

§ 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. ²Ist der Teilwert auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. ³Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. ⁴Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, sind in den folgenden Wirtschaftsjahren gemäß Satz 1 anzusetzen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass ein niedrigerer Teilwert nach Satz 2 angesetzt werden kann.
 - 1a. Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 Prozent der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten). ²Zu diesen Aufwendungen gehören nicht die Aufwendungen für Erweiterungen im Sinne des § 255 Absatz 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.
 - 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. ²Das 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. ²Ist der Teilwert (Nummer 1 Satz 3) auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. ³Nummer 1 Satz 4 gilt entsprechend.
 - 2a. Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 ermitteln, können für den Wertansatz gleichartiger Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens unterstellen, dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert worden sind, soweit dies den handelsrechtlichen

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

- 2b. Steuerpflichtige, die in den Anwendungsbereich des § 340 des Handelsgesetzbuchs fallen, haben die zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente, die nicht in einer Bewertungseinheit im Sinne des § 5 Absatz 1a Satz 2 abgebildet werden, mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlages (§ 340e Absatz 3 des Handelsgesetzbuchs) zu bewerten. ²Nummer 2 Satz 2 ist nicht anzuwenden.
3. Verbindlichkeiten sind unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften der Nummer 2 anzusetzen und mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen. ²Ausgenommen von der Abzinsung sind Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, und Verbindlichkeiten, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen.
- 3a. Rückstellungen sind höchstens insbesondere unter Berücksichtigung folgender Grundsätze anzusetzen:
 - a) bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen ist auf der Grundlage der Erfahrungen in der Vergangenheit aus der Abwicklung solcher Verpflichtungen die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige nur zu einem Teil der Summe dieser Verpflichtungen in Anspruch genommen wird;
 - b) Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen sind mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten;
 - c) künftige Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden, sind, soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind, bei ihrer Bewertung wertmindernd zu berücksichtigen;
 - d) Rückstellungen für Verpflichtungen, für deren Entstehen im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist, sind zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln. ²Rückstellungen für gesetzliche Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen, die vor Inkrafttreten entsprechender gesetzlicher Verpflichtungen in Verkehr gebracht worden sind, sind zeitanteilig in gleichen Raten bis zum Beginn der jeweiligen Erfüllung anzusammeln; Buchstabe e ist insoweit nicht anzuwenden. ³Rückstellungen für die Verpflichtung, ein Kernkraftwerk stillzulegen, sind ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung bis zum Zeitpunkt, in dem mit der Stilllegung begonnen werden muss, zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln; steht der Zeitpunkt der Stilllegung nicht fest, beträgt der Zeitraum für die Ansammlung 25 Jahre;
 - e) Rückstellungen für Verpflichtungen sind mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen; Nummer 3 Satz 2 ist entsprechend anzuwenden. ²Für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ist der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend. ³Für die Abzinsung von Rückstellungen für die Verpflichtung, ein 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. ²Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird, ist für jeden Kalendermonat mit 1 Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen; bei der privaten Nutzung von Fahrzeugen mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden (Elektrofahrzeuge), oder von extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, ist der Listenpreis dieser Kraftfahrzeuge
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.³ 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. ⁴Wird ein Wirtschaftsgut unmittelbar nach seiner Entnahme einer nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke im Sinne des § 10b Absatz 1 Satz 1 unentgeltlich überlassen, so kann die Entnahme mit dem Buchwert angesetzt werden. ⁵Satz 4 gilt nicht für die Entnahme von Nutzungen und Leistungen. ⁶Die 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.
- ²Ist die Einlage ein abnutzbares Wirtschaftsgut, so sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Absetzungen für Abnutzung zu kürzen, die auf den Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts und der Einlage entfallen. ³Ist die Einlage ein Wirtschaftsgut, das vor der Zuführung aus einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen entnommen worden ist, so tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wert, mit dem die Entnahme angesetzt worden ist, und

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

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

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

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

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

(3) ¹Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, 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. ²Satz 1 ist auch anzuwenden, wenn der bisherige Betriebsinhaber (Mitunternehmer) Wirtschaftsgüter, die weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören, nicht überträgt, sofern der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt. ³Der Rechtsnachfolger ist an die in Satz 1 genannten Werte gebunden.

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

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

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

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

⁵Der Teilwert ist auch anzusetzen, soweit in den Fällen des Satzes 3 der Anteil

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

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

(7) Im Fall des § 4 Absatz 3 sind

1. bei der Bemessung der Absetzungen für Abnutzung oder 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>I. Grundinformation zu § 6 1</p> <p>II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 6</p> <p>1. Rechtsentwicklung 2</p> <p>2. Zeitlicher Geltungsbereich 2a</p> <p>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 6 3</p> <p>IV. Geltungsbereich des § 6</p> <p>1. Sachlicher Geltungsbereich 5</p> <p>2. Persönlicher Geltungsbereich 6</p> <p>V. Auslandsbeziehungen</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>VI. Verhältnis des § 6 zu anderen Vorschriften</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**

I. Bewertung, Bewertungsmethoden und Bewertungsgegenstände (Abs. 1 Einleitungssatz)		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	II. Bewertung abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Abs. 1 Nr. 1)	
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	
o) Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Abbruch von Gebäuden	2. Ansatz des Teilwerts bei voraussichtlich dauernder Wertminderung – Teilwertabschreibung (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2)
aa) Grundsätze der in der Praxis angewendeten Rechtsprechung	a) Begriff der Teilwertabschreibung 400
(1) Überblick und Geltungsbereich 350	b) Voraussetzungen für die Teilwertabschreibung
(2) Bedeutung des Zeitpunkts der Abbruchabsicht 351	aa) Absinken des Teilwerts unter den maßgeblichen Buchwert 401
(3) Nachweis der Abbruchabsicht 352	bb) Voraussichtlich dauernde Wertminderung
(4) Bestandteile der beim Abbruch entstehenden Kosten 353	(1) Regelungsinhalt 402
(5) Abgrenzung zwischen verbrauchten und unverbrauchten Gebäuden 354	(2) Auslegung des Begriffs der voraussichtlich dauernden Wertminderung durch die Rechtsprechung 403
(6) Anschaffung von Gebäuden ohne Abbruchabsicht 355	(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
(7) Erwerb und Abriss unverbrauchter Gebäude in Abbruchabsicht 360	c) Recht oder Pflicht zur Teilwertabschreibung
(8) Anmietung oder Pacht unverbrauchter Gebäude in Abbruchabsicht 361	aa) Erfassung von Wertminderungen in Handels- und Steuerbilanz 410
(9) Besonderheiten bei Änderung der Verwendungsabsicht im Rahmen der Anschaffung eines unverbrauchten Gebäudes 362	bb) Einstufung als Wahlrecht . 411
(10) Anschaffung verbrauchter Gebäude in Abbruchabsicht 363	d) Gegenstand der Teilwertabschreibung 412
bb) Kritik an den Rechtsprechungsgrundsätzen 365	e) Abgrenzung zu den Absetzungen nach § 7 413
p) Dingliche Lasten	f) Konkurrenz von Rückstellungsbildung und Teilwertabschreibung 414
aa) Überblick und Abgrenzung 370	g) Zeitpunkt der Teilwertabschreibung
bb) Sicherungs- und Verwertungsrechte (Grundschulden, Rentenschulden, Reallasten, Hypotheken) beim entgeltlichen Erwerb 371	aa) Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bilanzstichtags . . 415
cc) Nießbrauch als Duldungs- und Unterlassungspflicht . 372	bb) Nachholung 416
dd) Eingeräumte Grunddienstbarkeiten, Wohnungs- und Erbbaurechte als weitere Duldungs- und Unterlassungspflichten 373	cc) Rechtsbehelfsverfahren . . 417
	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	III. Anschaffungsnahe Aufwendungen (Abs. 1 Nr. 1a)	
(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.
IV. Wahlrechte für Verwaltungskosten und Aufwendungen für soziale Leistungen bei den Herstellungskosten (Abs. 1 Nr. 1b)		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
V. Bewertung von nicht abnutzbaren Anlagegütern und Umlaufgütern (Abs. 1 Nr. 2)		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	VI. Lifo-Verfahren (Abs. 1 Nr. 2a)
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	VIII. Bewertung von Verbindlichkeiten (Abs. 1 Nr. 3)	
3. Wiederaufgabe des Lifo-Verfahrens (Abs. 1 Nr. 2a Satz 3)	656	1. Ansatz von Verbindlichkeiten unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften der Nr. 2	
VII. Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten (Abs. 1 Nr. 2b)		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
IX. Bewertung von Rückstellungen (Abs. 1 Nr. 3a)	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.
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)		(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)	
XI. Bewertung von Einlagen (Abs. 1 Nr. 5)		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	XIII. Bewertung bei Eröffnung eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 6)	
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
XII. Bewertung bei Verstrickung (Abs. 1 Nr. 5a)		2. Rechtsfolge: entsprechende Anwendung des Abs. 1 Nr. 5	905
1. Bedeutung und Geltungsbereich	890	XIV. Bewertung bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 7)	
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**

I. Bedeutung und Verhältnis zu anderen Vorschriften		6. Rechtsfolge: Sofortabschreibewahlrecht	1021
1. Bedeutung des Abs. 2	1000	III. Ausschluss selbständiger Nutzungsfähigkeit nach Satz 2	
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	IV. Verlust der selbständigen Nutzungsfähigkeit trotz der Möglichkeit, den Nutzungszusammenhang zu wechseln (Abs. 2 Satz 3)	1030
d) Verhältnis zur Investitionszulage	1003	V. Buchmäßige Voraussetzungen der Bewertungsfreiheit (Abs. 2 Sätze 4 und 5)	
II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Bewertungsfreiheit (Abs. 2 Satz 1)		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		VI. Wichtige Anwendungsfälle der geringwertigen Wirtschaftsgüter	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>I. Rechtsentwicklung und Bedeutung 1100</p> <p>II. Bildung eines Sammelpostens (Abs. 2a Satz 1)</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>III. Abschreibung des Sammelpostens (Abs. 2a Satz 2) 1105</p> <p>IV. Unbeachtlichkeit des Ausscheidens eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen für den Sammelposten (Abs. 2a Satz 3) 1110</p> <p>V. Wahlrecht zur Abschreibung bei Anschaffungs- und Herstellungskosten bis 250 € (Abs. 2a Satz 4) 1115</p> <p>VI. Einheitliches jahrgangsbezogenes Wahlrecht (Abs. 2a Satz 5) 1120</p>
---	---

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

<p>I. Einordnung des Abs. 3</p> <p>1. Systematische Einordnung 1200</p> <p>2. Historische Einordnung 1201</p> <p>II. Unentgeltliche Übertragung von Sachgesamtheiten (Abs. 3 Satz 1)</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 Sonderbetriebsvermögens	1263
aa) Begriff der Schenkung . . .	1232	dd) Weitere Anwendungsberei- che	1264
bb) Teilentgeltliche Vorgänge	1233	c) Mitunternehmerische Betriebs- aufspaltung	1265
d) Erbfall		5. Rechtsfolge unentgeltlicher Auf- nahme in ein Einzelunternehmen und Übertragung eines Teilmitun- ternehmeranteils (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2)	
aa) Abgrenzung zur Erbausei- nandersetzung	1234	a) Unentgeltliche Aufnahme in ein Einzelunternehmen	1270
bb) Erbfall beim Einzelunter- nehmer	1235	b) Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils	1271
cc) Erbfall bei einem Mitunter- nehmer	1240	c) Verfahrensfragen	1272
e) Unentgeltliche Übertragung auf eine Gesellschaft		III. Zurückbehaltung von Wirt- schaftsgütern (Abs. 3 Satz 2)	
aa) Übertragung auf eine Kapi- talgesellschaft	1245	1. Zurückbehaltung von Wirtschafts- gütern nach Satz 2	
bb) Übertragung auf eine Per- sonengesellschaft	1246	a) Verhältnis von Satz 2 zu Satz 1	1280
cc) Anwachsung	1247	b) Wirtschaftsgüter iSv. Satz 2 . .	1281
f) Unentgeltliche Übertragung durch eine Gesellschaft		c) Zurückbehalten im nämlichen Betriebsvermögen	1282
aa) Übertragung durch eine Kapitalgesellschaft	1248	d) Keine schädliche Verfügung durch Übernehmer	1283
bb) Übertragung durch eine Personengesellschaft	1249	2. Schädliche und unschädliche Ver- fügungen	1284
3. Rechtsfolge unentgeltlicher Über- tragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1) für den Übertragenden		3. Rechtsfolge bei Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern nach Satz 2	
a) Keine Gewinnverwirklichung	1250	a) Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 erfüllt	1290
b) Zurückbehaltene Wirtschafts- güter im Falle von Satz 1	1251	b) Behandlung bei späterem Weg- fall der Voraussetzungen des Satzes 2	1291
c) Leistung eines Entgelts durch den Übernehmer	1252	IV. Behandlung beim Rechtsnachfol- ger (Abs. 3 Satz 3)	
d) Verfahrensfragen	1253	1. Erwerb einer Sachgesamtheit oder einzelner Wirtschaftsgüter	1300
e) Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven	1254	2. Bindung an den Wert nach Satz 1	
4. Unentgeltliche Aufnahme in ein Einzelunternehmen und Übertra- gung eines Teilmitunternehmeran- teils (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2)		a) Buchwertfortführung bei unent- geltlichem Erwerb	1301
a) Aufnahme in bisheriges Einzel- unternehmen	1260	b) Buchwertfortführung bei Leis- tung eines Entgelts durch den Übernehmer	1302
b) Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils		3. Wert bei Fristverletzung nach Satz 2	1303
aa) Behandlung des Teils eines Mitunternehmeranteils . .	1261		
bb) Behandlung des Sonderbe- triebsvermögens	1262		

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

<p>I. Bedeutung des Abs. 4 und historische Entwicklung</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>II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4</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>III. Rechtsfolgen</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>I. Bedeutung des Abs. 5 und historische Entwicklung</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>II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 1</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>III. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 2</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
IV. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 3		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	VI. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 5	
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 Betei- lung 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
V. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 4		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
VII. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 6		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**

I. Einordnung des Abs. 6		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	III. Verdeckte Einlage einzelner Wirtschaftsgüter (Abs. 6 Satz 2)	
cc) Verhältnis zum Tauschgutachten	1703	1. Übertragung	1725
2. Historische Entwicklung	1704	2. Verdeckte Einlage	1726
II. Tausch einzelner Wirtschaftsgüter (Abs. 6 Satz 1)		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	IV. Zeitnahe verdeckte Einlage nach der Anschaffung (Abs. 6 Satz 3)	
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		V. Vorrang des Abs. 5 (Abs. 6 Satz 4)	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 Stpl. 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; Einschubung 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 Kohlendioxidausstoß, Nr. 4 in den Jahren 2022 bis 2024 und Nr. 5 in den Jahren 2025 bis 2030 angeschaffte Fahrzeuge mit geringem Kohlendioxidausstoß 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 Erwidern 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 ($E_{FW}/\text{€}$), 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/Koepflin* 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/Koepflin* 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/Koepflin* 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 estl. nicht konkretisiert. In § 5 Abs. 1 Satz 1 ist für buchführende Gewerbetreibende auch bei Auslandsbeziehungen vorgeschrieben, für den Schluss des Wj. das BV anzusetzen, das nach handelsrechtl. GoB auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines stl. Wahlrechts werde ein anderer Ansatz gewählt. Der GoB-Verweis hat, losgelöst von der verfahrensrechtl. strittigen Diskussion um Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten nach ausl. 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_{FW}/€ 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_{FW}/€ 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 Marktkenntnis 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*, HdB, § 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; *Grottell/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/Koeplin* 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 Bestandswert 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 _{FW}	Kurs in E _{FW} /€	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-	Umrechnung	131 750	1,55	85 000
Durchschnitts-			1,49	88 020
Lifo			1,50	87 833

Wenn die Auszahlung von 70 000 €_{FW} 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/ -minderungen	+ Fertigungseinzelkosten
+ Anschaffungsnebenkosten	+ Fertigungsgemeinkosten
+ Aufwendungen, um das Wirtschaftsgut in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (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 ausführlich 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 statthalt) – 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-Entsprechung: 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-Entsprechung“.

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	./ 1 110
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*, HdB, § 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/Heinstein* 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/Heinstein* 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 unvertretbar 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, 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 „Mehrung 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 Nutzungswerthöhung 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 HKDefinition ist aufgrund der Worte „entstehen“ (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB) und „veranlasst“ (§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB) teilweise eine Verankerung des Veranlassungsprinzips im handelsrechtl. Gesetzeswortlaut enthalten.

Da die handelsrechtl. Begriffsdefinition auf der Steuerrechtspraxis beruht (so *Wassermeyer*, FR 1993, 793 [796]), können uU die Rspr. und das Schrifttum zum 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 Ablösungssumme 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]; *Ordelheide*, 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);
- Fondsetablerungskosten 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 Kapitalmarkt, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 277; *Kraus-Grünewald*, Zur Bewertung von Halb- und Fertigerzeugnissen mit den Herstellungskosten, ZfbF 1994, 32; *Raupach*, Das Steuerrecht als unerwünschte Rechtsquelle der Handelsbilanz, in *Ballwieser/Böcking/Drukarczyk/Schmidt* (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 101; *Siegel*, Das Realisationsprinzip als allgemeines Periodisierungsprinzip, BFuP 1994, 1; *Stobbe*, Eingeschränkte Maßgeblichkeit bei den Herstellungskosten, FR 1994, 105; *Mellwig*, Herstellungskosten und Realisationsprinzip, in *Förschle/Kaiser/Moxter* (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, FS Wolfgang Dieter Budde, München 1995, 397; *Weber-Grellet*, Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz – Reichweite des steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalts, StbJb. 1994/95, 97 (sowie Podiumsdiskussion: 163); *Siegel*, Herstellungskosten und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in von *Elschen/Siegel/Wagner* (Hrsg.), Unternehmenstheorie und Besteuerung, FS Dieter Schneider, Wiesbaden 1995, 635.

Aufsätze ab 2000: Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., Leitlinien zur Bilanzierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach dem Regierungsentwurf des BilMoG, DB 2008, 1813; *Haupt*, Aktivierung von Bauzeitzinsen und anderer Herstellungskosten – alte Lösungen für neue Probleme, DStR 2008, 1815; *Köhler*, Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Zugangsbewertung beim Vorratsvermögen, StBp. 2008, 221; *Köhler*, Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Ermittlung der Herstellungskosten, StBp. 2008, 260; *Küting*, Die Ermittlung der Herstellungskosten nach den Änderungen durch das BilMoG, StuB 2008, 419; *Lengsfeld/Wielenberg*, Zur Herstellungskostenuntergrenze nach dem Entwurf des BilMoG, WPg 2008, 321; *Herzig/Briesemeister*, Reichweite und Folgen des Wahlrechtsvorbehalts § 5 Abs. 1 EStG, DB 2010, 917; *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 ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12.03.2010, GmbHR 2010, 505; *Kahle/Schulz*, Richtlinienentwurf für eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union, StuB 2011, 296; *Rade*, „Angemessene“ Herstellungskosten nach BilMoG – Keine Irrelevanz der Abgrenzung von Einzel- und Gemeinkosten, DStR 2011, 1334; *Scheffler/Krebs*, Richtlinienvorschlag zur CCCTB: Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage im Vergleich mit der Steuerbilanz nach EStG, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, 13; *Korn*, Die Einkommensteuer-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 Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung, DB 2016, 2800; *Meyering/Gröne*, Die Neuregelung zu den Bestandteilen der steuerlichen Herstellungskosten – Wünschenswerte Reaktivierung 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 einbeziehungspflichtigen, 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 Werteverzehr 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 Wsocki*, 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, offener 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 „Auffangatbestand“ 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).

Verbrauchssteuern: 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“). Verbrauchssteuern (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 „Verbrauchssteuern“; *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 Auftragserrlangung 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 Auftragserrlangung 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:

„¹Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. ²Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; in diesem Fall gelten sie als 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; *Wernld* 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. Öffn; 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 abbeschriebenen 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 abbeschriebenen 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 abbeschriebenen 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 Nießbeanstandungsgrenze 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.

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):

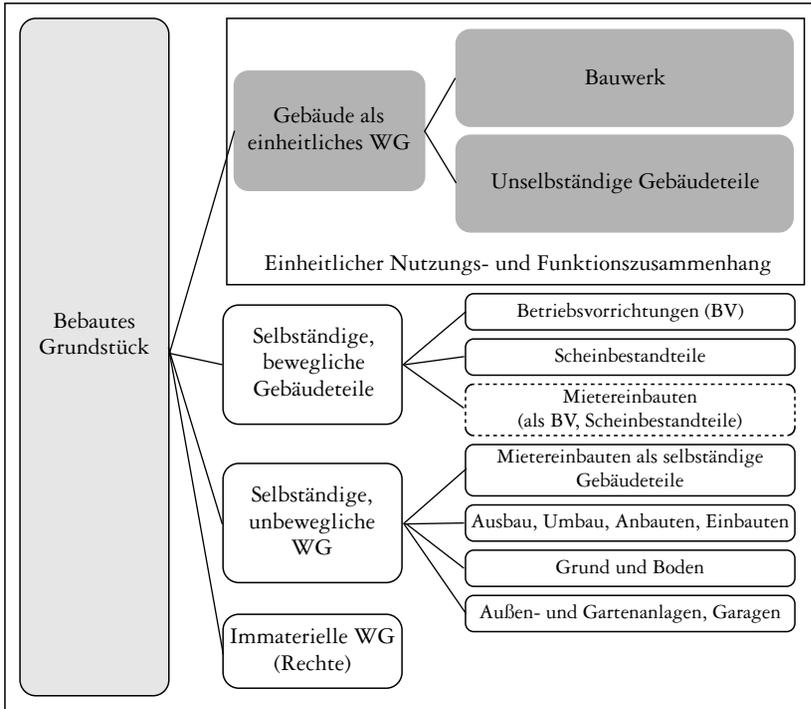


Abbildung 8: Überblick über Abgrenzungsprobleme zwischen Gebäude und anderen selbständigen Wirtschaftsgütern

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 Vorbereitungskosten für einen Gebäudebau (vgl. analog die Zuordnung der Kosten zur Schaffung eines Abraumvorrats zur Mineralgewinnung als Vorbereitungskosten 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 iSd 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 Erbbaupflichteten: Die Übernahme der Erschließungskosten durch den Erbbauberechtigten stellt beim Erbbaupflichteten 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 Verkehrswertewerte: $\text{Bodenwertanteil} = \text{Bodenwert}/\text{Grundstückswert} \times 100$; $\text{Gebäudewertanteil} = \text{Gebäudewert}/\text{Grundstückswert} \times 100$.
- ▶ *Die endgültigen Kaufpreisannteile* (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 anschaffungsnaher 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 Ausstattungsbereiche (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 CO₂-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.).

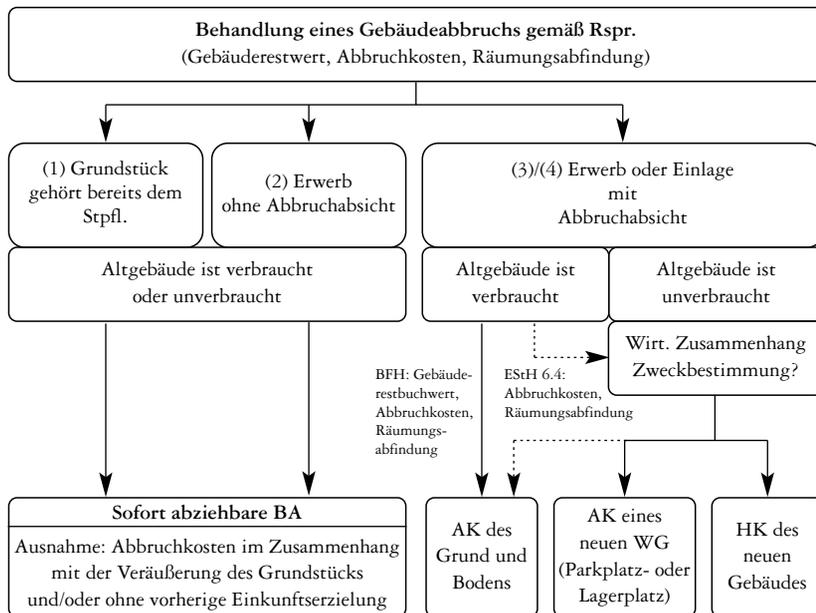


Abbildung 9: Sachverhaltsunterscheidungen zur einkommensteuerlichen Behandlung der Gebäudeabbruchkosten gemäß Rechtsprechung

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 abzubrechen 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:

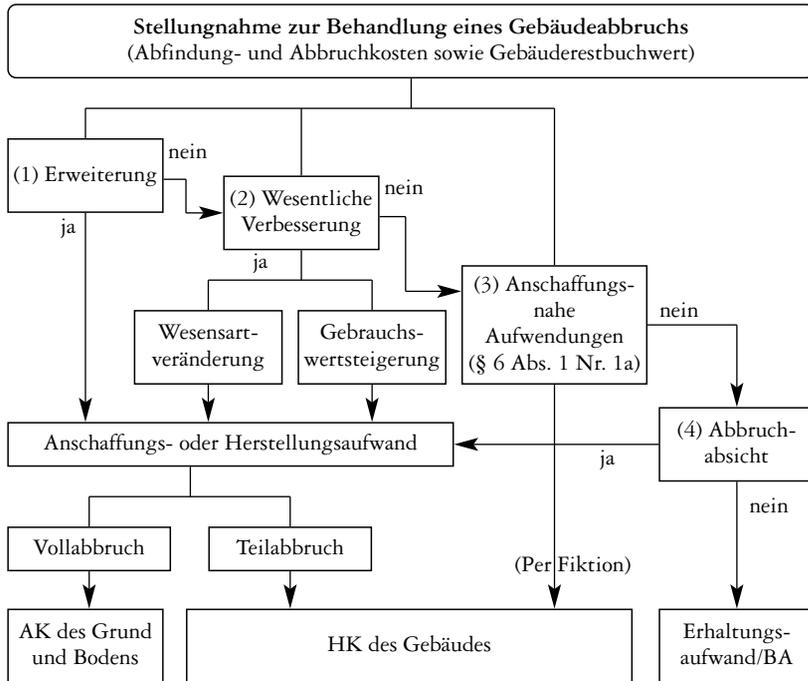


Abbildung 10: Stellungnahme zur einkommensteuerlichen Behandlung eines Gebäudeabbruchs

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.).

Vorbehalt Nießbrauch 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; 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, StBj. 1990/91, 31; *Dötsch*, Teilwertabschreibung auf Organbeteiligungen, DB 1991, 10; *Brenner*, Teilwertabschreibungen auf Finanzanlagen, StBj. 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, StBj. 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).

- ▶ *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 Bilanzangleichung? – 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.

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 *Loitsberger*, 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). 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*, ZfbF 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; *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 abgelten 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, objektiverter 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 Hölter, *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 Hölter, *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). 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 Teilwerteigenschaften**

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 Blümlich*, § 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 Urte. 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 ² (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 ² :	<input style="width: 50%;" type="text"/>	12) Bodenrichtwert in €/m ² :	<input style="width: 50%; border: 1px dashed gray;" type="text"/>
13) Grundstücksgröße in m ² :	<input style="width: 50%;" type="text"/>	14) Wert in €/m ² :	<input style="width: 50%;" 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 (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 Mieterinbauten 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) 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, 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).

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 dürfte. 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.

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-BilKomm., 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, Komplementärbegriffe).

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 *Kütting/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*, Vergebliche 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 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 Sonderbetriebsvermögenseigenschaft 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 Mitunternehmenschaften 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 Mitunternehmenschaft 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; 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.
- ▶ *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 hingegebenen 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; *Joachimsen/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*, ZfbF 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 Abraumvorrats 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 Möbelherstellung; Färb- und Konservierungsmittel 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“.

Ärzt muster: 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 Bauzeitzinsen 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 *Liepert*, 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 Gängigkeitsabschlägen in Betracht (vgl. *Görge*n, DStR 2015, 839; vgl. auch „Gängigkeitsabschläge“).

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 Anteilsrwerb 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 Stplf.

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 Hinzuerwerb 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, 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/), 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 *Küting/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, 139 ff.; *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, 31 ff.; *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 (zweifeln 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 statuiert 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-/Rechtsformspezifika (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 (26 f.); 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, 56 f.). 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
Durchschnittsmethode			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
Perioden-Lifo mit Gesamtbestand							
Anfangsbestand M_A	4	100	100	100	400	400	400
Zugang Z_1	6	50	50	50	300	300	300
Zugang Z_2	8	100	100	100	800	800	800
Abgang							
- aus Z_2	8	-100	-100	-100	-800	-800	-800
- aus Z_1	6		- 50	- 50		-300	-300
- aus M_A	4			- 50			-200
Endbestände		150	100	50	700	400	200
Perioden-Lifo mit Layer							
Layer L_1	3	60	60	60	180	180	180
Layer L_2	5,5	40	40	40	220	220	220
Zugang Z_1	6	50	50	50	300	300	300
Zugang Z_2	8	100	100	100	800	800	800
Abgang							
- aus Z_2	8	-100	-100	-100	-800	-800	-800
- aus Z_1	6		- 50	- 50		-300	-300
- aus L_2	5,5			- 40			-220
- aus L_1	3			- 10			- 30
Endbestände							
- in L_1	3	60	60	50	180	180	150
- in L_2	5,5	40	40		220	220	
- in L_3	6	50			300		

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; *Wiesenberg*, 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-Rechtausschuss 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/Schlotter*, 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/Schlottter*, 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 Skontrofführer (§ 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. aml. 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 CO₂-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 (*Scharpff/Schaber*, Handbuch Bankbilanz, 7. Aufl. 2018, 259). Folgt man der überwiegenden Ansicht (*Scharpff/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).

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.). „Sinngemäß“ 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]).

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 „Steuer-schlupflöcher“, 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 Liquiditätsengpässe 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; *Thurrow*, 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).

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 o.Ä. Hierzu muss es ausreichen, wenn man auf der Basis vergleichbarer Produkte oder Herstellungsverfahren Schätzungen (ggf. aus entsprechenden Branchenkenntnissen) zur pauschalen Ermittlung der Rückstellungen vornimmt.
- ▶ *Abwicklung*: Dieser Begriff ist weit zu verstehen. Bei der Feststellung der Erfahrungen in der Vergangenheit müssen alle Umstände einfließen, die im Rahmen der Erfüllung der Verpflichtungen von Bedeutung waren; hierzu gehören zB das Verhalten der Beteiligten, die Dauer der Abwicklung, Art und Weise der Erfüllung der Verpflichtung usw.

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 Gesetzssystematik sowie der Sinn und Zweck bei der Auslegung der Vorschrift berücksichtigt werden. Nach dem Wortsinn können die „Vorteile“ materieller (zB in Form von Geld oder Geldeswert) oder immaterieller Natur (zB Kundenstamm) sein. Nach dem Willen des Gesetzgebers unterliegen nur wirtschaftliche Vorteile dem Regelungsgehalt des Nr. 3a Buchst. c (vgl. Stellungnahme des FinAussch., BTDrucks. 14/443, 23).

Nicht jeder erdenkliche Vorteil (zB persönliches Wohlbefinden des Unternehmers), sondern nur derjenige Vorteil, der sich im künftigen 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 Reaktivierungsrückstellungen. 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 Ansamlungsregelung 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*, StJb. 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 überzeugt 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. stfreien 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 anwaltschaft.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]).

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 Gesamtlauflistung, 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/Verzeichnis/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/1 000 (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 Rechtsfolgende Seite 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. least 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 Auskunft- 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 Berufsheimnisträgern 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 Berufsheimnisträger 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 Berufsheimnisträgern die Regel ist (zB Steuerberater) sind auch nicht für alle Berufsheimnisträger allgemeingültige Aussagen zur Detailtiefe eines Fahrtenbuchs zu machen. Insbesondere nicht geheimhaltungsrelevante berufliche Fahrten (zB eines Anwalts zum Gericht, zu Banken) sind in allen Fällen zu kennzeichnen. 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 ($7 500 \text{ €} \times 22 000 \text{ €} / 25 000 \text{ €}$). 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: $180 \text{ Tage} \times 20 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} = 1 080 \text{ €}$. Dem Gewinn sind somit 3 420 € nicht abzugsfähige BA hinzuzurechnen ($4 500 \text{ €} \cdot 1 080 \text{ €}$).

Nach der Listenpreismethode würde sich ein Betrag von $65 000 \text{ €} \times 1 \% \times 12 = 7 800 \text{ €}$ 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 $65 000 \text{ €} \times 0,03 \% \times 12 = 4 680 \text{ €}$ als Nutzungsvorteil und somit 3 600 € nicht abzugsfähige BA hinzuzurechnen ($4 680 \text{ €} \cdot 1 080 \text{ €}$). 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

wieder vorkommen. Nur wenn dies ausgeschlossen werden kann, kann bei der Häufung bestimmter Ziffern von der nachträglichen Führung des Fahrtenbuchs ausgegangen werden. Die Ergebnisse können jedoch nur einen Hinweis auf mögliche Manipulationen ergeben, denn bei einem Fahrtenbuch werden idR nicht die für einen sicheren Schluss nötigen Datenmengen vorhanden sein (bei Überprüfung von Kasseneinnahmen sind nach der Rspr. mindestens 500 bzw. 3000 Datensätze erforderlich, vgl. FG Münster v. 14.8.2003 – 8 V 2651/03 E, U, EFG 2004, 9, rkr.).

Hinzuschätzung bei kleineren Mängeln: Es ergeben sich unterschiedliche Folgen, je nach Grad der festgestellten Unrichtigkeit. Bei kleineren Mängeln des Fahrtenbuchs (zB nicht nachvollziehbarer Reisezweck an einigen Tagen), wird die Erhöhung der Quote der privaten Kfz-Nutzung in Betracht kommen, weil dann von weiteren Privatfahrten auszugehen ist. Da eine Schlüssigkeitsprüfung keine umfangreiche Überprüfung jeder einzelnen Eintragung bedingt, kommt uE auch ein pauschaler Zuschlag auf die Quote der privaten Kfz-Nutzung in Betracht. Dies sollte jedoch nur möglich sein, wenn das Fahrtenbuch ansonsten formell einwandfrei ist.

Rückgriff auf Listenpreismethode bei mindestens 50 % betrieblicher Nutzung: Liegen erhebliche Mängel vor bzw. besteht der Verdacht der nicht zeitnahen Führung, ist das Fahrtenbuch grds. zu verwerfen (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 30), wenn das Kfz. auch zu mindestens 50 % betrieblich genutzt wurde (vgl. Anm. 799).

Ordnungsmäßigkeitsmaßstab bei Kraftfahrzeugen mit betrieblicher Nutzung unter 50 %: Die FinVerw. äußert sich nicht zur Vorgehensweise, wenn die Listenpreismethode nicht anwendbar ist. In diesem Fall ist uE der Maßstab für die Ordnungsmäßigkeitsprüfung des Fahrtenbuchs herabzusetzen (aA *Schindler in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 164, Nutzungsentnahme mit Anteil an festen und variablen Kosten im Sinne der Rspr. zur allgemeinen Nutzungsentnahme). Mangels Anwendbarkeit der Listenpreismethode müsste der private Nutzungsanteil ohnehin geschätzt werden (vgl. Anm. 817). Bevor jedoch eine volle (griffweise) Schätzung in Betracht kommt, wäre eine Übernahme des Fahrtenbuchergebnisses unter erhöhten Sicherheitszuschlägen vorzuziehen. Dieses Vorgehen setzt allerdings ebenfalls ein bestimmtes Mindestmaß an Ordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuchs sowie Anhaltspunkte für eine betriebliche Nutzung im Rahmen von 10 % bis 50 % voraus und könnte bspw. bei einer nicht zeitnahen Führung bzw. bei Unplausibilitäten in Verbindung mit dem Belegnachweis genutzt werden. Soweit ein Fahrtenbuch für bestimmte Zeiträume nicht vorliegt und die Fehlzeiten nicht ins Gewicht fallen (maximal ein bis zwei Monate), kommt uE eine Schätzung unter Sicherheitszuschlag anhand der restlichen Monate in Betracht, soweit nicht Angaben vorliegen, aus denen sich eine überwiegende bzw. vollständige private Nutzung für diesen Zeitraum ergibt (zB Urlaub in den Sommermonaten).

Einstweilen frei.

837–839

4. Buchwertprivileg bei der Entnahme von Wirtschaftsgütern für begünstigte Zwecke (Abs. 1 Nr. 4 Sätze 4 und 5)

Schrifttum: *Hüttemann*, Das Buchwertprivileg bei Sachspenden nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG, DB 2008, 1590; *Seer*, Entnahme zum Buchwert bei unentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine gemeinnützige GmbH oder Stiftung – Zur Reichweite des sog.

Buchwertprivilegs des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 5 EStG, GmbHR 2008, 785; *Kirchhain*, Zuwendung von Anteilen an gewerblich geprägten Mitunternehmenschaften an NPOs nicht mehr vollständig privilegiert?, DB 2016, 1605.

840 a) **Bedeutung**

Nach der Grundregel des Nr. 4 Satz 1 sind Entnahmen mit dem Teilwert zu bewerten. Dadurch werden stille Reserven der entnommenen WG aufgedeckt und idR ergibt sich eine stl. Belastung. Soweit gem. § 10b ein Abzug dieser Aufwendungen als SA in der Höhe begrenzt ist, kann die stl. Belastung der Aufdeckung stiller Reserven nicht kompensiert werden. Eine Zuführung von WG des BV für steuerbegünstigte Zwecke wird stl. unattraktiv. Das sog. Buchwertprivileg von Nr. 4 Satz 4 führt zu einer Entnahme ohne Aufdeckung der stillen Reserven. Hierdurch soll „die Spendenbereitschaft gefördert und damit dazu beigetragen werden, die wirtschaftliche Grundlage der gemeinnützigen wissenschaftlichen Institutionen zu erweitern“; ferner sollen „in Anbetracht der zunehmenden Anforderungen, die der technische Fortschritt an alle Bereiche des Bildungswesens stellt“, Erziehung, Volks- und Berufsausbildung gefördert werden (Begr. zum StÄndG 1969 v. 18.8.1969, BTDrucks. V/3890, 20). Die Regelung gilt entsprechend auch für die GewSt (vgl. *Schindler* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6 Rz. 175).

841 b) **Tatbestand: Entnahme von Wirtschaftsgütern zum Buchwert für begünstigte Zwecke (Abs. 1 Nr. 4 Satz 4)**

Erfasste Entnahmen: Die Begünstigung gilt für alle WG, auch für immaterielle Güter wie zB Rechte oder Anteile an KapGes.; nicht dagegen für Nutzungen und Leistungen (s. Anm. 843).

Empfangende Körperschaft: Das WG muss einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der KSt befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse (zu den weiteren Voraussetzungen vgl. § 5 KStG Anm. 200 ff.) oder einer jPöR überlassen werden.

Überlassung des Wirtschaftsguts: Das WG muss unentgeltlich zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke überlassen werden; dh., der Stpfl. darf vom Empfänger keinen wirtschaftlichen Vorteil erhalten, der eine Gegenleistung für die Zuwendung des WG bildet. Überlassen meint untechnisch die Übertragung des Eigentums am WG (*Hüttemann*, DB 2008, 1590). Das WG muss unmittelbar nach seiner Entnahme dem Empfänger überlassen werden. Nach dem Sprachgebrauch ist damit der zeitliche Ablauf gemeint; dh., zwischen der Entnahme und der Zuwendung darf kein anderer Vorgang oder Zustand liegen. Es ist nicht zulässig, dass der Stpfl. ein WG zum Buchwert entnimmt und es erst noch privat nutzt mit der Begr., er habe seine Absicht, das WG einem begünstigten Empfänger zuzuwenden, nicht unverzüglich (ohne schuldhaftes Zögern) verwirklichen können.

Kein unmittelbares Verwendungserfordernis: Das Erfordernis der Unmittelbarkeit bezieht sich jedoch nicht auf das Verwendungserfordernis (dazu umfassend *Seer*, GmbHR 2008, 785). Insoweit ist das Buchwertprivileg auch auf WG anwendbar, die zwar dem begünstigten Empfänger überlassen werden, dieser jedoch nicht unmittelbar mit diesem WG, sondern bspw. aus einem Veräußerungserlös des WG dem begünstigten Zweck nachkommt (so ausdrücklich R 6.12 Abs. 3 EStR 2012). Da Nr. 4 Satz 4 einen weiten Anwendungsbereich hat, stellt die Veräuße-

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 stbefreite 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-

zungen, StuW 1985, 390; *Fasold*, Nutzungseinlagen vor dem Großen Senat des Bundesfinanzhofs, BB 1987, 1220; *Felix*, Nutzungsvorteile als einlagefähige Wirtschaftsgüter und als verdeckte Gewinnausschüttung, DStZ 1988, 179; *Groh*, Nutzungseinlage, Nutzungsentnahme und Nutzungsausschüttung – Zum Beschluß des Großen Senats vom 26.10.1987 GrS 2/86, DB 1988, 514 (Teil I), 571 (Teil II); *Hoffmann*, Fragen und Gestaltungshinweise zur BFH-Entscheidung über den Forderungsverzicht des Gesellschafters, DStR 1997, 1625; *Dinkelbach*, Einlagen und Abgeltungssteuer – Gestaltungsmöglichkeiten und Nachbesserungsbedarf, DStR 2011, 941; *Paus*, Überführen von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen in eine Personengesellschaft, EStB 2012, 70; *Weidmann*, Übertragung von Wertgegenständen aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, FR 2012, 205 und 344; *Briese*, Pensionsverzicht durch Gesellschafter-Geschäftsführer: Grundsätzliches zur verdeckten Einlage und deren Bewertung, DStR 2017, 2135; *Arnold/Steinau*, Verdeckte „Abwärtseinlage“ 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.

1. Begriff der Einlage

a) Bedeutung des Begriffs

850

Um den BV-Vergleich zutr. durchführen zu können, sind die Privatsphäre und der betriebliche Bereich des Stpfl. voneinander abzugrenzen (vgl. auch § 4 Abs. 1 Satz 1). Werden WG von der einen in die andere Sphäre verlagert, sind hierfür Bewertungsregeln erforderlich, die Wertveränderungen der jeweils „richtigen“ Sphäre zuordnen. Diese Funktion übernimmt für den Fall der Verlagerung von WG aus dem privaten Bereich in das BV Abs. 1 Nr. 5 (für den Fall der Entnahme s. Anm. 790).

Der Begriff der Einlage wird ua. in § 4 Abs. 1 Sätze 1 und 5, § 4 Abs. 4a, § 5 Abs. 6 und § 6 Abs. 1 Nr. 5 verwendet. Er hat seine grundsätzliche Bedeutung im Bereich der Ermittlung des stpfl. Gewinns durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1. Es soll vermieden werden, dass es zu einer Besteuerung von zulässigerweise im nichtsteuerbaren Bereich gebildeten oder bereits versteuertem Vermögen kommt, das sonst durch die Zuführung zum Betrieb (erneut) der Besteuerung unterliegen würde (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; glA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 4 Rz. 220). Aus diesem Grund sieht § 4 Abs. 1 Satz 1 die Kürzung des Unterschiedsbetrags durch den Wert der in dem Wj. zugeführten Einlagen und Abs. 1 Nr. 5 die Bewertung der Einlage mit dem Teilwert vor (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; BFH v. 16.12.2004 – III R 8/98, BStBl. II 2005, 278, V.3.a).

b) Handelsrechtliche Definition

851

Das Handelsrecht enthält keine gesetzliche Definition des Einlagenbegriffs. Das Gesellschaftsrecht spricht von Beiträgen der Gesellschafter, die diese zur Förderung des vereinbarten Gesellschaftszwecks zu leisten haben (§§ 705, 706 BGB). Diese Beiträge können in einmaligen oder wiederkehrenden Leistungen erbracht werden und in Geld oder Sachleistungen sowie auch in der Erbringung von Dienstleistungen bestehen (§ 706 Abs. 3 BGB).

Nach den in der kaufmännischen Praxis entwickelten GoB werden die Einlagen der Gesellschafter unmittelbar dem Kapitalkonto gutgeschrieben und erhöhen nicht den Gewinn der Gesellschaft (*Meurer* in *Lademann*, § 4 Rz. 386 [7/2000]).

852 c) **Steuerrechtliche Definition und Abgrenzung zu Betriebseinnahmen**

Das StRecht enthält eine Legaldefinition des Begriffs der Einlage in § 4 Abs. 1 Satz 7 (s. § 4 Anm. 136 ff.). Danach sind Einlagen alle WG (Bareinzahlungen und sonstige WG), die der Stpfl. dem Betrieb im Laufe des Wj. zugeführt hat.

Der Begriff der Einlage steht im Gegensatz zu dem der BE, der nicht gesetzlich geregelt ist. Der BFH hat in Anlehnung an den gesetzlich geregelten Begriff der BA (§ 4 Abs. 4) in stRspr. entschieden, dass zu den BE alle Wertzugänge zum BV in Geld und Geldeswert gehören, die durch den Betrieb veranlasst sind und keine Einlage iSd. § 4 Abs. 1 Satz 7 darstellen (BFH v. 18.6.1998 – IV R 61/97, BStBl. II 1998, 621). Danach ist ein Wertzugang betrieblich veranlasst, wenn das ihn auslösende Ereignis der betrieblichen Sphäre zuzuordnen ist. Die hM im Schrifttum hat sich dieser Meinung angeschlossen (s. nur *Meurer* in *Lademann*, § 4 Rz. 387 [7/2000]).

Der Begriff der Einlage steht in engem Zusammenhang mit dem der Entnahme. Durch die Korrektur des Gewinns um Einlagen und Entnahmen (s. § 4 Anm. 136) nach § 4 Abs. 1 Satz 1 soll erreicht werden, dass der Gewinn nur betriebliche Geschäftsvorfälle umfasst, diese aber vollumfänglich, einschließlich der stillen Reserven (*Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 4 Rz. 220).

Im Wege der Einlage in das BV gelangte WG nehmen ab diesem Zeitpunkt am BV-Vergleich teil, dh., die durch den betrieblichen Einsatz erzielten Einnahmen wie auch die damit im Zusammenhang stehenden Ausgaben wirken sich auf den Gewinn des Betriebs in der Zukunft aus (*Meurer* in *Lademann*, § 4 Rz. 406 [7/2000]).

Steuerrechtlich wird im Schrifttum zwischen der „offenen“ und der „verdeckten“ Einlage unterschieden.

► *Bei der offenen Einlage* handelt es sich um die Zuführung eines WG in eine PersGes. oder KapGes. gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten als Gegenleistung. Obwohl dieser Vorgang gesellschaftsrechtl. und nicht schuldrechtl. begründet ist, wird er von der hM als tauschähnliches Rechtsgeschäft und damit als Anschaffung des jeweiligen WG angesehen (s. nur *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 555, 735). Zur Bewertung in diesem Fall gelten Abs. 6 Satz 1 sowie – als *lex specialis* hierzu – ggf. §§ 21 oder 24 UmwStG mit den darin genannten Rechtsfolgen, und zwar sowohl für den Einlegenden (für die erhaltenen Anteile) als auch für die PersGes. bzw. KapGes. (für das empfangene WG).

In der Praxis bedeutsam ist insbes. die Einlage eines WG in eine KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, entweder bei Gründung der Gesellschaft (sog. Sachgründung) oder bei einer späteren Kapitalerhöhung (sog. Sachkapitalerhöhung).

► *Die verdeckte Einlage* ist nach hM durch die Zuführung eines WG in den Betrieb ohne Gewährung einer Gegenleistung, etwa in Form von Gesellschaftsrechten, gekennzeichnet. Sie kann daher nicht als Tausch behandelt werden.

Soweit die verdeckte Einlage in eine KapGes. zur offenen Stärkung ihres Eigenkapitals vorgenommen wird, erfolgt die Gegenbuchung auf Ebene der Gesellschaft als Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB). Die Bezeichnung als „verdeckte“ Einlage ist uE in diesem Fall sprachlich nicht genau, da die Einlage offen erfolgt und entsprechend in der Bilanz des Unternehmens ausgewiesen

wird. 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. verselbstständigbar ist (BFH v. 28.10.1987 – II R 224/82, BStBl. II 1988, 50), es sich also um einzelne, konkrete Aufträge handelt. Dies ist nicht der Fall, wenn es sich um Rahmenverträge handelt (FG Düss. v. 20.3.2003 – 15 K 7704/00 F, EFG 2003, 1290, rkr.).

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 aus⁶; 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 veranlagen 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 einerwerbenden 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