 2019, 24) und FinVerw. (BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 - S 2242/07/10002, BStBl. I 2019, 6, Rz. 5) umfasst der Vorgang der unechten Realteilung nicht das SonderBV des Ausscheidenden. Soweit WG des SonderBV im Zuge des Ausscheidens in ein eigenes BV oder in ein anderes SonderBV des Ausscheidenden überführt werden, liegt ein Fall von Abs. 5 Satz 2 vor (s. Anm. 1544 ff.). Etwas anderes gilt jedoch, wenn der Ausscheidende im Zuge der unechten Realteilung WG des SonderBV anderer Mitunternehmer erhält (BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 - S 2242/07/10002, BStBl. I 2019, 6, Rz. 5).

#### ff) Übertragung ohne Änderung quotaler Beteiligungsrechte

1563

Eine Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten iSv. Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 kann auch vorliegen, wenn die Übertragung auf einem Gesellschaftsrechte widerspiegelnden Kapitalkonto erfolgt, ohne dass sich eine Veränderung quotaler Gesellschaftsrechte ergibt. Dies ist zB denkbar bei Übertragungen zwischen dem Gesamthandsvermögen einer Ein-Mann-GmbH & Co. KG und dem (Sonder-)BV ihres (vor und nach der Übertragung zu 100 % beteiligten) Gesellschafters oder in Fällen, in denen alle Mitunternehmer WG entsprechend ihrer bisherigen Beteiligungsquote unter Gutschrift auf dem Kapitalkonto I einbringen. Da sich auch in diesen Fällen zumindest der absolute Wert des Auseinandersetzungsanspruchs des einzelnen Mitunternehmers verändert, liegt nach der hier vertretenen Auffassung des Begriffs der relevanten Gesellschaftsrechte eine Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten vor (vgl. *Roser*, FR 2002, 309 [312]; im Erg. ebenso *Kraft/Trübenbach*, StB 2004, 336 [338]).

#### gg) Disquotale Übertragungen

1564

Dem Wortlaut des Gesetzes zufolge erfordern Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 nicht, dass die Gesellschaftsrechte (ausschließlich) dem Einbringenden gewährt werden; vielmehr ist die Regelung auch bei Gutschrift auf den Kapitalkonten anderer Mitunternehmer anwendbar, soweit es sich dabei um eine Zuwendung des Einbringenden handelt (vgl. *Krumm* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 381c).

##### Beispiel:

A überträgt ein zu seinem Einzelunternehmen gehörendes WG in das Gesamthandsvermögen der AB-oHG, an der er und sein Sohn B als Mitunternehmer beteiligt sind. Vereinbarungsgemäß wird der Teilwert des WG dem Kapitalanteil des Sohnes gutgeschrieben.

1565 **hh) Übertragung gegen Mischentgelt**

Wird die Übertragung zT gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten und gegen sonstiges Entgelt vorgenommen, liegt, wenn die Summe der Entgeltbestandteile dem Verkehrswert des übertragenen WG entspricht, ein vollentgeltlicher Vorgang vor; daher stellt sich die zuvor im Fall teilentgeltlicher Übertragungen zu beantwortende Frage nach der Anwendung der Einheits- oder Trennungstheorie nicht (zutr. BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420). Gleichwohl ist trotz der vollumfänglichen Entgeltlichkeit eine Aufteilung des Rechtsgeschäfts vorzunehmen, da gem. Satz 3 der Teil des Buchwerts, der dem Verhältnis des Werts der gewährten bzw. geminderten Gesellschaftsrechte zum Teilwert des WG entspricht, fortzuführen ist, während der übrige Teil des Buchwerts gegen das sonstige Entgelt übertragen wird (glA *Krumm* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 376b). Es kommt daher nur insoweit zur Auflösung stiller Reserven, als das sonstige Entgelt den anteiligen Buchwert des WG übersteigt (BFH v. 11.12.1997 – IV R 28/97, BFH/NV 1998, 836; BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; *Dötsch*, HFR 2002, 513). Diese Trennung der Entgeltbestandteile entspricht gleichwohl nicht dem oben dargelegten Verständnis der sog. strengen Trennungstheorie (s. Anm. 1555), bewirkt sie doch keine Aufteilung des einheitlichen Rechtsgeschäfts in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil, sondern lediglich innerhalb des vollentgeltlichen Rechtsgeschäfts die Zuordnung der Besteuerungsparameter zu den jeweiligen Entgeltbestandteilen. Ebenso wie im Fall teilentgeltlicher Übertragungen ist es auch hier nicht überzeugend, den Buchwert vollständig dem sonstigen Entgelt zuzuordnen (BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; aA *Wendt*, EStB 2002, 136 [139]).

**Beispiel:**

A, Gesellschafter der AB-oHG, überträgt aus seinem BV ein Grundstück (Buchwert 100 T €, Verkehrswert 500 T €) gegen ein sonstiges Entgelt von 100 T € und Gewährung von Gesellschaftsrechten iHv. 400 T € auf die AB-oHG.

Es liegt eine vollentgeltliche Übertragung vor, die zu 1/5 gegen sonstiges Entgelt und zu 4/5 gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt ist. Dem Entgelt von 100 T € ist der auf den entgeltlichen Teil entfallende Anteil des Buchwerts (1/5 von 100 T € = 20 T €) gegenüberzustellen, was eine Gewinnrealisierung von 80 T € (= 1/5 der stillen Reserven) bewirkt. Zu 4/5 erfolgt die Übertragung zu Buchwerten gem. Abs. 5 Satz 3 Nr. 1. Folgte man der aA, so würden im vorliegenden Fall keine stillen Reserven aufgedeckt, da dem sonstigen Entgelt von 100 T € der vollständige Buchwert (100 T €) gegenüberzustellen wäre.

1566 **ii) Teilentgeltliche Übertragung**

Bleibt der Wert der gewährten bzw. geminderten Gesellschaftsrechte hinter dem Teilwert des übertragenen WG zurück und wird auch kein sonstiges Entgelt gewährt, ist der Vorgang gemäß der hier vertretenen strengen Trennungstheorie in einen (soweit Gesellschaftsrechte gewährt werden) voll entgeltlichen und einen (ansonsten) voll unentgeltlichen Teil aufzuspalten. Zur Bedeutung der Abgrenzung s. Anm. 1555.

1567 **jj) Wirtschaftsgüter ohne Buchwert**

Wirtschaftsgüter ohne Buchwert, zB bisher nicht aktivierte immaterielle WG oder bereits auf 0 € abgeschriebene WG des AV, werden gegen Gesellschaftsrechte übertragen, wenn der Teilwert auf einem Kapitalkonto des Gesellschafters erfasst

und mittels Ergänzungsbilanz auf den Buchwert von 0 € reduziert wird. Erfolgt bereits in der Gesamthandsbilanz ein Ansatz mit 0 €, liegt hingegen eine unentgeltliche Übertragung vor.

#### kk) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

1568

Erfolgt die Gewinnermittlung für das Gesamthandsvermögen der PersGes. nach § 4 Abs. 3, liegt eine Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten vor, wenn sich aufgrund der Übertragung Gewinnbezugsrechte und/oder der Auseinandersetzungsanspruch des Gesellschafters verändern. Eine explizite Erfassung der Übertragung auf einem Kapitalkonto des Übertragenden im Rahmen eines BV-Vergleichs ist daher nicht zwingende Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 5 Satz 3.

Einstweilen frei.

1569

### 2. Spezielle Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 1

1570

**Mitunternehmerstellung:** Von Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 sind nur Übertragungen in oder aus solchen Mitunternehmerschaften betroffen, an denen der Einzelunternehmer, aus bzw. in dessen Einzelunternehmen die Übertragung erfolgt, selbst als Mitunternehmer beteiligt ist. Die insoweit unklare Formulierung („... aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft ...“) sollte, analog zur Formulierung in Satz 3 Nr. 2, ergänzt werden um die Worte „an der er beteiligt ist“. Ausreichend ist es bereits, wenn die Mitunternehmerschaft bzw. die Mitunternehmerstellung des Übertragenden erst im Zuge der Übertragung begründet wird (glA BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 5, 12).

**Gesamthandsvermögen der Obergesellschaft bei doppelstöckiger Personengesellschaft** umfasst auch deren SonderBV bei der Untergesellschaft. Überträgt ein Mitunternehmer ein WG aus seinem BV in das Vermögen einer PersGes. (Obergesellschaft) und zählt es anschließend zu deren SonderBV bei einer anderen Mitunternehmerschaft (Untergesellschaft), liegt eine Übertragung iSv. Satz 3 Nr. 1 vor, denn aus Sicht des übertragenden Mitunternehmers ist auch das SonderBV der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft gesamthänderisch gebunden und stellt insoweit Gesamthandsvermögen dar.

**Schwesterpersonengesellschaften:** Zu Übertragungen zwischen den Gesamthandsvermögen von SchwesterPersGes. s. Anm. 1531.

### 3. Spezielle Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 2

1571

**Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft:** Satz 3 Nr. 2, 1. Fall erfasst auch die Einbringung in das bzw. Ausbringung aus dem Gesamthandsvermögen derjenigen Mitunternehmerschaft, bei der das WG zuvor bzw. anschließend zum SonderBV gehört.

► *Unentgeltliche Übertragung:* Erfolgt die Übertragung unentgeltlich, ist fraglich, ob tatbestandlich im abgebenden Vermögen eine Entnahme vorliegt, deren Bewertung sich abweichend von Abs. 1 Nr. 4 nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 Alt. 1 richtet, oder ob wegen der fortgesetzten Zugehörigkeit des übertragenen WG zum BV derselben PersGes. gar kein Entnahmetatbestand gegeben ist und infolgedessen der Buchwert auch ohne gesetzliche Regelung fortzuführen wäre.

- ▷ *Rechtsprechung*: Der BFH (BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880) hat entschieden, dass Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 im Fall unentgeltlicher Übertragungen zwischen dem SonderBV und dem Gesamthandsvermögen derselben PersGes. lediglich deklaratorisch ist, da das übertragene WG das BV der PersGes. nicht verlassen habe. Mangels Entnahme sei daher, anders als im Fall der grds. als Tausch zu qualifizierenden Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten, kein Realisationstatbestand erfüllt, der zur Aufdeckung stiller Reserven führen könnte.
- ▷ *Auffassung der Finanzverwaltung*: Die FinVerw. erachtet bei unentgeltlichen Übertragungen im Anwendungsbereich von Abs. 5 Satz 3 grds. den Tatbestand der Entnahme als erfüllt (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 8). Gegen das og. Urt. des IV. Senats ist, wengleich aus anderen Gründen, ein Nichtanwendungserlass ergangen (BMF v. 12.9.2013 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2013, 1164).
- ▷ *Schrifttum*: Ein Teil der Literatur teilt die Auffassung des BFH, wenn auch zumeist ohne tiefere Diskussion der Gründe (so zB *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 800). Andererseits wird die Auffassung vertreten, dass die unentgeltliche Übertragung den Tatbestand der Entnahme aus dem SonderBV grds. bereits dadurch verwirkliche, dass sie zu einer unentgeltlichen Zuwendung an die übrigen Gesellschafter führt (vgl. *Krumm* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 385) bzw. stille Reserven auf andere Mitgesellschafter überspringen (vgl. *Mitschke*, FR 2012, 1156 [1157]).
- ▷ *Stellungnahme*: Die Rspr. des IV. Senats ist uE das Erg. eines insoweit verfehlten Verständnisses der Zurechnung von BV im Bereich von Mitunternehmern, denn die Zurechnung des SonderBV zum BV der Mitunternehmensgesellschaft als Ganzes muss dann hinter einer Zurechnung zum einzelnen Mitunternehmer zurückstehen, wenn es um Fragen der Besteuerung stiller Reserven entlang des Steuersubjektprinzips geht. Rechtsträgerwechselnde Übertragungen zwischen dem Gesamthandsvermögen und dem SonderBV bei derselben Mitunternehmensgesellschaft sind daher uE grds. als Entnahmen im abgebenden BV zu qualifizieren; die Anordnung des Buchwertansatzes durch Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 ist infolgedessen eine konstitutiv wirkende, das Steuersubjektprinzip durchbrechende Vorschrift. Zur Anwendung von Satz 4 auch in diesen Fällen s. Anm. 1621.

**Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmensgesellschaft:** Die Übertragung zwischen dem SonderBV und dem Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmensgesellschaft setzt eine Beteiligung des Mitunternehmers an der anderen Gesellschaft voraus. Für den Fall der Begr. der Mitunternehmensgesellschaft bzw. der Mitunternehmerstellung s. Anm. 1501. Das Vorliegen einer Beteiligung ist nicht nur erforderlich, wenn das WG gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten übertragen wird (dies setzt sachlogisch ohnehin das Bestehen bzw. Entstehen einer unmittelbaren Gesellschafterstellung voraus), sondern auch, wenn die Übertragung unentgeltlich erfolgt. Nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 können WG in den folgenden Fällen in das BV von SchwesterPersGes. zum Buchwert übertragen werden:

- Übertragung vom SonderBV bei der einen Mitunternehmensgesellschaft in das Gesamthandsvermögen der SchwesterPersGes., soweit dies unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt,

- Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen der einen Mitunternehmerschaft in das SonderBV eines ihrer Mitunternehmer bei der SchwesterPersGes., soweit dies unentgeltlich oder gegen Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt.

Dies entspricht der bereits in Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 zum Ausdruck kommenden Wertung, dass stille Reserven von einem Mitunternehmer auf die anderen Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft übertragen werden dürfen, denn befände sich das WG im EinzelBV des Mitunternehmers, könnte er es auf jede der SchwesterPersGes. zum Buchwert übertragen. Gleiches gilt im umgekehrten Fall.

**Mittelbare Mitunternehmerstellung:** Die Anwendung von Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 auf eine Einbringung aus dem SonderBV bei einer Mitunternehmerschaft, an welcher der Gesellschafter nur mittelbar beteiligt ist, hängt davon ab, ob der Einbringende an der aufnehmenden Mitunternehmerschaft unmittelbar beteiligt ist.

- ▶ *Einbringung in andere Mitunternehmerschaft:* Übertragungen zwischen dem SonderBV eines lediglich mittelbaren Mitunternehmers iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und dem Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an welcher er unmittelbar beteiligt ist, unterliegen Satz 3 Nr. 2.
- ▶ *Einbringung in dieselbe Mitunternehmerschaft:* Bringt ein nur mittelbar beteiligter Gesellschafter ein WG aus dem SonderBV in das Gesamthandsvermögen eben dieser Mitunternehmerschaft ein, ist Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 nur anwendbar, wenn aufgrund der Einbringung selbst eine unmittelbare Mitunternehmerstellung des Einbringenden begründet wird. Reichen die gewährten Gesellschaftsrechte hierfür nicht aus oder erfolgt die Übertragung unentgeltlich, ist Satz 3 Nr. 2 nicht anwendbar. Zwar ist der mittelbar beteiligte Gesellschafter nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 dem unmittelbar Beteiligten gleichzustellen; dies gilt nach hM aber nur für den Bereich der Begr. von SonderBV (BFH v. 31.8.1999 – VIII B 74/99, BStBl. II 1999, 794; s. auch § 15 Anm. 629 ff. mwN). Daraus folgt zudem, dass eine nur mittelbare Mitunternehmerstellung bei der aufnehmenden PersGes. auch den Tatbestand „einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist“ nicht erfüllt; Satz 3 Nr. 2 ist daher nicht anwendbar, es sei denn, durch die Übertragung wird eine unmittelbare Mitunternehmerstellung begründet (aA *Kloster/Kloster*, GmbHR 2002, 717 [728]; *Brandenberg*, DStZ 2002, 551 [556]).

#### 4. Spezielle Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 3

##### a) Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft

1572

Satz 3 Nr. 3 setzt voraus, dass sowohl der abgebende als auch der aufnehmende Gesellschafter Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft sind. Dabei reicht die Stellung eines mittelbaren Mitunternehmers iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 sowohl für den übertragenden als auch für den empfangenden Mitunternehmer aus.

**Entstehung oder Beendigung der Mitunternehmerstellung:** Der Anwendung von Satz 3 Nr. 3 steht es nicht entgegen, wenn im Zusammenhang mit der Übertragung die Mitunternehmerstellung des aufnehmenden Mitunternehmers begründet (BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 5, 12) und/oder die Mitunternehmerstellung des abgebenden Mitunternehmers beendet wird. In letzterem Fall führt die Buchwertübertragung allerdings uU dazu, dass ein beim Ausscheidenden ggf. entstehender Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn nicht nach §§ 16, 34 begünstigt ist (BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635).

**Sog. unechte Realteilung:** Satz 3 Nr. 3 ist uE auch anzuwenden, wenn im Zuge einer sog. unechten Realteilung iSv. § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. ein bisher dem SonderBV des Ausscheidenden zuzurechnendes WG auf einen der verbleibenden Mitunternehmer übertragen wird, wenn diese Übertragung unentgeltlich erfolgt und damit von einem Bereicherungswillen des Ausscheidenden gegenüber dem das WG empfangenden Mitunternehmer getragen ist. Erfolgt die Übertragung des WG des SonderBV dagegen, um zu einer wertmäßigen Ausgewogenheit der Realteilungsvereinbarung zu gelangen, etwa weil der Ausscheidende ohne Hingabe des WG aufgrund der Realteilung wertmäßig zu viel erhalten würde, ist die Übertragung des WG kein Fall von Satz 3 Nr. 3, sondern vielmehr Bestandteil der Realteilung (BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 - S 2242/07/10002, BStBl. I 2019, 6, Rz. 5).

**Anwachsung auf Einzelunternehmen:** Nach Auffassung der FinVerw. liegt kein Fall von Satz 3 Nr. 3 vor, wenn zeitgleich mit der Übertragung des bisherigen SonderBV auf einen anderen Mitunternehmer alle bis auf diesen einen, das SonderBV übernehmenden Mitunternehmer aus der Gesellschaft ausscheiden und demzufolge sämtliche Anteile am Gesamthandsvermögen zu einem Einzelunternehmen anwachsen. In diesem Fall sei eine Übertragung zwischen zwei SonderBV mangels Vorliegens einer Mitunternehmerschaft begrifflich nicht mehr möglich, sodass die stillen Reserven im übertragenen (bisherigen) SonderBV aufzudecken seien (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 21). Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass im Fall des unentgeltlichen Ausscheidens und der gleichzeitigen unentgeltlichen Übertragung von WG des SonderBV jedenfalls dann bereits nach Abs. 3 die Buchwerte fortzuführen sind, wenn der Ausscheidende keine funktional wesentlichen WG des SonderBV zurückbehält (s. Anm. 1247). Aber auch wenn Abs. 3 nicht anzuwenden ist, etwa weil der Gesamthandsanteil entgeltlich übertragen wird oder weil WG in schädlichem Umfang zurückbehalten werden, dürfte uE die gleichzeitige unentgeltliche Übertragung von SonderBV auf den einzigen Verbleibenden nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven führen. Aus dem der Vorschrift zugrundeliegenden Rechtsgedanken, dass eine Aufdeckung der stillen Reserven nicht zu erfolgen habe, wenn das Vermögen in derselben betrieblichen Einheit verbleibt, und weil auch der allein verbleibende Mitunternehmer sein SonderBV nach Abs. 5 Sätze 1, 2 zwingend zum Buchwert in sein anwachsungsbedingt entstandenes Einzelunternehmen überführt, folgt uE auch für das unentgeltlich übertragene SonderBV zwingend die Buchwertfortführung. Dies erscheint auch deshalb sachgerecht, da selbst die FinVerw. die Fortführung der Buchwerte ohne Weiteres zulässt, wenn die Übertragung des WG des SonderBV zeitlich vor dem Ausscheiden erfolgt (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 21). Dann aber kann im Fall der zeitgleichen Übertragung nichts anderes gelten.

#### 1573 b) Übertragung zwischen Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft

**Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen des Übertragenden:** Satz 3 Nr. 3 setzt voraus, dass das übertragene WG dem SonderBV eines Mitunternehmers entstammt. Hierfür kommen grds. alle WG des notwendigen oder gewillkürten SonderBV I bzw. II in Betracht.

**Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen des Übernehmenden:** Satz 3 Nr. 3 setzt voraus, dass das WG nach der Übertragung dem SonderBV eines anderen



Mitunternehmers derselben Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist. In den Fällen des SonderBV I ergibt sich dies regelmäßig aus der betrieblichen Nutzung des WG; bleibt diese nach der Übertragung unverändert, steht der Zurechnung zum SonderBV des Übernehmenden nichts im Wege. Bei WG des SonderBV II sind dagegen Fälle denkbar, in denen das WG nach seiner Übertragung nicht zum SonderBV des übernehmenden Mitunternehmers gezählt werden kann. So dürfte eine zum notwendigen SonderBV II eines Mitunternehmers gehörende Darlehensschuld (s. zur Übertragung von negativen WG Anm. 1550) nach Übertragung auf einen anderen Mitunternehmer uE regelmäßig keine Betriebsschuld mehr sein (glA *Neufang/Otto*, StB 2011, 308 [313]).

### c) Übertragung von Sonderbetriebsvermögen im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen (Teil-)Anteilsübertragung nach Abs. 3 1574

**Übertragung des gesamten Anteils:** Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 ist nur insoweit anwendbar, als im Zuge der Anteilsübertragung WG des SonderBV auf einen anderen Mitunternehmer als den Empfänger des Anteils am Gesamthandsvermögen übertragen werden. Dabei ist es unerheblich, ob es sich bei den betreffenden WG des SonderBV um funktional wesentliche oder unwesentliche Betriebsgrundlagen der Mitunternehmerschaft handelt (s. Anm. 1282).

**Übertragung eines Teilanteils:** Werden bei der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach Abs. 3 WG des SonderBV mit übertragen, ist eine Anwendung von Abs. 5 Satz 3 nur insoweit denkbar, als funktional wesentliche WG des SonderBV überquotale übertragen werden. Im Einzelnen gilt Folgendes:

- ▶ **Quotale Übertragung:** Wird im Zuge der Übertragung eines Teils eines Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches SonderBV in demselben Verhältnis wie der Anteil am Gesamthandsvermögen übertragen, liegt kein Fall von Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 vor. Vielmehr ist die Übertragung des SonderBV als unselbständiger Teil der Teilanteilsübertragung zu verstehen, deren Behandlung sich einheitlich nach Abs. 3 richtet (s. Anm. 1262).
- ▶ **Überquotale Übertragung:** Wird SonderBV in größerem Umfang übertragen, als es dem übertragenen Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, war strittig, ob der Vorgang insgesamt unter Abs. 3 fällt oder in eine Übertragung nach Abs. 3 Satz 1 für den quotale entsprechenden Teil des SonderBV und eine Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 für den überquotalen Teil des SonderBV aufzuteilen ist. Nach früherer Auffassung der FinVerw. sollte der überquotale Teil eine Übertragung gem. Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 darstellen, soweit funktional wesentliche WG des SonderBV übertragen wurden (BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241 - 14/05, BStBl. I 2005, 458, Rz. 16); lediglich die Übertragung funktional unwesentlicher WG des SonderBV sollte auch hinsichtlich des überquotalen Teils in den Anwendungsbereich von Abs. 3 fallen (BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241 - 14/05, BStBl. I 2005, 458, Rz. 19; glA *Stein*, DB 2012, 1529; vgl. auch *Korn*, KÖSDI 2005, 14633 [14641]). Rechtsfolge war zwar grds. auch bei funktional wesentlichem SonderBV insgesamt eine Übertragung zu Buchwerten; bezüglich einer zeitnahen nachfolgenden Realisierung der stillen Reserven war aber zu differenzieren: Bezüglich des Buchwertansatzes war dies für den unter Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 fallenden Teil der Übertragung unschädlich; bezüglich des unter Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 fallenden Teils dagegen war bei Verletzung der Sperrfrist nach Satz 4 ggf. rückwirkend der Teilwert anzusetzen. Zudem lag,

wenn im Zusammenhang mit dem überquotale übertragenen SonderBV Verbindlichkeiten übernommen wurden, insoweit eine (ggf. teil-)entgeltliche, mit der Aufdeckung stiller Reserven verbundene Übertragung vor (s. hierzu Anm. 1555). Nach uE zutreffender Auffassung des BFH ist dagegen der überquotale Teil stets Bestandteil der Übertragung nach Abs. 3 Satz 1, unabhängig davon, ob es sich bei dem übertragenen SonderBV um funktional wesentliche Betriebsgrundlagen handelt (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053; glA *Wendt*, FR 2005, 468 [474]; *Kulosa in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 739; *Bohn/Pelters*, DStR 2013, 281 [284]; *Schindler in Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 6 Rz. 206; s. auch Anm. 1366a). Die FinVerw. ist dieser Auffassung gefolgt (vgl. BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 32). Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 findet damit auf den überquotalen Teil keine Anwendung.

- ▶ *Unterquotale Übertragung*: Wird funktional wesentliches SonderBV nicht oder nur in geringerem Umfang übertragen, als es dem übertragenen Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, ist eine Buchwertübertragung nur zulässig, wenn der Übernehmer den übernommenen Mitunternehmerteilanteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt (Abs. 3 Satz 2). Soweit dies der Fall ist, erfolgt die Bewertung sowohl des übertragenen Teilanteils am Gesamthandsvermögen als auch des übertragenen Teils des SonderBV nach Abs. 3 Satz 1. Im Fall einer schädlichen Veräußerung oder Entnahme sind rückwirkend auf den ursprünglichen Übertragungsstichtag bezüglich des übertragenen Teilanteils die Teilwerte anzusetzen (vgl. BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 26). Dies gilt uE aber nur für den übertragenen Anteil am Gesamthandsvermögen, da für das übertragene SonderBV nunmehr rückwirkend Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 anwendbar wird, soweit nicht auch bezüglich des unterquotale übertragenen SonderBV die Sperrfrist nach Satz 4 als verletzt gilt.

## 5. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des Abs. 5 Satz 1

### 1575 a) Grundlagen

Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 3 ist die entsprechende Anwendung von Satz 1. Aus dieser Formulierung ergibt sich, dass nicht nur bei der Überführung der Wert anzusetzen sein soll, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, sondern zugleich auch die einschränkende Tatbestandsvoraussetzung in Satz 1 Anwendung findet, wonach dieser Wert nur dann anzusetzen ist, wenn die Besteuerung der stillen Reserven weiterhin gesichert ist.

### b) Ansatz des Buchwerts

#### 1576 aa) Begriff des Buchwerts

Buchwert ist der Wert, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Entscheidend ist dabei der jeweilige Wert im Übertragungszeitpunkt; dies bedeutet, dass bspw. bei abnutzbaren WG die AfA bis zu diesem Zeitpunkt im abgebenden BV vorzunehmen ist. Ist das betreffende WG bereits vollständig abgeschrieben, so ist die Übertragung mit dem Buchwert in Höhe von Null bzw. mit dem Erinnerungswert vorzunehmen. War das WG im abgebenden BV (zB wegen § 5 Abs. 2) nicht aktiviert, so erfolgt im aufnehmenden BV ebenfalls kein Bilanz-

ausweis (s. auch Anm. 1540). Im Fall der Übertragung aus dem Gesellschaftsvermögen setzt sich der Buchwert aus dem Ansatz in der Gesellschaftsbilanz sowie den Mehr- bzw. Minderwerten aus etwaigen Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer zusammen (vgl. *Rödger*, StbJb. 1994/95, 315, Fn. 60). Die vormalige personale Zuordnung der stillen Reserven in den Ergänzungsbilanzen wird mithin aufgehoben, und es werden, soweit keine (neuen) Zuordnungsmaßnahmen erfolgen, die stillen Reserven auf den Übertragungsempfänger verlagert.

#### bb) Zwingender Buchwertansatz

1577

Der Buchwertansatz ist zwingend. Das im Mitunternehmer-Erlass (BMF v. 20.12.1977 – IV B 2 - S 2241 - 231/77, BStBl. I 1978, 8, Rz. 26, 57 ff.) vorgesehene Wahlrecht zur Aufdeckung stiller Reserven besteht selbst dann nicht, wenn durch die Übertragung von einem nichtgewerblichen BV in einen Gewerbebetrieb und umgekehrt eine gewstl. Verstrickung bzw. Entstrickung eintritt (s. auch Anm. 1540). Da allerdings durch Sachverhaltsgestaltung die vollständige bzw. teilweise Aufdeckung der stillen Reserven erreicht werden kann, indem die Übertragung entgeltlich bzw. teilentgeltlich erfolgt und der Kaufpreis anschließend in das Gesellschaftsvermögen eingelegt bzw. aus diesem entnommen wird (vgl. *Ley*, KÖSDI 2004, 14024 [14030]; *Söffing*, BB 2008, 1771), sollte der Gesetzgeber an dieser Stelle ein Wahlrecht gewähren (vgl. *Reiß*, BB 2000, 1965).

#### cc) Reichweite des Buchwertansatzes

1578

**Buchwert, soweit Wirtschaftsgut nach Nr. 1–3 übertragen:** Der Buchwert ist nur anzusetzen, „soweit“ das WG nach Satz 3 Nr. 1–3 übertragen worden ist. Bei Vorliegen einer teilentgeltlichen Übertragung (s. Anm. 1555) bzw. einer Übertragung gegen Mischentgelt (s. Anm. 1565) ist deshalb ggf. ein den Buchwert übersteigender Wert anzusetzen. Es gehen dann nur anteilig stille Reserven über; die übrigen stillen Reserven werden durch den Übertragenden aufgedeckt.

**Geltung für Übertragenden und Übertragungsempfänger:** Der Ansatz des Buchwerts für die Übertragung betrifft sowohl den Übertragenden als auch den Übertragungsempfänger (vgl. *Freikamp*, BB 2001, 2618 [2620], mwN). Der Übertragende realisiert keinen Gewinn und bucht das WG mit dem Bilanzwert im Zeitpunkt der Übertragung aus. Der Übertragungsempfänger führt den Bilanzansatz fort und hat insoweit keine weiteren eigenen AK. Bei der späteren Veräußerung oder Entnahme realisiert er die gesamten stillen Reserven. Nicht nur diese, sondern auch die latente Steuerlast ist auf ihn übergegangen.

**Geltung auch für die Gewerbesteuer:** Siehe Anm. 1507 „Verhältnis zu § 7 GewStG“ sowie Anm. 1540.

**Unterschiedliche Gewinnermittlungsmethoden** beim Übertragenden und beim Übertragungsempfänger, zB nach § 4 Abs. 3 einerseits und § 4 Abs. 1, § 5 andererseits, stehen einer Buchwertübertragung nicht entgegen. Dabei ist allerdings zu beachten, dass sich aufgrund der ggf. unterschiedlichen Behandlung der AHK der nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergebende Wert auf Ebene des abgebenden BV von demjenigen auf Ebene des aufnehmenden BV unterscheiden kann. In diesen Fällen sind entsprechend R 4.6 EStR Gewinnhinzurechnungen bzw. -kürzungen vorzunehmen (vgl. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 494.7 [4/2019]).

**Beispiel 1:**

X ist Gesellschafter der X-oHG. Er überträgt aus seinem Einzelunternehmen, dessen Gewinn er nach § 4 Abs. 3 ermittelt, Vorratsvermögen (AK 1 000 €; Verkehrswert 1 200 €) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die bilanzierende X-oHG. Innerhalb seiner Gewinnermittlung hat X die AK des Vorratsvermögens als BA berücksichtigt.

Auf Ebene der oHG sind die Vorräte mit dem sich bei einer Gewinnermittlung durch BV-Vergleich ergebenden Buchwert von 1 000 € auszuweisen. In der Gesellschaftsbilanz sind die Vorräte mit 1 200 € zu aktivieren und das Kapitalkonto des X ist um diesen Betrag zu erhöhen, während in einer negativen Ergänzungsbilanz für X ein Minderwert und ein entsprechendes Minderkapital von 200 € ausgewiesen werden. Unklar ist, ob die durch den Wechsel der Gewinnermittlungsmethode bewirkte Gewinnzurechnung sich unmittelbar im Einzelunternehmen des X oder erst auf Ebene der Gesellschaft auswirkt. Unabhängig davon, welcher Auffassung man folgt, ist die Gewinnzurechnung iHv. 1 000 € wegen des Steuersubjektprinzips bei X zu erfassen. Eine Neutralisierung dieses Gewinns durch Erhöhung des Minderwerts in seiner negativen Ergänzungsbilanz auf 1 200 € ist nicht zulässig, da im Fall der Anteilsveräußerung dieser Betrag in den Veräußerungsgewinn einfließen würde, die Zu- und Abrechnungen gem. BFH v. 23.11.1961 (IV 98/60 S, BStBl. III 1962, 199) jedoch beim laufenden Gewinn zu berücksichtigen sind.

**Beispiel 2:**

Wie Beispiel 1, jedoch erfolgt die Übertragung des Vorratsvermögens aus dem Gesellschaftsvermögen der X-oHG in das Einzelunternehmen des X gegen Minderung seiner Gesellschaftsrechte. In der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 des X ist der Buchwert des übertragenen WG als BA im Jahr der Übertragung zu erfassen (zutr. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 494.7 [4/2019]).

1579 **dd) Übertragungskosten**

Übertragungskosten können insbes. bei Grundstücksübergangungen entstehen (zB Notar- und Gerichtskosten, GrESt). Ihre Behandlung ist zum einen davon abhängig, ob sie durch den Übertragenden oder den Übertragungsempfänger getragen werden; zudem unterscheidet sich die Behandlung danach, welche Art von Übertragungstatbestand vorliegt (vgl. *Freikamp*, BB 2001, 2618 [2621 ff.]).

**Kosten trägt der Übertragende:** Bei Übertragung in ein Gesamthandsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten liegen uE (Sonder-)BA im abgebenden BV bzw. SonderBV vor. Im Fall der unentgeltlichen Übertragung sind die Kosten als Sonder-BA des Übertragenden bei der aufnehmenden Mitunternehmerschaft zu qualifizieren, allerdings nur insoweit, als das WG dem Übertragenden weiterhin ideell zugerechnet wird. Insoweit, als das WG durch die Übertragung ideell auf andere Mitgesellschafter übertragen wird, liegen Aufwendungen iSv. § 12 Nr. 1 vor (vgl. *Freikamp*, BB 2001, 2618 [2621]; aA *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 509 [4/2017]). Bei Übertragung aus einem Gesamthandsvermögen in das (Sonder-)BV eines Gesellschafters liegen, soweit die Übertragung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt, BA bei der übertragenden Mitunternehmerschaft vor. Bei privat veranlasseter, unentgeltlicher Übertragung sind die Aufwendungen als Entnahmen aller Gesellschafter zu werten; beim Übertragungsempfänger liegen insoweit anteilig (Sonder-)BA im aufnehmenden (Sonder-)BV vor (glA *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 509 [4/2017]). Im Fall einer betrieblichen Veranlassung der Unentgeltlichkeit sind die Übertragungskosten als sofort abziehbare BA der übertragenden Mitunternehmerschaft zu qualifizieren. Erfolgt die Übertragung zwischen zwei SonderBV bei derselben Mitunternehmerschaft, sind in der Übernahme der Kosten durch den Übertragenden Sonder-BA zu erblicken,

wenn die Übertragung betrieblich veranlasst ist; anderenfalls liegen Aufwendungen iSv. § 12 Nr. 1 vor.

**Kosten trägt der Übertragungsempfänger:** Erfolgt die Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten, liegt aufgrund der Qualifikation als tauschähnliches und damit im Grundsatz entgeltliches Rechtsgeschäft (hM) aufseiten des Übertragungsempfängers ein Anschaffungsvorgang vor (so für die Jahre 1999 und 2000 auch *Freikamp*, BB 2001, 2618 [2621 ff.]; glA *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 509 [4/2017]). Die Übertragungskosten sind uE daher in diesem Fall zusätzlich zum Buchwert als ANK zu aktivieren. Bei unentgeltlichen Übertragungen sind dagegen die vom Übertragungsempfänger aufgewendeten Kosten mangels Anschaffungsgeschäfts sofort als (Sonder-)BA abziehbar (aA *Neumayer/Obser*, EStB 2010, 34 [36]). Etwas anderes ergibt sich uE auch nicht aus der BFH-Rspr. zum unentgeltlichen Erwerb im Rahmen einer Erbaueinandersetzung über PV (BFH v. 9.7.2013 – IX R 43/11, BStBl. II 2014, 878), wonach die im Rahmen der Auseinandersetzung anfallenden Kosten vom vorherigen unentgeltlichen Erwerb zu trennen seien und zu eigenen AK im Rahmen der Begr. des Alleineigentums an dem jeweiligen WG führen (aA *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 509 [4/2017]). Der vorhergehende unentgeltliche Erwerb wird hier nicht in der Auseinandersetzung, sondern in dem vorhergehenden Erbanfall gesehen, der zu einer Mitberechtigung aller Miterben an den Nachlassgegenständen ohne Gegenleistung geführt hat. Die spätere, zum Entstehen von eigenen AK führende Auseinandersetzung ist insofern als ein – gleichwohl nicht zur Entgeltlichkeit führender – Tausch der Mitberechtigungen an den einzelnen Nachlassgegenständen zu sehen. Insofern liegt hier in der Auseinandersetzung ein zumindest anschaffungsähnlicher Vorgang, der das Entstehen eigener AK erklärbar macht. Anders verhält es sich aber uE bei unentgeltlichen Vorgängen im Anwendungsbereich von Abs. 5 Satz 3, denn diese sind mit jenen der Erbaueinandersetzung insoweit nicht vergleichbar, als es hier nicht bereits zuvor, sondern erst unmittelbar aufgrund der die Nebenkosten verursachten Übertragung zu einer Bereicherung des Übertragungsempfängers kommt. Ein Anschaffungsvorgang liegt nicht – auch nicht teilweise – vor, sodass es nicht zur Entstehung von AK kommen kann (aA *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 509 [4/2017]). Im Erg. liegen daher (Sonder-)BA vor. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Kostentragung betrieblich veranlasst ist, wovon bei WG des BV auszugehen ist, wenn sich die Übernahme der Kosten durch den Übertragungsempfänger zwingend aus dem zugrunde liegenden Rechtsgeschäft ergibt (vgl. *Freikamp*, BB 2001, 2618 [2622]; differenzierend *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 509 [4/2017]). Bei ausschließlich privater Veranlassung dagegen, wie sie etwa bei unentgeltlicher Übertragung zwischen verschiedenen SonderBV bei derselben Mitunternehmenschaft im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge vorliegt, sind die Übertragungskosten nach Auffassung der FinVerw. als Aufwendungen iSv. § 12 Nr. 1 zu werten (so etwa BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. II 1993, 80, Rz. 13, zu insoweit vergleichbaren Fällen bei vorweggenommener Erbfolge; zust. *Freikamp*, BB 2001, 2618 [2622 f.]).

### c) Übertragung aus (Sonder-)Betriebsvermögen in Gesellschaftsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

#### aa) Bilanzielle Darstellung

1580

**Aufstellung von Ergänzungsbilanzen:** Überträgt ein Mitunternehmer ein WG aus seinem BV bzw. SonderBV in das Gesellschaftsvermögen gegen Gewährung

von Gesellschaftsrechten, so kann der Buchwertansatz (auch) unter Verwendung von Ergänzungsbilanzen dargestellt werden. Zum Begriff der Ergänzungsbilanz s. § 15 Anm. 500.

**Teilwertansatz in Gesellschaftsbilanz und negative Ergänzungsbilanz:** Der Buchwertansatz ergibt sich, indem in der Gesellschaftsbilanz der Teilwert des eingebrachten WG angesetzt und etwaige stille Reserven in einer negativen Ergänzungsbilanz für den Einbringenden ausgewiesen werden (vgl. *Grützner*, StuB 2002, 323 [328]; *Groh*, DB 2003, 1403 [1405]). Für den Einbringenden bewirkt diese Darstellung einen zutreffenden bilanziellen Ausweis der ihm gewährten Gesellschaftsrechte. Zudem ist die Einhaltung des Subjektsteuerprinzips gewährleistet, da die stillen Reserven weiterhin dem Einbringenden zugerechnet werden.

**Beispiel 1:**

X und Y sind mit je 50 % am Gewinn, Verlust und Vermögen der XY-oHG beteiligt. Y hat bereits seine vereinbarte Einlage iHv. 10 000 € in bar geleistet. X überträgt hierzu aus seinem nebenher bestehenden Einzelunternehmen ein WG (Buchwert 1 000 €, Verkehrswert 10 000 €) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die XY-oHG.

In der Gesellschaftsbilanz wird das WG mit 10 000 € ausgewiesen und das Kapitalkonto I des X um diesen Betrag erhöht. In einer negativen Ergänzungsbilanz für X wird ein Minderkapital von 9 000 € und ein Minderwert WG von 9 000 € ausgewiesen.

**Buchwertansatz in Gesellschaftsbilanz und Kapitalkontenanpassung:** Alternativ könnte, wie in den Fällen des § 24 UmwStG auch, der Buchwertansatz durch den Ausweis des Buchwerts in der Gesellschaftsbilanz bei gleichzeitiger betragsmäßiger Anpassung der Kapitalkonten der Gesellschafter an das beabsichtigte Beteiligungsverhältnis dargestellt werden (vgl. *Ley*, StbJb. 2003/04, 135 [160]; *Niehus*, StuW 2002, 116 [117] Fn. 9). Bei dieser Darstellung werden die dem Gesellschafter gewährten Gesellschaftsrechte quotaal zutr. ausgewiesen. Zur Einhaltung des Subjektsteuerprinzips kann der Ausweis des Buchwerts in der Gesellschaftsbilanz durch die Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz für den Einbringenden und positiver Ergänzungsbilanzen für die übrigen Gesellschafter ergänzt werden (vgl. *Paus*, FR 2003, 59 [62]; *Ley*, StbJb. 2003/04, 135 [157 f.]; gegen eine Kapitalkontenanpassung ohne Aufstellung von Ergänzungsbilanzen *Ley*, KÖSDI 2001, 12982 [12994]).

**Beispiel 2:**

Sachverhalt wie Beispiel 1. In der Gesellschaftsbilanz wird das WG mit 1 000 € aktiviert und die Kapitalkonten von X und Y werden an das beabsichtigte Beteiligungsverhältnis angepasst, mithin mit jeweils 5 500 € ausgewiesen. Optional wird in einer positiven Ergänzungsbilanz für Y ein Mehrwert für das betreffende WG und ein entsprechendes Mehrkapital von 4 500 € sowie spiegelbildlich hierzu in einer negativen Ergänzungsbilanz für X ein Minderkapital und ein entsprechender Minderwert von 4 500 € ausgewiesen.

Bringen alle Gesellschafter gleichzeitig WG zu Buchwerten ein, so ist zum Ausweis des zutreffenden Beteiligungsverhältnisses eine Anpassung der Kapitalkonten dann nicht erforderlich, wenn sowohl das Verhältnis der Buchwerte als auch der Teilwerte der eingebrachten WG dem Beteiligungsverhältnis entspricht.

**Beispiel 3:**

Sachverhalt wie Beispiel 1, jedoch hat Y keine Bareinlage geleistet, sondern bringt, wie X, ein WG mit einem Verkehrswert von 10 000 € und einem Buchwert von 1 000 € aus seinem BV ein. Sowohl die WG als auch die Kapitalkonten von X und Y werden in der Gesellschaftsbilanz mit jeweils 1 000 € ausgewiesen. Soll die Sperrfristregelung des Satzes 4 vermieden werden, müsste der wechselseitig auf den anderen Gesellschafter übergessprungene Teil der stillen Reserven in einer Ergänzungsbilanz ausgewiesen werden. In der Ergänzungsbilanz des X wäre

mithin ein Minderwert bezüglich des von ihm und ein Mehrwert bezüglich des von Y eingebrachten WG jeweils iHv. 4500 € auszuweisen und in der Ergänzungsbilanz des Y entsprechend ein Minderwert für das von ihm und ein Mehrwert für das von X eingebrachte WG abzubilden.

**Buchwertansatz in der Gesellschaftsbilanz ohne Kapitalkontenanpassung und Ergänzungsbilanzen:** Zur zutreffenden bilanziellen Darstellung eines vollumfänglich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgenden Rechtsgeschäfts genügt es nicht, in der Gesellschaftsbilanz den Buchwert des übertragenen WG auszuweisen, auf eine Anpassung der Kapitalkonten und eine Aufstellung von Ergänzungsbilanzen jedoch zu verzichten: Zwar kann unabhängig vom Ausweis der Kapitalkonten eine entsprechende Veränderung der Vermögens- und Gewinnbeteiligung vereinbart werden, gleichwohl ist sowohl wegen der strechtl. Bedeutung des Kapitalkontos (zB bei § 15a sowie bei der Ermittlung des Gewinns bei Veräußerung des Mitunternehmeranteils) als auch aus praktischen Erwägungen (zB Verzinsung der Kapitalkonten, Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag) bilanziell ein quotall zutreffender Ausweis der Kapitalkonten vorzuziehen. Sollten dem Einbringenden tatsächlich lediglich im Ausmaß des Buchwerts des eingebrachten WG Gesellschaftsrechte gewährt werden, so ist die Übertragung, gleichwohl mit grds. identischen Rechtsfolgen, zT gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und zT unentgeltlich bewirkt worden (ebenso *Korn* in *Carlé/Korn/Stahl/Strahl*, Steueränderungen 2002, 2002, 49 Rz. 33). Dabei bestimmt sich der Umfang der Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach dem Verhältnis der Erhöhung des Kapitalkontos zum Teilwert des übertragenen WG. Zu den materiellen Auswirkungen, insbes. der ggf. bestehenden Möglichkeit der rückwirkenden Anwendung von § 6b im Fall der Anwendung von Satz 4, s. Anm. 1631.

**Beispiel 4:**

Sachverhalt wie Beispiel 1. In der Gesellschaftsbilanz wird das WG mit 1000 € aktiviert und das Kapitalkonto I des X um 1000 € erhöht. Da die dem X gewährten Gesellschaftsrechte weder absolut noch quotall dem Teilwert des eingebrachten WG entsprechen, sondern lediglich im Ausmaß des Buchwerts Gesellschaftsrechte gewährt worden sind, ist die Übertragung nur anteilig (hier: zu 1/10) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und anteilig (hier: zu 9/10) unentgeltlich erfolgt.

**Übertragung von Wirtschaftsgütern des Sammelpostens:** Obwohl im abgebenden BV keine Verminderung des Sammelpostens eintritt (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 24; s. Anm. 1506) ist ein bilanzieller Ausweis im aufnehmenden BV erforderlich, wenn Aufwand und stille Reserven zutr. den Gesellschaftern zugeordnet werden sollen. Im Zusammenspiel von Gesellschaftsbilanz und Ergänzungsbilanzen ergibt sich dabei insgesamt ein Buchwert von Null (zB Ansatz zum Teilwert in der Gesellschaftsbilanz und Ausweis eines Minderwerts in Höhe des Teilwerts in der Ergänzungsbilanz des Übertragenden).

**bb) Änderung der Beteiligungsquote**

1581

Die Einbringung eines WG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten führt nicht nur zu einer Veränderung hinsichtlich der vermögensmäßigen Zurechnung dieses WG, sondern ebenso entfallen die bisherigen zum Gesamthandsvermögen gehörenden WG nunmehr mit geänderten Anteilen auf die jeweiligen Mitunternehmer. Der Einbringende verliert insoweit seine Alleinberechtigung am eingebrachten WG anteilig an die Mitgesellschafter und erlangt im Gegenzug eine entsprechend

höhere Quote an den WG der Gesamthand, während sich für die Mitgesellschafter quotall ihre gesamthänderische Mitberechtigung an den vorhandenen WG der Gesamthand verringert, sie zugleich jedoch entsprechend ihrer neuen Beteiligungsquote die gesamthänderische Mitberechtigung an dem auf die Gesamthand übertragenen WG erlangen (vgl. *Ley*, KÖSDI 2001, 12982 [12993]). Zur Ermittlung des sich nach der Einbringung des WG ergebenden Beteiligungsverhältnisses sind zunächst die Kapitalkonten der Gesellschafter nach den gemäß der ursprünglichen Beteiligungsquote ideell anteilig auf sie entfallenden Teilwerten der bisherigen WG des Gesellschaftsvermögens zu bemessen. Sodann ist für den Einbringenden zusätzlich das eingebrachte WG zum Verkehrswert zu berücksichtigen und das dergestalt ermittelte Kapitalkonto eines jeden Gesellschafters ist ins Verhältnis zur Summe aller Gesellschaftsrechte verbriefenden Kapitalkonten zu setzen. Werden in der Gesellschaftsbilanz die bisherigen WG des Gesamthandsvermögens und/oder das eingebrachte WG zu Buchwerten angesetzt, so ist für den bilanziell zutreffenden Ausweis des neuen Beteiligungsverhältnisses eine Kapitalkontenanpassung erforderlich.

**Beispiel:**

A und B sind zu gleichen Teilen Gesellschafter der AB-oHG. A überträgt aus seinem EinzelBV ein WG II (Buchwert 100 T €, Verkehrswert 400 T €) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die AB-oHG. Die jeweiligen Verkehrswerte entsprechen den Teilwerten. Vor der Einbringung gestaltet sich die Bilanz der AB-oHG wie folgt:

| Aktiva | AB-oHG vor Einbringung in T € |          |                        |          | Passiva  |  |
|--------|-------------------------------|----------|------------------------|----------|----------|--|
|        | Buchwert                      | Teilwert |                        | Buchwert | Teilwert |  |
| WG I   | 200                           | 400      | Kapital A<br>Kapital B | 100      | 200      |  |
|        |                               |          |                        | 100      | 200      |  |
|        |                               |          |                        | 200      | 400      |  |
|        | 200                           | 400      |                        | 200      | 400      |  |

Nach der Einbringung ergibt sich zwischen A und B ein Beteiligungsverhältnis von 3:1.

Anteil des A = Teilwert anteiliges WG I 200 T € + Teilwert WG II 400 T € = 600 T €

Anteil des B = Teilwert anteiliges WG I 200 T € = 200 T €

Wird das eingebrachte WG II in der Gesellschaftsbilanz zum Buchwert angesetzt und werden die Kapitalkonten an das neue Beteiligungsverhältnis angepasst, so gestaltet sich die Gesellschaftsbilanz wie folgt:

| Aktiva | AB-oHG nach Einbringung in T € |          |                        |          | Passiva  |  |
|--------|--------------------------------|----------|------------------------|----------|----------|--|
|        | Buchwert                       | Teilwert |                        | Buchwert | Teilwert |  |
| WG I   | 200                            | 400      | Kapital A<br>Kapital B | 225      | 600      |  |
| WG II  | 100                            | 400      |                        | 75       | 200      |  |
|        | 300                            | 800      |                        | 300      | 800      |  |

1582 **cc) Überspringen stiller Reserven auch der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens**

Nach der Einbringung von EinzelWG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten sind sowohl die in diesem WG als auch die in den bisherigen WG des Gesellschaftsvermögens vorhandenen stillen Reserven nach dem geänderten Beteiligungsschlüssel zuzurechnen, was zu einer entsprechenden interpersonellen Verlagerung der jeweiligen latenten Ertragsteuerlasten führt (vgl. *Regniet*, Ergänzungsbi-



lanzen bei der Personengesellschaft, 1990, 170 f., bezüglich § 24 UmwStG; Ley, KÖSDI 2001, 12982 [12996]; Ley/Strahl, DStR 2001, 1997 [2006 ff.]). Während die in den bisherigen WG enthaltenen stillen Reserven anteilig auf denjenigen Mitunternehmer übergegangen sind, dessen Beteiligungsquote sich infolge der Einbringung erhöht hat, hat dieser stille Reserven des eingebrachten WG quotall auf die übrigen Mitunternehmer verlagert.

**Die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen** ermöglicht es, nicht nur die Verlagerung der stillen Reserven des eingebrachten WG, sondern auch derjenigen in den WG des bisherigen Gesellschaftsvermögens zu vermeiden (s. auch die Beispiele bei Neu/Stamm, DStR 2005, 141; Ley/Strahl, DStR 2001, 1997 [2006 ff.]; Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 8. Aufl. 2020, 219 ff.).

#### Fortsetzung des Beispiels

aus Anm. 1581:

Durch die Veränderung des Beteiligungsverhältnisses sind stille Reserven wie folgt verlagert worden:

| Stille Reserven  | Anteil Gesellschafter A |                     | Anteil Gesellschafter B |                    |
|------------------|-------------------------|---------------------|-------------------------|--------------------|
|                  | vorher                  | nachher             | vorher                  | nachher            |
| WG I             | $\frac{1}{2} = 100$     | $\frac{3}{4} = 150$ | $\frac{1}{2} = 100$     | $\frac{1}{4} = 50$ |
| WG II            | 300                     | $\frac{3}{4} = 225$ | 0                       | $\frac{1}{4} = 75$ |
| <b>Insgesamt</b> | <b>400</b>              | <b>375</b>          | <b>100</b>              | <b>125</b>         |

Es zeigt sich, dass B in diesem Fall per Saldo 25 T € mehr stille Reserven versteuern muss als vor der Einbringung; zwar hat er an dem bisherigen WG I des Gesellschaftsvermögens durch Verminderung seiner Beteiligungsquote auf 1/4 entsprechend stille Reserven iHv. 50 T € „verloren“, im Gegenzug jedoch durch Erlangung seiner Beteiligung an dem eingebrachten WG II 75 T € stille Reserven hinzugewonnen. A hat korrespondierend an WG I stille Reserven iHv. 50 T € „hinzugewonnen“ und an WG II iHv. 75 T € abgegeben. Durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen ist eine auf den einzelnen Stpfl. und auf das einzelne WG bezogene Zuordnung der stillen Reserven möglich:

| Aktiva        | Ergänzungsbilanz A in T € |                  | Passiva |
|---------------|---------------------------|------------------|---------|
| Mehrwert WG I | 50                        | Minderwert WG II | 75      |
| Minderkapital | 25                        |                  |         |
|               | 75                        |                  | 75      |

| Aktiva         | Ergänzungsbilanz B in T € |                 | Passiva |
|----------------|---------------------------|-----------------|---------|
| Mehrwert WG II | 75                        | Minderwert WG I | 50      |
|                |                           | Mehrkapital     | 25      |
|                | 75                        |                 | 75      |

| Stille Reserven                             | Anteil Gesellschafter A |                             | Anteil Gesellschafter B |                            |
|---|-------------------------|-----------------------------|-------------------------|----------------------------|
|   | vorher                  | nachher                     | vorher                  | nachher                    |
| WG I<br>in GH-Bilanz<br>in Ergänzungsbilanz | $\frac{1}{2} = 100$     | $\frac{3}{4} = 150$<br>- 50 | $\frac{1}{2} = 100$     | $\frac{1}{4} = 50$<br>+ 50 |

| Stille Reserven     | Anteil Gesellschafter A |                     | Anteil Gesellschafter B |                    |
|---------------------|-------------------------|---------------------|-------------------------|--------------------|
|                     | vorher                  | nachher             | vorher                  | nachher            |
| <b>WG II</b>        |                         |                     |                         |                    |
| im EinzelBV         | 300                     | –                   | –                       | –                  |
| in GH-Bilanz        | –                       | $\frac{3}{4} = 225$ | –                       | $\frac{1}{4} = 75$ |
| in Ergänzungsbilanz |                         | 75                  | –                       | –75                |
| <b>insgesamt</b>    | <b>400</b>              | <b>400</b>          | <b>100</b>              | <b>100</b>         |

Vorstellbar wäre es auch, das eingebrachte WG II in der Gesellschaftsbilanz mit dem Teilwert anzusetzen, die Kapitalkonten an die neuen Beteiligungsquoten anzupassen und so dann die stillen Reserven des WG II durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz dem A zuzuordnen (Minderwert WG II 300 T €) sowie die bezüglich des WG I verlagerten stillen Reserven (50 T €) in der Ergänzungsbilanz des A als Mehrwert WG I und korrespondierend einer negativen Ergänzungsbilanz für B als Minderwert WG I auszuweisen.

| Aktiva |          | AB-oHG nach Einbringung in T € |           | Passiva  |          |
|--------|----------|--------------------------------|-----------|----------|----------|
|        | Buchwert | Teilwert                       |           | Buchwert | Teilwert |
| WG I   | 200      | 400                            | Kapital A | 450      | 600      |
| WG II  | 400      | 400                            | Kapital B | 150      | 200      |
|        | 600      | 800                            |           | 600      | 800      |

| Aktiva        |  | Ergänzungsbilanz A in T € |                  | Passiva |     |
|---------------|--|---------------------------|------------------|---------|-----|
| Mehrwert WG I |  | 50                        | Minderwert WG II |         | 300 |
| Minderkapital |  | 250                       |                  |         |     |
|               |  | 300                       |                  |         | 300 |

| Aktiva        |  | Ergänzungsbilanz B in T € |                 | Passiva |    |
|---------------|--|---------------------------|-----------------|---------|----|
| Minderkapital |  | 50                        | Minderwert WG I |         | 50 |
|               |  | 50                        |                 |         | 50 |

| Stille Reserven     | Anteil Gesellschafter A |                     | Anteil Gesellschafter B |                    |
|---------------------|-------------------------|---------------------|-------------------------|--------------------|
|                     | vorher                  | nachher             | vorher                  | nachher            |
| <b>WG I</b>         |                         |                     |                         |                    |
| in GH-Bilanz        | $\frac{1}{2} = 100$     | $\frac{3}{4} = 150$ | $\frac{1}{2} = 100$     | $\frac{1}{4} = 50$ |
| in Ergänzungsbilanz |                         | – 50                |                         | + 50               |
| <b>WG II</b>        |                         |                     |                         |                    |
| im EinzelBV         | 300                     | –                   | –                       | –                  |
| in GH-Bilanz        | –                       | –                   | –                       | –                  |
| in Ergänzungsbilanz |                         | 300                 | –                       | –                  |
| <b>insgesamt</b>    | <b>400</b>              | <b>400</b>          | <b>100</b>              | <b>100</b>         |

**Gesetzliche und steuersystematische Grundlage umstritten:** Ob und auf welche Norm die vorstehend beschriebene sowohl steuersubjekt- als auch wirtschaftsgutbezogene Zuordnung der in den WG des bisherigen Gesellschaftsvermögens enthaltenen stillen Reserven gestützt werden kann, ist umstritten:

- ▶ § 24 UmwStG: Nach Auffassung der Rspr., der FinVerw. und der hM stellt die Änderung der Beteiligungsverhältnisse durch die zusätzliche Einlageleistung des Einbringenden einen Anwendungsfall von § 24 UmwStG dar, da auch in diesem Fall die Fiktion greife, dass die Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile an der „alten“ PersGes. in eine „neue“, die geänderten Beteiligungsverhältnisse abbildende PersGes. einbrächten (BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001, BStBl. I 2011, 1134, Rz. 01.47; s. § 16 Anm. 249 mwN; Wacker in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 16 Rz. 511; Groh, DB 2003, 1403; Krumm in Kirchhof, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 254; Seer in Kirchhof, 20. Aufl. 2021, § 16 Rz. 26; aA Niehus, FR 2010, 1 [8f.]). Folgt man der Sichtweise der hM und wählt die aufnehmende „neue“ PersGes. nun gem. § 24 Abs. 2 UmwStG den Buchwertansatz, so wäre uE zugleich die Zuordnung der stillen Reserven bezüglich der WG des bisherigen Gesellschaftsvermögens durch die vorstehende Ergänzungsbilanzierung aufgrund von § 24 UmwStG zwingend geboten (vgl. Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 8. Aufl. 2020, 168; Mayer, DStR 2003, 1553; dies erwägend Ley/Strahl, DStR 2001, 1997 [2008]).
- ▶ Satz 4: Erblickt man hingegen (zumindest) im Fall der Kapitalerhöhung durch den Einbringenden für die Altgesellschafter keinen Anwendungsfall des § 24 UmwStG, so ist fraglich, ob Satz 4, welcher ja die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen bezüglich des eingebrachten WG zulässt, zugleich die gesetzliche Grundlage für eine Zuordnung der stillen Reserven aus den bisherigen WG des Gesellschaftsvermögens zu bilden vermag. Während Ley/Strahl (DStR 2001, 1997 [2007 f.]; ebenso Ley/Brandenberg, Ubg 2010, 767 [773]; Paus, FR 2003, 59 [63]) die auf Grundlage von Satz 4 mögliche Ergänzungsbilanz nur auf das eingebrachte EinzelWG beziehen, stellt nach aA Satz 4 auch die gesetzliche Grundlage für eine steuersubjektbezogene Zuordnung der bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven der WG des Gesellschaftsvermögens dar (von Campenhausen, DB 2004, 1282 [1285]; Kloster/Kloster, GmbHR 2002, 717 [727]).
- ▶ Stellungnahme: Zwar vermag uE die Auffassung, dass bei Vorliegen einer einseitigen Kapitalerhöhung durch Einbringung eines EinzelWG nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 stets auch ein Anwendungsfall von § 24 UmwStG bezüglich der Mitunternehmeranteile an der „alten“ PersGes. gegeben sei, nicht zu überzeugen, gleichwohl erweist sich der nach der hM erst über die gekünstelt herbeigeführte Anwendbarkeit von § 24 UmwStG mögliche Buchwertansatz im Erg. als zutr. Dabei steht das Subjektsteuerprinzip, wonach jeder Stpfl. sein eigenes Einkommen, mithin auch seine eigenen stillen Reserven zu versteuern hat, einer interpersonellen Verlagerung stiller Reserven grds. entgegen, und zwar zunächst einmal unabhängig davon, ob die stillen Reserven nun in dem eingebrachten WG oder den WG des Gesellschaftsvermögens enthalten sind. Zwar hat der Gesetzgeber bezüglich des eingebrachten EinzelWG ein Überspringen stiller Reserven unter der Restriktion der Sperrfristregelung und damit einen Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip toleriert, gleichwohl kann aus diesem steuersystematischen Fehlgriff eine generelle Zulässigkeit der interpersonellen Verlagerung stiller Reserven bei Mitunternehmerschaften nicht hergeleitet werden (vgl. auch Siegel, FR 2011, 45 [47]). Vielmehr stellt dies eine systemwidrige Ausnahme zum Subjektsteuerprinzip dar, sodass sich ein Analogieschluss bezüglich der in den WG des Gesellschaftsvermögens enthaltenen stillen Reserven verbietet. Es ist daher festzuhalten, dass die in letzteren WG enthaltenen stillen Reserven dem Subjektsteuerprinzip folgend personell zutr.

zugeordnet werden müssen. Hierzu bedarf es weder einer künstlich herbeigere- deten Anwendbarkeit von § 24 UmwStG noch muss hierfür Satz 4 bemüht wer- den. Letzterer ist lediglich als Wiederbelebung des zuvor in den Anwendungs- fällen von Satz 3 außer Kraft gesetzten Subjektsteuerprinzips in bestimmten Fallkonstellationen zu begreifen; für die stillen Reserven in den WG des Gesell- schaftsvermögens gilt das Subjektsteuerprinzip indes lückenlos, sodass es keiner Wiederbelebungsregelung bedarf.

**Kein saldierter Ausweis der stillen Reserven:** Unabhängig davon, ob man die zwingende steuersubjektbezogene Zuordnung der stillen Reserven der WG des Gesellschaf- tsvermögens aus § 24 UmwStG oder dem Subjektsteuerprinzip ableitet, stellt sich darüber hinaus die Frage, ob diese Zuordnung, wenn zugleich auch die stillen Reserven des eingebrachten EinzelWG in der Ergänzungsbilanz zugewiesen werden sollen, wirtschaftsgutbezogen (s. hierzu die Darstellung im vorherigen Bei- spiel) zu erfolgen hat oder bereits ein Ausweis der per Saldo übersprungenen stillen Reserven ausreicht.

**Beispiel (Saldierter Ausweis der stillen Reserven):**

Bei Aufstellung der Gesellschaftsbilanz nach Einbringung zu Buchwerten (s. Fortsetzung des Beispiels aus Anm. 1581) werden aus der Gesellschaftsbilanz heraus A per Saldo 25 T € stille Reserven weniger zugerechnet als vor der Einbringung (WG I +50 T €; WG II -75 T €); für B verhält es sich umgekehrt. Für den Ausweis in den Ergänzungsbilanzen werden die gegen- läufigen Verlagerungen stiller Reserven saldiert und es wird jeweils nur die Bilanzposition mit den meisten übergegangenen stillen Reserven um diese Saldogröße korrigiert:

| Aktiva        | Ergänzungsbilanz A in T € |                  | Passiva |
|---------------|---------------------------|------------------|---------|
| Minderkapital | 25                        | Minderwert WG II | 25      |
|               | 25                        |                  | 25      |

| Aktiva         | Ergänzungsbilanz B in T € |             | Passiva |
|----------------|---------------------------|-------------|---------|
| Mehrwert WG II | 25                        | Mehrkapital | 25      |
|                | 25                        |             | 25      |

| Stille Reserven             | Anteil Gesellschafter A |                     | Anteil Gesellschafter B |                    |
|-----------------------------|-------------------------|---------------------|-------------------------|--------------------|
|                             | vorher                  | nachher             | vorher                  | nachher            |
| <b>WG I</b><br>in GH-Bilanz | $\frac{1}{2} = 100$     | $\frac{3}{4} = 150$ | $\frac{1}{2} = 100$     | $\frac{1}{4} = 50$ |
| <b>WG II</b><br>im EinzelBV | 300                     | -                   | -                       | -                  |
| in GH-Bilanz                | -                       | $\frac{3}{4} = 225$ | -                       | $\frac{1}{4} = 75$ |
| in Ergänzungsbilanz         | -                       | 25                  | -                       | - 25               |
| <b>insgesamt</b>            | <b>400</b>              | <b>400</b>          | <b>100</b>              | <b>100</b>         |

Es zeigt sich, dass auch bei dieser Darstellung sowohl den Gesellschaftern (A = 400 T €; B = 100 T €) als auch dem jeweiligen WG (WG I = 200 T €, WG II 300 T €) der richtige Betrag an stillen Reserven zugerechnet wird. Allerdings ist zu beachten, dass innerhalb der auf jeden Gesellschafter entfallenden stillen Reserven nunmehr eine veränderte wirtschaftsgutbe- zogene Zuordnung erfolgt: Während vor der Einbringung auf A stille Reserven iHv. 100 T € aus WG I und 300 T € aus WG II entfielen, sind es nach der Einbringung 150 T € aus WG I und nur noch 250 T € aus WG II. Für B hat dementsprechend eine Verlagerung stiller Reser-

ven im Umfang von 50 T € von WG I zu WG II stattgefunden. Zu beachten ist, dass diese wirtschaftsgutbezogene Verlagerung stiller Reserven auf der Gesellschafterebene für den jeweiligen Gesellschafter eine Veränderung des Realisationszeitpunktes der stillen Reserven bewirkt.

Auf den ersten Blick scheint für den saldierten Ausweis der stillen Reserven die Überlegung zu sprechen, dass eine sowohl steuersubjekt- als auch wirtschaftsgutbezogene Zuordnung nicht praktikabel sei, da sie die Ermittlung aller stillen Reserven einschließlich des Firmenwerts voraussetze (so von *Campenhausen*, DB 2004, 1282 [1284]). Bei näherem Hinsehen vermag dies indes weder aus Gründen der Praktikabilität noch aus steuersystematischen Überlegungen heraus zu überzeugen: So ist für die zutreffende Ermittlung des durch die Einbringung des EinzelWG veränderten Beteiligungsverhältnisses ohnehin eine Bewertung sowohl des eingebrachten EinzelWG als auch des bisherigen BV zu Teilwerten erforderlich, was auch die Ermittlung des Firmenwerts einschließt. Durch den naturgemäß zwischen den Gesellschaftern bestehenden Interessengegensatz ist dabei eine hinreichende Objektivierung der Wertermittlung gewährleistet. Auch setzt eine Saldierung sachlogisch die vorherige Ermittlung der Einzelwerte voraus. Aus steuersystematischer Perspektive verbietet sich ein saldierter Ausweis der stillen Reserven, weil es dadurch regelmäßig zu einer gesellschafterbezogenen Veränderung des Realisationszeitpunktes der stillen Reserven und damit zu entsprechenden Gestaltungsmöglichkeiten kommen würde (deutlich *Siegel*, FR 2011, 45 [47]; dies tolerierend von *Campenhausen*, DB 2004, 1282 [1284]; wohl auch *Rödter*, StJb. 1999/2000, 93 [102] Fn. 15).

Einstweilen frei.

1583–1584

#### d) Übertragung aus Gesellschaftsvermögen in (Sonder-)Betriebsvermögen gegen Minderung von Gesellschaftsrechten

##### aa) Veränderte Zurechnung der Wirtschaftsgüter

1585

Die Ausbringung eines WG gegen Minderung von Gesellschaftsrechten bewirkt, dass das übertragene WG nunmehr alleinig dem Übertragungsempfänger zuzurechnen ist, während die verbleibenden WG des Gesellschaftsvermögens nach der infolge der Minderung der Gesellschaftsrechte des Übertragungsempfängers entsprechend veränderten Quote auf die (verbleibenden) Mitunternehmer entfallen. Zur Ermittlung dieser veränderten Beteiligungsquote sind die Kapitalkonten der Gesellschafter zu Teilwerten anzusetzen, das Kapitalkonto des Übertragungsempfängers um den Teilwert des übertragenen WG zu vermindern und dann das (verbleibende) Kapitalkonto eines jeden Gesellschafters ins Verhältnis zur Summe der verbleibenden Kapitalkonten zu setzen. Bilanziell ist sodann das betreffende WG zum Buchwert auszubuchen, die Summe der Gesellschaftsrechte verbriefenden Kapitalkonten um den Buchwert dieses WG zu vermindern und der verbleibende Betrag nach der zuvor ermittelten Beteiligungsquote auf die Gesellschafter aufzuteilen – sog. Kapitalkontenanpassung (vgl. *Neu/Stamm*, DStR 2005, 141 [142]; *Bergsteiner*, Umstrukturierung von Personunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 96 f.; *Rödter*, DB 1992, 953 [954]).

##### Beispiel:

A, B und C sind zu gleichen Teilen an der ABC-oHG beteiligt. A erhält das WG III, welches er fortan in seinem Einzelunternehmen nutzt, und vermindert seine Gesellschaftsrechte entsprechend. Vor der Ausbringung gestaltet sich die Bilanz der oHG wie folgt:

| Aktiva | ABC-oHG vor Ausbringung in T € |          |           |          | Passiva  |  |
|--------|--------------------------------|----------|-----------|----------|----------|--|
|        | Buchwert                       | Teilwert |           | Buchwert | Teilwert |  |
| WG I   | 50                             | 200      | Kapital A | 300      | 400      |  |
| WG II  | 800                            | 800      | Kapital B | 300      | 400      |  |
| WG III | 50                             | 200      | Kapital C | 300      | 400      |  |
|        | 900                            | 1 200    |           | 900      | 1 200    |  |

Infolge der Ausbringung halbieren sich die Gesellschaftsrechte des A zu Teilwerten von 400 T € um 200 T € auf 200 T €.

|   |           |
|---|-----------|
| Kapitalkonto A vor Ausbringung zu Teilwert        | 400 T €   |
| abzgl. Teilwert WG III                            | - 200 T € |
| Kapitalkonto A nach Ausbringung zu Teilwert       | 200 T €   |
| Summe der verbleibenden Kapitalkonten zu Teilwert | 1 000 T € |
| Beteiligungsquote des A = 200 / 1 000             | 20 %      |

A ist fortan zu 20 %, B und C sind jeweils zu 40 % an der oHG beteiligt. Bei Anwendung der Kapitalkontenanpassungsmethode ergeben sich in der Gesellschaftsbilanz nach Anpassung an das neue Beteiligungsverhältnis Kapitalkonten für A von 170 T € (= 20 % der nach Ausbuchung des WG III verbleibenden Buchwerte von 850 T €) sowie für B und C von jeweils 340 T €. In der Bilanz des A ist das WG III zum Buchwert (50 T €) und ein entsprechendes Kapitalkonto A auszuweisen. Die Bilanz der oHG gestaltet sich wie folgt:

| Aktiva | ABC-oHG nach Ausbringung in T € |          |           |          | Passiva  |  |
|--------|---------------------------------|----------|-----------|----------|----------|--|
|        | Buchwert                        | Teilwert |           | Buchwert | Teilwert |  |
| WG I   | 50                              | 200      | Kapital A | 170      | 200      |  |
| WG II  | 800                             | 800      | Kapital B | 340      | 400      |  |
|        |                                 |          | Kapital C | 340      | 400      |  |
|        | 850                             | 1 000    |           | 850      | 1 000    |  |

1586 **bb) Möglichkeiten der Vermeidung des Überspringens stiller Reserven**

Für eine Zuordnungsmöglichkeit der stillen Reserven auch im Ausbringungsfall, zT mit unterschiedlichen Techniken, sprechen sich aus:

*Rödder*, StbJb. 1994/95, 295 (318): Kapitalkontenausgleichspostenmethode; *Rödder/Schumacher*, DStR 2001, 1634 (1637): Ergänzungsbilanzen oder spezielle Gewinnverteilungsabreden; *Rödder/Schumacher*, DStR 2002, 105 (107): vertiefende Technikdiskussion erforderlich; *Schafplitz* in *Linklaters, Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 31, Fn. 290, 291: am Beispiel der Übertragung zwischen den jeweiligen SonderBV verschiedener Mitunternehmer; *Welke/Hucht*, StuB 2002, 422 (425 f.); *Hoffmann*, GmbHR 2002, 125 (132); *Engl*, DStR 2002, 119 (122): Buchwertanpassungsmethode; *Neumann* in *Herzig*, Unternehmenssteuerreform, 2002, 265 (278); *Paus*, FR 2003, 59 (61); *Ritzrow*, StBp. 2005, 20 (25); weitergehend *Siegel*, FR 2011, 45 (53): Konzept der Individualbilanz.

**Zulässigkeit der Aufstellung von Ergänzungsbilanzen:** Nach der Ausbringung entfallen die im übertragenen WG enthaltenen stillen Reserven alleinig auf den Übertragungsempfänger, während die stillen Reserven der im Gesellschaftsvermögen verbliebenen WG nunmehr nach der veränderten Beteiligungsquote den Gesellschaftern zuzurechnen sind. Ob ein Überspringen stiller Reserven wie im Fall der Einbringung durch Ergänzungsbilanzen vermieden werden kann, ist fraglich (vgl. *Wendt*, DStJG 43 (2020), 199 [222]). Mit Blick auf die Sperrfristregelung in Satz 4 wird dies insbes. bezüglich der im ausgebrachten WG enthaltenen stillen Reserven diskutiert. Für die im Gesellschaftsvermögen zurückbleibenden WG gelten uE die in Anm. 1582 angestellten Überlegungen entsprechend, sodass einge-

denk des Subjektsteuerprinzips auch diesbezüglich eine Zuordnung der stillen Reserven zu fordern ist. Die Sperrfristregelung ist auf die im Gesellschaftsvermögen verbliebenen WG ohnehin nicht anwendbar (vgl. Anm. 1622).

#### Beispiel 1:

Bezüglich des Beispiels in Anm. 1585 bedeutet dies, dass bezüglich des WG III stille Reserven iHv. insgesamt 100 T € von B und C auf A überspringen, während sich aufgrund der Verringerung der Beteiligungsquote des A entgegengesetzt stille Reserven bezüglich des WG I im Umfang von 20 T € zu jeweils 10 T € auf B und C verlagern.

- ▶ *Auffassung des Schrifttums:* Gegen eine Zuordnung der in dem ausgebrachten WG enthaltenen stillen Reserven wird vorgebracht, dass eine Ergänzungsbilanz zur Einzelbilanz bzw. zur Sonderbilanz nicht mit dem bisherigen Verständnis der Ergänzungsbilanz als einer Ergänzung zur Bilanz der Mitunternehmerschaft in Einklang zu bringen sei. Zudem sei das Tatbestandsmerkmal in Satz 4 „dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet“ nicht erfüllt, da es im Fall der Ausbringung keinen übertragenden Gesellschafter, sondern stattdessen eine übertragende Mitunternehmerschaft gebe.

*Brandenberg*, FR 2000, 1182 (1188 f.); *Schön*, FS Widmann, 2000, 531 (535 f.); *van Lishaut*, DB 2001, 1519 (1525); *Kloster/Kloster*, GmbHR 2002, 717 (728); *Wendt*, FR 2002, 53 (61); *Hüttemann* in DStJG 25 (2002), 121 (135); *Bergsteiner*, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 96; *Krumm* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 387a; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 816; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1356 (7/2020); *Ley/Brandenberg*, Ubg 2010, 767 (773); *Schulze* in *Widmann/Mayer*, Anh. 16, Rz. 683 (9/2014).

Hingegen wird für die Zulässigkeit einer personell zutreffenden Zuordnung stiller Reserven bei Ausbringungen vorgebracht, dass es nicht darauf ankommen könne, wer Übertragender sei (vgl. *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. L 43 [10/2004]; aA *Krumm* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 387a: Aus- und Einbringung als unterschiedliche Sachverhalte). Letztlich stehe der Sinn der Regelung, eine interpersonelle Verlagerung stiller Reserven zu vermeiden, einer restriktiven, wortgetreuen Auslegung entgegen, sodass im Wege einer teleologischen Extension auch bei Ausbringungen die Zuordnung stiller Reserven als zulässig anzusehen sei (vgl. *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. L 43 [10/2004]; *Paus*, FR 2003, 59 [61]). Zudem wird die Vermutung geäußert, die Stpfl. würden, da sie eine Verschiebung latenter Ertragsteuerlasten im Regelfall gar nicht beabsichtigten, von einer Ausbringung absehen, sollte ihnen keine Möglichkeit für eine Zuordnung stiller Reserven eröffnet werden; mithin würden Konzentrationsvorgänge, da „reserventreu“ durchführbar, gegenüber Dekonzentrationsvorgängen begünstigt, was volkswirtschaftlich fragwürdig sei (vgl. *Rödter*, StbJb. 1994/95, 295 [317]).

**Zulässigkeit der Ausgleichspostenmethode:** Während es bei den durch Ergänzungsbilanzen herkömmlicher Prägung erfolgenden Zuordnungen darum geht, stille Reserven aus WG eines BV den an diesem BV beteiligten Steuersubjekten zutr. zuzurechnen, muss nunmehr eine Zuordnungstechnik zur Anwendung gelangen, welche es vermag, stille Reserven aus WG verschiedener BV anteilig einzelnen Steuersubjekten zuzuordnen, wobei diese ggf. an dem jeweiligen BV nicht (mehr) beteiligt sind. Hierfür erscheint insbes. die vorwiegend im Zusammenhang mit der Realteilung diskutierte Ausgleichspostenmethode (s. § 16 Anm. 554) geeignet. Bei der Ausgleichspostenmethode wird zwar (wie bei der Kapitalkontenanpassungsmethode) das ausgebrachte WG zum Buchwert ausgebucht, jedoch das Kapitalkonto des Übertragungsempfängers nicht lediglich um diesen Betrag, sondern

vielmehr in einem solchen Ausmaß vermindert, dass die Relation der Buchwerte der Kapitalkonten anschließend der sich infolge der Ausbringung veränderten Beteiligungsquote entspricht. In der Bilanz des Einzelunternehmers ist das betreffende WG zum Buchwert auszuweisen, während die Erhöhung seines dortigen Kapitalkontos der Verminderung seines Kapitalkontos in der Gesellschaftsbilanz entspricht. Da bei Existenz stiller Reserven im ausgebrachten WG und/oder in den übrigen WG des Gesellschaftsvermögens der Buchwert des ausgebrachten WG nicht der Verminderung des Kapitalkontos des Übertragungsempfängers entspricht, ist diese Differenz in der Gesellschaftsbilanz und spiegelbildlich in der Bilanz des Empfängers durch Ansatz eines Ausgleichspostens auszugleichen.

**Beispiel 2:**

Bezüglich des Beispiels aus Anm. 1585 ließe sich diese wechselseitige Verlagerung stiller Reserven durch Anwendung der Ausgleichspostenmethode wie folgt vermeiden: Anstelle der vorstehenden Kapitalkontenanpassung (Verringerung des Kapitalkontos A auf 170 T €, Erhöhung der Kapitalkonten B und C auf jeweils 340 T €) sind die Kapitalkonten zu Buchwerten zu belassen, wobei das Kapitalkonto des A entsprechend der Verringerung seiner Beteiligungsquote um 150 T € zu vermindern und die sich gegenüber der Verminderung der Aktivseite um den Buchwert des WG (50 T €) ergebende Differenz (100 T €) durch einen Ausgleichsposten auszufüllen ist. Dabei ist für die Gesellschafter, die bezüglich dieses WG stille Reserven verlieren (hier: B und C), ein passiver Ausgleichsposten zu ihrem jeweiligen Kapitalkonto zu bilden. Weist man nun den Ausgleichsposten in der Gesellschaftsbilanz aus, so ist dieser anteilig A (20 %), B und C (je 40 %) zuzurechnen; mithin muss durch Ergänzungsbilanzen eine entsprechende Korrektur erfolgen (positive Ergänzungsbilanz für A, negative Ergänzungsbilanz jeweils für B bzw. C). Der Gesellschafter, der zusätzlich stille Reserven übernommen hat (hier: A), weist im Gegenzug in der Bilanz seines Einzelunternehmens einen aktivischen Ausgleichsposten zu seinem dortigen Kapitalkonto aus. Im Fall der Realisierung stiller Reserven, sei es durch Veräußerung oder Entnahme, sei es im Wege der AfA, sind aktive und passive Ausgleichsposten in den einzelnen Bilanzen korrespondierend so fortzuentwickeln, dass die aufgedeckten stillen Reserven den Mitunternehmern der Ursprungsgesellschaft nach dem vormaligen Gewinnverteilungsschlüssel zugerechnet werden.

Sollen darüber hinaus auch die stillen Reserven der bei der Gesellschaft verbliebenen WG zugeordnet werden, so ist für B und C jeweils ein entsprechender Mehrwert für WG I von 10 T € und für A in einer negativen Ergänzungsbilanz ein Minderwert von 20 T € auszuweisen.

Es ergeben sich die folgenden Bilanzen:

| Aktiva           | Bilanz Einzelunternehmen A in T € |           | Passiva |
|------------------|-----------------------------------|-----------|---------|
| WG III           | 50                                | Kapital A | 150     |
| Ausgleichsposten | 100                               |           |         |
|                  | 150                               |           | 150     |

| Aktiva | ABC-oHG nach Ausbringung in T € |                  | Passiva |
|--------|---------------------------------|------------------|---------|
| WG I   | 50                              | Kapital A        | 150     |
| WG II  | 800                             | Kapital B        | 300     |
|        |                                 | Kapital C        | 300     |
|        |                                 | Ausgleichsposten | 100     |
|        | 850                             |                  | 850     |

| Aktiva        | Ergänzungsbilanz B bzw. C in T € |                             | Passiva |
|---------------|----------------------------------|-----------------------------|---------|
| Mehrwert WG I | 10                               | Minderwert Ausgleichsposten | 10      |
|               | 10                               |                             | 10      |



| Aktiva                    | Ergänzungsbilanz A in T € |                 | Passiva |
|---------------------------|---------------------------|-----------------|---------|
| Mehrwert Ausgleichsposten | 20                        | Minderwert WG I | 20      |
|                           | 20                        |                 | 20      |

Bei Aufdeckung der stillen Reserven ergibt sich folgende personelle und wirtschaftsgutbezogene Zuordnung:

| Stille Reserven in  | WG I       | A         | B         | C         |
|---------------------|------------|-----------|-----------|-----------|
| Gesellschaftsbilanz | 150        | 30        | 60        | 60        |
| Ergänzungsbilanz A  | 20         | 20        | –         | –         |
| Ergänzungsbilanz B  | –10        | –         | –10       | –         |
| Ergänzungsbilanz C  | –10        | –         | –         | –10       |
| <b>Summe</b>        | <b>150</b> | <b>50</b> | <b>50</b> | <b>50</b> |

| Stille Reserven in                           | WG III     | A         | B         | C         |
|--|------------|-----------|-----------|-----------|
| Bilanz Einzelunternehmen                     | 150        | 150       | –         | –         |
| Ausgleichsposten Einzelunternehmen A         | –100       | –100      | –         | –         |
| Ausgleichsposten Gesellschaftsbilanz         | 100        | 20        | 40        | 40        |
| Ausgleichsposten Ergänzungsbilanzen B bzw. C | 20         | –         | 10        | 10        |
| Ausgleichsposten Ergänzungsbilanz A          | –20        | –20       |           |           |
| <b>Summe</b>                                 | <b>150</b> | <b>50</b> | <b>50</b> | <b>50</b> |

Im Erg. werden mithin A, B und C jeweils insgesamt stille Reserven iHv. 100 T € zugerechnet. Diese Verteilung entspricht derjenigen, welche sich bei Verbleib des WG in der Gesellschaft eingestellt hätte.

- ▶ *Auffassung der Rechtsprechung:* In seinem zur Realteilung ergangenen Urte. hat der BFH die Ausgleichspostenmethode abgelehnt (BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385). Zwar vermeide diese, so der BFH, den buchmäßigen Übergang von stillen Reserven von einem Gesellschafter auf einen anderen, widerspreche jedoch in gravierender Weise den Grundsätzen ordnungsmäßiger Gewinnermittlung, verstoße gegen das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und sei zudem äußerst unpraktikabel, da insbes. eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Gewinnen, die nach der Auseinandersetzung der Gesellschaft mit ehemaligem Gesellschaftsvermögen erzielt werden, nicht zulässig sei.
- ▶ *Stellungnahme:* Festzuhalten ist, dass die Ausgleichspostenmethode eine sowohl steuersubjekt- als auch wirtschaftsgutsbezogene richtige Zuordnung der stillen Reserven gewährleistet. Zwar sind die seitens der Rspr. angeführten Nachteile nicht von der Hand zu weisen, gleichwohl zu relativieren: So ist dem Vorwurf, es werde gegen die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung verstoßen, da die Fortentwicklung des jeweils eigenen Ausgleichspostens vom Verhalten eines anderen Stpfl. abhinge, entgegenzuhalten, dass mit der Legung der stillen Reserven die Stpfl. zumindest den ersten Teil der Tatbestandsverwirklichung gemeinsam vollzogen haben (vgl. *Jakob/Hörmann/Wittmann*, DStR 1992, 1149 [1155]). Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber mit der Regelung in Satz 4, welche bei Aufdeckung der im übertragenen WG enthaltenen stillen Reserven durch

den Übertragungsempfänger ggf. die Annahme einer Gewinnrealisierung beim Übertragenden nach sich zieht, im Kontext der Übertragung von WG bei PersGes. den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung selbst eingeschränkt hat (krit. *Crezelius*, FR 2002, 805 [809]). Aufgrund der gegenseitigen Mitteilungspflicht über das Schicksal der betreffenden stillen Reserven weist die Ausgleichspostenmethode auf den ersten Blick zweifelsohne Praktikabilitätsdefizite auf; bei näherem Hinsehen reduzieren sich diese jedoch: So steht die Fortentwicklung der Ausgleichsposten bereits im Zeitpunkt der Ausbringung fest, wenn das übertragene WG planmäßig abzuschreiben ist, da in diesem Fall die Aufdeckung der stillen Reserven und folglich auch die Fortschreibung des Ausgleichspostens planmäßig erfolgt. Lediglich im Fall der Veräußerung bzw. Entnahme oder aber außerplanmäßigen Wertkorrekturen bestünde mithin ein Mitteilungsgebot an die anderen Gesellschafter bzw. die Gesellschaft. Unabhängig davon ließe sich eine weitergehende Komplexitätsreduktion durch die Vorgabe einer typisierten Abschreibungsdauer für die Ausgleichsposten erreichen (vgl. *Jakob/Hörmann/Wittmann*, DStR 1992, 1149 [1155]; *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 8. Aufl. 2020, 263 ff.). Bei Ausbringung in das SonderBV bei derselben Mitunternehmerschaft bestünden die vorgenannten Schwierigkeiten ohnehin nicht, weil dieses SonderBV in dasselbe Feststellungsverfahren einzubeziehen ist (ähnlich *Ley*, StbJb. 2003/04, 135 [155]).

Praktikabilitätsüberlegungen vermögen uE den durch die Kapitalkontenanpassungsmethode bewirkten Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip nicht zu rechtfertigen. Es vermag nicht zu überzeugen, dass der Gesetzgeber den Stpfl. im Fall der Ausbringung nur die Wahlmöglichkeit eröffnet, entweder die stillen Reserven beizubehalten, dabei jedoch deren interpersonelle Verlagerung in Kauf zu nehmen, oder aber, um Letzteres zu vermeiden, die stillen Reserven durch entgeltliche Übertragung des WG sofort aufzudecken. Wie gezeigt gewährleistet die Ausgleichspostenmethode trotz Nichtaufdeckung der stillen Reserven im Übertragungszeitpunkt deren personell zutreffende Zuordnung; der Gesetzgeber sollte daher insoweit zumindest ein Wahlrecht zur Anwendung der Ausgleichspostenmethode gewähren (dies befürwortend *Wendt*, DStJG 43 [2020], 199 [222]).

#### 1587 cc) Auswirkungen auf die Anwendung von § 15a

Die Übertragung von WG nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 aus dem Gesellschaftsvermögen in das (Sonder-)BV eines Gesellschafters ist bei diesem, soweit sich dadurch sein Kapitalkonto iSv. § 15a Abs. 1 Satz 1 vermindert, grds. als Entnahme iSv. § 15a Abs. 3 Satz 1 zu qualifizieren (s. Anm. 1506) und kann daher bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zu einer entsprechenden Gewinnzurechnung führen. Im Einzelfall ist es auch denkbar, dass sich infolge der durch die Übertragung ausgelösten Kapitalkontenanpassung auch das Kapitalkonto eines anderen als desjenigen Gesellschafters mindert, in dessen (Sonder-)BV das WG übertragen wird. Hierin wird aber zu Recht kein Fall von § 15a Abs. 3 Satz 1 gesehen (vgl. *Neu/Stamm*, DStR 2005, 141 [143]).

#### 1588 e) Unentgeltliche Übertragung aus (Sonder-)Betriebsvermögen in Gesellschaftsvermögen

Zum Begriff der Unentgeltlichkeit s. Anm. 1553. Hinsichtlich der Rechtsfolgen kann grds. auf die vorstehenden Ausführungen zur Übertragung gegen Gewährung

oder Minderung von Gesellschaftsrechten verwiesen werden. Unterschiede bestehen lediglich insoweit, als unentgeltliche Übertragungen grds. nicht zu geänderten Beteiligungsverhältnissen führen; infolgedessen können auch keine Vermögensverschiebungen hinsichtlich des bisherigen Gesamthandsvermögens und auch keine disproportionalen Ertragsteuerlasten einzelner Mitunternehmer hinsichtlich der in den übrigen WG des Gesamthandsvermögens vorhandenen stillen Reserven auftreten. Das Überspringen der im übertragenen WG ruhenden stillen Reserven kann mit Hilfe von Ergänzungsbilanzen vermieden werden (vgl. *Paus*, FR 2003, 59 [62]).

#### f) Unentgeltliche Übertragung zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft

1589

**Grundsätzliche Rechtsfolge:** Der Buchwert ist nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 auch anzusetzen, soweit ein WG unentgeltlich zwischen den jeweiligen SonderBV verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft übertragen wird. Dadurch gehen die stillen Reserven im Grundsatz – unter Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip – auf den Übertragungsempfänger über.

**Möglichkeiten der Vermeidung des Überspringens stiller Reserven:** Ob die bewirkte interpersonelle Verlagerung der stillen Reserven durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen verhindert werden kann, ist umstritten (für eine Zuordnungsmöglichkeit durch Ergänzungsbilanzen *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 502.12 [4/2017]; in diese Richtung auch *Wendt*, FR 2002, 53 [63], unter der Voraussetzung, dass das WG bei beiden Mitunternehmern SonderBV darstellt; s. auch *Wendt*, DStJG 43 [2020], 199 [222]; gegen eine Zuordnungsmöglichkeit *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 816; *Krumm* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 387a). Auch in diesen Fällen kann uE – wie im Fall der Ausbringung (s. Anm. 1586) – den Stpfl. die Möglichkeit einer personell zutreffenden Zuordnung der stillen Reserven nicht vorenthalten werden, sei es durch die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen, sei es durch den Ansatz entsprechender Ausgleichsposten in den jeweiligen Sonderbilanzen. Zudem ist dies verfahrenstechnisch unproblematisch, weil sich die Auflösung der jeweiligen Ausgleichsposten hier, anders als in den Fällen der Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen in ein EinzelBV, für alle Beteiligten innerhalb desselben Feststellungsverfahrens vollzieht. Die Zuordnungsentscheidung bezüglich der stillen Reserven ist endgültig, dh., eine erfolgsunwirksame Auflösung der Ergänzungsbilanzen bzw. der Ausgleichsposten nach Ablauf der Sperrfrist ist uE nicht möglich (aA *Schafplitz* in *Linklaters, Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 31, Fn. 290f.).

#### Beispiel:

A und sein Sohn B sind zu gleichen Teilen an der AB-oHG beteiligt. A überträgt ein von der AB-oHG betrieblich genutztes WG seines SonderBV unentgeltlich auf B, der es weiterhin der AB-oHG zur Nutzung überlässt. Vor der Übertragung gestaltet sich die Sonderbilanz des A wie folgt:

| Aktiva | Sonderbilanz A vor Übertragung in T € |          | Passiva         |
|--------|---------------------------------------|----------|-----------------|
|        | Buchwert                              | Teilwert |                 |
| WG     | 50                                    | 200      | Sonderkapital A |
|        | 50                                    | 200      |                 |

Die Verlagerung der stillen Reserven des WG von A auf B lässt sich durch Anwendung der Ausgleichspostenmethode vermeiden. Für denjenigen Gesellschafter, der stille Reserven ver-

## § 6 Anm. 1589 | G. Abs. 5: Überführung von EinzelWG

liert (hier: A) ist ein passiver Ausgleichsposten zu seinem Kapitalkonto in der Sonderbilanz zu bilden. Der Gesellschafter, der zusätzlich stille Reserven übernommen hat (hier: B), weist im Gegenzug in der Sonderbilanz einen aktivischen Ausgleichsposten zu seinem Kapitalkonto aus.

| Aktiva          | Sonderbilanz A nach Übertragung in T € |          |                  |          | Passiva  |  |
|-----------------|--|----------|------------------|----------|----------|--|
|                 | Buchwert                               | Teilwert |                  | Buchwert | Teilwert |  |
| Sonderkapital A | 150                                    | 0        | Ausgleichsposten | 150      | 0        |  |
|                 | 150                                    | 0        |                  | 150      | 0        |  |

| Aktiva           | Sonderbilanz B vor Übertragung in T € |          |                 |          | Passiva  |  |
|------------------|---------------------------------------|----------|-----------------|----------|----------|--|
|                  | Buchwert                              | Teilwert |                 | Buchwert | Teilwert |  |
| WG               | 50                                    | 200      | Sonderkapital B | 200      | 200      |  |
| Ausgleichsposten | 150                                   | 0        |                 |          |          |  |
|                  | 200                                   | 200      |                 | 200      | 200      |  |

Im Fall der Realisierung stiller Reserven, sei es durch Veräußerung oder Entnahme, sei es im Wege der AfA, sind aktive und passive Ausgleichsposten in den einzelnen Sonderbilanzen korrespondierend fortzuentwickeln, was zur Folge hat, dass die im Übertragungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven von A versteuert werden.

**Beteiligung von Kapitalgesellschaften:** Überträgt eine KapGes. ein WG unentgeltlich aus ihrem SonderBV in das SonderBV eines ihrer Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person bei derselben Mitunternehmerschaft, so ist auf Ebene der übertragenden KapGes. eine verhinderte Vermögensmehrung und folglich eine vGA gegeben (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 803). Die sich aus § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ergebende Aufdeckung der stillen Reserven ist dabei vorrangig gegenüber der Buchwertübertragung nach Satz 3 Nr. 3 (s. auch Anm. 1507). Ausgehend von der Überlegung, dass zunächst wegen Satz 3 Nr. 3 das übertragene WG erfolgsneutral aus der Sonderbilanz der übertragenden KapGes. ausgebucht worden ist, ist sodann innerhalb der Gewinnfeststellung der PersGes. außerbilanziell der Betrag der stillen Reserven zum Sonderbilanzergebnis der KapGes. hinzuzurechnen und innerhalb der Sonderbilanz des Übertragungsempfängers ist der Wertansatz des betreffenden WG entsprechend zu erhöhen. In Abhängigkeit von der Vermögenszugehörigkeit der Beteiligung an der übertragenden KapGes. hat der Übertragungsempfänger zudem eine vGA in Höhe des gemeinen Werts des übertragenen WG als (Sonder-)BE bzw. als Einnahmen aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen. Für den umgekehrten Fall, Übertragung aus dem SonderBV einer natürlichen Person in das SonderBV eines KStSubjekts bei derselben Mitunternehmerschaft, s. Anm. 1657, 1659; für den Fall der Übertragung zwischen den SonderBV zweier KStSubjekte bei derselben Mitunternehmerschaft s. Anm. 1658.

### 1590 g) Wertfortführung

**Grundsatz:** In der künftigen Gewinnermittlung des Übertragungsempfängers ist der Wertansatz des betreffenden WG fortzuentwickeln. Dabei sind, in Ermangelung einer eigenständigen gesetzlichen Regelung in Abs. 5 und vor dem Hintergrund der insoweit vergleichbaren Problematik, die für die Buchwertfortführung bei Einbringungen nach § 24 UmwStG getroffenen Vorschriften analog anzuwenden (glA *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 494 [4/2017]). Dies bedeutet, dass der Übertragungsempfänger gem. § 23 Abs. 1 iVm. § 12 Abs. 3 Halbs. 1 UmwStG analog in

die Rechtsstellung des Übertragenden eintritt, hier insbes. bezüglich der Folgebewertung der WG (zB bezüglich einer etwaigen Wertaufholung bei vorheriger Teilwertabschreibung im übertragenden BV) sowie der AfA (Übernahme der vom Rechtsvorgänger angewendeten AfA-Methode sowie der RestND, vgl. *Hoffmann*, GmbHR 2002, 125 [130]). Darüber hinaus ist bei analoger Anwendung von § 23 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG die Besitzzeit des Rechtsvorgängers dem Übertragungsempfänger anzurechnen, sodass im Fall einer sich anschließenden Veräußerung des betreffenden WG die Tatbestandsvoraussetzung des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 (mindestens sechsjährige Zugehörigkeit zum AV) ggf. erfüllt ist (vgl. *Jachmann*, DStZ 2002, 203 [209]; *Selbmann*, Die Übertragung stiller Reserven bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, 2003, 209; *Hoffmann*, GmbHR 2002, 125 [130]; OFD Kiel v. 22.8.2001 – S 2139 A - St 232, FR 2001, 1246).

**Wertfortführung der Ergänzungsbilanzen:** Sind zur Darstellung des Buchwertansatzes Ergänzungsbilanzen aufgestellt worden (s. Anm. 1580), so sind diese grds. fortzuführen. Dies gilt ebenso für im Fall der Ausbringung bzw. anlässlich der Übertragung zwischen SonderBV der Mitunternehmer etwaig gebildete Ausgleichsposten (aA *Schafitzl* in *Linklaters, Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 31, Fn. 291). Dabei sind positive und negative Ergänzungsbilanzen bzw. aktivische und passivische Ausgleichsposten korrespondierend weiterzuentwickeln (BFH v. 28.9.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.14). Fraglich ist allerdings, nach welcher Systematik diese Fortentwicklung zu erfolgen hat (s. § 15 Anm. 513 iVm. § 15 Anm. 510). Für den Fall des Anteilerwerbs hat der IV. Senat (BFH v. 20.11.2014 – IV R 1/11, FR 2015, 552, mit Anm. *Wendt*) die Auffassung vertreten, dass der Erwerber des Anteils an einer PersGes. bezüglich der Wertfortführung seiner AK für die anteiligen WG soweit wie möglich einem Einzelunternehmer, dem AK für entsprechende WG entstanden sind, gleichzustellen sei. Deshalb, so der IV. Senat des BFH, sei die AfA auf die im Zeitpunkt des Anteilerwerbs geltende RestND eines abnutzbaren WG des Gesellschaftsvermögens vorzunehmen und zugleich stünden dem Erwerber etwaige Abschreibungswahlrechte zu, die auch ein Einzelunternehmer in Anspruch nehmen könnte, wenn er ein entsprechendes WG angeschafft hätte. Die in der Gesamthandsbilanz zur Anwendung gelangenden Wertfortführungsparameter sind daher nicht für die Wertfortführung in der Ergänzungsbilanz zu übernehmen, sondern vielmehr sind die Wertansätze in der Ergänzungsbilanz so fortzuschreiben, dass sich für den Anteilerwerber ein auf Basis seiner individuellen AK für die anteiligen WG zutreffender AfA-Betrag ergibt, der sich aus dem auf ihn entfallenden AfA-Betrag aus der Gesamthandsbilanz und dem zum richtigen AfA-Betrag noch fehlenden Differenz-AfA-Betrag aus seiner Ergänzungsbilanz zusammensetzt (instruktiv *Bolk*, DStZ 2015, 472). Die FinVerw. ist dieser Auffassung gefolgt (vgl. BMF v. 19.12.2016 – IV C 6 - S 2241/15/10005, BStBl. I 2017, 34). Ob diese Systematik sich auch auf Wertfortführung von Ergänzungsbilanzen, die aus Übertragungen iSv. Abs. 5 Satz 3 resultieren, erstreckt, ist unklar, indes sprechen uE gute Gründe dafür: So entspricht der Fall einer Übertragung von EinzelWG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in seinem wirtschaftlichen Gehalt insoweit dem Anteilerwerb, als auch hier die anderen Gesellschafter durch ihre Bar- oder Sacheinbringungen bzw. durch die Reduzierung ihrer Beteiligungsquote dem Übertragenden anteilig stille Reserven vergütet haben (vgl. *Niehus*, StuW 2002, 116 [122]). Für den Fall der unentgeltlichen Übertragung fehlt es zwar erkennbar an eigenen Aufwendungen der anderen Gesellschafter, allerdings erhalten diese bei Zuordnung der stillen Reserven zum Einbringenden das

anteilige WG zum Teilwert geschenkt, sodass ihnen insoweit Quasi-AK entstehen. In beiden Fallkonstellationen entstehen mithin individuelle AK für die anderen Gesellschafter, die sodann nach Maßgabe der im Übertragungszeitpunkt geltenden RestND und ggf. unter Inanspruchnahme etwaiger Methodenwahlrechte zu periodisieren sind. Der sich aus der Analogie zu § 24 UmwStG ergebende Eintritt der aufnehmenden PersGes. in die Rechtsstellung des Übertragenden steht dem nicht entgegen, da durch die vorstehend beschriebene Wertfortführungssystematik lediglich die stl. Gewinnverteilung zwischen den Gesellschaftern modifiziert wird, während der sich aus Gesamthands- und Ergänzungsbilanzen insgesamt ergebende AfA-Betrag demjenigen entspricht, der sich bei fortgesetzter Zugehörigkeit des WG zum UrsprungsbV ergeben hätte.

1591–1594 Einstweilen frei.

## 6. Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbeziehungen

### 1595 a) Grundsatz

Dass die Bewertung zum Buchwert nach Abs. 5 Satz 1 nur dann erfolgt, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist, meint weder, dass die bei der späteren Aufdeckung der stillen Reserven bewirkte Steuerlast derjenigen im Fall einer sofortigen Aufdeckung entsprechen muss, noch dass die Besteuerung der stillen Reserven bei demselben Steuersubjekt zu erfolgen hat; ausreichend ist vielmehr, dass auch nach der Übertragung der grundsätzliche Besteuerungszugriff durch den deutschen Fiskus fortbesteht.

### 1596 b) Übertragung in ausländische Personengesellschaft

Auch bei Übertragungen aus dem inländ. BV bzw. SonderBV eines Mitunternehmers in das (ausländ.) Gesellschaftsvermögen einer ausländ. Gesellschaft, die aufgrund eines Typenvergleichs mit einer PersGes. des deutschen Rechts vergleichbar ist (s. auch § 15 Anm. 15; zur Durchführung des Typenvergleichs etwa *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 484 ff.), ist str., ob die Besteuerung der stillen Reserven weiterhin gewährleistet ist.

**Auffassung des Gesetzgebers:** Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber unabhängig davon, ob sich das aufnehmende BV in einem Staat befindet, mit dem ein DBA mit Freistellungs- oder aber mit Anrechnungsmethode bzw. kein DBA abgeschlossen ist, bei Übertragungen iSv. Satz 3 die Besteuerung der stillen Reserven als nicht sichergestellt beurteilt und folglich die Aufdeckung der stillen Reserven für geboten hält (s. Anm. 1537).

**Auffassung der Finanzverwaltung:** Es gelten weiterhin die Regelungen der Rz. 2.6.4. der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 – S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076), wonach bei einem Transfer in eine ausländ. PersGes. der Fremdvergleichspreis anzusetzen ist und eine aufgeschobene Besteuerung nicht in Betracht kommt. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die BS der ausländ. PersGes. in einem Nicht-DBA-Staat bzw. einem DBA-Staat mit Anrechnungsmethode oder in einem DBA-Staat mit Freistellungsmethode befindet (vgl. *Pyszka/Brauer*, Ausländische Personengesellschaften im Unternehmenssteuerrecht, 2004, Rz. 139, 143). Selbst bei Übertragung des WG in das einer inländ. BS der ausländ. PersGes. zugeordnete BV ist trotz Verbleibs innerhalb der deutschen Besteuerungshoheit dem Wortlaut des BS-Erlasses zufolge eine Bewertung zum

Fremdvergleichspreis vorzunehmen (krit. *Lüdicke*, StbJb. 1997/98, 449 [490]). Bemerkenswert dabei ist, dass diese Auffassung der FinVerw. aus einer Zeit stammt, in der Abs. 5 Satz 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 für Übertragungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft sowie zwischen den SonderBV verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft ohnehin den Teilwertansatz vorsah (*Fischer*, FS Vogel, 2000, 963 [980]), und folglich lediglich eine Verschärfung dahingehend bewirkte, dass der Ansatz des regelmäßig über dem Teilwert liegenden Fremdvergleichspreises vorgeschrieben wurde. Dass Abs. 5 Satz 3 inzwischen mit der Buchwertverknüpfung ins Gegenteil verkehrt wurde und zudem der BFH (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; Nichtanwendungsbeschluss BMF v. 20.5.2009 – IV C 6 - S 2134/07/10005, BStBl. I 2009, 671) in grenzüberschreitenden Übertragungsfällen die Besteuerung der stillen Reserven als gesichert beurteilt hat, hat die FinVerw. indes nicht zu einer entsprechenden Änderung ihre Auffassung bewegen (zu Recht krit. *Ditz/Schneider*, DStR 2010, 81 [85]). Vielmehr vertritt die FinVerw. (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 12 iVm. 7) nunmehr sogar die Auffassung, dass eine Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven nur vorliege, wenn auch die nach der Übertragung eintretenden Wertsteigerungen dem inländ. Besteuerungszugriff unterliegen würden.

**Auffassung des BFH:** Der BFH (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) hat bezüglich der Rechtslage vor Abs. 5 die Auffassung vertreten, dass es sich bei der Übertragung einzelner WG in das Gesamthandsvermögen einer ausländ. PersGes. weder um eine die sofortige Besteuerung gebietende Außentransaktion handle noch eine Gefährdung des inländ. Besteuerungsrechts für die bis zum Zeitpunkt des Transfers entstandenen stillen Reserven bestehe, selbst wenn fortan ein DBA mit Freistellungsmethode zur Anwendung gelange.

**Auffassung im Schrifttum:** Nach wohl hM ist auch bei Übertragungen aus dem inländ. (Sonder-)BV eines Mitunternehmers in das Gesellschaftsvermögen einer ausländ. PersGes. ein Anwendungsfall von Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 gegeben, da in Anwendung der Grundsätze des Urts. BFH v. 17.7.2008 (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt und zudem eine gegenüber dem reinen Inlandsfall differenzierte Behandlung nicht zu rechtfertigen sei (vgl. *Levedag* in *U. Prinz*, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, Rz. 11.131 f.; *Ditz* in *Wassermeyer/Richter/Schnittker*, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rz. 12.35, 12.38; *Ditz/Schneider*, DStR 2010, 81 [85]; *Ditz*, IStR 2009, 115 [119]; *U. Prinz*, DB 2009, 807 [810]; *Körner*, IStR 2009, 741 [746]; *Schneider/Oepen*, FR 2009, 22 [27 f.]; *Kessler/Huck*, StuW 2005, 193 [210]). Nach aA soll hingegen im Fall der Übertragung auf eine PersGes. wegen des damit einhergehenden Rechtsträgerwechsels ein zur Aufdeckung der stillen Reserven führender Außenumsatz vorliegen, bei welchem, da abkommensrechtl. keine Zuordnungsmöglichkeit der stillen Reserven zum abgebenden Betrieb mehr bestehe, die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt sei (vgl. *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Richter/Schnittker*, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rz. 2.19; *Mitschke*, FR 2009, 326 [327]; *Mitschke*, FR 2008, 1144 [1145]; wohl auch *Heurung/Bresgen*, GmbHR 2014, 187 [194]).

**Stellungnahme:** Besteht kein DBA bzw. ein Anrechnungs-DBA, so bleibt uE das deutsche Besteuerungsrecht bezüglich der stillen Reserven erhalten, wenn diese, bspw. durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz, dem übertragenden Steuerinländer zugeordnet werden (zust. *Levedag* in *U. Prinz*, Umwandlungen im

Internationalen Steuerrecht, 2013, Rz. 11.132). Wird eine derartige Zuordnung unterlassen, so besteht das Besteuerungsrecht des deutschen Fiskus insoweit fort, als die stillen Reserven anteilig auf den übertragenden sowie weitere mitunternehmerisch beteiligte Steuerinländer entfallen (so bereits *Lüdicke*, StbJb. 1997/98, 449 [491]). Befindet sich die PersGes. in einem Staat, mit dem ein Freistellungs-DBA besteht, so gilt uE die bezüglich der grenzüberschreitenden Überführungen iSd. Sätze 1 bzw. 2 geltende Argumentation für eine Buchwertübertragung insoweit entsprechend (s. Anm. 1537), als entweder die im Zeitpunkt der Übertragung vorhandenen stillen Reserven dem übertragenden Steuerinländer durch Ergänzungsbilanzen zugeordnet werden, oder, sollte dies nicht erfolgen, weitere Steuerinländer an der PersGes. beteiligt sind. In allen Fällen gilt jedoch, dass, insoweit als infolge eines Buchwertansatzes stille Reserven auf im Inland nicht Stpfl. übergehen würden, die Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet und folglich in diesem Ausmaß eine Aufdeckung der stillen Reserven geboten wäre (in diese Richtung auch *Pfaar*, IStR 2000, 42 [45], insbes. Fn. 30). Eine grundsätzliche Gewinnrealisierung kann indes auch nicht mit dem vermeintlichen Vorliegen eines Außenumsatzes begründet werden, da weder die unentgeltliche Übertragung noch eine solche gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach nationalem StRecht einen Realisationstatbestand darstellen (s. Anm. 1501). Doch selbst wenn man das Vorliegen eines Realisationstatbestands annähme, so stellte die grundsätzliche Versagung des Buchwertansatzes im grenzüberschreitenden Sachverhalt gemeinschaftsrechtl. einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit sowohl des einbringenden Gesellschafters als auch der ausländ. PersGes. dar (*Thömmes*, StbJb. 2003/04, 201 [234]; *Schaumburg*, FS Wassermeyer, 2005, 411 [434f.]; *Pyszka/Brauer*, Ausländische Personengesellschaften im Unternehmenssteuerrecht, 2004, Rz. 152; *Körner*, IStR 2010, 208 [209]; s. Anm. 1505), sodass insoweit der Buchwertansatz zu gewähren wäre. Dies umso mehr, als § 4g in diesen Fällen nicht anwendbar ist, ein Besteuerungsaufschub folglich nicht erreicht werden kann (vgl. *Kessler/Winterhalter/Huck*, DStR 2007, 133 [134]; aA *Kraft*, ISR 2013, 297 [299], der allerdings den dadurch erreichten Besteuerungsaufschub als nicht ausreichend ansieht).

Auch aus dem in Abs. 5 enthaltenen Versuch eines Verweises auf § 4 Abs. 1 Satz 4 folgt letztlich nicht anderes: Zum einen ist der Verweis zu unbestimmt, wie *Levedag* (in *U. Prinz*, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, Rz. 11.133) zutr. ausführt, da sich aus der im Gesetz angeordneten zweifach entsprechenden Geltung – zunächst ordnet Satz 3 die entsprechende Geltung von Satz 1 an, welcher anschließend § 4 Abs. 1 Satz 4 für entsprechend anwendbar erklärt – kaum eine präzise Rechtsfolge ableiten lässt. Doch selbst wenn man der gesetzgeberischen Verweisteknik folgt, so bleibt Abs. 4 Satz 1 wirkungslos, da, wie ausgeführt, ein Ausschluss oder eine Beschränkung des inländ. Besteuerungsrecht bei den hier in Rede stehenden Fällen grds. nicht vorliegt (vgl. zur Kritik an § 4 Abs. 1 Satz 4 Anm. 1537). Ebenso ist die Auffassung der FinVerw. abzulehnen, wonach eine Sicherstellung der stillen Reserven nur dann gegeben sei, wenn auch zukünftige Wertsteigerungen dem inländ. Besteuerungszugriff unterliegen würden (s. Anm. 1537).

Ob gemeinschaftsrechtl. ein Buchwertansatz auch insoweit geboten ist, als die stillen Reserven auf einen im Inland nicht Stpfl. übergehen, erscheint uE allerdings fraglich, da insoweit ggf. jedweder Anknüpfungspunkt an das inländ. StRecht fehlen würde. Ursächlich für diese offene Frage ist die steuersystematisch verfehltete Entsch. des Gesetzgebers, bei Übertragungen nach Abs. 5 Satz 3 eine interpersonelle Verlagerung der stillen Reserven zu tolerieren.



**c) Übertragung in ausländische Betriebsstätte einer inländischen Personengesellschaft**

1597

Erfolgt die Übertragung aus dem inländ. (Sonder-)BV eines Mitunternehmers in das einer ausländ. BS zugeordnete BV einer inländ. PersGes., so ist uE von einem zweistufigen Vorgang auszugehen: Zunächst überträgt der Mitunternehmer aus seinem BV bzw. SonderBV in das inländ. Gesamthandsvermögen der PersGes. gem. Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2, sodann überführt diese das WG gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 – uE zu Buchwerten – in ihre ausländ. BS (s. auch *Kloster/Kloster*, GmbHR 2002, 717 [724f.], insbes. Fn. 97).

**d) Übertragung auf ausländischen Mitunternehmer einer inländischen Personengesellschaft**

1598

**Übertragungen iSv. Satz 3 Nr. 1 bzw. 2:** Bei Übertragungen aus dem inländ. BV einer PersGes. in das Auslands-BV eines an der Gesellschaft beteiligten Steuerausländers ist davon auszugehen, dass die FinVerw. einen Verlust des inländ. Besteuerungsrechts annimmt (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.6.3, für den Fall der Überführung zwischen inländ. BS und ausländ. Stammhaus), sodass folglich die stillen Reserven aufzudecken wären. Diesbezüglich wird allerdings mit Verweis auf BFH v. 17.7.2008 (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) vertreten, dass auch in diesen Fällen das inländ. Recht zur Besteuerung der stillen Reserven, die bis zum Zeitpunkt der Übertragung entstanden sind, fortbesteht (vgl. *Ditz* in *Wassermeyer/Richter/Schnittker*, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rz. 12.36). Erforderlich wäre hierzu uE, dass die stillen Reserven den Gesellschaftern der übertragenden inländ. PersGes. durch Ergänzungsbilanzen oÄ zugeordnet werden. Ob dies im Ausbringungsfall möglich ist, ist allerdings umstritten (s. Anm. 1586).

**Übertragungen iSv. Satz 3 Nr. 3:** Bei der Übertragung eines WG aus dem SonderBV eines Steuerinländers in das SonderBV eines Steuerausländers bei derselben inländ. PersGes. ist fraglich, ob das inländ. Besteuerungsrecht fortbesteht. Zwar stellt das betreffende WG nach nationalem StRecht fortan SonderBV des empfangenden Mitunternehmers dar, woraufhin die Besteuerung der stillen Reserven (zunächst) sichergestellt ist. Besteht jedoch ein DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des ausländ. Mitunternehmers, so ist ggf. abkommensrechtl. nicht Art. 7 OECD-MA anwendbar, sondern vielmehr können sich die spezielleren Verteilungsartikel als einschlägig erweisen. Dies aber kann dazu führen, dass ein etwaiger Veräußerungsgewinn gem. Art. 13 OECD-MA im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters besteuert wird, woraufhin das inländ. Besteuerungsrecht verloren gehen würde (vgl. *Piltz*, IStR 1996, 457; *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, Doppelbesteuerungsabkommen, OECD-MA Art. 7 Rz. 119 [10/2013]). Überschrieben wird eine solche denkbare Zuordnung der stillen Reserven zum Ausland allerdings durch § 50d Abs. 10 Satz 3 idF des AmtshilfeRLUMsG, wonach ungeachtet entgegenstehender DBA-Regelungen im Erg. eine Zuordnung des SonderBV zur BS der inländ. PersGes. erfolgt. Da die Regelung sowohl die laufenden Vergütungen als auch etwaige Veräußerungsgewinne umfasst (vgl. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258, unter 5.1.1; *Hruschka*, DStR 2014, 2421 [2426]), ist die Besteuerung der stillen Reserven weiterhin gewährleistet, sodass § 50d Abs. 10 in diesen Fällen eine Entstrickung verhindert (vgl. *Levedag* in *U. Prinz*, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, Rz. 11.144). Dagegen könnte allerdings spre-

chen, dass § 50d Abs. 10 Satz 5 eine Anrechnungsmöglichkeit einer etwaig im Ausland auf die stillen Reserven gezahlten Steuer auf die darauf entfallende deutsche Steuer vorsieht. Aus einer solchen Anrechnung(-smöglichkeit) folgt uE jedoch nicht, dass die Besteuerung der stillen Reserven im Inland nicht mehr sichergestellt sei (s. Anm. 1537). Ob die vorstehenden Zuordnungsüberlegungen nach § 50d Abs. 10 auch für WG des SonderBV gelten, mit denen kein Aufwand in der BS der inländ. PersGes. verbunden ist, zB unentgeltlich überlassene WG oder WG des SonderBV II, ist umstritten (für SonderBV II dies bejahend *Gosch in Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 50d Rz. 45b; aA *Hruschka*, IStR 2013, 830 [833]; BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258, unter 5.1.1). Plädiert man in diesen Fällen für eine Zuordnung zum Ansässigkeitsstaat, so würden durch Übertragungen von EinzelWG aus dem SonderBV eines inländ. Mitunternehmers in das SonderBV eines ausländ. Mitunternehmers bei derselben Mitunternehmerschaft Entstrickungen bewirkt (vgl. *Hruschka*, DStR 2014, 2421 [2426f.]), welche vor dem Hintergrund einer Buchwertverknüpfung im reinen Inlandsfall gem. Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 gemeinschaftsrechtl. allerdings fragwürdig wären. Angefügt sei, dass der I. Senat des BFH (BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791) in § 50d Abs. 10 ein verfassungsrechtl. unzulässiges treaty override erblickt und diese Frage dem BVerfG zur Entsch. vorgelegt hat (Az. BVerfG 2 BvL 15/14; hierzu ausführlich § 50d Anm. 131).

#### 1599 e) Übertragung auf fiktiv gewerbliche inländische Personengesellschaft

Die Besteuerung der stillen Reserven ist im Grundsatz auch bei Übertragungen nach Satz 3 auf solche PersGes. gewährleistet, die gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 im Wege der Abfärbung, gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 aufgrund gewerblicher Prägung oder wegen Betriebsaufspaltungsgrundsätzen gewerbliche Einkünfte erzielen. Etwas anderes kann sich jedoch ergeben, wenn an einer dieser PersGes. beschränkt Stpfl. als Mitunternehmer beteiligt und in einem DBA-Freistellungsstaat ansässig sind, da der BFH die sich nach deutschem StRecht ergebenden Gewerblichkeitsfiktionen vermögensverwaltender PersGes. abkommensrechtl. nicht durchgreifen lässt (so BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BStBl. II 2014, 754, zur gewerblich geprägten PersGes.; *Gosch in Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 50i Rz. 1; *Töben*, IStR 2013, 682 [685]). Diese abkommensrechtl. Unbeachtlichkeit der inländ. Gewerblichkeitsfiktionen hat zur Folge, dass die im BV der PersGes. befindlichen WG, soweit sie ideell anteilig dem beschränkt Stpfl. zuzurechnen sind, nicht mehr zwingend einer inländ. BS als zugehörig angesehen werden, was zur Folge haben kann, dass das Besteuerungsrecht für etwaige Veräußerungsgewinne insoweit nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA dem Wohnsitzstaat des beschränkt Stpfl. zusteht (vgl. *Töben*, IStR 2013, 682 [687]; *Loose/Wittkowski*, IStR 2011, 68 [70]; krit. *Schönfeld*, IStR 2011, 142 [143]). Während der Gesetzgeber in den Fällen, in denen die FinVerw. entgegen der BFH-Rspr. davon ausging, dass auch bei Übertragungen auf fiktiv gewerbliche PersGes. das inländ. Besteuerungsrecht gewahrt sei, die Besteuerung der stillen Reserven durch § 50i nachzuersteuern versucht, ist die gegenwärtige Rechtslage dadurch gekennzeichnet, dass die FinVerw. der Rspr. des BFH gefolgt ist und nunmehr davon ausgeht, dass fiktiv gewerbliche PersGes. keine Unternehmensgewinne iSd. Art. 7 OECD-MA mehr erzielen (vgl. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258, unter 2.3.1). Dies aber hat zur Folge, dass Übertragungen auf diese PersGes., soweit die WG, genauer die stillen Reserven im Übertragungszeitpunkt, einem beschränkt Stpfl. mit DBA-Ansässigkeit zuzurechnen sind und das

Besteuerungsrecht auf dessen Ansässigkeitsstaat übergeht, eine Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 bewirken (vgl. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258, unter 2.3.3; bereits *Töben*, IStR 2013, 682 [687], zudem differenzierend für den Fall des Wegzugs in einen Nicht-DBA-Staat). Diesbezüglich ist uE zu unterscheiden: Die allgemeinen Entstrickungsvorschriften des § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 können in Wegzugsfällen des Mitunternehmers in das DBA-Ausland oder bei Verwandlung einer bisher gewerblich tätigen in eine gewerblich geprägte PersGes., wenn einer oder mehrere Mitunternehmer im DBA-Ausland ansässig sind, Anwendung finden, nicht jedoch im Fall der Übertragung des WG aus einem inländ. BV eines beschränkt stpfl. Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer gewerblich geprägten PersGes. nach Abs. 5 Satz 3. In letzterem Fall wäre vielmehr eine Entstrickung über Abs. 5 Satz 3 iVm. Satz 1, nicht aber nach § 4 Abs. 1 Satz 3 in Erwägung zu ziehen. Ein § 50d Abs. 10 vergleichbares, die Entstrickung nach Abs. 5 unterdrückendes *treaty override* besteht im Fall der fiktiv gewerblichen PersGes. nicht. Europarechtlich fragwürdig wäre bei alledem, dass weder § 4g anwendbar wäre, weil eben kein Fall von § 4 Abs. 1 Satz 3 vorliegt, noch eine § 6 Abs. 5 AStG vergleichbare Stundungsregelung existiert.

## 7. Wichtige Anwendungsfälle

### a) Kettenübertragungen

1600

Ist eine Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 nicht unmittelbar möglich, stellt sich die Frage, ob der Buchwertansatz ggf. dadurch erreicht werden kann, dass mehrere Übertragungen nach Abs. 5 Satz 3 nacheinander durchgeführt werden. Dasselbe gilt für entsprechende Koppelungen mit Überführungen nach Abs. 5 Sätze 1 und 2. Naturgemäß stehen Kettenübertragungen unter dem Verdacht, dass es sich dabei um stl. motivierte Gestaltungen handelt, deren Anerkennung sodann durch § 42 AO bzw. die Gesamtplanrechtsprechung bedroht ist. Richtschnur sollte dabei sein, dass die Funktion von § 42 AO und ebenso der Gesamtplanrechtsprechung nicht darin besteht, ein durch eine Kettenübertragung erreichtes systemkonformes Erg. durch analoge Erweiterung einer systemwidrigen Norm in ein ebenso systemwidriges Erg. umzugestalten (überzeugend *M. Fischer in Westermann/Wertenbruch*, Handbuch der Personengesellschaften, Rz. II 333c [6/2019]). Eine Kettenübertragung, auch eine solche mit einem systemwidrigen Erg., wäre zudem anzuerkennen, wenn für die einzelnen Übertragungen bzw. Überführungen jeweils ein eigenständiger wirtschaftlicher Grund bestanden hat. Zu Übertragungen auf SchwesterPersGes. s. Anm. 1531.

### b) Ausgliederungsfälle

#### aa) Mehrstufige Prozesse

1601

**Steuerneutrale Umstrukturierung:** Übertragungen nach Abs. 5 Satz 3 können in vielfältiger Weise als Teilschritte innerhalb eines mehrstufigen Prozesses zur steuerneutralen Restrukturierung von Unternehmen genutzt werden. Dabei können sie insbes. der Vorbereitung und Absicherung nachfolgender steuerneutraler Umstrukturierungsmaßnahmen dienen, etwa um dasjenige Vermögen, das anschließend an Dritte übertragen werden soll, vom übrigen Vermögen zu trennen. Seit Inkrafttreten des UntStFG kann eine Einbringung auch in ein Gesamthandsvermögen einer anderen als derjenigen Mitunternehmerschaft erfolgen, bei der das

WG vormals dem SonderBV zuzurechnen war. Hierdurch ergeben sich in Bezug auf eine später beabsichtigte Veräußerung oder unentgeltliche Übertragung von betrieblichen Einheiten Gestaltungsmöglichkeiten, indem WG des SonderBV vor der Anteilsübertragung zum Buchwert auf eine gewerbliche PersGes. ausgegliedert werden. Gleiches bietet sich an, wenn WG eines Einzelunternehmens bei einer geplanten Betriebsveräußerung oder unentgeltlichen Übertragung zurückbehalten werden sollen.

**Gesamtplanrechtsprechung:** Grenzen setzt dieser Gestaltung jedoch ggf. die sog. Gesamtplanrechtsprechung des BFH, nach der ggf. eine Mehrzahl von Rechtsgeschäften, die auf einheitlicher Planung basieren und in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen, für die stl. Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenfasst und der Subsumtion zugrunde gelegt werden (vgl. BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229; BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194; *Strahl*, FR 2004, 929; *G. Förster*, StbJb. 2004/05, 227 [238]; *Spindler*, DStR 2005, 1; *Niehus/Wilke*, SteuK 2011, 225 [251]).

## 1602 bb) Ausgliederung vor Anteilsveräußerung

**Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen:** Sollen im Fall einer Anteilsveräußerung WG des SonderBV nicht mit verkauft werden, bietet es sich an, diese zuvor in eine gewerbliche PersGes. zum Buchwert auszugliedern. Fraglich ist dann, ob die Veräußerung des Gesamthandsanteils noch nach §§ 16, 34 begünstigt ist. Soweit die Übertragung des WG und die Anteilsveräußerung in engem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang stehen, werden der Veräußerung des Mitunternehmeranteils die Begünstigungen der §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 1, 3 mit der Begr. versagt, es seien nicht alle dem Mitunternehmeranteil zugehörigen stillen Reserven zur Aufdeckung gelangt (Gesamtplanrechtsprechung, vgl. BFH v. 10.3.2016 – IV R 22/13, BFH/NV 2016, 1438, Rz. 16 ff.; BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229; BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BFH/NV 2001, 548; BFH v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376; *Strahl*, FR 2004, 929; s. auch BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 16 „Weitere Anwendung des Gesamtplangedankens bei § 16 Abs. 4 und § 34 EStG“ sowie § 16 Anm. 128 f.). Diesem Problem kann in erster Linie durch einen ausreichenden zeitlichen Abstand zwischen Übertragung aus dem SonderBV und Anteilsveräußerung begegnet werden (vgl. *G. Förster*, StbJb. 2004/05, 227 [236 ff.]; *Bogenschütz/Hierl*, DStR 2003, 1097 [1099]). Nach Auffassung des IV. Senats des BFH (BFH v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376) sei ein zeitlicher Zusammenhang zwischen den einzelnen Teilschritten dann anzunehmen, wenn diese innerhalb eines Zeitraums von 18 Monaten erfolgten. Nach Auffassung der FinVerw. soll hingegen erst bei einem zeitlichen Abstand von mindestens drei Jahren zwischen Übertragung und Anteilsverkauf kein schädlicher Gesamtplan mehr unterstellt werden; bei bis zu zwei Jahren sei regelmäßig von einem Gesamtplan auszugehen, und bei einem Abstand zwischen zwei und drei Jahren sei ein solcher widerlegbar zu vermuten (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27 - St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11). Dabei kann insbes. der Auffassung, innerhalb von zwei Jahren sei die Existenz eines Gesamtplans unwiderlegbar anzunehmen, nicht gefolgt werden, da die zeitliche Nähe lediglich Beweisanzeichen für einen Gesamtplan ist; dessen Annahme muss daher grds. widerlegbar sein.

**Gewerbsteuer:** Die Ausgliederung eines WG führt nicht zwangsläufig dazu, dass der Gewinn aus der anschließenden Veräußerung der (Rest-)Sachgesamtheit auch

außerhalb der Anwendung von § 7 Satz 2 GewStG gewstpfl. ist. Dies hängt vielmehr davon ab, ob es zur endgültigen Einstellung der gewerblichen Betätigung des Veräußerers und damit zu einem Wegfall dessen persönlicher GewStPflicht kommt (vgl. *Niehus/Wilke*, SteuK 2011, 225 [228 f.]).

### cc) Ausgliederung und Inanspruchnahme von §§ 20, 24 UmwStG

1603

Bei Einbringungen nach §§ 20, 24 UmwStG können sich Probleme bezüglich des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzung „Übertragung einer Sachgesamtheit“ ergeben, wenn vor oder zeitgleich mit der Einbringung eine wesentliche Betriebsgrundlage aus dem einzubringenden Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil „ausgelagert“ wird.

**Auffassung der Rechtsprechung:** Der I. Senat des BFH hat eine vorhergehende Buchwertausgliederung für die Anwendung des § 20 UmwStG als unschädlich beurteilt, sofern diese auf Dauer erfolge und deshalb andere wirtschaftliche Folgen auslöse als die Einbeziehung des betreffenden WG in den Einbringungsvorgang (BFH v. 25.11.2009, I R 72/08, BStBl. II 2010, 471). Das strukturell vergleichbare Verfahren I R 80/12 hat der I. Senat (BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004) wegen der durch den Fall aufgeworfenen Frage, ob von Verfassungs wegen eine Buchwertübertragung zwischen SchwesterPersGes. geboten sei, dem BVerfG (Az. BVerfG 2 BvL 8/13) zur Entsch. vorgelegt (s. Anm. 1531); da einschlägige Gesamtplanüberlegungen hierfür jedoch bedeutungslos waren (vgl. *Gosch*, BFH/PR 2013, 443), besteht kein Anlass für die Annahme, der I. Senat könne insoweit von seiner im Verfahren I R 72/08 gefundenen Linie abweichen. Der IV. Senat des BFH hat in seinen bisherigen Entsch. indes die Auffassung vertreten, dass die steuerneutrale Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine KapGes. nach § 20 UmwStG nicht möglich sei, wenn ein zum SonderBV I gehörendes Grundstück zurückbehalten oder gleichzeitig in ein anderes BV überführt werde (BFH v. 13.4.2007 – IV B 81/06, BFH/NV 2007, 1939). Mit Urt. BFH v. 19.12.2012 (BFH v. 19.12.2012 – IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387) hat er dies zwar bestätigt, zugleich jedoch hervorgehoben, dass er bezüglich der im Streitfall noch anzuwendenden Regelung des § 20 UmwStG 1977 an dieser überkommenen Rspr. festhalte. Dies aber lässt erkennen, dass der IV. Senat für die gegenwärtige Rechtslage bereit ist, der Sichtweise des I. Senats zu folgen (vgl. *Herlinghaus*, FR 2014, 441 [452 f.]).

**Auffassung der Finanzverwaltung:** Die FinVerw. will dagegen bei einer vorherigen Ausgliederung einzelner WG zum Buchwert nach wie vor die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung und der daraus folgenden wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung mehrerer zeitlich auseinanderfallender Rechtsgeschäfte prüfen (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 20.07, 20.10, 24.03). Diese Prüfung dürfte indes regelmäßig zu dem Erg. führen, dass bei vorheriger Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen die nachfolgende Einbringung lediglich als Einbringung einer unvollständigen (Rest-)Sachgesamtheit gewertet wird, auf die § 24 UmwStG nicht anzuwenden wäre. Gleichwohl wird zu beachten sein, dass bezüglich eines Zusammentreffens von § 6 Abs. 3 und Abs. 5 die FinVerw. jüngst der Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung abgeschworen hat (vgl. auch BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 10 ff.); ob sie diese Abkehr auch bezüglich § 24 UmwStG vollziehen wird, bleibt abzuwarten, wiewohl dies im Schrifttum bereits vermutet wird (vgl. *Rasche* in *Röder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 24 UmwStG Rz. 51).

**Schrifttum:** Die Entsch. des I. Senats entspricht der in Teilen der Literatur vertretenen Auffassung, nach welcher der Einbringende den Einbringungsgegenstand bis zum Zeitpunkt der Einbringung neu entstehen lassen, verändern oder umstrukturieren, und damit auch ein bislang zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörendes WG zum Buchwert ausgliedern könne, denn eingebracht würde lediglich die Sachgesamtheit, wie sie sich im Einbringungszeitpunkt darstelle (vgl. *Behrens/Schmitt*, FR 2002, 549 [551 ff.]). Im Schrifttum hat das UrT. weitgehend Zustimmung erfahren (vgl. etwa *Oenings/Lienicke*, DStR 2014, 1997 [2000 f.]; *Jehke*, DStR 2012, 677 [682]). Ebenso plädiert *Wendt* dafür, dass eine vorherige Ausgliederung von BV nicht zu einer einschränkenden Auslegung des Wahlrechts zur Buchwertfortführung gem. §§ 20, 24 UmwStG führe (vgl. *Wendt*, StbJb. 2012/13, 29 [48 f.], unter expliziter Aufgabe seiner vormals in FR 2010, 386, bezüglich § 20 UmwStG vertretenen entgegenstehenden Auffassung). Auch *Herlinghaus* (FR 2014, 441 [552]) lehnt bezüglich §§ 20, 24 UmwStG zu Lasten des Stpfl. wirkende Gesamtbetrachtungen ab und begrüßt das Aufeinanderzuziehen der befassten BFH-Senate. Nach aA sei hingegen die Betriebsaufgabe gegenüber der Betriebsveräußerung und damit auch gegenüber §§ 20, 24 UmwStG vorrangig, sodass sowohl die im ausgegliederten WG enthaltenen stillen Reserven als auch, weil danach keine funktionsfähige Sachgesamtheit mehr vorliege, die in der Restsachgesamtheit vorliegenden stillen Reserven aufzudecken seien (so *Rasche* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 24 UmwStG Rz. 50; in diese Richtung auch *Brandenberg* in *Ley/Brandenberg*, StbJb. 2012/13, 161 [170]; abl. auch *Jäschke*, GmbHR 2012, 603 [608]).

**Stellungnahme:** Der Auffassung des I. Senats des BFH ist uE (vgl. auch *Niehus/Wilke*, SteuK 2011, 251 [252]) zu folgen, wonach eine vorherige Ausgliederung einzelner WG nach Abs. 5 Satz 3 den Anwendungsbereich von § 20 UmwStG nicht grds. versperre. Entscheidendes Tatbestandsmerkmal von § 20 UmwStG und ebenso § 24 UmwStG ist es eben gerade nicht, dass eine – ggf. jahrelang zuvor unveränderte und in sich erstarrte – Sachgesamtheit eingebracht wird, sondern vielmehr, dass ein funktionierender betrieblicher Organismus übertragen wird (vgl. *Herlinghaus* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 64 f.). Im Vorfeld bzw. auch im Zeitpunkt der Übertragung muss es dem Stpfl. folglich unbenommen sein, seinen wirtschaftlichen Notwendigkeiten und Planungen entsprechend die betreffende Sachgesamtheit durch eine Buchwertauslagerung einzelner WG zu verändern. Erst wenn dadurch nur noch eine Ansammlung „loser“ WG, aber eben keine Sachgesamtheit mehr zur Übertragung verbleibt, ist die Anwendung der §§ 20, 24 UmwStG zu versagen. Aus Gründen der Rechtssicherheit wäre es für den Rechtsanwender zu begrüßen, wenn es tatsächlich zu einer Vereinheitlichung der Rspr. von I. und IV. Senat in dieser Frage käme.

#### 1604 dd) Ausgliederung vor unentgeltlicher Anteilsübertragung

**Ausgliederung in engem zeitlichem und sachlichen Zusammenhang:** Werden vor der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils EinzelWG nach Abs. 5 ausgegliedert, so kann gleichwohl die verbleibende Restsachgesamtheit nach mittlerweile übereinstimmender Auffassung von FinVerw. und Rspr. steuerneutral gem. Abs. 3 übertragen werden, und zwar auch dann, wenn die ausgegliederten EinzelWG zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören. Die von der FinVerw. zunächst geforderte Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung hat der BFH mit überzeugenden Argumen-

ten abgelehnt; die FinVerw. ist dem BFH mittlerweile gefolgt, wenn weiterhin eine funktionsfähige betriebliche Einheit besteht und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 10 ff.; s. ausführl. Anm. 1224 ff.).

**Zeitgleiche Ausgliederung:** Die Auffassung der FinVerw. ging zunächst über die insoweit nicht einheitliche Rspr. des I. und IV. Senats (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053 versus BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, BStBl. II 2019, 738, Rz. 35) hinaus, als nicht nur die taggleiche, sondern auch die zeitgleiche Ausgliederung von WG des SonderBV nach Abs. 5 Satz 3, die zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zählen, für die anschließende Übertragung nach Abs. 3 als unschädlich beurteilt wurde (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 10). Der IV. Senat hat diese bisher schon vertretene Rechtsauffassung ausdrücklich bestätigt (BFH v. 10.9.2020 – IV R 15/18, DStR 2021, 18, Rz. 31).

#### ee) Ausgliederung vor Spaltung

1605

Werden im Vorgriff auf die beabsichtigte Spaltung einer KapGes. Vermögensteile in eine PersGes. ausgegliedert, um hierdurch den Teilbetriebserfordernissen des § 15 UmwStG Rechnung zu tragen, ist zu beachten, dass eine innerhalb von drei Jahren nach der Übertragung stattfindende Spaltung insoweit nicht steuerneutral vorgenommen werden kann. Zwar erfolgt die Einbringung des Vermögens in die PersGes. nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 zum Buchwert; bei der nachfolgenden Spaltung wird jedoch dem durch die Übertragung entstandenen Mitunternehmeranteil die Eigenschaft eines (fiktiven) Teilbetriebs iSv. § 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG aufgrund von § 15 Abs. 3 Satz 1 UmwStG versagt mit der Folge, dass insoweit der Buchwertansatz nach § 11 UmwStG nicht zulässig ist.

#### ff) Ausgliederung zur Hebung stiller Reserven

1606

Die weitgehenden handelsrechtl. Bewertungswahlrechte ermöglichen es, durch geeignete Übertragungen iSv. Abs. 5 Satz 3 handelsbilanziell stille Reserven aufzudecken, ohne dass hierdurch ertragstl. Folgen eintreten. So können zB stille Reserven enthaltende WG handelsrechtl. zum Verkehrswert auf TochterPersGes. übertragen werden. Auf diese Weise erhöht sich der Bilanzposten Beteiligungen in der HBil. um den Verkehrswert des übertragenen Vermögensgegenstands, während strechtl. lediglich eine Buchwertübertragung nach Abs. 5 Satz 3 stattfindet (vgl. *Hoffmann*, GmbHR 2002, 125 [134]; *Ley*, KÖSDI 2001, 12983 [12994]; *Forst*, EStB 2004, 217 [219]; *Demuth*, KÖSDI 2010, 16997 [17002 f.]; *Bünning*, BB 2010, 2357 [2358]).

#### gg) Treuhandmodell

1607

Umstrukturierungen, die auf die Ausgliederung von Vermögensteilen aus KapGes. auf TochterPersGes. gerichtet sind, lassen sich im Fall der zur Entgeltlichkeit führenden Übernahme von Verbindlichkeiten nicht nach Abs. 5 Satz 3 steuerneutral gestalten (s. Anm. 1554). Auch die umwstrechtl. Möglichkeiten zur steuerneutralen Umstrukturierung stehen wegen fehlender Teilbetriebseigenschaft des zu übertragenden und/oder beim übertragenden Rechtsträger verbleibenden Vermögens häufig nicht zur Verfügung. Im Rahmen des sog. Treuhandmodells gelingt es dennoch, BV steuerneutral auf TochterPersGes. zu verlagern, indem eine Struktur ge-

schaffen wird, innerhalb derer die TochterPersGes. zwar rechtl. selbständig, in ertragstl. Hinsicht dagegen als BS der ausgliedernden KapGes. zu werten ist. Dies ermöglicht es, die Übertragung der Vermögensteile zivilrechtl. zwischen verschiedenen Rechtsträgern stattfinden zu lassen und damit ggf. auch eine Hebung der stillen Reserven des übertragenen Vermögens in der HBil. der übertragenden KapGes. zu bewirken, aus strechtl. Perspektive dagegen lediglich eine nicht zur Aufdeckung stiller Reserven führende Verlagerung von Vermögen in eine andere BS desselben (strechtl.) Rechtsträgers vorzunehmen (vgl. zum Treuhandmodell grundlegend *Kraft/Sönnichsen*, DB 2011, 1936; *Stegemann*, Inf. 2003, 629; *Kromer*, DStR 2000, 2157; *Berg/Trompeter*, FR 2003, 903; *Forst*, EStB 2004, 217).

**Grundstruktur:** Zunächst wird von der KapGes. (Muttergesellschaft) eine GmbH & Co. KG gegründet, deren Komplementärin die KapGes. selbst ist. Kommanditistin wird eine im Eigentum der Muttergesellschaft stehende TochterKapGes., welche den Kommanditanteil lediglich treuhänderisch für die Muttergesellschaft hält. Da nicht nur der Komplementäranteil, sondern gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO infolge der Treuhänderschaft (zu den Voraussetzungen der Anerkennung der Treuhänderschaft vgl. im Einzelnen *Stegemann*, Inf. 2003, 629 [629f.]) auch der Kommanditanteil alleinig der Muttergesellschaft zuzurechnen ist, hat die GmbH & Co. KG aus strechtl. Sicht nur einen „Mitunternehmer“, was zur strechtl. Nichtanerkennung als Mitunternehmerschaft führt. Die GmbH & Co. KG ist infolgedessen strechtl. ein sog. Nullum (*Rödder*, DStR 2005, 955 [956]), die Einkünfte werden unmittelbar und ausschließlich der Muttergesellschaft zugerechnet (BFH v. 1.10.1992 – IV R 130/90, BStBl. II 1993, 574).

**Übertragung von Wirtschaftsgütern:** Werden der GmbH & Co. KG durch die Muttergesellschaft WG übertragen, gelten diese kstrechtl. lediglich als in eine andere BS verbracht. Aus strechtl. Sicht existiert kein Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG; die Übertragung von der Muttergesellschaft auf die GmbH & Co. KG stellt daher mangels (strechtl.) Rechtsträgerwechsels keinen Fall des Abs. 5 Satz 3 dar (vgl. *Kraft/Sönnichsen*, DB 2011, 1936, [1937]; *Forst*, EStB 2004, 217 [220]; *Kromer*, DStR 2000, 2157 [2162]). Auch ein Fall der Überführung nach Abs. 5 Satz 1 liegt nicht vor, da das Vermögen der Muttergesellschaft und der GmbH & Co. KG strechtl. zu ein und demselben BV gehört (vgl. *Rödder*, DStR 2005, 955 [956]; *Stegemann*, Inf. 2003, 629 [632]; aA *Berg/Trompeter*, FR 2003, 903 [905]).

**Gewerbsteuer:** Der Auffassung der FinVerw., die GmbH & Co. KG im Treuhandmodell sei gewstrechtl. trotz fehlender Mitunternehmerschaft ein eigener Gewerbebetrieb und damit als eigener Steuergegenstand iSd. § 2 Abs. 1 GewStG zu behandeln, hat der BFH (BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751) eine Absage erteilt. Die GmbH & Co. KG gilt damit gewstl. als BS der Komplementär-GmbH.

**Beendigung des Treuhandverhältnisses:** Die dabei eintretenden Rechtsfolgen hängen davon ab, ob der Kommanditanteil nach den Bestimmungen des Treuhandvertrags an den Treugeber zurückfällt.

- ▶ *Kommanditanteil fällt an Komplementär-GmbH zurück:* In diesem Fall ergeben sich keine strechtl. Folgen; zwar erfolgt zivilrechtl. die Anwachsung des Vermögens der Treuhand-KG bei der Komplementär-GmbH; da die Treuhand-KG jedoch strechtl. ohnehin nicht als Mitunternehmerschaft anerkannt war, ergeben sich aus der Anwachsung keine Änderungen. Das Vermögen ist weiterhin unmittelbar der Komplementär-GmbH zuzurechnen (vgl. *Kraft/Sönnichsen*, DB 2011, 1936 [1940]).



- *Kommanditanteil fällt nicht an Komplementär-GmbH zurück:* Da der Kommanditanteil nun auch stl. der Kommanditisten-GmbH zugerechnet wird, ist die (bisherige) Treuhand-KG nunmehr als Mitunternehmerschaft anzuerkennen. Aus strechtl. Sicht wird das zuvor der Komplementär-GmbH zugerechnete Vermögen idR nach § 24 UmwStG in die KG eingebracht. Soweit hierdurch die Kommanditisten-GmbH am Vermögen der KG beteiligt wird, liegt eine verdeckte Einlage durch die Komplementär-GmbH in die Kommanditisten-GmbH vor; insoweit sind die stillen Reserven aufzulösen und der Kommanditisten-GmbH in einer Ergänzungsbilanz bei der KG gutzuschreiben. Soweit das in die KG eingebrachte Vermögen nicht als Betrieb oder Teilbetrieb qualifiziert, liegt kein Fall von § 24 UmwStG, sondern ein Fall des Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 vor (vgl. *Kraft/Sönrichsen*, DB 2011, 1936 [1940]; aA *Hubertus/Lüdemann*, DB 2010, 2474 [2477], die mangels Rechtsträgerwechsels Abs. 5 Satz 1 für anwendbar halten).

#### hh) Leasing-Einbringungsmodell

1608

**Grundstruktur:** Beim sog. Einbringungsmodell überträgt eine GmbH ihren Immobilienbesitz nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf eine KG, bei der sie zu 100 % als Kommanditistin beteiligt ist. Die KG verleast die Immobilien an die GmbH, wobei die KG zivilrechtl. und wirtschaftlicher Eigentümer der Immobilien bleibt. Die aus den abgeschlossenen Leasingverträgen resultierenden Ansprüche auf Leistung der Leasingraten veräußert die KG im Wege der Forfaitierung an ein Kreditinstitut. Der hieraus vereinnahmte Erlös in Höhe des Verkehrswerts der Grundstücke wird durch die GmbH kurze Zeit später aus der KG entnommen (vgl. zum Einbringungsmodell grundlegend *Leukel*, DB 2002, 1852).

**Keine Veräußerung:** Das Einbringungsmodell führt auch unter Berücksichtigung des „Gesamtplangedankens“ nicht zur Annahme der Veräußerung des Immobilienbesitzes unter Aufdeckung der stillen Reserven; vielmehr sind die Buchwerte nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 fortzuführen (vgl. OFD Hannover v. 26.4.2007 – S 2170 - 109 - StO 222/221, DStR 2007, 1165; offengelassen in FG Nds. v. 26.10.2018 – 3 K 173/16, EFG 2019, 421, Az. BFH IV R 36/18).

#### c) Gestaltung bei qualifizierter Nachfolgeklausel

1609

**Vermeidung erfallbedingter Zwangsentnahme bei qualifizierter Nachfolgeklausel:** Ist im Gesellschaftsvertrag einer PersGes. für den Tod eines Gesellschafters bestimmt, dass ihm nur bestimmte Erben als Gesellschafter nachfolgen (sog. qualifizierte Nachfolgeklausel), wird im Zeitpunkt des Ablebens vorhandenes SonderBV zumindest insoweit, als es innerhalb der Erbengemeinschaft den nicht-qualifizierten Erben zuzurechnen ist, noch durch den Erblasser entnommen. Nach bisheriger Auffassung der FinVerw. stand dies einer Anwendung von Abs. 3 bezüglich des auf den qualifizierten Erben übertragenen Teils des BV bzw. SonderBV nicht entgegen (BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241 - 14/05, BStBl. I 2005, 458, Rz. 23), obwohl eine entsprechende gesplittete Übertragung zu Lebzeiten (unentgeltliche Übertragung des ganzen Gesellschaftsanteils auf eine Person bei gleichzeitiger Übertragung des SonderBV anteilig auf diese und andere Personen) nach Abs. 3 nicht möglich wäre und zur Anteilsaufgabe führte (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. 2019, 1291, Rz. 9). Soweit die FinVerw. an dieser – wohl als Billigkeitsregel zu verstehenden – Auffassung bei Übertragung von Todes wegen weiterhin festhält (uE ist dies nicht der Fall, da der Passus im aktuellen An-

wendungsschreiben der FinVerw. zu Abs. 3 nicht mehr enthalten ist, vgl. auch BFH v. 14.7.2016 – IV R 19/13, BFH/NV 2019, 1702, Rz. 21 [im Umkehrschluss]; aA Wacker in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 16 Rz. 674, unter Hinweis auf die uE hier nicht einschlägige Rspr. zur gleichzeitigen Buchwert-Übertragung des SonderBV nach Abs. 5 Satz 3 in BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715), sind gleichwohl zumindest die stillen Reserven im nicht anteilig auf die qualifizierten Erben übergehenden SonderBV zu versteuern. Sollte die FinVerw. die Übertragung auf den qualifizierten Nachfolger wegen der unvollständigen Mitübertragung des SonderBV nicht mehr nach Abs. 3 zum Buchwert zulassen, würde noch in der Person des Erblassers – nicht anders als bei Übertragung unter Lebenden – eine Anteilsaufgabe gesehen mit der Folge, dass durch den Erblasser nicht nur die stillen Reserven im auf nicht-qualifizierte Erben übergehenden SonderBV, sondern sämtliche im Mitunternehmeranteil ruhenden stillen Reserven zu besteuern sind. Unabhängig davon, wie die FinVerw. hier zukünftig agieren wird, kann man den beschriebenen Rechtsfolgen dadurch entgehen, entweder die funktional wesentlichen WG des SonderBV im Wege des Vorausvermächtnisses dem qualifizierten Miterben zuzuwenden (vgl. G. Förster, StbJb. 2004/05, 227 [250 f.]) oder diejenigen WG des SonderBV, die auf die Erbengemeinschaft übergehen sollen, noch zu Lebzeiten des Erblassers nach Abs. 5 Satz 3 auf eine „Auffanggesellschaft“ zu übertragen. In letzterem Fall greift die Gesamtplanrechtsprechung auch dann nicht ein, wenn der Erblasser kurze Zeit nach der Übertragung verstirbt (vgl. Bogenschütz/Hierl, DStR 2003, 1097 [1100]).

#### 1610 d) Forderungsverzicht

**Forderungsverzicht durch Mitunternehmer:** Verzichtet ein Mitunternehmer gegenüber der PersGes. auf eine zu seinem SonderBV gehörende Darlehensforderung, ist nach uE zutr. hM danach zu differenzieren, ob der Verzicht durch eigenbetriebliche Gründe des Verzichtenden veranlasst ist oder auf gesellschaftlicher Veranlassung beruht (vgl. U. Prinz, FR 2019, 789 [799]; Wacker in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 15 Rz. 550; aA Ehrhard/Zeller, DStR 2012, 1636 [1638]; s. § 15 Anm. 730).

**Forderungsverzicht aus eigenbetrieblichem Interesse** (zB zum Erhalt der Geschäftsbeziehungen) führt nach überwiegender Auffassung in der Literatur zur Entnahme der Darlehensforderung aus dem SonderBV (Bewertung mit dem – ggf. niedrigeren – Teilwert) mit der Folge von abzugsfähigem Aufwand in Höhe des wertlosen Teils der Forderung, und – wie beim Anteilseigner einer KapGes. – zur Einlage in die PersGes. in Höhe des werthaltigen Teils (Gegenbuchung auf dem Kapitalkonto des Einlegenden) mit anschließender Konfusion und Entstehen eines Ertrags auf der Gesellschaftsebene in Höhe der Differenz zwischen Nenn- und Einlagewert, der je nach Vereinbarung entweder nur dem Verzichtenden oder allen Mitunternehmern nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnen ist (vgl. U. Prinz, FR 2019, 789 [799]; Wacker in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 15 Rz. 550). Nach einer Mindermeinung soll auch bei eigenbetrieblicher Veranlassung ein Anwendungsfall von Abs. 5 Satz 3 vorliegen; danach bliebe der Fall – wie bei gesellschaftlicher Veranlassung – vollständig steuerneutral (vgl. Ehrhard/Zeller, DStR 2012, 1636 [1638]).

► **Stellungnahme:** Unseres Erachtens führt der eigenbetrieblich veranlasste Verzicht auf eine Darlehensforderung im SonderBV dagegen in Höhe des Nennwerts der Forderung zu BA des Verzichtenden und zu BE bei der PersGes. Der Vorgang ist bei richtiger Würdigung uE aufzuteilen in eine Überführung der Darlehensforderung zum Buchwert aus dem SonderBV in das eigene BV des Mitunternehmers

nach Abs. 5 Satz 2 sowie eine unmittelbar nachfolgende unentgeltliche Übertragung der Forderung aus dem BV des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen der PersGes. Mit der oben angeführten hM ist davon auszugehen, dass die Forderung aufgrund des Verzichts die Zuordnung zum SonderBV verliert und damit als entnommen gilt. Hier liegt uE aber keine unmittelbare Übertragung aus dem SonderBV in das BV der PersGes. vor, vielmehr bewirkt die eigenbetriebliche Veranlassung des Verzichts, dass die Forderung für eine logische Sekunde BV des Betriebs des Mitunternehmers wird. Die dann nachfolgende Übertragung aus diesem BV in das BV der PersGes. erfolgt dann gleichwohl nicht nach Abs. 5 Satz 3, sondern nach Abs. 4. Eine Einlage in das BV der PersGes. liegt wegen der eigenbetrieblichen Veranlassung des Verzichts uE gerade nicht vor. Hält man, wie hier vertreten, Abs. 4 bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen auch für Übertragungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter für anwendbar (s. hierzu Anm. 1411), führt dies bei der PersGes. zum Zugang der Forderung zum gemeinen Wert und einem entsprechenden Ertrag sowie – als Reflex – zu BA im eigenen BV des Verzichtenden in voller Höhe.

- ▶ *Verzicht auf im Wert geminderte Forderung:* Ist die Darlehensforderung nicht werthaltig, jedoch aufgrund des Grundsatzes der korrespondierenden Bilanzierung in der Sonderbilanz zum Nennwert aktiviert, gelangt sie zunächst mit diesem Buchwert (= Nennwert) in das BV des eigenen Betriebs. Die anschließende Übertragung führt im abgebenden Betrieb des Übertragenden in Höhe dieses Buchwerts zu BA. Bei der PersGes. führt der nach Abs. 4 zum (niedrigeren) gemeinen Wert zu bewertende Zugang zunächst zu einem Ertrag in nämlicher Höhe; die anschließende Konfusion bewirkt sodann einen weiteren Ertrag in Höhe der Differenz zwischen Nennwert und gemeinem Wert. Die Rechtsfolgen entsprechen damit im Erg. denen des Verzichts auf eine werthaltige Forderung.

**Forderungsverzicht im Interesse der Mitunternehmerschaft:** In diesem Fall überträgt der verzichtende Mitunternehmer ein WG seines SonderBV nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 unentgeltlich in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft. Je nach Vereinbarung erhöht sich hierdurch entweder die gesamthänderisch gebundene Rücklage, das Kapitalkonto II des Verzichtenden oder die Kapitalkonten II aller Mitunternehmer im Verhältnis ihrer Beteiligungsquote. Die insoweit übertragene Forderung und die Verbindlichkeit gehen bei der PersGes. durch Konfusion unter.

- ▶ *Verzicht auf eine wertgeminderte, zum Nennwert aktivierte Forderung:* Aufgrund des grds. anzuwendenden Grundsatzes der korrespondierenden Bilanzierung in Gesamthands- und SonderBV ist die Darlehensforderung in der Sonderbilanz trotz Wertminderung mit den AK anzusetzen, die dem bei der PersGes. passivierten Nennwert der Forderung entsprechen. Eine Teilwertabschreibung der Forderung in der Sonderbilanz scheidet aus (s. § 15 Anm. 729, 756). Im Fall des Verzichts auf eine solche Forderung erfolgt die Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 – von den Sonderfällen in den Sätzen 4 bis 6 abgesehen – zu diesem, dem Nennwert entsprechenden Buchwert. Die nachfolgende Konfusion führt aufgrund der Wertgleichheit von Forderung und Verbindlichkeit weder zu Gewinn noch zu Verlust. Im Erg. erübrigt sich eine Aufteilung der Forderung nach Maßgabe ihrer Werthaltigkeit; der Vorgang ist wie im Fall des Verzichts auf eine werthaltige Forderung idR in vollem Umfang steuerneutral.
- ▶ *Forderungsverzicht bei gegenüber dem Nennwert niedrigerem Buchwert im Sonderbetriebsvermögen:* Hat der Mitunternehmer von einem Dritten eine Darle-

hensforderung gegenüber der Gesellschaft zu einem unter dem Nennwert liegenden Kaufpreis erworben, fallen der Buchwert im SonderBV und der passivierte Nennwert der Forderung in der Bilanz der PersGes. auseinander. Ein sodann erfolgender (ggf. teilweiser) Forderungsverzicht führt uE auf der Ebene der PersGes. zu Ertrag in Höhe der Differenz zwischen dem (ggf. anteiligen) Buchwert und dem (ggf. anteiligen) Nennwert der dem Verzicht unterzogenen Forderung (aA FG Rhld.-Pf. v. 7.10.2020 – 1 K 2191/15, EFG 2021, 81, Az. BFH IV R 28/20).

**Beispiel:**

Mitunternehmer A kauft von einem Drittgläubiger eine gegenüber der PersGes. bestehende, im Wert geminderte Darlehensforderung zum Preis von 100 000 €. Der in der Bilanz der PersGes. passivierte Nennwert der Forderung beläuft sich auf 200 000 €. In der Sonderbilanz des A wird die Forderung mit AK von 100 000 € aktiviert. Nachfolgend verzichtet A gegenüber der PersGes. aus gesellschaftlichen Gründen auf die Hälfte der Forderung, sodass sich der Nennwert der Forderung nur noch auf 100 000 € beläuft.

Unseres Erachtens überträgt A aufgrund des Teilverzichts die Hälfte der Darlehensforderung nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 in das Gesamthandsvermögen der PersGes. Der (anteilige) Buchwert von 50 000 € wird hierbei ohne Gewinnauswirkung aus der Sonderbilanz aus- und zu diesem Wert in die Gesamthandsbilanz unter Erhöhung des Kapitalkontos II von A, der gesamthänderischen Rücklage oder der anteiligen Erhöhung der Kapitalkonten II aller Gesellschafter eingebucht. Anschließend ist aufgrund teilweiser Konfusion die Hälfte der Verbindlichkeit (Buchwert 100 000 €) und die aktivierte (hälftige) Forderung (Buchwert 50 000 €) auszubuchen. In Höhe der Differenz von 50 000 € entsteht im Gesamthandsvermögen Ertrag. Gegebenenfalls kommt die Behandlung als Sanierertrag nach § 3a in Frage. Im Gegensatz dazu ist das FG Rhld.-Pf. (FG Rhld.-Pf. v. 7.10.2020 – 1 K 2191/15, EFG 2021, 81, Az. BFH IV R 28/20) der Auffassung, dass der Vorgang komplett steuerneutral bleibt.

1611–1619 Einstweilen frei.

## V. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 4

### 1620 1. Gesetzgeberische Zielsetzung

Satz 4 schränkt die Buchwertfortführung nach Satz 3 insoweit ein, als das betreffende WG innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen wird. In diesem Fall ist rückwirkend der Teilwert anzusetzen, wenn nicht durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen die bis zur Übertragung gebildeten stillen Reserven dem Einbringenden zugeordnet wurden. Die Verletzung der Sperrfrist und der daraus resultierende Ansatz des Teilwerts stellt ein Ereignis mit stl. Rückwirkung iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. Sowohl beim Übertragen- den als auch beim Übertragungsempfänger sind die Bescheide für den VZ der Übertragung und ggf. alle zwischenzeitlichen VZ zu ändern (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 829). Die Regelung soll verhindern, dass interpersonelle Verlagerungen stiller Reserven durch Buchwertübertragungen von EinzelWG lediglich zur Vorbereitung einer nachfolgenden Veräußerung oder Entnahme erfolgen. Voraussetzung von Satz 4 ist danach in erster Linie, dass eine Übertragung nach Satz 3 stattgefunden hat, ohne dass die stillen Reserven durch eine Ergänzungsbilanz dem Übertragenden zugeordnet wurden. Anderenfalls hat die Frist keine Bedeutung. Fehlt es an einer entsprechenden Zuordnung, ist weitere Voraussetzung die Vornahme einer Veräußerung oder Entnahme innerhalb der

sog. Sperrfrist. Sind alle diese Voraussetzungen erfüllt, tritt die mit Rückwirkung versehene Rechtsfolge in Satz 4 ein.

## 2. Tatbestandsvoraussetzungen

### a) Vorhergehende Übertragung nach Satz 3

1621

Satz 4 setzt eine vorhergehende Übertragung nach Satz 3 voraus. Von der Sperrfristregelung betroffen sind grds. alle nach Satz 3 möglichen Übertragungen. Lediglich aus der Formulierung, der rückwirkende Teilwertansatz habe dann nicht zu erfolgen, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Aufstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet wurden, lässt sich nicht darauf schließen, dass Satz 4 nur für Übertragungen von einem Mitunternehmer in ein Gesamthandsvermögen oder in das SonderBV eines anderen Mitunternehmers anwendbar ist. Vielmehr gilt Satz 4 grds. auch für Übertragungen aus dem Gesamthandsvermögen. Satz 4 gilt auch für unentgeltliche Übertragungen zwischen dem SonderBV und dem Gesamthandsvermögen derselben PersGes. Zwar hat der BFH Satz 3 Nr. 2 insoweit als lediglich deklaratorisch angesehen (BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880, uE unzutreffend, s. Anm. 1571), dies steht einer Anwendung von Satz 4 jedoch nicht entgegen, da diese Regelung an den – auch hier – vorliegenden Rechtsträgerwechsel anknüpft (BFH v. 26.6.2014 – IV R 31/12, BStBl. II 2015, 463, Rz. 31). Die Anwendung von Satz 4 hängt nicht davon ab, ob die vorherige Übertragung unentgeltlich oder gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgte (aA Korn, KÖSDI 2002, 13272 [13279]). Im Falle teil- oder mischentgeltlicher Übertragungen (s. Anm. 1555, 1565) bezieht sich Satz 4 auf denjenigen Teil der Übertragung, bei dem sich die Bewertung des übertragenden WG unter Anwendung der Trennungstheorie nach Satz 3 richtete.

### b) Veräußerung oder Entnahme des übertragenen Wirtschaftsguts

#### aa) Grundsatz

1622

Tatbestandlich setzt Satz 4 voraus, dass das nach Satz 3 übertragene WG innerhalb der Sperrfrist (s. Anm. 1630) veräußert oder entnommen wird.

**Veräußerung, Entnahme:** Nach allgemeinen Grundsätzen ist Veräußerung die entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf einen anderen Rechtsträger, Entnahme iSv. § 4 Abs. 1 Satz 2 ist die Überführung des WG aus dem BV in das PV. Daran fehlt es, wenn das WG aufgrund höherer Gewalt (Zerstörung, Untergang) aus dem BV ausgeschieden ist, sodass in diesen Fällen keine Sperrfristverletzung vorliegt (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 23).

**Sog. fiktive Entnahme oder Veräußerung** iSv. § 4 Abs. 1 Satz 3 oder § 12 Abs. 1 KStG führt nach Auffassung der FinVerw. zum rückwirkenden Teilwertansatz (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 23; krit. Korn/Strahl in Korn, § 6 Rz. 502.3 [4/2017]).

**Der Anlass für die Entnahme oder Veräußerung** ist ohne Bedeutung. Die Sanktion in Satz 4 kann nicht durch den Nachweis vermieden werden, dass im Zeitpunkt der Übertragung noch sicher mit einem langfristigen Verbleib des WG im aufnehmenden BV gerechnet werden konnte. Das Bestehen der Entnahme- oder

Veräußerungsabsicht wird vielmehr unwiderlegbar vermutet (BTDrucks. 14/6882, 33; zu Recht aA *Kloster/Kloster*, GmbHR 2002, 717 [720], teleologische Reduktion in evidenten Fällen; *Spiegelberger/Wälzholz*, DStR 2001, 1093 [1095]; *Hey*, GS Trzaskalik, 2005, 219 [229], Möglichkeit des Gegenbeweises). Andererseits kann auch ohne ursprüngliche Veräußerungsabsicht die stl. Rückwirkung ggf. bewusst herbeigeführt werden, wenn dies stl. vorteilhaft sein sollte (vgl. *Kloster/Kloster*, GmbHR 2002, 717 [721]), zB zur rückwirkenden Ermöglichung der Nutzung von Verlusten, die ansonsten nach § 8c KStG untergehen würden (vgl. *Körner*, IStR 2009, 1 [9]).

**Keine Personenidentität erforderlich:** Ohne Bedeutung ist es nach dem Gesetzeswortlaut, wer das WG veräußert oder entnimmt. Veräußert eine Gesellschaft oder wird das WG aus dem Gesamthandsvermögen entnommen, ist es zur Anwendung von Satz 4 nicht erforderlich, dass der Übertragende zum Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme noch an der Gesellschaft beteiligt ist.

**Teilweise Veräußerung oder Entnahme:** Zwar wird „das“ WG nicht veräußert oder entnommen, wenn lediglich ein Teil davon veräußert oder entnommen wird, gleichwohl ist uE in diesem Fall das WG anteilig rückwirkend mit dem Teilwert zu bewerten (glA *Wendt*, DStJG 43 [2020], 199 [218 f.]; *Schafitzl* in *Linklaters, Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 30; *Ortmann-Babel/Bolik/Wernicke*, SteuK 2011, 335, unter 5; aA BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003; BStBl. I 2019, 1291, Rz. 26, bezüglich der Sperrfristregelung in Abs. 3 Satz 2).

#### 1623 bb) Veräußerung ohne Gewinnrealisation

**Nach R 6.6 EStR begünstigte Veräußerung:** Es liegt uE keine schädliche Handlung iSv. Satz 4 vor, wenn die im Zuge der Veräußerung des WG aufgedeckten stillen Reserven nach den Grundsätzen der R 6.6 EStR auf ein ErsatzWG übertragen werden, zB bei einer Veräußerung zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs (aA *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1352 [7/2016]; *Oellerich* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 6 Rz. 2967).

**Nach § 6b begünstigte Veräußerung:** Satz 4 ist uE auch dann nicht anzuwenden, wenn die Veräußerung des WG nach § 6b begünstigt ist und infolgedessen die stillen Reserven nicht zur Aufdeckung gelangen, denn in diesem Fall wurde die Übertragung nach Satz 3 unter Buchwertfortführung offensichtlich nicht mit dem Ziel vorgenommen, die stillen Reserven kurze Zeit nach Übertragung des WG der Besteuerung zuzuführen. In diesem Fall springt die Sperrfrist allerdings uE auf dasjenige WG über, auf das die stillen Reserven übertragen wurden; folglich wird kein rückwirkender Teilwertansatz ausgelöst, wenn das Reinvestitions-WG bis zum Ablauf dieser Sperrfrist weder veräußert noch entnommen wird. Gleiches müsste uE auch im Fall der Rücklagenbildung gelten, wenn die Rücklage bis zum Ablauf der Sperrfrist bestehen bleibt (aA *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1352 [7/2016]; *Oellerich* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 6 Rz. 2967).

#### 1624 cc) Veräußerung, Aufgabe oder Übertragung von Sachgesamtheiten

**Veräußerung oder Aufgabe:** Die Veräußerung einer Sachgesamtheit, zu der das WG gehört, ist uE nicht als Veräußerung des WG iSv. Satz 4 zu werten. Die Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder eines Mitunternehmeranteils ist demnach keine den rückwirkenden Teilwertansatz auslösende

Handlung (glA FG München v. 10.7.2019 – 7 K 1253/17, EFG 2020, 522, Az. BFH XI R 20/19; *Leidel/Rosenfelder*, BB 2020, 1517 [1519]; *Mutscher in Frotscher/Geurts*, § 6 Rz. 521a [8/2020]; *Wendt*, EStB 2002, 137 [141]; *Ley/Strahl*, DStR 2001, 1997 [2005]; für die Veräußerung des Mitunternehmeranteils im Erg. ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 825; zweifelnd *Korn*, KÖSDI 2002, 13272 [13279]; aA *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 1352 [7/2016]; *Schulze in Widmann/Mayer*, Anh. 16, Rz. 557 ff. [9/2014]; *Schmudlach*, NWB 2015, 3382 [3387 f.]; *Kraft/Trübenbach*, StB 2004, 336 [341]; wohl auch *Schafplitz in Linklaters, Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 30). Unschädlich ist de lege lata ebenfalls die Aufgabe der Sachgesamtheit. Allerdings lässt sich aus dem Sinn und Zweck von R 6.15 EStR ableiten, dass die FinVerw. die Veräußerung bzw. Aufgabe einer Sachgesamtheit als steuerschädlich begreift (vgl. *Niehus*, StuW 2008, 359 [363]), und ebenso spricht die Auffassung der FinVerw., Einbringungen nach den §§ 20, 24 UmwStG seien schädlich (dazu so gleich), für diese Vermutung. Zwar ist zuzugeben, dass die Nichteinbeziehung der Veräußerung bzw. Aufgabe von Sachgesamtheiten in den Anwendungsbereich des Satzes 4 eine gezielte interpersonelle Verlagerung stiller Reserven insoweit ermöglichen würde, ursächlich hierfür ist jedoch der Umstand, dass der Gesetzgeber eine solche Verlagerung mit Satz 3 grds. eröffnet, es jedoch unterlassen hat, die einschränkende Missbrauchsabwehrregelung in Satz 4 umfassend zu formulieren.

**Realteilung:** Wird das BV, in welches das WG zuvor nach Satz 3 übertragen wurde, innerhalb der Sperrfrist nach § 16 Abs. 3 Satz 2 real geteilt, so stellt dies keine Veräußerung oder Entnahme iSv. Satz 4 dar; die Sperrfrist geht auf das aufnehmende BV über. Sollte jedoch bei einer auf EinzelWG gerichteten Realteilung infolge der Sperrfristregelung des § 16 Abs. 3 Satz 3 für eben dieses WG rückwirkend auf den Realteilungszeitpunkt der gemeine Wert anzusetzen sein, ist darin uE zugleich eine den rückwirkenden Teilwertansatz auslösende Entnahme iSv. Satz 4 zu erblicken. Nach Auffassung der FinVerw. bewirkt die Realteilung keine Sperrfristverletzung, wenn dabei für die übertragenen WG eine neue Sperrfrist ausgelöst wird (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 23). Die Ausführungen der FinVerw. deuten zudem darauf hin, dass insoweit die neue Sperrfristregelung die bisherige ersetzt, jedenfalls wird dies für Weiterübertragungen nach Abs. 5 Satz 3 so formuliert (hierzu Anm. 1625). Zudem drängt sich die Vermutung auf, die FinVerw. würde Realteilungen in Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile als schädlich iSv. Satz 4 beurteilen (vgl. *Wendt*, DStJG 43 [2020], 199 [219] Fn. 35). Ausweislich von Sinn und Zweck der Sperrfristregelung, einer gezielten interpersonellen Verlagerung stiller Reserven durch Übertragungen iSv. Satz 3 entgegenzuwirken, ist die Auffassung der FinVerw. abzulehnen, da die (hier vermutete) Idee einer Sperrfristersetzung eine interpersonelle Verlagerung stiller Reserven innerhalb der ursprünglichen Sperrfrist ermöglicht (s. Anm. 1625), während es bei einer auf die Zuweisung von Sachgesamtheiten gerichteten Realteilung nicht zu einer Aufdeckung stiller Reserven kommt. Mit der hier vertretenen Weitergeltung der ursprünglichen Sperrfrist im aufnehmenden BV wird demgegenüber das Regelungsziel von Satz 4 unschwer erreicht.

**Einbringungen nach dem UmwStG:** Bei nachfolgenden, das eingebrachte WG umfassenden Einbringungen iSd. §§ 20, 24 UmwStG liegt uE keine schädliche Handlung iSv. Satz 4 vor, und zwar selbst dann nicht, wenn im Zuge der Übertragung stille Reserven aufgedeckt werden. Allerdings ist davon auszugehen, dass die Sperrfrist im übernehmenden BV weiterläuft. Im Schrifttum wird, ggf. im Wege der teleologischen Reduktion, die Auffassung vertreten, dass lediglich eine Buch-

werteinbringung unschädlich sei (vgl. *Wendt*, DStJG 43 [2020], 199 [219]; *Crezelius*, FR 2011, 401 [408]; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 502.3 [4/2017]). Die FinVerw. hält indes jedwede Einbringung nach §§ 20, 24 UmwStG unabhängig vom gewählten Wertansatz für schädlich (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 33; krit. *Ortmann-Babel/Bolik/Wernicke*, SteuK 2011, 335, unter 5.).

**Unentgeltliche Übertragung nach Abs. 3:** Keine Veräußerung oder Entnahme liegt vor, wenn das nach Satz 3 übertragene WG im Rahmen einer unentgeltlichen Übertragung einer Sachgesamtheit nach Abs. 3 weiter übertragen wird (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 36; *Wendt*, EStB 2002, 137 [141]). Die Sperrfrist nach Satz 4 geht dabei nach zutreffender Auffassung der FinVerw. auf den Rechtsnachfolger über. Etwas anderes kann aber gelten, wenn eine solche Übertragung aufgrund der Sperrfrist nach Abs. 3 Satz 2 rückwirkend zur Aufdeckung stiller Reserven führt, denn hierin kann ggf. der Tatbestand einer schädlichen Veräußerung oder Entnahme liegen (im Erg. ebenso *Schafitzl* in *Linklaters, Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 30).

#### 1625 dd) Überführung oder Weiterübertragung des Wirtschaftsguts

Nach dem Sinn und Zweck der Sperrfristregelung, eine interpersonelle Verlagerung der stillen Reserven des nach Satz 3 übertragenen WG im Fall einer anschließenden zeitnahen Realisation derselben nicht zuzulassen, stellt eine Überführung oder Übertragung des WG unter Fortführung des Buchwerts ohne Verlust der BV-Eigenschaft keine Veräußerung oder Entnahme iSv. Satz 4 dar (vgl. *Wendt*, DStJG 43 [2020], 199 [219]). Folglich sind weder die Überführung des WG nach Abs. 5 Sätze 1 und 2 noch die unentgeltliche oder gegen Veränderung der Gesellschaftsrechte erfolgende Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 den rückwirkenden Teilwertansatz auslösende Handlungen (zutr. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 23; de lege lata offensichtlich zweifelnd *Körner*, DB 2010, 1315 [1316]).

**Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt:** Die einer Übertragung nach Satz 3 nachfolgende Überführung oder Weiterübertragung löst allerdings dann die Rechtsfolgen von Satz 4 aus, wenn sie nicht zum Buchwert vorgenommen werden kann, weil im aufnehmenden BV die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt ist (s. Anm. 1536f. sowie 1595 ff.).

**Veräußerung oder Entnahme nach Weiterübertragung:** Löst eine erneute Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 ihrerseits eine neue Sperrfrist aus und erfolgt innerhalb dieser eine Veräußerung oder Entnahme, sind hinsichtlich dieser zweiten Übertragung rückwirkend die stillen Reserven aufzudecken. Ist im Veräußerungs- bzw. Entnahmezeitpunkt auch die erste Sperrfrist noch nicht abgelaufen, ist auch diesbezüglich rückwirkend der Teilwert anzusetzen (ebenso *Wendt*, DStJG 43 [2020], 199 [219]). Alle Übertragenden in der Kette haben dann die in ihrer jeweiligen Besitzzeit entstandenen stillen Reserven zu versteuern. Die FinVerw. ist dagegen der Auffassung, dass eine schädliche Entnahme oder Veräußerung lediglich zur Aufdeckung der stillen Reserven im Zeitpunkt der letzten Übertragung vor der schädlichen Handlung führt (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 23, zust. *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1352 [7/2016]). Dies ist uE unzutreffend, denn das Ziel der Regelung, die Verschiebung stiller Reserven zur Vorbereitung einer Entnahme oder Veräußerung zu verhindern, würde nicht erreicht,



wenn man durch eine Weiterübertragung die Verschiebung der stillen Reserven durch die erste Übertragung absichern könnte.

Einstweilen frei.

1626–1629

### 3. Rechtsfolge von Satz 4

#### a) Rückwirkender Teilwertansatz

1630

Rechtsfolge von Satz 4 ist der rückwirkende Ansatz des Teilwerts im Zeitpunkt der Übertragung, was bewirkt, dass der Übertragende die bis zur Übertragung aufgelaufenen stillen Reserven im Wj. der Übertragung versteuern muss (vgl. BFH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, BStBl. II 2019, 29, Rz. 40). In Anbetracht der mit Satz 4 verfolgten Zielsetzung, einer zielgerichteten interpersonellen Verlagerung stiller Reserven entgegenzuwirken, erscheint die im Schrifttum vertretene Auffassung berechtigt, wonach ein rückwirkender Teilwertansatz insoweit nicht erforderlich ist, als der Übertragende weiterhin an den stillen Reserven beteiligt ist (vgl. *Rödder/Schumacher*, DStR 2001, 1634 [1637]; *Schafnitzl* in *Linklaters, Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 31; aA *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 827; *Wendt*, DStJG 43 [2020], 199 [220]; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 25). Handelt es sich um eine Entnahme iSv. § 13 Abs. 5 (s. hierzu § 13 Anm. 135 ff.), so gilt die gewährte StFreiheit lediglich für die nach der Übertragung nach Satz 3 entstandenen Wertsteigerungen, nicht jedoch für den Gewinn, der beim Übertragenden durch den rückwirkenden Teilwertansatz entsteht (FG Ba.-Württ. v. 7.8.2020 – 13 K 378/19, EFG 2020, 1831, Az. BFH VI R 37/20).

**Teilwertbegriff:** Siehe Anm. 420 ff.

**Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten:** Siehe *Freikamp*, BB 2001, 2618 (2621).

#### b) Auswirkung beim Übertragenden

1631

**Bilanzberichtigung erforderlich:** Der Ansatz des Teilwerts anstelle des Buchwerts hat zur Folge, dass die StBil. des Übertragenden für das Wj. der Übertragung nachträglich unrichtig wird, weil das Kapitalkonto bei Einbeziehung des realisierten Gewinns höher wäre. Soweit sich ansonsten keine Konsequenzen für den Übertragenden aus der Gewinnrealisierung ergeben, werden Gewinnfeststellungsbescheid und/oder EStBescheid für den VZ der Übertragung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert.

**Gegebenenfalls Bilanzänderung wegen § 6b möglich:** Soweit die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgte, lag nach hM ein tauschähnliches Rechtsgeschäft vor, das aber nach Satz 3 erfolgsunwirksam war. Ist aufgrund des Teilwertansatzes nunmehr rückwirkend Gewinn zu erfassen, ist dieser bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen durch § 6b begünstigt (vgl. R 6b.1 Abs. 1 Satz 5 EStR; *Jachmann*, DStZ 2002, 203 [209]; *Loschelder* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6b Rz. 32; § 6b Anm. 10). In der Bilanz des Übertragungsjahres kann dies im Wege einer Bilanzänderung iSv. § 4 Abs. 2 Satz 2 Berücksichtigung finden.

**Zinsen:** Auswirkungen auf den Zinslauf ergeben sich nicht, da aufgrund der Qualifikation der Veräußerung als rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 AO gem. § 233a Abs. 2a AO keine rückwirkende Vollverzinsung erfolgt (vgl. *Korn*, KÖSDI 2002, 13272 [13279]).

**Auswirkungen auf die kautelarjuristische Praxis:** Zur Vermeidung von aus Sicht des Übertragenden ungewollten Besteuerungsfolgen wird im Schrifttum diskutiert, ggf. Verfügungsbeschränkungen hinsichtlich des übertragenen WG zu vereinbaren (vgl. *Geck*, ZEV 2002, 41 [46]). Diese bleiben jedoch ohne dingliche Wirkung und führen demzufolge im Falle der Nichteinhaltung lediglich zu Schadensersatzansprüchen, nicht jedoch zur Vermeidung der Besteuerungsfolgen selbst (vgl. *Crezelius*, FR 2002, 805 [808]). Die aus dieser Rechtslage folgende „Gefährdungshaftung“ des Übertragenden für die stillen Reserven kann nur dadurch abgemildert werden, dass im Zusammenhang mit der Übertragung jeweils schuldrechtl. Vereinbarungen über den Ausgleich von späteren Steuerbelastungen getroffen werden.

**Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung fraglich:** Siehe Anm. 1504.

#### 1632 c) Auswirkung beim Übertragungsempfänger

Auch beim Übertragungsempfänger ist die Bilanz für das Wj. der Übertragung und für alle Folgejahre falsch und muss berichtigt werden; estl. Konsequenzen können sich sowohl im Wj. der Übertragung als auch in Folgejahren ergeben, etwa im Hinblick auf höhere AfA. Die betreffenden Bescheide sind nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Erfolgte die Übertragung in ein Gesamthandsvermögen, bewirken die aufgrund des rückwirkenden Teilwertansatzes gestiegenen AfA-Beträge uE eine Verminderung der Gewinnanteile aller an diesem Gesamthandsvermögen beteiligten Mitunternehmer nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels, nicht dagegen nur des Gewinnanteils desjenigen Mitunternehmers, aus dessen BV oder SonderBV das WG übertragen wurde (zust. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 502.6 [4/2017]).

#### 4. Ausnahme von Satz 4: Zuordnung stiller Reserven zum Einbringenden über Ergänzungsbilanzen

##### 1633 a) Regelungsinhalt

Nach dem Gesetzeswortlaut ist Satz 4 dann nicht einschlägig, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven dem Übertragenden durch Aufstellung einer Ergänzungsbilanz zugeordnet wurden. Strittig ist, ob dies zugleich bedeutet, dass ein rückwirkender Teilwertansatz nach Satz 4 zwingend auch eine sich infolge der Übertragung nach Satz 3 ergebende interpersonelle Verlagerung stiller Reserven voraussetzt. Zudem ist fraglich, ob neben dem Aufstellen von Ergänzungsbilanzen ggf. auch andere Verfahrensweisen zur Sicherstellung der personellen Zuordnung der stillen Reserven zulässig sind.

##### 1634 b) Notwendigkeit der interpersonellen Verlagerung stiller Reserven

**Missbrauchsbekämpfungsnorm:** Nach dem Willen des Gesetzgebers soll Satz 4 verhindern, dass WG zur Vorbereitung einer anschließenden Veräußerung und unter Verlagerung von stillen Reserven zum Buchwert auf andere Steuerrechtssubjekte übertragen werden (BTDrucks. 14/6882, 32 f.); in diesen Fällen sollen daher rückwirkend der Teilwert angesetzt und die stillen Reserven mithin zur Gänze vom Übertragenden aufgedeckt werden. Satz 4 ist erkennbar eine Missbrauchsbekämpfungsnorm und als solche eng auszulegen.

- *Verlagerung stiller Reserven nach Auffassung des BFH und herrschender Meinung im Schrifttum notwendig:* Nach Auffassung des BFH ist Satz 4 von vorn-

herein nicht anwendbar und damit auch die Frage nach der Erstellung einer Ergänzungsbilanz nicht entscheidend, wenn zum Zeitpunkt der Einbringung nur der einbringende Gesellschafter am Erg. und dem Vermögen der aufnehmenden PersGes. beteiligt war und sich hieran bis zur Veräußerung des eingebrachten WG innerhalb der Sperrfrist nichts ändert (BFH v. 31.7.2013 – I R 44/12, BStBl. II 2015, 450, Rz. 9 für Abs. 5 Satz 3 Nr. 1; BFH v. 26.6.2014 – IV R 31/12, BStBl. II 2015, 463, Rz. 32 f. für Abs. 5 Satz 3 Nr. 2), so etwa im Fall der Übertragung von WG auf eine GmbH & Co. KG, an welcher der Übertragende zuvor bereits zu 100 % beteiligt war. In diesem Fall ist erkennbar eine Zuordnung der beim Einbringenden zuvor entstandenen stillen Reserven auch ohne Aufstellung einer Ergänzungsbilanz gewährleistet. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Übertragung unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt ist (BFH v. 26.6.2014 – IV R 31/12, BStBl. II 2015, 463, Rz. 32). Die uE zutreffende Auffassung des BFH entspricht der hM im Schrifttum (vgl. *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 8. Aufl. 2020, 227 f.; *Oellerich in Kirchhoff/Kulosal/Ratschow*, 2020, § 6 Rz. 2955; *Ehmcke in Blümich*, § 6 Rz. 1356 [7/2016]; *Levedag*, GmbHR 2014, 337 [340]; *Kloster/Kloster*, GmbHR 2002, 721 [729]; *Schafnitzl in Linklaters, Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 31; aA *Haberland*, FR 2013, 539). Letztlich unklar erscheinen allerdings die Ausführungen des BFH, wonach Voraussetzung der Nichtanwendbarkeit von Satz 4 sei, dass sich innerhalb der Sperrfrist die Teilwertverhältnisse bei der aufnehmenden PersGes. nicht verändern. Mögliche Fallgestaltungen hat der BFH nicht aufgeführt. Auf den ersten Blick ist man geneigt, an Änderungen der Teilwertverhältnisse durch unentgeltliche Übertragungen zum Buchwert gem. Abs. 3 zu denken (so *Korn/Strahl in Korn*, § 6 Rz. 502.3 [4/2017]; *Levedag*, GmbHR 2014, 337 [341]; wohl auch *Wacker*, HFR 2014, 120 [121]). Würde in Konsequenz einer solchen Änderung nunmehr Satz 4 wieder aufleben, so wäre bei einer nachfolgenden Veräußerung des ursprünglich übertragenen WG noch innerhalb der Sperrfrist des nunmehr wieder geltenden Satzes 4 rückwirkend der Teilwert anzusetzen. Überzeugend wäre dies freilich nicht, da Übertragungen iSv. Abs. 3 eine interpersonelle Verschiebung stiller Reserven immanent ist und eine solche Verlagerung auch dann eingetreten wäre, wenn die stillen Reserven im ursprünglich übertragenen WG via Ergänzungsbilanz dem Übertragenden zugeordnet worden wären und deswegen ein rückwirkender Teilwertansatz ausgeschlossen wäre (vgl. *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 8. Aufl. 2020, 227), denn die bei Übertragung nach Satz 3 für den Übertragenden aufgestellte Ergänzungsbilanz würde bei unentgeltlicher (Teil-)Anteilsübertragung nach Abs. 3 ebenfalls auf den Empfänger des (Teil-)Anteils (ggf. anteilig) übergehen. Zwar erscheint angesichts der durchaus verwirrenden Rechtslage der rechtspraktische Hinweis nachvollziehbar, sicherheitshalber die stillen Reserven durch eine Ergänzungsbilanz zuzuweisen, um einem rückwirkenden Teilwertansatz auf jeden Fall zu entgehen (vgl. *Korn/Strahl in Korn*, § 6 Rz. 502.7 [4/2017]), aus steuersystematischer Sicht geboten ist dies freilich nicht, da die unterschiedlichen Ausweismethoden des Buchwerts – Teilwert in der Gesamthandsbilanz, negative Ergänzungsbilanz für den Übertragenden einerseits, Buchwert in der Gesamthandsbilanz, keine Ergänzungsbilanz andererseits – materiell gleichbedeutend sind (s. Anm. 1580). Allerdings ist zu beachten, dass der BFH bereits die Frage, ob bei einer Einmann-GmbH & Co. KG die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz überhaupt zulässig ist, ausdrücklich offengelassen hat (BFH v. 31.7.2013 – I R

44/12, BStBl. II 2015, 450, Rz. 14; BFH v. 26.6.2014 – IV R 31/12, BStBl. II 2015, 463, Rz. 35). Diese Frage ist uE wegen des identischen materiellen Erg. zu bejahen. Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass auch entgeltliche Veränderungen der Beteiligungsverhältnisse ungeeignet erscheinen, ein Wiederaufleben von Satz 4 zu rechtfertigen, da in diesen Fällen keine interpersonelle Verlagerung der stillen Reserven erfolgt. Vielmehr deckt der bisherige Alleingesellschafter, zB durch Veräußerung seines Mitunternehmerteils an einen Neugesellschafter, einen Teil der stillen Reserven auf, während der übrige Teil der stillen Reserven ihm weiterhin zugeordnet bleibt.

- ▶ **Auffassung der Finanzverwaltung:** In H 6.15 EStH folgt die FinVerw. der Auffassung des BFH und verneint den rückwirkenden Teilwertansatz, wenn bei einer Einmann-GmbH & Co. KG das übertragene WG innerhalb der Sperrfrist – bei unveränderten Beteiligungsverhältnissen – von der KG veräußert werde. Dies gelte auch im Fall der Nettobilanzierung. Ob dies zugleich bedeutet, dass die in R 6.15 EStR (und ebenso in BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 26) vertretene Auffassung der FinVerw., wonach in den Fällen des Satzes 4 rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert auch dann anzusetzen sei, wenn die stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem Übertragenden zugeordnet worden sind, durch die Übertragung jedoch keine Änderung seines Anteils an dem übertragenen WG eingetreten ist, damit aufgegeben ist, erscheint uE allerdings fraglich. Zu bedenken ist, dass im Schrifttum argumentiert wird, Satz 4 solle auch die Möglichkeit verhindern, WG durch Einbringung in eine (ggf. eigens hierfür gegründete) Mitunternehmerschaft aus einem Einzel- oder SonderBV herauszulösen, um bei einer anschließenden Veräußerung die Begünstigungen der §§ 16 Abs. 4, 34 nutzen zu können (vgl. *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2002, 740 [746]). Folgt man dieser (uE unzutreffenden) Auffassung, so spricht einiges dafür, dass die FinVerw. mit R 6.15 EStR die Anwendbarkeit der §§ 16, 34 in diesen Fällen verhindern möchte, indem sie – trotz erfolgter Zuordnung der stillen Reserven zum Übertragenden – rückwirkend den Teilwert im abgebenden BV ansetzt und damit dort einen laufenden Gewinn bewirkt. H 6.15 EStH würde einer solchen Lesart nicht entgegenstehen, da dort lediglich die Veräußerung des WG durch die Gesellschaft, nicht aber die Veräußerung bzw. Aufgabe zB des Mitunternehmeranteils angesprochen wird. Überzeugend wäre all dies freilich nicht, liegt doch der Sinn und Zweck von Satz 4 ausschließlich in der Verhinderung des Überspringens stiller Reserven auf andere Rechtssubjekte zur Vorbereitung nachfolgender Veräußerungen oder Entnahmen. Ohne eine solche vorherige Verlagerung stiller Reserven entbehrt die Anwendung von Satz 4 indes jeder Rechtfertigung; R 6.15 EStR ist daher sowohl gesetzeswidrig (vgl. *Niehus*, StuW 2008, 359 [363 f.]; krit. auch *Röhrig/Doege*, DStR 2006, 161 [165 f.]) als auch überflüssig, da im vorbezeichneten Fall der Anwendbarkeit von §§ 16 Abs. 4, 34 zwanglos mit den Grundsätzen der Gesamtplanrechtsprechung begegnet werden kann (BFH v. 14.12.2006 – IV R 35/05, BStBl. II 2007, 692, unter II.5; *Niehus*, StuW 2008, 359 [366 ff.]; *Niehus/Wilke*, SteuK 2011, 225 [229]; vgl. Anm. 1601).

**Spätere Verlagerung stiller Reserven:** Werden die stillen Reserven im Anschluss an eine bezüglich der stillen Reserven steuersubjektwahrende Übertragung eines WG nach Satz 3 noch innerhalb der Frist des Satzes 4 auf einen anderen Stpfl. übertragen, zB durch eine anschließende unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils nach Abs. 3, und erfolgt anschließend und ebenfalls noch innerhalb der Frist des Satzes 4 die Veräußerung oder Entnahme des WG, folgt uE da-

raus kein rückwirkender Teilwertansatz nach Satz 4; dies gilt – wie ausgeführt – unabhängig davon, ob im Zuge der Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 eine Ergänzungsbilanz aufgestellt wurde. Vielmehr ist die Frage, ob es zu einem Überspringen stiller Reserven auf andere StSubjekte kommt, ausschließlich nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3 zu beurteilen (wohl anders BFH v. 31.7.2013 – I R 44/12, BStBl. II 2015, 450, Rz. 9; BFH v. 26.6.2014 – IV R 31/12, BStBl. II 2015, 463, Rz. 32 f., für den Fall der Nettobilanzierung bei einer Einmann-GmbH & Co. KG; s. vorstehend). Die Zulässigkeit nachfolgender Buchwertübertragungen ist uE ausschließlich nach den für diese Vorgänge einschlägigen Vorschriften, also zB nach Abs. 3 zu beurteilen.

### c) Bis zur Übertragung entstandene stille Reserven

1635

**Stille Reserven:** Unter stillen Reserven ist die Differenz zwischen Teilwert und Buchwert des übertragenen WG zu verstehen.

**Teilwert:** Zum Begriff s. Anm. 420 ff.

**Stille Reserven im Übertragungszeitpunkt:** Von Satz 4 werden ausschließlich diejenigen stillen Reserven erfasst, welche im Zeitpunkt der Übertragung vorhanden waren. Die Höhe der bei späterer Veräußerung bzw. Entnahme zur Aufdeckung gelangenden stillen Reserven ist dagegen unbeachtlich. Wird später str., ob und ggf. in welcher Höhe stille Reserven im Zeitpunkt der Übertragung bestanden, trägt die Feststellungslast der übertragende Mitunternehmer, denn nach der Formulierung von Satz 4 ist die Zuordnung eine tatbestandsvernichtende Voraussetzung, deren Vorliegen derjenige zu beweisen hat, der sich darauf beruft: hier der übertragende Mitunternehmer als derjenige, der ansonsten einen Gewinn zu versteuern hätte. Es empfiehlt sich deshalb, entsprechende Beweisvorsorge zu treffen.

**Wirtschaftsgut ohne Buchwert:** Nach Auffassung der FinVerw. ist auch bei der Übertragung von nicht bilanzierungsfähigen immateriellen WG des AV oder von im Sammelposten erfassten WG die Besteuerung der stillen Reserven zu gewährleisten (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 24 mit Beispiel; s. Anm. 1540, 1580).

**Stille Reserven im bisherigen Gesamthandsvermögen:** Zur Vermeidung der Anwendung der Sperrfrist-Regelung ist es nicht erforderlich, dass durch die Aufstellung der Ergänzungsbilanzen auch jedwede interpersonelle Verlagerung der in den übrigen WG des Gesamthandsvermögens liegenden stillen Reserven vermieden wird (s. aber Anm. 1582), da sich die Anwendung von Satz 4 ausschließlich danach richtet, ob hinsichtlich der im übertragenen WG liegenden stillen Reserven eine Zuordnung zum Übertragenden erfolgt ist (vgl. *Ley*, StbJb. 2003/04, 135 [156]).

### d) Zuordnung durch Ergänzungsbilanz zum übertragenden Gesellschafter

1636

**Vollständige Zuordnung:** Voraussetzung von Satz 4 ist, dass keine Zuordnung der bis zur Einbringung entstandenen stillen Reserven zum Einbringenden durch Aufstellung einer Ergänzungsbilanz stattgefunden hat. Daher sind uE, will man die Anwendung von Satz 4 verhindern, wegen des Subjektsteuerprinzips auch bei disquotalen Übertragungen (s. Anm. 1564) die stillen Reserven dem Einbringenden durch Ergänzungsbilanzen zuzuordnen (ebenso *Groh*, DB 2003, 1403 [1406]). Eine teilweise Zuordnung der stillen Reserven reicht nicht aus (mit Blick auf Bewertungsunsicherheiten insoweit zweifelnd *Mitsch*, Inf. 2002, 77 [81]).

**Nachträgliche Änderung der Zuordnungsentscheidung:** Fraglich ist, ob die Entsch., die stillen Reserven durch Aufstellung einer Ergänzungsbilanz dem Übertragenden zuzuordnen oder stattdessen deren Verlagerung auf die anderen Mitunternehmer zu akzeptieren, nachträglich geändert werden kann. So wird im Schrifttum dafür plädiert, dass – unter der Voraussetzung eines zB wegen des Vorbehalts der Nachprüfung (§ 164 AO) noch änderbaren Feststellungsbescheids – bei einer zunächst ohne Zuordnung der stillen Reserven durch Ergänzungsbilanzierung erfolgten Übertragung eine Ergänzungsbilanz für die stl. Gewinnermittlung des Wj. der Übertragung später nachgereicht werden kann, etwa um im Rahmen von Betriebsprüfungen aufgegriffene Sperrfristverletzungen zu heilen (vgl. *Karrenbrock/Laschewski*, DStR 2019, 1391 [1392]; zust. *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 830). Zwar mag die Sperrwirkung des § 4 Abs. 2 Satz 2 hier nicht eingreifen (vgl. *Karrenbrock/Laschewski*, DStR 2019, 1391 [1392]; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 830), allerdings lässt der Wortlaut des Satzes 4, wonach die stillen Reserven dem „übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden sind“, darauf schließen, dass diese Zuordnung im zeitlichen Zusammenhang mit der Übertragung zu erfolgen hat. Auch wäre es steuersystematisch nicht überzeugend, eine solche Zuordnungsentscheidung offen zu halten, da dies dem Stpfl. die Möglichkeit eröffnen würde, in Kenntnis der nachfolgenden Entwicklungen eine steueroptimierte Entsch. zu treffen. Eine nachträgliche Zuordnung der stillen Reserven ist daher uE unzulässig (im Erg. ebenso *Ritzrow*, StBp. 2005, 20 [24]; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 502.7 [4/2017]; abwägend *Paus*, FR 2003, 59 [69]). Ebenso ist es uE nicht zulässig, eine zunächst gebildete Ergänzungsbilanz nachträglich – sei es mit Rückwirkung, sei es pro futuro – erfolgsneutral wieder in die Gesamthandsbilanz zu integrieren und damit eine Verlagerung der stillen Reserven auf die anderen Mitunternehmer herbeizuführen (so auch *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 502.7 [4/2017]; s. Anm. 1589). Eine solche der Übertragung nachgelagerte Dispositionsbefugnis bezüglich der personellen Zuordnung der stillen Reserven besteht uE nicht.

**Sanktion setzt Möglichkeit der Zuordnung stiller Reserven voraus:** Ergänzungsbilanzen werden nach bisherigem Verständnis aufgestellt zur Darstellung von mitunternehmerbezogenen Mehr- oder Minderwerten von Bilanzposten der stl. Gesamthandsbilanz einer Mitunternehmerschaft. Danach ließe sich die Zuordnung von stillen Reserven zum Übertragenden mittels Ergänzungsbilanzen nur in denjenigen Fällen von Satz 3 erreichen, die eine Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft zum Gegenstand haben. Fraglich ist, ob in den Fällen der Ausbringung (Satz 3 Nr. 1, 2 in den „umgekehrten“ Fällen, vgl. Anm. 1586) und der Übertragung in das SonderBV anderer Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft (Satz 3 Nr. 3) ebenso eine Zuordnung durch Ergänzungsbilanzen vorstellbar ist (s. ausführl. Anm. 1589). Sollte man, anders als hier vertreten, in diesen Fällen die Möglichkeit der personell zutreffenden Zuordnung der stillen Reserven verneinen, so gilt uE Folgendes: Da die Sperrfrist-Regelung eingeführt wurde, um zu verhindern, dass der Stpfl. zur Vorbereitung und stl. Optimierung der anschließenden Aufdeckung von stillen Reserven zielgerichtet eine an sich bestehende Möglichkeit zur personell richtigen Zuordnung der stillen Reserven nicht anwendet, und versagt man ihm nun von vornherein eine solche Möglichkeit, so kann dem Stpfl. auch nicht ein zielgerichtetes, auf das Ausnutzen stl. Vorteile gerichtetes Handeln unterstellt werden. Dies berücksichtigend lässt die Gesetzesformulierung letztlich nur zwei Auslegungen zu: Entweder ist es auch im Fall der Ausbringung zulässig, durch Ergänzungsbilanzen oder äquivalente buchtechnische Verfahren die interpersonelle Verschiebung stiller Reserven zu verhin-

dern; dann steht der Anwendbarkeit der Sperrfristregelung nichts entgegen. Lässt man dagegen eine personell zutreffende Zuordnung der stillen Reserven im Fall der Ausbringung nicht zu, so ist die Sperrfristregelung auf derartige Fälle nicht anwendbar, da sie teleologisch auf solche Tatbestände reduziert werden muss, bei denen dem Stpfl. die zutreffende personelle Zuordnung der stillen Reserven tatsächlich möglich war, er dies aber nicht tat (*Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 8. Aufl. 2020, 228 f.; ähnlich *Wendt*, DStJG 43 [2020], 199 [221 f.], der gleichheitsrechtl. Bedenken äußert und die Sperrfrist im Ausbringungsfall aus einer Einmann-GmbH & Co. KG nicht anwenden will).

**Ergänzungsrechnung bei Einnahmenüberschussrechnung:** Kann bei Übertragungen vom Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft eine Ergänzungsbilanz deshalb nicht aufgestellt werden, weil die Mitunternehmerschaft ihre Gewinne durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, ist es uE zulässig, an Stelle der Ergänzungsbilanz eine Ergänzungsrechnung ähnlichen Inhalts vorzunehmen (vgl. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 502.7 [4/2017]; *Ley*, StbJb. 2003/04, 135 [156]; *Wendt*, FR 2002, 53 [61]; aA *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 816; *Ehmcke* in *Blümich*, § 6 Rz. 1356 [7/2016]).

## 5. Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung

### a) Sperrfrist

1637

Satz 4 letzter Halbs. bestimmt die Frist, innerhalb derer eine Veräußerung oder Entnahme des WG den rückwirkenden Teilwertansatz auslöst.

**Der Begriff der „Sperrfrist“** ist missverständlich, denn Satz 4 „versperrt“ nicht die Möglichkeit einer Veräußerung oder Entnahme. Diese können vielmehr uneingeschränkt vorgenommen werden. Folge einer Fristverletzung ist lediglich der rückwirkende Teilwertansatz (vgl. Anm. 1636).

**Beginn des Zeitraums**, innerhalb dessen eine Veräußerung oder Entnahme des nach Satz 3 übertragenen WG einen rückwirkenden Teilwertansatz auslöst, fällt mit der Übertragung zusammen, dh. mit dem Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an dem übertragenen WG (vgl. *Kraft/Trübenbach*, StB 2004, 336 [340]). Der Zeitpunkt der Abgabe der StErklärung für den VZ der Übertragung ist lediglich für die Berechnung des Fristendes von Bedeutung (s. auch Anm. 1501).

**Fristende:** Die Sperrfrist endet drei Jahre nach der Abgabe der StErklärung des Übertragenden für den VZ, in dem die Übertragung nach Satz 3 erfolgt ist.

**Fristberechnung:** Der Ablauf der Frist ist nach den Regelungen der §§ 187 ff. BGB zu berechnen. Die Frist endet genau drei Jahre nach dem vorstehend beschriebenen Zeitpunkt der Abgabe der StErklärung. Da diesen Zeitpunkt nur das FA kennen kann, muss ggf. eine Eingangsbestätigung vom FA verlangt werden, um den Fristablauf sicher berechnen zu können. Auf diese Bestätigung besteht uE ein Rechtsanspruch.

**Verfolgung durch Finanzverwaltung:** Innerhalb der FinVerw. werden die entsprechenden Daten zur Überwachung der Fristen gesondert vorgehalten und überwacht (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27 - St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, unter 5.4; OFD Chemnitz v. 20.10.2003 – S2241 - 61/3 - St21, Haufe-Index 1003460).

1638 **b) Maßgebender Veranlagungszeitraum**

Der VZ, in dem die Übertragung erfolgt, ist der VZ, in dem das wirtschaftliche Eigentum übertragen worden ist. Der VZ ist nach § 25 Abs. 1 das Kj. Weicht das Wj. des übertragenden Betriebs vom Kj. ab, ist der VZ maßgeblich, in dem eine eventuelle Gewinnrealisierung aus der Übertragung zu besteuern wäre. Bei Gewerbebetrieben ist das der VZ, in dem das Wj. endet, innerhalb dessen die Übertragung stattgefunden hat (§ 4a Abs. 2 Nr. 2). Wird das WG aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb übertragen, der – wie üblich – ein abweichendes Wj. hat, ist ein Gewinn aus der Übertragung in zwei VZ zu erfassen, da der Gewinn des Wj. nach § 4a Abs. 2 Nr. 1 zeitanteilig aufgeteilt wird. Abzustellen ist in diesem Fall auf den ersten der beiden betroffenen VZ, denn in der StErklärung für diesen VZ ist der Gewinn des Wj., in dem die Übertragung stattgefunden hat, erstmals zu erklären (vgl. *Wendt*, FR 2002, 53 [60]).

1639 **c) Maßgebende Steuererklärung**

**Steuererklärung** des Übertragenden iSd. Satzes 4 ist die ESt- oder Gewinnfeststellungserklärung, nicht etwa die GewSt- oder irgendeine andere StErklärung (*Mitsch*, Inf. 2002, 77 [81]). Bezogen auf die einzelnen Übertragungsfälle von Satz 3 kommt es danach auf die Abgabe folgender StErklärungen an:

- von Einzelbetrieb auf Mitunternehmerschaft: EStErklärung des Einzelunternehmers;
- von Mitunternehmerschaft auf Einzelbetrieb: Gewinnfeststellungserklärung der Mitunternehmerschaft;
- von SonderBV auf Mitunternehmerschaft und umgekehrt: Gewinnfeststellungserklärung der Mitunternehmerschaft;
- von SonderBV auf SchwesterPersGes.: Gewinnfeststellungserklärung der Mitunternehmerschaft, zu der das SonderBV gehört;
- von SchwesterPersGes. auf SonderBV: Gewinnfeststellungserklärung der SchwesterPersGes.;
- zwischen SonderBV verschiedener Mitunternehmer: Gewinnfeststellungserklärung der Mitunternehmerschaft.

Soweit in den vorstehenden Fällen Übertragungen aus dem SonderBV erfolgen, ist trotz des entgegenstehenden Gesetzeswortlauts auf die Gewinnfeststellung der betreffenden Mitunternehmerschaft abzustellen, weil der Vorgang bei der Gewinnfeststellung der Mitunternehmerschaft berücksichtigt ist (glA *Schafitzl* in *Linklaters, Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 30; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 502 [4/2017]).

**Übertragender** ist uE das Gewinnermittlungssubjekt, innerhalb dessen Gewinnermittlung die Übertragung des WG zu berücksichtigen ist. Dies ist entweder der Einzelunternehmer oder eine Mitunternehmerschaft, deren StErklärungspflichten von dazu nach der AO bestimmten Personen wahrzunehmen sind. Daraus ergibt sich, dass die Personen, die die StErklärung abzugeben haben, und diejenigen, für die bei Verletzung der Sperrfrist nachteilige Rechtswirkungen eintreten, nicht immer identisch sind. So hat der von seinem SonderBV ins Gesamthandsvermögen übertragende Mitunternehmer ggf. keine Kenntnis davon, wann die Gewinnfeststellungserklärung für die Mitunternehmerschaft abgegeben worden ist. Er kann dann nicht berechnen, wie lange er noch mit einer rückwirkenden Aufdeckung



der stillen Reserven rechnen muss. Im Fall der Gesamtrechtsnachfolge tritt der Rechtsnachfolger an die Stelle des Übertragenden.

**Abgabe der Steuererklärung:** Für die Frage, wann eine StErklärung abgegeben ist, kann auf die Auslegung des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO zurückgegriffen werden. Der dort verwendete Begriff des Einreichens ist deckungsgleich mit der Abgabe iSv. Satz 4. Maßgeblich ist danach der Zeitpunkt, an dem die StErklärung der zuständigen Behörde zugeht (*Drüen in Tipke/Kruse*, § 170 AO Rz. 11 ff. [10/2017]). Die Erklärung muss formell und materiell ordnungsmäßig iSd. § 150 AO sein (hierzu *Seer in Tipke/Kruse*, § 150 AO Rz. 3 ff. [4/2017]). Vollständig ist die Erklärung nur, wenn ihr die in § 60 EStDV genannten Unterlagen beigelegt sind, also vor allem Bilanz und GuV.

**Fehlende Steuererklärung:** Ist keine StErklärung abgegeben worden, so endet nach Auffassung der FinVerw. die Frist mit Ablauf des sechsten Jahres, das auf den Veranlagungs- bzw. Feststellungszeitraum der Übertragung folgt (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 22). Die sechs Jahre ergeben sich erkennbar durch eine entsprechende Anwendung von § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO (vgl. *Schulze in Widmann/Mayer*, Anh. 16, Rz. 614 [9/2014]); wonach die Festsetzungsfrist spätestens mit Ablauf des dritten KJ. beginnt, das auf das KJ. folgt, in dem die Steuer entstanden ist. Rechnet man zu diesen drei Jahren Anlaufhemmung die in Abs. 5 Satz 4 genannten drei Jahre hinzu, ergeben sich die von der FinVerw. angegebenen sechs Jahre. Der Auffassung der FinVerw. ist uE zu folgen, da sie die Abgabe der StErklärung in zulässiger Weise fingiert und damit das unbefriedigende Erg. einer anderenfalls ggf. „unendlichen“ Sperrfrist vermeidet (aA *Schulze in Widmann/Mayer*, Anh. 16, Rz. 614 [9/2014]).

Einstweilen frei.

1640–1649

## VI. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 5

### 1. Einschränkung des Buchwertansatzes

1650

Satz 5 schränkt den Buchwertansatz nach Satz 3 dahingehend ein, dass insoweit, als durch die Übertragung der Anteil eines KStSubjekts an dem betreffenden WG mittelbar oder unmittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht, der Teilwert anzusetzen ist. Sinn und Zweck der Vorschrift ist es zum einen zu verhindern, dass infolge der Buchwertübertragung von WG stille Reserven auf an der Mitunternehmenschaft beteiligte KStSubjekte übergehen, die bei Realisation von diesen lediglich mit dem (gegenüber dem EStTarif) günstigeren KStSatz zu versteuern wären (vgl. BTDrucks. 14/6882, 33; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27 - St 111, STEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11; *Düll*, StbJb. 2002/03, 117 [140]). Zum anderen wird Satz 5 mit der Überlegung begründet, die im WG gespeicherten stillen Reserven könnten nicht durch die Veräußerung des WG selbst, sondern vielmehr im Wege der Veräußerung der infolge der Übertragung im Wert gestiegenen Anteile am mitunternehmerisch beteiligten KStSubjekt innerhalb des Teileinkünfteverfahrens und damit (zumindest nach Auffassung des Gesetzgebers) begünstigt realisiert werden (vgl. BRDrucks. 638/01, 51; BTDrucks. 14/6882, 33).

#### Beispiel

(vgl. *Hoffmann*, GmbH 2002, 125 [132]): Einzelunternehmer X will ein in seinem BV befindliches WG, das stille Reserven enthält, verkaufen. Anstatt das WG unmittelbar zu ver-

kaufen und den Veräußerungsgewinn als laufenden Gewinn zu versteuern, überträgt er das WG unentgeltlich gem. Satz 3 Nr. 1 zum Buchwert auf eine neugegründete X-GmbH & Co. KG, an der er selbst mit 1 % und die von ihm allein beherrschte X-GmbH mit 99 % beteiligt ist. Eine Zuordnung der stillen Reserven zum Übertragenden durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen erfolgt nicht.

Nunmehr bieten sich zwei Möglichkeiten einer steuergünstigen Realisierung: Verkauft die KG das WG nach Verstreichen der Sperrfrist von Satz 4, so würde der Veräußerungsgewinn zu 99 % auf die GmbH entfallen und von dieser lediglich mit dem KStSatz versteuert werden. Oder aber X verkauft sowohl seine KG-Beteiligung als auch die Anteile an der X-GmbH an den Erwerber, der eigentlich nur an dem WG interessiert ist, und versteuert den aus der Veräußerung der GmbH-Anteile resultierenden Gewinn im Teileinkünfteverfahren.

**Stellungnahme:** Die Befürchtungen des Gesetzgebers vermögen die Regelungen von Satz 5 (und ebenso von Satz 6) indes nicht zu rechtfertigen: So ist zu bedenken, dass eine Verlagerung ins Teileinkünfteverfahren grds. keine, auch keine anteilige Entziehung stiller Reserven aus der Steuerverstrickung bewirkt; vielmehr vollzieht sich deren Besteuerung nunmehr auf zwei Ebenen, der Ebene der KapGes. einerseits und der Ebene des Anteilseigners andererseits. Aus der Wirkungsweise des Teileinkünfteverfahrens selbst ergibt sich mithin keinerlei Notwendigkeit, den Übergang von stillen Reserven auf ein KStSubjekt zu verhindern (glA *Riedel*, Das Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, 2018, 234; *Düll/Fuhrmann/Eberhard*, DStR 2000, 1713 [1717]). Zudem dürfte sich eine solche Verlagerung nicht zwingend als vorteilhaft erweisen, weil der Anteilserwerber die latenten Steuerlasten des KStSubjekts bei der Bemessung des Anteilskaufpreises berücksichtigen wird (vgl. *Briese*, StuB 2003, 248 [251 f.]). Und nicht zuletzt erweisen sich Satz 5 (und Satz 6) im Grundsatz als überflüssig, weil der unentgeltliche Transfer stiller Reserven auf ein KStSubjekt durch den Gesellschafter wegen des Vorliegens einer verdeckten Einlage ohnehin nicht ohne deren Aufdeckung möglich ist; zum Verhältnis zur verdeckten Einlage s. Anm. 1659. Zwar wäre der durch Satz 5 (und Satz 6) bewirkte Zwang zur anteiligen Gewinnrealisierung wegen des Subjektsteuerprinzips grds. gerechtfertigt, gleichwohl hat der Gesetzgeber diese Rechtfertigung (insoweit zu Recht) nicht bemüht, da er zuvor in Satz 3 die Möglichkeit zur Verletzung des Subjektsteuerprinzips selbst eröffnet hat. Das Subjektsteuerprinzip nunmehr mit anderen fragwürdigen Argumentationsmustern nur für den Fall der Beteiligung eines KStSubjekts zu revitalisieren, überzeugt daher nicht.

## 2. Tatbestandsvoraussetzungen

### 1651 a) Übertragung nach Satz 3

Die Anwendung von Satz 5 setzt das Vorliegen einer Übertragung nach Satz 3 voraus. Die Regelung erfasst damit im Grundsatz alle in Satz 3 Nr. 1-3 genannten Übertragungsvorgänge, soweit sich aus den übrigen Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 5 diesbezüglich keine Einschränkungen ergeben. Sie gilt nicht für Überführungen iSd. Sätze 1 und 2 (BFH v. 18.6.2015 – IV R 5/12, BStBl. II 2015, 935, Rz. 50 ff.).

### 1652 b) Mitunternehmerische Beteiligung des Körperschaftsteuersubjekts

Satz 5 kann nur dann zur Anwendung gelangen, wenn das KStSubjekt Mitunternehmerin der PersGes. ist, da der Anwendungsbereich von Satz 3 auf Übertragungen zwischen Mitunternehmerschaften und Mitunternehmern beschränkt ist (vgl.

*Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 503.5 [4/2017]; auch OFD Düss. v. 25.10.2004 – S 2241 A - St 112 - D/S 2241 - 62 - St 134 - K, DStR 2005, 153). Unter Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind, da diese Begriffe im EStG selbst nicht definiert sind, die in § 1 Abs. 1 Nr. 1–6 KStG aufgezählten unbeschränkt stpfl. KStSubjekte und die in § 2 Nr. 1 KStG genannten beschränkt stpfl. KStSubjekte zu verstehen, die mit einer Mitunternehmerbeteiligung inländ. Einkünfte beziehen. Mit dieser Formulierung sind folglich alle StSubjekte umfasst, die unter das KStG fallen.

### c) Erhöhung oder Begründung des Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut

#### aa) Erhöhung und Begründung gleichgestellt

1653

Nach dem Gesetzeswortlaut ist der Teilwert anzusetzen, soweit der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, kurz eines KStSubjekts, an dem nach Satz 3 übertragenen WG unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht.

#### bb) Unmittelbare und mittelbare Anteilsbegründung bzw. -erhöhung gleichgestellt

1654

Satz 5 ist sowohl bei einer unmittelbaren als auch bei einer nur mittelbaren Anteilsbegründung bzw. -erhöhung des KStSubjekts am übertragenen WG anwendbar. Von einer mittelbaren Begr. bzw. Erhöhung ist bei Vorliegen doppel- oder mehrstöckiger PersGes. auszugehen (vgl. OFD Frankfurt v. 3.5.2004 – S 2170 A - 109 - St II 2.01, DStR 2004, 1086; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 503.4 [4/2017], mit Beispiel; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 836), die dadurch gekennzeichnet sind, dass die ideell anteilige Beteiligung des an der Obergesellschaft beteiligten KStSubjekts an den WG der Untergesellschaft durch die Obergesellschaft vermittelt wird. Dies setzt in der praktischen Anwendung freilich voraus, dass auf Ebene der aufnehmenden Untergesellschaft die Beteiligungsverhältnisse bei ihren Obergesellschaften bekannt sind. Zwar mag die Anwendung von Satz 5 insoweit schwierig sein, da allerdings die Kenntnis der Beteiligungsverhältnisse (spätestens) zur Anwendung von § 7 Satz 4 GewStG erforderlich ist, erscheint die Vermutung, es bestehe bezüglich Satz 5 ein strukturelles Vollzugsdefizit (vgl. *Wendt*, DStJG 43 [2020], 199 [224f.]) uE zu weitgehend. Angemerkt sei, dass die FinVerw. mitunter bereits die ideell anteilige Beteiligung des KStSubjekts an den gesamthänderisch gebundenen WG der Mitunternehmerschaft, an der sie unmittelbar beteiligt ist, als eine mittelbare Beteiligung begriff (so BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 31 in Beispiel 12; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27 - St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.2). Bei diesem (uE unzutreffenden) Verständnis könnte es zu einer unmittelbaren Begr. bzw. Erhöhung des Anteils an einem WG lediglich noch im Fall der Übertragung in das (Sonder-) BV des KStSubjekts kommen.

#### cc) Anteil am übertragenen Wirtschaftsgut ausschlaggebend

1655

Satz 5 gelangt nur dann zur Anwendung, wenn der Anteil des KStSubjekts an dem nach Satz 3 übertragenen WG begründet wird oder sich erhöht. Nicht erfasst von

Satz 5 wird die Fallgestaltung, in der sich durch eine Übertragung nach Satz 3 der Anteil des an der Mitunternehmerschaft beteiligten KStSubjekts an dem übertragenen WG vermindert und sich zugleich derjenige an den übrigen (nicht übertragenen) WG erhöht. Zwar wird es dabei regelmäßig zu einer wirtschaftsgutbezogenen Verlagerung stiller Reserven zwischen den Mitunternehmern kommen und sich (per Saldo) ggf. der Anteil des KStSubjekts an den stillen Reserven insgesamt erhöhen, sodass nach der gesetzgeberischen Zielsetzung insoweit eine Anwendung von Satz 5 geboten wäre; gleichwohl fehlt es bezüglich derjenigen WG, deren stille Reserven auf das KStSubjekt übergegangen sind, an einer Übertragung nach Satz 3, sodass Satz 5 nicht anwendbar ist. Eine derartige Verlagerung ließe sich lediglich durch Vornahme einer personell zutreffenden Zuordnung der stillen Reserven auch im Ausbrunungsfall vermeiden (s. Anm. 1586).

**Beispiel:**

An der X-GmbH & Co. KG sind die X-GmbH als Komplementärin und Y als Kommanditist zu jeweils 1/2 beteiligt. Im BV der KG befinden sich drei WG. Y erhält gegen Verminderung seiner Beteiligungsquote auf 1/4 im Wege der Sachwertabfindung das WG III übertragen, das er fortan in seinem nebenher bestehenden EinzelBV nutzt. Die Bilanz der KG gestaltet sich vor dem Ausscheiden von Y wie folgt:

| Aktiva | X-GmbH & Co. KG |          |                |          | Passiva  |  |
|--------|-----------------|----------|----------------|----------|----------|--|
|        | Buchwert        | Teilwert |                | Buchwert | Teilwert |  |
| WG I   | 100             | 1 000    | Kapital X-GmbH | 600      | 1 500    |  |
| WG II  | 100             | 1 000    |                |          |          |  |
| WG III | 1 000           | 1 000    | Kapital Y      | 600      | 1 500    |  |
|        | 1 200           | 3 000    |                | 1 200    | 3 000    |  |

Die Übertragung des WG III in das EinzelBV des Y erfolgt gem. Satz 3 Nr. 1 zum Buchwert. Der Teilwert seines Kapitalkontos verringert sich dadurch von 1 500 auf 500. Seine Beteiligungsquote beträgt fortan nur noch  $500/2000 = 0,25$ , während sich diejenige der X-GmbH auf  $1500/2000 = 0,75$  erhöht. Die Summe der Buchwerte ist entsprechend der neuen Beteiligungsquoten auf die X-GmbH und Y aufzuteilen (zur bilanziellen Darstellung s. auch Anm. 1585). Es ergibt sich folgende KG-Bilanz:

| Aktiva | X-GmbH & Co. KG |          |                |          | Passiva  |  |
|--------|-----------------|----------|----------------|----------|----------|--|
|        | Buchwert        | Teilwert |                | Buchwert | Teilwert |  |
| WG I   | 100             | 1 000    | Kapital X-GmbH | 150      | 1 500    |  |
| WG II  | 100             | 1 000    | Kapital Y      | 50       | 500      |  |
|        | 200             | 2 000    |                | 200      | 2 000    |  |

Durch die Minderung der Gesellschaftsrechte des Y ist es zu einem Überspringen der Hälfte „seiner“ in den nicht übertragenen WG enthaltenen stillen Reserven auf die X-GmbH gekommen. Während auf die X-GmbH zuvor stille Reserven iHv. 900 entfielen, sind dies nunmehr 1 350. Es sind folglich stille Reserven iHv. 450 (=  $900/2$ , da sich die Beteiligungsquote von X halbiert hat) auf die X-GmbH verlagert worden. Ein Anwendungsfall von Satz 5 liegt insoweit aber nicht vor, da die betreffenden WG nicht nach Satz 3 übertragen worden sind, sondern vielmehr in der KG verblieben sind. Eine verdeckte Einlage liegt nicht vor, weil die X-GmbH nicht bereichert worden ist.

1656 **dd) Bestimmung des Anteils des Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut**

Umstritten ist, ob der Anteil des KStSubjekts am übertragenen WG im Wege einer ihrer Beteiligungsquote am aufnehmenden BV entsprechenden anteiligen Zurech-

nung zu bestimmen ist oder ob es dabei vielmehr auf den auf das KStSubjekt übergehenden Anteil an den stillen Reserven ankommt.

**Quotaler Anteil am Wirtschaftsgut:** Nach Auffassung der FinVerw. (OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27 - St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 31) ist der Anteil des KStSubjekts am übertragenen WG durch eine (ggf. ideell anteilige) Zurechnung des WG auf das betreffende KStSubjekt zu ermitteln. Bei dieser Sichtweise ist es für die Anwendung von Satz 5 weder entscheidend, ob das KStSubjekt durch die Übertragung bereichert wurde, noch ist es von Bedeutung, ob stille Reserven auf das KStSubjekt verlagert worden sind. Vielmehr genügt es für die Anwendung von Satz 5, dass der sich im Wege einer quotalen Zurechnung dieses WG ergebende Anteil des KStSubjekts begründet oder erhöht worden ist.

**Auf das Körperschaftsteuersubjekt übergehender Anteil an den stillen Reserven des Wirtschaftsguts:** Da Satz 5 eine Verlagerung stiller Reserven in das Teileinkünfteverfahren verhindern soll, wird die Auffassung vertreten, dass der Anteil des KStSubjekts am übertragenen WG vielmehr als dessen Anteil an den in diesem WG enthaltenen stillen Reserven zu verstehen sei (*Groh*, DB 2003, 1403 [1407]; *Niehus*, FR 2010, 1 [7]; *Krumm* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 392). Nach dieser Auffassung ist mithin ein Anwendungsfall von Satz 5 dann nicht gegeben, wenn die stillen Reserven dem (den) übertragenden Mitunternehmer(n) durch die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen zugeordnet worden sind und es durch die Übertragung des WG folglich nicht zu einem Überspringen stiller Reserven auf das mitunternehmerisch beteiligte KStSubjekt kommt (vgl. *Groh*, DB 2003, 1403 [1407]; *Kloster/Kloster*, GmbHR 2002, 717 [730]; *Krumm* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 392a; eine solche Zuordnungsmöglichkeit im Wege einer verfassungskonformen Auslegung erwägend *Wendt*, DStJG 43 [2020], 199 [224]). Letztlich erscheine bei einer Zuweisung der stillen Reserven zum Einbringenden kein Fall denkbar, in dem ein Missbrauch, wie ihn Satz 5 im Auge hat, möglich sei (so *Kloster/Kloster*, GmbHR 2002, 717 [730]). Hiergegen wird indes eingewandt, dass Satz 5 im Unterschied zu Satz 4 nicht die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen erwähne, sondern vielmehr allein auf den Anteil des KStSubjekts am übertragenen WG abstelle; folglich könne durch eine Zuordnung stiller Reserven durch Ergänzungsbilanzen die Anwendung von Satz 5 nicht verhindert werden (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 28; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27 - St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1; *Schafitzl* in *Linklaters, Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 32; *Briese*, GmbHR 2005, 207 [213]; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 838; *Schulze* in *Widmann/Mayer*, Anh. 16, Rz. 704 [9/2014]; vormalig *Wendt*, FR 2002, 53 [65]; fragend *van Lishaut*, DB 2001, 1519 [1524f.]).

**Gesetzgeberische Zielsetzungen ausschlaggebend:** Der Begriff des Anteils am übertragenen WG ist uE entlang der mit Satz 5 verbundenen gesetzgeberischen Zielsetzungen, nicht aber des vordergründigen Gesetzeswortlauts auszulegen.

- ▶ *Kein Transfer stiller Reserven in den Körperschaftsteuerbereich:* In Anbetracht der Zielsetzung von Satz 5, einen Transfer stiller Reserven in den Bereich des KStRechts zu verhindern, ist es folglich zutr., Satz 5 nicht anzuwenden, wenn ein solcher Transfer wegen der Zuordnung der stillen Reserven zum übertragenden Mitunternehmer durch Ergänzungsbilanzen gar nicht erfolgt. Der Anteil des KStSubjekts am übertragenen WG ist insoweit als Anteil des KStSubjekts an den stillen Reserven zu verstehen.

- ▶ *Verhinderung von Objektgesellschaften*: Wie ausgeführt soll Satz 5 jedoch auch einer Schaffung von Objektgesellschaften entgegenwirken, sodass die Regelung immer dann anzuwenden ist, wenn es infolge von Übertragungen nach Satz 3 zu einer Bereicherung des mitunternehmerisch beteiligten KStSubjekts und damit zu einer Wertsteigerung der Anteile an selbigem kommt. Dabei wird im Regelfall zugleich eine Verlagerung stiller Reserven auf das betreffende KStSubjekt bewirkt werden, sodass sich insoweit auch bezüglich dieser zweiten Zielsetzung von Satz 5 die Auslegung als zutr. erweist, dass der Anteil des KStSubjekts am WG mit dem Anteil an den stillen Reserven gleichzusetzen sei. Allerdings ist zumindest eine Fallkonstellation (s. Anm. 1657) vorstellbar, in der infolge der Übertragung nach Satz 3 zwar eine Bereicherung des KStSubjekts eintritt, jedoch keine Verlagerung stiller Reserven auf das KStSubjekt stattfindet. Auch in diesem Fall ist eine Anwendung von Satz 5 geboten.
- ▶ *Ergebnis*: Satz 5 ist uE immer dann anzuwenden, wenn infolge der Übertragung des WG stille Reserven auf das KStSubjekt übergegangen sind und/oder eine Bereicherung des KStSubjekts eingetreten ist. Demgegenüber zieht die Auffassung der FinVerw., nach der sich der auf das KStSubjekt entfallende WG-Anteil durch eine nach Maßgabe der Beteiligungsquote vorzunehmende ideelle Zurechnung dieses WG bestimmen soll, den Anwendungsbereich von Satz 5 zu weit, während die Überlegung, Satz 5 gelange nur dann zur Anwendung, wenn durch die Übertragung nach Satz 3 stille Reserven auf das KStSubjekt übergingen, eine zu enge Interpretation darstellt.

#### 1657 ee) Fälle der Anteilserhöhung oder -begründung

Bei einer Mitunternehmerschaft, an der ein KStSubjekt beteiligt ist, sind folgende Anwendungsfälle von Satz 5 bei Übertragungen nach Satz 3 vorstellbar:

**Übertragungen nach Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 durch einen anderen Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft:** Hierbei handelt es sich um Übertragungen aus dem EinzelBV bzw. SonderBV eines anderen Mitunternehmers in das Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft.

- ▶ *Gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (offene Sacheinlage)*: Wird in diesem Fall das die Gesellschaftsrechte des Übertragenden darstellende Kapitalkonto um den Teilwert des übertragenen WG erhöht und werden zur Gewährleistung des nach Satz 3 gebotenen Buchwertansatzes die stillen Reserven dem Übertragenden in einer negativen Ergänzungsbilanz zugewiesen, so stellt dies nach vorstehender Auffassung der FinVerw. einen Anwendungsfall von Satz 5 dar. Dies ist uE unzutreffend, da weder stille Reserven auf das KStSubjekt verlagert worden sind noch eine Bereicherung des KStSubjekts vorliegt (ebenso *Krumm in Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 392a). Allerdings ist Satz 5 uE anwendbar, wenn die Gutschrift nicht nur auf dem Kapitalkonto des Übertragenden, sondern (anteilig) auf den Kapitalkonten der anderen Mitunternehmer erfolgt (disquotale Übertragung, s. Anm. 1564) und die stillen Reserven durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz allein dem Übertragenden zugewiesen werden (str., s. Anm. 1656). Zwar springen in diesem Fall keine stillen Reserven auf das KStSubjekt über, gleichwohl ist dieses durch die Übertragung bereichert worden, sodass ein Anwendungsfall von Satz 5 vorliegt.
- ▶ *Unentgeltlich (verdeckte Sacheinlage)*: Erfolgt die Übertragung unentgeltlich und wird dabei das auf die Mitunternehmerschaft übertragene WG in der Ge-

sellschaftsbilanz mit dem Buchwert angesetzt und werden anteilig diejenigen Kapitalkonten der Gesellschafter, die keine Gesellschaftsrechte ausweisen, oder wird insgesamt das gesamthänderisch gebundene Rücklagenkonto erhöht (zur Darstellung s. Anm. 1553), so sind beide Anwendungsvoraussetzungen von Satz 5 erfüllt: Mangels Aufstellung von Ergänzungsbilanzen sind stille Reserven auf das an der PersGes. beteiligte KStSubjekt übergesprungen und wegen der Unentgeltlichkeit der Übertragung ist eine Bereicherung des KStSubjekts gegeben (vgl. auch *Bergsteiner*, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 132). Auch die FinVerw. nimmt hier zutr. einen Anwendungsfall von Satz 5 an (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 28; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27 - St 111, StEK EstG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1). Werden in der Gesellschaftsbilanz die Kapitalkonten der Gesellschafter, die keine Gesellschaftsrechte ausweisen, jeweils anteilig bzw. wird das Rücklagenkonto um den Teilwert des übertragenen WG erhöht und werden zudem die stillen Reserven durch eine negative Ergänzungsbilanz dem Übertragenden zugewiesen, so ist dies der sich bei einer disquotalen Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einstellenden Situation vergleichbar: Zwar fehlt es an einer Verlagerung stiller Reserven auf das KStSubjekt, gleichwohl ist Satz 5 wegen der bewirkten Bereicherung des beteiligten KStSubjekts anwendbar.

- ▶ *Teilentgeltlich*: Erfolgt die Übertragung zT gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und zT unentgeltlich, so ist der Vorgang gemäß der Trennungstheorie in einen voll entgeltlichen (soweit Gesellschaftsrechte gewährt werden) und in einen voll unentgeltlichen Teil aufzuspalten (s. Anm. 1555). Bezüglich des voll entgeltlichen Teils gelten die Ausführungen zur offenen Sacheinlage, für den voll unentgeltlichen Teil diejenigen zur verdeckten Sacheinlage entsprechend. Folgt man der Auffassung der FinVerw., so ist diese Aufteilung allerdings obsolet, da sowohl Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als auch unentgeltliche Übertragungen von Satz 5 erfasst werden.

#### **Beispiel:**

An der X-GmbH & Co. KG sind die X-GmbH und X zu je 1/2 beteiligt. Im bisherigen BV der KG befindet sich ein WG (Buchwert = Teilwert 200). X überträgt gem. Satz 3 Nr. 1 ein WG (Buchwert 100, Teilwert 200) seines EinzelBV gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten iHv. 100. In der Gesellschaftsbilanz setzt die KG das übertragene WG mit einem Wert von 150 an und erhöht das Kapitalkonto des X um 100 sowie die gesamthänderisch gebundene Rücklage um 50. Für X wird zudem eine negative Ergänzungsbilanz mit einem Minderkapital von 50 und einem Minderwert für das WG von 50 aufgestellt.

Die Übertragung erfolgt zur Hälfte gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und zur Hälfte unentgeltlich (zur Frage der Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil bei gesplitteter Buchung s. ausführl. Anm. 1560). Satz 5 ist nach der hier vertretenen Auffassung bezüglich des gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragenen Teils nicht anwendbar (kein Übergang stiller Reserven, keine Bereicherung der X-GmbH), während bezüglich des unentgeltlich übertragenen Teils Satz 5 zur Anwendung gelangt. Diesbezüglich ist allerdings zu beachten, dass infolge der Erhöhung der Gesellschaftsrechte des X die X-GmbH fortan nur noch zu 1/3 beteiligt ist und folglich auch nur insoweit der Teilwert anzusetzen ist (s. Anm. 1665). Das gleiche Erg. ergäbe sich, wenn in der Gesellschaftsbilanz das WG mit seinem Buchwert von 100 angesetzt und das Kapitalkonto des X um diesen Betrag erhöht worden wäre, da auch in diesem Fall die Übertragung zur Hälfte unentgeltlich erfolgt wäre (s. Anm. 1580).

**Übertragungen nach Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 von der Mitunternehmerschaft auf das Körperschaftsteuersubjekt:** Hierbei handelt es sich um Übertragungen aus

dem Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft in das BV des KStSubjekts bzw. in dessen SonderBV bei dieser oder einer anderen Mitunternehmerschaft.

- ▶ *Gegen Minderung von Gesellschaftsrechten (offene Sachentnahme)*: Zwar erfolgt die Übertragung selbst zum Buchwert, gleichwohl wird man bei der Beantwortung der Frage, in welchem Umfang der Übertragungsempfänger Gesellschaftsrechte für den Erhalt des WG hingeben muss, auf den Teilwert des WG abstellen (zur Vorgehensweise s. Anm. 1585). Dies aber bedeutet, dass es insoweit an einer Bereicherung des KStSubjekts fehlt; zwar gewinnt das KStSubjekt von den übrigen Mitunternehmern einen Anteil am übertragenen WG hinzu, jedoch wird dieser Hinzugewinn durch entsprechende Einbußen an den übrigen WG der Mitunternehmerschaft kompensiert. Gleichwohl kommt es bezüglich der im übertragenen WG gespeicherten stillen Reserven zu einer Verlagerung von den übrigen Mitunternehmern auf das empfangende KStSubjekt (vgl. *Krumm* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 392b; *Bergsteiner*, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 132), allerdings nur dann, wenn man im Ausbringungsfall (entgegen der in Anm. 1586 vertretenen Auffassung) eine personelle Zuordnung stiller Reserven für nicht zulässig erachtet. Doch selbst wenn man eine solche Zuordnung unterlässt, ist zu beachten, dass zwar stille Reserven im übertragenen WG auf das KStSubjekt übergehen und insoweit in den KStBereich überwechseln, zugleich jedoch wegen der Verminderung der Gesellschaftsrechte des KStSubjekts stille Reserven von diesem auf die anderen Mitunternehmer übergehen und folglich, soweit es sich bei diesen um natürliche Personen handelt, auch eine Entlassung stiller Reserven aus dem kstl. Bereich stattfindet. Angesichts dieses wechselseitigen Transfers stiller Reserven zwischen kstl. und estl. Sphäre sollte uE Satz 5 nur insoweit anwendbar sein, als per Saldo stille Reserven in den kstl. Bereich überwechseln. Besser noch wäre es allerdings, eine personelle Zuordnung sowohl der stillen Reserven im übertragenen WG als auch in den nicht übertragenen WG zuzulassen.
- ▶ *Unentgeltlich (verdeckte Sachentnahme)*: Wird das WG nach Satz 3 unentgeltlich auf das KStSubjekt übertragen, so ist Satz 5 anwendbar. Zum einen ist das KStSubjekt durch die unentgeltliche Zuwendung des WG insoweit bereichert, als ihm das WG zuvor nicht bereits ideell anteilig zuzurechnen war. Zum anderen findet eine Verlagerung der im übertragenen WG enthaltenen stillen Reserven auf das KStSubjekt statt, wobei diesbezüglich die vorstehend für die Übertragung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten erörterten Überlegungen hinsichtlich einer personellen Zuordnung der stillen Reserven im übertragenen WG entsprechend gelten.
- ▶ *Teilentgeltlich*: Erfolgt die Übertragung zT gegen Minderung von Gesellschaftsrechten und zT unentgeltlich, so ist der Vorgang gemäß der Trennungstheorie in einen voll entgeltlichen (soweit Gesellschaftsrechte gemindert werden) und in einen voll unentgeltlichen Teil aufzuspalten (s. Anm. 1555). Bezüglich des voll entgeltlichen Teils gelten die Ausführungen zur offenen Sachentnahme, für den voll unentgeltlichen Teil diejenigen zur verdeckten Sachentnahme entsprechend.

**Übertragungen nach Satz 3 Nr. 3 zwischen den Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft**: Bei unentgeltlichen Übertragungen aus dem SonderBV eines Mitunternehmers in das SonderBV des beteiligten KStSubjekts bei derselben Mitunternehmerschaft ist Satz 5 anwendbar (ebenso *Krumm* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 392c; *Bergsteiner*, Umstrukturierung von Personenunterneh-



men mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 132). Infolge der Unentgeltlichkeit ist das KStSubjekt bereichert und die stillen Reserven werden in den Bereich des KStRechts verlagert; Letzteres allerdings nur, wenn keine Zuordnung der stillen Reserven zum Übertragenden erfolgt (s. Anm. 1589). Erfolgt die Übertragung aus dem SonderBV des KStSubjekts in das SonderBV eines anderen Mitunternehmers, so ist Satz 5 nicht anzuwenden, da sich der Anteil des KStSubjekts an dem WG vermindert (vgl. *Krumm* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 392c). Zur Anwendbarkeit von Satz 5, wenn Übertragungsempfänger ebenfalls ein KStSubjekt ist, s. Anm. 1658.

#### ff) Keine Erhöhung oder Begründung des Anteils

1658

**Keine vermögensmäßige Beteiligung des Körperschaftsteuersubjekts:** Satz 5 gelangt nicht zur Anwendung, wenn das mitunternehmerisch beteiligte KStSubjekt nicht am Vermögen der Mitunternehmerschaft beteiligt ist, zB die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG weder an deren Gewinn und Verlust noch an den stillen Reserven beteiligt ist (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 29; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 836; *Groh*, DB 2003, 1403 [1407]; *Brandenberg*, FR 2000, 1182 [1188]).

**Übertragender ist Körperschaftsteuersubjekt:** Erfolgt die Übertragung eines WG auf die Mitunternehmerschaft durch ein mitunternehmerisch beteiligtes KStSubjekt, so liegt eine Übertragung nach Satz 3 vor (ggf. vGA, s. Anm. 1507), die grds. zur Anwendung von Satz 5 führen kann.

- ▶ *Unveränderte vermögensmäßige Beteiligung des Körperschaftsteuersubjekts:* Ist das KStSubjekt zu 100 % am Vermögen der Mitunternehmerschaft beteiligt, so ist bei Übertragungen durch das KStSubjekt auf die Mitunternehmerschaft (und umgekehrt) die Voraussetzung von Satz 5 nicht erfüllt, weil durch die Übertragung der Anteil des KStSubjekts am betreffenden WG weder erhöht noch begründet wird; vielmehr ist das WG vor und nach der Übertragung vermögensmäßig allein dem übertragenden KStSubjekt zuzurechnen (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 29; OFD Frankfurt v. 3.5.2004 – S 2170 A - 109 - St II 2.01, DStR 2004, 1086; OFD Düss. v. 25.10.2004 – S 2241 A - St 112 - D/S 2241 - 62 - St 134 - K, DStR 2005, 153).
- ▶ *Verminderung des vermögensmäßigen Anteils des Körperschaftsteuersubjekts:* Kommt es infolge der Übertragung zu einer Verminderung des Anteils des übertragenden KStSubjekts am WG, so ist zu unterscheiden: Soweit am aufnehmenden BV keine KStSubjekte beteiligt sind, ist Satz 5 nicht anwendbar (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 30; *Bergsteiner*, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 134); soweit allerdings (ggf. zum selben Konzernkreis gehörende) KStSubjekte mittelbar oder unmittelbar beteiligt sind, kann nach Auffassung der FinVerw. die Übertragung des WG nur insoweit zum Buchwert erfolgen, als das WG dem übertragenden KStSubjekt nach der Übertragung noch ideell anteilig zuzurechnen ist (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 31; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27 - St 111, StEK EstG § 6 Abs. 5 Nr. 11; glA *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 836; *Groh*, DB 2003, 1403 [1407]). Dem könne nicht entgegengehalten werden, dass das betreffende WG vor und nach der Übertragung zu 100 % nur KStSubjekten zuzurechnen sei (vgl. OFD Hannover v. 24.7.2003 – S 2241 - 382 - StH 221/ S 2241 - 304 - StO 221, DStR 2003, 1754). Satz 5 ist demnach auch bei unentgeltlichen Übertragungen aus dem SonderBV eines KStSubjekts in das Son-

derBV eines anderen an derselben Mitunternehmerschaft beteiligten KStSubjekts anzuwenden. Indes ist Satz 5 uE in den vorgenannten Fällen, in denen es lediglich zu einer Verschiebung des Anteils am übertragenen WG zwischen einzelnen KStSubjekten kommt, nicht anwendbar, da keine Verlagerung stiller Reserven auf ein KStSubjekt bewirkt wird, sondern die stillen Reserven vielmehr im kstl. Bereich verbleiben (glA *Kloster/Kloster*, GmbHHR 2002, 717 [722]; *IDW*, Stellungnahme v. 25.9.2002, WPg 2002, 1087 [1093], II.7; *Bergsteiner*, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 133; *Rödter/Schumacher*, DStR 2001, 1634 [1637]).

**Übertragender ist Mitunternehmerschaft:** Erfolgt die Übertragung iSv. Satz 3 durch eine Mitunternehmerschaft auf eine andere Mitunternehmerschaft und sind an einer bzw. an beiden Gesellschaften (auch) KapGes. beteiligt, so ist danach zu unterscheiden, ob es sich um doppel- bzw. mehrstöckige PersGes. oder aber um SchwesterPersGes. handelt:

- ▶ *Doppel- oder mehrstöckige Personengesellschaft:* Überträgt eine Mitunternehmerschaft (Obergesellschaft) ein WG aus ihrem Gesellschaftsvermögen in das Gesellschaftsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft (Untergesellschaft), an der sie beteiligt ist, so ist eine Übertragung nach Satz 3 gegeben. Ist an der Obergesellschaft ein KStSubjekt vermögensmäßig beteiligt und die Obergesellschaft zu 100 % vermögensmäßig an der Untergesellschaft beteiligt, so ist kein Anwendungsfall von Satz 5 gegeben, da sich der vermögensmäßige ideelle Anteil des an der Obergesellschaft beteiligten KStSubjekts am übertragenen WG nicht verändert hat (vgl. OFD Düss. v. 25.10.2004 – S 2241 A - St 112 - D/S 2241 - 62 - St 134 - K, DStR 2005, 153, mit Beispiel). Satz 5 gelangt allerdings insoweit zur Anwendung, als neben der Obergesellschaft ein KStSubjekt an der Untergesellschaft vermögensmäßig beteiligt ist (uE ist allerdings eine teleologische Reduktion insoweit geboten, als es hierdurch lediglich zu einer vermögensmäßigen Verschiebung zwischen einzelnen KStSubjekten kommt).
- ▶ *Schwesterpersonengesellschaft:* Ob Satz 3 auch für Übertragungen zwischen SchwesterPersGes. gilt, ist umstritten (s. Anm. 1531). Erachtet man Satz 3 in diesem Fall für nicht anwendbar, so kommt es ohnehin zu einer Aufdeckung (aller) stillen Reserven, sodass sich die Frage nach der Anwendbarkeit von Satz 5 nicht stellt. Satz 5 gelangt jedoch auch dann nicht zur Anwendung, wenn man eine steuerneutrale Übertragung zwischen SchwesterPersGes. insoweit für zulässig erachtet, als die jeweiligen Gesellschafter vor und nach der Übertragung am WG beteiligt sind, und dies aus Abs. 5 Satz 1 bzw. Satz 2 oder aber aus allgemeinen Grundsätzen herleitet, da es bei dieser Sichtweise an einer für die Anwendung von Satz 5 erforderlichen Übertragung nach Satz 3 fehlt. Sollte bei derlei Übertragungen ein aufseiten der empfangenden Mitunternehmerschaft beteiligtes KStSubjekt vermögensmäßig etwas an dem übertragenden WG hinzugewinnen, so erfolgt insoweit eine Aufdeckung wegen Vorliegens einer verdeckten Einlage, nicht aber nach Satz 5. Dieser ist auch dann nicht anwendbar, wenn man Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen SchwesterPersGes. unter Satz 3 subsumiert, da in diesem Fall der vermögensmäßige WG-Anteil des an beiden PersGes. beteiligten KStSubjekts durch die Übertragung keine Veränderung erfährt (vgl. *Groh*, DB 2002, 1904 [1907f.]). Folglich ist lediglich bei beteiligungsverschiedenen SchwesterPersGes. und Zunahme des vermögensmäßigen Anteils des KStSubjekts am übertragenen WG die Anwendung von Satz 5 in Betracht zu ziehen.

**d) Anwendungskonkurrenz zur verdeckten Einlage**

**Voraussetzungen der verdeckten Einlage erfüllt:** Ist der nach Satz 3 unentgeltlich übertragende Mitunternehmer oder eine ihm nahestehende Person zugleich Gesellschafter der an der Mitunternehmerschaft vermögensmäßig beteiligten KapGes., deren Anteil am übertragenen WG begründet wird oder sich erhöht, so sind neben den Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 5 zugleich diejenigen einer verdeckten Einlage iSv. Abs. 6 Satz 2 erfüllt (bereits *Reiß*, *StuW* 2000, 399 [408], zu Abs. 5 idF des *StSenkG*; *Groh*, *DB* 2003, 1403 [1408]; *OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27 – St 111*, *StEK EStG* § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1; zur verdeckten Einlage s. Anm. 1726). Überträgt die Mitunternehmerschaft unentgeltlich ein WG nach Satz 3 auf die Mitunternehmer-KapGes., so liegt zumindest insoweit eine verdeckte Einlage vor, als einer der Kapitalgesellschafter auch vermögensmäßig an der übertragenden Mitunternehmerschaft beteiligt ist. Für den verdeckt Einlegenden ordnet Abs. 6 Satz 2 die Erhöhung der AK der Beteiligung um den Teilwert des eingelegten WG an. Diese Rechtsfolge bleibt ungeachtet des Abs. 6 Satz 4 bestehen, enthält doch Abs. 5 hierzu keinerlei Regelung, denn Abs. 5 betrifft lediglich die Bewertung des übertragenen WG bei der Mitunternehmerschaft. Abs. 5 Satz 3 ist dabei *lex specialis* zu den allgemeinen Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 5, wonach im Fall der (verdeckten) Einlage regelmäßig der Teilwert anzusetzen ist. Nach Satz 3 wird nun diese Bewertung zunächst zugunsten des Buchwertansatzes suspendiert; sodann wird jedoch bei Beteiligung von KapGes. eben diese Bewertung zum Teilwert wieder angeordnet und damit der Gleichklang zu Abs. 6 Satz 2 wieder hergestellt, wonach sich die AK der Beteiligung um den Teilwert des eingelegten WG erhöhen. Der durch Satz 5 verordnete Teilwertansatz ist daher als Revitalisierung der Grundsätze zur stl. Behandlung der verdeckten Einlage zu verstehen.

**Voraussetzungen der verdeckten Einlage nicht erfüllt:** Ist der nach Satz 3 übertragende Mitunternehmer oder eine ihm nahestehende Person nicht zugleich auch Gesellschafter der KapGes., deren Anteil am übertragenen WG begründet wird oder sich erhöht, so liegt keine verdeckte Einlage in die begünstigte KapGes. vor. Gleiches gilt bei unentgeltlichen Übertragungen nach Satz 3 von der Mitunternehmerschaft auf die mitunternehmerisch beteiligte KapGes., soweit das übertragene WG ideell anteilig Mitunternehmern zuzurechnen war, die nicht zugleich an der empfangenden KapGes. beteiligt sind. Ob in diesen Fällen gleichwohl Satz 5 anzuwenden ist, sodass sich insoweit ein eigenständiger Anwendungsbereich der Regelung ergibt (so *Groh*, *DB* 2003, 1403 [1408]; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 836), hängt uE von der Veranlassung der unentgeltlichen Übertragung ab:

- ▶ **Übertragung aus betrieblichen Gründen:** Erfolgt die Übertragung aus eigenbetrieblichen Gründen unentgeltlich, zB Übertragung eines Warenmusters durch einen Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft, so ist Abs. 4 anzuwenden (zum Konkurrenzverhältnis zu Abs. 4 s. Anm. 1411; zu den grundsätzlichen Rechtsfolgen von Abs. 4 s. Anm. 1420 ff.), nicht zuletzt deswegen, weil hier eine Anwendung von Satz 5 zu einer zweifachen Besteuerung der stillen Reserven führen würde; zum einen infolge des (anteiligen) Teilwertansatzes anlässlich der Übertragung, zum anderen in den Anteilen an der begünstigten KapGes., da sich deren AK wegen des Nichtvorliegens einer verdeckten Einlage nicht erhöhen würden, gleichwohl ihr tatsächlicher Wert infolge der Bereicherung der KapGes. ansteigen würde.
- ▶ **Aus gesellschaftsrechtlichen Gründen:** Sollte hingegen (in seltenen Fällen) die unentgeltliche Übertragung des WG auf die Mitunternehmerschaft durch das

Gesellschaftsrechtsverhältnis zwischen dem Übertragenden und der PersGes. veranlasst sein, zB weil dieser der PersGes. in der Krise etwas zuwenden will, während die beteiligte KapGes., an der weder der Übertragende noch eine ihm nahestehende Person beteiligt ist, keine entsprechenden Beiträge leisten kann, so ist weder eine verdeckte Einlage gegeben noch ist Abs. 4 anwendbar. In diesem Fall würde es mithin zur vorstehend beschriebenen zweifachen Besteuerung der stillen Reserven kommen (ebenso *Wendt*, DStJG 43 [2020], 199 [223]). Dem kann nicht die Überlegung entgegengehalten werden, der Übertragende habe vor der Übertragung das WG anteilig zum Teilwert aus dem Herkunfts-BV entnommen, es sodann den Gesellschaftern der KapGes. zugewendet, diese hätten es anschließend verdeckt in die KapGes. eingelegt, woraufhin sich die AK ihrer Anteile erhöhten, und schließlich habe die KapGes. das anteilige WG unentgeltlich nach Satz 3 auf die Mitunternehmerschaft übertragen, da bei diesem Verständnis jede unentgeltliche bzw. disquotale Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (s. Anm. 1564) entgegen der Grundaussage von Satz 3 eine anteilige Aufdeckung stiller Reserven bewirken müsste. Um in diesem Fall eine zweifache Besteuerung der stillen Reserven zu vermeiden, wird man, obwohl gerade keine verdeckte Einlage vorliegt, im Wege einer teleologischen Extension von Abs. 6 Satz 2 dennoch eine Erhöhung der AK der Anteile an der begünstigten KapGes. annehmen müssen.

#### 1660 e) Mitunternehmerschaften ohne Gesamthandsvermögen

Da nach hM auch bei Mitunternehmerschaften ohne Gesamthandsvermögen, wie etwa der atypisch stillen Gesellschaft, Satz 3 Anwendung findet (s. Anm. 1552), ist in diesen Fällen der Anwendungsbereich von Satz 5 ebenso eröffnet. Als mögliche Fallkonstellationen werden dabei sowohl die Übertragung von WG durch atypisch still Beteiligte in das mitunternehmerische BV einer GmbH & atypisch Still (in diesen Fällen ist die vermögensmäßige Beteiligung der GmbH regelmäßig unvermeidbar, vgl. *Schulze zur Wiesche*, BB 2003, 713 [714]) als auch die Aufnahme einer GmbH als atypisch stiller Gesellschafter genannt. In letzterem Fall wird ggf. ein Anteil der atypisch still beteiligten KapGes. an den WG des Inhabers des Handelsgewerbes begründet; die WG des Gewerbetreibenden gelten dabei aufgrund der Begr. der Mitunternehmerschaft als in deren BV nach Satz 3 übertragen, es sei denn, der Anwendungsbereich des § 24 UmwStG ist eröffnet (vgl. *Pyszka*, DStR 2003, 857 [861]). Satz 5 ist uE jedoch nur anwendbar, wenn infolge der jeweiligen Übertragung ein Anteil der KapGes. an den stillen Reserven der übertragenen WG begründet wird oder sich erhöht, was nach der hier vertretenen Auffassung (s. Anm. 1657) zumindest bei einer Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten unter Aufstellung von Ergänzungsbilanzen regelmäßig nicht gegeben ist (einschränkend auch *Lieber/Stifter*, FR 2003, 831 [833 f.]).

1661–1664 Einstweilen frei.

### 3. Rechtsfolgen

#### 1665 a) Ansatz des Teilwerts

Soweit durch die Übertragung des WG der Anteil eines KStSubjekts am WG unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder sich dieser erhöht, ist der Teilwert anzusetzen, während es für den übrigen Teil der Übertragung beim Buchwertan-

satz bleibt (vgl. *Wendt*, FR 2002, 53 [65]; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 838; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 28). Die anteilige Aufdeckung der stillen Reserven bestimmt sich nach der Beteiligungsquote des KStSubjekts am Gesamthandsvermögen; erfolgt die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, so ist die sich nach der „Kapitalerhöhung“ ergebende Quote ausschlaggebend (OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27 - St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1). Dabei ist auf den Teilwert im Zeitpunkt der Übertragung des WG nach Satz 3 abzustellen; ein nachträgliches Absinken des Teilwerts bewirkt folglich keine rückwirkende Korrektur des nach Satz 5 angesetzten Werts (*Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. L 48 [10/2004]).

## b) Auswirkungen beim Übertragenden

1666

**Gewinnrealisation durch Entnahme:** Steuersystematisch liegt im Fall der unentgeltlichen Übertragung sowie disquotaler Übertragungen gegen Gesellschaftsrechte insoweit, als das WG nach der Übertragung anderen Steuersubjekten zuzurechnen ist, eine Entnahme aus dem abgebenden BV bzw. SonderBV vor, die, gäbe es die Regelung von Satz 3 nicht, gem. Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 ohnehin zum Teilwert zu bewerten wäre (weitergehend *Groh*, DB 2003, 1403 [1404]). Satz 5 lässt nunmehr diesen steuersystematisch gebotenen, durch Satz 3 im Vorfeld jedoch suspendierten Teilwertansatz wiederaufleben. Liegt der Teilwert über dem Buchwert des übertragenen WG, so ist im abgebenden BV bzw. SonderBV der Differenzbetrag als Entnahmegewinn zu versteuern (vgl. *Groh*, DB 2003, 1403 [1404]). Entsteht das WG einem gewerblichen (Sonder-)BV, so unterliegt der Entnahmegewinn auch der GewSt (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27 - St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1). Sollte der Teilwert den Buchwert unterschreiten, weil zB eine Teilwertabschreibung gem. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 bzw. Nr. 2 Satz 2 wegen einer nicht dauernden Wertminderung ausgeschlossen war, so ergibt sich im abgebenden (Sonder-)BV ein entsprechender Entnahmeverlust.

**Erhöhung der Anschaffungskosten der Anteile an der begünstigten Kapitalgesellschaft:** Ist mit der Übertragung nach Satz 3 zugleich der Tatbestand der verdeckten Einlage erfüllt (s. Anm. 1659), so erhöhen sich gem. Abs. 6 Satz 2 für den betreffenden Anteilseigner die AK seiner Beteiligung an der begünstigten KapGes. um den anteiligen Teilwert des übertragenen WG (hM, vgl. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 503.7 [4/2017]; *Krumm* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 392a; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 838; *van Lishaut*, DB 2001, 1519 [1523] Fn. 49; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27 - St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1). Sollten sich die Anteile an der KapGes. im SonderBV des übertragenen Mitunternehmers bei der aufnehmenden PersGes. befinden, das nach Satz 3 übertragene WG jedoch einem anderen (Sonder-)BV des Übertragenden entstammen, so wäre der Übertragung des WG auf die PersGes. eine zum Buchwert erfolgende Überführung nach Abs. 5 Satz 2 in das betreffende SonderBV des Übertragenden vorgelagert. Sollte das übertragene WG aus dem PV des Mitunternehmers stammen, so würde der Übertragung eine Einlage in das SonderBV vorausgehen (s. auch Anm. 1725). Bei der KapGes. ist das Einlagekonto nach § 27 KStG um den Betrag der verdeckten Einlage zu erhöhen (vgl. *Korn*, KÖSDI 2002, 13272 [13281]).

**Anwendbarkeit von § 6b:** Im Fall der unentgeltlichen Übertragung kann ein sich nach Abs. 5 Satz 5 ergebender Gewinn nicht durch die Anwendung von § 6b neu-

tralisiert werden, da es an der für § 6b erforderlichen Veräußerung fehlt (vgl. *Jachmann*, DStZ 2002, 203 [209]; s. § 6b Anm. 32). Sollte mit der FinVerw. auch bei einer quotal entsprechenden Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten nach Satz 5 (anteilig) der Teilwert anzusetzen sein, so ist, weil es sich dabei nach hM um ein tauschähnliches Rechtsgeschäft handelt, eine Veräußerung iSv. § 6b gegeben. Bei Vorliegen der übrigen Tatbestandsvoraussetzungen wäre der sich aus dem Teilwertansatz ergebende Gewinn mithin nach § 6b begünstigt (vgl. *Jachmann*, DStZ 2002, 203 [209]).

**Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens:** Handelt es sich bei dem übertragenen WG um einen KapGes-Anteil, genauer einen Anteil iSv. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG, und ist nach Satz 5 (anteilig) der Teilwert anzusetzen, weil infolge der Übertragung der Anteil eines KStSubjekts am übertragenen Anteil begründet worden ist oder sich erhöht hat, so ist auf den Übertragungsgewinn das Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a iVm. § 3c Abs. 2 bzw. die Freistellung nach § 8b Abs. 2 KStG anzuwenden.

- ▶ § 8b Abs. 2 KStG: Erfolgt die Übertragung iSv. Satz 3 durch ein KStSubjekt, so ist zu unterscheiden: Bei Übertragungen gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten – vorausgesetzt, man begreift dies mit der FinVerw. überhaupt als einen Anwendungsfall von Satz 5 – wird man die StFreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG mit der Tauschähnlichkeit des Vorgangs begründen können (vgl. *Dötsch/Pung*, DB 2003, 1016 [1021]; *Pung* in *DPM*, § 8b KStG Rz. 138 [6/2020]; *Schnitger* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 8b KStG Rz. 307; OFD Chemnitz v. 20.9.2005 – S2750a - 3/13 - St21, Haufe-Index 1415062), während dies im Falle unentgeltlicher Übertragungen umstritten ist. Einerseits wird hier eine Anwendung von § 8b Abs. 2 KStG abgelehnt, weil es an einem tauschähnlichen Vorgang und damit an der Veräußerungsgleichheit fehle (vgl. *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8b KStG Rz. 183), andererseits wird versucht, eine solche unter Hinweis auf § 8b Abs. 2 Satz 6 KStG zu begründen, wonach auch die verdeckte Einlage als eine Veräußerung iSv. § 8b KStG gilt (vgl. *Gröbl/Adrian* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 8b KStG Rz. 115). Bei letzterer Sichtweise handelt es sich der Sache nach um eine mittelbare verdeckte Einlage durch die übertragende KapGes. in eine andere an der Mitunternehmerschaft beteiligte KapGes. Folgt man richtigerweise der Auffassung, dass insoweit die Freistellung nach § 8b Abs. 2 KStG gilt, so verbleibt gleichwohl mit den unentgeltlichen Übertragungen, die keine verdeckte Einlage im vorbezeichneten Sinne darstellen, eine Restmenge an Übertragungen von KapGes-Anteilen durch KStSubjekte auf Mitunternehmerschaften, die, soweit sie gem. Abs. 5 Satz 5 nicht steuerneutral erfolgen, nach dem Gesetzeswortlaut nicht für die StFreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG qualifizieren (*Niehus*, StuW 2017, 27 [30]). Unseres Erachtens ist auch in diesen Fällen § 8b Abs. 2 KStG anwendbar, da es sich auch bei den nach Satz 5 realisierten stillen Reserven um einen Ertrag aus der Substanz der übertragenen Anteile handelt (vgl. *Rödder/Schumacher*, DStR 2003, 909 [911]; *Pung* in *DPM*, § 8b KStG Rz. 138 [6/2020]).
- ▶ § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a: Erfolgt die Übertragung iSv. Satz 3 durch eine natürliche Person, so ist der sich nach Satz 5 ergebende Übertragungsgewinn gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a iVm. § 3c Abs. 2 zu 40 % stfrei zu stellen, da diese Regelungen beide hier in Frage kommenden Übertragungssachverhalte erfassen (verdeckte Einlage und damit Entnahme aus dem abgebenden BV bzw. SonderBV bzw. tauschähnlicher Vorgang); s. auch § 3 Nr. 40 Anm. 58.

**c) Auswirkungen beim Übertragungsempfänger**

**Wertansatz im aufnehmenden Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen:** Beim Übertragungsempfänger ist das WG mit dem anteiligen Teilwert auszuweisen. Im Fall der unentgeltlichen Übertragung bzw. disquotalen Übertragung gegen Gesellschaftsrechte ist im aufnehmenden BV bzw. SonderBV eine Einlage anzunehmen, die, gäbe es die Regelung von Satz 3 nicht, gem. Abs. 1 Nr. 5 zum Teilwert anzusetzen wäre. Satz 5 reaktiviert nun diese Rechtsfolge insoweit, als der Anteil eines KStSubjekts am WG begründet wird oder sich erhöht. Da sowohl im abgebenden (Sonder-)BV als auch im aufnehmenden (Sonder-)BV der Teilwert anzusetzen ist, kann dies zudem als Ausdruck des Rechtsgedankens von Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 verstanden werden. Sollte Satz 5 mit der FinVerw. ebenso im Fall der Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten zur Anwendung gelangen, so bewirkt die nach Satz 5 erzwungene Aufdeckung stiller Reserven im Grundsatz eine mit Abs. 6 Satz 1 vergleichbare Rechtsfolge (dort allerdings Ansatz des gemeinen Werts).

**Bilanzielle Darstellung:** Die bilanzielle Darstellung erschöpft sich nicht im anteiligen Teilwertansatz an sich, sondern muss darüber hinaus die Zuordnung dieses anteiligen Teilwerts zum begünstigten KStSubjekt gewährleisten. Bei Übertragungen aus dem Gesellschaftsvermögen in das BV bzw. SonderBV des mitunternehmerisch beteiligten KStSubjekts sowie bei Übertragungen aus dem SonderBV eines anderen Mitunternehmers in das SonderBV des KStSubjekts ist dies der Fall, da das jeweilige ZielBV im alleinigen Eigentum des KStSubjekts steht. In der betreffenden Bilanz des KStSubjekts ist folglich der Anteil des WG, der infolge der Übertragung des WG ihm erstmalig zuzurechnen ist, mit dem Teilwert anzusetzen, während der Anteil des WG, der ihm ggf. bereits vor der Übertragung ideell anteilig zuzurechnen war, mit dem Buchwert auszuweisen ist; anders hingegen, wenn ein anderer Mitunternehmer ein WG in das Gesellschaftsvermögen überträgt: In diesem Fall genügt ein partieller Teilwertansatz in der Gesellschaftsbilanz nicht, da das mitunternehmerisch beteiligte KStSubjekt dann noch immer an den verbleibenden stillen Reserven beteiligt wäre (vgl. *Groh*, DB 2003, 1403 [1407]). Vielmehr muss entweder in der Gesellschaftsbilanz das übertragene WG zum Buchwert angesetzt werden und die vom Übertragenden nach Satz 5 aufgedeckten stillen Reserven sind in einer positiven Ergänzungsbilanz des KStSubjekts auszuweisen (vgl. *Groh*, DB 2003, 1403 [1407]; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 503.7 [4/2017]). Folgt man der verfehlten Auffassung der FinVerw., dass eine Zuordnung der stillen Reserven zum Übertragenden die Anwendung von Satz 5 nicht verhindert, so wären bei einem Teilwertansatz in der Gesellschaftsbilanz in der negativen Ergänzungsbilanz nur noch die nicht zur Aufdeckung gelangten stillen Reserven für den Übertragenden auszuweisen. Zur bilanziellen Darstellung bei Übertragungen in das Gesellschaftsvermögen s. auch Anm. 1580, 1588. Bei zwei- oder mehrstöckigen PersGes. haben Übertragungen auf die Untergesellschaft zur Folge, dass, wenn auf den übergeordneten Stufen „irgendwo“ eine oder mehrere KapGes. beteiligt sind, dies insoweit bei der Untergesellschaft den anteiligen (durchgerechneten) Teilwertansatz auslöst. Im Fall des Buchwertansatzes in der Gesellschaftsbilanz der Untergesellschaft, ergänzt um einen Mehrausweis der wegen Satz 5 aufgedeckten stillen Reserven in einer Ergänzungsbilanz für die Obergesellschaft, müssen nun, um die insoweit aufgedeckten stillen Reserven zutr. den weiter oben mitunternehmerisch beteiligten KapGes. zuzuordnen, auf jeder Stufe der Beteiligungskette bis einschließlich der Ebene der unmittelbaren Beteiligung der KapGes. Ergänzungsbilan-

zen aufgestellt werden, was technisch aufwendig ist (vgl. *Wendt*, DStJG 43 [2020], 199 [224]). Im Erg. entspricht dies der Vorgehensweise bei einer bilanziellen Durchstockung des Kaufpreises des Anteils an der Obergesellschaft auf die stillen Reserven in den anteiligen WG der Untergesellschaft(en) (vgl. hierzu *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 8. Aufl. 2020, 402 f.), nur eben in umgekehrter Richtung.

**Wertfortführung:** In der künftigen Gewinnermittlung des Übertragungsempfängers ist der Wertansatz des betreffenden WG fortzuentwickeln. Die bei Übertragungen nach Satz 3 geltenden Grundsätze, wonach es für den Übertragungsempfänger zum Eintritt in die Rechtsstellung sowie zur Anrechnung der Vorbesitzzeit des Rechtsvorgängers kommt (s. Anm. 1590), gelten dabei allerdings nicht bezüglich des zum Teilwert angesetzten Teils des WG. Vielmehr erfolgt insoweit kein Eintritt in die Rechtsstellung und die Vorbesitzzeit gilt – auch im Fall der unentgeltlichen Übertragung – als unterbrochen (vgl. *Jachmann*, DStZ 2002, 203 [209]). Unstreitig ist, dass, unabhängig von der bilanziellen Darstellungsweise, bei abnutzbaren WG auch die nach Satz 5 aufgedeckten stillen Reserven fortan Bestandteil der AfA-Bemessungsgrundlage sind. Dabei sind uE die für den zum Buchwert übertragenen Teil des WG vom Rechtsvorgänger übernommenen Wertfortführungsparameter nicht (automatisch) für den zum Teilwert übertragenen Teil des WG gültig; für diesen Teil des WG ist vielmehr über die AfA-Methode neu zu entscheiden und die RestND ist neu zu schätzen.

**Anschaffung iSv. § 6b:** Handelt es sich bei dem betreffenden WG um ein von § 6b erfasstes ReinvestitionsWG, so ist bezüglich der Frage, ob die Übertragung aufseiten des Übertragungsempfängers zu einer Anschaffung iSd. § 6b führt, zu unterscheiden: Für die zum Buchwert erfolgenden Übertragungsfälle von Satz 3 ist dies grds. zu verneinen (vgl. *Jachmann-Michel* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 6b Rz. 12). Eine Anschaffung iSd. § 6b liegt auch im Fall des Teilwertansatzes nach Satz 5 nicht vor, wenn die Übertragung unentgeltlich erfolgte, anders jedoch bei Übertragungen gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten (vgl. *Jachmann*, DStZ 2002, 203 [209]). Die Annahme eines Anschaffungsgeschäfts gilt uE jedoch nur anteilig, dh. insoweit, als der Teilwert anzusetzen ist, während es für den steuerneutral übertragenen Teil des WG (weiterhin) an einer Anschaffung fehlt.

1668–1669 Einstweilen frei.

## VII. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 6

### 1670 1. Ergänzende Missbrauchsabwehrregelung

Anstatt des Buchwerts ist bei der Übertragung eines EinzelWG in den Fällen von Satz 3 rückwirkend der Teilwert anzusetzen, wenn und soweit der Anteil eines KStSubjekts an dem übertragenen WG innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung begründet wird oder dieser sich erhöht. Die Vorschrift ist als Ergänzung zur Missbrauchsvorschrift in Satz 5 zu verstehen, deren Rechtsfolge sich ansonsten durch Gestaltungen vermeiden ließe, in denen sich ein KStSubjekt erst nach der Buchwertübertragung an dem Übertragungsempfänger beteiligt. Dies verhindert Satz 6, indem auch noch die spätere Beteiligung eines KStSubjekts an den stillen Reserven dazu führt, dass rückwirkend der Teilwert anzusetzen ist. Diesem Charakter einer ergänzenden Missbrauchsabwehrregelung folgend ist Satz 6



dann nicht anzuwenden, wenn es infolge der nachträglichen Anteilsbegründung oder -erhöhung nicht zu einem Überspringen der im Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3 vorhandenen stillen Reserven auf ein KStSubjekt kommen kann, etwa weil diese stillen Reserven ohnehin aus anderen Gründen im Moment der Anteilsbegründung oder -erhöhung aufzudecken sind, oder wenn die stillen Reserven bereits zwischenzeitlich aufgedeckt wurden. Gleichwohl lässt sich aus dem Charakter von Satz 6 als Missbrauchsabwehrvorschrift nicht ableiten, dass seine Anwendung das Vorliegen eines konkreten Missbrauchs voraussetzt, da allein die objektive Erfüllung des Tatbestands zur Anwendung der Vorschrift führt. Ob ein tatsächlicher Missbrauchswille vorliegt, ist also im Fall des nachträglichen Übergangs stiller Reserven auf ein KStSubjekt de lege lata unerheblich, selbst wenn dessen Fehlen wegen Änderungen der wirtschaftlichen oder rechtl. Rahmenbedingungen nach der Übertragung nach Satz 3 klar erkennbar ist. Nicht betroffen von Satz 6 sind Fälle, in denen es nachträglich zu einer Anteilsminderung kommt (vgl. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 503.11 [4/2017]; vgl. auch Anm. 1655).

## 2. Tatbestandsvoraussetzungen

### a) Vorherige Übertragung nach Abs. 5 Satz 3

1671

**Übertragung zum Buchwert:** Satz 6 kommt nur zur Anwendung, wenn zuvor eine Übertragung nach Satz 3 stattgefunden hat. Insoweit kommen grds. alle Übertragungsformen und -richtungen iSv. Satz 3 in Frage. Aufgrund des Missbrauchsabwehrcharakters der Vorschrift (s. Anm. 1670) und der nachrangigen Stellung innerhalb von Abs. 5 ist Satz 6 allerdings nur insoweit anzuwenden, als die vorherige Übertragung nach Satz 3 zum Buchwert erfolgte. Satz 6 scheidet damit insoweit aus, als die ursprüngliche Übertragung bereits aufgrund von Satz 5 zum Teilwert erfolgte oder wenn aufgrund einer Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Sperrfrist nach Satz 4 rückwirkend der Teilwert anzusetzen war.

**Aufstellung von Ergänzungsbilanzen:** Anders als Satz 5 (s. Anm. 1656) kann Satz 6 ggf. auch Fälle erfassen, in denen im Zuge der vorherigen Übertragung nach Satz 3 die stillen Reserven durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen dem Übertragenden zugeordnet wurden, denn es ist denkbar, dass eben dieser Übertragende diese stillen Reserven später auf ein KStSubjekt weiter überträgt.

#### **Beispiel (Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft nach Buchwertübertragung):**

A und B sind mit jeweils 50 % beteiligte Mitunternehmer der AB-oHG. A überträgt in 2018 ein WG seines nebenher bestehenden Einzelunternehmens in deren Gesamthandsvermögen. Das WG wird zum Teilwert aktiviert; die stillen Reserven werden in einer negativen Ergänzungsbilanz für A passiviert. In 2020 bringt A seinen Mitunternehmeranteil nach § 20 UmwStG zum Buchwert in die A-GmbH ein.

Durch den rückwirkenden Teilwertansatz nach Satz 6 wird in diesem Fall das Überspringen der stillen Reserven auf die A-GmbH verhindert. Die Zuordnung der stillen Reserven zu A durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz ändert hieran nichts. Zum Verhältnis von Satz 6 zu den umwstrechtl. Missbrauchsregeln s. Anm. 1676.

**Sachwertabfindung:** Auch eine Sachwertabfindung in das BV des Gesellschafters ist als Übertragung nach Satz 3 zu qualifizieren, es sei denn, die Tatbestandsvoraussetzungen einer unechten Realteilung liegen vor (s. Anm. 1506). Bei späterer Erhöhung oder Begr. des Anteils eines KStSubjekts an den stillen Reserven des erhaltenen WG kann daher ebenfalls ein Fall von Satz 6 vorliegen.

**b) Begründung oder Erhöhung des Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut**

1672 **aa) Existenz des übertragenen Wirtschaftsguts**

Bei Begr. oder Erhöhung des Anteils des KStSubjekts muss das unter den Voraussetzungen von Satz 3 übertragene WG in seiner ursprünglichen Form noch vorhanden sein. Damit sind solche WG nicht von Satz 6 betroffen, die vor Begr. oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts am betreffenden BV bereits aus diesem ausgeschieden (vgl. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 503.10 [4/2017]) oder zwischenzeitlich unselbständiger Bestandteil eines anderen WG geworden sind.

1673 **bb) Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse**

**Körperschaftsteuersubjekt:** Unter Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind, da diese Begriffe im EStG selbst nicht definiert sind, die in § 1 Abs. 1 Nr. 1-6 KStG aufgezählten unbeschränkt stpfl. KStSubjekte und die in § 2 Nr. 1 KStG genannten beschränkt stpfl. KStSubjekte zu verstehen, mithin alle StSubjekte, die unter das KStG fallen (vgl. FG München v. 10.7.2019 – 7 K 1253/17, EFG 2020, 522, Az. BFH XI R 20/19).

**Mitunternehmerstellung des Körperschaftsteuersubjekts nicht zwingend:** Nach Auffassung der FinVerw. ist es auch bei Anwendung der Regelung in Abs. 5 Satz 6 zur Vermeidung von Missbräuchen ausreichend, zu prüfen, ob im Kreis der Mitunternehmer ein KStSubjekt entweder unmittelbar oder mittelbar – über eine (weitere) Mitunternehmenschaft – an dem übertragenen WG innerhalb der Siebenjahresfrist beteiligt wird (OFD Frankfurt v. 3.9.2004 – S 2170 A- 1 09-St II 2.01, BB 2004, 2407); danach wäre die Mitunternehmerstellung des KStSubjekts für die Anwendung von Satz 6 unverzichtbar. Anders als im Anwendungsbereich von Satz 5 (s. Anm. 1652) gilt dies uE dagegen für Abs. 5 Satz 6 nicht, denn ggf. existiert die PersGes., in deren BV das WG nach Satz 3 übertragen wurde, nach der Begr. oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts gar nicht mehr, so etwa im Fall der Umwandlung der PersGes. in eine KapGes. nach §§ 25, 20 UmwStG.

1674 **cc) Unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung des Anteils**

**Beliebiger anderer Grund:** Der Wortlaut „aus einem anderen Grund“ bezieht sich allein auf Satz 5, sodass Satz 6 all die Fälle erfasst, in denen sich der Anteil eines KStSubjekts nicht bereits im Zuge der Übertragung des WG nach Satz 3 iVm. Satz 5 begründet oder erhöht hat, sondern in denen dies erst aufgrund eines dieser Übertragung nachgelagerten Vorgangs beliebiger Art erfolgt. Auf welchem zivilrechtl. Weg sich die nachträgliche Begr. oder Erhöhung des Anteils vollzieht, ist unerheblich. Denkbar sind sowohl Fälle der Einzel- als auch solche der Gesamt- oder Sonderrechtsnachfolge sowie der Anwachsung (vgl. zu Letzterer BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 34). Auch eine Veräußerung des übertragenen WG unterfällt der Sache nach Satz 6. Dem steht nicht entgegen, dass die Veräußerung bereits in Satz 4 adressiert ist, da Satz 6 keinen Bezug auf Satz 4 nimmt (vgl. FG Münster v. 24.6.2020 – 13 K 3029/18 F, EFG 2020, 1503, Az. BFH I R 34/20; aA wohl *Broemel*, DStR 2020, 1409 [1410]).

**Erhöhung oder Begründung des Anteils:** Siehe Anm. 1652.

**Unmittelbare Begründung oder Erhöhung** des Anteils eines KStSubjekts an dem nach Satz 3 übertragenen WG kann nach dem Wortlaut der Vorschrift grds. so-

wohl eine auf gesellschaftsrechtl. Basis erfolgende (erstmalige oder zusätzliche) Mitberechtigung an einem das übertragene WG umfassenden Gesamthandsvermögen als auch jede andere Übertragung des (Teil-)Eigentums an dem nach Satz 3 übertragenen WG auf ein KStSubjekt bedeuten. Eine unmittelbare Erhöhung oder Begr. des Anteils am übertragenen WG liegt danach vor, wenn

- sich die Beteiligungsquote eines KStSubjekts an einem Gesamthandsvermögen, in das zuvor ein WG nach Satz 3 übertragen wurde, erhöht bzw. eine solche erstmals begründet wird;
- eine Sachgesamtheit, in die zuvor ein WG nach Satz 3 übertragen wurde, im Ganzen auf ein KStSubjekt übergeht (s. Anm. 1676); dabei liegt ein Fall der Erhöhung vor, wenn das KStSubjekt zuvor bereits am BV beteiligt war. Ein Fall der Begr. ist gegeben, wenn das KStSubjekt bisher nicht beteiligt war und/oder noch nicht existierte;
- ein zuvor nach Satz 3 übertragenes WG im Ganzen oder teilweise in das BV oder SonderBV eines KStSubjekts übergeht.

**Mittelbare Begründung oder Erhöhung** des Anteils am übertragenen WG liegt vor, wenn das nach Satz 3 übertragene WG in das BV einer PersGes. (Untergesellschaft) übertragen wurde, an der eine PersGes. (Obergesellschaft) beteiligt ist, und anschließend der Anteil eines KStSubjekts an dieser Obergesellschaft begründet wird oder sich erhöht, oder wenn in diesen Fällen die Obergesellschaft in eine KapGes. umgewandelt wird (vgl. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 503.12 [4/2017]). Denkbar ist auch die mittelbare Anteilsbegründung oder -erhöhung über mehrere Mitunternehmenschaften. Da die Veränderungen iSv. Satz 6 auf Ebene der Obergesellschaften ggf. ohne Kenntnis der Untergesellschaft erfolgen, in deren BV das WG nach Satz 3 übertragen worden war, ist davon auszugehen, dass die gebotene Anwendung von Satz 6 in der Praxis häufig nicht erkannt wird (vgl. auch *Dräger/Müller/Dorn* in *LBP*, § 6 Rz. 1703 [7/2020]). Die Annahme, es bestehe ein strukturelles Vollzugsdefizit (vgl. *Wendt*, *DStJG* 43 [2020], 199 [225]) erscheint hier – anders als im Anwendungsbereich des Satzes 5 – naheliegend.

Zur Auslegung des Begriffs der mittelbaren Beteiligung durch die *FinVerw.* s. Anm. 1654.

**Keine mittelbare Begründung bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft:** Zutreffend ist uE die Auffassung der *FinVerw.* (vgl. *OFD Karlsruhe* v. 20.6.2006 – S 2241/27 - St 111, *StEK EStG* § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.2; *OFD Frankfurt* v. 3.5.2004 – S 2170 A - 109 - St II 2.01, *DStR* 2004, 1086), dass kein Fall des Abs. 5 Satz 6 vorliegt, wenn eine KapGes. ein WG zunächst gem. Satz 3 zum Buchwert auf eine PersGes. überträgt, an der sie zu 100 % vermögensmäßig beteiligt ist, und anschließend innerhalb von sieben Jahren die Anteile an dieser KapGes. an eine andere KapGes. veräußert werden (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 836).

#### Beispiel

(vgl. *OFD Frankfurt* v. 3.5.2004 – S 2170 A - 109 - St II 2.01, *DStR* 2004, 1086 unter 2.2): An der AB-KG sind die A-GmbH als Komplementärin (0 % Beteiligung an Erg. und Vermögen der KG) und die B-GmbH als Kommanditistin (100 % Beteiligung an Erg. und Vermögen der KG) beteiligt. Die B-GmbH überträgt zunächst ein in ihrem zivilrechtl. Eigentum stehendes WG unentgeltlich aus ihrem BV in das Gesamthandsvermögen der AB-KG. Innerhalb der folgenden sieben Jahre veräußert der Gesellschafter der B-GmbH seine Anteile zum Verkehrswert an die C-GmbH.

Die zunächst erfolgte Übertragung des WG von der B-GmbH auf die AB-KG ist nach Satz 3 Nr. 1 zum Buchwert vorzunehmen. Ein Fall von Satz 5 liegt nicht vor, da die B-GmbH be-

reits vor der Übertragung zu 100 % an dem WG beteiligt war und die A-GmbH an der AB-KG vermögensmäßig nicht beteiligt ist (s. Anm. 1658).

Nach der Anteilsveräußerung ist die C-GmbH an der B-GmbH und diese wiederum an der AB-KG beteiligt. Durch die Anteilsveräußerung wird für die C-GmbH ein Anteil an dem zuvor zum Buchwert übertragenen WG nicht mittelbar begründet. Zwar ist die B-GmbH weiterhin an den WG der AB-KG beteiligt; sie kann jedoch als KapGes. wegen der durch ihre rechtl. Selbständigkeit bewirkten Abschirmwirkung keinen Anteil an diesen WG an die C-GmbH vermitteln. Da die C-GmbH durch die Übernahme der Anteile an der B-GmbH auch nicht selbst Mitunternehmerin der AB-KG wird, ist hier Satz 6 nicht anzuwenden.

#### 1675 dd) Keine Anwendung von Satz 6 ohne Übergang stiller Reserven

**Teleologische Reduktion:** Obwohl es dem allgemein gehaltenen Wortlaut der Regelung nicht ausdrücklich entnommen werden kann, ist die Regelung von Satz 6 aufgrund ihres Charakters als Satz 5 ergänzende Missbrauchsvermeidungsvorschrift uE nicht anwendbar, wenn im Zuge der nachträglichen Begr. oder Erhöhung des Anteils des KStSubjekts keine stillen Reserven auf dieses KStSubjekt überspringen (vgl. FG Münster v. 24.6.2020 – 13 K 3029/18 F, EFG 2020, 1503, Az. BFH I R 34/20; FG München v. 10.7.2019 – 7 K 1253/17, EFG 2020, 522, Az. BFH XI R 20/19; Heerdt, Ubg 2018, 70 [71 f.]; aA *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 840; *Cloer/Weidenfeller*, DStRK 2020, 143). Wie im Bereich von Satz 5 ist daher auch im Bereich von Satz 6 unter dem Anteil eines KStSubjekts im Grundsatz der Anteil an den nicht zur Aufdeckung gelangten stillen Reserven zu verstehen. Satz 6 betrifft daher solche Fälle nicht, in denen bereits aus anderen Gründen der Teilwert anzusetzen ist, die stillen Reserven also ohnehin aufzudecken und zu versteuern sind. Wenn im Zuge der nachträglichen Erhöhung oder Begr. des Anteils eines KStSubjekts am übertragenen WG zwar keine stillen Reserven aufgedeckt werden, diese aber auch nicht auf das KStSubjekt übergehen, ist Satz 6 ebenfalls nicht einschlägig, denn missbräuchliche Gestaltungen durch Erlangung der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens oder Verlagerung von Steuersubstrat aus dem estl. in den kstl. Bereich sind in diesen Fällen nicht möglich.

**Vorrangige Realisationstatbestände:** Damit scheiden aus dem Anwendungsbereich von Satz 6 insbes. die folgenden Sachverhalte von vornherein aus, da sie ertragstl. ohnehin einen Realisationstatbestand darstellen: Das zuvor nach Satz 3 zum Buchwert übertragene WG

- wird gegen fremdübliches Entgelt an ein KStSubjekt veräußert;
- wird in das BV eines KStSubjekts verdeckt eingelegt;
- geht im Zuge der Veräußerung (vgl. FG Münster v. 24.6.2020 – 13 K 3029/18 F, EFG 2020, 1503, Az. BFH I R 34/20; FG München v. 10.7.2019 – 7 K 1253/17, EFG 2020, 522, Az. BFH XI R 20/19) bzw. Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 20 UmwStG unter Aufdeckung stiller Reserven (ggf. anteilig) unmittelbar oder mittelbar auf ein KStSubjekt über.

Zwar würden sich bei Anwendung von Satz 6 andere Rechtsfolgen ergeben, da in diesem Fall eine rückwirkende Besteuerung der zum ursprünglichen Übertragungszeitpunkt bestehenden stillen Reserven beim Übertragenden resultieren würde, während in den o.g. Fällen die Besteuerung erst zum späteren Realisationszeitpunkt und zudem in demjenigen BV eintritt, in das ursprünglich nach Satz 3 übertragen worden war (zu möglichen stl. Auswirkungen *Broemel*, DStR 2020, 1407 [1408]; insbes. *Brauer/Richter/Baumeister*, Ubg 2020, 402 [404 f.], die für Fälle, in

denen nicht das ganze nach Satz 3 übertragene WG an eine KapGes. weiterveräußert wird, nachweisen, dass eine Anwendung von Satz 6 zu einer überquotalen Aufdeckung der stillen Reserven führt). Dies ausnutzende Gestaltungsmöglichkeiten zu verhindern ist aber nicht Aufgabe von Satz 6, denn diese werden ggf. bereits durch Satz 4 eingeschränkt. Soweit sich hieraus kein rückwirkender Teilwertansatz ergibt, bleibt folglich die Erfolgsneutralität der ursprünglichen Übertragung nach Satz 3 erhalten und die Realisierung erfolgt im Rahmen der allgemeinen Vorschriften.

**Zwischenzeitige Realisation:** Satz 6 ist uE auch dann nicht anzuwenden, wenn die in dem WG zum Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3 enthaltenen stillen Reserven bereits vor der Erhöhung oder Begr. des Anteils eines KStSubjekts realisiert wurden, etwa weil derjenige, der das WG zum Buchwert in das Gesamthandsvermögen übertragen und die stillen Reserven in einer Ergänzungsbilanz zugeordnet bekommen hatte, seinen Mitunternehmeranteil vor Begr. des Anteils des KStSubjekts unter Auflösung seiner Ergänzungsbilanz verkauft hat. Dies gilt auch, wenn nach der Übertragung nach Satz 3 neue stille Reserven entstanden sein sollten.

**Nachrang gegenüber Satz 5:** Satz 6 findet auch dann keine Anwendung, wenn nach einer Übertragung iSv. Satz 3 eine erneute Übertragung nach Satz 3 stattfindet, die neben den Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 6 auch diejenigen von Satz 5 erfüllt (glA *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 503.10 [4/2017]).

**Beispiel 1 (mehrfache Übertragungen nach Satz 5):**

A ist Alleingesellschafter der A-GmbH. A und die A-GmbH sind zu je 50 % Mitunternehmer der A-KG. A überträgt in 01 der A-KG unentgeltlich ein unbebautes Grundstück seines Einzelunternehmens (Buchwert 800 000 €, Teilwert in 01 1 000 000 €). Das Grundstück wird in der Gesamthandsbilanz der A-KG mit dem Teilwert angesetzt. In 05 wird das WG (Teilwert unverändert 1 000 000 €) unentgeltlich in das SonderBV der A-GmbH bei der A-KG übertragen.

Die Übertragung in 01 erfolgt grds. nach Satz 3 Nr. 1 zum Buchwert; jedoch ist nach Satz 5 insoweit der Teilwert anzusetzen, als die A-GmbH an der A-KG beteiligt ist, da durch die Übertragung der Anteil der A-GmbH an dem Grundstück begründet wird. A versteuert daher in 01 einen Einbringungsgewinn iHv. 100 000 € (= 50 % der stillen Reserven). Bilanziell schlägt sich dies, da es sich insoweit um eine verdeckte Einlage handelt, in der Erhöhung des Buchwerts der A-GmbH-Beteiligung in der Sonderbilanz des A bei der A-KG nieder. Für die nicht aufzudeckenden stillen Reserven wird für A eine negative Ergänzungsbilanz mit einem Minderkapital von 100 000 € aufgestellt.

Die unentgeltliche Übertragung in 05 erfüllt die Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 5, da es sich um eine Übertragung nach Satz 3 Nr. 2 handelt, aufgrund derer sich der Anteil eines KStSubjekts, nämlich der A-GmbH, an dem Grundstück erhöht. Zugleich liegen aber auch die Voraussetzungen von Satz 6 vor, da sich der Anteil der A-GmbH an dem Grundstück innerhalb von sieben Jahren nach der ersten Übertragung erhöht. Satz 5 ist hier vorrangig anzuwenden mit der Folge, dass das Grundstück in der Sonderbilanz der A-GmbH mit 1 000 000 € zu bewerten ist. Die Ergänzungsbilanz des A ist erfolgswirksam aufzulösen. Aufgrund der erneut vorliegenden verdeckten Einlage in das BV der A-GmbH erhöht sich der Beteiligungsbuchwert in der Sonderbilanz des A um weitere 100 000 €.

**Weder Aufdeckung noch Überspringen stiller Reserven trotz Anteilsbegründung oder -erhöhung:** Springen trotz nachträglicher Erhöhung oder Begr. des Anteils eines KStSubjekts am übertragenen WG keine zum Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3 bereits vorhandenen stillen Reserven auf das KStSubjekt über, obwohl die stillen Reserven nicht zur Aufdeckung gelangen, ist Satz 6 uE nicht anwendbar, denn in diesen Fällen ist ein Missbrauchsverdacht nicht begründbar.

**Beispiel 2 (Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft nach Buchwertübertragung):**

A und B sind mit jeweils 50 % beteiligte Mitunternehmer der AB-oHG. A überträgt in 18 ein WG seines nebenher bestehenden Einzelunternehmens unentgeltlich in deren Gesamthandsvermögen. Das WG wird in der Gesamthandsbilanz zum Teilwert von 1000 aktiviert; die stillen Reserven von 500 werden in einer negativen Ergänzungsbilanz für A passiviert. In 20 bringt B seinen Mitunternehmeranteil nach § 20 UmwStG zum Buchwert in die A-GmbH ein. Der Teilwert des WG beträgt zu diesem Zeitpunkt 1200.

Satz 6 kommt nicht zur Anwendung, weil die in 18 vorhandenen stillen Reserven nicht auf die KapGes. überspringen. Dass im Zuge der Einbringung die zwischenzeitlich entstandenen stillen Reserven von 200 zu 50 % auf die A-GmbH überspringen, führt weder zur Anwendung von Satz 6 noch von Satz 5. Insoweit greifen lediglich die umwstrechtl. Missbrauchsvorschriften (s. Anm. 1676).

1676 **ee) Anteilsbegründung oder -erhöhung bei Übertragung von Sachgesamtheiten**

**Satz 6 nur bei Buchwertfortführung:** Vollzieht sich die Begr. oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts dadurch, dass ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil auf ein KStSubjekt übertragen wird, in dessen BV zuvor ein WG nach Satz 3 zum Buchwert übertragen wurde, so ist Satz 6 nur anzuwenden, wenn der Übergang der Sachgesamtheit zum Buchwert erfolgt, wenn also ohne die Anwendung von Satz 6 stille Reserven auf das KStSubjekt überspringen würden. Hierbei ist zwischen unentgeltlichen Übertragungen und solchen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zu unterscheiden.

**Unentgeltliche Übertragungen** erfolgen nur dann unter Fortführung der Buchwerte und führen damit zur Anwendung von Satz 6, wenn sie sich im Anwendungsbereich des Abs. 3 vollziehen.

- ▶ *Schenkung, Erbfall:* Fälle unentgeltlicher Übertragungen nach Abs. 3, bei denen es nach Satz 6 zum (ggf. anteiligen) Teilwertansatz kommt, weil ansonsten wegen der grds. resultierenden Buchwertfortführung stille Reserven auf ein KStSubjekt überspringen, stellen die Ausnahme dar. Sie können zB im Erbfall vorliegen oder bei einer Schenkung an ein KStSubjekt, an dem weder der Übertragende noch eine ihm nahestehende Person beteiligt ist (s. Anm. 1245).
- ▶ *Keine Anwendung von Satz 6 bei verdeckter Einlage:* Satz 6 ist nicht anzuwenden, wenn die Unentgeltlichkeit, wie es regelmäßig der Fall sein wird, gesellschaftsrechtl. veranlasst ist, denn insoweit liegt kein Fall von Abs. 3, sondern eine verdeckte Einlage vor, mit der Folge, dass die in der übertragenen Sachgesamtheit (und damit auch die im zuvor übertragenen WG) liegenden stillen Reserven ohnehin aufzudecken sind (BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003; BStBl. I 2019, 1291, Rz. 2; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; glA *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 714; aA FG Münster v. 26.10.2005 – 1 K 2184/02 F, EFG 2006, 807, rkr.; s. auch Anm. 1675). Für Satz 6 bleibt infolgedessen kein Raum.

**Einbringungen nach §§ 20, 21 UmwStG** können dann zur Anwendung von Satz 6 führen, wenn sie zum Buch- oder Zwischenwert erfolgen.

- ▶ *Gesamt- oder Sonderrechtsnachfolge nach dem Umwandlungsgesetz:* Satz 6 ist anzuwenden, wenn das BV einer PersGes. im Wege der Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung bzw. das BV eines Einzelkaufmanns im Wege der Ausgliederung (ggf. teilweise) nach §§ 20, 21 UmwStG zu einem unter dem ge-

meinen Wert liegenden Wert auf eine KapGes. übertragen wird und diese Übertragung ein WG umfasst, das zuvor nach Satz 3 zum Buchwert übertragen worden war. Dasselbe gilt, wenn bei einer doppelstöckigen PersGes., in deren Untergesellschaft ein WG nach Satz 3 zum Buchwert übertragen wurde, die Obergesellschaft nach §§ 20, 21 UmwStG zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert in eine KapGes. umgewandelt wird, denn hierdurch wird der Anteil dieser KapGes. an dem nach Satz 3 in die Untergesellschaft übertragenen WG mittelbar begründet (FG Nds. v. 26.10.2018 – 3 K 173/16, EFG 2019, 421, Az. BFH IV R 36/18; s.u.).

- ▶ *Formwechsel*: Obwohl nach dem Gesetzeswortlaut nicht zweifelsfrei erkennbar erfüllt doch uE auch eine formwechselnde Umwandlung von einer PersGes. in eine KapGes. nach §§ 190 ff. UmwG, § 25 UmwStG den Tatbestand von Satz 6, denn die Begr. des Anteils eines KStSubjekts setzt uE nicht zwingend einen zivilrechtl. Rechtsträgerwechsel voraus (ebenso FG Nds. v. 26.10.2018 – 3 K 173/16, EFG 2019, 421, Az. BFH IV R 36/18; *Blaas/Sombeck*, DStR 2012, 2569 [2573]; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 503.12 [4/2017]; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 34; aA *Hörger/Pauli*, GmbHR 2001, 1139 [1140]).
- ▶ *Einzelrechtsnachfolge*: Satz 6 kommt auch bei Buchwerteinbringungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge zur Anwendung, etwa bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine GmbH im Wege der Sachgründung oder Kapitalerhöhung gegen Sacheinlage, wenn dadurch stille Reserven eines zuvor nach Satz 3 übertragenen WG auf die GmbH überspringen.
- ▶ *Erweiterte Anwachsung*: Nach Auffassung der FinVerw. können Einbringungen im Wege der sog. erweiterten Anwachsung (Einbringung von Mitunternehmeranteilen gegen Gewährung neuer Anteile an der KapGes. und Anwachsung des Vermögens nach § 738 BGB) nach § 20 UmwStG steuerneutral erfolgen, obwohl sich die Anwachsung im Katalog der für die Anwendung des 6. Teils des UmwStG zulässigen zivilrechtl. Umstrukturierungsmöglichkeiten in § 1 Abs. 3 Nr. 1–5 UmwStG nicht wiederfindet, sodass im Fall einer vorherigen Übertragung eines WG nach Satz 3 insoweit der Teilwertansatz nach Satz 6 folgt (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 34; zweifelnd *Winkeljohann/Fuhrmann*, Handbuch Umwandlungssteuerrecht, 2007, 829).
- ▶ *Stellungnahme*: Die Frage, ob Buchwerteinbringungen in KapGes. einen Sperrfristverstoß iSv. Satz 6 bewirken, ist uE entlang der Zielsetzungen der umwstl. Regelungen einerseits und derjenigen des Satzes 6 andererseits zu beantworten: Erkennbar ist es Sinn und Zweck von § 20 UmwStG, stille Reserven aus der estl. in die kstl. Sphäre verlagern zu können. Nicht gewollt ist jedoch, dass dies zur Vorbereitung einer zeitnahen Veräußerung der aus der Einbringung entstandenen KapGes-Anteile unter Inanspruchnahme des Teileinkünfteverfahrens bzw. des § 8b KStG genutzt wird. Gegen derlei Gestaltungen wendet sich die Sperrfristregelung des § 22 UmwStG (vgl. *Stangl* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 22 UmwStG Rz. 24). Eine umwstrechtl. Sperrfristregelung, welche sich gegen eine zeitnahe Realisierung der stillen Reserven in den eingebrachten WG unter Inanspruchnahme des gegenüber dem EStTarif günstigeren KStSatz richtet, gibt es – von der zur Verhinderung einer Statusverbesserung in Richtung § 8b KStG für eingebrachte KapGesAnteile geltenden Sonderregelung des § 22 Abs. 2 UmwStG einmal abgesehen – nicht. Mit Satz 6 (und ebenso mit

Satz 5) werden indes – nach Auffassung des Gesetzgebers – zweierlei Zielsetzungen verfolgt: Zum einen soll verhindert werden, dass durch Buchwertübertragungen auf PersGes., an denen KapGes. mitunternehmerisch beteiligt sind, im Erg. sog. Objektgesellschaften erzeugt werden. Idee solcher Objektgesellschaften ist es, die stillen Reserven nicht mehr durch Veräußerung der WG selbst, sondern vielmehr durch Veräußerung der infolge der Übertragung nach Satz 3 im Wert gestiegenen Anteile an den mitunternehmerisch beteiligten KapGes. unter Inanspruchnahme des Teileinkünfteverfahrens zu realisieren. Zum anderen soll verhindert werden, dass die stillen Reserven des übertragenen WG bei Realisation lediglich mit dem gegenüber dem EStTarif günstigeren KStSatz versteuert werden (s. Anm. 1650). Dabei ist zu beachten, dass der Teilwertansatz nach Satz 6 (und ebenso in den Fällen des Satzes 5) nicht daran geknüpft ist, dass es tatsächlich innerhalb eines bestimmten Zeitraums nach der Übertragung zu einer Aufdeckung der stillen Reserven in der kstl. Sphäre kommt, sondern vielmehr genügt hierfür bereits deren Verbringung in die Vermögenssphäre der KapGes. (vgl. *Heerdt*, Ubg 2018, 70 [71]). Lässt man die vorstehend beschriebenen Zielsetzungen als Rechtfertigung für die Existenz von Satz 6 gelten, so ist festzuhalten, dass die hinter § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG und Abs. 5 Satz 6 stehenden Missbrauchsabwehrgedanken nicht deckungsgleich sind, sondern die Sperrfristregelung des Satzes 6 umfassender ist (vgl. *Heerdt*, Ubg 2018, 70 [73]). Aus diesen Gründen hat das FG Nds. (FG Nds. v. 26.10.2018 – 3 K 173/16, EFG 2019, 421, Az. BFH IV R 36/18) eine Suspendierung des Satzes 6 durch die Sperrfristregelung des § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG verneint. Das hiergegen mit dem Ziel einer teleologischen Reduktion von Satz 6 vorgebrachte Argument, dass es bei der Umwandlung (Einbringung) zu einem gesetzlich ausdrücklich erlaubten (Weiter-)Transfer der stillen Reserven bei gleichzeitiger Verdoppelung derselben in das System der Körperschaftsbesteuerung komme (*Beinert*, DStJG 43 [2020], 317 [333]; ebenso *Riedel*, GmbHR 2019, 558 [563]; *Weiss/Brühl*, DStR 2019, 1065 [1069]), ist im Grundsatz zwar zutr., vermag jedoch für die hier in Rede stehenden stillen Reserven, die innerhalb der vorangegangenen sieben Jahre durch eine Übertragung iSv. Satz 3 in die umgewandelte (eingebrachte) PersGes. gelangt sind, letztlich nicht zu überzeugen, sondern gilt eben nur für solche stillen Reserven, die in der Mitunternehmerschaft originär entstanden sind. Bezüglich der zuvor auf die Mitunternehmerschaft verlagerten und nachfolgend auf eine KapGes. transferierten stillen Reserven erscheint Satz 6 hingegen gerechtfertigt, da anderenfalls eine gezielte „Tarifverbesserung“ der stillen Reserven in Richtung KSt für einzelne WG erreichbar wäre. So könnten etwa einzelne zur Veräußerung anstehende WG aus dem BV des Stpfl. auf eine hierfür errichtete, gewerblich geprägte GmbH & Co. KG zum Buchwert übertragen werden. Wandelte man anschließend die KG steuerneutral in eine KapGes. um, so könnten nachfolgend die betreffenden WG aus dieser KapGes. heraus unter Inanspruchnahme des KStSatzes veräußert werden. Während die Sperrfrist des § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG in diesem Fall nicht eingreift, verhindert Satz 6 durch den rückwirkenden Teilwertansatz bezüglich der bei der ursprünglichen Übertragung nach Satz 3 auf die PersGes. bereits bestehenden stillen Reserven gezielt diese „Tarifverbesserung“ Richtung KSt, lässt aber die nachfolgend während der Zugehörigkeit der betreffenden WG zum BV der PersGes. entstandenen stillen Reserven richtigerweise unangetastet. Die vorstehend beschriebene Zielsetzung des Satzes 6 würde indes nicht erreicht, wenn man die Umwandlung (Einbringung) als un-



schädlich iSv. Satz 6 erachten und dessen Sperrfrist im Wege der umwstrechl. Rechtsnachfolge auf die KapGes. übergehen lassen würde (so aber *Beinert*, DStJG 43 [2020], 317 [333 f.]; differenzierend *Weiss/Brühl*, DStR 2019, 1065 [1070]), könnte doch die KapGes. jederzeit – ohne damit gegen die Sperrfrist zu verstoßen – das WG veräußern und damit die „Tarifverbesserung“ eintreten lassen. Zudem spricht gegen das UrT. weder das Argument, dass in der zugrunde liegenden Fallkonstellation die Übertragung des WG nach Satz 3 für eine „Tarifverbesserung“ gar nicht erforderlich war (so aber *Heerdt*, FR 2019, 475 [481]) noch, dass bei einer umgekehrten Reihenfolge (zuerst Vornahme des Formwechsels, anschließend Übertragung des WG nach Satz 3) tatbestandlich Satz 6 nicht erfüllt gewesen wäre. Derlei Alternativszenarien mögen zwar zutr. sein, andere Besteuerungsfolgen lassen sich damit jedoch nicht begründen, da die Besteuerung in aller Regel an den tatsächlich verwirklichten, nicht hingegen an einen lediglich gedachten Sachverhalt anknüpft, und eine Ausnahme von diesem Grundsatz nur in Betracht kommen kann, wenn der tatsächliche Geschehensablauf nach der Zwecksetzung der in Frage stehenden Vorschrift eine solche Gleichstellung erfordert (BFH v. 20.9.2007 – IV R 70/05, BStBl. II 2008, 265; vgl. auch *Heß*, BB 2019, 818; *Riedel*, GmbHR 2019, 558 [564]). Dem UrT. des FG Nds. ist uE daher zuzustimmen.

**Realteilung:** Wird eine Mitunternehmerschaft, in deren BV zuvor ein WG nach Satz 3 (aufgrund von Satz 5 ggf. teilweise) zum Buchwert eingebracht wurde, nach § 16 Abs. 3 Satz 2 real geteilt und gelangt dabei das zuvor nach Satz 3 übertragene WG in das BV eines an der Realteilung teilnehmenden KStSubjekts, liegt insoweit, als das WG vor der Realteilung den anderen Realteilern anteilig zuzurechnen war, ein Fall von Satz 6 vor, wenn die stillen Reserven nicht bereits ohne die Anwendung von Satz 6 aufzudecken sind.

- ▶ *Zuweisung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen:* Satz 6 ist anzuwenden, wenn einem KStSubjekt im Zuge der Realteilung ein Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil zugewiesen wird, der das zuvor nach Satz 3 übertragene WG umfasst, da in diesem Fall die in diesem WG enthaltenen stillen Reserven mangels Anwendbarkeit von § 16 Abs. 3 Satz 4 ohne Aufdeckung auf das KStSubjekt übergehen.
- ▶ *Zuweisung von Einzelwirtschaftsgütern:* Dagegen wird im Fall einer auf die Zuweisung von EinzelWG gerichteten Realteilung die Aufdeckung der stillen Reserven in dem auf das KStSubjekt übergehenden Vermögen bereits nach § 16 Abs. 3 Satz 4 erzwungen (s. § 16 Anm. 566), allerdings nicht rückwirkend auf den Zeitpunkt der Einbringung nach Satz 3, sondern bezogen auf den Zeitpunkt der Realteilung. Aufgrund des Charakters von Satz 6 als Missbrauchsbekämpfungsvorschrift tritt uE die rückwirkende Aufdeckung nach Satz 6 in diesem Fall gegenüber der für die Realteilung unmittelbar einschlägigen Regelung des § 16 Abs. 3 Satz 4 zurück.
- ▶ *Realteilung und anschließende Veräußerung iSv. § 16 Abs. 5:* Handelt es sich bei dem zuvor nach Satz 3 übertragenen WG um eine Beteiligung an einer KapGes., die von einem KStSubjekt innerhalb von sieben Jahren nach der auf die Zuweisung von Sachgesamtheiten gerichteten Realteilung veräußert oder nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1-5 UmwStG weiter übertragen wird, treffen ggf. mit Satz 6 und § 16 Abs. 5 zwei Missbrauchsvorschriften zusammen, die beide eine Verlagerung stiller Reserven aus dem Anwendungsbereich von § 3 Nr. 40 in den Bereich des § 8b KStG verhindern sollen. Nach Satz 6 ist zunächst die nach

Satz 3 in das BV der anschließend real geteilten Mitunternehmerschaft übertragene Beteiligung rückwirkend zum Teilwert zu bewerten, soweit sich der Anteil des KStSubjekts an ihr erhöht. Aufgrund der der Realteilung nachfolgenden Veräußerung ist sodann rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung die Beteiligung mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

**Beispiel:**

An der AB-KG sind A und die B-GmbH zu je 50 % an Erg. und Vermögen beteiligt. A bringt in 01 in die AB-KG eine Beteiligung an der C-GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach Satz 3 zum Buchwert von 100 (Teilwert = 200) unter Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz ein. In 03 wird die AB-KG unter Zuweisung von Teilbetrieben real geteilt. Hierbei gelangt die Beteiligung an der C-GmbH zum Buchwert in das BV der B-GmbH. Der gemeine Wert beträgt zu diesem Zeitpunkt 270. § 16 Abs. 3 Satz 4 ist wegen der Zuweisung von Teilbetrieben nicht anwendbar. In 05 veräußert die B-GmbH den Anteil an der C-GmbH für 400.

Da im Zuge der Realteilung in 03 sämtliche in den Anteilen an der C-GmbH liegende stille Reserven auf die B-GmbH überspringen, ist nach Satz 6 rückwirkend in 01 bereits der (damalige) Teilwert von 200 anzusetzen. A realisiert in seinem HerkunftsvB rückwirkend einen laufenden Gewinn von 100. Wegen der Veräußerung in 05 sind gem. § 16 Abs. 5 rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung 5/7 der zu diesem Zeitpunkt vorhandenen stillen Reserven aufzudecken. Die B-GmbH setzt die im Zuge der Realteilung erhaltenen Anteile daher rückwirkend mit 250 (200 + 5/7 von 70) an und versteuert infolgedessen nur noch den auf 150 verminderten Veräußerungsgewinn nach Maßgabe des § 8b KStG.

1677 **c) Frist von sieben Jahren**

**Grundsatz:** Satz 6 kommt nur zur Anwendung, wenn der Vorgang, der zur Begr. oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts an den stillen Reserven führt, innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung nach Satz 3 eintritt.

**Fristauslösendes Ereignis:** Im Unterschied zur Sperrfrist in Satz 4 wird in Satz 6 nicht auf die Abgabe der StErklärung als fristauslösendes Ereignis abgestellt (s. Anm. 1630 ff.), sondern auf den Zeitpunkt der vorausgehenden Übertragung des WG nach Satz 3, dh. auf den Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums. Ein Grund für diese Differenzierung ist nicht ersichtlich.

**Fristberechnung:** Die Frist beginnt mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Übertragungsempfänger und endet taggenau sieben Jahre später (Fristberechnung nach §§ 187 ff. BGB). Der Ablauf des Wj. ist insoweit ohne Bedeutung.

1678–1679 Einstweilen frei.

**3. Rechtsfolgen**

1680 **a) Rückwirkender Ansatz des Teilwerts im abgebenden Betriebsvermögen**

**Grundsatz:** Satz 6 bewirkt, dass derjenige, aus dessen BV das WG nach Satz 3 übertragen wurde, insoweit rückwirkend im Jahr der Übertragung die stillen Reserven zu versteuern hat, als diese nachträglich durch Anteilsbegründung oder -erhöhung auf ein KStSubjekt übergehen. In Höhe der aufzudeckenden stillen Reserven entsteht laufender, ggf. auch gewestpfl. Gewinn im abgebenden BV. In gleichem Umfang erhöht sich nachträglich im übernehmenden BV der Wertansatz für das übertragene WG. Der geänderte Wertansatz wirkt sich ggf. über veränderte AfA-Bemessungsgrundlagen auch auf alle Folgejahre aus.

**Gegebenenfalls nur partieller Teilwertansatz:** Der Teilwert ist nur insoweit anzusetzen, als der Anteil eines KStSubjekts an den stillen Reserven des WG begründet wird oder sich erhöht (glA *Hoffmann*, GmbHR 2002, 125 [133]). Daher ist in dem Umfang, in dem der übertragende Mitunternehmer an den stillen Reserven des WG in der Mitunternehmerschaft weiterhin beteiligt bleibt, zwingend der Buchwertansatz nach Satz 3 beizubehalten.

**Zeitpunkt des Teilwertansatzes** und damit der Gewinnrealisierung ist nicht der Eintritt des Ereignisses nach Satz 6 (Begr. oder Erhöhung des Anteils am WG), sondern der stl. Stichtag der Übertragung nach Satz 3. Die dort zugelassene Buchwertverknüpfung wird nachträglich partiell rückgängig gemacht. Damit gelangen nur diejenigen stillen Reserven zur Aufdeckung, die im Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3 vorhanden waren. Ob und in welchem Umfang im Zeitpunkt der Begr. oder Erhöhung des Anteils des KStSubjekts stille Reserven im betreffenden WG vorhanden sind, ist unerheblich. In der Praxis sind erhebliche Schwierigkeiten wegen der erst nach bis zu sieben Jahren notwendig werdenden nachträglichen Ermittlung des Teilwerts vorprogrammiert (vgl. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 503.13 [4/2017]).

**Verfahrensrecht:** Wenn die Voraussetzungen von Satz 6 vorliegen, sind die Steuer- oder Feststellungsbescheide für das Jahr der Übertragung und ggf. diejenigen der Folgejahre gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern.

## b) Aufstockung der Buchwerte

1681

**Überblick:** Der Teilwertansatz bewirkt neben der rückwirkenden Besteuerung der stillen Reserven die rückwirkende Aufstockung des Wertansatzes des nach Satz 3 übertragenen WG im aufnehmenden BV. Dies bedeutet nicht zwangsläufig, dass die sich infolge dieser Aufdeckung der stillen Reserven ergebenden Folgewirkungen bei derselben Person eintreten, bei der die Versteuerung erfolgt. Vielmehr kann die aus der Versteuerung der stillen Reserven resultierende Aufstockung der Buchwerte ggf. auch, in Extremfällen sogar ausschließlich, anderen Mitunternehmern zugutekommen. Ob dies der Fall ist, hängt davon ab, inwieweit bei der Buchwertübertragung nach Satz 3 die stillen Reserven zunächst durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen dem Einbringenden zugeordnet wurden und wessen Anteil an den stillen Reserven im Zuge der späteren Begr. oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts auf dieses überspringen.

**Übertragung nach Satz 3 erfolgte unter Aufstellung von Ergänzungsbilanzen:** In diesem Fall bewirkt der rückwirkende Teilwertansatz, dass die für den Einbringenden aufgestellte negative Ergänzungsbilanz insoweit, als nachträglich stille Reserven auf ein KStSubjekt überspringen, korrigiert wird. Der passivierte Minderwert wird dabei auf den Anteil der stillen Reserven reduziert, der trotz des später eintretenden Ereignisses nicht auf das KStSubjekt überspringt.

### Beispiel 1 (Umwandlung nach Buchwertübertragung):

A und B sind zu 50 % an Erfolg und Vermögen der AB-oHG beteiligt. Bei deren Gründung in 01 hat A seine gesellschaftsvertraglich vereinbarte Einlage von 100 000 € durch Übertragung eines aus seinem Einzelunternehmen stammenden WG erbracht. B leistete eine Bar einlage von 100 000 €. Das von A eingebrachte WG wurde in der Gesellschaftsbilanz mit 100 000 € aktiviert, A und B wurden jeweils 100 000 € auf ihrem Kapitalkonto I gutgeschrieben. Da das eingebrachte WG im Zeitpunkt der Einbringung lediglich einen Buchwert von 80 000 € hatte, wurde für A wegen des nach Satz 3 Nr. 1 zwingenden Buchwertansatzes eine

negative Ergänzungsbilanz mit einem Minderwert für das eingebrachte WG von 20000 € aufgestellt. Satz 5 findet keine Anwendung, da zu diesem Zeitpunkt noch keine stillen Reserven auf ein KStSubjekt überspringen. Zum 1.1.05 wird die AB-oHG nach § 20 UmwStG zum Buchwert in die AB-GmbH umgewandelt.

Aufgrund der Umwandlung springen sämtliche stille Reserven auf die A-GmbH über, daher ist für das eingebrachte WG rückwirkend der Teilwert anzusetzen und die Ergänzungsbilanz des A aufzulösen. Im Einzelunternehmen entsteht ein Gewinn iHv. 20000 €. Die Gewinnauswirkungen, die sich aus der zwischenzeitlichen Fortführung der Ergänzungsbilanz in den Jahren 01 bis 04 ergeben hatten, sind ebenfalls rückgängig zu machen. Auswirkungen auf der Ebene des B ergeben sich nur insoweit, als sich durch die rückwirkende Korrektur der sich aus der Fortschreibung der Ergänzungsbilanz ergebenden Minderabschreibungen die GewStBelastung der oHG mindert.

**Beispiel 2 (Teilantileinbringungen nach Buchwertübertragung):**

Wie im Beispiel 1, jedoch wird die OHG nicht umgewandelt, sondern A bringt die Hälfte seines Mitunternehmeranteils in 05 zum Buchwert in die A-GmbH ein.

Aufgrund der Einbringung in die A-GmbH springen 50 % der stillen Reserven auf die A-GmbH über; das übertragene WG ist infolgedessen rückwirkend zur Hälfte zum Teilwert anzusetzen. Der Minderwert in der negativen Ergänzungsbilanz des A wird von Beginn an auf 10000 € herabgesetzt. Im Einzelunternehmen sind rückwirkend 10000 € zu versteuern.

**Übertragung nach Satz 3 erfolgte ohne Aufstellung von Ergänzungsbilanzen:** In diesen Fällen sind bereits im Zuge der Übertragung nach Satz 3 stille Reserven auf andere Mitunternehmer übersprungen. Bei einer nachfolgenden Begr. oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts an den stillen Reserven ist es zur Erreichung des Gesetzeszwecks erforderlich, die rückwirkende Aufstockung der Buchwerte bei demjenigen vorzunehmen, dessen stille Reserven auf das KStSubjekt übergehen. Dieser muss nicht mit demjenigen übereinstimmen, aus dessen BV die Übertragung nach Satz 3 erfolgte.

**Beispiel 3 (Einbringung nach § 20 UmwStG nach Buchwertübertragung durch anderen Mitunternehmer):**

Wie im Beispiel 2, jedoch wird das WG bereits in der Gesellschaftsbilanz mit dem Buchwert von 80000 € ausgewiesen. Die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz entfällt. Die Kapitalkonten beliefen sich bei Gründung auf jeweils 90000 €. In 05 bringt nunmehr nicht A, sondern B seinen Mitunternehmeranteil zum Buchwert in die B-GmbH ein. Die Sperrfrist nach Satz 4 sei abgelaufen.

Im Zuge der Einbringung gehen in 05 stille Reserven auf die KapGes. über, die A insoweit rückwirkend in 01 zu versteuern hat. Zu beachten ist, dass hier eine positive Ergänzungsbilanz für B, nicht etwa für A, aufzustellen ist, in der die auf ihn entfallenden stillen Reserven ausgewiesen werden. Die fortgeführte Ergänzungsbilanz des B geht im Zuge der Einbringung des Mitunternehmeranteils in 05 auf die B-GmbH über.

1682 c) **Besonderheiten im Fall zwischenzeitlicher Anteilsübertragungen**

Aufgrund des bis zu sieben Jahre umfassenden Zeitraums zwischen Übertragung nach Satz 3 und Begr. oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts am übertragenen WG ist kaum auszuschließen, dass sich die personelle Zusammensetzung der Mitunternehmerschaft, in bzw. aus deren BV ein WG nach Satz 3 zum Buchwert übertragen wurde, in der Zeit zwischen der Buchwertübertragung und der Anteilsbegründung oder -erhöhung des KStSubjekts verändert.

**Zwischenzeitliche entgeltliche Übertragungen:** Soweit dies auf Anteilsverkäufen beruht, durch welche die stillen Reserven in dem nach Satz 3 übertragenen WG

aufgedeckt werden, ist ein rückwirkender Teilwertansatz nicht mehr geboten. Etwas anderes gilt aber, wenn die stillen Reserven im Zuge der Veränderung des Gesellschafterkreises nicht oder nur teilweise aufgedeckt wurden, etwa weil sie im Zuge der Übertragung nach Satz 3 oder aufgrund anderer Umstrukturierungen bereits vor der Veräußerung des betreffenden Anteils auf andere Mitunternehmer übersprungen sind und folglich durch die Veräußerung jenes Anteils nicht zur Aufdeckung gelangen (so wohl auch *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 503.13 [4/2017]). In diesen Fällen sind die auf das KStSubjekt übergehenden stillen Reserven rückwirkend vom ursprünglich Übertragenden zu versteuern; zur Erreichung der gesetzgeberischen Zielsetzung ist sodann sicherzustellen, dass die aufgrund des (ggf. anteiligen) rückwirkenden Teilwertansatzes notwendig werdende Aufstockung der Buchwerte letztlich bei demjenigen eintritt, aus dessen (ggf. ideell anteiligen) BV die stillen Reserven anschließend auf das KStSubjekt überspringen.

**Beispiel 1 (Anteilsveräußerung zwischen Buchwertübertragung und Umwandlung):**

A überträgt in 01 ein WG seines Einzelunternehmens unentgeltlich in das Gesamthandsvermögen der AB-oHG, an der er neben B zu 50 % beteiligt ist. Eine Ergänzungsbilanz wird nicht aufgestellt. In 05 veräußert A seinen Mitunternehmeranteil zum Teilwert an C. Die Sperrfrist nach Satz 4 sei abgelaufen. In 07 wird die oHG zum Buchwert in eine KapGes. umgewandelt.

Die infolge der Buchwertübertragung in 01 zunächst unaufgedeckt gebliebenen stillen Reserven entfielen in der oHG zunächst auf A und B jeweils zur Hälfte. Im Zuge der Anteilsveräußerung in 05 realisiert A den bei ihm verbliebenen Anteil der stillen Reserven. Durch die Umwandlung der oHG springen die zuvor nach Satz 3 auf B übergegangenen stillen Reserven nunmehr auf die KapGes. über. Insoweit hat ein rückwirkender Ansatz zum Teilwert zu erfolgen. Die Besteuerung hat uE de lege lata bei A zu erfolgen, obwohl für ihn ein Missbrauchsverdacht kaum gerechtfertigt erscheint. Dies wirkt umso schwerer, als nunmehr nicht für A, sondern für B eine positive Ergänzungsbilanz aufzustellen ist, da die stillen Reserven bei demjenigen aufzustocken sind, von dem sie später auf die KapGes. übergehen.

**Zwischenzeitliche unentgeltliche Übertragungen:** Die durch die Aufstockung entstehenden Folgewirkungen können uU auch bei verschiedenen Personen auftreten. Dies ist insbes. der Fall, wenn zwischenzeitlich unentgeltliche Anteilsübertragungen nach Abs. 3 vorgenommen werden.

**Beispiel 2 (unentgeltliche Anteilsübertragung zwischen Buchwertübertragung und Umwandlung):**

Das vorhergehende Beispiel sei insoweit abgewandelt, als A seinen Mitunternehmeranteil in 05 nicht veräußert, sondern unentgeltlich nach Abs. 3 unter Fortführung der Buchwerte an seinen Sohn C überträgt.

In diesem Fall springen bei der Umwandlung in 07 die gesamten stillen Reserven auf die KapGes. über. A hat daher rückwirkend in 01 die stillen Reserven des nach Satz 3 übertragenen WG zu versteuern. A und B erhalten infolgedessen in 01 je eine Ergänzungsbilanz, in der jeweils die Hälfte der stillen Reserven aktiviert wird. Die (fortgeführte) Ergänzungsbilanz des A geht in 05 mit auf C über.

**d) Sonstige Rechtsfolgen**

1683

**Teileinkünfteverfahren:** Handelt es sich bei dem zum Buchwert übertragenen WG um Anteile an einer KapGes., kommt ggf. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a oder § 8b Abs. 2 KStG zur Anwendung (vgl. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 503.14 mwN [4/2017]). Während die Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens unstrittig ist, fällt die Rechtfertigung einer Inanspruchnahme von § 8b Abs. 2 KStG schwerer,

wenn die Übertragung nach Satz 3 unentgeltlich erfolgte, da weder im Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3 – hier wurde keine KapGes. bereichert – noch im Zeitpunkt der umwstrechtl. bewirkten Erhöhung oder Begr. des Anteils der KapGes. an dem übertragenen WG eine verdeckte Einlage vorliegt, sodass die Hinzuziehung von § 8b Abs. 2 Satz 6 KStG ausscheidet. Steuersystematisch erscheint allerdings auch in diesen Fällen die Anwendung von § 8b Abs. 2 KStG geboten (s. auch Anm. 1665). Soweit es sich um einbringungsgeborene Anteile handelt, ist ggf. die siebenjährige Sperrfrist nach § 3 Nr. 40 Satz 3 aF bzw. § 8b Abs. 4 KStG aF zu beachten. Für Anteile, die nach dem 12.12.2006 durch eine Einbringung nach §§ 20, 21 UmwStG unter dem gemeinen Wert entstanden sind, ist ggf. ein Einbringungsgewinn I zu berücksichtigen.

**Erhöhung der Anschaffungskosten der Kapitalgesellschaftsanteile:** In den Fällen der Einbringung nach §§ 20 ff. UmwStG erhöhen sich infolge des rückwirkenden Teilwertansatzes nach Satz 6 der Buchwert des eingebrachten BV und damit nach § 20 Abs. 3 UmwStG zugleich die AK der im Zuge der Einbringung erhaltenen Anteile.

1684–1699 Einstweilen frei.

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

### I. Einordnung des Abs. 6

**Schrifttum:** Vor StEntlG 1999/2000/2002: **Tausch allgemein:** *Gail/Düll/Hess-Emmerich/Fuhrmann*, Aktuelle Entwicklungen des Unternehmenssteuerrechts – Steuerliche Überlegungen zum Jahresende 1998, DB 1998, Beilage Nr. 19; *Daragan*, Einbringung von Wirtschaftsgütern – (k)ein kauf- oder tauschähnliches Geschäft?, DStR 2000, 573; *Focken*, Spielräume der Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode bei Beteiligungserwerb durch Anteilstausch, DB 2000, 2437; *Strohner/Weismüller*, Steuerliche Behandlung des Tauschs oder Verkaufs von Belegschaftsaktien – Tausch von Mannesmann- in Vodafone-Aktien, NWB 2001, F. 3, 11378.

**Tauschgutachten:** *Wassermeyer*, Tausch und Einlage von Anteilen an Kapitalgesellschaften über die Grenze, DB 1990, 855; *Blumers/Schmidt*, Die neuen Tauschgrundsätze und ihre subsidiäre Geltung, DB 1998, 392; *Honert/Neumayer*, Neue und alte Probleme nach dem „Tausch-Erlass“, GmbHR 1998, 1101; *Kupka*, Zum „6: 1 -Clou“ – Ist ein steuerneutraler Tausch auch in Zukunft noch möglich? – Welche Auswirkungen ergeben sich für die Aktionäre, die die zum Tausch hingegebenen Aktien im Betriebsvermögen gehalten haben?, DB 1998, 229; *Rödder*, Das neue BMF-Schreiben zum Tauschgutachten – Grundsatz- und Detailanmerkungen, DStR 1998, 474; *Rohler*, Ist die Abschaffung des Tauschgutachtens wirklich gelungen?, NWB 1999, F. 3, 10855; *Herzig*, Das Ende des Tauschgutachtens?, in *Wassermeyer/Mayer/Rieger* (Hrsg.), Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, FS Siegfried Widmann, Bonn 2000, 393; *Riemenschneider*, Der Tausch in der Handels- und Steuerbilanz unter besonderer Berücksichtigung des sogenannten Tauschgutachtens des Bundesfinanzhofs vom 16.12.1958, Diss. Bonn 2000; *Scholten/Griemla/Theuissen*, Das Tauschgutachten lebt – Keine Einschränkung der Rechtsgrundsätze des BFH-Tauschgutachtens vom 16.12.1958 durch § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG, Ubg 2009, 628.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 15.2.1995 – IV B 2 - S 1909 - 6/95, BStBl. I 1995, 149; BMF v. 9.2.1998 – IV B 2 - S 1909 - 5/98, BStBl. I 1998, 163; beide Schreiben aufgehoben mW für ab 1.1.2004 verwirklichte StTatbestände, BMF v. 29.3.2007 – IV C 6 - O 1000/07/0018, 2007/0145039, BStBl. I 2007, 369; BMF v. 29.3.2000 – IV C 2 - S 2178 - 4/00, BStBl. I 2000, 462.

**Nach StEntlG 1999/2000/2002:** *Kroschel/Löbl/Wellisch*, Der Referentenentwurf zur Steuerreform der rot-grünen Bundesregierung: Abkehr von dem Ziel der Vereinfachung des Steuerrechts, DB 1998, 2387; *Weber-Grellet*, Die verdeckte Einlage, DB 1998, 1532; *Weber-Grellet*, Das hässliche Bilanzsteuerrecht, DB 1998, 2435; *Büchtele*, Die verdeckte Einlage im Brennpunkt von Bilanz- und Gesellschaftsrecht, DB 1999, 2336; *Dötsch*, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen des UmwStG und des GewStG und körperschaftsteuerlich relevante Änderungen des EStG, DB 1999, 932; *Tiedtke/Wälzholz*, Zur Übertragung eines Teilanteils an einem Mitunternehmeranteil und zur verdeckten Einlage nach altem und neuem Recht, DB 1999, 2026; *Schmid/Mühlhäuser*, Wirtschaftliches Eigentum und Gewinnrealisierung bei der Wertpapieranleihe, DB 2001, 2609; *Dautel*, Steuerneutraler Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Tausch, BB 2002, 1844; *Häger/Forst*, Tausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften – Vielfältige Möglichkeiten führen zur Steuerneutralität, EStB 2002, 291; *Honert*, Steuerneutraler Tausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften – Wann er möglich und worauf zu achten ist!, EStB 2002, 160; *Füger/Rieger*, Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft zu Buchwerten, DStR 2003, 628; *Groh*, Teilwerteinbringung von betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern in Personengesellschaften, DB 2003, 1403; *Engelen/Heider*, Bewertung einer Kapitalerhöhung gegen Sacheinlage, FR 2017, 319; *Hornung/Westermann*, Ertragsteuerliche Erfassung von Gewinnen aus Kauf, Verkauf und Tausch von Kryptowährungen, DStZ 2018, 301; *Arnold/Steinau*, Verdeckte „Abwärtseinlagen“ in Kapitalgesellschaften aus dem Betriebsvermögen, Ubg 2019, 153; *Dorn*, Zur Möglichkeit der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens im Wege der verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft zu Buchwerten, Ubg 2019, 157; *U. Prinz/Ludwig*, Bitcoins, ICOs und Token – Neue Welten im Steuerbilanzrecht?, StuB 2019, 257.

**Verwaltungsanweisungen:** OFD Frankfurt v. 21.5.2001, FR 2001, 802; OFD Berlin v. 19.7.2002, DStR 2002, 1811; FinSen. Bremen v. 25.10.2002, FR 2003, 48; OFD Düss. v. 11.5.2004, FR 2004, 670; OFD Frankfurt v. 2.11.2018 – S 2163 A - 009 - St 216, juris.

## 1. Bedeutung und Verhältnis zu anderen Vorschriften

### a) Bedeutung

1700

Abs. 6 schreibt bestimmte Rechtsfolgen einerseits für den Tausch von WG und andererseits für die verdeckte Einlage von WG in KapGes. vor. Bei beiden Vorgängen handelt es sich nach den Vorstellungen des Gesetzgebers um Realisationsakte, darüber hinaus haben sie jedoch nichts gemeinsam. Schließlich sind die in Abs. 6 bestimmten Rechtsfolgen keine Neuregelungen, sondern beschreiben lediglich das, was schon bisher galt.

#### Grund der gesetzlichen Regelung:

- ▶ *Steuerneutrale Umstrukturierungen:* Der Gesetzgeber war der Auffassung, dass er für betriebliche Umstrukturierungsmaßnahmen mit dem UmwG und dem UmwStG den Unternehmen ein hinreichendes Instrumentarium für die Schaffung und Anpassung von Unternehmensstrukturen zur Verfügung gestellt hat. Insbesondere mit Blick auf das Tauschgutachten des BFH wird in der Gesetzesbegründung ausgeführt, dass gesetzlich nicht zugelassene Begünstigungen nicht gewollt sind. Konsequenterweise sollte daher durch die gesetzliche Normierung des AK-Begriffs eine für alle Tauschvorgänge einheitliche, gesetzliche Bewertungsvorschrift geschaffen werden. Dies wurde insbes. mit Hinweis auf das verfassungsrechtl. Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung begründet (BTDrucks. 14/23, 172f.). Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte durch die Schaffung des Abs. 6 Satz 1 mit dem StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) für Tauschvorgänge ab 1.1.1999 (§ 52 Abs. 16 Satz 11 idF des StEntlG 1999/2000/2002) vor allem die Möglichkeit,

Anteile an KapGes. ohne Aufdeckung der stillen Reserven tauschen zu können, abgeschafft werden. Zum Erg. s. Anm. 1703. Ein wesentlicher Faktor und damit Auslöser der gesetzlichen Regelung war der sog. 6:1-Clou der Hypo-Vereinsbank, der nach den im Schrifttum kolportierten Meinungen steuerneutral aufgrund des Tauschgutachtens abgewickelt wurde, dies aber nach wohl überwiegender Auffassung zu Unrecht (vgl. *Kupka*, DB 1998, 229).

- ▶ *Verdeckte Einlage*: Dabei sah der Gesetzgeber die Notwendigkeit, auch die stl. Folgen der verdeckten Einlage eines WG in eine KapGes. ab 1.1.1999 (§ 52 Abs. 16 Satz 15) ausdrücklich gesetzlich zu regeln. Allerdings sollten – zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung – WG, die der Stpfl. innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage erworben hat, lediglich mit ihren tatsächlichen AK bzw. dem niedrigeren Teilwert zu bewerten sein (BTDrucks. 14/23, 173).
- ▶ *Vorrang des Abs. 5 gegenüber Abs. 6*: Abs. 6 Satz 4 der Vorschrift, der durch das UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) mW ab VZ 2001 (§ 52 Abs. 1 idF des UntStFG) eingefügt worden ist, sollte schließlich klarstellen, dass die Bewertungsvorschrift des Abs. 6 in den Fällen des Abs. 5 nicht gelten soll. Liegt ein Fall des Abs. 5 vor, bleibt es also für die Übertragung von EinzelWG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten bei der dort geregelten Buchwertverknüpfung. Die Ergänzung um diesen Satz wurde für erforderlich gehalten, weil ansonsten das Verhältnis von Abs. 6 zu Abs. 5 für unklar gehalten wurde.

**Bedeutung der Vorschrift:** Abs. 6 hat uE insgesamt lediglich klarstellende Bedeutung, da er Rechtsfolgen bestimmt, die auch schon nach bisher ganz herrschender Auffassung aufgrund der in Abs. 1 enthaltenen Bewertungsvorschriften bzw. nach den GoB galten:

- ▶ *Abs. 6 Satz 1* bestimmt, wie die AK eines WG zu ermitteln sind, wenn als Gegenleistung für dieses WG kein Geldbetrag, sondern eine Sachleistung gewährt wird, wenn also im Wege des Tauschs erworben wird. Abs. 6 Satz 1 hat Bedeutung für beide Tauschpartner gleichermaßen, wenn sich bei beiden das Tauschgeschäft als betriebliches darstellt. Bislang war die hier vorgeschriebene Rechtsfolge allerdings, soweit ersichtlich, nicht str., sondern durch langjährige Rspr. des BFH geklärt (BFH v. 25.1.1984 – I 183/81, BStBl. II 1984, 422; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 631). Die Rechtsfolge ist Ausdruck des Realisationsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, dazu *Weber-Grellet*, FR 2003, 469, unter Verweis auf BFH v. 12.5.1993 – XI R 1/93, BStBl. II 1993, 786; s. auch BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; BFH v. 6.12.2017 – VI R 68/15, BStBl. II 2019, 128).

Der AK-Begriff, wie er jetzt in Abs. 6 Satz 1 normiert ist, wurde schon bisher aus Abs. 1 Nr. 1 abgeleitet. Insofern hat Abs. 6 Satz 1 lediglich klarstellende Bedeutung.

- ▶ *Abs. 6 Sätze 2 und 3* beschäftigen sich nicht mit den stl. Konsequenzen eines Tauschs, sondern mit der Auswirkung der verdeckten Einlage eines WG in eine KapGes. auf die Bewertung der Beteiligung in der StBil. des Einlegenden. Diese Sätze haben mithin nur Bedeutung im Rahmen der Bilanzierung des einlegenden Gesellschafters der KapGes.
- ▶ *Abs. 6 Satz 4* schließlich grenzt die Anwendungsbereiche von Abs. 5 und Abs. 6 voneinander ab, indem er den in Abs. 5 festgelegten Rechtsfolgen Vorrang gegenüber denjenigen von Abs. 6 erteilt.



**b) Verhältnis zu anderen Vorschriften****aa) Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG**

1701

**Verhältnis zu den anderen Absätzen des § 6:** Im Rahmen der allgemeinen Bewertungsvorschriften des Abs. 1 spielen die AK bzw. die fortgeführten AK eine zentrale Rolle. Der AK-Begriff selbst ist im EStG nicht definiert (s. Anm. 162). Lediglich für den Spezialfall des Tauschs bestimmt Abs. 6 Satz 1 die Höhe der AK des erworbenen WG. Insofern ergänzt Abs. 6 Satz 1 die Bewertungsregeln von Abs. 1. Gleiches gilt für die Regelung in Abs. 6 Sätze 2 und 3. Auch für die Fälle des Abs. 2 (sog. geringwertige WG) gilt die in Abs. 6 Satz 1 enthaltene Definition der AK. Abs. 6 Sätze 2 und 3 können auf Abs. 2 keine Auswirkung haben, da eine Beteiligung kein abnutzbares bewegliches WG darstellt.

Die Fälle, die in Abs. 3 geregelt sind, setzen Unentgeltlichkeit voraus (für Abs. 3 vgl. auch OFD Düss. v. 9.9.1999, DStR 1999, 1946). Hier liegen daher definitionsgemäß keine (neuen) AK vor (zu Abs. 3 s. Anm. 1301), weshalb es auch keiner speziellen Definition der AK bei einem Tausch bedarf. Für die unentgeltliche Übertragung einzelner WG nach Abs. 4 gilt eine Sonderregelung (gemeiner Wert beim Erwerber; s. Anm. 1421). Soweit in den Fällen des Abs. 5 eine Gegenleistung in Form von Gesellschaftsrechten gewährt wird, liegt begrifflich allerdings ein Tausch vor. Hier schreibt jedoch Abs. 6 Satz 4 vor, dass die Regelungen des Abs. 5 Vorrang haben. In den Fällen des Abs. 5 ist also zwingende Buchwertverknüpfung anzunehmen.

**Verhältnis zu § 16:** Auch eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe kann gedanklich im Wege des Tauschs erfolgen (Beispiel: Der Einzelunternehmer verkauft sein Unternehmen gegen eine Kunstsammlung). Zunächst ist festzuhalten, dass es bei § 16, wie auch bei § 17, § 20 Abs. 2 und § 23, um die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns geht, während Abs. 6 sich mit den AK auseinandersetzt. Während Abs. 6 sich also den stl. Rechtsfolgen für einen Erwerber widmet, bestimmen die §§ 16, 17, 20 Abs. 2 und 23 die stl. Rechtsfolgen für einen Verkäufer. Insofern besteht kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen § 16 und Abs. 6. Allerdings besteht dieser mittelbar dergestalt, dass die AK des Erwerbers des Betriebs, die sich im Fall eines Tauschs nach Abs. 6 bestimmen, regelmäßig dem Veräußerungspreis des Verkäufers entsprechen. Also wirkt Abs. 6 in dem eingangs erwähnten Beispiel indirekt auch auf die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns.

Grundsätzlich gehen zwar die in § 16 enthaltenen Bewertungsvorschriften als *lex specialis* den allgemeinen Bewertungsvorschriften des § 6 vor, allerdings enthält § 16 keine besondere Bewertungsregel für einen solchen Fall. Dann wäre Abs. 6 als allgemeine Bewertungsregel auch im Zusammenhang mit § 16 zu beachten. Dies gilt allerdings nicht für die in § 16 Abs. 3 geregelten Fälle der Realteilung, da insoweit besondere Bewertungsvorschriften bestehen (*Kulosa in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 1).

**Verhältnis zu § 17:** § 17 regelt die stl. Konsequenzen aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes., die im PV gehalten werden und bestimmte Voraussetzungen erfüllen (Mindestbeteiligung von 1 % am Kapital der Gesellschaft, zu den Einzelheiten s. Erläuterungen zu § 17). Die Einkünfte aus § 17 gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und damit zu den Gewinneinkünften. Daher ist Abs. 6 im Rahmen des § 17 grds. zu beachten. Sofern eine verdeckte Einlage in eine KapGes. vorliegt, ist § 17 Abs. 2 Satz 2 als *lex specialis* vorrangig.

**Verhältnis zu § 20:** Soweit Wertpapiere und andere Finanzprodukte im PV gehalten werden, richtet sich die Besteuerung seit 1.1.2009 nach § 20, sofern die Finanz-

anlagen nach dem 31.12.2008 erworben wurden (§ 52a Abs. 10) und nicht § 17 greift. Hier gilt nicht Abs. 6. Bei Tausch solcher Finanzanlagen ist grds. der Wert der empfangenen Gegenleistung maßgebend (die Rspr. des BFH zu § 23 ist uE insoweit übertragbar, vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [835]; bestätigt in BFH v. 17.6.2009 – IX B 204/08, BFH/NV 2009, 1262). Zu beachten ist hier insbes. auch § 20 Abs. 4a.

**Verhältnis zu § 23:** Die in § 23 beschriebenen privaten Veräußerungsgeschäfte gehören zu den sonstigen Einkünften des § 22, also zu den Überschusseinkünften. Für diese ist § 6 grds. nicht anwendbar. Bei einem privaten Veräußerungsgeschäft im Wege des Tauschs ist grds. der gemeine Wert der empfangenen Gegenleistung maßgebend (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [835]; bestätigt in BFH v. 17.6.2009 – IX B 204/08, BFH/NV 2009, 1262; vgl. auch *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 23 Rz. 71).

#### 1702 **bb) Verhältnis zu Vorschriften des UmwStG**

Das UmwStG enthält bezüglich der dort genannten Vorgänge gegenüber den allgemeinen Bewertungsregeln des EStG besondere Vorschriften, die dementsprechend den allgemeinen Regeln vorgehen (glA *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 733).

#### 1703 **cc) Verhältnis zum Tauschgutachten**

Das Gutachten des BFH v. 16.12.1958 (BFH v. 16.12.1958 – I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30) hat sich mit der Frage der Gewinnverwirklichung beim Tausch von Anteilsrechten (Aktientausch) an KapGes. beschäftigt (sog. Tauschgutachten). Nach den Gesetzesmaterialien war es Ziel des Gesetzgebers, das als Begünstigung angesehene Erg. dieses Tauschgutachtens durch die Einführung des Abs. 6 zu beseitigen (BTDrucks. 14/23, 172 [173]). Fraglich ist allerdings, ob dies gelungen ist, auch wenn der BFH in drei Entsch., allerdings ohne nähere Begründung, davon auszugehen scheint (BFH v. 23.6.2006 – X B 18/06, BFH/NV 2006, 1651; BFH v. 24.4.2007 – I R 16/06, BStBl. II 2007, 707; BFH v. 6.4.2009 – IX B 204/08, BFH/NV 2009, 1262).

In dem ersten Leitsatz kommt das Tauschgutachten des BFH (BFH v. 16.12.1958 – I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30) zu dem Erg., dass der Tausch von Anteilsrechten an KapGes. grds. zur Verwirklichung der im Buchwert der abgegebenen Anteile enthaltenen stillen Reserven führt. Diese Rechtsfolgen entsprechen grds. den in Abs. 6 Satz 1 enthaltenen. Eine Realisierung stiller Reserven kann nur dann angenommen werden, wenn die Anteile im Rahmen des Tauschvorgangs mit ihren (höheren) Verkehrswerten bewertet werden. Im Weiteren führt der BFH aus, dass ausnahmsweise dann keine Realisierung der stillen Reserven anzunehmen ist, wenn wegen der Wert-, Art- und Funktionsgleichheit der getauschten Anteile deren Nämlichkeit bejaht werden kann. Nämlichkeit bedeutet nach den Ausführungen im Tauschgutachten, dass bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die abgegebenen Anteile und die empfangenen Anteile identisch sind. Besteht aber wirtschaftliche Identität, also Nämlichkeit iSd. Tauschgutachtens, dann kann begrifflich kein Austauschgeschäft bezüglich der betroffenen Anteile stattgefunden haben. Die abgegebenen Anteile und die erworbenen Anteile sind unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise identisch. Damit fehlt es hier also am Anschaffungsvorgang, was letztendlich den BFH im Tauschgutachten dazu veranlasst hat, in diesem Ausnahmefall keine Gewinnrealisierung anzunehmen.

Wenn aber kein Anschaffungsgeschäft vorliegt, gibt es auch keine Notwendigkeit für die Definition von AK, wie sie in Abs. 6 Satz 1 enthalten ist. Die AK für die ursprünglichen Anteile sind fortzuführen (BFH v. 24.4.2007 – I R 16/06, BStBl. II 2007, 707), denn Abs. 6 Satz 1 setzt für seine Anwendung eben ein solches Austauschgeschäft voraus. Damit ist aber die vom Gesetzgeber beabsichtigte „Abschaffung des Tauschgutachtens“ misslungen, denn Abs. 6 regelt nichts anderes, als schon bisher nach stRspr. gegolten hat und entsprechend auch im Tauschgutachten festgehalten worden ist (glA Herzig, FS Widmann, 2000, 393; Rohler, NWB 1999, F. 3, 10855; Scholten/Griemla/Theunissen, Ubg 2009, 628; neutral wohl Dautel, BB 2002, 1844).

## 2. Historische Entwicklung

1704

### Rechtslage bis 1999:

- ▶ *Anschaffungskostenprinzip*: Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG 1957 waren die als BV anzusetzenden einzelnen WG mit ihren AHK, ggf. vermindert um AfA, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge zu bewerten. Der Begriff der AK selbst war im EStG bislang nie geregelt, er wurde vielmehr dem Handelsrecht entnommen (seit 1.1.1987: § 255 HGB, s. Anm. 281). Diese Definition galt auch, wenn der Anschaffungsvorgang nicht durch die Hingabe von Geld als Gegenleistung, sondern durch die Hingabe von anderen WG vollzogen wurde. Als Aufwand zum Erwerb des WG wurde dabei der gemeine Wert des hingegebenen WG angenommen (stRspr., vgl. zuletzt BFH v. 28.11.2019 – IV R 54/16, BFHE 266, 250, mwN; ebenso Weber-Grellet in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 633). Lag der Buchwert des hingegebenen WG unter dessen gemeinem Wert, kam es beim Tausch also nach bisheriger gefestigter Rechtslage zur Gewinnrealisation.
- ▶ *Ausnahmetatbestand Anteilstausch*: Nach dem Tauschgutachten des BFH v. 16.12.1958 (I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30) war für den Tausch von Anteilen an KapGes. unter bestimmten Bedingungen nicht von einer Gewinnrealisierung auszugehen (s. dazu ausführl. Anm. 1720).

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Die erstmals eingefügte Vorschrift des Abs. 6 normiert in Satz 1 zunächst den bereits bisher herrschenden AK-Begriff für die Fälle des Tauschs in unveränderter Art und Weise (s. Anm. 1725). Die Sätze 2 und 3 der Vorschrift regeln die Bewertung einer im BV gehaltenen Beteiligung an einer KapGes. für den Fall, dass WG auf diese im Wege der verdeckten Einlage übertragen werden (im Einzelnen dazu Anm. 1703).

**UntStFG v. 20.12.2001** (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Satz 4 wurde angefügt und bestimmt das Verhältnis von Abs. 6 zu Abs. 5 (vgl. Anm. 1479).

Einstweilen frei.

1705–1709

## II. Tausch einzelner Wirtschaftsgüter (Abs. 6 Satz 1)

### 1. Begriff des Tauschs

#### a) Tausch als Leistungsaustausch

1710

**Tausch**: Der Begriff des Tauschs ist im Gesetz nicht definiert. Es bietet sich also an, den Begriff Tausch anhand der Normen des bürgerlichen Rechts zu untersuchen.

Der Regelfall des Erwerbs von WG ist der Kauf (§ 433 BGB). Der Käufer verpflichtet sich, den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen und der Verkäufer verpflichtet sich, dem Käufer die Sache frei von Sach- und Rechtsmängeln zu übergeben und das Eigentum an der Sache zu verschaffen. Entsprechendes gilt für den Rechtskauf (§ 453 BGB). Dieser klassische Kauf eines WG besteht also in einem Tausch von Geld gegen das WG, das eine wird hingegeben, um das andere zu erlangen (do ut des). Diese Vorschriften finden auf den Tausch entsprechende Anwendung (§ 480 BGB), auch hier ist also der Begriff „Tausch“ nicht weiter definiert.

Allgemeinsprachlich wird der Tausch beschrieben als die Hingabe eines wirtschaftlichen Guts gegen Überlassung eines anderen, als Geben auf Wechselseitigkeit (*Brockhaus*, 20. Aufl. 1998, Band 21, Stichwort „Tausch“). Auch hierin kommt der Gedanke des Leistungsaustauschs, des „do ut des“, zum Ausdruck. Das eine wird bewusst hingegeben, um das andere zu erlangen (*Wassermeyer*, DB 1990, 855, spricht von einem synallagmatischen Verhältnis von Aufwendung und Anschaffung).

Der Tausch kann auch bezeichnet werden als doppelter, gegenseitiger Kauf. Allerdings findet hier kein Geldfluss statt. Formell werden die jeweiligen Kaufpreisforderungen auch nicht gegeneinander aufgerechnet, die Vertragsparteien sind sich vielmehr von vornherein einig, dass statt der Pflicht, den Kaufpreis zu zahlen, der jeweilige Käufer gleichzeitig die Verkäuferpflichten des § 433 Abs. 1 BGB hat. Daher ist auch die Hingabe eines WG zur Tilgung einer Verbindlichkeit kein Tausch, da kein anderes WG erworben wird (BFH v. 27.3.2019 – I R 20/17, BFH/NV 2019, 1291). Es fehlt an der Doppelseitigkeit.

**Gegenstand des Tauschs** kann alles sein, was dem wirtschaftlichen Verkehr zugänglich ist. Dies sind Sachen – unabhängig davon, ob diese beweglich oder unbeweglich sind –, Rechte oder andere Immaterialgüter. Dabei ist es unerheblich, was für ein WG gegen ein anderes eingetauscht wird. Grundsätzlich können auch Nutzungen Gegenstand eines Tauschgeschäfts – zumindest im wirtschaftlichen Sinne – sein (zB gegenseitige Überlassung jeweils gemieteter Räume, Zins-SWAPS). Derartige Tauschgeschäfte führen jedoch im Regelfall nicht zu AK für ein WG und werden daher vom Regelungsbereich des Abs. 6 Satz 1 nicht erfasst (vgl. jedoch Anm. 1715).

## 1711 b) Tauschähnliche Geschäfte

Neben den eigentlichen Tauschgeschäften gibt es Transaktionen, die wirtschaftlich einem Tausch entsprechen, denen aber kein Leistungsaustauschgedanke zugrunde liegt, sondern ein anderer Rechtsgrund. Zu nennen sind hier in erster Linie gesellschaftsrechtl. Vorgänge.

**Offene Sacheinlage:** Werden im Rahmen der Gründung oder einer Kapitalerhöhung einer PersGes. oder KapGes. WG zur Erfüllung der im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Kapitalaufbringungspflicht auf die Gesellschaft übertragen, erhält der Einbringende Gesellschaftsrechte. Die Einbringung erfolgt allerdings nicht aufgrund eines Leistungsaustauschs, sondern auf gesellschaftsrechtl. Basis. Die übernehmende Gesellschaft gibt kein WG aus ihrem Vermögen hin, sondern die als Gegenleistung gewährten Gesellschaftsrechte entstehen erst im Zuge des Einbringungs Vorgangs. Damit liegt in diesem Fall kein Tausch im eigentlichen Sinn vor, obwohl der Vorgang wirtschaftlich betrachtet einem Tausch gleichkommt. Man spricht daher von einem tauschähnlichen Vorgang (zur Einbringung in eine KapGes. BFH v. 5.6.2002 – I R 6/01, BFH/NV 2003, 88; *Weber-Grellet* in *Schmidt*,

39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 636 mwN; *Groh*, DB 1997, 1683; zur Einbringung in eine PersGes. BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230; BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; BMF v. 29.3.2000 – IV C 2 - S 2178 - 4/00, BStBl. I 2000, 462). Nach einer von *Groh* (DB 2003, 1403) vertretenen Auffassung soll die Einlage eines WG in eine PersGes. kein tauschähnliches Geschäft sein, weil Abs. 5 zwingend die Buchwertverknüpfung vorschreibt. Dieser Auffassung kann nicht zugestimmt werden. § 6 ist insgesamt eine (stl.) Bewertungsvorschrift, von deren Rechtsfolge nicht auf den rechtl. Grund der für die Bewertung maßgeblichen Transaktion geschlossen werden kann. Wäre die Auffassung von *Groh* richtig, wäre Abs. 5 nicht erforderlich, denn dann läge in der Einlage gerade kein Realisationstatbestand.

**Verschmelzung:** Auch bei Verschmelzungen kommt es zu Vorgängen, die wirtschaftlich einem Tausch angenähert sind. Dabei können dies sogar mehrfache tauschähnliche Vorgänge sein. Beim Fall der Verschmelzung der Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft gehen die Gesellschaftsanteile an der Tochtergesellschaft unter, die Muttergesellschaft erhält dafür das Vermögen der Tochtergesellschaft. Soweit an der Tochtergesellschaft Minderheitsgesellschafter beteiligt sind, können diese grds. (auch) Gesellschaftsanteile an der übernehmenden Muttergesellschaft erhalten. In diesem Fall geben die Minderheitsgesellschafter also Anteile an der übertragenden Tochtergesellschaft auf und erhalten dafür die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft. Bei der Verschmelzung von Schwestergesellschaften erhält die übernehmende Gesellschaft das Vermögen der übertragenden Gesellschaft und gewährt dafür idR neue Anteile – der Sachverhalt ist damit den Einlagevorgängen vergleichbar. Auch bei der Verschmelzung einer Mutter- auf ihre Tochtergesellschaft findet ein tauschähnlicher Vorgang statt: Der Gesellschafter der übertragenden Muttergesellschaft erhält die Gesellschaftsanteile an der übernehmenden Tochtergesellschaft, die bisher von ihm gehaltenen Anteile an der übertragenden Gesellschaft gehen unter.

**Spaltung:** Auch bei Spaltungen werden idR Vermögen oder Vermögensteile gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragen. Dies gilt sowohl bei der Aufspaltung als auch bei der Abspaltung sowie anlässlich einer Ausgliederung. Auch bei Spaltungsvorgängen kann man also von tauschähnlichen Geschäften reden.

**Anwendung von Abs. 6:** All diesen Umwandlungsvorgängen gemein ist, dass sie nicht auf obligatorischen Austauschverträgen beruhen, sondern auf gesellschaftsrechtl. Vereinbarungen. Gleichwohl wird auch hier ein WG hingegeben im Austausch für ein anderes WG, idR Gesellschaftsanteile. Fraglich ist daher, ob diese tauschähnlichen Geschäfte vom Begriff des Tauschs iSv. Abs. 6 Satz 1 erfasst werden. Ziel der gesetzlichen Regelung war es, für alle Tauschgeschäfte sicherzustellen, dass diese als Realisationstatbestand anzusehen sind (BTDrucks. 14/23, 172f.). Dann wäre es aber nicht verständlich, den Begriff des Tauschs iSv. Abs. 6 Satz 1 eng zu fassen und ausschließlich die Kaufgeschäfte gem. § 480 BGB unter diese Norm zu subsumieren. Vielmehr sollte der Begriff hier als stl. Begriff angesehen und entsprechend weit verstanden werden.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die vorstehend beschriebenen Umwandlungsvorgänge, soweit sie nach dem UmwG oder vergleichbaren ausländ. Regelungen durchgeführt werden, auch den Vorschriften des UmwStG unterliegen können. Insoweit gelten für die Bewertung anlässlich dieser Umstrukturierungen dann diese Vorschriften, die als *lex specialis* der allgemeinen Bewertungsvorschrift von Abs. 6 vorgehen (s. auch Anm. 1702).

1712 **2. Einzelnes Wirtschaftsgut**

Nach seinem Wortlaut gilt Abs. 6 Satz 1 grds. nur für den Tausch einzelner WG. Nachdem die Vorschrift die Bewertung der AK regelt, bezieht sich das Tatbestandsmerkmal „ein einzelnes Wirtschaftsgut“ uE allerdings auf das bzw. jedes einzelne von dem Stpfl. erworbene WG. Maßgebend ist hier der stl. Begriff des WG; s. Vor §§ 4–7 Anm. 116.

**Mehrere Wirtschaftsgüter:** Aufgrund seines Wortlauts kann fraglich sein, ob Abs. 6 Satz 1 auch anwendbar ist, wenn in einem Tauschvorgang mehrere WG oder Sachgesamtheiten erworben werden.

**Beispiel:**

Der Unternehmer tauscht sein bisheriges betrieblich genutztes Grundstück gegen eine andere Liegenschaft ein. Die erworbene Liegenschaft besteht aus Grund und Boden und Gebäude; in dem Gebäude befindet sich eine vom Unternehmer selbst genutzte Wohnung, eine fremdvermietete Arztpraxis sowie eine für das eigene Unternehmen genutzte Büroeinheit.

Die erworbene Liegenschaft besteht aus insgesamt sechs WG: der eigenbetrieblich genutzte Teil des Gebäudes, der fremdbetrieblich genutzte Teil des Gebäudes, der zu eigenen Wohnzwecken genutzte Teil des Gebäudes (insoweit jeweils R 4.2 Abs. 4 EStR), der dem eigenbetrieblich genutzten Teil des Gebäudes zuzurechnende anteilige Grund und Boden, der dem fremdbetrieblich genutzten Teil des Gebäudes zuzurechnende anteilige Grund und Boden und der dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Teil des Gebäudes zuzurechnende anteilige Grund und Boden (R 4.2 Abs. 7 EStR).

**Lösung:**

Für jedes einzelne dieser WG gilt Abs. 6 Satz 1, auch wenn alle sechs WG in einem Akt erworben worden sind. Abs. 6 Satz 1 regelt zwar nach seinem Wortlaut nur den Tausch einzelner WG, kann aber insgesamt nur im Zusammenhang mit dem allgemeinen AK-Begriff gesehen werden (s. Anm. 162). Der Vorgang ist daher nicht anders zu würdigen als die Anschaffung dieser Liegenschaft gegen Zahlung eines Kaufpreises in bar. Die AK sind aus dem gemeinen Wert des hingegebenen Grundstücks abzuleiten und auf die einzelnen WG aufzuteilen (zum Aufteilungsmaßstab bei Grundstücken vgl. BFH v. 9.7.2002 – IX R 65/00, BFH/NV 2002, 1646). Auch die nicht eigenbetrieblich genutzten WG werden zunächst notwendiges BV (BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128), die (Zwangs-)Entnahme der zu eigenen Wohnzwecken genutzten WG erfolgt erst in einem zweiten Schritt.

**Sachgesamtheiten:** Auch beim Erwerb anderer Sachgesamtheiten, zB eines Betriebs oder Teilbetriebs im Wege eines Tauschs, gilt für den Erwerber Abs. 6 Satz 1 für jedes einzelne WG des erworbenen (Teil-)Betriebs. Der gemeine Wert des hingegebenen WG ist auf die einzelnen WG des (Teil-)Betriebs aufzuteilen (zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises im Rahmen eines sog. *asset deals* s. Anm. 434, 910 f.).

**Umwandlungen:** Für die in Anm. 1711 dargestellten Umwandlungsvorgänge gilt, nachdem es sich dabei um tauschähnliche Geschäfte handelt, nach der hier vertretenen Auffassung für die Bilanzierung beim übernehmenden Rechtsträger grds. Entsprechendes. Sofern für diese Geschäfte nicht die besonderen Bewertungsregeln des UmwStG Anwendung finden können, gelten die allgemeinen Regeln über AK (s. Anm. 162), zu denen auch Abs. 6 Satz 1 gehört. Vor allem Spaltungen können gesellschaftsrechtl. allerdings auch mit einzelnen WG durchgeführt werden, diese würden dann ausschließlich vom Regelungsbereich des Abs. 6 Satz 1 erfasst, denn die Bewertungsregeln für Spaltungen im UmwStG verlangen die Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben.

### 3. Übertragung

1713

**Die Übertragung des Wirtschaftsguts** ist weiteres Tatbestandsmerkmal von Abs. 6 Satz 1. Dieser Begriff weicht von der zivilrechtl. Terminologie ab. Zivilrechtlich wird bei einem Kaufgeschäft, auch in seiner besonderen Ausprägung des Tauschs (§ 480 BGB), zunächst ein schuldrechtl. Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen. Hieraus ergeben sich für die beiden Vertragsparteien die vertraglichen Pflichten. Diese sind, dem jeweils gegenüberstehenden Käufer die Sache zu übergeben und das Eigentum an der Sache zu verschaffen (§ 433 Abs. 1 Satz 1 BGB). Der jeweilige Käufer hat gleichzeitig die Verkäuferpflichten (im Einzelnen s. Anm. 1710). Insgesamt werden durch das schuldrechtl. Geschäft also Pflichten begründet, aber noch keine Übertragung vorgenommen.

Dies geschieht vielmehr erst im Rahmen der Verschaffung des Eigentums und der Übergabe, die allerdings auch durch ein Besitzkonstitut (vgl. § 870 BGB) ersetzt werden kann. Vor allem bei unbeweglichen Sachen, bei Sachgesamtheiten oder auch bei Rechten oder anderen immateriellen Gütern, bei denen eine Übergabe regelmäßig scheitern wird, einigt man sich bei der Eigentumverschaffung auf einen Stichtag, ab wann das Gut dem Käufer zustehen soll. Ab diesem Zeitpunkt gehen dann idR Nutzen und Lasten über, womit aus stl. Sicht das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) auf den Erwerber übergeht. Mit diesem Zeitpunkt findet dann die hier zu bestimmende Übertragung statt.

### 4. Sonderfälle

#### a) Tausch mit Zuzahlung

1714

**Spitzenausgleich:** Von einem Tausch mit Zuzahlung spricht man, wenn sich die Werte der zu tauschenden WG nicht genau entsprechen und eine Partei daher neben der Hingabe des WG eine zusätzliche (Bar-)Zahlung leistet. Bei im Verhältnis zum Gesamtwert des Geschäfts nur geringer Zuzahlung spricht man oft auch von Spitzenausgleich. Im Rahmen des Abs. 6 Satz 1 kommt es allerdings auf eine bestimmte (Mindest-)Wertrelation nicht an, es gibt auch keine (Frei-)Grenzen, deren Überschreitung bestimmte Steuerfolgen auslösen würde.

Abs. 6 Satz 1 gilt auch für diese Fälle. Für den Käufer, der eine Zuzahlung erhält, ergibt sich die Folge, dass diese vom gemeinen Wert des hingegebenen WG abzuziehen ist, um die AK des erworbenen WG zu ermitteln. Für den Erwerber, der eine Zuzahlung leistet, gehört diese gemeinsam mit dem gemeinen Wert des hingegebenen WG zu den AK des erworbenen WG.

#### b) Tausch gegen Nutzungsrechte

1715

Abs. 6 Satz 1 verlangt als Grundvoraussetzung, dass WG getauscht werden. Der Tausch bspw. einer Sache gegen die zeitlich befristete Möglichkeit, diese oder eine andere Sache zu nutzen, ist daher nur dann nach Abs. 6 Satz 1 zu beurteilen, wenn auch die Nutzungsmöglichkeit ein WG ist.

**Nutzungsrecht** ist ein WG, das sich nach den allgemeinen Kriterien bestimmt. Danach ist ein Nutzungsrecht dann als WG anzusehen, wenn es aufgrund dinglicher Absicherung oder schuldrechtl. Vereinbarung eine gesicherte Rechtsposition gewährt (BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128; BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808) und selbständig bewertbar ist (s. § 5 Anm. 560 ff.).

Handelt es sich bei dem als immaterielles WG infrage kommenden Nutzungsrecht um ein schwebendes Geschäft (zB Mietvertrag), verhindert diese Eigenschaft seine Aktivierbarkeit (BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808).

Stellt das infrage kommende Nutzungsrecht ein WG dar, kann es auch Gegenstand eines Tauschgeschäfts sein. Dann ist auch Abs. 6 Satz 1 auf diese Fälle anzuwenden. Zur Bewertung s. Anm. 1721.

### 1716 c) Erzwingener Tausch

Der Anwendungsbereich des Abs. 6 Satz 1 sind Tauschgeschäfte und tauschähnliche Umsätze. Fraglich ist, ob hierunter auch erzwungene Tauschgeschäfte fallen. Als Beispiele hierfür können genannt werden:

- das Umlegungsverfahren nach §§ 45 ff. BauGB,
- das Umlegungsverfahren nach dem FlurbG,
- die Abfindungen in Anteilen anlässlich von Umwandlungsvorgängen,
- die Abfindung mit Aktien der Hauptgesellschaft bei Eingliederungen (§ 320b Abs. 1 Satz 2 AktG).

**Umlegungsverfahren** haben idR das Ziel, die beteiligten Grundstücksbesitzer nach der Umlegung nicht anders zu stellen, als diese vor der Umlegung gestellt waren. Insofern sind idR die erhaltenen Flurstücke mit den abzugebenden Flurstücken wirtschaftlich identisch und auch wertgleich. Es besteht also Nämlichkeit zwischen den erhaltenen und den abgegebenen Grundstücken, weshalb es nicht zu einem Leistungsaustausch und Anschaffungsgeschäft kommt. Dies gilt auch für Fälle des freiwilligen Landtausches nach §§ 103a ff. FlurbG (vgl. BFH v. 23.10.2019 – VI R 9/17, BFH/NV 2020, 191; BFH v. 23.10.2019 – VI R 25/17, BFHE 266, 218). Aus diesem Grund ist uE Abs. 6 Satz 1 auf die Umlegungsfälle nicht anwendbar (glA *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 734). Es kommt hier also nicht zu einer Realisierung stiller Reserven.

**Umwandlungen** werden idR mit qualifizierter Mehrheit, mindestens 75 % der Stimmrechte, beschlossen (vgl. § 13 UmwG für die Verschmelzung, §§ 125, 13 UmwG für die Spaltung, § 193 UmwG für den Formwechsel). Sofern an dem übertragenden Rechtsträger Minderheitsgesellschafter beteiligt sind, ist diesen neben einer angemessenen Barabfindung regelmäßig eine Abfindung in Anteilen des übernehmenden Rechtsträgers anzubieten (vgl. § 2 UmwG für die Verschmelzung, § 123 UmwG für die Spaltung). Der Minderheitsaktionär hat es hier also idR nicht in der Hand, ob er seine Anteile verliert, kann aber die Art der Entschädigung wählen. Es handelt sich zwar nicht um einen Tausch im eigentlichen Sinn, wohl aber um ein tauschähnliches Geschäft (vgl. Anm. 1711). Sofern der Minderheitsgesellschafter seine Anteile im BV hält, stellt sich also für ihn die Frage der Anwendbarkeit von Abs. 6 Satz 1. Diese ist uE zu bejahen. Bei den Umwandlungsvorgängen werden, soweit Abfindungen in Anteilsrechten des übernehmenden Rechtsträgers geleistet werden, Anteile übertragen, und zwar im Wege eines tauschähnlichen Umsatzes. Die Freiwilligkeit des Übertragungsvorgangs ist kein Tatbestandsmerkmal der Vorschrift. Der Unterschied zu den Umlegungsverfahren ist, dass die als Abfindung zu gewährenden Anteile idR nicht den Nämlichkeitskriterien genügen und es daher hier zu einem Anschaffungsgeschäft kommt. Allerdings werden für die Umwandlungen zu meist die Vorschriften des UmwStG gelten (vgl. §§ 4, 13, 14 iVm. 4 und 15 iVm. 13 UmwStG), die als *lex specialis* dem EStG und damit auch Abs. 6 Satz 1 vorgehen.



**Anlässlich Eingliederungen** aufgrund eines Mehrheitsbeschlusses (§ 320 AktG) sind den außenstehenden Aktionären der einzugliedernden AG grds. als Abfindung Aktien der Hauptgesellschaft zu gewähren (§ 320b AktG). Voraussetzung für die Zulässigkeit einer Eingliederung ist, dass die Hauptgesellschaft ebenfalls in der Rechtsform einer AG besteht und dass dieser mindestens 95 % der Aktien an der einzugliedernden AG zustehen. Ergebnis eines erfolgreichen Eingliederungsbeschlusses ist, dass die Aktien der eingegliederten Gesellschaft auf die Hauptgesellschaft übergehen (§ 320a AktG). Bei der Hauptgesellschaft kommt es also zu einem Anschaffungsgeschäft. Als Gegenleistung für die Aktien der Minderheitsaktionäre werden eigene Aktien aufgewendet, unabhängig davon, ob diese aus dem Bestand an eigenen Aktien stammen (vgl. § 71 Abs. 1 Nr. 3 AktG) oder aus einer Kapitalerhöhung. Die AK für die Aktien der eingegliederten Gesellschaft ergeben sich grds. aus dem gemeinen Wert der Aktien der Hauptgesellschaft. Wird allerdings anlässlich der Eingliederung bei der Hauptgesellschaft das Grundkapital (Ausgabe neuer Aktien) erhöht, hat die Hauptgesellschaft gem. § 20 Abs. 2 UmwStG ein Bewertungswahlrecht, die erworbenen Aktien an der eingegliederten AG mit ihrem bisherigen Buchwert, einem Zwischenwert oder deren Teilwert anzusetzen. Diese Vorschrift geht als *lex specialis* dem Abs. 6 Satz 1 vor. Bei der Hauptgesellschaft wird es jedenfalls dann zum Ansatz des Teilwerts kommen, wenn es sich bei den Aktien der eingegliederten AG um börsennotierte Aktien handelte, denn in diesen Fällen wird es aus praktischen Gründen nur schwer möglich sein, die bisherigen Buchwerte (bei PV: AK) überhaupt zu ermitteln.

Auch für den Minderheitsaktionär der einzugliedernden AG kann es zu einem Tausch iSv. Abs. 6 Satz 1 kommen, nämlich wenn dieser seine Aktien in einem BV hält. Die AK für die erhaltenen Aktien an der Hauptgesellschaft bestimmen sich damit grds. nach dem gemeinen Wert der hingegebenen Aktien an der eingegliederten AG. Sofern die Hauptgesellschaft zum Zweck der Eingliederung eine Kapitalerhöhung durchgeführt hat, gilt auch für den Minderheitsaktionär allerdings § 21 UmwStG, der somit an die Wahlrechtsausübung bei der Hauptgesellschaft gebunden ist (§ 21 Abs. 2 UmwStG). Fraglich könnte sein, ob für den Minderheitsaktionär in den Fällen, in denen keine Kapitalerhöhung durchgeführt wurde, also eigene Aktien der Hauptgesellschaft zur Abfindung verwendet wurden, das Tauschgutachten des BFH (BFH v. 16.12.1958 – I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30) anwendbar sein könnte (allg. zum Verhältnis zwischen Abs. 6 Satz 1 und dem Tauschgutachten vgl. Anm. 1703). Für den Minderheitsaktionär kann zwischen den Aktien der Hauptgesellschaft und denjenigen an der eingegliederten AG Nämlichkeit bestehen. Angemessenheit des Austauschverhältnisses unterstellt, besteht Wertgleichheit zwischen den hingegebenen und den erhaltenen Aktien. Artgleichheit dürfte im Regelfall ebenfalls bestehen, in beiden Fällen handelt es sich um eine Minderheitsbeteiligung. Lediglich wenn der Unternehmenswert der Hauptgesellschaft wesentlich geringer war als der Wert der eingegliederten AG – dies kann vor allem bei sog. *public to private*-Transaktionen im Rahmen von *leveraged buy outs* vorkommen – wird sich die Beteiligungsquote der Minderheitsaktionäre deutlich erhöhen, und dann besteht eher keine Artgleichheit. Auch an der Funktion der Aktien für den Minderheitsaktionär dürfte sich grds. nichts ändern. Wenn man darüber hinaus berücksichtigt, dass sich der Minderheitsaktionär der Eingliederung aufgrund der erforderlichen Mehrheitsverhältnisse idR nicht entziehen kann, ist uE die Anwendbarkeit des Tauschgutachtens in diesen Fällen möglich und sinnvoll, ggf. als Billigkeitsmaßnahme (§ 163 AO).

1717 **d) Sonderproblem: Grenzüberschreitende Reorganisationen?**

Umwandlungsvorgänge sind als tauschähnliche Umsätze anzusehen (vgl. Anm. 1711). Das gilt unbeschadet der Frage, ob der Vorgang grenzüberschreitend ist oder sich ausschließlich im Inland abspielt. Als grenzüberschreitende Umwandlungen können angesehen werden rein inländ. Transaktionen, an denen im Ausland ansässige Gesellschafter beteiligt sind, der umgekehrte Fall rein ausländ. Transaktionen unter Beteiligung deutscher Gesellschafter und echte grenzüberschreitende Umwandlungen (im Einzelnen hierzu vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, Sechster Teil).

**Regel:** Grundsätzlich ist Abs. 6 Satz 1 in all diesen Fällen einschlägig, soweit ein Erwerber für sein BV erwirbt.

**Ausnahmen** bestehen lediglich dort, wo die besonderen Bewertungsregeln des UmwStG greifen. Bei Fällen mit Auslandsbezug ist das idR immer dann der Fall, wenn die Umwandlung auf dem deutschen UmwG vergleichbaren ausländ. Regelungen beruht (zu Einzelheiten vgl. § 1 UmwStG).

**Tauschgutachten:** Des Weiteren kann in Einzelfällen das Tauschgutachten (BFH v. 16.12.1958 – I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30) zur Anwendung kommen, nämlich dann, wenn deutsche Gesellschafter ausländ. KapGes. betroffen sind (zB bei Verschmelzung von zwei ausländ. KapGes.; vgl. auch Anm. 1703).

**Gemeiner Wert:** In allen anderen Fällen der grenzüberschreitenden Umstrukturierungen sind daher die Bewertungsregeln von Abs. 6 Satz 1 anzuwenden, sofern die dem Stpfl. gewährten WG bei diesem BV werden.

1718 **e) „Passivtausch“**

Zu den sog. negativen WG zählen die Verbindlichkeiten oder Rückstellungen (handelsrechtl.: Schulden; ebenso *Krumm* in *Blümich*, § 5 Rz. 741 [7/2019]). Da im stl. Schrifttum teilweise auch von Schulden gesprochen wird (*Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 110; s. dazu auch Vor §§ 4–7 Anm. 118), könnte fraglich sein, ob der Austausch von solchen negativen WG auch der ggf. entsprechenden Anwendung des Abs. 6 unterliegt; uE ist diese Frage noch nicht abschließend geklärt.

Im Erg. ist der „Tausch“ von Schulden in der Rechnungslegung entsprechend den allgemeinen Vorschriften abzubilden. Er wird damit nicht anders behandelt werden müssen als der Tausch von WG und damit genauso wie die Begleichung der bisherigen Schuld durch Barmittel und der Neuaufnahme einer Schuld. Die neue Schuld ist mit ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Nachdem bei einem „Tausch“ von Schulden kein Geld fließt, determiniert der Rückzahlungsbetrag der neuen Schuld den Wert, mit dem die bisherige Schuld ausgebucht wird. Sofern dieser Wert vom bisherigen Buchwert der alten Schuld abweicht, entsteht ein Gewinn oder Verlust. Kein Tausch ist allerdings die Tilgung einer Verbindlichkeit durch Hingabe eines WG (BFH v. 27.3.2019 – I R 20/17, BFH/NV 2019, 1291).

1719 Einstweilen frei.

## 5. Rechtsfolgen

### a) Anschaffungskosten des erhaltenen Wirtschaftsguts

1720

**Gemeiner Wert:** Sind die Tatbestandsmerkmale von Abs. 6 Satz 1 erfüllt, schreibt dieser als unmittelbare Rechtsfolge lediglich die AK des erworbenen WG fest. Diese sind in Höhe des gemeinen Werts (zur Wertermittlung vgl. Anm. 1721) des hingegebenen WG anzusetzen.

**Gewinnrealisierung:** Das BV des Stpfl. erhöht sich also um den gemeinen Wert des hingegebenen WG. Nachdem Letzteres im Zuge des Tauschs aus dem BV ausscheidet, vermindert sich gleichzeitig also das BV um den Buchwert des hingegebenen WG. Der Unterschiedsbetrag iSv. § 4 Abs. 1 verändert sich somit um die Differenz zwischen gemeinem Wert und Buchwert des hingegebenen WG. Hieraus kann man schließen, dass mittelbare Rechtsfolge von Abs. 6 Satz 1 eine zwingende Gewinnrealisierung beim Tausch ist.

**Abweichung vom Handelsrecht:** Damit bewirkt Abs. 6 Satz 1 eine (weitere) Durchbrechung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB (materielle Maßgeblichkeit) für die strechtl. Gewinnermittlung, denn nach den handelsrechtl. GoB können die AK bei einem Tausch grds. nach drei Methoden bestimmt werden (im Einzelnen dazu ADS, 6. Aufl. 1998, § 255 HGB Rz. 89 ff.; *Schubert/Gadek* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 40 ff.):

- Bei der Methode der Buchwertfortführung kann der eingetauschte Vermögensgegenstand mit dem Buchwert des hingegebenen Gegenstands angesetzt werden.
- Soll handelsrechtl. ein Gewinn realisiert werden, kann als AK der (höhere) Zeitwert des hingegebenen Gegenstands angesetzt werden, allerdings wird als Wertobergrenze hier ein vorsichtig geschätzter Zeitwert des eingetauschten Vermögensgegenstands angesehen.
- Die dritte Methode ist die sog. ergebnisneutrale Behandlung des Tauschs, bei der sich die AK des erworbenen Vermögensgegenstands aus dem Buchwert des hingegebenen Vermögensgegenstands zuzüglich der Ertragsteuerbelastung ergeben.

Nach hM ist handelsrechtl. der Ansatz eines Zwischenwerts unzulässig (Grundsatz der Methodenbestimmtheit).

**Laufender Gewinn:** Nach den Tatbestandsmerkmalen handelt es sich beim realisierten Gewinn um einen solchen aus der Veräußerung eines einzelnen WG. Dieser Gewinn ist somit grds. als laufender Gewinn zu erfassen. Ein Wahlrecht besteht insoweit nicht. Ist allerdings das hingegebene WG eine Beteiligung an einer KapGes., die deren gesamtes Nennkapital umfasst, handelt es sich stl. um eine Teilbetriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2). Insoweit käme dann für natürliche Personen und Mitunternehmenschaften, soweit an ihnen natürliche Personen beteiligt sind, grds. die Anwendung des Freibetrags des § 16 Abs. 4 sowie die ermäßigte Besteuerung nach § 34 infrage (im Einzelnen vgl. § 16 Anm. 160, 700 ff.; § 34 Anm. 37 ff.). Insgesamt kommt das sog. Teileinkünfteverfahren immer dann zur Anwendung, wenn das hingegebene WG eine Beteiligung an einer KapGes. ist (§ 3 Nr. 40) und der Hingebende bzw. der Mitunternehmer einer hingebenden PersGes. eine natürliche Person ist; eine Einschränkung ist der Vorschrift jedenfalls nicht zu entnehmen. Ist Hingebender eine KapGes., ist auf den Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und gemeinem Wert der Beteiligung § 8b KStG insgesamt an-

zuwenden (*Dötsch/Pung*, DB 2003, 1016 [1021]; Anm. zu BMF v. 28.4.2003, DB 2003, 1027).

## 1721 b) Ermittlung des gemeinen Werts des hingegebenen Wirtschaftsguts

**Begriff:** Der Begriff des gemeinen Werts ist im EStG nicht definiert, wohl aber in § 9 BewG. Mangels anderer Begriffsbestimmung ist die Vorschrift auch im ESt-Recht zu beachten (§ 1 BewG). § 9 Abs. 2 BewG bestimmt den gemeinen Wert als den Einzelveräußerungspreis des WG im gewöhnlichen Geschäftsverkehr. Bei der Wertfindung sind die Beschaffenheit des WG und alle übrigen, objektiv den Preis beeinflussenden Umstände zu berücksichtigen. Persönliche oder „ungewöhnliche“ Faktoren sind außer Acht zu lassen.

**Ermittlung:** Am einfachsten kann als Verkehrswert eines WG der Einzelverkaufspreis auf einem Markt herangezogen werden. Sofern ein solcher Marktpreis nicht vorhanden ist, wird der Verkehrswert am besten von Marktpreisen vergleichbarer WG abgeleitet. Ist auch dies nicht möglich, bleibt nur eine freie Schätzung des Verkehrswerts. Bei den außer Acht zu lassenden persönlichen Verhältnissen kann es sich neben den offensichtlichen privaten Beziehungen zwischen den Tauschpartnern, zB aufgrund von Verwandtschaft oder Freundschaft, auch um Zwangslagen eines der Tauschpartner handeln. Zu Einzelheiten sei hier auf Kommentierungen zu § 9 BewG verwiesen, zB *Halaczinsky* in *Rössler/Troll*, 30. Aufl. 2019, § 9 BewG Rz. 6ff.; *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 12 Rz. 17ff.

Ist die Ermittlung bzw. Schätzung des gemeinen Werts des hingegebenen WG außerordentlich schwierig oder gar unmöglich, kann ausnahmsweise eine Herleitung des gemeinen Werts des hingegebenen WG aus dem gemeinen Wert des empfangenen WG erfolgen (BFH v. 18.7.1972 – VIII R 16/68, BStBl. II 1972, 884). Dieses Urt. ist zwar zur Rechtslage vor Einfügung des Abs. 6. ergangen. Da aber Abs. 6 Satz 1 nach der hier vertretenen Auffassung im Wesentlichen klarstellende Bedeutung hat, sind die Grundsätze dieser Entsch. auch im Rahmen des Abs. 6 Satz 1 anwendbar.

**Wertunterschiede:** Unerheblich für die Bewertung der AK des erworbenen WG mit dem gemeinen Wert des hingegebenen WG sind objektiv feststellbare Wertunterschiede zwischen den gemeinen Werten der beiden WG. Dies kann zB dann der Fall sein, wenn es sich um Aktien handelt (für die dann natürlich das Tauschgutachten nicht zur Anwendung kommen darf). Selbst wenn das hingegebene WG einen deutlich höheren gemeinen Wert hat als das erworbene WG, ist als dessen AK der gemeine Wert des hingegebenen WG anzusetzen, denn grds. ist davon auszugehen, dass ein Kaufmann „nichts zu verschenken“ hat. Dies setzt selbstverständlich voraus, dass keine außerbetrieblichen Gesichtspunkte bei dem Tausch eine Rolle gespielt haben. In der ersten Bilanz nach Erwerb des WG ist dann zu prüfen, ob ggf. eine Teilwertabschreibung hierauf vorzunehmen ist. Diese Prüfung ist nach den allgemeinen Kriterien vorzunehmen (vgl. Anm. 401 ff.). Dabei ist die sog. Teilwertvermutung zu berücksichtigen, nach welcher der Teilwert im Zeitpunkt des Erwerbs und an den folgenden Bilanzstichtagen grds. den AK eines WG entspricht (stRspr., zuletzt BFH v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294).

### **Einzelfälle:**

- *Bei Grundstücken und Gebäuden* ist der Verkehrswert aus zeitnahen Verkäufen in der näheren Umgebung abzuleiten, in Ermangelung dieser anhand des Ertrags- oder Sachwerts zu schätzen (glA *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16

Rz. 294, mit Verweis auf die einschlägige Rspr.). Für Grund und Boden können auch die Richtwerttafeln der Gemeinden herangezogen werden, allerdings ist dabei auf die Aktualität der zugrunde liegenden Daten zu achten.

- ▶ *Maschinen, maschinelle Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung* sind mit ihren Einzelveräußerungspreisen zu bewerten, die ggf. von einem Sachverständigen gutachterlich zu schätzen sind.
- ▶ *Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften* gilt § 11 BewG; der gemeine Wert ist grds. aus Verkäufen abzuleiten. Sofern es hier keine zeitnahen Verkäufe gab, ist der gemeine Wert gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG zu schätzen. Das sog. Stuttgarter Verfahren zur Wertermittlung ist uE nicht (mehr) heranzuziehen, da die Vorschrift nur noch auf die Ertragsaussichten bzw. eine im gewöhnlichen Geschäftsverkehr übliche Bewertungsmethode verweist.
- ▶ *Für fertige Erzeugnisse* ist der Verkehrswert der Einzelveräußerungspreis. Dieser kann idR aus Verkäufen an Dritte im Rahmen des laufenden Geschäftsbetriebs abgeleitet werden. Der gemeine Wert von Forderungen entspricht idR dem Nennbetrag, es sei denn, an der Einbringlichkeit der Forderung bestehen Zweifel.

Einstweilen frei.

1722–1724

### III. Verdeckte Einlage einzelner Wirtschaftsgüter (Abs. 6 Satz 2)

#### 1. Übertragung

1725

**Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter:** Abs. 6 Satz 2 beginnt mit den Worten „Erfolgt die Übertragung ...“. Damit wird grammatikalisch der Bezug zu Abs. 6 Satz 1 hergestellt. Die Übertragung kann nur die in Abs. 6 Satz 1 geregelte Übertragung einzelner WG sein. Der Begriff „Übertragung“ selbst ist hier nicht anders zu verstehen als in Abs. 6 Satz 1 (vgl. Anm. 1713). Maßgebend ist somit die Verschaffung der Verfügungsmacht an dem WG zugunsten der empfangenden KapGes.

**Finaler Charakter der Übertragung:** Es muss sich bei der Übertragung um den endgültigen Transfer mindestens des wirtschaftlichen Eigentums an dem WG handeln. Das WG verlässt den Vermögensbereich des Einlegenden. Eine Überlassung, auch wenn sie unbefristet ist, reicht für die Anwendung des Abs. 6 Satz 2 regelmäßig nicht aus.

**Einzelnes Wirtschaftsgut:** Aufgrund des Bezugs zur Formulierung in Abs. 6 Satz 1 stellt sich für die Anwendung von Abs. 6 Satz 2 wie schon für Satz 1 die Frage danach, wie eng der Terminus „einzelnes WG“ zu verstehen ist. Hier gilt uE das schon zu Abs. 6 Satz 1 Gesagte (vgl. Anm. 1712), nämlich dass auch Sachgesamtheiten in den Regelungsgehalt von Abs. 6 Satz 2 einzubeziehen sind (wohl aA *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 746). Abs. 6 Satz 2 ist auf jedes einzelne in der Sachgesamtheit enthaltene WG gesondert anzuwenden, die AK der Beteiligung erhöhen sich dann um die Summe der maßgebenden Einlagewerte (vgl. Anm. 1728 und 1736). Handelt es sich bei der Sachgesamtheit allerdings um einen Betrieb, Teilbetrieb oder Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb, ist fraglich, ob der Regelung des Abs. 6 Satz 2 diejenige des Abs. 3 vorgeht (dieser Ansicht *Tiedtke/Wälzholz*, DB 1999, 2026), oder ob insgesamt ein Fall des § 16 gegeben ist (dieser Ansicht *Ortmann-Babel* in *Lademann*, § 6 Rz. 1052 [1/2001]). Abs. 3 ist al-

lerdings auf gesellschaftsrechtl. Vorgänge grds. nicht anzuwenden. Ein wesentliches Tatbestandsmerkmal der verdeckten Einlage ist ihre gesellschaftsrechtl. Veranlassung (vgl. Anm. 1726). Daher ist Abs. 3 auf die verdeckte Einlage eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nicht anwendbar (aA offenbar *Büchele*, DB 1999, 2336 [2340]). Die verdeckte Einlage stellt auch keinen Veräußerungsvorgang dar (für § 17 vom BFH wiederholt entschieden, zuletzt BFH v. 18.12.2001 – VIII R 10/01, BStBl. II 2002, 463). Allerdings kann es sich aus der Sicht des Einlegenden um eine Betriebsaufgabe handeln, die der Regelung des § 16 Abs. 3 unterliegt (glA *Wacker in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 201; aA § 16 Anm. 102). Die Vorschrift bestimmt allerdings lediglich die stl. Konsequenzen bezüglich des eingelegten Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, nicht jedoch die Folgen der verdeckten Einlage für die AK der Beteiligung an der empfangenden KapGes. Diese ergeben sich daher uE aus Abs. 6 Satz 2.

**Anwendung nur bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens:** Abs. 6 Satz 2 ist eine Sonderregelung über die AK an einer Beteiligung, die demnach zwingend ein WG des BV sein muss, auch wenn der Gewinn auf der Grundlage einer Einnahmüberschussrechnung ermittelt wird (Abs. 7). Die überwiegende Zahl der Kommentatoren schließt daraus, dass auch das eingelegte WG aus diesem BV stammen muss (vgl. *Kulosa in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 743). Dies lässt sich uE jedoch nicht aus dem Gesetz entnehmen. Es ist durchaus auch denkbar, dass ein im PV gehaltenes WG im Wege der verdeckten Einlage in eine KapGes. übertragen wird, deren Anteile sich im BV des einlegenden Gesellschafters oder des dem Einlegenden nahestehenden Gesellschafters befinden. Es könnte lediglich daran gedacht werden, den Einlagevorgang, der zivilrechtl. selbstverständlich direkt vorstättengehen kann, in zwei Einlagetatbestände aufzuteilen: eine erste Einlage aus dem PV in das BV des Gesellschafters und, in der gleichen logischen Sekunde, eine zweite Einlage aus dem BV des Gesellschafters der KapGes. in die KapGes. selbst (glA *Ortmann-Babel in Lademann*, § 6 Rz. 1052 [1/2001]; *Korn/Strahl in Korn*, § 6 Rz. 533 [4/2019]). Abs. 6 Satz 2 und ggf. Satz 3 regelt dabei lediglich einen Aspekt des zweiten Einbringungs Vorgangs, nämlich die Erhöhung der AK der Beteiligung im BV des Einlegenden. Die Bewertung des WG anlässlich der Einlage aus dem PV in das BV und anlässlich der Einlage in die KapGes. für deren Gewinnermittlung richtet sich nach Abs. 1 Nr. 5.

## 1726 2. Verdeckte Einlage

**Keine gesetzliche Begriffsdefinition:** Der Begriff der verdeckten Einlage ist gesetzlich nicht bestimmt, wird allerdings an verschiedenen Stellen in Steuergesetzen verwandt, so ua. in §§ 17 Abs. 1 Satz 2, 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG, § 8b Abs. 2 Satz 6 KStG, § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG. Eine Definition findet sich allerdings in keinem der Gesetze. Lediglich allg. sind Einlagen in § 4 Abs. 1 Satz 5 bestimmt als „alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe eines Wirtschaftsjahres zugeführt hat“. Diese Bestimmung gilt zunächst nur für den Bereich der ESt, also Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften. Über § 8 Abs. 1 KStG gilt diese Definition allerdings grds. auch im Bereich der KSt. § 4 Abs. 1 Satz 5 geht zwar grds. davon aus, dass das WG bei demselben StSubjekt verbleibt und lediglich seine stl. Qualifikation – von anderen Vermögen in BV – ändert. Über den Verweis in § 8 Abs. 1 KStG wird jedoch dieses Tatbestandsmerkmal unbeachtlich (BFH v. 11.2.1998 – I R 89/97, BStBl. II 1998, 691).

Nach der Rspr., die sich in einer Vielzahl von Entsch. mit dem Begriff der verdeckten Einlage zu beschäftigen hatte, ist diese gegeben, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der KapGes. einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil zuwendet, diese Zuwendung keine offene Einlage darstellt und sie ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis hat (BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624, mwN aus der Rspr.). Dieser Rspr. entspricht auch die Auffassung der FinVerw. (vgl. R 40 KStR).

**Einlegende Person:** Eine verdeckte Einlage kann nur angenommen werden, wenn diese von einem Gesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person vorgenommen wird. Gesellschafter ist, wer über die Anteile am gezeichneten Kapital der empfangenden KapGes. verfügen, insbes. die mit diesen Anteilen verbundenen Gesellschaftsrechte ausüben kann. Hat die empfangende KapGes. kein gezeichnetes Kapital, ist eine vergleichbare Berechtigung am Vermögen der Gesellschaft oder das Innehaben von Stimmrechten als maßgebendes Kriterium für die Gesellschafterstellung heranzuziehen.

Nahestehende Personen können sowohl natürliche als auch juristische Personen sein. Auch eine Personenhandelsgesellschaft kann als Person idS anzusehen sein (BFH v. 1.10.1986 – I R 54/83, BStBl. II 1987, 459). Die Entsch. ist zwar zur vGA ergangen; uE kann der Begriff der nahestehenden Person für die vGA und die verdeckte Einlage aber nur einheitlich verstanden werden. Zur Definition in § 1 Abs. 2 AStG, die uE auf den Regelungsgehalt des § 1 Abs. 1 AStG zugeschnitten und daher grds. normspezifisch für diesen Anwendungsbereich auszulegen ist, s. *Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 501 ff. (6/2019).

Liegen die übrigen Tatbestandsmerkmale für eine verdeckte Einlage durch eine nahestehende Person vor, ist der Vorgang stl. zu unterteilen in eine Vermögenszuwendung von der nahestehenden Person an den Gesellschafter und von diesem an die KapGes. (BFH v. 12.12.2000 – VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234). Die unmittelbare Übertragung des Vermögensvorteils von der nahestehenden Person auf die KapGes. stellt danach lediglich eine Abkürzung des Weges dar.

**Empfangende Kapitalgesellschaft:** Abs. 6 Satz 2 spricht ganz allg. von den AK der Beteiligung an der KapGes. Eine Differenzierung nach beschränkter oder unbeschränkter StPflcht, Ort des Sitzes oder Ort der Geschäftsleitung ist also nicht vorzunehmen. Inländische KapGes. sind die AG, die KGaA sowie die GmbH (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Bei ausländ. Gesellschaften ist zur Beantwortung der Frage, ob es sich um eine KapGes. oder PersGes. handelt, ein Typenvergleich mit den deutschen Rechtsformen (Personenhandelsgesellschaften versus inländ. KapGes.) durchzuführen (BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437). Ergibt dieser Typenvergleich, dass mehr Kriterien für das Vorliegen einer Personenhandelsgesellschaft sprechen, ist Abs. 6 Satz 2 nicht anwendbar.

**Bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil:** Gegenstand der verdeckten Einlage kann jedes bilanzierbare WG sein, das in der Bilanz der KapGes. zu einer Vermögensmehrung führt, sei es durch die Entstehung oder Vermehrung eines Aktivpostens, sei es durch den Wegfall oder die Minderung eines Passivpostens (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Nach diesem grundlegenden Beschluss des Großen Senats des BFH stellt die Möglichkeit, ein WG unentgeltlich nutzen zu können, keinen solchen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil dar. Die sog. Nutzungsüberlassung kann daher nicht Gegenstand einer Einlage und damit auch nicht einer verdeckten Einlage sein. Die Gewährung eines zinslosen Gesellschafter-

darlehens und die anschließende zinsbringende Anlage der Mittel durch die Gesellschaft führen weder zu einer verdeckten Einlage, noch sind sie allein deshalb als Gestaltungsmissbrauch anzusehen, weil diese Verlagerung von Erträgen auf die KapGes. dem Verbrauch eines ansonsten vom Verfall bedrohten Verlustabzugs dient (BFH v. 17.10.2001 – I R 97/00, BFH/NV 2002, 240). Geht allerdings die Überlassung eines WG so weit, dass nicht nur die laufende Nutzung, sondern auch die Chancen und Risiken des WG selbst übertragen werden, wird die empfangende KapGes. wirtschaftlicher Eigentümer des WG (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) mit der Folge, dass eine verdeckte Einlage gegeben ist. Auch selbst geschaffene immaterielle WG können Gegenstand einer verdeckten Einlage sein, sofern sie ganz allg. die Kriterien für das Vorliegen eines WG erfüllen (grundlegend dazu Vor §§ 4–7 Anm. 101 ff.). Auch der Wegfall einer Verbindlichkeit ist ein bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil. Hierzu hat der Große Senat des BFH in (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) grundlegend Stellung genommen (dazu auch § 8 KStG Anm. 335). Der Wegfall einer Verbindlichkeit ist auch dann ein bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil, wenn die Verbindlichkeit im Zeitpunkt des Verzichts kapitalersetzenden Charakter hatte (BFH v. 28.11.2001 – I R 30/01, BFH/NV 2002, 677).

**Abgrenzung offene und verdeckte Einlage:** Bezüglich Einlagen besteht ein Unterschied zwischen Personenunternehmen und KapGes. darin, dass es im Bereich der ESt im Regelfall um eine Änderung der Vermögenssphäre desselben Stpfl. geht (Überführung aus dem PV in das BV), während eine Einlage im Bereich der KapGes. regelmäßig auch eine Verlagerung von einem StSubjekt auf ein anderes beinhaltet. Eine Unterscheidung zwischen offener und verdeckter Einlage ist uE immer dann sinnvoll, wenn mehrere StSubjekte beteiligt sind, also zum einen bei KapGes. – hier erfolgt die Einlage aus dem Vermögen des Gesellschafters in das der KapGes. – und zum anderen bei mehrgliedrigen PersGes., bei denen es durch eine verdeckte Einlage zu einer Vermögensverschiebung zwischen einzelnen Gesellschaftern kommen kann.

- ▶ *Eine Einlage ist offen*, wenn sie gegenüber allen Beteiligten, also der Gesellschaft und ggf. auch den anderen Gesellschaftern, als Einlage ausgewiesen wird. Neben der Aufbringung des gezeichneten Kapitals (Grund- oder Stammkapital) dürften die häufigsten Fälle das Agio (Ausgabeaufgeld) und die Leistung von weiteren Zuzahlungen sein, die dann als Kapitalrücklage auszuweisen sind (vgl. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB). Eine offene Einlage verstärkt daher immer direkt das Eigenkapital und entspricht den gesellschaftsrechtl. Vorschriften (s. auch § 8 KStG Anm. 23, 330).
- ▶ *Verdeckt ist eine Einlage*, wenn sie nicht offen erfolgt, wenn sie also nicht als Einlage ausgewiesen wird (uE zu eng in dieser Hinsicht *Weber-Grellet*, DB 1999, 1532 [1535] li. Sp., der eine offene Einlage nur dann annimmt, wenn diese gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt). Eine verdeckte Einlage verstärkt zwar auch das Eigenkapital, allerdings nur indirekt; sie erfolgt nicht entsprechend den gesellschaftsrechtl. Vorschriften. Regelmäßig führt eine verdeckte Einlage entweder zu Ertrag oder zur Bildung von stillen Reserven.

**Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis:** Ob und inwieweit eine verdeckte Einlage, also eine nicht den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechende Zuwendung eines bilanzierungsfähigen Vermögensvorteils durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, muss durch einen Fremdvergleich festgestellt werden; insoweit gel-



ten die gleichen Grundsätze wie bei der Prüfung einer vGA (BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624). Beim Fremdvergleich ist auf die Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns abzustellen: Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist zu bejahen, wenn und soweit ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns der Gesellschaft den Vermögensvorteil nicht eingeräumt hätte (BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624, aber auch schon in BFH v. 9.3.1983 – I R 182/78, BStBl. II 1983, 744; s. auch FG Münster v. 9.7.2002 – 1 K 430/99 F, EFG 2003, 30, rkr.). Diese Begriffsbestimmung ist uE übrigens enger als diejenige in R 40 Abs. 3 Satz 2 KStR. BFH v. 15.10.1997 (BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624) begrenzt das Vorliegen einer vGA sowohl dem Grunde nach („wenn“), als auch der Höhe nach („soweit“) auf das Fehlschlagen des Fremdvergleichs, während in den KStR die Begrenzung der Höhe nach fehlt.

### 3. Einzelfälle

1727

**Anwachsung:** Scheidet ein Gesellschafter aus einer PersGes. aus, ohne seinen Gesellschaftsanteil auf eine andere Person (Mitgesellschafter oder neu eintretender Gesellschafter) zu übertragen, wächst der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen dem oder den verbleibenden Gesellschaftern zu (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB, bei Personenhandelsgesellschaften iVm. §§ 105 Abs. 3, 161 Abs. 2 HGB). Scheidet der Gesellschafter gegen Zahlung einer Abfindung aus, so stellt sich dieser Vorgang ungeachtet der zivilrechtl. Anwachsung für die verbleibenden Gesellschafter als Anschaffungsgeschäft dar (BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180). Auch ohne Zahlung einer Abfindung kann das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer PersGes. als Veräußerung eines Mitunternehmeranteils zu werten sein, zB, wenn der ausscheidende Gesellschafter ein negatives Kapitalkonto hatte (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269). Ist das Ausscheiden des Gesellschafters dagegen tatsächlich unentgeltlich, liegt regelmäßig ein Fall des Abs. 3 vor (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269; OFD Berlin v. 19.7.2002, DStR 2002, 1811).

Geht jedoch zum Kreis der verbleibenden Gesellschafter eine (oder mehrere) KapGes. oder handelt es sich um eine zweigliedrige PersGes., bei der einziger verbleibender Gesellschafter eine KapGes. ist, ist vorrangig zu prüfen, ob eine verdeckte Einlage in die KapGes. gegeben ist, denn das Institut der verdeckten Einlage als gesellschaftlich veranlasster Vorgang geht idR der Regelung des § 6 Abs. 3 vor (vgl. Anm. 1245, 1726; dort auch zum Übergang einer Sachgesamtheit im Wege der Erbschaft). Durch die Anwachsung wird der KapGes. regelmäßig ein bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil zugewendet, denn die WG und Verbindlichkeiten der PersGes. sind in deren Gesamthandsbilanz bereits bilanziert. Aber auch die immateriellen, nicht bilanzierten WG (§ 5 Abs. 2) sind bilanzierungsfähige (BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705) und damit einlagefähige Vermögensvorteile. Im Fall der Anwachsung ist daher zu prüfen, ob die Zuwendung des in der Anwachsung des anteiligen Gesellschaftsvermögens liegenden Vermögensvorteils an die KapGes. durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Dies dürfte regelmäßig der Fall sein, wenn der ausscheidende Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person an der KapGes. beteiligt ist. Abs. 6 Satz 2 ist anzuwenden, wenn die Anteile an der KapGes., die Gesellschafter der PersGes. bleibt bzw. deren Unternehmen fortsetzt, zu einem BV des ausscheidenden Gesellschafters oder einer ihm nahestehenden Person gehören.

FinSen. Bremen v. 25.10.2002 (FR 2003, 48) kommt für den Fall des Ausscheidens sämtlicher Kommanditisten aus einer GmbH & Co. KG – im Erg. zutr. – zum gleichen Erg. Gleichwohl sei zu diesem Erlass Folgendes angemerkt:

- Der FinSen. Bremen geht von einem Anwachsen der Gesellschaftsanteile der Kommanditisten bei der GmbH aus. Tatsächlich ist es aber so, dass das Vermögen der KG bei der ehemaligen Komplementär GmbH anwächst (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB).
- Auch die Ausführungen zum Wert der verdeckten Einlage, die sich nach der Wertsteigerung der Beteiligung an der GmbH bemessen soll, sind nicht zutreffend. Das in dem Erlass zitierte Ur. des BFH v. 24.3.1987 (BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705) bestimmt als Wertmaßstab den gemeinen Wert des der GmbH zukommenden Vermögensvorteils. Liegt ein Fall des Abs. 6 Satz 2 vor, ist der Teilwert des übergehenden Vermögens für die Erhöhung der AK der Beteiligung an der KapGes. maßgebend (vgl. Anm. 1728).

**Betriebsaufspaltung:** Bei der Begr. einer (klassischen) Betriebsaufspaltung werden regelmäßig vom Besitzunternehmen (idR PersGes.) wesentliche Teile des UV auf das Betriebsunternehmen (idR KapGes.) übertragen. Die zurückbehaltenen Teile des UV werden abgewickelt (zB Forderungseinzug, Begleichung der Verbindlichkeiten). Das AV einschließlich eines Firmenwerts wird dem Betriebsunternehmen zur Nutzung überlassen. Sowohl die Übertragung (von Teilen) des UV als auch die Nutzungsüberlassung des AV können aufgrund entgeltlicher Austauschgeschäfte wie auch aufgrund unentgeltlicher Akte erfolgen. Im Fall der unentgeltlichen Übertragung oder Überlassung an eine Betriebs-KapGes. ist zu prüfen, ob eine verdeckte Einlage vorliegt, hierfür gelten die allgemeinen Kriterien (vgl. Anm. 1726). Bei einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung liegt keine verdeckte Einlage vor (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Für die unentgeltliche Übertragung von WG auf die Betriebs-KapGes. greift seit 1.1.1999 Abs. 6 Satz 2. Dessen Rechtsfolge galt grds. zwar auch schon vor dem 1.1.1999. Die FinVerw. hat allerdings im Billigkeitswege die Möglichkeit anerkannt, dass die übertragenen WG von der Betriebsgesellschaft zu Buchwerten fortgeführt werden (vgl. BMF v. 16.6.1978 – IV B 2 - S 1909 - 8/78, BStBl. I 1978, 235, Rz. 49; BMF v. 22.1.1985 – IV B 2 - S 1909 - 2/85, BStBl. I 1985, 97; OFD Münster v. 16.8.1990, BB 1990, 1754; die BMF-Schreiben sind allerdings inzwischen aufgehoben, vgl. BMF v. 7.6.2005 – IV C 6 - O 1000 - 86/05, BStBl. I 2005, 717; BMF v. 29.3.2007 – IV C 6 - O 1000/07/0018, 2007/0145039, BStBl. I 2007, 369). Diese Billigkeitsregelung galt grds. uneingeschränkt für die Begründung einer Betriebsaufspaltung, für Übertragungen während des Zustands der Betriebsaufspaltung war die Anwendbarkeit umstritten. Sie galt jedoch keinesfalls für die verdeckte Einlage von Anteilen an KapGes. (BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457). Die Abschaffung dieser Billigkeitsregelung durch die Einführung von Abs. 6 Satz 2 war gewollt (vgl. BTDrucks. 14/23, 173).

Konsequenterweise gelten daher auch bei einer Betriebsaufspaltung die allgemeinen Regeln bezüglich Darlehensgewährung, Bürgschaftsübernahme und Verzicht auf Gesellschafterdarlehen. Hierbei handelt es sich regelmäßig um einen Fall des Abs. 6 Satz 2, da die Anteile an der Betriebs-KapGes. zumindest zum SonderBV bei der Besitz-PersGes. gehören, wenn nicht sogar zu deren Gesamthandsvermögen. Die Gewährung eines Darlehens der Gesellschafter an die Betriebs-KapGes. ist daher regelmäßig nicht als verdeckte Einlage in das Kapital zu werten, selbst wenn das Darlehen eigenkapitalersetzenden Charakter hat (BFH v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436; zur Abgrenzung zwischen Darlehensgewährung und verdeckter Einlage BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416). Die Aufwendungen aus der Inanspruchnahme der Gesellschafter aus einer Bürgschaft für

Verbindlichkeiten der Betriebs-KapGes. sind regelmäßig betrieblich veranlasst und stellen daher ebenfalls keine verdeckte Einlage dar (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733).

► *Stellungnahme:* Der Grund für die Aufgabe der bisherigen Verwaltungspraxis vermag nicht zu überzeugen. Die Neuregelung beseitigt Flexibilität für Unternehmen bei der Organisation ihrer rechtl. Rahmenbedingungen, ohne dass diese zu nennenswerten Steuermehreinnahmen führen wird. In Zukunft wird man darauf zu achten haben, dass bei Begründung einer Betriebsaufspaltung § 20 UmwStG zur Anwendung kommen kann, was im Wesentlichen zu erhöhten Kosten für die Unternehmen führen wird (notarielle Beurkundung der Sachkapitalerhöhung, Sachgründungs- bzw. Sachkapitalerhebungsbericht, Bewertung der Sacheinlage mit entsprechenden Kosten). Die Fälle der Übertragung von EinzelWG während des Zustands der Betriebsaufspaltung dürften dagegen eher vernachlässigbar sein, sodass es im Erg. nicht zu Steuermehreinnahmen kommen wird. Die Neuregelung ist daher abzulehnen. Die FinVerw. ist aufgefordert, über Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall (§ 163 AO) den Unternehmen auch weiterhin die erforderliche Flexibilität zur Verfügung zu stellen.

**Forderungsverzicht:** Seit dem Beschluss des Großen Senats des BFH zu den stl. Folgen eines Verzichts der Gesellschafter auf ihre Forderung gegenüber ihrer KapGes. (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) ist dieser Sachverhaltskomplex nicht mehr umstritten. Soweit die Forderung im Zeitpunkt des Verzichts nicht werthaltig ist, liegt auch keine verdeckte Einlage vor. Lediglich bezüglich des werthaltigen Teils der Forderung ist zu prüfen, ob die übrigen Kriterien einer verdeckten Einlage, insbes. also die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis (vgl. Anm. 1726), gegeben sind. Ist dies zu bejahen, liegt insoweit eine verdeckte Einlage vor. Dies gilt auch, wenn das Darlehen vor dem Verzicht eigenkapitalersetzenden Charakter hatte (BFH v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436; BFH v. 4.7.2001 – VIII R 79/00, BFH/NV 2001, 1553, jeweils mwN). Kein Forderungsverzicht, sondern zunächst die Gewährung eines Freistellungsanspruchs liegt vor, wenn ein Gesellschafter Verbindlichkeiten der Gesellschaft übernimmt und auf den Regressanspruch gegenüber der Gesellschaft verzichtet (BFH v. 20.12.2001 – I B 74/01, BFH/NV 2002, 678). Der BFH differenziert hier dahingehend, dass der GmbH zunächst ein Freistellungsanspruch gegenüber ihren Gesellschaftern eingeräumt wird, der bei wirksamer Übernahme der Verbindlichkeit, spätestens bei Zahlung erfolgsneutral mit dem Freistellungsanspruch zu verrechnen ist. Die verdeckte Einlage liegt hier in der Gewährung des Freistellungsanspruchs, also einer Forderung der GmbH gegen ihre Gesellschafter. Diesbezüglich greifen dann die Grundsätze in dem Beschluss des Großen Senats des BFH v. 9.6.1997 (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) nicht. Zu beachten ist allerdings die Abgrenzung zwischen privativer Schuldübernahme und Erfüllungsübernahme. Zu Letzterer hat der BFH die Grundsätze im Beschluss des Großen Senats für anwendbar erklärt (BFH v. 31.5.2005 – X R 36/02, BStBl. II 2005, 707).

#### 4. Rechtsfolge: Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung

1728

**Rechtsfolge:** Liegt eine verdeckte Einlage eines einzelnen WG iSv. Abs. 6 Satz 2 vor, ist die ausschließliche Rechtsfolge dieser Vorschrift die Erhöhung der AK der Beteiligung an der empfangenden KapGes. um den Teilwert des verdeckt eingelegten WG. Der Begriff der AK im Wortlaut von Abs. 6 Satz 2 ist hier iSv. Buchwert zu interpretieren, denn die ursprünglichen AK der Beteiligung können in der Zeit

bis zur verdeckten Einlage einerseits durch Teilwertabschreibungen gemindert und andererseits durch früher getätigte offene oder verdeckte Einlagen erhöht worden sein. Eine Bezeichnung des Erhöhungsbetrags, zB als nachträgliche AK, erfolgt im Gesetz nicht (zum Begriff nachträgliche AK vgl. Anm. 206). Dies wäre uE auch verfehlt, da ein Anschaffungsvorgang bei einer verdeckten Einlage bezüglich der bisher existierenden Anteile nicht vorliegt und auch neue Anteile gerade nicht ausgegeben werden. Es wird also gar nichts angeschafft (sonst wäre auch ein Tausch gegeben, der nach Abs. 6 Satz 1 zu beurteilen wäre, s. Anm. 1711). Vermieden wird dadurch auch die vor allem handelsrechtl. geführte Diskussion um die Frage, ob die Werterhöhung einer Beteiligung durch eine verdeckte Einlage überhaupt bilanziell abbildbar ist (hierzu *Ellrott/Brendt* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 162), indem zumindest für das StRecht eine eindeutige Bewertungsvorschrift für die Beteiligung an der empfangenden KapGes. vorliegt. Soweit handelsrechtl. eine andere Beurteilung geboten ist, liegt hierin eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1, 6).

**Abgrenzung zu § 17:** Für den Bereich des § 17 verwendet der BFH einen „normspezifischen Anschaffungskostenbegriff“ (BFH v. 13.7.1999 – VIII R 31/98, BStBl. II 1999, 724), der insbes. darauf hinzielt, Verluste aus der Gewährung von Darlehen an die KapGes., deren Anteile der Stpfl. in seinem PV hält, wenigstens im Liquidations- bzw. Insolvenzfall stl. geltend machen zu können. Die entsprechende Rspr. ist aber auf diesen engen Sachverhalt begrenzt (BFH v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436). Die Besonderheiten des § 17 zeigen sich auch an den strechtl. Folgen der verdeckten Einlage von Anteilen an einer KapGes. in eine KapGes. Für die Rechtslage bis zu der gesetzlichen Regelung in § 17 Abs. 1 Satz 2 durch das StÄndG 1992 war diese nicht als Veräußerungsgeschäft zu beurteilen (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 10/01, BStBl. II 2002, 463; BFH v. 18.12.2001 – VIII R 5/00, BFH/NV 2002, 640), gleichwohl erhöhten sich die AK der Beteiligung an der empfangenden KapGes. um den gemeinen Wert der eingelegten Beteiligung im Einlagezeitpunkt. Auch an dieser abweichenden Rechtsfolgenbestimmung zeigen sich die Unterschiede zwischen Abs. 6 Sätze 2 und 3 einerseits und § 17 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2 andererseits.

**Tatsächliche Folge:** Eine weitere Folge des Vorliegens einer verdeckten Einlage iSv. Abs. 6 Satz 2, wenn auch keine Rechtsfolge, ist das Ausscheiden des übertragenen WG aus dem BV des Einlegenden. Dieses Ausscheiden erfolgt zum Buchwert. Die Rspr., wonach der verdeckten Einlage zwingend eine Entnahme aus dem BV vorausgeht (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512) kann im Bereich des Abs. 6 Satz 2 nicht gefolgt werden. In den vom BFH entschiedenen Fällen handelte es sich regelmäßig um Anteile an einer KapGes., die im PV gehalten wurden. Abs. 6 Satz 2 setzt allerdings voraus, dass die Anteile an der KapGes. im BV gehalten werden, sonst ist die Vorschrift nicht anwendbar (vgl. Anm. 1725).

**Unterschiedsbetrag:** Auch wenn das Ausscheiden des übertragenen WG zu dessen Buchwert erfolgt, führt Abs. 6 Satz 2 zwingend zu einer Erfolgswirksamkeit der verdeckten Einlage. Dies ergibt sich aus der Mechanik des BV-Vergleichs (§ 4 Abs. 1 Satz 1). Der Unterschiedsbetrag verändert sich um die Differenz zwischen dem Teilwert des übertragenen WG und dessen Buchwert bzw. dem Buchwert der hierauf verwendeten Mittel. Diese Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag kann sowohl Gewinn als auch Verlust sein. Das Entstehen eines Verlusts dürfte allerdings eher untypisch sein, denn der Teilwert des übertragenen WG würde dann unter dessen Buchwert liegen. In solch einem Fall dürfte zumindest bei WG, die

am Schluss des vorangegangenen Wj. zum BV gehörten, eine Teilwertabschreibung zu diesem Stichtag geboten sein (Ausnahme: unerwarteter Wertverfall während des Wj., in dem die verdeckte Einlage durchgeführt wird).

**Anwendbarkeit von § 6b?:** Fraglich könnte sein, ob aus dem durch eine verdeckte Einlage iSv. Abs. 6 Satz 2 entstehenden positiven Unterschiedsbetrag bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eine Übertragung der hierdurch aufgedeckten stillen Reserven gem. § 6b Abs. 1 bzw. die Bildung einer den stl. Gewinn mindernden Rücklage gem. § 6b Abs. 3 zulässig ist. Voraussetzung hierfür wäre, dass die verdeckte Einlage iSv. Abs. 6 Satz 2 als Veräußerung iSv. § 6b Abs. 1 Satz 1 anzusehen ist. Die Veräußerung ist immer ein entgeltlicher Vorgang (§ 6b Anm. 30), während die Unentgeltlichkeit wesentliches Tatbestandsmerkmal der verdeckten Einlage ist (vgl. Anm. 1726). Der Begriff der Veräußerung iSv. § 6b beschreibt die Verschaffung zivilrechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums an einem WG gegen Entgelt. Dies ist stRspr. (BFH v. 21.10.1976 – IV R 210/72, BStBl. II 1977, 145; BFH v. 13.11.1991 – I R 58/90, BStBl. II 1992, 517; BFH v. 7.7.1992 – VIII R 24/91, BFH/NV 1993, 461; BFH v. 29.10.1996 – IV B 144/95, BFH/NV 1997, 558) und hM (*Welbers* in *Lademann*, § 6b Rz. 49 [11/2011]; *Jachmann-Michel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 7; *Schießl* in *Blümich*, § 6b Rz. 41 f. [8/2019]). Bei der verdeckten Einlage gibt es gerade kein Entgelt, der Zwang zur Gewinnrealisierung kann dieses uE auch nicht ersetzen. Daher ist § 6b uE auf den Gewinn, der anlässlich der verdeckten Einlage eines WG in eine KapGes. entsteht, nicht anwendbar.

## 5. Ermittlung des Teilwerts

1729

**Begriff des Teilwerts:** Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne WG ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt (Abs. 1 Nr. 1 Satz 3). Diese allgemeine Definition gilt auch im Rahmen des Abs. 6 Satz 2. Zum Begriff des Teilwerts s. Anm. 420 ff.; zur Teilwertabschreibung s. Anm. 401; vgl. auch BMF v. 16.7.2014 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002, BStBl. I 2014, 1162.

**Bewertung:** Grundsätzlich ist der Teilwert des einzelnen WG aus dem gesamten Kaufpreis für das Unternehmen abzuleiten. In den seltensten Fällen wird jedoch der Gesamtkaufpreis des Unternehmens feststehen. Insofern ist im Regelfall der Teilwert durch Bewertung zu ermitteln. Auch hierzu kann auf die umfangreichen Ausführungen bei Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 (vgl. Anm. 420 ff.) sowie die dort zitierte umfangreiche Rspr. des BFH verwiesen werden. Besonderheiten ergeben sich für die Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 2 nicht.

**Teilwertabschreibung:** Nach Zubuchung des Teilwerts des eingelegten WG zu dem bisherigen Buchwert der Beteiligung an der KapGes. ist zu prüfen, ob der Teilwert der Beteiligung mindestens ihren neuen Buchwert erreicht. Dies kann aufgrund anderer Umstände, zB Verluste der KapGes., nicht der Fall sein. In dem Fall wäre eine Teilwertabschreibung dann vorzunehmen, wenn die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2). Die sog. Teilwertvermutung des BFH gilt im Fall der Erhöhung des Buchwerts um den Teilwert eines verdeckt eingelegten WG nicht (BFH v. 9.3.1977 – I R 203/74, BStBl. II 1977, 515). Dies ist jedoch keine Neuregelung, sondern entspricht der bisherigen Rspr. (BFH v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652).

Einstweilen frei.

1730–1734

#### IV. Zeitnahe verdeckte Einlage nach der Anschaffung (Abs. 6 Satz 3)

##### 1735 1. Fälle des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a

Abs. 6 ist insgesamt eine Vorschrift zur Bewertung von WG in bestimmten Fällen. Abs. 6 Satz 2 regelt die Bewertung von Beteiligungen an KapGes. in Fällen der verdeckten Einlage. Grundsätzlich ist der stl. Bilanzansatz der Beteiligung um den Teilwert des im Wege der verdeckten Einlage auf die KapGes. übertragenen WG zu erhöhen. Abs. 6 Satz 3 ist eine Ausnahmeregel zu dem Grundsatz des Abs. 6 Satz 2, wobei der Inhalt dieser Ausnahmeregel unklar erscheint.

**Verweis auf Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a:** Tatbestandsmerkmal des Abs. 6 Satz 3 sind die Fälle des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a. Abs. 1 Nr. 5 bestimmt die Bewertung von Einlagen. Aus dem Gesamtzusammenhang und der Stellung im EStG in Kapitel II 3. Gewinn ergibt sich, dass hier Einlagen iSv. § 4 Abs. 1 gemeint sind, grds. also Änderungen der stl. Qualifikationen von WG bei demselben Stpfl. Allerdings gilt diese Vorschrift auch für Einlagen in KapGes. Der Bestandteil des Tatbestands „desselben Steuerpflichtigen“ hat in diesen Fällen keine Bedeutung (§ 8 Abs. 1 KStG, BFH v. 11.2.1998 – I R 89/97, BStBl. II 1998, 691).

Nach Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 sind Einlagen in drei Fällen höchstens mit den AHK anzusetzen. Der hier relevante Fall ist in Buchst. a geregelt. Danach greift die Begrenzung des Einlagewerts auf die (ursprünglichen) AHK, wenn das zugeführte WG innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist. Fraglich und im Schrifttum bislang unterschiedlich dargestellt ist die Tragweite des Verweises aus Abs. 6 Satz 3 auf diese Vorschrift. Denkbar sind folgende Lösungen:

- Die in Abs. 6 Satz 3 gemeinten Fälle des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a erfassen alle im Wege der verdeckten Einlage übertragenen WG, die innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden sind (so *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 752; glA *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 KStG Rz. 25 f. [4/2015]).
- Bei dem auf die KapGes. übertragenen WG muss es sich um ein solches handeln, das – zu irgendeinem Zeitpunkt – innerhalb von drei Jahren nach seiner Anschaffung oder Herstellung aus dem PV in das BV überführt worden ist (*Korn*, *KÖSDI* 2000, 12352).

Die zweitgenannte Meinung, nach der das WG, das Gegenstand der verdeckten Einlage in die KapGes. ist, zu irgendeinem Zeitpunkt in der Vergangenheit von der Vorschrift des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a erfasst worden sein muss, führt uE zu ungerechtfertigten Ergebnissen, denn danach würde ein WG, das sich bspw. seit 20 Jahren im BV befindet, aber ursprünglich innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung oder Herstellung in das BV eingelegt worden ist, auch in den Anwendungsbereich von Abs. 6 Satz 3 fallen. In so einem Fall könnten uU erhebliche stille Reserven auf die KapGes. verlagert werden und, durch anschließenden Verkauf der Beteiligung im Rahmen des sog. Teileinkünfteverfahrens, realisiert werden. Mit einer Vermeidung von Übermaßbesteuerung, die durch Abs. 6 Satz 3 geschaffen werden sollte (BTDrucks. 14/23, 173), kann dies jedenfalls nicht gerechtfertigt werden. Angesichts der durch das StEntlG 1999/2000/2002 an anderer Stelle eingeführten Missbrauchsvermeidungsvorschriften (vgl. zB Abs. 5 Sätze 5 und 6) lässt sich diese Auslegung kaum rechtfertigen. Sie wäre auch nicht praktikabel und

würde zu erheblichem zusätzlichen Dokumentationsaufwand führen, denn der Stpfl. müsste jeweils nachweisen, dass die im Zweifel erheblich unter dem Teilwert liegenden ursprünglichen AHK angesetzt werden können. Die Auffassung ist uE daher ebenfalls abzulehnen (aA *Füger/Rieger*, DStR 2003, 628).

Im Erg. ist uE daher der Auffassung von *Kulosa* (in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 752) und *Lang* (in *DPM*, § 8 Abs. 3 KStG Rz. 25f. [4/2015]) zuzustimmen, nach der mit den Fällen des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a alle diejenigen gemeint sind, bei denen das verdeckt in die KapGes. eingelegte WG innerhalb von drei Jahren vor dem Zeitpunkt der Einlage angeschafft oder hergestellt worden ist. Nur diese Auslegung verhindert sonst drohende Doppelbesteuerungen, da sie den Vorgang der verdeckten Einlage sowohl im BV des Einlegenden als auch bei der empfangenden KapGes. einheitlich bewertet. Bei der empfangenden KapGes. ist das WG gem. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a mit den ursprünglichen AHK zu bewerten und im BV des Einlegenden erhöht sich der Beteiligungsbuchwert um den gleichen Betrag. Im Übrigen entspricht die Vorschrift, so verstanden, am ehesten der sog. Teilwertvermutung des BFH (grundlegend zuletzt BFH v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294), nach der im Regelfall innerhalb der ersten drei Jahre nach Anschaffung oder Herstellung die widerlegbare Vermutung besteht, dass der Teilwert eines WG seinen ursprünglichen AHK, ggf. vermindert um AfA nach der linearen Methode (BFH v. 30.11.1988 – II R 237/83, BStBl. II 1989, 183), entspricht, sofern keine Fehlmaßnahme vorliegt.

## 2. Rechtsfolge: Erhöhung der Anschaffungskosten um den Einlagewert

1736

Ist das WG, das Gegenstand der verdeckten Einlage in einer KapGes. ist, innerhalb von drei Jahren vor dem Zeitpunkt der verdeckten Einlage angeschafft oder hergestellt worden, erhöhen sich die AK der Beteiligung an der KapGes. nicht um den Teilwert des WG, sondern um dessen Einlagewert. Einlagewert ist der Wert, mit dem die KapGes. das empfangene WG zu bewerten hat. Dieser Wert ergibt sich aus Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a. Sofern Gegenstand der verdeckten Einlage ein abnutzbares WG ist, sind die in der Zeit zwischen Anschaffung oder Herstellung und verdeckter Einlage aufgelaufenen AfA von den ursprünglichen AHK abzuziehen (zu Einzelheiten vgl. Anm. 885 ff.). Hierdurch kommt es zu einer korrespondierenden Bilanzierung bei der empfangenden KapGes. und dem einlegenden BV. Die Vorschrift ist zwingend anzuwenden, ein Wahlrecht besteht insoweit nicht.

## V. Vorrang des Abs. 5 (Abs. 6 Satz 4)

1737

Abs. 5 ist gegenüber Abs. 6 vorrangig. Das bedeutet, dass unter den Voraussetzungen des Abs. 5 Buchwertfortführung gilt (s. Anm. 1701 und 1506).

Einstweilen frei.

1738–1799

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

**Schrifttum:** *Bäumel*, Kein anschaffungsnaher Herstellungsaufwand gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG bei „§ 4 III Rechnern“ im Rahmen einer Gewinneinkunftsart, FR 2010, 924.

1800 Nr. 1 regelt die Anwendbarkeit der Buchwertfortführung (Abs. 3–6) auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (s. § 4 Anm. 629) und ist Ausfluss des Grundsatzes der Gesamtgewinnlichkeit (s. § 4 Anm. 531). Die Regelung geht auf § 7 Abs. 3 EStDV zurück.

Nach Nr. 2 gelten die Regelung zu anschaffungsnahen HK (Abs. 1 Nr. 1a) sowie die Regelungen zu Entnahmen und Einlagen und damit in Zusammenhang stehenden Vorschriften (Abs. 1 Nr. 4 bis 7) auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (s. § 4 Anm. 584). Die gegenteilige Auffassung in der Literatur (vgl. *Bäumel*, FR 2010, 924) zur Nichtanwendbarkeit von Abs. 1 Nr. 1a ist somit überholt.

Nach der Gesetzesbegründung (noch zum sog. JStG 2013 der Länder, BRDrucks. 139/19, 122) soll mit Nr. 2 nur die bestehende Verwaltungspraxis klarstellend gesetzlich geregelt werden. Die Zulässigkeit der Teilwertabschreibung bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 war nicht Gegenstand des Änderungsgesetzes. Eine solche kommt bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 nicht in Betracht (BFH v. 5.11.2015 – III R 12/13, BStBl. II 2016, 420; zum Meinungsstand vgl. § 4 Anm. 536).