

V. Zuschüsse von Abnehmern an Versorgungsunternehmen

1. Behandlung beim Zuschussempfänger (Versorgungsunternehmen)

1630

Baukostenzuschüsse: Nicht rückzahlbare Beträge, die Versorgungsunternehmen dem Kunden als privatem oder gewerblichem Endabnehmer oder dem Weiterverteiler im Zusammenhang mit der Herstellung des Versorgungsanschlusses als Baukostenzuschüsse in Rechnung stellen, sind Zuschüsse iSv. R 6.5 Abs. 2 EStR mit dem Wahlrecht des Versorgungsunternehmens, die Zuschüsse als BE zu erfassen oder erfolgsneutral von den AHK für den Versorgungsanschluss abzuziehen (H 6.5 „Baukostenzuschüsse“ EStH; BMF v. 27.5.2003, BStBl. I 2003, 361). Das gilt unabhängig davon, ob mit demselben Unternehmen auch der Versorgungsliefervertrag abgeschlossen wurde (BMF v. 27.5.2003 aaO). Das Gleiche gilt für Baukostenzuschüsse, die Windkraftanlagenbetreiber an Energieversorgungsunternehmen zahlen (H 6.5 „Baukostenzuschüsse“ EStH). Für den handelsbilanziellen Ausweis der Baukostenzuschüsse (als Voraussetzung für die stl. erfolgsneutrale Behandlung) sind nach BMF v. 7.10.2004 (DB 2004, 2610) drei Methoden zulässig, nämlich der entsprechende Nettoausweis in der HBil. oder Nettoausweis und zusätzlich die Bildung eines aktiven Wertberichtigungspostens in Höhe des auf das jeweilige WG entfallenden Zuschussbetrags („aktiver Bruttoausweis“ mit übereinstimmender Abschreibung des WG und des jeweiligen Wertberichtigungspostens) oder die Aktivierung der ungekürzten AHK und die Bildung eines Sonderpostens für den Zuschussbetrag mit dem auf das jeweilige WG entfallenden Zuschussbetrag („passiver Bruttoausweis“ mit übereinstimmender Abschreibung des WG und Auflösung des Sonderpostens).

Ertragszuschüsse: Bei Zuschüssen wegen der Verpflichtung des Versorgungsunternehmens zur Belieferung zu unwirtschaftlichen Preisen handelt es sich um eine Vorauszahlung für zukünftige Nutzungen, die zu passivieren und über die Laufzeit der Verpflichtung aufzulösen ist (s. dazu BFH v. 23.2.1977 – I R 104/75, BStBl. II 1977, 392: offen gelassen; v. 29.11.1951 – III 90/50 U, BStBl. III 1952, 30: Verbindlichkeit; v. 24.6.1970 – I R 10/69, BStBl. II 1970, 694: Rückstellung mit dem Charakter „einer stark betriebswirtschaftlich bestimmten Rechnungsabgrenzung“; v. 13.9.1955 – I 162/64 U, BStBl. III 1955, 315: Rückstellung). Bei Lieferverpflichtungen an die Zuschussgeber liegt uE eine Verbindlichkeit vor. Über Ertragszuschüsse vgl. auch MERKERT/KOTHS, BB 1981, 1312.

Zuschüsse wegen der Monopolstellung des Versorgungsunternehmens stellen stets eine gewinnerhöhende BE dar (RFH v. 11.2.1941, RStBl. 1941, 268; BFH v. 29.11.1951 – III 90/50, BStBl. III 1952, 30).

2. Behandlung beim Zuschussgeber (Abnehmer)

1631

Der Zuschuss, den ein Abnehmer zu den für seine Versorgung errichteten Anlagen (Verteilernetz, Trafostation, Hausanschlüsse usw.) im betrieblichen Bereich leistet, bildet regelmäßig eine sofort abziehbare BA. Zwar stellen die mit dem Zuschuss verbundenen Vorteile, auch wenn es sich um nicht exklusive Nutzungsmöglichkeiten handelt, regelmäßig WG dar (vgl. BFH v. 2.3.1954 – I 133/53 S, BStBl. III 1954, 129 und v. 26.6.1966 – VI 239/65, BStBl. II 1970, 35 betr. Zuschuss für die Erweiterung der allgemeinen Stromversorgung; v. 25.5.1984 – III R 30/79, BStBl. II 1984, 616 und v. 15.2.1989 – X R 6/86, BFH/NV 1989, 494 betr. Anschlusskostenbeitrag an das öffentliche Wasser-, Abwasser-, Strom- und Gasnetz; v. 13.12.1984 – VIII R 249/80, BStBl. II 1985, 289 betr. Sicherung

des Bezugsrechts). Die Aktivierung dieser nicht exklusiven Nutzungsmöglichkeiten scheidet aber an Abs. 2, weil der (echte; s. Anm. 1600) Zuschuss keine Gegenleistung iS einer Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung darstellt und es deshalb an einem entgeltlichen Erwerb des Vorteils fehlt (s. Anm. 1741).

Erläuterungen zu Abs. 1a: Saldierungsverbot, Bewertungseinheiten

Autor: Dipl.-Kfm. Dr. Christian **Hick**, Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1a

Schrifttum: HERZIG/BRECKHEIMER, Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz – Neuerungen in § 5 Abs. 1a EStG, DB 2006, 1451; HAHNE, Bewertungseinheiten – Bestimmung des Anwendungsbereichs von § 5 Abs. 1a EStG n.F., StuB 2007, 18; ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, BB 2008, 209; KIRSCH, Steuerliche Auswirkungen des geplanten Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, DStZ 2008, 28; LÖW/SCHARPF/WEIGEL, Auswirkungen des Regierungsentwurfs zur Modernisierung des Bilanzrechts auf die Bilanzierung von Finanzinstrumenten, WPg. 2008, 1016; HENNRICHS, Neufassung der Maßgeblichkeit gemäß § 5 Abs. 1 EStG nach dem BilMoG, Ubg. 2009, 533; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerliche Problembereiche des BilMoG-RegE, Ubg. 2009, 158; MICKSCH/MATTERN, Anwendung von § 8b KStG bei der Währungskursicherung im Rahmen von Bewertungseinheiten, DB 2010, 579.

1632

I. Grundinformation

Abs. 1a befasst sich – durch die Rechtsentwicklung begründet – mit zwei voneinander unabhängigen Bilanzierungsfragen.

Verrechnungsverbot von Posten der Aktivseite mit Posten der Passivseite (Satz 1): Im Rahmen des BilMoG wurde dem Abs. 1a ein Satz 1 aus Klarstellungsgründen vorangestellt. Bilanzposten der Aktivseite dürfen danach nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden. Die Regelung begründet eine für die stl. Gewinnermittlung geltende Ausnahme von der in § 246 Abs. 2 Sätze 2–3 HGB handelsrechtl. verpflichtend angeordneten Verrechnung von Altersvorsorgerückstellungen mit dem zur Abdeckung der Versorgungsverpflichtung dienenden Vermögensgegenständen des Aktivvermögens (sog. Planvermögen).

Konkrete Maßgeblichkeit in der handelsrechtlichen Rechnungslegung gebildeter Bewertungseinheiten (Satz 2): Bei dem im Rahmen des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen eingeführten Abs. 1a handelt es sich um eine steuerbilanzielle Spezialregelung für in der handelsrechtl. Rechnungslegung gebildete Bewertungseinheiten. Durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) wurde die besondere Maßgeblichkeit nach Handelsrecht gebildeter Bewertungseinheiten für die StBil. nicht geändert. Allerdings weist das Handelsrecht mit dem durch das BilMoG neu gefassten § 254 HGB erstmals eine gesetzliche Regelung zu den Voraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten in der handelsrechtl. Rechnungslegung

auf. Nach Satz 2 sind die Ergebnisse in der handelsrechtl. Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeter Bewertungseinheiten ausdrücklich maßgeblich für die StBil. Auf diese Weise beabsichtigt der Gesetzgeber, eine streng imparitätische Bewertung von Hedginggeschäften (Antizipation drohender Verluste ohne Gegenrechnung erwarteter Gewinne) durch eine gleichlaufende Verpflichtung zur Bildung von Bewertungseinheiten in HBil. und StBil. einzuschränken.

II. Rechtsentwicklung

1. Gesetzesentwicklung

1633

Gesetzesentwicklung bis 2001: s. § 5 Anm. 2.

Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353): Erweiterung des § 5 als Kernvorschrift der stl. Gewinnermittlung um einen Abs. 1a. Die Änderung dient der Übernahme der Ergebnisse der in der handelsrechtl. Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten. Eine mit Abs. 1a vergleichbare Vorgängervorschrift weist das EStG nicht auf. Zudem wurde mit der Erweiterung des Abs. 4a um einen Satz 2 eine Ausnahme von dem Verbot der Bildung von Drohverlustrückstellungen in der StBil. in das Gesetz aufgenommen. Die Ausnahme betrifft die Ergebnisse in der handelsrechtl. Rechnungslegung gebildeter Bewertungseinheiten.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Neufassung der Überschrift: „§ 5 Gewinn bei Kaufleuten und bestimmten anderen Gewerbetreibenden“. Die bisherige Formulierung „Vollkaufleute“ stand im Zusammenhang mit dem bis zur Änderung durch Handelsrechtsreformgesetz (HRefG) v. 22.6.1998 (BGBl. I 1998, 1474) geltenden Kaufmannsrecht. Der Begriff des Vollkaufmanns war bislang zur Abgrenzung von dem Minderkaufmann erforderlich. Der Begriff des Minderkaufmanns ist im Rahmen des HRefG entfallen.

BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650): Dem Abs. 1a wurde ein Satz 1 vorangestellt, wonach Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden dürfen. Durch den neuen Satz 1 soll sichergestellt werden, dass für stl. Zwecke positive und negative WG, Rechnungsabgrenzungsposten und sonstige Bilanzposten in der stl. Gewinnermittlung auch dann einzeln auszuweisen sind, wenn sie nach § 246 Abs. 2 HGB zu verrechnen sind (vgl. BTDrucks. 16/10067, 99).

2. Zeitlicher Anwendungsbereich

1633a

Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006: Der mit dem Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen eingeführte Abs. 1a ist nach dem Tag der Verkündung in Kraft getreten (6.5.2006). Die Vorschrift war damit ohne Übergangsregelung erstmals ab dem VZ 2006 anzuwenden (Art. 4 des Ges. zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006, das am 5.5.2006 verkündet wurde). Für die VZ vor 2006 sind die Voraussetzungen für eine kompensatorische Bewertung ausschließlich auf der Grundlage der GoB (Abs. 1 Satz 1) und des stl. Bewertungsvorbehalts (Abs. 6) zu beurteilen.

JStG 2007 v. 13.12.2006: Die Änderung ist nach § 52 Abs. 1 idF des StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) erstmals für den VZ 2007 anzuwenden.

BilMoG v. 25.5.2009: Abs. 1a idF des BilMoG ist nach § 52 Abs. 12e Satz 1 erstmals für den VZ 2010, dh. für Wj., die nach dem 31.12.2009 beginnen, anzuwenden. Wird das Wahlrecht nach Art. 66 Abs. 3 Satz 6 des Einführungsgesetzes zum HGB idF des BilMoG ausgeübt, ist Abs. 1a idF des BilMoG bereits für nach dem 31.12.2008 beginnende Wj. anzuwenden (§ 52 Abs. 12e Satz 2).

III. Grund und Bedeutung

1634 1. Steuerliches Saldierungs- und Verrechnungsverbot für Planvermögen (Satz 1)

§ 246 Abs. 2 Sätze 2–3 HGB idF des BilMoG ordnet – abweichend zum allgemeinen Saldierungsverbot – handelsrechtl. verpflichtend die Verrechnung von Altersvorsorgerückstellungen mit Vermögensgegenständen an, die – mit Ausnahme der Gläubiger der Versorgungsverpflichtungen – dem Zugriff aller Gläubiger entzogen sind. Für die Verrechnung sind die Vermögensgegenstände mit ihrem beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Nach der Gesetzesbegründung soll durch Abs. 1a Satz 1 sichergestellt werden, dass die aus einer Verrechnung nach § 246 Abs. 2 Sätze 2–3 HGB resultierenden Ertrags- bzw. Aufwandswirkungen in der stl. Gewinnermittlung nicht nachvollzogen werden (vgl. BTDrucks. 16/10067, 99). Das Verrechnungsverbot soll für die stl. Gewinnermittlung die Geltung stl. Ansatz- oder Bewertungswahlrechte oder -verbote sicherstellen. Es schreibt im Kern das Saldierungsverbot als kodifizierte GoB fest, hat deshalb deklaratorischen Charakter.

1634a 2. Verhinderung von Steuermindereinnahmen durch kompensatorische Bewertung (Satz 2)

Mit der konkreten Maßgeblichkeit der Ergebnisse in der handelsrechtl. Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeter Bewertungseinheiten verknüpft der Gesetzgeber die Zielsetzung, eine letztlich verzerrend wirkende, streng imparitätische Bewertung von Hedginggeschäften einzuschränken. Auf diese Weise sollen Steuermindereinnahmen verhindert werden, die aus einer Einzelbewertung isolierbarer Grund- und Sicherungsgeschäfte resultieren könnten. Die Gesetzesbegründung des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen spricht davon, die Möglichkeit des Ausweises von Verlusten in Milliardenhöhe zu unterbinden (BTDrucks. 16/634, 1).

Nutzung des Maßgeblichkeitsprinzips zur Sicherung des Steueraufkommens? Für nach § 254 HGB gebildete Bewertungseinheiten zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken nutzt der Gesetzgeber das Maßgeblichkeitsprinzip zur Sicherung des Steueraufkommens. Eine Minderung der stl. Bemessungsgrundlage durch Einzelbewertung von Grund- und Sicherungsgeschäften soll auf diese Weise verhindert werden. In der Gesetzesbegründung des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen ist daher davon die Rede, dass die Regelung einer weiteren Differenzierung von Handels- und Steuerrecht entgegenwirken soll (vgl. HAHNE, StuB 2007, 18). Zudem soll die Regelung den Unternehmen Verwaltungsaufwand ersparen, der aus einer Einzelbewertung von Grund- und Sicherungsgeschäften für stl. Zwecke resultieren würde (BTDrucks. 16/634, 10).

Die konkrete Maßgeblichkeit in der handelsrechtl. Rechnungslegung gebildeter Bewertungseinheiten für die StBil. ist aber auch vor dem Hintergrund der Auf-

gabe der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit im Rahmen des BilMoG zu sehen (vgl. hierzu HENNRICHS, Ubg. 2009 533 [535]). Nach Abs. 1 Satz 1 können stl. Wahlrechte zukünftig unabhängig von der HBil. ausgeübt werden. Die hieraus resultierende deutliche Zunahme der Abweichungen zwischen HBil. und StBil. verdeutlicht, dass Abs. 1a nur vordergründig einer weiteren Differenzierung von HBil. und StBil. entgegenwirken soll; die eigentliche Zielsetzung des Gesetzgebers ist eine andere. Hinzu kommt, dass durch die Bezugnahme des Abs. 1a auf Bewertungseinheiten zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken die konkrete Maßgeblichkeit ohnehin nur für einen Ausschnitt der handelsrechtl. gem. § 254 HGB zulässigen Bewertungseinheiten greift (zu Einzelheiten s. Anm. 1645).

Der „verloren gegangene“ Gerichtsbescheid des BFH v. 19.3.2002 als Anlass der Rechtsänderung: Gemäß der Gesetzesbegründung des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 2.2.2006 (BTDrucks. 16/520, 8) hat sich der Gesetzgeber zu der Einführung der Regelung durch den „verloren gegangenen“ Gerichtsbescheid des BFH v. 19.3.2002 – I R 87/00 veranlasst gesehen. Hingegen wird in der Regierungsbegründung zum Gesetzentwurf v. 30.12.2005 (BRDrucks. 937/05, 9) der Regelung lediglich eine klarstellende Funktion beigemessen.

Über die Revision der Kläger gegen das Urteil des FG Schl.-Holst. v. 15.3.2000 (EFG 2000, 1057) hat der BFH durch Gerichtsbescheid v. 19.3.2002 – I R 87/00 entschieden. Nach Antrag auf mündliche Verhandlung hat das FA durch geänderten Bescheid der Klage abgeholfen, so dass der BFH lediglich noch über die Kosten des Verfahrens entscheiden musste. Der BFH hat in dem Gerichtsbescheid v. 19.3.2002 – I R 87/00 die Bildung von Bewertungseinheiten in der StBil. eines Kreditinstituts nur bei sog. geschlossenen Positionen im Rahmen eines Micro-Hedge für zulässig gehalten (vgl. CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 ff.; HAHNE, BB 2003, 1943 ff.). Nur bei einem betrags-, fristen- und zeitkongruenten Zusammenhang zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft hält der BFH ein Abweichen von dem Grundsatz der Einzelbewertung iVm. dem Imparitäts- und Realisationsprinzip als begründeten Ausnahmefall iSd. § 252 Abs. 2 HGB für zulässig. Für die bei einem Macro- bzw. Portfolio-Hedge lediglich global abgesicherten Risiken hat der BFH eine Übernahme der in der HBil. gebildeten Bewertungseinheiten abgelehnt. Die Vorinstanz (FG Schl.-Holst. v. 15.3.2000, EFG 2000, 1057) ist dagegen von einer Pflicht zu einer kompensatorischen Bewertung in der StBil. ausgegangen.

Der Gesetzgeber will der letztlich nicht wirksam gewordenen BFH-Rspr. mit Abs. 1a entgegenwirken. Dabei geht die Änderung auf eine Initiative des Landes Hessen zurück (WAGNER, INF 2006, 538). Bereits in dem Gesetzesantrag des Landes Hessen – Entwurf eines Gesetzes zur Verringerung steuerlicher Missbräuche und Umgehungen (BRDrucks. 45/05) – war vorgesehen, mit der Einführung eines § 6 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b eine gesetzliche Grundlage für die steuerbilanzielle Behandlung von Bewertungseinheiten zu schaffen, wobei sich der Gesetzgeber an Stelle der Einführung einer Bewertungsvorschrift zur Einführung einer Ansatzvorschrift entschlossen hat.

IV. Geltungsbereich

1. Geltungsbereich des Satz 1

Persönlicher Geltungsbereich: Das Saldierungsverbot des § 5 Abs. 1a Satz 1 betrifft nach §§ 238 ff. HGB gesetzlich zur Buchführung verpflichtete Vollkaufleute.

Sachlicher Geltungsbereich: Durch § 5 Abs. 1a Satz 1 wird für stl. Zwecke ein explizites Saldierungsverbot aktiver und passiver Bilanzposten normiert. Dh. für Zwecke der stl. Gewinnermittlung wird der Regelungsgehalt des § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB für verbindlich erklärt. Erst im Zusammenhang mit der Gesetzesbegründung ergibt sich, dass die Einführung des Satzes 1 im Zusammenhang mit der im Rahmen des BilMoG eingeführten verpflichtenden Ausnahme von dem Saldierungsverbot nach § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB für Altersvorsorgeverpflichtungen mit dem zur Abdeckung der Verpflichtungen dienenden Aktivvermögen steht (§ 246 Abs. 2 Satz 2–3 HGB; vgl. BTDrucks. 16/10067, 99). Durch Abs. 1a Satz 1 wird insoweit eine für die stl. Gewinnermittlung geltende Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips angeordnet.

1635a 2. Geltungsbereich des Satz 2

Persönlicher Geltungsbereich: Nach der Gesetzessystematik betrifft Abs. 1a nur Stpfl., die als Vollkaufleute zur Führung von Büchern nach §§ 238 ff. HGB verpflichtet sind (HERZIG/BRECKHEIMER, DB 2006, 1451 [1453]; KORN/SCHIFFERS, § 6 Rn. 447). Für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 gilt das Verrechnungsgebot durch Bildung von Bewertungseinheiten somit nicht.

Sachlicher Geltungsbereich: Abs. 1a Satz 2 erfasst nach dem Gesetzeswortlaut die Ergebnisse in der handelsrechtl. Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeter Bewertungseinheiten. In die stl. Gewinnermittlung sind die Ergebnisse in der handelsrechtl. Rechnungslegung nach § 254 HGB gebildeter Bewertungseinheiten – jedenfalls vordergründig betrachtet – nur dann zu übernehmen, wenn die Bewertungseinheit der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken dient (zu dem Begriff der finanzwirtschaftlichen Risiken vgl. Anm. 1645). Dh. die aus Satz 2 resultierende konkrete Maßgeblichkeit erstreckt sich nach dem Gesetzeswortlaut nur auf einen Ausschnitt der Ergebnisse in der handelsrechtl. Rechnungslegung gebildeter Bewertungseinheiten. Ob dies der Gesetzgeber tatsächlich beabsichtigt hat, ist unklar (vgl. HERZIG/BRIESEMEISTER, Ubg. 2009, 157 [158]). Zu Details s. Anm. 1645.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1636 1. Verhältnis des Abs. 1a Satz 1 zu anderen Vorschriften

Verhältnis zum steuerlichen Bewertungsvorbehalt (§ 5 Abs. 6): Der in § 246 Abs. 2 Satz 2–3 HGB angeordnete Ansatz des zu saldierenden Aktivvermögens mit dem Zeitwert scheidet (abgesehen von dem durch Abs. 1a Satz 1 normierten Verrechnungsverbot) an dem stl. Bewertungsvorbehalt des Abs. 6. Stl. Bewertungsobergrenze sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 die fortgeführten AK (ausgenommen die von § 6 Abs. 1 Nr. 2 Buchst b erfassten Finanzinstrumente).

2. Verhältnis des Abs. 1a Satz 2 zu anderen Vorschriften

Verhältnis zum allgemeinen Maßgeblichkeitsgrundsatz: Mit § 5 Abs. 1a Satz 2 knüpft die stl. Gewinnermittlung an die konkrete aus § 254 HGB resultierende handelsbilanzielle Bilanzierungspraxis an. Dh. mit § 5 Abs. 1a wurde eine vorrangige gesetzliche Spezialregelung für die bilanzielle Abbildung von Bewertungseinheiten geschaffen. In der HBil. ausgewiesene Bewertungseinheiten sind in die StBil. ohne Rücksicht auf die materiellen handelsrechtl. GoB nachzuvollziehen. Dies ist insbes. für solche Sicherungsbeziehungen von Bedeutung, für die in der HBil. faktisch ein Kompensationswahlrecht besteht. Erfolgt die Bildung einer Bewertungseinheit, ist das Ergebnis auch für die stl. Gewinnermittlung maßgeblich. Es kommt insoweit nicht darauf an, inwieweit die kompensatorische Bewertung in Einklang mit den allgemeinen stl. Bewertungsvorschriften des § 6 Abs. 1 steht. Wird in der HBil. hingegen auf die Bildung einer Bewertungseinheit verzichtet, führt dies gem. § 5 Abs. 1a nicht dazu, dass allein für Zwecke der StBil. eine kompensatorische Bewertung erfolgt.

Verhältnis zum Verbot der Bildung von Drohverlustrückstellungen (Abs. 4a Satz 2): Die konkrete Maßgeblichkeit des Abs. 1a Satz 2 erstreckt sich über den Verweis in Abs. 4a Satz 2 auch auf die bilanzielle Abbildung von Verpflichtungsüberhängen einer Bewertungseinheit; auch der aus künftig vorgesehenen Transaktionen resultierende Verpflichtungsüberhang (antizipative Bewertungseinheit) ist durch eine Drohverlustrückstellung zu erfassen (vgl. Löw/SCHARPF/WEIGEL, WPg. 2008, 1011 [1019]). Infolge der Außerkraftsetzung des Passivierungsverbots für Drohverlustrückstellungen (§ 5 Abs. 4a Satz 2 EStG) kann eine in der HBil. gebildete Drohverlustrückstellung (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) auch in der StBil. Berücksichtigung finden. Die Außerkraftsetzung des Passivierungsverbots für Drohverlustrückstellungen in der StBil. ist gerechtfertigt, da es letztlich wirtschaftlich um „einen sicheren Verlust“ nach Art einer Verbindlichkeit geht (vgl. BTDrucks. 16/749, 2).

Damit hat der Gesetzgeber im Zusammenhang mit Abs. 1a erstmals eine Ausnahme zu dem durch das Ges. zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590, BStBl. I 1997, 928) geschaffenen Verbot der stl. Berücksichtigung von Rückstellungen für drohende Verluste eingeführt (vgl. Gesetzentwurf eines Steuerreformgesetzes 1998, BRDrucks. 207/97, 16). Die Ausnahme der Ergebnisse finanzwirtschaftlicher Bewertungseinheiten von dem Verbot der Bildung von Drohverlustrückstellungen in der StBil. war während des Gesetzgebungsverfahrens nicht unumstritten. So hatte sich der BRat in seiner Stellungnahme zu dem RegE zunächst gegen die Einführung ausgesprochen (vgl. BTDrucks. 16/634, Anlage 2) und als Begründung mögliche Steuerausfälle angeführt. In der Gegenäußerung (BTDrucks. 16/749) hat die BReg. das Festhalten an der geplanten Regelung damit gerechtfertigt, dass ansonsten die Ergebnisse in der HBil. gebildeter Bewertungseinheiten nur unvollständig in die stl. Gewinnermittlung übernommen werden könnten.

Im Vergleich zur vor der Einführung des Abs. 4a Satz 2 geltenden Rechtslage ergibt sich eine möglicherweise durch den Gesetzgeber nicht beabsichtigte Verbesserung, da bislang zur Berücksichtigung negativer Salden finanzwirtschaftlicher Bewertungseinheiten in der HBil. gebildete Drohverlustrückstellungen das stl. Ergebnis nicht mindern durften.

Verhältnis zu dem steuerlichen Bewertungsvorbehalt (§ 5 Abs. 6): Ist in der HBil. eine kompensatorische Bewertung erfolgt, so ist die Bewertung in die StBil. zu übernehmen. Im Hinblick auf die durch den Gesetzgeber beabsichtigte

Übernahme der Ergebnisse der in der handelsrechtl. Rechnungslegung gebildeten Bewertungseinheiten in die stl. Gewinnermittlung wird der Bewertungsvorbehalt des Abs. 6 und damit der aus § 6 Abs. 1 resultierende Einzelbewertungsgrundsatz durch § 5 Abs. 1a verdrängt (vgl. HAHNE, BB 2006, 2291 [2293]; SCHIFFERS, DStZ 2006, 400 [401]; aA SCHICK/INDENKÄMPEN, BB 2006, 655, die den Bewertungsvorbehalt als vorrangig erachten).

Für nicht der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken dienende Bewertungseinheiten gilt die konkrete Maßgeblichkeit des Abs. 1a Satz 2 nicht. Zwar sind die Bewertungseinheiten über Abs. 1 Satz 1 auch für die StBil. maßgeblich, es kommt dann aber auf Grund des stl. Bewertungsvorbehalts (Abs. 6) darauf an, inwieweit die kompensatorische Bewertung in Einklang mit den allgemeinen stl. Bewertungsvorschriften des § 6 Abs. 1 steht (vgl. HAHNE, StuB 2007, 18 [21]; aA KIRSCH, DStZ 2008, 28 [32]).

Verhältnis zu § 15 Abs. 4 Sätze 3–5: § 15 Abs. 4 Satz 3 schließt eine steuerwirksame Verlustberücksichtigung für auf Differenzausgleich gerichtete Termingeschäfte aus. Das Verlustverrechnungsverbot gilt allerdings nicht bei einer Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs (§ 15 Abs. 4 Satz 4). Der Satz 5 nennt als Ausnahme davon die Absicherung von Aktiengeschäften, die zu stfreien Erträgen nach § 8b Abs. 2 KStG führen. Hierdurch soll verhindert werden, dass im Zusammenhang mit der Absicherung von stfreien Erträgen entstehende Sicherungsaufwendungen stl. uneingeschränkt abziehbar sind. Dabei teilt die Einordnung des Sicherungsgeschäfts die Einordnung des Grundgeschäfts. Fällt dies nicht unter § 8b KStG, sind die Verluste aus dem Sicherungsgeschäft unbeschränkt ausgleichs- und abzugsfähig. Innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit ist für die Anwendung des § 15 Abs. 4 Satz 3 allerdings kein Raum. Denn innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit wird kein Verlust aus dem Sicherungsgeschäft ausgewiesen, an den die Rechtsfolgen des § 15 Abs. 4 Sätze 3–5 anknüpfen könnten.

B. Erläuterungen zu Abs. 1a Satz 1: Saldierungsverbot von Posten der Aktivseite mit Posten der Passivseite

1638

I. Saldierungs- und Verrechnungsverbot für Planvermögen

Durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) wurde dem Abs. 1a ein Satz 1 vorangestellt, wonach Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden dürfen. Die Änderung steht im Zusammenhang mit der Erweiterung des § 246 HGB im Rahmen des BilMoG um die Sätze 2–3; denn dort wurde eine spezielle Ausnahme vom Saldierungsverbot eingeführt, die stl. nicht gelten soll. Das soll durch Abs. 1a Satz 1 klargestellt werden. Über den Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 Satz 1) gilt das Saldierungs- und Verrechnungsverbot nach § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB ohnehin auch für die stl. Gewinnermittlung.

Ausnahme von dem Saldierungs- und Verrechnungsverbot für sog. Planvermögen: Nach den Sätzen 2–3 des § 246 HGB idF des BilMoG greift das Verrechnungsverbot nicht für Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristigen fälligen

Verpflichtungen dienen, die gegenüber ArbN eingegangen wurden (sog. Planvermögen). Das Planvermögen ist für die Verrechnung mit dem Zeitwert anzusetzen.

Angesprochen ist der Fall, dass ein ArbG die Vermögensansprüche der ArbN aus einem Altersvorsorgeprogramm auf Basis eines Treuhandmodells, sog. „Contractual Trust Arrangement“, absichert. Zu diesem Zweck wird mit einem Vermögenstreuhand eine doppelseitige Treuhand zugunsten der versorgungsberechtigten ArbN bzw. ihrer Hinterbliebenen vereinbart. Auf der Grundlage eines Treuhandvertrags wird den ArbN bzw. deren Hinterbliebenen bei Eintritt des Sicherungsfalls (vornehmlich im Fall einer Insolvenz) ein eigenständiger Anspruch gegen den Vermögenstreuhand eingeräumt (zu entsprechenden Gestaltungen vgl. KÜPPERS/LOUVEN/SCHRÖDER, BB 2005, 763; KLEMM, DStR 2005, 1291; MITTERMAIER/BÖHME, BB 2006, 203).

Handelsbilanzieller Nettoausweis: Neben der Insolvenzsicherung soll durch das CTA-Modell eine Saldierung der beim ArbG passivierten Rückstellungen für die aus Altersvorsorgeprogrammen resultierenden Versorgungsverpflichtungen mit den zur Deckung vorgesehenen Vermögensgegenständen (sog. „plan assets“) ermöglicht werden. Mit der Erweiterung des § 246 Abs. 2 HGB um die Sätze 2 und 3 hat der Gesetzgeber die nach den IFRS-Rechnungslegungsvorschriften (IAS 19) bestehende Saldierungsmöglichkeit nachvollzogen. Dh. bilanziell erfolgt durch die Verrechnung der Versorgungsverpflichtung mit den zur Deckung vorgesehenen Vermögensgegenständen ein „Nettoausweis“, bei dem nur ein etwaiger Verpflichtungsüberhang bilanziell abgebildet wird. Dabei sind die zu verrechnenden Vermögensgegenstände mit dem Zeitwert zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 4 HGB). Übersteigt das mit dem Zeitwert bewertete Aktivvermögen die Versorgungsverpflichtung, ist der übersteigende Betrag in einem gesonderten Aktivposten („Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung“) auszuweisen; der unrealisierte Gewinn ist nach § 268 Abs. 8 Satz 3 HGB ausschüttungsgesperrt.

II. Geltung des Saldierungs- und Verrechnungsverbots für die steuerliche Gewinnermittlung

1639

Keine Geltung der Ausnahme von dem Saldierungs- und Verrechnungsverbot für die steuerliche Gewinnermittlung: Nach § 5 Abs. 1a Satz 1 ist die aus § 246 Abs. Sätze 2 und 3 HGB resultierende Ausnahme von dem Saldierungs- und Verrechnungsverbot für stl. Zwecke nicht nachzuvollziehen. Nach der Gesetzesbegründung sind positive und negative WG, Rechnungsabgrenzungsposten und sonstige Bilanzposten in der stl. Gewinnermittlung auch dann einzeln auszuweisen, wenn sie nach § 246 Abs. 2 HGB zu verrechnen sind (vgl. BTDrucks. 16/10067, 99). Damit wird durch § 5 Abs. 1a Satz 1 ein für die stl. Gewinnermittlung geltendes Saldierungsverbot begründet.

Sicherstellung des Grundsatzes der Einzelbewertung: Mit § 5 Abs. 1a Satz 1 will der Gesetzgeber sicherstellen, dass der Grundsatz der Einzelbewertung (§ 6 Abs. 1) auch dann gilt, wenn Vermögensgegenstände ausschließlich der Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dienen. So enthält auch die Gesetzesbegründung den Hinweis, dass für stl. Zwecke die Verrechnung nach § 246 Abs. 2 HGB nicht nachzuvollziehen ist, da sich im Fall einer Verrechnung aktiver und passiver Bilanzposten stl. Ansatz- und Bewertungswahlrecht oder -verbote nicht auswirken können (vgl. BTDrucks. 16/10067, 99). Auf Grund

des Bewertungsvorbehalts nach Abs. 6 wäre eine Bewertung des Aktivvermögens mit dem Zeitwert für stl. Zwecke allerdings ohnehin nicht nachzuvollziehen (stl. Bewertungsobergrenze bilden nach § 6 Abs. 1 die fortgeführten AK). Für die stl. Gewinnermittlung ist ein handelsbilanzieller „Nettoausweis“ der Bilanzpositionen nicht zu übernehmen.

Gesetzlich angeordnete Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes: Gemeinsames Merkmal von Satz 1 und Satz 2 des § 5 Abs. 1a ist, dass die Saldierung von Bilanzpositionen angesprochen wird. In systematischer Hinsicht passt der im Rahmen des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) dem § 5 Abs. 1a vorangestellte Satz 1 aber nicht zu dem bisherigen Regelungsgehalt des Abs. 1a (nunmehr Satz 2). So hat das in Satz 1 für die stl. Gewinnermittlung angeordnete Saldierungs- und Verrechnungsverbot nichts mit dem bisherigen Regelungsgehalt (Übernahme in der HBil. zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeter Bewertungseinheiten) zu tun. Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber in Satz 1 eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips anordnet, während sich der Regelungsgehalt des Satzes 2 ausdrücklich auf das Maßgeblichkeitsprinzip beruft. Gemeinsames Merkmal von Satz 1 und 2 ist allerdings, dass durch die Regelung Steuermindereinnahmen verhindert werden sollen.

C. Erläuterungen zu Abs. 1a Satz 2:

Tatsächliche Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Ergebnisse von zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten

Schrifttum: PRAHL/NAUMANN, Zur Bilanzierung von portfolio-orientierten Handelsaktivitäten der Kreditinstitute, WPg. 1991, 729; GRÜNEWALD, Finanzterminkontrakte im handelsrechtlichen Jahresabschluss, Düsseldorf 1993; KUPSCH, Abgrenzung der Bewertungseinheit in Handels- und Steuerbilanz – Grenzbereich Einzelbewertung und Saldierungsverbot, StbJb. 1994/95, 131; SCHUMACHER, Kompensatorische Bewertung bei der Sicherung von Bilanzpositionen durch Finanztermingeschäfte in Handels- und Steuerbilanz, DStR 1995, 1473; HERZIG, Derivatebilanzierung und GoB-System, in Festschrift Bactge, Düsseldorf 1997, 37; HERZIG/MAURITZ, Micro-Hedges, Macro-Hedges und Portfolio-Hedges für derivative Finanzinstrumente: Kompatibel mit dem deutschen Bilanzrecht?, WPg. 1997, 141; TÖNNIS/SCHIERSMANN, Die Zulässigkeit von Bewertungseinheiten in der Handelsbilanz, DStR 1997, 714 (Teil I), 756 (Teil II); ANSTETT/HUSMANN, Die Bildung von Bewertungseinheiten bei Derivatgeschäften, BB 1998, 1528; *PWC* (Hrsg.), Derivative Finanzinstrumente in Industrieunternehmen, 2001, Tz. 638; REICHEL/KÜTTER/BE-DAU, Derivative Finanzinstrumente in Industrieunternehmen, 2001; GÜNKEL, Aktuelle Einzelfragen des Bilanzsteuerrechts, StbJb. 2001/02, 343 (361); CHRISTIANSEN, Zum Grundsatz der Einzelbewertung – insbesondere zur Bildung sogenannter Bewertungseinheiten, DStR 2003, 264; HAHNE, Kompensatorische Bewertung in der Steuerbilanz – Analyse des BFH-Gerichtsbescheids vom 19.3.2002, BB 2003, 1943; Löw, Verlustfreie Bewertung antizipativer Sicherungsgeschäfte nach HGB – Anlehnung an internationale Rechnungslegungsvorschriften, WPg. 2004, 1109; CHRISTIANSEN, Anmerkung zum BFH-Gerichtsbescheid vom 19.3.2002, DStR 2005, 1488; KLEMM, Contractual Trust Arrangements: Neue bilanzielle und lohnsteuerrechtliche Entwicklungen, DStR 2005, 1291; KÜPERS/LOUVEN/SCHRÖDER, Contractual Trust Arrangements – Insolvenzversicherung und Bilanzverkürzung, BB 2005, 763; HAHNE, Bilanzierung von Bewertungseinheiten gem. § 5 Abs. 1a EStG bei Fälligkeitsunterschieden – Auswirkungen der gesetzlichen Spezialregelung bei wegfallenden Sicherungsbeziehungen und Anschlusssicherungsgeschäften, BB 2006, 2291; KORN/STRAHL, Beratungspraktische Hinweise zu den Steueränderungsgesetzen 2006, KÖSDI 2006, 15006; KÜTTER/PRAHL, Die handelsrechtliche Bilanzierung der Eigenhandelsaktivitäten von Kreditinstituten, WPg. 2006, 9; MITTERMAIER/BÖHME, Aus-

lagerung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen eines CTA: Bilanzverkürzung unter Verwendung alternativer Vermögenswerte, BB 2006, 203; PATEK, Bilanzierung von Sicherungszusammenhängen nach § 5 Abs. 1a EStG, FR 2006, 714; PRINZ/HICK, Der neue § 5 Abs. 1a EStG – Gelungene gesetzliche Verankerung der steuerbilanziellen Bildung von Bewertungseinheiten?, DStR 2006, 771; SCHICK/INDENKÄMPEN, Entwurf des § 5 Abs. 1a EStG zur Bilanzierung von Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz: Renaissance des Maßgeblichkeitsgrundsatzes?, BB 2006, 655; SCHIFFERS, Steuerbilanzielle Bildung von Bewertungseinheiten bei der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken – der neue § 5 Abs. 1a EStG, DStZ 2006, 400; WAGNER, Die Bildung von Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz – Ursache und Wirkung der neuen Rechtslage, INF 2006, 538; HAHNE, Anwendung der Steuerbefreiung für Aktiengewinne bei Risikoabsicherungsgeschäften, StuB 2008, 181; HÄUSELMANN, Zweifelsfragen bei der bilanzsteuerlichen Erfassung von anteilsbezogenen Derivaten, Ubg. 2008, 399; KÄMPFER/FREY, Die Sicherung von Auslandsbeteiligungen gegen Währungsverluste im handelsrechtlichen Jahresabschluss, in: Festschrift für Hannes Streim, Wiesbaden 2008, 187; KRÜGER, Bilanzsteuerrechtliche Implikationen der Reform des Handelsrechts, StB 2008, 117; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerliche Problembereiche des BilMoG-RegE, Ubg. 2009, 157; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerliche Konsequenzen der Bilanzrechtsmodernisierung für Ansatz und Bewertung, DB 2009, 981; PETERSEN/ZWIRNER/FROSCHHAMMER, Die Bilanzierung von Bewertungseinheiten nach § 254 HGB, StuB 2009, 449; PRINZ, Steuerwirkungen des BilMoG: Ziel, Realität, Perspektiven, GmbHR 2009, 1027; SCHMIDT, Bewertungseinheiten nach dem BilMoG, BB 2009, 882; SCHMITZ, Steuerliche Auswirkungen handelsrechtlicher Bewertungseinheiten, DB 2009, 1620; MEINERT, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, Köln 2010.

I. Ausgangspunkt: In der „handelsrechtlichen Rechnungslegung“ gebildete Bewertungseinheiten sind maßgeblich

1. Bewertungseinheiten in der handelsrechtlichen Rechnungslegung

1640

Weder dem Abs. 1a Satz 2 noch der Gesetzesbegründung lässt sich entnehmen, welcher konkrete Inhalt dem Begriff der Bewertungseinheit beizumessen ist. Mangels eigenständiger Definition für Zwecke des Steuerrechts hat der aus dem Gesetzeswortlaut resultierende Verweis auf die nach Handelsrecht – konkret die nach § 254 HGB – gebildeten Bewertungseinheiten zur Folge, dass für die Anwendung der Vorschrift von zentraler Bedeutung ist, unter welchen Voraussetzungen nach der handelsrechtl. Rechnungslegung isolierbare Grund- und Sicherungsgeschäfte einzeln zu bewerten sind oder vielmehr Bewertungseinheiten „zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken“ zu bilden sind. Nach dem Gesetzeswortlaut ist das zusammengefasste Ergebnis dann auch der stl. Gewinnermittlung zugrunde zu legen. Der allgemeine Maßgeblichkeitsgrundsatz des Abs. 1 Satz 1 wird insoweit durch eine spezielle Maßgeblichkeit für Zwecke der Berücksichtigung des Ergebnisses nach Handelsrecht gebildeter Bewertungseinheiten ergänzt.

Hinsichtlich der handelsrechtl. Voraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten ist zwischen der Rechtslage vor und nach der Einführung des BilMoG zu unterscheiden. Im Rahmen des BilMoG wurden in § 254 HGB erstmals die handelsrechtl. Voraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten gesetzlich verankert (die bisher unter § 254 HGB geführten Vorschriften zur möglichen Übernahme strechtl. Abschreibungen in den handelsrechtl. Jahresabschluss wurden im Zuge des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG aufgehoben).

1641 2. Handelsbilanzielles Konzept der Bildung von Bewertungseinheiten vor dem BilMoG

Ableitung der Grundsätze zur Bildung von Bewertungseinheiten aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung: Vor Einführung einer gesetzlichen Regelung zur Bildung von Bewertungseinheiten im Rahmen des BilMoG (§ 254 HGB) waren die Grundsätze zur bilanziellen Abbildung von Bewertungseinheiten ausschließlich aus den GoB abzuleiten. Dabei stand die Bildung von Bewertungseinheiten in einem Spannungsverhältnis zu dem handelsrechtl. Grundsatz der Einzelbewertung.

Handelsrechtlicher Einzelbewertungsgrundsatz versus Bewertungseinheit: Nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB sind im Jahresabschluss ausgewiesene Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten (Grundsatz der Einzelbewertung als kodifizierter GoB). Im Grundsatz ist damit nach den handelsrechtl. GoB eine Verrechnung der Wertentwicklung verschiedener Vermögensgegenstände unzulässig. Bis zum Stichtag entstandene unrealisierte Verluste sind nach dem Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) zu berücksichtigen. Unrealisierte Gewinne dürfen dagegen nach dem Realisationsprinzip keine Berücksichtigung finden (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

Ausnahmen von den genannten Grundsätzen sind nach § 252 Abs. 2 HGB nur in begründeten Fällen zulässig. Bei streng wortautorientierter Auslegung des Einzelbewertungsgrundsatzes sowie des Vorsichtsprinzips müssen erfolgskompensierende Sicherungszusammenhänge zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft unbeachtet bleiben. Realisations- und Imparitätsprinzip finden auf jede einzelne formalrechtl. abgegrenzte Bewertungseinheit Anwendung. Der Grundsatz der Einzelbewertung reguliert damit die Reichweite von Realisations- und Imparitätsprinzip (vgl. KUPSCH, StbJb. 1994/95, 131 [132]).

Eine strenge Einzelbewertung steht zumindest dann im Widerspruch zu der nach § 264 Abs. 2 HGB gebotenen Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, wenn negative Wertveränderungen einer Bilanzposition zwangsläufig mit einer positiven Wertänderung einer anderen Bilanzposition verbunden sind. Die Vermögens- und Ertragslage würde in diesem Fall durch das Imparitätsprinzip verfälscht. Vor diesem Hintergrund wurde – trotz fehlender gesetzlicher Regelung – die Bildung von Bewertungseinheiten in der HBil. als zulässig angesehen. Dabei war umstritten, ob es sich bei der kompensatorischen Bewertung um ein aus einer sachgerechten Auslegung der GoB resultierendes Wahlrecht handelt oder vielmehr um einen verpflichtenden Ausnahmetatbestand iSd. § 252 Abs. 2 HGB (vgl. BALLWIESER, Münchener Kommentar zum HGB, 2001, § 252 HGB Rn. 26; PRAHL/NAUMANN, WPG. 1991, 729). Der Gesetzgeber nennt daher auch als Ziel des § 254 HGB idF des BilMoG, die bislang als GoB eingestufte bilanzielle Abbildung von Bewertungseinheiten gesetzlich zu verankern (vgl. BRDrucks. 344/08, 124).

1642 3. Handelsbilanzielles Konzept der Bildung von Bewertungseinheiten nach dem BilMoG (§ 254 HGB)

Mit § 254 weist das HGB erstmals eine gesetzliche Regelung zur Bildung von Bewertungseinheiten auf. Insoweit wird mit der Einführung des § 254 HGB eine im Hinblick auf § 5 Abs. 1a Satz 2 bestehende Regelungslücke geschlossen. Erstmals anzuwenden ist § 254 HGB idF des BilMoG nach Art. 66 Abs. 3 EGHGB auf Jahres- und Konzernabschlüsse für nach dem 31.12.2009 begin-

nende Geschäftsjahre. Nach der Gesetzesbegründung geht der Gesetzgeber davon aus, dass durch § 254 HGB lediglich die bisherige handelsrechtl. Praxis festgeschrieben wird (vgl. BTDrucks. 16/10067, 59). Eine Änderung der bisherigen Bilanzierungspraxis ist durch den Gesetzgeber nicht beabsichtigt.

§ 254 HGB stellt darauf ab, dass Vermögensgegenstände und Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretende Transaktionen (= Grundgeschäfte) zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken mit Finanzinstrumenten (= Sicherungsgeschäfte) zusammengefasst werden. Dabei gelten als Finanzinstrumente iSd. Vorschrift auch Termingeschäfte über den Erwerb oder die Veräußerung von Waren (zu weiteren Einzelheiten s. HOFFMANN/LÜDENBACH, NWB Kommentar Bilanzierung, § 254 HGB, Rn. 18 ff.; SCHMIDT, BB 2009, 882 [884]). Auf eine Definition des Begriffs der Finanzinstrumente hat der Gesetzgeber auf Grund der Vielfalt und der ständigen Weiterentwicklung bewusst verzichtet (vgl. BTDrucks. 16/10067, 58). Mit § 254 HGB wird die mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktion als zulässiges Grundgeschäft eingeführt (sog. antizipativer Hedge). Die handelsbilanzielle Zulässigkeit antizipativer Hedges wurde von der hM bislang abgelehnt (vgl. FÖRSCHLE/USINGER, Beck-BilKomm. VII. § 254 HGB Rn. 4). Im Fall antizipativer Sicherungsstrategien erfolgt die Absicherung von Marktpreisrisiken, denen künftige Grundgeschäfte ausgesetzt sind (zu weiteren Einzelheiten s. PRINZ, Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, § 254 HGB Rn. 9).

Arten von Bewertungseinheiten im Handelsrecht: Der Gesetzgeber hat darauf verzichtet, in § 254 HGB bestimmte Arten von Bewertungseinheiten zu definieren. Infolgedessen ist in Anlehnung an die Terminologie finanzwirtschaftlicher Sicherungskonzeptionen die Bildung von Bewertungseinheiten für Micro-, Macro- und Portfolio-Hedges zulässig (vgl. BTDrucks. 16/10067, 59). Erfolgen kann eine Unterscheidung anhand des Aggregationsgrads der Sicherungsbeziehung. Auch wenn die Dokumentation kein Tatbestandsmerkmal des § 254 HGB darstellt, verlangt § 285 Nr. 23 Buchst. a HGB (soweit keine Angaben im Lagebericht erfolgen) für KapGes. und bestimmte haftungsbeschränkte PersGes. im Anhang umfangreiche Angaben hinsichtlich der abgesicherten Risikoart, Art der Bewertungseinheit, Höhe der abgesicherten Risiken, Betrag der in die Bewertungseinheit einbezogenen Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte sowie Angaben zu antizipativen Bewertungseinheiten:

- ▶ *Micro-Hedge:* Ein Micro-Hedge liegt idealtypisch vor, falls ein Grundgeschäft durch ein Deckungsgeschäft unmittelbar betrags- und zeitidentisch abgesichert wird. Bspw. wird eine Fremdwährungsforderung durch ein gegenläufiges und fristenidentisches Termingeschäft abgesichert.
- ▶ *Macro-Hedge:* Beim Macro-Hedging werden mehrere in ihrer Struktur homogene Forderungen und Verbindlichkeiten gebündelt und innerhalb eines organisatorisch abgegrenzten Verantwortungsbereichs global abgesichert. Eine Identifikation oder konkrete Verknüpfung von Grund- und Sicherungsgeschäft ist nicht gegeben.
- ▶ *Portfolio-Hedge:* Das Portfolio-Hedging geht über die homogene Zusammenfassung von Geschäften hinaus und bündelt unterschiedliche Grundgeschäftstypen hinsichtlich einer möglichst kostengünstigen Absicherung.

Mangels einer gesetzlichen Definition existiert allerdings keine einheitliche Abgrenzung zwischen den unterschiedlichen Hedge-Arten (vgl. FÖRSCHLE/USINGER, Beck-BilKomm. VII. § 254 HGB Rn. 4; PETERSEN/ZWIRNER/FROSCHHAM-

MER, BilMoG, München 2009, 425). Folgende Kriterien zur handelsrechtl. Bildung von Bewertungseinheiten lassen sich abgrenzen: hohe Risikohomogenität, vollständige, zumindest partielle Fristen- und Betragskongruenz, eine fortwirkende Dokumentation des gewünschten Sicherungszusammenhangs sowie Durchhalteabsicht. Die Abgrenzung ist nicht immer zweifelsfrei, die Übergänge zwischen den unterschiedlichen Arten von Bewertungseinheiten sind fließend. Insoweit besteht auch nach der Einführung des § 254 HGB keine Rechtssicherheit hinsichtlich der konkreten Anwendungsvoraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten. Dies ist insoweit problematisch, als durch die Bildung von Bewertungseinheiten ein Eingriff in grundlegende Prinzipien der Rechnungslegung erfolgt.

► *Praxisbeispiele für die Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken:*

- ▷ *Transaktionsbezogene Absicherung:* Ein Unternehmen passiviert am Tag der Lieferung eine Verbindlichkeit aus einer Warenlieferung im Wert von 50 000 US-\$ mit 40 000 €. Die Verbindlichkeit ist sechs Monate nach der Lieferung fällig. Zur Absicherung des Fremdwährungsgeschäfts erwirbt das Unternehmen am Tag der Lieferung 50 000 US-\$. Zum Bilanzstichtag ist der Wert des Fremdwährungsguthabens auf 35 000 € gesunken.

Lösung: Bei Einzelbewertung müsste auf den Bestand des Fremdwährungsguthabens eine Abschreibung von 5 000 € erfolgen. Eine Minderung der Verbindlichkeit wäre auf Grund des Verbots des Ausweises unrealisierter Gewinne unzulässig. Im vorliegenden Fall ist eine geschlossene Position gegeben, da dem Grundgeschäft (Verbindlichkeit) ein gegenläufiges Sicherungsgeschäft (Fremdwährungsguthaben) gegenübersteht. Die Abschreibung des Fremdwährungsguthabens muss daher unterbleiben.

- ▷ *Bereichsbezogene Absicherung:* Ein Wertpapierhandelsunternehmen fasst zur Abbildung des Wertpapiergeschäfts Aktien im Vorratsbestand, Terminverkäufe und Optionen zu einer Bewertungseinheit zusammen. Ergibt sich aus der Summe der saldierten Gewinne und Verluste aus dem Aktienbestand und den schwebenden Geschäften zum Bilanzstichtag ein Verlustüberhang, wird dieser durch die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste in der HBil. berücksichtigt.

Lösung: Mangels eines direkten wirtschaftlichen Zusammenhangs von Grund- und Sicherungsgeschäft können die „Kongruenzkriterien“ nur aufgeweicht zur Anwendung gelangen. Hieraus resultiert ein faktisches Wahlrecht zur Bildung von Bewertungseinheiten. Die in der HBil. gebildete Bewertungseinheit ist in die StBil. zu übernehmen, die Drohverlustrückstellung kann nach Abs. 4a Satz 2 in der StBil. berücksichtigt werden.

1643 4. Abgrenzung zu Bilanzierungseinheiten

Eine eigenständige Vermögens- oder Schulddposition entsteht durch die Zusammenfassung von grundsätzlich selbständigen Bewertungsobjekten zu einer Bewertungseinheit im Rahmen einer kompensatorischen Bewertung nicht. Vielmehr bleiben Vermögenswerte und Schulden erhalten, die lediglich nach Maßgabe einer saldierenden Betrachtungsweise für Zwecke der Bewertung gedanklich zusammengefasst werden (vgl. CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 [266]). Abzugrenzen ist der Begriff der Bewertungseinheit daher von sog. Bilanzierungseinheiten, bei denen einzelne Bilanzierungsobjekte auf Grund eines einheitlichen Funktions- und Nutzungszusammenhangs zu einem Vermögensgegenstand zusammengefasst werden (vgl. hierzu BFH v. 28.9.1990 – III R 178/86, BStBl. II 1991, 187; TÖNNIS/SCHIERSMANN, DStR 1997, 714). Der Grundsatz der Einzelbewertung kommt in diesem Fall erst auf der Ebene der

zusammengefassten Bilanzierungsobjekte zur Anwendung. Eine Durchbrechung des Grundsatzes der Einzelbewertung erfolgt daher nicht.

5. Handelsrechtliche Unsicherheiten bei der Bildung von Bewertungseinheiten

1644

Handelsrechtliches (faktisches) Wahlrecht zur Bildung von Bewertungseinheiten: Nach dem Wortlaut des § 254 HGB wird dem rechnungslegenden Unternehmen ein (faktisches) Wahlrecht zur Bildung einer Bewertungseinheit eingeräumt (vgl. GELHAUSEN/FEY/KÄMPFER, Rechnungslegung und Prüfung nach dem BilMoG 2009, § 254 HGB Rn. 86; FÖRSCHLE/USINGER, in Beck-BilKomm. VII. § 254 HGB Rn. 5, die von einem echten Wahlrecht sprechen; aA LÖW/SCHARPF/WEIGEL, WPg. 2008, 1016). Insbes. das Erfordernis der Dokumentation des Sicherungszusammenhangs stellt die Bildung von Bewertungseinheiten in das Ermessen des Unternehmens.

UE muss eine strenge Einzelbewertung und ein sich aus dem Realisationsprinzip ergebender Ausweis eines Verlusts dann unterbleiben, wenn einem Grundgeschäft ein konkretes gegenläufiges Sicherungsgeschäft gegenübersteht. In diesem Fall liegt eine sog. geschlossene Position vor, für die die hM auch vor der Einführung des § 254 HGB die Bildung einer Bewertungseinheit vertreten hat (vgl. ADS VI. § 246 HGB Rn. 363; CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 [266]; SCHUMACHER, DB 1995, 1473 [1474]; IDW, WP-Handbuch, Band I, 2006, E Rn. 54; IDW, BFA 2/1995, WPg. 1995, 422; WAGNER, INF 2006, 538 [540]). Im Sinne eines fairen Vermögens- und Ertragsausweises verlangt das Handelsrecht in diesen Fällen die Bildung einer Bewertungseinheit. Allerdings bleibt unklar, anhand welcher Kriterien der direkte wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Grundgeschäft und korrespondierendem Sicherungsgeschäft objektiviert werden kann. Allgemein setzt ein wirtschaftlicher Zusammenhang voraus, dass sich Ansprüche und Verpflichtungen aus Aktiv- und Passivposten sowie aus schwebenden Verpflichtungen in derselben Währung betrags- und laufzeitkongruent ausgleichen müssen (Löw, WPg. 2004, 1109 [1111]). Die Kongruenzkriterien sind in der Praxis allerdings häufig unscharf, was zur Folge hat, dass ein faktisches Wahlrecht zur Bildung von Bewertungseinheiten besteht. § 254 HGB trifft hierzu keine Aussage.

Keine Beschränkung kompensatorischer Bewertung nach § 254 HGB auf Micro-Hedge: Nach § 254 HGB ist die Bildung von Bewertungseinheiten nicht auf geschlossene Positionen iS eines Micro-Hedges beschränkt. Nach der Gesetzesbegründung erfasst der Anwendungsbereich auch Macro- bzw. Portfolio-Hedges (vgl. BTDrucks. 16/10067, 58). Zudem können auch antizipative Hedges gebildet werden, die der Absicherung der Risiken zukünftiger Grundgeschäfte dienen.

Bislang gingen die Meinungen hinsichtlich der Zulässigkeit eines Macro- bzw. Portfolio-Hedges weit auseinander (für ein Wahlrecht FÖRSCHLE, in Beck-BilKomm. VI. § 246 HGB Rn. 153; ablehnend HERZIG/MAURITZ, WPg. 1997, 141 [152]; GÜNKEL, StbJb. 2001/02, 343 [361]). Im Fall eines Macro-Hedge werden häufig aus einer Vielzahl eingegangener Geschäfte resultierende Zinsänderungs-, Währungs- oder sonstige Preisrisiken begrenzt. Dies hat zur Folge, dass die Kongruenzkriterien nur „aufgeweicht“ zur Anwendung kommen können, verbunden mit hohen Unschärfen und gestalterisch nutzbaren Wahlrechten (TÖNNIES/SCHIERSMANN, DStR 1997, 756). Im Ergebnis erfolgt für jede Risikoart eine Absicherung von Netto-Risikopositionen.

Noch weitergehend ist der Anwendungsbereich eines Portfolio-Hedges, bei dem mehrere Grund- und Sicherungsgeschäfte mit vergleichbarer Risikostruktur zusammengefasst werden. Mangels Erfüllbarkeit des Kriteriums der Risikohomogenität bzw. der Fristenkongruenz wird die Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes für Industrie- und Handelsunternehmen abgelehnt (IDW WP-Handbuch, Band I, 2006, E Rn. 54).

Rechtsfolge der Bildung einer Bewertungseinheit: Für gebildete Bewertungseinheiten ordnet § 254 HGB an, dass § 249 Abs. 1 HGB (Verlustrückstellungen), § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB (Grundsatz der Einzelbewertung) und § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB (Vorsichts- und Realisationsprinzip), § 253 Abs. 1 Satz 4 (Anschaffungshöchstwertgrenze) und § 256a HGB (erfolgswirksame Währungsumrechnung) in dem Umfang und für den Zeitraum nicht anzuwenden sind, in dem sich die gegenläufigen Wertänderungen der Bilanzpositionen ausgleichen (sog. effektiver Teil der Bewertungseinheit; vgl. FÖRSCHLE/USINGER, in Beck-BilKomm. VII. § 254 HGB Rn. 50). § 254 HGB knüpft damit hinsichtlich der Rechtsfolgen einer Bewertungseinheit an die Effektivität der Sicherungsbeziehung an. Die Effektivität der Sicherungsbeziehung ist im Zeitpunkt der Begründung der Bewertungseinheit hinreichend zu dokumentieren und zu den folgenden Bilanzstichtagen zu überwachen (sowohl retrospektiv zwecks quantitativer Ermittlung der Wertänderungen als auch prospektiv für die Feststellung, ob die Voraussetzungen für die Bildung einer Bewertungseinheit noch vorliegen, vgl. FÖRSCHLE/USINGER, in Beck-BilKomm. VII. § 254 HGB Rn. 42).

Der Gesetzgeber hat in § 254 HGB keine Regelung zum Zeitpunkt des Beginns und der Beendigung einer Bewertungseinheit getroffen. Nach der Regierungsbegründung ist eine Bewertungseinheit ab dem Zeitpunkt ihrer nachweislichen Begründung bilanziell zu berücksichtigen (vgl. BTDrucks. 16/10067, 58).

Folge der Bildung einer Bewertungseinheit ist, dass Imparitäts- und Realisationsprinzip nicht mehr auf ein abgegrenztes Bewertungsobjekt, sondern auf eine aggregierte Bewertungseinheit zur Anwendung gelangen (vgl. GELHAUSEN/FEY/KÄMPFER, Rechnungslegung und Prüfung nach dem BilMoG 2009, § 254 HGB, Rn. 96; HERZIG, Festschr. Baetge, 1997, 37 [40]). Für die in die Bewertungseinheit einbezogenen Vermögensgegenstände gelten weder die Anschaffungskosten-Obergrenze noch die üblichen Abschreibungsregelungen (insbes. nicht die Regeln zu außerplanmäßigen Abschreibungen, § 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB). Die Regelungen zur Währungsumrechnung sind für die einzelnen Bestandteile der Bewertungseinheit nicht anzuwenden (§ 256a HGB).

Die Verlustantizipation wird auf diejenigen Fälle beschränkt, in denen tatsächlich ein Verlust droht. Resultiert aus der kompensatorischen Bewertung ein positives Ergebnis, so steht einem Ausweis § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB entgegen. Ein negatives Ergebnis mindert dagegen den Gewinn; bei schwebenden Geschäften erfolgt eine Verlustantizipation durch die Bildung von Drohverlustrückstellungen iSd. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB.

1645 II. Berücksichtigung der „Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung ... gebildeten Bewertungseinheiten“ für die steuerliche Gewinnermittlung

Verankerung einer Spezialmaßgeblichkeit für Bewertungseinheiten: Mit Abs. 1a Satz 2 wird der Maßgeblichkeitsgrundsatz für den Spezialfall der kompensatorischen Bewertung finanzwirtschaftlicher Sicherungsgeschäfte im EStG

konkret gesetzlich verankert (vgl. PRINZ/HICK, DStR 2006, 771 [772]). Dabei nimmt Abs. 1a Satz 2 Bezug auf die in der handelsrechtl. Rechnungslegung gebildeten Bewertungseinheiten; risikokompensierende Geschäfte unterschiedlicher Stpfl. können nicht zu einer Bewertungseinheit zusammengefasst werden. Auf Grund der Einführung des § 254 HGB im Rahmen des BilMoG weist das HGB nun erstmals eine rechtl. Grundlage für die Bildung von Bewertungseinheiten auf. Bislang war für die Abgrenzung der Reichweite der aus Abs. 1a resultierenden Spezialmaßgeblichkeit auf die „handelsrechtliche Praxis“ und die „tatsächlichen Gegebenheiten der Praxis“ abzustellen (vgl. BTDrucks. 16/634, 10), wobei in der HBil. ausgewiesene Bewertungseinheiten in die StBil. ohne Rücksicht auf die materiellen handelsrechtl. GoB nachzuvollziehen waren (vgl. HERZIG/BRECKHEIMER, DB 2006, 1451 [1453]; PRINZ/HICK, DStR 2006, 771 [774]; WAGNER, INF 2006, 538 [541]). Die handelsrechtl. GoB wurden insoweit durch die konkreten Ergebnisse der handelsrechtl. Rechnungslegung verdrängt.

Unschärfe Konturen der Bewertungseinheit: Auf Grund der Übernahme nach § 254 HGB gebildeter Bewertungseinheiten beschränkt sich eine kompensatorische Bewertung nicht auf enge Sicherungszusammenhänge iS eines Micro-Hedges, sondern erfasst auch Macro- und Portfolio-Hedges (so auch BTDrucks. 16/634, 10 zu § 5 Abs. 1a). Allerdings werden im Handelsrecht auch nach der Einführung des § 254 HGB die Voraussetzungen für kompensatorische Bewertungen nicht klar abgegrenzt. Insoweit wurden durch das BilMoG die konzeptionellen Fragestellungen im Zusammenhang mit der Bildung von Bewertungseinheiten nicht gelöst. Selbst für den Fall eines Micro-Hedges ist (abgesehen von den klaren Kongruenzfällen) umstritten, welche Kriterien der Prüfung des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft zugrunde zu legen sind (TÖNNIES/SCHIERSMANN, DStR 1997, 714 [717]). In Folge der unbestimmten Anwendungsvoraussetzungen besteht in der HBil. ein faktisches Wahlrecht für die Bildung von Bewertungseinheiten (WAGNER, INF 2006, 538 [540]).

Mit Abs. 1a Satz 2 trifft der Gesetzgeber die Anordnung, dass die handelsrechtl. „Ergebnisse“ zu übernehmen sind. Dh. die Vorschrift trägt zu keiner Klärung der unbestimmten Anwendungsvoraussetzungen für die stl. Gewinnermittlung bei.

Im Hinblick auf die Zielsetzung des Gesetzgebers, dem Gerichtsbescheid des BFH v. 19.3.2002 – I R 87/00 entgegenzuwirken, bleibt zweifelhaft, ob sich diese Zielsetzung erreichen lässt. Mangels einer Konkretisierung der Voraussetzungen für kompensatorische Bewertungen in der StBil. bleiben die unbestimmten handelsrechtl. Vorgaben maßgeblich. Damit bleiben rechtl. und faktisch weite Gestaltungsspielräume. Zur Umsetzung der vom Gesetzgeber in der Regierungsbegründung genannten Zielsetzungen hätte es der Einführung spezieller stl. Bewertungsregelungen für Grund- und Sicherungspositionen bedurft.

Ergebnisse der handelsrechtlichen Rechnungslegung: Der Begriff der handelsrechtl. Rechnungslegung ist uE eng auszulegen und auf die handelsrechtl. Gewinnermittlung im Einzelabschluss des Unternehmens zu beschränken (HAHNE, StuB 2007, 18 [19]). Werden in der (nach deutschen oder internationalen Grundsätzen aufgestellten) Konzernbilanz zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken Bewertungseinheiten gebildet, die zulässigerweise nicht im handelsrechtl. Einzelabschluss erfolgt sind, greift die spezielle Ausschnittsmaßgeblichkeit des Abs. 1a Satz 2 nicht ein (vgl. KORN/STRAHL, KÖSDI 2006, 15006 [15013]). Dies ist gerechtfertigt, da der Konzernabschluss keinerlei Verknüpfung

zur strechtl. Gewinnermittlung aufweist; im Konzernabschluss werden Informations-, nicht Ausschüttungsbemessungszwecke verfolgt.

Bewertungseinheiten zur „Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken“: Werden handelsrechtl. nach § 254 HGB Bewertungseinheiten gebildet, sind die Ergebnisse für die StBil. konkret maßgeblich, soweit finanzwirtschaftliche Risiken abgesichert werden. Dh. die konkrete Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1a Satz 2 erstreckt sich jedenfalls nach ihrem Wortlaut nur auf einen Teilbereich der nach § 254 HGB handelsrechtl. zulässigen Bewertungseinheiten (vgl. PRINZ, GmbHR 2009, 1027 [1029]; Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 2008, 209; KRÜGER, StB 2008, 117 [122]; aA HERZIG/BRIESEMEISTER, Ubg. 2009, 158). Antizipative Bewertungseinheiten sind für die stl. Gewinnermittlung dann maßgeblich, wenn die künftig höchstwahrscheinlich erwarteten Rechtsgeschäfte finanzwirtschaftliche Risiken betreffen. Der Gesetzentwurf des BilMoG spricht diese Fragestellung nicht an und betont lediglich die enge Verknüpfung zwischen § 5 Abs. 1a und § 254 HGB (vgl. BTDrucks. 16/10067, 59). Ob der „historische Gesetzgeber“ ein Auseinanderdriften handels- und steuerbilanzieller Bewertungseinheiten wirklich wollte, ist unklar. Bei der konkreten Rechtsanwendung sollte bis zur Grenze des Gesetzeswortlauts eine möglichst deckungsgleiche Anwendung angestrebt werden.

Der Gesetzgeber hat auf eine nähere Konkretisierung des Begriffs „finanzwirtschaftliche Risiken“ verzichtet. Nach der Gesetzesbegründung zählen hierzu Sicherungsgeschäfte zur Absicherung von Kursrisiken (BTDrucks. 16/634, 10). Die Gesetzesbegründung lässt den weiten Spielraum errahnen, den der Gesetzgeber der Bildung von Bewertungseinheiten nach Art und Umfang einräumt. Die Kompensation von Risiken bestimmter Geschäfte durch Chancen bei gegenläufigen Geschäften (Hedging) resultiert aus der unternehmerischen Zielsetzung, sich gegen nachteilige Entwicklungen von Warenpreisen, Währungskursen, Zinssätzen oder Aktienkursen zu schützen (Marktwertänderungsrisiken). Nach Abschluss eines bestimmten Geschäfts wird ein Gegengeschäft mit einem entgegengesetzten Risiko getätigt, um marktbedingte Verlustrisiken zu vermindern (weitergehend TÖNNIS/SCHIERSMANN, DStR 1997, 714 [715]). Entsprechend dem allgemeinen Begriffsverständnis können finanzwirtschaftliche und realwirtschaftliche Geschäftsvorfälle voneinander abgegrenzt werden (vgl. HAHNE, StuB 2007, 20). Die Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken erfolgt, soweit die Absicherung von Marktpreisrisiken, dh. insbes. Zinsänderungs-, Währungs-, Rohstoffpreisrisiken sowie Liquiditäts- und Ausfallrisiken erfolgt. Bspw. handelt es sich bei der Absicherung des Preisänderungsrisikos im Unternehmen körperlich vorhandener Vermögensgegenstände nicht um die Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken (vgl. BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 232; aA HERZIG/BRIESEMEISTER, Ubg. 2009, 158). Ausgenommen aus dem Anwendungsbereich des Abs. 1a ist zudem die Bildung von Handelsportfolien, die ausschließlich Handelszwecken und nicht der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken dienen (vgl. HAHNE, StuB 2007, 18 [22]).

Bilanzierungs- oder Bewertungsvorschrift? Die gesetzliche Verankerung des Abs. 1a Satz 2 in § 5 deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber die Vorschrift als Bilanzierungsvorschrift einstuft. Im Hinblick auf den Regelungsgehalt der Vorschrift, der sich ausschließlich auf die Bewertung von Bilanzpositionen bezieht, handelt es sich allerdings vielmehr um eine Bewertungsvorschrift. Zwar werden durch den Maßgeblichkeitsgrundsatz iSd. Abs. 1 nicht nur Ansatz-, sondern auch Bewertungsfragen geklärt. Die im Zusammenhang mit der Bildung von Bewertungseinheiten auftretenden Fragestellungen befassen sich allerdings nicht

mit der Frage des Ausweises von Bilanzpositionen, sondern mit deren Bewertung. Gleichmaßen wie § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB regelt § 6 Abs. 1 EStG die Bewertung einzelner WG. Im Hinblick auf den Regelungsgehalt des Abs. 1a wäre die Vorschrift uE in § 6 systematisch besser angesiedelt, zumal § 6 Abs. 1 Nr. 3a bei der Bewertung von Rückstellungen ebenfalls schon „Kompensationsgedanken“ enthält (vgl. PRINZ/HICK, DStR 2006, 771 [774]; SCHIFFERS, DStZ 2006, 400 [401]). Im Hinblick auf die beabsichtigte Verknüpfung des Regelungsgehalts der Vorschrift mit dem Maßgeblichkeitsprinzip hat der Gesetzgeber hierauf aber verzichtet.

III. Rechtsfolge kompensatorischer Bewertung in der Steuerbilanz

1. Keine Abkopplung von Handels- und Steuerbilanz

1646

Ist in der HBil. auf Grund der unbestimmten Anwendungsvoraussetzungen eine kompensatorische Bewertung unterblieben, so bleibt es dabei auch für die stl. Gewinnermittlung. Die Bildung einer Bewertungseinheit in der HBil. wird insoweit für die Anwendung des Abs. 1a Satz 2 zwingend vorausgesetzt. Die spezielle und konkrete „Ausschnittsmaßgeblichkeit“ des Abs. 1a Satz 2 verdrängt insoweit den allgemeinen Grundsatz der Maßgeblichkeit handelsrechtl. GoB für die stl. Gewinnermittlung. Auf der anderen Seite kann der wahlweise handelsbilanzielle Verzicht auf die Bildung einer Bewertungseinheit nun nicht mehr ein steuerbilanzielles Gebot zur Verrechnung auslösen. Auf Grund des Abs. 1a ist insoweit eine „Abkopplung“ von HBil. und StBil. nicht mehr möglich.

Übernahme der handelsbilanziellen Ergebnisauswirkungen der Bewertungseinheit: Die in Abs. 1a Satz 2 angeordnete Bindung an die HBil. greift nicht nur für die Frage, „ob“ eine Bewertungseinheit zu bilden ist, sondern auch hinsichtlich der Ergebnisauswirkung der Bildung, Fortführung und Auflösung der Bewertungseinheit. Die Ergebnisse in der HBil. gebildeter Bewertungseinheiten finden so unmittelbar Eingang in die stl. Gewinnermittlung.

2. Begründung und bilanzielle Abbildung einer Bewertungseinheit

1647

Begründung einer Bewertungseinheit: Die Begründung einer Bewertungseinheit ist erfolgsneutral möglich. Auf den Wertansatz der abgesicherten WG ergeben sich keine Auswirkungen.

Bilanzielle Abbildung des effektiven Teils einer Bewertungseinheit: Der Gesetzgeber hat in § 254 HGB die konkrete bilanzielle Abbildung einer Bewertungseinheit offen gelassen. Nach der Gesetzesbegründung besteht ein Wahlrecht zwischen der sog. Einfrierungsmethode und der sog. Durchbuchungsmethode (vgl. BTDrucks. 16/10067, 59). Die beiden Methoden unterscheiden sich hinsichtlich des saldierten (= Einfrierungsmethode) bzw. unsaldierten (= Durchbuchungsmethode) Ansatzes von Wertveränderungen von Grund- und Sicherungsgeschäft in Bilanz und GuV (vgl. PRINZ, Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, § 254 HGB Rn. 15; PETERSEN/ZWIRNER/FROSCHEHAMMER, StuB 2009, 449 [453]). Auf Grund des Verweises des Abs. 1a Satz 2 auf die handelsbilanziellen Ergebnisse der Bewertungseinheit sind in der StBil. beide Methoden zulässig. Handelsrechtl. führt die Behandlung einer Bewertungseinheit unabhängig von der Wahl einer bestimmten Bilanzierungstechnik zu demselben bilanziellen Ergebnis (vgl. KÄMPFER/FREY, Festschr. Hannes Streim, 2008, 187 [197] für den Fall der Absicherung einer Auslandsbeteiligung; dazu auch MICKSCH/MATTERN, DB 2010, 579). Die Methodenwahl ist in der HBil. in sach-

licher und in zeitlicher Hinsicht stetig auszuüben (vgl. §§ 246 Abs. 3 und 252 Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 252 Abs. 2 HGB):

- ▷ *Einfrierungsmethode* (auch als *Festbewertungs-* oder *Nettomethode* bezeichnet): Die sich ausgleichenden gegenläufigen Wertänderungen (= Änderungen der beizulegenden Zeitwerte) von Grund- und Sicherungsgeschäft werden in der Bilanz und GuV ab dem Schließen der Position nicht mehr berücksichtigt (effektiver Teil der Sicherungsbeziehung; vgl. PETERSEN/ZWIRNER/FROSCHHAMMER, BilMoG, München 2009, 429); der wirksame Teil der Sicherungsbeziehung wird in einer Nebenrechnung erfasst und dokumentiert. Gebräuchlich ist die Methode vor allem, falls eine sog. „geschlossene Position“ vorliegt (vgl. ANSTETT/HUSMANN, BB 1998, 1528; PATEK, FR 2006, 714 [716]). Im Fall von Marktpreisschwankungen tritt eine Kompensation ein. Die GuV wird am Bilanzstichtag nur dann berührt, wenn der ursprünglich erwartete Wertausgleich nicht eintritt (ineffektiver Teil der Sicherungsbeziehung).
- ▷ *Durchbuchungsmethode* (auch als *Marktbewertungs-* oder *Bruttomethode* bezeichnet): Am Bilanzstichtag erfolgt eine ergebniswirksame Bewertung in die Bewertungseinheit eingehender Grund- und Sicherungsgeschäfte mit dem beizulegenden Zeitwert. Die sich ausgleichenden gegenläufigen Wertänderungen von Grund- und Sicherungsgeschäft werden sowohl für den effektiven als auch für den ineffektiven Teil der Sicherungsbeziehung in der Bilanz und auch in der GuV erfasst. Als Unterfall der Durchbuchungsmethode wird auch eine rein bilanzielle Erfassung als zulässig eingestuft (vgl. PRINZ, Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, § 254 HGB Rn. 15; KÄMPFER/FREY, Festschr. Hannes Streim, 2008, 187 [195]). Nur für den effektiven Teil der Sicherungsbeziehung heben sich die gegenläufigen Wertänderungen auf.

Für die Einfrierungsmethode spricht, dass die Methode im Gegensatz zu der Durchbuchungsmethode dem wirtschaftlichen Charakter einer Bewertungseinheit gerecht wird (vgl. GRÜNEWALD, Finanzterminkontrakte im handelsrechtlichen Jahresabschluss, 1993, 268; REICHEL/KÜTTER/BEDAU, Derivative Finanzinstrumente in Industrieunternehmen, 2001, Rn. 532). So bleibt durch die Durchbuchungsmethode unberücksichtigt, dass in einer Bewertungseinheit zusammengefasste Geschäfte in einem Sicherungszusammenhang stehen.

Für das Sicherungsgeschäft braucht bspw. keine Wertberichtigung bzw. Bildung einer Drohverlustrückstellung zu erfolgen, soweit das Grundgeschäft Bewertungsreserven aufweist. Ein positiver Bewertungsüberhang aus der Verrechnung unrealisierter Gewinne und unrealisierter Verluste aus Grund- und Sicherungsgeschäft bleibt unberücksichtigt (Realisationsprinzip). Verluste bei dem Grundgeschäft werden durch Abwertung und beim Sicherungsgeschäft durch die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste oder durch direkte aufwandswirksame Behandlung berücksichtigt, soweit keine Verrechnung mit unrealisierten Gewinnen aus dem jeweils anderen Geschäft möglich ist (vgl. TÖNNIES/SCHIERSMANN, DStR 1997, 714 [716]).

Behandlung steuerlich nicht abziehbarer Aufwendungen bzw. steuerfreier Erträge der Bewertungseinheit: Innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit (effektiver Teil der Bewertungseinheit) erfolgt keine Separierung der Bestandteile der Bewertungseinheit zur Umsetzung außerbilanzieller stl. Korrekturvorschriften (vor allem Berücksichtigung stl. nicht abziehbarer Aufwendungen bzw. steuerfreier Erträge). Die in Abs. 1a Satz 2 angeordnete Bindung an die handelsbilanziellen „Ergebnisse“ der Bewertungseinheit erstreckt

sich auch auf die Übernahme der Ergebnisauswirkungen für die stl. Gewinnermittlung.

Für die Praxis relevant ist insbes. die Behandlung von § 8b KStG erfasster Bestandteile der Bewertungseinheit. Innerhalb des Kompensationsbereichs erfolgt keine gesonderte Ermittlung von § 8b KStG erfasster Bestandteile der Bewertungseinheit (stfreie Gewinne gem. § 8b Abs. 2 iVm. Abs. 3 Satz 1 KStG bzw. stl. außer Ansatz bleibende Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG; vgl. HÄUSELMANN, Ubg. 2008, 391 [399]; MICKSCH/MATERN, DB 2010, 579 [582]; aA HERZIG/BRIESEMEISTER, Ubg. 2009, 157 [159]). Denn innerhalb des Kompensationsbereichs ist der mit einem Anteil iSd. § 8b Abs. 2 KStG im Zusammenhang stehende Gewinn des Grundgeschäfts mit dem Verlust des Sicherungsgeschäfts zu verrechnen. Dieses handelsbilanzielle Ergebnis ist auch für die stl. Gewinnermittlung maßgeblich. Andernfalls würde für stl. Zwecke der bilanzielle Bewertungszusammenhang für Zwecke der Ermittlung des stpfl. Einkommens aufgelöst (vgl. HAHNE, StuB 2008, 181 [182]). Entsteht im Zusammenhang mit einem Anteil iSd. § 8b Abs. 2 KStG ein Verlust, steht § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG einer steuerwirksamen Verrechnung mit dem Gewinn aus dem Sicherungsgeschäft nicht entgegen (aA SCHMITZ, DB 2009, 1620 [1622]). Erst nach Auflösung der Bewertungseinheit gelten wiederum die allgemeinen Regeln.

Übernahme einer in der Handelsbilanz gebildeten Drohverlustrückstellung: Die konkrete Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1a Satz 2 erstreckt sich auch auf die Übernahme einer in der HBil. gebildeten Drohverlustrückstellung (§ 5 Abs. 4a Satz 2 iVm. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB). Die Frage der Berücksichtigung des Ergebnisses einer Bewertungseinheit durch Übernahme einer in der HBil. gebildeten Drohverlustrückstellung stellt sich für den Fall der Abbildung einer „laufenden Bewertungseinheit“. Im Fall der Auflösung einer Bewertungseinheit sind während des Sicherungszusammenhangs entstandene Wertveränderungen von Grund- und Sicherungsgeschäft durch Zu- bzw. Abschreibungen zu realisieren, so dass für die Bildung einer Rückstellung für Verluste aus einem schwebenden Geschäft kein Raum ist (Fristenkongruenz von Grund- und Sicherungsgeschäft). Dem Wortlaut des Abs. 4a Satz 2 lässt sich kein Vorrang zwischen der Einfrierungsmethode oder der Durchbuchungsmethode entnehmen, so dass beide Methoden zulässig sind. Vier Konstellationen können unterschieden werden:

- ▷ *Saldo der Bewertungseinheit beträgt Null:* Dem Gewinn des Sicherungsgeschäfts steht ein Verlust des Grundgeschäfts in entsprechender Höhe gegenüber. Der Bilanzansatz von Grund- und Sicherungsgeschäft ist nicht zu verändern, eine Rückstellung für drohende Verluste ist nicht zu bilden.
- ▷ *Positiver Saldo:* Ein positiver Saldo der Ergebnisse von Grund- und Sicherungsgeschäft darf auf Grund des Imparitätsprinzips nicht berücksichtigt werden.
- ▷ *Negativer Saldo, der daraus resultiert, dass der Verlust aus dem Grundgeschäft den Gewinn des Sicherungsgeschäfts übersteigt:* Der Verlust ist durch die Vornahme einer Abschreibung in Höhe des negativen Saldos zu berücksichtigen.
- ▷ *Negativer Saldo, der daraus resultiert, dass der Verlust aus dem Sicherungsgeschäft den Gewinn des Grundgeschäfts übersteigt:* In diesem Fall ist in Höhe des negativen Saldos eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden.

Bildung einer Drohverlustrückstellung in „technischer Hinsicht“: Bei der zur Berücksichtigung des negativen Saldos einer Bewertungseinheit gebildeten

Drohverlustrückstellung handelt es sich häufig nur technisch gesehen um eine Rückstellung. Nach der Gesetzesbegründung handelt es sich bei der Bilanzposition „Drohverlustrückstellung“ um die Zusammenfassung einer Vielzahl unterschiedlichster Aufwendungen und Erträge (vgl. BTDrucks. 16/634, 10). Für den Fall der Bildung eines Macro- bzw. Portfolio-Hedges bringt der Gesetzgeber damit zum Ausdruck, dass ein negativer Saldo aus einer Vielzahl in eine Bewertungseinheit eingehender Grund- und Sicherungsgeschäfte resultiert, der durch die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften abzubilden ist. Tatsächlich werden ggf. aktivische Wertkorrekturen (außerplanmäßige Abschreibungen auf das Grundgeschäft) mit Drohverlustrückstellungen für schwebende Geschäfte vermischt (vgl. GÜNKEL, StbJb. 2001/02, 343 [361]). Eine Aufteilung des Verpflichtungsüberhangs auf die in der Bewertungseinheit enthaltenen Positionen nach dem Verursachungsprinzip ist in der HBil. nicht vorzunehmen (vgl. PETERSEN/ZWIRNER/FROSCHHAMMER, BilMoG, München 2009, 429; Löw/SCHARPF/WEIGEL, WPg. 2008, 1011 [1019]). Eine Aufteilung dürfte häufig auch praktisch nur schwer umsetzbar sein. Mangels einer Aufteilung des Verpflichtungsüberhangs auf die Bestandteile der Bewertungseinheit stellt sich nicht die Frage, ob außerplanmäßige Abschreibungen auf das Grundgeschäft auch die Voraussetzungen einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung erfüllen (§ 253 Abs. 3 HGB).

Aus stl. Sicht ist auf Grund der konkreten Maßgeblichkeit eine in der HBil. gebildete Drohverlustrückstellung (Abs. 1a Satz 2 iVm. Abs. 4a Satz 2) ohne Aufteilung auf die Bestandteile der Bewertungseinheit in die stl. Gewinnermittlung zu übernehmen (aA HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 981). Dies ist bspw. dann von Bedeutung, falls der Verpflichtungsüberhang (außerplanmäßige Abschreibung auf das Grundgeschäft) im Zusammenhang mit Anteilen iSd. § 8b Abs. 2 KStG steht. Dh. bei isolierter Betrachtung würde § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG einer steuerwirksamen Berücksichtigung der Wertminderung der Beteiligung entgegenstehen. Auf Grund der Übernahme der handelsbilanziellen Drohverlustrückstellung zur Erfassung des Verpflichtungsüberhangs der Bewertungseinheit stellt sich aus stl. Sicht auch nicht die Frage, ob mangels einer dauerhaften Wertminderung für einzelne Bestandteile der Bewertungseinheit die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 bzw. Nr. 2 Satz 2) erfüllt sind (aA HERZIG/BRIESEMEISTER, Ubg. 2009, 162).

1648 3. Verlängerung einer Bewertungseinheit

Die Bildung einer Bewertungseinheit setzt nicht voraus, dass zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft Fristenidentität besteht, soweit jederzeit ein Anschlussicherungsgeschäft abgeschlossen werden kann (vgl. IDW, BFA 2/1993, Abschn. D). Für den Fall der Verlängerung einer bestehenden Bewertungseinheit sind zwei Fälle zu unterscheiden:

- ▶ *Verlängerung eines vorhandenen Sicherungsinstruments:* Wird ein vorhandenes Sicherungsinstrument verlängert, ohne dass sich zahlungsmäßige Auswirkungen ergeben, ist die Bewertungseinheit fortzuführen. Bilanzmäßige Auswirkungen ergeben sich durch die Verlängerung der Sicherungsbeziehung bei entsprechender Dokumentation nicht.
- ▶ *Verlängerung eines Sicherungsinstruments mit Abwicklung des bestehenden Sicherungsgeschäfts und Abschluss eines Anschlussicherungsgeschäfts:* Wird die Bewertungseinheit dadurch fortgeführt, dass nach dem Auslaufen des Sicherungsgeschäfts der Abschluss eines neuen „Anschlussicherungsgeschäfts“ erfolgt, kann die bestehende Bewertungseinheit mit dem Anschlussicherungsgeschäft fortgeführt werden

(vgl. GELHAUSEN/FEY/KÄMPFER, Rechnungslegung und Prüfung nach dem BilMoG 2009, § 254 HGB, Rn. 142). Im Rahmen der Abwicklung des bisherigen Sicherungsgeschäfts realisierte Ergebnisse können durch entsprechende Zuschreibung und Abschreibung auf das Grundgeschäft (vorübergehend) GuV-neutral behandelt werden (vgl. PRINZ, Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, § 254 HGB Rn. 6; GELHAUSEN/FEY/KÄMPFER, Rechnungslegung und Prüfung nach dem BilMoG 2009, § 254 HGB, Rn. 142; IDW BFA 2/1993 Abschn. D; PWC [Hrsg.], Derivative Finanzinstrumente in Industrieunternehmen, Tz. 638; aA HAHNE, BB 2006, 2291 [2294]; HERZIG/BRIESEMEISTER, Ubg. 2009, 157 [159]; HÄUSELMANN, Ubg. 2008, 391 [399], die von einer erfolgswirksamen Realisation im Zusammenhang mit der Abwicklung des bestehenden Sicherungsgeschäfts ausgehen). Die Übertragung der Ergebnisauswirkung eines auslaufenden Sicherungsgeschäfts auf „Anschlusssicherungsgeschäfte“ setzt aber voraus, dass das Anschlusssicherungsgeschäft der ursprünglichen Sicherungsabsicht entspricht. Insbes. bei Anwendung der Einfrierungsmethode spricht für eine erfolgsneutrale Behandlung, dass Wertänderungen (= Änderungen der beizulegenden Zeitwerte) von Grund- und Sicherungsgeschäft in der Bilanz und GuV ab dem Schließen der Position nicht mehr berücksichtigt werden. Dies muss auch dann gelten, wenn der Sicherungszusammenhang mit einem anderen Sicherungsgeschäft fortgeführt wird.

4. Auflösung von Bewertungseinheiten

1649

Abs. 1a Satz 2 spricht ausschließlich die Übernahme des Ergebnisses in der HBil. gebildeter Bewertungseinheiten an. Aussagen zu der Vorgehensweise bei der Auflösung einer Bewertungseinheit trifft das Gesetz nicht. Ein bestehender Sicherungszusammenhang wird entweder durch die gleichzeitige Auflösung von Grund- und Sicherungsgeschäft oder dadurch aufgelöst, dass entweder das Grund- oder das Sicherungsgeschäft endet. Denkbar ist auch ein Wegfall der Bewertungseinheit durch Nichterfüllung der Dokumentationsanforderungen (HÄUSELMANN, Ubg. 2008, 391 [399]). Durch die Auflösung des Sicherungszusammenhangs kommt es zu Erfolgsbeiträgen, denen ggf. nicht realisierte Verluste gegenüberstehen. Ggf. stehen realisierten Verlusten auch nicht realisierte Gewinne gegenüber. Folge des Wegfalls des Sicherungszusammenhangs ist, dass sich künftige Änderungen der relevanten Risikoparameter ab dem Zeitpunkt des Wegfalls der Bewertungseinheit ergebniswirksam auswirken (vgl. BTDrucks. 16/10067, 59). Dies bedeutet, dass § 254 HGB bis zum Ende der Bewertungseinheit anzuwenden ist. Für die Abrechnung der Bewertungseinheit im Zuge des Auflösungs Vorgangs handelt es sich bei Grund- und Sicherungsgeschäft noch um Komponenten der Bewertungseinheit. Das aus der Abrechnung der Bewertungseinheit resultierende Ergebnis ist nach Abs. 1a Satz 2 in die StBil. zu übernehmen. Wurde die Bilanzierung während des Bestehens der Bewertungseinheit nach der Einfrierungsmethode bzw. der Durchbuchungsmethode vollzogen, ist die gewählte Methode auch für die Auflösung einer Bewertungseinheit beizubehalten:

► *Einfrierungsmethode:* Bei der Einfrierungsmethode findet nur ein Gewinn- bzw. Verlustüberhang Eingang in die GuV. In der Bilanz sind ggf. bei Grund- und Sicherungsgeschäft Zu- bzw. Abschreibungen erforderlich, die im Rahmen des Kompensationsbereichs nicht GuV-wirksam sind. Für die Anwendung außerbilanzieller stl. Korrekturvorschriften (vor allem stl. nicht abziehbare Aufwendungen bzw. stfreie Erträge) erfolgt insoweit innerhalb des Kompensationsbereichs keine Separierung der Bestandteile der Bewertungseinheit. Bei einer

perfekten Risikoabsicherung ist daher eine erfolgsneutrale Auflösung der Bewertungseinheit auch für Zwecke der stl. Gewinnermittlung möglich.

► *Durchbuchungsmethode*: Im Fall der Durchbuchungsmethode sind Erfolgsbeiträge aus beiden Geschäften vollständig GuV-wirksam auszuweisen, dh. es wird sowohl Aufwand als auch Ertrag gebucht (vgl. HAHNE, BB 2006, 2291 [2294]; KÜTTER/PRAHL, WPg. 2006, 9 [16]). Für außerbilanzielle stl. Korrekturen (stl. nicht abziehbare Aufwendungen bzw. stfreie Erträge) sind die Erfolgsbeiträge der Bewertungseinheit zu separieren, soweit der Kompensationsbereich überschritten wird. Wird aus dem auslaufenden Geschäft bspw. ein Gewinn realisiert, so steht dem Gewinn (im Fall eines engen Sicherungszusammenhangs) ein noch nicht realisierter Verlust des fortgeführten gegenläufigen Geschäfts gegenüber. Der Verlust des gegenläufigen Geschäfts ist durch erfolgswirksame Zuschreibungen bei Verbindlichkeiten bzw. eine stl. wirksamen Teilwertabschreibung zu realisieren. Im Zeitpunkt der Beendigung des Sicherungszusammenhangs ergibt sich so ein ausgeglichenes Ergebnis, da dem Gewinn ein nach dem Imparitätsprinzip zu berücksichtigender Verlust gegenübersteht. Schließt das auslaufende Geschäft mit einem Verlust ab, ist der noch nicht realisierte Bewertungsgewinn ertragswirksam zu erfassen.

Erläuterungen zu Abs. 2: Bilanzierungsvorschriften für immaterielle Wirtschaftsgüter

Autor: Dr. Heribert M. **Anzinger**, Juniorprofessor, Darmstadt

Mitherausgeberin: Dr. Susanne **Tiedchen**, Richterin am FG, Cottbus

Schrifttum (zu mehreren Einzelproblemen der Bilanzierung immaterieller Wirtschaftsgüter):

Monographien 1969–1990: JACOBS, Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz, Habil. Regensburg, Stuttgart 1971; STAFF, Immaterielle Anlagewerte und aktive Rechnungsabgrenzungsposten, Diss. Würzburg 1971; WETTER, Die Besteuerung des selbstgeschaffenen Vermögenswerts, Diss. Zürich 1972; FREERICKS, Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz, Habil. Würzburg, Köln ua. 1975; GEORGE, Immaterielle Wirtschaftsgüter in Handels- und Steuerbilanz, Freiburg 1979; ROLAND, Der Begriff des Vermögensgegenstands im Sinne der handels- und aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften, Diss. Göttingen 1980; LAMERS, Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht immaterieller Werte, Diss. Bamberg, München 1981; PFEIFFER, Das immaterielle Wirtschaftsgut, Diss. Augsburg 1982; WALTER, Zur Ansatzfähigkeit immaterieller Anlagewerte in der Handels- und Steuerbilanz, Diss. TU Berlin 1982; EIBELSHÄUSER, Immaterielle Anlagewerte in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, Diss. Frankfurt/M., Wiesbaden 1983; HEGENLOH, Die steuerbilanzielle Behandlung von Forschung und Entwicklung, Diss. Nürnberg, Berlin 1985.

Aufsätze 1969–1990: DÖLLERER, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, BB 1969, 501; FREERICKS, Der entgeltliche Erwerb immaterieller Anlagewerte, FR 1969, 518; GAIL, Steuerliche Anerkennung der aktienrechtlichen Aktivierungsverbote, WPg. 1969, 273; LITTMANN, Zur Tragweite der neugefaßten §§ 5, 6 EStG, DStR 1969, 321; VAN DER VELDE, Zur Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter und Rechnungsabgrenzungsposten in der Handels- und Steuerbilanz, FR 1969, 441; QUACK, Die Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Einkommensteuerrecht, Körperschaftsteuerrecht und im Umwandlungssteuergesetz 1969, DStR 1972, 131; CURTIUS-HARTUNG, Immaterielle Werte – ohne Firmenwert – in der Ertragsteuerbilanz, StbJb. 1969/70, 325; UELNER, Besteuerung immaterieller Wirtschaftsgüter, StKR 1975, 95; MOXTER, Aktivierungsgrenzen bei „immateriellen Anlagewerten“, BB 1978, 821; MOXTER, Immaterielle Anlagewerte im neuen Bilanzrecht, BB 1979, 1102; HAUTER, Der Ansatz der immateriellen Wirtschaftsgüter in der Vermögensaufstellung, StbJb. 1980/81, 197; WALTER, Ertragsteuerliche Behandlung von Software (Computerprogrammen), DB 1980, 1815; STRÖFER, „Berufsfußballspieler“ als „Aktivposten“ in den Steuerbilanzen der Bundesligavereine?, BB 1982, 1087; SONTHEIMER, Die Besteuerung von Software, DStR 1983, 350; FEDERMANN, Zeitbestimmtheit bei transitorischer Rechnungsabgrenzung in der Handels- und Steuerbilanz, BB 1984, 246; PFEIFFER, Begriffsbestimmung und Bilanzfähigkeit des immateriellen Wirtschaftsguts, StuW 1984, 326; BORDEWIN, Aktuelle Steuerfragen – Einlage immaterieller Anlagegüter, DStZ 1985, 11; HARBICH, Immaterielle Wirtschaftsgüter in der Vermögensaufstellung, StBp. 1985, 16.

Monographien ab 1991: GLADE, Immaterielle Anlagewerte in Handelsbilanz, Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, Diss. Köln, Bergisch Gladbach/Köln 1991; TIEDCHEN, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, Diss. FU Berlin, Köln 1991; HOFIANS, Immaterielle Werte in Jahresabschluß, Steuerbilanz und Einheitswertermittlung, Wien 1992; KRONNER, GoB für immaterielle Anlagewerte und Tauschgeschäfte, Diss. Frankfurt/M., Düsseldorf 1995; v. KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, Diss. Münster, Düsseldorf 1997; HOMMEL, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, Habil. Frankfurt/M., Stuttgart 1998; GUMMERT/TRAPP, Neue Medien im Steuerrecht, München 2001; GROTTTEL, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte im internationalen Vergleich, Diss. Bayreuth, Aachen 2002; BACKSMANN, Immaterielle Vermögenswerte in Konzernbilanzen nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen, Diss. Münster 2003; DAWO, Immaterielle Güter in der Rechnungslegung nach HGB, IAS-IFRS und US-GAAP, Herne/Berlin, 2003; HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapi-

talgesellschaften, Diss. Hamburg, Frankfurt/M. 2004; KUNTSCHIK, Steuerliche Gewinnermittlung und IAS/IFRS am Beispiel immaterieller Vermögenswerte, Diss. Köln, Frankfurt/M. 2004; LUTZ-INGOLD, Immaterielle Güter in der externen Rechnungslegung, Diss. Freiburg (Br.), Wiesbaden 2005; SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005; GILLE, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte bei Umwandlungen nach HGB und IAS/IFRS, Diss. Siegen, Frankfurt/M. 2006; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter im Handels- und Steuerrecht, 2. Aufl., Berlin 2006; SCHÜTTE, Aktivierungskonzepte immaterieller Vermögenswerte, Diss. Bremen, Hamburg 2006.

Aufsätze ab 1991: W. MÜLLER, Innovation, Probleme der Aktivierung und Passivierung, DStZ 1991, 385; BORMANN, Software-Bilanzierung beim Hersteller, WPg. 1991, 8; THIEL, Die Bilanzierung von Nutzungsrechten, DStJG 14 (1991), 161 ff.; JANSEN, Zur Aktivierung von Transferentschädigungen nach den Vorschriften des Lizenzspielerstatuts des Deutschen Fußball-Bundes, DStR 1992, 1785; RÖDDER, Die Übernahme der Steuerbilanzwerte in die Vermögensaufstellung, DStR 1992, 965; NONNENMACHER, Bilanzierung von Forschung und Entwicklung, DStR 1993, 1231; DÖLLERER/RÄDLER, Zur deutschen ertragsteuerlichen Behandlung von Aufwendungen für Forschungsbohrungen für Erdöl und Erdgas, FR 1994, 808; HERZIG/SÖFFING, Bilanzierung und Abschreibung von Fernsehrechten, WPg. 1994, 601; BORDEWIN, Bilanzierung von Computer-Software, NWB v. 14.9.1998, F. 17, 1583; Voss, Steuerbilanzielle Behandlung von PC-Software, FR 1989, 358; JANKE, Periodisierung, Objektivierung und Vorsicht bei Vermögensgegenständen und Schulden, StuW 1994, 214; JANSEN, Transferentschädigungen im Lizenzfußball, DStR 1994, 1217; KESSLER, Entwicklungskosten für Software in der Bilanz des Herstellers, BB 1994, Beilage 12 zu Heft 19/1994; MARX, Objektivierungserfordernisse bei der Bilanzierung immaterieller Werte, BB 1994, 2379; COSTEDE, Die Aktivierung von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht, StuW 1995, 115; LÖCKE, Steuerrechtliche Aktivierungsgrundsätze und Property-Rights-Theorie, StuW 1998, 124; FÜLBIER/HONOLD/KLAR, Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte, RIW 2000, 833; HOMMEL, Keine Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter in der Anfangsbilanz, BB 2000, 2517; WEBER-GRELLET, Die „Beteiligung an der Rücklage“ ist kein besonderes Wirtschaftsgut, FR 2000, 1284; Arbeitskreis „immaterielle Werte im Rechnungswesen“, Kategorisierung und bilanzielle Erfassung immaterieller Werte, DB 2001, 989; KÜTING/ULRICH, Abbildung und Steuerung immaterieller Vermögensgegenstände, DStR 2001, 953; Arbeitskreis „immaterielle Werte im Rechnungswesen“, Freiwillige externe Berichterstattung über immaterielle Werte, DB 2003, 1233; SCHMIDBAUER, Die Bilanzierung und Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände bzw. Vermögenswerte in der deutschen Rechnungslegung sowie nach IAS, DStR 2003, 2035; FABIAN/FARLE, Bilanzielle Beurteilung von „Public Private Partnerships“ am Beispiel des „A-Modells“, DStR 2004, 929; STRECK/BINNEWIES, Gestaltungsmöglichkeiten, Bilanzierungs- und Steuerfragen zum Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG), DB 2004, 1116; WEHRHEIM, Bilanzierung von Aufhebungszahlungen im Lizenzfußball, BB 2004, 433; MANK, Die Internetdomain als abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut, DStR 2005, 1294; SIMON/STOLZE, Die steuerliche Beurteilung von Film-Lizenzzahlungen im deutsch-amerikanischen Wirtschaftsverkehr, IStR 2005, 398; WÜBBELSMANN, Gedanken zum Diversifikation der Abschreibung einer Domain, DStR 2005, 1659; HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, Bilanzierung von Emissionsberechtigungen gem. Treibhaus-Emissionshandelsgesetz (TEHG) nach Handels- und Steuerbilanzrecht, FR 2006, 109; JANSEN, Die Aktivierung der Anschaffungskosten der Spielerlaubnis in der Fußball-Bundesliga, in Festschr. Raupach, Köln 2006, 247; JANSEN, Sind die Voraussetzungen für eine Aktivierung nach § 5 Abs. 2 EStG erfüllt, wenn beim Vereinswechsel eines Spielers der Fußball-Bundesliga der aufnehmende Verein an den abgebenden Verein eine Abfindung zahlt?, FR 2007, 837; KUHNER, Die immateriellen Vermögensgegenstände und -werte des Anlagevermögens, in Handbuch des Jahresabschlusses (HdJ), Abt. II/1 (2007); HERZIG, Modernisierung des Bilanzrechts und Besteuerung, DB 2008, 1; KIRSCH, Steuerliche Auswirkungen des geplanten Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, DStZ 2008, 28.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

1650

I. Überblick zu Abs. 2

Abs. 2 regelt die konkrete Aktivierungsfähigkeit von immateriellen WG des Anlagevermögens (zur Unterscheidung zwischen abstrakter und konkreter Aktivierungsfähigkeit s. Anm. 300).

Immaterielle WG des Anlagevermögens dürfen nur aktiviert werden, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Für selbst geschaffene (originär erworbene) immaterielle WG des Anlagevermögens statuiert Abs. 2 ein Aktivierungsverbot.

Die Vorschrift hat keine Bedeutung für Aktivposten, die nicht als WG zu qualifizieren sind (s. Anm. 320), also insbes. für RAP und Anzahlungen, für materielle WG und für immaterielle WG des Umlaufvermögens (s. Anm. 1721). Abs. 2 regelt nur den Ansatz dem Grunde nach, nicht die Bewertung immaterieller WG (s. Anm. 1755).

1651

II. Rechtsentwicklung des Abs. 2

Abs. 2 wurde in seiner geltenden Fassung mit dem EStGÄndG v. 16.5.1969 (BGBl. I 1969, 421; BStBl. I 1969, 320) neu an § 5 angefügt (zum Gesetzgebungsverfahren DÖLLERER, BB 1969, 501 [505]) und gilt für alle Wj., die nach dem 31.12.1967 endeten (§ 52 Abs. 2a idF des EStGÄndG v. 16.5.1969 = § 52 Abs. 6 idF des StÄndG 1969 v. 18.8.1969 [BGBl. I 1969, 1211; BStBl. I 1969, 477]).

Im EStG 1934 regelte Abs. 2 die Bilanzberichtigung und Bilanzänderung. Mit dem EStGÄndG v. 1.2.1938 (RGBl. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97) wurde diese Regelung des § 5 Abs. 2 idF des EStG 1934 über Bilanzberichtigung und Bilanzänderung in § 4 Abs. 2 überführt. Bis zur Einfügung des Abs. 2 in der heute geltenden Fassung mit dem EStGÄndG 1969 hatte § 5 nur einen Absatz.

Mit der Ergänzung des Gesetzes durch Abs. 2 wollte der Gesetzgeber – vor dem Hintergrund unterschiedlicher Auffassungen im Schrifttum (vgl. LITTMANN, DStR 1969, 321 mwN) – klarstellen, dass das mit dem novellierten AktG v. 6.9.1965 (BGBl. I 1965, 1185) in § 153 Abs. 3 AktG erstmals normierte Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände auch für das Steuerbilanzrecht gelten solle (BTDrucks. V/2773, 2 und V/3187, Anlage 1).

Vor In-Kraft-Treten des § 153 Abs. 3 AktG 1965, der lautete:

„Für immaterielle Anlagewerte darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben wurden.“,

bestand nach der Rspr. kein GoB des Inhalts, dass nur entgeltlich erworbene immaterielle WG aktiviert werden können. Bis zur Einfügung des § 153 Abs. 3 AktG 1965 waren danach auch die nicht entgeltlich erworbenen immateriellen WG des Anlagevermögens in der StBil. zu aktivieren.

BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291 (292 f.); v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (14); aA schon zur früheren Rechtslage FREERICKS, FR 1969, 518 (519). Eingehend zu der bis zur Rspr. des PrOVG zurückreichenden historischen Entwicklung des Aktivierungsverbots für unentgeltlich erworbene immaterielle WG ERBELSHÄUSER, Immaterielle Anlagewerte in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, 1983, 21 ff.; LAMERS, Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht, 1981, 53 ff.

Zum Verhältnis des Abs. 2 zu § 248 Abs. 2 HGB s. Anm. 1665.

III. Bedeutung des Abs. 2

1. Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot

1652

Abs. 2 enthält für immaterielle WG des Anlagevermögens eine Einschränkung der konkreten Aktivierungsfähigkeit (s. Anm. 1650) und normiert damit eine Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB, das als handelsrechtl. kodifizierter Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung gem. Abs. 1 Satz 1 auch für die strechtl. Gewinnermittlung gilt (s. Anm. 101) und die Aktivierung konkret aktivierungsfähiger WG gebietet (s. Anm. 300, 320).

2. Rechtfertigung der Vorschrift

a) Meinungsstand

1653

Abs. 2 als Ausprägung des Vorsichtsprinzips: Nach hM ist Abs. 2 Ausfluss des Vorsichtsprinzips. Dieses soll bezogen auf die StBil. davor bewahren, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. zu überschätzen. Besteuert werden soll der volle Gewinn innerhalb einer Periode, nicht aber ein unrealisierter oder hinsichtlich Existenz und Höhe unsicherer Gewinn. Hieraus wird ein Aktivierungsverbot für solche WG gefolgert, deren Existenz oder Bewertbarkeit nicht sicher ist. Immaterielle Werte werden dabei als typischerweise unsichere Werte angesehen.

HEY in TIPKE/LANG, StRecht, 18. Aufl. 2005, § 17 Rn. 95; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 55; KNOBBE/KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 90; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 50, 52.

Abs. 2 als Vereinfachungsregelung: Nach aA ist Rechtfertigungsgrund des Abs. 2 (auch) die Vermeidung von Bewertungsschwierigkeiten und eines verwaltungsaufwändigen und streitanfälligen Bewertungsverfahrens.

HERZIG, DB 2008, 1 (5); HOFIANS, Immaterielle Werte, 1991, 134; SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (34); SIEGERS, DStR 1992, 1570 (1571); ablehnend KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 51.

b) Stellungnahme

1654

Abs. 2 ist Ausdruck einer gesetzlichen Wertung, nach der immaterielle WG im Vergleich zu materiellen Gegenständen besonders unsichere Werte darstellen (vgl. BFH v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146 f., und Anm. 326). Ob diese gesetzgeberische Einschätzung in einer Informationsgesellschaft, in der zahlreiche immaterielle Werte gängige Marktgegenstände sind, noch uneingeschränkt gelten darf und die typisierende Differenzierung zwischen materiellen und immateriellen WG rechtfertigt, mag bezweifelt werden (vgl. die abwägende Kritik von SCHÜTTE, Aktivierungskonzepte immaterieller Vermögenswerte, 2006, 97 f.), der Auslegung des Abs. 2 ist sie als gesetzlich fixierte Wertung de lege lata zu Grunde zu legen. Danach ist Abs. 2 eine Ausprägung des Vorsichtsprinzips.

Mit der in Abs. 2 für immaterielle WG des Anlagevermögens enthaltenen besonderen Aktivierungsvoraussetzung des entgeltlichen Erwerbs stellt das Gesetz einen Objektivierungsmaßstab auf. Der Regelung liegt die Idee zu Grunde, dass die bei einer entgeltlichen Übertragung zwischen Käufer und Verkäufer bestehenden widerstreitenden Interessen bei der Bemessung des Kaufpreises die Existenz und die Bewertbarkeit des immateriellen WG objektiv bestätigen („Markttest“, vgl. Anm. 1730; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 50).

1655 **3. Die praktische Bedeutung des Abs. 2 als Steuervergünstigung**

Die praktische Bedeutung des Abs. 2 korrespondiert nur zum Teil mit dem Zweck der Regelung. Neben die ursprüngliche Intention, einen überhöhten Gewinnausweis durch die Aktivierung unsicherer Werte zu vermeiden, tritt – als Ausgangspunkt „steueroptimierender“ Gestaltungen – in der Praxis die Bedeutung des Abs. 2 als stl. Begünstigung von Investitionen in selbst geschaffene immaterielle WG des Anlagevermögens (HERZIG, DB 2008, 1 [5]).

Mit dem Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des Anlagevermögens befreit Abs. 2 den Stpfl. von dem Gebot, alle aktivierungsfähigen WG zu aktivieren und beschränkt damit die periodengerechte Erfassung des Gewinns.

SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 162: Durchbrechung des Grundsatzes der Periodisierung; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 54: Einschränkung als Folge des Objektivierungserfordernisses; zum Periodisierungsprinzip s. Anm. 222.

Über die Totalperiode betrachtet wirkt sich ein Aktivierungsverbot zwar nicht auf den Gesamtgewinn aus (dies hervorhebend KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 53). Unter Liquiditätsgesichtspunkten (dazu PFEIFFER, Das immaterielle Wirtschaftsgut, 1982, 5) und unter Berücksichtigung des Zinseffekts ist die Nichtaktivierung aber für den Stpfl. durchweg günstiger.

Vgl. MARX, BB 1994, 2379 (2385); SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (34).

Dies gilt, solange die Betragsgrenzen des Verlustvortrags in § 10d nicht greifen, auch in gewinnschwachen Zeiten, in denen den BA keine hinreichenden BE gegenüberstehen.

1656–1659 Einstweilen frei.

IV. Geltungsbereich des Abs. 2

1660 **1. Gewerbetreibende**

Abs. 2 gilt nach seiner systematischen Stellung für die Gewinnermittlung bilanzierender Gewerbetreibender (s. Anm. 3).

1661 **2. Andere Personen, die ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 1 ermitteln**

Abs. 2 gilt auch in den übrigen Fällen, in denen ein Stpfl. seinen Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt.

BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244 (246); v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146 (147); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 520; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 168; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 20; aA WICHMANN, BB 1990, 1448 (1449).

Das Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des Anlagevermögens stellt als Ausprägung des Vorsichtsprinzips einen allgemeinen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung dar (s. Anm. 1665), der durch Abs. 2 für alle bilanzierenden Gewerbetreibenden gilt und in § 248 Abs. 2 HGB für Kaufleute kodifiziert ist, aber als solcher auch für die Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 Anwendung findet (s. Vor §§ 4–7 Anm. 23 mwN und § 4 Anm. 23).

1662 **3. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3**

Abs. 2 gilt auch für die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3.

BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244 (246); v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146 (147); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 520; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 168; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 20.

In der Einnahmen-Überschussrechnung gibt es zwar mangels eines Rechenwerks, in dem aktiviert oder passiviert werden könnte, kein allgemeines „Aktivierungsgebot“, von dem Abs. 2 eine Ausnahme statuieren könnte, sondern nur die Aufwandsverteilungsregeln in § 4 Abs. 3 Sätze 3 ff. Bezogen auf diese kann Abs. 2 bei entsprechender Anwendung kein Aktivierungsverbot begründen, sondern nur eine Rückausnahme zu der nach § 4 Abs. 3 Satz 3 als Ausnahme vom Abflussprinzip angeordneten Aufwandsverteilung bei abnutzbaren nicht entgeltlich erworbenen immateriellen WG des Anlagevermögens (s. § 4 Anm. 619) darstellen. Auch finden die GoB bei der Einnahmen-Überschussrechnung, die im Grundkonzept als reine Geldrechnung konzipiert ist, nur teilweise und mittelbar über den Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit (s. § 4 Anm. 504) Berücksichtigung, aus dem die Anwendung des Abs. 2 aber nicht hergeleitet werden kann. Die Gewinnbegriffe des § 4 Abs. 1 und des § 4 Abs. 3 stimmen lediglich insofern überein, als der Gesamtgewinn in der Totalperiode nach beiden Gewinnermittlungsmethoden gleich sein muss (s. § 4 Anm. 504). Auf den Gesamtgewinn in der Totalperiode wirkt sich Abs. 2 bei abnutzbaren immateriellen WG indessen nicht aus, da er nur den Sofortabzug von Aufwand vorschreiben kann, wo andernfalls eine Aufwandsverteilung stattfinden müsste. Gleichwohl kann der Rechtfertigungsgedanke des Abs. 2 auch auf die Einnahmen-Überschussrechnung übertragen werden, wenn man die gesetzliche Wertung unterstellt, dass immaterielle WG typischerweise unsichere Werte darstellen und ein überhöhter Gewinnausweis in der Periode der Aufwandsentstehung vermieden werden soll.

4. Anfangs- und Schlussbilanz nach § 13 KStG

1663

Abs. 2 gilt auch für die Anfangs- und die Schlussbilanz nach § 13 KStG, die bei Beginn oder Erlöschen einer KStBefreiung zu erstellen ist. § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG ist eine Bewertungsvorschrift. Für den Ansatz gelten die allgemeinen Regeln der Aktivierung und Passivierung und damit auch Abs. 2.

BFH v. 9.8.2000 – I R 69/98, BStBl. II 2001, 71 (72); LENZ in ERLE/SAUTER, KStG, § 13 Rn. 25; aA HOMMEL, BB 2000, 2517; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 520; WEBER-GRELLET, FR 2000, 1284.

5. Vermögensaufstellung zu Einheitswerten nach §§ 95 Abs. 1, 109 BewG

1664

Abs. 2 gilt nach der Neufassung der §§ 95 ff. BewG mit Wirkung vom 1.1.1993 durch das StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 257; BStBl. I 1992, 146) seit 1.1.1993 über § 12 Abs. 5 ErbStG, §§ 95 Abs. 1, 109 BewG auch für die Vermögensaufstellung zu Einheitswerten zur Bewertung des erbschaft- oder schenkungspfl. Erwerbs in Form von BV. Originär geschaffene immaterielle WG des Anlagevermögens sind in der Vermögensaufstellung nicht anzusetzen.

Vgl. BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 unter C.II.1.b der Urteilsgründe; FEHRENBACHER in WILMS/JOCHUM, ErbStG, § 96 BewG Rn. 27 und § 98a BewG Rn. 3; GEBEL in TROLL, ErbStG, § 12 Rn. 731 und 788; RÖDDER, DSStR 1992, 965 (966); EISELE in RÖSSLER/TROLL, BewG, § 109 Rn. 6, 33. Zur früheren Rechtslage RÖDDER, DSStR 1992, 965 (966); HAUTER, StbJb. 1980/81, 197; HARBICH, StBp. 1985, 16.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften

1665 a) Verhältnis zu § 248 Abs. 2 HGB

§ 248 Abs. 2 HGB begründet weitgehend wortgleich zu Abs. 2 ein Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände. In dem Aktivierungsverbot spiegelt sich nach allgemeiner Auffassung eine Ausprägung des Grundsatzes der kaufmännischen Vorsicht

HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 248 HGB Rn. 2; HEY in TIPKE/LANG, StRecht, 18. Aufl. 2005, § 17 Rn. 95; HÖMBERG/KÖNIG in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 9. Aufl. 2007, § 248 HGB Rn. 2; STEGERS, DSrR 1992, 1570 (1571); KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 34.

und damit ein kodifizierter Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung wider.

KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 21; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 34; BTDrucks. V/3187, 3 zu § 153 Abs. 3 AktG.

Abs. 2 ist im Verhältnis zu § 248 Abs. 2 deklaratorisch. Als GoB gilt die in § 248 Abs. 2 HGB enthaltene Ansatzregel über § 5 Abs. 1 ohnehin auch für die StBil. Abs. 2 enthält trotz der Formulierung „*ist* ... nur anzusetzen“ weder ein umfassenderes Aktivierungsverbot noch ein weitergehendes Aktivierungsgebot als § 248 Abs. 2 HGB mit der dort verwendeten Formulierung „*darf* ... nicht angesetzt werden“.

KNOBBE-KEUK aaO, 21; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 521; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 34. Auch aus den in § 248 Abs. 2 HGB und Abs. 2 verwendeten Begriffen Vermögensgegenstand und WG ergeben sich keine unterschiedlichen Regelungsinhalte. Beide Begriffe sind nach der Rspr. und der hM einheitlich auszulegen (s. Anm. 345). Nach einzelnen Ansichten mögliche inhaltliche Begriffsunterschiede (s. die Nachweise in Anm. 345) kommen nicht zum Tragen, da § 248 Abs. 2 HGB und Abs. 2 die Aktivierung nicht entgeltlich erworbener Werte unabhängig vom angelegten Aktivierungsmaßstab verbieten.

Der Referentenentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes v. 8.11.2007 sieht die Aufhebung des § 248 Abs. 2 HGB iVm. einer Ausschüttungssperre in § 268 Abs. 8 HGB vor. Das strechtl. Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG bleibe von der vorgeschlagenen Gesetzesänderung unbeeinflusst. Abs. 2 hätte dann konstitutive Bedeutung.

Vgl. Referentenentwurf BilMoG v. 8.11.2007, 99; HERZIG, DB 2008, 1 (5); KIRSCH, DSrZ 2008, 28 (30).

1666 b) Verhältnis zu Art. 9 EG-Jahresabschlussrichtlinie

Art. 9 der EG-Jahresabschlussrichtlinie (Vierte Richtlinie 78/660/EWG) sieht unter Aktiva C I die Aktivierung von Forschungs- und Entwicklungskosten sowie der von den Unternehmen selbst erstellten Konzessionen, Patente, Lizenzen, Warenzeichen und ähnlichen Rechten und Werten vor, wenn die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften eine Aktivierung gestatten. Von diesem Wahlrecht hat Deutschland bislang keinen Gebrauch gemacht. § 248 Abs. 2 HGB kodifiziert mit dem Aktivierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle Werte des Anlagevermögens einen nationalen GoB, der in seinem Rahmen unabhängig von der Richtlinie auszulegen ist. Bereits hiernach ist die 4. EG-Richtlinie bei der Auslegung des Abs. 2 nicht zu berücksichtigen.

1667 c) Verhältnis zu § 266 HGB

§ 266 HGB ist eine Bilanzgliederungsvorschrift, die keine materiellen Ansatzregeln enthält.

BEATER in Münchener Komm. zum HGB, § 266 Rn. 1; KESSLER/SUCHAN in Münchener Komm. zum AktG, § 266 HGB Rn. 1.

Die Finanzrechtsprechung und ein Teil des Schrifttums ziehen § 266 HGB gleichwohl heran, um in einem Ähnlichkeitsvergleich mit den in der Gliederungsvorschrift genannten Positionen immaterielle Werte als Vermögensgegenstand bzw. als WG zu qualifizieren.

Vgl. BFH v. 16.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301; v. 3.9.2002 – I B 144/01, BFH/NV 2003, 154; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 39.

Das Aktivierungsverbot des Abs. 2 bleibt von diesem materiellen Verständnis des § 266 HGB unberührt.

Einstweilen frei.

1668–1669

2. Verhältnis zu steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften

a) Verhältnis zu §§ 5 Abs. 1, 4 Abs. 1, 4 Abs. 3

1670

Abs. 2 gilt für den BV-Vergleich nach § 5 Abs. 1 und § 4 Abs. 1 sowie entsprechend für die Einnahmen-Überschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 (s. Anm. 1660 ff.).

b) Verhältnis zu den Vorschriften über die Rechnungsabgrenzung (Abs. 5)

1671

Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) sind keine (immateriellen) WG.

S. Anm. 1917 „Immaterielle WG“; KSM/BAUER, § 5 Rn. F 176; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 29.

Insofern werden sie vom Aktivierungsverbot des Abs. 2 nicht erfasst.

Liegen die Voraussetzungen zur Aktivierung eines immateriellen WG vor, ist stets dieses, nicht ein RAP zu aktivieren – unabhängig davon, ob auch die Voraussetzungen zur Bildung eines RAP vorliegen.

KSM/BAUER, § 5 Rn. F 50; KIRCHHOF/CREZELIUS VII. § 5 Rn. 92; FEDERMANN, BB 1984, 246 (248); KORN/FUHRMANN, § 5 Rn. 627; HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 250 HGB Rn. 8; LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 801; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 795; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/11 Rn. 38; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 244; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 29; aA BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 695.

Eine nur scheinbare Konkurrenz zwischen der Aktivierung eines immateriellen WG und der Bildung eines aktiven RAP besteht bei Vorauszahlungen auf zukünftige Nutzungen. Soweit ein Nutzungswert als immaterielles WG konkret aktivierungsfähig ist, scheidet die Bildung eines aktiven RAP aus. Die Aktivierung eines Nutzungsrechts als immateriellem WG scheitert im Konkurrenzverhältnis zur Bildung eines RAP jedoch idR am Aktivierungsverbot schwebender Geschäfte (s. Anm. 1687). Die Grenze zwischen der Aktivierung von Nutzungsrechten und der Bildung eines aktiven RAP verläuft insoweit in Abhängigkeit der Anerkennung ihrer Aktivierungsfähigkeit und der Reichweite des Verbots der Aktivierung schwebender Geschäfte.

S. Anm. 1914 aE; ähnlich HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 250 HGB Rn. 8 und wohl auch KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 98, der unter (ii) die Bildung eines aktiven RAP ua. davon abhängig macht, dass wiederkehrende Zahlungen geleistet werden.

c) Verhältnis zu den Entnahme- und Einlagevorschriften (§§ 5 Abs. 6, 4 Abs. 1 Sätze 1–5, 6 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5)

1672

Grundsatz: Die Entnahme- und Einlagevorschriften gehen dem Aktivierungsverbot des Abs. 2 vor.

Einlagen: Das Aktivierungsverbot des Abs. 2 gilt nicht für (unentgeltlich) in das BV eingelegte immaterielle WG des Anlagevermögens.

Vgl. BFH v. 26.5.1994 – IV B 33/93, BFH/NV 1995, 102; v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 (353); v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455 (457); v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244 (246); R. 5.5 Abs. 3 Satz 3 EStR 2005; LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 684; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 781; KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 504; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 525; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 164; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 21; aA FG München v. 21.11.2000, DStRE 2001, 291, aufgeh. durch BFH v. 5.6.2002 – I R 6/01, BFH/NV 2003, 89; MARX, BB 1994, 2379 (2386); HOFIANS, Immaterielle Werte im Jahresabschluss, 1992, 154; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 289.

Einlagen sind gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 bei der Gewinnermittlung vom Unterschiedsbetrag zwischen dem BV am Schluss des Wj. und dem BV am Schluss des vorangegangenen Wj. abzuziehen. Damit trennt das Gesetz den nicht steuerbaren privaten vom steuerbaren betrieblichen Bereich und bringt zum Ausdruck, dass nur im Betrieb erwirtschaftete Werte der Besteuerung unterliegen, nicht dagegen Werte, die vor ihrer Einlage im PV entstanden sind. Könnte ein eingelegtes immaterielles WG nicht aktiviert werden, würde es bei einer späteren Veräußerung mit dem vollen Wert gewinnerhöhend erfasst und demzufolge besteuert, obwohl der Wertzuwachs durch die Einlageleistung nicht auf der wirtschaftlichen Betätigung des Unternehmens beruht. Um dieses, dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widersprechende Ergebnis zu vermeiden, muss Abs. 2 gegenüber den Einlagegrundsätzen zurücktreten.

Zur Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten s. Anm. 1746; zu verdeckten Sacheinlagen s. Anm. 1748; zur offenen Sachdividende und zur vGA s. Anm. 1749; zur Liquidation s. Anm. 1750; zur übertragenden Umwandlung s. Anm. 1751; zur Realteilung s. Anm. 1752.

Entnahmen: Gegenstand einer Entnahme können auch nicht aktivierte immaterielle WG des Anlagevermögens sein.

BFH v. 23.3.1995 – IV R 94/93, BStBl. II 1995, 637; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 785.

Diese sind als Teile des Anlagevermögens im Rahmen der wirtschaftlichen Betätigung des Unternehmens entstanden und würden bei ihrer Veräußerung mit dem Veräußerungserlös das BV am Schluss des Wj. erhöhen. Deshalb muss auch ihre Entnahme gewinnerhöhend berücksichtigt werden.

Hinsichtlich der Geltung des Abs. 2 für die Aktivierung aus einem anderen BV entnommener WG ist zwischen Entnahmen zum Teilwert und Entnahmen zum Buchwert zu differenzieren.

► *Entnahme zum Teilwert:* Abs. 2 gilt nicht für die Aktivierung aus einem anderen BV des Stpfl. entnommener und dort zuvor noch nicht aktivierter immaterieller WG, wenn diese bei der Entnahme gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 mit dem Teilwert anzusetzen waren und daher den Gewinn des wertabgebenden Betriebs erhöht haben. Würde das Aktivierungsverbot des Abs. 2 hier beim übernehmenden Betrieb gelten, käme es bei einer späteren Veräußerung des immateriellen WG zu einer Doppelbesteuerung des gleichen Wertzuwachses.

Vgl. KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 504; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 164; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 28.

► *Entnahme zum Buchwert:* Abs. 2 gilt für zum Buchwert entnommene immaterielle WG. Im abgebenden BV nicht aktivierte immaterielle WG des Anlagevermögens dürfen nach Abs. 2 auch nicht im aufnehmenden BV aktiviert werden. Für ein Zurück-Treten des Abs. 2 besteht kein Anlass, da es bei einer Entnahme zum Buchwert zu keiner Gewinnrealisierung kommt.

d) Verhältnis zu §§ 6, 7

1673

Grundsatz: Abs. 2 und die Bewertungsvorschriften befinden sich auf verschiedenen Regelungsebenen. Abs. 2 betrifft den Ansatz immaterieller WG dem Grunde nach. Die Bewertung richtet sich nach § 6, die AfA nach § 7.

Ausnahmen: Soweit die Bewertungsregeln, etwa die Vorschriften über die Bewertung von Einlagen und Entnahmen, grundsätzliche Wertungen des Gesetzes widerspiegeln, sind sie bei der Auslegung des Abs. 2 zu berücksichtigen.

► § 6 Abs. 4 ist Bewertungsvorschrift und lässt Abs. 2 unberührt (s. Anm. 1740).

► § 6 Abs. 5 geht den Einlagegrundsätzen und damit deren Geltungsvorrang gegenüber Abs. 2 im Rahmen einer Einlage vor (s. § 6 Anm. 1450). Er bewirkt eine Buchwertverknüpfung zwischen dem abgebenden und dem aufnehmenden BV. Im abgebenden BV zulässigerweise aktivierte immaterielle WG des Anlagevermögens sind im aufnehmenden BV zu aktivieren. Umgekehrt dürfen wegen Abs. 2 im abgebenden BV nicht aktivierte immaterielle WG auch im aufnehmenden BV nicht aktiviert werden.

► § 6 Abs. 6 ist Bewertungsvorschrift und lässt Abs. 2 unberührt.

Zu selbst geschaffenen immateriellen WG des Anlagevermögens als Gegenstand eines Tauschs iSd. § 6 Abs. 6 Satz 1 s. Anm. 1743. Zur verdeckten Einlage (§ 6 Abs. 6 Satz 2) s. Anm. 1748.

Zur Bewertung immaterieller WG s. § 6 Anm. 722 ff. und 900; zur AfA bei immateriellen WG s. § 7 Anm. 120 ff.

Einstweilen frei.

1674

3. Verhältnis zu Sonderregelungen des Umwandlungssteuerrechts**a) Verhältnis zu §§ 3, 4, 11, 12, 14–16 UmwStG**

1675

Schrifttum zur Neufassung des UmwStG v. 7.12.2006: BODDEN, Verschmelzung und Formwechsel von Kapitalgesellschaften auf gewerbliche Personengesellschaften nach dem SEStEG (§§ 3–10 UmwStG nF), FR 2007, 66; DAMAS, Einführung in das neue Umwandlungssteuerrecht, DStZ 2007, 129; HARITZ, Bewertung im Umwandlungssteuerrecht, DStR 2006, 977; LEMAITRE/SCHÖNHERR, Die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften durch Verschmelzung und Formwechsel nach der Neufassung des UmwStG durch das SEStEG, GmbHR 2007, 173; SCHAFLITZL/WIDMAYER, Die Besteuerung von Umwandlungen nach dem Regierungsentwurf des SEStEG, BB-Spezial 8/2006, 36.

Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft: §§ 3 Abs. 1 Satz 1, 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG enthalten für Übertragungen zum gemeinen Wert ein ausdrückliches Ansatzgebot für immaterielle WG des Anlagevermögens, das als speziellere Regelung dem Abs. 2 vorgeht.

Für den Vermögensübergang zu Buch- oder Zwischenwerten gem. §§ 3 Abs. 2, 11 Abs. 2 UmwStG bleibt es bei der Geltung des Abs. 2.

Nach der Rechtslage vor In-Kraft-Treten des UmwStG idF des SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782) war umstritten, ob bei Übertragungen zum gemeinen Wert auch nicht entgeltlich erworbene und selbst geschaffene immaterielle WG in der stl. Schlussbilanz anzusetzen waren (so für das UmwStG 1995 WIDMANN in WIDMANN/MAYER, § 3 UmwStG Rn. 307; aA für die alte Rechtslage BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 03.07).

Eröffnungsbilanz der aufnehmenden Gesellschaft: Gem. §§ 4 Abs. 1 Satz 1 und 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG sind in der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft nach §§ 3 Abs. 1 Satz 1 und 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG aktivierungs-

pflichtige immaterielle WG auch in der Eröffnungsbilanz der aufnehmenden Gesellschaft zu aktivieren.

Die zu Zwischenwerten übertragenen immateriellen WG sind durch die hingebenen Gesellschaftsanteile entgeltlich iSd. Abs. 2 erworben (s. Anm. 1751) und daher von der aufnehmenden Gesellschaft zu aktivieren.

Bei der Übertragung zu Buchwerten sind in der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft wegen Abs. 2 nicht aktivierte immaterielle WG auch in der Eröffnungsbilanz der aufnehmenden Gesellschaft nicht zu aktivieren. Die insoweit gebotene Ausnahme vom Gebot der vollständigen Aktivierung aller WG folgt für die Eröffnungsbilanz der aufnehmenden Gesellschaft aber nicht aus Abs. 2, denn die übertragende Umwandlung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist ein täuschähnlicher Vorgang, bei dem die übertragenen immateriellen WG entgeltlich iSd. Abs. 2 erworben werden (s. Anm. 1751). Die gebotene Ausnahme vom allgemeinen Aktivierungsverbot ist vielmehr aus dem Zweck der vom UmwStG ermöglichten Buchwertverknüpfung abzuleiten, deren Funktion es ist, zu vermeiden, dass bei übertragenden Umwandlungen stille Reserven zu realisieren sind (Umstrukturierungen sollen auch nach dem UmwStG 2007 grundsätzlich erfolgsneutral möglich sein, vgl. WIDMANN in WIDMANN/MAYER, vor § 1 UmwStG Rn. 62).

Vgl. BIRKEMEIER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 2008, § 3 Rn. 58; LEMAITRE/SCHÖNHERR, GmbHR 2007, 173 (174 Fn. 18); zur jetzt gebotenen Bewertung des Geschäfts- oder Firmenwerts mit dem gemeinen Wert s. BODDEN, FR 2007, 66 (69).

1676 b) Verhältnis zu § 24 UmwStG

Die Einbringung von BV in eine PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten iSv. § 24 UmwStG ist entgeltlich. Das Aktivierungsverbot des Abs. 2 greift daher nicht ein (s. Anm. 1746). Ausnahmen vom daraus folgenden Aktivierungsgebot können sich aber aus den Grundsätzen des Umwandlungssteuerrechts bei Übertragungen zum gemeinen Wert (§ 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) oder zu Zwischenwerten (§ 24 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 UmwStG) ergeben.

1677–1679 Einstweilen frei.

B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 2

I. „Wirtschaftsgut“

1680 1. Bedeutung des Wirtschaftsgutbegriffs für Abs. 2

Abs. 2 betrifft nur die konkrete Aktivierungsfähigkeit von WG. Keine WG und damit vom Aktivierungsverbot des Abs. 2 nicht erfasst sind aktive Rechnungsabgrenzungsposten und Anzahlungen (s. Anm. 361, 363).

Abs. 2 enthält keine eigene Aussage über die abstrakte Aktivierungsfähigkeit immaterieller Werte. Er setzt diese voraus. Deshalb ist stets vor Abs. 2 zu prüfen, ob ein abstrakt aktivierungsfähiges WG vorliegt.

2. Immaterielle Werte als „Wirtschaftsgüter“

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1650): ROHLING, Vorteile und immaterielle Werte als Wirtschaftsgüter, DB 1985, 1609; NIEHUES, Die bilanzielle Behandlung von Güterfernverkehrsgenehmigungen, BB 1987, 1429; BOORBERG/STRÜNGMANN/SPIESS, Bilanzie-

nung von Arzneimittelzulassungen, DB 1994, 53; BOORBERG/STRÜNGMANN/SPIESS, Zur Abnutzbarkeit entgeltlich erworbener Warenzeichen und Arzneimittelzulassungen, DStR 1998, 1113; KESSLER, Bilanzielle Behandlung von Internet-Auftritten, DB 1998, 1341; KESSLER, Bilanzierung von Web-Dokumenten, BC 1998, 217; ZIMMERMANN, Das Erfinderrecht in der Zwangsvollstreckung, GRUR 1999, 121; SCHICK/NOLTE, Bilanzierung von Internetauftritten nach Handels- und Steuerrecht, DB 2002, 541; EBERLEIN, Die steuerliche Behandlung von Internetauftritten, DStZ 2003, 677; SCHMITTMANN, Internet-Domains als nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut, StuB 2007, 217.

a) Anwendung des allgemeinen Wirtschaftsgutbegriffs

1681

WG sind nach dem weiten, überwiegend an Beispielen immaterieller WG entwickelten, Verständnis der Rspr. neben den körperlichen Gegenständen iSd. BGB alle vermögenswerten Vorteile, tatsächlichen Zustände und Möglichkeiten des Betriebs, denen im Geschäftsverkehr ein selbständiger Wert beigelegt wird und die allein oder mit dem Betrieb verkehrsfähig sind (s. Vor §§ 4–7 Anm. 116 und § 5 Anm. 350).

Exemplarisch für immaterielle WG: BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301; v. 3.9.2002 – I B 144/01, BFH/NV 2003, 154; v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977.

Ihre Grunddefinition hat die Rspr. zwar um verschiedene Zusatzkriterien ergänzt (zu den Merkmalen des WG-Begriffs s. Anm. 350 ff.). Effektives Abgrenzungskriterium ist aber allein die nach der Verkehrsanschauung zu beurteilende selbständige Bewertungsfähigkeit geblieben (s. Anm. 355; ebenso KSM/KEMPERMANN, § 5 Rn. B 172). Das Vorliegen dieser Voraussetzung kann, wie der BFH in einzelnen Entscheidungen offen legt (vgl. BFH v. 3.9.2002 – I B 144/01, BFH/NV 2003, 154), nur aufgrund der Umstände des jeweiligen Einzelfalls beurteilt werden. Dem Merkmal der selbständigen Bewertungsfähigkeit ist damit durch den Rückgriff auf die Verkehrsanschauung ein subjektiver Beurteilungsspielraum immanent, der die rechtsprechungsorientierte Verwaltungs- und Beratungspraxis bei der Qualifikation immaterieller WG zur Orientierung an Einzelfallentscheidungen zwingt.

b) Einzelfallbeurteilung durch Ähnlichkeitsvergleich

1682

Bei der Qualifikation immaterieller Werte als WG greift die Rspr. im Einzelfall teilweise neben oder scheinbar an Stelle der abstrakten Definition des WG auf die Bilanzgliederungsvorschrift des § 266 Abs. 2 A I HGB zurück und nimmt einen Ähnlichkeitsvergleich mit den dort aufgezählten, von der Rspr. als WG qualifizierten Konzessionen, gewerblichen Schutzrechten und ähnlichen Rechten und Werten vor.

Vgl. BFH v. 16.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301; v. 3.9.2002 – I B 144/01, BFH/NV 2003, 154.

3. Einzelfälle immaterieller Werte, die als Wirtschaftsgüter zu qualifizieren sind

a) Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, ähnliche Rechte und Werte

1683

Konzessionen:

► *Begriff:* Konzessionen sind durch öffentlich-rechtl. Hoheitsakt verliehene Rechte zur Entfaltung einer wirtschaftlichen Tätigkeit oder zur Benutzung öffentlicher Sachen, die wegen eines staatlichen Verleihungsvorbehalts gleichzeitig andere nicht konzessionierte Unternehmen von der gleichen Tätigkeit ausschließen (eingehend HUBER, Wirtschaftsverwaltungsrecht, Bd. 1, 1953, 548 ff.).

Beispiele: Mineralgewinnungs- und Bergbaurechte (s. § 7 Anm. 523), bestimmte Wasserrechte, zB für Mühlen, Fährbetriebe oder Brauereien (BEATER in Münchener Komm. zum HGB, § 266 Rn. 14; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl., 2006, 5 f.; CLAUSSEN/KORTH in Kölner Komm. zum AktG, 2. Aufl. 1990, § 266 HGB Rn. 19) sowie Brennrechte (BFH v. 9.12.1983 – III R 40/79, BStBl. II 1984, 193); Fernverkehrsgenehmigungen (BFH v. 3.10.1989 – VIII R 142/84, BStBl. II 1990, 420), Güterverkehrsberechtigungen (BFH v. 10.8.1989 – X R 176–177/87, BStBl. II 1990, 15), Linienkonzessionen des Personenbeförderungsrechts (BFH v. 15.12.1993 – X R 102/92, BFH/NV 1994, 543), Vertragsarztzulassung (Nds. FG v. 28.9.2004, EFG 2005, 420 = DStRE 2005, 427, rkr.) und Kontingente, zB Emissionsberechtigungen (HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 [112]; STRECK/BINNEWIES, DB 2004, 1116; BMF v. 29.9.2005, DB 2005, 2214), Milchlieferrechte (s. Anm. 1690) und Zuckerrübenlieferrechte (s. Anm. 1690).

- *Qualifikation als Wirtschaftsgut:* Konzessionen sind nur dann WG, wenn sie zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können.

BFH v. 10.8.1989 – X R 176–177/87, BStBl. II 1990, 15; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 132.

Daher können zB Personalkonzessionen, die für die Person des Konzessionierten erteilt werden, etwa die Schankkonzession, kein WG sein, da sie weder einzeln noch gemeinsam mit dem Betrieb übertragen werden können.

v. KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 64; differenzierend KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 133.

An dieser Differenzierung ändert die Erwähnung der Konzessionen in § 266 Abs. 2 A I HGB nichts. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB ist nur eine Gliederungsvorschrift und enthält keine Sonderregeln für die Qualifikation von WG. Folglich müssen die allgemeinen Voraussetzungen des WG-Begriffs auch bei den in § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB ausdrücklich aufgezählten Posten vorliegen.

Gewerbliche Schutzrechte:

- *Begriff:* Gewerbliche Schutzrechte lassen sich nur als historisch gewachsene Gruppe definieren, zu der zB Patente, Gebrauchsmuster, Geschmacksmuster und Marken/Warenzeichen gehören. Urheber- und Verlagsrechte zählen dagegen zu den ähnlichen Rechten, da sie auch nichtgewerbliche Rechte umfassen.

Vgl. BEATER in Münchener Komm. zum HGB, § 266 Rn. 14; v. KEITZ aaO, 65 ff.; NIEMANN aaO, 6, 10.

- *Qualifikation als Wirtschaftsgut:* Gewerbliche Schutzrechte sind als WG zu qualifizieren, wenn sie jedenfalls zusammen mit dem Betrieb übertragen werden können. Das ist bei Patenten, Gebrauchs- und Geschmacksmustern regelmäßig der Fall.

Die WG-Eigenschaft von Patenten voraussetzend zB BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; v. 23.9.1998 – XI R 72/97, BStBl. II 1999, 281.

Auch Marken- und Warenzeichen können grundsätzlich gesondert oder zusammen mit dem Betrieb übertragen werden.

BFH v. 9.8.2000 – I R 12/99, BStBl. II 2001, 140 (141).

Ähnliche Rechte und Werte:

- *Begriff:* Ähnliche Rechte iSd. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB sind Positionen, die ihrem Inhaber eine den Konzessionen und gewerblichen Schutzrechten vergleichbar geschützte Rechtsposition einräumen. Dabei kann es sich sowohl um ausschließliche Rechte als auch um schuldrechtl. Ansprüche handeln.

BEATER in Münchener Komm. zum HGB, § 266 Rn. 14; NIEMANN aaO, 10.

Ähnliche Werte iSd. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB haben als Begriff neben den ähnlichen Rechten keine eigenständige Bedeutung. Ähnliche Werte, die den

Konzessionen und gewerblichen Schutzrechten vergleichbar sein sollen, müssen sich zwangsläufig in Rechten manifestieren und fallen dann unter die ähnlichen Rechte.

Zutreffend NIEMANN aaO, 12; aA KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 41: unter den Begriff der ähnlichen Werte iSd. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB fallen die rechtl. ungeschützten „rein“ wirtschaftlichen Werte.

► *Arten der ähnlichen Rechte:*

- ▷ *Ausschließliche Rechte:* Ähnliche Rechte können ausschließliche Rechte sein. Das ist der Fall, wenn sie „dem Inhaber einen Absolutheitsanspruch gewähren“ (BFH v. 16.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301), dh. eine geschützte, uU ausschließliche Rechtsposition gegenüber Dritten einräumen.

Beispiele: Danach zählen zu den ähnlichen Rechten die Urheber- (vgl. § 2 Abs. 1 UrhG), Leistungsschutz- (zB § 69b UrhG) und Verlagsrechte (vgl. BEATER in Münchener Komm. zum HGB, § 266 Rn. 14; NIEMANN aaO, 10f.), aber auch das bereits mit Fertigstellung und Verlautbarung einer Erfindung entstehende Erfinderrecht (vgl. ZIMMERMANN, GRUR 1999, 121; TIEDCHEN, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, 1991, 83), die gesetzliche Ausschließlichkeitsrechte darstellen. Zu den Urheber- und Leistungsschutzrechten gehören insbes. auch die Rechte an Computerprogrammen/Software (§§ 2 Abs. 1 Nr. 1, 69a UrhG; vgl. BFH v. 3.7.1987 – III R 7/86, BStBl. II 1987, 728), Tonaufnahmen (§§ 85, 86 UrhG) und Filmen (§ 94 UrhG; vgl. BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320) und an dem gestalterischen Internetauftritt (vgl. EBERLEIN, DSz 2003, 677; SCHICK/NOLTE, DB 2002, 541; KESSLER, DB 1998, 1341; NIEMANN aaO, 217). Bei Computerprogrammen, die iSd. § 69b UrhG in Arbeits- oder Dienstverhältnissen entwickelt werden, können dem Grunde nach zwei WG entstehen. Das Urheberrecht des ArbN (§ 69a UrhG) und das gesetzliche Nutzungs- und Verwertungsrecht (Leistungsschutzrecht) des ArbG (§ 69b UrhG). Konzeptionskosten bzw. das aus ihnen folgende Anlagekonzept (Beratungskonzept, zB für eine Verlustzuweisungsgesellschaft) sollen nach der Rspr. ein ähnliches Recht und damit ein immaterielles WG sein können, wenn es sich um ein von einem Dritten erworbenes, fertiges und selbständig handelbares Anlagekonzept handelt, mit dem in der Öffentlichkeit geworben werden kann und das die Basis für die unternehmerische Tätigkeit bildet (BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538 [542]; s. dazu KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 178, sowie Anm. 1514 mwN).

- ▷ *Schuldrechtliche Ansprüche:* Zu den ähnlichen Rechten gehören nach der Rspr. auch schuldrechtl. Ansprüche, die eine faktische Ausschließlichkeitsstellung begründen.

Beispiele: Hierzu zählen neben dem Internet-Domain-Namen, für dessen Inhaber aus dem Registrierungsvertrag mit der privatrechtl. organisierten zentralen Registrierungsstelle für „.de“-Domains, DENIC Domainverwaltung- und Betriebsgesellschaft eG, eine Ausschließlichkeitsstellung folgt (BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301), auch das Handelsvertreterrecht (BFH v. 22.8.2007 – X R 2/04, DB 2007, 2568; v. 12.7.2007 – X R 5/05, DB 2007, 2231; v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II, 549 [550]), ein Wettbewerbsverbot für einen Dritten (BFH v. 23.6.1981 – VIII R 43/79, BStBl. II 1982, 56 [57]), schuldrechtl. Alleinvertriebs- und Belieferungsrechte (BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775 [776]; v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101; v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444; v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 [14]; FG Meck.-Vorp. v. 16.8.2005, EFG 2005, 1672, rkr.), die Spielerlaubnis für einen Lizenzfußballspieler (BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977; zust. HÜTTEMANN, DSr 1994, 490; WEHRHEIM, BB 2004, 433 [434]; ablehnend: GALLI, IdW 1997, 272; JANSEN, DSr 1994, 1217; JANSEN in Festschr. Raupach, 2006, 247 [255]; JANSEN, FR 2007, 837; MARX, BB 1994, 2379; NIEMANN aaO, 257).

▶ *Qualifikation als Wirtschaftsgut:*

- ▷ *Rechtsprechung:* Ähnliche Rechte iSd. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB sind nach der Rspr. grundsätzlich WG. Die Rspr. verwendet den Begriff der ähnlichen Rechte dazu, um WG als solche zu qualifizieren (BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301).
- ▷ *Schrifttum und eigene Stellungnahme:* Gegenüber der Verwendung des Begriffs der ähnlichen Rechte iSd. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 in der Rspr. ist klarzustellen, dass ähnliche Rechte nur dann als WG zu qualifizieren sind, wenn sie jeweils die Merkmale des WG-Begriffs (dazu Anm. 1681) erfüllen (vgl. BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 533; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 171). Demzufolge ist etwa bei Internet-Domain-Namen zunächst zu fragen, ob ihnen auch im konkreten Einzelfall im Geschäftsverkehr ein selbständiger Wert beigelegt würde (vgl. zur selbständigen Bewertung von Internet-Domain-Namen: ETTLICH, HFR 2007, 551).

Lizenzen:

- ▶ *Begriff:* Lizenzen iSd. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB sind vertraglich oder gesetzlich eingeräumte Nutzungsrechte an gewerblichen Schutzrechten und diesen ähnlichen Rechten (vgl. für das Urheberrecht § 31 Abs. 1 UrhG). Sie können für den Lizenzinhaber eine den gewerblichen Schutzrechten vergleichbare faktische Ausschließlichkeitsstellung begründen (eingehend v. KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 75 ff.; DAWO, Immaterielle Güter in der Rechnungslegung nach HGB, IAS-IFRS und US-GAAP, 2003, 24 f.). Insofern sind sie gleichzeitig ähnliche Rechte iSd. der dritten Alternative des § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB.
- ▶ *Qualifikation als Wirtschaftsgut:* Lizenzen sind Nutzungsrechte und als solche wie diese als WG zu qualifizieren (s. Anm. 1687).

1684–1685 Einstweilen frei.

1686 b) Optionsrechte, Zinsbegrenzungsvereinbarungen und Versicherungsverträge

Schrifttum: HÄUSELMANN, Bilanzierung und Besteuerung von Zinsbegrenzungsverträgen, BB 1990, 2149; WINTER, Der wirtschaftliche und rechtliche Charakter von Zinsbegrenzungsverträgen, WM 1995, 1169; HAHNE/SIEVERT, Abgrenzung von Drohverlustrückstellungen und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, DStR 2003, 1992; RAU, Zur steuerlichen Behandlung von Zinsbegrenzungen und Optionen nach dem BFH-Urteil zur bilanziellen Behandlung erhaltener Stillhalterprämien, DStR 2003, 1769; SCHMID/RENNER, Bilanzielle und steuerliche Behandlung einer Kaufoption (long call), DStR 2005, 815; SCHMID/RENNER, Bilanzielle und steuerliche Behandlung einer Verkaufsoption (long put), DStR 2005, 2059.

Optionen gewähren das Recht, einen bestimmten Gegenstand zu einem oder bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu einem festgelegten Preis zu kaufen oder zu verkaufen. Dieses Recht ist als immaterielles WG zu aktivieren (NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 221), und zwar bereits mit Einräumung der Option, nicht erst bei ihrer Ausübung, weil der Stillhalter seine Leistung bereits zu diesem Zeitpunkt erbringt.

FG München v. 28.11.2000, EFG 2001, 274, rkt.; HAHNE/SIEVERT, DStR 2003, 1992 (1994); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 102; wohl auch SCHMID/RENNER, DStR 2005, 815 (817 f.); SCHMID/RENNER, DStR 2005, 2059.

Zinsbegrenzungsverträge (sog. Caps, Floors, Collars) begründen den Anspruch auf eine Ausgleichszahlung für den Begünstigten, wenn zu bestimmten

Zeitpunkten ein definiertes Zinsniveau auf dem Markt über- und/oder unterschritten wird.

Eingehend zur rechtl. Qualifikation: HÄUSELMANN, BB 1990, 2149; WINTER, WM 1995, 1169.

Sie werden idR nicht wie Optionen an einem geregelten Markt gehandelt. Die Rechte aus ihnen sind aber selbständig bewertungsfähig und grundsätzlich auch einzeln veräußerbar, weshalb sie als immaterielle WG zu qualifizieren sind.

FG Münster v. 31.3.2004, EFG 2004, 1202, rkr.; FG München v. 25.3.2003, EFG 2003, 1072, rkr.; HÄUSELMANN, BB 1990, 2149 (2152); RAU, DStR 2003, 1769 (1771).

Versicherungsverträge begründen ähnlich den Zinsbegrenzungsverträgen einen durch den Eintritt eines bestimmten Ereignisses (Versicherungsfall) bedingten Anspruch auf Leistung (vgl. KNAPPMANN in PRÖLSS/MARTIN, VVG, 27. Aufl. 2004, § 1 Rn. 20 ff.). Diese Rechtsposition des Versicherungsnehmers wird nach ganz allg. Ansicht nicht als immaterielles WG angesehen (mit einer Abgrenzung zu den Optionen: FG München v. 25.3.2003, EFG 2003, 1072, rkr.). Einmalprämien für einen über das Wj. hinausreichenden Zeitraum sollen nur im Rahmen eines RAP aktiv abgegrenzt werden (s. Anm. 1521). UE sind demgegenüber auch die durch Prämien erworbenen Rechte aus einem Versicherungsvertrag als immaterielle WG abstrakt aktivierungsfähig, soweit die allgemeinen Merkmale des WG-Begriffs erfüllt sind. Das ist bei betrieblichen Versicherungen regelmäßig der Fall, denn das Recht auf den eingeräumten Versicherungsschutz ist selbständig bewertungsfähig und kann mit dem Betrieb veräußert werden. Versichert beispielsweise ein Reeder die Passage eines Frachtschiffs, so würde ein gedachter Erwerber des Betriebs für den bestehenden Versicherungsschutz ein gesondertes Entgelt ansetzen.

Allerdings wird die konkrete Aktivierungsfähigkeit eines solchen Rechts auf Versicherungsschutz idR am Verbot der Aktivierung schwebender Geschäfte scheitern (s. Anm. 1687 und 330).

c) Nutzungsrechte und Nutzungsmöglichkeiten

1687

Schrifttum: CLAUSEN, Aktivierung und Abschreibung von Nutzungsrechten, DStZ 1976, 371; CLAUSEN, Zur Bilanzierung von Nutzungsverhältnissen, JbFStR 1976/77, 120; BIEG, Schwebende Geschäfte in Handels- und Steuerbilanz, Frankfurt/M. 1977; KNOBBE-KEUK, Die steuerliche Behandlung von Nutzungsrechten, StuW 1979, 305; BAUER, Schwebende Geschäfte im Steuerrecht, Diss. Erlangen-Nürnberg 1981; TRZASKALIK, Nutzungsrechte im Einkommensteuerrecht, StuW 1983, 126; STADIE, Zur Einlage von Nutzungsrechten als Wirtschaftsgut, DB 1984, 578; FABRI, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung entgeltlicher Nutzungsverhältnisse, Bergisch Gladbach 1986; KUSSMAUL, Nutzungsrechte an Grundstücken in Handels- und Steuerbilanz, Hamburg 1987; KUSSMAUL, Sind Nutzungsrechte Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter?, BB 1987, 2053; MEYER-SCHARENBERG, Sind Nutzungsrechte Wirtschaftsgüter?, BB 1987, 874; MEYER-SCHARENBERG, Tatbestand und Rechtsfolgen der Nutzungsüberlassung, StuW 1987, 103; PAUS, Bilanzierungsfragen bei betrieblichen Erbbaurechten, FR 1987, 163; CREZELIUS, Das sogenannte schwebende Geschäft in Handels-, Gesellschafts- und Steuerrecht, Festschr. Döllers, 1988, 81; GROH, Nutzungseinlage, Nutzungsentnahme und Nutzungsausschüttung, DB 1988, 514 ff., 571 ff.; BIERGANS, Die einkommen- und körperschaftsteuerliche Behandlung der Einlagen von originären immateriellen Wirtschaftsgütern, Nutzungsrechten und Nutzungen, DStR 1989, 367; STAPPERFEND, Die Bilanzierung entgeltlicher Nutzungsrechte bei Einmalzahlung, FR 1993, 525; RODEWALD, Die Bilanzierung von Rechten zur Berichterstattung und Übertragung von Sportereignissen im Fernsehen, BB 1995, 2103; SCHUBERT, Die einkommensteuerliche Behandlung von Nutzungsrechten, DStR 1995, 362; WEBER-GRELLET, Drittaufwand – Konsequenzen aus dem Beschluß des Großen Senats vom 30.1.1995 GrS 4/92, DB 1995, 2550; BABEL, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten, BB 1997, 2261; EKKENGA, Zur Aktivierungs- und Einlagefähigkeit von Nut-

zungsrechten nach Handelsbilanz- und Gesellschaftsrecht, ZHR 161 (1997), 599; BEINERT, Nutzungseinlage als Gestaltungsinstrument im Halbeinkünfteverfahren, StbJb. 2003/04, 346; WILDNER, Nutzungsrechte in Handels- und Steuerbilanz, Diss. Bayreuth 2003, Aachen 2004; LÜDENBACH/HOFFMANN, Das schwebende Geschäft als Vermögenswert: Bilanzierung bei Erwerb und Verkauf von Nutzungsrechten, DStR 2006, 1382; LI, Nutzungen und Nutzungsrechte im Einkommensteuerrecht, Diss. Göttingen, Frankfurt 2007.

Begriff:

► *Nutzungsrechte* gewähren einen rechtl. gesicherten Anspruch auf Nutzungen. Nutzungen sind die Früchte einer Sache oder eines Rechts sowie Vorteile, welche der Gebrauch der Sache oder eines Rechts gewährt (§ 100 BGB). Nutzungsrechte können sich als Anspruch gegen den jeweiligen Inhaber (dingliche Nutzungsrechte) oder gegen eine bestimmte Person als möglichen Inhaber (schuldrechtl. Nutzungsrechte) eines Nutzungsobjekts richten. Dingliche Nutzungsrechte gewähren nur insofern eine stärkere Rechtsposition, als ein Anspruch gegen den jeweiligen Inhaber dem Nutzungsobjekt folgt.

Beispiele für dingliche Nutzungsrechte sind dingliche Grunddienstbarkeiten (§ 1018 BGB, Beispiel: Wegerecht, s. Anm. 1045), Nießbrauch (§ 1030 BGB, s. Anm. 316 u. 1060), Wohnungsrecht (§ 1093 BGB) und das ausschließliche Dauerwohnrecht nach § 31 WEG. Kein Nutzungsrecht ist die Reallast nach § 1105 BGB (vgl. H. P. WESTERMANN in Münchener Komm. zum BGB, 4. Aufl. 2004, § 1105 Rn. 7). Schuldrechtl. Nutzungsrechte sind zB Miete (§ 535 BGB), Pacht (§ 581 BGB), Leihe (§ 598 BGB) und Rechte aus Lizenzvereinbarungen (§ 15 Abs. 2 PatG, § 31 UrhG).

Zu den Nutzungsrechten gehört auch das Erbbaurecht (§ 1 ErbbaurechtsVO, s. Anm. 1050). Dieses wird von der Rspr. in Anlehnung an die Einordnung in § 266 Abs. 2 A II Nr. 1 HGB jedoch als materielles WG qualifiziert (s. Anm. 1719).

► *Nutzungsmöglichkeiten* sind Nutzungsvorteile, die außerhalb einer gesicherten Rechtsposition bestehen und dem Begünstigten auch gegen seinen Willen entzogen werden können.

Qualifikation als Wirtschaftsgut:

► *Rechtsprechung:* Nach dem weiten WG-Begriff der Rspr. („tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb“, s. Anm. 1681) sind dingliche und obligatorische Nutzungsrechte grundsätzlich als immaterielle WG anzusehen, weil diese idR einen feststellbaren Wert haben.

BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Nutzungsmöglichkeit eines Tanklagers); v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808 (Mietrecht); v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 (Mineralgewinnungsrecht); v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128; v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 (353); v. 20.1.1983 – IV R 158/80, BStBl. II 1983, 413; v. 2.3.1970 – GrS 1/69, BStBl. II 1970, 382 (Abstandszahlung für den früheren Auszug des Vorpächters); v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414 (Nutzungsmöglichkeit eines öffentlichen Weges). Auch die Zivil-Rspr. bejaht die Vermögensgegenstandeigenschaft für obligatorische Nutzungsrechte durch Anerkennung ihrer Sacheinlagefähigkeit: BGH v. 14.6.2004 – II ZR 121/02, BB 2004, 1925 (Einlage eines günstigen Unterpachtvertrags = Nutzungsrecht zu einem gegenüber dem Marktniveau günstigeren Pachtzins); v. 15.5.2000 – II ZR 359/98, DStR 2000, 1615 (Verwertung der Namen und Logos von Sportvereinen für einen begrenzten Zeitraum).

Auch Nutzungsmöglichkeiten können nach der jüngeren Rspr. als WG anzusehen sein, wenn sie durch einen verlorenen Zuschuss (zum Begriff s. Anm. 1605) erlangt wurden und dadurch einen feststellbaren Wert haben.

BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Nutzungsmöglichkeit eines Tanklagers), vorgehend mit instruktivem Sachverhalt Hess. FG v. 20.11.2003, Haufe-Index 1334694, aufgeh. Anders noch mit dem Erfordernis der rechtl. gesicherten Posi-

tion BFH v. 20.9.1989 – X R 140/87, BStBl. II 1990, 368 (370); v. 2.8.1983 – VIII R 57/80, BStBl. II 1983, 739 (740 mwN).

Dies gilt nach der Rspr. sowohl für exklusiv zugunsten des Stpfl. eingeräumte Nutzungsmöglichkeiten als auch für die mit verlorenen Zuschüssen des Stpfl. realisierten nichtexklusiven Nutzungsmöglichkeiten, von denen der Stpfl. neben anderen oder als Teil der Allgemeinheit profitiert.

Beispiele für exklusive Nutzungsmöglichkeiten, bei denen die Rspr. nicht nur deren abstrakte Aktivierungsfähigkeit als WG bejaht, sondern darin auch ein derivativ (entgeltlich) erworbenes WG sieht, das konkret aktivierungsfähig sein kann: BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Zuschuss zur Errichtung eines Tanklagers); v. 1.6.1989 – IV R 64/88, BStBl. II 1989, 830 (Zuschuss zur Erstellung von Formgussteilen).

Beispiele für nichtexklusive Nutzungsmöglichkeiten, die von der Rspr. als WG qualifiziert wurden: Baukostenzuschüsse für öffentliche Wege zum Betriebsgelände (BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414; v. 26.2.1980 – VIII R 80/77, BStBl. II 1980, 687 [688]), für die Erweiterung der allgemeinen Stromversorgung (BFH v. 2.3.1954 – I 133/53 S, BStBl. III 1954, 129; v. 26.6.1969 – VI 239/65, BStBl. II 1970, 35 [36 f.]), für die Errichtung eines später gemieteten Bürogebäudes (BFH v. 25.7.1957 – IV 195/56 U, BStBl. III 1957, 346) oder den Anschlusskostenbeitrag an das öffentliche Wasser-, Abwasser-, Strom- und Gasnetz (BFH v. 25.5.1984 – III R 30/79, BStBl. II 1984, 616; v. 15.2.1989 – X R 6/86, BFH/NV 1989, 494). Die konkrete Aktivierung nichtexklusiver Vorteile verbietet sich in diesen Beispielen aber regelmäßig wegen des Aktivierungsverbots des Abs. 2, weil es am derivativen Erwerb des Nutzungsrechts fehlt (s. Anm. 1741).

► *Schrifttum*: Es ist umstritten, ob und wieweit Nutzungsrechte und Nutzungsmöglichkeiten als WG anzusehen sind. Die hM geht mit der Rspr. zunächst von der umfassenden Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten aus.

BABEL, BB 1997, 2261 (2267 f.); BEINERT, StbJb. 2003/04, 346 (349); CLAUSEN, DStZ 1976, 371 (372); EKKENGA, ZHR 161 (1997), 599 (614 f.); HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 246 HGB Rn. 63; HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 179; KNOBBE-KEUK, StuW 1979, 305 (310); KUSSMAUL, BB 1987, 2053 (2059); LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 738; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 585; STADIE, DB 1984, 578; STAPPERFEND, FR 1993, 525 (529); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBAUCH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 77, 119; KSM/WERNDL, § 7 Rn. A 189; WÜLLENKEMPER, FR 1991, 101 (104). Im Grundsatz bejahend, im Einzelnen differenzierend TIEDCHEN, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, 1991, 128 (129). Zweifelnd KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 164.

Die WG-Eigenschaft von faktischen Nutzungsmöglichkeiten wurde im Schrifttum nur vereinzelt thematisiert, da es nach allg. Ansicht bereits an der nach Abs. 2 erforderlichen Gegenleistung fehlt, wenn Zuschüsse an Dritte zur Schaffung konkreter Nutzungsmöglichkeiten ohne rechtl. gesicherten Anspruch auf Nutzung gewährt werden und sich daher die Aktivierung bereits unabhängig von der WG-Eigenschaft verbiete.

Vgl. DÖLLERER, BB 1969, 501 (505); KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 200 „Stromversorgung“. Bereits die WG-Eigenschaft bloßer Nutzungsvorteile verneinend KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 182; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1022; MATHIAK, StuW 1985, 274 (275); NIELAND, DStZ 1986, 246 (249); IDW-HFA, WPg. 1996, 709 (713).

Ein Teil des Schrifttums lehnt die abstrakte Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten und damit auch von Nutzungsmöglichkeiten generell ab, da Rechte an Sachen und Rechte an Rechten nur Teil des WG, aber nicht das WG selbst seien. Die Berechtigung zur Nutzung von WG könne daher kein WG sein.

MEYER-SCHARENBERG, StuW 1987, 103 (106); THIEL, DStJG 14 (1991), 161 (175); WEBER-GRELLET, DB 1995, 2550 (2557); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI, § 5 Rn. 176.

► *Stellungnahme*: Grundsätzlich ist die abstrakte Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten anzuerkennen. Für die Rspr. ergibt sich das aus dem von ihr ver-

tretenen weiten WG-Begriff, weil und soweit Nutzungsrechte einen Vorteil für den Betrieb darstellen, der einen feststellbaren Wert hat. Aber selbst dann, wenn man von einem engen WG-Begriff ausgeht und die konkrete Einzelveräußerbarkeit als zwingendes Merkmal des WG ansieht, sind Nutzungsrechte als WG zu qualifizieren, weil sie in der modernen Informationsgesellschaft in vielfältiger Weise handelbar geworden sind.

Beispiel: Rechte, ein Mobilfunknetz oder Telefonnetz nutzen zu dürfen, stellen selbständig bewertungsfähige und auch einzeln verwertbare Güter dar. Ein Zwischenhändler, der auf den institutionalisierten Spotmärkten günstige Minutenpakete eingekauft hat, kann diese Nutzungsrechte verwerten oder jederzeit wieder auf dem Markt veräußern.

Nutzungsmöglichkeiten können dagegen uE nur dann als WG qualifiziert werden, wenn sich eine bestimmte Wahrscheinlichkeit für ihr Fortbestehen auch für den Fall der Übertragung des Betriebs auf einen Dritten bestimmen lässt und ein Dritter im Rahmen eines Unternehmenserwerbs auch ein gesondertes Entgelt für diese entrichten würde. Danach sind nichtexklusive Nutzungsmöglichkeiten nicht als WG anzusehen. Der Unternehmenserwerber würde mit der Allgemeinheit auch dann von dieser Nutzungsmöglichkeit profitieren, wenn er nicht bereit wäre, für diese beim Unternehmenserwerb einen gesonderten Preis zu bezahlen (vgl. SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 73). Die Nutzungsmöglichkeit ist in diesem Fall nur ein wertbildender Faktor des Unternehmens.

Einschränkung der Aktivierungsfähigkeit wegen des Verbots des Ausweises schwebender Geschäfte:

► *Rechtsprechung und hM:* Nutzungsrechte sind idR Gegenstand eines schwebenden Geschäfts, so dass es nach bisherigem Verständnis von der Reichweite des Aktivierungsverbots für schwebende Geschäfte an deren konkreter Aktivierungsfähigkeit fehlt (dazu Anm. 330). Die Rspr. verneint die Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten dementsprechend regelmäßig unter Hinweis auf diesen letztgenannten Aspekt, ohne auf die abstrakte Aktivierungsfähigkeit einzugehen.

BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808; v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312; v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109; v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904. Zur Qualifikation von Dauerschuldverhältnissen als schwebendes Geschäft BAUER, Schwebende Geschäfte im Steuerrecht, 1981, 14ff; CREZELIUS in Festschr. Döllerer, 1988, 81 (88); FABRI, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung entgeltlicher Nutzungsverhältnisse, 1986, 117; HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 217; LAMERS, Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht, 1981, 287; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 270; aA CLAUSEN, JbFStR 1976/77, 120 (136): Beendigung des Schwebezustands bereits mit Beginn der Erfüllung.

Dabei ist es nach der Rspr. und der hM unerheblich, ob der Stpfl. für die Erlangung des Nutzungsrechts eine Einmalzahlung oder laufende Zahlungen leistet. Der Schwebezustand, der das Aktivierungsverbot begründet, endet erst, wenn das Nutzungsverhältnis beendet ist. Einmalzahlungen und Vorauszahlungen können deshalb nicht als WG, sondern nur unter den dafür geltenden Voraussetzungen als RAP aktiviert werden.

BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BFHE 172, 376; v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 (313); v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267 (269); HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 220; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 212; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 169; aA PAUS, FR 1987, 163 (164); differenzierend STAPPERFEND, FR 1993, 525 (530 f.).

Lediglich beim Erwerb bereits bestehender Nutzungsrechte von einem Dritten oder beim Eintritt in schuldrechtl. Nutzungsverhältnisse gilt das Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte nicht, soweit es sich um außerhalb eines Dauernutzungsrechts anfallende Ausgaben (zB Abstandszahlungen) handelt. In diesen Fällen ist ein Nutzungsrecht nach Auffassung der Rspr. zu aktivieren.

BFH v. 17.3.1977 – IV R 218/72, BStBl. II 1977, 595 (Zahlung für Eintritt in Automatenaufstellungsverträge); v. 2.3.1970 – GrS 1/69, BStBl. II 1970, 382 (383, Abstandszahlung, die der Erwerber eines Grundstücks kurze Zeit nach dem Erwerb an den Pächter zahlt, um ihn zur Räumung vor Ablauf der vertraglich festgelegten Pachtzeit zu veranlassen, ist immaterielles WG Nutzungsrecht); v. 19.1.1961 – IV 295/58 U, BStBl. III 1961, 131 (Eintritt in einen günstigen Mietvertrag gegen Abstandszahlung an den bisherigen Mieter); FG München v. 10.3.2005 – 6 V 5100/04, Haufe-Index 1335115, rkr. (Eintritt in einen Vertriebsvertrag); LÜDENBACH/HOFFMANN, DStR 2006, 1382 ff. (mit Beispielen zur Bilanzierung bei Erwerb und Verkauf von Nutzungsrechten); TIEDCHEN, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, 1991, 135; aA HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 228 (keine Beendigung des schwebenden Geschäfts, keine Aktivierung der Eintrittsgebühr).

► *Stellungnahme:* UE ist bisher nicht überzeugend geklärt, inwieweit Nutzungsrechte vom Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte erfasst werden. Möglicherweise muss die Reichweite des Aktivierungsverbots für schwebende Geschäfte bei Dauerschuldverhältnissen und Nutzungsrechten grundsätzlich überdacht werden (so auch HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 246 HGB Rn. 121, 188; STAPPERFEND, FR 1993, 525 [530]; für eine umfassende Aktivierung BIEG, Schwebende Geschäfte in Handels- und Steuerbilanz, 1977, 346 ff.). Es spricht einiges dafür, wenigstens durch einmalige Zahlung erworbene zeitlich bestimmte Nutzungsrechte nicht als schwebendes Geschäft zu qualifizieren (so auch PAUS, FR 1987, 163 [164]) und für die Beendigung des schwebenden Geschäfts auf die Einräumung des Nutzungsrechts abzustellen.

Einstweilen frei.

1688–1689

d) Abgespaltene Wirtschaftsgüter (Produktions- und Lieferrechte, Prämienrechte und Eigenjagdrecht)

1690

Schrifttum: SCHINDLER, Eigenjagdrecht als immaterielles Wirtschaftsgut, BB 1981, 405; FELDHAUS, Ertragsteuerliche Fragen zur Milchmengenregelung, INF 1985, 100; GMACH, Jagdrecht und Einkünfte aus Jagd im Sinne von § 13 Abs. 1 Nr. 3 EStG, FR 1994, 381; VON SCHÖNBERG, Die ertragsteuerlichen Folgen bei der Veräußerung und Entnahme von Grund und Boden und immateriellen Wirtschaftsgütern in der Land- und Forstwirtschaft, DStZ 2001, 145; RIEGLER, Bewertung von mit land- und forstwirtschaftlichem Grund und Boden im Zusammenhang stehenden Milchlieferrechten – Zugleich Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 14.1.2003 – IV A 6 – S 2134 – 52/02, DStZ 2003, 685.

Verwaltungsanweisungen: R 5.5 EStR 2005; BMF v. 14.1.2003, BStBl. I 2003, 78 (Milchlieferrechte); FinMin. Ba.-Württ. v. 8.3.1990 – S 2230 A - 42/89, nv. (Zuckerrübenlieferrechte); OFD Koblenz v. 12.2.1999 – S 4503 A - St 53 4, nv. (Wiederbepflanzungsrechte); OFD Magdeburg v. 16.12.2005 – S 2230 - 130 - St 212, nv. (Milchprämie); FinMin. Schl.-Holst. v. 11.4.2007 – VI 312 - S 2134a - 004, nv. (Ackerquote).

Allgemeines: Im Rahmen der gemeinsamen EG-Agrarpolitik sind für landwirtschaftliche Betriebe staatlich festgelegte Produktions- und Lieferkontingente sowie verschiedene Prämienregelungen eingeführt worden. Für den Stpfl. stellen diese Kontingente zugleich eine Beschränkung wie auch ein konzessionsähnliches Recht dar, eine bestimmte Menge landwirtschaftlicher Güter produzieren und vermarkten zu dürfen.

Milchreferenzmengen: Seit 1984 wird auf der Grundlage der Milchmengen-Garantie-Verordnung (MGV, BGBl. I 1984, 720) jedem Milchwirtschaft betrei-

benden Landwirt eine Milchreferenzmenge zugeteilt, die sich als Produktionsbeschränkung auswirkt (vgl. RIEGLER, DStZ 2003, 685 [686]; v. SCHÖNBERG, DStZ 2001, 145 [146]). Mit der durch die MGV eingeführten Beschränkung hat sich die Möglichkeit, Milch zu produzieren und zu vermarkten, als selbständiges Recht in Gestalt der Milchreferenzmenge vom allgemeinen Nutzungsrecht an Grund und Boden abgespalten. Dieses Recht ist seit 1993 isoliert von Grund und Boden übertragbar (§ 7 Abs. 2a Satz 2 Nr. 2 MGV idF der 29. VO zur Änderung der MGV v. 24.9.1993, BGBl. I 1993, 1659).

Vgl. FELDHAUS, INF 1985, 100 (101); v. SCHÖNBERG, DStZ 2001, 145 (146).

Nach uE zutreffender Rspr. ist die Milchreferenzmenge jedenfalls in ihrer derzeitigen Ausgestaltung als immaterielles WG anzusehen, weil sie seit 1993 selbständig handelbar ist und zuvor in der Praxis bei der Veräußerung von landwirtschaftlichen Grünflächen als selbständiger Wert bei der Bemessung des Kaufpreises Berücksichtigung fand und gemeinsam mit dem Betrieb übertragen werden konnte.

BFH v. 24.8.2000 – IV R 11/00, BStBl. II 2003, 64; v. 25.11.1999 – IV R 64/98, BStBl. II 2003, 61; v. 5.3.1998 – IV R 23/96, BStBl. II 2003, 56; v. 5.3.1998 – IV R 8/95, BStBl. II 2003, 54; v. 24.8.1993 – IV B 20/93, BFH/NV 1994, 172; Nds. FG v. 1.6.2005, EFG 2005, 1780, rkr.; BMF v. 14.1.2003, BStBl. I 2003, 78. Im Schrifttum wird die WG-Eigenschaft der Milchreferenzmenge nicht angezweifelt. LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Anh 2: ABC der Aktivierung „Milchreferenzmenge“; v. SCHÖNBERG, DStZ 2001, 145 (147); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 270 „Milchreferenzmengen“. Gegen die Qualifikation der Milchreferenzmengen als Wirtschaftsgut für die Zeit vor dem 29.9.1993: FG Köln v. 25.4.2007 – 4 K 2038/05, EFG 2008, 30, rkr.

Zuckerrübenlieferrechte ergeben sich aus der bereits am 1.7.1968 in Kraft getretenen Zuckermarktordnung (VO 1009/67/EWG, ABl. B 308 v. 18.12.1967, 1). Sie sind nach uE zutreffender allg. Ansicht in ihrer derzeitigen Ausgestaltung als WG anzusehen, weil spätestens seit 1999 ein eigener Markt für sie besteht.

BFH v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393; v. 11.9.2003 – IV R 25/02, BFH/NV 2004, 617; v. 24.6.1999 – IV R 33/98, BStBl. II 2003, 58; Nds. FG v. 30.11.2005, EFG 2006, 1052, nrkr., Az. BFH IV R 1/06; FG Meck.-Vorp. v. 16.8.2005, EFG 2005, 1672, rkr.; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 270 „Zuckerrübenlieferrechte“.

Für die Zeiträume bis 1999 war zweifelhaft, ob Zuckerrübenlieferrechten ein feststellbarer Wert innewohnte, weil zumindest in Teilen Deutschlands die landwirtschaftliche Produktion unter den Kontingenten geblieben ist.

Vgl. BFH v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393; v. 11.9.2003 – IV R 25/02, BFH/NV 2004, 617.

Die Rspr. hat die selbständige Bewertungsfähigkeit der Zuckerrübenlieferrechte gleichwohl bereits für diesen Zeitraum und auch für den Fall bejaht, dass diese Rechte keinen Wert besessen haben, soweit in den Verträgen über die Übertragung des Eigentums oder die Einräumung von Nutzungsrechten auf die Rübenlieferrechte gesondert Bezug genommen wurde.

BFH v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393; v. 24.6.1999 – IV R 33/98, BStBl. II 2003, 58 = BFHE 189, 132; Nds. FG v. 30.11.2005, EFG 2006, 1052, nrkr., Az. BFH IV R 1/06.

Ackerquote ist ein von der Verwaltungspraxis geprägter Begriff für zuletzt für 2004 beantragungsfähige Stilllegungs- und Bepflanzungsprämien (Flächenzahlungen), die nach der VO 1251/1999/EG v. 17.5.1999 (ABl. L 160/1 v. 26.6.1999) und der zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Verordnung v. 6.1.2000 (Flächenzahlungs-Verordnung, BGBl. I 2000, 15) gezahlt wurden. Der Prämienanspruch konnte zwar grundsätzlich nur vom Eigentümer oder mit des-

sen Zustimmung vom Pächter für gepachtete Flächen beantragt werden. Durch innerbetrieblichen Flächentausch konnte der Pächter die Prämienansprüche aber auf eigene Flächen übertragen und auch nach Beendigung eines Pachtverhältnisses noch für diese geltend machen. Für den dadurch beim Eigentümer eintretenden Verlust des Prämienanspruchs erhielt dieser vom Pächter regelmäßig eine Entschädigungszahlung. Insofern war der Prämienanspruch in der landwirtschaftlichen Praxis selbständig handelbar und wurde dort auch als selbständiger Wert angesehen.

Vgl. FinMin. Sachsen-Anhalt v. 25.6.2007 – 42 - S 2132a - 5, nv.; OFD Magdeburg v. 19.7.2007 – S-2230 - 135 - St 212, nv. Mit der grundlegenden Reform der gemeinsamen Agrarpolitik (GAP-Reform) ist die VO 1251/1999/EG durch VO 1782/2003/EG ersetzt worden, die die Flächenzahlungen in ihrer bisherigen Form nicht mehr vorsieht. Dementsprechend ist auch die nationale Flächenzahlungs-VO durch VO v. 3.12.2004 (BGBl. I 2004, 3194) aufgehoben worden.

Die Ackerquote wird von der Verwaltungspraxis als selbständiges WG angesehen, weil sie in der landwirtschaftlichen Praxis selbständig handelbar gewesen ist.

Vgl. FinMin. Brandenb. v. 27.3.2007 – 34 - F 2134a - 2/03, nv.; FinMin. Schl.-Holst. v. 11.4.2007 – VI 312 - S 2134a - 004, nv.; FinMin. Meck.-Vorp. v. 6.6.2007 – IV 301 - S 2134a - 3/03, nv.; OFD Chemnitz v. 18.4.2007 – S 2134a - 6/12 - St 21, nv.

Prämienrecht nach der GAP-Reform: Mit der VO 1782/2003/EG v. 29.9.2003 (Abl. L 270/1 v. 21.10.2003) sind Teile der nach der Reform der Gemeinsamen Agrarpolitik (GAP-Reform) eingeführten Agrarsubventionen als selbständig handelbares Prämienrecht ausgestaltet worden. Die sog. Betriebsprämien können nach Art. 46 Abs. 2 VO 1782/2003 nunmehr auch ohne Flächen übertragen werden. Damit sind diese Betriebsprämien als selbständige immaterielle WG zu qualifizieren.

Wiederbepflanzungsrechte im Weinbau (vgl. VO 822/87/EWG des Rates über die gemeinsame Marktorganisation für Wein v. 16.3.1987, Abl. L 84, 1; s. § 55 Anm. 130) vermitteln das Recht, einen Weinberg nach dessen Rodung wieder zu bepflanzen (FG Rhld.-Pf. v. 23.3.2007, EFG 2007, 1066, rkr.). Sie entstehen im Zeitpunkt der Rodung von Rebstöcken und erlöschen durch Wiederbepflanzung oder durch Zeitablauf (vgl. v. SCHÖNBERG, DStZ 2001, 145 [154]). In einzelnen Bundesländern hat sich für weinbauliche Wiederbepflanzungsrechte ein eigener Markt entwickelt (FG Rhld.-Pf. v. 23.3.2007, EFG 2007, 1066, rkr.).

Wiederbepflanzungsrechte sind als immaterielle WG neben Grund und Boden zu aktivieren, wenn sie selbständig erworben wurden oder beim Erwerb gemeinsam mit einer Anbaufläche ein gesonderter Preis für sie festgesetzt wurde und sie im Zeitpunkt der Veräußerung bestanden haben (vgl. OFD Koblenz v. 12.2.1999 – S 4503 A - St 53 4, nv.). Bei der Übertragung einer bepflanzten Weinbaufläche kann ein immaterielles WG nicht entstehen, weil das Wiederbepflanzungsrecht zu diesem Zeitpunkt noch nicht begründet ist (FG Nürnberg v. 6.12.2001, EFG 2002, 575, rkr.).

Jagdrecht: Das Jagdrecht als ausschließliche Befugnis, auf einem bestimmten Gebiet wildlebende Tiere, die dem Jagdrecht unterliegen (Wild), zu hegen, auf sie die Jagd auszuüben und sie sich anzueignen (§ 1 Abs. 1 Satz 1 BJagdG), ist gem. § 3 BJagdG untrennbar mit dem Eigentum an Grund und Boden verbunden und kann nicht gesondert übertragen werden (vgl. KSM/KLEEGER, § 13 Rn. B 58).

Gleichwohl wird es von der Verwaltungspraxis, der Rspr. und der hM als selbständiges WG angesehen, weil es nach der Verkehrsauffassung einen, neben

dem Eigentum an dem Grundstück, aus dem es sich ableitet, bestehenden, selbständigen Wert darstelle.

BMF v. 23.6.1999, BStBl. I 1999, 593; BFH v. 18.7.1974 – IV R 187/69, BStBl. II 1974, 767; GMACH, FR 1994, 381 (382); LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 29 Rn. 109; LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 29a Rn. 135; MÄRKLE/HILLER VIII. Rn. 210; SCHMIDT/SEEGER XXVI. § 13 Rn. 94; SCHINDLER, BB 1981, 405 (406); v. SCHÖNBERG, DSz 2001, 145 (153); aA mit eingehender Begründung KSM/KLEEBERG, § 13 Rn. B 58.

Dieser herrschenden Auffassung kann uE nur unter der Prämisse gefolgt werden, dass ein Jagdgrundstück auch in einer Weise übertragen werden könnte, die dem Erwerber die Rechte aus dem Eigenjagdrecht zumindest wirtschaftlich vorenthält (diese Möglichkeit bezweifelnd KSM/KLEEBERG, § 13 Rn. B 58). Nur wenn der Erwerber das Jagdrecht nicht stets zwangsläufig zusammen mit dem Grundstück erwirbt, ist es gesondert vom Grundstück bewertungsfähig, andernfalls bildet es nur einen unselbständigen Bewertungsfaktor des Grundstücks.

1691–1699 Einstweilen frei.

1700 e) Geschäfts- und Praxiswert

Monographien: SCHREIER, Der Geschäftswert, Hamburg 1928; GERLING, Der Geschäftswert und dessen bilanzmäßige Behandlung nach Handelsrecht und Steuerrecht, Diss. Mannheim 1933; MÖRSCHER, Geschäftswert und Steuer, Diss. Gießen, 1933; LÖBEL, Der ideelle Geschäftswert vom betriebswirtschaftlichen, handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Standpunkt, Diss. Frankfurt/M. 1933; KASSPOHL, Der ideelle Geschäftswert und seine Behandlung in der steuerlichen Betriebsvermögensaufstellung, Diss. Frankfurt/M. 1943; DELP, Der Geschäftswert im Steuerrecht, Diss. Frankfurt/M. 1948; OBLADEN, Immaterielle Werte insbesondere der Geschäftswert im Steuerrecht, Diss. Köln 1942; HENNINGER, Der Geschäftswert im Einkommen- (Körperschaft-)steuerrecht und in der Einheitsbewertung (Vermögensteuer), Diss. Heidelberg 1949; W. LANG, Der Geschäftswert und seine Behandlung in der handels- und steuerrechtlichen Jahresbilanz, Diss. München 1955; THOLE, Der Geschäftswert im Steuerrecht, Diss. Münster 1968; DORALT, Der Firmenwert in der Handels- und Steuerbilanz, Habil. Wien, Berlin 1976; PILTZ, Der Geschäftswert im Ertragsteuerrecht, Bonn 1981; GIESSLER, Der negative Geschäftswert in Handels-, Steuer- und Ergänzungsbilanz, Diss. Hamburg, Frankfurt/M. 1996; STENGL, Der Geschäftswert im Bilanzsteuerrecht, Diss. Augsburg, Osnabrück 2000; ARNOLD, Die Bilanzierung des Geschäfts- oder Firmenwertes in der Handels-, Steuer- und Ergänzungsbilanz, Diss. Kiel, Frankfurt/M. 1997; STIELER, Steuerliche Gewinnermittlung und IAS/IFRS am Beispiel immaterieller Vermögenswerte, 2004, 80 ff.; SABLATNIK, Der Firmenwert als Teil des immateriellen Vermögens, Saarbrücken 2006.

Aufsätze ab 1995: GEORGE, Aktivierung und Abschreibung von Praxiswerten, DB 1995, 896; W.-D. HOFFMANN, Ausgleichsposten, Merkposten und andere Merkwürdigkeiten, BB 1995, 1397; FLIES, Auftragsbestand und Firmenwert, DB 1996, 846; KÖHLER, Die Behandlung des Auftragsbestands beim Unternehmenskauf in Handels- und Steuerbilanz, DSzR 1997, 298; SIEGEL, Der Auftragsbestand – Immaterieller Vermögensgegenstand oder schwebendes Geschäft?, DB 1997, 941; DORALT, Firmenwert und Marke, RdW 1998, 521; MOXTER, Probleme des Geschäfts- oder Firmenwertes in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, Festschr. Sieben, Stuttgart 1998, 473 ff.; SCHOOR, Geschäfts- und Praxiswertabschreibung, StB 1998, 301; KÜTING, Der Geschäfts- oder Firmenwert – ein Spielball der Bilanzpolitik in deutschen Konzernen, AG 2000, 97; SCHOOR, Abschreibung von Geschäfts- und Firmenwert, DSz 2000, 667; TIEDTKE/HECKEL, Die Besteuerung des Geschäftswerts nach erklärter Betriebsaufgabe und anschließender Betriebsverpachtung, DSzR 2001, 145; FICHTELMANN, Übergang des Geschäftswerts bei Betriebsverpachtung und -veräußerung, INF 2002, 46; W.-D. HOFFMANN, Bilanzierung eines negativen Kaufpreises beim Erwerber, GmbH-StB 2005, 91; HONERT/BADER, Der Auftragsbestand bei Unternehmenskäufen, EStB 2005, 428; ORTO, Zahlungen auf den Handelsvertreterausgleichsanspruch nach § 89b HGB: Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts, BB 2005, 1324; SERG, Die Behandlung von Geschäftschancen bei grenzüberschreitenden Funktions-

verlagerungen, DStR 2005, 1916; MICHELS/KETTELER-EISING, Ertragsteuerliche Behandlung des Kaufpreises für Kassenarztpraxen, DStR 2006, 961; SCHIESSL, Übergang des Geschäftswerts auf die Betriebs-GmbH im Rahmen einer Betriebsaufspaltung?, GmbHR 2006, 459; ERNSTING, Bilanzierung eines negativen Kaufpreises im Rahmen eines Unternehmererwerbs, GmbHR 2007, 135.

Begriff: Geschäftswert ist der einem gewerblichen Unternehmen über den Substanzwert (Verkehrswert) der einzelnen materiellen und immateriellen WG hinaus innewohnende Wert. Er ist Ausdruck der Gewinnchancen eines Unternehmens, die losgelöst von der Person des Unternehmers, soweit sie nicht in einzelnen WG verkörpert sind, durch den Betrieb eines lebenden Unternehmens vermittelt werden.

BFH v. 23.1.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771; v. 14.1.1998 – X R 57/93, BFHE 185, 230; v. 27.3.1996 – I R 60/95, BStBl. II 1996, 576; v. 18.8.1993 – II S 7/93, BFH/NV 1994, 151; v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224; v. 28.10.1987 – II R 224/82, BStBl. II 1988, 50; v. 24.11.1982 – I R 123/78, BStBl. II 1983, 113 (114); s. Anm. 367 mwN.

Praxiswert ist der entsprechende Mehrwert einer freiberuflichen Praxis. Die Notwendigkeit der begrifflichen Differenzierung ergibt sich aus den Besonderheiten freiberuflicher Tätigkeit, weil die Gewinnchancen eines freiberuflichen Unternehmens stärker von der Person des Selbständigen geprägt sind. Mit dem Ausscheiden dieser Person aus dem Unternehmen verflüchtigt sich der Praxiswert schneller als die im Geschäftswert verkörperten Gewinnchancen eines gewerblichen Unternehmens.

BFH v. 13.3.1991 – I R 83/89, BStBl. II 1991, 595; v. 1.4.1982 – IV R 2–3/79, BStBl. II 1982, 620; v. 23.1.1975 – IV R 166/71, BStBl. II 1975, 381; v. 2.2.1972 – I R 96/70, BStBl. II 1972, 381; v. 15.4.1958 – I 61/57 U, BStBl. III 1958, 330; RFH v. 30.1.1929, RStBl. 1929, 326.

Ein Praxiswert kann sich in einen Geschäftswert umwandeln, wenn ein zuvor freiberufliches Unternehmen von einem Berufsfremden fortgeführt wird (BFH v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922).

Rechtsnatur: Der Geschäftswert ist eine Restgröße, die sich nur indirekt nach Identifikation aller EinzelWG des Unternehmens als Saldo bestimmen, nicht aber selbständig bewerten lässt. Deshalb wird er im handelsrechtl. Schrifttum überwiegend nicht als Vermögensgegenstand, sondern als Bilanzierungshilfe angesehen (s. Anm. 367; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 161). Für das Steuerrecht ist der Geschäfts- und Praxiswert mit der Rspr. und der wohl hM im strechtl. Schrifttum entsprechend seiner Einordnung im Gliederungsschema der HBil. (§ 266 Abs. 2 A I 1 HGB) und der gesetzlichen Erwähnung in § 7 Abs. 1 Satz 3 aufgrund der gesetzlichen Fiktion zumindest wie ein immaterielles WG zu behandeln (s. Anm. 367).

Abgrenzung des Geschäftswerts zu selbständigen immateriellen Wirtschaftsgütern:

► **Grundsatz:** Nicht zum Geschäftswert gehören die selbständigen immateriellen WG, also alle Positionen, die für sich genommen die Voraussetzungen erfüllen, die an ein WG zu stellen sind, und zwar auch solche, die wegen des Grundsatzes des Nichtausweises schwebender Geschäfte nicht konkret aktivierungsfähig sind. Selbständige WG in diesem Sinne sind auch die so genannten firmen- oder geschäftswertähnlichen WG. Unter diesem Begriff werden vom Geschäftswert abgrenzbare immaterielle EinzelWG zusammengefasst, die ähnlich wie der Geschäftswert mit dem Unternehmen als solchem und seinen Gewinnchancen unmittelbar verknüpft sind, die aber losgelöst von einem Unternehmen oder Unternehmensteil als selbständige WG übertragbar sind.

BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775 mwN; v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224.

Die praktische Bedeutung des Begriffs des geschäftswertähnlichen WG ist heute begrenzt auf die Frage der Abnutzbarkeit und der Abschreibungsdauer dieser WG (s. Anm. 381 aE, § 6 Anm. 723, § 7 Anm. 198, 205). Für Abs. 2 ist die Unterscheidung zwischen geschäftswertähnlichen und sonstigen selbständigen immateriellen WG ohne Belang.

► *Beispiele abzugrenzender Einzelwirtschaftsgüter:*

- ▷ *Auftragsbestand:* Der Auftragsbestand als Verkörperung der Rechte aus schwebenden Geschäften (vgl. KSM/WOLFFGANG, § 5 C 200 „Auftragsbestand“) ist ein gesondert vom Geschäftswert zu aktivierendes immaterielles WG, wenn ihm vertraglich konkretisierte Geschäftsbeziehungen zu Grunde liegen und diese selbständig bewertungsfähige Gewinnchancen verkörpern.

FG Düss. v. 20.3.2003, DStRE 2003, 1141, rkr.: „zwingende Voraussetzung ist das Vorliegen schwebender Geschäfte“; BFH v. 1.2.1989 – VIII R 361/83, BFH/NV 1989, 778; nicht aber Rahmenverträge, die noch keine bestimmten Leistungen vorsehen, BFH v. 7.11.1985 – IV R 7/83, BStBl. II 1986, 176 (177); ebenso KÖHLER, DStR 1997, 298; kritisch FLIES, DB 1996, 846 (847); aA, „kein Vermögensgegenstand“, SEGEL, DB 1997, 941 (943).

- ▷ *Handelsvertreterrecht:* Selbständig zu aktivierendes immaterielles WG ist auch das Handelsvertreterrecht, das einen eingeführten und regelmäßig bearbeiteten Vertreterbezirk verkörpert und sich rechtl. im Handelsvertreterausgleichsanspruch nach § 89b HGB ausdrückt.

BFH v. 22.8.2007 – X R 2/04, DStR 2007, 2050; v. 12.7.2007 – X R 5/05, BStBl. II 2007, 959; v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549; dazu OTTO, BB 2005, 1324 (1325).

Dieses soll nach der Rspr. einen gesonderten Geschäftswert für den Gewerbebetrieb des Handelsvertreters verdrängen.

BFH v. 12.7.2007 – X R 5/05, BStBl. II 2007, 959 II.2.b; v. 7.10.1976 – IV R 50/72, BStBl. II 1977, 201; an der Fortgeltung dieser Rspr. zweifelnd BFH v. 28.9.1993 – VIII R 67/92, BStBl. II 1994, 50; anders: Nds. FG v. 9.6.2004, DStRE 2005, 1180, nrkr., Az. BFH X R 5/05; vgl. dazu BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 622.

► *Beispiele für geschäftswertähnliche Wirtschaftsgüter sind:*

- Abfindung an Konkurrenten, damit dieser seinen Betrieb einstellt (BFH v. 22.7.1964 – I 188/62 U, BStBl. III 1964, 565);
- Arzneimittelzulassung (BMF v. 12.7.1999, BStBl. I 1999, 686; Hess. FG v. 15.12.2004 – 4 K 2565/01, Haufe-Index 1373344, rkr.; BOORBERG/STRÜNGMANN/SPIESS, DB 1994, 53; BOORBERG/STRÜNGMANN/WENDELIN, DStR 1998, 1113; SCHUBERTH, FR 1998, 541);
- Belieferungsmöglichkeiten, sofern sie von der Konkurrenz zumindest faktisch garantiert werden (BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775; v. 28.10.1987 – II R 224/82, BStBl. II 1988, 50);
- Brennrechte (BMF v. 22.2.1989, DB 1989, 702; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter im Handels- und Steuerrecht, 2. Aufl. 2006, 186; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 230);
- Firma und die Marken des Unternehmens (BMF v. 12.7.1999, BStBl. I 1999, 686; BFH v. 25.3.1992 – II B 12/91, BFH/NV 1993, 221);
- Gewinnchancen aus schwebenden Geschäften (BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 619 mwN; SERG, DStR 2005, 1916 [1917]);

- Güterfernverkehrsgenehmigungen (= Chance, auf dem kontingentierten Markt des Güterfernverkehrs Gewinne erzielen zu können: BFH v. 15.12.1993 – X R 102/92, BFH/NV 1994, 543 mwN; v. 4.12.1991 – I R 148/90, BStBl. II 1992, 383; v. 10.8.1989 – X R 176–177/87, BStBl. II 1990, 15 mwN; aA, Teil des Geschäftswerts, NIEHUES, BB 1987, 1429 [1431]), die aber mit der Deregulierung des Güterfernverkehrsmarkts zum 1.7.1998 ihren Wert und damit ihre Bedeutung verloren haben (FinMin. Sachsen-Anhalt v. 29.8.1997, DStR 1997, 1575; BMF v. 12.3.1996, DStR 1996, 508; vgl. zur Deregulierung MARTELL, NJW 1999, 193);
- Know-how (BFH v. 23.11.1988 – II R 209/82, BStBl. II 1989, 82);
- Kundenstamm oder Geschäftsbeziehungen, soweit gegenüber dem Geschäftswert abgrenzbar (BFH v. 26.7.1989 – I R 49/85, BFH/NV 1990, 442 mwN; v. 17.3.1977 – IV R 218/72, BStBl. II 1977, 595; v. 16.9.1970 – I R 196/67, BStBl. II 1971, 175; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 173);
- Linienbuskonzessionen (BFH v. 15.12.1993 – X R 102/92, BFH/NV 1994, 543);
- Mandantenstamm (BFH v. 18.12.1996 – I R 128–129/95, BStBl. II 1997, 546; v. 30.3.1994 – I R 52/93, BStBl. II 1994, 903 [905 f.]);
- Verlagswert (BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775; BMF v. 20.11.1986, BStBl. I 1986, 532 [533]);
- Vertragsarztzulassung (Nds. FG v. 28.9.2004, EFG 2005, 420, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 64/04; MICHELS/KETTELER-EISING, DStR 2006, 961; OFD Koblenz v. 12.12.2005, DB 2006, 127);
- Warenzeichen (BFH v. 4.9.1996 – II B 135/95, BStBl. II 1996, 586);
- Wettbewerbsverbote (BFH v. 11.3.2003 – IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161; v. 26.7.1989 – I R 49/85, BFH/NV 1990, 442; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 176).

Aktivierungspflicht: Ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert ist als immaterielles WG in der StBil. aktivierungspflichtig (Abs. 1, Aktivierungswahlrecht nach § 255 Abs. 4 HGB nur in der HBil.). Für den originären (selbst geschaffenen) Geschäfts- oder Firmenwert gilt das Aktivierungsverbot des Abs. 2.

Einstweilen frei.

1701–1704

II. „Immaterielle“ Wirtschaftsgüter

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1650): FREERICKS, Sind EDV-Programme körperliche Wirtschaftsgüter?, DStR 1969, 691; E. SCHMIDT, Software als materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter, FR 1985, 149; STÜDEMANN, Grundlagen zur Unterscheidung von materiellen und immateriellen Gütern und zu ihrer Aktivierung in der Bilanz, BB 1985, 345; KNEPPER, Software in der Handels- und Steuerbilanz, Festschr. Döllerer, Düsseldorf 1988, 299; STAPPERFEND, Die steuer- und bilanzrechtliche Behandlung von Software, Köln 1991; KÄHLERT/LANGE, Zur Abgrenzung immaterieller von materiellen Vermögensgegenständen, BB 1993, 613; KÖNIG, Software (Computerprogramme) als Sache und deren Erwerb als Sachkauf, NJW 1993, 3121; KORT, Software – eine Sache?, DB 1994, 1505; MÜLLER-HENGSTENBERG, Computersoftware ist keine Sache, NJW 1994, 3128; STIELER, Die Abgrenzung materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter, Frankfurt/M. 1999; HRUSCHKA, Die bilanzielle Behandlung von Filmverwertungsrechten, DStR 2003, 1559; RADAU, Die Abschreibung von Filmrechten nach dem Medienerlass, DStR 2003, 1278; MARLY, Softwareüberlassungsverträge, 4. Aufl., München 2004.

1705 **1. Begriff des immateriellen Wirtschaftsguts**

Immaterielle WG iSd. Abs. 2 sind unkörperliche nicht monetäre Güter (s. Anm. 376). Unkörperlich sind Werte, die keine physische Substanz besitzen und räumlich nicht abgrenzbar sind (vgl. LUTZ/INGOLD, Immaterielle Güter, 2005, 7). Auf die fehlende Greifbar- oder sinnliche Wahrnehmungsfähigkeit kommt es nicht an. Immaterielle Güter können sinnlich wahrnehmbar sein, wie zum Beispiel Musik, ein Film, ein auf dem Bildschirm eines Computers darstellbares Bild oder eine über das Internet abgerufene Information. Eine Verkörperung ist nicht erforderlich. Eine Erfindung oder ein Gedicht können bereits vor ihrer Aufzeichnung ein immaterielles Gut darstellen. Umgekehrt können auch nicht greifbare Güter materieller Natur sein, zB Luft, andere Gase und grundstücksgleiche Rechte (s. Anm. 1719). Eine Abgrenzung zwischen immateriellen und ideellen Werten ist weder notwendig noch sinnvoll möglich (anders STRÜDEMANN, DB 1985, 345 [347]).

Der Begriff des immateriellen WG kann nicht unabhängig vom Wortlaut nur nach dem Zweck des Abs. 2 bestimmt werden (aA wohl COSTEDE, StuW 1995, 115 [119]). Er erfasst deshalb nicht nur solche Werte, deren Bestand oder Wert im Zeitpunkt ihrer Erzeugung so unbestimmt ist, dass sie nicht aktiviert werden sollten. Eine allein auf den Grad der Bilanzierungsunsicherheit abstellende Abgrenzung würde voraussetzen, dass sich die Schwelle, ab der diese Unsicherheit zur Qualifikation eines WG als immaterielles führt, definieren lässt. Das ist aber nicht abstrakt-generell möglich (dies wird deutlich bei COSTEDE, StuW 1995, 115 [119 f.]). Vor diesem Hintergrund ist auch der Vorstellung entgegenzutreten, immaterielle Werte seien per se flüchtige Werte (so noch LITTMANN, DStR 1969, 322; ihm folgend PFEIFFER, StuW 1984, 326 [331]).

1706 **2. Immaterielle Einzel- und Gesamtwirtschaftsgüter**

Immaterielle Einzelwirtschaftsgüter sind nach den allgemeinen Kriterien (s. Anm. 390 ff.) als selbständige WG identifizierte immaterielle Werte. Zu den immateriellen EinzelWG gehören auch die so genannten firmen- oder geschäftswertähnlichen WG (s. Anm. 1700).

Immaterielle Gesamtwirtschaftsgüter: Als solche werden der Geschäfts-, Firmen- und Praxiswert (s. Anm. 1700) bezeichnet, weil sie eine Vielzahl wertbildender Faktoren in einem WG abbilden (KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 67). Der Begriff GesamtWG bedeutet nicht, dass unter seinem Dach mehrere selbständig bewertbare WG zusammenzufassen sind. Ein immaterieller Wert, der selbständig bewertet werden kann und die übrigen Voraussetzungen der WG-Definition erfüllt, muss selbständig aktiviert werden (Grundsatz der Einzelbewertung). Der Begriff GesamtWG ist daher irreführend. Er ist überdies unnötig, da prinzipiell jedem WG mehrere wertbildende Faktoren innewohnen können, die nicht notwendig voneinander abgegrenzt werden müssen, wenn sich ein Gesamtwert des WG am Markt gebildet hat.

3. Abgrenzung immaterieller Wirtschaftsgüter1707 **a) Rein immaterielle Wirtschaftsgüter**

Rein immaterielle WG lassen sich unmittelbar nach der aus dem Wortsinn abgeleiteten Begriffsdefinition qualifizieren und von rein materiellen WG (zB Steine) abgrenzen.

Beispiel: Rezept einer bestimmten Biersorte, das sich allein im Gedächtnis eines Braumeisters befindet (nach LUTZ-INGOLD, Immaterielle Güter, 2005, 8).

**b) Verbünde aus selbständigen materiellen und immateriellen
Wirtschaftsgütern**

1708

Die Einordnung als materielles oder immaterielles WG ist für jedes selbständige WG gesondert vorzunehmen. Gegenstände, die sich aus materiellen und immateriellen Elementen zusammensetzen, sind zunächst daraufhin zu überprüfen, ob diese als einheitliches WG anzusehen sind oder sich aus selbständigen rein materiellen und rein immateriellen WG zusammensetzen. Diese Frage ist nach den allgemeinen Kriterien zu beantworten (s. Anm. 390 ff.). Entscheidend ist danach erstens, ob der materielle und der immaterielle Teil nach der allgemeinen Verkehrsauffassung selbständig und gesondert bewertungsfähig sind (s. Anm. 392), und zweitens, ob ein Teil ohne den anderen nach der Verkehrsanschauung vollständig erscheint (s. Anm. 393).

Beispiel: Bücher enthalten sowohl eine materielle als auch eine immaterielle Komponente. Beim herstellenden Verlag ist jedoch das Verlagsrecht, als Recht zur Vervielfältigung und Verbreitung (immaterielles WG), von den HK der Bücher (Papier, Druck-, Schnitt- und Bindekosten = materielles WG) abtrennbar.

c) Gemischt materiell-immaterielle Wirtschaftsgüter

1709

Einheitliche Beurteilung: Ein gemischt materiell-immaterielles WG kann nur einheitlich als materielles oder als immaterielles WG qualifiziert werden (eingehend KÄHLERT/LANGE, BB 1993, 613 [614]). Das Aktivierungsverbot des Abs. 2 erfasst bei einheitlich als immateriell zu qualifizierenden gemischten WG auch den materiellen Teil.

Abgrenzungskriterien:

► *Wirtschaftliches Interesse:* Die Rspr. stellt in Entscheidungen zum InvZulG und zum BerlinFG zur Abgrenzung materieller und immaterieller WG ua. auf das wirtschaftliche Interesse des Erwerbers ab. Bedeutsam ist danach das Motiv des Käufers für den Erwerb des WG. Richtet sich dieses im Schwerpunkt auf die Erlangung des immateriellen Werts, soll es sich um ein immaterielles WG handeln.

BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; v. 2.9.1988 – III R 38/84, BStBl. II 1989, 160; v. 3.7.1987 – III R 7/86, BStBl. II 1987, 728 (732); FG Berlin v. 29.4.1982, EFG 1983, 105, rkr.

Im Schrifttum ist diese Rspr. vereinzelt auch auf die Abgrenzung immaterieller WG iSd. Abs. 2 übertragen worden (BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 639).

► *Wertverhältnisse:* Im Zusammenhang mit der Beurteilung des wirtschaftlichen Interesses hat die Rspr. – wiederum in Entscheidungen zum InvZulG und zum BerlinFG – auch die Wertverhältnisse zwischen den materiellen und den immateriellen Elementen eines gemischten WG als Abgrenzungsmaßstab herangezogen.

BFH v. 8.2.1996 – III R 76/90, BFH/NV 1996, 643; v. 3.7.1987 – III R 7/86, BStBl. II 1987, 728 (731); FG Berlin v. 27.10.1982, EFG 1983, 438 (439), rkr.

Ein Teil des Schrifttums hat dieses Kriterium für die Abgrenzung immaterieller WG iSd. Abs. 2 übernommen.

HENNRICH in Münchener Komm. zum AktG, § 246 HGB Rn. 56; SONTHEIMER, DStR 1983, 350 (353).

Eine Gegenansicht betont die Schwierigkeiten bei der Bestimmung der Wertrelation und will die Wertverhältnisse allenfalls als ein Kriterium neben anderen heranziehen.

KÄHLERT/LANGE, BB 1993, 613 (617); KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 77.

► *Funktion der körperlichen Komponente:* Ebenfalls in Entscheidungen zum BerlinFG stellt die Rspr. auch auf die Funktion der körperlichen Komponente ab. Kommt dem materiellen Teil nur eine dem immateriellen Teil dienende Funktion zu, zB als Trägermedium, soll das WG insgesamt als immateriell anzusehen sein.

BFH v. 3.7.1987 – III R 7/86, BStBl. II 1987, 728 (731).

In einem Teil des Schrifttums wird die Funktion der körperlichen Komponente – häufig im Rahmen der Abgrenzungsproblematik bei Büchern und Software – als das wesentliche Abgrenzungskriterium angesehen.

KÄHLERT/LANGE, BB 1993, 613 (615); LUTZ-INGOLD, Immaterielle Güter, 2005, 9.

► *Rechtsnatur des zugrunde liegenden Vertrags:* In der früheren Rspr. ist zur Qualifikation von Software als immaterielles WG auch auf die Rechtsnatur des zugrunde liegenden Vertrags abgestellt worden.

BFH v. 3.12.1982 – III R 132/81, BStBl. II 1983, 647 (648); ablehnend: BFH v. 3.7.1987 – III R 7/86, BStBl. II 1987, 728 (731); KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 75; STAPPERFEND, Die steuer- und bilanzrechtliche Behandlung von Software, 1991, 64 f.

► *Vervielfältigung des Wirtschaftsguts:* Nach einer älteren Ansicht ist auf die Möglichkeit der Vervielfältigung des materiellen Trägers eines immateriellen WG abzustellen. Der immaterielle Teil eines gemischten WG geht nach dieser Ansicht unter, wenn er häufig auf materiellen Trägern festgehalten wird. Bücher werden von den Vertretern dieser Auffassung demzufolge insgesamt nicht als immaterielle WG angesehen.

FREERICKS, DStR 1969, 691 (693); E. SCHMIDT, FR 1985, 149; STÜDEMANN, DB 1985, 345 (349); ablehnend KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 79; LUTZ-INGOLD aaO, 11; SONTHEIMER, DStR 1983, 350 (353).

Stellungnahme: Für Abs. 2 ist die Abgrenzung zwischen materiellen und immateriellen WG nur bei dem Stpfl. von Bedeutung, der immaterielle WG selbst herstellt und bei dem sie dem Anlagevermögen zuzuordnen sind. In dieser Konstellation ergeben sich nur selten Abgrenzungsprobleme. Insbes. die typischen Verbundgüter (Software auf Datenträgern, Schallplatten, Bücher usw.), bei denen die Abgrenzung in der Praxis Schwierigkeiten bereitet hat, sind beim Hersteller idR dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Für das Umlaufvermögen gilt das Aktivierungsverbot des Abs. 2 indes nicht (s. Anm. 1721).

Wo die Abgrenzung für die Anwendung des Abs. 2 bedeutsam wird, ist bei der gebotenen einheitlichen Qualifikation eines selbst hergestellten gemischt materiell-immateriellen WG des Anlagevermögens allein auf die objektiven Wertverhältnisse abzustellen.

Die von der Rspr. in Entscheidungen zum BerlinFG und zum InvZulG eingeführten Kriterien des wirtschaftlichen Interesses und der Funktion der körperlichen Komponente ermöglichen allenfalls bei derivativ erworbenen WG eine objektive Abgrenzung, weil sie auf das Interesse des am Markt auftretenden Erwerbers abstellen. Auf dieses (subjektive) wirtschaftliche Interesse kann beim derivativen Erwerb durch einen Vergleich mit dem typischen Interesse aller Marktteilnehmer (objektiv) geschlossen werden. Beim Hersteller eines gemischt materiell-immateriellen WG ist der Schluss auf dieses subjektive wirtschaftliche Interesse objektiv nur auf der Grundlage der Wertverhältnisse möglich. Zudem muss bei selbst erstellten WG der Zweck des Abs. 2 berücksichtigt werden, die Aktivierung unsicherer Vermögenswerte zu verhindern. Ein selbst geschaffenes WG des Anlagevermögens, das zu 90 % eigenen Forschungs- und Entwicklungsaufwand und nur zu 10 % die HK des materiellen Teils widerspiegelt, ist iSd. Abs. 2 auch dann ein unsicherer Vermögenswert, wenn für den herstell-

den Stpfl. das wirtschaftliche Interesse am materiellen Teil oder dessen Funktion im Vordergrund steht.

Ungeeignet für die Abgrenzung immaterieller WG iSd. Abs. 2 ist auch die Vervielfältigungstheorie, also die Ansicht, nach der der immaterielle Teil eines gemischten WG in einem materiellen WG aufgeht, wenn er häufig auf materiellen Trägern festgehalten wird. Die Tatsache, dass ein selbst hergestelltes immaterielles WG (vom Hersteller) auf mehreren materiellen Trägermedien vervielfältigt wird, ändert zunächst nichts an der Bewertungsunsicherheit hinsichtlich des immateriellen Teils, auf die Abs. 2 abstellt. Zudem wird ein reines Trägermedium, das weder funktionell noch ästhetisch hervorsteht (zB Diskette, Papier), stets hinter die immateriellen Bestandteile zurücktreten. Verdeutlicht wird dies durch die Verbreitung des Internet, mit der ein materielles Trägermedium zur Vervielfältigung häufig gar nicht mehr erforderlich ist. Der Inhalt von Büchern muss nicht mehr gedruckt werden, er kann (wie dies von vielen wissenschaftlichen Verlagen mittlerweile angeboten wird) temporär über das Internet abgerufen und angezeigt werden. Auch Software muss nicht mehr auf Datenträgern verkörpert werden. Sie lässt sich nach Erwerb herunterladen oder unmittelbar auf einem fremden Rechner über das Internet nutzen. Indirekt hat dadurch der materielle Träger gleichwohl als zusätzlicher Wert an Bedeutung gewonnen, zB wenn eine Musik-CD gerade wegen ihrer äußeren Aufmachung gekauft wird, obwohl die Option besteht, die Musik unverkörpert zu einem günstigeren Preis herunterzuladen. In diesem Fall sind der Inhalt und das Trägermedium beim Hersteller aber als selbständige je immaterielle und materielle WG anzusehen, da sie gesondert produziert und vermarktet werden und damit jeweils selbständig bewertungsfähig sind.

Ermittlung der Wertrelation: Zur Ermittlung der Wertrelation sind die Werte des materiellen und des immateriellen Teils für die Anwendung des Abs. 2 ausgehend von den eigenen HK zu ermitteln. Der Wert des immateriellen Teils ist aus den entsprechenden eigenen Aufwendungen zB für Forschung und Entwicklung zu bestimmen. Der Wert des materiellen Teils ergibt sich aus den auf seine Erstellung entfallenen HK. Ein selbst entwickelter Prototyp wird danach idR insgesamt als immaterielles WG zu qualifizieren sein.

BFH v. 22.5.1979 – III R 129/74, BStBl. II 1979, 634; Sächs. FG v. 6.10.2004, EFG 2005, 1217, rkr.

Insgesamt als immaterielles WG zu qualifizieren sind deshalb auch das vom Stpfl. selbst erstellte Masterband eines Films oder einer Musikaufnahme (BFH v. 28.5.1979 – I R 1/76, BStBl. II 1979, 734) sowie selbst geschaffene Pläne, Entwürfe oder Skizzen.

Einstweilen frei.

1710–1714

4. Einzelfälle

a) Bücher

1715

Beim Hersteller bilden das Verlagsrecht und die zum Verkauf bestimmten gedruckten Bücher jeweils selbständig zu beurteilende WG. Das Verlagsrecht, dh. das Recht zur Vervielfältigung und Verbreitung (§ 8 VerlG, s. Anm. 2200 „Verlagsrecht“), ist als selbständiges immaterielles WG des Anlagevermögens zu aktivieren, soweit es entgeltlich erworben worden ist (BFH v. 15.2.1995 – II R 8/92, BStBl. II 1995, 505 [506]). Die zum Verkauf bestimmten Exemplare der Auflage sind mit ihren HK – ohne anteiliges Verlagsrecht (aA für das Autorenhonorar NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 261 f.) – beim herstellenden Verlag als rein materielle WG im Umlaufvermögen zu aktivieren.

Eine allein von der Verkehrsanschauung ausgehende allgemeine Qualifikation von Büchern als einheitlich gemischt materiell-immaterielle WG, deren Schwerpunkt materieller Natur sei,

FREERICKS, DStR 1969, 691 (693); MATHIAK, StuW 1984, 71 (72); STAPPERFEND, Die steuer- und bilanzrechtliche Behandlung von Software, 1991, 72,

lässt sich für die Bilanzierung beim herstellenden Verlag nicht überzeugend begründen. Der immaterielle Gehalt jedes einzelnen Buchs tritt nicht bereits im Lager des Verlags, sondern erst beim Erwerber in Erscheinung. Nicht veräußerte Bücher spiegeln nur ihren materiellen Herstellungswert, nicht aber die Verlagsrechte wider. Dies zeigt sich besonders dann, wenn Bücher beim Verlag makuliert werden müssen. Dann wird nicht das Verlagsrecht vernichtet, sondern nur das materielle WG.

Auf die Frage, ob Bücher beim Erwerber als materielle oder immaterielle WG zu qualifizieren sind, kommt es für Abs. 2 dann nicht an, wenn sie entgeltlich erworben sind. Nur für den Fall des unentgeltlichen Erwerbs stellt sich die Frage, ob ein Buch beim Erwerber stets als materielles WG qualifiziert werden kann (s. Anm. 377 mwN). Dies ist zweifelhaft. Insbes. das Argument, die Druckkosten überwögen den Wert des immateriellen Anteils (so zB STAPPERFEND aaO, 63, und KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 77), ist nicht verallgemeinerungsfähig. Vielmehr fallen idR außer bei Bildbänden oder technisch ähnlich aufwändiger Literatur im Verhältnis zum Ladenverkaufspreis weder das Autorenhonorar noch die Druckkosten besonders ins Gewicht. Im Verlag überwiegen die Kosten des Lektorats, dh. die der verlegerischen Betreuung der Autoren und die Kosten des Vertriebs, im Endpreis dominieren schließlich die Gewinnspannen der einzelnen Handelsstufen. Außerdem treten im modernen Verlagswesen zunehmend vollelektronische Bücher (ebooks) neben die gedruckten Bände. Heute erscheint daher für die Bilanzierung von Büchern beim Erwerber eine differenzierende Betrachtung geboten.

1716 b) Software, Datensammlungen, Datenträger

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1650 und 1705): MATHIAK, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1984, 71; SPIELER, Aktivierungsfähigkeit von selbsterstellter Standardsoftware zur anonymen Vermarktung gemäß Handels- und Steuerrecht, Frankfurt/M. 1987; TREIBER, Die Behandlung von Software in der Handels- und Steuerbilanz, DStR 1993, 887; BACKU/REITSAM, Bilanzierung von Software – Prüfungsschema zur steuerlichen Behandlung, ITRB 2006, 143.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 18.11.2005, BStBl. I 2005, 1025 (Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems [ERP-Software]).

Software:

► *Grundsatz:* Software ist beim Softwarehersteller grundsätzlich als immaterielles WG zu qualifizieren. Die geistige Leistung und das Urheberrecht des Softwareherstellers (§§ 69a ff. UrhG) überwiegen idR den Wert des Datenträgers.

BFH v. 13.3.1997 – V R 13/96, BStBl. II 1997, 372 (zum UStG); v. 8.2.1996 – III R 76/90, BFH/NV 1996, 643 (zum InvZulG); v. 28.7.1994 – III R 47/92, BStBl. II 1994, 873 (zum InvZulG); BORMANN, WPg. 1991, 8 (10); KESSLER, BB 1994, Beilage 12 zu Heft 19/1994, 9; HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 246 HGB Rn. 57; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 639; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 270 „Software“; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 176.

Das gilt gleichermaßen für Individual-, Standard- und Trivialsoftware. Bei Standard- und Trivialprogrammen, die zum Verkauf an eine Vielzahl von Erwerbern

bestimmt sind, ist jedenfalls das vom Softwarehersteller entwickelte Ursprungsprogramm – gleichsam einem Prototypen – als immaterielles WG anzusehen. Deshalb ist beim Hersteller nur für die Zuordnung zum Anlage- und Umlaufvermögen zwischen Individual- und Standard- und Trivialsoftware zu differenzieren (s. Anm. 1724 „Software“).

► *Sonderfall Steuerungssoftware*: Steuerungssoftware, die speziell für zum Verkauf vorgesehene Produkte (zB Mobiltelefone, Waschmaschinen, andere elektronische Geräte) selbst entwickelt wird, ist Bestandteil des jeweiligen Prototyps, der insgesamt als immaterielles WG des Anlagevermögens zu behandeln ist.

Zur Qualifizierung von Prototypen als immaterielle WG vgl. BFH v. 22.5.1979 – III R 129/74, BStBl. II 1979, 634; Sächs. FG v. 6.10.2004, EFG 2005, 1217, rkr.

Entwicklungsaufwendungen für Software, die dafür eingesetzt wird, um selbst hergestellte Produktionsanlagen zu steuern, führen zu einem gemischt materiell-immateriellen WG Produktionsanlage. Maßgeblich für die Abgrenzung sind auch hier die objektiven Wertverhältnisse (s. Anm. 1709), dh. es liegt ein materielles WG vor, wenn die HK des materiellen Teils der Produktionsanlage die Entwicklungskosten der Software überwiegen. Übersteigen hingegen die Aufwendungen für die Steuerungssoftware diejenigen für den materiellen Teil der Produktionsanlage, ist sie insgesamt als immaterielles WG anzusehen.

Datensammlungen: Auch bei reinen Datensammlungen entscheiden die Wertverhältnisse. Insbes. etwa bei Adresssammlungen steht der Wert der Daten gegenüber dem Datenträger regelmäßig im Vordergrund, weshalb auch diese als immaterielle WG zu qualifizieren sind (vgl. BFH v. 2.9.1988 – III R 38/84, BStBl. II 1989, 160; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 79; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 179).

Datenträger, Verpackung und Handbücher:

► *„Prototyp der Verpackung“*: Selbst erstellte Manuskripte und Vorlagen sowie Aufwendungen für die Entwicklung des Verpackungsdesigns stellen – wie jeder Prototyp – immaterielle WG dar.

► *Datenträger und Verpackungsmaterialien, gedruckte Handbücher uä.*, die zur Auslieferung der Software erforderlich sind, stellen demgegenüber materielle WG dar. Beim Hersteller der Software gehören sie allerdings regelmäßig zum Umlaufvermögen und sind von dem Aktivierungsverbot des Abs. 2 folglich ohnehin nicht erfasst. Beim Erwerber bilden Software, Datenträger und gedruckte Handbücher ein einheitliches materiell-immaterielles WG (BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 639). Da das Aktivierungsverbot des Abs. 2 bei entgeltlich erworbenen immateriellen WG nicht greift, kommt es auf die Abgrenzung zwischen materiellen und immateriellen WG in diesem Fall nicht an.

Einstweilen frei.

1717–1718

c) Grundstücksgleiche Rechte und Bauten auf fremden Grundstücken 1719

Grundstücksgleiche Rechte, zB das Erbbaurecht, werden von der Rspr. unter Bezug auf § 266 Abs. 2 A II 1 HGB als materielle WG qualifiziert.

BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70 (72).

Zu den grundstücksgleichen Rechten zählt die Rspr. auch Bauten auf fremden Grundstücken und Ein- und Umbauten des Mieters und Pächters (s. Anm. 313, 315).

BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281 (285); glA COSTEDE, StuW 1995, 115 (119 mwN).

1720 d) Bodenschätze

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1650 und 1705): KNOBBE-KEUK, Die Einkommensbesteuerung der entgeltlichen Überlassung von Bodensubstanz, DB 1985, 144; GSCHWENDTNER, Zur Absetzung für Substanzverringerung bei im Privatvermögen entdeckten und in das Betriebsvermögen eingelegten Bodenschätzen – Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 19. Juli 1994, VIII R 75/91, DStZ 1994, 23; BAUER, Nutzungseinlagen sind Aufwandseinlagen – Kritik an der Bodenschatzrechtsprechung des BFH, DStR 1995, 635; KIESEL, Berechtigt die Einlage eines Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen zum Ansatz von Absetzungen für Substanzverringerung?, DStR 1999, 1214; HOFFMANN, Anmerkung zu BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, DStR 2007, 848; HOFFMANN, Erschütterte Grundlagen der steuerlichen Bilanzierung durch den Kiesgrubenbeschluss des Großen BFH-Senats, DStR 2007, 1783; KANZLER, Kies im Einkünfte dualismus – Der Große Senat des BFH zur Einlage eines Bodenschatzes, DStR 2007, 1101; PAUS, Die steuerliche Behandlung von Bodenschätzen – Offene Fragen und Gestaltungsmöglichkeiten, DStZ 2007, 523; SCHULZE-OSTERLOH, Einlage eines im Privatvermögen entdeckten Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen, BB 2007, 1323; WEBER-GRELLET, Die Einlage eines Kiesvorkommens, FR 2007, 515.

Rechtsprechung und herrschende Meinung: Nach neuerer Rspr. ist ein Bodenschatz als solcher (bildlich: der Diamant, der sich in der Erde „versteckt“) ebenso wie Grund und Boden als greifbar und daher, sobald er sich nach den allgemeinen Kriterien gegenüber Grund und Boden verselbständigt hat, als materielles WG anzusehen.

BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508 (513), für Kiesvorkommen und differenzierend zwischen der Substanz als solcher (eigentlicher Bodenschatz) und den notwendigen Berechtigungen, um den Bodenschatz zu gewinnen und zu nutzen. Ebenso HOFFMANN, DStR 2007, 854 (855); KANZLER, DStR 2007, 1101 (1105); KIESEL, DStR 1999, 1214 (1218); KSM/KEMPERMANN, § 5 Rn. B 223; PAUS, DStZ 2007, 523; SEEGER in Festschr. Haas, 1994, 343 (347 ff.); SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 1323 (1324); WEBER-GRELLET, FR 2007, 515 (519).

Stellungnahme: Dem ist zuzustimmen. Mit der jüngeren Rspr. und der hM ist der eigentliche Bodenschatz als materielles WG zu qualifizieren. Die zuvor jedenfalls teilweise von der Rspr. vertretene künstliche Konstruktion eines vom Eigentumsrecht losgelösten Nutzungsrechts des Eigentümers am eigenen Grundstück mit dem Inhalt der Abbauberechtigung

BFH v. 19.7.1994 – VIII R 75/91, BStBl. II 1994, 846 (847), wonach Salz-, Kies-, Stein- und Sandvorkommen als neben dem Grundstück selbständig aktivierungsfähige immaterielle WG auch beim eigengenutzten Grundstück in Gestalt einer Abbauberechtigung zu aktivieren sind. Krit. dazu bereits GSCHWENDTNER, DStZ 1994, 713 (714).

lässt sich in Kenntnis des Ziels, Absetzungen für Substanzverringerung bei im PV entdeckten Bodenschätzen nach Einlage in das BV auszuschließen (vgl. HOFFMANN, DStR 2007, 848 (854); KANZLER, DStR 2007, 1101 (1105)); § 7 Anm. 535), nachvollziehen, nicht aber begründen.

III. Immaterielle Wirtschaftsgüter „des Anlagevermögens“

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1650): FORSTER, Zu Ausweis, Ansatz und Bewertung des Programmvermögens von Rundfunkanstalten, WPg. 1988, 321; WRIEDT/WITTEN, Zur bilanziellen Behandlung von Filmrechten, DB 1991, 1292; WRIEDT/FISCHER, Zur Bilanzierung von Filmvermögen, DB 1993, 1683; KLEIN/VÖLKER-LEHMKUHL, Die Bilanzierung von Emissionsrechten nach den deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung, DB 2004, 332; MEIER/ORTMANN-BABEL, Bilanzierung von Emissionsrechten in der Handelsbilanz und Steuerbilanz, ZSteu. 2005, 224; HOMMEL, Ertragsteuerliche Behandlung von Emissionsberechtigungen nach dem Gesetz über den Handel mit Berechti-

gungen zur Emission von Treibhausgasen, BB 2006, 374; NAGEL, Der Handel mit Emissionsberechtigungen, EStB 2006, 151; ALTENSCHMIDT/LOHMANN, Emissionshandel und Steuerrecht, IStR 2007, 574; REDEKER/SCHOLZE/WIELENBERG, Handels- und steuerrechtliche Bilanzierung von Emissionsrechten, StuW 2007, 251.

1. Begrenzung des Aktivierungsverbots auf immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

a) Unterschiedliche Behandlung von Anlage- und Umlaufvermögen

1721

Abs. 2 erfasst nur immaterielle WG des Anlagevermögens. Dies wird allgemein damit begründet, dass zwischen WG des Umlaufvermögens und des Anlagevermögens unterschiedliche Risikolagen im Hinblick auf die Bewertungsunsicherheit bestehen sollen. Dabei wird unterstellt, dass bei selbst hergestellten immateriellen WG des Umlaufvermögens ein vereinbartes oder zu erwartendes Entgelt bzw. ein anderer kurzfristig zu erwartender Umsatzakt eine ausreichende Bewertungsgrundlage bieten.

DEPPING, DB 1991, 2048 (2049); HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 248 HGB Rn. 14; HERZIG/SÖFFING, WPg. 1994, 601 (607); KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 90 f.; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 81.

Diese Begründung ist uE nicht tragfähig. Bewertungsunsicherheiten können gleichermaßen im Umlaufvermögen und dort selbst bei materiellen WG bestehen. So spielt etwa bei einer Filmproduktion die Zuordnung zum Umlauf- oder Anlagevermögen für das mit der Verwertung der Filmrechte verbundene Bewertungsrisiko keine erkennbare Rolle. De lege lata sind Anlage- und Umlaufvermögen gleichwohl unterschiedlich zu behandeln. Insbes. eine entsprechende Anwendung des Aktivierungsverbots auf immaterielle WG des Umlaufvermögens scheidet wegen des eindeutigen Wortlauts der Norm aus.

BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 (322); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 523; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 81.

Selbst geschaffene immaterielle WG des Umlaufvermögens sind folglich gem. § 246 Abs. 1 HGB iVm. Abs. 1 zwingend zu aktivieren.

BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 523; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 80; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI, § 5 Rn. 161; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 81.

b) Wechsel zwischen Anlage- und Umlaufvermögen

1722

Wechsel von Umlauf- zu Anlagevermögen: Ist ein zunächst dem Umlaufvermögen zugeordnetes immaterielles WG wegen geänderter Verhältnisse später dem Anlagevermögen zuzuordnen,

zum Umgruppierungsgebot vgl. HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 247 HGB Rn. 22; HÜTTEN/LORSON in KÜTING/WEBER, § 247 HGB Rn. 53,

greift das Aktivierungsverbot des Abs. 2 ab dem Zeitpunkt der geänderten Verhältnisse ein. Ein selbst geschaffenes WG, das zunächst dem Umlaufvermögen zugeordnet war und später als Teil des Anlagevermögens genutzt wird, ist gewinnwirksam auszubuchen.

Vgl. BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 523; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 82.

Wechsel von Anlage- zu Umlaufvermögen: Eine Umgliederung von Anlagen in Umlaufvermögen kommt nur selten in Betracht. Sie ist nach der Verwaltungspraxis und der ganz hM insbes. nicht bereits deswegen vorzunehmen, weil beabsichtigt ist, ein WG des Anlagevermögens zu veräußern.

R 6.1 Abs. 1 Satz 7 EStR 2005; HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 247 HGB Rn. 24.

Ist eine Umwidmung im Einzelfall wegen dauernder Nutzungsänderung gleichwohl geboten, sind die nunmehr zum Umlaufvermögen zu rechnenden WG uE zu aktivieren, da dann Abs. 2 keine Ausnahme mehr vom Vollständigkeitsgrundsatz rechtfertigt.

2. Abgrenzung zu immateriellen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens

1723 a) Grundsatz

Der Begriff des Umlaufvermögens ist im Gesetz nicht definiert, er lässt sich nur negativ aus § 247 Abs. 2 HGB ableiten. Danach gehören zum Umlaufvermögen die WG, die dazu bestimmt sind, in einem einmaligen Akt veräußert oder verbraucht zu werden. Maßgeblich für die Abgrenzung ist die Zweckbestimmung, die sich aus den objektiven Gegebenheiten und dem Willen des Stpfl. ergibt (s. Anm. 372 f.). Soweit es für die Zuordnung danach – auch – auf den Willen des Stpfl. ankommt, ist dieser durch objektive Hilfstatsachen zu bestimmen. Die subjektive Widmung, dh. die vom Stpfl. präferierte Bilanzierung, darf hingegen nicht als Abgrenzungskriterium herangezogen werden.

Vgl. HÜTTEN/LORSON in KÜTING/WEBER, § 247 HGB Rn. 46; R 6.1 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStR 2005.

Es besteht also kein Zuordnungswahlrecht, das bei selbst erstellten immateriellen WG indirekt zu einem Aktivierungswahlrecht führen würde. Ebenso verbietet sich der Ansatz von zwischen dem Anlage- und dem Umlaufvermögen angesiedelten „Zwischenposten“.

Für eine Zwischenkategorie zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen dagegen HÜTTEN/LORSON in KÜTING/WEBER, § 247 HGB Rn. 51.

1724 b) Einzelfälle

Filmrechte:

► *Begriff:* Unter dem Begriff Filmrechte werden die urheberrechtl. Nutzungsrechte, Leistungsschutz- und sonstigen Schutzrechte an Filmen zusammengefasst. Dazu gehören insbes. die Rechte, Dritten die Vorführung oder Verbreitung des Filmes zu gestatten (Verleihrechte) oder durch Rundfunk der Öffentlichkeit zugänglich zu machen (Fernsehrechte).

► *Rechtsprechung:* Die Rspr. hatte bislang nur über die Zuordnung von in echter Auftragsproduktion (s. Anm. 1734 „Auftragsproduktion“) erstellten Filmen und dabei entstandenen Filmrechten zu entscheiden. Sie hat diese beim Auftragnehmer als dem Umlaufvermögen zugehörig qualifiziert.

BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 (322); FG München v. 9.10.2007 – 8 V 1834/07, EFG 2008, 23, nrkr., Az. BFH IV B 126/07.

► *Schrifttum:* Im Schrifttum werden die von Fernsehsendern erworbenen Filmrechte dem Umlaufvermögen zugeordnet, und zwar auch dann, wenn nur eine einmalige Ausstrahlung beabsichtigt ist.

FORSTER, WPg. 1988, 321 (323); HERZIG/SÖFFING, WPg. 1994, 601 (606); WRIEDT/WITTEN, DB 1991, 1292 (1293).

Filmverleiher sollen nach der Bilanzierungspraxis ihre Verleihrechte ebenfalls im Umlaufvermögen ausweisen, wohl mit der Begründung, der Verleih konzentriere sich im Schwerpunkt auf wenige Monate.

Vgl. HÜTTEN/LORSON in KÜTING/WEBER, § 247 HGB Rn. 51; MERKT in BAUMBACH/HOPT, HGB, 33. Aufl. 2007, § 247 Rn. 7 (zu vermietende Gegenstände können Um-

laufvermögen sein); kritisch zu dieser Praxis HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 247 HGB Rn. 18.

► *Stellungnahme:* Filmrechte sind, soweit sie nicht zur Veräußerung bestimmt sind, dem Anlagevermögen zuzuordnen. Dies gilt auch für Verleih- und Fernsehrechte. Sie bleiben bei einem Film- oder Videoverleih oder einem Fernsehsender auf Dauer im Unternehmen und stehen für eine nochmalige Ausstrahlung oder für einen nochmaligen Verleih zur Verfügung. Sie verbrauchen sich also nicht und werden als solche auch dann nicht veräußert, wenn Lizenzen zur Verwertung und Ausstrahlung vergeben werden (aA ohne Begr. HOFIANS, Immaterielle Werte, 1992, 168). Selbst wenn ein Film nach einmaliger Ausstrahlung oder nach einer wenige Monate dauernden Verleihphase an Wert verliert, rechtfertigt dies nicht seine Zuordnung zum Umlaufvermögen, sondern begründet eine kürzere Abschreibungsdauer im Anlagevermögen.

Im Erg. für den Verleih ähnlich HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 247 HGB Rn. 18; vgl. SIMON/STOLZE, IStR 2005, 398 (400); aA FG München v. 9.10.2007 – 8 V 1834/07, EFG 2008, 23, nrkr., Az. BFH IV B 126/07.

Emissionsberechtigungen (Emissionszertifikate) sind als konzessionsähnliche immaterielle WG dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Sie werden von der Deutschen Emissionshandelsstelle für einen bestimmten Zeitraum zugeteilt (§ 6 Abs. 4 Satz 1 Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz, TEHG) und enthalten jeweils die Befugnis zur Emission einer Tonne Kohlendioxidäquivalent (§ 3 Abs. 4 Satz 1 TEHG). Sie sind dazu bestimmt, nach der Emission eingelöst oder an Dritte (zB über die Leipziger European Energy Exchange) veräußert zu werden, und können insbes. nicht wie ein Gebrauchsgut mehrmals genutzt werden.

REDEKER/SCHOLZE/WIELENBERG, StuW 2007, 251 (253); HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 (114); HOMMEL, BB 2006, 374 (375); KLEIN/VÖLKER-LEHMKUHL, DB 2004, 332 (334); KÜHNER in HJl, Abt. II/1 Rn. 300; STRECK/BINNEWIES, DB 2004, 1116 (1119); BMF v. 6.12.2005, BStBl. I 2005, 1047 Tz. 2.2.

Dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind auch die zukünftig vorgesehenen aus internationalen Projekten stammenden Emission Reduction Units (ERU) und Certified Emission Reductions (CER), die wie nationale Zertifikate gehandelt werden können (vgl. dazu ALTENSCHMIDT/LOHMANN, IStR 2007, 574 f.).

Software:

► *Individualsoftware* wird nach den konkreten Bedürfnissen des Auftraggebers für eine definierte Aufgabe entwickelt (vgl. MARLY, Softwareüberlassungsverträge, 4. Aufl. 2004, 19). Die Entwicklungskosten sind als immaterielles WG des Umlaufvermögens (fertige-/unfertige Erzeugnisse/Leistungen) zu aktivieren, wenn die Software vom Stpfl. für einen Dritten, aber auf eigenes Herstellerrisiko erstellt wird, weil sie als zur Veräußerung bestimmte unfertige Erzeugnisse nicht dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauerhaft zu dienen. Das Aktivierungsverbot des Abs. 2 greift in diesem Fall nicht.

BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 640 mit der Gestaltungsempfehlung einer Softwarehaus-Aufspaltung in Vertriebs- und Entwicklungsgesellschaft; eingehend KESSLER, BB 1994, Beil. 12, 5 f.; zur Bewertung unfertiger Programme BORMANN, WPG. 1991, 8 (14 ff.).

Trägt das Herstellerrisiko dagegen der Auftraggeber, sind die Entwicklungskosten nur bei diesem HK eines selbst erstellten immateriellen WG und nach Abs. 2 nicht aktivierungsfähig, wenn sie bei ihm dem Anlagevermögen zuzuordnen sind, weil Individualsoftware bei dem diese nutzenden Auftraggeber dazu bestimmt ist, dem Betrieb dauerhaft zu dienen.

Vgl. SCHMIDT/WEBER-GRELLET, § 5 Rn. 270 „Software“; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 179.

► *Standardsoftware*: Die Entwicklungsaufwendungen des Softwareherstellers für Standardsoftware, die für eine Vielzahl von Anwendern entwickelt wird, sind HK eines Ursprungsprogramms, das als Vorlage für die zur Veräußerung bestimmten Kopien dient, aber selbst nicht zum Verbrauch oder zur Veräußerung bestimmt ist. Dieses Ursprungsprogramm ist daher wie ein Prototyp als immaterielles WG des Anlagevermögens zu qualifizieren.

Zutreffend BORMANN, WPg. 1991, 8 (13); HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 246 HGB Rn. 57; KESSLER, BB 1994, Beil. 12, 10.

1725–1729 Einstweilen frei.

IV. Entgeltlicher Erwerb

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1650): KUPSCH, Sind Zuschüsse und Abstands-zahlungen immaterielle Anlagewerte (Wirtschaftsgüter)?, WPg. 1977, 663; MOXTER, Die Aktivierungsvoraussetzung „entgeltlicher Erwerb“ im Sinne des § 5 Abs. 2 EStG, DB 1978, 1804; BARTENBACH/FISCHER, Aktivierungspflicht für Arbeitnehmererfindervergütungen, GRUR 1980, 1025; LANGE, Besteht eine Aktivierungspflicht für Arbeitnehmer-Erfindervergütungen im Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG?, GRUR 1986, 151; WEXEL, Zur Aktivierung nach § 5 Abs. 2 EStG im Zusammenhang mit Arbeitnehmererfindungen, GRUR 1986, 785; WICHMANN, Die Bedeutung der Herstellung für die Bilanzierung nach HGB, DStR 1987, 718; KÜTING/WELLER, Die Bilanzierung von Güterverkehrs-konzessionen nach der Vollendung des Gemeinsamen Marktes 1992, BB 1989, 1302; BEATER, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Softwareumstellungen, DStR 1990, 201; DELCKER, Steuerliche Behandlung von Computer-Programmserviceverträgen, BB 1990, 1097; DEPPING, Die bilanzsteuerliche Behandlung des „Werbespots“, DB 1991, 2048; BAYREUTHER, Zum Verhältnis zwischen Arbeits-, Urheber- und Arbeitnehmererfindungsrecht – Unter besonderer Berücksichtigung der Sondervergütungsansprüche des angestellten Softwareerstellers, GRUR 2003, 570; v. WALLIS/SCHUMACHER, Der neue Medienerlass, DStR 2003, 1857; ZACHER, Von Mitunternehmern, Mitstellern und anderen Kommanditisten – Zur Neufassung des Medienerlasses, DStR 2003, 1861; HAUN/GOLÜCKE, ERP-Software: keine zwingende Aktivierungspflicht von Customizingkosten, BB 2004, 651; GASTL, Grundlagen der steuerlichen Behandlung von Film- und Fernsehfonds, StuSt. 2006, 227; MICHELS/KETTELER-EISING, Ertragsteuerliche Behandlung des Kaufpreises für Kassenarztpraxen, DStR 2006, 961.

Verwaltungserlasse: BMF v. 23.2.2001, BStBl. I 2001, 175 (Ertragsteuerliche Behandlung von Film- und Fernsehfonds), mit Änderungen in BMF v. 5.8.2003, BStBl. I 2003, 406; BMF v. 18.11.2005, BStBl. I 2005, 1025 (Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems [ERP-Software]).

IDW: IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung von Software beim Anwender (IDW RS HFA 11) v. 30.6.2004, WPg. 2004, 817.

1730 1. Überblick

Das Aktivierungsverbot des Abs. 2 gilt nur für „nicht entgeltlich erworbene“ immaterielle WG des Anlagevermögens. Darin spiegelt sich der Zweck der Regelung wider, die Aktivierung immaterieller WG des Anlagevermögens unter den Vorbehalt eines Markttests zu stellen (s. Anm. 1654).

Immaterielle Werte gelten dem Gesetz nach als typischerweise unsichere Werte (s. Anm. 1653). Die Unsicherheit hinsichtlich ihrer „Existenz und Werthaltigkeit“ (HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 248 HGB Rn. 15) entfällt, wenn sie „Gegenstand des Geschäftsverkehrs geworden sind“ (BFH v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146) und der Markt eine Bestätigung für ihre Existenz und ihren Wert abgegeben hat (vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444; v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13; CREZELIUS in SCHOLZ, GmbHG, 9. Aufl. 2000, Anh. § 42a Rn. 117; HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 248 HGB Rn. 15; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unter-

nehmenssteuerrecht, 9. Aufl., 1993, 90; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 26 f.; kritisch zur wertbestätigenden Funktion des Markttests dagegen KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 197).

Damit bildet das Erfordernis eines Markttests den zentralen teleologischen Auslegungsmaßstab für das Tatbestandsmerkmal des entgeltlichen Erwerbs.

Vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 84.

Komponenten dieses Markttests sind die Entgeltlichkeit und der (derivative) Erwerb (CREZELIUS in SCHOLZ, GmbHG, 9. Aufl. 2000, Anh. § 42a Rn. 118). Deshalb setzt das Tatbestandsmerkmal des „entgeltlichen Erwerbs“ voraus, dass

- das immaterielle WG als solches über den Markt erworben (abgeleiteter Erwerb) und nicht beim Stpfl. hergestellt (originärer Erwerb) wurde (s. Anm. 1731 ff.) und
- das immaterielle WG gegen Entgelt, also durch Erbringung einer Gegenleistung und nicht unentgeltlich erworben wurde (s. Anm. 1740 ff.) und
- das immaterielle WG am Markt (zu Marktbedingungen) im Rahmen eines entgeltlichen Leistungsaustauschs mit Außenstehenden erlangt wurde und dabei Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen worden sind (s. Anm. 1743).

2. Abgeleiteter „Erwerb“

a) Begriff

1731

Erwerben meint iSd. Abs. 2 nur den abgeleiteten Erwerb von einem Dritten durch Anschaffung, nicht die eigene Herstellung. Die nach Abs. 2 gebotene Objektivierung der Ansatzvoraussetzungen und der Bewertungsmaßstäbe bei immateriellen WG ist nur auf der Grundlage von geleisteten AK iSd. § 255 Abs. 1 HGB möglich, nicht hingegen am Maßstab interner HK iSd. § 255 Abs. 2 HGB.

BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; v. 14.11.2002 – III R 29/97, BFH/NV 2003, 655; v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808; v. 13.12.1984 – VIII R 249/80, BStBl. II 1985, 289 (291); v. 26.2.1980 – VIII R 80/77, BStBl. II 1980, 687; GILLE, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 2006, 157 ff.; HENNRICH in Münchener Komm. zum AktG, § 248 HGB Rn. 17; v. KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 39; KLEINDIEK in STAUB, Großkomm. zum HGB, 4. Aufl. 2002, § 248 Rn. 13; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 534; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 79; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI, § 5 Rn. 190; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 86.

Soweit unter „erwerben“ das Hinzufügen von Gegenständen, vermögenswerten Vorteilen, tatsächlichen Zuständen und Möglichkeiten zum eigenen Vermögen

vgl. BALLWIESER in Münchener Komm. zum HGB, § 248 Rn. 12; Döllerer, BB 1969, 501 (502); GILLE, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 2006, 154; KLEINDIEK in STAUB, Großkomm. zum HGB, 4. Aufl. 2002, § 248 Rn. 13

und ein Oberbegriff sowohl für „anschaffen“ als auch für „herstellen“ gesehen wird,

v. KEITZ aaO, 34; LITTMANN, DSStR 1970, 391 (393); KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. 86,

ist der Wortsinn nach dem Zweck des Abs. 2 einschränkend auszulegen und unter „erwerben“ iSd. Abs. 2 nur der abgeleitete Erwerb von einem außenstehenden Dritten zu verstehen. Würde man auch die eigene Herstellung als Erwerb iSd. Abs. 2 erfassen, liefe die Regelung weitgehend leer, da dann bereits jeder mit der Herstellung eines immateriellen WG verbundene Aufwand den Aktivierungsvorbehalt des Abs. 2 erfüllen würde.

1732 **b) Formen des abgeleiteten Erwerbs**

Erwerb durch Vertrag: Als vertragliche Grundlage für einen abgeleiteten Erwerb kommt jeder zweiseitig verpflichtende Vertrag in Betracht, der die Übertragung von immateriellen WG zum Gegenstand hat.

Vertragliche Grundlage des entgeltlichen Erwerbs sind danach insbes. Kauf- und Tauschverträge.

Vgl. BFH v. 5.6.2002 – I R 6/01, BFH/NV 2003, 88; v. 13.7.1971 – VIII 15/65, BStBl. II 1971, 731 (732); v. 18.12.1970 – VI R 99/67, BStBl. II 1971, 237 (239); v. 27.5.1970 – IV R 222/69, BStBl. II 1970, 743 (745); BAETGE/FEY/WEBER in KÜTING/WEBER, § 248 HGB Rn. 29; HÖMBERG/KÖNIG in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 9. Aufl. 2007, § 248 HGB Rn. 40; KLEINDIEK in STAUB, Großkomm. zum HGB, 4. Aufl. 2002, § 248 HGB Rn. 16; KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 525; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI, § 5 Rn. 194; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 92.

In Betracht kommen aber auch Werkverträge (s. dazu Anm. 1734) und gemischte Schenkungen (s. dazu Anm. 1743).

Erwerb durch Hoheitsakt: Durch Hoheitsakt übertragene Rechte, zB öffentlich-rechtl. Betriebsrechte, Konzessionen, Brennrechte und Ausbeutungserlaubnisse, werden nach zutreffender hM durch den Berechtigten vom Hoheitsträger derivativ und damit iSd. Abs. 2 erworben.

BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 535; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI, § 5 Rn. 191; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 89; R 5.5 Abs. 2 Satz 2 EStR 2005; aA (abgeleiteter Erwerb nur von Unternehmen) KÜTING/WELLER, BB 1989, 1302; KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 523.

UE haben sich derartige Rechte mit dem Erwerb durch Hoheitsakt zwar nicht am Markt, aber in vergleichbarer Weise bestätigt. Gebühren spiegeln freilich keinen am Markt frei ausgehandelten Preis wider. Am Markt bestätigt sich der Wert der Konzession aber insoweit, als der Kaufmann nur bereit sein wird, die entsprechende Gebühr zu entrichten, wenn die Einräumung des Rechts für ihn mit einem entsprechenden Nutzen verbunden ist (ebenso KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 89).

Erwerb kraft Gesetzes: Ein immaterielles WG kann auch kraft Gesetzes derivativ erworben werden, zB durch den Zuschlag bei einer Zwangsversteigerung. Auch hier hat sich der Wert des erworbenen WG am Markt bestätigt, weil der Bieter nur für entsprechend werthaltige immaterielle WG bereit sein wird, ein Gebot abzugeben.

1733 **c) Erwerbsgeborene Wirtschaftsgüter**

Rechtsprechung und herrschende Meinung: Immaterielle WG, die erst durch den Erwerb von einem Dritten entstehen (zB Einräumung von Nutzungsrechten durch den Eigentümer oder den Inhaber des umfassenderen Rechts), werden angeschafft und können damit ebenfalls iSd. Abs. 2 erworben werden.

BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 (Zuweisung einer Internet-Domain); v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Baukostenzuschüsse gegen Nutzungsrecht); v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444 (obiter dictum); v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977 (Transferentschädigung); v. 1.6.1989 – IV R 64/88, BStBl. II 1989, 830 (Verwendungsrecht an Gussteilen); v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549 (Vertreterrecht); v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696 (Mietrecht); v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13, 14 (Bierlieferungsrechte); ADS VI, § 248 Rn. 15; BALLWIESER in Münchener Komm. zum HGB, § 248 Rn. 13; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI, § 255 Rn. 35; HÖMBERG/KÖNIG in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 9. Aufl. 2007, § 248 HGB Rn. 36; FÖRSCHLE in Beck-BilKomm. VI, § 248 Rn. 10; HENNRICH in Münchener Komm. zum AktG, § 248 HGB Rn. 19; v. KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung,

1997, 40; KLEINDIEK in STAUB, Großkomm. zum HGB, 4. Aufl. 2002, § 248 Rn. 14; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., 1993, 94; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 202; MARX, BB 1994, 2379 (2384); LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 777; PFEIFFER, StuW 1984, 326 (338 li. Sp.); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 536; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 79; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 88.

Nach anderer Ansicht fehlt dagegen insbes. Nutzungsrechten, die erst bei ihrem Erwerb entstehen, die WG-Eigenschaft, weshalb sich die Frage, ob sie Gegenstand der Anschaffung sein könnten, nach dieser Auffassung gar nicht stellt (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 195).

Stellungnahme: Geht man vom Zweck des Abs. 2 aus, einen Markttest zu gewährleisten, sind mit der Rspr. und der hM auch erwerbsgeborene immaterielle WG des Anlagevermögens iSd. Abs. 2 erworben. Die erforderliche Marktbestätigung der Existenz und des Werts eines immateriellen WG ergibt sich auch dann, wenn das WG erst durch den Erwerb von einem Dritten entsteht. Bei der Einräumung von Nutzungsrechten wird das Nutzungsrecht zudem aus einem bestehenden WG abgeleitet. Dies kann zB das Eigentum an einem Grundstück sein, an dem der Veräußerer dem Erwerber ein Nutzungsrecht einräumt. Dabei werden keine neuen Nutzungsmöglichkeiten geschaffen, sondern der Veräußerer verzichtet auf einen Teil seiner Nutzungsrechte und überträgt diese auf den Erwerber (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI. § 255 Rn. 35).

d) Abgrenzung des abgeleiteten Erwerbs (Anschaffung) vom originären Erwerb (Herstellung) 1734

Grundsatz: Bei der für Abs. 2 bedeutsamen Abgrenzung zwischen der Anschaffung (möglicher Erwerbsvorgang iSd. Abs. 2) und der Herstellung (kein Erwerbsvorgang iSd. Abs. 2) ist von den allgemeinen für materielle WG entwickelten Abgrenzungsmerkmalen auszugehen (s. dazu § 6 Anm. 277).

BFH v. 10.12.1992 – XI R 44/88, BStBl. II 1993, 538 mwN; KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 526; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 540; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 198; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 100.

Anschaffung ist danach der Erwerb eines bestehenden Gegenstands von einem Dritten (s. § 6 Anm. 273). Herstellung ist die Neuschaffung, Erweiterung oder Veränderung eines WG (s. § 6 Anm. 275).

Aufwendungen für Leistungen Dritter können sowohl aktivierungsfähige AK als auch nicht aktivierungsfähige HK eines immateriellen WG des Anlagevermögens sein. Nicht aktivierungsfähige HK liegen vor, wenn der Stpfl. selbst als Hersteller zu qualifizieren ist. Hersteller ist nach den allgemeinen Grundsätzen, wer ein WG auf eigene Rechnung und Gefahr selbst schafft oder durch einen Dritten schaffen lässt (s. § 6 Anm. 277) und das Herstellungsgeschehen beherrscht.

BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 (Auftragsproduktion eines Films); v. 2.9.1988 – III R 53/84, BStBl. II 1988, 1009; v. 25.6.1976 – III R 167/73, BStBl. II 1976, 728; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI. § 255 Rn. 37; HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 248 HGB Rn. 20; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 100.

Werk- und Dienstverträge, Arbeitnehmererfindungen, Auftragsproduktion:

► *Dienstverträge:* Aufwendungen für Dienstleistungen Dritter im Rahmen von Dienstverträgen und Geschäftsbesorgungsverhältnissen sind keine AK für durch den Dienstverpflichteten erstellte immaterielle WG (zB Software), da der Dienstverpflichtete nicht auf eigene Rechnung oder Gefahr produziert und das Herstellungsgeschehen idR nicht selbst beherrscht. Auch fehlt es bei einem im

Rahmen eines Dienstvertrags erstellten WG an der Wertbestätigung am Markt, da die Dienstvergütung unabhängig vom Erfolg geschuldet ist.

Vgl. ADS VI. § 248 HGB Rn. 22; HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 248 Rn. 18; v. KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 40 f.; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 101.

Die Dienstleistung als solche kann für sich genommen kein immaterielles WG abbilden. Sie existiert nur für den Moment, in dem sie erbracht wird.

Vgl. SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 187; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 101; in diesem Sinne wohl auch BFH v. 27.7.1990 – III R 67/87, BFH/NV 1991, 442; v. 19.5.2005 – IV R 3/04, DStRE 2005, 1241.

► *Arbeitnehmererfindungen:*

- ▷ *Diensterfindungen:* Von einem ArbN im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses selbst entwickelte Erfindungen, die entweder aus der dem ArbN im Betrieb oder in der öffentlichen Verwaltung obliegenden Tätigkeit entstanden sind oder maßgeblich auf Erfahrungen oder Arbeiten des Betriebs oder der öffentlichen Verwaltung beruhen (Diensterfindungen iSd. § 4 Abs. 2 ArbNErfG) sind vom ArbG auch dann nicht iSd. Abs. 2 entgeltlich erworben, wenn er sie gem. § 6 ArbNErfG in Anspruch nimmt. Soweit gem. §§ 9, 10 ArbNErfG eine Vergütung gezahlt wird, handelt es sich bei ihr wie bei den weiteren Dienstvergütungen um HK, die nicht unmittelbar für die Einräumung der Erfindung gezahlt werden. Ein echter Leistungsaustausch oder ein Markttest findet nicht statt, weil die Erfindung kraft Gesetz durch einseitige Erklärung auf den ArbG übergeht und die Höhe des Vergütungsanspruchs von den Verwertungshandlungen des ArbG abhängt (vgl. BARTENBACH/FISCHER, GRUR 1980, 1025 [1027]). Die Diensterfindung wird damit nicht entgeltlich iSd. Abs. 2 erworben.

BALLWIESER in Münchener Komm. zum HGB, § 248 Rn. 15; BARTENBACH/FISCHER, GRUR 1980, 1025 (1029); v. KEITZ aaO, 42; WEXEL, GRUR 1986, 785 (786); aA ADS VI. § 248 HGB Rn. 18; CREZELIUS in SCHOLZ, GmbHG, 9. Aufl. 2000, Anh. zu § 42a Rn. 120; HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 248 Rn. 26; KLEINDIEK in STAUB, Großkomm. zum HGB, 4. Aufl. 2002, § 248 Rn. 14; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 211; LANGE, GRUR 1986, 151 (155).

Entwickelt der ArbN im Rahmen der ihm arbeitsvertraglich übertragenen Aufgaben eine neue Software, so ist auch dies Gegenstand seiner Arbeitsleistung. Der ArbG erwirbt gem. § 69a UrhG kraft Gesetz, iSd. Abs. 2 unentgeltlich, ein Nutzungsrecht hieran (vgl. BAYREUTHER, GRUR 2003, 570 [572]).

- ▷ *Freie Erfindungen* des ArbN iSd. § 4 Abs. 3 ArbNErfG können dagegen vom ArbG iSd. Abs. 2 entgeltlich erworben werden (überzeugend v. KEITZ aaO, 42).

► *Werkverträge:*

- ▷ *Grundsatz:* In Erfüllung eines Werkvertrags erstellte und gelieferte immaterielle Güter sind beim Auftraggeber grundsätzlich (zur notwendigen Differenzierung sogleich) angeschafft und iSd. Abs. 2 erworben. Bei einem (gesetzestypischen) Werkvertrag schuldet der Unternehmer die vertragsgemäße Herstellung des versprochenen Werks (§ 631 Abs. 1 BGB). Der Unternehmer schafft das Werk damit auf eigene Rechnung und Gefahr und beherrscht idR auch das Herstellungsgeschehen. Er, nicht der Auftraggeber, ist Hersteller.

BALLWIESER in Münchener Komm. zum HGB, § 248 Rn. 14; HÖMBERG/KÖNIG in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 9. Aufl. 2007, § 248 HGB Rn. 37; v. KEITZ aaO, 40 f.; die Bedeutung der Vertragsgestaltung im Einzelfall betonend KSM/WOLFFGANG, § 5 C 104.

- ▷ *Auftragsproduktion*: Unter dem Begriff der Auftragsproduktion werden im Schrifttum Fälle zusammengefasst, in denen ein WG nach den Wünschen des Auftraggebers von einem Dritten hergestellt (zB Individualsoftware, Internet-Web-Seiten, Film- und Fernsehproduktionen) und nach Fertigstellung an den Auftraggeber geliefert wird (vgl. HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 248 HGB Rn. 20).

Gegenüber dem Idealtypus des Werkvertrags weisen die unter dem Begriff der Auftragsproduktion zusammengefassten Fälle die Besonderheit auf, dass das geschuldete Werk bei Auftragserteilung nicht notwendig hinreichend definiert ist, sondern der Auftraggeber die Erstellung des Werks im Entstehungsprozess beeinflusst und uU auch einen Teil des Vergütungsrisikos übernimmt. Von der Intensität dieses Einflusses und von der Verteilung des Vergütungsrisikos hängt es ab, ob der Auftraggeber Erwerber oder Hersteller ist.

Für den Bereich der Film- und Fernsehproduktionen ist für diese Differenzierung das Begriffspaar echte/unechte Auftragsproduktion geprägt worden.

BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; DEPPING, DB 1991, 2048 (2049); HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 248 HGB Rn. 20; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 204; KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 528; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 153, C 154.

Mit dem Begriff der unechten Auftragsproduktion wird die Qualifikation des Auftraggebers als Hersteller beschrieben. Bei der echten Auftragsproduktion ist der Auftragnehmer als Hersteller und der Auftraggeber als Erwerber zu qualifizieren (vgl. HERZIG/SÖFFING, WPg. 1994, 601 [608]). Zu den allgemeinen Abgrenzungskriterien, die auf die Vertragsgestaltung und auf die tatsächliche Durchführung abstellen, ergeben sich mit dieser Begriffsbildung keine Besonderheiten. Entscheidend für die Herstellereigenschaft ist, wer die Gesamtverantwortung für die Projektleitung und die wirtschaftlichen Folgen trägt.

BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; GASTL, StuSt. 2006, 226 (228); HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 248 HGB Rn. 20; kritisch zur Praktikabilität dieser Abgrenzung KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 203.

Bei der Produktion von Filmen und Werbespots kann diese Abgrenzung nur unter Berücksichtigung der dort geltenden tatsächlichen und urheberrechtl. Besonderheiten getroffen werden.

Eingehend zur schwierigen Qualifikation des Filmherstellers LÜTJE in MÖHRING/NICOLINI, UrhG, 2. Aufl. 2000, § 94 Rn. 6 ff.

Eine Film- oder Fernsehfondsgesellschaft ist nach der Verwaltungspraxis nur dann Hersteller, wenn die Gesellschafter des Fonds in ihrer gesellschaftsrechtl. Verbundenheit wesentliche Einflussmöglichkeiten auf die Filmproduktion haben und die wirtschaftlichen Folgen verantworten oder bei einer Koproduktion mitverantworten.

BMF v. 5.8.2003, BStBl. I 2003, 406 Tz. 10; dazu GASTL, StuSt. 2006, 226 (229); v. WALLIS/SCHUMACHER, DStR 2003, 1857; ZACHER, DStR 2003, 1861.

Weiterentwicklung erworbener immaterieller Wirtschaftsgüter: Problematisch ist, ob der Erwerb eines unfertigen immateriellen WG nachträglich durch eine als Herstellung zu qualifizierende Veränderung oder Erweiterung dieses WG überlagert wird. Nach einer im Schrifttum vertretenen Auffassung erfasst das Aktivierungsverbot des Abs. 2 auch den Aufwand für den Erwerb des ur-

sprünglichen WG, wenn die eigenen Aufwendungen zu einem wesentlich anderen oder neuen immateriellen WG führen, in dem sich das ursprüngliche WG nicht mehr wiederfindet.

BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 539; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 99.

UE können demgegenüber immaterielle WG anders als materielle WG durch Weiterentwicklung grundsätzlich nicht untergehen. Die ursprüngliche Idee bleibt stets erhalten (so auch HAUN/GOLÜCKE, BB 2004, 651 [653]). Zeigt sich im Zuge der Weiterentwicklung, dass das erworbene immaterielle WG wertlos ist, begründet dies kein nachträgliches Aktivierungsverbot nach Abs. 2, sondern, unter deren Voraussetzung, eine Teilwertabschreibung.

1735–1739 Einstweilen frei.

3. „Entgeltlicher“ Erwerb

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1650 und Anm. 1730): KRONNER, Entgeltlicher Erwerb und Erwerb im Tauschwege bei immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, DStR 1996, 1185; SÖFFING, Bilanzierung und Abschreibung von Transferzahlungen im Lizenzfußball, BB 1996, 523; LÖCKE, Aktivierung konzernintern erworbener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens?, BB 1998, 415; KAISER, Die Behandlung von Spielerwerten in der Handelsbilanz und im Überschuldungsstatus im Profifußball, DB 2004, 1109; HOFFMANN, Bilanzierung von Fußballprofis, BC 2006, 129.

1740 a) Entgelt als Ansatzkriterium

Grundsatz: Das Entgelt ist in Abs. 2 Ansatz-, nicht Bewertungskriterium. Es sollen nur solche immaterielle WG angesetzt werden, die sich durch einen entgeltlichen Erwerb als werthaltig erwiesen haben.

Die danach als Ansatzvoraussetzung in Abs. 2 geforderte Werthaltigkeit ist gegeben, wenn (1.) ein Entgelt als Gegenleistung für den Erwerb des immateriellen WG aufgewendet wird, (2.) die Art der nicht notwendig in Geld bestehenden Gegenleistung eine objektive Bewertung (Wertbestätigung) des immateriellen WG ermöglicht und (3.) die Gegenleistung unter Marktgesichtspunkten bemessen ist.

Den Gegensatz zum entgeltlichen bildet der unentgeltliche Erwerb (zB Schenkung), der damit grundsätzlich das Aktivierungsverbot des Abs. 2 auslöst.

Ausnahmen:

► *Aktivierungsfähigkeit beim Übertragenden:* Abs. 2 steht der Aktivierung eines unentgeltlich erworbenen immateriellen WG nicht entgegen, wenn dieses schon einmal einen Markttest durch einen vorangegangenen entgeltlichen Erwerb bestanden hat. Abs. 2 ist in diesem Fall teleologisch zu reduzieren.

KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 108; HENNRICH in Münchener Komm. zum AktG, § 248 HGB Rn. 28: „Zurechnung des entgeltlichen Erwerbs auf den Gesamtrechtsnachfolger“; HÖMBERG/KÖNIG in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 9. Aufl. 2007, § 248 HGB Rn. 44; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 196.

Unerheblich ist hierbei jedoch die tatsächliche Bilanzierung beim Übertragenden. Das Aktivierungsverbot gilt deshalb beim unentgeltlichen Erwerb immaterieller WG für das Anlagevermögen, wenn ein immaterielles WG beim Übertragenden im Umlaufvermögen aktiviert war, aber im Anlagevermögen nach Abs. 2 bei diesem nicht aktivierungsfähig gewesen wäre. Ein entgeltlicher Vorerwerb befreit auch dann nicht vom Erfordernis des entgeltlichen Erwerbs nach Abs. 2, wenn zwischenzeitliche Entwicklungen auf die vollkommene Wertlosigkeit des unentgeltlich übertragenen immateriellen WG hindeuten und ein erneuter Markttest geboten erscheint (KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 108).

► *Unentgeltliche Betriebsübertragung* (§ 6 Abs. 3): Bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung werden gem. § 6 Abs. 3 die Buchwerte aktivierter immaterieller WG fortgeführt. Nicht aktivierte immaterielle WG sind weiterhin nicht anzusetzen.

R 5.5 Abs. 3 EStR 2005; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 166; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 140; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 31.

► *Unentgeltliche Übertragung zwischen verschiedenen BV* (§ 6 Abs. 4): Die Grundsätze zur unentgeltlichen Übertragung entgeltlich erworbener immaterieller WG gelten auch im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 4. Danach können nur solche immateriellen WG beim erwerbenden Stplf. aktiviert werden, die bereits im übertragenden BV unter den Voraussetzungen des Abs. 2 aktivierungsfähig waren. § 6 Abs. 4 ist Bewertungsvorschrift und lässt daher die Ansatzvorschrift des Abs. 2 unberührt (s. § 6 Anm. 1436 mwN).

KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 32; aA (§ 6 Abs. 4 setzt Aktivierungsverbot des Abs. 2 außer Kraft) LADEMANN/ORTMANN-BABEL, § 6 Rn. 1022; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 525; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 197.

b) Verknüpfung zwischen Entgelt und Erwerb des immateriellen Wirtschaftsguts

1741

Grundsatz: Entgeltlich erworben ist ein immaterielles WG, wenn ein Entgelt an den Veräußerer oder an einen Dritten um des Erwerbs willen erbracht wird. Der Begriff der Entgeltlichkeit ist final zu verstehen. Ein Marktpreis kann nur im bewussten Aushandeln des ausgewogenen Preises zwischen Veräußerer und Erwerber entstehen. Ein bloßer Veranlassungszusammenhang zwischen Zahlung und Erwerb ist deshalb nicht ausreichend. Aufwendungen, die gelegentlich des Erwerbs erbracht werden, (zB Vermittlungsprovisionen, Maklerkosten) sind daher nicht Entgelt iSd. Abs. 2, soweit sie nicht den Zweck haben, den Vertragspartner für den im Zusammenhang mit dem Übergang des immateriellen WG eintretenden Verlust seiner Rechtsposition zu entschädigen.

BFH v. 9.5.1990 – II R 37/90, BFH/NV 1991, 18; v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444 (447); HÖMBERG/KÖNIG in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 9. Aufl. 2007, § 248 HGB Rn. 47; DÖLLERER, BB 1969, 501 (505); FÖRSCHLE in Beck-BilKomm. VI. § 248 Rn. 12; MARX, BB 1994, 2379 (2384); LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 780; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 110.

Umgekehrt ist nicht erforderlich, dass Leistung und Gegenleistung stets im formalen Sinne in einem synallagmatischen Gegenseitigkeitsverhältnis stehen.

BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977 (979 unter 6.b); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 534; HÜTTEMANN, DStR 1994, 490 (493); KRONNER, DStR 1996, 1185 (1187); KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 208; ähnlich BAETGE/FEY/WEBER in KÜTING/WEBER, § 248 HGB Rn. 26; wohl auch LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 780; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 31 f.; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 110 (Synallagma „grundsätzlich“ erforderlich); aA ohne Begr. SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 193.

Im Rahmen eines, wie von Abs. 2 geforderten, Markttests wird die Existenz und der Wert eines immateriellen WG auch dann nachgewiesen, wenn zwischen Entgelt und Erwerb nur ein wirtschaftliches Gegenseitigkeitsverhältnis besteht (KRONNER, DStR 1996, 1185 [1187]). Ein Entgelt iSd. Abs. 2 liegt daher bereits dann vor, wenn die Zahlungen nur die wirtschaftliche Funktion einer Gegenleistung haben (zutreffend BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 534; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 208). Daher kann auch die Zahlung an einen Dritten, für die dieser eine Rechtsposition aufgibt, eine Gegenleistung darstellen, wenn das eigentliche immaterielle WG nicht von dem Dritten, sondern wirtschaftlich identisch von ei-

ner anderen Stelle erworben wird. Auch bei einem mittelbaren entgeltlichen Erwerb wird ein Marktwert frei ausgehandelt.

KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 208; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 32; WEHRHEIM, BB 2004, 433 (435).

Beispiele für eine wirtschaftliche Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung:

► *Transferentschädigungen im Profifußball:* Ablösezahlungen zwischen Fußballvereinen, die als sog. Transferentschädigungen geleistet werden, um einen Profifußballspieler aus dem laufenden Vertrag mit einem anderen Verein herauszukaufen, um ihn dann im eigenen Verein unter Vertrag nehmen zu können, sind Entgelt iSd. Abs. 2, und zwar nach der Rspr. für die vom Fußballverband für diesen Spieler neu erteilte Spielerlizenz (BFH v. 28.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977 [979 f.]; zust. KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 218).

Die „indirekte“ Aktivierung der Spielerwerte über die Spielerlaubnis lässt sich mit einer berechtigten Zurückhaltung gegenüber der Bilanzierung von Menschen nachvollziehen (HOFFMANN, BC 2006, 129 [130]). Mit der tatsächlichen Rechtslage stimmt diese Bilanzierung indes nicht überein, da die Spielerlizenz nicht dem Verein, sondern dem Spieler erteilt wird (vgl. JANSEN in Festschr. Raupach, 2006, 247 [255]; JANSEN, FR 2007, 837). Richtig wäre es uE, nicht die dem Spieler erteilte Lizenz in der Bilanz des Vereins zu aktivieren, sondern die für die Vertragsdauer bestehende und durch die Ablösezahlung wirtschaftlich erworbene Nutzungsmöglichkeit des Spielers. Auf den Verlust dieser Nutzungsmöglichkeit beim abgebenden Verein und auf deren Erwerb beim aufnehmenden Verein bezieht sich und danach bemisst sich die Höhe der Transferentschädigung (vgl. MARX, BB 1994, 2379 [2384]; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 215, 218; aA ohne Begr. KAISER, DB 2004, 1109 [1110]). Deutlich wird dies mit Blick auf die laufend veröffentlichten europäischen Spielermarktwertlisten (hierzu HOFFMANN, BC 2006, 129).

► *Internetdomain:* Beim Erwerb einer Internetadresse wird durch eine Ablösezahlung an den bisherigen Domaininhaber dessen Freigabeerklärung gegenüber der zuständigen Vergabestelle erkaufte, welche darauf die Domain an den Erwerber neu zuweist (vgl. zum technischen Hintergrund WÜBELSMANN, DStR 2005, 1659). Die Ablösezahlung wird daher uE zutreffend als Entgelt iSd. Abs. 2 angesehen (BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301).

► *Verlorene Zuschüsse* sind nur dann Entgelt, wenn ihnen eine bestimmte Gegenleistung gegenübersteht, mit der exklusive Nutzungsmöglichkeiten eingeräumt oder Vorteile gewährt werden, die exklusiv für den Zuschussempfänger wirksam sind (s. Anm. 1687).

BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Zuschuss zur Errichtung eines Tanklagers); v. 1.6.1989 – IV R 64/88, BStBl. II 1989, 830 (Zuschuss zur Erstellung von Formgussteilen); KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 186, 209; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 32 f.; R 5.5 Abs. 2 Satz 4 EStR 2005.

Die Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung fehlt bei verlorenen Zuschüssen an die öffentliche Hand für den Ausbau öffentlicher Einrichtungen, die von jedermann benutzt werden können (zB Beiträge zum Ausbau einer Fußgängerzone, Kläranlage, Straße), oder an ein Energieversorgungsunternehmen für den Ausbau der Stromversorgung, die von jedermann in Anspruch genommen werden könnte (Zahlung für nichtexklusive Nutzungsmöglichkeiten). Ein Zuschuss, der kein exklusives Nutzungsrecht begründet, wird nicht als Gegenleistung für den Erwerb eines Nutzungsrechts oder einer Nutzungsmöglichkeit, sondern für die originäre Begründung der Nutzungsmöglichkeit geleistet.

BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Nachweise); v. 22.10.1987 – IV R 4/85, BFH/NV 1988, 229 (Stromversorgung); v. 13.12.1984 – VIII R 249/80,

BStBl. II 1985, 289 (Beiträge für Stromanschlussarbeiten sind keine Gegenleistung für ein Stromversorgungsrecht); v. 12.4.1984 – IV R 137/80, BStBl. II 1984, 489 (Fußgängerzone); v. 25.8.1982 – I R 130/78, BStBl. II 1983, 38 (Kläranlage); v. 26.2.1980 – VIII R 80/77, BStBl. II 1980, 687 (Straße); FÖRSCHLE in Beck-BilKomm. VI. § 248 Rn. 12.

Einstweilen frei.

1742

c) Gegenstand, Bewertungsfähigkeit und Höhe des Entgelts

1743

Gegenstand des Entgelts: Das Entgelt muss nicht notwendig in Geld bestehen. Entgelt ist auch ein Tauschgegenstand oder eine erbrachte Dienst- oder sonstige Leistung.

FÖRSCHLE in Beck-BilKomm. VI. § 248 Rn. 12; HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 248 HGB Rn. 25; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 105.

Bewertungsfähigkeit des Entgelts: Umstritten ist, ob die Gegenleistung selbst Gewähr für ihre Werthaltigkeit bieten muss.

► *Rechtsprechung:* Ein entgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 2 liegt nach Auffassung der Rspr. auch dann vor, wenn die Gegenleistung für den Erwerb eines immateriellen WG in einem anderen noch nicht wertbestätigten immateriellen WG besteht. Die Werte beider WG sind danach durch Schätzung zu ermitteln.

BFH v. 27.5.1979 – IV R 222/69, BStBl. II 1970, 743; v. 13.7.1971 – VIII 15/65, BStBl. II 1971, 731 (732).

► *Schrifttum:* Ein Teil des Schrifttums hat sich dieser Auffassung angeschlossen. ADS VI. § 248 HGB Rn. 16; BAETGE/FEY/WEBER in KÜTING/WEBER, § 248 Rn. 29; FASSELL/BRINKMANN in Beck-HdR, B 211 Rn. 25; HÖMBERG/KÖNIG in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 9. Aufl. 2007, § 248 HGB Rn. 41; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 536; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 194.

Nach aA, die auf den Zweck des Abs. 2 abstellt, können nur zweifelsfrei werthaltige WG Entgelt iSd. Abs. 2 sein. Dies setzt voraus, dass den Tauschobjekten ein objektiver und nachprüfbarer Wert beigemessen werden kann.

CLAUSEN, JbFfStR 1976/77, 120 (142); CLAUSEN, DStZ 1976, 371 (378); DZIADKOWSKI, BB 1971, 473 (475); FÖRSCHLE in Beck-BilKomm. VI. § 248 HGB Rn. 12; HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 248 HGB Rn. 25; KLEINDIEK in STAUB, Großkomm. zum HGB, 4. Aufl. 2002, § 248 Rn. 14; KRONNER, DStR 1996, 1185 (1190); KRONNER, GoB für immaterielle Anlagewerte und Tauschgeschäfte, 1995, 231 (Marktgängigkeit erforderlich); KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 525; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 79; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 95.

► *Stellungnahme:* UE können nur zweifelsfrei werthaltige WG Entgelt iSd. Abs. 2 sein. Als Entgelt geeignet ist ein selbst erstelltes immaterielles WG nur, wenn es einen allgemeinen Marktpreis für dieses WG gibt, da dann davon auszugehen ist, dass es nicht als Tauschobjekt hingegeben worden wäre, wenn das erworbene WG nicht mindestens diesen Marktwert hätte (zutreffend KRONNER, DStR 1996, 1185 [1190]; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 95). Abs. 2 ist Ausdruck einer gesetzlichen Wertung, nach der selbst geschaffene immaterielle WG typischerweise so unsichere Werte sind, dass deren Wert auch nicht mit den HK bemessen werden kann. Es wäre widersprüchlich, für die wegen dieser Bewertungsunsicherheit vom Gesetz angeordnete Wertbestätigung am Markt den Tausch mit einem anderen WG genügen zu lassen, das nach derselben gesetzlichen Regelung mit der gleichen gesetzlich unterstellten Bewertungsunsicherheit behaftet ist.

Höhe des Entgelts:

► *Grundsatz:* Auf die Höhe der Gegenleistung kommt es nicht an, solange Gewähr dafür besteht, dass Leistung und Gegenleistung unter Marktbedingungen abgewogen wurden. Auch bei einem objektiven Missverhältnis zwischen Leis-

tung und Gegenleistung ist der Erwerb insgesamt entgeltlich, wenn die Parteien von einem eigenen Bewertungsmaßstab ausgegangen sind und nach den subjektiven übereinstimmenden Vorstellungen der Parteien Leistung und Gegenleistung ausgewogen waren.

ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI. § 255 Rn. 91; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 180; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 96.

Eine erkennbar wertlose Gegenleistung deutet allerdings darauf hin, dass diese Marktbedingungen nicht vorlagen und das immaterielle WG unentgeltlich erworben worden ist (vgl. FG Berlin v. 27.1.1982, EFG 1982, 505 [506], rkr.).

► *Gesamtpreis*: Bei einem vereinbarten Gesamtpreis für mehrere WG ist darauf abzustellen, ob nach dem Parteiwillen auch für das einzelne immaterielle WG ein Teil des Kaufpreises gezahlt werden sollte. Im Zweifel ist der Kaufpreis nach den allgemeinen Grundsätzen aufzuteilen (s. dazu § 6 Anm. 304 ff.).

► *Gemischte Schenkung/Auflagenschenkungen*:

▷ *Gemischte Schenkung*: Entgeltlich iSd. Abs. 2 ist auch eine gemischte Schenkung, bei der die Gegenleistung nach den Vorstellungen der Parteien unter dem Wert des immateriellen WG liegt. Auf die Frage, ob das zugrunde liegende Rechtsgeschäft in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten oder das Rechtsgeschäft einheitlich entgeltlich oder unentgeltlich zu behandeln ist, kommt es für den allein den Ansatz betreffenden Abs. 2 nicht an. Entscheidend und ausreichend ist, dass sich die Existenz und die Bewertbarkeit des immateriellen WG durch das Teilentgelt am Markt bestätigt hat.

KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 96; ebenso im Erg. BAETGE/FEY/WEBER in KÜTING/WEBER, § 248 HGB Rn. 27; HÖMBERG/KÖNIG in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 9. Aufl. 2007, § 248 HGB Rn. 44.

▷ *Auflagenschenkungen*: Bei einer Schenkung, die mit der Bestimmung gewährt wird, aus der Zuwendung eine Leistung zu erbringen (Auflagenschenkungen), ist die Auflage Entgelt iSd. Abs. 2, wenn sie vom Bedachten erfüllt wird, *um* den Gegenstand der Zuwendung zu erwerben. Zwar wird die Auflage erst aus Mitteln der Zuwendung erbracht. Erreicht die Zuwendung aber nicht den Wert der Auflagenbelastung, wird der Bedachte unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten die Zuwendung insgesamt ablehnen. Die Auflage stellt damit wirtschaftlich eine Gegenleistung für die Zuwendung dar.

Ebenso BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 541; aA, ohne Überlegungen zum wirtschaftlichen Zusammenhang, Schl.-Holst. FG v. 28.2.1984, EFG 1984, 493 (494), rkr.

Die Auflagenleistung ist jedoch dann kein Entgelt, wenn andere Überlegungen für die Erfüllung der Auflage eine Rolle spielen und kein Bezug zum Erwerb des Schenkungsgegenstands besteht (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI. § 255 Rn. 91; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 97). Denkbar ist dies, wenn die Auflage in der Verpflichtung besteht, für den Unterhalt eines Familienangehörigen zu sorgen.

1744 Einstweilen frei.

1745 d) Erwerbsvorgänge zwischen nahestehenden Personen, verbundenen Unternehmen sowie Gesellschaft und Gesellschafter

Bei Erwerbsvorgängen zwischen nahestehenden Personen, verbundenen Unternehmen oder einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ist umstritten, ob ein entgeltlicher Erwerb von diesen Personengruppen gar nicht oder nur unter besonderen Voraussetzungen das Aktivierungsverbot des Abs. 2 erfüllt.

Auffassungen im Schrifttum: Nach hM ist das Tatbestandsmerkmal des entgeltlichen Erwerbs in Abs. 2 formal zu verstehen und auch beim entgeltlichen Erwerb zwischen nahestehenden Personen, verbundenen Unternehmen sowie Gesellschaft und Gesellschafter erfüllt. Bewertungsunsicherheiten soll durch strenge Anforderungen an den Nachweis der Werthaltigkeit der Gegenleistung begegnet werden.

ADS VI. § 248 HGB Rn. 15; BALLWIESER in Münchener Komm. zum HGB, § 248 Rn. 16; KLEINDIEK in STAUB, Großkomm. zum HGB, 4. Aufl. 2002, § 248 Rn. 16; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 538; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 79; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 117 f.; BAETGE/FEY/WEBER in KÜTING/WEBER, § 248 HGB Rn. 26.

Teilweise wird einschränkend gefordert, dass das Erwerbsgeschäft auch zwischen fremden Dritten so abgeschlossen worden wäre.

HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 248 HGB Rn. 23; KESSLER, BB 1994, Beil. 12, 18.

Nach aA soll beim Erwerb zwischen verbundenen Unternehmen generell kein entgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 2 vorliegen und eine Aktivierung beim Erwerber nur dann in Betracht kommen, wenn das immaterielle WG bereits beim Veräußerer wegen eines vorangegangenen Erwerbs aktiviert war.

LÖCKE, BB 1998, 415 (418); MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 27; MOXTER, StuW 1989, 232 (239); SCHMIDT, StuW 1989, 232 (238); SEIFRIED, DB 1990, 1473 (1475: beim Erwerb durch das verbundene Unternehmen des herrschenden Gesellschafters).

Stellungnahme: Mit der hM kann jeder entgeltliche Erwerb zwischen verbundenen Unternehmen, nahestehenden Personen sowie Gesellschaft und Gesellschafter als entgeltlich iSd. Abs. 2 angesehen werden. Zweifel an der Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung sind bei der Bewertung des immateriellen WG zu berücksichtigen.

Die vermittelnde Auffassung, die bereits im Rahmen des Abs. 2 als Ansatzvoraussetzung einen Fremdvergleich fordert, überzeugt demgegenüber nicht. Abs. 2 beruht auf der Erkenntnis, dass gerade ein Fremdvergleich bei selbst hergestellten immateriellen WG häufig nicht sachgerecht möglich ist. Deshalb ordnet er präventiv ein Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des Anlagevermögens an. Ist man der Auffassung, dass der entgeltliche Erwerb von verbundenen Unternehmen keinen hinreichenden Markttest ermöglicht, würde auch ein schwer praktikabler Fremdvergleich nicht über das dann konsequent zu fordernde Aktivierungsverbot hinweghelfen (ebenso KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 117).

Die vor allem im Handelsbilanzrecht gegen eine Aktivierung von konzerninternen erworbenen immateriellen WG vorgetragenen Bedenken wiegen im Kontext des Abs. 2 weniger schwer. Im Steuerbilanzrecht verhindert die Interessenlage der betroffenen Stpfl. eine zu großzügige Aktivierung, die im Handelsbilanzrecht wegen des fehlenden Interessengegensatzes bei § 248 Abs. 2 HGB eine Gefahr für die Durchsetzung des Vorsichtsprinzips darstellen könnte. Die Übertragung immaterieller WG zwischen nahestehenden Personen, verbundenen Unternehmen sowie Gesellschaft und Gesellschaftern ermöglicht Gestaltungen nur zur Begründung der Aktivierungspflicht, nicht zu deren Vermeidung. Die Aktivierung immaterieller WG ist beim Erwerber gegenüber dem Sofortabzug des Entgelts als BA für den Stpfl. stl. weniger vorteilhaft (s. Anm. 1655), beim Veräußerer wirkt das Entgelt für ein bisher nicht aktiviertes WG in vollem Umfang gewinnerhöhend. Vor dem Hintergrund dieser Interessenlage kann aus Sicht des

Steuerrechts davon ausgegangen werden, dass auch zwischen verbundenen Unternehmen nur werthaltige immaterielle WG übertragen werden.

4. Gesellschaftsrechtliche Vorgänge

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1650 und Anm. 1730): WASSERMEYER, Einlagen in Kapital- und Personengesellschaften und ihre ertragsteuerliche Behandlung, StbJb. 1985/86, 213; GROH, Einlegung und Ausschüttung immaterieller Wirtschaftsgüter, StbJb. 1988/89, 187; KÜTING/KESSLER, Die Problematik der „anderen Zuzahlungen“ gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB, BB 1989, 25; MARTENS/RÖTTGER, Aktivierung des Geschäfts- oder Firmenwerts bei Umwandlungen einer Personengesellschaft in eine GmbH nach §§ 46 ff. UmwG?, DB 1990, 1097; SEIBOLD, Die ertragsteuerliche Einlage sogenannter verdeckter Einlagen, DStR 1990, 719; SIEGERS, Die verdeckte Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter – Ansatz in der Steuerbilanz und Gewinnrealisierung?, Bonn 1992; SIEGERS, Die verdeckte Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter – Ansatz in der Steuerbilanz und Gewinnrealisierung?, DStR 1992, 1570; FISCHER, Verschmelzung von GmbH in der Handels- und Steuerbilanz, DB 1995, 485; AHA, Ausgewählte Zweifelsfragen zur Rechnungslegung bei Verschmelzungen, BB 1996, 2559; HOFFMANN, Die Einlagen in Kapitalgesellschaften als Bilanzierungsproblem beim Einlegenden, BB 1996, Beil. 16 zu Heft 40; BÜCHELE, Offene und verdeckte Einlagen im Bilanz- und Gesellschaftsrecht, DB 1997, 2337; GROH, Ist die verdeckte Einlage ein Tauschgeschäft?, DB 1997, 1683; HAHN, Gesamtrechtsnachfolge und Verschmelzung, DSz 1998, 561; WEBER-GRELLET, Die verdeckte Einlage, DB 1998, 1532; SCHMIDT/HAGEBÖKE, Offene Sacheinlagen als entgeltliche Anschaffungsvorgänge?, DStR 2003, 1813; BRIESE, Die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft, GmbHR 2006, 1136.

Verwaltungsanweisungen: R 40 KStR 2004 (zur verdeckten Einlage); BMF v. 29.3.2000, BStBl. I 2000, 462, und v. 29.11.2004, BStBl. I 2004, 1190 (zur Einlage in PersGes.).

1746 a) Sacheinlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

Rechtsprechung und herrschende Meinung: Gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine KapGes. oder PersGes. eingelegte immaterielle WG sind nach der Rspr. und der hM iSd. Abs. 2 entgeltlich erworben – unabhängig davon, ob das eingelegte WG beim Einlegenden zuvor selbst hergestellt oder entgeltlich erworben war. Die gewährten Gesellschaftsrechte werden insofern als Entgelt angesehen (tauschähnlicher Vorgang).

BFH v. 24.4.2007 – I R 35/05, DB 2007, 1731; v. 5.6.2002 – I R 6/01, BFH/NV 2003, 88; v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230 (232: „tauschähnlicher Vorgang“); v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705; v. 24.3.1983 – IV R 138/80, BStBl. II 1984, 233 (234); v. 25.11.1980 – VIII R 32/77, BStBl. II 1981, 419 (421); v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748 (749); ADS VI. § 248 HGB Rn. 21; BAETGE/FEY/WEBER in KÜTING/WEBER, § 248 HGB Rn. 27; CREZELIUS in SCHOLZ, GmbHG, 9. Aufl. 2000, Anh. § 42a Rn. 119; KIRCHHOF/CREZELIUS VII. § 5 Rn. 75; GROH, DB 1997, 1683 (1684); FÖRSCHLE in Beck-BilKomm. VI. § 248 Rn. 12; SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 440 „Gesellschaftsrechtl. Einlagen“; HENNRICH in Münchener Komm. zum AktG, § 248 HGB Rn. 25; HÖMBERG/KÖNIG in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 9. Aufl. 2007, § 248 HGB Rn. 46; KLEINDIEK in STAUB, Großkomm. zum HGB, 4. Aufl. 2002, § 248 HGB Rn. 16; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 2003, 289; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 783; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 79; KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 522; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 555, 570; SCHMITT/HÖRTNAGEL/STRATZ, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 20 UmwStG Rn. 310, 318; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 202, 208; WIDMANN in WIDMANN/MEYER, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG Rn. 68 f.; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 23; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 781. Im Erg. zustimmend HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 190, mit dem Argument objektiver Wertansätze im Steuerrecht. Einschränkend: HOMMEL, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 1998, 263 (264 f.).

Gegensicht: Nach aA werden immaterielle WG aus Sacheinlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nicht entgeltlich erworben (kein tauschähn-

licher Vorgang), weil die eingeräumten Gesellschaftsrechte nicht Gegenleistung der Gesellschaft selbst seien.

BÜCHELE, DB 1997, 2337; SCHMIDT/HAGEBÖKE, DStR 2003, 1813 (1815 f.).

Dies soll insbes. bei der Einbringung in eine Gesellschaft, die der einbringende Gesellschafter rechtl. oder faktisch beherrscht, gelten, weil in diesen Fällen kein echter Interessenkonflikt besteht, der die Existenz und den Wert des immateriellen WG objektiv am Markt bestätigt.

SCHULZE ZUR WIESCHE, GmbHR 1979, 180 (182); mit diesem Argument für Einschränkung HOMMEL, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 1998, 264 f.

Stellungnahme: UE sind immaterielle WG durch eine Einlage gegen Gesellschaftsrechte nur dann entgeltlich erworben, wenn eine objektive Wertkontrolle durch Dritte vorgesehen ist. Diese kann sich, insbes. wenn weitere Gesellschafter vorhanden sind, aus den allgemeinen gesellschaftsrechtl. Regelungen ergeben. Bedenken begegnen der hM mit der Frage, ob die vom Tatbestandsmerkmal des entgeltlichen Erwerbs geforderte Marktbestätigung bei der Sacheinlage gegen Gesellschaftsrechte wirklich gewährleistet ist (eingehend HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 190 ff.). Zweifelhafte ist dies vor allem deshalb, weil sich Umfang und Wert der eingeräumten Gesellschaftsrechte nach dem Wert des bisher uU nicht wertbestätigten immateriellen WG bemessen. Von einer wirklichen Marktbestätigung kann daher nur in den Fällen ausgegangen werden, in denen andere Gesellschafter vorhanden sind, deren relativer Gesellschaftsanteil sich mit der Gewährung von Gesellschaftsrechten an den Einbringenden verringert und die daher einen korrespondierenden Wertausgleich erwarten werden (ähnlich MARTENS/RÖTTGER, DB 1990, 1097 [1101]; aA HIORT aaO, 192). Insoweit ist auch durch die gesellschaftsrechtl. Regelungen eine objektive Wertkontrolle durch Dritte vorgesehen.

Bei den PersGes. durch Regelungen über die Beitragsbringung im Gesellschaftsvertrag; bei der GmbH nach §§ 5 Abs. 4 bzw. 56 GmbHG, vgl. BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 231 (232); Ausnahme: Einmann-GmbH, vgl. HIORT aaO, 192f.; bei der AG durch externe Prüfung der Werthaltigkeit nach §§ 33 Abs. 2 Nr. 4, 34 Abs. 1 Nr. 2, 183 Abs. 3 AktG, dazu HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 248 HGB Rn. 25.

Wo eine solche Objektivierung der Werthaltigkeit des eingelegten immateriellen WG nicht möglich ist, kann uE auch bei der (offenen) Sacheinlage gegen Gesellschaftsrechte kein entgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 2 angenommen werden. Es fehlt dann an der gebotenen Marktbestätigung.

Ähnlich wohl BAETGE/FEY/WEBER in KÜTING/WEBER, § 248 HGB Rn. 27 aE; HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 248 HGB Rn. 25; ausdrücklich nur für das Gesellschaftsrecht: HIORT aaO, 190, 198.

Wenn danach in bestimmten Fällen, etwa bei der offenen Einlage in die Einmann-GmbH, kein entgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 2 vorliegt, könnte eine Aktivierung der Einlage eines immateriellen WG gleichwohl in Betracht kommen, soweit die strechtl. Einlagegrundsätze dem Abs. 2 vorgehen (s. Anm. 1748). Da die Rspr. jedoch davon ausgeht, dass es sich bei der offenen Einlage um einen tauschähnlichen Vorgang handelt, auf den die Einlagegrundsätze keine Anwendung finden,

BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 231 (232); dazu SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 440 „Gesellschaftsrechtl. Einlagen“;

muss in konsequenter Fortentwicklung dieser Rspr. das Aktivierungsverbot nach Abs. 2, zumindest bei der offenen Einlage in Gesellschaften, an denen nur

ein Gesellschafter beteiligt ist (zB Einmann-GmbH/GmbH&Co. KG), gelten (aA HIORT aaO, 198).

1747 Einstweilen frei.

1748 b) Unentgeltliche („verdeckte“) Sacheinlagen

Kein entgeltlicher Erwerb: Zuwendungen eines einlagefähigen Vermögensvorteils an die Gesellschaft, die ihre Grundlage im Verhältnis eines Gesellschafters zur Gesellschaft haben, aber außerhalb der gesellschaftsvertraglichen Grundlagen und ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten geleistet werden (sog. „verdeckte Einlagen“), sind nicht entgeltlich erworben.

Vgl. BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; v. 1.8.1990 – II R 17/87, BStBl. II 1990, 879 (881); v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705 (707); ADS VI. § 248 Rn. 21; FÖRSCHLE in Beck-BilKomm. VI. § 248 HGB Rn. 12; HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, § 248 HGB Rn. 25; LBP/HOFFMANN, §§ 4,5 Rn. 684; HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 203; HOMMEL, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 1998, 317 f.; SIEGERS, DStR 1992, 1570 (1574); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 567; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 204; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 24; aA mit dem Argument der unberechtigten Differenzierung zu offenen Einlagen HIORT aaO, 300, 307).

Verdeckte Einlagen sind zwar gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB in der Bilanz bei den Kapitalrücklagen auszuweisen und werden im Rahmen von § 6 Abs. 6 Satz 2 und § 17 als nachträgliche AK auf die Beteiligung behandelt (s. § 17 Anm. 200 und 230). § 6 Abs. 6 Satz 2 bezieht sich jedoch nicht auf die Frage der Entgeltlichkeit bei Abs. 2 (vgl. SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 204). Für § 17 kann insoweit nichts anderes gelten. Die durch die Einlage bewirkte Wertsteigerung der eigenen Anteile stellt auch keine Gegenleistung dar und führt nicht zu einer Objektivierung der Werthaltigkeit des immateriellen WG.

Deutlich FÖRSCHLE in Beck-BilKomm. VI. § 248 HGB Rn. 12; HÖMBERG/KÖNIG in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 9. Aufl. 2007, § 248 HGB Rn. 46; SIEGERS, DStR 1992, 1570 (1574).

Vorrang der Einlagegrundsätze: Wegen des Vorrangs der Einlagegrundsätze ist das beim Einlegenden originär entstandene und später in die Gesellschaft „verdeckt“ eingelegte immaterielle WG bei dieser aber gleichwohl zu aktivieren (zum allgemeinen Vorrang der Einlagegrundsätze s. Anm. 1672). Der Vorrang der Einlagegrundsätze vor Abs. 2 folgt für Einlagen des Gesellschafters in die Gesellschaft aus dem strechtl. Gebot der Trennung zwischen Gesellschaftersphäre und Gesellschaftersphäre. Beim Gesellschafter (im PV) entstandene Werte dürfen sich danach bei der Gesellschaft (etwa bei einer späteren Veräußerung) nicht gewinnerhöhend auswirken bzw. müssen bei betrieblicher Verwendung dort zur AfA berechtigen, weil nur der im Betrieb der Gesellschaft erzielte Gewinn bei dieser besteuert werden darf.

BFH v. 1.8.1990 – II R 17/87, BStBl. II 1990, 879 (881); v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705 (707); v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455; v. 20.8.1986 – I R 151/82, BFH/NV 1987, 468; v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 783; WASSERMAYER, StbJb. 1985/86, 213 (228); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 204; WEBER-GRELLET, DB 1998, 1532 (1543); KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 26. Zum Handelsbilanzrecht: DÖLLERER, DB 1986, 1857 (1860); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 79; BAETGE/FEY/WEBER in KÜTING/WEBER, § 248 HGB Rn. 27; s. auch § 8 KStG Anm. 22 „Selbstgeschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut“; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 289; SIEGERS, DStR 1992, 1570 (1573 f.). Einschränkung SEIFERT, DStR 1990, 719 (720): Abs. 2 greift bei Einlage eines bislang nicht beim Gesellschafter aktivierten immateriellen WG.

c) Offene (Sachdividende) und verdeckte Gewinnausschüttung

1749

Immaterielle WG, die durch eine offene oder verdeckte Gewinnausschüttung auf einen bilanzierenden Gesellschafter übertragen werden, sind nach uE zutreffender Rspr. und hM beim begünstigten Gesellschafter auch dann zu aktivieren, wenn sie bei der Gesellschaft zuvor wegen Abs. 2 nicht aktivierungsfähig waren.

Im Rahmen einer offenen oder verdeckten Gewinnausschüttung auf einen Gesellschafter übertragene immaterielle WG sind zwar nicht iSd. Abs. 2 entgeltlich erworben,

BFH v. 25.11.1976 – IV R 90/72, BStBl. II 1977, 467 (472); KIRCHHOF/CREZELIUS VII. § 5 Rn. 74; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 28; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 201). Ein Entgelt kann insbes. nicht darin gesehen werden, dass der Gesellschaftsanteil des Gesellschafters durch die Ausschüttung an Wert verliert.

das Aktivierungsverbot des Abs. 2 greift aber nicht bei Wertbewegungen zwischen einer KapGes. und ihren Gesellschaftern, die ihre Ursache (Veranlassung) im Gesellschaftsverhältnis haben. Das strechtl. Gebot der Trennung des gesellschaftlichen vom betrieblichen Bereich geht dem Aktivierungsverbot des Abs. 2 auch bei Gewinnausschüttungen vor. Wird die vGA durch Übertragung eines immateriellen WG bei der ausschüttenden Gesellschaft gewinnerhöhend berücksichtigt, muss dieses immaterielle WG entsprechend auch bei dem empfangenden Gesellschafter angesetzt werden. Andernfalls würde es bei einer späteren Veräußerung des immateriellen WG durch diesen Gesellschafter zu einer Doppelbelastung kommen.

Vgl. BFH v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455 (457), mit Verweis auf BGH v. 16.2.1959 – II ZR 170/57, BB 1959, 353, zur Bewertung eines Urheberrechts als Sacheinlage; zustimmend KIRCHHOF/CREZELIUS VII. § 5 Rn. 74; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 786; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 28; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 201.

d) Liquidation

1750

Die Übertragung von immateriellen WG auf den Gesellschafter im Wege der Liquidation stellt keinen entgeltlichen Erwerb iSd. Abs. 2 dar.

BFH v. 19.4.1977 – VIII R 23/75, BStBl. II 1977, 712; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 534.

Auch hier gehen aber die Grundsätze der Trennung zwischen gesellschaftlichem und betrieblichem Bereich dem Aktivierungsverbot des Abs. 2 vor. Die Liquidation ist wie eine (verdeckte) Gewinnausschüttung zu behandeln und das immaterielle WG daher beim Gesellschafter zu aktivieren.

Vgl. GROH, StbJb. 1988/89, 187 (190); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 201; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 28.

e) Übertragende Umwandlung

1751

Grundsatz: Der Übergang immaterieller WG durch Gesamtrechtsnachfolge bei übertragenden Umwandlungen (Verschmelzung, Spaltung) gegen Gesellschaftsanteile ist entgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 2. Werden bei der Verschmelzung, Ab- und Aufspaltung an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft neue Anteile ausgegeben, handelt es sich wie bei der offenen Sacheinlage um einen tauschähnlichen Vorgang.

Grundlegend zur Umwandlung als tauschähnlichem Vorgang SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, vor §§ 3–10 UmwStG Rn. 3; WIDMANN in WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, vor § 1 UmwStG Rn. 45.

Entgelt für die übertragenen immateriellen WG sind die gewährten Gesellschaftsrechte an der neuen Gesellschaft. Gleiches gilt, wenn das Kapital der übernehmenden Gesellschaft nicht erhöht wird und den Gesellschaftern für die Übertragung bestehende Gesellschaftsrechte eingeräumt werden.

BFH v. 17.9.2003 – I R 97/02, BStBl. II 2004, 686; v. 15.10.1997 – I R 22/96, BStBl. II 1998, 168; AHA, BB 1996, 2559 (2561); GILLE, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte bei Umwandlungen, 2006, 188 ff.; HAHN, DStZ 1998, 561 (565 f.); BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 534; WIDMANN in WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, § 24 UmwG Rn. 238.

Konzerngesellschaften: Soweit bei der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft verschiedene Personen beteiligt sind, ist der von Abs. 2 geforderte Markttest gewährleistet (s. Anm. 1746 zu den offenen Sacheinlagen). Bei der Verschmelzung reiner Konzerngesellschaften oder bei der Umwandlung einer KapGes. auf ihren Alleingesellschafter ist dagegen keine objektive Wertbestätigung zu erwarten. Wird innerhalb 100%iger Beteiligungsverhältnisse verschmolzen, greift daher das Aktivierungsverbot des Abs. 2 für die übernommenen immateriellen WG, soweit sie beim übertragenden Rechtsträger wegen Abs. 2 nicht aktivierungsfähig waren, im Rahmen der Übertragung keine tragfähige Wertbestätigung vorgenommen worden ist (zu den Möglichkeiten GILLE aaO, 214 ff.) und die immateriellen WG in der Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft nicht nach der ausdrücklichen Anordnung in §§ 3 Abs. 1 Satz 1 oder 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG zu aktivieren sind (s. Anm. 1675).

Vgl. BFH v. 16.5.2002 – III R 45/98, BStBl. II 2003, 10 (Umwandlung einer KapGes. auf ihren Alleingesellschafter); AHA, BB 1996, 2559 (2561); differenzierend GILLE aaO, 212 f.; das Aktivierungsverbot noch weiter erstreckend FISCHER, DB 1995, 485 (491); aA SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 3 UmwStG Rn. 38.

Zum Ansatz immaterieller WG bei übertragender Umwandlung zu Buchwerten s. Anm. 1675

1752 f) Realteilung einer Personengesellschaft

Abs. 2 gilt als Vorschrift der stl. Gewinnermittlung auch für die Realteilungsbilanz, die die stl. Schlussbilanz der aufzuteilenden Gesellschaft bildet und in der die Buchwerte auszuweisen sind (vgl. BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607 [611]). Mit der Realteilung einer PersGes. gehen gem. § 16 Abs. 3 Satz 2 die einzelnen WG in das jeweilige BV der Mitunternehmer zu Buchwerten über (Zwang zur Buchwertfortführung). Bei der PersGes. wegen Abs. 2 nicht aktivierte immaterielle WG sind im übernehmenden BV des Mitunternehmers nicht zu aktivieren.

Dies gilt auch dann, wenn ein Spitzenausgleich gezahlt wird, der ein Entgelt iSd. Abs. 2 darstellen könnte. § 16 Abs. 3 Satz 2 schreibt auch für diesen Fall zwingend eine Buchwertverknüpfung vor (s. § 16 Anm. 452; SCHMIDT/WACKER XXVI. § 16 Rn. 547), die die Aktivierung bisher in der Gesellschaftsbilanz nicht aktivierter immaterieller WG beim Übernehmer auch dann verbietet, wenn sie von diesem im Rahmen einer Realteilung mit Wertausgleich (teil-)entgeltlich übernommen worden sind. Die Regelung geht insoweit dem Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1), das eine Aktivierung entgeltlich erworbener immaterieller WG gebieten würde, vor.

Entgeltlich erworbene immaterielle WG des Anlagevermögens sind jedoch dann zu aktivieren, wenn sie vom übernehmenden Mitunternehmer in eine andere PersGes. eingebracht werden, weil die Einbringung ein der Realteilung nachfol-

gendes, von dieser zu trennendes Rechtsgeschäft ist (BFH v. 4.5.2004 – XI R 7/03, BStBl. II 2004, 893) und die Einlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten für die PersGes., in die das immaterielle WG eingelegt wird, regelmäßig ein entgeltlicher Erwerbsvorgang ist (s. Anm. 1746).

Einstweilen frei.

1753–1754

C. Rechtsfolgen des Abs. 2

I. Abs. 2 als Ansatzvorschrift

1755

Abs. 2 ist eine besondere Aktivierungsvoraussetzung für immaterielle WG. Als Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des Anlagevermögens regelt er nur den Ansatz dem Grunde nach, nicht die Bewertung.

Die gebotene Trennung zwischen Ansatz- und Bewertungsvorschriften ergibt sich aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Satz 1 („Für die Bewertung der einzelnen WG, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als BV anzusetzen sind, gilt das Folgende“) sowie aus dem systematischen Zusammenhang von § 5 Abs. 1 und 6.

Für den konkreten Wertansatz (das „wie hoch“) immaterieller WG gelten die allgemeinen Bewertungsregeln, insbes. die §§ 6, 7 (s. Anm. 1673).

II. Reichweite des Aktivierungsverbots

1756

Aus der Regelung des Abs. 2 folgt ein Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des Anlagevermögens. Dieses Aktivierungsverbot umfasst auch die unselbständigen materiellen Teile eines immateriellen WG (s. Anm. 1709) sowie Aufwendungen zur Sicherung der Rechte an einem selbst hergestellten immateriellen WG des Anlagevermögens (BFH v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146 [147] zu den Kosten der Anmeldung von Schutzrechten für selbst entwickelte Patente).

Einstweilen frei.

1757–1759

D. ABC der immateriellen Wirtschaftsgüter

1760

Abbaurechte auf fremdem Grund sind, wenn sie von einem Dritten eingeräumt werden, Nutzungsrechte an fremdem Grund und Boden. Es gelten die Grundsätze zur Bilanzierung von Nutzungsrechten (s. Anm. 1687; vgl. KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 200 „Abbauberechtigung“). Bodenschätze im eigenen Grundstück sind idR materielle WG (s. Anm. 1720). Eine zum Abbau notwendige und entgeltlich erworbene öffentlich-rechtl. Konzession kann als immaterielles WG aktivierungsfähig sein (s. Anm. 1683).

Abfindungen:

- von Arbeitsverhältnissen: s. Anm. 908.
- Transferentschädigungen im Profifußball: s. „Spielerlaubnis“.

Abonnementstamm: Die Geschäftschancen aus laufenden Abonnements sind ein beim Verlag gesondert vom Geschäftswert zu aktivierendes immaterielles WG, wenn ein gesondertes Entgelt für sie bezahlt worden ist (BFH v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444 [446]). Zur Abgrenzung immaterieller EinzelWG vom Geschäftswert s. Anm. 1700.

Abschlussgebühr eines Bausparvertrags: s. „Bausparvertrag“.

Abstandszahlungen zum Eintritt in ein Nutzungsrecht: s. Anm. 1687. Abstandszahlungen zur Ablösung eines Erbbaurechts, die geleistet werden, um die Begründung des Mietverhältnisses zu ermöglichen, sind nicht konkret aktivierungsfähig, weil sie von dem für das Mietverhältnis geltenden Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte erfasst werden (FG München v. 6.7.2006 – 7 K 1546/03, Haufe-Index 1586538, rkr.).

Ackerquote: s. Anm. 1690.

Ankaufsrecht: s. „Optionsprämien“.

Arbeitnehmererfindungen: s. Anm. 1734 „Arbeitnehmererfindungen“.

Arbeitsverhältnisse: Das Recht auf Dienstleistung oder schwebende Arbeitsverträge sind keine immateriellen WG (s. Anm. 1734 „Aufwendungen für Leistungen Dritter, Dienstverträge“). Soweit schwebende Arbeitsverträge im Geschäftsverkehr, etwa bei Leiharbeitsfirmen, gesondert bewertet werden, handelt es sich um geschäftswertbildende Faktoren, die im Geschäftswert aufgehen (BFH v. 7.11.1985 – IV R 7/83, BStBl. II 1986, 176; s. Anm. 1700).

Arzneimittelzulassungen sind gesondert vom Geschäftswert zu aktivierende abnutzbare immaterielle WG (s. Anm. 1700 mwN).

Auftragsbestand (als selbständiges vom Geschäftswert abzugrenzendes immaterielles WG): s. Anm. 1700.

Baukostenzuschüsse (zum Erwerb eines Nutzungsrechts): s. Anm. 1687, 1741.

Bausparvertrag: Bausparvorratsverträge sind WG des Umlaufvermögens und fallen daher nicht unter Abs. 2. Entrichtete Abschlussgebühren sind zu aktivieren (BFH v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14). Eine darüber hinausgehende Anwartschaft auf ein zinsgünstiges Darlehen kann auch bei der Einlage eines Bausparvertrags in das BV nicht als immaterielles WG aktiviert werden, weil der Anspruch auf Einräumung verbilligter Vermögensnutzung, den der Bausparvertrag mit dem vereinbarten günstigeren Darlehenszins vermittelt, nicht Gegenstand einer Einlage in Gestalt der für die Zukunft ersparten Nutzungsaufwendungen sein kann (BFH v. 13.1.1994 – IV R 117/92, BStBl. II 1994, 454 [455]).

Belieferungsmöglichkeiten (als immaterielles WG): s. Anm. 1700 „Abgrenzung des Geschäftswerts zu selbständigen immateriellen WG, Beispiele für geschäftswertähnliche Wirtschaftsgüter“.

Betriebsprämien in der Landwirtschaft: s. Anm. 1690.

Bodenschätze: s. Anm. 1720.

Brau- und Brennrechte (als immaterielles WG): s. Anm. 1683.

Computer-Programme: s. „Software“.

Customizing: s. „Software“.

Diensterfindungen: s. „Arbeitnehmererfindungen“.

Dienstleistungen sind kein immaterielles WG (s. Anm. 1734 „Aufwendungen für Leistungen Dritter, Dienstverträge“).

Domain-Adresse: s. „Internet-Domain“.

Druckvorlagen: s. „Redaktionskosten“.

Eigenjagdrecht: s. Anm. 1690.

Einlagen immaterieller Wirtschaftsgüter: s. Anm. 1672 und 1746 f.

Emissionsberechtigungen sind konzessionsähnliche immaterielle WG des Umlaufvermögens und unterfallen damit nicht dem Aktivierungsverbot des Abs. 2 (s. Anm. 1724 mwN). Das Gleiche gilt für die zukünftig vorgesehenen, aus internationalen Projekten stammenden Emission Reduction Units (ERU) und Certified Emission Reductions (CER), die wie nationale Zertifikate gehandelt werden können (vgl. dazu ALTENSCHMIDT/LOHMANN, IStR 2007, 574f.).

Erbbaurecht (als materielles WG): s. Anm. 1719.

Erfinderrecht (als immaterielles WG): s. Anm. 1683.

Erfindungen (geschützte und ungeschützte als immaterielles WG): s. Anm. 1683.

Explorationskosten: Eigene Explorationskosten fallen als HK eines immateriellen WG unter das Aktivierungsverbot des Abs. 2. Die Kosten der eigentlichen Förderbohrungen sind dagegen Kosten eines materiellen WG „Rohstoff“ (vgl. DÖLLERER/RÄDLER, FR 1994, 808 [812]; BMF v. 20.5.1980, FR 1980, 319).

Fertigungsmuster: s. „Prototypen“.

Filme, Filmrechte und Filmlicenzzahlungen:

- Abgrenzung der Herstellung vom entgeltlichen Erwerb: s. Anm. 1734.
- Anlage- oder Umlaufvermögen: s. Anm. 1724.
- Unechte und echte Auftragsproduktion: s. Anm. 1734 „Auftragsproduktion“.
- Filmlicenzzahlungen: eingehend SIMON/STOLZE, IStR 2005, 398.
- Synchronisationskosten: s. dort.

Formen: s. „Vorlagen“.

Forschungsaufwand: Eigener Forschungsaufwand fällt unter das Aktivierungsverbot des Abs. 2. Zur Abgrenzung zwischen eigenem Forschungsaufwand und derivativ erworbenen Forschungsergebnissen s. Anm. 1734. Zur Abgrenzung zwischen immateriellen und materiellen WG beim Prototypen s. Anm. 1709.

Geschäftschance: s. Anm. 1700.

Geschäfts- und Firmenwert: s. Anm. 1700.

Geschäftswertähnliche Wirtschaftsgüter: s. Anm. 1700.

Güterfernverkehrsgenehmigungen: s. Anm. 1683, 1700.

Handelsvertreterrecht: s. Anm. 1683, 1700.

Internet-Domain-Adresse:

- Qualifizierung als WG: s. Anm. 1683.
- Entgeltlicher Erwerb: s. Anm. 1741.
- Als abschreibungsfähiges WG: s. MANK, DSStR 2005, 1294.
- Zum technischen Hintergrund: WÜBBELSMANN, DSStR 2005, 1659.

Internet-Website: Hinsichtlich der abstrakten Aktivierungsfähigkeit ist im Hinblick auf die Komplexität und die Bedeutung des Internetauftritts zu differenzieren. Für eine einfache Homepage, die nur kurzlebige Informationen enthält, wird auch ein gedachter Unternehmenserwerber keinen gesonderten Kaufpreis ansetzen. Ihr fehlt bereits die WG-Qualität (vgl. BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 644). Komplexe Internet-Webseiten, die über die Präsentation des Unternehmens im Internet hinausgehende Funktionen wie etwa ein Warenbestellsystem enthalten („virtuelle Ladeneinrichtung“), sind dagegen als immaterielles WG anzusehen. Die zu ihrer Erstellung erforderlichen Kosten sind wie Aufwendungen für Software zu behandeln (s. dazu Anm. 1716 und 1734) zu behandeln (ähnlich KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 190).

Weiterführend KESSLER, DB 1998, 1341; FISCHER/VIELMEYER, BB 2001, 1294; LEIDIG/HERZOG, StuB 2001, 800; SIEGLER, Bilanzierung von Webdateien, Diss. Freiburg 2000, Düsseldorf 2001; SCHICK/NOLTE, DB 2002, 541; HÜTTICHE, BC 2002, 217; EBERLEIN, DSz 2003, 677; FRANK, NWB F. 17, 1801.

Jagdrecht: s. Anm. 1690.

Kassenärztliche Zulassung (als vom Geschäftswert abzugrenzendes immaterielles WG): s. Anm. 1700.

Know-how (als vom Geschäftswert abgrenzbares immaterielles WG): s. Anm. 1700.

Konzeptionskosten: s. Anm. 1683.

Kundenstamm ist ein gesondert zu aktivierendes immaterielles WG, wenn er vom Geschäftswert abgegrenzt werden kann und nicht nur einen geschäftswertbildenden Faktor darstellt. Dies ist der Fall, wenn er nicht Teil eines erworbenen Geschäftswerts ist oder dem Kundenstamm nach dem objektivierten Willen der Parteien neben dem Geschäftswert ein besonderer Wert beigemessen worden ist (s. Anm. 1700; ebenso für den Mandantenstamm KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 200 „Mandantenstamm“; einschränkend für den Kundenstamm SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI, § 5 Rn. 223; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 200 „Kundenstamm“ mit Hinweisen auf möglicherweise durch die später gesetzlich geregelte Abschreibungsfähigkeit des Geschäftswerts überholte Rspr.).

Leistungsschutzrecht (als immaterielle WG): s. Anm. 1683.

Lizenzen: s. „Nutzungsrechte“.

Mandantenstamm: s. „Kundenstamm“.

Milchreferenzmenge: s. Anm. 1690.

Nießbrauch ist als dingliches Nutzungsrecht ein immaterielles WG (s. Anm. 1687).

Nutzungsrechte: s. Anm. 1687.

Optionsprämien: s. Anm. 1686.

Patente sind immaterielle WG (s. Anm. 1683). Jeweils selbständig zu aktivierende immaterielle WG bilden zum gleichen Gegenstand in verschiedenen Ländern erteilte Patente (BFH v. 2.6.1976 – I R 20/74, BStBl. II 1976, 666 [667]).

Praxiswert: s. „Geschäftswert“.

Prototypen: s. Anm. 1709.

Public Private Partnership: Beim Konzessionsmodell ist die Chance auf Erzielung künftiger Vergütungen (zB Mautweiterleitungsforderungen) wegen des Verbots der Aktivierung schwebender Geschäfte nicht aktivierungsfähig (vgl. FABIAN/FARLE, DStR 2004, 929 [931]).

Software:

- Qualifikation als „immaterielles“ WG: s. Anm. 1716.
- Entgeltlicher Erwerb oder Herstellung: s. Anm. 1734.

Spielerlaubnis im Profifußball:

- Qualifikation als „immaterielles“ WG: s. Anm. 1683.
- Transferentschädigung als Entgelt: s. Anm. 1741.

Stromversorgung: Ein Zuschuss, mit dem ein nichtexklusives Recht auf eine verbesserte Stromversorgung erworben wird, begründet kein entgeltlich erworbenes immaterielles WG (s. Anm. 1687, 1741).

Synchronisationskosten: Durch Synchronisation wird ein immaterielles WG „synchronisierter Film“ geschaffen, das neben die uU entgeltlich erworbene Lizenz zum Verleih oder zur Ausstrahlung eines in einer Fremdsprache produzierten Films tritt, diese Lizenz aber nicht verändert. Soweit die Lizenz grundsätzlich auch zur Ausstrahlung oder zum Verleih in der Originalsprache berechtigt, erfasst das nach Abs. 2 für die eigenen Kosten der Synchronisationsfassung eingreifende Aktivierungsverbot nicht nachträglich die Kosten des Erwerbs der Lizenzen an dem Originalfilm (s. Anm. 1734; aA möglicherweise KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 151; WRIEDT/WITTEN, DB 1991, 1292 [1293]).

Tonträger: Beim Hersteller ist zu differenzieren zwischen dem Recht, einen Musiktitel zu vermarkten und zu verbreiten (immaterielles WG), und den zum Verkauf bestimmten gegenständlichen Tonträgern, die beim Hersteller materielle WG des Umlaufvermögens sind. Beim Erwerber von Tonträgern ist auf die Wertverhältnisse abzustellen (s. Anm. 1709 und 1715).

Transferentschädigung im Profifußball: s. „Spielerlaubnis“.

Verdeckte Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter: s. Anm. 1748.

Verdeckte Gewinnausschüttung immaterieller Wirtschaftsgüter: s. Anm. 1749.

Verlagsrecht:

– als „immaterielles“ WG: s. Anm. 1683.

– als „selbständiges“ WG bei selbst produzierten Büchern: s. Anm. 1708 und 1715.

Verlagswert (= Wert der konkretisierten Geschäftschancen eines bestimmten Verlagsobjekts, abzugrenzen vom urheberrechtl. Verlagsrecht) als vom Geschäftswert abgrenzbares immaterielles WG: s. Anm. 1700.

Verlorene Zuschüsse: s. „Zuschuss“.

Versicherungsprämien: s. Anm. 1686.

Vertragsarztzulassung: s. „Kassenärztliche Zulassung“.

Vorlagen und Formen, die speziell zur Produktion von Gegenständen nach Kundenspezifikationen für einen Kunden angefertigt werden, von diesem bei der ersten Bestellung zu bezahlen sind, im Eigentum des Lieferanten bleiben, aber exklusiv nur für Aufträge dieses Kunden verwendet werden dürfen, sind beim Kunden (Besteller) als immaterielles WG zu aktivieren und abzuschreiben (BFH v. 1.6.1989 – IV R 64/88, BStBl. II 1989, 830 [831]; aA MARX, BB 1994, 2379 [2383]).

Wegebeitrag: s. Zuschuss.

Werbung: Werbeaufwendungen begründen, soweit sie nicht HK für aktivierungspflichtige materielle WG darstellen, mangels Greifbarkeit kein immaterielles WG „verbesserte Geschäftschancen“. Sie sind – auch bei einem einmaligen Werbefeldzug – sofort als BA abziehbar (BFH v. 25.10.1963 – IV 433/62 S, BStBl. III 1964, 138; DEPPING, DB 1991, 2048; DÖLLERER, BB 1969, 501 [505]; KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 200 „Werbung“). Als materielle WG zu qualifizierende Werbemittel sind nach den allg. Regeln zu aktivieren (BFH v. 20.10.1976 – I R 112/75, BStBl. II 1977, 278 [279]).

Wettbewerbsverbot: Ein unabhängig vom Erwerb eines Geschäftswerts gegen Entgelt vereinbartes Wettbewerbsverbot ist beim Begünstigten des Wettbewerbsverbots als immaterielles WG zu aktivieren (BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369). Neben einem Geschäftswert ist ein Wettbewerbs-

verbot als selbständiges immaterielles WG zu aktivieren, wenn es zeitlich begrenzt ist, sich in seiner wirtschaftlichen Bedeutung heraushebt und dies in den getroffenen Vereinbarungen klar zum Ausdruck gelangt. Dazu muss kein gesondertes Entgelt vereinbart sein. Es genügt, wenn sich der hohe Wert des Wettbewerbsverbots in einer entsprechenden Entgeltvereinbarung ausdrückt und mit dem Entgelt für das Wettbewerbsverbot wirtschaftlich weder ein Geschäftswert des veräußerten Betriebs noch der Wert eines anderen immateriellen WG vergütet werden sollte (BFH v. 11.3.2003 – IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161 mwN). Wettbewerbsverbote, die sich als vertragliche Nebenpflicht bei einem Unternehmenskauf ergeben, sind nicht gesondert neben dem erworbenen Geschäftswert zu aktivieren (vgl. KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 200 „Wettbewerbsverbot“).

Wiederbepflanzungsrecht im Weinbau: s. Anm. 1690.

Zinsbegrenzungsvereinbarungen: s. Anm. 1686.

Zuckerrübenlieferrechte: s. Anm. 1690.

Zuschuss: Ein Zuschuss, mit dem ein nichtexklusives Recht auf Nutzung einer Straße, eines Wegs, eines Kanalisationssystems oder einer verbesserten Stromversorgung erworben wird, begründet kein entgeltlich erworbenes immaterielles WG in Gestalt eines Nutzungsrechts; anders bei einem Zuschuss, mit dem ein exklusives Nutzungsrecht erworben wird (s. Anm. 1687 und 1741). Eingehend zur Bilanzierung von Zuschüssen: s. Anm. 1600–1630.

**Erläuterungen zu Abs. 2a:
Passivierungsaufschub für einnahmen- oder gewinn-
abhängige Verbindlichkeiten und Rückstellungen**

Schrifttum: HÜTTEMANN, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung von Verbindlichkeiten, Düsseldorf, 2. Aufl. 1976; SCHWARZ, Die Bilanzierung bedingter Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz, Spardorf 1986; KNOBBE-KEUK, Rangrücktrittsvereinbarung und Forderungserlass mit oder ohne Besserungsschein, *StuW* 1991, 306; PRINZ, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, *DStR* 2000, 661; WENDT, Bilanzierung von künftigen Erträgen zu tilgenden Verpflichtungen, *EStB* 2000, 309; KAISER, Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt und deren Behandlung unter dem neuen § 5 Abs. 2a EStG, *GmbHR* 2001, 103; STRUNK/KAMINSKI, Steuerliche Gewinnermittlung bei Unternehmen, Neuwied 2001; GOSCH, Einige Bemerkungen zur aktuellen bilanzsteuerrechtlichen Rechtsprechung des I. Senats des BFH, *DStR* 2002, 977; SUCHANEK/HAGEDORN, Passivierung von Rangrücktrittsvereinbarungen, *FR* 2004, 451; WENDT, Passivierungsaufschub nach § 5 Abs. 2a EStG, *StbJb.* 2003/04, 247; FÖRSTER/WENDLAND, Steuerliche Folgen von Gesellschafterdarlehen in der Krise der GmbH, *GmbHR* 2006, 169; K. SCHMIDT, Sanierender Rangrücktritt bei Gesellschafterdarlehen: Irrungen, Wirrungen! – Eine Skizze zu § 5 Abs. 2a EStG, §§ 19, 39, 199 InsO, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), *Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl*, Festschrift für Arndt Raupach, Köln 2006, 405; WESTERBURG/SCHWENN, Rangrücktrittsvereinbarungen für Gesellschafterdarlehen bei der GmbH – Entwicklung zu mehr Rechtssicherheit?, *BB* 2006, 501; FICHTELMANN, Der qualifizierte Rangrücktritt – ein Irrtum der Rechtsprechung?, *GmbHR* 2007, 518; ROTH, Reform des Kapitalersatzrechts durch das MoMiG, *GmbHR* 2008, 1184; BÄUML, Gesellschafterdarlehen nach MoMiG: (Steuer-)Rechtliche Beratungsschwerpunkte in der Krise, *GmbHR* 2009, 632; FUNK, Der Rangrücktritt bei Gesellschafterdarlehen nach MoMiG im Steuerrecht, *BB* 2009, 867; ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, Aktuelle Beratungsschwerpunkte bei der Bilanzierung von Gesellschafterdarlehen, *BB* 2009, 2414; HEINZ, Steuereffiziente Verlustnutzung als Bestandteil einer steuerzentrierten Sanierungsberatung, *FR* 2010, 1134; KAHLERT/GEHRKE, Der Rangrücktritt nach MoMiG im GmbH-Recht: Insolvenz- und steuerrechtliche Aspekte, *DStR* 2010, 227; HOFFMANN, Bedingt rückzahlbare Zuwendungen, *StuB* 2011, 561; BRAUN, Bilanzielle Behandlung von Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktrittsklausel, *DStR* 2012, 1360; DEMUTH/EISGRUBER, Ausgewählte steuerliche Überlegungen und Beratungsbrennpunkte zum Jahreswechsel 2012/2013, *DStR* 2012, Beilage zu Nr. 49, 135; DEMUTH/HELMS, Gesellschafterforderungen und Nutzungsüberlassung in der InsO – steuerliche Fernwirkung zivilrechtlicher Bestimmungen, *KÖSDI* 2012, 18066; FÖRSTER/NEUMANN, Forderungserzicht und Rangrücktritt, *StbJb.* 2012/13, 339; HOFFMANN, Neue Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht, *BC* 2012, 488; KAHLERT, Passivierung eines Rangrücktritts in der Steuerbilanz, *NWB* 2012, 2141; RÄTKE, Gewinnerhöhung durch Rangrücktritt? – BFH erweckt § 5 Abs. 2a EStG zum Leben, *StuB* 2012, 338; SCHIFFERS/KÖSTER, Gestaltungshinweise zur Unternehmensbesteuerung zum Jahreswechsel 2012/2013, *DStZ* 2012, 871; SCHMID, Der erfolgswirksame Rangrücktritt, *FR* 2012, 837; BÖCKER/POERTZGEN, Der insolvenzrechtliche Überschuldungsbegriff ab 2014, *GmbHR* 2013, 17; HORST, Überblick über Entschuldungsinstrumente und ihre bilanz- und steuerrechtlichen Auswirkungen, *DB* 2013, 656; RÄTKE, Der Rangrücktritt im Insolvenz- und Steuerrecht – Fallstricke bei der Formulierung von Rangrücktrittsvereinbarungen, *BBK* 2013, 27; RÖCK/HUCKE, Die Weitergeltung des Eigenkapitalersatzrechts nach Inkrafttreten des MoMiG, *GmbHR* 2013, 791; RONNEBERGER, Steuerliche Gestaltungsüberlegungen zum Rangrücktritt unter besonderer Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 30.11.2011, *StbJb.* 2013, 201.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2a

I. Bedeutung des Abs. 2a

1761 1. Unterschiedliche Bedeutung gewinn- und einnahmenabhängiger Verpflichtungen vor Geltung des Abs. 2a

Handelsrechtliche GoB: Nach § 249 Abs. 1 HGB sind für ungewisse Verbindlichkeiten in der HBil. Rückstellungen zu bilden. Ungewisse Verbindlichkeiten sind einerseits solche, die am maßgeblichen Stichtag dem Grunde nach entstanden sind, jedoch der Höhe nach nicht feststehen. Außerdem fallen hierunter Verbindlichkeiten, die am Stichtag nicht mit Sicherheit entstanden sind, deren Bestehen aber wahrscheinlich ist (BFH v. 24.1.2001 – I R 39/00, BStBl. II 2005, 465). Eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 HGB ist zudem für Verbindlichkeiten geboten, die am Stichtag rechtl. noch nicht entstanden, wirtschaftlich aber in einem abgelaufenen Zeitraum verursacht worden sind. Für Verbindlichkeiten, die am Bilanzstichtag weder rechtl. entstanden noch wirtschaftlich verursacht sind, darf hingegen eine Rückstellung nicht gebildet werden (BFH v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010). Eine am Bilanzstichtag rechtl. entstandene Verbindlichkeit ist dagegen unabhängig vom Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung zu passivieren (BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121; v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122). Die zu passivierenden Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (zur Abgrenzung zu weiteren Rückstellungspflichten vgl. FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 12. Aufl. 2010, 383) stehen für Verpflichtungen gegenüber Dritten, die nach Grund oder Höhe (noch) nicht feststehen (BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845). Solche handelsbilanziell zu passivierenden Rückstellungen müssen grds. auch im Rahmen der stl. Gewinnermittlung gebildet werden (vgl. BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291). Abs. 2a stellt mit seinem zeitweiligen Verbot der Passivierung (s. Anm. 1780) somit eine weitere Ausnahme vom Maßgeblichkeitsgrundsatz dar.

Ausschließliche Gewinnabhängigkeit: Rein gewinnabhängige Verbindlichkeiten und Rückstellungen sind grds. stl. nicht passivierbar (vgl. HÜTTEMANN, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung von Verbindlichkeiten, 2. Aufl. 1976, 25; zur Typisierung bedingter Verbindlichkeiten SCHWARZ, Die Bilanzierung bedingter Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz, 1986, 265).

► *Entwicklung der Rechtsprechung zu rein gewinnabhängigen Verpflichtungen vor Geltung des Abs. 2a:* Bei nur von zukünftigen Gewinnen abhängigen Verpflichtungen war das gegenwärtige Vermögen des Schuldners nach stRspr. nicht belastet.

Vgl. die Passivierungsverbote für den Handelsvertreter-Ausgleichsanspruch BFH v. 24.6.1969 – I R 15/68, BStBl. II 1969, 581; v. 26.5.1971 – IV R 58/70, BStBl. II 1971, 704; für ArbN-Erfolgsprämien BFH v. 28.4.1971 – I R 39-40/70, BStBl. II 1971, 601; v. 18.6.1980 – I R 72/76, BStBl. II 1980, 741; handels- und steuerbilanziell allg. für gewinnabhängige Verpflichtungen best. durch BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164; für gewinnabhängige Pensionszusagen BFH v. 19.2.1981 – IV R 112/78, BStBl. II 1981, 654; für haftungslose Filmdarlehen BFH v. 10.10.1985 – IV B 30/85, BStBl. II 1986, 68; für Ausgleich eines negativen Kapitalkontos BFH v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246.

► *Passivierungsverbot für nur gewinnabhängige Verpflichtungen:* Für ausschließlich aus zukünftigen Gewinnen zu tilgende Verpflichtungen durften somit – bereits vor Geltung des Abs. 2a – mangels wirtschaftlicher Belastung des gegenwärtigen Schuldner-Vermögens Passivposten im Rahmen der stl. Gewinnermittlung nicht

angesetzt werden (vgl. schon KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 113). Die Gesetzesregelung des Abs. 2a ist mithin rechtsbezeugend, was das Verbot der Passivierung gewinnabhängiger Verbindlichkeiten anbelangt, und ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/2070, 18) insoweit im Ergebnis vergleichbar mit § 6a Abs. 1 Nr. 2 (vgl. CREZELIUS in KIRCHHOF XII. § 5 Rn. 134), nach der Pensionsrückstellungen nicht zulässig sind, soweit die Pensionsverpflichtung von künftigen gewinnabhängigen Bezügen des Pensionsberechtigten abhängig ist.

Keine ausschließliche Gewinnabhängigkeit: Differenzierend ist die Rspr. bei nicht ausschließlich aus zukünftigen Gewinnen zu tilgenden Verpflichtungen (vgl. ausführl. WENDT, StbJb. 2003/04, 247 [248 ff.]).

► *Entwicklung der Rechtsprechung zu nicht oder nicht nur gewinnabhängigen Verpflichtungen vor Geltung des Abs. 2a:* Bei nicht ausschließlich gewinnabhängigen Verpflichtungen, zB einnahmeabhängigen Verpflichtungen, war schon das gegenwärtige Vermögen des Schuldners belastet.

Vgl. die Passivierungsgebote für Rückzahlungsverpflichtung öffentlicher Zuschüsse BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86, BFHE 160, 323; beim Rangrücktritt BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; bei Filmförderungsdarlehen BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; für rückzahlbare Druckbeihilfen BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244; für rückzahlbare Forschungszuschüsse BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116; bei Wohnungsbauzuschüssen (Vorauszahlungsmittel aus Berliner Landesmodernisierungsprogramm) BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139; bei zweckgebundenen öffentlichen Zuschüssen BFH v. 4.11.1999 – IV B 152/98, BFH/NV 2000, 693; bei branchenüblichen Werkzeugkostenbeiträgen von Kunden BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655.

► *Passivierungsgebot für nicht nur gewinnabhängige Verpflichtungen:* Für nicht ausschließlich aus zukünftigen Gewinnen zu tilgende Verpflichtungen mussten wegen wirtschaftlicher Belastung des gegenwärtigen Schuldner-Vermögens in der HBil. und im Rahmen der stl. Gewinnermittlung Passivposten angesetzt werden. Rückzahlungsverpflichtungen waren grds. zu passivieren entweder als Verbindlichkeit oder Rückstellung und ggf. mit einem vom wahrscheinlichen Umfang der Rückzahlung abhängigen geringeren als dem vereinbarten Rückzahlungsbetrag zu bewerten (vgl. SCHEFFLER in Beck-HdR, B 233 Rn. 80 ff.; BAIERL in Beck-HdR, B 234 Rn. 63 ff.).

Indirekt hat der Gesetzgeber die Rspr. zur stl. Passivierung einnahmenabhängiger Verpflichtungen durch die übergangsweise anzuwendende Regelung des § 52 Abs. 12a idF des StBereinG 1999 (aF) bestätigt: Wenn solche handelsrechtl. zulässig gebildeten Passivposten erst zum Schluss des ersten nach dem 31.12.1998 beginnenden Wj. aufzulösen sind (s. Anm. 1761; BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 758d), setzt dies uE die vorherige stl. Zulässigkeit voraus. Für unzulässig gebildete Passivposten eröffnet die Übergangsregelung uU einen Bestandsschutz (vgl. BFH v. 16.5.2007 – I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252).

Einstweilen frei.

1762–1763

2. Einheitliche Aufschiebung der Passivierung von gewinn- und einnahmenabhängigen Verpflichtungen durch Abs. 2a 1764

Gesetzliche Verankerung der bisherigen Verwaltungsauffassung: Mit Abs. 2a sollte die Passivierung bedingt rückzahlbarer Vermögenszuwendungen der Gesetzesbegründung zufolge (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 14/2070, 18) iS der von der FinVerw. vertretenen Auffassung gesetzlich verankert werden und „der Verhinderung künftiger Steuerausfälle bei allgemeiner Anwendung der

Grundsätze der BFH-Rechtsprechung“ dienen. Die FinVerw. hielt über das Ansatzverbot für gewinnabhängige Verbindlichkeiten hinaus die Bildung eines Passivpostens auch für Vermögenszuwendungen, die nur in Abhängigkeit von künftigen Einnahmen zurückzuzahlen waren, im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Zuwendung für unzulässig:

Dies war als Reaktion der FinVerw. auf jene damals angebotenen Steuersparmodelle – zB im Zusammenhang mit Film- und Explorationsprojekten (BMF v. 8.5.1978 – IV B 2 - S 2241 - 97/78, BStBl. I 1978, 203) – zu verstehen. Die Rspr. zur Passivierungspflicht bei Zuschüssen (BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116; BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139) wurde von der FinVerw. jeweils mit Nichtanwendungserlassen beantwortet (BMF v. 28.4.1997 – IV B 2 - S 2137 - 38/97, BStBl. I 1997, 398; v. 27.4.1998 – IV B 2 - S 2137 - 49/98, BStBl. I 1998, 368). Erst nach der gesetzlichen Neuregelung wurden diese Urteile über den entschiedenen Einzelfall hinaus für anwendbar bestimmt (BMF v. 25.2.2000 – IV C 2 - S 2137 - 15/00, BStBl. I 2000, 375).

Konstitutiver Passivierungsaufschub bei einnahmenabhängigen Verpflichtungen: Abs. 2a ist rechtsbezeugend, was das Verbot der Passivierung gewinnabhängiger Verbindlichkeiten betrifft, rechtsbegründend, was das Verbot der Passivierung einnahmen-abhängiger Verbindlichkeiten anbelangt, und eine Korrektornorm gegen die „ungeliebte“ BFH-Rspr. (WENDT, EStB 2000, 309 [310]). Da es für das einstweilige Passivierungsverbot nach dem Gesetzeswortlaut nicht darauf ankommt, ob zuvor eine Vermögenszuwendung erfolgt ist (s. Anm. 1770), reicht die Regelung insoweit über die in den Gesetzesmaterialien (BTDrucks. 14/2035, 14/2070) aufgeführten Sachverhalte hinaus: Alle ausschließlich aus – uE zuordenbaren (s. Anm. 1771; aA wohl FG Münster v. 17.8.2010 – 1 K 3969/07 F, EFG 2011, 468, rkr.) – künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu erfüllenden Verpflichtungen werden erfasst, und zwar unabhängig vom Grund ihrer Entstehung. Insoweit werden das Vorsichts-, Realisations- und Imparitätsprinzip für die stl. Gewinnermittlung vernachlässigt (glA WENDT, StJb. 2003/04, 247 [255]). Als *lex specialis* geht Abs. 2a nämlich der in Abs. 1 Satz 1 verankerten materiellen Maßgeblichkeit vor (vgl. Anm. 202).

Verhältnis zum Verfassungsrecht: Abs. 2a, der Verbindlichkeiten und Rückstellungen wegen ungewisser Verbindlichkeiten gleichermaßen betrifft (s. Anm. 1773), könnte aufgrund seiner Ausgrenzung der aus zukünftigen Einnahmen (s. Anm. 1771) zu erfüllenden Verpflichtungen wegen des verfassungsrechtl. Gebots der Belastungsgleichheit als bedenklich angesehen zu werden. Allerdings hat das BVerfG v. 12.5.2009 (2 BvL 1/00, BFH/NV 2009, 1382) bei einer zu Jubiläumsrückstellungen (s. ausführl. Anm. 1830 ff.) vorgelegten ähnlichen Frage des BFH (v. 10.11.1999 – X R 60/95, BStBl. II 2000, 131) die Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG bejaht.

Entwicklung der Rechtsprechung seit Schaffung des Abs. 2a: Zu Passivierungsfragen hat die Rspr. seit Geltung des Abs. 2a mehrfach Stellung bezogen. Für die Fälle der konkret formulierten reinen Gewinn- und Einnahmenabhängigkeit ist die Passivierung von Verpflichtungen verneint worden (s. näher Anm. 1771 und 1785, vgl. auch LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 78 und D 400, „Haftungslose Verbindlichkeiten“). Eine extensive Gesetzesauslegung der FinVerw. (vgl. BMF v. 18.8.2004 – IV A 6 - S 2133 - 2/04, BStBl. I 2004, 850; aufgeh. durch BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497; abl. schon SUCHANEK/HAGEDORN, FR 2004, 451 [456 f.]) vor allem in Krisenfällen (s. näher Anm. 1785) hat die Rspr. überwiegend deutlich abgelehnt:

Passivierungspflicht bei Rangrücktritt, jedoch Passivierungsverbot bei haftungslosen Darlehen BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581; Passivierungspflicht bei

fehlegendem Schulderlass FG Brandenburg v. 10.3.2004 – 4 K 2660/00, EFG 2004, 1440, rkr.; idR kein Passivierungsaufschub nach Abs. 2a bei Rangrücktritt BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; Rückstellungen für Lohnzahlungen bei Altersteilzeit (Blockmodell) BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251; Passivierungspflicht für Zinsverbindlichkeiten aus Altkrediten einer früheren LPG beim Rangrücktritt BFH v. 21.6.2006 – IV R 13/06, BFH/NV 2010, 1483; v. 16.5.2007 – I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252; zur Beteiligungsfianzierung mit Inhaberschuldverschreibungen BFH v. 20.9.2007 – IV R 68/05, BStBl. II 2008, 483; Rückstellungsverbot bei erfolgsabhängigen Vergütungen FG Münster v. 17.8.2010 – I K 3969/07 F, EFG 2011, 468, rkr.; Sprachgebrauch und Begriff Gewinnbeteiligung BFH v. 26.8.2010 – I R 53/09, BFH/NV 2011, 135; partiarische Darlehensvergütung BFH v. 22.6.2010 – I R 78/09, BFH/NV 2011, 12; Passivierungsverbot bei (sog. qualifiziertem) Rangrücktritt BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332; kein Gewinn durch Passivierungsverbot bei GmbH-Liquidation FG Köln v. 6.3.2012 – 13 K 3006/11, EFG 2011, 1421, nrkr., Az. BFH I R 34/12; kein Passivierungsverbot bei Kostenüberdeckungen eines kommunalen Zweckverbands BFH v. 6.2.2013 – I R 62/11, BFH/NV 2013, 1155.

3. Sofortauflösung bisher passivierter einnahmen- oder gewinnabhängiger Verbindlichkeiten und Rückstellungen

1765

Abs. 2a erfasst auch entsprechende Verpflichtungen, die in Wj. passiviert worden sind, die vor dem 1.1.1999 begonnen haben, uU auch solche, die bereits nach der bis dahin geltenden Rechtslage nicht hätten passiviert werden dürfen (zum Bestandsschutz nach Übergangsregelung von § 52 Abs. 12a idF des StBereinG 1999 vgl. BFH v. 16.5.2007 – I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252). Eine zeitweise Neutralisation des Auflösungsgewinns durch Einstellung in eine streife Rücklage, um die Besteuerungsfolgen abzumildern, ist nicht vorgesehen, weil wohl deren Notwendigkeit (vgl. Ber. des FinAussch. v. 11.11.1999, BTDrucks. 14/2070, 18) nicht erkannt wurde.

4. Verhältnis zu weiteren Normen des Steuerrechts

1766

Verhältnis zu § 4 Abs. 5: Für bereits nach § 4 Abs. 5 nicht abziehbare BA, die von künftigen Einnahmen oder Gewinnen veranlasst sind, etwa umsatzabhängige Incentives, tritt das – nur zeitweilige – Passivierungsverbot des Abs. 2a nicht in Konkurrenz. Das umfassendere Verbot der Gewinnminderung durch solche BA nach § 4 Abs. 5 erlaubt hier weder einen Ansatz von entsprechenden Verbindlichkeiten noch von entsprechenden Rückstellungen.

Verhältnis zu Abs. 4a: Das Verbot der Passivierung von Drohverlustrückstellungen im Rahmen der stl. Gewinnermittlung wird durch Abs. 2a grds. nicht berührt. Lediglich soweit Drohverlustrückstellungen zulässigerweise noch fortgeführt – dh. gem. § 52 Abs. 13 erst schrittweise in den fünf folgenden Wj. ab dem ersten nach dem 31.12.1996 endenden Wj. aufgelöst – wurden, kann im Einzelfall aus Abs. 2a das Gebot der Sofortauflösung (s. Anm. 1781) folgen.

Verhältnis zu § 15a Abs. 5 Nr. 4: Für Unternehmer, soweit deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist, insbes. „soweit Verbindlichkeiten nur in Abhängigkeit von Erlösen oder Gewinnen aus der Nutzung, Veräußerung oder Verwertung von Wirtschaftsgütern zu tilgen sind“ (sog. haftungslose Verbindlichkeiten), gilt § 15a Abs. 5 Nr. 4 iVm. § 15a Abs. 1, mithin die eingeschränkte Verlustkompensation. Wegen der insoweit inhaltlichen Übereinstimmung wird für diese Regelung neben Abs. 2a kein verbleibender Anwendungsbereich mehr gesehen (s. § 15a Anm. 49; von BECKERATH in KSM, § 15a Rn. G 218; WACKER in SCHMIDT XXXII. § 15a Rn. 208).

II. Bedeutung des Abs. 2a für Gesellschafterdarlehen

1. Anwendbarkeit des § 5 Abs. 2a bei Gesellschafterdarlehen

1767 a) Gesellschafterdarlehen vor Geltung des MoMiG

Vor Inkrafttreten des MoMiG (v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026) gab bereits die Krise einer KapGes. Anlass, bei Gesellschafterdarlehen Fragen des Eigenkapitalersatzes, des Rangrücktritts oder des Forderungsverzichts auf die Auswirkungen zum Passivierungsaufschub hin zu untersuchen. Die Anwendbarkeit des Abs. 2a ist uE im Ergebnis, von einem Sonderfall abgesehen (vgl. BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332), insgesamt zu verneinen.

Eigenkapitalersetzendes Darlehen: Hatte ein Gesellschafter seiner Gesellschaft ein Darlehen im Krisenfall gewährt, also „in einem Zeitpunkt, in dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute Eigenkapital zugeführt hätten (Krise der Gesellschaft“ (§ 32a GmbHG aF), so wurde er im Insolvenzverfahren als nachrangiger Insolvenzgläubiger behandelt.

Eigenkapitalersetzende Darlehen sind in der HBil. – anders als im Überschuldungsstatus – grds. als Fremdkapital zu passivieren (BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90 BStBl. II 1992, 532; v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; zu Einlagen der Gesellschafter grundlegend BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436; v. 28.11.2001 – I R 30/01, BFH/NV 2002, 677; BGH v. 29.5.2000 – II ZR 75/98, II ZR 118/98, II ZR 347/97, ZIP 2000, 1251; zu Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit BFH v. 6.11.2007 – I B 50/07, BFH/NV 2008, 616; zu vGA bei Schwester-KapGes. BFH v. 20.8.2008 – I R 19/07, BStBl. II 2011, 60).

Eigenkapitalersetzende Darlehen bleiben uE von einem Passivierungsaufschub insoweit unberührt, als Abs. 2a seinem Wortlaut nach künftig entstehende Verpflichtungen betrifft; s. auch Anm. 485 „Eigenkapitalersetzende Darlehen“.

Vereinbarung eines Rangrücktritts: Wenn der Gesellschafter eine Rangrücktrittsvereinbarung akzeptiert, wonach seine Forderung nur aus künftigen Jahresüberschüssen, aus dem Liquidationsüberschuss oder aus weiterem, die sonstigen Schulden der Gesellschaft übersteigenden Vermögen geleistet werden soll, beruht der Eigenkapitalersatz auf einer privatautonomen Regelung (vgl. K. SCHMIDT, FS Raupach, 2006, 405 [416]; nach ALTMEPPEN in ROTH/ALTMEPPEN GmbHG, 7. Aufl. 2012, § 42 Rn. 48, Schuldänderungsvertrag iSd. § 311 Abs. 1 BGB). Ein solches Stillhalteabkommen („pactum de non petendo“), das Gesellschafterdarlehen nicht zurückzufordern und im Insolvenzfall nur als nachrangige Forderung anzumelden (vgl. K. SCHMIDT, FS Raupach, 2006, 405 [410]), beinhaltet mit dem Ziel der Abwendung eines Insolvenzantrags weder einen Verbindlichkeitserlass noch lässt es den Schluss zu, dass die Verbindlichkeit höchstwahrscheinlich nicht mehr erfüllt werden muss (vgl. FÖRSTER/WENDLAND, GmbHR 2006, 169 [176]; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, Rn. D 1542; SCHMID, FR 2012, 837 [841]). An der wirtschaftlichen Belastung des Schuldners ändert sich erst recht nichts, soweit der Gläubiger mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit künftig seinen Anspruch aus der Forderung geltend macht (vgl. RONNEBERGER, Stbg 2013, 201). Verbindlichkeiten mit vereinbartem Rangrücktritt sind vor Geltung des MoMiG auch unter Geltung des Abs. 2a im Rahmen stl. Gewinnermittlung grds. weiterhin zu passivieren, es sei denn, bei einem (einfachen) Rangrücktritt wird ausdrükl. vereinbart, dass die Verpflichtung nur aus künftigen Gewinnen oder Liquidationsüberschüssen, aber nicht aus freiem Vermögen ausgeglichen werden kann. Rangrücktrittsvereinbarungen sind „trotz des ähnlichen Wortlauts“ (KAISER, GmbHR 2001, 103) kein Fall von Abs. 2a.

► *Einfacher Rangrücktritt*: Auch unter Geltung des Abs. 2a führt ein einfacher Rangrücktritt nicht ohne Weiteres zur gewinnerhöhenden Auflösung der Verbindlichkeit. Der einfache Rangrücktritt beeinflusst nach stRSpr. (BFH v. 18.10.1989 – IV B 149/88, BStBl. II 1990, 71; v. 13.11.1989 – IV B 26/89, BFH/NV 1990, 761; v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502) die Passivierungspflicht in der HBil. und der stl. Gewinnermittlung nicht (BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 920 „Rangrücktritt“; materiell glA KNOBBE-KEUK, StuW 1991, 306 [309], Ausweis als Sonderposten). Der Gläubiger besteht weiterhin auf seiner Forderung und für den Fall der Besserung verzichtet er uE nicht auf die Rückzahlung des Darlehens aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen des Schuldners. Die Erfüllung dieser Forderung wird gegenüber anderen Gläubigern lediglich zurückgestellt.

Nach Ansicht der FinVerw. führt dies nur dann nicht zur gewinnerhöhenden Auflösung der Verbindlichkeit, wenn die Darlehensverbindlichkeit zulasten von Gewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen bedient werde. Voraussetzung für Abs. 2a sei, dass zwischen dem Ansatz der Verbindlichkeit und Gewinnen und Einnahmen eine Abhängigkeit im Zahlungsjahr bestehe. „Fehlt dagegen eine Bezugnahme auf die Möglichkeit einer Tilgung auch aus sonstigem freien Vermögen, ist der Ansatz von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen bei derartigen Vereinbarungen ausgeschlossen“ (BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497; vgl. schon BMF v. 18.8.2004 – IV A 6 - S 2133 - 2/04, BStBl. I 2004, 850; vgl. BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618, Klarstellung, ein nicht näher präzisierter Rangrücktritt sei nicht dahingehend auszulegen, dass der Gläubiger für den Fall der Besserung auf die Rückzahlung des Darlehens aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen des Schuldners verzichte).

Die stl. Auswirkungen eines einfachen Rangrücktritts hat der I. Senat des BFH (v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) zum sog. qualifizierten Rangrücktritt (s. auch dort) unter Hinweis auf seiner Ansicht nach dem Abs. 2a zugrunde liegende Gedanken nunmehr iS der FinVerw. beurteilt. Nach dem Vertragsinhalt handelt es sich im Streitfall (Streitjahr 1999) um einen seinerzeit in den Jahren 1995, 1996 noch überschuldungsrechtl. ausreichenden einfachen Rangrücktritt vor dem Urt. des BGH v. 8.1.2001 (II ZR 88/99, GmbHR 2001, 190). Es wird festgestellt, dass Rangrücktrittsvereinbarungen, nach denen eine Verbindlichkeit nur aus künftigen Gewinnen oder einem eventuellen Liquidationsüberschuss zu bedienen ist, den Schuldner nicht stärker belasten, als wäre die Verbindlichkeit gegen entsprechende Besserungsabrede erlassen worden. Anders als bei Verpflichtungen mit Rangrücktrittsvereinbarungen, die auch aus sonstigem Vermögen zu bedienen sind, sei es dann gerechtfertigt, diese Verbindlichkeit wie einen Forderungsverzicht mit Besserungsabrede zu behandeln und die Verbindlichkeit nicht auszuweisen.

► *Qualifizierter Rangrücktritt*: Bei einem qualifizierten Rangrücktritt, der zur Vermeidung der Passivierung im Überschuldungsstatus erforderlich war (BGH v. 8.1.2001 – II ZR 88/99, GmbHR 2001, 190; krit. FICHELTMANN, GmbHR 2007, 519, bei Einpersonen-KapGes. „kafkaische Züge“), erklärt der Gläubiger sinngemäß, er wolle wegen der Forderung erst nach Befriedigung sämtlicher anderer Gläubiger der Gesellschaft und – bis zur Abwendung der Krise – auch nicht vor, sondern nur zugleich mit den Einlagenrückgewähransprüchen der Mitgesellschafter berücksichtigt, also so behandelt werden, als handle es sich bei seiner Forderung um statutarisches Kapital. Ein qualifizierter Rangrücktritt stellt keinen Verzicht auf die Forderung dar, denn die Forderung tritt nur bis zur Überwindung der Krise im Rang zurück (vgl. BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; bejaht durch BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06,

BStBl. I 2006, 497, die Vereinbarung eines qualifizierten Rangrücktritts ohne Besserungsabrede erfülle nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2a). Verbindlichkeiten müssen somit in der stl. Gewinnermittlung der KapGes. nicht ertragswirksam aufgelöst werden (vgl. ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, BB 2009, 2414 [2418]).

Unter der Überschrift „Keine Passivierung bei sog. qualifiziertem Rangrücktritt“ hält der BFH allerdings in einem Sonderfall eine Verbindlichkeit mit Rangrücktrittsvereinbarung, die explizit nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss erfüllt zu werden braucht, mangels gegenwärtiger wirtschaftlicher Belastung des aktuellen Schuldnervermögens für nicht passivierbar (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332). Das Ergebnis widerspricht zwar uE nicht der Ansicht des BMF zum einfachen Rangrücktritt, sondern stützt vielmehr seine Ansicht dazu, könnte aber bei qualifizierten Rangrücktrittsvereinbarungen aufgrund der offiziellen Entscheidungsüberschrift die FinVerw. uU veranlassen, ihre bislang vertretene abl. Haltung zur Einschlägigkeit des Abs. 2a (BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497) zu überdenken, wenn in solchen Vereinbarungen der Hinweis der möglichen Befriedigung aus sonstigem freiem Vermögen fehlt.

Zu beachten ist (vgl. KAHLERT, NWB 2012, 2141 [2147]), dass im Urteilsfall eine Bedienung der Verbindlichkeit aus sonstigem freiem Vermögen ausdrückl. ausgeschlossen war. Auch wenn der Streitfall einen Rangrücktritt in der Zeit vor deren Qualifizierungserfordernis, vor Geltung von Abs. 2a und vor MoMiG betraf, wird der Gestaltungspraxis vorsorglich empfohlen, Rangrücktrittsvereinbarungen ggf. in der Weise zu ändern, dass eine Tilgung auch aus sonstigem Vermögen ausdrückl. vereinbart wird (vgl. RÄTKE, StuB 2012, 338 [342]; ebenso HOFFMANN, BC 2012, 488 [490]). Wenn auf eine ausdrückliche Klausel bestanden wird, dass die Schuld nur aus künftigen Jahresüberschüssen zu tilgen sei, könnte der Rangrücktritt sinnvollerweise evtl. nur auf einen Teil der Forderungen zB in Höhe des Verlustvortrags erklärt werden (vgl. DEMUTH/EISGRUBER, DStR 2012, Beil. zu Nr. 49, 135 [142]).

Unter welchen Voraussetzungen eine Verpflichtung, die nur im Liquidationsfall zu erfüllen ist, in der StBil. auszuweisen ist, ließ der BFH offen: Es sei denkbar, dass die Verbindlichkeit erst dann passiviert werden müsse, wenn nach Beginn der Liquidation ohne Berücksichtigung dieser Verpflichtung verteilbares Eigenkapital auszuweisen sei oder wenn zum Zeitpunkt des Bilanzstichtags eine Liquidation drohe und im Fall der Liquidation mit einem Überschuss zu rechnen sei. Solange eine Liquidation nach den am Bilanzstichtag objektiv erkennbaren Umständen nicht unmittelbar drohe und überdies für diesen Fall mit einem Liquidationsüberschuss zu rechnen sei, komme eine Passivierung nicht in Betracht.

Forderungsverzicht: Forderungsverzichte, ob mit oder ohne Besserungsvereinbarungen, unterliegen nicht dem in Abs. 2a verankerten Passivierungsaufschub. Ein Forderungsverzicht löst anders als ein Rangrücktritt die entsprechende Verbindlichkeit in der Hbil. und in stl. Gewinnermittlung der Gesellschaft erfolgswirksam auf (vgl. FÖRSTER/NEUMANN, StbJb. 2012/13, 339 [350]) s. jetzt auch BFH v. 12.7.2012 – I R 23/11, BFH/NV 2012, 1901. Es entsteht beim Darlehensnehmer durch den Verzicht des Darlehensgebers ein Ertrag (vgl. BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588). Verbindlichkeiten sind bei Forderungsverzicht mit oder ohne Besserungsvereinbarungen als untergegangen zu betrachten (vgl. BFH v. 29.1.2003 – I R 50/02, BStBl. II 2003, 768, zum Besserungsvorbehalt bzgl. Dauerschulden), so dass Rechtsfolge nicht nur ein zeitweiliges Passivierungsverbot ist. Die ursprünglichen Verbindlichkeiten sind im Erlasszeitpunkt auszubuchen und sie leben bei Eintritt einer Besserung auch nicht wieder auf, sondern entstehen neu mW ex nunc (BFH v. 9.6.1997 – GrS

1/94, BStBl. II 1998, 307; BMF v. 2.12.2003 – IV A 2 - S 2743 - 5/03, BStBl. I 2003, 648). Da der Erl. einer Forderung eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft zum Erlöschen der Verbindlichkeit führt, ist kein Raum für Abs. 2a. Vereinbarungen, dass die Forderung bei Eintritt der im Besserungsschein genannten Bedingungen wieder auflebt, stehen dem nicht entgegen (vgl. BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588) und führen dann ggf. zu einer verdeckten Einlage (vgl. SCHEFFLER, Besteuerung von Unternehmen II: Steuerbilanz, 7. Aufl. 2011, 356 ff.; FÖRSTER/NEUMANN, StbJb. 2012/13, 339 [354 ff.]).

b) Gesellschafterdarlehen seit Geltung des MoMiG

1768

Nach Inkrafttreten des MoMiG (v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026) sind Gesellschafterdarlehen im Insolvenzfall generell (zum Verzicht auf das unscharfe Krisenkriterium ROTH, GmbHR 2008, 1184 [1186]) nachrangig, auch wenn keine Rangrücktrittsvereinbarungen bestehen. Das bisherige Eigenkapitalersatzrecht ist im Insolvenz- und Anfechtungsrecht neu geregelt worden (vgl. KAHLERT/GEHRKE, DStR 2010, 227). Eine KapGes. muss aber eine Verbindlichkeit gegenüber ihrem Gesellschafter in der Überschuldungsbilanz vor der Insolvenz ausweisen, es sei denn, es wurde ein Rangrücktritt vereinbart (vgl. RÄTKE, BBK 2013, 27 [28]; DEMUTH/HELMS, KÖSDI 2012, 18066 [18072]; KAHLERT, NWB 2012, 2141 [2145]). Um Gesellschafterdarlehen in der Überschuldungsbilanz nicht mehr passivieren zu müssen, regelt § 19 Abs. 2 Satz 2 InsO, dass Forderungen auf Rückgewähr von Gesellschafterdarlehen, für die gem. § 39 Abs. 2 InsO zwischen Gläubiger und Schuldner der Nachrang im Insolvenzverfahren hinter den in § 39 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 InsO bezeichneten Forderungen vereinbart worden ist, nicht bei den Verbindlichkeiten nach § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO zu berücksichtigen sind.

Die mit Art. 6 Abs. 3, Art. 7 Abs. 1 Finanzmarktstabilisierungsgesetz (FMStG v. 17.10.2008, BGBl. I 2008, 1982) iVm. Art. 1 des Gesetzes zur Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (v. 24.9.2009, BGBl. I 2009, 3151) für 2014 geplante Änderung von § 19 Abs. 2 InsO ist inzwischen aufgegeben worden (Art. 18 des Gesetzes zur Einführung einer Rechtsbehelfsbelehrung im Zivilprozess und zur Änderung anderer Vorschriften v. 5.12.2012, BGBl. I 2012, 2418; vgl. zur Entfristung der aktuellen Regelung BÖCKER/POERTZGEN, GmbHR 2013, 17 [20]).

Ein Rangrücktritt ist trotz der insolvenzrechtl. Nachrangigkeit der Gesellschafterdarlehen (vgl. auch BMF v. 21.10.2010 – IV C 6 - S 2244/08/10001, BStBl. I 2010, 832, zu § 17 Abs. 2) nach wie vor zur Insolvenzabwehr erforderlich. Durch die Abgabe der Rangrücktrittserklärung rückt der Gesellschafter-Kreditgeber vom Rang her hinter den Gesellschafter-Kreditgeber, der keine solche Erklärung abgegeben hat (vgl. BÄUML, GmbHR 2009, 632 [634]).

Der Rangrücktritt muss nunmehr nach MoMiG nicht näher bestimmt bzw. qualifiziert sein und entspricht demzufolge uE dem einfachen Rangrücktritt vor der BGH-Rspr. zum Qualifizierungserfordernis (BGH v. 8.1.2001 – II ZR 88/99, GmbHR 2001, 190; vgl. FUNK, BB 2009, 867 [870]). Allerdings behalten vor Geltung der MoMiG getroffene Vereinbarungen über einen – einfachen wie auch qualifizierten – Rangrücktritt ihre Gültigkeit, so dass nach Geltung des MoMiG drei Fälle insolvenzrechtl. nachrangiger Gesellschafterdarlehen hinsichtlich Abs. 2a zu unterscheiden sind:

Fehlender Rangrücktritt: Gesellschafterdarlehen sind im Insolvenzfall generell nachrangig, verbleiben aber ohne die Vereinbarung eines Rangrücktritts im Überschuldungsstatus. Als bilanzielle Passiva bleiben sie – wie eigenkapitalersetzende Darlehen im Krisenfall vor MoMiG (zur weiteren Geltung des Eigenkapi-

talersatzrechts auf Altfälle RÖCK/HUCKE, GmbHR 2013, 791 [794]) – uE von einem Passivierungsaufschub insoweit unberührt, als Abs. 2a seinem Wortlaut nach nur künftig entstehende Verpflichtungen betrifft.

Einfacher Rangrücktritt: Auch wenn zum Verhältnis von Rangrücktritt und Abs. 2a unter Geltung des MoMiG noch keine Rspr. vorliegt, gilt uE weiterhin, dass ein einfacher Rangrücktritt ergebniswirksam ist, wenn ausdrückl. in der Besserungsvereinbarung vereinbart ist, dass eine Verbindlichkeit ausschließlich aus künftigen Gewinnen oder einem eventuellen Liquidationsüberschuss und nicht aus sonstigem freien Vermögen zu bedienen ist (vgl. Sachverhalt in BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332). Beschränkt sich hingegen der Rangrücktritt auf den Insolvenzfall, wird der schuldrechtl. Inhalt des Darlehens nicht berührt (so FÖRSTER/NEUMANN, StbJb. 2012/13, 339 [380]); s. ausführl. Anm. 1767, „Einfacher Rangrücktritt“.

Qualifizierter Rangrücktritt: Nach Geltung des MoMiG sind qualifizierte Rangrücktritte nicht mehr insolvenzrechtl. erforderlich. Sie dürften aber ihre insolvenzrechtl. Wirkungen behalten, zumal sie bezüglich der Tiefe des Rangrücktritts über § 19 Abs. 2 InsO hinausgehen (vgl. KAHLERT/GEHRKE, DStR 2010, 227; FÖRSTER/NEUMANN, StbJb. 2012/13, 339 [378]) Der qualifizierte Rangrücktritt erfüllt nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 – S 2133 – 10/06, BStBl. I 2006, 497) die Tatbestandsmerkmale von Abs. 2a nicht. Nach Rspr. des BFH vor Geltung des MoMiG tritt eine Gesellschafterforderung nur bis zur Überwindung der Krise im Rang zurück (vgl. BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618), woran sich auch bei Fortbestand der Vereinbarung unter Geltung des MoMiG uE nichts ändert. In Fällen, in denen etwa in einem Rangrücktritt ausdrückl. vereinbart war, man wolle nur aus künftigen Gewinnen oder einem eventuellen Liquidationsüberschuss und nicht aus sonstigem freien Vermögen die Schuld bedienen, könnte es für KapGes. wegen des in der offiziellen Urteilsüberschrift (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) angesprochenen qualifizierten Rangrücktritts uU erforderlich sein (vgl. BRAUN, DStR 2012, 1360 [1362]), ihre Vereinbarungen zu überprüfen und ggf. anzupassen; s. ausführl. Anm. 1767, „Qualifizierter Rangrücktritt“.

Zum Forderungsverzicht s. unverändert wie vor Geltung des MoMiG Anm. 1767.

1769 2. Gestaltungsüberlegungen

Zielsetzung des Steuerpflichtigen: Aus Gestaltungssicht ist zunächst die Intention des Stpfl. von Bedeutung. Üblicherweise wird ein Interesse an einer Vermeidung der unerwünschten Steuerrechtsfolge des zeitweiligen Passivierungsverbots nach Abs. 2a unterstellt werden können, wenn man von Steueroptimierungsstrategien mit dem Ziel einer Nivellierung oder eines Anstiegs des stl. Gewinns absieht. Ein aufgrund von Abs. 2a stl. höheres Ergebnis könnte uU zur Verlustnutzung wegen § 8c KStG sinnvoll sein (vgl. HEINZ, FR 2010, 1134 [1138]; DEMUTH/EISGRUBER, DStR 2012, Beil. zu Nr. 49, 135 [142]).

Abänderung von Vergütungsabreden: Zur Vermeidung eines ggf. unerwünschten Passivierungsaufschubs in Abs. 2a wäre zunächst zu prüfen, ob ergebnisabhängig ausgestaltete Vergütungsabreden abgeändert werden sollten (PRINZ, DStR 2000, 661 [669]; zum Kriterium der Ausschließlichkeit s. Anm. 1771).

Abänderung von Rangrücktrittsvereinbarungen: Das gilt entsprechend bei einfachen oder qualifizierten Rangrücktrittsvereinbarungen, die ausdrückl. nur

zulasten künftiger Gewinne vereinbart sind oder bei denen eine explizite Bezugnahme darauf gänzlich fehlt. Hier empfiehlt es sich, einen Rangrücktritt so zu formulieren, dass die entsprechenden Darlehensverbindlichkeit zulasten von Gewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten des Darlehensnehmers übersteigenden Vermögen bedient werden. Mit diesen Vertragsgestaltungen, die auch nach der Insolvenzrechtsreform durch das MoMiG unterschiedliche Tiefen des Rangrücktritts ermöglichen (vgl. WESTERBURG/SCHWENN, BB 2006, 501 [506]; FÖRSTER/NEUMANN, StbJb. 2012/13, 339 [378]), liefe Abs. 2a schon vom Wortlaut her ins Leere.

Passivierung als Rechnungsabgrenzungsposten: Darüber hinaus könnte bei bedingt rückzahlbaren Zuschüssen aus Gestaltungssicht zu prüfen sein, ob eine gewinnrealisierende Vereinnahmung wirklich zwingend ist, da evtl. auch die Bildung eines passiven RAP in Betracht kommt (s. Anm. 1773).

Frühzeitige Vereinnahmung bzw. Gewinnrealisation: Ein möglichst frühzeitiges Entstehen von den Verpflichtungen zuzuordnenden Einnahmen oder Gewinnen, die für die Erfüllungspflicht ursächlich sind, wäre ggf. partiell (hier abl. s. Anm. 1775) anzustreben.

B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2a: Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen

I. Begriff der Verpflichtungen

1770

Verpflichtung: Nach dem Wortlaut der Vorschrift werden vom Passivierungsaufschub (nach WENDT, StbJb. 2003/04, 247 [261], eine „euphemistische Umschreibung“) Verpflichtungen im Allgemeinen erfasst, und zwar unabhängig davon, ob vorher eine Vermögenszuwendung erfolgt ist (vgl. LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn Ca 17, „Wortlaut ... zu weit geraten“). Eine teleologische Reduktion der Norm ist uE angesichts des eindeutigen Wortlauts fraglich. Die Verpflichtung zu einer Leistung liegt – nicht nur bei bürgerlich-rechtl. Verpflichtungen zu einem Tun, Dulden oder Unterlassen gem. § 241 BGB, sondern auch bei faktischen Leistungsverpflichtungen oder Verpflichtungen gegenüber der öffentlichen Hand – vor, wenn der bilanzierende Kaufmann sich ihr aus rechtl. oder tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann (vgl. ADS VI. § 246 HGB Rn. 104). Die sich aus der wirtschaftlichen Situation des Bilanzierenden ergebende tatsächliche Fähigkeit, bestehende oder wahrscheinlich entstehende Verpflichtungen erfüllen zu können, ist für die Passivierung grds. unbeachtlich.

Geltung für Außenverpflichtung: Die Regelung des Abs. 2a greift lediglich bei einer Außenverpflichtung, also einem Leistungszwang gegenüber einem anderen (s. KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 247 HGB Rn. 202). Somit betrifft Abs. 2a nur solche rechtl. oder faktischen Verpflichtungen (s. ADS VI. § 246 HGB Rn. 119; BALLWIESER in Beck-HdR, B 131 Rn. 74) des Bilanzierenden, deren Erfüllung eine fremde Person verlangen und durchsetzen kann. Die Verpflichtungen werden zwar wohl überwiegend auf Zahlung eines Geldbetrags abstellen, sie können aber auch auf die Erbringung einer Sach- oder Dienstleistung sowie – etwa im Bereich des Umweltschutzes – auf die Herstellung eines Umweltzustands gerichtet sein.

Keine Geltung für Innenverpflichtung: Für Innenverpflichtungen, dh. Rückstellungen „für eine betriebswirtschaftliche Verpflichtung gegen sich selbst“ (BFH v. 19.1.1972 – I 114/65, BStBl. II 1972, 392) – passivierungspflichtige, wie im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden, oder unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB) – stellt sich das Problem des Zwangs zur Erfüllung der Verpflichtungen und damit der Gewinn- oder Einnahmenabhängigkeit dieser Erfüllungspflicht nicht. Für weitere Innenverpflichtungen, die früher aufgrund handelsbilanzieller Passivierungswahlrechte nach § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB aF zulässig waren, galt jeweils ein stl. Passivierungsverbot (stRSpr., grundlegend BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291).

II. Erfüllungspflicht

1771 1. Abhängigkeit der Erfüllungspflicht von Einnahmen oder Gewinnen

Erfüllungspflicht nur abhängig von künftigen Einnahmen oder Gewinnen: Nach dem Wortlaut des Abs. 2a ist Tatbestandsvoraussetzung, dass die Verpflichtungen ausschließlich im Falle künftiger Einnahmen oder Gewinne zu erfüllen sein müssen. Die Erfüllung der Verpflichtung muss durch den Anfall der Einnahmen oder Gewinne veranlasst sein, sie muss den entsprechenden Einnahmen oder Gewinnen konkret folgen, da diese hierzu zu dienen bestimmt sind (aA, uE die zukünftige Gewinnsituation zu weit fassend, FG Münster v. 17.8.2010 – 1 K 3969/07 F, EFG 2011, 468, rkr.). Der Veranlassungszusammenhang ist mithin wesentlich. Die Rechtsfolge des zeitweiligen Passivierungsverbots tritt uE ausschließlich für solche Verpflichtungen ein, deren Erfüllung „nur“ vom Anfall künftiger Einnahmen oder Gewinne abhängt. Das zeitweilige Passivierungsverbot betrifft – ungeachtet der Tatsache, dass für den Fall der bloßen Einnahmenabhängigkeit auch bereits das gegenwärtige Schuldner-Vermögen als belastet angesehen werden kann – dann alle solchen Verpflichtungen.

Beispiel 1: Ein Filmproduzent erhält von einer Fernsehanstalt einen Kredit für eine Filmproduktion (vgl. ähnlich BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320). Der Kredit ist ausschließlich aus den Verwertungserlösen der ersten fünf Jahre nach der Uraufführung des Films zu tilgen, soweit diese Verwertungserlöse einen bestimmten Betrag übersteigen. Da die Verpflichtung ausschließlich im Falle künftiger Verwertungserlöse aus Erlösen erfüllt werden muss, gilt bis zu deren Anfall (s. Anm. 1775 f.) ein Passivierungsaufschub.

Erfüllungspflicht teilweise unabhängig von künftigen Einnahmen oder Gewinnen: Dagegen unterliegen uE Verpflichtungen, für deren Erfüllung nicht allein zukünftige Einnahmen oder Gewinne iSd. Veranlassungszusammenhangs verantwortlich sind, nicht dem Passivierungsaufschub. Hängt eine Verpflichtung nicht ausschließlich von künftigen Einnahmen oder Gewinnen ab und erscheint damit wohl auch aus gesetzgeberischer Sicht angesichts der Erfüllung der Verpflichtung das gegenwärtige Vermögen des Schuldners als belastet (vgl. jüngst BFH v. 6.2.2013 – I R 62/11, BFH/NV 2013, 1155), tritt die Rechtsfolge des Passivierungsaufschubs in Abs. 2a nicht ein, zumindest bei zu bejahender rechtl. Verpflichtung, bei der lediglich der Zeitpunkt der Erfüllung offen ist.

Beispiel 2: Wie oben erhält der Filmproduzent einen Kredit zur Filmproduktion, der hingegen jetzt in den ersten drei Jahren nach der Uraufführung des Films, soweit die Verwertungserlöse einen bestimmten Betrag übersteigen, spätestens aber nach fünf

Jahren zu tilgen ist. Da die Verpflichtung auch im Fall fehlender Verwertungserlöse erfüllt werden muss, gilt in diesem Beispiel kein Passivierungsverbot (uU dann Abzinsung, s. § 6 Anm. 1141 ff.).

Auch wenn Tilgungsraten zu entrichten sind, deren Höhe oder Zeitpunkt gewinn- oder einnahmenabhängig sind, handelt es sich uE bei der zugrundeliegenden Verpflichtung um eine passivierungspflichtige Verbindlichkeit, da die Gewinn- oder Einnahmenabhängigkeit der Raten die Fälligkeit und nicht die Verbindlichkeit selbst betrifft. Für eine Anwendung des Abs. 2a ist insoweit kein Raum.

2. Umfang der Erfüllungspflicht

1772

Höhe der Verpflichtungen: In voller Höhe der vom Anfall künftiger Einnahmen oder Gewinne abhängigen Verpflichtungen greift „für“ diese Verpflichtungen nach dem Wortlaut des Abs. 2a das zeitweilige Passivierungsverbot. Zwar gilt dieses Verbot für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, „soweit“ künftige Einnahmen oder Gewinne anfallen; damit wird allerdings lediglich die vertragsmäßige Ausgestaltung der sukzessiven Erfüllungspflicht angesprochen (vgl. auch Anm. 1771).

Keine inhaltliche Einschränkung: Eine möglicherweise einschränkend zu verstehende lediglich partielle inhaltliche Bezugnahme der Verknüpfung von Verpflichtungen und künftigen Einnahmen oder Gewinnen kann nach dem Tatbestandsmerkmal der ausschließlichen Abhängigkeit der Verpflichtungen von den Einnahmen oder Gewinnen (s. Anm. 1771) damit uE nicht gemeint sein: Sobald – zB über die ausschließliche Abhängigkeit von künftigen Erlösen hinaus – der Erfüllungszwang der Verpflichtungen nur teilweise durch künftige Einnahmen oder Gewinne veranlasst ist (s. Beispiel 2 in Anm. 1771), läuft nicht nur „insoweit“ der Passivierungsaufschub ins Leere. Ein Passivierungsverbot ergibt sich hingegen, wenn allein Einnahmen- oder Gewinnabhängigkeit vereinbart ist.

Beispiel: In der HBil. einer Verlags-GmbH ist eine Druckbeihilfe erfasst worden (vgl. ähnlich BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244). Die Beihilfe ist der GmbH als unverzinsliches Darlehen aus Eigenmitteln des Autors gewährt worden, und zwar unter der Bestimmung, dass erst nach einem festgelegten Mindestumsatz aus dem Verkauf von Buchexemplaren das Darlehen zurückzuzahlen ist, indem der Verfasser (und Darlehensgeber) sodann einen bestimmten Betrag für jedes verkaufte Buch erhält. Für die Verpflichtung zur Darlehenstilgung oder -rückzahlung, die nur zu erfüllen ist, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, darf damit nach Abs. 2a im Rahmen der stl. Gewinnermittlung – solange der festgelegte Mindestumsatz aus dem Buchverkauf nicht erreicht ist – kein Passivposten angesetzt werden.

III. Betroffene Passivposten

1773

Keine Passivierung von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen: Weder Verbindlichkeiten noch Rückstellungen dürfen bei Einnahmen- oder Gewinnabhängigkeit zunächst passiviert werden. Das zeitweilige Passivierungsverbot in Abs. 2a betrifft die Verbindlichkeiten und Rückstellungen grds. also gleichermaßen. Verbindlichkeiten und Rückstellungen stellen Unterfälle (§§ 246, 266 HGB) der Schulden dar (KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 247 Rn. 201), für die das handelsrechtl. Vollständigkeitsgebot (vgl. MERKT in BAUMBACH/HOPT XXXV. § 246 HGB Rn. 1) gilt und für die als wesentliche Merkmale die wirtschaftliche Belastung, das Vorliegen einer Leistungspflicht sowie eine Quantifizierbarkeit der Leistung gelten (stRSpr., zB BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705).

Gewissheit bei Verbindlichkeiten, Ungewissheit bei Rückstellungen: Verbindlichkeiten sind gewisse Verpflichtungen gegenüber Dritten, die nach Grund und Höhe feststehen. Verbindlichkeiten, die mit Sicherheit oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden müssen, dürfen weder in der HBil. noch im Rahmen der stl. Gewinnermittlung passiviert werden (BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359; v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479; v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332). Zu einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten kommt es handelsbilanziell dann, wenn die Verpflichtung dem Grunde nach rechtl. wirksam entstanden ist oder wahrscheinlich entstehen wird (verneinend bei harten Patronatserklärungen im Konzern BFH v. 25.10.2006 – I R 6/05, BStBl. II 2007, 384) und die wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag gegeben ist (str.; vgl. MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 118 ff., sowie mwN WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 384). Wenn Verpflichtungen am Bilanzstichtag dem Grund und/oder der Höhe nach nicht feststehen, kommt nur die Passivierung einer Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit in Betracht (BFH v. 18.6.1980 – I R 72/76, BStBl. II 1980, 741); künftige Ausgaben müssen dabei sofort als BA abziehbar sein und dürfen ihrer Art nach nicht als AK oder HK zu aktivieren sein (BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18; v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733; s. zu Abs. 4b Satz 1 Anm. 1885 ff.).

Beispiel: Eine KG erhält für ein Entwicklungsprojekt vom damaligen Bundesminister für Forschung und Technik (BMFT) eine rückzahlbare Zuwendung von insgesamt 50 % der tatsächlichen Selbstkosten in einem Förderzeitraum von fünf Jahren (vgl. ähnlich BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116). Die Rückzahlungsverpflichtung wird normalerweise drei Jahre nach dem Abschluss des Vorhabens wirksam und ist in fünf gleichen Jahresraten zu leisten, jedoch wird sie nicht wirksam, wenn dem BMFT glaubhaft dargelegt wird, dass das wissenschaftlich-technische Ziel in wichtigen Punkten nicht erreicht wurde, eine kommerzielle Verwertung nicht möglich ist oder die Verwertung der Ergebnisse des geförderten Vorhabens zu keinem nachhaltigen Umsatz geführt hat. Wegen des Schwebzustands ist bis zum Ablauf des Förderzeitraums keine Verbindlichkeit zu bilanzieren (für die sonst ebenfalls Abs. 2a anzuwenden wäre), hingegen sind die Voraussetzungen, die von der Rspr. für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten entwickelt worden sind, grds. erfüllt. Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist allerdings nach Abs. 2a zunächst untersagt.

Ist eine Verpflichtung noch nicht wirksam entstanden, weil sie vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung (§ 158 Abs. 1 BGB) abhängt, kann eine Bilanzierung einer gewissen Verbindlichkeit nicht erfolgen. Dasselbe gilt, wirtschaftlich betrachtet, für eine auflösend bedingte (§ 158 Abs. 2 BGB) Rückzahlungsverpflichtung, bei der der Gläubiger den Eintritt der Bedingung nicht einseitig herbeiführen kann.

Rechnungsabgrenzungsposten: Weitere Passivposten werden in der Vorschrift des Abs. 2a nicht angesprochen. Kommt der Ansatz eines – bei zu bejahender Zeitbestimmtheit ieS – passiven transitorischen RAP in Betracht, greift das zeitweilige Passivierungsverbot des Abs. 2a nicht, da RAP nicht zu den Verbindlichkeiten oder Rückstellungen gehören (§ 266 Abs. 3 HGB). Allerdings wird es uE in den hier in Betracht kommenden Fällen wohl idR am Kriterium der Zeitbestimmtheit fehlen und damit ein passives Transitorium ieS nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (vgl. § 250 Abs. 2 HGB) nicht vorliegen.

Beispiel: Ein Unternehmen erhält zu den HK für Werkzeuge von einem Kunden Zuschüsse, die es bei der Preisgestaltung für die damit herzustellenden Produkte gem. Liefervertrag über fünf Jahre an ihn preismindernd berücksichtigen muss. Die Zuschüsse sind im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung gewinnerhöhend zu erfassen. Eine Rückstel-

lung für ungewisse Verbindlichkeiten, wie sie der BFH v. 29.11.2000 (I R 87/99, BStBl. II 2002, 655) noch erlaubte, scheidet wegen der Einnahmenabhängigkeit nach Abs. 2a aus. Mit dem Ergebnis, den Zuschuss wegen der Zeitbestimmtheit hier als transitorischen passiven RAP zu erfassen und ihn über die Dauer der Lieferverpflichtung aufzulösen (vgl. HOFFMANN, StuB 2011, 561 [562]), entfielen das zeitweilige Passivierungsverbot.

Erhaltene Anzahlungen: Als verbotsschädlich käme PRINZ (DStR 2000, 661 [669]) zufolge evtl. noch die Bildung von erhaltenen Anzahlungen in Betracht. Das erscheint angesichts der – für KapGes. verbindlichen – handelsbilanziellen Gliederungsvorschrift des § 266 Abs. 3 HGB, wonach erhaltene Anzahlungen einen Unterfall der Verbindlichkeiten darstellen, aber fraglich (abl. auch WENDT, EStB 2000, 309 [313]). Erhaltene Anzahlungen, die Verbindlichkeiten darstellen, unterliegen dem Passivierungsverbot des Abs. 2a.

Einstweilen frei.

1774

C. Rechtsfolge des Abs. 2a: Ansatz von Verbindlichkeiten und Rückstellungen erst nach Anfall der Einnahmen oder Gewinne

I. Einnahmen- oder Gewinnanfall

1. Umfang des Einnahmen- oder Gewinnanfalls

1775

Begriff der Einnahmen oder Gewinne: Erst wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind, dürfen Verbindlichkeiten oder Rückstellungen passiviert werden. Da Abs. 2a im Rahmen einer stl. Gewinnermittlungsvorschrift gleichberechtigt auf Einnahmen oder Gewinne abstellt, sind entsprechende Vereinbarungen nach der stl. Terminologie auszulegen. Für die Auslegung des maßgeblichen Einnahmenbegriffs gilt § 8 Abs. 1 unmittelbar oder – soweit Einnahmen iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 betroffen sind – sinnentsprechend (BFH v. 27.7.1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449; v. 30.5.1990 – I R 57/89, BStBl. II 1990, 967; v. 30.5.1990 – I R 6/88, BStBl. II 1991, 235). Unter Einnahmen iSd. Abs. 2a werden also alle Zugänge von WG in Geld oder Geldeswert – zB bei Sachbezügen – zu verstehen sein. Eine Beschränkung auf Einnahmen, die durch den Betrieb veranlasst sind, erfolgt zwar nicht ausdrücklich, andere Einnahmen, aus denen die Erfüllung erfolgen soll, sind aber uE auch nicht denkbar. Gewinn als Saldogröße ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem BV am Schluss des Wj. und dem BV am Schluss des vorangegangenen Wj., vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen (§ 4 Abs. 1).

Teilumfänglicher Anfall von Einnahmen oder Gewinne: Darüber hinaus ist es notwendig, den entsprechenden Umfang des Einnahmen- bzw. Gewinnanfalls als Tatbestandsvoraussetzung zu präzisieren. Es ist festzustellen, dass die Vorschrift des Abs. 2a an zwei unterschiedlichen Stellen auf Einnahmen sowie Gewinne Bezug nimmt:

- Passivierungsverbot unter der Voraussetzung des ausschließlichen Erfüllungszwangs, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen (s. Anm. 1772), und
- Passivierungspflicht, wenn „die“ Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.

Der bestimmte Art. „die“ stellt ab auf die vorher in der Norm angesprochenen Einnahmen und Gewinne. Diese Einnahmen und Gewinne werden durch Verwendung der Konjunktion „soweit“ insoweit eingeschränkt, als Erfüllungszwang

und Anfall von Einnahmen oder Gewinnen korrespondieren (s. Anm. 1772). Sie konkretisieren damit ihrerseits die Einnahmen und Gewinne, auf die innerhalb des zweiten Nebensatzes abgestellt wird. Damit sind empfangene Beträge BE des Jahres der Zuwendung, während zurückgezahlte Beträge BA der Jahre sind, in denen die Rückzahlungsverpflichtung durch Einnahmen oder Gewinne ggf. sukzessive entsteht. Mitunter wird die Auffassung vertreten, dass die Passivierung in voller Höhe vorzunehmen sei, sobald in welchem Umfang auch immer Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. So betonen STRUNK/KAMINSKI (Steuerliche Gewinnermittlung bei Unternehmen, 2001, 66; vgl. auch STRAHL in KORN, § 5 Rn. 548), dass die Verpflichtung – trotz der umgekehrten Intention des Gesetzgebers – in voller Höhe zu bilanzieren sei, sobald ein Gewinn entsteht.

Stellungnahme: Dem wird nicht zu folgen sein, denn anderenfalls würde gegen den eindeutigen Gesetzeswortlaut eben dann eine Verbindlichkeit oder eine Rückstellung ausgewiesen, die weiterhin nur von künftigen Einnahmen oder Gewinnen abhängig ist. Das gesetzgeberische Ziel, die Passivierung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen auch nur insoweit zuzulassen, wie Einnahmen bzw. Gewinne entstanden sind, wird uE mit Abs. 2a erreicht.

Beispiel: Ein Unternehmen erhält zur Förderung der beschleunigten Markteinführung energiesparender Technologien eine rückzahlbare Zuwendung (vgl. ähnlich BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86, BFHE 160, 323). Der Zuwendungsgeber verzichtet auf die Rückzahlung teilweise, wenn das Verfahren nach drei Jahren nicht erfolgreich am Markt eingeführt wurde. Erst dann ist die Zuwendung aus den Umsatzerlösen – ggf. lediglich quotale – rückzahlbar. Der Darlehensrückzahlungsanspruch des Zuwendungsgebers stellt beim Zuwendungsempfänger eine erfolgsabhängige Verpflichtung dar, deren Passivierung zunächst über Abs. 2a verboten ist. Eine Passivierungspflicht entsteht erst – vom Umfang her korrespondierend zur Rückzahlungspflicht aus den Umsatzerlösen – (quotale) in der Höhe, wie Einnahmen entstanden sind.

1776 2. Zeitpunkt des Einnahmen- oder Gewinnanfalls

Geltung des Realisationsprinzips: Eine Passivierung von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen wird „erst“ ab dem Zeitpunkt des Anfalls von Einnahmen bzw. Gewinnen erlaubt. Zur Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals ist auf das Realisationsprinzip zurückzugreifen (zum Realisationsprinzip MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 45 ff.; zur Bedeutung des Realisationsprinzips für die Passivseite der Bilanz GOSCH, DStR 2002, 977 [981]), das im Bereich des BV-Vergleichs die zeitliche Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen regelt. Danach sind Erträge dann auszuweisen, wenn der Leistungsverpflichtete seine Leistung im Wesentlichen erbracht hat und deshalb sein Anspruch auf die Gegenleistung (Zahlung etc.) nicht mehr mit ungewöhnlichen, über das jeder Geldforderung eigene Ausfallrisiko hinausgehenden Risiken belastet erscheint. Es genügt also für die Verbindlichkeits- bzw. Rückstellungsbildung im Ergebnis entweder die Einzahlung oder die Ertragsrealisierung, soweit davon der Erfüllungszwang der Verpflichtung abhängig ist. Das Zuflussprinzip kann nach § 11 Abs. 1 Satz 5 auch bei partieller Bezugnahme auf Einnahmen in Abs. 2a zur Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals nicht herangezogen werden, weil es für den BV-Vergleich keine Gültigkeit hat (s. § 11 Anm. 93; vgl. KRÜGER in SCHMIDT XXXII. § 11 Rn. 4).

Ende des Wirtschaftsjahres als maßgeblicher Zeitpunkt: Vom „Gewinn“ als Saldogröße kann die Verpflichtungserfüllung abhängig sein. Hier reicht es für die Passivierung der von Abs. 2a erfassten Verpflichtungen zum Ende eines Wj. aus, wenn in diesem Wj. der entsprechende (s. Anm. 1775) Gewinn erzielt

wurde. Wird hinsichtlich der Verpflichtungserfüllung auf Teilergebnisse (zB Unternehmenssegmentgewinne) abgestellt, ist uE für die Passivierung ebenfalls der Ablauf der entsprechenden Rechnungslegungsperiode ausreichend.

Einstweilen frei.

1777–1781

II. Passivierung von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen bei Einnahmen- oder Gewinnanfall 1782

In dem Wj., in dem die Einnahmen oder Gewinne anfallen, wirkt die Rückzahlung entsprechend der Erfüllungspflicht erstmals ergebnismindernd, denn ab diesem Zeitpunkt (s. Anm. 1776) sind diese Verpflichtungen nicht mehr von künftigen, sondern von entstandenen Gewinnen, Erlösen, Erträgen oder Einnahmen abhängig. Da ab dann sowohl die Einnahmen- als auch die Gewinnabhängigkeit – zukunftsbezogen – zu verneinen ist, normiert Abs. 2a („sind Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen“) ab diesem Wj. eine entsprechende (s. Anm. 1775) Passivierungspflicht. Die Rechtsfolge ergibt sich außerdem mangels einer stl. entgegenstehenden Norm (s. Anm. 1766) aus dem Maßgeblichkeitsprinzip (BFH v. 10.11.1999 – X R 60/95, BStBl. II 2000, 131). Für den Fall einer teilweisen Einnahmen- bzw. Gewinnentstehung entsprechend dem Erfüllungszwang (s. Anm. 1771) korrespondiert das Passivierungsgebot uE mit dem weiterhin entsprechenden teilweise bestehenden aufschiebenden Passivierungsverbot. Dies hat dann die entsprechende Passivierung im Zuge der Einnahmen- bzw. Gewinnentstehung zur Folge; zur Bewertung s. § 6 Anm. 1130 ff. und 1160 ff.

Einstweilen frei.

1783–1789

D. Wichtige Anwendungsfälle zu Abs. 2a in ABC-Form 1790

Besserungsschein: Siehe „Forderungsverzicht“.

Druckbeihilfen: Eine Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten ist nach Abs. 2a zunächst verboten (BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244). Die an die Absatz- und Umsatzzahlen des einzelnen Werks anknüpfende entsprechende Rückgewährverpflichtung muss nach Abs. 2a ab dem Wj. passiviert werden, in dem die Umsatzzahlen überschritten werden.

Eigenkapitalersetzende Darlehen: In der Krise einer KapGes. vor Geltung des MoMiG gewährte eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen unterliegen grds. nicht dem Passivierungsaufschub (s. Anm. 1767).

Einfacher Rangrücktritt: Wird bei einem einfachen Rangrücktritt ausdrückl. vereinbart, dass ein Gesellschafterdarlehen nur aus künftigen Gewinnen oder einem evtl. anfallenden Liquidationsüberschuss und nicht aus sonstigem freien Vermögen zu bedienen ist, darf die Verbindlichkeit nicht ausgewiesen werden (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332); s. Anm. 1767, s. auch „Rangrücktrittsvereinbarungen“.

Erfolgsabhängigkeit: Siehe auch „Tantiemen“. Wird ein öffentlicher Zuschuss erfolgsabhängig gewährt, unterliegt er nach Abs. 2a im Wj. der Vereinnahmung beim Zuwendungsempfänger der Besteuerung, so dass lediglich ein Nachsteuerbetrag zur Verwendung entsprechend dem Zuwendungszweck verbleibt (BFH

v. 11.4.1990 – I R 63/86, HFR 1990, 547). Nur bei ausschließlicher Einnahmen- oder Gewinnabhängigkeit ist Abs. 2a anwendbar (s. Anm. 1771).

Erhaltene Anzahlungen: Siehe auch „Passive Rechnungsabgrenzungsposten“. Erhaltene Anzahlungen sind Verbindlichkeiten, für die das zeitweilige Passivierungsverbot des Abs. 2a gilt (vgl. Anm. 1773).

Filmförderung: Nach Abs. 2a ist für Filmkredite, die nur aus den Verwertungserlösen eines geförderten Films zu tilgen sind, die Passivierung bis zum entsprechenden Anfall der Verwertungserlöse untersagt (Sachverhalt s. BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320).

Firmenwert: Bei Vereinbarung eines gewinnabhängigen Kaufpreises kann die Entgeltlichkeit des Erwerbs des betreffenden WG erst angenommen werden, wenn die künftigen Einnahmen oder Gewinne angefallen sind (BFH v. 2.9.2010 – IV B 132/09, BFH/NV 2011, 27).

Forderungsverzicht: Da nach hM keine Passivierung möglich ist (s. Anm. 1767), sind Forderungsverzichte mit und ohne Besserungsschein kein Anwendungsfall des in Abs. 2a verankerten nur zeitweiligen Passivierungsaufschubs.

Forschungs- und Entwicklungszuschüsse: Siehe auch „Öffentliche Zuschüsse“. Zu BFH v. 17.12.1998 (IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116) s. Anm. 1761. Nunmehr wird die Rückzahlungsverpflichtung in einem solchen Fall nicht schon im Zeitpunkt der Entscheidung des Zuwendungsgebers über die endgültige Behandlung dieser Zuschüsse zu passivieren sein, sondern erst, wenn entsprechende Einnahmen aus der Verwertung angefallen sind.

Gesellschafterdarlehen: Nach MoMiG sind Gesellschafterdarlehen allg. anfechtungsberechtigt. Wie vor MoMiG unterliegen eigenkapitalersetzende Darlehen nicht Abs. 2a. (s. Anm. 1767).

Öffentliche Zuschüsse: Eine Rückstellung wegen der möglichen Rückzahlung eines zweckgebundenen öffentlichen Zuschusses darf bei ausschließlicher Einnahmen- oder Gewinnabhängigkeit iSd. Abs. 2a auch dann nicht gebildet werden, wenn die Inanspruchnahme wahrscheinlich ist (anders noch BFH v. 4.11.1999 – IV B 152/98, BFH/NV 2000, 693).

Passive Rechnungsabgrenzungsposten: Siehe auch „Erhaltene Anzahlungen“. Passive transitorische RAP i.e.S. sind weder Verbindlichkeiten noch Rückstellungen, für die der Passivierungsaufschub des Abs. 2a nicht einschlägig ist (s. Anm. 1773).

Qualifizierter Rangrücktritt: Auch wenn nach der Rspr. des BFH in einem Urt. zum sog. qualifizierten Rangrücktritt (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) der Ansatz eines Gesellschafterdarlehens, das nur aus künftigen Gewinnen oder einem Liquidationsüberschuss, aber ausdrückl. nicht aus sonstigem freien Vermögen zu bedienen war, abgelehnt wurde, schließen sich nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497) Passivierungsaufschub nach Abs. 2a und ein qualifizierter Rangrücktritt gegenseitig grds. aus; s. Anm. 1767; s. auch „Rangrücktrittsvereinbarungen“.

Rangrücktrittsvereinbarungen: Nach dem MoMiG sind Rangrücktrittsvereinbarungen entbehrlich, um bei Gesellschafterdarlehen eine Nachrangigkeit in der Insolvenz zu bewirken, aber weiterhin erforderlich, um eine Insolvenz zu vermeiden (s. Anm. 1768); s. auch „Einfacher Rangrücktritt“ und „Qualifizierter Rangrücktritt“.

Tantiemen: Siehe auch „Erfolgsabhängigkeit“. Für gewinn- oder umsatzabhängig zu leistende Tantiemen hat das Unternehmen auch weiterhin eine Rückstellung bereits in dem Wj. zu passivieren, für das die Tantieme gezahlt wird, wenn entsprechende Einnahmen oder Gewinne bereits mit Ablauf dieses Wj. iSd. Abs. 2a angefallen sind.

Wohnungsbauzuschüsse: Entgegen Abs. 2a kommt uU der Ansatz von sog. passiven RAP in Betracht (s. auch „Öffentliche Zuschüsse“; Sachverhalt s. BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139).

Einstweilen frei.

1791–1799

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

Schrifttum: MOXTER, Einschränkung der Rückstellungsbilanzierung durch das Haushaltsbegleitgesetz 1983?, BB 1982, 2085; BORDEWIN/GÉRARD, Das Haushaltsbegleitgesetz 1983, FR 1983, 53; DANKMEYER/KLÖCKNER, Die steuerlichen Änderungen durch das Haushaltsbegleitgesetz 1983 (I), DB 1983, 301; CHRISTIANSEN, Rückstellungen für Patentverletzungen, StBp. 1989, 12; VAN VENROOY, Handelsbilanz-Rückstellungen wegen Patentverletzungen, StuW 1991, 28; SCHULZE-OSTERLOH, Die Einschränkungen der Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen und Jubiläumswendungen, Festschr. Friauf, Heidelberg 1996, 833; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung, DStJG 23 (2000), 67; KEMPER/KONOLD, Die Berücksichtigung von Vergangenheitserfahrungen bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen – Auswirkungen der Vorschrift am Beispiel der Patent-, Urheber- oder ähnlicher Rückstellungen, DStR 2003, 1686; OHLY, Geistiges Eigentum?, JZ 2003, 545; DREIER/NOLTE, Einführung in das Urheberrecht, in HOFMANN (Hrsg.), Wissen und Eigentum, Geschichte, Recht und Ökonomie stoffloser Güter, Bonn 2006, S. 41; GRÜTZNER, Rückstellungen für Patentrechtsverletzung auch bei Unkenntnis des Inhabers des Patents, StuB 2006, 469; OFFERHAUS, Die besondere Interessenlage bei der Bildung von Rückstellungen für Patentverletzungen, Festschr. W.H. Wacker, Berlin 2006, 333; SIELAFF, Das Objektivierungserfordernis bei der Bilanzierung von Rückstellungen, DStR 2008, 369.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

I. Überblick zu Abs. 3

1800

Abs. 3 enthält die GoB ergänzende und diese teilweise durchbrechende Voraussetzungen für die Passivierung von Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte.

Satz 1 konkretisiert den Maßstab der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme (vgl. Anm. 504). Rückstellungen sind danach zu bilden, wenn Ansprüche wegen der Verletzung von Schutzrechten wahrscheinlich bestehen und der Rechtsinhaber Ansprüche geltend gemacht hat (erste Fallgruppe) oder mit einer Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist (zweite Fallgruppe).

Satz 2 statuiert für die zweite Fallgruppe ein Auflösungsgebot für Rückstellungen wegen Rechtsverletzungen, die vom Rechtsinhaber auch drei Jahre nach der erstmaligen Bildung der Rückstellung noch nicht geltend gemacht worden sind.

II. Rechtsentwicklung des Abs. 3

1801

Abs. 3 wurde in seiner geltenden Fassung mit dem HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972) neu in § 5 eingefügt und gilt für alle Wj., die nach dem 24.12.1982 endeten (§ 52 Abs. 4 Satz 1 idF des HBegleitG 1983). Die vorherigen Abs. 3 und 4 wurden Abs. 4 und 5 (s. Anm. 2).

Mit der Regelung reagierte der Gesetzgeber auf die Entscheidung des BFH v. 11.11.1981 – I R 157/79 (BStBl. II 1982, 748), in der dieser den Maßstab der Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit für Rückstellungen wegen Patentrechtsverlet-

zungen konkretisiert und gegenüber der bisherigen Verwaltungspraxis gelockert hatte.

Bis zu dieser Entscheidung durfte nach der Verwaltungspraxis eine Rückstellung für Patentverletzungen nur gebildet werden, wenn konkrete Anhaltspunkte für die Kenntnis des Rechtsinhabers von der Rechtsverletzung vorlagen. Mit der Vermutung, dass der seine Rechte kennende Rechtsinhaber seine Ansprüche idR spätestens ein Jahr nach Kenntniserlangung geltend machen würde (BMF v. 25.3.1971, BB 1971, 509), konnten nach dieser Verwaltungspraxis Rückstellungen wegen nicht bereits geltend gemachter Rechtsverletzungen regelmäßig höchstens für ein Jahr gebildet werden.

Durch Einfügung des Abs. 3 wollte der Gesetzgeber einer aufgrund dieser Rspr. erwarteten Ausweitung von Rückstellungen für Patent- und Urheberrechtsverletzungen mit damit verbundenen Steuerausfällen begegnen (BTDrucks. 9/1956, 38; BTDrucks. 9/1990, 38; BTDrucks. 9/2074, 64f.). Nach den ursprünglichen Vorschlägen sollten Rückstellungen wegen der Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte erst gebildet werden dürfen, wenn der Rechtsinhaber Ansprüche wegen der Rechtsverletzung geltend gemacht hat (BTDrucks. 9/1990 [SPD/FDP], 4; BTDrucks. 9/2074 [CDU/CSU/FDP], 4). Diese Vorschläge wurden vom FinAussch. unter Betonung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes abgelehnt (BTDrucks. 9/2238, 7) und vom Haushaltsausschuss ohne besondere Begründung durch die heute geltende Fassung ersetzt (BTDrucks. 9/2283, 7 und BTDrucks. 9/2290, 5).

III. Bedeutung des Abs. 3

Einschränkung des handelsrechtlichen Rückstellungsgebots: Abs. 3 begrenzt die Passivierung von Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte in der StBil. Die Regelung ist nicht abschließend, sondern konkretisiert und erweitert die allgemeinen Voraussetzungen der GoB, diese teilweise durchbrechend, durch zusätzliche Mindestvoraussetzungen. Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen sind zu bilden und beizubehalten, wenn dies nach den GoB geboten und unter den Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 zulässig ist und das Auflösungsgebot des Abs. 3 Satz 2 nicht eingreift.

Konkretisierung des Wahrscheinlichkeitsmaßstabs: Abs. 3 Satz 1 konkretisiert den Maßstab der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme in ihrer Funktion als allgemeine Passivierungsvoraussetzung für Verbindlichkeitsrückstellungen (s. Anm. 502, 504). Er statuiert hierzu zwei alternative Mindestvoraussetzungen für die Rückstellungsbildung. Der Rechtsinhaber muss die Ansprüche geltend gemacht haben (Satz 1 Nr. 1) oder es muss ernsthaft mit einer Inanspruchnahme wegen der Schutzrechtsverletzung zu rechnen sein (Satz 1 Nr. 2).

► *Satz 1 Nr. 1* hat keine über die GoB hinausreichende Bedeutung. Auch für Ansprüche, die vom Rechtsinhaber geltend gemacht worden sind, dürfen Rückstellungen nach den im Anwendungsbereich des Abs. 3 fortgeltenden GoB nur gebildet werden, wenn das Bestehen der geltend gemachten Ansprüche wahrscheinlich ist (s. Anm. 1815).

► *Satz 1 Nr. 2* konkretisiert, im Verhältnis zu den GoB ebenfalls deklaratorisch, den allgemeinen Wahrscheinlichkeitsmaßstab für Ansprüche, die noch nicht geltend gemacht worden sind (s. Anm. 504 und 1816).

Typisierung des Wahrscheinlichkeitsmaßstabs: Satz 2 regelt eine in den GoB nicht enthaltene materiell-rechtl. Typisierung der Wahrscheinlichkeit der

Inanspruchnahme aus noch nicht geltend gemachten Ansprüchen wegen Schutzrechtsverletzungen. Zweck dieser Regelung ist es, die Bildung von Rückstellungen auf der Grundlage unsicherer Wahrscheinlichkeitsurteile typisierend zu begrenzen.

Rechtfertigung der Vorschrift:

► *Meinungsstand:* Abs. 3 Satz 1 bedarf nach hM keiner sachlichen Rechtfertigung, weil er deklaratorisch den Inhalt der GoB wiedergibt.

KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 133; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 89; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1262; KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 551; BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 826; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 391.

Abs. 3 Satz 2 führt demgegenüber nach überwiegender Auffassung zu einer Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes,

KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 Rn. 100 „Patentrechtsverletzung“; KÜPSCH in Bonner HdR, § 249 Rn. 18; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 101; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1279; SCHEFFLER in Beck-HdR, B 233 Rn. 365; KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 551; BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 826; aA KNOBBE-KEUK aaO, 134: „GoB-konform“. Ausdrücklich offen lassend: OFFERHAUS, Festschr. W.H. Wacker, 2006, 333 (335 Fn. 5 aE).

die nach einer weitergehenden Ansicht sachlich nicht zu rechtfertigen und deren Verfassungsmäßigkeit daher zweifelhaft sei.

DÖLLERER, ZGR 1983, 407 (410); SCHULZE-OSTERLOH, DStJG 23 (2000), 67 (79); SCHULZE-OSTERLOH, Festschr. Friauf, 1996, 833 (839 f.); VOGT, Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz, 1991, 288 (290 f.); BÖCKING, Verbindlichkeitsbilanzierung, 1994, 35, 200 f.

Stellungnahme: UE steht nur Abs. 3 Satz 1 als deklaratorische Konkretisierung der allgemeinen Rückstellungsvoraussetzungen im Einklang mit den GoB und bedarf daher keiner besonderen Rechtfertigung. Abs. 3 Satz 2 enthält demgegenüber eine GoB-widrige Typisierung des Wahrscheinlichkeitsmaßstabs und insofern eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes. Die damit verbundene Abweichung von der in Abs. 1 Satz 1 getroffenen gesetzgeberischen Grundentscheidung, an die handelsrechtl. GoB anzuknüpfen, lässt sich jedoch mit der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers rechtfertigen und stellt keine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes in seiner Ausprägung durch das Folgerichtigkeitsprinzip dar.

Der Gesetzgeber darf materiell-rechtl. Typisierungen zu Vereinfachungszwecken vornehmen, solange das Maß der Typisierung nicht unverhältnismäßig ist und er sich realitätsgerecht am typischen Fall orientiert.

BVerfG v. 8.12.2008 – 2 BvL 1/07, FR 2009, 74 (76); v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, FR 2008, 818 (821); v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, FR 2006, 766 (768); v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, FR 1997, 571 (573).

Abs. 3 Satz 2 enthält die typisierende Fiktion, dass spätestens drei Jahre nachdem die Inanspruchnahme wegen einer Schutzrechtsverletzung erstmals ernsthaft wahrscheinlich erschien, davon ausgegangen werden kann, der Rechtsinhaber werde seine Rechte nicht mehr geltend machen, wenn er sie bis zu diesem Zeitpunkt nicht geltend gemacht hat. Diese Festlegung des Gesetzgebers ist im Rahmen der ihm zustehenden Einschätzungsprärogative zu akzeptieren, solange nicht Schutzrechtsverletzungen typischerweise erst mehr als drei Jahre nach der ersten Verletzungshandlung vom Schutzrechtsinhaber geltend gemacht werden. Dagegen spricht, dass der Rechtsinhaber mit Blick auf die Verjährungsfristen

(s. Anm. 1814) darum bemüht sein wird, Schutzrechtsverletzungen innerhalb von drei Jahren nach Ablauf des KJ., in dem die Schutzrechtsverletzung begangen wurde, zu erkennen und geltend zu machen (ähnlich bereits MATHIAK, *StuW* 1982, 303 [308]; VOGT, Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz, 1991, 123 f. vermutet in der Verjährungsregelung des § 141 Satz 1 PatG das gesetzgeberische Motiv für Abs. 3 Satz 2).

1803

IV. Geltungsbereich des Abs. 3

Gewerbetreibende: Abs. 3 gilt nach seiner systematischen Stellung für die Gewinnermittlung bilanzierender Gewerbetreibender (s. Anm. 3).

Andere Personen, die ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 1 ermitteln: Abs. 3 gilt auch in den übrigen Fällen, in denen ein Stpfl. seinen Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt (BLÜMICH/BUCEK, § 5 Rn. 825; KANZLER, FR 1998, 421 [423]; vgl. Anm. 16).

Die deklaratorische Konkretisierung der GoB in Abs. 3 Satz 1 und die Typisierung des Wahrscheinlichkeitsmaßstabs in Abs. 3 Satz 2 spiegeln eine allgemeine ertragstrechl. Interpretation der GoB wider, die im Interesse einer einheitlichen, bereichsspezifisch strechl. Verwendung der GoB auch für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 gelten muss. Der Gesetzgeber hätte sich bei der Formulierung und Begründung des Abs. 3 spezifisch auf die Gewerbetreibenden beziehen müssen, wenn er den Anwendungsbereich auf die Bilanzierung nach § 5 Abs. 1 hätte beschränken wollen. Das hat er nicht getan und stattdessen einen allgemeinen Grundsatz formuliert (vgl. BTDrucks. 9/2140, 62).

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1804 1. Verhältnis zu den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Verhältnis zu § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB: Abs. 3 konkretisiert den in § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB gesetzlich fixierten handelsrechtl. GoB, nach dem Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden sind, indem er in Satz 1 deklaratorisch und in Satz 2 konstitutiv den Maßstab der Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit für den Rückstellungsansatz in der StBil. ausgestaltet (s. Anm. 1802).

Verhältnis zu § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB: Abs. 3 Satz 2 durchbricht das in § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB enthaltene Verbot, Rückstellungen aufzulösen, bevor der Grund für ihre Bildung entfallen ist, soweit nach GoB auch nach Ablauf der Dreijahresfrist des Abs. 3 Satz 2 weiter stichhaltige Gründe für die Inanspruchnahme aus der Schutzrechtsverletzung (vgl. Anm. 504) sprechen können.

1805 2. Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2

Abs. 3 Satz 1 enthält kein stl. Wahlrecht. Mit der Formulierung „... dürfen erst gebildet werden ...“ werden nach der Entstehungsgeschichte und dem Zweck der Norm allein zusätzliche Mindestvoraussetzungen festgelegt, unter denen nach GoB zu bildende Rückstellungen auch in der StBil. zu passivieren sind.

Ebenso GRÜTZNER, *StuB* 2006, 469 (471); KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 89; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1262.

3. Verhältnis zu § 12 Nr. 4, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG, § 10 Nr. 3 KStG 1806

Die Abzugsverbote in § 12 Nr. 4, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG, § 10 Nr. 3 KStG gehen Abs. 3 vor. Rückstellungen für Geldstrafen, Geldbußen und sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art wegen Schutzrechtsverletzungen, bei denen der Strafcharakter überwiegt, sowie für Ordnungs- und Verwarnungsgelder iSd. Vorschriften (s. § 4 Anm. 1701ff; § 12 Anm. 105 ff.; § 10 KStG Anm. 100 ff.) dürfen nicht gebildet werden (vgl. Anm. 501).

4. Verhältnis zu den strafrechtlichen Sanktionsnormen 1807

Rückstellungen nach Abs. 3 sind, soweit kein besonderes Abzugsverbot (s. Anm. 1806) besteht, ungeachtet des strafrechtl. sanktionierten Verbots rechtswidriger Schutzrechtsverletzungen (§ 142 PatG, §§ 106 ff. UrhG, §§ 143 ff. MarkenG, § 25 GebrMG, § 51 GeschmMG, § 39 SortSchG, § 10 HalblSchG) zu bilden. Dies folgt für das Steuerrecht aus der in § 40 AO angeordneten Wertneutralität, die eine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften verbietet.

HHSp./P. FISCHER, § 40 AO Rn. 49; KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 40 AO Rn. 1, 17, SCHMIESZEK in GOSCH/BEERMANN, § 40 AO Rn. 6.

Einstweilen frei.

1808–1809

B. Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte (Abs. 3 Satz 1)

I. Ungewisse Verbindlichkeiten wegen der Verletzung fremder Schutzrechte

1. Patent-, Urheber- oder ähnliche Schutzrechte**a) Patentrechte**

1810

Begriff: Patentrechte sind die Rechte aus den (durch öffentlich-rechtl. Verleihungsakt) erteilten deutschen Patenten iSd § 1 PatG und den gem. Art. 2 Abs. 2 und Art. 64 des Übereinkommens über die Erteilung europäischer Patente (Europäisches Patentrechtsübereinkommen v. 5.10.1973, BGBl. II 1976, 826 idF der Revision v. 13.12.2007, BGBl. II 2007, 1082) deutschen Patenten gleichgestellten europäischen Patenten. Ausländ. Patentrechte und Rechte aus einer Patentanmeldung können unter den Begriff der ähnlichen Schutzrechte fallen (s. Anm. 1812).

Umfang: Das Patentrecht gewährt dem Patentrechtsinhaber das Recht, die patentierte Erfindung zu benutzen und zu verwerten (§ 9 Satz 1 PatG). Es verbietet gleichzeitig jedem Dritten die unmittelbare oder mittelbare Nutzung und Verwertung der dem Patent zu Grunde liegenden Erfindung ohne die Zustimmung des Patentrechtsinhabers (vgl. § 9 Satz 2, § 10 PatG; BENKARD, PatG, 10. Aufl. 2006, § 9 Rn. 4). Ein Patent besteht gem. § 16 PatG für 20 Jahre ab dem auf die Anmeldung folgenden Tag.

Keine Patentrechte iSd. Abs. 3:

► *Ausländische Patentrechte*, deren Inhalt sich nach ausländ. Recht bestimmt, sind keine Patentrechte iSd. Abs. 3. Sie können ähnliche Schutzrechte sein (s. Anm. 1812).

► *Rechte aus einer Erfindung*: Das Recht an der Erfindung und das daraus folgende Recht auf das Patent (BENKARD aaO, § 6 Rn. 9) sind kein Patentrecht (vgl. KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 90).

► *Rechte aus einer Patentanmeldung*: Das Recht auf Nutzungsentschädigung aus § 33 PatG ist uE kein Patentrecht, sondern ein ähnliches Schutzrecht iSd. Abs. 3.

BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 829; aA, Patentrechte, KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 90; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 398. Offen lassend: R 5.7 Abs. 10 Satz 1 EStR 2008.

Der Anspruch auf Nutzungsentschädigung nach § 33 PatG unterscheidet sich vom Patentrecht in zweifacher Hinsicht. Der Anmeldende hat vor Erteilung des Patents noch kein ausschließliches Nutzungsrecht, so dass ihm über den Entschädigungsanspruch nach § 33 PatG hinaus keine weiteren Ansprüche zustehen. Der Entschädigungsanspruch entfällt darüber hinaus rückwirkend, wenn das Patent nach Durchführung der Prüfung durch das Patentamt nicht erteilt wird (§ 58 Abs. 2 PatG, vgl. BENKARD aaO, § 33 Rn. 15).

1811 b) Urheberrechte

Begriff: Urheberrechte sind die nach deutschem Recht bestehenden Rechte des Urhebers an seinen persönlichen geistigen Schöpfungen (Werke iSd. § 2 UrhG). Sie entstehen ohne besonderen Verleihungsakt unmittelbar mit dem Werk. Nach ausländ. Recht bestehende Urheberrechte können ähnliche Schutzrechte sein (s. Anm. 1812).

Umfang: Urheberrechte bestehen gem. § 2 Abs. 1 UrhG insbes. an Sprachwerken, Schriftwerken, Reden, Computerprogrammen, Werken der Musik, pantomimischen Werken, Werken der bildenden Künste, Lichtbildwerken, Filmwerken sowie Darstellungen wissenschaftlicher oder technischer Art.

Die Urheberrechte umfassen die Rechte aus dem Urheberpersönlichkeitsrecht und die ausschließlichen Verwertungsrechte (vgl. § 11 UrhG, DREIER/SCHULZE, UrhG, 3. Aufl. 2008, Einleitung Rn. 3). Zum Urheberpersönlichkeitsrecht gehören das Recht, zu bestimmen, ob und wie ein Werk veröffentlicht wird (§ 12 UrhG), das Recht auf Anerkennung der Urheberschaft und die Hoheit über die Urheberbezeichnung (§ 13 UrhG) sowie das Recht, eine Veränderung des Werks zu verbieten, die die berechtigten Interessen des Urhebers gefährden würde (§ 14 UrhG). Die Verwertungsrechte umfassen das Vervielfältigungs-, Verbreitungs- und Ausstellungsrecht sowie das Vortrags-, Aufführungs- und Vorführungsrecht, das Recht der öffentlichen Zugänglichmachung, das Senderecht, das Recht sowohl der Wiedergabe durch Bild- und Tonträger als auch der Wiedergabe von Funksendungen und von öffentlicher Zugänglichmachung (§§ 15–27 UrhG).

1812 c) Ähnliche Schutzrechte

Begriff: Schutzrechte sind die im juristischen Sprachgebrauch unter dem Begriff „Geistiges Eigentum“ („Intellectual Property“, „Propriété Intellectuelle“) zusammengefassten Immaterialgüterrechte in- und ausländ. Rechts.

Vgl. OHLY, JZ 2003, 545 (550); DREIER/NOLTE, in HOFMANN (Hrsg.), Wissen und Eigentum, 2006, 43.

Sie sind dadurch gekennzeichnet, dass sie dem Rechtsinhaber unmittelbar kraft Gesetzes oder durch einen Hoheitsakt das absolute, subjektive und ausschließliche Recht verleihen, den geschützten Gegenstand zu nutzen und andere von

der Nutzung, Verwertung oder Veränderung des Schutzrechtsgegenstands auszuschließen.

Dem Patent- und Urheberrecht ähnlich sind Schutzrechte, wenn sie selbstständige objektbezogene Rechte an individuellen geistigen Schöpfungen, wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder andere gewerbliche Verwertungsmöglichkeiten an Immaterialgütern auf gesetzlicher Grundlage gewähren (vgl. KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 91).

Beispiele für ähnliche Schutzrechte:

► *Urheberrechtliche Leistungsschutzrechte:* Ähnliche Schutzrechte sind sämtliche dem Urheberrecht gleichgestellten Leistungsschutzrechte iSd. §§ 70 ff. UrhG. Das sind die Rechte an wissenschaftlichen Ausgaben und nachgelassenen Werken (§§ 70, 71 UrhG), die Rechte der ausübenden Künstler (§§ 73–83 UrhG) und uE auch die Verwertungs- und Beteiligungsrechte der Hersteller von Tonträgern (§§ 85, 86 UrhG) sowie die Rechte der Sendeunternehmen (§ 87 UrhG) und die Rechte des Datenbankherstellers (§ 87a UrhG).

Ebenso KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 90; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 399.

Gegen die einschränkende Ansicht, nach der die in den §§ 85 ff. UrhG statuierten Rechte keine ähnlichen Schutzrechte seien, weil diese nicht auf einer eigenen geistigen Leistung beruhen würden,

KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 560; BLÜMICH/BUČIEK, § 5 Rn. 831,

spricht der Zweck des Abs. 3, die aus den GoB abzuleitenden Voraussetzungen für die Passivierung von Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen zu ergänzen. Dieser Zweck gebietet, das Merkmal „ähnliche“ Schutzrechte weit auszulegen, die „Ähnlichkeit“ ausgehend von den Rechtsfolgen zu beurteilen und damit auch die den Urheberrechten gleichgestellten Leistungsschutzrechte einzubeziehen.

► *Gewerbliche Schutzrechte:*

▷ *Technische gewerbliche Schutzrechte:* Hierzu zählen neben dem Patentrecht die Schutzrechte an Gebrauchsmustern (§§ 1, 11 GebrMG), an Sorten (Pflanzenzüchtungen, §§ 1, 10 SortSchG) und an den Topographien für Halbleiter (§§ 1, 8 HalblSchG).

▷ *Nichttechnische gewerbliche Schutzrechte:* Hierzu zählen die Schutzrechte an Geschmacksmustern (§§ 1, 38 GeschmMG) und die Schutzrechte an Marken, geschäftlichen Bezeichnungen (Unternehmenskennzeichnungen und Werktitel) und geographischen Angaben (§§ 3, 5, 14, 126, 127 MarkenG).

► *Abgeleitete ausschließliche Nutzungsrechte:* Ähnliche Schutzrechte sind auch das vom Urheber übertragene ausschließliche Nutzungsrecht gem. § 31 Abs. 3 UrhG, das Verfilmungsrecht (§§ 88, 89 UrhG) und das Verlagsrecht (§ 8 VerlG) sowie die übertragenen ausschließlichen Nutzungsrechte an Patent-, Gebrauchs- und Geschmacksmusterrechten oder an vergleichbaren ausländ. Schutzrechten (vgl. KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 91; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 399).

► *Anländische Schutzrechte* sind ähnliche Schutzrechte, wenn sie dem deutschen Patent- oder Urheberrecht oder diesen ähnlichen Schutzrechten vergleichbare Rechtsfolgen entfalten.

Keine ähnlichen Schutzrechte:

► *Persönlichkeitsrechte ohne Beziehung zu einem Werk:* Keine ähnlichen Schutzrechte sind das allgemeine Persönlichkeitsrecht, das Recht am eigenen Bild (§ 22

KunstUrhG) und das Namensrecht (§ 12 BGB, §§ 17, 37 HGB, §§ 1, 5 UWG), die keine schöpferische Leistung, sondern das Individuum schützen (vgl. LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1267).

► *Eigentums- und sonstige Recht*: Keine ähnlichen Schutzrechte sind das sonstige Recht iSd § 823 Abs. 1 BGB und das Eigentumsrecht (vgl. KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 91).

► *Wettbewerbsrechtliche Schutznormen*: Kein ähnliches Schutzrecht ist der wettbewerbsrechtl. Nachahmungsschutz (vgl. § 4 Nr. 9 UWG, PIPER/OHLY/SOSNITZA, UWG, 5. Aufl. 2009, § 4 Rn. 9/3, 9/16 f.). Das UWG begründet keine absoluten subjektiven Rechte der Wettbewerber, sondern dient allein dem Schutz des Wettbewerbs (PIPER/OHLY/SOSNITZA aaO, Einführung Rn. 1, 3).

1813 2. Verletzung fremder Schutzrechte

Fremde Schutzrechte werden unabhängig von der Kenntnis des Handelnden verletzt, wenn die von ihnen geschützten Immaterialgüter rechtswidrig benutzt oder verwertet werden. Beurteilungsmaßstab für die persönliche Zuordnung (Fremdheit) und die Feststellung einer Schutzrechtsverletzung sind die jeweiligen materiell-rechtl. Bestimmungen.

KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 94; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1268; KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 562.

Maßgeblich ist die Wahrscheinlichkeit der Schutzrechtsverletzung, nicht ihr objektives Bestehen (vgl. Anm. 504).

1814 3. Ansprüche aus der Verletzung fremder Schutzrechte

Unterlassungs- und Beseitigungsansprüche: Der Schutzrechtsinhaber kann von demjenigen, der seine Rechte verletzt oder zu verletzen droht, unabhängig vom Verschulden des Verletzenden, Unterlassung (§ 139 PatG, § 97 Abs. 1 UrhG, § 24 Abs. 1 GebrMG, § 42 GeschmMG, § 15 Abs. 4 MarkenG, § 9 Abs. 1 HalblSchG, § 37 Abs. 1 SortSchG) und Beseitigung der Folgen einer Schutzrechtsverletzung verlangen. Dazu gehört der Anspruch, dass die Erzeugnisse, die Gegenstand einer Schutzrechtsverletzung sind und sich im Besitz oder Eigentum des Verletzers befinden, vernichtet und bei Urheber-, Marken-, Geschmacks-, Gebrauchsmuster-, Halbleiterschutzrechts- und Sortenschutzrechtsverletzungen darüber hinaus im Handel befindliche Waren zurückgerufen werden (§ 140a PatG, § 98 UrhG, § 24a GebrMG, § 43 GeschmMG, § 17 MarkenG, § 9 Abs. 2 HalblSchG, § 37a SortSchG).

Schadensersatzansprüche, die ein Verschulden des Rechtsverletzers voraussetzen (§ 139 Abs. 2 PatG, § 97 Abs. 2 UrhG, § 24 Abs. 2 GebrMG, § 42 Abs. 2 GeschmMG, § 15 Abs. 5 MarkenG, § 9 Abs. 1 Satz 2 HalblSchG, § 37 Abs. 2 SortSchG), kann sowohl der Schutzrechtsinhaber als auch der ausschließliche Lizenznehmer und der Nießbraucher eines Schutzrechts, nicht dagegen der einfache Lizenznehmer geltend machen (vgl. BENKARD, PatG, 10. Aufl. 2006, § 139 Rn. 58). Der Verletzte kann nach seiner Wahl seinen entgangenen Gewinn, den Gewinn des Verletzers oder eine angemessene Lizenzgebühr sowie den sog. Marktverwirrungs- und Diskreditierungsschaden verlangen (vgl. BENKARD aaO, § 139 Rn. 61, 76).

Bereicherungsrechtliche Ansprüche: Unabhängig vom Verschulden des Verletzers kann der in seinen Schutzrechten Verletzte bereicherungsrechtl. Ansprüche gem. §§ 812, 818 Abs. 3 BGB geltend machen (BGH v. 30.11.1976 – X ZR 81/72, BGHZ 86, 90). Die Höhe des Anspruchs ergibt sich aus dem Wert des

Erlangen und bemisst sich nach der angemessenen Lizenzgebühr. Der entgangene Gewinn oder der Verletzerge Gewinn können dagegen nicht als bereicherungsrechtl. Anspruch geltend gemacht werden (vgl. BENKARD aaO, § 139 Rn. 85).

Verjährung: Die Unterlassungs-, Beseitigungs- und Schadensersatzansprüche aus einer Patentrechtsverletzung verjähren gem. § 141 Satz 1 PatG, §§ 195, 199 Abs. 1 Nr. 2 BGB in drei Jahren ab dem Schluss des Jahres, in dem der Verletzte von der Rechtsverletzung Kenntnis erlangt oder ohne grobe Fahrlässigkeit hätte Kenntnis erlangen müssen, unabhängig von der Kenntnis spätestens zehn Jahre nach ihrer Entstehung (§ 199 Abs. 3, 4 BGB).

Der bereicherungsrechtl. Anspruch auf Zahlung einer angemessenen Lizenzgebühr verjährt gem. § 141 Satz 2 PatG, § 852 BGB in zehn Jahren von seiner Entstehung an (vgl. BENKARD aaO, § 141 Rn. 8).

Entsprechende Regelungen über die Verjährung treffen § 102 UrhG, § 24f GebrMG, § 49 GeschmMG, § 20 MarkenG, § 9 Abs. 3 HalblSchG, § 37f SortSchG für die Verletzung der weiteren Schutzrechte.

II. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus der Verletzung fremder Schutzrechte

1. Geltend gemachte Rechtsverletzungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1)

1815

Begriff: Geltend gemacht sind Ansprüche wegen der Rechtsverletzung, wenn ein anderer dem Stpfl. gegenüber als Anspruchsberechtigter auftritt, Schutzrechtsverletzungen des Stpfl. behauptet und von diesem ernstlich eine Leistung oder ein Unterlassen wegen dieser Schutzrechtsverletzungen verlangt. Nicht notwendig ist die Erhebung einer Klage oder die Bezifferung von konkreten Ansprüchen.

BORDEWIN/GÉRARD, FR 1983, 53 (56); CHRISTIANSEN, StBp. 1989, 12 (14); LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 930; DANKMEYER/KLÖCKNER, DStR 1983, 301 (304); KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 96; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1270; KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 567; BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 833; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 396.

Bestehenswahrscheinlichkeit: Aus der Geltendmachung einer Rechtsverletzung iSd Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 kann nicht auf die Wahrscheinlichkeit des Bestehens von Ansprüchen geschlossen werden. Ob eine aus einer Schutzrechtsverletzung folgende Verpflichtung des Stpfl. wahrscheinlich besteht, muss anhand aller Umstände des Einzelfalls am Maßstab der einschlägigen Anspruchsgrundlagen eigenständig beurteilt werden.

KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 133; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1271; KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 568; BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 834; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 396.

Ansprüche wegen der Verletzung fremder Schutzrechte bestehen mit hinreichender Wahrscheinlichkeit, wenn ein sachkundiger Rechtsberater der verletzten Partei „mit gutem Gewissen“ wegen der überwiegenden Erfolgsaussichten zu einem Rechtsstreit raten würde (BFH v. 16.7.1969 – I R 81/66, BStBl. II 1970, 15 [16]; SIELAFF, DStR 2008, 369 [372]).

Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit: Werden Ansprüche geltend gemacht, deren Bestehen wahrscheinlich ist, folgt hieraus die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme (vgl. OFFERHAUS, Festschr. W.H. Wacker, 2006, 333 [341]).

2. Noch nicht geltend gemachte Rechtsverletzungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2)

1816 a) Überblick

Rückstellungen wegen der Verletzung nicht geltend gemachter fremder Schutzrechte sind nach den GoB iVm. Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 zu bilden, wenn mit einer Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist. Das ist in Übereinstimmung mit den allgemeinen Grundsätzen der Fall, wenn am Bilanzstichtag das Bestehen von Ansprüchen wegen der Verletzung fremder Schutzrechte wahrscheinlich ist und aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns stichhaltige Gründe für die Inanspruchnahme sprechen (s. Anm. 504).

StRSpr., vgl. BFH v. 2.10.1992 – III R 54/91, BStBl. II 1993, 153 (154 mwN); v. 16.7.1969 – I R 81/66, BStBl. II 1970, 15 (16); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 91, 108; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 Rn. 33, 43; KLEINDIEK in STAUB, Großkomm. HGB, 4. Aufl. 2002, § 249 Rn. 28; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 98; OFFERHAUS, Festschr. W.H. Wacker, 2006, 333 (341 f.); OSTERLOH-KONRAD, DStR 2003, 1631 (1632); LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1273; SCHULZE-OSTERLOH, in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 977; BLÜMICH/BUCEK, § 5 Rn. 835; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 391.

1817 b) Bestehenswahrscheinlichkeit

Bewusste Schutzrechtsverletzungen: s. Anm. 1815.

Unbewusste Schutzrechtsverletzungen:

► *Schrifttum:* Wegen dem Stpfl. unbekannter Schutzrechtsverletzungen können nach einer verbreiteten Ansicht Pauschalrückstellungen gebildet werden,

HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 431; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 Rn. 100 „Patentrechtsverletzung“; SCHEFFLER in Beck-HdR, B 233 Rn. 365; VAN VENROOY, StuW 1991, 28 (30 f.)

insbes. dann, wenn der Stpfl. es planmäßig unterlässt, sein gewerbliches Handeln auf mögliche Schutzrechtsverletzungen hin zu überwachen. Die GoB enthielten für diesen Fall ein Wahlrecht, eine abstrakte „Plafond-Rückstellung“ zu bilden (VAN VENROOY, StuW 1991, 28 [30 f.]).

► *Stellungnahme:* Eine Rückstellung wegen unbewusster Schutzrechtsverletzungen kommt uE nur dann in Betracht, wenn aufgrund konkreter Anhaltspunkte das Bestehen von Ansprüchen potentieller Schutzrechtsinhaber ernsthaft wahrscheinlich ist. Das abstrakte Risiko, Ansprüche Dritter auszulösen, wenn es planmäßig unterlassen wird, das eigene gewerbliche Handeln auf mögliche Schutzrechtsverletzungen hin zu überwachen, ist nach den GoB und nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 nicht durch eine Pauschalrückstellung abzubilden. Für Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen gelten keine gegenüber dem allgemeinen Maßstab herabgesetzten Anforderungen an die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.

Vgl. zum Verbot von Pauschalrückstellungen wegen Haftpflichtverbindlichkeiten BFH v. 30.6.1983 – IV R 41/81, BStBl. II 1983, 263 (265); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 167; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 Rn. 100 „Patentrechtsverletzung“.

1818 c) Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit

Kenntnis des Rechtsinhabers von der Rechtsverletzung: Mit einer Inanspruchnahme ist ernsthaft zu rechnen, wenn der Rechtsinhaber Kenntnis von der Rechtsverletzung erlangt hat und nicht ausnahmsweise Gründe dafür spre-

chen, dass der Rechtsinhaber ihm bekannte Ansprüche nicht geltend machen wird.

BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 891 (893 f.); KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 Rn. 43; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1274; KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 570.

Macht der Rechtsinhaber trotz Kenntnis von der Rechtsverletzung keine Ansprüche geltend, kann allein daraus kein konkludenter Verzicht zB wegen laufender Geschäftsbeziehungen gefolgert werden. Vielmehr kann dieses Zuwarten auch in wirtschaftlichen Überlegungen beim Rechtsinhaber begründet sein.

Vgl. BFH v. 11.11.1981 – I R 157/79, BStBl. II 1982, 748; v. 16.7.1969 – I R 81/66, BStBl. II 1970, 15 (16); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 431; OFFERHAUS, Festschr. W.H. Wacker, 2006, 333 (344); KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 570 und wohl auch SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 395).

Unkenntnis des Rechtsinhabers: Eine Rückstellung wegen Schutzrechtsverletzungen setzt nicht voraus, dass der Rechtsinhaber die Verletzung seiner Rechte bereits kennt. Muss der Stpfl. annehmen, dass der Rechtsinhaber keine Kenntnis von der Rechtsverletzung und den daraus folgenden Ansprüchen hat, kommt es darauf an, ob ernsthaft damit zu rechnen ist, dass der Rechtsinhaber innerhalb der einschlägigen Verjährungsfristen (s. Anm. 1814) von der Rechtsverletzung erfährt.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/06, BStBl. II 2006, 517 (518); CHRISTIANSEN, StBp. 1989, 12 (14); KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 Rn. 100 „Patentrechtsverletzung“; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 99; OFFERHAUS, Festschr. W.H. Wacker, 2006, 333 (343); LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1274; KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 569.

Bei Patentrechtsverletzungen ist dies idR zu vermuten, weil die am Patentschutz interessierten Unternehmen üblicherweise den Markt überwachen.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/06, BStBl. II 2006, 517 (519) mit zust. Anm. HOFFMANN, DSrR 2006, 887 f.; BFH v. 11.11.1981 – I R 157/79, BStBl. II 1982, 748; LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 931; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1274; BLÜMICH/BUČIEK, § 5 Rn. 835.

Bei anderen Schutzrechten hängt die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme wegen bislang unentdeckter Schutzrechtsverletzungen davon ab, wie groß nach der Lebenserfahrung und nach den Gepflogenheiten der einschlägigen Wirtschaftskreise die Überwachungsintensität durch die Schutzrechtsinhaber und die Entdeckungswahrscheinlichkeit sind.

In Bereichen, in denen die Geltendmachung von Schutzrechten von Verwertungsgesellschaften (GEMA, VG Wort etc.) übernommen wird, ist mit einer Aufdeckung und Inanspruchnahme wegen einer Schutzrechtsverletzung ernsthaft zu rechnen (vgl. LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1274).

Keine ernsthafte Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme besteht regelmäßig bei der Verletzung von Schutzrechten nahestehender Personen und verbundener Unternehmen.

Einstweilen frei.

1819

C. Passivierungsverbot und Auflösungsgebot (Abs. 3 Satz 2)

1820

I. Überblick

Abs. 3 Satz 2 begrenzt das nach den GoB iVm. Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 bestehende Gebot, Rückstellungen wegen einer konkreten Schutzrechtsverletzung zu bilden und aufrechtzuerhalten, wenn und solange mit der Inanspruchnahme wegen einer Schutzrechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist, solange keine Ansprüche geltend gemacht werden, auf drei aufeinanderfolgende Wj.

Beispiel: Ist im Jahr 01 eine Schutzrechtsverletzung erkannt worden und ist es ernsthaft wahrscheinlich, dass der Stpfl. wegen dieser Schutzrechtsverletzung in Anspruch genommen wird, ist in der Bilanz zum 31.12.01 erstmals eine Rückstellung wegen dieser Schutzrechtsverletzung zu bilden. Diese Rückstellung ist, wenn die Inanspruchnahme ernsthaft wahrscheinlich bleibt, in den Bilanzen zum 31.12.02 und zum 31.12.03 fortzuführen. Ggf. ist sie wegen weiterer Verletzungen desselben Schutzrechts zu erhöhen. Hat der Rechtsinhaber bis zur fristgerechten Aufstellung der Bilanz 04 (s. Anm. 1823), zB am 30.4.05, keine Ansprüche geltend gemacht, ist die Rückstellung in der Bilanz zum 31.12.04 gewinnerhöhend aufzulösen.

In den Folgejahren können Rückstellungen wegen der Verletzung desselben Schutzrechts nur nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und damit erst wieder gebildet werden, wenn deswegen Ansprüche geltend gemacht worden sind.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/05, BStBl. II 2006, 517 (520); R 5.7 Abs. 10 Satz 4 EStR 2008; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 393.

II. Beginn der Dreijahresfrist

1821 1. Erstmalige Verletzung eines Schutzrechts

Nach der Rspr. der Verwaltungspraxis und wohl überwiegender Ansicht im Schrifttum beginnt die Dreijahresfrist in dem Wj., in dem das Schutzrecht erstmals verletzt und eine Rückstellung tatsächlich gebildet worden ist.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/05, BStBl. II 2006, 517 (519 f.); R 5.7 Abs. 10 Satz 3 EStR 2008; CHRISTIANSEN, StBp. 1989, 12 (16); GRÜTZNER, StuB 2006, 469 (471); LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 932; KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 572; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 393.

UE ist abweichend von dieser hM für den Beginn der Dreijahresfrist von dem Wj. auszugehen, in dem wegen der Schutzrechtsverletzung nach den GoB iVm. Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 erstmals eine Rückstellung zu bilden war. Maßgeblich hierfür ist der Zeitpunkt, ab dem mit einer Inanspruchnahme wegen der Schutzrechtsverletzung ernsthaft zu rechnen war (s. Anm. 1816). Der Stpfl. kann den Anlauf der Dreijahresfrist nicht durch GoB-widrig unterlassene Passivierung einer Rückstellung hinausschieben.

Ebenso BLÜMICH/BUCEK, § 5 Rn. 838; ähnlich wohl KSM/LAMBRECHT, § 5 Anm. D 102.

1822 2. Dauernde/mehrjährige Verletzung desselben Schutzrechts

Nach hM beginnt die Dreijahresfrist auch bei mehrjährigen Schutzrechtsverletzungen mit der erstmaligen Verletzung desselben Schutzrechts.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/05, BStBl. II 2006, 517 (519 f.); R 5.7 Abs. 10 Satz 3 EStR 2008; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 838; CHRISTIANSEN, StBp. 1989, 12 (16); GRÜTZNER, StuB 2006, 469 (471); LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 932; KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 572; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 393.

Nach aA beginnt bei fortgesetzten Schutzrechtsverletzungen für jede erneute Schutzrechtsverletzung die Frist nach Abs. 3 Satz 2 eigenständig zu laufen.

DÖLLERER, ZGR 193, 407 (410); KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 Rn. 100 „Patentrechtsverletzung“; OFFERHAUS, Festschr. W. H. Wacker, 2006, 333 (346).

Der hM ist insoweit zu folgen, als nach dem Zweck des Abs. 3 Satz 2 auch die mehrjährige Verletzung desselben Schutzrechts als ein einheitlicher Tatbestand für den Ansatz einer Rückstellung angesehen werden muss. Abzustellen ist aber nicht auf die erstmalige Schutzrechtsverletzung oder die erstmalige Bildung einer Rückstellung, sondern auf den Zeitpunkt, in dem erstmals wegen der Verletzung desselben Schutzrechts eine Rückstellung zu bilden war (s. Anm. 1821). Abs. 3 Satz 2 enthält die typisierende gesetzgeberische Feststellung, dass eine Schutzrechtsverletzung, die auch drei Jahre nach der ersten Verletzungshandlung nicht geltend gemacht worden ist, wahrscheinlich nicht mehr geltend gemacht wird (s. Anm. 1802).

III. Unterbrechung der Dreijahresfrist durch Geltendmachung

1823

Ansprüche sind iSd. Abs. 3 Satz 2 geltend gemacht, wenn sie bis zur fristgerechten Erstellung der StBil. für das dritte auf die erstmalig gebotene Bildung einer Rückstellung folgende Wj. erhoben worden sind.

Ebenso BLÜMICH/BUČIEK, § 5 Rn. 838; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 394.

Entgegen einer vielfach geäußerten Ansicht ist die Geltendmachung von Ansprüchen keine wertbegründende Tatsache, die bis zum Bilanzstichtag eingetreten sein muss, um bei der Aufstellung der Bilanz noch berücksichtigt werden zu können (so aber LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1280; wohl auch KORN/SCHIFFERS, § 5 Rn. 573.1), sondern Tatbestandsmerkmal des Abs. 3 Satz 2. Der Wortlaut des Abs. 3 Satz 2 „... wenn Ansprüche nicht geltend gemacht worden sind ...“ bezieht sich ebenfalls nicht auf den Bilanzstichtag, sondern bedarf der Auslegung. Dabei ist der die Durchbrechung der Maßgeblichkeit allein rechtfertigende Zweck der Regelung zu berücksichtigen, die Bildung von Rückstellungen auf der Grundlage unsicherer Wahrscheinlichkeitsurteile in der StBil. typisierend zu begrenzen (s. Anm. 1802). Diesem Zweck würde es widersprechen, wenn eine Rückstellung, deren Berechtigung sich durch die Geltendmachung bis zur Bilanzerstellung als sicher erwiesen hat, in der StBil. aufzulösen ist und in der Folgebilanz wieder gebildet werden muss, während sie in der HBil. fortgeführt werden müsste.

IV. Zuführungen/Neubildungen

1824

Mehrfache Verletzungen desselben Schutzrechts, die die wahrscheinlichen Ansprüche des Schutzrechtinhabers erhöhen können, sind bei der Bewertung der ungewissen Verbindlichkeiten und damit bei der Bemessung der Rückstellungen zu berücksichtigen.

BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/05, BStBl. II 2006, 517 (519 f.); R 5.7 Abs. 10 Sätze 2 f. EStR 2008; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 103; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1281.

Für die Verletzung weiterer Schutzrechte sind eigenständige Rückstellungen zu bilden, für die der Lauf der „Frist“ des Abs. 3 Satz 2 gesondert zu prüfen ist (vgl. OFFERHAUS, Festschr. W.H. Wacker, 2006, 333 [346]).

1825

V. Auflösungsgebot nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen sind unabhängig von Abs. 3 Satz 2 aufzulösen, wenn die Voraussetzungen nach den GoB iVm. Abs. 3 Satz 1 entfallen sind.

Vgl. KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 Rn. 100 „Patentrechtsverletzung“; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. D 101.

1826–1827 Einstweilen frei.

1828

D. Höhe der Rückstellungen

Abs. 3 enthält allein eine Regelung über den Ansatz, nicht über die Bewertung von Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen. Diese richtet sich ausgehend von den möglichen Ansprüchen des Schutzrechtsinhabers (s. Anm. 1814) und den weiteren wegen einer Schutzrechtsverletzung gegenüber Dritten ernsthaft wahrscheinlichen Verbindlichkeiten (zB Prozesskosten in Zivil- und Strafverfahren, Regressansprüche der Abnehmer nach Rückruf und Vernichtung der Gegenstände einer Schutzrechtsverletzung) nach den allgemeinen für die Bewertung von Verbindlichkeitsrückstellungen geltenden Grundsätzen.

Vgl. § 6 Anm. 1160 ff.; eingehend HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 148 ff.; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 253 Rn. 151 ff.

1829 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 4: Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen

Schrifttum: ANDERS, Problemfall Jubiläumsrückstellung, Inf. 1987, 463; BODE/GRABNER, Jubiläums-Rückstellungen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DB 1987, 1261; GÜNKEL, Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen, FR 1987, 213; BODE/GRABNER, Jubiläumsrückstellungen nach dem Steuerreformgesetz 1990, DB 1988, 2061; FELIX, Zur steuergerichtlichen Verwerfungskompetenz steuerwidriger Steuernormen, BB 1988, 1500; HÖFER/REINERS, Verfassungsrechtliche Fragen zur Besteuerung der Jubiläumsrückstellungen nach neuem Recht, BB 1988, 2064; KNOBBE-KEUK, Zum Verfall der Steuergesetzgebung – am Beispiel der beabsichtigten Streichung der Jubiläumsrückstellungen, BB 1988, 1086; KÜTING/WEBER, Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen in der Handels- und Steuerbilanz, BB 1988, 2280; PAUS, Entscheidungsprobleme bei Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen, Inf. 1988, 315; STUHRMANN, Neue steuerrechtliche Behandlung der Jubiläumsrückstellungen, DB 1988, 1967; HARTUNG, Zur Bewertung von Jubiläumsrückstellungen, BB 1989, 736; HARTUNG, Zur Ansammlung von Jubiläumsrückstellungen, BB 1989, 1723; SIEGEL, Teilwert- oder Gegenwartswertverfahren bei Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen?, BB 1989, 182; SLOMMA, Zur Verfassungswidrigkeit der Neuregelung für Jubiläumsrückstellungen, DStZ 1989, 277; WERNER, Die gewandelte Auffassung in der Rückstellungsbildung durch höchstrichterliche Rechtsprechung und die Neuregelung der Jubiläumsrückstellungen – Konsequenzen im Ertragssteuer- und Bewertungsrecht, StBKongRep. 1989, 307; DÜNKER, Arbeitnehmer-Jubiläumsrückstellungen als Sozialaufwand in Handelsbilanz und Steuerbilanz, Diss. Bochum, 1991; GRABNER, Rückstellungen für Jubiläumsleistungen ab 1993, DB 1992, 2561; HÖFER, Jubiläumsrückstellungen ab 1993, DB 1993, 2241; KIRCHMAYR, Nichtabzugsfähigkeit der Rückstellungen für Dienst-Jubiläumsgelder nach dem SteuerreformG 1993 verfassungswidrig?, ÖStZ 1994,

295; LANGOHR-PLATO, Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums, FR 1994, 389; SCHULZE-OSTERLOH, Die Einschränkungen der Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen und Jubiläumszuwendungen, in Festschr. Friauf, Heidelberg 1996, 833; HEY, Verbot und Auflösung von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen: Gerechtigkeit in der Zeit?, BB 2000, 1453; HÖFER, Verfassungsmäßigkeit von Jubiläumsrückstellungen – Gedanken zum Vorlagebeschluss des BFH an das BVerfG vom 10.11.1999, DStR 2000, 372; LOOSE, Auflösungsgebot für Jubiläumsrückstellungen verfassungswidrig?, FR 2000, 553; SCHEFFLER, Verbreiterung der Bemessungsgrundlage: Was bleibt von Rückstellungen in der Steuerbilanz?, StuB 2000, 489; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung, DStJG 23 (2000), 67; SCHROER/STARKE, Zur steuerlichen Anerkennung von Jubiläumsrückstellungen, FR 2003, 1164; SWOBODA/KINNER, Mitarbeitermotivation durch arbeitsvertragliche Sonderzahlungen, BB 2003, 418; ERLINGHAGEN, Erstarrung, Beschleunigung oder Polarisierung? Arbeitsmarktmobilität und Beschäftigungsstabilität im Zeitverlauf: Neue Ergebnisse mit der IAB-Beschäftigungsstichprobe, in: Graue Reihe des Instituts Arbeit und Technik, Nr. 2006–01, Gelsenkirchen: IAT; KOLBE, Zulässigkeit der Bildung einer Rückstellung für eine widerrufliche Jubiläumsleistung nach § 5 Abs. 4 EStG, StuB 2007, 351; SCHLOTTER, Jubiläumsrückstellung nach § 5 Abs. 4 EStG: Rechtsverbindlichkeit, Unwiderruflichkeit und Vorbehaltlosigkeit nicht erforderlich, BB 2007, 660; SCHLOTTER, Verfassungsrechtliche Grenzen bei der Ausgestaltung des Steuerbilanzrechts, FR 2007, 951; FRANK/WITTMANN, Jubiläumsrückstellungen in Handels- und Steuerbilanz, Stbg. 2009, 210; PITZKE, Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen, NWB 2009, 360; RHIEL, Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums, StuB 2009, 102; RHIEL/VEIT, Keine Zulässigkeit der Bildung von Jubiläumsrückstellungen in der Zeit von 1988 bis 1992, StuB 2009, 532; SCHLOTTER, Partielle Abkehr vom Folgerichtigkeitsgrundsatz, BB 2009, 1411; DRÜEN, Anmerkung zu BVerfG v. 12.5.2009, JZ 2010, 91; LEMBKE, Die Gestaltung von Vergütungsvereinbarungen, NJW 2010, 257; SCHULZE-OSTERLOH, Das Bundesverfassungsgericht und die Unternehmensbesteuerung, in Festschr. Joachim Lang, Köln 2010, 255.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 8.12.2008, BStBl. I 2008, 1013.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

I. Überblick zu Abs. 4

1830

Abs. 4 schränkt die Passivierung von handelsrechtl. gebotenen Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen ein und durchbricht insoweit den Maßgeblichkeitsgrundsatz. Rückstellungen für Verpflichtungen aus der Zusage einer Dienstjubiläumszuwendung sind nach Abs. 4 zu bilden, wenn die GoB dies vorschreiben (s. Anm. 1835) und vier zusätzliche Voraussetzungen erfüllt sind: Die Zusage muss schriftlich erteilt sein (s. Anm. 1843), sie darf eine Zuwendung frühestens nach 15-jähriger Dienstzeit versprechen (s. Anm. 1844), das Dienstverhältnis muss am Bilanzstichtag mindestens zehn Jahre bestanden haben (s. Anm. 1845) und nur der Teil der Anwartschaft des Berechtigten ist in die Bemessung der Rückstellung einzubeziehen, der auf Dienstzeiten nach dem 31.12.1992 entfällt (s. Anm. 1846). Rückstellungen für andere als Dienstjubiläumszusagen sind nach den GoB zu bilden.

II. Rechtsentwicklung des Abs. 4

1831

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Abs. 4 wurde neu in § 5 eingefügt und gilt für alle Wj., die nach dem 31.12.1988 enden (§ 52 Abs. 6 idF des StReformG 1990). Die vorherigen Abs. 4 und 5 wurden Abs. 5 und 6 (s. Anm. 2).

Mit der Regelung reagierte der Gesetzgeber auf die Entscheidung des BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84 (BStBl. II 1987, 845 = FR 1987, 225 m. Anm. MÜLLER-GATERMANN), in der dieser erstmals über besondere Einzelfälle hinaus aus den handelsrechtl. GoB ein Rückstellungsgebot für Dienstjubiläumswendungen abgeleitet hatte.

BFH v. 19.7.1960 – I 160/59 U (BStBl. III 1960, 347) hatte zunächst die Bildung von Rückstellungen für Dienstjubiläumswendungen unter Verweis auf das Bilanzierungsverbot für schwebende Geschäfte abgelehnt, weil Jubiläumswendungen Teil der künftigen Lohnzahlungen seien. Von dieser bilanziellen Nichtberücksichtigung von Dienstjubiläumswendungen ist aber bereits BFH v. 18.3.1965 – IV 116/64 U (BStBl. III 1965, 289) für solche Zusagen abgewichen, die den ArbN an den Betrieb binden sollen, hat aber zugleich festgestellt, dass mit der Zusage ein aktivierungspflichtiges WG geschaffen werde, das bis zum Dienstjubiläum abzuschreiben sei. Später hatte BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74 (BStBl. II 1980, 506 [508]) angedeutet, dass das Bilanzierungsverbot für schwebende Geschäfte für die Zusage von Jubiläumsgeschenken bei einem Erfüllungsrückstand eingeschränkt sei, und BFH v. 7.7.1983 – IV R 47/80 (BStBl. II 1983, 753) erstmals ausdrücklich die Bildung einer Rückstellung für eine an die Betriebstreue anknüpfende Gratifikation anerkannt, die im Entscheidungssachverhalt im Zeitpunkt der Zusage aber an bereits verwirklichte Kriterien anknüpfte. In der Verwaltungspraxis sind Rückstellungen für Dienstjubiläumswendungen bis zur Entscheidung des BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84 (aaO) grundsätzlich nicht anerkannt worden (vgl. BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 = FR 2009, 873, Rn. 13; BMF v. 28.12.1987, BStBl. I 1987, 770).

Durch Einfügung des Abs. 4 wollte der Gesetzgeber die aufgrund dieser Rspr. erwartete umfassende Bildung von Rückstellungen für Dienstjubiläumswendungen mit den damit verbundenen Steuerausfällen begrenzen.

BRDrucks. 100/88, 230; BTDrucks. 11/503, 6; BTDrucks. 11/2157, 126. Prognostiziert wurde im Vorfeld des Gesetzgebungsverfahrens, dass aufgrund der Rechtsprechungsänderung Rückstellungen für Dienstjubiläumswendungen in Höhe von bis zu 10 Mrd. DM neu gebildet werden und sich daraus über mehrere Jahre hinweg Steuerminderereinnahmen bis zu fünf Mrd. DM ergeben könnten (ANDERS, Inf. 1987, 463 [464]).

Nach dem ursprünglichen RegE für das StReformG 1990 sollten Rückstellungen nur für rechtsverbindliche und unverfallbare Jubiläumswendungen gebildet werden können (BTDrucks. 11/2157, 5, 140). Die geltende Fassung geht dagegen auf einen Vorschlag des BTRechtsaussch. (Protokoll der 25. Sitzung des Rechtsaussch. v. 8.6.1988, 15 ff.) zurück. Die stl. Anerkennung von Jubiläumswendungen sollte damit in Anlehnung an die Regelung bei Pensionsrückstellungen „von einem bestimmten Grad der Konkretisierung der Verpflichtung“ abhängig gemacht werden. Der Vorstellung von einem „bestimmten Grad der Konkretisierung“ entstammen die 10- und die 15-Jahresfrist. Das mit § 52 Abs. 6 idF des StReformG 1990 statuierte und mit dem StEntG 1999/2000/2002 in Abs. 4 übernommene „Moratorium“ für die Bildung von Rückstellungen für bis einschließlich 1992 verdiente Jubiläumswendungen begründete der Gesetzgeber mit der langjährigen Bilanzierungspraxis, die in Anlehnung an die bisherige Rspr. Rückstellungen für Jubiläumswendungen nicht zugelassen habe (BTDrucks. 11/2536, 47).

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Abs. 4 wurde in seiner geltenden Fassung ohne inhaltliche Änderung mit der Übergangsregelung des § 52 Abs. 6 Satz 1 idF des StReformG 1990 zusammengefasst und letztere gestrichen (BTDrucks. 14/443, 22).

StVergAbG 2003: Nach dem RegE für das StVergAbG v. 16.5.2003 (BTDrucks. 15/119, 5, 36) sollte in Abs. 4 ein vollständiges Rückstellungsverbot für Dienstjubiläumswendungen geregelt werden. Diese Gesetzesänderung ist zunächst

im BTag beschlossen (BTProt. 15/29; BRDrucks. 120/03), später aber im Vermittlungsverfahren ersatzlos wieder aus dem StVergAbG gestrichen worden (BTDrucks. 15/841).

III. Bedeutung des Abs. 4

1. Einschränkung des handelsrechtlichen Rückstellungsgebots

1832

Abs. 4 schränkt die Passivierung von Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen in sachlicher und zeitlicher Hinsicht sowie der Höhe nach ein. An die Ausgestaltung der Jubiläumszusage anknüpfend und dabei die handelsrechtl. GoB durchbrechend, schließt Abs. 4 in sachlicher Hinsicht Rückstellungen für Zuwendungen vor dem 15. Dienstjubiläum aus. Diese Regelung vermittelt die gesetzgeberische Wertung, erst das 15. Dienstjubiläum spiegele eine anerkennenswerte Betriebszugehörigkeit wider. Zugleich geht von dem Rückstellungsverbot für Zuwendungen vor dem 15-jährigen Dienstjubiläum eine Lenkungswirkung mit entsprechendem Einfluss auf die arbeitsrechtl. Vertragspraxis aus.

In zeitlicher Hinsicht definiert Abs. 4, durch Typisierung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme für weniger als zehn Jahre bestehende Beschäftigungsverhältnisse, den frühesten Zeitpunkt für die erstmalige Passivierung der Rückstellung für eine Dienstjubiläumszusage.

Schließlich darf nach Abs. 4 nur der Teil einer Dienstjubiläumszuwendung beim Ansatz und bei der Bemessung der Rückstellung berücksichtigt werden, der auf nach dem 31.12.1992 „erarbeitete“ Dienstjahre entfällt.

2. Rechtfertigung der Vorschrift

1832a

Rechtfertigen lassen sich die in Abs. 4 geregelten Ausnahmen von den beiden gesetzgeberischen Grundentscheidungen, für die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB einerseits und für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich mit der damit verbundenen Anerkennung von Rückstellungen andererseits, in ihrer Gesamtheit nur mit fiskalischen Argumenten. Von dem Rückstellungsverbot für Jubiläumszuwendungen vor dem 15. Dienstjahr geht neben dem fiskalischen Effekt zwar auch eine Lenkungswirkung aus. Nicht erkennbar ist aber ein damit verbundener Lenkungszweck (glA SCHULZE-OSTERLOH, Festschr. Friauf, 1996, 833 [847]). Das Rückstellungsverbot für vor dem 1.1.1993 erdiente Anteile einer Jubiläumszusage lässt schließlich keinen anderen Zweck als den der Aufkommenssicherung erkennen. Allein der Rückstellungsaufschub bis zur 10-jährigen Betriebszugehörigkeit kann als typisierende Berücksichtigung der Fluktuation gerechtfertigt werden (s. Anm. 1845).

3. Verfassungsmäßigkeit

1833

Rechtsprechung: Nach BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 = FR 2009, 873 m. zust. Anm. BUCIEK) ist ein vollständiges Rückstellungsverbot für Dienstjubiläumszusagen verfassungsgemäß. Das BVerfG hatte sich auf den Vorlagebeschluss des BFH v. 10.11.1999 – X R 60/95 (BStBl. II 2000, 131) zwar allein mit der Frage zu beschäftigen, ob das vorübergehende Rückstellungsverbot für Dienstjubiläumszusagen nach § 52 Abs. 6 Satz 1 und 2 idF des StReformG 1990 für die Wj. bis 1992 mit dem Grundgesetz vereinbar ist. In den Entscheidungsgründen hat es aber weitergehend die in Abs. 4 enthaltenen gesetzlichen Begrenzungen der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB für zulässig erachtet. Selbst ein zeitlich begrenztes Rückstellungsverbot für Dienstjubi-

läumuszusagen, wie es § 52 Abs. 6 Sätze 1–6 idF des StReformG 1990 für die Wj. bis 1992 enthalten hatte, verstöße danach weder gegen das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit noch gegen das Gebot der Folgerichtigkeit. Das BVerfG erkennt zwar an, dass durch das in Abs. 4 enthaltene Rückstellungsverbot der Grundsatz der Maßgeblichkeit durchbrochen wird. Es relativiert aber die Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes. Die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB sei keine strikte, einmal getroffene Belastungsentscheidung des Gesetzgebers, sondern nur als entwicklungs offene Leitlinie zu verstehen. Das Rückstellungsverbot bewirke weder eine relevante Abweichung von der verfassungsrechtl. gebotenen Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit noch eine Durchbrechung des (einfachgesetzlichen) objektiven Nettoprinzips. In sachlicher Hinsicht bewege sich das Rückstellungsverbot danach willkürfrei innerhalb eines weiten gesetzlichen Gestaltungsspielraums.

BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00 (BVerfGE 123, 111 = FR 2009, 873 Rn. 34, 37). Der österreichische Verfassungsgerichtshof hatte demgegenüber mit Spruch v. 9.12.1997 – G403/97 (Slg. 15040) ein in § 9 Abs. 4 öEStG idF des StReformG 1993 enthaltenes vollständiges Rückstellungsverbot für Dienstjubiläumszusagen für verfassungswidrig erklärt. Dem Gesetzgeber stehe es zwar frei, im Steuerrecht für noch ungewisse Verbindlichkeiten eine Passivierungspflicht und ein Passivierungsrecht vorzusehen oder (teilweise) zu beseitigen. Gewähre der Gesetzgeber aber die Möglichkeit der Passivierung nach einem bestimmten System, bedürfe ein Abweichen von einem solchen System einer sachlichen Rechtfertigung (Ziff. 7. der Entscheidungsgründe).

Schrifttum: Im Schrifttum ist die Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4 von Anfang an bezweifelt worden. Dies im Wesentlichen mit drei Argumenten: Der Gesetzgeber habe mit der Anknüpfung an die handelsrechtl. GoB eine Grundentscheidung getroffen, von der er ohne hinreichende Rechtfertigung nicht abweichen könne, ohne den Grundsatz der Folgerichtigkeit und damit den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG zu verletzen. Mit Abs. 4 werde „das Kernrecht der steuerlichen Gewinnermittlung, nämlich der Maßgeblichkeitsgrundsatz, systemwidrig durchbrochen“ (FELIX, BB 1988, 1500). Für das GoB-widrige Rückstellungsverbot fehle jede sachliche Rechtfertigung. Weiter folge aus Art. 3 Abs. 1 GG der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und aus diesem das objektive Nettoprinzip, das durch eine willkürliche Nichtanerkennung abziehbarer Aufwendungen verletzt werde. Und schließlich sei kein Grund dafür ersichtlich, warum die Zusage von Treueprämien, die nicht auf ein Dienstjubiläum abstelen, nach den allgemeinen Regeln passiviert werden könnte, für Dienstjubiläumszusagen aber Beschränkungen gelten.

FELIX, BB 1988, 1500; HEY, BB 2000, 1453 (1456); HÖFER, DSrR 2000, 372 (373 f.); HÖFER/REINERS, BB 1988, 2064 (2065); KNOBBE-KEUK, BB 1988, 1086 (1088 f.); KÜTING/WEBER, BB 1988, 2280 (2286); PAUS, Inf. 1988, 315 (316); SCHULZE-OSTERLOH, Festschr. J. Lang, 2010, 255 (259); SCHULZE-OSTERLOH, DSrJG 23 (2000), 67 (79); SCHULZE-OSTERLOH, Festschr. Friauf, 1996, 833 (847); SIEGEL, BB 1989, 182; SLOMMA, DSrZ 1989, 277; KORN/TORMÖHLEN/STRAHL, § 5 Rn. 603.

Die Gegenansicht gesteht zwar zu, dass Abs. 4 eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes enthält, relativiert aber die Bedeutung dieses Prinzips. Nicht jede Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes und nicht jeder Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip führten zur Verfassungswidrigkeit einer Norm. Dem Gesetzgeber sei auch bei der Ausgestaltung des Steuertatbestands ein weiter Gestaltungsspielraum einzuräumen, den er mit der geltenden Fassung des Abs. 4 eingehalten habe. Als sachliche Rechtfertigung könne auch das Ziel des Gesetzgebers dienen, einem befürchteten Steuerausfall entgegen zu wirken.

BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 842; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 23; LOOSE, FR 2000, 553 (555 f.); LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1288; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 409.

Die Entscheidung des BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00 (aaO) ist vor diesem Hintergrund im Schrifttum, insbes. bezogen auf die Relativierung des Folgerichtigkeits- und des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, kontrovers besprochen worden.

Kritisch DRÜEN, JZ 2009, 91; HEY, DStR 2009, 2561; SCHLOTTER, BB 2009, 1411; SCHULZE-OSTERLOH, Festschr. J. Lang, 2010, 255 (256); zust. BUCIEK, FR 2009, 877; P. FISCHER, jurisPR-SteuerR 29/2009 Anm. 5.

Stellungnahme:

► *Verfassungswidrigkeit des Rückstellungsverbots für Dienstjubiläumszuwendungen vor dem 15. Beschäftigungsjahr*: Das in Abs. 4 enthaltene Verbot, Rückstellung für Jubiläumszuwendungen vor dem 15. Dienstjubiläum zu bilden, verstößt uE gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

Sowohl die Entscheidung des BVerfG als auch die Überlegungen im Schrifttum zur Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4 konzentrierten sich vor dem Hintergrund einer grundlegend geführten Diskussion über die Balance zwischen Verfassungsgerichtsbarkeit und Steuerpolitik auf die im Folgerichtigkeitsgrundsatz zum Ausdruck kommenden verfassungsrechtl. Anforderungen an die einfachgesetzliche Systemkohärenz, die, so die Hoffnungen im Schrifttum (vgl. HEY, BB 2000, 1453 [1459 f.]; SCHLOTTER, FR 2007, 951 [959]), als verfassungsrechtl. Prüfungsmaßstab für das Steuerrecht exemplarisch an Abs. 4 weiterentwickelt werden sollte. Im Mittelpunkt der verfassungsrechtl. Diskussion des Abs. 4 standen daher ganz grundsätzlich der verfassungsrechtl. Folgerichtigkeits- und der einfachgesetzliche Maßgeblichkeitsgrundsatz. Wohl auch unter dem Eindruck dieser Grundsatzdiskussion bestimmte BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00 (aaO) den Anwendungsbereich und die Reichweite des Folgerichtigkeitsgrundsatzes als Prüfungsmaßstab sehr eng, schnitt ihn teilweise auch für den Bereich der Ausgestaltung des Besteuerungstatbestands auf eine reine Willkürkontrolle zurück und stufte gleichzeitig die Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes aus der Kategorie einer Grundentscheidung des Gesetzgebers zu einer orientierenden Leitlinie herab (vgl. BUCIEK, FR 2009, 877; DRÜEN, JZ 2010, 91 [92 f.]; HEY, DStR 2009, 2561 [2562]).

Die Diskussion über die verfassungsrechtl. Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes verdeckt, dass Abs. 4 nicht allein an diesem Prinzip zu messen ist. Zum einen besteht die weiter reichende, weil für alle Gewinneinkunftsarten bestimmende Grundentscheidung des Gesetzgebers darin, den Gewinn und damit die Bemessungsgrundlage der ESt. bei den Gewinneinkunftsarten grundsätzlich durch BV-Vergleich zu ermitteln (vgl. SCHLOTTER, BB 2009, 1411 [1412]). Deshalb braucht man gar nicht auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz zurückzugreifen, um Rückstellungen als systemimmanentes Element des BV-Vergleichs zu erkennen (vgl. SCHULZE-OSTERLOH, Festschr. J. Lang, 2010, 255 [257]). Rückstellungen sind nicht nur bei Gewerbetreibenden, für die allein der Grundsatz der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 gilt, zu passivieren, sondern bei allen Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln (s. Vor §§ 4–7 Anm. 23). Schließlich lässt auch der Gesetzgeber, gerade durch Abs. 4, keinen Zweifel daran, dass er die Grundprinzipien des BV-Vergleichs und mit ihnen die Bildung von Rückstellungen als Wesenselement des BV-Vergleichs anerkennt. Damit lässt sich die Frage, ob Abs. 4 den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verletzt, von der verfassungsrechtl. Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes lösen und herunterbrechen auf die Frage, ob die in

Abs. 4 vorgenommene Begrenzung der Rückstellungen für Jubiläumszusagen vor dem Hintergrund ihrer grundsätzlichen Anerkennung in Abs. 4 folgerichtig ist, bzw. willkürlich erscheint. Nimmt man den weiten Willkürmaßstab aus der Entscheidung des BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00 (aaO) zum Ausgangspunkt, muss sich also zumindest irgendein einleuchtender Grund für die in Abs. 4 enthaltenen Rückstellungsbeschränkungen finden lassen.

Ausgehend von diesem Prüfungsmaßstab lassen sich für das Verbot, nach den GoB Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen vor dem 15. Beschäftigungsjahr zu bilden, keine sachlichen Gründe erkennen. In Betracht käme allein ein Lenkungszweck. Es ist aber nicht ersichtlich, welches Lenkungsziel damit verfolgt werden könnte. Insbesondere sind weder wirtschafts-, noch arbeitsmarkt- oder sozialpolitische Gründe für eine Differenzierung zwischen 5-, 10- und 15-jährigen Dienstjubiläen ersichtlich. Abgrenzungsprobleme, etwa zwischen Erwerbs- und Privatsphäre, die ein typisierendes Passivierungsverbot rechtfertigen könnten, stellen sich ebenfalls nicht. Dem Dienstberechtigten mag besonders daran gelegen sein, seine Mitarbeiter, etwa nach einer gründlichen Einarbeitung, für die ersten fünf Jahre zu halten, weshalb er ihnen eine Prämie für das Erreichen des fünften Dienstjahres verspricht. Das Steuerrecht versagt ihm die Anerkennung dieser Maßnahme. Nach Abs. 4 dürfen zwar grundsätzlich Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen gebildet werden, nicht aber in diesem Fall. Das ist, weil dafür kein sachlicher Grund ersichtlich ist, willkürlich. Und darin liegt eine nicht zu rechtfertigende Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG.

► *Verfassungsmäßigkeit der weiteren Mindestvoraussetzungen:* Für die Begrenzung auf Zuwendungen, die auf Dienstjahre nach dem 31.12.1992 entfallen, lässt sich dagegen anführen, dass auf der Grundlage der älteren Rspr. bereits eingeplantes Steueraufkommen gesichert werden sollte. Das muss, insbes. mit der damit vorgenommenen Differenzierung zwischen den Zielen der Aufkommenssicherung und der Aufkommenserhöhung (vgl. KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 23), nicht überzeugen. Mit dieser Begründung ist aber immerhin ein Grund ersichtlich, der angesichts der befürchteten Steuerausfälle (s. Anm. 1831) zumindest aus fiskalischer Sicht einleuchten mag. Das Verbot, Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen in den ersten zehn Dienstjahren zu bilden, lässt sich schließlich mit dem bereits im Gesetzgebungsverfahren vorgetragenen Zweck begründen, dass damit typisierend die erhöhte Fluktuation in den ersten Beschäftigungsjahren berücksichtigt wird (s. Anm. 1845). Das mag nicht überzeugend sein, weil die Fluktuation besser bei der Bewertung als beim Ansatz berücksichtigt werden sollte. Zur Entkräftung des Willkürvorwurfs genügt es aber.

1834

IV. Geltungsbereich des Abs. 4

Gewerbetreibende: Abs. 4 gilt nach seiner systematischen Stellung für die Gewinnermittlung bilanzierender Gewerbetreibender (s. Anm. 3).

Andere Personen, die ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 1 ermitteln: Abs. 4 gilt darüber hinaus auch in den übrigen Fällen, in denen der Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt wird.

BLÜMICH/BUCHER, § 5 Rn. 841; KANZLER, FR 1998, 421 (423); KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 21; s. Anm. 16.

Zweck des Abs. 4 ist es, Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen im Ertragsteuerrecht zu beschränken. Der Gesetzgeber hat nicht an eine Differenzierung zwischen Gewerbetreibenden und anderen Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-

Vergleich ermitteln, gedacht. Gleichzeitig verbietet der allgemeine Gleichheitssatz eine Differenzierung zwischen den Gewinneinkunftsarten ohne – den hierfür nicht erkennbaren – sachlichen Grund.

Vermögensaufstellung zu Einheitswerten nach §§ 95 Abs. 1, 109 BewG: Abs. 4 gilt gem. § 12 Abs. 5 ErbStG, §§ 95 Abs. 1, 109 BewG auch für die Vermögensaufstellung zu Einheitswerten zur Bewertung des erbschaft- oder schenkungspfl. Erwerbs in Form von BV.

Zu der bis 31.12.1992 geltenden besonderen Bewertungsregel für Rückstellungen für Jubiläumswendungen in § 103a BewG idF des StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224) vgl. GÜRSCHING/STENGER, § 103a BewG Rn. 6.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1835

Verhältnis zu den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung: Abs. 4 durchbricht den in § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB gesetzlich fixierten handelsrechtl. GoB, nach dem Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden sind, indem er die Passivierung handelsrechtl. gebotener Rückstellungen für Dienstjubiläumswendungen mit zusätzlichen Voraussetzungen beschränkt.

Handelsrechtl. ist die Passivierung einer Dienstjubiläumswendungs regelmäßig geboten. Mit der Zusage einer Dienstjubiläumswendung geht der Stpfl. eine Verpflichtung für die Zukunft ein, die dem Grunde oder der Höhe nach ungewiss ist, weil nicht sicher ist, wie viele Dienstverpflichtete das Dienstjubiläum erreichen. Wirtschaftlich wächst diese Verpflichtung als Anwartschaft des Dienstverpflichteten im Laufe der Jahre an, bis sie sich im Dienstjubiläum zu einem Anspruch verdichtet. Bei der Dienstjubiläumswendung handelt es sich damit um eine nachträgliche Vergütung für in der Vergangenheit erbrachte Dienstleistungen. Das Bilanzierungsverbot für schwebende Geschäfte greift nicht, weil es sich um einen Erfüllungsrückstand handelt (s. Anm. 473).

BFH v. 18.1.2007 – IV R 42/04, BStBl. II 2008, 956; v. 29.11.2000 – I R 31/00, BStBl. II 2004, 41 (42 f.); v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845; BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 841; HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 423; KNOBBE-KEUK, BB 1988, 1087 Fn. 11; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 „Jubiläumswendung“; KUPSCH in Bonner HdR, § 249 Rn. 15; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 18; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1285; SCHEFFLER in Beck-HdR, B 233 Rn. 325; KORN/TORMÖHLEN, § 5 Rn. 584; zu Rückstellungen bei Erfüllungsrückstand s. Anm. 295.

Verhältnis zu Art. 28 EGHGB: Bei Verpflichtungen aus der Zusage einer Jubiläumswendung handelt es sich nicht um eine ähnliche Verpflichtung iSd. Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB. Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB regelt ein Rückstellungswahlrecht für mittelbare Pensionsverpflichtungen. Diese liegen vor, wenn Verpflichtungen gegenüber zwischengeschalteten Versorgungsträgern bestehen (vgl. KLEINDIEK in STAUB, Großkomm. zum HGB, 4. Aufl. 2002, § 249 Rn. 48). In diesem systematischen Zusammenhang bezieht sich der Begriff „ähnliche Verpflichtungen“ in Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB auf Verpflichtungen, die aus Anlass von Invalidität, Alter oder Tod eines ArbN eingegangen werden und Versorgungscharakter haben (HENNRICHS in Münchener Komm. zum AktG, 2. Aufl. 2003, § 249 HGB Rn. 81) und damit nicht auf Jubiläumswendungen. Daher besteht handelsrechtl. kein Ansatzwahlrecht für Jubiläumswendungen.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (847 f.); KLEINDIEK in STAUB, Großkomm. zum HGB, 4. Aufl. 2002, § 249 Rn. 50; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 33; aA STUHRMANN, DB 1987, 1967.

Verhältnis zu § 6a: § 6a gilt nicht für Rückstellungen für Jubiläumsszusagen. Jubiläumsszusagen sind keine Versorgungsregelungen iSd. § 6a und sind diesen auch nicht gleichzustellen (BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 [847]).

Verhältnis zu § 3 Nr. 52 aF iVm. § 3 LStDV aF: Nur noch für die historische Auslegung des Abs. 4 von Bedeutung ist § 3 Nr. 52 idF des StÄndG 1958 v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412), der iVm. § 3 Abs. 1 LStDV aF Jubiläumsszuwendungen des ArbG an ArbN, die bei ihm in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis stehen, im zeitlichen Zusammenhang mit dem 10., 25., 40., 50. oder 60. ArbN-Jubiläum bei diesen bis VZ 1998 betragsmäßig beschränkt stffrei stellte. Das Gleiche galt gem. § 3 Nr. 52 iVm. § 3 Abs. 2 LStDV für Jubiläumsszuwendungen anlässlich jedes 25. Firmen- oder Geschäftsjubiläums. § 3 Nr. 52 wurde zusammen mit § 3 LStDV durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) mit Wirkung ab VZ 1999 ersatzlos aufgehoben (s. § 3 Nr. 52 Anm. 1).

B. Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen für Dienstjubiläumsszuwendungen

I. Dienstjubiläumsszuwendung

1836 1. Dienstverhältnis

Begriff: Das mit dem Begriff Dienstjubiläumsszuwendung von Abs. 4 vorausgesetzte Dienstverhältnis wird durch einen Dienstvertrag iSd. § 611 BGB mit Dauerschuldcharakter begründet. Ein Dienstvertrag liegt vor, wenn menschliche Arbeit gegen ein Entgelt geschuldet ist. Er hat Dauerschuldcharakter, wenn die mit ihm begründeten gegenseitigen Pflichten nicht durch Erfüllung, sondern erst durch einen besonderen Beendigungstatbestand erlöschen (zB Befristung, Kündigung).

MÜLLER-GLÖGE in Münchener Komm. zum BGB, 5. Aufl. 2009, § 611 Rn. 16; RICHARDI in STAUDINGER, BGB, Neubearbeitung 2005, § 611 Rn. 2.

Beispiele: Praktisch wichtigster Fall des Dienstverhältnisses ist das Arbeitsverhältnis. Dienstverhältnisse werden aber auch durch einen Anstellungsvertrag mit den Organen juristischer Personen (zB Geschäftsführer der GmbH, Vorstand von AG, eG, e.V. usw.) und die aufgrund eines Dienstvertrags gegen besonderes Entgelt vereinbarten Geschäftsführungsleistungen für eine PersGes. begründet (KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 38; KORN/TORMÖHLEN, § 5 Rn. 579).

UE kann ein Dienstverhältnis iSd. Abs. 4 auch mit jedem freien Mitarbeiter bestehen, weil der Zweck des Abs. 4 allein darin besteht, Rückstellungen für Dienstjubiläumsszusagen zu begrenzen. Soweit nach den allgemeinen Regeln Rückstellungen für Dienstjubiläumsszusagen gebildet werden können, darf deren Begrenzung nicht davon abhängen, welchen Charakter das Dienstverhältnis hat. Ein sachlicher Grund, mit dem eine solche Differenzierung gerechtfertigt werden müsste, ist nicht erkennbar.

Wie hier HÖFER, DB 1993, 2241 (2242); LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1290; KORN/TORMÖHLEN, § 5 Rn. 579; aA, Dienstverhältnis iSd. Abs. 4 mit dem Handelsvertreter, nicht aber mit sonstigen freien Mitarbeitern: KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 38; Dienstverhältnis nur Arbeitsverhältnis: WERNER, StbKongRep. 1989, 307 (326).

2. Dienstjubiläum

Dienstjubiläum ist der Jahrestag, an dem ein Dienstverpflichteter, grundsätzlich bei ein und demselben Dienstberechtigten (zur Anrechnung von Vordienstzeiten bei einem anderen Dienstberechtigten s. Anm. 1844), eine vereinbarte Beschäftigungsdauer erreicht. Abzugsgrenzen hiervon sind persönliche Jubiläen des Dienstverpflichteten (zB Geburtstag, Hochzeitstag) und des Dienstberechtigten (zB ArbG-, Geschäfts- und Firmenjubiläen), die nicht die Beschäftigungsdauer des einzelnen Mitarbeiters, sondern andere Zeiträume zum Anlass einer Gratifikation nehmen. Zuwendungen anlässlich von ArbN-, ArbG-, Geschäfts- und Firmenjubiläen fallen nach dem Wortlaut auch dann nicht unter die Beschränkungen des Abs. 4, wenn sie die Beschäftigungsdauer des einzelnen ArbN als Bemessungsgrundlage für die Höhe der Zuwendung heranziehen. Für solche Zuwendungen sind Rückstellungen nach den allgemeinen Regeln zu bilden.

BFH v. 29.11.2000 – I R 31/00, BStBl. II 2004, 41; BLÜMICH/BUČIEK, § 5 Rn. 843; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 „Jubiläumszuwendungen“; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 40; KORN/TORMÖHLEN, § 5 Rn. 579; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1291. Eine ältere Auffassung, die auch Firmenjubiläen in den Anwendungsbereich des Abs. 4 einbezog (STUHRMANN, DB 1988, 1967), ist mit der Aufhebung des § 3 Abs. 2 LStDV aF überholt (s. Anm. 1835 aE).

Der Begriff „Jubiläum“ setzt nicht notwendig eine „runde“, etwa durch fünf teilbare, Jahreszahl voraus. Abs. 4 ist daher zB auch auf 2-, 3-, 6-, 9-, 12-jährige Dienstjubiläen anwendbar, wenn eine Zusage vereinbart wurde, die an entsprechende Beschäftigungsdauern anknüpft.

BMF v. 8.12.2008, BStBl. I 2008, 1013; HÖFER, DB 1993, 2241 (2242); KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 47; LOOSE, FR 2000, 553 (554); PITZKE, NWB 2009, 360 (361). Die ältere Verwaltungspraxis (BMF v. 29.10.1993, BStBl. I 1993, 898 Tz. 2) setzte mit einem Teil des Schrifttums (BLÜMICH/BUČIEK, § 5 Rn. 841; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 415) bereits für die Passivierung einer Rückstellung dem Grunde nach voraus, dass die Jubiläumsarbeitszeit durch fünf teilbar ist. Das lässt sich mit dem Gesetzeswortlaut nicht begründen und kann allenfalls vor dem Hintergrund des § 3 Abs. 1 LStDV aF (s. Anm. 1835 aE) erklärt werden.

3. Jubiläumszuwendung

Begriff: Jubiläumszuwendungen sind auf den Anlass des Dienstjubiläums bezogene und durch dieses bedingte Zuwendungen, die zusätzlich zum laufenden Dienstlohn gewährt werden, also über die periodische Abgeltung der Dienstleistung hinausgehen, und durch das Dienstverhältnis veranlasst sind. Die Zuwendung kann dabei in Geld oder geldwerten Vorteilen bestehen. Eine Jubiläumszuwendung iSd. Abs. 4 ist auch die Gewährung von Sonderurlaub anlässlich eines Dienstjubiläums.

BMF v. 8.12.2008, BStBl. I 2008, 1013 Tz. 1; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 42; KORN/TORMÖHLEN, § 5 Rn. 581.

Nach uE zutreffender Auffassung sind Jubiläumszuwendungen iSd. Abs. 4 Einmalzuwendungen. Dies folgt aus der Entstehungsgeschichte, insbes. aus der von § 3 Nr. 52 iVm. § 3 LStDV aF (s. Anm. 1835 aE) geprägten Begriffsvorstellung des historischen Gesetzgebers und dem Charakter der Jubiläumszuwendung als Sonderleistung, die außerhalb der periodischen Abgeltung der Dienstleistung gewährt wird. Deshalb ist etwa die ständige Überlassung eines Dienstwagens zur privaten Nutzung ab dem Dienstjubiläum keine Jubiläumszuwendung, weil sie nicht zusätzlich zum laufenden Arbeitslohn gewährt wird, sondern den laufenden Arbeitslohn erhöht.

BMF v. 8.12.2008, BStBl. I 2008, 1013 Tz. 1; KORN/TORMÖHLEN, § 5 Rn. 581; aA HÖFER, DB 1993, 2241 (2242); KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 42. Vgl. zur Abgrenzung zwischen „laufenden Zahlungen“ und zusätzlichen Leistungen BAYREUTHER, BB 2009, 102 mwN; LEMBKE, NJW 2010, 257 (260).

Beispiele: Jubiläumszuwendungen können zB in einmaligen Festbeträgen, lohn- oder gehaltsabhängigen Sonderzahlungen, Sachgeschenken, einmaligen Sonderrabatten auf Erzeugnisse des ArbG, Sonderurlaub, Vermögensbeteiligungen iSd. § 3 Nr. 39 und zusätzlichen Einmalbeiträgen zur Altersvorsorge sowie den auf die Zuwendungen ggf. entfallenden Steuern und Sozialabgaben bestehen (vgl. KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 42).

1839 4. Zusammenhang zwischen Dienstjubiläum und Zuwendung

Die Zuwendung muss „anlässlich“ des Dienstjubiläums gewährt werden. Das ist regelmäßig der Fall, wenn die Zuwendung vom Erreichen des Dienstjubiläums abhängt und im zeitlichen Zusammenhang mit dem Jubiläum gewährt wird. Auf die Bezeichnung kommt es nicht an.

Vgl. FG Hamb. v. 16.12.1975, EFG 1976, 346 (zu § 3 Nr. 52 aF); BLÜMICH/BUČIEK, § 5 Rn. 841; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 43; KORN/TORMÖHLEN, § 5 Rn. 582.

Eine Zuwendung, die auch dann gewährt wird, wenn der Dienstverpflichtete vor dem Dienstjubiläum ausscheidet, ist keine Dienstjubiläumszuwendung iSd. Abs. 4. Für in dieser Weise unverfallbare Betriebsstreuoprämien, Entschädigungen oder Abfindungen sind Rückstellungen nach den GoB zu bilden.

BODE/GRABNER, DB 1988, 2061 (2063 f.); KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 43; KORN/TORMÖHLEN, § 5 Rn. 583.

II. Verpflichtung zu einer Dienstjubiläumszuwendung

1840 1. Verpflichtung

Die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums muss, aufgrund individualvertraglicher Vereinbarung (auch durch Gesamtzusage, etwa durch Aushang am Schwarzen Brett oder Pressemitteilung, vgl. BAG v. 23.10.2002 – 10 AZR 48/02, NJW 2003, 2043), Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag oder betrieblicher Übung (vgl. BAG v. 28.7.2004 – 10 AZR 19/04, NJW 2004, 3652), rechtl. oder faktisch bestehen.

Abs. 4 erfasst damit auch Rückstellungen für freiwillige, bedingte oder unter einem Widerrufsvorbehalt erteilte Jubiläumszusagen. Dies ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte und insbes. aus dem systematischen Zusammenhang mit § 5 Abs. 1 iVm. § 249 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 Nr. 2 HGB, die grundsätzlich sowohl rechtl. als auch faktische Verpflichtungen einbeziehen.

Siehe Anm. 494 mwN; HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 85; KLEINDIEK in STAUB, Großkomm. zum HGB, 4. Aufl. 2002, § 249 Rn. 26; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 29.

Zugleich gebieten es weder der Zweck noch die Entstehungsgeschichte des Abs. 4, den Wortlaut einschränkend zu interpretieren und nur auf rechtsverbindliche, vorbehaltlose und unwiderrufliche Verpflichtungen zu beziehen. Vor dem Hintergrund der kaufmännischen Praxis, in der Jubiläumszusagen überwiegend unter einem Freiwilligkeits- oder Widerrufsvorbehalt erteilt werden,

BAYREUTHER, BB 2009, 102; LEDER, RdA 2010, 93 (95 f.); LEMBKE, NJW 2010, 257 (259); REISERER, DB 1997, 426; SWOBODA/KINNER, BB 2003, 418 (421).

hätte ein entsprechender Wille des Gesetzgebers deutlich zum Ausdruck kommen müssen. Das ist, anders als bei § 6a Abs. 1 Nr. 2 für Pensionszusagen, aber nicht der Fall. Vielmehr hat der Gesetzgeber einen ersten Entwurf für § 5

Abs. 4, in dem eine rechtsverbindliche Zusage zur Voraussetzung einer Rückstellung erhoben worden war, verworfen (s. Anm. 1831).

BFH v. 18.1.2007 – IV R 42/04, BStBl. II 2008, 956 m. zust. Anm. SCHLOTTER, BB 2007, 660; BMF v. 8.12.2008, BStBl. I 2008, 1013 Tz. 4; HÖFER, DB 1993, 2241 (2241 f.); KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 „Jubiläumszuwendungen“; aA KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 53; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1290; KORN/TORMÖHLEN, § 5 Rn. 581.2.

2. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

1841

Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme (s. Anm. 504) hängt bei Jubiläumszusagen ohne Freiwilligkeits- oder Widerrufsvorbehalt davon ab, ob mit hinreichender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden kann, dass der Dienstverpflichtete bis zum Jubiläumszeitpunkt dem Unternehmen die Treue hält. Dies ist auf der Grundlage der durchschnittlichen Fluktuation im Unternehmen, der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens und der besonderen Umstände im Einzelfall zu beurteilen.

Bei widerrufenen oder freiwillig versprochenen Jubiläumszuwendungen ist die Wahrscheinlichkeit der Gewährung auf der Grundlage der bisherigen Unternehmenspolitik zu beurteilen und bei Aufstellung der Bilanz zu prüfen, inwieweit objektiv erkennbare Tatsachen vorliegen, die es hinreichend wahrscheinlich erscheinen lassen, dass die Jubiläumszuwendung im Jubiläumszeitpunkt gewährt wird (BFH v. 18.1.2007 – IV R 42/04, BStBl. II 2008, 956).

III. Besondere Anforderungen des Abs. 4 an die Dienstjubiläumszusage

1. Zusage

1842

Die Verpflichtung zu einer Dienstjubiläumszuwendung muss auf einer ausdrücklichen Erklärung des Dienstberechtigten beruhen. Bei Verpflichtungen, die sich allein aus dem Gleichbehandlungsgebot oder aus betrieblicher Übung ergeben, fehlt es an dieser Erklärung. Für diese dürfen nach Abs. 4 keine Rückstellungen gebildet werden (vgl. KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 51).

2. Schriftform

1843

Begriff: Schriftlich ist die Zusage erteilt, wenn die ihr zu Grunde liegende Erklärung stofflich in Papierform verkörpert ist. Nicht notwendig ist die Unterzeichnung oder der Zugang der Erklärung beim Dienstverpflichteten. Der Zweck des Schriftformerfordernisses, die Rechtssicherheit unter dem Gesichtspunkt der Nachprüfbarkeit durch die FinVerw. zu erhöhen,

vgl. BTDrucks. 11/2157, 140; BTDrucks. 11/2536, 47; BFH v. 27.4.2005 – I R 75/04, BStBl. II 2005, 702,

wird wie bei § 6a Abs. 2 Nr. 3 erreicht, wenn seine Funktion erfüllt ist, die fort-dauernde Wiedergabe und Überprüfbarkeit der Erklärung zu gewährleisten (Perpetuierungs- und Beweisfunktion, vgl. WÜNSCH in PAHLKE/KÖNIG, AO, 2. Aufl. 2009, § 87a Rn. 41; vgl. § 6a Anm. 35). Bei einer Gesamtzusage genügt daher eine schriftliche Bekanntmachung in geeigneter Form (vgl. BFH v. 27.4.2005 – I R 75/04, BStBl. II 2005, 702), etwa durch Aushang am Schwarzen Brett (vgl. zu dieser Form BAG v. 23.10.2002 – 10 AZR 48/02, NJW 2003, 2043) oder Veröffentlichung in der gedruckten Hauszeitschrift. Die Schriftform wird auch durch eine schriftliche Zusage an den Betriebsrat, durch schriftlichen Individual-

vertrag, durch Betriebsvereinbarung, durch Tarifvertrag oder einen gerichtlichen Vergleich gewahrt.

Elektronische Form oder Textform erfüllen dagegen nicht das Schriftformerfordernis. § 87a AO ist nicht anwendbar, weil es sich nicht um eine Erklärung im Besteuerungsverfahren handelt, für die § 87a AO allein die Ersetzung der Schriftform durch die elektronische Form ermöglicht. § 126a BGB ist nicht entsprechend anwendbar.

Vgl. § 6a Anm. 35; BRANDIS in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 87a AO Rn. 13; WÜNSCH in PAHLKE/KÖNIG, AO, 2. Aufl. 2009, § 87a Rn. 42. Auch im Arbeitsrecht müssen die Zusagen schriftlich dokumentiert werden. Dies kann nicht durch elektronische Form oder Textform ersetzt werden (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 3 NachwG; GOTTHARDT/BECK, NZA 2002, 876).

Deshalb genügt weder eine E-Mail an alle Mitarbeiter, noch die in der Praxis zunehmend an die Stelle des Aushangs am Schwarzen Brett tretende Bekanntmachung im Intranet des Dienstberechtigten (vgl. BAG v. 22.1.2003 – 10 AZR 395/02, ZIP 2003, 1858) dem Schriftformerfordernis des Abs. 4, wenn die Erklärung nicht zuvor auf andere Weise schriftlich abgegeben wurde.

Inhalt der schriftlichen Zusage: Die für Ansatz und Bewertung wesentlichen Voraussetzungen und die Ausgestaltung der Zuwendung müssen schriftlich fixiert sein. Dabei reicht es aus, wenn andere Schriftstücke oder gesetzliche Bestimmungen in Bezug genommen werden und sich die wesentlichen Inhalte der Jubiläumszusage aus der schriftlichen Zusage durch Auslegung ermitteln lassen. Danach genügt auch eine schriftliche Zusage dem Schriftformerfordernis, die die aufgehobenen § 3 Nr. 52 aF und § 3 LStDV aF in Bezug nimmt (glA SCHROER/STARKE, FR 2003, 1164 [1165]).

Zeitpunkt der schriftlichen Zusage: Die Zusage muss bis zum Bilanzstichtag schriftlich erteilt worden sein. Dabei handelt es sich um ein Ereignis, das als materiell-rechtl. Voraussetzung für die Rückstellungsbildung nicht nach den Grundsätzen der Wertaufhellung nachträglich berücksichtigt werden kann.

glA BLÜMICH/BUCEK, § 5 Rn. 851; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 51.

1844 3. Erdienenszeitraum

Abs. 4 lässt Rückstellungen nur für solche Jubiläumszuwendungen zu, die das Bestehen eines Dienstverhältnisses von wenigstens fünfzehn Jahren voraussetzen. Die Berechnung der maßgeblichen Dienstjahre richtet sich nach der Jubiläumszusage. Diese kann nicht nur an die Dienstzeiten beim Zusageenden, sondern auch an Dienstzeiten bei verbundenen Unternehmen oder in Unternehmen, Betrieben oder Teilbetrieben anknüpfen, deren wesentliche Grundlagen zB durch einen Umwandlungsvorgang oder Unternehmenskauf auf den Zusageenden übergegangen oder die Gegenstand eines Betriebsübergangs iSd. § 613a BGB geworden sind.

Vgl. KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 47; zur Berechnung der Dienstzeit für § 3 Nr. 52 aF, § 3 LStDV aF instruktiv: Abschn. 23 LStDR 1999, BStBl. I 1999, Sonder-Nr. 1.

Dies folgt aus dem Zweck der Jubiläumszuwendung, die Betriebsstreu zu belohnen, die von einem Dienstherrnwechsel häufig unbeeinflusst bleibt, und wird vom Wortlaut des Abs. 4 nicht in Frage gestellt, der das Bestehen „eines“ Dienstverhältnisses und nicht ein wenigstens fünfzehnjähriges Dienstverhältnis mit dem Zusageenden voraussetzt. Deshalb kann die Zusage auch Dienstzeiten mit Unterbrechungen und Zeiträume nach dem Eintritt in den Ruhestand berücksichtigen, ohne das Rückstellungsverbot des Abs. 4 auszulösen.

Eine organschaftliche Beziehung iSd. §§ 14 ff. KStG, § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ist in Konzernstrukturen nicht vorauszusetzen und ist von der Verwaltungspraxis auch für die StFreiheit von Jubiläumszuwendungen nach § 3 Nr. 52 aF nicht verlangt worden (vgl. Abschn. 27 Abs. 3 Nr. 2 LStR 1999). Das eine Jubiläumszusage charakterisierende Kriterium der Betriebstreue steht in keinem Zusammenhang mit den Voraussetzungen der ertragstrechl. oder ustrechtl. Organschaft.

AA iErg. KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 47 mit Verweis auf STUHRMANN, DB 1988, 1967 (1968) und WERNER, StbKongRep. 1989, 307 (328).

IV. Besondere zeitliche Beschränkungen für die Rückstellungsbildung

1. Mindestdauer des Dienstverhältnisses am Bilanzstichtag

1845

Passivierungsverbot in den ersten zehn Beschäftigungsjahren: Eine Rückstellung für erteilte Dienstjubiläumszusagen darf nach Abs. 4 nur für Zuwendungen an solche ArbN gebildet werden, deren Dienstverhältnis am Bilanzstichtag zehn Jahre bestanden hat. Damit trifft der Gesetzgeber eine typisierende Regelung über die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus einer Jubiläumszusage und geht dabei davon aus, dass typischerweise ein durch eine solche Zusage Begünstigter, solange er nicht wenigstens zehn Jahre dem Betrieb angehört hat, den Anspruch auf die Zuwendung mit überwiegender Wahrscheinlichkeit nicht mehr geltend machen wird (BTDrucks. 11/2536, 77).

Mit dieser typisierenden Regelung über die Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit in den ersten zehn Jahre des Beschäftigungsverhältnisses bewegt sich der Gesetzgeber in dem ihm zustehenden Typisierungsspielraum. Empirische Studien weisen auch für bereits länger als fünf Jahre bestehende Beschäftigungsverhältnisse als Median für die Fortbestehensdauer dieser Beschäftigungsverhältnisse nur einen Zeitraum von etwa drei Jahren aus.

ERLINGHAGEN, Erstarrung, Beschleunigung oder Polarisierung? Arbeitsmarktmobilität und Beschäftigungsstabilität im Zeitverlauf. Neue Ergebnisse mit der IAB-Beschäftigtentstichprobe. Graue Reihe des Instituts Arbeit und Technik, Nr. 2006–01, 25.

Abs. 4 enthält keine Aussage über die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme für Beschäftigungsverhältnisse, die bereits länger als zehn Jahre bestehen. Diese ist nach den allgemeinen Regeln zu bestimmen (s. Anm. 1841).

Berechnung der Beschäftigungsdauer: Für die Ermittlung der Dauer des Dienstverhältnisses gelten dieselben Regeln wie für die Ermittlung des Erdienenszeitraums (s. Anm. 1844). Das Dienstverhältnis beginnt mit dem Tag des vereinbarten Dienstbeginns.

Beispiel: Ist Dienstbeginn der 1.1.01, kann eine Rückstellung erstmals am 31.12.10 gebildet werden.

Das Dienstverhältnis muss nicht ununterbrochen bestanden haben (aA BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 851; KORN/TORMÖHLEN, § 5 Rn. 586). Abs. 4 enthält die gesetzgeberische Wertung, dass die Bindung an den Betrieb erst bei langjähriger Beschäftigungsdauer hinreichend verstetigt ist, um die Inanspruchnahme aus einer Jubiläumszusage wahrscheinlich erscheinen zu lassen. Diese Bindung kann aber nicht allein durch ein ununterbrochen bestehendes Dienstverhältnis hergestellt werden. Auch ein ArbN, der aufgrund der Auftragslage regelmäßig für einen ähnlichen Jahreszeitraum entlassen wird (zB im Baugewerbe), um nach kurzer Arbeitslosigkeit sein Dienstverhältnis beim gleichen ArbG fortzusetzen,

oder ein sonstiger Dienstverpflichteter, der regelmäßig, aber nicht ununterbrochen für einen Dienstberechtigten tätig ist, bietet nach Ablauf von zehn Jahren erhöhte Gewähr dafür, dem Unternehmen längerfristig die Treue zu halten.

1846 2. Anwartschaften nach dem 31.12.1992

Für Jubiläumszusagen, die vor dem 1.1.1993 erteilt worden sind, dürfen Rückstellungen nur für den Teil der Zuwendung gebildet werden, der durch praktizierte Betriebstreue nach dem 31.12.1992 verdient wurde.

BMF v. 8.12.2008, BStBl. I 2008, 1013 Tz. 2 und 13 ff.; BLÜMICH/BUCEK, § 5 Rn. 852; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 49; KORN/TORMÖHLEN, § 5 Rn. 593 f.; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1292; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 415.

Die Verwaltungspraxis berücksichtigt diese Stichtagsregelung für Altzusagen vor dem 1.1.1992 bei der Bewertung, indem sie den Wert der Rückstellung zum 31.12.1992 vom Wert der Rückstellung zum maßgeblichen Bilanzstichtag abzieht (vgl. BMF v. 8.12.2008, BStBl. I 2008, 1013 Tz. 2 und 13 ff.).

C. Rückstellungsbildung

1847

I. Passivierungspflicht

Nach den GoB zu bildende Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen sind unter den Voraussetzungen des Abs. 4 in der StBil. zu passivieren. Abs. 4 enthält kein stl. Wahlrecht. Mit der Formulierung „... dürfen nur gebildet werden ...“ werden nach der Entstehungsgeschichte und dem Zweck der Norm (s. Anm. 1832a) allein zusätzliche Mindestvoraussetzungen festgelegt, unter denen handelsrechtl. gebotene Rückstellungen auch in der StBil. ausgewiesen werden müssen.

1848

II. Höhe der Rückstellungen

Grundsatz: Die Bewertung von Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen richtet sich nach den allgemeinen Regeln (s. § 6 Anm. 1160 ff.). Danach ist vom Wert der zugesagten Zuwendungen am Bilanzstichtag (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f.) auszugehen (Höchstbetrag, s. § 6 Anm. 1162), dieser ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a Satz 1 um einen Fluktuationsabschlag zu vermindern (s. § 6 Anm. 1164 ff.) und der Saldo gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1 rätierlich anzusammeln (s. § 6 Anm. 1182 ff.) sowie gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 (s. § 6 Anm. 1186 ff.) abzuzinsen. Grundsätzlich sind die Rückstellungen für jede Jubiläumszusage gem. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB einzeln zu bewerten.

Erfüllungsbetrag: Maßgeblich ist der Wert der Zuwendung am Bilanzstichtag ausgehend von den Vollkosten einschließlich der ArbG-Anteile zur Sozialversicherung auf die Zuwendung. Versprochener Sonderurlaub ist nach den Grundsätzen für die Bewertung von Urlaubsrückstellungen anzusetzen (s. Anm. 514 „Erfüllungsrückstand“; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 550 „Urlaub“). Bei variablen Zuwendungen ist auf den Wert der Zuwendung am Bilanzstichtag abzustellen. Änderungen der Maßgrößen für die Zuwendung, zB Lohn- und Gehaltssteigerungen, sind zu berücksichtigen, wenn sie am Bilanzstichtag feststehen.

Vgl. HÖFER, DB 1993, 2241 (2243); KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 61; LANGOHR-PLATO, FR 1994, 389 (390).

Zukünftig abschbare, aber am Bilanzstichtag noch unsichere Lohn- und Gehalts- oder Preissteigerungen sind dagegen nicht zu berücksichtigen.

Das ergibt sich für alle nach dem 31.12.2009 endenden Wj. nunmehr ausdrücklich aus § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f; vgl. dazu SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 484.

Fluktuationsabschlag: Abs. 4 trägt der Fluktuation durch ArbG-Wechsel typisierend durch Aufschub der konkreten Rückstellungsfähigkeit von Dienstjubiläumszuwendungen auf das elfte Beschäftigungsjahr Rechnung. Bei der Bewertung ist darüber hinaus nur noch die Fluktuation durch Tod und Invalidität, die in Abhängigkeit von der Ausgestaltung der Zusage dazu führen kann, dass Jubiläumszusagen teilweise nicht erfüllt werden müssen, mit einem Bewertungsabschlag nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a zu berücksichtigen. Dabei können die für Pensionsrückstellungen nach § 6a Abs. 3 Satz 3 geltenden anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik entsprechend angewendet werden.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (848); BODE/GRABNER, DB 1987, 1261 (1263); GRABNER, DB 1992, 2561 (2562); HARTUNG, BB 1989, 736 (738); HARTUNG, BB 1989, 1723 (1724); HÖFER, DB 1993, 2241 (2243); KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 64; LANGOHR-PLATO, FR 1994, 389 (390). Die Verwaltungspraxis (BMF v. 8.12.2008, BStBl. I 2008, 1013 Tz. 9) greift für die Ermittlung des Teilwerts von Rückstellungen für Dienstjubiläumzusagen auf die „Richttafeln 2005 G“ von HEUBECK (BMF v. 16.12.2005, BStBl. I 2005, 1054) zurück.

Neben der Bewertung mit dem versicherungsmathematischen Barwert ist auch eine Bewertung nach einem Pauschalwertverfahren mit den GoB vereinbar, das, wie die Pauschalierungstabelle der Verwaltungspraxis, allgemein anerkannt ist und eine hinreichend sichere Schätzung der höchstmöglichen zukünftigen Belastungen ermöglicht.

Siehe Anm. 217; vgl. KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 62; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 HGB Rn. 100 „Jubiläumszuwendung“; KORN/TORMÖHLEN, § 5 Rn. 597. Die Verwaltungspraxis gewährt ein Wahlrecht zwischen Teilwert- und Pauschalwertverfahren: BMF v. 8.12.2008, BStBl. I 2008, 1013 Tz. 9, 10 ff. Das gewählte Verfahren bindet den Stpfl. für fünf Jahre.

In typischen Fällen führt das Pauschalwertverfahren zu niedrigeren Rückstellungen (HÖFER, DB 2003, 2241 [2243]).

Ansammlung: Bei der Bemessung der Rückstellung sind nur die bis zum Bilanzstichtag bereits erdienten Anwartschaften einzubeziehen. Bei der Ansammlung des Rückstellungsbetrags nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d ist zu berücksichtigen, dass die Rückstellung nach Abs. 4 im elften Dienstjahr des Dienstverpflichteten erstmals gebildet werden darf. Der Rückstellungsbetrag ist gleichwohl auf den gesamten Zeitraum zwischen dem in der Zusage genannten Beginn des Erdienenszeitraums (idR Dienstantritt) und dem Jubiläum zu verteilen. Im elften Dienstjahr sind die aufgeschobenen Raten entsprechend § 6a Abs. 4 Satz 3 Halbs. 1 (s. § 6a Anm. 156) nachzuholen, weil diese wirtschaftlich zu den früheren Jahren gehören und § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d nicht auf die Verteilung, sondern auf die Zuordnung des Aufwands zu den Jahren abzielt, zu denen er wirtschaftlich gehört.

Vgl. BLÜMICH/BUCEK, § 5 Rn. 853; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 68; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 1299; SIEGEL, BB 1989, 182; KORN/TORMÖHLEN, § 5 Rn. 602; aA, Wahlrecht, KÜTING/WEBER, BB 1988, 2280 (2284 f.).

Das Gleiche gilt, wenn eine Zusage nach Dienstantritt und nach dem zehnten Dienstjahr erstmals erteilt oder erhöht wird. Dann ist für die Verteilung der Raten auf den Erdienenszeitraum abzustellen und es sind die Raten für die in der

Zeit vor der Zusage bereits erdienten Dienstjahre im Zeitpunkt der Zusage bzw. im elften Dienstjahr nachzuholen.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (Nr. 3. c); BLÜMICH/BUČIEK, § 5 Rn. 853; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. E 68; DUNKER, Arbeitnehmer-Jubiläumsrückstellungen, 1991, 177; HARTUNG, BB 1989, 1723.

Abzinsung: Für alle nach dem 31.12.1998 endenden Wj. sind Rückstellungen für Geld- und Sachleistungsverpflichtungen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e mit 5,5 % pro Jahr abzuzinsen (s. § 6 Anm. 1187).

Zusagen vor dem 31.12.1992: s. Anm. 1846.

1849

D. Dienstjubiläumszusagen und Betriebsveräußerung

Der Wert der handelsrechtl. gebotenen, aber wegen Abs. 4 in der StBil. nicht zu passivierenden Rückstellungen ist bei einer Betriebsveräußerung dem Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 2 nicht hinzuzurechnen. Das in Abs. 4 enthaltene Rückstellungsverbot für nicht iSd. Abs. 4 qualifizierte Jubiläumszusagen enthält kein finales BA-Abzugsverbot, sondern nur einen Aufschub der stl. Berücksichtigung bis zur Realisierung. Der Erwerber des Betriebs wird die mit den Jubiläumszusagen verbundenen und übernommenen Verbindlichkeiten kaufpreismindernd berücksichtigen. Damit realisieren sich mit der Übertragung des Betriebs die mit den betreffenden Verbindlichkeiten verbundenen Verluste endgültig und müssen deshalb beim Veräußerer im Zeitpunkt der Veräußerung gewinnmindernd berücksichtigt werden. Der Erwerber muss Abs. 4 in seinem BV-Vergleich gleichwohl auch für die übernommenen Verpflichtungen aus den Zusagen für Jubiläumsrückstellungen des Veräußerers berücksichtigen.

BFH v. 17.10.2007 – I R 61/06, BStBl. II 2008, 555 = FR 2008, 1158 m. Anm. PRINZ.

[Anschluss S. E 812/0a]

Erläuterungen zu Abs. 4a: Nichtansatz von Drohverlustrückstellungen

Autoren: Prof. Dr. Katja **Rade**, Pforzheim, und
Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater, Pforzheim/München
Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater, Pforzheim/München

Schrifttum: DÖLLERER, Zur Bilanzierung des schwebenden Vertrags, BB 1974, 1541; GROH, Verbindlichkeitsrückstellung und Verlustrückstellung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede, BB 1988, 27; MOXTER, Zum Passivierungszeitpunkt von Umweltschutzrückstellungen, in FS FORSTER, Düsseldorf 1992, 427; IDW, Bankenfachausschuß, Stellungnahme BFA 2/1993, Bilanzierung und Prüfung von Financial Futures und Forward Agreements, WPg. 1993, 517; GROH, Rechtsprechung und Bilanzsteuerrecht, StuW 1994, 90; HERZIG, Drohverlustrückstellungen für wirtschaftlich ausgewogene Geschäfte, DB 1994, 1429; IDW, Bankenfachausschuß, Stellungnahme BFA 2/1995, Bilanzierung von Optionsgeschäften, WPg. 1995, 421; GREFE, Bilanz-(steuer-)rechtliche Aspekte des Verbots von Drohverlustrückstellungen, BB 1997, 2635; MOXTER, Zur Abgrenzung von Verbindlichkeitsrückstellungen und (künftig grundsätzlich unzulässigen) Verlustrückstellungen, DB 1997, 1477; MOXTER, Der Apotheker-Fall – Anmerkungen und Konsequenzen zum Beschluss des Großen Senats vom 23.6.1997 – GrS 2/93, DB 1997, 2233; HEDDÄUS, Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Drohverlustrückstellungen, Düsseldorf 1997; HEDDÄUS, Grenzen der Bilanzierung von Drohverlustrückstellungen nach geltendem Recht und nach dem Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1998, BB 1997, 1463; HERZIG/RIECK, Die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften im Steuerrecht – Übergangsfragen und Grundsätzliches, BB 1998, 311; HOFFMANN, Anmerkungen zum bilanzrechtlichen Teil des Steuerreformgesetzes 1998, BB 1997, 1195; OSER, Zum Saldierungsbereich bei Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Dauerschuldverhältnissen, BB 1997, 2367; STOBBE, Neue Koordinaten des Steuerbilanzrechts, FR 1997, 361; BORDEWIN, Keine Rückstellung für drohende Verluste in der Steuerbilanz, FR 1998, 226; MOXTER, Künftige Verluste in der Handels- und Steuerbilanz, DStR 1998, 509; NAUMANN, Zur Abgrenzung von künftig ertragsteuerlich nicht mehr zu bildenden Drohverlustrückstellungen, insbesondere bei Kreditinstituten, BB 1998, 527; IDW, Stellungnahme zur Rechnungslegung: Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen, RS HFA 4, WPg. 2000, 716; PRAHL/NAUMANN, Financial Instruments, HdJ II/10, Köln 2000; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerbilanzielle Abbildung von Optionsgeschäften beim Stillhalter, DB 2002, 1570; HAHNE/SIEVERT, Abgrenzung von Drohverlustrückstellungen und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, DStR 2003, 1992; HOFFMANN, Passivierung von Optionsprämien beim Stillhalter als Verbindlichkeit, StuB 2003, 543; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007; KRÜGER, Zur Verfassungsmäßigkeit des Verbots der Verlustrückstellung, FR 2008, 625; SCHMITZ, Steuerliche Auswirkungen handelsrechtlicher Bewertungseinheiten, DB 2009, 1620; SCHLOTTER, Partielle Abkehr vom Folgerichtigkeitsgrundsatz, BB-Kommentar zum BVerVG-Beschluss v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BB 2009, 1408, 1412.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4a

1. Begriff und sachlicher Anwendungsbereich der Drohverlustrückstellung

1850

Passivierungsverbot: Abs. 4a verbietet die Passivierung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Rückstellungen gelten als Fremdkapital. Mit ihnen werden zukünftige (rechtl. oder wirtschaftliche) Leistungsverpflichtungen (idR Ausgaben oder Aufwandsüberschüsse = Verluste) in der Periode ihres Entstehens gewinnmindernd berücksichtigt (zu den Rückstellungskriterien vgl. Anm. 490 ff.). Im Unterschied zu den Verbindlichkeiten erfassen Rückstellungen künftige Ausgaben oder Ver-

luste, die im Hinblick auf ihre Entstehung und/oder Höhe zum Zeitpunkt der Bilanzierung noch ungewiss sind. Mit der Rückstellungsbildung werden die später zu leistenden Ausgaben oder die zu erwartenden Verluste den Perioden ihrer Verursachung zugeordnet. Bei Nichtbildung verzögert sich der Verlustausweis bis zur tatsächlichen Realisation des Geschäfts.

Schwebende Geschäfte werden vom BFH iSv. §§ 320 ff. BGB ausgelegt als gegenseitige Verträge, die noch nicht (vollständig) erfüllt sind (vgl. BFH v. 25.1.1984 – I R 7/80, BStBl. II 1984, 344 [345]; v. 10.4.1991 – II R 118/86, BStBl. II 1991, 620 [621]; v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 [737 mwN]; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 Rn. 53; HEDDÄUS, Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Drohverlustrückstellungen, 1997, 44 f. mwN; s. dazu ausführlich Anm. 288). Zu den schwebenden Geschäften gehören schwebende Beschaffungs- oder Absatzgeschäfte, wie bspw. Kauf-, Werk- oder Werklieferungsverträge sowie Dauerschuldverhältnisse (bspw. Miet-, Pacht- oder Arbeitsverhältnisse; vgl. hierzu auch Anm. 288). Drohverlustrückstellungen bilden nach den handelsrechtl. GoB eine Ausnahme vom Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte (vgl. BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735, 737 mwN; s. dazu Anm. 290).

Drohende Verluste stellen Aufwandsüberschüsse dar, die durch einen Vergleich künftiger Aufwendungen mit künftigen Erträgen ermittelt werden. Bei schwebenden Absatzgeschäften droht ein Verlust, wenn der Wert der noch nicht (vollständig) erbrachten Sach- oder Dienstleistungsverpflichtung den (vertraglich festgelegten) Entgeltanspruch übersteigt. Bei schwebenden Beschaffungsgeschäften liegt ein Verpflichtungsüberschuss vor, wenn der (vertraglich festgelegte) Kaufpreis unter dem voraussichtlich zu erzielenden Verkaufserlös liegt. Zur Feststellung, ob aus Dauerschuldverhältnissen ein Verlust droht, sind diese in einen noch abzuwickelnden (schwebenden) und einen bereits abgewickelten (nicht mehr schwebenden) Vertragsteil aufzuteilen. Maßgeblich für die Höhe des Verpflichtungsüberschusses sind die objektiven Wertverhältnisse am Bilanzstichtag (vgl. BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 [738]; v. 11.2.1998 – I R 62/97, BStBl. II 1998, 658 [659]).

1851 2. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich

Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590, BStBl. I 1997, 928): Bis zum Jahr 1997 waren Drohverlustrückstellungen, die handelsrechtl. gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB passivierungspflichtig sind, über den Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 EStG verpflichtend auch in der StBil. zu bilden (vgl. BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 [737 mwN]). Mit der Umsetzung des Art. 1 Nr. 2 des oben genannten Gesetzes wurde § 5 um Abs. 4a erweitert und ein grundsätzliches Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen in der StBil. unmissverständlich formuliert.

Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 13: Das Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen greift erstmals für das Wj., das nach dem 31.12.1996 endet. Die erfolgswirksame Auflösung der bis dahin gebildeten Drohverlustrückstellungen muss im ersten nach dem 31.12.1996 endenden Wj. mit mindestens 25 % erfolgen, eventuell verbleibende Restbeträge sind in den sich anschließenden fünf Wj. (bis Ende 2002) zu jeweils 15 % aufzulösen (zu Übergangsproblemen s. GREFE, BB 1997, 2635 ff.; HERZIG/RIECK, BB 1998, 311).

Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353): Ausnahmen vom grundsätz-

lichen Verbot zum Bilanzansatz von Drohverlustrückstellungen wurden durch den neuen Abs. 4a Satz 2 iVm. Abs. 1a geschaffen: Negative Ergebnisse aus den in der handelsrechtl. Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten müssen auch in der StBil. passiviert werden. Letztere sind gem. BFA 2/1995 (WPG. 1995, 421 [422]) für jene Finanzinstrumente zu bilden, die mit anderen Bilanzposten oder schwebenden Geschäften in einem nachweislichen, dh. eindeutig dokumentierten Absicherungszusammenhang stehen (vgl. auch FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. VII. § 246 Rn. 27–29, 54 f.). Die Aufhebung des Passivierungsverbots für diese „lediglich technisch als Rückstellung für drohende Verluste bezeichnete Bilanzposition“ (Begründung RegE zum o.g. Gesetz, BR-Drucks. 937/05, 9) gilt ohne Übergangsregelung erstmals ab dem VZ 2006.

Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650): Mit der Umsetzung des BilMoG wurden die handelsrechtl. Regelungen zur Bildung von Bewertungseinheiten erstmals kodifiziert und im Vergleich zur bisherigen Bilanzierungspraxis erweitert (§ 254 HGB nF). Die handelsrechtl. Bildung von Bewertungseinheiten ist seit dem 29.5.2009 auch für bestimmte Makro- und Portfolio-Hedges geboten (bspw. Optionen, die im Rahmen von Handelsaktivitäten oder zur Risikostreuung eingesetzt werden). Damit erfährt das grundsätzliche Passivierungsverbot zur Bildung von Drohverlustrückstellungen in der StBil. eine weitere Einschränkung (im Ergebnis wohl auch SCHMITZ, DB 2009, 1620 [1622]). § 5 Abs. 1a idF des Art. 3 des BilMoG ist nach § 52 Abs. 12e erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 beginnen. Sofern das Wahlrecht nach Art. 66 Abs. 3 Satz 6 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch idF des Art. 2 des BilMoG ausgeübt wird, kann § 5 Abs. 1a nach § 52 Abs. 12e Satz 2 bereits für Wj. angewendet werden, die nach dem 31.12.2008 beginnen.

3. Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips

1852

Vorbehaltsvorschrift: Abs. 4a Satz 1 ist eine Vorbehaltsvorschrift (vgl. Anm. 77, 92), mit der die in Abs. 1 kodifizierte materielle Maßgeblichkeit für die stl. Gewinnermittlung durchbrochen wird.

Einschränkung der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: Das Verbot zur Passivierung von Drohverlustrückstellungen schränkt den Geltungsbereich des handelsrechtl. Vorsichts- und Imparitätsprinzips in der StBil. erheblich ein (s. dazu Anm. 220a–221a). Nach handelsrechtl. GoB müssen drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zwingend bereits im Jahr der Entstehung aufwandswirksam erfasst werden, um künftige Geschäftsjahre von Belastungen freizuhalten, die im laufenden Geschäftsjahr bereits verursacht wurden (vgl. KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 Rn. 58). Eine Verschiebung des Aufwandsüberschusses bis zu dem Zeitpunkt, an dem der Verlust tatsächlich realisiert wird, ist nicht mit den handelsrechtl. GoB vereinbar, da Gewinne vorzeitig besteuert werden, die später beim Eintritt der Verluste nicht mehr als Substanz zur Verfügung stehen (vgl. STOBBE, FR 1997, 361 [365]; OSER, BB 1997, 2367 [2368]; BORDEWIN, FR 1998, 226 [227]). Bei Vorliegen der Tatbestände des Abs. 4a Satz 1 ist das Aufstellen einer Einheitsbilanz somit nicht mehr möglich, da hier zwingende Unterschiede zwischen Handelsbilanz- und Steuerbilanzrecht bestehen.

1853 **4. Verfassungsrechtliche Bedenken**

Verfassungsrechtl. Bedenken gegen § 5 Abs. 4a Satz 1 bestehen im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG, aus dem das Gebot der gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit folgt (so zB KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 5 Rn. 145; aA KRÜGER, FR 2008, 625, der allerdings die Problematik der Beschränkungen bei der Verlustverrechnung nach § 10d nicht in seine Analyse einbezieht). Das strechtl. Ansatzverbot für Drohverlustrückstellungen führt dazu, dass eine bestimmte Kategorie entstandener drohender Verluste nicht berücksichtigt werden darf, während andere Formen (bspw. die Teilwertabschreibung bei dauernder Wertminderung) weiterhin erfolgswirksam zu erfassen sind. Auch sind Stpfl. unterschiedlicher Branchen in unterschiedlichem Maße vom Passivierungsverbot des Abs. 4a Satz 1 betroffen (vgl. MOXTER, DB 1997, 1477). Über die Verfassungsmäßigkeit der eingeschränkten Berücksichtigung von Drohverlustrückstellungen wurde noch nicht abschließend entschieden (kritisch im Hinblick auf die Erfolgsaussichten einer verfassungsgerichtlichen Klage BORDEWIN, FR 1998, 226 [233]).

Bestätigt wurde die Verfassungsmäßigkeit durch FG Bremen v. 26.8.2004, EFG 2004, 1588 (aufgehoben durch BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705) sowie FG Rh.-Pf. v. 18.11.2002, EFG 2003, 289 (292) (Rev. BFH VII R 1/03). Allerdings hat der BFH die Frage der Verfassungsmäßigkeit in BFH v. 11.4.2003 – IV B 176/02, BFH/NV 2003, 919 (921) offen gelassen. Auch in seinem Urteil v. 11.10.2007 zur bilanzstl. Behandlung der Rückkaufverpflichtung von Gebrauchtwagen eines Kfz.-Händlers blieb die erwartete Klärung der Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4a aus (BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705).

Bestätigung steuerrechtlicher Vorbehaltsvorschriften durch BVerfG: Betreffend der Übergangsregelungen zum Verbot von Jubiläumsrückstellungen (§ 5 Abs. 4; § 52 Abs. 6) hat BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00 (BStBl. II 2009, 685) in Vorbehaltsvorschriften in Form eines Rückstellungsverbots keine Abweichung vom Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sowie vom objektiven Nettoprinzip gesehen (vgl. BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00 aaO [690]). Es ist damit zu rechnen, dass diese Rspr. des BVerfG auf das Verbot von Drohverlustrückstellungen übertragbar ist (vgl. SCHLOTTER, BB 2009, 1408). Fraglich bleibt die Anwendbarkeit dieser Rspr. uE allenfalls dann, wenn aufgrund der Beschränkungen des Verlustausgleichs (§ 10d) Aufwendungen stl. nicht mehr geltend gemacht werden können und es somit zu einer Übermaßbesteuerung kommen könnte (zB bei späterer Insolvenz, da ein Verlustrücktrag idR dann nicht mehr zulässig ist; zur Kritik s. auch Anm. 81).

1854 Einstweilen frei.

II. Abgrenzung von Drohverlustrückstellungen zu anderen Passiva und zur Teilwertabschreibung (Abs. 4a Satz 1)

1855 1. Die Abgrenzung zu Verbindlichkeitsrückstellungen

Konkurrenzverhältnis: Aus einem schwebenden Geschäft kann gemäß BFH-Rspr. sowohl das Erfordernis zur Passivierung einer Verbindlichkeits- als auch einer Drohverlustrückstellung resultieren (BFH v. 16.9.1970 – I R 184/67, BStBl. II 1971, 85 [86]), wobei die Verbindlichkeitsrückstellung vorrangig gegenüber der Drohverlustrückstellung angesehen wird (BFH v. 15.3.1993 – IV R

75/91, DSStR 1993, 1552 [1553]; GROH, StuW 1994, 90 [95]; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 249 Rn. 67; MOXTER, DSStR 1998, 509 [514]). Abgrenzungsprobleme ergeben sich insbes. bei Dauerschuldverhältnissen, wie bspw. Miet- oder Pachtverhältnissen sowie Arbeitsverhältnissen.

Beispiel zum Konkurrenzverhältnis zwischen Drohverlust- und Verbindlichkeitsrückstellungen: Hat ein Unternehmen Geschäftsräume angemietet, für die sich vor Ablauf des Mietvertrags herausstellt, dass sie weder selbst genutzt noch untervermietet werden können, entsteht aus dem schwebenden Vertrag eine laufende Unterdeckung. Da der Wert der vertraglichen Verpflichtungen den Wert der Ansprüche auf die Gegenleistungen (wahrscheinlich) übersteigt, liegen die Kriterien zur Bildung einer Drohverlustrückstellung vor (vgl. BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; v. 7.10.1997 – VIII R 84/94, BStBl. II 1998, 331), für die das Passivierungsverbot gem. Abs. 4a Satz 1 greift. Wird die Verpflichtung zum Leisten einer Ausgleichszahlung zur vorzeitigen Beendigung des Mietvertrags hingegen als eigenständige Verpflichtung angesehen, ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu passivieren. Diese bilanzrechtl. Abspaltung bestimmter Verpflichtungen aus den vertraglich begründeten Leistungen und Gegenleistungen hat der BFH gerade bei Dauerschuldverhältnissen im Zeitablauf unterschiedlich begründet.

Das Kriterium der selbstständigen Belastung wird in einem BFH-Urteil aus dem Jahr 1970 zur Abgrenzung von Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen angeführt (BFH v. 16.9.1970 – I R 184/67, BStBl. II 1971, 85). Rekultivierungs- und Wiederauffüllverpflichtungen aus Kiesausbeuteverträgen werden zwar als rechtl. und wirtschaftlicher Bestandteil des Ausbeutevertrags eingestuft (innerhalb des „bilanzrechtlichen Synallagmas“), der Einbezug dieser Verpflichtungen in den Saldierungsbereich der künftigen Aufwendungen und Erträge des schwebenden Dauerschuldverhältnisses wird mit dem Verweis auf die Selbstständigkeit der Belastung jedoch ausgeschlossen (BFH v. 16.9.1970 – I R 184/67, BStBl. II 1971, 85 [86]).

Das Kriterium der rechtlichen Selbstständigkeit: Im Jahr 1976 stufte der BFH Pächterneuerungsverpflichtungen als „rechtlich selbstständig“ neben der Verpflichtung zur Zahlung des Pachtzinses ein und begründete damit die Passivierung einer Verbindlichkeitsrückstellung (BFH v. 26.5.1976 – I R 80/74, BStBl. II 1976, 622 [623], basierend auf BFH v. 2.11.1965 – I 51/61 S, BStBl. III 1966, 61; kritisch hierzu MOXTER, DB 1997, 1477 [1478]).

Das Kriterium des wirtschaftlichen Erfüllungsrückstands dominierte die Frage nach der Abgrenzung von Drohverlust- und Verbindlichkeitsrückstellungen in den neunziger Jahren des zwanzigsten Jahrhunderts (BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993 89 [92]; v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479 [482 mwN]; BORDEWIN, FR 1998, 226 [229]; vgl. ausführlich hierzu Anm. 295 und 485). Ein wirtschaftlicher Erfüllungsrückstand liegt laut Ansicht des BFH vor, „wenn mit der künftigen Zahlung nicht nur an Vergangenes angeknüpft, sondern Vergangenes abgegolten wird und sich die spätere Erfüllung als zusätzliches, lediglich wegen der besonderen Umstände des Einzelfalles noch nicht entrichtetes Entgelt für eine bereits früher erbrachte Leistung darstellt“ (BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89 [92 betr. Pächterneuerungsverpflichtung]). In diesem Fall ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu passivieren. Das Kriterium des wirtschaftlichen Erfüllungsrückstands ist umstritten. Nach Ansicht von MOXTER kann es gegen zentrale Gewinnrealisierungsgrundsätze verstoßen, wenn eine Verrechnung von drohenden Aufwendungen mit zukünftigen Erträgen erfolgt (vgl. MOXTER, DB 1997, 1477 [1480], bezugnehmend auf BFH v. 16.12.1992 – XI R 42/89, BFHE 170, 179 = DB 1993, 1012 betr. Nichtberücksichtigung von Rückstellungen für Flurentschädigungsaufwendungen).

Die Abgrenzung auf Grundlage des Realisations- und Imparitätsprinzips wird in dem Sinne vorgenommen, dass Verbindlichkeitsrückstellungen dem Realisations- und Drohverlustrückstellungen dem Imparitätsprinzip folgen (vgl. GROH, BB 1988, 27 [28]; NAUMANN, BB 1998, 527 [528]; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 247 Rn. 205 f.; MOXTER in Festschr. Forster, 1992, 427 [435]). Liegt ein konkretisierter Bezug künftiger Aufwendungen zu bereits realisierten Erträgen vor, gebietet das Realisationsprinzip die Passivierung von Verbindlichkeitsrückstellungen, werden künftige Aufwendungen nicht mindestens durch künftige Erträge gedeckt, sind hierfür handelsrechtl. Drohverlustrückstellungen zu passivieren (vgl. GROH, BB 1988, 27 [28]), die strechtl. aufgrund von Abs. 4a Satz 1 verboten sind. Problematisch erscheint diese Abgrenzung insbes. bei Sachverhalten, in denen keine eindeutige Zuordnung zu künftigen oder bereits realisierten Erträgen möglich ist, wie bspw. im Fall einer Bürgschaftsübernahme (vgl. hierzu NAUMANN, BB 1998, 527 [528–529]).

Abgrenzung nach der BFH-Rechtsprechung:

Altersteilzeitregelungen (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251): Rückstellungen für Altersteilzeitregelungen, die vom Bilanzierenden im Rahmen des Blockmodells (1. Phase: Beschäftigungsphase, 2. Phase: Freistellungsphase) gebildet werden, gehören nach dem o.g. Urteil zu den Verbindlichkeitsrückstellungen und fallen nicht unter Abs. 4a Satz 1. Die Abgrenzung zu den Drohverlustrückstellungen erfolgt über den Zeitraum des schwebenden Geschäfts, das laut BFH mit Eintritt des ArbN in seine Freistellungsphase endet (der ArbN hat zu diesem Zeitpunkt seine Hauptpflicht erfüllt, BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04 aaO [254]). Die nach dem Ende des schwebenden Geschäfts (in Form zukünftiger Gehaltszahlungen) weiterhin bestehenden Verpflichtungen sind bereits zu Beginn der Beschäftigungsphase als zeitanteilige (rätierliche) Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu erfassen, die den rückständigen Lohn zuzüglich der Sozialversicherungsbeiträge für die nicht ausbezahlten 50 % und die insgesamt während der Altersteilzeit anfallenden Aufstockungszahlungen umfasst (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04 aaO, 252; aA BMF v. 11.11.1999, BStBl. I 1999, 959). Die Passivierungspflicht besteht gemäß BFH unabhängig vom Vorliegen der Voraussetzungen des wirtschaftlichen Erfüllungsrückstands (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251 [255]). Das BMF hat sich der BFH-Sichtweise mit BMF v. 28.3.2007 (BStBl. I 2007, 297) inzwischen angeschlossen.

► *Stellungnahme:* Altersteilzeitregelungen sind ein klassisches Beispiel für die Konkurrenz zwischen Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen bei schwebenden Dauerschuldverhältnissen. Da der einseitigen Leistungsverpflichtung des ArbG in Form der Gehaltszahlungen keinerlei Gegenleistung des ArbN mehr gegenübersteht, droht aus dem Arbeitsverhältnis ein Verlust, dessen Passivierung nach Abs. 4a Satz 1 verboten ist. Die gemäß BFH vielmehr zu bildende Verbindlichkeitsrückstellung wird mit dem „Ende des Schwebezustands“ zu Beginn der Freistellungsphase des ArbN begründet (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 254; sowie auch BFH v. 30.1.2002 – I R 71/00, BStBl. II 2003, 279 [280 mwN]): Verpflichtungen, die nach Beendigung des schwebenden Geschäfts noch bestehen, sind unabhängig vom Vorliegen eines wirtschaftlichen Erfüllungsrückstands auszuweisen. Ferner enthält das Urteil einen Hinweis auf § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB (alle am Abschlussstichtag entstanden und vorhersehbaren künftigen Risiken sind zu berücksichtigen). Daraus ist abzuleiten, dass der BFH auch die im Schrifttum vertretene Trennung zwischen Verbindlichkeitsrückstellungen, die dem Realisationsprinzip folgen, und Droh-

verlustrückstellungen, die dem Imparitätsprinzip folgen, nicht uneingeschränkt mitträgt (vgl. hierzu auch BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121).

2. Die Abgrenzung zu Verbindlichkeiten

1856

Unterschiede zwischen Drohverlustrückstellungen und Verbindlichkeiten in Bezug auf den sachlichen Anwendungsbereich: Verbindlichkeiten sind abstrakt passivierungsfähige Schulden, bei denen im Gegensatz zu Drohverlustrückstellungen Gewissheit über das Bestehen und die Höhe der zugrundeliegenden Leistungsverpflichtung besteht (Sicherheit der Inanspruchnahme). Die Erfassung der Leistungsverpflichtungen erfolgt in voller Höhe und nicht in Form der erwarteten Verpflichtungsüberschüsse. Der Anwendungsbereich von Verbindlichkeiten ist nicht auf schwebende Geschäfte begrenzt.

Tendenz zur Aufspaltung schwebender Geschäfte und zur Erfassung von Verpflichtungen in Form von Verbindlichkeiten: Bei schwebenden Geschäften ist in der BFH-Rspr. in den letzten Jahren verstärkt die Tendenz zur Abspaltung einzelner zum „bilanzrechtlichen Synallagma“ (HERZIG, DB 1994, 1429) gehörender Verpflichtungen und zur Erfassung dieser in Form von Verbindlichkeiten zu beobachten (vgl. BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126 sowie v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705). Mit der Abspaltung geht eine Verkürzung des Schwebbezustands der gegenseitigen Verträge einher. Werden bestimmte Leistungsverpflichtungen aus schwebenden Geschäften separiert („Zweivertragstheorie“, vgl. BFH v. 28.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300; aA BGH v. 22.10.1984 – II ZR 262/83, BGHZ 92, 317) und zu Beginn des schwebenden Geschäfts in Form von Verbindlichkeiten passiviert, greift § 5 Abs. 4a Satz 1 nicht und eine Zuschreibung dieser Verbindlichkeit auf einen ggf. höheren Teilwert iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 iVm. mit Nr. 2 Satz 3 ist vom Grundsatz her nicht ausgeschlossen (vgl. HAHNE/SIEVERT, DStR 2003, 1994 [1995]; HOFFMANN, StuB 2003, 543 [545]).

BFH-Rechtsprechung zur Abgrenzung von Optionsgeschäften und Rückkaufverpflichtungen:

► *Optionsgeschäfte* (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126): Ein Optionsgeschäft umfasst laut Ansicht des BFH mit der Einräumung des Optionsrechts einerseits und dem Übertragungsrecht hinsichtlich des Optionsgegenstands andererseits zwei Komponenten. Die Verpflichtung des Stillhalters, die Ausübung der Option zu dulden, ist eine wirtschaftlich und rechtl. selbstständige Hauptleistung des Bilanzierenden, die unabhängig von dem nachfolgenden Effektengeschäft zu erfassen ist (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02 aaO [127]; zum bilanzrechtl. Synallagma bei Optionsgeschäften vgl. HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2002, 1570). Sie endet mit der Ausübung oder dem Verfall der Option (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02 aaO [128]). Das Geschäft zur Einräumung des Optionsrechts schwebt hingegen gemäß dem o.g. BFH-Urteil nur bis zur Zahlung der Optionsprämie (kritisch hierzu SCHULZE-OSTERLOH, BB 2003, 1009; HOFFMANN, StuB 2003, 543 [545]). Zu diesem Zeitpunkt hat der Optionsinhaber alles für den Erwerb der Gegenleistung Erforderliche getan. Da kein schwebendes Geschäft mehr vorliegt, greift das Passivierungsverbot des Abs. 4a Satz 1 nicht mehr. Für die Verpflichtung des Stillhalters, die Ausübung der Option durch den Optionsinhaber zu dulden, muss nach Auffassung des BFH bereits mit Abschluss des Optionsvertrags eine Verbindlichkeit in Höhe der vereinnahmten Optionsprämie passiviert werden (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02 aaO [128]).

► *Rückkaufverpflichtung von Gebrauchtwagen eines Kfz.-Händlers* (BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249 und v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705): Die bilanzstl. Behandlung von Rückkaufverpflichtungen für Gebrauchtwagen von Kfz.-Händlern wurde vom BFH in den Jahren 1997 und 2007 im Hinblick auf die Passivierung von Drohverlustrückstellungen unterschiedlich beurteilt. In beiden Fällen hatte sich ein Kfz.-Händler beim Verkauf von Fahrzeugen an Leasinggesellschaften bzw. Autovermietungsunternehmen dazu verpflichtet, diese am Ende der Leasingzeit zu einem festgesetzten (bzw. hinsichtlich der bestimmenden Kriterien festgesetzten) Preis abzunehmen. Im Sachverhalt aus dem Jahr 1997 konnte der Kfz.-Händler nur einen Teil der zurückgekauften Fahrzeuge am Gebrauchtwagenmarkt mit einem Gewinn absetzen und bildete eine Drohverlustrückstellung für die verlustträchtigen Verträge. Der erste Senat des BFH ging – vor Einführung des Abs. 4a – (unter Bezug auf das für diese Fragestellung relevante Einzelbewertungsprinzip) in Höhe der Differenz zwischen dem vertraglich festgelegten Rückkaufpreis und dem künftigen Teilwert der Fahrzeuge zwingend von einer Drohverlustrückstellung aus (so BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II, 1998, 249 [251]). In einem Urteil von 2007 hat der BFH derartige Rückkaufverpflichtungen als selbstständige Hilfgeschäfte im Rahmen des Neuwagenverkaufs eingestuft und forderte hierfür bereits im Zeitpunkt des Neuwagenverkaufs die Passivierung von Verbindlichkeiten. Hierfür ist der Kaufvertrag nach dem Verhältnis der Teilwerte in ein gewinnrealisierendes Verkaufsgeschäft einerseits und ein verpflichtungsbegründendes Rückkaufgeschäft andererseits (gewährte Put-Option) aufzuteilen. Die Begründung des BFH, dass der Schwebestand des Geschäfts bereits mit der Erbringung der Gegenleistung der Leasinggesellschaften bzw. Autovermieterende, entspricht inhaltlich der Entscheidung zur Bilanzierung von Optionsprämien beim Stillhalter (vgl. BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126; v. 11.10.2007 – IV R 52/04 aaO). Der IV. Senat des BFH (v. 11.10.2007 – IV R 52/04 aaO) sieht hierin jedoch keine Divergenz zu dem Urteil des ersten Senats (BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97 aaO), das weiterhin von der FinVerw. angewendet wird (vgl. BMF v. 12.9.2009, BStBl. I 2009, 890 f.).

► *Stellungnahme*: Mit den neueren Urteilen (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02 aaO, v. 11.10.2007 – IV R 52/04 aaO) schränkt der der BFH uE das steuerbilanzielle Verbot zur Passivierung von Drohverlustrückstellungen ein. Indirekt folgt der BFH den Ausführungen MOXTERS zum Passivierungszeitpunkt: Künftige Aufwendungen, die nicht durch künftige Erträge gedeckt sind (unkompensierte Lasten), müssen iSd. Realisations- und Vorsichtsprinzips den bereits realisierten Erträgen zugerechnet werden. Danach sind alle bis zum Abschlussstichtag rechtl. entstandenen Verbindlichkeiten, die nicht durch künftige Erträge gedeckt sind, zu passivieren (MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 120, 121). Mit der Einstufung der Rückkaufverpflichtung bzw. der Put-Option als Verbindlichkeit (trotz fehlender Sicherheit der Inanspruchnahme) hat der BFH die Berücksichtigung eines drohenden Verlusts in der StBil. implizit zugelassen (HAHNE/STEVERT, DStR 2003, 1992 [1995]; HOFFMANN, StuB 2003, 543 [545]; aA KORN, § 5 Rn. 614 „Optionsgeschäfte“; ebenso ablehnend BMF v. 12.1.2004, BStBl. I 2004, 192). Übersteigt der Wert der unerfüllten Leistungsverpflichtung die Optionsprämie, steht Abs. 4a Satz 1 uE einer aufwandswirksamen Aufwertung der Verbindlichkeit nicht entgegen. Materiell besteht dann kein Unterschied mehr zu der handelsrechtl. in Form einer Drohverlustrückstellung zwingend vorzunehmenden Verlustantizipation aus Optionsgeschäften (PRAHL/NAUMANN, HdJ II/10, Rn. 129). Mit beiden Urteilen hat der BFH den Geltungs-

bereich des Imparitätsprinzips in der StBil. wieder erweitert. Da die FinVerw. weiterhin von der Anwendung des Urteils des I. Senats (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II, 1998, 249) ausgeht (vgl. BMF v. 12.9.2009, BStBl. I 2009, 890 f.) und den erweiterten Anwendungsbereich der Verpflichtungsrückstellung nicht anerkennen will, ist uE die Klärung durch den Großen Senat des BFH erforderlich.

3. Verhältnis zwischen Drohverlustrückstellung und Teilwertabschreibung 1857

Konkurrenzverhältnis: Bei langfristigen schwebenden Beschaffungs- und Absatzgeschäften kann es zu einem Konkurrenzverhältnis zwischen Drohverlustrückstellungen und Teilwertabschreibungen kommen, das wegen der sofortigen Aufwardwirksamkeit der Teilwertabschreibung (bei dauernder Wertminderung) eine hohe Relevanz aufweist. Bei langfristigen Fertigungsaufträgen ergeben sich Abgrenzungsprobleme, wenn der für ein zu erstellendes WG vereinbarte Absatzpreis unter den bis zur vollständigen Fertigstellung voraussichtlich anfallenden Selbstkosten liegt (bspw. wenn die Beschaffungspreise für die Einsatzgüter gestiegen sind). Sofern mit der Fertigung des Auftragsgegenstands bereits begonnen wurde, kann der drohende Verlust aus dem Auftrag entweder durch eine Teilwertabschreibung auf das unfertige WG oder durch eine Drohverlustrückstellung antizipiert werden. Droht ein Verlust aus dem Auftrag noch vor Beginn der Fertigung, ist die Berücksichtigung des Verlusts nur mittels einer Drohverlustrückstellung möglich, die gem. Abs. 4a Satz 1 verboten ist (zu einem daraus resultierenden möglichen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vgl. auch HEDDÄUS, BB 1997, 1463 [1469]).

Vorrang der Teilwertabschreibung bei halbfertigen Bauten: Im Rahmen sog. retrograden Bewertung ist auf die gegenüber ihren HK niedrigeren Teilwerte abzuschreiben; diese Teilwertabschreibung hat bei auf halbfertige Bauten Vorrang vor Drohverlustrückstellungen (so BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298 [300]; s. auch § 6 Anm. 559 und KORN/STRAHL, § 6 Rn. 193.2). Der BFH folgte damit nicht dem Urteil des FG Rh.-Pf., dass das strechtl. Verbot des Abs. 4a Satz 1 einer Teilwertabschreibung für unfertige Bauten entgegenstehe (vgl. FG Rh.-Pf. v. 18.11.2002, EFG 2003, 289). Auch in Bezug auf die Höhe der Verlustantizipation trat der BFH der Ansicht der FinVerw. entgegen, nach der den HK für die teilfertigen Bauten am jeweiligen Abschlussstichtag nur der auf diese Bauten entfallende Anteil an der vereinbarten Vergütung gegenüberzustellen sei (vgl. BMF v. 14.11.2000, BStBl. I 2000, 1514). Die vom BFH geforderte retrograde Methode führt vielmehr zur Berücksichtigung des gesamten aus dem Bauauftrag drohenden Verlusts, der lediglich durch die Höhe der aktivierten HK begrenzt wird (vgl. BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03 aaO [301]).

Einstweilen frei.

1858–1859

III. Passivierung von Drohverlustrückstellungen bei Verlusten aus handelsrechtlich gebildeten Bewertungseinheiten (Abs. 4a Satz 2)

1. Einschränkung des grundsätzlich geltenden Passivierungsverbots

1860

Mit Abs. 4a Satz 2 wird ein Teilanwendungsbereich von Drohverlustrückstellungen wieder eingeführt und Kongruenz zur handelsrechtl. Bilanzierung von derivativen Finanzinstrumenten geschaffen. Die Passivierung von Drohverlustrückstellungen ist auf Verluste aus handelsrechtl. gebildeten Bewertungseinheiten

begrenzt und nur insoweit zulässig, als vergleichbare Risiken aus einem Grundgeschäft nicht durch gegenläufige Wertänderungen oder Zahlungsströme eines Sicherungsgeschäfts ausgeglichen werden. Aus den Gesetzesmaterialien geht klar hervor, dass die Intention des Gesetzgebers nicht in der partiellen Aufhebung des stl. Verbots von Drohverlustrückstellungen lag, sondern in der Erfassung von Verpflichtungsüberschüssen aus Bewertungseinheiten in der HBil. (Begründung RegE zum Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuer-gestaltungen v. 28.4.2006, BGBl. I 2006, 1095, BR-Drucks. 937/05, 9; SCHMITZ, DB 2009, 1620 [1622]).

1861 2. Bewertungseinheiten nach § 254 HGB neuer Fassung

Mit § 254 HGB wird die Bildung von Bewertungseinheiten erstmals im Handelsrecht kodifiziert und weit ausgelegt: „Werden Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken mit Finanzinstrumenten zusammengefasst (Bewertungseinheit), sind § 249 Abs. 1, § 252 Abs. 1 Nr. 3 und 4, § 253 Abs. 1 Satz 1 und § 256a HGB in dem Umfang und für den Zeitraum nicht anzuwenden, in dem die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme sich ausgleichen“. Als Finanzinstrumente iSd. § 254 HGB nF gelten auch Termingeschäfte über den Erwerb oder die Veräußerung von Waren. Für den Anwendungsbereich des Abs. 4a Satz 2 folgt daraus, dass Drohverlustrückstellungen für Verluste aus unbedingten Termingeschäften (Futures und Forwards) sowie Optionsgeschäften, die im Rahmen von Sicherungsgeschäften getätigt werden, passivierungspflichtig sind, und zwar unabhängig davon, ob diese im Rahmen von Micro-Hedges (im Idealfall liegt hier Kongruenz des Grund- und Sicherungsgeschäfts im Hinblick auf Währung, Betrag und Laufzeit vor) oder Portfolio- bzw. Makro-Hedges abgeschlossen werden. Mit dieser weiten Abgrenzung der Bewertungseinheiten ist uE jedoch die Gefahr eines allgemeinen Passivierungswahlrechts für drohende Verluste aus Termin- und Optionsgeschäften in der StBil. verbunden. Denn je weniger auf einen engen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Grundgeschäft und korrespondierendem Sicherungsgeschäft abgestellt wird, desto unmöglicher wird die Separierung von drohenden Verlusten aus Finanzinstrumenten, die nicht im Rahmen von Sicherungsgeschäften getätigt werden.

Zur stl. Behandlung von Bewertungseinheiten s. näher die Erl. zu Abs. 1a (Anm. 1635 ff.).

1862–1864 Einstweilen frei.

1865 IV. ABC zur Abgrenzung von Drohverlustrückstellungen

Arbeitsverhältnisse stellen nach stRspr. schwebende Dauerschuldverhältnisse dar (vgl. BFH v. 16.12.1987 – I R 68/87, BStBl. II 1987, 338 [339]; v. 25.2.1986 – VIII R 377/83, BStBl. II 1986, 465 [466 mwN]). Die Passivierung von Drohverlustrückstellungen für Arbeitsverhältnisse hat der BFH aufgrund kaum lösbarer Zurechnungsprobleme sehr restriktiv gehandhabt. Keine Drohverlustrückstellungen sind laut BFH zu bilden im Fall von Abfindungen nach dem Kündigungsschutzgesetz (BFH v. 9.5.1995 – IV B 97/94, BFH/NV 1995, 970 verweisend auf BFH v. 7.9.1954 – I 50/54 U, BStBl. III 1954, 330 und v. 21.10.1955 – III 121/55 U, BStBl. III 1955, 343), der Lohnfortzahlung im Krankheits-

fall (BFH v. 7.6.1988 – VIII R 296/82, BStBl. II, 1988, 886 [888]; v. 25.9.1956 – I 122/56 U, BStBl. III 1956, 333 [334]), Verdienstsicherungsvereinbarungen (v. 25.2.1986 – VIII R 377/83, BStBl. II 1986, 465 [466]) sowie den zu erwartenden Ausbildungskosten eines Berufsausbildungsverhältnisses (BFH v. 25.1.1984 – I R 7/80, BStBl. II 1984, 344 [345]; v. 3.2.1993 – I R 37/91, BStBl. II 1993, 441 [443]). Ein Abweichen von der Ausgeglichenheitsvermutung bei Arbeitsverhältnissen wird lediglich im Fall der völligen Ertraglosigkeit für möglich gehalten (bspw. wenn ein Mitarbeiter infolge eines Unfalls seine Tätigkeit nicht mehr ausüben kann, er aber weiterhin sein Entgelt erhält; vgl. HEDDÄUS, Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Drohverlustrückstellungen, 1997, 247 mwN). Der daraus resultierende Aufwendungsüberschuss fällt jedoch in den Anwendungsbereich des Abs. 4a Satz 1; eine Antizipation des drohenden Verlusts ist nicht möglich. Anerkannte Beispiele für wirtschaftliche Erfüllungsrückstände aus Arbeitsverhältnissen, für die eine Pflicht zur Passivierung von Verbindlichkeitsrückstellungen besteht (s. auch KORN/STRAHL, § 5 Rn. 614 „Arbeitsverhältnis“), sind Beihilfengewährung für Pensionäre und Mitarbeiter während der Zeit des Ruhestands, nicht genommener Urlaub (vgl. Anm. 514), Gratifikationen, die in späteren Jahren für Erfolge des abgelaufenen Geschäftsjahrs gezahlt werden sowie Jubiläumszuwendungen, soweit sie sich nach der Dauer der Betriebszugehörigkeit des jeweiligen ArbN richten (vgl. Anm. 514).

Aufbereitungskosten für Recycling: Das seit 6.10.1996 geltende Gesetz zur Förderung der Kreislaufwirtschaft und Sicherung der umweltverträglichen Beseitigung von Abfällen (KrW-AbfG) verpflichtet die Erzeuger oder Besitzer von Abfällen, diese innerhalb eines angemessenen Zeitraums stofflich oder in Form von Energiegewinnung zu verwerten (§ 5 Abs. 2 KrW-AbfG). Der BFH hat in BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02 (BStBl. II 2006, 644) entschieden, dass die öffentlich-rechtl. Verpflichtung zur Verarbeitung der angelieferten Materialien bereits im Jahr der Anlieferung wirtschaftlich verursacht und unabhängig von der wirtschaftlichen Verwendung eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren ist. Ein Anwendungsfall des Abs. 4a Satz 1 liegt insoweit nicht vor.

Beschaffungsgeschäfte können zu drohenden Verlusten führen, wenn der Teilwert des im Rahmen eines schwebenden Vertrags zu beschaffenden Gegenstands am Bilanzstichtag niedriger ist als die Kaufpreisschuld (BFH v. 26.1.1956 – IV 566/54 U, BStBl. III 1956, 113 [114]). Abs. 4a Satz 1 verbietet die Vorwegnahme einer Teilwertabschreibung in Form einer Drohverlustrückstellung.

Bürgschaftsverpflichtungen lassen je nach Sachverhalt sowohl die Bildung von Drohverlustrückstellungen als auch von Verbindlichkeitsrückstellungen zu. Bei wahrscheinlicher Inanspruchnahme aus einem einseitig verpflichtenden Bürgschaftsvertrag ist die Passivierung einer Verbindlichkeitsrückstellung geboten (BFH v. 24.7.1990 – VIII R 226/84, BFH/NV 1991, 588 [589 mwN]). Handelt es sich bei der Bürgschaftsübernahme hingegen um einen schwebenden Vertrag im Rahmen einer Geschäftsbeziehung, für die der Bürge bspw. durch Provisionen vergütet wird, liegt bei wahrscheinlicher Inanspruchnahme ein Verpflichtungsüberschuss vor, der nach Abs. 4a Satz 1 nicht passiviert werden darf (NAUMANN, BB 1998, 527 [529]).

Flurentscheidigungszahlungen, die für die Zeit der fehlenden landwirtschaftlichen Nutzung der Grundstücke nach dem Ende einer Kiesausbeutung geleistet werden, rechtfertigen nach Ansicht des BFH weder den Ansatz einer Verbindlichkeits- noch einer Drohverlustrückstellung. Der BFH begründete die Ablehnung der Drohverlustrückstellung mit der Einbeziehung der von Dritten zu er-

wartenden Einnahmen aus Kippgebühren in den Saldierungsbereich des schwebenden Geschäfts (BFH v. 16.12.1992 – XI R 42/89, BFHE 170, 179).

Garantie- oder Gewährleistungsverpflichtungen fallen nicht in den Anwendungsbereich des Abs. 4a Satz 1, sondern sind den Verbindlichkeitsrückstellungen zuzuordnen (vgl. Anm. 606 ff.). Sie resultieren aus Verträgen, die von der Seite des zur Leistung verpflichteten Vertragspartners bereits erfüllt sind. Die Abgrenzung zur Drohverlustrückstellung erfolgt über den Zeitraum des schwebenden Geschäfts, das mit Erbringung der Hauptleistung beendet ist.

Halbfertige Bauten: Teilwertabschreibungen auf halbfertige Bauten haben Vorrang vor der Bildung einer Drohverlustrückstellung (BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298, sowie ausführlich § 6 Anm. 1025 „Bewertung unfertiger Bauten und Leistungen“).

Leasingverträge, die während einer Hochzinsphase mit entsprechend hohen Leasingraten abgeschlossen wurden, rechtfertigen im Fall eines Absinkens der Zinsen und der für Neuverträge geltenden niedrigeren Leasingraten keine Drohverlustrückstellung (BFH v. 27.7.1988 – I R 133/84, BStBl. II 1988, 999).

Mietverpflichtungen (Apotheker-Urteil): Der Standortvorteil, der sich für den Betrieb einer Apotheke aus der Weitervermietung von angemieteten Praxisräumen an einen Arzt in unmittelbarer Nähe ergibt, steht der Bildung einer Rückstellung wegen drohender Verluste aus den Mietverträgen entgegen. Mit dem sog. Apotheker-Urteil hat der Große Senat in 1997 eine zentrale Entscheidung zur Abgrenzung der in den Saldierungsbereich von Drohverlustrückstellungen einzubeziehenden „künftigen Erträge“ iSd. wirtschaftlichen Betrachtungsweise getroffen. Zur Ermittlung des drohenden Verlusts sind nicht nur die vertraglich festgelegten Hauptleistungspflichten gegenüberzustellen, sondern auch alle Nebenleistungen und sonstigen wirtschaftlichen Vorteile, die von beiden Parteien angestrebt wurden, auch wenn sie nicht expliziter Vertragsbestandteil sind (BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735). Wegen der fast zeitgleichen Einführung des Abs. 4a Satz 1 hatte die lange erwartete Entscheidung des Großen Senats strechtl. kaum noch Relevanz.

Nicht mehr nutzbare Mieträume: Für angemietete Geschäftsräume, die nicht mehr genutzt und auch nicht untervermietet werden können, ist gem. BFH v. 7.10.1997 – VIII R 84/94 (BStBl. II 1998, 331) eine Drohverlustrückstellung zu bilden, deren Passivierung gem. Abs. 4a Satz 1 verboten ist.

Optionsprämie bei Stillhaltergeschäften: Die Verpflichtung eines Stillhalters, bestimmte Wertpapiere zu einem bestimmten Zeitpunkt an einen Optionsberechtigten zu verkaufen oder von ihm zu erwerben, ist eine wirtschaftlich und rechtl. selbständige Leistungsverpflichtung, für die eine Verbindlichkeit zu passivieren ist (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126 sowie ausführlich Anm. 1856).

Pächterneuerungsverpflichtungen entstehen aus der Verpflichtung des Pächters zur Erneuerung der unbrauchbar gewordenen Pachtgegenstände, wie bspw. Gebäudebestandteile oder Betriebsvorrichtungen am Ende der Pachtzeit. Der BFH bejahte einen wirtschaftlichen Erfüllungsrückstand des Pächters und forderte die kontinuierliche jährliche Passivierung einer Verbindlichkeitsrückstellung während des Nutzungszeitraums. Die Abgrenzung zur Drohverlustrückstellung kann mit der Begründung vorgenommen werden, dass mit der künftigen Zahlung Vergangenes abgegolten wird (BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89 [92]; vgl. auch Anm. 1855).

Rekultivierungsverpflichtungen aus Kiesausbeuteverträgen: Für die nach der Ausbeutung von Bodenschätzen erforderlichen Rekultivierungsmaßnahmen sind vergleichbar zur Pachterneuerungsverpflichtung Verbindlichkeitsrückstellungen zu bilden (BFH v. 16.12.1992 – XI R 42/89, BFHE 170, 179). Es liegen ein wirtschaftlicher Erfüllungsrückstand sowie eine konkretisierte Zugehörigkeit künftiger Aufwendungen zu bereits realisierten Erträgen vor.

Rückkaufverpflichtungen von Gebrauchtwagen eines Kfz.-Händlers sind nach der neueren BFH-Rspr. zum Zeitpunkt der Veräußerung der Fahrzeuge als Verbindlichkeit zu passivieren (BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705; dazu BMF v. 12.8.2009, BStBl. I 2009, 890 sowie ausführlich Anm. 1856).

Einstweilen frei.

1866–1879

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

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4b

Schrifttum: KÜTING/KESSLER, Zur geplanten Reform des bilanzsteuerlichen Rückstellungsrechts nach dem Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, DStR 1998, 1937; GÜNKEL/FENZL, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz: Bilanzierung und Verlustverrechnung, DStR 1999, 649; HOFFMANN, Die Auswirkungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 auf die Steuerbilanz, GmbHR 1999, 380; SIEGEL, Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Ausnahmefällen?, DB 1999, 857; STOBBE/LOOSE, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 – Auswirkungen auf die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung, FR 1999, 405; WEBER-GRELLET, Die Steuerbilanz nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, StuB 1999, 1289; SCHEFFLER, Verbreiterung der Bemessungsgrundlage: Was bleibt von Rückstellungen in der Steuerbilanz? (Teil A), StuB 2000, 489; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung, DStJG 23 (2000), 67; WEBER-GRELLET, Aktuelle bilanzsteuerliche Probleme nach dem Steuerentlastungsgesetz, BB 2000, 1024; KUSSMAUL/KLEIN, Überlegungen zum Maßgeblichkeitsprinzip im Kontext jüngerer nationaler sowie internationaler Entwicklungen, DStR 2001, 546; KÜHNE/BRODOWSKI, Das neue Atomrecht, NJW 2002, 1458; NEUMANN, Die jüngere höchstrichterliche Rechtsprechung zu Fragen der Gewinnermittlung aus dem Blickwinkel der Finanzverwaltung, SbtJb. 2003/2004, 263.

I. Überblick zu Abs. 4b

1880

Abs. 4b verbietet die Bildung von Rückstellungen einerseits für AHK von WG (Satz 1), andererseits für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebaute oder abgebaute radioaktiver Anlagenteile, soweit Aufwendungen im Zusammenhang mit der Bearbeitung oder Verarbeitung von Kernbrennstoffen stehen, die aus der Aufarbeitung bestrahlter Kernbrennstoffe gewonnen worden sind und keine radioaktiven Abfälle darstellen (Satz 2).

Satz 1 hat lediglich klarstellende Funktion

BTDrucks. 14/23, 170; BFH v. 6.10.2009 – I R 36/07, BStBl. II 2010, 232 (233); SIEGEL, DB 1999, 857; WEBER-GRELLET, StuB 1999, 1289; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 929; BLÜMICH/BUCEK, § 5 Rn. 887a; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 Rn. 26; vgl. auch Anm. 1883.

und ändert nicht die nach allg. Ansicht bis zur Einführung der Vorschrift geltende Rechtslage (vgl. BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 mwN, auch zum Schrifttum).

Satz 2 betrifft die schadlose Verwertung radioaktiver Reststoffe (dazu im Einzelnen KÜTING/KESSLER, DStR 1998, 1937 [1942]) sowie aus- und abgebaute radioaktiver Anlagenteile, die allerdings gem. § 9a Abs. 1 AtG seit Juli 2005 nicht mehr zulässig ist (dazu KÜHNE/BRODOWSKI, NJW 2002, 1458). Diese Wiederaufarbeitung stellt einen kombinierten Entsorgungs- und Herstellungsvorgang dar (KÜTING/KESSLER aaO; STOBBE/LOOSE, FR 1999, 405 [413]). Satz 2 ist daher differenziert zu sehen: Soweit die Aufwendungen für die Wiederaufarbeitung AHK

eines WG darstellen, handelt es sich um einen besonderen Fall des Satz 1. Das Verbot der Rückstellungsbildung steht insoweit mit den allgemeinen Bilanzierungsregelungen im Einklang. Soweit die Aufwendungen jedoch nicht zu den AHK eines WG zählen, liegt darin ein besonderes Rückstellungsverbot. In der Gesetzesbegründung wird dies damit gerechtfertigt, dass damit Abgrenzungsschwierigkeiten vermieden würden, die darin bestehen zu entscheiden, inwieweit die Wiederaufarbeitungskosten zu AHK führen oder sofort abziehbaren Aufwand darstellen (BTDrucks. 14/23, 236). Im Schrifttum wird in der Regelung hingegen eine ungerechtfertigte Benachteiligung von Unternehmen einer bestimmten Branche gesehen.

KÜTING/KESSLER, DStR 1998, 1937 (1942); GÜNKEL/FENZL, DStR 1999, 649 (651); HOFFMANN, GmbHR 1999, 380 (381); KUSSMAUL/KLEIN, DStR 2001, 546 (547); WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 930.

II. Rechtsentwicklung

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) Abs. 4b wurde neu eingefügt. Satz 1 lautete zunächst: „Rückstellungen für Aufwendungen, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut sind, dürfen nicht gebildet werden“. Im Entwurf zum StEntG 1999/2000/2002 v. 9.11.1998 (BTDrucks. 14/23) fehlte noch die Ergänzung in Satz 2 „und keine radioaktiven Abfälle darstellen“. Diese Formulierung soll sicherstellen, dass sich das Rückstellungsverbot nicht auf die schadlose Verwertung radioaktiver Abfälle bezieht.

Vorangegangen waren Vorschläge, in Abs. 4b eine Regelung zur Bewertung von sog. Ansammlungsrückstellungen für die Stilllegung und Beseitigung von Kernkraftwerken zu treffen und in einem Abs. 4c das Verbot der Bildung von Rückstellungen für Aufwendungen, die AHK für WG sind, auszusprechen (BTDrucks. 14/23, 170).

► *Zeitlicher Geltungsbereich:* Die Regelung ist erstmals für den VZ 1999 anzuwenden (KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. Eb 17; STOBBE/LOOSE, FR 1999, 405 [413]).

Soweit Rückstellungen für Aufwendungen, die AHK für ein WG sind, vor Einführung der Vorschrift gebildet worden waren, waren sie in dem ersten VZ, dessen Veranlagung noch nicht bestandskräftig war, in vollem Umfang aufzulösen (§ 52 Abs. 14). Eine Übergangsregelung war nicht vorgesehen (krit. dazu GÜNKEL/FENZL, DStR 1999, 649 [650f]; vgl. aber auch SCHULZE-OSTERLOH, DStJG 23 (2000), 67 [82]). Die Regelung wurde teilweise als in unzulässiger Weise rückwirkend angesehen, soweit danach Rückstellungen bereits in VZ vor 1999 aufzulösen waren, wenn deren Veranlagungen noch nicht bestandskräftig waren (GLADE, DB 1999, 400 [403]). Die Auflösung der Rückstellungen in VZ für nach dem 31.12.1998 endende Wj. ist demgegenüber unbedenklich.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): In Abs. 4b Satz 1 wurden die Worte „...“, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut sind, ...“ durch die Worte „...“, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren sind, ...“ ersetzt. Auch insoweit handelt es sich um eine redaktionelle Klarstellung (vgl. BTDrucks. 14/7341, 10).

III. Geltungsbereich

1882

Persönlicher Geltungsbereich: Abs. 4b gilt für gesetzlich zur Buchführung verpflichtete Vollkaufleute sowie für freiwillig buchführende Gewerbetreibende.

Sachlicher Geltungsbereich: Abs. 4b gilt unmittelbar für die Gewinnermittlung nach § 5, aber auch für die Gewinnmitteilung nach § 4 Abs. 1. Als Gewinnermittlungsvorschrift hat die Regelung auch Bedeutung für die KSt. (§§ 7, 8 KStG) und für die GewSt. (§ 7 GewStG).

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1883

Handelsrecht: Nach den handelsrechtl. GoB sind aktivierungspflichtige Aufwendungen grds. ebenfalls nicht rückstellungsfähig.

ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 Rn. 26; diff. GÜNKEL/FENZL, DStR 2001, 649 (650).

Allerdings wird die Bildung von Rückstellungen für AHK eines WG in der HBil. teilweise dann für zulässig gehalten, wenn das WG dem Unternehmen keinen künftigen Nutzen bringt, sondern im Zusammenhang mit der Tätigkeit vergangener Jahre steht.

ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 Rn. 26; KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. Eb 11; im Erg. HOFFMANN, GmbHR 1999, 360 (361); SIEGEL, DB 1999, 857; aA SCHULZE-OSTERLOH, DStJG 23 (2000), 67 (81).

Aufgrund der materiellen Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. (vgl. Anm. 61, 101 ff.) gilt der handelsrechtl. Grundsatz, dass für AHK keine Rückstellung gebildet werden darf, auch stl. Soweit handelsrechtl. jedoch ausnahmsweise die Bildung einer Rückstellung für AHK als zulässig angesehen wird, ist dies – entgegen den GoB – durch Abs. 4b Satz 1 ausgeschlossen (dazu Anm. 1887).

Satz 2 steht insoweit mit den handelsrechtl. GoB im Einklang, als die Wiederaufarbeitungskosten zu AHK führen; soweit die Wiederaufarbeitungskosten jedoch der Sache nach sofort abziehbaren Aufwand darstellen, steht die Regelung im Widerspruch zu den GoB.

§ 17 Abs. 2a DMBilG: Eine Ausnahme vom Rückstellungsverbot ergibt sich aus § 17 Abs. 2a DMBilG. Abs. 4b ist insoweit nicht anwendbar.

Einstweilen frei.

1884

B. Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Satz 1)

I. Tatbestandsvoraussetzungen

1. Anschaffungs- oder Herstellungskosten

a) Grundsatz

1885

Abs. 4b betrifft die Passivierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten. Solche Rückstellungen sind gem Abs. 1 Satz 1 grds. auch in der StBil. zu bilden (Anm. 500 mwN). Die Passivierung ist jedoch nach Abs. 4b Satz 1 unzulässig, wenn die künftigen Ausgaben nicht sofort abziehbaren Aufwand darstellen, sondern zu aktivierungspflichtigem Anschaffungs- oder Herstellungsaufwand führen. Eine Rückstellung dient nämlich der Antizipation künftiger

Belastungen des betrieblichen Ergebnisses. Eine solche ist jedoch nicht zu verzeichnen, wenn die Verpflichtung des Stpfl. im Zusammenhang mit einem aktivierungsfähigen WG steht (BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369). Der Verpflichtung des Stpfl. steht dann eine gleichwertige Gegenleistung gegenüber; es fehlt an bereits in der Vergangenheit wirtschaftlich verursachtem Aufwand.

SCHEFFLER, StUB 2000, 489 (494); ebenso bereits BFH v. 3.8.2005 – aaO; v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18 (19).

Die Anschaffung bzw. Herstellung des WG stellt eine Vermögensumschichtung dar (NEUMANN, StbJb. 2003/2004, 263 [275]). Die Aufwendungen für das zu aktivierende WG sind in den folgenden Jahren über die AfA zu verrechnen (SCHEFFLER aaO). Auch der dann anfallende Abschreibungsaufwand darf nicht durch die Bildung einer Rückstellung vorgezogen werden (NEUMANN aaO, 275f); ebenso wenig wie eine in späteren Jahren erforderlich werdende Teilwertabschreibung (vgl. Anm. 1887).

1886 b) Begriff der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Maßgeblich ist grds der Begriff der AHK nach §§ 253, 255 HGB (zum Begriff der AK s. § 6 Anm. 271 ff., zu dem der HK s. § 6 Anm. 459 ff.). AK sind danach die Aufwendungen, die geleistet werden, um ein WG zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem WG einzeln zugeordnet werden können, einschließlich der Anschaffungsnebenkosten und der nachträglichen AK (zu nachträglichen AK für bereits aktivierte WG s. aber unten Anm. 1889). HK sind Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines WG, seine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung entstehen. Das Rückstellungsverbot des Abs. 4b Satz 1 gilt demgegenüber nicht für sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand.

Stl. Sondervorschriften sind allerdings zu beachten. So gilt Abs. 4b Satz 1 nicht für AHK für geringwertige WG iSd. § 6 Abs. 2 (FG Rhld.-Pf. v. 22.9.2010, juris, rkr.), wohl aber für anschaffungsnahe HK iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 1a (dazu § 6 Anm. 505 ff.), auch wenn diese Aufwendungen, gemessen an § 255 HGB, keine HK, sondern Erhaltungsaufwand darstellen.

1887 c) Anschaffungs- oder Herstellungskosten für wertlose Wirtschaftsgüter

Abs. 4b Satz 1 gilt auch für AHK für solche WG, die für den Stpfl. keinen künftigen Nutzen bringen, sondern sich von vornherein als wertlos erweisen, zB weil sie lediglich der Beseitigung von in der Vergangenheit verursachten Schäden dienen.

glA KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. Eb 21; HOFFMANN, GmbHR 1999, 360 (361); aA BLÜMICH/BUCEK, § 5 Rn. 887b; SIEGEL, DB 1999, 857; WEBER-GRELLET, StUB 1999, 1289.

Unabhängig von der Frage, ob handelsrechtl. in diesen Fällen die Bildung einer Rückstellung zulässig bzw. geboten ist (dazu Anm. 1883), lässt Abs. 4b Satz 1 nach seinem eindeutigen Wortlaut jedenfalls für die StBil. keinen Raum für eine solche Passivierung. Eine teleologische Reduktion der Vorschrift in diesem Sinne (dafür BLÜMICH/BUCEK, § 5 Rn. 887b; WEBER-GRELLET, StUB 1999, 1289) kommt uE mangels planwidriger Lücke nicht in Betracht (glA NEUMANN, StbJb. 2003/2004, 263 [277]).

Die Bildung einer Rückstellung lässt sich auch insbes. nicht damit rechtfertigen, dass es sich nicht um eine solche für AHK eines WG, sondern für die künftig erforderlich werdende Teilwertabschreibung handelt (glA SCHULZE-OSTERLOH,

DStJG 23 (2000), 67 [81]; aA SIEGEL, DB 1999, 857), denn auch insoweit ist – mangels wirtschaftlicher Verursachung des Abschreibungsaufwands im abgelaufenen Wj. – die Aufwandsantizipation nicht zulässig.

d) Anschaffungskosten für Anteile an Kapitalgesellschaften

1888

Anschaffungskosten für Anteile an Kapitalgesellschaften iSd. Abs. 4b Satz 1 sind nur die originären AK sowie nachträgliche AK in Form von Nachschüssen oder sonstigen Kapitalzuführungen, die auf der Ebene der KapGes. zu offenen oder verdeckten Einlagen führen (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2001, 733 [736]). Die Rspr. zum Begriff der nachträglichen AK im Rahmen des § 17 ist insoweit nicht anwendbar (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00 aaO).

2. In künftigen Jahren

1889

Nach dem eindeutigen Wortlaut gilt Abs. 4b Satz 1 nur für Aufwendungen, die in künftigen Jahren als AHK eines WG zu aktivieren sind. Demzufolge ist die Bildung einer Rückstellung für AHK auf ein bereits aktiviertes WG, insbes. also für nachträgliche AHK, zulässig.

GÜNKEL/FENZL, DStR 1999, 649 (650); KSM/LAMBRECHT, § 5 Rn. Eb 21; BLÜMICH/BU-
CIEK, § 5 Rn. 887.

II. Rechtsfolge

1890

Rückstellungen für AHK künftig zu aktivierender WG dürfen nicht gebildet werden. Das gilt auch für für den Stpfl. wertlose WG, auf die nach Zugang zum BV eine Teilwertabschreibung vorzunehmen sein wird (Anm. 1887). Soweit Rückstellungen gebildet worden sind, sind sie aufzulösen (vgl. auch § 52 Abs. 14).

Einstweilen frei.

1891–1892

**C. Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen
Verwertung radioaktiver Reststoffe (Satz 2)**

I. Tatbestandsvoraussetzungen

1893

Schadlose Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebauter oder abgebauter radioaktiver Anlagenteile: Die schadlose Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebauter oder abgebauter radioaktiver Anlagenteile ist die Wiederaufbereitung abgebrannter Mischoxid-Brennelemente (sog. MOX-Brennelemente). Durch die Aufarbeitung können radioaktive Reststoffe zum Teil wieder als abbrandfähige Brennstoffe in MOX-Brennelemente eingesetzt werden. Dies stellte bis zum Jahre 1994 die einzige Möglichkeit der Entsorgung bestrahlter Brennelemente dar. Es handelt sich um einen kombinierten Entsorgungs- und Herstellungsvorgang. Allerdings ist die Fertigung von MOX-Brennelementen in dieser Weise teurer als die Anschaffung neuer Brennelemente aus Natururan, so dass ein Verpflichtungsüberhang besteht (zum Ganzen KÜTING/KESSLER, DStR 1998, 1939 [1942]; GÜNKEL/FENZL, DStR 1999, 649 [650]).

Keine radioaktiven Abfälle: Abs. 4b Satz 2 betrifft nicht die Pflicht zur Beseitigung radioaktiver Abfälle durch Zwischen- oder Endlagerung.

Einstweilen frei.

1894

1895

II. Rechtsfolge

Handelsrechtl. sind in Höhe der Differenz zwischen den für die schadlose Verwertung der radioaktiven Abfälle aufzuwendenden Entsorgungskosten und dem aus diesem Prozess erlangten wirtschaftlichen Vorteil in Höhe des Marktwerts eines neuen MOX-Brennelements Rückstellungen zu bilden (KÜTING/KESSLER, DStR 1998, 1939 [1942]; GÜNKEL/FENZL, DStR 1999, 649 [650]). In der StBil. dürfen solche Rückstellungen seit Einführung des Abs. 4b Satz 2 nicht mehr gebildet werden. Soweit solche gebildet worden sind, sind sie aufzulösen (vgl. auch § 52 Abs. 14).

Die Bildung von Rückstellungen für die Pflicht zur Beseitigung radioaktiver Abfälle durch Zwischen- oder Endlagerung ist nach Abs. 4b Satz 2 ausdrücklich zugelassen.

1896–1899 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 5: Abgrenzungsposten

Bearbeitet von

Steuerberater Prof. Dr. Rudolf **Federmann**, Hamburg

Gesamtverantwortung: Prof. Dr. Arndt **Raupach**, München

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5

Schrifttum:

Bis 1960: OBERBACH, Theorie und Praxis der sog. transitorischen Posten, Deutsche Handelsschul-Lehrer-Zeitung 1908, 1; BERLINER, Transitorische Posten und Leistungstausch, ZfHwuHp 1921, 6; EICHENSEER, Transitorische Konten, in STEM, Buchh.-Lex., 2. Bd., 2. Aufl., Wien/Berlin/Leipzig 1923, 408; HAAR, Das Wesen der transitorischen Posten und Antizipationen und ihre Behandlung in der Buchhaltung und Bilanz, Wien 1926; HAAR, Die RAP, Transitorische Posten und Antizipationen, in Meithner, Die Bilanzen der Unternehmung, Festgabe für ZIEGLER, Bd. 1, Berlin/Wien 1933, 341; KRUSCHWITZ, Posten der RABgr., Der Wirtschaftsprüfer 1934, 134; SCHILLING, Posten, die der RABgr. dienen, unter Berücks. des Hdl.- und StRechts, Diss. Frankfurt 1936; WAIBEL, Wie behandle ich RAP?, Stuttg. 1936; MANNER, Die RAP in der Handels- und StBilanz, Reichenberg 1943; BAUES, Transitorische Posten und immaterielle Werte in der Bil., Diss. Köln 1944; DAHLHEIMER, Posten der RABgr. in der DM-Eröffnungsbilanz, DStZ 1949, 414; GEHRING, Rücklagen, Rückstell., Wertberichtigungen und RABgr., Frankfurt a.M. 1949; RHEIN, Grundsätze ordn. RABgr. für die Jahresbilanz, Diss. Mannheim 1949; AHRENS, Posten der RABgr. in der DM-Bilanz, FR 1950, 17; BAIER, RABgr. in ESt.- und HBil., Diss. München 1950; RIEPL, Rücklagen, Rückstell., Wertbericht. und RAP, Inf. 1951, 53; KEITLING, RABgr. und WG, FR 1952, 100; LINDNER, Die Posten der RABgr. in der DM-Eröffnungsbil., Diss. München 1952; GERCKE, Unterschiedsmerkmale zwischen Rückstell., Rücklagen, Wertberichtigungen und RAP, DStZ 1953, 374; KLINGER, Zur Frage der RABgr., NBw. 1953, 134; DIEHL, Die RABgr., StWa. 1954, 56; GNAM, Zum Begriff des RAP – Ein Beitrag zur Förderung der Bilanzklarheit, FR 1954, 245; BUSSMANN, Abgrenzungsposten, HdBw., 3. Aufl., Bd. 1, Stuttg. 1956, Sp. 11; LEITZE, Aktivierung nicht verbrauchter Versicherungsprämien in der Jahresabschlußbil., WT 1956, 67; TROLL, Die Bedeutung der transitorischen RAP bei der Vermögensbewertung, DStZ 1956, 222; VOLTMER, RABgr. als Inventurproblem, DB 1957, 97, 121; HOFFMANN, Die RAP in steuerrechtl. Sicht, NBw. 1958, 106; LITTMANN, Umstrittene Aktivierung von Aufwendungen in der EStBil., Inf. 1958, 214; SCHÜTZ, Die inhaltliche Abgrenzung der RAP gegenüber verwandten Bilanzpositionen, DB 1958, 29, 57; VAN DER VELDE, Der Umfang der RABgr. in der HBil. und in der StBil., in Thoma, „Gegenwartsfragen des StRechts“, FS Spitaler, Köln 1958, 217; WALDNER, WG und RABgr., BB 1958, 1051; EVERDING, Zum Begriff des WG und zur RABgr., StuW 1959 Sp. 169; GÖTZE, Die aktiven RAP als Bilanzgegenstände im Rahmen des Referentenentwurfs eines Aktiengesetzes, WPg. 1959, 301; HOERES, StVorteile bei Rücklagen und Rückstell., Wertbericht. und RAP in der StBil., München 1959; JAKOB, Die RAP nach den handelsrechtl. GoB, WPg. 1959, 304; HAUCK, Fragen der aktiven RABgr., StJb. 1960/61, 265; MUTZE, Der Einfluß der dyn. Bilanzauffassung auf die Grundsätze ordn. Buchf. und auf das StWesen, FR 1960, 614; SCHÖNNENBECK, Warum noch „RAP“ im neuen Aktiengesetz?, DB 1960, 587.

1961–1970: RADAU, Bildung aktiver RAP im BilanzStRecht, NBw. 1961, 157; HÜBNER, RABgr., FR 1963, 267; MITTELBACH, Bespr. BFH v. 7.11.1963 – IV 396/60 S, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 6 Abs. 1 Ziff. 3 R 91; REUTER, RABgr. bei betrieblichen Lebensversicherungen, DB 1963, 428; o.V., Abgrenzung degressiver Mietzahlungen z.B. beim Leasing, DB 1963, 1658; o.V., Keine Übertreibung der aktiven RABgr., DB 1963, 1739; REUTER, RABgr. bei betrieblichen Lebensversicherungen, DB 1963, 428; RÖMER, RABgr. von Weihnachtsgratifikationen bei abweichenden Wirtschaftsjahren, DB 1963, 358; BENSE, Die aktiven RABgr. von Vertriebskosten in der StBil., Diss. Köln 1965; DÖLLERER, Rechnungsle-

gung nach dem neuen AktG und ihre Auswirk. auf das StRecht, BB 1965, 1405; DÖLLERER, Die Bedeutung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ bei der aktiven RABgr., BB 1965, 326; OFFERHAUS, Zur RABgr. von Urlaubsgeldern, StBp. 1965, 158; ALBACH, Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem AktG 1965, BB 1966, 379; ALBACH, Rechnungslegung im neuen Aktienrecht, NBw. 1966, 186; BIRKHOLZ, Das neue Aktienrecht in stl. Sicht, BB 1966, 709; EDER, Bewertung, Wertberichtigung, Rückstellung und RABgr. im neuen AktG, GmbH-Rdsch. 1966, 216; FASOLD, Die Bewertungs- und Bilanzierungsbestimmungen des neuen AktG und das StRecht, StBj. 1966/67, 420; GESSLER, Rechnungslegung im neuen Aktienrecht, NBw. 1966, 196; GRIEGER, RABgr. von Urlaubsgeld bei abweichendem Wirtschaftsjahr, BB 1964, 341; KORMANN, Die Bewertungsprobleme des neuen Aktienrechts, BB 1966, 1279; LITTMANN, Die aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften vom 6.9.1965 in der Sicht des BilanzStRechts, DStR 1966, 239; LITTMANN, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und dynamische Bilanzauffassung in Handels- und Steuerbilanz, BB 1964, 651; PAULICK, Der Einfluß des neuen AktG vom 6.9.1965 auf die stl. Gewinnermittlung, StKongrRep. 1966, 1279; SCHRADER, Zu den Auswirkungen des AktG 1965 auf das BilStRecht, DB 1966, 1145; THIEL, Die aktienrechtliche Bil. als Grundlage der StBil., ZfbF 1966, 546; VOGEL, Auswirkungen des AktG 1965 auf das BilStRecht, DB 1966, 909; BIRKHOLZ, RABgr. im Steuerrecht, BB 1967, 1037; UELNER, RAP und ihre Verbuchung, StBp. 1967, 142; FISCHER, Bespr. BFH v. 31.5.1967 – I 208/63, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 5 Bil. R 7; ADS, Rechnungsleg. der AG, 4. Aufl. Stuttgart 1968, § 152 Tz. 178 ff.; AHRENS, RAP nach neuem Aktienrecht, DB 1968, 273; BLENCKE, Einzelfragen des ESt- und GewStRechts, StBj. 1968/69, 258; DÖLLERER, Statische oder dynamische Bil., BB 1968, 638; FÖRSTER, Rücklagen, Rückstell., Abgrenzungsposten und Wertbericht. im allg. Handelsrecht und im ErtragStRecht unter dem Einfluß des AktG 1965, Diss. Mainz 1968; Inst. Finanzen und Steuern, Die stl. Bilanzierung von immat. Wirtschaftsgütern und aktiven RAP unter Berücks. des AktG 1965, Bonn 1968, Brief 104; PAULICK, Immaterielle Wirtschaftsgüter und Posten der RABgr., FR 1968, 449 und 483; PÜTZ, Die RABgr. in der StBil., Düss. 1968; RÖMER, Keine Überspannung der RABgr., BB 1968, 705; STAPP, Immaterielle Anlagewerte und aktive RAP, Diss. Würzburg 1968; v. WALLIS, Der BFH zu Fragen der periodengerechten Gewinnermittlung, DStZ 1968, 187; v. WALLIS, Fragen des BilStRechts bei KapGes. in der Rspr. des BFH, GmbH-Rdsch. 1968, 88; DÖLLERER, Die Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil., BB 1969, 505; DÖLLERER, Wahlrechte bei Aufstellung der Bil., BB 1969, 1446, DÖLLERER, RABgr. als Mittel der Rechnungsleg., WPg. 1969, 333; GAIL, Stl. Anerkennung der aktienrechtlichen Aktivierungsverbote, WPg. 1969, 276; GRASS, Wandlungen im BilStRecht, StuW 1969 Sp. 605; JUNG, StBil. und HBil. (Änderung der §§ 5, 6 EStG), WM 1969, 642; KLEIN, Die RABgr. nach dem AktG in der Rspr. des BFH, BB 1969, 908; LITTMANN, Zur Tragweite der neugefaßten §§ 5, 6 EStG, DStR 1969, 323 und 325; LITTMANN, Die steuerliche Bilanzierung von immat. WG und aktiven RAP unter Berücks. des AktG, DStR 1969, 336; NISSEN, Änderung der §§ 5 und 6 EStG, DStZ 1969, 134; RAU, Stl. Übernahme handelsrechtl. Bilanzierungsvorschriften, DB 1969, 678; SAAGE, Veränderte Grundlagen der Gewinnermittlung nach Handels- und StRecht, DB 1969, 1661, 1711; STEINFELD, Änderung der §§ 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes, Inf 1969, 241; THIEL, Das Gesetz zur Änderung der §§ 5 und 6 EStG, FR 1969, 165; THIEL, Die Bilanzierungsnormen des Aktienrechts und ihre Bedeutung für die StBil., StBj. 1969/70, 284; VAN DER VELDE, Zur Behandlung immaterieller WG und RAP in der HBil. und in der StBil., FR 1969, 441; ZIEGLER, HBil. und StBil. in neuer Sicht, StBp. 1969, 169; HOFFMANN, Bespr. BFH v. 29.10.1969 – I 83/64, StuW 1970 Sp. 411, 424; MAASSEN, Gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 EStG) nicht für Bilanzierungswahlrechte?, DB 1970, 1285; ARMBRUST, Ertragszuschüsse in der Energiewirtschaft aus bilanzrechtlicher und steuerlicher Sicht, DB 1970, 556; MIES, Wahlrechte bei Aufstellung der Bil., DB 1970, 1798; PLÜCKEBAUM, Zusammenfass. Betrachtung der Neufass. der §§ 5 und 6 EStG, StBp. 1970, 249; SCHAUMBURG, Die estl. Behandlung von Entschädigungen für Beeinträchtigungen am land- und forstwirtschaftl. Grund und Boden, StBp. 1970, 63.

1971–1980: SCHMIDT, Wirtschaftsgut iS der ESt. und der SelbstverbrauchsSt., DStR 1971, 598; HANRATHS, Zur Bilanzierung immaterieller Wirtschaftsgüter und RAP vor Inkrafttreten des § 5 EStG 1969, StBp. 1970, 281; HOFFMANN, Das immat. WG und die RABgr. in der StBil., DStZ 1972, 202; JOHN, RAP, Handwb. d. StRechts, München 1972, 2. Bd., 853; KORMANN, Ärger mit der StBp., DStR 1972, 448; o.V., RAP in der Steuerbilanz, StBg. 1972, 182; MAASSEN, „Ärger mit dem Damnum“ oder: Haben RAP einen Teilwert?, StBp. 1970,

134; SAUER, Können in der Zeit zwischen Erlaß des AktG 1965 und dem Inkrafttreten des EStÄndG 1969 unentgeltlich erlangte WG aktiviert oder ein entspr. aktiver RAP gebildet werden?, StBp. 1972, 91; FASSETL, Gewinnrealisierung bei Geschäften, bei denen die Leistung fällt, die Gegenleistung aber in gleichbleibenden Raten erbracht wird, DB 1973, 1763; LIENEMANN, Kreditvermittlungsprovisionen und RAP, DB 1973, 631; SCHMIDT, Übersicht über die RAP, StWa. 1973, 128; DÖLLERER, Zur Bilanzierung des schweb. Vertrags, BB 1974, 1541; ZIEGLER, Aktuelle Fragen aus der Praxis der Bp., StBp. 1974, 83; HAASE, RAP, Hdwb., 4. Aufl., Stuttg. 1975, Sp. 3325; POPP, Bespr. BFH v. 19.1.1978 – IV 153/72, StRK-Anm. EStG § 6 (bis 1974) § 6 Abs. 1 Ziff. 3 R. 187; HELPENSTALLER, Abschlußgebühren auf Bausparverträge als Betriebsausgaben?, DStR 1976, 481; LANGEL, Bilanzierungs- und Bewertungsfragen bei Wechselkursänderungen, StBj. 1979/80, 310, 323; LEUE, Kassenwirksamkeit und Bruttoprinzip im Zusammenhang mit der RABgr., Stuttgart 1980; PFAU, RABgr., StLex. 3, 5–6, 371 (3/1980); BEISSE, Tendenzen der Rspr. des BFH zum Bilanzrecht, DStR 1980, 247; BEISSE, HdlBilRecht in der Rspr. des BFH, BB 1980, 642; WENDT, Ansatz eines Aktivpostens bei im voraus gewährtem Urlaub eines Arbeitnehmers, Inf. 1976, 529; Inst. Finanzen und Steuern, Berücksicht. von Rückstell. für ungew. Verbindlichk. und von pass. RAP bei der Feststellung des Einheitswertes des Betriebes, Bonn 1980, Gr. Brief Nr. 191.

1981–1990: SÖFFING, Zum Tatbestandsmerkmal „bestimmte Zeit“ bei RAP, FR 1981, 512; BORDEWIN, RABgr.: Wohin geht die Entwicklung?, DStZ 1982, 463; GAMM, Der pass. RAP – ein klar abgegrenzter Rechtsbegriff?, DStR 1982, 230; KÖRNER, Posten der RABgr., BBK Nr. 24 v. 17.12.1982 F. 13, 2669; MOXTER, Bilanzierung nach der Rspr. des BFH, Tübingen 1982, 64 ff., 130 ff.; PAUS, Sind Provisionen, die ein Steuerpflichtiger für die Vermittlung eines Darlehens zahlt, als RAP zu aktivieren?, FR 1977, 572; DÖLLERER, Droht eine neue Aktivierungswelle?, BB 1980, 1333; DÖLLERER, ZGR 1983, 410; HAUBER, Aktivierung eines Teils der degress. Mietzahlungen in der Bil. des Leasingnehmers?, BB 1983, 740; HORSCHITZ, StuSt. 1983, 81; KLEIN, RABgr., in Gnam, Hdb. der Bil., Freiburg, Stichw. 104 (März 1983, ergänzt März 1984); KORN, Erweiterte RABgr., KÖSDI 1983, 5008; LIT-TICH, Sind RAP Wirtschaftsgüter?, ÖStZ 1983, 203; MATHIAK, StuW 1983, 70, 74; MEI-LICKE, Bilstrechtl. Beurteilung degr. Leasing-Raten, DB 1983, 737; WOERNER, BB 1983, 1578; FEDERMANN, Zeitbestimmtheit bei transitorischer RABgr. in der Hdl.- und StBil., BB 1984, 246; GROOVE, Gewinnrealisierung bei Leasinggesellschaften mit Mobilienleasing, DB 1984, 889; MATHIAK, Rspr. zum BilStRecht, StuW 1984, 74; ROSE, Die RAP im Lichte der neueren Rspr. des BFH, StBj. 1983/84, 141; DÖLLERER, Zur Bilanzierung dinglicher Rechtsverhältnisse, BB 1984, 2034; o.V., Passive RABgr. wegen erhaltener Entschädigung, DStZ 1984, 409; ROSE, Zur ertragstl. Behandlung der Fördermittel nach dem KrankenhausfinGes., DB 1984, 2317; BAUER, Zuschüsse und passive RABgr., BB 1985, 161; BORDEWIN, Passive RABgr. bei Subventionen, NWB F. 17a, 827; FEDERMANN, RAP in der Hdl.- u. StBil., StuSt. 1985, 131; MATHIAK, Rspr. zum BilStRecht, StuW 1985, 81; SCHREIBER, Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres, in LEFFSON/RÜCKLE/GROSSFELD, HURB, Köln 1986, 58; SIEBEN/OSSADNIK, Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlußstichtag, in Leffson/Rückle/Grossfeld, HURB, Köln 1986, 46; BINK, Bilanzierung bei der Forfaitierung von Leasingforderungen, DB 1987, 1106; DÖLLERER, Hdl.-Bil. u. StBil., BB-Beil. 12/1987; FUCHS, Die transitorischen RAP. Syst. Grundlagen und historische Entw. bis zum AktG 1965, BERG, Gladbach/Köln 1987; Inst. Finanzen und Steuern, Zeitliche Bestimmtheit bei RAP, Hft 268, Bonn 1987; PAUS, Bilanzierungsfragen bei betrieblichen Erbbaurechten, FR 1987, 163; FORSTER, Grundsätze für die Abgrenzung von Leasingraten, in FS Döllerer 1988, 147; HÜTTEMANN, Posten der aktiven und passiven RABgr. in HJ, Abt. II/8, 2. Aufl., Köln 1988; LINK, Bilanzierung und Ertragsvereinnahmung bei der Forfaitierung von Leasingforderungen, DB 1988, 616; LIST, Die Abschlußgebühr bei Bausparverträgen, BB 1988, 1003; GREWE, Grundfragen der Bilanzierung beim Leasinggeber, WPg. 1990, 162; RUNGE, Leasing im Steuerrecht des letzten Jahrzehnts, DB 1990, 959.

1991–2000: LISSMANN, Passive RABgr. durch Leasinggesellschaften, DB 1991, 1479; MEYER-SCHARENBERG, Zweifelsfragen bei der Bilanzierung transitorischer RAP, DStR 1991, 754; MÜLLER, Kriterien für den Ausweis von Ertrag und Aufwand, Ludwigsburg/Berlin 1991; DEPPING, Öffentliche Zuschüsse und passive RABgr., FR 1992, 94; IdW, Zeitanteilige Realisierung von Mieterträgen, WPg. 1992, 540; NIERMEYER, Posten der RABgr.,

BBK F. 13, 3633 (v. 17.8.1992); RITZROW, RAP in der Rspr. des RFH und BFH, StWa. 1992, 81; SARX, RAP, Prüfung der, in HWRev, 2. Aufl. Stuttg. 1992, Sp. 1595; SCHULZE-OSTERLOH, Der Ausweis von Aufwendungen nach dem Realisations- und dem Imparitätsprinzip, in FS Forster, Düss. 1992, 653; HAARMANN, RAP bei Forfaitierung von künftigen Leasingforderungen und ihre Auflösung, in Beisse/Lutter, FS Beusch, Berlin ua. 1993, 321; HERZIG/SÖFFING, RAP und die Lehre vom Mindestzeitraum, BB 1993, 465; LÜCK, Ausgaben und Einnahmen, in Chmielewicz/Schweitzer, HWR, 3. Aufl., Stuttg. 1993, Sp. 101; SCHMIDT, H., Der Abgrenzungszeitraum bei den RAP, Inf. 1993, 340; BLAUBERGER, Die sachgerechte Auflösung des passiven RAP aus der Forfaitierung von Leasingforderungen, DStR 1994, 148; GROH, Öffentliche Zuschüsse als passive RAP, StuW 1994, 91; HARTUNG, Bewertung von RAP?, BB 1994, 1893; HARTUNG, RAP und richtlinienkonforme Auslegung, in Ballwieser ua., Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Moxter, Düss. 1994, 213; KORN, Die „bestimmte Zeit“ bei RAP, KÖSDI 1994, 9839; MARX, Rücklagen, Rückstell. und RAP, StuSt. 1994, 443; STROBL, Matching Principle und deutsches Bilanzrecht, in FS Moxter, Düss. 1994, 4078; BEISSE, Wandlungen der RABgr., in Förschle ua., Rechenschaftslegung im Wandel, FS Budde, München 1995, 67; BINK, Erwiderung zu Lemm, StBp. 1995, 37, StBp. 1995, 38; GSCHWENDTNER, Zur Bilanzierung von Vorleistungen bei Dauerrechtsverhältnissen, DStZ 1995, 417; LEMM, Passiver RAP bei Forfaitierung ein Schuldposten?, StBp. 1995, 37; MARGREITER, RAP, FJ 1995, 235, 263; MOXTER, Das „matching principle“ - Zur Integration eines intern. Rechnungslegungs-Grundsatzes in das deutsche Recht, in FS Havermann, Düss. 1995, 487; NIELAND, Die RABgr., Der Betriebsw. 1995, 34; NIELAND, Handels- und steuerrechtliche RABgr., StuSt. 1995, 533; STOBBE, Das Kriterium der „bestimmten Zeit“ bei den RAP, FR 1995, 399; FISCHER-TOBIES/RISTHAUS, Entschädigungen für die Inanspruchnahme von land- und forstwirtschaftlichem Grundbesitz für den Bau und Betrieb von Hochspannungsleitungen, Inf. 1996, 489; HAARMANN, Passiver RAP für verkaufte Leasingforderungen, JbFStR 1996/1997, 634; IDW/HFA, 2/1996, Zur Bilanzierung privater Zuschüsse, WPg. 1996, 709; KLEINE, RAP für Vorlaufkosten bei Messegeschäften, JbFStR 1996/1997, 158; KÖRNER, Bilanzierung von Honoraren bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG, BBK F. 13, 3927 (19.4.1996); MEYER/BRACH, Die Abschlussgebühren in der Steuerbilanz der Bausparkassen, BB 1996, 2345; MILATZ, Forfaitierung von Andienungsrechten bei Teilamortisations-Mobilien-Leasingverträgen, DB 1996, 841; REICHERT, Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlußstichtag, StSem. 1996, 173; SCHOOR, Bilanzierung von RAP, BuW 1996, 454; WOLF, Transitorische RABgr. – Das Kriterium der „bestimmten Zeit“ nach dem Abschlußtag, BBK F. 12, 2019 (6.12.1996); HAARMANN, Passiver RAP für verkaufte Leasingforderungen, JbFStR 1996/97, 631; KLEINE, RAP für Vorlaufkosten bei Messegeschäften, JbFStR 1996/97, 158; NIEHUS, „Vorsichtsprinzip“ und „Accrual Basis“, DB 1997, 1421; TIEDCHEN, Posten der aktiven und passiven RABgr., in HdJ, Abt. II/8, Köln 1997; TIEDCHEN, RABgr. und „bestimmte Zeit“, BB 1997, 2471; BABEL, Zur Bewertbarkeit von aktiven RAP, ZfbF 1998, 778; BERNDT, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver RABgr., Wiesbaden 1998; CREZELIUS, Bestimmte Zeit und passive RABgr., DB 1998, 633; HUSMANN/GEIGER, Gegenüberstellung der Periodenabgrenzung von Aufwendungen und Erträgen nach HGB und US-GAAP, StuSt. 1998, 399; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 5. Aufl. Tüb. 1998, 70ff, 151 ff.; RITZROW, RAP, in Schröder/Muß, Handb. der steuerl. Betriebsprüfung, Kz. 2710 (Stand: 5/98); RITZROW, RAP, StBp. 1998, 10 (Teil I) und 39 (Teil II); ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BWA, Gesetzeskonforme Definition des RAP – Eine Analyse vor dem Hintergrund des true and fair view, DStR 1999, 2135; HAYN, RAP, in Beck-HdR, B 218, München 1999; HERRMANN/MÜLLER-KEMLER, Die Behandlung des in den Einzelabschlüssen von Tochterunternehmen ausgewiesenen passiven RAP aus der Forfaitierung von Leasingforderungen gegenüber Konzernunternehmen im Konzernabschluß, WPg. 1999, 417; HOFMANN, Kein RAP für degressive Leasingraten, EFG Beilage 2000, Nr. 13, 98; INST. FINANZEN UND STEUERN, Rückst., Rücklagen, RABgr. – zur Bildung von Rückst. nach dem StEntG 1999/2000/2002, Bonn 2000; KLIEM, Bilanzielle RABgr., Kriterien für den Ansatz und die Wertermittlung von RABgr. in der Handelsbilanz, Frankfurt/M. ua. 2000 (Diss. Bamberg 2000); WEBER-GRELLET, Gewinnrealisierung bei Provision für den Abschluss und die weitere Bearbeitung von Versicherungsverträgen, FR 2000, 155.

2001–2004: BALLWIESER in Münchener Komm. z. HGB, München 2001, § 250 HGB; BERTL (Hrsg.), Erfolgsabgrenzungen in Hdl.- u. StBil., Wien 2001; BARBORKA/STERL, Ausweis langfristiger Rückstell. als passive RABgr.? SWK (um 2001) Steuern, 847; DZIADKOW-

SKI, Kein aktiver RAP für degressive Raten beim Mobilienleasing, BB 2001, 1577; GOSCH, RABgr. und degressive Leasingraten, StBp. 2001, 275; HÖHMANN, RAP für degressive Leasingraten beim Leasing beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, KFR F 3 EStG § 5, 4/01, 315; KESSLER, Erfolgsregulierungsposten, BBS (2002/7) Gr. 3/E80, 1; MAYR, § 4 Abs. 1 EStG: RABgr. nach Wahl?, RdW 2001, 240; MOXTER/WESNER, Gewinnrealisierungsprobleme in der höchstrichterlichen Rspr., in FS Welf Müller, 2001, 649; WEBER-GRELLET, Zulässigkeit degressiver Leasingraten beim Mobilien-Leasing, FR 2001, 794; HÖMBERG/KÖNIG in Baetge/Kirsch/Thiele: Bilanzrecht, Bonn 2002, § 250 HGB; KUPSCH, Komm. § 250, in Hofbauer/Kupsch, Bonner HdR, 2. Aufl. Bonn 2002; TRÜTZSCHER, Komm. § 250 HGB, in Küting/Weber, HdR, Einzelabschluss, Stuttg. 2002; KUSSMAUL/WEISSMANN, Zur steuerrechtlichen Behandlung von Stock Options – Steuerrechtliche Behandlung bei der Gesellschaft, StB 2002, 60; BÖRSTINGER, Beispiele zu RAP und ähnlichen Bilanzposten, BC 2002, 269; BROER/DREYER, Gewinnrealisierung bei Stillhalterprämien aus Optionsgeschäften, DStR 2002, 1590; RITZOW, Stw. 104: RABgr. in FEDERMANN, HdB, Freib. 2003; GOSCH, Bilanzielle Behandlung von Optionsprämien beim Stillhalter, BFH-PR 2003, 220; HOFFMANN, Ausweis einer Verbindlichkeit für Optionsprämie bei Stillhalter, DStR 2003, 681; KÖHLER/MARTEN/SCHLERETH, Bilanzielle Auswirkungen von Preisstrategien am Beispiel von Handy-Subventionen, DB 2003, 2713; WEBER-GRELLET, Realisationszeitpunkt bei vereinnahmter Optionsprämie, FR 2003, 514; FRITZ-SCHMIED, Verpflichtender Ansatz von RAP in der Steuerbilanz, ÖStZ 2003, 345; KÖHLE, RABgr. in Bilanztheorie und Bilanzrecht, Aachen 2003 (Diss. HU Berlin 2003); RABENECK/REICHERT, Fallstudie: Bilanzierung von RAP, WiSt. 2003, 371; BERGER/BARTELS-HETZLER, Komm. § 250 HGB, in Beck-BilKomm. V. München 2003; RÄTKE, Bewertung der Rechte aus einem Zinsbegrenzungsvertrag (sog. „Cap“) mit dem niedrigeren Teilwert, StuB 2004, 34.

I. Überblick zu Abs. 5

1900

Abs. 5 enthält Bilanzierungsvorschriften für drei unterschiedliche Typen von zeitlichen Abgrenzungsposten:

Satz 1 betrifft *RAP*, und zwar in Nr. 1 als Aktivposten und in Nr. 2 als Passivposten.

Satz 2 verlangt auf der Aktivseite (der StBil.) unter bestimmten Bedingungen den Ansatz

- von aufwandsberücksichtigten *Zöllen* und *Verbrauchssteuern* (Satz 2 Nr. 1) und
- von aufwandsberücksichtigter *Umsatzsteuer* auf Anzahlungen (Satz 2 Nr. 2).

Gemeinsam ist den Posten, daß sie einer gewissen zeitlichen Abgrenzung dienen. Eine gemeinsame Bezeichnung für die in Satz 2 geforderten Posten existiert jedoch nicht; um RAP iSd. Satzes 1 handelt es sich bei den beiden letztgenannten Posten jedoch nicht („ferner“, zur Rechtsnatur, Anm. 1979 und 1993; zweifelnd auch ROSE, StbJb. 1983/84, 143). In § 250 HGB werden allerdings all diese Abgrenzungsposten unter der §-Bezeichnung „Rechnungsabgrenzungsposten“ zusammengefaßt, jedoch gehören zu den „Abgrenzungsposten“ auch die Abgrenzungen latenter Steuern (§ 271 HGB).

II. Rechtsentwicklung des Abs. 5

1901

Durch EStÄndG v. 16.5.1969 (BGBl. I 1969, 421; BStBl. I 1969, 320) wurde ein neuer Abs. 3 (jetzt Abs. 5) eingefügt; er betraf ursprünglich nur aktive und passive RAP (iSd. § 152 Abs. 9 AktG aF); zu Einzelheiten s. Anm. 1911.

Durch EGAO 1977 v. 14.12.1976 (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694) wurde Satz 2 hinzugefügt; er betraf ursprünglich nur Zölle und VerbrSt. auf Vorratsvermögen; zu Einzelheiten s. Anm. 1978.

Durch Ges. zur Änderung des EStG, des KStG und and. Ges. v. 20.8.1980 (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589) wurde Satz 2 neu gefaßt: Die die USt. auf Anz. betreffende Regelung wurde als Nr. 2 hinzugefügt, die bisherige Vorschrift betr. Zölle und VerbrSt. wurde zur Nr. 1; zu Einzelheiten s. Anm. 1992.

Durch HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972) wurde ein neuer Abs. 3 (betr. Rückstellung wegen Verletzung von Patentrechten etc.) eingefügt; der ursprüngliche Abs. 3 wurde zum Abs. 4.

Durch StRefG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224) wurde eine Begrenzung der Rückstellungen für Dienstjubiläen in Abs. 4 eingeführt, die RAP-Regelung wurde von Abs. 4 in Abs. 5 verschoben.

1902 Zur Entwicklung der RAP in der Rspr. s. AK Steuern und Revision, DStR 1999, 2135 (2136).

1903

III. Bedeutung des Abs. 5

Handels- und Steuerbil. weisen nicht nur Vermögensgegenstände und Schulden bzw. positive und negative Wirtschaftsgüter (WG) aus, sondern insbes. aus Gründen einer als zutreffend angesehenen „periodengerechten“ oder aus anderen Gründen (s. stfreie Rücklagen) gewünschten zeitlichen Aufwands- oder Ertragszuordnung eine Reihe von Sonderposten. Technisch kann die erwünschte zeitliche Aufwands- oder Ertragsbeeinflussung durch Bildung und Auflösung

1. eines *zusätzlichen* Aktiv- oder Passivpostens (zB aktive/passive RAP oder Sonderposten mit Rücklageanteil, stfreie Rücklagen, s. Anm. 571 ff. und § 6b Abs. 3 sowie § 7g Abs. 3),
2. eines den Aktiv- oder Passivposten auf der Bilanzgegenseite *korrigierenden* Postens (zB Wertberichtigung, Disagio/Damnum, USt. auf Anzahlungen) oder
3. eines den Aktiv- oder Passivposten auf der gleichen Bilanzseite *korrigierenden* Postens (zB Zölle und VerbrSt. auf Vorratsvermögen gem. Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 bzw. stfreie Rücklage gem. § 52 Abs. 16)

erreicht werden. Alle drei bzw. sechs theoretisch denkbaren Lösungen finden im Bilanzrecht Verwendung, auch Abs. 5 enthält Abgrenzungsposten aller genannten Typen. Diese Sonderposten verkörpern weder zwingend Vermögensgegenstände oder Schulden noch positive oder negative WG; sie lassen sich nicht aus dem statischen Bilanzzweck des zutreffenden Reinvermögensausweises, sondern primär aus dem Ziel der periodengerechten Gewinnermittlung (dynamischer Bilanzzweck) ableiten (glA: SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 241: „Stornoposten zur periodengerechten Gewinnermittlung“; ebenso im Handelsrecht: KUPSCH in Bonner HdR II. 2002, § 250 Rn. 1: RAP folgen dem Periodisierungsprinzip gem. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB). Zur Bedeutung von RAAbgr. in der statischen und dynamischen Bilanztheories KLIEM, Bilanzielle RAAbgr., Frankfurt/M. ua. 2000, 7: Hbil. als dualistisch ausgerichtete, modifiziert statische Bilanz enthält sowohl Vermögensabgrenzungs- als auch Erfolgsabgrenzungsposten. Es ist nicht zu verkennen, daß sich RAP zu einem „Sammelbecken für alle jene Wertgrößen anbieten, die mit ihrer Erfolgswirkung einer anderen als der laufenden Periode zugeordnet werden sollen“ (AK Steuern und Revision, DStR 1999, 2135 [2138]).

Rechtssystematisch gesehen betrifft Abs. 5 den Ansatz dem Grunde nach in der StBil. (bestimmt aber zugleich auch die Höhe des Ansatzes) und geht dem

allgemeinen Maßgeblichkeitsprinzip des Abs. 1 (s. Anm. 101 ff.) vor. Für die in Abs. 5 geregelten Positionen besteht deshalb uE keine Bindung zur HBil., es sind originäre stl. Bilanzposten. Bei RAP ist aber der – freilich im Gesetz selbst nicht zum Ausdruck kommende – Zweck zu berücksichtigen, mit der stl. Regelung lediglich eine Klarstellung der strechtl. Geltung der handelsrechtl. RAbgr. zu bewirken (s. Anm. 1911). Da zudem zum BV, „das nach den handelsrechtl. GoB auszuweisen ist“ (Abs. 1), auch RAP gehören, gelten die GoB auch für die RAbgr. in der StBil., zumindest soweit diese auch in der HBil. angesetzt werden (müssen oder dürfen). Insbes. haben die Grundsätze zur Bilanzierung von schwebenden Geschäften (s. Anm. 49x), der Gewinn- und Verlustrealisation (s. Anm. 49s [1]), der Wesentlichkeit (Wirtschaftlichkeit) und der Einzelbilanzierung (Saldierungsverbot) auch bei der Bildung von RAbgr. in der StBil. Bedeutung. Mangels WG-Eigenschaft kommt eine Bewertung gem. § 6 nicht in Betracht, RAP werden vielmehr nach Abs. 5 „berechnet“.

IV. Geltungsbereich des Abs. 5

1904

Geltung bei Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1: Unstreitig gilt Abs. 5 bei Gewerbetreibenden, die nach den Vorschriften des Handelsrechts (§§ 238, 242 HGB) oder der AO (§§ 140, 141) verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen oder dies freiwillig tun (s. Anm. 35).

Geltung für Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1? Fraglich ist, ob die Abgrenzungsposten des Abs. 5 auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 anzusetzen sind, wie es die stRspr. und die FinVerw. (H 31b EStH) verlangen.

So BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291; v. 6.2.1964 – IV 183/60 U, BStBl. III 1964, 241; v. 9.2.1967 – IV 291/64, BStBl. III 1967, 310; v. 17.10.1968 – IV 84/65, BStBl. II 1969, 180; v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552.

Zur sinngemäßen Anwendung für buchführende Land- und Forstwirte bei Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1: BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; v. 17.9.1987 – IV R 49/86, BStBl. II 1988, 327 mwN; v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202, und v. 4.9.1997 – IV R 40/96, BFH/NV 1998, 569; v. 20.3.2003 – IV R 37/02, BFH/NV 2003, 1403.

Zur Anwendung bei bilanzierenden freiberuflich Tätigen: BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375.

Begründet wird dies mit dem Umstand, daß RAP zu einer ordnungsmäßigen Buchführung gehören, an die auch der BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 anknüpft (s. § 4 Anm. 23; aA MUTZE, FR 1960, 617), und die GoB für alle bilanzierenden Stpfl. einheitlich zu beurteilen sind (BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202).

Die Bildung von RAP entspricht demnach auch dem beim BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 geltenden sog. Gewinnrealisierungsprinzip (BFH v. 3.5.1979 – I R 49/78, BStBl. II 1979, 738). Auch beim BV-Vergleich nichtgewerblicher Unternehmen sollen RAP zumindest in dem in § 5 Abs. 5 vorgesehenen Umfang geboten sein (BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202). Die Kodifizierung der RAbgr. in § 5 Abs. 3 Satz 1 (jetzt: Abs. 5) habe nur klarstellende Bedeutung (s. Anm. 1911) gehabt (vgl. BTDrucks. V/3187, 4). Für sinngemäße Anwendung auch SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. Rn. 241; hingegen wird mit Orientierung an Wortlaut und

Systematik des Gesetzes zT eine eingeschränkte Anwendung bei § 4 Abs. 1-Gewinnermittlung verlangt (KSM/BAUER, § 5 Rn. F 71).

Stellungnahme: Unproblematisch ist die undifferenzierte Anwendung nicht: Zum einen gelten die handelsrechtl. Bilanzierungsgrundsätze nicht unmittelbar bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, zum anderen ist offen, ob RAP zum „Betriebsvermögen“ iSd. § 4 Abs. 1 gehören. Schließlich betrifft die steuergesetzliche Spezialregelung gesetzessystematisch nur die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1.

Für nicht nach HGB buchführungspflichtige Land- und Forstwirte, die die *steuerlichen Buchführungsgrenzen nach § 141 AO* überschreiten, gelten allerdings gem. § 141 Abs. 1 Satz 2 AO die dort genannten HGB-Bestimmungen, zu denen auch der inhaltsgleiche § 250 HGB gehört, sinngemäß. So bleibt allein für selbständig Tätige (Freiberufler), die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 ermitteln, die Anwendung der RAP fraglich (anders BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375; v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21: Realisationsprinzip gilt auch bei § 4 Abs. 1). Im Ergebnis ist aber auch für sie die analoge Anwendung von *Satz 1 Nr. 1 und 2* über RAP wegen der zutreffenden Periodenabgrenzung sinnvoll, will man den Periodeneinfluß von mehr oder weniger zufälligen und manipulierbaren Zahlungen auf den Gewinn ausschließen und das für die Bilanzierung typische Periodisierungsprinzip einhalten.

Für Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte, die die *Buchführungsgrenzen des § 141 AO nicht überschreiten* und auch nicht handelsrechtlich buchführungspflichtig sind (§ 140 AO), kommt RAbgr. nicht in Betracht – sofern sie nicht freiwillig buchführen und Abschlüsse erstellen.

Keine Geltung für Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3: Abs. 5 gilt nach hM nur bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und im Bereich der Überschußeinkünfte gibt es keine Abgrenzung iSd. Abs. 5 (SEGEBRECHT, Die Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, X. Rn. 22 und 57). Voraus- und Nachzahlungen sind dort grds. nur im Jahr der Verausgabung bzw. Vereinnahmung anzusetzen (Zufluß- und Abflußprinzip, s. Erl. zu § 4 Abs. 3 und § 11; glA BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. II 1960, 291; v. 24.10.1979 – VIII R 92/77, BStBl. II 1980, 187; v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267), auch eine Korrektur von Aktiv- und Passivposten durch Ergänzungs- und Gegenposten kommt mangels Bilanz nicht in Betracht. Eine Art RAbgr. kann nur in den Randzonen des Kalenderjahresendes bei regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben vorkommen (§ 11 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2).

Zur Rechnungsabgrenzung bei Wechsel der Gewinnermittlung s. R 17 EStR 2003 und Anl. 1 sowie SEGEBRECHT, Die Einnahmeüberschubrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, V., Rn. 25, und RITZROW in Federmann, HdB 2003, RAbgr. Rn. 106–111.

Bei der bewertungsrechtlichen Vermögensaufstellung sind nach § 109 Abs. 1 BewG die zu einem Gewerbebetrieb gehörenden WG, *sonstigen aktiven Ansätze*, Schulden und *sonstigen passiven Ansätze* bei Stpfl., die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln, mit den Steuerbilanzwerten anzusetzen. Dazu gehören auch die oa. Abgrenzungsposten (s. R 114 Abs. 2 S. 4 ErbStR; GEBEL in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 12 Rn. 799, 811; KAPP/EBELING, ErbStG, § 12 Rn. 313.1; GLIER in Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, § 109 BewG Rn. 6).

1905 Einstweilen frei.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1906

Unstreitig regelt Abs. 5 den Ansatz von Bilanzposten dem Grunde nach. Fraglich ist jedoch, ob Abs. 5 als Spezialnorm den Abs. 1–4 vorgeht. Die rechtssystematische Einordnung könnte dafür sprechen, sollte aber angesichts der Entstehungsgeschichte (s. Anm. 1911) nicht überstrapaziert werden. Zum Verhältnis der GoB zu RAP s. Anm. 1903, 1911. Zum Verhältnis der Posten des Abs. 5 untereinander s. Anm. 1979 u. 1993; über das Verhältnis des Abs. 5 Satz 1 (RAP) zu anderen Vorschriften, insbes. Abs. 2 (immat. WG), s. Anm. 1914.

Zum Verhältnis zur internationalen Rechnungslegung s. Anm. 1914, 1914a und 1993a.

Einstweilen frei.

1907–1909

B. Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1)

I. „Als Rechnungsabgrenzungsposten sind nur anzusetzen“
(Abs. 5 Satz 1)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 1

a) Überblick zu Abs. 5 Satz 1

1910

Satz 1 betrifft nur Posten der RABgr. (RAP), und zwar in Nr. 1 aktive RAP und in Nr. 2 passive RAP. Nur für diese auch der handelsrechtlichen Terminologie (vgl. § 250 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 HGB) entsprechenden Posten sollte die Bezeichnung „Rechnungsabgrenzungsposten“ oder „Posten der Rechnungsabgrenzung“ verwendet werden.

b) Rechtsentwicklung der Rechnungsabgrenzungsposten bis zur Regelung in Abs. 5 Satz 1

1911

Die Posten der RABgr. sind von den drei Typen der in Abs. 5 geforderten Abgrenzungsposten die ältesten. Unter verschiedenen Bezeichnungen wie „Antizipationen“, „transitorische Konten“, „Erfolgsregulierungskonten“, „Erfolgsberichtigungskonten“, „unechte Debitoren und Kreditoren“ kamen RAP schon früh in der kaufm. Buchführung vor (vgl. PASSOW, Die Bilanzen der privaten Unternehmen, 1. Aufl. 1910, 76 f.; STRUTZ, Komm. zum EStG 1925, § 13 Anm. 58; DÖLLERER, BB 1968, 638; zur historischen Entwicklung der RABgr. auch FUCHS, Die transitorischen RAP, Berg. Gladb. ua. 1987, 169 ff., 270 ff.; BEIßE in FS Budde, 1995, 71 ff., und AK Steuern und Revision, DStR 1999, 2135 mwN). Die eine periodengerechte Gewinnermittlung anstrebende dynamische Bilanzauffassung (SCHMALENBACH, Dynamische Bilanz, 13. Aufl., Köln/Opladen 1962) förderte die bilanzrechtliche Berücksichtigung der zeitlichen Abgrenzungsposten.

Die VO über Aktienrecht v. 19.9.1931 (Aktienrechtsnovelle 1931, RGBl. I 1931, 493) und § 131 Abs. 1 A IV, B IV AktG 1937 sprachen von „Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen“, ohne den Begriff zu definieren (ebenso § 261a Abs. 1 A V, B VI HGB).

Das D-Mark-BilanzG v. 21.8.1949 (WiGBl. 1949, 279; BGBl. 1950, 2) enthielt erstmals in §§ 27 bzw. 34 eine Begriffsbestimmung:

Auf der Aktivseite

- a) Ausgaben vor dem 21. Juni 1948, soweit sie Aufwand für die Zeit nach dem 20. Juni 1948 darstellen (transitorische Aktiva),
- b) Einnahmen nach dem 20. Juni 1948, soweit sie Ertrag für die Zeit vor dem 21. Juni 1948 darstellen (antizipative Aktiva),

auf der Passivseite

- a) Einnahmen vor dem 21. Juni 1948, soweit sie Ertrag für die Zeit nach dem 20. Juni 1948 darstellen (transitorische Passiva),
- b) Ausgaben nach dem 20. Juni 1948, soweit sie Aufwand für die Zeit vor dem 21. Juni 1948 darstellen (antizipative Passiva).

Für die aktiven RAP bestand Ansatzwahlrecht, für passive RAP Ansatzpflicht. Ferner regelten die §§ 27 Abs. 2 und 34 Abs. 2 den Ansatz der Höhe nach.

Das **AktG 1965 v. 6.9.1965** (BGBl. I 1965, 1089) bestimmte in Anlehnung an das D-Mark-BilanzG in § 152 Abs. 9:

Als Rechnungsabgrenzungsposten dürfen nur ausgewiesen werden

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

Das AktG 1965 engte damit die Möglichkeit, RAP zu bilden, auf sog. transitorische Posten ieS ein (zum Begriff s. Anm. 1916).

Das **EStÄndG v. 16.5.1969** (BGBl. I 1969, 421; BStBl. I 1969, 320) übernahm § 152 Abs. 9 AktG 1965 nahezu unverändert als § 5 Abs. 3 in das EStG. Anlaß dafür waren die in FinVerw. und Schrifttum aufgetretenen Meinungsverschiedenheiten über die Bedeutung der Rechnungslegungsvorschriften des AktG 1965 für die stl. Gewinnermittlung, insbes. bei Nicht-Aktiengesellschaften. Statt der aktienrechtlichen Formulierung „dürfen nur ausgewiesen werden“ heißt es in § 5 Abs. 3 (jetzt Abs. 5) jedoch „sind nur anzusetzen“ (zur Frage, ob sich daraus unterschiedliche Rechtsfolgen ergeben, s. Anm. 1919, 1920).

Erstmalige Anwendung: Die Neuregelung galt erstmals für Wj., die nach dem 31.12.1967 enden (§ 52a idF des EStÄndG 1969). Die Beschränkung der RAP auf sog. transitorische Posten ieS (zum Begriff s. Anm. 1916) galt jedoch bereits vorher mit Inkrafttreten des § 152 Abs. 9 AktG 1965 über den aktienrechtlichen Bereich hinaus als GoB auch stl. (BFH v. 19.6.1973 – I R 206/71, BStBl. II 1973, 774; Begr. zum RegE, BTDrucks. V/3187); insoweit diente die Einfügung des § 5 Abs. 3 lediglich der Klarstellung (so schon FinAussch., BTDrucks. V/3852). Vor Inkrafttreten des § 152 Abs. 9 AktG 1965 ließ die Rspr. die Bildung von RAP in größerem Umfang zu (s. zB Übersicht von J. SCHMIDT, StWa. 1973, 128); diese Rspr. ist überholt.

Durch das **HBegleitG 1983 v. 20.12.1982** (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972) wurde ein neuer Abs. 3 (betr. Rückstellung für Verletzung von Patenten etc.) eingefügt; der die Abgrenzungen betreffende Abs. 3 wurde unverändert zu Abs. 4.

Durch das **Bilanzrichtlinie-Gesetz** wurde gem. Art. 18 und 20 der 4. EG-Richtlinie (ABl. EG Nr. L 222 v. 14.8.1978, 11) eine etwas abweichende, der bis dahin geltenden aktienrechtlichen Formulierung entsprechende Regelung in § 250 HGB eingeführt. Von dem nationalen Wahlrecht einer Einbeziehung antizipativer Posten wurde nicht Gebrauch gemacht. Die im Schrifttum tw. vertretene Auffassung unzutreffender Richtlinientransformation (HARTUNG, BB 1994, 1893; HARTUNG in FS Moxter, 1994, 213; BEISSE in FS Budde, 1995, 67, 81) ist uE wegen der speziellen strechtl. Regelung in § 5 Abs. 5 stl. bedeutungslos (vgl. auch BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 mwN, v. 26.4.1995

– I R 92/94, BStBl. II 1995, 594; glA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 241; aA: BEISSE in FS Budde, 1995, 81 ff.).

Durch das **StRefG 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224) wurden eine Regelung über Rückstellungen für Dienstjubiläumszuwendungen in § 5 Abs. 4 eingefügt und die Regelung über RAbgr. unverändert in Abs. 5 verschoben.

Das **D-Markbilanzgesetz (DMBiG) v. 23.9.1990** (BGBl. I 1990, 1160) bestimmte in § 5 Abs. 1 für die Eröffnungsbilanz eine entsprechende Anwendung des § 250 HGB; § 15 DMBiG sah für RAP im Regelfall eine Umrechnung im Verhältnis von zwei Mark der DDR zu einer DM vor.

c) Bedeutung des Abs. 5 Satz 1

1912

Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) dienen letztlich der Überbrückung der Willkürlichkeit der stichtagsbezogenen Bilanzierung in bezug auf die anderen Gesetzmäßigkeiten folgenden zeitlichen Zusammenhänge der ökonomischen (Tausch-)Prozesse. Mit ihrer Hilfe soll eine sachgerechte Zurechnung von Ausgaben/Einnahmen auf die Perioden erfolgen, zu denen sie wirtschaftlich gehören (BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552). Das Ziel zutreffender Periodenabgrenzung haben sie mit der dynamischen Bilanzauffassung gemeinsam. Sie sind primär Verrechnungsposten zur *periodengerechten Gewinnermittlung* (DÖLLERER, BB 1969, 1445; ähnlich: SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. Rn. 241: Stornoposten; glA: LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 789). Die Würdigung als Verrechnungsposten schließt nicht aus, daß zugleich ein WG vorliegt, für das ein gedachter Unternehmenserwerber auch einen Betrag im Rahmen des Gesamtkaufpreises ansetzen würde (Teilwertgedanke). Angesichts der weiten WG-Definition ist dies nicht auszuschließen, aber auch nicht erforderlich (ähnlich: BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 695); letztlich sind auch WG unter Berücksichtigung der AfA-Verteilung derartige „Verrechnungsposten“.

Es gibt zwar keinen handelsrechtl. GoB, der es gebietet, Ausgaben in das Jahr zu verlegen, in dem die Einnahmen fließen, aus denen die Ausgaben gedeckt werden (BFH v. 29.10.1969 – I 93/64, BStBl. II 1970, 178), andererseits aber auch keinen Grundsatz, der verlangt, RAP im zulässigen Rahmen so klein wie möglich zu halten. Die Unabhängigkeit von Zahlungen und Erfolgswirkungen ist in § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB handelsrechtlich angeordnet („Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen“) und über die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB (§ 5 Abs. 1) auch stl. wirksam; bestritten werden kann allerdings, ob dies dem *Prinzip der Steuerleistungsfähigkeit* entspricht. Bei aktiven RAP (geleistete Zahlungen) ist bereits eine Minderung der Steuerleistungsfähigkeit eingetreten, der die Steuerbelastung über die Aktivierung nicht folgt. Andererseits ist bei der passiven RAbgr. (erhaltene Zahlungen) die Steuerleistungsfähigkeit bereits erhöht, ohne daß dem wegen der Passivierung die Steuerbelastung unmittelbar folgt. Allerdings wird mit den RAP berücksichtigt, daß die momentan verminderte/gestiegene Steuerleistungsfähigkeit über längere Zeit mit einer nutzbaren Ressource (aktive RAbgr.) bzw. zu erfüllenden Leistungsverpflichtung (pass. RAbgr.) verknüpft ist. Insoweit erfolgt intertemporär doch eine belastungsgerechte Verteilung.

Die Regelung ist abschließend (vgl.: „nur“) und geht als stl. Sondernorm einer abweichenden Interpretation handelsrechtlicher Vorschriften (vgl. KSM/KEMPERMANN, § 5 Rn. B 85) vor. Sie kann daher auch weder durch eine Art. 18

Satz 1, Art. 21 oder Art. 31 Abs. 1 („Bewertung der Posten im Jahresabschluss“) der Bilanzrichtlinie (Vierte Richtlinie 78/660/EWG des Rates v. 25.7.1978) entsprechende Auslegung noch durch allgemeine betriebswirtschaftliche Grundsätze zur periodengerechten Erfolgsrechnung erweitert werden (BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594); allerdings ist uU die Entwicklungsgeschichte der Norm zu berücksichtigen, wonach die stl. Regelung nur deklaratorische Bedeutung haben sollte (s. Anm. 1911). Auch die Behandlung der RABgr. in internationalen Standards (s. Anm. 1914) und bei der (unterjährigen) Zwischenberichterstattung hat für die stl. RABgr. keine Bedeutung.

Buch- und bilanztechnisch wird durch Bildung eines *aktiven RAP* die durch den Zahlungsvorgang verursachte Vermögensminderung bzw. Aufwandsbuchung zunächst wieder rückgängig gemacht; *Buchungssatz: aktiver RAP an Aufwand*.

Erst bei späterer Auflösung des aktiven RAP tritt über die Aufwandsbuchung die Gewinnminderung ein; *Buchungssatz: Aufwand an aktiven RAP*.

Bei Bildung eines *pass. RAP* wird die durch den Einnahmenvorgang verursachte BV-Erhöhung bzw. Ertragseinbuchung zunächst kompensiert; *Buchungssatz: Ertrag an pass. RAP*

und der Ertrag auf die Auflösungsperiode(n) verschoben; *Buchungssatz: pass. RAP an Ertrag*.

Bildung und Auflösung von RAP sind typische vorbereitende Abschlußbuchungen. Ausführlich zur buchtechnischen Behandlung von RAP: RITZROW in Federmann, HdB, 2003, Stw. RABgr. Rn. 114–116; KSM/BAUER, § 5 Rn. F 157 ff.

1913 d) Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 1

Die Regelung für RAP gilt unmittelbar nur für Stpfl., die nach § 5 Abs. 1 Gewinn ermitteln, nach hM aber auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1; zu Einzelheiten s. Anm. 1904.

Der Anwendungsbereich der RAP liegt vor allem bei *gegenseitigen Verträgen*, bei denen Leistung und/oder Gegenleistung ihrer Natur nach zeitbezogen sind und zeitlich, durch den Bilanzstichtag getrennt, auseinanderfallen (BFH v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607; v. 22.7.1982 – IV R 111/79, BStBl. II 1982, 655). Es handelt sich regelmäßig um schwebende Geschäfte iwS (zum Begriff s. Anm. 49x), insbes. auch Dauerschuldverhältnisse über Dienstleistungen, bei denen eine Partei eine monetäre Vorleistung erbracht hat und damit das Gleichgewicht von Leistung und Gegenleistung beeinträchtigt ist; allerdings kann auch ein ähnliches öffentlich-rechtliches Schuld-/Leistungsverhältnis vorliegen (zB Entschädigung, Abgaben, Subvention für bestimmte Leistungen; BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552). UU kommen auch außervertragliche Vorleistungen in Betracht (s. Anm. 1927).

1914 e) Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 250 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 HGB: Nach der Rechtsentwicklung geht § 5 Abs. 5 EStG eindeutig aus der früheren Regelung des § 250 Abs. 1 und Abs. 2 HGB hervor (zur Rechtsentwicklung, auch vor der handels- und aktienrechtlichen Regelung, vgl. TIEDCHEN, HdJ Abt. II/8, 11 ff., insbes. zur pass. RAP: BERNDT, Grunds. ordnungsm. pass. RABgr., 1998, 67 ff., 150 ff., s. auch Anm. 1901 u. 1911). Mit den fast wortgleichen Regelungen wurde Vereinheitlichung von HBil. und StBil. angestrebt (s. Anm. 1911). Die stl. Regelung ist abschließend (vgl.: „nur“) und geht als stl. Sondernorm einer abweichenden Inter-

pretation handelsrechtlicher Vorschriften vor (BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594). Wegen der Wort- und Problemgleichheit können handelsrechtliche Auslegungen vielfach auch für die Auslegung von § 5 Abs. 5 Verwendung finden.

Verhältnis zu Art. 18 und 31 der 4. EG-Richtlinie: Art. 18 Satz 1 regelt aktive RAP etwa wie § 250 HGB, passive RAP jedoch abweichend („Erträge, die erst nach dem Abschlußstichtag fällig werden“). Art. 31 ordnet „Bewertung“ für alle „Posten im Jahresabschluß“ an; zudem unterscheiden sich die Vorschriften in den Amtssprachen. Auf Grund der gemeinschaftsrechtlich nicht erfaßten stl. Spezialregelung in § 5 Abs. 5 EStG dürfte die Richtlinienfassung jedoch für die strechtl. Auslegung bedeutungslos sein (glA: BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 mwN).

Verhältnis zu § 5 Abs. 1: Gegenüber dem allgem. Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1, s. Anm. 101 ff.) geht Abs. 5 als strechtliche Spezialregelung vor; allerdings ist bei diesem Ergebnis systematischer Gesetzesauslegung zu beachten, daß der Gesetzgeber mit der erstmaligen Einfügung eines die RAP betreffenden Abs. 5 (früher: Abs. 3) nur eine Klarstellung bezweckte, daß die handels-(aktien-)rechtliche Regelung auch steuerbilanzrechtliche Geltung hat (s. Anm. 1911). Wegen der weitgehenden Deckungsgleichheit der Regelungen in § 250 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 HGB mit § 5 Abs. 5 Satz 1 sowie der auch stl. zu beachtenden GoB (§ 5 Abs. 1) wird es kaum zur Konkurrenz kommen.

Verhältnis zu § 5 Abs. 2: Die Rspr. ließ die Frage des Verhältnisses zu Abs. 2 (immat. WG) bisher offen (zB BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696; s. a. Anm. 1917); das Verhältnis wird insbes. bei gleichzeitiger Erfüllung der Kriterien eines WG und eines RAP entscheidend und bestimmt auch die Bewertung (s. Anm. 1932). Zur Konkurrenz kommt es nur bei gleichzeitiger Erfüllung der Kriterien des Abs. 2 und Abs. 5. Für – selbstverständlichen – Vorrang der Aktivierung als immat. WG, wenn Voraussetzungen des Abs. 2, nicht aber die des Abs. 5 Satz 1 erfüllt sind: SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. Rn. 244 und BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 695).

Die wohl überwiegende Meinung im Schrifttum räumt Abs. 2 Vorrang ein (s.u.). Aktive RAP blieben dann beschränkt auf eine periodengerechte Verteilung von Ausgaben mit stichtagsübergreifender zeitbestimmten Gegenleistungsansprüchen, die nicht zum Zugang eines bilanzierungsfähigen WG führen, also sonst Aufwand der Periode wären.

Für Behandlung als WG statt RAP, wenn beide Voraussetzungen erfüllt sind: HOFFMANN in L/B/P, §§ 4, 5 Rn. 801 f.; LITTMANN, FR 1969, 222; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 244; FEDERMANN, BB 1984, 248.

Die Systematik des den Ansatz bestimmenden § 5 könnte allerdings auch auf den Vorrang der Spezialregelung für RAP deuten (ähnlich wohl auch MAASSEN, DB 1970, 1285; für das Aktienrecht: PAUS, FR 1977, 572 [574]; für StBil.: PAUS, StBp. 1984, 231; BEISSE, DStR 1980, 247; für Vorrang der RAP als *lex specialis*: BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 695; auch mit dem Argument, daß bei vorrangiger Bilanzierung als Nutzungsrecht die RAP-Regelung im Kern leerlaufen würde; ebenso für das HdR: KUPSCH in Bonner HdR, 2002, § 250 Rn. 13 mit Hinweis auf die Bilanzierungsgrundsätze für schwebende Geschäfte).

Stellungnahme: Für den Vorrang des Abs. 2 (Ausweis eines immat. WG) sprechen zwar folgende Gesichtspunkte:

- der Ausweis als gliederungsmäßig spezifiziertes positives oder negatives WG (als bilanzierungsfähiger Anspruch bzw. bilanzierungsfähige Last unter den

entsprechenden Vermögens- bzw. Schuldpositionen) ermöglicht einen besseren (spezifischeren) Einblick in die Unternehmens- bzw. Vermögenslage (§§ 238 Abs. 1, 264 Abs. 2 HGB) als die Bildung eines RAP – wegen der stl. Unbeachtlichkeit dieses Regelungszwecks und der stl. Spezialregelung hat dieses Argument allerdings nur Bedeutung, soweit man nach der Entstehungsgeschichte der Norm nur eine „deklaratorische Regelung“ annimmt (s. Anm. 1911);

- für positive und negative WG gelten spezifische Bilanzierungsvorschriften (zB das Aktivierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle Werte, § 5 Abs. 2) und Periodisierungsregeln (Bewertungsvorschriften: zB AfA, Teilwertabschreibungen, Rückstellungsbildung), die durch RAP nicht umgangen werden dürfen (ähnlich argumentiert BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875.

Dem Wortlaut der Regelung über aktive RAbgr. läßt sich aber entnehmen, daß RAbgr. nur in Betracht kommt, wenn die Ausgaben zu (sonst sofort abz ziehbaren) Aufwendungen geführt hätten, wenn nicht der Stichtag den Leistungsvorgang zeitlich abgetrennt hätte, nicht jedoch bei Ausgaben, die AHK eines aktivierbaren WG darstellen. Es ist also zwischen Ausgaben für Nutzungen (Nutzungsentgelte, für den Leistenden: Früchte) und Ausgaben für den Erwerb eines Stammrechts zu unterscheiden; im erstgenannten Fall kommt es zur RAbgr., im zweitgenannten zur Aktivierung eines immat. WG.

Bei Nutzungsrechten für die Priorität der Aktivierung als immat. WG auch FEDERMANN, BB 1984, 248; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 244; ähnlich auch BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72 (BStBl. II 1975, 875), wonach Ausgaben, die AK eines WG sind, nicht gleichzeitig Gegenstand eines RAP sein können. BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81 (BStBl. II 1984, 267) unterscheidet zutreffend, ob Zahlungen bei Nutzungsverträgen AK eines Nutzungsrechts (einmalige Aufwendungen, die in Zusammenhang mit dem Vertragsabschluß anfallen oder die als Entgelt für das Zustandekommen des Vertrages geleistet werden, mwN) oder einmalige oder lfd. Gegenleistung des Berechtigten für die Nutzungsüberlassung sind; nur im letztgenannten Fall kommt ein RAP in Betracht. Für Vorrang der Bilanzierung als Vermögensgegenstand auch: AK „Immat. Werte im Rechnungswesen“, DB 2001, 989 (993). Zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 2000 ABC „Nutzungsrechte“:

Verhältnis zu §§ 6 und 7: Die Anwendung der §§ 6 u. 7 setzt das Vorhandensein eines WG voraus. Zur Frage, ob RAP WG sind oder sein können oder sein müssen, s. Anm. 1929.

Da mit der RAbgr. eine periodengerechte Verrechnung von Zahlungen angestrebt wird, kommt eine Bewertung nach § 6 nicht in Betracht (glA: KLIEM, Bilanzuelle RAbgr., 2000, 158, 261 mwN) – das kann problematisch sein, wenn zugleich die Merkmale eines WG erfüllt sind.

Liegt kein WG vor, so läßt der BFH keine *Teilwertabschreibung* zu (BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209 betr. Damnum bei Änderung der Kapitalmarktverhältnisse, s. dazu Anm. 1957); uE hat aber eine (außerplanmäßige) Auflösung des RAP zu erfolgen, wenn ein Verteilungszeitraum für „noch nicht Aufwand“ nicht (mehr) besteht (s. Anm. 1932 aE).

Verhältnis zu § 4d Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 EStG: Übersteigen bei Unterstützungskassen die Zuwendungen des Träger-Unternehmens das durch § 4d Abs. 1 bestimmte Maß, so können die übersteigenden Beträge im Wege der (nur stl.) RAbgr. auf die folgenden drei Wj. vorgetragen werden; dieser Spezialfall der RAbgr. schließt die Anwendung von § 5 Abs. 1 Satz 2 aus (so ausdrücklich: § 4 Abs. 2 Satz 4), so daß umgekehrte Maßgeblichkeit nicht verlangt wird.

Nach Abs. 3 können auf Antrag die gesamten erforderlichen UK-Zuwendungen für den Betrag, den die UK an einen Pensionsfond zahlt, der eine ihr obliegende Versorgungsverpflichtung übernommen hat, nicht im Wj. der Zuwendung, sondern erst in den folgenden zehn Jahren gleichmäßig verteilt als BA abgezogen werden. Obwohl das Gesetz die Bezeichnung RABgr. hier nicht verwendet, dürfte der Effekt durch Bildung und Auflösung eines aktiven Abgrenzungspostens besonderer Art erfolgen (glA RTZROW in Federmann, HdB 2003, RABgr. Rn. 153).

f) Verhältnis zur internationalen Rechnungslegung

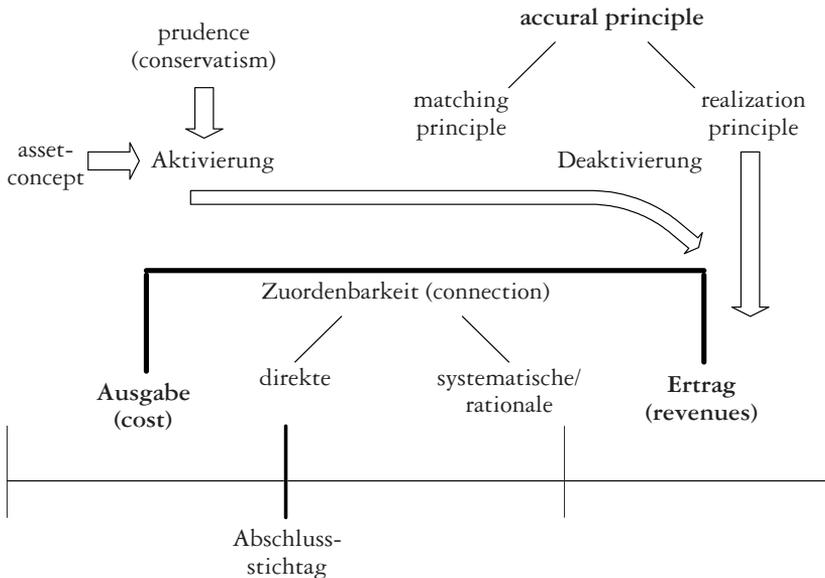
1914a

Keine speziellen internationalen RAP-Regelungen: Weder IAS/IFRS noch US-GAAP kennen eine spezielle Regelung von RAP iSd. HGB. Einzelne Standards sehen jedoch eine RABgr. von Aufwendungen/Erträgen vor (zB IAS 17.44, 18.13, 39.62). Allerdings kann es zu einem entsprechenden Ansatz eines Aktivums bzw. Passivums kommen, wenn die Kriterien eines „*assets*“ oder einer „*liability*“ erfüllt sind (IAS 1.26; SFAS 6.15; ARB 10, 12, 23). Beachtenswert ist allerdings, daß *asset* und *liability* selbst *cashflow*-orientiert definiert sind (IAS-FW 53, SFAC 6.26 bzw. IAS-FW 49b, SFAC 6.35).

Es kommen hierfür aktive RABg., insbes. die Positionen „*other receivables and prepaid expenses*“ (bei Kurzfristigkeit) oder als „*deferred charges*“ (bei über Einjährigkeit unter „*other assets*“) in Betracht. Für generellen Einschluss der aktiven RAP in den *asset*-Begriff: HEUSER/THEILE, IAS-Hdb., 2003, B III Anm. 161. Auf der Passivseite findet man RABg. unter *other current liabilities* (kurzfristig) und bei Langfristigkeit unter „*deferred credit*“ oder „*deferred income*“ (vgl. zB ARB 43.3 A4). Für generelle Qualifikation der passiven RAP als *liability*: HEUSER/THEILE, IAS-Hdb., 2003, B III, Rz. 169; SCHULZE OSTHOFF in Beck-IFRS-Hdb., 2004, § 5 Anm. 318. Weder bei aktiven noch pass. RAP ist international allerdings das Kriterium der Zeitbestimmtheit (s. Anm. 1926) gefordert. Zur Behandlung von RAP in der internationalen Rechnungslegung s. auch AK Steuern und Revision, DSrR 1999, 2135 (2137 mwN), und HUSMANN/GEIGER, StuSt. 1998, 399.

Gleichermaßen in IAS/IFRS (1.25, 26; FW 23) und US-GAAP (FASC 6139 ff.) gilt Bilanzierung nach dem allgemeinen Periodisierungsprinzip „*accrual basis*“ (auch *accrual principle*) als *underlying assumption* bzw. *basic principle* der Rechnungslegung. Sie gebietet eine wirtschaftlich periodengerechte Erfolgsermittlung und impliziert sowohl das *realization principle*, wonach Erträge in der Periode zu erfassen sind, in der sie *realized* oder *realizable* sind, aber auch das *matching principle* (vgl. NIEHUS, DB 1997, 1421).

Periodisierung nach dem matching principle: Das *matching principle* bestimmt die periodenbezogene Aufwandszuordnung so, daß Ausgaben der Periode der zugehörigen Einnahmen zugeordnet werden sollen, wann immer dies vernünftig, systematisch und praktikabel möglich ist (STROBL in FS Moxter, 1994, 407 [411 mwN]; SFAC 6.144 ff.; IAS-FW 22.96; IAS 1.25 f., IAS 17.44). Bei direkter oder indirekter Zuordnung auf systematischer, vernünftiger Basis erfolgt eine Aktivierung der Aufwendungen bis zur Periode der erfolgswirksam realisierten Einnahmen, ansonsten sind die Ausgaben in der Periode ihrer Entstehung erfolgswirksam. Diese Zusammenhänge verdeutlicht – unter Beschränkung auf den Fall der Ausgabenperiodisierung – die nachfolgende Abb.:



Entscheidend ist zum einen, in welchem Verhältnis das *matching concept* zum *prudence-* bzw. *conservatism-concept* (insbes. Imparitätsprinzip) steht (SFAS 5.76 ff.; zu diesem Verhältnis in der Rechnungslegung Großbritanniens s. STROBL in FS Moxter, 994, 407 [413]). Mangelt es am Imparitätsprinzip, so verschiebt das *matching principle* die aufwandswirksame Verrechnung von Ausgaben in die Zukunft, in der möglicherweise kein Ertrag entsteht. Zum anderen beschränkt der „*asset-/liability-approach*“ das *matching principle* (BOHL in Beck-IFRS-Hdb., 2004, § 1 Anm. 44), weil nur Vermögenswerte/Schulden angesetzt werden dürfen.

Das deutsche Bilanzrecht kennt nach hM keinen Grundsatz, wonach Ausgaben in die Periode zu verlagern sind, in der die Einnahmen anfallen, die die Ausgaben decken sollen, bzw. Einnahmen in die Periode zu verlagern sind, in der die Ausgaben anfallen, die durch die Einnahmen gedeckt werden sollen (sog. *Alimentationstheorie* oder sog. *einheitliche Behandlung eines schwebenden Geschäfts*, so schon: DÖLLERER, BB 1987, Beil. 12, 3 [6 mwN der BFH-Rspr.]; später bestätigend BFH v. 7.7.1992 – VIII R 24/91, BFH/NV 1993, 461 mwN; im einzelnen s. HUSMANN/GEIGER, StuSt. 1998, 399 [401 mwN]) – uE könnte man inzwischen auch die Gegenmeinung vertreten: die ges. Regelungen der §§ 250 Abs. 1 Satz 2 HGB und § 5 Abs. 5 Satz 2 betr. Zölle und VerbrSt. sowie USt. auf Anzahlungen (s. Anm. 1983 bzw. 1994) bezwecken gerade die Verlagerung von Ausgaben in die Perioden der erfolgswirksamen Einnahmen (zu weiteren Beispielen s. SCHULZE-OSTERLOH in FS Forster, 1992, 653 [657]).

Realisations-, Imparitäts- und nötigenfalls das allgemeine Vorsichtsprinzip gehen der Periodisierung iS eines *matching principles* vor (vgl. auch SCHULZE-OSTERLOH in FS Forster, 1992, 653 [670]), einengend wirken auch eine Reihe von Objektivierungsprinzipien – eine Integration in das deutsche Bilanzrecht bedürfte deshalb der Berücksichtigung des geltenden Prinzipiengefüges (MOXTER in FS Havermann, 1995, 487 [495]). Zunehmend setzt sich aber eine Interpretation des Realisationsprinzips iS einer Aufwandsverrechnung in den Perioden des mit dem

Aufwand erreichten Umsatzes durch (vgl. MOXTER, BB 1984, 1780; SCHULZE-OSTERLOH in FS Forster, 1992, 653 [657]).

Bei alledem bleibt uE zu bedenken, ob das traditionelle handelsrechtliche Prinzipiengefüge (GoB) für die stl. RAbgr. überhaupt (noch) in Betracht kommt, handelt es sich doch um eine Spezialnorm, die dem Maßgeblichkeitsprinzip vorgeht (siehe aber zum seinerzeitigen Regelungsanlaß Anm. 1911). Unter dem Gesichtspunkt der Steuerleistungsfähigkeit wäre eine stl. Annäherung an das *matching principle* durchaus zieladäquat, denn Steuern sind als Geldleistungen am leichtesten und sichersten in der Periode zu zahlen, in der der *net-cashinflow* realisiert wird.

2. Begriff und Arten der Rechnungsabgrenzungsposten

a) Begriff des Rechnungsabgrenzungspostens

1915

RAP sind Bilanzposten, die eine periodengerechte Erfolgsermittlung durch Verteilung von Ausgaben und Einnahmen, die sich auf mehrere Perioden beziehen, dann sicherstellen, wenn dies – wie zB bei Dienstleistungen – durch andere Bilanzposten nicht möglich ist (dies sind „erfolgswirksame RAP“ iSv. HAASE, der nach dynamischer Bilanztheorie hiervon noch erfolgsneutrale RAP unterscheidet; vgl. HAASE, Hdb. d. Betriebsw., Bd. 2, IV., 1975, Sp. 3326). Sie stellen ein verrechnungstechnisches Hilfsmittel dar, mit dem die Aufwands- und Ertragskonten unter Wahrung des Systems der doppelten Buchführung zeitanteilig um stichtagsübergreifende Beträge be-/entlastet werden können (zur Buchungstechnik s. Anm. 1912). Hauptsächlicher Gegenstand der RAbgr. ist die periodengerechte Verrechnung finanzieller Vorleistungen für noch nicht erbrachte zeitraumbezogene Gegenleistungen im Rahmen schwebender Geschäfte iwS (KLIEM, Bilanzuelle RAbgr., 2000, 1 mwN); zu den Ausnahmen beim Fehlen von gegenseitigen Rechtsgeschäften s. Anm. 1927.

Die Notwendigkeit von RAP ergibt sich aus dem Periodisierungsgedanken der Buchführung und der vorgeschriebenen Zahlungsunabhängigkeit von Erfolgen. Die aus vielerlei Gründen notwendige Teilung der Totalperiode eines Unternehmens in kürzere Rechnungszeiträume führt zu einer für die zeitbezogenen Finanz- und Erfolgsvorgänge künstlichen Trennung durch Bilanzstichtage. Um für die einzelnen Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahre dennoch wirtschaftlich begründete Erfolge ermitteln zu können, bedarf es der Abstimmung zwischen den Finanz-(Zahlungs-)Vorgängen und den buchhalterischen Erfolgsgrößen. In diesem weiten Sinne sind auch viele andere Aktiv- und Passivpositionen der Bil. (zB abnutzbares Anlagevermögen, Forderungen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten) Posten, die der RAbgr. dienen. Soweit die Periodisierung (zB wegen fehlender Bilanzierungsfähigkeit der Vermögensmehrung/-minderung) nicht mit Hilfe eines Vermögensgegenstands (positiven WG) oder Schuldpostens (negativen WG) möglich ist, kommen zur zutreffenden Periodenabgrenzung die besonderen Posten der aktiven und passiven RAP ieS in Betracht. Der Betriebsvermögensvergleich bedient sich hauptsächlich des Vergleichs der Bestandsgrößen (pos. und neg. WG), daneben aber auch bei der RAbgr. der – eigentlich der GuV-Rechnung vorbehaltenen – Bewegungsgrößen (Aufwand und Ertrag), die über die RAP in die Bilanz aufgenommen werden, um das System der Doppik der Buchführung zu wahren.

1916 **b) Arten der Rechnungsabgrenzungsposten**

Bei den (erfolgswirksamen) RAP unterscheidet man zwischen antizipativen und transitorischen, bei letzteren zwischen solchen ieS und iwS, sowie in beiden Gruppen noch zwischen aktiven und passiven RAP.

Kennzeichen		Art der RAP		Bilanzausweis	
vor dem Bilanzstichtag	nach dem Bilanzstichtag				
Ertrag	Einnahme	antizipative RAP	aktiv	ggf. sonst. Vermögensgegenstand (pos. WG)	
Aufwand	Ausgabe		passiv	ggf. sonst. Verbindlichkeit, Rückstellung (neg. WG)	
Ausgabe	zeitbestimmter Aufwand	transitorische RAP	aktiv	ieS	aktive RAP
	zeitunbestimmter Aufwand			iwS	ggf. geleistete Anzahlungen, Forderungen (pos. WG)
Einnahme	zeitbestimmter Ertrag		passiv	ieS	passive RAP
	zeitunbestimmter Ertrag			iwS	ggf. erhaltene Anzahlungen, sonst. Verbindlichk. (neg. WG)

Antizipative RAP sind dadurch gekennzeichnet, daß der wirtschaftliche Verbrauchs-/Leistungsvorgang als Aufwand/Ertrag dem abgelaufenen Wj. zuzurechnen ist, der Finanzvorgang (Ausgabe/Einnahme) in künftige Wj. fällt. Durch die Einstellung eines antizipativen Postens (in HBil. und StBil. besteht ein Ausweisverbot unter „RAP“, nicht aber unter anderen Positionen wie zB sonstige Vermögensgegenstände, sonstige Verbindlichkeiten oder Rückstellungen) wird die spätere Einnahme/Ausgabe erfolgswirksam *antizipiert*, also vorweggenommen, vorverrechnet.

Beispiele für *aktive antizipative RAP* (Ertrag, noch nicht Einnahme): für im abgelaufenen Wj. erbrachte Leistungen später zu erhaltende Umsatzprämien, Miet-, Pacht-, Kapitalzinsen, Provisionen, Lizenzentnahmen u. dgl.

Beispiele für *passive antizipative RAP* (Aufwand, noch nicht Ausgabe): für vor dem Bilanzstichtag erhaltene Leistungen erst später zu zahlende Miet-, Pacht-, Kapitalzinsen, Beiträge, Gebühren, Versicherungsprämien, Provisionen u. dgl.

Transitorische RAP werden dann in der Bilanz ausgewiesen, wenn Finanzvorgänge (Ausgaben/Einnahmen) zwar im abgelaufenen Wj. stattfanden, ihr zugehöriger wirtschaftlicher Verbrauchs-/Leistungsbezug aber (zumindest teilweise) in (das) künftige Wj. fällt (vorverausgabter Aufwand, vorvereinnahmter Ertrag). Durch die Einstellung eines transitorischen Postens wird die bilanztechnisch eintretenden Erfolgswirkung eines realisierten Finanzvorgangs rückgängig gemacht, in vollem vorvereinnahmte Erträge und vorverausgabte Aufwendungen werden für das abgelaufene Jahr (zT) in künftige Perioden hinübergeleitet (*transitorisch* = hinübergehend, nachverrechnend).

Beispiele für *aktive transitorische RAP* iwS (Ausgabe, noch nicht Aufwand): vorausbezahlte Versicherungsprämien, Verbandsbeiträge, Kfz.-Steuer, Miet-, Pacht- und Kapitalzinsen, Honorarvorschüsse, Aufwendungen für ertragversprechende eigene Erfindungen, Forschungsprojekte, Werbemaßnahmen u. dgl.

Beispiele für *passive transitorische RAP* iwS (Einnahmen, noch nicht Ertrag): im voraus vereinnahmte Miet-, Pacht- und Kapitalzinsen, im voraus empfangene Honorare, Vergütungen aus Werkverträgen u. dgl.

Transitorische RAP ieS: Das sind jene, bei denen eine *feste Zeitbindung* zwischen Finanzvorgang und künftiger Erfolgswirksamkeit besteht; sie werden – dem Gesetzeswortlaut folgend („für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag“) – von den transitorischen RAP iwS unterschieden, die *keinen* bestimmten zeitlichen Zusammenhang aufweisen. Für letztere besteht zwar ein Ausweisverbot unter RAP in HBil. und StBil., nicht aber ein Bilanzierungsverbot; uU auch Bilanzierungsgebot als geleistete/erhaltene Anzahlungen. Nur transitorische RAP ieS kommen nach gegenwärtiger Rechtslage als RAP in HBil. und StBil. in Betracht.

Beispiele für aktive *transitorische RAP ieS*: für bestimmten Zeitraum vorausbezahlte Versicherungsprämien, Miet-, Pacht- oder Kapitalzinsen u. dgl.

Beispiele für passive *transitorische RAP ieS*: im voraus erhaltene Zahlungen für zeitlich bestimmte künftige Dienstleistungen, Nutzungsüberlassungen, Duldungen, Unterlassen u. dgl.

c) Abgrenzung zu anderen Bilanzpositionen

1917

Anzahlungen erscheinen in der Bilanz als im voraus geleistete Ausgaben (*geleistete Anzahlungen* bei den einzelnen mit röm. Zahlen numerierten Aktivpositionen A.I.3, II.4; B.I.4. der Bilanzgliederung des § 266 Abs. 2 HGB) und als *erhaltene Anzahlungen* auf Bestellungen unter den Verbindlichkeiten (§ 266 Abs. 3 Passiva C. 3). Anzahlungen sind Vorleistungen eines Vertragspartners auf schwebende Geschäfte (ADS VI., § 250 Tz. 14), auf eine von dem anderen Vertragsteil zu erbringende Lieferung oder Leistung (BFH v. 16.5.1973 – I R 186/71, BStBl. II 1974, 25; v. 4.8.1976 – I R 145/74, BStBl. II 1976, 675, v. 3.7.1980 – IV R 138/76, BStBl. II 1980, 648 [650]; v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25). Zum bilanzrechtlichen Charakter der Anzahlungen vgl. auch BFH, Beschl. v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 unter C.III.1.c aa der Gründe, mwN.

Erst wenn der Anzahlungsempfänger die vertraglich geschuldete Leistung erbracht hat, darf Erfolgswirksamkeit als Aufwand beim Vorauszahlenden bzw. Ertrag beim Zahlungsempfänger eintreten. In der angestrebten erfolgsneutralen Behandlung der Vorleistung besteht Zweckgemeinschaft mit transitorischen RAP iwS. Es handelt sich jedoch nicht mehr um eine Vorleistung, wenn der Anspruch, auf den geleistet wird, rechtlich bereits entstanden ist (BFH v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 669; v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25).

Nach welchen Kriterien sich Anzahlungen und transitorische RAP im einzelnen unterscheiden, ist im Schrifttum streitig (s. zB KSM/BAUER, § 5 Rn. F 51 ff.).

Anzahlungen sollen *Teilzahlungen* auf den Gesamtpreis sein; RAP liegen dagegen regelmäßig *Vollzahlungen* zugrunde (SCHÜTZ, DB 1958, 29; s.a. BFH, Beschl. v. 3.11.1982 – I B 23/82, BStBl. II 1983, 132 mwN); uE aber kein ausreichendes Abgrenzungskriterium, da RAP auch für teilweise geldliche Vorausleistungen gebildet werden können und im übrigen nur zeitanteilig anzusetzen sind: „soweit“, s. Anm. 1931).

ADS VI. § 250 Tz. 14 sehen das Merkmal der Anzahlung im Bestehen eines Anspruchs/einer *Verpflichtung zur Rückzahlung bei Nichterfüllung*, uE aber auch nicht zwingend, da auch vorausgezahlte Mieten oder Disagien bei Nichterfüllung zurückgezahlt werden müssen. Von den bilanziell bedeutsamen transitorischen RAP ieS sind Anzahlungen jedoch durch den bei ihnen nicht zwingend notwendigen bestimmten Zeitbezug (s. Anm. 1926) zu trennen. Für DÖLLERER (BB 1965, 1405 [1408]) besteht der Unter-

schied darin, daß hinter RAP nicht bilanzierungsfähige Vorteile stehen, während unter „Anzahlungen“ nur Beträge auszuweisen sind, die für den Erwerb aktivierungsfähiger WG ausgegeben wurden (aA BFH v. 16.5.1973 – I R 186/71, BStBl. II 1974, 25; v. 4.8.1976 – I R 145/74, BStBl. II 1976, 675). ROSE (StbJb. 1983/84, 160) schlägt zur Abgrenzung vor, als RAP nur Posten aufzunehmen, die Vorleistungen für solche Leistungen darstellen, welche sich über mehr als einen Abschlußzeitraum erstrecken. Eine überzeugende Begründung, warum An- und Vorauszahlungen auf zeitbezogene Dienstleistungen nicht unter „Anzahlungen“, sondern unter aktiver RAP ausgewiesen werden, gibt es wohl nicht (glA SCHÄFER, Grunds. ord. Bil. für Ford., 2. Aufl. 1977, 84f).

§ 266 Abs. 2 HGB zeigt zwar, daß „geleistete Anzahlungen“ nur im Zusammenhang mit bilanzierungsfähigen WG in Betracht kommen (hM zB KLIEM, Bilanzuelle RAbgr., 2000, 147, 261: Finanzielle Vorleistungen sind Anzahlungen, wenn bei Beendigung des schwebenden Geschäfts ein Vermögensgegenstand zugeht; Zusammenstellung der hM hierzu bei GSCHWENDTNER, DStR 1995, 417 [422, Fn. 77]).

► *AA die BFH-Rspr.*, wonach von einem weiten Anzahlungsbegriff auszugehen ist, der Vorleistungen auf schwebende Verträge aller Art umfaßt, insbes. auch zeitraumbezogene Verträge, wie Dienst-, Pacht- und Mietverträge (so zB BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 mwN). Damit tritt eine noch weitgehend ungeklärte Konkurrenz zu RAP auf. Eine Verallgemeinerung des Abgrenzungskriteriums des BFH (aaO für den Fall eines Bodenschatzausbeutungsvertrags), wonach der noch ausstehende Gegenleistungs-/Nutzungsbeginn für Anzahlung statt aktiver RAbgr. spricht, ist problematisch (auch die Dezember-Vorauszahlung für eine im Februar beginnende zeitbezogene Versicherung ist bspw. aktiv abzugrenzen, weil die RAP-Kriterien erfüllt sind).

Nach BFH v. 6.11.1996 – VIII R 58/93 (BStBl. II 1997, 390) können bei Dauerschuldverhältnissen Vorausleistungen nur passiviert werden, wenn die Voraussetzungen für die Bildung eines RAP vorliegen.

► *Im Schrifttum* wird teilweise Vorrang der Bilanzierung von Anzahlungen, teils von RAP angenommen (s. zum Streitstand zB GSCHWENDTNER, DStR 1995, 417 [423 f.], der selbst mit dem beachtlichen Argument der sonst drohenden Aushebelung des einschränkenden Kriteriums der Zeitbestimmtheit (s. Anm. 1926) die sonst anzuerkennende Subsidiarität der RAP nicht im Verhältnis zu den Anzahlungen gelten läßt).

Das BFH-Urteil v. 25.10.1994 – VIII R 65/91 (BStBl. II 1995, 312) klärt jedenfalls das Konkurrenzverhältnis von RAP und Anzahlungen nicht generell (glA: GSCHWENDTNER, DStR 1995, 417 [422]).

Nach KUPSCH (Bonner HdR II. § 250 HGB Rn. 12, 14) sind transitorische RAP ein Spezialfall von Anzahlungen, nämlich für den Fall, daß die Vorauszahlung für spätere zeitraumbezogene Gegenleistungen erfolgt, daß also die zeitbestimmte Erfolgswirksamkeit der Zahlung die RAP von Anzahlungen unterscheidet.

► *Stellungnahme:* Letztlich bleiben als klare Abgrenzungskriterien für aRAP nur die gesetzlich obligatorische Zeitbestimmtheit des Aufwands, die von der Rspr. entwickelte „zeitraumbezogene Gegenleistung“ (s. Anm. 1927) und die Nichtaktivierung als WG (Leistung, nicht Lieferung, vorausgezahlter Aufwand, nicht vorausgezahlte AK). Entscheidend ist, ob die Zahlungen für ein Stammrecht oder zur Abgeltung von Nutzungen geleistet wurden.

Bilanzierungshilfen: Dazu gehören hdlrechtl. aktivierte latente Steuern (§ 271 HGB) und Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen (§ 269 HGB, s. Anm. 2200 „Anlaufkosten“) und nach Auffassung eines Teils des Schrifttums

(entgegen BFH) auch der derivative Geschäfts- oder Firmenwert (§ 255 Abs. 4 HGB). Sie haben mit RAP gemeinsam, daß sie ebenfalls nicht Vermögensgegenstände (positive WG) verkörpern müssen, durch ihre präzise gesetzliche Umschreibung sind sie jedoch klar abgrenzbar (DZIADKOWSKI, BB 1980, 1517). Stl. spielen sie mangels Bilanzierungsfähigkeit (außer Geschäftswert) keine Rolle.

Immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die entgeltlich erworben wurden (Abs. 2), haben idR andere Tatbestandsvoraussetzungen als RAP; bei immat. WG muß ein Vermögensgegenstand/positives WG vorliegen, was bei RAP nicht erforderlich ist (vgl. Anm. 360 und 1929). UE ist es entscheidend, ob mit der Zahlung ein Nutzungsrecht (als Stammrecht) erworben (dann Bilanzierung als immat. WG) oder ob eine Vergütung für Nutzungen (Früchte) geleistet wurde (dann bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen RAbrg.). Im Ausnahmefall der gleichzeitigen Erfüllung der Voraussetzungen von Abs. 2 und Abs. 5 hat uE der Ansatz immat. WG nach Abs. 2 Vorrang (s. ausführl. Anm. 1914; glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 60; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 244; BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 695). Zur Bilanzierung von Nutzungsrechten und deren Entgelten s. auch Anm. 1914; BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312; WEBER-GRELLET, DB 1995, 2550; KUSSMAUL in Federmann, HdB, Stw. Immaterielles Vermögen, Rn. 28 ff.; KUSSMAUL in Federmann, HdB, Stw. Nutzungen/Nutzungsrechte, Rn. 18 ff.

Rückstellungen dürfen – im Gegensatz zu RAP – nur für bestimmte Zwecke gebildet werden (§ 249 HGB, § 5 Abs. 3–4b EStG; s. Anm. 605). Zwar soll mit ihnen erreicht werden, daß später anfallende Ausgaben als Aufwand der Periode der Verursachung vorweggenommen werden (daher uU = antizipative passive RAP), wesentliches Merkmal von Rückstellungen ist – im Gegensatz zu RAP – die Ungewißheit über Zeitpunkt und/oder Höhe des Anfallens der Ausgabe (vgl. zB BFH v. 9.3.1988 – I R 262/83, BStBl. II 1988, 592). Im Gegensatz dazu sind bei *transitorischen passiven RAP* der Abgrenzungszeitraum und die Höhe nicht unbestimmt. Vor allem wird bei diesen RAP im Gegensatz zu Rückstellungen eine Einnahme vor dem Bilanzstichtag vorausgesetzt (s. Anm. 1935). Eine Vermengung von Verbindlichkeitsrückstellungen und passiver RAbrg. widerspricht nach BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95 (BStBl. II 1997, 122) dem Grundsatz der Einzelbewertung (Verweis auf BINK, DB 1994, 1304).

In der früheren stl. Rspr. wird zwischen RAP und Rückstellungen nicht immer klar unterschieden (zB RFH v. 14.2.1934, RStBl. 1934, 569; v. 18.5.1938, RStBl. 1935, 817; OFH v. 22.6.1949 – I 174/43 S, StRK EStG [bis 1974] § 4 R. 6; BFH v. 15.12.1953 – I 119/53 U, BStBl. III 1954, 33; v. 23.7.19 65 – VI 9/64 U, BStBl. III 1965, 565).

Für dasselbe Geschäft kann uU ein RAP und eine Rückstellung in Betracht kommen, zB wenn die als aktive RAP angesetzten vorausbezahlten Ausgaben die zu erwartenden Einnahmen nicht decken (Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, für die allerdings in der StBil. gem. Abs. 4a jetzt Passivierungsverbot besteht); zur Abgrenzung s. auch BFH v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 572, und Anm. 49.

Bei der Rückstellung für noch zu erbringende Leistungen (zB Garantieleistungen) liegt Aufwand vor dem Abschlußstichtag, Ausgabe danach, also allenfalls antizipative, nicht die gesetzlich allein als RAP zulässige transitorische RAbrg. vor (vgl. auch ADS VI., § 250 Tz. 16).

Passivposten, undifferenziert oder Sonderposten: Gelegentlich wird zur Erreichung einer periodengerechten Einnahmenezurechnung die Bildung eines nicht näher bezeichneten Passivpostens zugelassen (zB BMF v. 8.6.1984, DB 1984, 1805; s. auch Anm. 2000 „Krankenhaus-Fördermittel“) oder auch ein ge-

neu bezeichneter Passivposten unbekannter Gruppenzuordnung (zB „Sonderposten für die Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen“, s. Stellungnahme HFA IdW 1/1984, WPg. 1984, 612, oder „passiver Ausgleichsposten für einen negativen Geschäftswert“, vgl: BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180). StBilrechtlich muß im Einzelfall geprüft werden, ob dieser Posten Eigenkapital, Rückstellung, sonstige Verbindlichkeit oder passiver RAP ist, weil der Katalog möglicher Passivposten durch Gesetz und GoB geschlossen ist (glA: BAUER, BB 1985, 162).

Sonstige Vermögensgegenstände und sonstige Verbindlichkeiten erfassen auch antizipative RAP (s. Anm. 1916). Geht der Verbrauchs-/Leistungsvorgang, getrennt durch den Abschlußstichtag, dem Finanzvorgang voran, handelt es sich also um *antizipative RAP*, so sind diese nicht unter RAP, sondern – sofern es sich um echte Forderungen handelt – unter „sonstige Vermögensgegenstände“ oder ggf. als „sonstige Verbindlichkeiten“ zu erfassen. Insoweit besteht Deckungsgleichheit der Begriffe. Bei *transitorischen RAP* liegt hingegen der Finanzvorgang (Einnahme/Ausgabe) bereits im abgelaufenen Wj., so daß nur bei reinen Finanzgeschäften Raum für die Einbuchung einer Geldforderung bzw. -verbindlichkeit bleibt; allerdings können auch bei sonstigen Dienstleistungsgeschäften (iW, einschl. Unterlassungs- und Duldungsverpflichtungen/-ansprüche) sachwertige Forderungen bzw. Verbindlichkeiten auf bzw. zu einem bestimmten Verhalten bestehen.

Wenn in diesen Fällen zugleich die Merkmale der RAP (insbes. Zeitbezogenheit und -bestimmtheit, s. Anm. 1926) erfüllt sind, besteht Konkurrenz zwischen den Bilanzposten. UE hat dann die Bilanzierung als Forderung/Verbindlichkeit Vorrang (glA im Ergebnis LITTMANN, FR 1969, 222; im einzelnen s. auch FEDERMANN, BB 1984, 249; zum Vorrang der Bilanzierung einer Verbindlichkeit bei öffentl. Zuschüssen s. auch BAUER, BB 1985, 161; s. auch oben Anm. 1914). Eine zeitliche Verteilung ist durch die jeweils neue stichtagsbezogene Bewertung der Forderung/Verbindlichkeit ebenso möglich.

Bei Dauerschuldverhältnissen ist – soweit die Sachleistung noch nicht erbracht wurde – der Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte zu beachten: Sachleistungsansprüchen und -verpflichtungen fehlt es insoweit an der konkreten Bilanzierungsfähigkeit, eine Bilanzierungskonkurrenz von RAP und Vermögensgegenständen bzw. Schulden besteht insoweit nicht (KLIEM, Bilanzielle RABgr., 2000, 44, 259). Sobald ein Vertragspartner allerdings eine Leistung/Zahlung erbracht hat, liegt kein schwebendes Geschäft iES mehr vor.

Nach KLIEM (Bilanzielle RABgr., 2000, 142, 260) konkurrieren RAP auch mit der Bilanzierung von Geldforderungen und -verbindlichkeiten nicht, solange die finanzielle Vorleistung nicht rückzuerstatten ist; uE problematisch, s.o.

Den RAP wird häufig generell der Charakter als Vermögensgegenstand/Schuld (nach Identitätstheorie damit auch als WG) aberkannt, obwohl uU Leistungspflichten und Leistungsansprüche bestehen (STROBL in FS Moxter, 1994, 421; BEISSE in FS Budde, 1995, 78: keine Forderungen/Schulden sondern Figuren eigener Art).

Eine Aktivierung der Ausgaben als HK eines materiellen WG geht ihrer Erfassung als Bestandteil eines RAP vor (vgl. BFH v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143 [146, aE]; KROPPF in Geßler/Hefermehl/Eckhardt/Kropff, AktG, § 152 Rn. 93; BFH v. 16.11.1989 – IV R 30–31/89, BFH/NV 1991, 361).

Umsatzsteuer auf Anzahlungen: Zum Verhältnis zu RAP s. Anm. 1993.

Wertberichtigungen korrigieren als bilanztechnisches Hilfsmittel den Wertansatz eines Aktivums bzw. Bestandskontos. Im Gegensatz dazu sind RAP selbständige Bilanzposten ohne Gegenposten auf der jeweils anderen Bilanzseite (Ausnahme allenfalls „Unterschiedsbetrag“, s. Anm. 1945 ff.). Da transitorische RAP i.e.S. die zunächst auf Erfolgskonten gebuchten Ausgaben und Einnahmen berichtigen, haben sie jedoch für die GuV-Rechnung die gleiche korrigierende Bedeutung wie Wertberichtigungen für die Bilanz (glA RHEIN, Grunds. ordn. RABgr. für die Jahresbil., Diss. Mannh. 1950, 117). Aktive RAP korrigieren kein Passivum, sondern kompensieren eine Minderung aktiver Geldvermögenspositionen. Allenfalls der passive RAP könnte als Stornierung der Zahlungsmittel, als „umgekehrte“ Wertberichtigung in der Bilanz gedeutet werden (zur Interpretation pass. RAP BERNDT, Grundsätze ordnungsmässiger pass. RABgr., 1998, 67 ff.).

Zölle und Verbrauchsteuern auf Vorratsvermögen: Zum Verhältnis zu RAP s. Anm. 1988.

Einstweilen frei.

1918

3. Bilanzierungsge- und -verbote („sind nur anzusetzen“)

a) Überblick

1919

Aus der Formulierung „sind nur anzusetzen“ folgt

▷ bei Vorliegen der Voraussetzungen

- der Nr. 1: eine *Aktivierungspflicht* als aktiver RAP (s. Anm. 1930);
- der Nr. 2: eine *Passivierungspflicht* als passiver RAP (s. Anm. 1940);

für aktive und passive RAP gilt ein *Saldierungsverbot* (s. Anm. 1920); eine Pflicht zur *korrespondierenden Bilanzierung* bei Vertragspartnern besteht nicht (s. Anm. 1920); für geringfügige Beträge wird von nicht unproblematischer hM ein *Bilanzierungswahlrecht* bejaht (s. Anm. 1921);

▷ bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen

- der Nr. 1: ein *Aktivierungsverbot* als RAP (s. Anm. 1922);
- der Nr. 2: ein *Passivierungsverbot* als RAP (s. Anm. 1922).

b) Bilanzierungspflicht bei Vorliegen der Voraussetzungen der Nr. 1 bzw. 2 („sind ... anzusetzen“)

1920

Aktivierungspflicht als RAP besteht in der StBil. unstreitig bei Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der Nr. 1 (s. Anm. 1924 ff.) bereits nach dem Wortlaut des Abs. 5 Satz 1 („sind nur anzusetzen“); sie entspricht der handelsrechtlichen Regelung des § 250 Abs. 1 HGB.

Passivierungspflicht als RAP besteht (entsprechend der Aktivierungspflicht nach Nr. 1, s.o.) bei Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der Nr. 2 (s.u. Anm. 1935 ff.).

Saldierungsverbot: Eine Saldierung aktiver und passiver RAP ist ebenso wie im Handelsrecht (§ 246 Abs. 2 HGB) auch im Steuerrecht unzulässig. Das ergibt sich bereits aus der Systematik des Abs. 5 Satz 1, der nach Nr. 1 und Nr. 2 unterscheidet, aber auch aus dem Grundsatz der Einzelbilanzierung (s. auch § 6 Anm. 89). UE folgt daraus, daß das Saldierungsverbot auch im Fall gleichzeitiger Stellung des Bilanzierenden als Leistungsempfänger und -verpflichteter gegenüber einem Dritten mit gleicher Stellung (zB wechselseitige Vermietung von Geschäftsräumen) gilt, und zwar auch dann, wenn bei gleichartigem Leistungs-/

Verpflichtungsverhältnis von vornherein ein Verrechnungsverhältnis vereinbart ist. Aufwendungen und Erträge sind stets gesondert auszuweisen und auch ggf. gesondert durch aktive und passive RAP zu korrigieren.

Keine Pflicht zur korrespondierenden Bilanzierung bei Vertragspartnern:

Die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale für akt. und pass. RAP sind im wesentlichen gleich. Daraus ist jedoch nicht zwingend eine korrespondierende Bilanzierung bei den Vertragspartnern zu folgern (aA wohl BORDEWIN, DStZ 1982, 463; MATHIAK, StuW 1983, 75). Auch können die GoB (zu deren Verbindlichkeit für RAP s. Anm. 1903), insbes. das Realisations- und Gläubigerschutzprinzip, im Einzelfall zu unterschiedlicher Würdigung als aktive und pass. RAP führen (entsprechende Tendenz kennzeichnet die Rspr.; so ROSE, StJb. 1983/84, 162; glA auch MOXTER, BilRspr. V., 151), weil „Aufwand“ und „Ertrag“ buchhalterisch unterschiedlich behandelt werden.

1921 c) **Bilanzierungswahlrecht für geringfügige und regelmäßig wiederkehrende Beträge?**

Bilanzierungswahlrecht: Die hM bejahte bisher für geringfügige und regelmäßig wiederkehrende Beträge ein Aktivierungs- bzw. Passivierungswahlrecht (teilweise wird zwischen aktiver und passiver RAP unterschieden), und zwar

– sowohl *handelsrechtlich* (bereits ADS, Rechnungsleg. und Prüf. d. AG, § 152 Tz. 184; insbes. für regelmäßig wiederkehrende, betragsmäßig bedeutungslose Beträge; ua. mit Hinweis auf Arbeitskreis Chemie, ZfB 2. Erg. Heft 1966, 59; KROPPF, NBw. 1960, 59 mwN. Auch zu § 250 HGB durchweg mit Hinweis auf den Grundsatz der Wesentlichkeit ADS VI., § 250 Tz. 44; KUPSCH in Bonner HdR, II., § 246 Rn. 8 und § 250 HGB Rn. 10: Vermeidung einer Überspitzung des Vollständigkeitsprinzips; TRÜTZSCHLER in Küting/Weber, HdR, Bd. IA, V. 2002, § 250 HGB Rn. 24; BERGER/BARTELS-HETZLER, in Beck-BilKomm. V. § 250 HGB Anm. 28; HAYN in Beck-HdR, 1999, B 218: bei Unwesentlichkeit für die Aussagekraft des Abschlusses; WP-Hdb. 2000 I, E Tz. 197).

– wie auch *steuerrechtlich*:

- ▷ *Rechtsprechung:* RFH v. 19.1.1926, RStBl. 1926, 141: bei jährlich in etwa gleichbleibender Höhe wiederkehrenden und das Jahresergebnis nicht wesentlich beeinflussenden RAP, sofern die einmal gewählte Methode beibehalten wird; BFH v. 13.5.1958 – I 290/56 U, BStBl. III 1958, 331: Pflicht zur Abgrenzung nur dann, wenn die Ertragszurechnung eindeutig abgrenzbar und mit dem verursachten Buchungsaufwand unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Betriebs in einem angemessenen Verhältnis steht, mwN. Keine RAP bei regelmäßig wiederkehrenden und laufenden Ausgaben, wenn Auswirkungen auf Erfolg und Bilanzbild unbedeutend und Ausgleich in einzelnen Wj.; ferner: BFH v. 22.5.1958 – IV 222/56 U, BStBl. III 1958, 333; v. 13.5.1958 – I 195/57, StRK EStG (bis 1974) § 5 R. 168; v. 16.9.1958 – I 351/56 U, BStBl. III 1958, 462: Beträge, die bei einer Verteilung auf künftige Wj. das Ergebnis unwesentlich berühren; v. 2.6.1960 – IV 114/58, StRK EStG (bis 1974) § 5 R. 265 = HFR 1961, 73: Spielraum bei kleineren Ausgaben; v. 15.11.1960 – I 189/60 U, BStBl. III 1961, 48: Vereinfachungsgedanke gilt bei geringen Beträgen, die sich in kurzer Zeit ausgleichen und deshalb das Wirtschaftsergebnis nicht wesentlich beeinflussen (mwN); v. 9.10.1962 – I 167/62 U, BStBl. III 1963, 7: periodengerechte Aufwandsermittlung nicht überspannen, so daß nicht jede Ausgabe auf spätere Wirkungen zu untersuchen ist; v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291: Wahlrecht offengelassen für jährlich wiederkehrende RAP in geringer Höhe; v. 29.10.1969 – I 93/64, BStBl. II 1970, 178: Abgrenzungsforderung

darf nicht überspannt werden, geringe Aufwandsschwankungen können unberücksichtigt bleiben, dem Unternehmer muß angemessene Entscheidungsfreiheit bleiben; Ungenauigkeiten der aktiven RAP hinnehmbar bei alljährlich etwa gleichen Werten und Posten und stetiger Vorgehensweise.

- ▷ *Schrifttum*: KEITLING, FR 1952, 100; THEIS, FR 1956, 195 mit Beisp.; GRIEGER, BB 1957, 919; HOFFMANN in Loep., Urt.-Bespr. zu BFH v. 26.1.1960 – I D 1/58 S: An eine Buchführung sind keine größeren Anforderungen zu stellen, als einer vernünftigen Beurteilung ihres Zwecks entspricht; o.V., DB 1963, 1739: Pflicht nur bei eindeutiger Abgrenzung und angemessenem Verhältnis zu verursachtem Buchungsaufwand; DÖLLERER, BB 1969, 1445: Beibehaltung des bisherigen Wahlrechts; RÖMER, BB 1968, 705 mit Hinw. auf OFD Münster v. 9.9.1964; KORMANN, DStR 1972, 448: bis 10000 DM bei gleichbleibenden Abgrenzungsbeträgen, außer bei Vorauszahlungen mit Charakter von Leistungsforderungen.

Für Nichtbilanzierung bei Geringfügigkeit auch nach der gesetzl. Regelung in Abs. 5: SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 241: bei unwesentlicher Ergebnisbeeinflussung; BOOCHS in Dankmeyer/Giloy, § 5 EStG Rn. 633 mit Hinw. auf Rspr. und Maßgeblichkeitsgrundsatz; KSM/BAUER, § 5 Rn. F 134, 136: Beträge von untergeordneter Bedeutung (geringfügige einmalige Beträge) und bei unwesentlicher Ergebnisbeeinflussung (gleichmäßig wiederkehrende Beträge) bei gleichmäßiger Verfahrensweise; FUHRMANN in Korn, § 5 Rn. 625: geringfügige, einmalige Beträge, die Jahresergebnis nur unwesentlich beeinflussen; HOFFMANN in L/B/P, §§ 4,5 Rn. 804 mit Bezug auf das Kriterium der Wesentlichkeit und dem Schätzungscharakter anderer Bilanzpositionen, ausdrücklich gegen die sich auf den Gesetzestext stützende Mindermeinung von BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 666.

Geringfügige Beträge: Bejaht man die Geltung des handelsrechtlichen Vereinfachungsgedankens im Steuerrecht (s.u.), so ist fraglich, wann „geringfügige“ Beträge vorliegen. Bezugsgrößen sollen nach Rspr. und Schrifttum. (s.u.) die Beeinflussung von Gewinn und Bilanzbild sein. „Geringfügigkeit“ ist kein absoluter, sondern ein relativer Begriff, der sich an der Beurteilung am Einzelfall orientiert; eine willkürliche Auffassungsänderung muß jedoch ausgeschlossen sein.

- ▶ *Rechtsprechung*: Akzeptiert wurden vor § 5 Abs. 3 (jetzt: Abs. 5): BFH v. 16.9.1958 – I 351/56 U, BStBl. III 1958, 462: 2188 DM Grundbuch-/Notarkosten; v. 13.5.1958 – I 195/57, StRK EStG (bis 1974) § 5 R. 168: 1382 DM Versicherungsbeiträge; v. 2.6.1960 – IV 114/58, StRK EStG (bis 1974) § 5 R. 265: 500 DM Diskontspesen; FG Düss./Köln v. 18.7.1967, DStZ/E 1967, 423: 1500–2200 DM Vers.-Beiträge und Kfz.-St.; FG München v. 1.7.1960, EFG 1960, 446, rkr.: 500 DM; *unter Geltung des § 5 Abs. 4 (jetzt: Abs. 5)* erstmals durch Nds. FG v. 2.2.1981, EFG 1981, 552, rkr.: 1950 DM Versicherungsbeiträge.

- ▶ *Finanzverwaltung*: Ohne damit ein Abweichen von den gesetzlichen Bestimmungen zu sanktionieren, verzichtet die FinVerw. zur Rationalisierung der stl. BP auf die nachträgliche Bildung oder Änderung von RAP, wenn die abzugrenzenden Aufwendungen insgesamt 3000 DM nicht überschreiten (Aufgriffsgrenze); eine Saldierung von Aktiv- und Passivposten ist dabei nicht vorzunehmen. Bei regelmäßig wiederkehrenden oder lfd. Aufwendungen kann die nachträgliche Bildung von RAP unterbleiben (FinMin. NRW v. 4.3.1980, StEK AO 1977 § 194 Nr. 2 = DB 1981, 2467, Tz. 3.143; KOCH, DStZ 1981, 293). Es wird auch aus der Praxis von der Üblichkeit eines über die Jahre gleichbleibenden „Festwertes“ als Kompromiß bei der Betriebsprüfung berichtet (HOFFMANN in L/B/P, §§ 4, 5 Rn. 806).

► *Schrifttum*: ZT mit Hinweis auf die Rspr. wurden früher Beträge bis zu 500 DM noch als geringfügig bezeichnet (zB DB 1963, 1739), zT aber auch für aktive RAP eine Bagatellgrenze von 10000 DM für den Fall etwa gleichbleibender Abgrenzungsbeträge – außer bei Vorauszahlungen, die den Charakter von Leistungsforderungen haben – gefordert (KORMANN, DStR 1972, 449); ähnlich GLADE, Praxishandbuch, § 266 HGB Rn. 516: 5000 DM.

Nach der estl. Kodifizierung werden weiterhin als Geringfügigkeitsgrenzen akzeptiert: KSM/BAUER, § 5 Rn. F 135: Grenze für aktive RABgr. bei 3000 DM (regelmäßig wiederkehrende Beträge) bzw. bei einmalig abzugrenzenden Beträgen bei 800 DM. FUHRMANN in Korn, § 5 Rn. 625: jedenfalls Beträge bis 410 €, auch abzugrenzende Aufwendungen bis 1533 €. RITZROW, Stw. RABgr. in Federmann, HdB, 2003, Rn. 70: unter Berücksichtigung zwischenzeitlicher Geldwertverschlechterung bis 3600 DM, umgerechnet in €, je nach Unternehmensgröße.

► *Stellungnahme*: Obwohl es sich hier weder um Anlagevermögen noch überhaupt um WG handelt, könnte auch als Anhaltspunkte für die Abgrenzungspflicht an die kaufmännisch übliche Aktivierungsgrenze von 100 DM (51 €), an die 410 €-Grenze des § 6 Abs. 2 oder sogar an die Vereinfachungsgrenze für Herstellungsaufwand (4000 €, R 157 Abs. 2 EStR) gedacht werden (s. § 6 Anm. 1249–1328; ähnlich FG Münster v. 11.10.1967, EFG 1968, 204, rkr.), die ähnliche Zwecke (Buchführungsvereinfachung) verfolgen und gleichartige Folgen (bezüglich Bilanzbild; kurzfristige, bedeutungslose Gewinnverlagerung) zeitigen. Auch kann man diese Betragsgrenzen angesichts der inflationsbedingten Bilanzsummenvergrößerung über die Jahrzehnte nicht als starr ansehen. Dem Gesetzeswortlaut entspricht dies allerdings nicht, wohl aber dem allgemein geltenden Prinzip der Wirtschaftlichkeit (Materiality).

Mindermeinung: Kein Aktivierungswahlrecht für geringfügige Beträge kann nach dem klaren Wortlaut von § 250 Abs. 1 Satz 1 HGB und insbes. § 5 Abs. 5 EStG („sind“) angenommen werden.

► *Handelsrechtlich* ergeben sich erhebliche Bedenken gegen ein Wahlrecht für regelmäßig wiederkehrende und betragsmäßig bedeutungslose Beträge. Die Formulierung „dürfen“ in § 152 Abs. 9 AktG 1965 wurde in § 250 HGB zum „sind“. Außerdem sind die RAP in § 246 Abs. 1 HGB auch vom gesetzlich normierten *Vollständigkeitsprinzip* erfaßt und gesetzliche Ausnahmen nicht ersichtlich, so daß ein GoB (Wirtschaftlichkeit, Wesentlichkeit) auch insoweit und gegenüber dem klaren Wortlaut des Gesetzes zurücktritt (glA BALLWIESER in Münchener Komm. zum HGB, 2001, § 250 Anm. 7).

AA die hM (s.o.), zB ADS VI., § 250 Tz. 44 (mwN), wonach auch das Vollständigkeitsgebot und das Erfordernis der tatsächlichen Lagebildvermittlung nach Wesentlichkeitgesichtspunkten trotz grundsätzlicher Ansatzpflicht einem Bilanzierungswahlrecht für regelmäßig wiederkehrende, betragsmäßig bedeutungslose Beträge nicht entgegensteht.

► *Steuerrechtlich* ist die Bilanzierung aller RAP aufgrund der dem Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 250 HGB) vorgehenden Spezialregelung des § 5 Abs. 5 Satz 1 geboten: Der Wortlaut („sind“) schließt ein Bilanzierungswahlrecht aus. Selbst wenn man nach der Entwicklungsgeschichte (s. Anm. 1911) die Absicht des Gesetzgebers bestimmend sieht, der handelsrechtlichen Regelung auch stl. Bedeutung zu geben, so kommt der Rechtsgedanke des BFH-Beschlusses v. 3.2.1969 – GrS 2/28 (BStBl. II 1996, 291) zum Tragen, wonach für ein handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht bei aktiver RABgr. ein stl. Aktivierungsgebot, für pass. RAP ein Passivierungsverbot bestünde (Wahlrecht

für wiederkehrende geringfügige RAP im Beschluß offengelassen, allerdings vor der gesetzlichen Regelung des § 5 Abs. 3, jetzt Abs. 5).

Im *Schrifttum* wird deshalb von der bisherigen Mindermeinung verlangt, auch bei geringfügigen Beträgen RAP zu bilden, ebenso wie geringfügige Forderungen (vgl. zB BFH v. 28.9.1967 – IV R 284/66, BStBl. III 1967, 761), Verbindlichkeiten oder Warenbestände erfaßt werden müssen (zB MIES, DB 1970, 1799, BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 666 ff.: vages Prinzip der Wesentlichkeit, mangelnde Objektivierbarkeit der Geringfügigkeitsgrenze, wahrrechtsbegründende BFH-Rspr. vor § 152 Abs. 9 AktG, § 250 Abs. 1 HGB und § 5 Abs. 5 EStG; keine explizite Wahlrechtseinräumung in BTDrucks. V 3187 zu § 5 Abs. 3, jetzt Abs. 5; BERNDT, Grundsätze ordnungsm. passiver RABgr., 1998, 159 ff. mit überzeugender Zusammenstellung aller bisherigen Argumente: Wesentlichkeit für Informations-, nicht Finanzzweck; Lagevermittlungsgebot des § 264 Abs. 2 HGB gilt nur für KapGes.; Beeinflussung ausscheidender Gewinn-/Vermögensbeteiligter; Verstoß gegen Gleichmäßigkeit der Besteuerung; feststehende Zahlungsbeträge; § 6 Abs. 2 entsprechende Regelung fehlt; Gefahr der Atomisierung ua.).

Wegen der idR einfachen rechnerischen Aufteilung ist die von der Rspr. (zB BFH v. 13.5.1958 – I 290/56 U, BStBl. III 1958, 331) geforderte Voraussetzung eines unangemessenen Verhältnisses zwischen Arbeitsaufwand und Rechnungszweck meist nicht erfüllt. Die Rspr. hat die Frage bisher nicht entschieden bzw. offengelassen (BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291). Grds. sei auch nicht aus Vereinfachungsgründen (bei vorausgezählten Versicherungsbeiträgen) auf die Aktivierung zu verzichten (FG Münster v. 4.12.1969, nv., s. StLex. FG 3, 5–6, 187).

Andererseits war mit der gesetzlichen Neuregelung des § 5 Abs. 3 (jetzt: 5) im EStG 1969 zur Beseitigung von Rechtsunsicherheit ausschließlich die Klarstellung beabsichtigt, daß RAP strechtlich nur im handelsrechtl. zulässigen Rahmen (§ 152 Abs. 9 AktG 1965) gebildet werden dürfen (Begr. BTDrucks. V/3187, 3). Daraus läßt sich auch schließen, daß auch das seinerzeitige handelsrechtl. Wahlrecht bei Geringfügigkeit ins StRecht übernommen werden sollte (glA FG Nieders. v. 2.2.1981, EFG 1981, 552, rkr.). Im klaren Wortlaut des § 5 Abs. 5 („sind ... auszuweisen“) kommt dies jedoch nicht zum Ausdruck.

Kein Passivierungswahlrecht: Die Ausführungen zum Aktivierungswahlrecht bzw. zur Aktivierungspflicht gelten entsprechend. Die zit. Rspr. und das Schrifttum (zB KSM/BAUER, § 5 Rn. F 136 mwN) unterscheiden bezüglich des zugestanden Bilanzierungswahlrechts häufig nicht zwischen aktiver und passiver RABgr.; teilweise wird aber auch wegen der Geltung des Vorsichtsprinzips nur ein Passivierungswahlrecht abgelehnt (für das Handelsrecht: KROPFF, NB 1966, 58; KORMANN, DB 1966, 777).

Aufgrund des Wandels der gesetzlichen Formulierung und der Kodifizierung des Vollständigkeitsgebots bestehen jetzt uE erhebliche Bedenken gegenüber dem häufig zugestanden Passivierungswahlrecht für geringfügige passive RAP. Zudem könnte sich nach den Grundsätzen des BFH-Beschlusses v. 3.2.1969 – GrS 2/28 (BStBl. II 1969, 291) sonst unverständlicherweise und contra legem das Passivierungswahlrecht für geringfügige oder regelmäßig wiederkehrende RAP in ein Passivierungsverbot wandeln (so für unwesentlichen Aufwand für Rückstellungen: BFH v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742).

Stellungnahme: Seit Begründung des Wahlrechts durch die Rspr. spricht viel für eine Orientierung an den geänderten gesetzlichen Vorgaben, insbes. der stl. Spezialregelung in Abs. 5. Der bisherigen Mindermeinung wird daher zu folgen sein (Abkehr von der früheren Auffassung hier Anm. 1921). Praktisch dürften sich die Erfolgswirkungen bei wiederkehrenden Beträgen nur beim ersten Mal, bei wenigen geringfügigen Beträgen nur unbedeutend auswirken. Zudem entschärft

die FinVerw. den Streit durch Nichtbeanstandungsgrenzen (Aufgriffsgrenzen) bei Betriebsprüfungen (s.o.).

1922 d) **Bilanzierungsverbot bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen von Nr. 1 bzw. 2 (sind „nur“ anzusetzen)**

Abs. 5 enthält nicht nur ein Bilanzierungsgebot für die Zahlungen, die die genannten Kriterien erfüllen, sondern auch ein Bilanzierungsverbot für Zahlungen, die die Kriterien nicht erfüllen (glA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 242).

Aktivierungsverbot: Für RAP besteht aufgrund der ausdrücklichen gesetzl. Regelung für alle nicht durch die Tatbestandsmerkmale der Nr. 1 gedeckten Fälle ein Aktivierungsverbot (von den Sonderfällen des Abs. 5 Satz 2 abgesehen). Insbes. dürfen antizipative RABgr. und transitorische RABgr. iwS (s. Anm. 1916) nicht zu RAP in der StBil. führen (BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89. BStBl. II 1992, 904). Das Gesetz hat insoweit die stl. gebotene Periodenabgrenzung auf die Fälle der handelsrechtl. zulässigen und gebotenen RABgr. beschränkt. Eine Aktivierung von Aufwendungen kann auch nicht mit der Begründung verlangt werden, ein Erwerber des Betriebs würde dem Stpfl. die betreffenden Aufwendungen vergüten (Teilwertgedanken); ebensowenig darf das in Abs. 5 Satz 1 enthaltene Aktivierungsverbot durch Heranziehung der §§ 6, 7 umgangen werden. Sofern kein WG oder Abgrenzungsposten iSd. § 5 Abs. 5 vorliegt, kann folglich Aktivierung in der StBil. nicht verlangt werden. Selbst ein internationaler, nach der Rspr. jedoch nicht akzeptierter Grundsatz (*matching principle*, s. Anm. 1914), der eine Aufwandsverlagerung in das Jahr der Ertragsvereinnahmung gebietet, fände seine Beschränkung durch die Normierung der zulässigen RABgr.-Fälle.

Passivierungsverbot: Entsprechend dem Aktivierungsverbot (s.o.) besteht bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen der Nr. 2 ein Passivierungsverbot.

II. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1)

1. Voraussetzungen der Nr. 1

1923 a) **Überblick**

Aktive RAP setzen „Ausgaben vor dem Abschlußstichtag“ (s. Anm. 1924) voraus, die „Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag“ (s. Anm. 1925 f.) darstellen. Die Erfüllung der Eigenschaften eines WG wird nicht verlangt (s. Anm. 1929), wohl aber nach der Rspr. für den Regelfall das Bestehen eines zeitbezogenen Gegenleistungsanspruchs des Vorleistenden (s. Anm. 1927).

1924 b) **„Ausgaben“**

Auf den Rechtsgrund der Ausgabe kommt es nicht an; sie kann auf vertraglicher oder öffentlich-rechtlicher Grundlage, aber auch freiwillig geleistet werden.

Periodizität der Ausgabe wird nicht verlangt; das im RefE des AktG 1965 noch enthaltene Adjektiv „periodische“ wurde nicht in § 152 Abs. 9 AktG 1965 übernommen (s. DÖLLERER, BB 1965, 327), der Vorbild für die mit dem § 5 Abs. 5 Satz 1 EStG identische Formulierung des § 250 HGB war. Auch (und gerade) Einmalzahlungen sind abzugrenzen.

Begriff der Ausgaben: Was Ausgaben iSd. Vorschrift sind, ist umstritten. Aus der Stellung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ergibt sich zwar, daß es sich um BA iSd. § 4 Abs. 4 handeln muß (zum Begriff s. § 4 Anm. 750 ff.), aus dem Sachzusammen-

hang folgt jedoch, daß nicht betrieblich veranlaßte Ausgaben (zB Barentnahmen) auch nicht zu berücksichtigungsfähigem Aufwand führen können. Sonst führt die Definition der BA jedoch hier nicht weiter. Allerdings ist § 4 Abs. 5 (nichtabziehbare BA) stl. auch bei der RAbgr. zu beachten (zB stichtagsübergreifend vorausgezahlte Mieten für unangemessene, die Lebensführung betreffende Räume, Jagdhaus).

Nach der Entstehungsgeschichte (s. Anm. 1901) kann die Klärung im Handelsrecht gesucht werden, da die Vorschrift nur der Klarstellung der strechtl. Verbindlichkeit der handelsrechtl. Regelung des § 152 Abs. 9 AktG 1965 dienen sollte. Dort sind „Ausgaben“ allerdings auch nicht definiert.

► *Engste Auffassung*: nur Zahlungsmittelverminderungen. Unstreitig zählen allebaren und unbaren Zahlungsvorgänge (Minderung von Kassenbeständen oder Bankguthaben) zu den Ausgaben.

So zB KLEIN, BB 1969, 908; zustimmend SAAGE, DB 1969, 1666; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 247: nur Bar- oder Buchgeldzahlungen.

► *Weitere Auffassung*: alle *Geldvermögensminderungen*: Im weiteren Sinn werden nach der wohl hM zu den Ausgaben neben Auszahlungen auch *Forderungsabgänge* und *Verbindlichkeitszugänge* gezählt.

So BFH v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607, unter Berufung auf E. SCHNEIDER, *Industrielles Rechnungswesen*, 2. Aufl. 1954, 4f.; BFH v. 17.9.1987 – IV R 49/86, BStBl. II 1988, 327; glA WP-Kammer und IdW, WPg. 1981, 612; DÖLLERER, BB 1968, 639; DÖLLERER, BB 1969, 505; DÖLLERER, BB 1974, 1541; ADS VI. § 250 Tz. 25–27; TRÜTZSCHLER in Küting/Weber, HdR V. § 250 Rn. 35; HOYOS/BARTELS-HETZLER in Beck Bil.-Komm. IV. § 250 Rn. 18; HOFFMANN in L/B/P, §§ 4, 5 Rn. 808;

Vgl. zu BFH v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607, aber die ausführlichen Kritiken von O. FISCHER, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 5 Bil. R. 7, und KLEIN, BB 1969, 908, sowie SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 248.

Teilweise wird diese Einbeziehung von Geldforderungen und Geldverbindlichkeiten in den Ausgabenbegriff jedoch beschränkt (KUPSCH in Bonner HdR II. § 250 Rn. 17), und zwar

▷ auf Forderungen und Verbindlichkeiten, die bei vertragsgemäßer Zahlung vor dem Ende der Abschlußperiode erloschen wären (zB WPH 2000 E 194, hiergegen schon TIEDCHEN, HdJ II/8 Rn. 55 mwN). Vgl. auch das bei ADS, VI. § 250 Tz. 27, aufgeführte Beispiel, das die Berechtigung der Einbeziehung von Geldforderungen und Geldverbindlichkeiten in den Ausgabenbegriff deutlich macht, will man Zufälligkeiten von Zahlungen ausschließen und gleichzeitig Periodisierung erreichen;

▷ auf die GoB-Konformität (insbes. der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte) der eingebuchten Forderungen/Verbindlichkeiten (zB TIEDCHEN, HdJ II/8 Rn. 55 mwN; KUPSCH in Bonner HdR II., § 250 Rn. 17; aA HOYOS/BARTELS-HETZLER in Beck-BilKomm. IV. § 250 Anm. 18).

Als *Begründung* für die weitere Auslegung von „Ausgaben“ kann auf die im betriebsw. Schrifttum übliche Unterscheidung von Auszahlungen und Ausgaben (Ausgaben = Auszahlungen + Forderungsabgänge + Verbindlichkeitszugänge) verwiesen werden (vgl. WÖHE, *Bilanzierung und Bilanzpolitik*, 9. Aufl. 1997, 15 ff.) sowie auf die Notwendigkeit der Abkopplung von mehr oder weniger zufälligen Zahlungsvorgängen, auf das Erfordernis der Ertrags-/Aufwandskorrektur zur periodengerechten Gewinnermittlung auch in diesen Fällen und auf ähnliche Bilanzierungspraktiken bei zahlungslosen Vorgängen wie Wechselhingabe und Disagio/Damnum (s. Anm. 1945 ff.).

Es kann uE für die Abgrenzungsnotwendigkeit keinen Unterschied machen, ob ein künftiger zeitbezogener Gegenleistungsanspruch (zB Gebäudenutzung) durch Barzahlung, Banküberweisung, Weitergabe eines Schecks oder Besitzwechsels, Forderungsabtretung oder Eingehen einer Verbindlichkeit erworben wird. Der Gesetzgeber hat auch nicht das Wort „Auszahlungen“, sondern „Ausgaben“ verwendet.

Zu einer Kollision mit dem GoB der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte kommt es uE nicht, wenn es sich um Abgänge von Forderungen aus einem anderen Geschäft oder Zugänge von Verbindlichkeiten aufgrund eines anderen Rechtsgeschäfts (zB Wechselakzept) handelt. Auch das Entstehen der Entgeltverbindlichkeit wegen der vor dem Bilanzstichtag fälligen Vorauszahlung aus dem jeweiligen Rechtsgeschäft wird durch den Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte nicht behindert, weil insoweit bereits (Teil-)Erfüllung einer Seite vorliegt und somit kein schwebendes Geschäft iES mehr. Nicht als Ausgaben eingesetzt können allerdings erst in zukünftigen Perioden entstehende Forderungen aus dem abzugrenzenden Dauerschuldverhältnis.

► *Weiteste Auffassung: alle Betriebsvermögensminderungen.* Nach *weitester Auffassung* können alle Vorleistungen für eine zeitraumbezogene Sachleistung im Rahmen eines schwebenden Geschäfts eine RABgr. begründen, also neben Zahlungsmittel- und Forderungsverminderungen sowie Verbindlichkeitserhöhungen auch sonstige Betriebsvermögensminderungen durch Aktivminderungen oder Passivminderungen (KLIEM, *Bilanzielle RABgr.*, 2000, 172, 261; glA TIEDCHEN, HdJ Abt. II/8 Rn. 53 mwN, auch der Gegenmeinung; glA insbes. BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 670–673; für weite Fassung des Ausgabenbegriffs schon ROSE, StbJb. 1983/84, 152). Nach BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 670, sollen neben mengenmäßigen Änderungen der WG auch *Wertsteigerungen* (Verbindlichkeiten) oder *Wertminderungen* (Aktiva) im Ausgabenbegriff eingeschlossen sein.

Abgrenzungsbedarf ergibt sich zweifellos auch bei Entgelten in Form von „Leistungen in Geldeswert“ (HOFFMANN in L/B/P, §§ 4, 5 Rn. 808) oder sogar Überlassung von Sachvermögen (sog. tauschähnlicher Umsatz, zB zeitbezogene Nutzungsüberlassung eines Grundstücks gegen Hingabe eines Anlageguts oder Übernahme einer bauhandwerklichen Arbeitsleistung eines Mieters). So wird ua. die Einbeziehung von geldwerten Sachleistungen als Ausgaben gefordert (vgl. zB KSM/BAUER, § 5 Rn. F 79; glA KUPSCH in Bonner HdR, II. 2002, § 250 HGB Rn. 22; TRÜTZSCHLER in Küting/Weber, HdR V., § 250 Rn. 34).

UE sind diese weiten Fassungen zwar zweckgerecht, bewegen sich aber kaum mehr im Rahmen des üblichen Verständnisses von „Ausgaben“ als Geldvermögensverminderung (s. zB GABLER, *Wirtschaftslexikon*, XVI. 2004, Stichwort „Ausgaben“, und WÖHE, *Bilanzierung und Bilanzpolitik*, 9. Auflage 1997). Der Gesetzgeber hätte allgemein „Vermögensminderungen“ formulieren müssen statt „Ausgaben“. Bei Entgeltleistungen in Form von Sachvermögen oder Sachleistungen wird die Abgrenzung mit Hilfe von Sachwertforderung oder Sachwertverbindlichkeit, nicht mittels RAP vorgenommen werden müssen.

Abgrenzungsfragen zum Ausgabenbegriff:

► *Nichtabziehbare BA:* Dem Wortlaut von § 4 Abs. 4, 5 und § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 nach müssen auch nichtabziehbare BA – sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind – mittels RABgr. abgegrenzt werden. Dies ergibt sich schon daraus, daß diese BA idR in handelsrechtl. Jahresabschlüssen „Aufwand“ darstellen und in der HBil. abgegrenzt werden müssen; die Regelung in Abs. 5 sollte nur klarstellende Bedeutung haben (s. Anm. 1911). Allerdings darf bei Auflösung

der RAbgr. in den Fällen der Nichtabziehbarkeit der Gewinn nicht gemindert werden; buchhalterisch kann das durch außerbil. Hinzurechnung sichergestellt werden.

► *Privatentnahmen* von Zahlungsmitteln bewirken zwar Ausgaben, sind aber nicht abzugrenzen, weil sie nie „Aufwand“ werden (zB Mietvorauszahlung für Angehörigen vom Geschäftskonto).

► *Umsatzsteuer* gehört bei Vorauszahlungen für umsatzsteuerpflichtige Leistungen zwar zur Ausgabe, soweit jedoch Vorsteuerabzugsberechtigung besteht, sind die abzugrenzenden Ausgaben um den Vorsteuererstattungsanspruch zu kürzen, weil nur in Höhe des Differenzbetrags eine Betriebsvermögensminderung eintritt; es ist also nur der Netto-Betrag abzugrenzen (glA ADS VI. § 250 Tz. 48; KSM/BAUER, § 5 Rn. F 141; RITZROW in Federmann, HdB 2003, RAbgr. Rn. 117). Besteht keine VorSt.-Abzugsberechtigung so ist (unter Berücksichtigung der Behandlung nach § 9b EStG) die nicht abziehbare VorSt. in die abzugrenzenden Ausgaben einzubeziehen.

► *Gebuchte* Ausgaben müssen nach der Zwecksetzung des Korrekturpostens (bis zum Abschlußstichtag) vorliegen, weil sonst eine durch RAbgr. zu korrigierende Betriebsvermögens-/Erfolgswirkung nicht eingetreten ist (glA AK Steuern und Revision, DStR 1999, 2135 [2139 mwN]).

► *Einheitlich geleistete Ausgaben*, die nur teilweise die Voraussetzungen für RAbgr. erfüllen oder die verschiedene zeitbezogene Gegenleistungen betreffen, sind nach objektiven Kriterien ggf. im Wege der Schätzung aufzuteilen (BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; v. 3.5.1983 – VII R 100/81, BStBl. II 1983, 572; v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109; glA BlüMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 674).

► *Der Zeitpunkt* der Ausgabe muß nur vor dem BilStichtag liegen (s.u.); allerdings kann verlangt werden, daß die Zahlung für einen zeitbestimmten Gegenwert (Gegenleistung) erbracht wurde. Letztlich erfolgt die Zurechnung nicht zum Zeitraum, für den die Zahlung deklariert wird, sondern – weil „Aufwand“ nach dem Realisationsprinzip auszulegen ist – zu der Periode, in der die versprochene/erworbene Gegenleistung erbracht wird.

c) Ausgaben „vor dem Abschlußstichtag“

1924a

Dieses Merkmal darf nicht wörtlich ausgelegt werden, sondern bedeutet „vor dem Ende des Abschlußstichtags“. Demnach genügt es für RAP, wenn die Ausgabe noch bis einschließlich des Abschlußstichtags geleistet ist, also bis 24.00 Uhr (glA ADS VI. § 250 HGB Rn. 28; TRÜTZSCHLER in Küting/Weber, HdR, § 250 Rn. 35; TIEDCHEN, HdJ Abt. II/8 Rn. 56 mwN; KUPSCH in Bonner HdR II., § 250 Rn. 23). *Abschlußstichtag* ist der Tag, auf den das Ende des Wj. fällt; dabei kann es sich sowohl um das Ende eines regulären wie auch eines Rumpf-Wj. handeln.

d) „Aufwand“ (für eine bestimmte Zeit)

1925

„Aufwand“ (pl. Aufwendungen) wird handelsrechtlich im Rahmen der Gewinnermittlung durch GuV-Rechnung (§ 275 Abs. 2, 3 HGB; ebenso in den §§ 242 Abs. 2, 246 Abs. 1 u. 2, 252 Abs. 1 Nr. 5, 277 Abs. 4 HGB) als Sammelbezeichnung für alle negativen Komponenten des im Rahmen der Buchführung durch Vergleich der Bewegungsgrößen ermittelten Gewinnes (Jahresergebnisses) verwendet. Eine Definition findet sich im Handelsrecht nicht. Wegen der doppelten Zusammenhänge entspricht Aufwand einer Verminderung des Reinver-

mögens (Eigenkapitals, stl. BV). Betriebswirtschaftlich kann man als Aufwand den durch Geschäftsvorfälle veranlaßten, in Geldeinheiten bewerteten und einer bestimmten Abrechnungsperiode (Gj./Wj.) zugerechneten Güterverzehr (Ressourcenverbrauch) eines Betriebs beschreiben (FEDERMANN, BB 1984, 246 [247, 251]; hier schon *Vorauslage*, glA ADS VI. § 250 Tz. 29; WÖHE, Bilanzierung u. Bilanzpolitik, 9. Aufl. 1997, 21). Zu berücksichtigen ist dabei allerdings, daß als Aufwand nur die buchhalterisch erfaßten Ressourcenverbräuche in Betracht kommen können (nicht zB Umweltressourcen, Gesundheit etc.). Aufwendungen lassen sich auch als periodisierte (reinvermögensvermindernde) Ausgaben kennzeichnen (zB BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 677).

Nicht zu Aufwand führen allerdings (uU zunächst) Ausgaben, die als AHK eines WG aktiviert werden müssen (BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875); ein derartiger erfolgsneutraler Aktivtausch führt eventuell erst bei Abnutzung/Verbrauch zur Aufwandsrealisierung (Abschreibungen, AfA, AfS usw.).

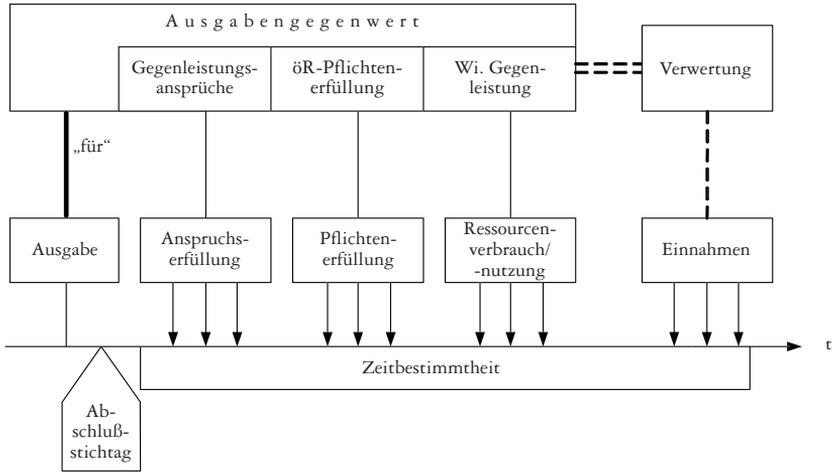
Anzuwendende Grundsätze: Die Verwendung des hdlrechtl. gebräuchlichen Worts „Aufwand“ impliziert uE, daß die für die Aufwandsrealisation geltenden Grundsätze (s. Anm. 49s, 49t, 49w, 219 ff.) auch hier Anwendung finden. Insbes. sind Realisations- und Imparitätsprinzip für die Aufwandsentstehung zu beachten. Die zeitliche Zuordnung erfolgt nicht durch einen Zahlungsakt (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB), sondern durch Verbrauch oder Nutzung einer Ressource (Sachgut, Dienstleistung, Recht, Geldkapital, Energie etc.). Nach der Rspr. richtet sich die zeitliche Zuordnung der Ausgabe als Aufwand zu der Periode, in der der „wirtschaftliche Grund“ für die Ausgabe liegt (zB BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696); der „wirtschaftliche Grund“ wird regelmäßig in der Periode liegen, in der die Gegenleistung erwartet wird oder der Gegenwert verbraucht wird.

Nach der Rspr. (BFH v. 6.4.1993 – III R 86/91, BStBl. II 1993, 709; v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122) soll allerdings kein Aufwand für die Zeit nach dem Bilanzstichtag vorliegen, soweit die Ausgabe bei Vertragsauflösung nach dem Bilanzstichtag oder Nichterfüllung durch den Vertragspartner nicht rückforderbar ist (bestätigend BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 678). UE ist Aufwand auch ein „verlorener“ Aufwand, wenn der „Gegenwert“ ohne Schadensausgleich unerwartet wegfällt.

Nach dem Abschlußstichtag muß die Periode der Zurechnung zumindest teilweise liegen, zum Begriff des Abschlußstichtags s. Anm. 1924.

1925a e) Aufwand „für“ eine bestimmte Zeit

Die Ausgabe bzw. bei pass. RAP die Einnahme muß nach bestimmten Kriterien den künftigen Perioden zugerechnet werden. Wirtschaftlich verständlich knüpft man an dem mit der Zahlung erlangten Gegenwert bzw. der eingegangenen Gegenlast an. Ökonomisch sinnvoll wäre es aber auch – wenn es sich um Investitionsvorgänge handelt – an den mit den Ausgaben angestrebten, durch künftige Verwertung erzielten Einnahmen bei aRAP bzw. bei pRAP an den für die erhaltenen Einnahmen noch zu leistenden Ausgaben anzuknüpfen. Entscheidend ist also, ob man Leistungs- oder Zahlungsvorgänge als bestimmend für die Periodisierung ansieht. Das deutsche Bilanzrecht hat sich bisher für eine Orientierung an den Leistungsvorgängen entschieden (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB), anders die investororientierte internationale Rechnungslegung (s. Anm. 1914). Die folgende Abb. verdeutlicht diese Periodisierungsproblematik:



„Für“ welche bestimmte Zeit ein Aufwand in zeitlicher/betragsmäßiger Hinsicht anzunehmen ist, wird in Rspr. und Schrifttum unterschiedlich beantwortet, je nach der Bedeutung, die der rechtlichen oder wirtschaftlichen Betrachtungsweise beigemessen wird, und ob nur Gegenleistungsansprüche/-verpflichtungen als Gegenstand der RAbgr. angesehen werden (s. Anm. 1927); zudem existieren zwei Varianten wirtschaftlicher Betrachtung

RAbgr.-Gegenstand	Periodenzuordnung	rechtlich bestimmt	wirtschaftlich bestimmte	
			zahlungsorientierte Variante	leistungsorientierte Variante
(rechtlicher) Gegenleistungsanspruch		I	III	V
(wirtschaftliche) Gegenleistungserwartung		II	IV	VI

„Für“ wird idR – Ausnahmen bei Steuerumgehung – nach unterschiedlichen Auffassungen bestimmt durch

- I. die im gegenseitigen Vertrag getroffene Parteienvereinbarung über den zeitlich/betragsmäßigen Zusammenhang zwischen vorausentrichtetem Entgelt und Gegenleistungsanspruch;
- II. die privat-/öffentlich-rechtliche Festlegung des zeitlich/betragsmäßigen Zusammenhangs zwischen vorausentrichtetem Entgelt und erwartetem Ausgabengegenwert;
- III./IV. den zeitlich/betragsmäßigen Anfall der Einnahmen aus der Verwertung der als Gegenleistung zugeflossenen Nutzenwerte (dh. der Erfüllung der Gegenleistungsansprüche [III] bzw. der Gegenwart-/Verhaltenserwartungen [IV]), aus denen die vorausgeleisteten Ausgaben gedeckt werden sollen;
- V. die zeitlich/betragsmäßige (abgenommene) Erfüllung des Gegenleistungsanspruchs durch den Vertragspartner;
- VI. die zeitlich/betragsmäßige Entstehung oder wirtschaftliche Erlangung des „Gegenwerts“ bzw. der Erfüllung der Verhaltenserwartung, für die Ausgaben vorausgeleistet wurden.

Mit Lockerungen in der Rspr. insbes. bei öffentl.-rechtl. Leistungen wird überwiegend der Gegenstand der RABgr. rechtlich interpretiert (Variante I bzw. bei öffentl.-rechtl. Leistungen: II; Nachweis und Kritik s. Anm. 1927). Dabei ist jedes einzelne Rechtsverhältnis separat zu betrachten (BFH v. 7.3.1973 – I R 48/69, BStBl. II 1973, 565).

Bei der Periodenzurechnung wird die (ein)zahlungsorientierte wirtschaftliche Variante (III, IV), die auf den Eintritt der Erfolgswirkungen der Ausgaben abstellt, durchweg als bilanziell nicht relevante „kostenrechnerische“ Zuordnung strikt abgelehnt (zB BFH v. 17.7.1974 – I R 195/72, BStBl. II 1974, 684; v. 3.7.1980 – IV R 138/76, BStBl. II 1980, 648; v. 3.11.1982 – I B 23/1982, BStBl. II 1983, 132; v. 4.5.1977 – I R 27/74, BStBl. II 1977, 802 mwN) – im Gegensatz zur internationalen Rechnungslegung, s. Anm. 1914.

Die Rspr. schwankt bei der Periodenzurechnung vielmehr zwischen einer rechtlichen Allokation des Gegenleistungsanspruchs auf der Zeitachse (Variante I; bestärkend zB MEILICKE, DB 1983, 737 mwN) und später einer finalen (kausalen) Bestimmung der zeitlichen Lage der wirtschaftlichen Verursachung der Ausgabe (Variante V bzw. VI; zB BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696: „wirtschaftlicher Grund der Ausgabe“; v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267: Verlagerung von Ausgaben in das Kj., „dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind“; v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506: nicht arbeitsrechtl. Beurteilung von Verpflichtungen, sondern wirtschaftl. Betrachtung des gegenseitigen Verhältnisses von Leistungen und Gegenleistungen).

Obwohl Variante I den Vorzug leichter Objektivierbarkeit hat, steht uE Variante VI dem GoB-geprägten handels- und strechtl. Bilanzdenken der Realisierung durch wirtschaftliche Leistungen (s. im einzelnen Anm. 49s [1] und FEDERMANN, BB 1984, 248; für wirtschaftliche Betrachtungsweise der Gegenleistung auch: BERNDT, Grundsätze ordnungsmäßiger pass. RABgr., 1998, 251) näher und schöpft den möglichen Wortsinn des Abs. 5 Satz 1 zielgerechter aus.

Die Zurechnung hat uE idR zu jener Periode zu erfolgen, in der der „Gegenwert“ der vorausgeleisteten Ausgabe wirtschaftlich entsteht oder zufließt und im Unternehmen „verbraucht“ oder „genutzt“ wird (Ressourcenverbrauch).

„Nach diesem Tag“ bedeutet nach dem Abschlußstichtag, also dessen Folgetag ab 0 Uhr., s. hierzu Anm. 1924.

1926 f) Aufwand für eine „bestimmte Zeit“

Das Tatbestandsmerkmal „bestimmte Zeit“ begrenzt RAP auf jene Fälle, bei denen der „Zeit“-Bezug der zukünftigen Erfolgswirksamkeit des durch Ausgabe erlangten „Gegenwerts“ (bzw. bei pass. RAP der „Gegenlast“) bestimmt oder hinreichend bestimmbar ist. Die Auslegung des in § 152 Abs. 9 AktG 1965 erstmals eingeführten und 1969 in Abs. 3 (jetzt Abs. 5) übernommenen Merkmals ist jedoch sehr umstritten (s. ROSE, StbJb. 1983/84, 141; FEDERMANN, BB 1984, 246). Nach BERNDT, Grundsätze ordnungsmäßiger pass. RABgr., 1998, 251, dem wir uns hier anschließen, ist das Zeitbestimmtheitskriterium kein Fundamentalprinzip der RABgr., sondern lediglich ein den Gewinnrealisierungsgrundsätzen nachgelagertes Objektivierungskriterium. Was als bestimmte Zeit zu gelten hat, läßt sich dem Gesetz nicht ohne weiteres entnehmen. Nach dem Wortlaut ist eine unbestimmte, dh. ungewisse Zeit ausgeschlossen. In welcher Weise die Zeit nach dem Abschlußstichtag festgelegt sein muß, um bestimmt, dh. gewiß zu sein, ergibt sich erst durch Auslegung (BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BFHE 173, 393).

Teilentbehrlichkeit: Nach TIEDCHEN, BB 1997, 2471 (2475), ist das Merkmal der bestimmten Zeit bei Vorauszahlungen auf VGegenstände (die nur wegen des Grundsatzes der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte nicht aktiviert wurden) entbehrlich und nur erforderlich, wenn die Ausgabe nicht zur Erlangung eines VGegenstands getätigt wurde bzw. die (Ein-)Zahlung für eine nach dem Abschlußstichtag zu erbringende Leistung erbracht wurde, die beim Empfänger keinen VGegenstand verkörpert, aber einen Nutzen in einem kalendermäßig bestimmten Zeitraum verspricht. Die hM wendet jedoch gemäß dem Gesetzeswortlaut das Zeitbestimmtheitskriterium in allen Fällen der transitorischen RAbgr. i.e.S. an.

Vollentbehrlichkeit: Sieht man die englische und französische Fassung der Art. 18, 21 der 4. EG-Richtlinie (ABl. EG Nr. L 222 v. 14.8.1978; SCHRUFF, Entwicklung der 4. EG-Richtlinie, 1988, 285, 309) als maßgeblich an, in denen im Gegensatz zur deutschen Fassung das Kriterium der „bestimmten Zeit“ fehlt, und sieht man die handelsrechtliche Regelung trotz der stl. Spezialregelung auch für strechtlich verbindlich an (glA BEISSE in FS Budde 1995, 67 [80]; aA s. Rspr. unten und SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 241), so kommt man bei richtlinienkonformer Auslegung zur Bedeutungslosigkeit des Kriteriums (HARTUNG in FS Moxter, 1994, 213) oder jedenfalls zur weitestmöglichen Auslegung (BEISSE in FS Budde, 1995, 67 [83]).

Einheitliche oder unterschiedliche Auslegung: Streitig ist im Schrifttum auch, ob das an sich wordsymmetrische Zeitbestimmtheitsgebot für aktive und passive RAbgr. unterschiedlich weit ausgelegt werden muß:

► *Für imparitätische Auslegung* (enge Auslegung bei aktiver, weite Auslegung bei passiver RAbgr.): ADS, VI. § 250 Tz. 109, 115: nach Vorsichtsprinzip geboten; kein Gebot spiegelbildlicher Auswirkungen; ähnlich: BEISSE in FS Budde, 1995, 67 [79 mWN]; HARTUNG in FS Moxter, 1994, 213 [222]; ferner stl.: SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 250; HERZIG/SÖFFING, BB 1993, 465 [469: „im Zweifel“]; Inst. Finanzen und Steuern, Zeitliche Bestimmtheit bei RAP, Heft 268, 1987, 46; CREZELIUS, DB 1998, 633; H. SCHMIDT, Inf. 1993, 340.

► *Für einheitliche Interpretation* der „bestimmten Zeit“ für die Aktiv- und Passivseite iS einer objektivierten und vorsichtigen Schätzung des Leistungszeitraums: KLIEM, Bilanzielle Rechnungslegung, 2000, 211, 262. Für symmetrische Interpretation auch: BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BFHE 173, 393, und v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312. GlA im Schrifttum: zB KSM/BAUER, § 5 Rn. F 121; HOFFMANN in L/B/P, §§ 4,5 Rn. 818; BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 683; FEDERMANN, BB 1984, 246, 250; MEYER-SCHARENBERG, DStR 1991, 754 (756). Für gleichartige Auslegung bei der entsprechenden handelsrechtlichen Regelung: KÜPSCH in Bonner HdR, II. 2002, § 250 HGB Rn. 16.

Kriterien, die zur Auslegung des gesetzlichen Zeitbestimmtheitskriterium herangezogen werden:

▷ die *Entwicklungsgeschichte* der Norm. Die Einschränkung wurde zuerst in § 152 Abs. 9 Nr. 1 und 2 des Aktiengesetzes (AktG) 1965 aufgenommen. Zuvor war in § 131 Abs. 1 A IV und B VI AktG 1937 lediglich vorgesehen, daß auf der Aktiv- und Passivseite der Bilanz „Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen“ aufgenommen werden. Dies hatte dazu geführt, daß nach der Rspr. des BFH die Aufwendungen für eine Vielzahl selbst geschaffener immaterieller Werte als aktive RAP zu bilanzieren waren (vgl. die Nachweise bei KSM/BAUER, § 5 Rn. F 36). Dem sollte die Neuformulierung auf der Aktivseite entgegenwirken (Begr. zum RegE, BTDrucks IV/171, 174; DÖLLERER, BB 1968, 637 [639]; BB 1969, 501). Zur Darstellung der historischen Entwicklung s. ausführlich: TIEDCHEN, BB 1997, 2471 (2472);

▷ die *Verhinderung einer willkürlichen Beeinflussung des Gewinns* durch den Bilanzierenden durch nicht nachprüfbar Annahmen (BFH v. 25.10.1994 – VIII R

65/91, BStBl. II 1995, 312; v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BFHE 173, 393) und damit

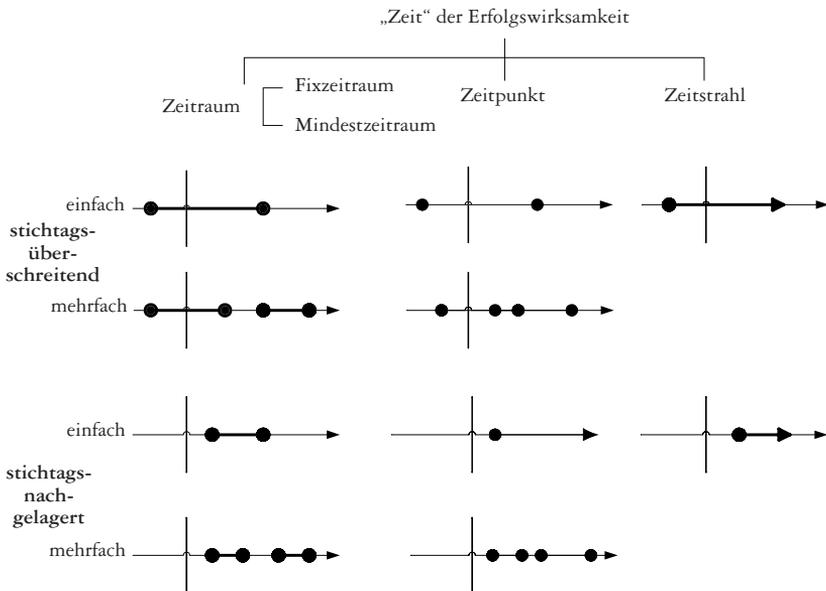
- ▷ das *Objektivierungsgebot* (ihm ist nach der Rspr. bereits genügt, wenn die Vorauszahlungen nicht nach unkontrollierbaren Schätzungen verteilt werden, BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312); glA ADS VI. § 250 Tz. 31: die Vorschrift dient damit der erforderlichen Objektivierung der Rechnungslegung:
- ▷ *für aRAP das Vorsichtsprinzip*. Während der Gewinnausweis durch Einschränkung der Aktivierungsmöglichkeiten auf Fälle einer strikten Zeitbestimmtheit iSd. Vorsichtsprinzips begrenzt würde, hätte das Vorsichtsprinzip eine Ausweitung der passiven RABgr. zur Folge (BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BFHE 173, 393),
- ▷ *für pRAP das Realisationsprinzip* (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbsatz, Nr. 5 HGB), insbes. soll mit dem pRAP eine Einnahme erst dann als Ertrag in Erscheinung treten, wenn der Unternehmer seine betriebliche Leistung erbracht hat (KROPFF in GESSLER/HEFERMEHL/ECKARDT/KROPFF, Aktiengesetz, § 152 Rn. 99; MOXTER, BilRspr. V., 151). Dieses Prinzip besagt zwar zunächst nur, in welchem Zeitpunkt ein Ertrag entsteht (BFH v. 14.12.1988 – I R 44/83, BStBl. II 1989, 323 unter 4. der Gründe, und SIEGEL, BFuP 1994, 1 [3] mwN). Es wird aber auch darüber entschieden, ob eine Einnahme im Zeitpunkt der Zahlung oder erst später Ertrag wird (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312), insbes. betont bei den Vertretern einer imparitätischer Interpretation (s.o.), zB CREZELIUS, DB 1998, 633;
- ▷ der *Grundsatz zeitraumrichtiger Periodenabgrenzung* (BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552 mit Hinweisen auf das Schrifttum), wobei dem größere Gewicht gegenüber dem Erfordernis zeitlicher Bestimmtheit eingeräumt wird.

Zum Verhältnis von Realisationsprinzip und Objektivierungsgrundsatz und zur im Zweifel bestehenden Dominanz des Vorsichtsprinzips s. HERZIG/SÖFFING, BB 1993, 465 (467 bzw. 469).

Ob rein handelsrechtliche Prinzipien bei einer speziell strechtlichen Norm überhaupt noch zur Anwendung kommen können kann fraglich sein, wie das eine unterschiedliche Behandlung aktiver und passiver RAP gebietende Vorsichtsprinzip (Anm. 219 ff.); allerdings verwendet der Gesetzgeber die handelsrechtlichen Begriffe „Aufwand“ und „Ertrag“ und wollte die handelsrechtliche Regelung im Steuerrecht durchsetzen (s. Anm. 1925, 1936).

Den Besonderheiten des jeweiligen Rechtsverhältnisses ist unstreitig Rechnung zu tragen bei der inhaltlichen Bestimmung des Tatbestandsmerkmals „bestimmte Zeit“ (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312). Nach FEDERMANN (BB 1984, 251) sind die Komponenten „Zeit“ und „Bestimmtheit“ zu differenzieren (glA: TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR Bd. IA, V. 2002, § 250 HGB Rn. 46).

Zeit-Komponente: Unklar ist die Auslegung der „Zeit“-Komponente der Erfolgswirksamkeit. Prinzipiell können Aufwand und Ertrag folgende zeitlichen Dimensionen aufweisen (zu den insgesamt bestehenden Möglichkeiten und im einzelnen: FEDERMANN, BB 1984, 250):



Unstreitig ist zunächst, daß es auf die Einschätzung des Zeitbezugs der Erfolgswirksamkeit zum Bilanzstichtag ankommt; erweist sich später die tatsächliche Erfolgswirksamkeit als zeitlich anders dimensioniert, so kann dem durch Änderung der Auflösungsmodalität der RAbgr. Rechnung getragen werden (glA BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202).

„Zeit“ versteht die hM jedoch im Regelfall als einen anfangs- und endpunktfixierten *Zeitraum* und setzt einen Erfolg voraus, bei dem nicht von vornherein *Zweifel über Beginn und Ende des Zeitraums* aufkommen (BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202). Nach KUPSCH, Bonner HdR II 2002, § 250 Rn. 10, muß für die gleichlautende handelsrechtliche Regelung die zeitlich nachgelagerte Gegenleistung in der Weise zeitlich bestimmt sein, daß sie im Zeitablauf *fortwährend* erbracht wird oder sich auf einen bestimmten *Zeitraum* bezieht (uE zu eng, s.u.).

UE ist es auch nicht erforderlich, daß der Zeitraum der Erfolgswirksamkeit *ununterbrochen* (so im Ergebnis auch FG Münster v. 15.2.1980, EFG 1980, 322, rkr.) oder *besonders kurz bzw. nicht übermäßig lang* ist (zweifelnd, ob RAP bei sehr langen Abgrenzungszeiträumen sinnvoll: MATHIAK, StuW 1983, 76). Nicht nötig ist, daß sich die Erfolgswirksamkeit *nur auf das Folgejahr* beschränkt (ADS VI. § 250 Tz. 33; VAN DER VELDE, FR 1969, 449; aA MUTZE, WPg. 1965, 173, und BIRKHOLZ, BB 1967, 1037), vielmehr kann sie über beliebig viele Jahre reichen.

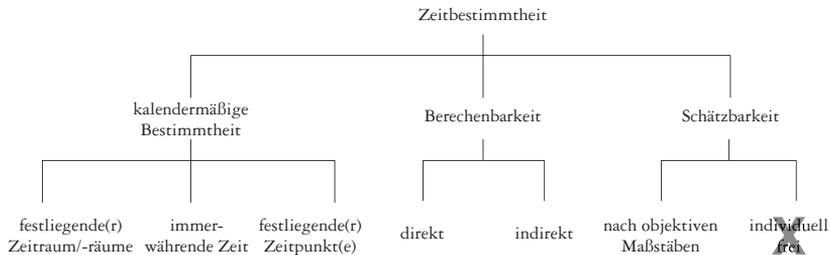
Zeitraum: Das nach der hM zwingende Verlangen eines „Zeitraums“ findet uE keine Stütze im Gesetz (glA wie hier: TRÜTZSCHLER in Küting/Weber, HdR, Bd. IA, V. 2002, § 250 HGB Rn. 47; aA zB ROSE, StbJb. 1983/84, 156, der eine „Dauerleistung“, ein „Leistungskontinuum“ voraussetzt).

„Zeit“ kann uE aber auch einen oder mehrere *Zeitpunkte* (zB Veranstaltungen nach dem Abschlußzeitpunkt, s. ABC „Dauerkarten“), einen oder mehrere *Zeiträume* oder einen anfangsbestimmten unbefristeten *Zeitstrahl* bedeuten (siehe Abb.). Auch nach ADS VI. § 250 HGB Tz. 37 kann sich die Zukunftsgerichtet-

heit auf einen Zeitpunkt beziehen, glA HAYN in Beck-HdR, 1999, B 218, Tz. 21. Wenn auch mit anderer Begründung, verlangt die Rspr. auch RABgr. bei einem *Zeitstrahl* entsprechenden „immerwährender“ Leistungs-(Duldungs-) Verpflichtungen (s.u.).

1926a g) Bestimmtheit der Zeit

Das Bestimmtheitsmerkmal wird ebenso unterschiedlich ausgelegt.



Unstreitig ist, daß

- das jeweilige einzelne Vertragsverhältnis entscheidend ist (BFH v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 572 mwN),
- die Zeit nicht immer von vornherein „bestimmt“ sein muß, vielmehr kommt es auf die Verhältnisse am jeweiligen Bilanzstichtag an (glA BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 685, und
- es auf die Bestimmtheit zum Abschlußstichtag ankommt, wobei *tatsächlich* später auftretende Abweichungen in der Dauer der Leistungserbringung oder des Güterverzehr durch spätere Anpassung bei Auflösung der RABgr. berücksichtigt werden können (glA: BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BFHE 173, 393).

Graduell unterschiedliche Auffassungen bestehen über die unstreitigen Kriterien hinaus (s.o.):

► *Engste Fassung*: Anfang und Ende des Zeitraums der Erfolgswirksamkeit müssen eindeutig *kalendermäßig* bestimmt festliegen.

Früher hM: BFH v. 3.11.1982 – I B 23/82, BStBl. II 1983, 132 mwN; ADS IV, § 152 AktG Tz. 182; DÖLLERER, BB 1965, 1405; VAN DER VELDE, FR 1969, 449; HOFFMANN, DStZ 1972, 202; KORMANN, DB 1966, 1777; VOGEL, DB 1966, 909.

Heute Mindermeinung, vertreten zB noch von GLADE, Praxishdb. der Rleg. u. Prfg., 2. Aufl. 1995, § 250 HGB Rn. 7; ADS VI, § 250 HGB Tz. 32: grds. müssen Anfang und Ende des Zeitraums eindeutig festliegen, ähnlich: CREZELIUS, DB 1998, 633.

Die kalendermäßige Zeitraum-Bestimmtheit ist vor allem bei den sog. „klassischen transitorischen Posten“ gegeben, also den üblichen Miet-, Pacht- und Darlehensverhältnissen der Fall (vgl. zB BFH v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607; DÖLLERER, BB 1965, 1405 [1408 mwN]); sind sie zeitlich unbestimmt, ist eine Aufwandsperiodisierung ausgeschlossen (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312). Solche Zweifel bestehen nicht, wenn die Gegenleistung für einen kalendermäßigen Zeitraum geschuldet wird (BFH v. 3.11.1982 – I B 23/82, BStBl. II 1983, 132 mwN; v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BFHE 173, 393).

Diese engste Auffassung führt bei passiver RABgr. zu dem wenig verständlichen Ergebnis, daß erhaltene Einmalzahlungen für zB längerfristige, aber im Anfangs- und/oder Endzeitpunkt nicht kalendermäßig feststehende Leistungsverpflichtungen nicht passiv abgegrenzt werden dürften und damit – entgegen dem Vorsichts- und Realisationsprinzip – sofort den Gewinn erhöhen würden. Umgekehrt würden vorausgezahlte Aufwendungen für lang andauernde, aber kalendermäßig nicht festgelegte Gegenleistungen sofort gewinnwirksam.

► *Erweiterte Auffassungen:*

▷ *Grundfassung:* auch kalendarisch *immerrwährende* Leistungen sind bestimmt. Die neuere Rspr. hat auch „*immerrwährende*“ *Verpflichtungen* („Ewigkeitsverpflichtungen“ iSv. WOERNER, StbJb. 1984/85, 190) als zeitlich hinreichend bestimmt angesehen (zB betr. Nichtausnutzung eines Wassernutzungsrechts: BFH v. 17.7.1980 – IV R 10/76, BStBl. II 1981, 669; zeitlich unbegrenzte Dienstbarkeit zur Duldung einer Ferngasleitung: BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; offengelassen in BFH v. 9.11.1994 – I B 12/94, BFH/NV 1995, 786). Bestätigend: SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 250; HARTUNG in FS Moxter, 1994, 213 [223]; TIEDCHEN, BB 1997, 2471 [2475]. Gegenmeinung: BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 684; KSM/BAUER, § 5 Rn. F 128; BERNDT, Grundsätze ordnungsmäßiger pass. RABgr., 1998, 251. Nach ursprünglicher Ablehnung (BMF v. 12.10.1982, BStBl. I 1982, 810) wendet die FinVerw. inzwischen das Urteil v. 24.3.1982 – IV R 96/78 (BStBl. II 1982, 643) an und akzeptiert RABgr. bei unbegrenzter Laufzeit (BMF v. 15.3.1995, BStBl. I 1995, 183).

▷ *Weitere Fassung:* Neben kalendarischer Bestimmtheit erfüllt auch direkte und indirekte *Berechenbarkeit* das Bestimmtheitsgebot:

Das gesetzliche Bestimmtheitsgebot setzt idR voraus, daß eine bestimmte Zeit kalendermäßig festgelegt oder wenigstens berechenbar ist und nicht nur mehr oder weniger vage geschätzt werden kann (BFH v. 17.7.1980 – IV R 10/76, BStBl. II 1981, 669, und v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552; v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25: Berechenbarkeit eines Zeitraums genügt dem Bestimmtheitserfordernis).

So hat die Rspr. auch einen *nach eindeutigen Maßstäben berechenbaren Zeitraum* als „bestimmte Zeit“ anerkannt, so zB

- die unter Heranziehung des Gesetzes und des Tarifvertrags zu errechnende Dauer eines Ausbildungsverhältnisses (BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552),
- durch Division der Einmalentschädigung durch den jährlichen Mehraufwand (BFH v. 17.7.1980 – IV R 10/76, BStBl. II 1981, 669),
- ebenso die tilgungsabhängige Laufzeit eines Darlehens (BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262).
- im Urteil v. 23.2.1977 – I R 104/75 (BStBl. II 1977, 392) durch Schätzung der Mindestlaufzeit bestimmter Lieferverträge (BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BFHE 124, 320 = BStBl. II 1978, 262),
- die durch Kapitalisierung des gewährten Nutzungsentgelts ermittelte Jahresvergütung für eine zeitlich unbegrenzte Dauerleistung (BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BFHE 173, 393) und
- die Auflösung eines aRAP nach dem jährlichen Substanzverbrauch eines Bodenschatzes (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312).

▷ *Noch weitere Fassung:* Es genügt die Berechenbarkeit eines *Mindestzeitraums*:

Für beide Fälle (kalendermäßiges Festliegen und Berechenbarkeit) genügt es nach neuerer Auffassung von Rspr. (BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202) und Schrifttum (ADS VI., § 250 HGB Tz. 32a, HERZIG/SÖFFING, BB 1993, 465; FEDERMANN BB 1984, 251 ff.; ROSE, StJb. 1983/84, 141; aA zB DÖLLERER, ZGR 83, 407; Inst. Finanzen und Steuern, H. 268, 1987, 50: für aktive RAP; AK „Steuern und Revision“, DStR 1999, 2135), wenn innerhalb der Gesamtdauer der Erfolgswirksamkeit ein Teilzeitraum, sog. *Mindestzeitraum* bestimmbar ist (sog. Lehre vom Mindestzeitraum, zur Rechtsprechungsanalyse s. HERZIG/SÖFFING, BB 1983, 465 f.). Der Mindestzeitraum läßt sich zB aus der Zahl der Jahresraten gewinnen, die mit dem Kapitalbetrag abgegolten sind, aus dem frühestmöglichen Kündigungszeitpunkt bei unbegrenzter Laufzeit oder aus anderer Berechnungsweise (BFH v. 17.10.1968 – IV 84/65, BStBl. II 1969, 180; v. 17.7.1980 – IV R 10/76, BStBl. II 1981, 669; v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 572; v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BFHE 173, 393).

BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82 (BStBl. II 1984, 552 [554]) verlangt nur noch *Berechenbarkeit* eines (Mindest-)Zeitraums aus der Parteivereinbarung *im Regelfall* (zB regelungstypische Dauer eines Ausbildungsverhältnisses). Der Umstand, daß sich im Einzelfall *aus besonderen Gründen* eine Verlängerung oder Verkürzung ergeben kann, soll dabei keine entscheidende Rolle spielen (mit Hinweis auf MATHIAK, StuW 1981, 69 [76]).

Nach SCHMIDT (Inf. 1993, 340) ist wegen der Geltung des Vorsichtsprinzips bei Ausgaben von einer Höchstfrist, bei Einnahmen von einer Mindestfrist der Erfolgswirksamkeit (Aufwand/Ertrag) auszugehen. Nach KUPSCH (Bonner HdR II. 2002, § 250 Rn. 36) ist bei einem Schätzungsrahmen bei aktiver RAbgr. die Untergrenze, bei passiver RAbgr. die Obergrenze des bestimmbaren Zeitraums zugrunde zu legen. Zur Problematik, ob hier das Vorsichtsprinzip gilt und aktive und passive RAP ungleich behandelt werden dürfen, s.o.; zur imparitätischen Anwendung in diesem Fall auch: Inst. Finanzen und Steuern, H. 268, 1987, 50.

Entscheidend ist, daß an *Berechnungsmerkmale* angeknüpft wird, die zwischen den Beteiligten festgelegt worden sind und eine willkürliche Beeinflussung des Gewinns ausschließen (BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202). Unbeachtlich ist auch, daß statt einer einfachen Berechnung der Zeitverteilung vorher eine *Herausrechnung* nicht zu verteilen der Beträge erfolgt (BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25).

Nach neuer Rspr. genügt es also für die Zeitbestimmtheit, wenn sich aus einem Rechtsvorgang eindeutige Anhaltspunkte für die Berechnung eines Mindestzeitraums gewinnen lassen (BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; inzwischen auch von der FinVerw. akzeptiert: BMF v. 15.3.1995, BStBl. I 1995, 183).

HERZIG/SÖFFING (BB 1993, 465 [469 f.]) leiten aus der bis dahin ergangenen Rspr. folgende Anforderungen an einen Mindestzeitraum ab:

- keine Schätzung des Mindestzeitraums,
- Mindestzeitraum ist kalendermäßig festgelegter oder doch berechenbarer Zeitraum,
- Berechenbarkeit setzt rechnerische Bestimmbarkeit nach den Vereinbarungen der Vertragspartner voraus,

- Informationen aus dem einzelnen Vertragsverhältnis sind für die Berechenbarkeit entscheidend, und
- Rechnungsgrundlagen müssen dem Vertragspartner hinreichend erkennbar sein.

Zum Mindestzeitraum auch: BEISSE in FS Budde, 1995, 67 (79); STOBBE, FR 1995, 399: Mindestzeiträume auch bei mit Mindestlaufzeiten abgeschlossenen Versicherungs-/Finanzierungsverträgen.

Inzwischen läßt die Rspr. (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312) auch eine rechnerische *Herleitbarkeit aus anderen als zeitlichen Größen* (hier: Bimsstein-Abbaumengen) als *indirekte* Berechenbarkeit zu; retrospektiv erfolgt die Auflösung des RAP dann nach den tatsächlichen Verläufen der Hilfsgröße (abgebaute Fördermenge). Vgl. dazu STOBBE, FR 1995, 399.

- ▷ *Weiteste Fassung: Schätzbarkeit* genügt. Neben kalendarischer Bestimmtheit und Berechenbarkeit soll – zumindest bei passiver RAbgr. – auch „Schätzbarkeit“ dem Bestimmtheitsgebot genügen (zB KLIEM, Bilanzelle RAbgr., 2000, 211 mwN, 262). Die Rspr. hat bisher *individuelle* Schätzungen hinsichtlich der Dauer der Gegenleistung zwar nicht als ausreichend angesehen (BFH-Beschl. v. 3.11.1982 – I B 23/82, BStBl. II 1983, 132; v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488), wohl aber eine *Schätzung aufgrund allgemeingültiger Maßstäbe* (vgl. BFH v. 23.3.1977 – I R 104/75, BStBl. II 1977, 392; v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202). Kritisch hierzu: BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 686: eher formale Differenzierung.

Die bisher hM im Schrifttum stützt grds. BFH v. 3.11.1982 – I B 23/82 (BStBl. II 1983, 132), wonach eine nur durch Schätzung eines Zeitraums festlegbare Zeit dem Zeitbestimmtheitsanfordernis nicht genügt (ADS VI, § 250 Tz. 34 ff.: Verlust an Rechtssicherheit; eindeutiger Gesetzeswortlaut; RAU, DB 1969, 679; Bezugnahme auf „bestimmte Zeit“ wäre gegenstandslos, weil im Grunde jede zeitliche Auswirkung einer Einnahme oder Ausgabe bestimmbar ist, erforderlichenfalls durch Schätzung; diese sollte durch § 152 Abs. 9 AktG ausgeschlossen werden, da sie für eine ordnungsmäßige Bilanzierung zu ungenau ist; BORDEWIN, DStZ/A 1982, 464; BERGER/BARTELS-HETZLER in Beck-BilKomm. V., § 250 HGB Anm. 22; TRÜTZSCHLER in Küting/Weber, HdB, Bd. IA, V. 2002, § 250 HGB Rn. 49; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 812; FinVerw: H 31b EStH 2003). Kritisch hierzu: LITTMANN, DStR 1966, 239; FASOLD, StbJb. 1966/67, 423; NISSEN, DStZ 1969, 129; STEINFELD, Inf. 1969, 207; ROSE, StbJb. 1983/84, 141 (157); MEYER-SCHARENBERG, DStR 1991, 754; SCHMIDT/WEBER-GRELLET, XXIII. Rn. 251; BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 686.

Als „Schätzung aufgrund allgemeingültiger Maßstäbe“ (BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202) sieht STOBBE (FR 1995, 399 [401]) auch individuelle quantitative Berechnungen unter Berücksichtigung von Wahrscheinlichkeiten an, wenn die Berechnungen rückblickend überprüfbar sind und bei Veränderungen jeweils Anpassungen vorgenommen werden, sofern die Ergebnisse branchenmäßigen Bandbreiten entsprechen.

Insbes. für passive RAP wird fundierte Schätzbarkeit (nachprüfbare objektive Bestimmungskriterien) als ausreichend akzeptiert, vor allem angesichts verfeinerter mathematischer und statistischer Methoden, die zwar auf Schätzungen beruhen können, aber uU retrograd nachvollziehbar, individuell

anpaßbar und somit auch quantitativ faßbar sind (so zB BEISSE in FS Budde, 1995, 67 [80, 83]). Nach CREZELIUS (DB 1998, 633 [638]) soll jedenfalls bei passiver RAP „rationale Klassifizierung“ genügen, wenn das vereinnahmende Unternehmen konkret und rational nachprüfbar nachweisen kann, daß der Einnahme sachlich und zeitlich berechenbare Gegenleistungen zugunsten des Zahlenden gegenüberstehen.

Praktisch bedeutsam wird das Genügen von „Schätzbarkeit“ vor allem bei der Abhängigkeit einer Gegenleistung von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von Anlagegütern und von der Lebensdauer einer leistungsverpflichteten oder -berechtigten Person:

- ▷ *Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer*: Die Rspr. hat bisher RAbrg. bei Abhängigkeit von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eines Sachanlageguts abgelehnt (BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488; v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28 mwN, wohl noch hM MATHIAK, StuW 1985, 82 mwN; MATHIAK, DStR 1992, 1601; ADS VI., § 250 Tz. 35 f.; KSM/BAUER, § 5 Rn. F. 124 mwN; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 813; aA für Anerkennung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer: SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 251; BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, Rn. 686; glA schon: ROSE, DB 1984, 2319, FG Rhld.-Pf. v. 13.3.1984, EFG 1984, 601, rkr.; MEYER-SCHARENBERG, DStR 1991, 754.
- ▷ *Lebenszeit*: Die Zeitbestimmtheit bei Verwendung statistischer Sterbetafeln zur Zeitraumbestimmung der Lebenszeit einer berechtigten bzw. verpflichteten Person wird von einer Mindermeinung akzeptiert: zB FASOLD, StbJb. 1966/67, 423, THIEL, StbJb. 1969/70, 284; SCHMIDT, FR 1981, 412; ROSE, StbJb. 1983/84, 160; BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 686; KUPSCH in Bonner HdR II. 2002, § 250 HGB Rn. 36; von der bisher hM jedoch abgelehnt: TRÜTZSCHLER in Küting/Weber, HdR, Bd. IA, V. 2002, § 250 HGB Rn. 49; BERGER/BARTELS-HETZLER in Beck-BilKomm. V., § 250 Anm. 23; MATHIAK, StuW 1985, 82; MATHIAK, DStR 1992, 1601; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 813, ADS VI. § 250 Tz. 35, 115 differenziert für akt. RAP.

Stellungnahme: Die Interpretation der RAbrg., insbes. des Zeitbestimmtheitskriteriums, ist in Rspr. und Schriftum sehr divergent (TRÜTZSCHLER in Küting/Weber, HdR, Bd. IA, V. 2002, § 250 HGB Rn. 24: noch keine hM herausgebildet) und im Wandel begriffen (s. hierzu insbes. BEISSE in FS Budde, 1995, 67).

Die Regelungen zur RAbrg. sind von der Entstehungsgeschichte her schon voller Widersprüche. Diese lassen sich unter Heranziehung von ebenso zweifelhaften und konkurrierenden Bilanzierungsprinzipien nur unvollkommen lösen:

- grundsätzliche Zwecksetzung einer periodengerechten Aufwands- und Ertragszurechnung,
- handelsrechtlich beabsichtigte Einschränkung der dynamischen Bilanzauffassung insbes. bei aktiver RAbrg. durch das Bestimmtheitsanfordernis aus Objektivierungsgründen,
- Divergenz der Zeitbestimmtheit in den unterschiedlichen amtssprachlichen Fassungen der EG-Richtlinie,
- wortgleiche Regelung der Zeitbestimmtheit auf der Aktiv- und Passivseite bei (fraglicher) Geltung unterschiedlicher Bilanzierungsprinzipien,

- widerstreitende Prinzipien der Vorsicht (aktive RAP), Realisation (passive RAP) und jedenfalls Objektivierung (aktive und pass. RAP),
 - steuerrechtliche Spezialregelung zur Vermeidung ausufernder stl. Aktivierung, ohne daß klarstellende Bedeutung im Gesetz zum Ausdruck kommt,
 - Fraglichkeit der Geltung handelsrechtlicher Bilanzierungsprinzipien bei der Auslegung der stl. Spezialregelung,
 - Dominanz stl. Gewinnperiodisierung und Manipulationsfreiheit (Objektivierung).
- ▶ *Zeitbestimmtheit* bezieht sich uE bei aktiven RAP auf den vorausbezahlten Ressourcen- oder Leistungsverbrauch (Gegenstand des „Aufwands“), pass. RAP auf die vorausbezahlte Ressourcenüberlassung oder Leistungserbringung. In beiden Fällen handelt es sich idR (zu Ausnahmen s. Anm. 1927, 2000 „Kraftfahrzeugsteuer“, „Grundsteuer“, „Kammerbeiträge“) um die noch ausstehende Gegenleistung/-last für eine Vorauszahlung.
- ▶ *Diese Gegenleistung/-last* muß zZ der Bilanzierung zeitlich feststehen. Die Festlegung auf der Zeitachse kann als Zeitpunkt, -raum oder -strahl erfolgen (s.o. Anm. 1926), „immerwährende Gegenleistungen“ sind uE zeitlich bestimmt, weil es sich um eine eindeutige Determinierung als Zeitstrahl handelt (s.o.).
- ▶ *Die Festlegung ist nicht unabänderlich*, sondern kann sich durch Vertragsänderungen oder einen anderen Lauf der Dinge verändern. Das Feststehen kann durch Angabe der zeitlichen Dimension oder deren Berechnung aus Zeit- und sonstigen Größen des jeweiligen Sachverhalts nach stabilen, nicht subjektiv beeinflussbaren Rechenregeln begründet sein. Eine völlige Schätzungsfreiheit des zukünftigen Zeitbezugs kann nicht verlangt werden (FEDERMANN, BB 1984, 251), weil die Zukunft regelmäßig ungewiß ist.
- ▶ *Es muß genügen, daß der Zeitbezug der Erfolgswirksamkeit des „Gegenwerts“ oder der „Gegenlast“ bestimmt ist* (iSv. „klar“, so ROSE, StbJb. 1983/84, 158, nicht „von subjektiven Urteilen abhängig“, so MOXTER, BilRspr. V., 152), sei es direkt oder auch indirekt, aber eindeutig durch feste Bezüge oder Rechenoperationen mit aus dem jeweiligen Sachverhalt entnehmbaren Größen. Bloße *qualitative* Bestimmtheit (Benennung des Bezugsobjekts (Gegenleistung/Gegenlast), reicht nicht zur Annahme von Zeitbestimmtheit aus, es sei denn, es besteht eine feste Verknüpfung zwischen qualitativer und quantitativer Zeitbestimmtheit (zB Festlegung der Abbaumenge eines Gewinnungsbetriebs).
- ▶ *Schätzungen und Wahrscheinlichkeitsrechnungen* gehören zweifellos auch im BilSt-Recht zu adäquaten Ermittlungsmethoden, hier dürften sie aber wegen des ausdrücklichen Bestimmtheitspostulats nur restriktiv angewandt werden. Es ist zwischen unschädlichen und schädlichen Schätzungen zu unterscheiden (so auch KUPSCH in Bonner HdR, II. 2002, § 250 Rn. 35).
- ▷ *Unschädlich ist das Abstellen auf typische Verläufe* (ähnlich § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO), die Verwendung aus dem Sachverhalt errechneter Größen (zB aus dem Kapitalwert der Zahlung für die immerwährende Duldung einer Ferngasleitung finanzmathematisch ermittelten Zeitraum, s. BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643) oder die Verwendung stabiler, extern vorgegebene Zeiten (zB Regelzeit von Arbeitsverträgen durch Ausbildungsordnungen, s. BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552; Bereitstellungszeit von Versorgungsleitungen gem. EBVO, s. BFH v. 23.3.1977 – I R 104/75, BStBl. II 1977, 392). Dazu können auch die gesetzlich normierten Zeiten gehören.

▷ *Schädlich sind Schätzungen*, die rein subjektiv sind („freie“ Schätzungen, individuelle Vermutungen und Absichten), und wohl auch solche, die nicht die spezifischen Verhältnisse berücksichtigen, sondern sich allein aufgrund des Gesetzes der großen Zahl bestimmen lassen (glA BFH v. 7.3.1973 – I R 48/69, BStBl. II 1973, 565; v. 3.11.1982 – I B 23/82, BStBl. II 1983, 132). Würde man *Zeitbestimmtheit* durch allgemeine Wahrscheinlichkeiten akzeptieren, so wäre das Kriterium der Zeitbestimmtheit bedeutungslos, weil letztlich für alle zukünftigen Vorgänge Wahrscheinlichkeiten zwischen 0 und 1 zu ermitteln sind, zB auch für die Zeitdauer der Werbewirkungen eines „Reklamefeldzugs“. Gerade dies sollte durch die Einfügung der Worte „bestimmte Zeit“ ins AktG 1965 verhindert werden (Anm. 1911).

▶ *Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauern*: Eine hinreichend stabile, manipulationsfreie Zeitbestimmung ist uE gegeben bei Abhängigkeit von betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern, jedenfalls wenn sie gesetzlich vorgegeben sind (zB Gebäudenutzungsdauern gem. § 7 Abs. 4, glA BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 686: allgemein gültiger Schätzungsmaßstab iSd. Rspr.), wohl auch bei Benutzung der AfA-Tabellen der FinVerw., wenn die fallspezifischen Verhältnisse (s. Vorbemerkungen) berücksichtigt werden.

▶ *Lebensdauer*: Zwar könnte bei der Schätzung der Lebenserwartung eines Menschen die Anwendung anerkannter versicherungsmathematischer Verfahren (Sterbetafeln) dem Objektivierungserfordernis genügen, allerdings werden dabei nicht die fallspezifischen Eigenheiten berücksichtigt (zB Gesundheitszustand). Die Schätzungen gelten nur nach dem Gesetz der großen Zahl, was für die Bestimmtheitsanforderung im Einzelfall wohl nicht ausreicht. Es handelt sich allerdings um einen Grenzfall, der letztlich nach dem Grundsatz „mors certus, hora incertus“ entschieden werden sollte.

▶ *Imparitätische Auslegung*: Die im Schrifttum tw. geforderte imparitätische Auslegung des Kriteriums der Zeitbestimmtheit (s.o. Anm. 1926) schließen wir angesichts der gleichlautenden Formulierung für aktive und pass. RAP aus. Einer imparitätischen Behandlung der RABgr. kann bei der Auslegung der Rechtsbegriffe „Aufwand“ und „Ertrag“ Rechnung getragen werden.

Dieses Ergebnis entspricht den Zwecken einer periodengerechten und willkürfreien Gewinnermittlung; die ursprünglich restriktive Auslegung während der Entstehungsgeschichte des Abs. 5 Satz 1 tritt demgegenüber zurück (glA KLIEM, Bilanzielle RABgr., 2000, 211, 262 mwN: nach Sinn und Zweck der RABgr. ist weite Auslegung iS einer objektivierten und vorsichtigen Schätzung des Leistungszeitraums geboten); entscheidend ist, daß die Bestimmungsgrößen der zeitlichen Aufwands-/Ertragsverteilung sich aus dem spezifischen Sachverhalt ergeben und nicht individuell beeinflussbar sind, sondern objektiv feststehen.

1927 h) **Zusätzliche Voraussetzung nach der Rspr.: zeitbezogener Gegenleistungsanspruch des Vorleistenden**

Entwicklung der Rechtsprechung seit dem AktG 1965: Die stRspr. beschränkte die Bildung von aktiven und passiven RAP gleichermaßen auf jene Fälle, in denen der Vorleistung eines Vertragsteils eine am Bilanzstichtag noch nicht erbrachte zeitbezogene Gegenleistung des anderen Vertragsteils gegenübersteht.

BFH v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607; v. 23.9.1969 – I R 22/66, BStBl. II 1970, 104; v. 19.1.1972 – I 114/65, BStBl. II 1972, 392; v. 7.3.1973 – I R 48/69, BStBl. II 1973, 565; v. 11.7.1973 – I R 140/71, BStBl. II 1973, 840; v. 17.7.1974 – I R 195/72, BStBl. II 1974, 684; v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380; v. 4.5.1977 –

I R 27/74, BStBl. II 1977, 802; v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262; v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625; v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; v. 22.7.1982 – IV R 111/79, BStBl. II 1982, 655; v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 572; v. 24.8.1983 – I R 16/79, BStBl. II 1984, 273; v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552; v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552; v. 9.3.1988 – I R 262/83, BStBl. II 1988, 592; v. 14.7.1988 – IV R 78/85, BStBl. II 1989, 189; v. 16.11.1988 – IV R 100/87, BFH/NV 1989, 772; v. 29.11.1990 – IV R 131/89, BStBl. II 1992, 715; v. 6.4.1993 – VIII R 86/91, BStBl. II 1993, 708 mwN; v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808.

DÖLLERER (BB 1965, 1408), auf den diese Auffassung zurückzugehen scheint, verlangt, daß den Einnahmen/Ausgaben als Gegenleistung *rechtliche* Ansprüche oder Verbindlichkeiten gegenüberzutreten, die nicht auf Lieferung bilanzierungsfähiger Güter gerichtet sind. Eine rein (betriebs-)wirtschaftliche Zuordnung der Ausgaben/Einnahmen zu künftigen Perioden reiche nicht aus. Zugleich wird RABgr. häufig auf gegenseitige Verträge beschränkt (DÖLLERER, BB 1974, 1542, schließt allenfalls dingliche Pflichten ein). Eine Begründung für diese Einschränkung ist nicht ohne weiteres erkennbar, das Streben nach Objektivierbarkeit und Begrenzung der dynamischen Bilanzauffassung dürfte eine Rolle spielen (glA MOXTER, BilRspr. V, 151).

Die Rspr. hat in der Folge verlangt, daß es sich bei den geleisteten Zahlungen um Vorleistungen für eine zeitraumbezogene Gegenleistung handeln müsse (BFH v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607, stRspr., zB BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BFHE 173, 393; v. 6.4.1993 – VIII R 86/91, BStBl. II 1993, 709 mwN; v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808).

Aus dem Sinn und Zweck der Regelung ergebe sich, daß nur „*zeitbezogene Gegenleistungen*“ abgegrenzt werden könnten (stRspr., vgl. zB BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380 mwN; v. 4.5.1977 – I R 27/74, BStBl. II 1977, 802; v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 572 mwN; v. 5.5.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552, und zu der sich hieran anschließenden Rspr. KSM/BAUER, § 5 Rn. F 90, F 91 mwN). Die Entstehungsgeschichte der Vorschrift zeigt, daß innerhalb dieses zeitbezogenen Rahmens weitere Differenzierungen geboten sein können.

Erweiterte neue Rspr.: Nach BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95 (BStBl. II 1997, 122) betrifft Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 zwar typischerweise Vorleistungen im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags iSd. §§ 320 ff. BGB, ist allerdings nicht auf synallagmatische schuldrechtliche Leistungen beschränkt (Hinweis auf BFH v. 17.9.1987 – IV R 49/86, BStBl. II 1988, 327).

Bedeutung der Streitfrage: Die Frage ist insbes. bedeutsam bei Ausgaben (analog Einnahmen) für nicht bilanzierungsfähige zeitbezogene „Gegenwerte“ (analog „Gegenlasten“), die nicht als vertragliche Gegenleistung, sondern aufgrund öffentlich-rechtl. Verpflichtung (s. zB über Kfz.-Steuer Anm. 2000), freiwillig (Verhaltenservartung) oder von (an) Dritte(n) erlangt bzw. geschuldet werden. Für die beiden letztgenannten Fälle hat die Rspr. RAP jedoch ausdrücklich abgelehnt (BFH v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 572; v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625; v. 4.5.1977 – I R 27/74, BStBl. II 1977, 802). Lediglich für den Fall, daß die gegenleistungsgebundenen Verhaltenserwartungen ihre Grundlage im öffentlichen Recht haben (zB Abfindungen, Entschädigungen, Subventionen für bestimmtes zeitbezogenes Verhalten), hat die Rspr. (pass.) RAP zugelassen (BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552 mwN; FG Rhld.-Pf. v. 13.3.1984, EFG 1984, 601, rkr.).

Stellungnahme: Die Beschränkung auf gegenseitige Verträge (§§ 320 ff. BGB) mit Vorleistungen für noch ausstehende Gegenleistungen und den Bestand entsprechender Ansprüche/Verpflichtungen am Bilanzstichtag ist uE durch Wortlaut, Sinn und Zweck, Normenzusammenhang und Entstehungsgeschichte des Abs. 5 nicht gedeckt (glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 91 mwN; KLEINE, JbFStR

1996/97, 158). Der Wortlaut von § 250 HGB, § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG enthält eine derartige Beschränkung nicht; wegen der einheitlichen Formulierung käme der Auslegung auch handelsrechtliche Bedeutung zu (glA BEISSE, BB 1980, 642; BEISSE, DStR 1980, 247), dort gilt die RAbgr. jedoch eher als dynamische denn als statische Komponente der Rleg. (zB HÜTTEMANN, GoB für Verbindlichkeiten, 2. Aufl. 1977, 82 f.; kritisch auch CLEMM, JbFStR 1979/80, 186 f.). Nach der Systematik der Bilanzposten werden „Ansprüche“ aus Vorleistungen für bilanzierungsfähige WG vorrangig bei diesen Vermögensgruppen erfaßt; Ausgaben für nicht bilanzierungsfähige WG jedoch, deren „Gegenwert“ (Gegenleistung, Nutzenabgabe, Pflichtenbefreiung etc.) zeitbestimmt erst nach dem Bilanzstichtag erlangt wird, sollen durch RAP periodenverteilt werden (ähnlich im Ergebnis BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696: zeitliche Lage des wirtschaftl. Grundes, der wirtschaftl. Verursachung der Ausgabe, insbes. der zeitlichen Gegenleistung entscheidend). Gegenseitige Rechtsverhältnisse sind zwar häufigste Anwendungsfälle, doch uE keinesfalls ausschließliche (so auch: BFH v. 17.9.1987 – IV R 49/86, BStBl. II 1988, 327; v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122). Zur RAbgr. bei gegenleistungsfreien Abgaben s. Anm. 2000: „Kraftfahrzeugsteuer“, „Grundsteuer“, „Kammerbeiträge“. Zeitlich abzugrenzen sind nicht Gegenleistungsansprüche (-verpflichtungen), sondern künftige Aufwendungen und Erträge.

1928 Einstweilen frei.

1929 i) Wirtschaftsgut-Eigenschaft nicht Voraussetzung

Ob für RAP auch die Voraussetzungen eines WG erfüllt sein müssen, wurde von Rspr. und Schrifttum unterschiedlich beantwortet. Die Frage ist vor allem von Bedeutung für den Ansatz der Höhe nach, der sich nur beim Vorliegen eines WG nach § 6 bestimmt (s. Einleitungssatz zu § 6).

Die Rechtsprechung setzt nicht mehr die Erfüllung der Kriterien eines WG (s. Anm. 350 ff., 360 f. und Vor §§ 4–7 Anm. 100 ff.) für die Bildung eines RAP voraus (so auch zB BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1969, 209: Posten der Aufwands- und Ertragsverteilung; v. 11.3.1976 – IV R 176/72, BStBl. II 1976, 614).

Andererseits legt gerade die Rspr., soweit sie einen Gegenleistungsanspruch des Vorausleistenden fordert (s. Anm. 1927), die Annahme eines WG nahe.

Die ältere Rspr. rechtfertigte zT die RAP allein mit der dynamischen Bilanzauffassung bzw. mit dem Gebot periodengerechter Aufwands- und Ertragsabgrenzung und stellte nicht auf das Vorliegen eines WG ab: so zB BFH v. 1.4.1952 – I 13/52 U, BStBl. III 1952, 143; v. 28.1.1954 – IV 255/53 U, BStBl. III 1954, 109; v. 19.12.1957 – IV 432/56 U, BStBl. III 1958, 162; v. 22.5.1958 – IV 222/56 U, BStBl. III 1958, 333; v. 4.9.1962 – I 198/61 U, BStBl. III 1963, 7; v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607; v. 17.8.1967 – IV 285/65, BStBl. III 1968, 80; v. 29.6.1967 – IV 131/63, BStBl. III 1967, 670; v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209.

ZT machte die Rspr. aber auch RAP vom Vorliegen eines WG abhängig: so zB BFH v. 19.12.1957 – IV 432/56 U, BStBl. III 1958, 162; v. 15.4.1958 – I 27/57 U, BStBl. III 1968, 260; v. 13.8.1957 – I 46/57 U, BStBl. III 1957, 350; v. 13.5.1958 – I 195/57, StRK EStG (bis 1974) § 5 R. 168; v. 26.1.1960 – I D 1/58 S, BStBl. III 1960, 191; v. 9.10.1962 – I 167/62 U, BStBl. III 1963, 7.

Auch im Schrifttum wurden teilweise – allerdings vor § 5 Abs. 4 bzw. Abs. 5 Satz 1 – RAP nur dann als zulässig angesehen, wenn im konkreten Fall ein WG vorlag: so zB HOFFMANN, NBw. 1958, 106; HOFFMANN, FR 1958, 518; HOFFMANN, StW 1968, 60; HOFFMANN, FR 1970, 354; VOGEL, StKongrRep. 1963, 117; VOGEL, Stjb. 1964/65, 185; FLUME, DB 1958, 1052; BIRKHOLOZ, BB 1967, 1037; SCHMIDT, DStR 1971, 598; MIES,

DB 1970, 1798: RAP iSv. § 152 Abs. 9 AktG haben stets WG-Charakter; aA zB DÖLLERER, BB 1965, 327: WG nicht nötig, aber auch für RABgr. nicht ausreichend; DÖLLERER, BB 1968, 638, BB 1969, 506: RAP sind Verrechnungsposten. Zur Problematik mwN s. auch Inst. Finanzen und Steuern, Brief 104, 31, und die Nachweise bei Rose, StbJb. 1983/84, 160 Fußn. 63.

Heute hM ist die Auffassung, daß RAP keine WG sind (zB HOFFMANN in L/B/P, Rn. 801; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 241; LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 787; AK Steuern und Revision, DStR 1999, 2135 [2140]; differenziert: MOXTER, BilRspr. V., 70: aRAP ist Vermögensbestandteil; 152: pRAP spezielle Gewinnrealisierungsvorschrift; BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 690: wirtschaftlich letztlich ein WG).

Ergänzende RAP-Merkmale: Nach AK Steuern und Revision (DStR 1999, 2135 [2140]) ergeben sich aus dem Gesamtzusammenhang der Bilanzierungsvorschriften und der Funktion der RAP als ergänzende Merkmale:

- der Ausweis als Vermögensgegenstand (WG) geht vor, und
- RAP sind keine Vermögensgegenstände (WG).

Stellungnahme: Daß die neuere Rspr. nicht auf die WG-Eigenschaft abstellt, erscheint richtig wegen der Spezialnorm des § 5 Abs. 5 Satz 1; allerdings muß die Definition des „Betriebsvermögens“ (§ 4 Abs. 1; § 5 Abs. 1) dies berücksichtigen und darf nicht auf WG beschränkt werden. UE kommt es bei RAP nicht darauf an, ob zugleich die Kriterien eines WG erfüllt sind. Allerdings ist dies auch nicht ausgeschlossen, so daß – entgegen häufigen Formulierungen, RAP seien keine WG – im Einzelfall auch bei RAP die Kriterien des weiten WG-Begriffs erfüllt sein können (so wohl auch die vormalige bewertungsrechtliche Auffassung, die nur dann Ansätze von RAP der StBil. in der Vermögensaufstellung verlangte, wenn WG vorliegen; so ehemals Abschn. 48 Abs. 3 VStR; ähnlich: BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 690: „wirtschaftlich letztlich ein WG“). Folgt man allerdings der sog. Identitätsthese (s. § 5 Anm. 345), wonach Vermögensgegenstände und WG identisch sind, wird man den WG-Charakter von RAP generell ablehnen müssen, da der HGB-Gesetzgeber in § 247 Abs. 1 HGB die RAP deutlich neben den Vermögensgegenständen des AV und UV sowie den Schulden aufzählt; auch unter „sonstige Vermögensgegenstände“ oder „sonstige Verbindlichkeiten“ sind RAP nicht aufzuführen (§ 266 Abs. 2, 3 HGB). Gesetzlich ist bei RABgr. eine GuV-orientierte Gewinnermittlung mittels Bewegungsgrößen (Aufwand/Ertrag; Ausgabe/Einnahmen) angeordnet, kein Bestandsvergleich mit zu bewertenden WG. Letztlich kommt also wohl nach Wortlaut, Sinn und Zweck und systematischer Einordnung eine Behandlung der RAP als WG nicht in Betracht.

2. Rechtsfolgen des Satzes 1 Nr. 1: Ansatz auf der Aktivseite

a) Bildung und Auflösung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten

1930

Bildung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten: Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 vor, dann besteht Aktivierungspflicht (s. Anm. 1920); nur für geringfügige Beträge gilt bisher ein Aktivierungswahlrecht, besser eine Nichtbeanstandungsgrenze (s. Anm. 1921 und 1931). Sind die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 nicht erfüllt, greift ein Aktivierungsverbot ein (s. Anm. 1922).

Fehlerhafte und unterlassene Rechnungsabgrenzung ist in späteren Wj. erfolgswirksam nachzuholen, und zwar im ersten Wj., für das dies unter Beachtung der Verjährung und des Bilanzzusammenhangs noch zulässig ist (BFH

v. 8.12.1988 – IV R 33/87, BStBl. II 1989, 407; v. 4.11.1999 – IV R 70/98, BStBl. II 2000, 129; s. hierzu auch: LADEMANN/PLEWKA/SCHMIDT, § 5 Rn. 821 ff.). Zur nachträglichen Aktivierung von unterlassener RAbgr. nach Übergang zur Buchführung: FG Nieders. v. 21.3.1997, EFG 1997, 945.

Auflösung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten: Die planmäßige Auflösung erfolgt, soweit die gem. Anm. 1931 ermittelte Höhe zum jeweiligen Stichtag überschritten wird, zu Lasten des Gewinns (zur Buchungstechnik s. Anm. 1912). Ob die Auflösung bereits im Rahmen der Eröffnungsbuchungen, bei Erbringen der Gegenleistung oder erst – wie üblich – bei den vorbereitenden Abschlußbuchungen des Folgejahres erfolgt, ist von den Buchführungserfordernissen (zB Zwischenabschlußbereitschaft) im Einzelfall abhängig. Entscheidend ist die zutreffende Auswirkung auf den Periodengewinn. Außerplanmäßige Auflösung erfolgt, sobald die Voraussetzungen zur RAbgr. nicht mehr gegeben sind (zB wegen vorzeitiger Vertragsbeendigung, Rückzahlung von Vorauszahlungen, Aufgabe des Gewerbebetriebs). „Aufwand“ iSd. Abs. 5 kann uE auch ein „außerordentlicher Aufwand“ sein. Zur Problematik einer Teilwertabschreibung s. Anm. 1932, zur Vollabschreibung des Disagio/Damnum s. Anm. 1955.

Ändern sich Laufzeit oder sonstiger Zeitbezug des zugrundeliegenden Rechtsverhältnisses, für das die Vorauszahlung erfolgte, so muß der Auflösungsbetrag der am Stichtag neu bestimmten Zeit angepaßt werden.

Der Auflösungsbetrag vermindert im allg. den lfd. Gewinn, nicht einen etwaigen Aufgabegewinn (s. hierzu auch BFH v. 12.7.1984 – IV R 76/82, BStBl. II 1984, 713).

1931 **b) Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten nur, „soweit“ die Voraussetzungen der Nr. 1 erfüllt sind**

Aufteilung im Schätzungswege: Nur „soweit“ die Voraussetzungen der Nr. 1 erfüllt sind, darf ein RAP gebildet werden:

- ▷ *Wird eine einheitliche Zahlung* sowohl für eine abgrenzungspflichtige wie auch eine nichtabgrenzungsfähige Gegenleistung erbracht, zB für eine Gegenleistung zT vor und zT nach dem Abschlußstichtag, so gibt nicht die Gesamtleistung beiden Teilleistungen das Gepräge (BFH v. 26.8.1975 – VIII R 167/71, BStBl. II 1976, 62), sondern die Zahlung ist ggf. im Schätzungswege aufzuteilen (BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 572; v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25). Nach BFH v. 24.8.1983 – I R 16/79 (BStBl. II 1984, 273) genügt jedoch eine kalkulatorische Aufteilung nicht, vielmehr muß der zeitbezogene Entgeltteil dem Vertragspartner hinreichend deutlich erkennbar gemacht werden, uE eine ungerechtfertigte Zusatzbedingung.
- ▷ *Werden mehrere verschiedene Gegenleistungen* erbracht, so soll nicht jene die Gesamtleistung bestimmen, die ihr das Gepräge gibt (vgl. BFH v. 26.8.1975 – VIII R 167/71, BStBl. II 1976, 62), sondern ggf. im Schätzungswege aufgeteilt werden (BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 572); uE zutreffend, da Abs. 5 auch „Teil“-Einnahmen/-Ausgaben erfaßt und mit „soweit“ ohnehin aufteilt. Zu Recht empfiehlt ROSE (StJb. 1983/84, 167), Gegenleistungsverpflichtungen bereits im Vertrag sachlich und zeitlich zu trennen.

Mindestens eine (nicht unerhebliche) Folgeperiode: Soweit keine Aufteilung auf mindestens eine Folgeperiode erforderlich ist, kommt RAbgr. nicht in

Betracht (glA AK Steuern und Revision, DStR 1999, 2135 [2139]). Allenfalls kann unter Vereinfachungsgesichtspunkten (s. Anm. 1921) eine unterlassene RABgr. unbeanstandet bleiben, wenn nur ein relative kurzer Zeitraum mit bedeutungslosem Betrag auf die Zeit nach dem Bilanzstichtag fällt (zB jährlicher Versicherungszeitraum endet am 5.1. bei kalenderjährlichem Wj., vgl. für mögliche Analogie § 11, hiergegen allerdings § 11 Abs. 1 und 2, jeweils letzter Satz). AA: BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 666: auch für Zeiträume von weniger als 1 Monat oder 1 Woche; KSM/BAUER, § 5 Rn. F 119b.

c) Höhe des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens: Berechnung, keine Bewertung 1932

Die Bestimmung der Höhe eines RAP ist grds. davon abhängig, ob man ihn als ein WG qualifiziert oder als einen reinen Verrechnungsposten (s. Anm. 1929). Obwohl die hM, die einen Gegenleistungsanspruch verlangt (s. Anm. 1927), die Annahme eines WG nahelegt, wird überwiegend die Nichtanwendbarkeit der für die Bewertung von WG vorgesehenen Vorschriften der §§ 6 f. angenommen; dh. daß sich der Ansatz der Höhe nach nicht durch Bewertung nach § 6, sondern durch Berechnung nach § 5 Abs. 5 Satz 1 ergibt.

Grds. hierzu: BFH v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607; v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209; bestätigt durch das Schrifttum: zB DÖLLERER, BB 1968, 639; DÖLLERER, BB 1969, 501; ROSE, StbJb. 1983/84, 141; v. WALLIS, DSzZ 1968, 187; MEYER-SCHARENBERG, DStR 1991, 754; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 253; KSM/BAUER, § 5 Rn F 8, F 11, F 129, F 138; KLIEM, Bilanzielle RABgr., 2000, 58 mwN, 261; Gegenmeinung: ADS VI. § 250 Tz. 47; HARTUNG BB 1994, 189; BABEL, ZfbF 1998, 778.

Nach AK Steuern und Revision (DStR 1999, 2135 [2140]) sollen sogar RAP nur solche Sachverhalte umfassen, bei denen keine Bewertung möglich ist. Für das Handelsrecht: vgl. TIEDCHEN, HdJ II/8 Rn. 115 mwN; hingegen für eine Bewertung der handelsrechtlichen aktiven RAP mit beachtlichen, insbes. europarechtlichen Argumenten: BABEL, ZfbF 1998, 778.

Auch hier wird insgesamt die Auffassung vertreten, daß bei RAP primär Erfolgsverrechnungsposten vorliegen und eine Bewertung als WG nicht in Betracht kommt (s. Anm. 1929).

Berechnungshöhe, Obergrenze: *Die Berechnungshöhe* ergibt sich aus dem jeweiligen Umstand, inwieweit die Ausgaben mit Aufwendungen der Zeit bis zum Bilanzstichtag und der folgenden Zeit zusammenhängen; zu den Grundfällen s. Anm. 1933, zu Unterfällen Anm. 1934.

Obergrenze der Höhe des aktiven RAP ist jedenfalls die Höhe der gebuchten Ausgaben, bei passiven RAP der gebuchten Einnahmen (BFH v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607).

In Fremdwährung geleistete Ausgaben sind mit dem Anschaffungskurs in Inlandswährung umzurechnen bzw. bei Bezahlung aus dem Fremdwährungsbestand mit dem Briefkurs zZ der Zahlung; künftige Wechselkursänderungen können sich dann mehr auf das Verteilungsvolumen auswirken und bleiben daher außer Betracht (LANGEL, StbJb. 1979/80, 311). Besteht die Ausgabe allerdings in einem Verbindlichkeitszugang (s.o. Anm. 1924), so ist der Umrechnungskurs zZ der Begleichung der Verbindlichkeit vor dem Bilanzstichtag oder – wenn sie am Bilanzstichtag noch besteht – der Stichtagswert maßgeblich. UE ist die Bewertung der noch nicht beglichenen Verbindlichkeiten zu jedem Bilanzstichtag des Abgrenzungszeitraums neu vorzunehmen (glA wohl: KSM/BAUER, § 5 Rn. F 1443; aA LANGENBUCHER, Die Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften, 1988, 57: keine RAP-Anpassung).

1933 d) Grundfälle der Berechnung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten

Bei gegenseitigen Verträgen mit zeitbezogenen Leistungen/Gegenleistungen, dem nach hM Hauptanwendungsfall der RAbgr., bemißt sich der aktive RAP nach dem Verhältnis der am Abschlußstichtag noch ausstehenden zeitbezogenen Gegenleistung des Vertragspartners zur gesamten Gegenleistung des Vertragspartners:

So stRspr., zB BFH v. 3.5.1967 – I 111/64, BStBl. III 1967, 464; v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607; v. 7.3.1973 – I R 48/69, BStBl. II 1973, 565; v. 11.7.1973 – I R 140/71, BStBl. II 1973, 840; v. 17.7.1974 – I R 195/72, BStBl. II 1972, 684; v. 26.5.1976 – I R 80/74, BStBl. II 1976, 622; v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380.

Sind Wert bzw. Menge der Gegenleistung pro Zeitraumeinheit konstant (zB Miet-/Pachtvertrag über gleiches Objekt zu gleichen Bedingungen), kann eine rein zeitliche Quotierung der Vorleistung vorgenommen werden. So zB für vorausgezahlte zinsähnliche Aufwendungen nach dem Verhältnis der am Bilanzstichtag noch nicht verstrichenen Laufzeit des endfälligen Darlehens zur Gesamtlaufzeit (BFH v. 15.2.1967 – I 48/64, BStBl. III 1967, 297). Bei unterjährigen Zeiträumen sind entsprechende Teile des Jahresbetrags anzusetzen (BFH v. 23.2.1977 – I R 104/75, BStBl. II 1977, 392); uE genügt idR monatsgenaue Rechnung.

$$\text{aktiver RAP} = \frac{\text{Vorleistung (gebuchte Ausgaben)}}{\text{Zeitraum der am Abschlußstichtag ausstehende Gegenleistungsverpflichtung des Vertragspartners}} \times \frac{\text{Zeitraum der gesamten Gegenleistungsverpflichtung des Vertragspartners}}$$

Beispiel: Vorausgezahlt wurden am 1.1.2000 36 000 € für 36 Monate Miete.

Bilanzstichtag	<u>31.12.01</u>	<u>31.12.02</u>	<u>31.12.03</u>
Aktiver RAP =	$36\,000 \times 24/36$	$36\,000 \times 12/36$	$36\,000 \times 0/36$
	= 24000	= 12000	= 0

► *Variieren im Zeitraum der Gegenleistung auch die Werte/Preise (Kurse) pro Einheit der Gegenleistung*, so ist das Aufteilungsverhältnis entsprechend zu gewichten (zeit-/wertmäßige Quotierung):

$$\text{aktiver RAP} = \frac{\text{Vorleistung (gebuchte Ausgaben)}}{\text{Wert der am Abschlußstichtag ausstehende Gegenleistungsverpflichtung des Vertragspartners}} \times \frac{\text{Wert der gesamten Gegenleistungsverpflichtung des Vertragspartners}}$$

Beispiel: Für 1 000 qm Geschäftsräume beträgt der monatliche Mietzins im Jahr 01 10 €/qm, im Jahr 02 14 €/qm. Am 1.5.01 wird der Mietzins (136 000 €) für ein Jahr vorausbezahlt.

$$\text{aktiver RAP} = 136\,000 \text{ €} \times \frac{4 \times 1\,000 \times 14}{8 \times 1\,000 \times 10 + 4 \times 1\,000 \times 14} = 56/136 \times 136\,000 \text{ €} = 56\,000 \text{ €}.$$

► *Variieren die Mengen der Gegenleistung im Zeitablauf*, so ist uE bei konstanten Preisen pro Einheit der Gegenleistung eine zeit-/mengenmäßige Quotierung der Vorleistung vorzunehmen.

$$\text{aktiver RAP} = \frac{\text{Vorleistung (gebuchte Ausgaben)}}{\text{Am Abschlußstichtag noch ausstehende Gegenleistungsmenge}} \times \frac{\text{gesamte Gegenleistungsmenge}}$$

Beispiel: Ein Versicherungsvertrag sieht vom 1.7.01 bis 28.2.02 eine Versicherungssumme von 100 000 €, für die Zeit vom 1.3.02 bis 30.6.02 eine Versicherungssumme von 50 000 € vor. 5 000 € Versicherungsprämie wurde am 1.7.01 vorausbezahlt.

$$\text{aktiver RAP} = 5000 \text{ €} \times \frac{2 \times 100000 + 4 \times 50000}{8 \times 100000 + 4 \times 50000} = 5000 \text{ €} \times 4/10 = 2000 \text{ €}$$

Diesem Verfahren entspricht im Prinzip auch das von der Rspr. bei der Verteilung von *Dammum*, *Geldbeschaffungskosten* etc. geforderte Verfahren der kapitalmäßigen Verteilung nach der *Zinsstaffelmethode* (s. Anm. 1955), deren Anwendbarkeit bei Nichtbanken allerdings in BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72 (BStBl. II 1978, 262) offengelassen wurde; Laufzeitverteilung wurde akzeptiert. Dabei ergibt sich der Abgrenzungsbetrag der jeweiligen Periode aus dem Produkt der gesamten abzugrenzenden Aufwendungen mit dem Quotienten aus dem Periodenzinsaufwand zu den über die gesamte Laufzeit zu zahlenden Zinsen.

Folgende Grundsätze gelten dabei:

- da die hM idR auf Rechtsansprüche abstellt, wird *das rechtliche (Dauer-/Werte-) Verhältnis* als maßgeblich angesehen (BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122);
- die erfolgsabhängige Auflösung der RAbgr. hat nach den individuellen Verhältnissen des Bilanzierenden zu erfolgen (BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109),
- eine *Abzinsung* findet nicht statt, da es sich um keine Bewertung handelt, sondern um eine Verrechnungskorrektur (glA ROSE, StbJb. 1983/84, 154; TIEDCHEN, HdJ, Abt. II/8, 115, 121; MEYER-SCHARENBERG, DStR 1991, 753; KSM/BAUER, § 5 Rn. 151, SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 253; BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 690; aA HARTUNG BB 1994, 1893; ADS VI. § 250 HGB Tz. 50, wenn Parteien eine Abzinsung in ihrem Kalkül vornehmen).

Ohne Bedeutung sollen nach der oa. Rspr. Höhe und Zeitpunkt des Anfallens von

- Einnahmen, die die Ausgaben decken sollen (bei aktiver RAbgr.), bzw.
- Ausgaben (Kosten), die aus den Einnahmen gedeckt werden sollen (bei passiver RAbgr.),

sein (anders die internationale Rechnungslegung, s.o. Anm. 1914).

In anderen Fällen als gegenseitigen Verträgen (zB Leistungen aufgrund eines öff. rechtl. Schuld- oder Leistungsverhältnisses) gelten entsprechende Berechnungsweisen, uE nach dem mengen-/wert-/zeitmäßigen Verhältnis der Pflichtenbefreiung (zB gleichmäßig bei Kfz.-Steuer, wertmäßig bei Abgabenerhöhung in bestimmten Monaten):

$\text{aktiver RAP} = (\text{gebuchte Ausgaben}) \times \frac{\text{Wert der am Abschlussstichtag ausstehenden Pflichtenbefreiung}}{\text{Wert der gesamten Pflichtenbefreiung}}$

Bei Ausgaben ohne privatrechtliche Gegenleistung oder öffentlich-rechtliche Pflichtenentlastung müsste sich die Höhe der aktiven PAP ergeben aus:

$\text{aktiver RAP} = \frac{\text{Vorleistung}}{(\text{gebuchte Ausgaben})} \times \frac{\text{Am Abschlussstichtag ausstehender Ausgaben-gegenwert (Ressourcenverbrauch)}}{\text{gesamter Ausgabegegenwert (Ressourcenverbrauch)}}$
--

1934 e) Unterfälle der Berechnung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten

Entsprechen sich die (nach hM rechtlichen) Jahreswerte von Leistungen und Gegenleistungen nicht (zB degressive Ausgaben für konstante Gegenleistung) und bietet die Ausgabenbemessung keine „Richtigkeitsgewähr“, insbes. wenn angenommen werden muß, daß die Höhe der Ausgaben auch ihren wirtschaftlichen Grund in künftigen Gegenleistungen (nach Vertragsende) hat, so sind nach BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79 (BStBl. II 1982, 696 betr. degressive Leasingraten) uU Korrekturen der Ausgaben durch RAbgr. (oder Aktivierung eines Nutzungsrechts) vorzunehmen:

$$\text{jährliche RAbgr.} = \text{Jahresausgabe} - \frac{\text{Summe der Jahresausgaben in der festen Vertragszeit}}{\text{Vertragsjahre}}$$

Das ist eine nicht unproblematische Umdeutung der wirtschaftlichen Gestaltung, wenn die Voraussetzungen des § 42 AO nicht vorliegen (vgl. auch HAUBER, BB 1983, 740); zu einem einfacheren Berechnungsmodus, wenn in den Ausgaben solche mit Vorleistungscharakter enthalten sind, vgl. MATHIAK, StuW 1983, 70.

Immerwährende Gegenleistungen: Probleme bereitet die RAP-Bemessung, wenn die Ausgaben (Einnahmen) für eine immerwährende („ewige“) (Gegen-) Leistung geleistet wurden und man diese mit der neueren Rspr. als zeitlich „bestimmt“ ansieht (s. Anm. 1926). BFH v. 17.10.1968 – IV 84/65 (BStBl. II 1969, 180) behandelt derartige „ewige Renten“ als auf bestimmte Zeit bezahlte Renten und verteilt auf 25 Jahre (4 vH nachschüssige Verzinsung unterstellend); Ähnliches andeutend: BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78 (BStBl. II 1982, 643). Es liegt auch nahe, § 13 Abs. 2 BewG analog anzuwenden (o.V., KÖSDI 1982, 4633), wenn auch Bedenken gegen eine Berücksichtigung der Abzinsungskomponente bei Anwendung von § 5 Abs. 5 bestehen können. Dann ist jedoch der Verteilungszeitraum in Abweichung von BFH v. 17.10.1968 – IV 84/65 aaO nach HORSCHITZ, StuSt. 1983, 81 zu bestimmen.

$$\begin{aligned} & \text{Ausgabe bzw. Einnahme} \\ & \text{(entspr. Kapitalwert = Jahresbetrag} \times \frac{1}{\text{Zinssatz (0,055)}} \\ & \text{einer ewigen Rente)} \\ & \text{hieraus:} \\ & \text{Jahresbetrag} = \text{Ausgabe bzw. Einnahme} \times \text{Zinssatz (0,055)} \\ & \text{hieraus:} \\ & \text{Verteilungszeitraum} = \text{Ausgabe bzw. Einnahme} / \text{Jahresbetrag} \end{aligned}$$

Beispiel: Einmalig werden 100 000 € für eine immerwährende Duldungslast gezahlt. Angenommener Zins 5,5 vH.

Jahresbetrag (= jährlicher RAP-Aufwand/Ertrag) = 100 000 × 0,055 = 5 500 €.

RAP = 100 000 – Summe aufgelaufener JB, zB nach 1 Jahr: 100 000 – 5 500 = 94 500 €.

Über einen Verteilungszeitraum von 100 000/5 500 = ca. 18 Jahre.

Da eine derartige Verzinsung aber der Aufwands-/Ertrags-Periodisierung eigentlich fremd ist, könnte auch ein „ewiger“ Verteilungszeitraum in Betracht gezogen werden, dh. die Zahlungen werden idR nie erfolgswirksam (wie zB nichtabnutzbares Anlagevermögen). Dies wurde bisher jedoch noch nicht erwogen. „Ewig“ ist praktisch doch zeitlich begrenzt.

Anpassung des RAP in Folgebilanzen: UE ist das Vorliegen der RAP-Voraussetzungen und die Bestimmung der Höhe des RAP nach den og. Verfahren an jedem Bilanzstichtag des dem Wj. der Zahlung folgenden Wj. neu zu prüfen.

Planmäßige Auflösungsverläufe:

- ▶ *Leistungsabhängige Auflösung:* Im Regelfall wird sich dabei eine „planmäßige“ raterliche Verminderung des RAP nach Maßgabe der im abgelaufenen Wj. erfüllten Gegenleistungsansprüche, Pflichtenerfüllung oder verbrauchten Ausgabegenwerte ergeben.
- ▶ *Zeitanteilige (lineare) Verteilung* kommt bei gleichmäßiger Verminderung des Ausgabegenwerts in Betracht. Regelfall bei wert-/mengen-/intensitätsmäßig stabiler Leistung (s.o.; zB BFH v. 26.3.1991 – IV B 132/90, BFH/NV 1991, 736 für den Fall konstanter Nutzung beim Erbbaurecht; s. auch Anm. 2000).
- ▶ *Degressive Verteilung/progressive Auflösung* sind denkbar:
 - ▷ *degressive Verteilung* bei im Zeitablauf verminderter Gegenleistung, zB bei Annuitätendarlehen und bestimmten Leasingverträgen (s. Anm. 2000) oder abnehmendem Funktionswert eines zur Nutzung überlassenen beweglichen WG (BFH v. 28.2.2001 – I R 51/00, BStBl. II 2001, 645).
 - ▷ *progressive Auflösung* bei im Zeitablauf steigender Gegenleistungen (zB Stafelmiete, steigende Versicherungssumme).

Herabsetzung/Wegfall des RAP: Eine Herabsetzung des auf oben beschriebene Weise ermittelten Betrags der RABgr. begegnet uU Schwierigkeiten, weil der BFH eine Teilwertabschreibung auf RAP nicht zuläßt (s. Anm. 1914). Andererseits müssen zu jedem Bilanzstichtag Ansatz und Höhe des RAP neu geprüft werden, wobei zwischenzeitlich eingetretene Umstände zu berücksichtigen sind.

UE sind verschiedene Fälle einer apl. Anpassung des RAP zu unterscheiden:

- ▷ *Offensichtlich muß eine Anpassung* (Wegfall des RAP) vorgenommen werden, wenn die Voraussetzungen für RABgr. dem Grunde nach nicht mehr gegeben sind, zB bei
 - *Wechsel der Gewinnermittlung* zur EÜR nach § 4 Abs. 3, da bei dieser Gewinnermittlungsmethode RAP nicht in Betracht kommt (s. Anm. 1904);
 - *bevorstehender Betriebsaufgabe* (§ 16 Abs. 3), da kein Aufwand mehr für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag (der Auflösungsbetrag wird [bei aktiver RABgr.] zu Lasten des lfd. Gewinns verrechnet werden kann – so im Ergebnis auch das zum Disagio ergangene Urteil BFH v. 12.7.1984 – IV R 76/82, BStBl. II 1984, 713);
 - *Ausgabegenwert ist vorzeitig verbraucht*, zB durch übermäßige Inanspruchnahme der Gegenleistung (zB. wenn mit der Ausgabe eine 20-malige Nutzung in einem Dreijahreszeitraum verbunden war);
 - die ursprüngliche *Zeitbestimmtheit* des Aufwands für den Restbetrag ist nicht mehr gegeben (zB Verzicht auf terminierte Leistung);
 - eine über den Bilanzstichtag hinausreichende *Gegenleistung* ist *nicht zu erwarten*, weil zB der Vertrag aufgehoben (zB zur Aufhebung eines Erbbaurechts: BFH v. 17.4.1985 – I R 132/81, BStBl. II 1985, 617) oder der Leistungsverpflichtete seine Leistung nicht mehr erbringt oder (zB wegen Insolvenz) weggefallen ist – uU ist aber eine Forderung auf Rückzahlung einzubuchen.
 - die ursprüngliche *Ausgabe* aus anderen Gründen (teilweise) wurde *zurück-erstattet* (zB Kfz.-Steuer-Rückerstattung wegen Abmeldung des Fahrzeuges).
- ▷ *Eine Anpassung* ist uE auch vorzunehmen, wenn
 - die *Dauer der Leistungserbringung* unter sonst gleichen Bedingungen *verkürzt* oder *verlängert* wird, sofern nur weiterhin die Zeit bestimmt ist (s.

Anm. 1926). Mit der Verkürzung oder Verlängerung der Zurechnungsjahre kommt es zu einer schnelleren bzw. längeren Auflösung (BFH v. 12.7.1984 – IV R 76/82, BStBl. II 1984, 713; v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202);

– die *Leistungserbringung mengen- oder intensitätsmäßig verändert* wurde.

- ▷ *Keine Anpassung* darf nach hM vorgenommen werden, wenn der Ausgabengegenwert für den Leistungsempfänger einer Wertänderung unterlegen hat. Insbesondere soll beim Absinken des Nutzwerts der Gegenleistung (des Gegenleistungsanspruchs) keine Wertherabsetzung des aktiven RAP erfolgen, weil eine (Teilwert-)Bewertung für die keine WG darstellenden RAP nicht stattfinden soll. Grundlage dieser Auffassung ist der Einleitungssatz des § 6, der die dortigen Bewertungsvorschriften ausdrücklich auf „Wirtschaftsgüter“ bezieht (hM, zB BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209; v. 12.7.1984 – IV R 76/82, BStBl. II 1984, 713; ROSE, StbJb. 1983/84, 141 (Fn. 73); MEYER-SCHARENBERG, DStR 1991, 751; KSM/BAUER § 5 Rn. 138, 146; BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 690; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 253; s. auch Anm. 1957).

AA schon RHEIN, Grunds. ord. RAbgr für die Jahresbil., Diss. Mannh. 1950, 156 ff.: besondere Bewertung der RAP bei Veränderung der Verhältnisse nötig; ebenso HARTUNG, BB 1994, 1883; für Abschreibung auch: ADS VI., § 250 Tz. 47; neuerdings mit beachtlichen Argumenten, aber für das Handelsrecht: BABEL, ZbF 1998, 778.

Beispiele: Vorausbezahlter Werbeaufwand (Inseratskosten), wenn der Erfolg der innerhalb bestimmter Zeit nach dem Abschlußstichtag durchzuführenden Werbung bereits im Bilanzstichtag erkennbar mit Null zu bemessen ist (s. BFH v. 1.2.1966 – I 121/63, BStBl. III 1966, 285 Abschn. 2). Vorausbezahlte Miete, wenn das Mietrecht für den Stpfl. keinen Nutzen mehr hat; Sinken der Miet- oder Darlehenszinsen, Dienstleistungskosten am Markt.

Stellungnahme: UE ist zunächst zu prüfen, ob ein WG vorliegt (vgl. Anm. 1929). Ist dies zu bejahen, dann muß bei voraussichtlich dauernder Wertminderung auch eine Teilwertabschreibung vorliegen.

Andernfalls ist zwar „unter rein begrifflichen Gesichtspunkten“ (ADS VI., § 250 HGB Tz. 47) gem. der hM eine Teilwertabschreibung ausgeschlossen. Da die Nichtbewertbarkeit eines Bilanzpostens sowohl handelsrechtlichen wie auch strechtlichen Grundsätzen widerspricht, ist nach einer Auslegungsmöglichkeit innerhalb des Wortlauts des Abs. 5 zu suchen. Es ist an dem Spezifikum der RAbgr. anzuknüpfen, daß nicht WG-Bewertung maßgeblich ist, sondern Bestimmung der Bewegungsgrößen Aufwand bzw. Ertrag. Danach kann bei Wertminderung des Ausgabegenwerts durchaus anlässlich der jährlichen Neubestimmung des RAP eine Veränderung des Ausmaßes des in der abgelaufenen Perioden und noch in der Zukunft zu verrechnenden „Aufwands“ iSd Abs. 5 Satz 1 in Betracht kommen („Aufwand“ kann auch „außerordentlicher“ oder „vergeblicher Aufwand“, sog. *sunk costs*, sein; schließlich stellen auch apl. Abschreibungen „Aufwand“ dar). Bei völliger Wertlosigkeit der Gegenleistung ist der Posten zweifellos aufzulösen, weil ein künftiger Verteilungszeitraum für die Erfolgswirksamkeit nicht mehr zur Verfügung steht; das muß auch für teilweise Wertlosigkeit gelten.

Die Nichtberücksichtigung der Wertminderung eines in den BV-Vergleich einbezogenen Aktivums entspricht nicht der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit: Durch die vergeblichen Ausgaben ist eine Minderung der stl. Leistungsfähigkeit bereits eingetreten. Die in BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69 (BStBl. II 1970, 209) im Fall sinkender Mieten als ungerechtfertigt angesehene Ungleichbehandlung

eines Mieters mit einmaliger Mietvorauszahlung gegenüber laufender Mietzahlung ist unter dem Gesichtspunkt der Steuerleistungsfähigkeit gerechtfertigt, da der Vorauszahlende am Bilanzstichtag die die Steuerleistungsfähigkeit mindern- de Auszahlung bereits erbracht hat.

Auch läßt sich der Stpfl. nicht mehr auf die Bildung einer Drohverlustrückstel- lung verweisen, weil diese nach § 5 Abs. 4a stl. unzulässig ist (für Abschreibbar- keit des Aktivpostens statt Rückstellung auch ADS VI., § 250 HGB Tz. 47).

Heraufsetzung des RAP: Da RAP nicht wie WG bewertet werden, insbes. keine Teilwertabschreibung in Betracht kommt (s. Anm. 1932), kommt bei Weg- fall der Wertminderungsgründe auch keine Wertaufholung (iSd. §§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Nr. 2 Satz 3) zur Anwendung (glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 146a mwN zum Handelsrecht). Ob bei verbesserten Verhältnissen auch die Auf- wandsverteilung verändert werden muß, ist bisher noch nicht problematisiert worden. Jedenfalls werden die gebuchten Ausgaben und die schon bisher ver- rechneten Aufwendungen Begrenzungen darstellen.

III. Passive Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2)

1. Zweck der Regelung

1934a

Die Vorschrift soll gewährleisten, daß ein gebuchtes, vereinnahmtes Entgelt für eine noch zu erbringende zeitbezogene Gegenleistung erst nach der Leistungser- bringung durch Auflösung des RAP erfolgswirksam wird (BFH v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 572; v. 11.2.1998 – I R 23/96, BStBl. II 1998, 381). Durch periodengerechte Auflösung des Passivpostens sollen Einnahmen dem Jahr zugeordnet werden, zu dem sie wirtschaftlich gehören (BFH v. 17.9.1987 – IV R 49/86, BStBl. II 1988, 327). Es soll gewährleistet werden, daß vorab erhaltene Einnahmen entsprechend dem Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2, Nr. 5 HGB) erst dann als Ertrag in Erscheinung treten, wenn der Unternehmer seine betriebliche Leistung erbracht hat (MOXTER, BilRspr. V., 151; BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BFHE 173, 393; aA wohl SCHMIDT/WEBER- GRELLET XXIII. § 5 Rn. 241: wegen bereits erfolgter Zahlungen keine Ableitung aus dem Realisationsprinzip). UE handelt es sich um eine bewegungsgrößen- orientierte Korrektur der sonst mittels Bestandsgrößenvergleich vorgenom- menen Gewinnermittlung innerhalb der Bilanz im Interesse einer periodengerech- ten Gewinnermittlung.

2. Voraussetzungen der Nr. 2

a) „Einnahmen vor dem Abschlußstichtag“

1935

„Einnahmen“: Ebenso wie der Rechtsbegriff „Ausgaben“ bei aktiver RAbg. nicht eindeutig geklärt ist (s. Anm. 1924), besteht über „Einnahmen“ bei passi- ver RAbg. keine eindeutige Vorstellung, vielmehr werden auch hier drei Auffas- sungen vertreten:

► *Engste Auffassung: Nur Zahlungsmittelzugänge:* Eine Mindermeinung beschränkt Einnahmen auf Zugänge an Bargeld und Sichtguthaben (s.o. Anm. 1924, insbes. auch SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 247).

Auch ist Einnahme eine Einzahlung auf ein zunächst noch gesperrtes (Festgeld-) Konto bei einem Kreditinstitut, jedenfalls wenn der Stpfl. mindestens wirt- schaftlich darüber verfügen kann (zB durch Beleihung) und mit einer Effektuaie-

zung des Sperrvermerks nicht ernsthaft zu rechnen ist (BFH v. 17.7.1980 – IV R 10/76, BStBl. II 1981, 669).

► *Weitere Auffassung: Alle Geldvermögensmehrungen:* Die hM zählt neben Zahlungsmittelmehrungen auch Erhöhungen des Geldvermögens (Mehrungen der Geldforderungen und Minderungen von Geldverbindlichkeiten) zu den Einnahmen: Gemäß dieser weiteren Auslegung von „Einnahmen“ ist nach der Rspr. (BFH v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607) ein passiver RAP auch zu bilden, wenn vor dem Abschlußstichtag eine Forderung auf eine zeitbezogene Vorauleistung des Vertragspartners entstanden, aber noch nicht durch Zahlung erloschen ist und soweit ihrer Aktivierung nicht der Grundsatz der Nichtbilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften entgegensteht (BFH v. 17.7.1974 – I R 195/72, BStBl. II 1974, 684; v. 17.9.1987 – IV R 49/86, BStBl. II 1988, 327; s. auch BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122: vereinbarter Kaufpreis).

Auch die Befreiung von Geld-Verbindlichkeiten, zB die Übernahme von Erschließungsbeiträgen seitens des Erbbauberechtigten, genügt für die Annahme einer Einnahme (BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; v. 4.9.1997 – IV R 40/96 BFH/NV 1998, 569).

► *Weiteste Auffassung: Alle Betriebsvermögensmehrungen:* Nach noch weitergehender Literaturmeinung sollen neben den genannten Fällen auch Zugänge (zT auch Werterhöhungen) von Aktiva außerhalb des Geldvermögens oder Abgänge (zT auch Wertminderungen) von Passiva außerhalb der Geldverbindlichkeiten zur RABgr. führen können (KLIEM, Bilanzielle RABgr., 2000, 169 mwN, 261; BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 902 mit Hinweis auf MOXTER, Grunds. ordnungsgem. Rleg., 2003, 128; zurückhaltend: KUPSCH in Bonner HdR, II. 2002, § 250 Anm. 22: in Einzelfällen), dies betrifft insbes. tauschähnliche Vorgänge (zB Abgeltung einer zeitbezogenen Duldungsleistung durch einen Sachwert) oder die Übernahme von Sachleistungsverpflichtungen des Stpfl., vgl. Anm. 1924.

Diese Auffassung strapaziert das übliche Verständniss von Einnahmen als Geldvermögensmehrung (s. zB GABLER Wirtschaftslexikon, XVI., 2004, Stichwort Einnahmen) stark, andererseits ist sie jedoch von der Sache her gerechtfertigt.

Es handelt sich auch um einen Abgrenzungssachverhalt, wenn zB ein Nutzungsberechtigter neben oder statt eines vorausgezählten Nutzungsentgelts eine Instandhaltungslast des Nutzungsüberlassers übernimmt (glA mit Nachweis der Gegenmeinungen: TIEDCHEN, HdJ Abt. II/8 Rn. 54, Fn. 133). Auch können in Sachleistungen/Arbeitsleistungen eines Mieters geldwerte Einnahmen gesehen werden (KSM/BAUER, § 5 Rn. F 79). Auch in anderen Bereichen kennt man „geldwerte“ Leistungen. Allerdings ist es uE mindestens erforderlich, daß es tatsächlich zur Einbuchung einer Vermögensmehrung oder Schuldminderung gekommen ist (insbes. auch der Grundsatz der Nichtverbuchung schwebender Geschäfte nicht entgegenstand), weil sonst kein Anlaß zur Periodisierung einer Reinvermögensmehrung bestünde. Für weite Fassung des Einnahmenbegriffs auch ROSE, StJb. 1983/84, 152. Die Überlassung einer Sache läßt sich uE nicht mehr mit dem Instrumentarium der RABgr. periodisieren, da keine „Einnahme“ vorliegt. Hier wird man uU mittels Einbuchung einer Rückstellung/Sachleistungsverbindlichkeit abgrenzen müssen. Beispiel: Übereignung eines Schneepflugs gegen fünfjährige Schneeräumungsverpflichtung.

Periodizität der Einnahmen wird nicht verlangt; das im RefE des AktG 1965 in § 145 Abs. 9 noch enthaltene Adjektiv „periodische“ wurde nicht in § 152

Abs. 9 AktG übernommen (s. DÖLLERER, BB 1965, 327). Auch eine einmalige Einnahme mit periodenüberschreitender Leistungsverpflichtung genügt für eine passive RAbr.

Auf den Rechtsgrund der Einnahme kommt es nicht an; sie kann auf vertraglicher oder öffentlich-rechtlicher Grundlage aber auch vom Vorausleistenden freiwillig erbracht werden.

Einnahmen in Fremdwährung: Fremdvalutierte Einnahmen sind zum Kassageldkurs im Zeitpunkt des Zahlungseingangs umzurechnen (LANGEL, StJb. 1979/80, 259; KLEINEIDAM in Federmann, HdB, Währungsumrechnung, Rn. 105). Spätere Wechselkursänderungen können sich hierauf nicht mehr auswirken (so uE überzeugend LANGEL, StJb. 1979/80, 324 mit Hinweis auf die abweichenden Auffassungen von KLEIN, HAVERMANN und zT HILD). Wird zunächst eine Forderung eingebucht, so teilt uE der RAP das wertmäßige Schicksal der eingebuchten Forderung, da er diese zu korrigieren hat. Zur Forderungsbewertung s. § 6 Anm. 905 ff. Zu weiteren Auffassungen zu dieser umstrittenen Frage s. KSM/BAUER, § 5 Rn. F 144.

Die Umsatzsteuer gehört bei erhaltenen Vorauszahlungen für umsatzsteuerpflichtige Leistungen zwar zur Einnahme, muß jedoch an das FA abgeführt werden, so daß im Ergebnis die abzugrenzenden Einnahmen um die abzuführende USt. zu kürzen sind, weil nur in Höhe des Differenzbetrags eine Betriebsvermögensmehrung eintritt; es ist also nur der Netto-Betrag abzugrenzen (glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 141; RITZROW in Federmann, HdB 2003, RAbr. Rn. 118; RITZROW, StBp. 1998, 45).

Einheitlich geleistete Einnahmen, die nur teilweise die Voraussetzungen für RAbr. erfüllen oder die verschiedene zeitbezogene Gegenleistungen betreffen, sind nach objektiven Kriterien ggf. im Wege der Schätzung aufzuteilen (BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 572; v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109; v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25; glA BLÜMICH/EBLING/SCHREIBER, § 5 Rn. 674; s. auch Anm. 1931).

Der Zeitpunkt der Einnahme muß vor dem Abschlußstichtag liegen; zu diesem Kriterium s. Anm. 1924.

b) „Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag“

1936

„Ertrag“ ist die positive Komponente des in der Buchführung mittels GuV-Rechnung ermittelten Gewinns (Jahresergebnisses). Der Begriff wird in Pluralform („Erträge“) im Handelsrecht verwendet (§ 242 Abs. 2; § 246 Abs. 1, 2; § 250 Abs. 2; § 252 Abs. 1 Nr. 5; insbes. § 275 Abs. 2, 3 und § 277 Abs. 3, 4 HGB). Aufgrund doppischer Zusammenhänge der Buchführung stellen die Erträge Mehrungen des Reinvermögens (Eigenkapital, stl. Betriebsvermögen) dar. Betriebswirtschaftlich bestehen Erträge aus den in Geldeinheiten bewerteten, einer bestimmten Abrechnungsperiode zuzurechnenden Güterzugängen eines Betriebes. Dabei werden allerdings nur die in der Buchführung als Geschäftsvorfälle erfaßten Ressourcenzugänge als Erträge berücksichtigt (nicht zB Wissen der Mitarbeiter, Umweltentlastungen).

Erträge sind im Kern *periodisierte Einnahmen*. Ein Ertrag entsteht in jener Periode, in der die Gegenleistung für die erhaltene Einnahme erbracht wird, also die für die Einnahme eingegangene „Gegenlast“ (zB Gegenleistungsverpflichtung; BFH v. 9.11.1994 – I B 12/94, BFH/NV 1995, 786: Pflicht zu künftigen Handels oder Unterlassen) idR durch Leistung untergeht. Die Gegenleistung kann in

einem Tun, Dulden oder Unterlassen bestehen. Zur RAbgr. muß sie zeitbestimmt sein (s. Anm. 1926). Ausnahmsweise kann ein Ertrag auch ohne Gegenleistung realisiert werden (zB zeitbestimmter Instandhaltungsvertrag ohne Reparaturfall; Wegfall der Gegenleistungsverpflichtung mangels Interesse des Vertragspartners) – sofern keine Rückzahlungspflicht besteht.

Obwohl häufig bestritten, kann es eigentlich – abgesehen von „durchlaufenden Posten“ – nicht zweifelhaft sein, daß auch Geld- und Forderungszugänge als Erträge nach dem Abschlußstichtag angesehen werden müssen, die dem „Ersatz“ zukünftiger Aufwendungen oder entfallender anderer Erträge dienen, kommt es doch auf die Verwendung der Erträge (Aufwands- oder Ertragskompensation oder verteilter Gewinn) nicht an.

So im Ergebnis auch die neuere Rspr., zB BFH v. 17.7.1980 – IV R 10/76 (BStBl. II 1981, 669) betr. Entschädigung für aufwändige Unterlassungslast; v. 5.4.1984 – IV R 96/82 (BStBl. II 1984, 552) betr. Zuschuß für den Abschluß aufwandsverursachender Ausbildungsverträge; v. 22.7.1982 – IV R 111/79 (BStBl. II 1982, 655) betr. ertragsersetzende Stillelegungsprämie.

„Bestimmte Zeit“: s. Anm. 1926. Das Kriterium wird gleichlautend für aktive und passive RAP verwendet; zur Frage, ob identische Interpretation möglich ist, s. Anm. 1926.

Ertrag „für“ eine bestimmte Zeit: s. dazu Anm. 1925a.

Bei pass. RAbgr. ergeben sich folgende Auslegungsvarianten (s. Anm. 1925a):

- I. gemäß vertraglicher zeitlich/betragsmäßiger Festlegung der Gegenleistungsverpflichtung;
- II. gemäß privat-/öffentlich-rechtl. zeitlich/betragsmäßiger Festlegung der erwarteten wirtschaftlichen Gegenleistung (Erfüllung der Verhaltenserwartung);
- III./IV. gemäß zeitlich/betragsmäßigem Anfall der Ausgaben für die Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung des Vorauszahlungsempfängers (III.) bzw. der Ausgaben für die Erfüllung der Verhaltenserwartung des Vorauszahlenden;
- V. gemäß zeitlich/betragsmäßiger, vom Vertragspartner abgenommener Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung;
- VI. gemäß zeitlich/betragsmäßiger Erfüllung der Verhaltenserwartung des Vertragspartners durch Leistung des Vorauszahlungsempfängers.

Eine zeitliche Verlagerung der Einnahmen in Wj., in denen die Ausgaben getätigt werden, die die Leistungsbewirkung verursacht (Varianten III/IV), kommt nicht in Betracht (s. Anm. 1925a). Überwiegend ordnet die Rspr. die Einnahmen jenen Perioden zu, in denen der Vorauszahlungsempfänger seine Gegenleistungsverpflichtung nach Vertrag zu erfüllen hat – Varianten I/II – (s. zB ABC „Baulast“, „Unterlassungslast“, „Dienstbarkeit“).

Wirtschaftliche Verursachung: Nach der neueren Rspr. ist für die Periodisierung der „wirtschaftliche Grund“ der Einnahme entscheidend, die Einnahme wird dabei als durch die in Zukunft zu erbringende Leistung des Einnahmempfängers („zeitraumbezogene Gegenleistung“) verursacht gesehen. Auch bei öffentlich-rechtlichen Entgelten wird die Verursachung in den zukünftigen Verhaltenserwartungen gesehen, die der Zahlungsempfänger auf sich genommen hat (zB Aufrechterhaltung eines Beschäftigungsverhältnisses).

UE hat die zeitlich/betragsmäßige Zuordnung der Einnahmen zu den einzelnen Perioden nach Maßgabe der Verminderung der übernommenen wirtschaftlichen „Gegen“-Last – was idR durch Leistung des Vorauszahlungsempfängers geschieht – zu erfolgen (Variante VI).

Zeiträumliche Gegenleistung: Verlangt wird von der hM (zB SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. Rn. 246) eine zeiträumliche Gegenleistung, was bei einmaligem Ver-

halten nicht gegeben ist (zB einmaliger Verzicht, FG Nds. v. 8.10.1997, EFG 1998, 657, rkr.), uE zu enge Auslegung bei Zeitbestimmtheit, s. Anm. 1926.

„Nach diesem Tag“ bedeutet nach dem Abschlußstichtag; s. hierzu Anm. 1924.

c) Zusätzliche Voraussetzung nach der Rechtsprechung: zeitbezogene Gegenleistungsverpflichtung des Empfängers der Vorleistung

1937

Zum Erfordernis einer zeitbezogenen Gegenleistung s. Anm. 1927.

Erträge aus empfangenen Vorleistungen für eine zeitraumbezogene Gegenleistung sind durch Bildung eines passiven RAP über die Dauer der Gegenleistung zu verteilen (BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398). Nach Auffassung der Rspr. soll Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 gewährleisten, daß ein vom Stpfl. vereinnahmtes Entgelt für eine von ihm noch zu erbringende zeitbezogene Gegenleistung erst nach der Leistungserbringung durch Auflösung des RAP vereinnahmt (besser. erfolgswirksam) wird (BFH v. 11.2.1998 – I R 23/96, BStBl. II 1998, 381, und v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 572). Entscheidend sei, daß für den Zahlungsempfänger nach dem Bilanzstichtag noch eine Pflicht zu künftigem Handeln oder Unterlassen besteht (BFH v. 9.11.1994 – I B 12/94, BFH/NV 1995, 786).

Grundlage des Leistungsverhältnisses kann sowohl ein gegenseitiger Vertrag (§§ 320 ff. BGB) als auch ein öffentlich-rechtliches Schuld-/Leistungsverhältnis sein; auch genügt bereits, daß das erwartete Verhalten „wirtschaftlich“ als Gegenleistung aufgefaßt werden kann (betr. Subvention: BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552; betr. öff. Fördermittel: FG Rhld.-Pf. v. 13.3.1984, EFG 1984, 601, rkr.). Demnach genügt, daß ein bestimmtes Verhalten des Zahlungsempfängers erwartet wird und die geldliche Vorausleistung daran gebunden ist (glA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 246).

BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02 (BFHE 201, 234 = BFH/NV 2003, 702) lehnt eine pass. RAbrg. beim Stillhalter von Optionsgeschäften mit der Begründung ab, der Umfang der Leistungsverpflichtung bleibe während der gesamten Laufzeit der Option unverändert und es besteht auch keine qualitativ gleichbleibende Dauerverpflichtung, die einem „Wertverzehr“ unterliegen könnte. Der Stillhalter schuldet vielmehr auf Verlangen des Optionsberechtigten einen einmaligen bestimmten Erfolg. Die genannten Kriterien sind schwerlich zu verallgemeinern.

Im einzelnen s. Anm. 1927.

d) (Negative) Wirtschaftsgut-Eigenschaft nicht Voraussetzung

1938

Die Erl. in Anm. 1929 zur Frage, ob ein positives WG vorliegen muß, gelten sinngemäß für die Entbehrlichkeit des Vorliegens eines negativen WG. Häufig wird jedoch eine selbständig bewertungsfähige Last vorliegen (wenn nicht bedingte Rückzahlungsverpflichtung, so doch Leistungsverpflichtung); dann ist fraglich, ob Bilanzierung als Rückstellung (s. Anm. 1917) oder Verbindlichkeit vorgeht (s. auch Anm. 1906) – uE ist Passivierung als passiver RAP subsidiär (glA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 246, und KSM/BAUER, § 5 Rn. F 50; AK Steuern und Revision, DStR 1999, 2135 [2140]).

Einstweilen frei.

1939

3. Rechtsfolgen des Satzes 1 Nr. 2: Ansatz auf der Passivseite

1940 a) Bildung und Auflösung passiver Rechnungsabgrenzungsposten

Bildung passiver Rechnungsabgrenzungsposten: Für Einnahmen, die die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 erfüllen, besteht grds. *Passivierungspflicht* (s. Anm. 1920; BFH v. 8.12.1988 – IV R 33/87, BStBl. II 1989, 409); für geringfügige Beträge sollte zumindest Nichtbeanstandung gefordert werden (s. Anm. 1921). Für *Passivierungswahlrecht*, wenn Ergebnis der Erfolgsrechnung nur unwesentlich beeinflusst wird: SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 241; KSM/BAUER, § 5 Rn. F 136 für sich über die Wj. ausgleichende, geringfügige, regelmäßig wiederkehrende Einnahmen. Für Einnahmen, bei denen es an Voraussetzungen der Nr. 2 fehlt, besteht ein *Passivierungsverbot* (s. Anm. 1922).

Zur *Berichtigung* fehlerhafter und Nachholung unterlassener RABgr. s. Anm. 1930.

Auflösung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens: Die Anm. 1930 und 1912 gelten sinngemäß. Wegen der unklaren Rechtslage empfiehlt Rose (StbJb. 1983/84, 167) zu Recht, den Wert-Verlauf der Leistung/Duldung/Unterlassung in geeigneter Form zu dokumentieren, damit die Auflösungsmodalitäten einwandfrei bestimmt werden können. Zu den prinzipiellen Auflösungsverfahren s. Anm. 1932, 1942.

1941 b) Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten nur, „soweit“ die Voraussetzungen der Nr. 2 erfüllt sind

Das Kriterium „soweit“ gebietet Aufteilung (s. auch Anm. 1931). Wird ein einheitliches Entgelt zT für Leistungen vor, zT für Leistungen nach dem Abschlußstichtag geleistet, so muß nach BFH v. 24.8.1983 – I R 16/79 (BStBl. II 1984, 273 [276]) der Teil des Entgelts, der eine Vorleistung darstellt, „hinreichend deutlich erkennbar gemacht werden“, kalkulatorische Aufteilung genüge nicht (uE eine problematische Zusatzbedingung; schätzungsweise Aufteilung müßte genügen, zumal „bestimmter“ Aufwand gesetzlich nicht verlangt wird). Aufzuteilen sind die Einnahmen auch, wenn sie zT auf abzugrenzende, zT auf nicht abzugrenzende Leistungen entfallen (BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25) oder auf abzugrenzende Leistungen mit unterschiedlichem Zeitbezug.

1942 c) Höhe des passiven Rechnungsabgrenzungspostens

Obergrenze des pass. RAP sind die gebuchten Einnahmen (s. hierzu Anm. 1935).

Darunter bemißt sich der an den einzelnen Bilanzstichtagen zu bildende pass. RAP gem. BFH v. 17.8.1967 – IV 285/65 (BStBl. II 1968, 80) nach dem Umfang der in künftigen Jahren noch zu erbringenden Leistungen.

Die Höhe der passiven RAP ergibt sich im Regelfall des gegenseitigen Vertrags mit zeitbezogenen (Gegen-)Leistungen aus dem Verhältnis der nach dem Abschlußstichtag noch zu erbringenden zeitbezogenen Gegenleistung zur gesamten zu erbringenden Gegenleistung (BFH v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607, und v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122):

$\text{passiver RAP} = \frac{\text{erhaltene Vorleistung des Vertragspartners (gebuchte Einnahmen)}}{\text{gesamte vertraglich zu erbringende eigene Leistung}} \times \text{am Abschlußstichtag ausstehender Teil der eigenen Leistung}$

Bei gleichbleibenden Mengen, Wert und Qualität der Leistung kann das Verhältnis durch Zeiträume ausgedrückt werden, was zu einer linearen Auflösung führt; ansonsten müssen diese Veränderungen (zB verminderte Kapitalüberlassung, erhöhter Leistungsumfang) gewichtet berücksichtigt werden; hierzu können die für die aktive RAP dargestellten Berechnungsmodalitäten (s. Anm. 1932, 1942) entsprechende Verwendung finden. Zur Auflösung, wenn die Leistungsverpflichtung nach Art und Umfang nicht gleich bleibt: BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122.

Ein Wahlrecht zwischen verschiedenen Auflösungsmethoden erkennt die Rspr. zu Recht nicht an wegen der Pflicht zur RAbgr. und weil die RAP-Bemessung nicht dem Belieben des Stpfl. überlassen bleiben kann, da er sonst über seine stl. Leistungsfähigkeit disponieren könnte (BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122).

Maßgeblichkeit des rechtlichen Werts der Leistung: Die Bewertung von ausstehender und insgesamt geschuldeter Leistung soll nach BFH (zB BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 686) nach dem rechtlichen Wert der Leistungen erfolgen, nicht nach der Höhe der Ausgaben (Kosten), die bei der Leistungserbringung anfallen, weil „die Bilanz im Rechtssinne keine Kostenrechnung“ ist (so BFH v. 17.7.1974 – I R 195/72, BStBl. II 1974, 684).

Stellungnahme: UE zutreffend, soweit BFH damit die Aufgabe der sog. einheitlichen Behandlung von schwebenden Geschäften (zB BFH v. 4.5.1977 – I R 27/74, BStBl. II 1977, 802 mwN), dh. eine zeitlich/betragsmäßige korrespondierende Ausgaben-Einnahmen-Zurechnung, bezeichnen wollte. Aus dem vielzitierten Schlagwort (mißglückt, da Kostenrechnung ohnehin andere Zwecke verfolgt, vgl. zB HABERSTOCK, Grundzüge der Kosten- und Erfolgsrechnung, 1982, 53 ff.) darf jedoch uE nicht geschlossen werden, daß nur rechtliche Kriterien der Leistungsbewertung relevant werden (so aber teilw. die Rspr., zB BFH v. 26.5.1976 – I R 80/74, BStBl. II 1976, 622). Vielmehr kommt es auf den am Abschlußstichtag noch ausstehenden, *wirtschaftlich* nach Zeit, Menge oder Wert gemessenen Anteil der Gesamtleistung an (s. entsprechende Ausführungen bei akt. RAbgr., Anm. 1932). Im Zweifel dürften die für die (teilweise) Gewinnrealisierung geltenden Maßstäbe (s. Anm. 49x [7]) Anwendung finden, weil es um Realisierung von „Erträgen“ geht; zur Bedeutung der Qualifizierung der Leistungen s. auch ROSE, StbJb. 1983/84, 155. Die neuere Rspr. sieht auch mehr die wirtschaftliche Gegenleistung als bestimmend an (s. Anm. 1927).

Vermindert sich der noch ausstehende Teil der eigenen Leistung oder fällt er ganz weg, so kommt uE im entsprechenden Ausmaß eine Verminderung des Passivpostens in Betracht. „Ertrag“ kann auch „a. o. Ertrag“ sein. Es ist uU über den verkürzten Verteilungszeitraum Ertrag durch Auflösung des pass. RAP zu realisieren. Erfolgt die Auflösung anlässlich einer Betriebsaufgabe/-veräußerung, so gehört der durch die Auflösung entstehende Ertrag zum lfd. Gewinn, nicht zum Veräußerungsgewinn (ähnlich für Disagio-Auflösung: BFH v. 12.7.1984 – IV R 76/82, BStBl. II 1984, 713).

Verlängert sich der Leistungszeitraum, so ist der restliche Betrag auf den längeren Zeitraum zu verteilen.

Wesentlichkeit: Danach wird man zB ohne weiteres vereinfachend idR eine monatsgenaue Abgrenzung vornehmen und zumindest auf eine Abgrenzung von Zeiträumen unter einem Monat verzichten können (für einen 7-Tages-Zeitraum auch: OFD Düss. v. 10.4.1969, s. Anm. 2000 „Kraftfahrzeugsteuer“ und Anm. 1921).

Berechnungsweisen: Die bei der aktiven RAbgr. aufgeführten Bestimmungsgleichungen der RAP gelten entsprechend (s. Anm. 1932). Zu den grundsätzlichen Auflösemöglichkeiten, am Bsp. von Leasing-Forfaitierung: BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122.

1943–1944 Einstweilen frei.

IV. Der Sonderfall des Unterschiedsbetrages zwischen Auszahlungs- und Rückzahlungsbetrag eines Darlehens (Disagio/Damnum, Agio)

Schrifttum:

Bis 1970: AULER, Abgeld, Aufgeld, in: Lexikon des kfm. Rechnungswesens, 2. Aufl., Stuttg. 1955, Bd. 1 Sp. 13, 162; BANKMANN, Das Disagio in Bil. und Kostenrechnung, DB 1956, 1114; PLETT, Das Damnum bei Darlehen mit Tilgung in Raten, BB 1957, 173; LEISSELE, Das Damnum im StRecht, StuW 1959, 103; CORING, Teilwertabschreibung eines Damnums, DSStZ 1961, 101; KRAH, Die estl. Behandlung des Damnums, StWa. 1961, 42; WEISENSEE, Zum Abzug des Damnums im EStRecht, DB 1961, 1529; FASOLD, Das Disagio in Hdl.- u. StRecht, BB 1962, 345; o.V., Damnum bei vorzeitiger Schuldablösung, DB 1962, 919; WEISSE, Damnum und Tilgungsstreckung im StRecht – Ist ein Wandel der Rspr. in Sicht?, DSStR 1962, 89; APPEL, Damnum bei Fälligkeitsdarlehen, DB 1963, 254; FALKENROTH, Damnum-Verteilung auf die Laufzeit des Darlehens, BB 1963, 641; HOFFMANN, Buchführungs- und BilProbleme in der neueren Rspr. des BFH, StuW 1963, 618; LOEPELMANN, Urt.-Bespr. zu BFH v. 15.5.1963 – I 272/61 U und v. 8.11.1963 – VI 61/63 S; GRÜTZBACH, Disagio in wirtschaftlicher und rechtlicher Sicht, BB 1964, 1367; HOFFMANN, Bespr. BFH v. 10.1.1964 – VI 1/61 U, FR 1964, 198; VANGEROW, Bespr. BFH v. 8.11.1963 – VI 62/63 S und v. 11.12.1963 – VI 135/62, StuW 1964, 255; WEISSE, Zusatzdarlehen in Höhe des Damnums, DSStR 1964, 305; VOGEL, Aktuelle Fragen des EStRechts, StBj. 1964/65, 199; THOMA, Tilgungsstreckung, StBp. 1965, 42; o.V., Darlehensabgeld bei Zinsherabsetzung, DB 1965, 683; OSWALD, Darlehensnebenkosten, insb. das Damnum, Behandlung, ZMR 1965, 260; o.V., Zum Abzug des Damnums, DB 1966, 601; HAHN, Damnum im Meinungsstreit, FR 1966, 214; LITTMANN, Zum Abzug des Damnums bei privater und betrieblicher Darlehensaufnahme, Inf. 1966, 245; REICHEL, Behandlung des Disagios in der StBil. des Darlehensgebers, Inf. 1966, 318; WIHTOL, Damnum im Meinungsstreit, FR 1966, 216; BEHRENS, Behandlung des Damnums bei Einlagevorgängen in ein Betriebsvermögen, DB 1967, 140; HOFFMANN, Buchführungs- und Bilanzierungsfragen in der neueren Rspr. des BFH, StuW 1968, 314; DÖLLERER, Aktienrecht und Steuerrecht, WPg. 1969, 333; DÖLLERER, Die Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil., BB 1969, 501; MITTELBACH, Ausweis drohender Verluste aus Kreditverträgen bei ungünstigen Kreditkonditionen?, DB 1969, 407; FELLA, Das Damnum im EStRecht, StWa. 1970, 177; HOFFMANN, Bespr. BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69, FR 1970, 354; MAASSEN, Ärger mit dem Damnum oder: Haben RAP einen Teilwert?, StBp. 1970, 134; MITTELBACH, Anm. zu BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69, FR 1970, 355; o.V., Damnum (Disagio): Keine Teilwertabschreibung, DSStR 1970, 149.

1971–1980: WENTORP, Behandlung des Disagios beim bilanzierenden Kreditnehmer, StWa. 1971, 27; JACOBS, Stellen die aktienrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften einen Verstoß gegen das Realisationsprinzip dar?, WPg. 1972, 173; CRONE-ERDMANN, Behandlung von Agio u. Ausgabekosten in der Hdl. u. StBil. der AG u. GmbH, DB 1975, 1277; HÜTTEMANN, GoB für Verbindlichkeiten, 2. Aufl. Düsseldorf 1976, 81; H. VOGEL, Zur Bildung von Rückstellungen im Steuerrecht, JbFStR 1977/78, 263; GLADE, Bespr. BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, StBj. 1978/79, 571; KRUSE, Aktivierungsfragen, Von der dynamischen zur statischen Bilanzauffassung und zurück?, JbFStR 1978/79, 172; LONGIN/SCHLEHE, Das Damnum vorweggezahlter Zins, DSStR 1979, 8; OESTEREICH, Zur Rechtsnatur des Damnums (Auszahlungsdisagios), WM 1979, 822; HANNEMANN/LINDNER/TIETGEN, Abgrenzung von Agio/Disagio sowie Bearbeitungsgebühren im Darlehensverkehr, Betriebsw. Blätter 1980, 146; KUPSCH, Zur Bilanzierung des Unterschiedsbetrages bei Ver-

bindlichkeiten gemäß § 156 Abs. 3 AktG und Art. 41 4. EG-Richtlinie, WPg. 1980, 379; THIELEN, Abgrenzung des Disagios für Darlehen, Betriebsw. Blätter 1980, 18.

1981–1990: PRASS, Zeitanteilige Rückzahlung des Disagios (Agios) bei vorzeitiger Kündigung eines langfristigen Darlehens, BB 1981, 1058 (dazu RIEGER, Steuerliche Konsequenzen aus dem Zinscharakter von Disagio und Damnum, BB 1981, 2133); DZIADKOWSKI, Bilanzhilfsposten (Bilanzierungshilfen) und Bewertungshilfen im künftigen Handelsbilanzrecht, BB 1982, 1336; DEDNER, Die Auswirkungen der Höhe des steuerlich abzugsfähigen Damnums auf die Effektivverzinsung des Darlehens, StB 1983, 348; HENERICHS, Einlage von Verbindlichkeiten in ein Betriebsvermögen, BB 1983, 1980; RITZROW, Darlehensabgeld (Damnum, Disagio) bei Fälligkeits- und Tilgungsdarlehen, StSem. 1983, 206; BROSCHE, Das Disagio im Bewertungsrecht, DB 1984, 1696 und 1985, 1434; WAGNER, Effektivverzinsung und Disagio-Abgrenzung, DB 1985, 142; MATHIAK, StuW 1985, 83; FEDERMANN, Der Darlehens-Unterschiedsbetrag in Handels- und Steuerbilanz, StuSt. 1986, 266; KÜFFNER, Das „Neue“ Disagio in Handels- und Steuerbilanz, DStR 1986, 555; PÖLLATH/RODIN, Besteuerung niedrig verzinslicher Optionsanleihen, DB 1986, 2094; CLEMM: Abzinsung von Passiva, StJb. 1987/88, 67; DÖLLERER, Disagio als Kapitalertrag des Gläubigers bei Schuldverschreibungen, BB 1988, 884; RODIN, Disagio, Diskont und Damnum im Einkommensteuerrecht, Köln 1988; VEIT, Das Aktivierungswahlrecht für ein Disagio – eine Bilanzierungshilfe? BB 1989, 524; KÖNDGEN/BUSSE, Rechtsprechungsänderung zum Disagio: Zivil- und steuerliche Fragen zur Entgeltgestaltung beim Darlehen, ZBB 1990, 214; BROSCHE, Das Disagio als Schuldposten im Bewertungsrecht, DB 1990, 65.

1991–2004: BACHEM, Das Auszahlungsdisagio in Bilanz und Vermögensaufstellung des Darlehensnehmers, BB 1991, 1671; BACHER, Besteuerung umlaufbedingter Disagios bei festverzinslichen Wertpapieren, BB 1991, 1685; JANSSEN, Hauptprobleme des Disagios (Damnums) im Einkommensteuerrecht, DStZ 1992, 430; WINDMÖLLER, Nominalwert und Buchwert – Überlegungen zur bilanziellen Behandlung des Disagios, in: FS Forster, Düsseldorf 1992, 689; VEIT, Die Bilanzierung eines Disagios, in: OTTE, GmbH-Rechnungslegung, Herne/Berlin 1992, 337; VEIT, Die Behandlung des Disagios in Handels- und Steuerbilanz, WISU 1992, 165; FELLA, Das Damnum bei der ESt., StWa. 1996, 139; PLEWKA/SCHIMMELE, Die Behandlung des Emissionsdisagios in der Bilanz des Emittenten, DB 1998, 2494; HAHNE, Behandlung des Emissionsdisagios in der Handels- und Steuerbilanz des Emittenten, DB 2003, 1397; PAUS, Disagio, LSW Gr. 4/98, 1 (1/2004); RITZROW, Der Darlehensunterschiedsbetrag in der Hdl.- und StBil., StuSt. 2004, 509; WARNKE, Ausgabe von Optionsanleihen – BilStliche Behandlung beim Emittenten und Investor, EStB 2004, 154.

S. auch Schrifttum zu „RAP“ vor Anm. 1900.

1. Allgemeine Erläuterungen zum Unterschiedsbetrag

a) Die Begriffe Disagio/Damnum und Agio

1945

Bei Darlehen entspricht häufig der Betrag, über den der Schuldner verfügen kann (Verfügungs-, Auszahlungsbetrag), nicht dem Betrag, den er zurückzahlen hat (Rückzahlungs-, Erfüllungsbetrag). Verfügungsbetrag ist dabei der Betrag, der vom Gläubiger dem Schuldner ausgegeben wird; Minderungen, die sich aufgrund anderer Rechtsverhältnisse ergeben (zB Steuern, sonst. Geldbeschaffungskosten), bleiben hierbei unberücksichtigt (BFH v. 4.5.1977 – I R 27/74, BStBl. II 1977, 802).

Auszahlungsbetrag, der andererseits dem Verfügungsbetrag (VB) entspricht, und/oder Rückzahlungsbetrag (RB) können sich zudem vom Nennbetrag (NB) unterscheiden. Von den zwischen Auszahlungs-, Erfüllungs-, Rückzahlungs- und Nennbetrag (zu den Begriffen s. auch § 6 Anm. 1132) grundsätzlich bestehenden neun Kombinationsmöglichkeiten:

RB \ VB	VB > NB (z.B. 103)	VB = NB (100)	VB < NB (z.B. 92)
RB > NB (z.B. 105)	a) Kombination	d) Rückzahlungs- agio	g) Kombination
RB = NB (100)	b) (Begebungs-)Agio	e) pari	h) (Begebungs-) Disagio
RB < NB (z.B. 98)	c) Kombination	f) Rückzahlungs- disagio	i) Kombination

kommen bei reinen Darlehensverhältnissen außer dem Fall der pari-Begebung mit pari-Rückzahlung (e) praktisch nur die Fälle

- h) Verfügungsbetrag (92) < Rückzahlungsbetrag (100)
(= Nennbetrag),
- d) Verfügungsbetrag (100)
(= Nennbetrag) < Rückzahlungsbetrag (105) und
- g) Verfügungsbetrag (92) < Rückzahlungsbetrag (105)
(< Nennbetrag) (> Nennbetrag)

in Betracht.

Der sich ergebende Differenzbetrag wird im Fall h) *Abgeld* (Disagio, Damnum), im Fall d) *Aufgeld* (Agio) genannt, während g) ein selten anzutreffender Kombinationstyp ist (s. Beispiel bei BIERGANS, ESt., 6. Aufl. 1992, 354). Zum Ausnahmefall (f) des den Rückzahlungsbetrag übersteigenden Verfügungsbetrags (*Rückzahlungsdisagio*) s. ADLER/DÜRING/SCHMALZ, VI. 1998, § 250 Rn. 87: Rückzahlungsdisagio als Fall des Unterschiedsbetrags; HÜTTEMANN, GoB für Verbindlichkeiten, 2. Aufl. 1976, 100; HOFBAUER/KUPSCH: Bonner Hdb. Rleg, (2002) § 250 Rn. 88 ff.: pass. RA beim Schuldner. Gelegentlich wird im Schrifttum auch der Fall des *Begebungsagios* genannt (zB VB = 103, RB = 100; oben Fall b), s. zB KSM/BAUER, § 5 Rn. F 306.

§ 250 Abs. 3 HGB faßt alle Unterschiede zwischen Ausgabe-(Verfügungs-) und Rückzahlungsbetrag unter der Bezeichnung „*Unterschiedsbetrag*“ zusammen, regelt aber – rechtsformunabhängig – nur die Fälle, bei denen der Rückzahlungsbetrag höher ist als der Ausgabebetrag (das sind – in der Abbildung grau hinterlegt – jedenfalls die Fälle d, g und h sowie uU a und i). Das Steuerrecht kennt eine solche Definition und Regelung für den „*Unterschiedsbetrag*“ nicht, vielmehr sind für jeden einzelnen Fall die Kriterien der RAP anzuwenden.

Disagio/Damnum (Abgeld) ist stets ein unter den Nominalbetrag reichender Abschlag. Dieser kann sich auf den Ausgabebetrag (Verfügungsbetrag) als sog. Begebungs-, Emissionsdisagio (Fall h) beziehen, aber auch seltener auf den Rückzahlungsbetrag (sog. Rückzahlungsdisagio, Fall f). Im Regelfall ist das (Begebungs-)Disagio der Betrag, den der Schuldner eines Darlehens weniger als den Nennbetrag erhält, bzw. der Betrag, um den der vom Gläubiger zur Verfügung gestellte Betrag den Nennbetrag des Darlehens unterschreitet. In diesem Sinne definiert auch BFH v. 15.7.1998 – II R 40/97 (BStBl. II 1999, 337) das

Emissionsdisagio als Differenz zwischen dem Nennwert und dem Ausgabebetrag einer Inhaberschuldverschreibung.

Disagio und Damnum werden begrifflich häufig gleichgesetzt (zB FASOLD, BB 1962, 346; BGH v. 6.2.1963 – V ZR 4/61, BB 1963, 410); gelegentlich wird das Disagio auf den Spezialfall der Teilschuldverschreibungen bezogen (zB HÜTTEMANN, GoB für Verbindlichkeiten, 2. Aufl. Düsseldorf 1976, 81; LEISSE, StuW 1959, 103) oder das Damnum auf den Spezialfall des Hypothekendarlehens (zB ADS VI. 1998, § 250 Rn. 87; BACHMANN, BB 1991, 1671; TRÜTZSCHLER in: Küting/Weber, Hdb. der Rleg. 5. Aufl. 2002, § 250 Rn. 74). Überwiegend wird das Disagio/Damnum *ieS* als bloßer Unterschiedsbetrag interpretiert (zB ADS VI. 1998, § 250 Rn. 84; HÜTTEMANN, GoB für Verbindlichkeiten, 2. Aufl. Düsseldorf 1976, 82; FASOLD, BB 1962, 346; VAN DER VELDE, StbJb. 1961/62, 395). Seltener auch *imS* unter Einbeziehung der gegenüber Dritten geleisteten Geldbeschaffungskosten (s. Nachweise bei FASOLD, BB 1962, 346).

Agio (Aufgeld) ist stets ein Zuschlag zum Nennbetrag einer Verbindlichkeit/Forderung. Dies kann entweder der Unterschiedsbetrag zwischen dem vom Schuldner zurückzuzahlenden Betrag und dem niedrigeren Nennbetrag der Verbindlichkeit (*Rückzahlungsagio, Fall d*) oder der Unterschiedsbetrag zwischen dem höheren Ausgabebetrag und dem niedrigeren zurückzuzahlenden Nennbetrag eines Darlehens (*Begebungs-, Auszahlungsagio, Fall b*) sein.

► Auf *Wertpapiere* sind die ursprünglich für Darlehen geltenden Überlegungen nicht durchgängig zu übertragen: Wertpapiere sind grundsätzlich mit ihren Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2) und nicht mit dem Nennbetrag anzusetzen (vgl. § 6 Anm. 908).

▷ Den *Zero-Bonds* sieht die hM nicht als einen Fall des Disagios oder Agios (zB HFA Stellungnahme 1/1986, WPg. 1986, 248; TIEDCHEN, HdJ Abs. II/8 Rn. 171; WPH I (2000) E 200; BMF v. 5.3.1987, BStBl. I 1987, 394), obwohl es sich um einen Grenzfall im Verhältnis zwischen laufendem Zins (hier Null-Coupon) und Unterschiedsbetrag (Disagio/Agio) handelt. Hier wird dem zutreffenden Ausweis der Verbindlichkeit mit dem überlassenen Kapital zzgl. der bisher aufgelaufenen Zinsen der Vorrang eingeräumt. Ein Unterschiedsbetrag kann allerdings entstehen, wenn der Ausgabebetrag (tatsächlicher Verkaufskurs) vom Emissionsbetrag (nomineller Plazierungsbetrag) abweicht (s. HFA Stellungnahme, HFA 1/1986, WPg. 1986, 248; RH VFA 1001, WPg. 2000, 440; ferner: KUPSCH in: Hofbauer/Kupsch, Bonner Hdb. Rleg., 2002, § 250 Rn. 84 ff.).

▷ Bei *Inhaber- und Orderschuldverschreibungen* stellt das Emissionsdisagio einen Kaufpreisabschlag, nicht vorausgezahltes Entgelt für die Kapitalnutzung dar (BFH v. 15.7.1998 – II R 40/97, BStBl. II 1999, 337; die Entscheidung betrifft zwar die Einheitsbewertung, doch hat die zivilrechtliche Würdigung als Kaufpreisabschlag, nicht Zinsvorauszahlung, auch stbil. Folgen, s. PLEWKA/SCHIMMELE, DB 1998, 2494).

▷ Zur *Behandlung eines Aufgelds bei Optionsanleihen* beim Emittenten und beim Investor: WARNEKE, EStB 2004, 2154; ferner FG München v. 4.2.2004, EFG 2004, 846 (Rev. eing. BFH I R 26/04: Aufgeld als Verbindlichkeit).

Es ist daher geboten, zwischen einem Darlehens- und Wertpapier-/Schuldverschreibungs- Disagio/Agio zu unterscheiden.

b) Rechtsentwicklung zur Bilanzierung des Unterschiedsbetrags

Zur Entwicklung der den Unterschiedsbetrag betreffenden Rechtsvorschriften in § 133 Abs. 6 Satz 2 AktG 1937 und § 156 Abs. 3 AktG 1965 s. ADS, Rechnungsleg. u. Prüf. d. AG, 4. Aufl., § 156 Tz. 24.

1946

§ 250 Abs. 3 HGB wurde gem. Art. 41 Abs. 1 Satz 1 der 4. EG-Richtlinie mit dem Bilanzrichtliniengesetz v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) eingefügt. Damit wurde die Regelung eines Aktivierungswahlrechts für den Unterschiedsbetrag zwischen dem höheren Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit und ihrem Ausgabebetrag in den für alle Kaufleute geltenden Teil des HGB aufgenommen, außerdem eine Regelung wonach der Unterschiedsbetrag durch planmäßige Abschreibungen zu tilgen ist, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können. Damit fällt zumindest der aktivische Unterschiedsbetrag handelsrechtlich nicht unter die Regelung der klassischen Rechnungslegung; vielmehr wird – ohne Forderung nach Zeitbestimmtheit – eine Bilanzierungshilfe angenommen (zB BACHEM, BB 1991, 1672 mwN; KÜFFNER, DStR 1986, 556; VEIT, BB 1989, 527). Für die Behandlung beim Schuldner mangelt es an einer handelsrechtlichen Regelung, so daß nur die Passivierung als RAP bleibt. Zutreffend wird auch die Auffassung vertreten, das Disagio habe Merkmale eines RAP und einer Bilanzierungshilfe (TIEDCHEN, HdJ Abt. II/8, Rn. 177; KÜFFNER, DStR 1986, 555: „echte Bilanzierungshilfe“, s. auch unten Anm. 1949). Inzwischen gilt die Vorschrift des § 250 Abs. 3 als obsolet (KÖHLE, RAbgr. in BilTheorie und BilRecht, 2003, 185). Zu § 250 HGB korrespondierend wurde mit dem BilRiLiG in § 268 Abs. 6 HGB für KapGes. gesonderter Ausweis oder Anhangsangabe für den Unterschiedsbetrag kodifiziert.

Rechnungsabgrenzung bei Kreditinstituten: § 25 Abs. 1 HypBkG und § 23 SchiffBG sind durch § 340e Abs. 2 HGB ersetzt worden, vgl. MünchKomm., § 340e HGB Rn. 19. Danach wird die Möglichkeit eingeräumt, Hypothekendarlehen und andere Forderungen mit ihrem Nennbetrag anzusetzen, sofern der Unterschiedsbetrag zwischen Nenn- und Auszahlungsbetrag oder den AK Zinscharakter hat. Ein positiver Unterschiedsbetrag ist in den passiven RAP, ein negativer in den aktiven RAP aufzunehmen; außerdem sind planmäßige Auflösung und gesonderte Angabe vorgeschrieben. Stl. wirkt sich die Regelung wegen des Vorrangs von Abs. 5 Satz 1 nicht aus (zur unabhängigen stl. Bilanzierung auch schon Nieders. FinMin. v. 19.1.1987, BB 1987, 249).

Internationale Rechnungslegung: Nach IAS 23.5 (b) iVm. 23.7 muß ein Disagio als „Finanzierungskosten“ über die Laufzeit der Verbindlichkeit erfolgswirksam verteilt werden, wobei kein Aktivposten gebildet wird, sondern die Verbindlichkeit mit annuitätisch steigendem Wert auszuweisen ist (IAS 39.93 iVm. IAS 39.10). Ein passiver RAP kann nur gebildet werden, wenn die Voraussetzungen einer Schuld (*liability*) erfüllt sind (s. IAS 1.26). Es ist idR keine entsprechende Bilanzierung nach HGB und IAS (und EStG) zu erreichen (HÖMBERG/KÖNIG in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 250 HGB Rn. 537).

Auch nach US-GAAP wird ein Disagio nicht als aktiver RAP abgegrenzt, sondern vom Wert der Verbindlichkeit – gesondert ausgewiesen (so TIEDCHEN, HdJ II/8 Rn. 186) – abgezogen (APB 21.16) und über die Laufzeit wird die Verbindlichkeit erfolgswirksam zugesprochen.

In § 5 Abs. 3 (später Abs. 5) wurde bei der Kodifizierung des § 250 Abs. 3 HGB eine entsprechende Regelung des „Unterschiedsbetrags“ ins Steuerbilanzrecht nicht übernommen. Es müssen daher die Merkmale eines ansatzpflichtigen aktiven oder passiven RAP geprüft werden. Das Wahlrecht des § 250 Abs. 3 HGB dürfte über das Maßgeblichkeitsprinzip (Abs. 1) und die Wahlrechts-Rspr. des BFH (BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291) allerdings dann *nicht* zu einer Aktivierungspflicht bzw. einem Passivierungsverbot führen, wenn man die handelsrechtliche Regelung als „Bilanzierungshilfe“ (VEIT, BB 1989, 524: „ergebnisverbessernde Aktivierungshilfe“) ansieht.

Im Bewertungsrecht wurde unterschiedlich vorgegangen:

Unter der Geltung der § 19 Abs. 1 Nr. 2, § 95, § 97 Abs. 1 Nr. 4, § 98a und § 103 BewG aF wird nach gefestigter Rspr. (zuletzt BFH v. 15.7.1998 – II R 40/97, BStBl. II 1999, 337 [338 mwN]) in jedem Einzelfall – soweit das Disagio laufzeitabhängiger Zins ist – geprüft, ob ein (selbständig bewertbares) WG vorliegt (Abschn. 56 Abs. 3 VStR 1995, BMF v. 25.6.1991, BStBl. I 1991, 701).

Seit Änderung des § 109 Abs. 1 BewG werden dem Grunde und der Höhe nach auch die „sonstigen Ansätze“, zu denen auch die Agio-/Disagioabgrenzungen der StBil. gehören, in die Vermögensaufstellung übernommen. Auf die WG-Eigenschaft kommt es nicht mehr an.

c) Wirtschaftliche Bedeutung und Rechtsnatur des Unterschiedsbetrags 1947

Disagio/Damnum: Der Unterschiedsbetrag kann grundsätzlich zusätzlicher Zins oder besonderes Entgelt für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Kreditgewährung sein; bei Wertpapieren ist auch Würdigung als Kaufpreinsnachlaß möglich.

► *Zusätzlicher Zins:* Wirtschaftlicher Zweck der Vereinbarung eines Disagios/Damnuns kann zum einen sein, einen zusätzlichen einmaligen Zins für die Kapitalüberlassung im voraus zu erhalten/zu zahlen.

Zum Zinscharakter des Disagios: BGH v. 6.2.1963 – V ZR 4/61, DB 1963, 514: „zinsähnlich“; FASOLD, BB 1962, 346; ADS VI. 1998, § 250 Rn. 86: zusätzliche Vergütung für Kapitalüberlassung; Begr. zum 5. Ges. zur Änd. u. Ergänzt. des HypBankGes. v. 14.1.1963, BGBI. I 1963, 9; auch BTDrucks. IV/624: vorwegbezahlter Zins; Ausschlußbericht zu § 156 Abs. 3 AktG 1965, abgedr. bei KROPPF, AktG; BFH v. 6.12.1965 – GrS 2/64 S, BStBl. III 1966, 144 mwN; v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209.

Ggf. liegt die Absicht zugrunde, eine „Feineinstellung“ des abgerundeten, auf den Nennwert bezogenen Zinssatzes vorzunehmen, die lfd. Zinszahlungsverpflichtungen optisch zu verringern (MAUL, WPg, 1980, 239), oder stl. Vorteile seitens des Darlehensgläubigers mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder Überschufseinkünften) zu vermitteln. Jedenfalls verkörpert es die Differenz zwischen Nominal- und Effektivverzinsung (BACHEM, BB 1991, 1671 mwN).

Kein Nutzungsentgelt für Kapitalüberlassung ist bspw. ein *bei Übertragung einer festverzinslichen Schuldscheindarlebensforderung* von dem Zedenten auf den Zessionar vereinbartes Abgeld. Es steht nicht in Zusammenhang mit dem Kapitalnutzungsverhältnis, das zwischen dem Zessionar und dem Darlehensschuldner entsteht (FG Hamburg v. 11.10.1990, EFG 1991, 478, nrkr.; BFH v. 21.5.1993 – VIII R 1/91, BStBl. II 1994, 93).

► *Besonderes Entgelt:* Stattdessen oder auch daneben kann zum anderen der Unterschiedsbetrag auch Bestandteile enthalten, die weder von der Kapitalhöhe noch von der Laufzeit abhängig, sondern Entgelt für die grundsätzliche Einräumung, Bearbeitung und/oder für die Abwicklung des Kredits sind und damit den Charakter einer selbständigen Erstattung von Kosten oder der Abgeltung selbständiger Dienstleistungen haben.

S. auch HÜTTEMANN, GoB für Verbindlichkeiten, 2. Aufl. 1976, 86, und die Rspr. zur Behandlung des Disagios iSd. § 8 Nr. 1 GewStG; BFH v. 23.2.1966 – VI 209/63, BStBl. III 1966, 375; v. 29.10.1974 – I R 21/73, BStBl. II 1975, 113; Abschn. 46 Abs. 1, 4 GewStR (1998); ansatzweise auch BGH v. 2.7.1981 – III ZR 8/80 u. III ZR 17/80, DB 1981, 2023; KÜFFNER, DStR 1986, 555: Preis für Zinsbindung, mit Hinweis auf PRASS, BB 1981, 1058.

Allerdings hat sich ein deutlicher Wandel der Regelfälle in Richtung Zinscharakter ergeben (s.u. „Stellungnahme“), der sich auch in Rspr. und Schrifttum niedergeschlagen hat.

► *Kaufpreisminderung*: Beim Sonderfall eines Emissionsdisagios bei Schuldverschreibungen soll nach dem Zivilrecht (ausführliche Begründung s. BFH v. 15.7.1998 – II R 40/97, BStBl. II 1999, 337) kein laufzeitabhängiger Zins, sondern eher ein Abschlag vom „Kaufpreis“ des Wertpapiers anzunehmen sein. Die Entscheidung v. 15.7.1998 ist zwar zur bewertungsrechtlichen Beurteilung ergangen, ist jedoch in der Begründung auch bilanzsteuerlich von Bedeutung (glA PLEWKA/SCHIMMELE, DB 1998, 2494).

► *Rechtsprechung*: Nach der Rspr. werden alle neben dem Nominalzins erbrachten geldlichen Leistungen des Darlehensnehmers „in der Regel“ (!) einheitlich als Vergütungen für die Überlassung des Darlehenskapitals betrachtet.

ZB schon BFH v. 24.11.1971 – I R 109/71, BStBl. II 1972, 179 mwN; v. 17.7.1974 – I R 195/72, BStBl. II 1974, 684; v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262; v. 12.7.1984 – IV R 76/82, BStBl. II 1984, 713.

Nach der früheren Rspr. des BGH stand es im Ermessen der Parteien, ob sie ein Disagio als Kosten der Kreditgewährung oder als laufzeitbezogenen Zins vereinbaren (zB BGH v. 2.7.1981 – III ZR 8/80 und III ZR 17/80, DB 1981, 2023).

Entsprechend erkannte noch BFH v. 30.6.1966 – VI 162/65 (BStBl. II 1966, 581) die Unterscheidung der verschiedenen Bestimmungsgründe des Unterschiedsbetrags (s.o.) an. Nach BFH v. 6.12.1965 – GrS 2/64 S (BStBl. III 1966, 144) war jedoch idR von einer solchen Aufteilung durch den Schuldner abzusehen und in vollem Umfang zinsähnlicher Aufwand anzunehmen. Allerdings kannte BFH v. 24.10.1978 – VIII R 201/73 (BStBl. II 1979, 178 betr. VuV-Einkünfte) auch wieder ein nicht laufzeitbezogenes Disagio, mit dem Kosten getilgt werden, die dem Kreditgeber bereits entstanden sind und die ihm nicht erst im Laufe der Zeit erwachsen.

Die entscheidende Kehrtwendung hat die Rspr. des BGH 1990 eingeleitet, die das Disagio „im Zweifel“ (!) als laufzeitabhängigen Ausgleich für einen niedrigeren Nominalzins und damit als Vorauszahlung eines Teils der Zinsen ansieht (BGH v. 29.5.1990 – XI ZR 231/89, DB 1990, 1610; v. 12.10.1993 – XI ZR 11/93, DB 1994, 726; v. 8.10.1996 – XI ZR 283/95, DB 1996, 2430).

Inzwischen folgt die BFH-Rspr. für den *Regelfall* der Würdigung des Disagios durch den BGH, also als laufzeitabhängigen Ausgleich für einen niedrigeren Nominalwertzins und damit als Vorauszahlung eines Teils der Zinsen (zB BFH v. 20.10.1999 – X R 59/96, BStBl. II 2000, 259, allerdings zu § 10e Abs. 6). Teilweise wird der Unterschiedsbetrag (Damnum, Disagio) ausschließlich entweder als Mittel zur Feineinstellung des Zinses oder als eine zusätzliche Vergütung für die Kapitalüberlassung, die die in Form laufender Zinsen gewährte Vergütung ergänzt, angesehen (BFH v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722 mwN); rechnerisch stelle sich das Damnum somit als der Barwert der Differenz zwischen dem Zinssatz bei 100prozentiger Darlehensauszahlung und dem gewünschten niedrigeren Zinssatz dar.

Zum *Ausnahmefall* gibt es noch keine Rechtsprüche (s. auch unten: Disagio bei öffentlich geförderten Krediten, ausnahmsweise Darlehensnebenkosten: OLG Hamburg v. 11.7.1984, DB 1984, 2398), auch nicht zur Frage, ob ein bestimmter Sockelbetrag (BACHEM, BB 1991, 1671: ca. 2–3 vH) herausgerechnet werden muß. Vielmehr nahm die BFH-Rspr. bisher Einbeziehungspflicht der mit dem Disagio abgegoltenen Bearbeitungs-, Abschluß- und Verwaltungskosten aufgrund der These vom nicht aufteilbaren „einheitlichen Geschäft“ an (BFH v. 4.5.1977 – I R 27/74, BStBl. II 1977, 263 f.; v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II, 262) – abgesehen lediglich von den an Dritte geleisteten Zahlungen (BFH v. 25.5.1984 – III R 103/81, BStBl. II 1984, 617). Auch soll es unerheblich sein, ob ein Disagio oder eine Bearbeitungsgebühr vereinbart wird, da auch für die Kreditbearbeitungsprovision und Risikoprämie der Ansatz eines RAP ver-

langt wird, FG Baden-Württemberg v. 13.11.2002, EFG 2003, 379, rkr. Die – allerdings zum Bewertungsrecht ergangenen – BFH-Urt. v. 8.11.1989 – II R 29/86 (BStBl. II 1990, 207) und v. 15.7.1998 – II R 40/97 (BStBl. II 1999, 337) unterscheiden jedoch ausdrücklich den Fall der laufzeitunabhängigen Disagios (zB Bearbeitungsgebühren) und den Fall der Würdigung als laufzeitabhängigem Zinses.

► *Schrifttum:* Neuere Literaturmeinungen nehmen durchweg auch *zinsähnlichen Charakter* des Disagios an (zB ADS VI., § 250 Tz. 86; TRÜTZSCHLER in Küting/Weber, Hdb. der Rleg., Bd. 1, V. (Nov. 2002), § 250 Rn. 75; HAYN in Beck'sches HdReleg., B 218 Rn. 54). Andere Auffassung (wie früher schon hier: § 5 Anm. 1949) vertreten das nur für den Regelfall und lassen den Gegenbeweis bei laufzeitunabhängigen Kosten der Krediteinräumung zu (zB KSM/BAUER, § 5 Rn. F 244: je nach zivilrechtlicher Einstufung). Nach TIEDCHEN (HdJ Abt. II/8, Rn. 175 ff.) kann ein Disagio sowohl einmalige Ausgabekosten wie auch zusätzlichen Zins verkörpern; handelsbilanziell sei für den aktiven Unterschiedsbetrag eine Trennung nicht erforderlich, wohl aber für den passiven RAP und für die stl. Betrachtungsweise.

► *Stellungnahme:* In der Praxis der Darlehensgewährung wurde schon vor Jahrzehnten ein Funktions- und Qualitätswandel des Disagios von der Abgeltung der einmaligen Leistungen der Kreditbeschaffung, -gewährung usw. zum laufzeitabhängigen Zinsbestandteil wahrgenommen (zB PRASS, BB 1981, 1058, ergänzend RIEGER, BB 1981, 2133; ebenfalls für Zinscharakter: s. obige Rspr. und Schrifttum). Jedoch wird man uE weiterhin auf die Umstände des konkreten Einzelfalls abstellen müssen. UE wird idR eine Würdigung als laufzeitabhängige Kapitalvergütung angebracht sein, unter bes. Umständen – wenn es die Parteien so vereinbart haben – aber auch als besonderes Dienstleistungsentgelt mit Einmalcharakter (glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 244). Die Unterscheidung ist auch für die Bestimmung des Verteilungszeitraums von Bedeutung: Disagio auf kürzeren Zinsbindungszeitraum, andere Kreditnebenkosten sind sofort erfolgswirksam oder auf Darlehenslaufzeit zu verteilen. Insbes. verlangt auch die RAP-Voraussetzung „soweit“ (s. Anm. 1941) eine Trennung zwischen Ausgaben mit Einmalcharakter (zB Kreditgewährungskosten) und kapitalüberlassungstypischer Zeitbezogenheit von Zinsen. Da beides kombiniert vorliegen kann, sind uE zunächst die einmaligen Kreditgewährungskosten aus dem Disagio auszuscheiden, der Rest dann zu periodisieren. Es kommt dabei auf den erkennbaren Parteienwillen an, im Zweifel kann Zinscharakter angenommen werden.

Eine *Ausnahme* von der prinzipiellen Würdigung als laufzeitabhängige Kapitalvergütung erfährt ein Disagio, das bei Krediten aus öffentlichen Förderprogrammen von der vermittelnden, ausreichenden Bank als deren Vergütung abgezogen wird und dort verbleibt (BGH v. 8.10.1996 – XI ZR 283/95, BGHZ 133, 355). Ein solches Disagio ist mangels Laufzeitbezugs nicht abzugrenzen, sondern sofort Aufwand (glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 244).

Agio: Die Vereinbarung eines *Rückzahlungsaufgelds* (*Agios*) folgt gleichartigen Beweggründen, jedoch mit der Besonderheit der für den Gläubiger idR erleichterten nachträglichen Zahlung am Ende der Darlehenslaufzeit. Überwiegend bedeutet sie einen nachträglich zu leistenden Zins(-Zuschlag). Ein *Begebungsagio* (*-aufgeld*) hingegen stellt den Betrag dar, den der Gläubiger dem Schuldner bei Darlehensaufnahme ohne Rückzahlungspflicht zur Verfügung stellt; idR werden damit andere Vorteile, insbes. überhöhte zukünftige Zinszahlungen (AULER, Abgeld/Aufgeld, in Lex. des kfm. Rechnungswesens, 2. Aufl. 1955, Bd. 1 Sp. 159: für besondere Bonität) abgegolten. Besonderheiten können wiederum beim Be-

gebungs-Agio bei Überpariemissionen von Schuldverschreibungen bestehen (PLEWKA/SCHIMMELE, DB 1998, 2494 [2498]: keine RAbgr. in entspr. Anwendung des BFH-Urt. v. 15.7.1998 – II R 40/97, BStBl. II 1999, 337).

1948 Einstweilen frei.

1949 d) Der Unterschiedsbetrag als Rechnungsabgrenzungsposten (RAP)

Überblick: Die hM behandelt den Unterschiedsbetrag beim Schuldner und Gläubiger als RAP, diese Auffassung ist allerdings nicht unbestritten:

Behandlung beim Schuldner: Die Rspr. (s.u.) bejaht einen RAP oder läßt die Frage offen (ob aus dem Wahlrecht des § 250 Abs. 3 HGB stl. ein Aktivierungsgebot folge in entsprechender Anwendung des BFH-Beschl. v. 3.2.1969 – GrS 2/68 BStBl. II 1969, 291, oder ob Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Rechtsgrundlage ist); das überwiegende Schrifttum (s.u.) nimmt ebenfalls einen RAP ieS an, zT wird daran aber auch gezweifelt, zT werden uU ein immaterielles WG oder eine handelsrechtliche Bilanzierungshilfe angenommen (s.u.) sowie die Anwendbarkeit des Wahlrechtsbeschlusses des BFH bezweifelt; uE handelt es sich um einen RAP ieS, wenn die zusätzliche Voraussetzung der Zeitbestimmtheit (s. Anm. 1925a) erfüllt ist, und nicht um ein immat. WG (s.u.).

Behandlung beim Gläubiger: Ähnliche Einordnungsprobleme bestehen bei der Behandlung des Unterschiedsbetrags auf Gläubigerseite. Hier fehlt zudem eine § 250 Abs. 3 HGB entsprechende Vorschrift, so daß allein die Kriterien für passive RAP in § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 und die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze für Darlehensforderungen und Ertragsrealisierungen maßgeblich sind.

Folgt man der Qualifikation des Unterschiedsbetrags als RAP entsprechend der hM, so finden die Bewertungsregeln der §§ 6 und 7 keine Anwendung. Die Konsequenz der hM ist allerdings unbefriedigend: Die Einordnung als „typischer RAP“ verhindert uU eine Teilwertabschreibung im Fall veränderter Kapitalmarktbedingungen, ja selbst, wenn sich die Kreditaufnahme als „Fehlmaßnahme“ erwiesen hat (s. Anm. 1955 f.). Ersatzweise läßt sich allerdings mit apl. „Aufwand“ argumentieren (s.u. Anm. 1925). Lediglich im Fall der Laufzeitabkürzung entfällt eine weitere RAbgr., da dann der Zeitraum der Erfolgswirksamkeit zugleich reduziert wird (s. Anm. 1957).

► *Die Rechtsprechung* bejaht jetzt einen RAP oder ist jedenfalls nicht gegen einen solchen Ansatz:

- ▷ Die ältere Rspr. sah im Disagio einen Wertberichtigungsposten zum zutreffenden Verbindlichkeits- bzw. Forderungsausweis (RFH v. 19.12.1928, RStBl. 1929, 139; v. 23.3.1927, RStBl. 1927, 124; v. 23.10.1929, RStBl. 1930, 262; v. 21.6.1932, RStBl. 1932, 717; v. 25.4.1934, RStBl. 1934, 945; v. 30.4.1935, RStBl. 1935, 1001; BFH v. 13.8.1957 – I 18/57 U, BStBl. III 1957, 349; v. 15.5.1963 – I 272/61 U, BStBl. III 1963, 327; v. 29.6.1967 – IV 131/63, BStBl. III 1967, 670 mwN; LITTMANN, FR 1968, 216 = DStR 1967, 711; entschieden ablehnend: BFH v. 12.7.1984 – IV R 76/82, BStBl. II 1984, 713).
- ▷ Die spätere Rspr. läßt die Beantwortung der Frage entweder offen (zB BFH v. 12.7.1984 – IV R 76/82, BStBl. II 1984, 713, der zugleich mit § 152 Abs. 9 Nr. 1, § 156 Abs. 3 AktG und § 5 Abs. 4 Nr. 1 EStG argumentiert), indem sie vom Bilanzierungswahlrecht der Sonderregelung des § 156 Abs. 3 AktG gem. BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68 (BStBl. II 1969, 291) auf ein stl. Aktivierungsgebot schließt (zB BFH v. 13.3.1974 – I R 165/72, BStBl. II 1974, 359) oder
- ▷ sie sieht den Unterschiedsbetrag „seiner Natur nach“ als „echten RAP ieS“ an (zB BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209; widersprüchlich allerdings, wenn andererseits Berechtigung zur Laufzeitverteilung eines Damnums aus dem

Grundgedanken des § 7 abgeleitet wird; FG Münster v. 29.9.1972, EFG 1973, 16, rkr.; BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262; v. 12.7.1984 – IV R 76/82, BStBl. II 1984, 713)

- ▷ und zieht – zumindest bewertungsrechtlich im Spezialfall des Emissionsdisagios – auch die Möglichkeit in Betracht, ein Disagio mit laufzeitabhängigem Zinscharakter als selbständig bewertbares WG zu würdigen (BFH v. 15.7.1998 – II R 40/97, BStBl. II 1999, 337).
- ▶ *Das Schrifttum* bejaht – wie hier schon in der Voraufgabe – überwiegend mit der oben zit. Rspr. einen RAP, nahm zT aber auch ein immat. WG (s.u.) an:
- ▷ Das überwiegende Schrifttum nimmt heute einen RAP an (PLÜCKEBAUM, StBp. 1970, 259: klassischer RAP iSd. § 5 Abs. 3 [aF]; KUPSCH, WPg. 1980, 383, und in HOFBAUER/KUPSCH, Bonner Hdb. Rleg. [2002], § 250 Rn. 69: Qualifikationsmerkmale für RAP erfüllt; KSM/BAUER, § 5 Rn. F 48 u. F 245: RAP ieS).
- ▷ Andererseits wird bezweifelt, ob der Unterschiedsbetrag überhaupt zu den RAP zählt.

ZB: MITTELBACH, BB 1978, 83 für den Fall jederzeitiger Kündbarkeit durch den Kreditnehmer; DZIADKOWSKI, BB 1980, 1519, und VEIT, BB 1989, 524: kein RAP ieS, sondern Bilanzierungshilfe (glA: TRÜTZSCHLER in Küting/Weber, V. (Nov. 2002), § 250 Rn. 77; BRÖNNER/BAREIS, Bil. nach Hdl.- u. StRecht, 9. Auf., 1991, IV Rn. 104: Berichtigungs-
posten; HOFFMANN, FR 1970, 354: Wertberichtigungsposten; BROSCH, DB 1984, 1696: Forderung bzw. Verbindlichkeit auf zinsverbilligte Kapitalüberlassung; MITTELBACH, DB 1969, 407; MITTELBACH, FR 1970, 355; LITTMANN, DStR 1970, 149; MAASSEN, StBp. 1970, 134; MATHIAK, StuW 1985, 84: rechnungsabgrenzungsfähnlicher Posten ohne WG-Eigenschaft).

- ▶ *Stellungnahme:* Gegen die Annahme, die Aktivierung ergebe sich aus § 250 Abs. 3 HGB (s.o. „Rechtsprechung“) spricht, daß eine dem § 250 Abs. 3 HGB vergleichbare Regelung im EStG fehlt, für eine Bilanzierung aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips müßten also die Kriterien eines WG oder RAP erfüllt sein. Allerdings wollte der Gesetzgeber mit § 5 Abs. 3 (jetzt: Abs. 5) Satz 1 Nr. 1 nur klarstellen, daß RAP im HdlRecht und StRecht den gleichen (nicht im StRecht einen geringeren) Umfang haben (BTDrucks. v. 26.7.1968 – V/3187; BTDrucks. v. 12.2.1969 – V/8352). Im Gesetzestext hat diese Absicht allerdings keinen Ausdruck gefunden, sie ist daher nach der Auslegungsmethodik nicht zu berücksichtigen, sog. Andeutungstheorie (s. BFH v. 20.10.1999 – X R 69/96 BStBl. II 2000, 259 mwN); eher deutet das bewußte Weglassen einer dem § 250 Abs. 3 HGB entsprechenden Regelung in § 5 Abs. 3 (jetzt: Abs. 5) darauf hin, daß diese Regelung nicht im Steuerrecht gelten soll.

UE ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob der Unterschiedsbetrag die Voraussetzungen für RAP iSd. Abs. 5 Satz 1 erfüllt (s. Anm. 1946). Auf die Beurteilung, ob es sich handelsrechtlich um eine Bilanzierungshilfe handelt, kommt es allenfalls an, wenn die Merkmale des Abs. 5 nicht erfüllt sind (zB Kriterium der Zeitbestimmtheit). Nur wenn handelsrechtlich keine Bilanzierungshilfe und stl. ein positives oder negatives WG angenommen werden kann, kommt in diesem Fall eine Bilanzierung des Unterschiedsbetrags nach dem Maßgeblichkeitsprinzip in Betracht.

Einzelne Tatbestandsmerkmale:

- ▶ *Ausgabe/Einnahme vor dem Bilanzstichtag:* Für einen Darlehensschuldner handelt es sich bei einem als laufzeitabhängige Vergütung (Zinsverbilligung) gezahlten Unterschiedsbetrag um Ausgaben, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen (s. Anm. 1924). *Ausgaben* vor dem Abschlußstich-

tag lassen sich begründen durch die von der Rspr. und Betriebswirtschaftslehre gebrauchte, die Verbindlichkeitszugänge umfassende Auslegung (s. Anm. 1924) oder durch die aufrechnungsfähige Fiktion der Vollausszahlung mit gleichzeitiger Rückzahlung des Disagios/Damnums (s. BFH v. 29.6.1967 – IV 131/63, BStBl. III 1967, 670; v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209; v. 12.7.1984 – IV R 76/82, BStBl. II 1984, 713: „Hinnahme des Auszahlungsabschlags“ als Ausgabe). Beim Gläubiger ist die *Einnahme* im Zugang einer über den Ausgabebetrag hinausgehenden Forderung auf den höheren Nennbetrag oder in ersparter Auszahlung zu sehen.

Beim Darlehens-Agio muß beim Gläubiger entsprechend als *Einnahme* der über den Nennbetrag hinausgehende Forderungszugang gesehen werden (aA BROSCHE, DB 1984, 1696 [1701], der Agio mangels Vorauszahlung als RAP ablehnt). Beim Schuldner liegt die *Ausgabe* vor dem Bilanzstichtag im Zugang einer über den Nennbetrag hinausreichenden Rückzahlungsverpflichtung.

► *Aufwand/Ertrag einer bestimmten Zeit danach: Die Erfolgswirksamkeit* nach dem Bilanzstichtag ist – jedenfalls soweit dem Unterschiedsbetrag Zinscharakter beigegeben wird – aufgrund der Nutzungsmöglichkeit bzw. der Zurverfügungstellung des Kapitals gegeben. Bei Darlehen mit bestimmter Laufzeit bzw. bestimmter Zinsbindungszeit ist auch das Kriterium „zeitlich bestimmt“ erfüllt. Die vorzeitige Abkürzbarkeit der Laufzeit durch Kündigung darf bei der hier anzustellenden typisierenden Betrachtung (ähnlich § 39 AO) keine Rolle spielen (so auch BFH v. 19.1.1978 – IV 153/72, BStBl. II 1978, 262); würde sie zur mangelnden Bestimmtheit führen (so MITTELBACH, StBp. 1978, 83), so schloße dies auch bei den ebenfalls mit Kündigungsmöglichkeiten ausgestatteten übrigen gegenseitigen Verträgen (zB Miete, Pacht) stets RAP aus. Bei Darlehensverträgen mit unbestimmter Laufzeit (zB Kündigungsdarlehen) ist allerdings das Kriterium der Zeitbestimmtheit nicht erfüllt und RABgr. kann stl. (uU im Gegensatz zum Handelsrecht, das dieses Kriterium nicht verlangt) nicht zur Anwendung kommen. Ob in diesem Fall Bilanzierung des Disagios als immaterielles WG („Zinsverbilligung“) in Betracht kommt (MITTELBACH, StBp. 1978, 81), muß nach den Kriterien eines WG (s. Anm. 350 ff.) bestimmt werden.

Aus der regelmäßigen Würdigung eines zeitbestimmten Darlehens-Disagios/Agios als RAP ergibt sich jedoch uE nicht zwingend, daß stets der *gesamte* Unterschiedsbetrag RAP ist (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1: „soweit“). Im Gegensatz zur Rspr. (zuletzt: BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262), die das Darlehensgeschäft als „einheitliches Geschäft“ betrachtet, ist uE nach dem klaren Wortlaut des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 eine Aufteilung der Ausgaben (des Unterschiedsbetrags) nötig (glA TIEDICHEN, HdJ Abt. II/8, Rn. 179). Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 stellt nicht auf ein „einheitliches Geschäft“ ab, sondern auf den Teil der Ausgaben, der Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlußstichtag ist. Die von der Rspr. zusätzlich geforderte bezahlte, aber noch ausstehende zeitbezogene Gegenleistung (s. Anm. 1927) kann auch nur ein Teil der gesamten Gegenleistung sein. Diese Folgerung ergibt sich uE zwingend aus der Einordnung als RAP iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262, betraf noch die Rechtslage vor § 5 Abs. 3 idF des EStÄndG 1969); für eine Herleitung der Ansatzpflicht des Unterschiedsbetrags aus § 6 Abs. 1 Nr. 3 (Wertberichtigungs-Argument; s.o. Anm. 1949) ergibt sich seit der Beschränkung des § 6 (Einleitungssatz) auf die Bewertung von WG (EStÄndG 1969) ebenso wenig Berechtigung wie für die Heranziehung allgemeiner Prinzipien der dynamischen Bilanzierung (zB BFH v. 29.6.1967 – IV 131/63, BStBl. III 1967, 670) oder eines aus § 7 abgeleiteten allgemeinen Periodisierungsgedankens (zB BFH

v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209). Auch das Argument der Wandlung des Bilanzierungswahlrechts des § 250 Abs. 3 HGB in ein Bilanzierungsgebot gem. BFH-Beschl. v. 3.2.1969 – GrS 2/68 (BStBl. II 1969, 291) hat unter der Geltung der speziellen Bilanzierungspflicht des Abs. 5 Satz 1 („sind ... anzusetzen“) uE keine Bedeutung mehr, zumal wenn man mit beachtlichen Gründen die handelsrechtliche Regelung als Bilanzierungshilfe interpretieren kann, der keine Maßgeblichkeit zukomme (VEIT, BB 1989, 524; DZIADKOWSKI, BB 1980, 1515; glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 248, aA KIRCHHOF/CREZELIUS, § 5 Rn. 96).

Die Lehre vom „*einheitlichen Geschäft*“ bedeutet uE eine unzulässige Typisierung. Beachtenswert ist, daß die Rspr. den alleinigen Zinscharakter des Unterschiedsbetrags selbst auf den „Regelfall“ beschränkt (zB BFH v. 6.12.1965 – GrS 2/64 S, BStBl. III 1966, 144; v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209; v. 13.3.1974 – I R 165/72, BStBl. II 1974, 359). Vom Umgehungsfall und jenen Fällen abgesehen, in denen sich eine Aufteilung wegen Geringfügigkeit oder fehlender Aufteilungskriterien verbietet, bedarf es bei Abgeltung einmaliger, nicht unmittelbar die Kapitalnutzung betreffender Leistungen zumindest der Möglichkeit des Stpfl., die Fiktion, der gesamte Unterschiedsbetrag sei Vorauszahlung für noch ausstehende Gegenleistungen, zu widerlegen.

► *Der Unterschiedsbetrag als (immaterielles) Wirtschaftsgut?* Nach der älteren Rspr. des BFH handelt es sich beim Disagio/Dammum nicht um ein immat. WG, bewertungsrechtlich wird das jedoch (für ein Emissionsdisagio) in Erwägung gezogen (BFH v. 15.7.1998 – II R 40/97, BStBl. II 1999, 337).

BFH v. 14.2.1964 – III 142/61 U, BStBl. III 1964, 264: insbes. pass. RAP kein bewertungsrechtlicher Schuldposten; v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209; aA: immat. WG bejahend zT für das Bewertungsrecht BROSCHE, DB 1984, 1696; Nds. FG v. 21.1.1982, EFG 1983, 111, insoweit nicht bestät. durch BFH v. 12.7.1984 – IV R 76/82, BStBl. II 1984, 713.

► *Stellungnahme:* Die Frage war früher für die bewertungsrechtliche Behandlung entscheidend (s. Anm. 1946). Heute kommt ihr nur noch für den Fall Bedeutung zu, daß der Darlehens-Unterschiedsbetrag (zB wegen Zeitunbestimmtheit) nicht unter die Regelung für RAP fällt. Dann könnte Bilanzierung aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips (Abs. 1) in Betracht kommen.

Nach der Identitätsthese des BFH (Vermögensgegenstand = WG, s. Anm. 345) kommt ein StBil.-Ausweis schon deshalb nicht in Betracht, weil eindeutig handelsrechtlich im Unterschiedsbetrag kein Vermögensgegenstand (insbes. fehlt Einzelveräußerbarkeit) zu sehen ist, sondern eine strechtl. nicht bilanzierungsfähige handelsrechtliche Bilanzierungshilfe (s.o.).

Auch kann der BFH-Beschl. v. 3.2.69 – GrS 2/68 (BStBl. II 1969, 291) nicht direkt angewandt werden, da er sich nur mit Vermögensgegenständen/WG, nicht mit Bilanzierungshilfen und RAP befaßt (glA MANN, DB 1986, 2199).

UE sind für den Regelfall auch die Kriterien eines positiven WG nicht erfüllt. Das ergibt sich schon aus dem Umkehrschluß, daß allein das die Rabgr. einschränkende Kriterium der Zeitbestimmtheit nicht den WG-Charakter bestimmen kann; maW: Ein Disagio bei einem Darlehen mit vereinbarter oder bestimmbarer Laufzeit kann hinsichtlich des WG-Charakters nicht anders beurteilt werden als ein Disagio bei einem zeitlich unbestimmten Kündigungsdarlehen.

Einstweilen frei.

1950–1951

1952 e) **Verhältnis des Unterschiedsbetrags zur passivierten Darlehensverbindlichkeit (insbes. Entnahme und Einlage)**

Zwischen den Bilanzposten „Unterschiedsbetrag“ und der dazugehörigen „Verbindlichkeit“ besteht idR zwar ein sachlicher, nach dem Prinzip der Einzelbilanzierung jedoch kein bilanzrechtlicher Zusammenhang iS einer korrespondierenden Bilanzierung (glA Nds. FG v. 21.1.1982, EFG 1983, 111, bestät. BFH v. 12.7.1984 – IV R 76/82, BStBl. II 1984, 713).

Die Darlehensverbindlichkeit ist grundsätzlich mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen (s. § 6 Anm. 1132); eine Nettobilanzierung (Verrechnung mit aktivem RAP oder Auszahlungsbetrag mit zeitanteiliger Zinszuschreibung) kommt nicht in Betracht.

Einlage der Darlehensverbindlichkeit: Wird ein Darlehen mit Disagio aus dem Bereich der Überschüßeinkünfte nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 in ein BV eingelegt (zur Einlagefähigkeit von Verbindlichkeiten s. § 6 Anm. 1213), so kann die Behandlung des (ggf. teilweisen oder restlichen) Disagios/Damnums streitig sein. Nach BEHRENS (BB 1967, 140) soll Aktivierung und jährliche Rückgängigmachung von WK in Höhe der Abschreibungsbeträge des Abgelds. HENERICHS (BB 1983, 1980) lehnt die Einlagefähigkeit des Abgelds iSd. §§ 4 Abs. 1 Satz 5, 6 Abs. 1 Nr. 5 ab.

Stellungnahme: Da uE das Abgeld kein WG darstellt (vgl. Anm. 1945), kommt hierfür eine Einlage nicht in Betracht; für einen aktiven RAP mangelt es an *betrieblichen* „Ausgaben“ (BA) iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1. Folglich kommt RABgr. des Disagios/Damnums nicht in Betracht (glA HENERICHS, BB 1983, 198; KSM/BAUER, § 5 Rn. F 277: Disagio nicht einlagefähig). Entsprechendes gilt bei der Einlage einer Darlehensforderung mit ursprünglichem Disagio (glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 278). Zur Disagio-Behandlung beim Wechsel der Gewinnermittlungsart s. Vor §§ 4–7 Anm. 66, 74.

Entnahme der Darlehensverbindlichkeit: Wandelt sich eine mit Disagio ausbezahlte betriebliche Verbindlichkeit zur nichtbetrieblichen Schuld, so wird uE die Verbindlichkeit, nicht aber das (noch) bilanzierte Abgeld „entnommen“. Das Abgeld ist auszubuchen, da die Zeit der Erfolgswirksamkeit als (betrieblicher) „Aufwand“ iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 nur bis zum Entnahmezeitpunkt der Verbindlichkeit reicht (glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 279). Entsprechendes (keine Annex-Lösung) gilt für das Darlehen bei Entnahme der Darlehensforderung.

1953 Einstweilen frei.

2. Bilanzierung des Unterschiedsbetrags beim Darlehensschuldner

1954 a) **Ansatzpflicht als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (RAP)**

Nach hM (s. Anm. 1949) besteht im StRecht Aktivierungspflicht des Darlehens-Unterschiedsbetrags beim Schuldner mit verschiedenen Begründungen. Aktivierungspflicht verlangt zB BFH v. 21.4.1988 – IV R 47/85 (BStBl. II 1989, 722), da § 5 Abs. 3 Nr. 1 EStG (jetzt: Abs. 5) im Gegensatz zum Handelsrecht kein Wahlrecht ist. UE kann nur Bilanzierung als RAP (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1) in Betracht kommen, vorausgesetzt, das Darlehen hat eine bestimmte Laufzeit (s. dazu Anm. 1926). GlA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 248.

Verhältnis zum Handelsrecht: Im Gegensatz zur stl. Behandlung gilt handelsrechtlich ein Aktivierungswahlrecht im Erstjahr (§ 250 Abs. 3 HGB), auch mit der Möglichkeit der Teilaktivierung (HOYOS/BARTELS-HETZLER in Beck'scher Bilanzkomm., § 250 Rn. 61). Die Regelung wirkt sich uE in keiner Weise auf das

StRecht aus (s.o. Anm. 1946, 1949). Daß dem Gesetzgeber an einer Klarstellung iSv. handels- und steuerbil. Übereinstimmung gelegen war, kommt aus der Norm nicht zum Ausdruck (vgl. o.g. Rspr. Anm. 1949).

Fraglich kann sein, ob in Fällen, in denen ein stl. RAP wegen *fehlender Zeitbestimmtheit* (s. Anm. 1925a) nicht in Betracht kommt, die handelsrechtliche Regelung vom „Unterschiedsbetrag“ (der das Zeitbestimmtheitskriterium nicht verlangt) über das Maßgeblichkeitsprinzip und die BFH-Rspr. über Bilanzierungswahlrechte (BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291) auf die StBil. wirkt. UE kommt der Wahlrechtsbeschluß außerhalb von WG und deren Bewertung nicht zur Anwendung, insbes. nicht bei handelsrechtl. Bilanzierungshilfen (s.o.; glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 248).

Verhältnis zur Passivierung der Darlehensverbindlichkeit: s.o. Anm. 1952.

Verzicht auf aktive Rechnungsabgrenzung bei Geringfügigkeit: Ausnahmsweise konnte nach BFH v. 16.9.1958 – I 351/56 U (BStBl. III 1958, 462) auf die Aktivierung verzichtet werden, wenn die Verteilung auf die Laufzeit des Darlehens die Ergebnisse der betreffenden Wj. nur unwesentlich beeinflussen würde (ähnlich FASOLD, BB 1962, 347; ansatzweise auch für Bagatellregelung bei „wirtschaftlich nicht ins Gewicht fallendem“ Unterschiedsbetrag bei den Einkünften aus Kapitalvermögen: BFH v. 13.10.1987 – VIII R 156/84, BStBl. II 1988, 252); es ist sehr fraglich, ob angesichts der obligatorischen Regelung des Abs. 5 Satz 1 diese Vereinfachungsregelung noch vertretbar ist, zumal handelsrechtl. materiality-Gesichtspunkte aufgrund der stl. Spezialregelung bedeutungslos sind. Man wird aber auch dem Rechtsgedanken des § 6 Abs. 2 (s. § 6 Anm. 1249–1328) entsprechend ein Bilanzierungswahlrecht für Kleinbeträge (zB bis 410 €) annehmen können (glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 249 mit Hinw. auf Vereinfachungsregelungen der FinVerw. bei Kreditinstituten bis 1000 DM). Zur Geringfügigkeit s. auch Anm. 1921.

b) Höhe des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens im Regelfall

1955

Nach hM scheidet eine Bewertung des Unterschiedsbetrags nach § 6 aus, da kein immat. WG, sondern ein RAP vorliegt (s. Anm. 1949). Vielmehr ist zunächst der „Unterschiedsbetrag“, später der sich durch rechnerische Verteilung ergebende Betrag anzusetzen.

BFH v. 6.12.1965 – GrS 2/64 S, BStBl. III 1966, 144; v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607; v. 25.9.1968 – I 52/64, BStBl. II 1969, 18; v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209; v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262.

Sieht man allerdings im Unterschiedsbetrag ein „Wirtschaftsgut“ (s. Anm. 1949), so wäre ebenfalls Ansatz mit dem Nennwert des Unterschiedsbetrags (= AK) und Laufzeitverteilung mittels AfA, zusätzlich aber ggf. Teilwertabschreibung möglich (aA aber die oben zit. Rspr.). Nach MATHIAK (StuW 1985, 84) folgt das StRecht auch dem handelsrechtl. Zwang zur außerplanmäßigen Abschreibung.

Stellungnahme: Die vielfach aus dem Handelsrecht übernommene Formulierung, ein aktiviertes Disagio müsse „planmäßig abgeschrieben“ werden, ist irreführend und ergibt sich nicht aus dem Wesen eines RAP. Die für Sachanlagen maßgeblichen Abschreibungsgrundsätze (bestimmte Verfahren, keine Restwertberücksichtigung usw., s. § 7) gelten hier nicht. Vielmehr kommt es nach dem Wortlaut des § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 darauf an, inwieweit getätigte Ausgaben „Aufwand einer bestimmten Zeit nach dem Bilanzstichtag“ darstellen.

Verteilungsvolumen: Daraus folgt, daß eine Verteilung nur für den Teil des Disagios in Betracht kommt, der zinsähnliche Vergütung darstellt (glA schon früher hier Anm. 1949, 1955; KSM/BAUER, § 5 Rn. F 252; TIEDCHEN, HdJ, Abt.

II/8 Rn. 201; im Ansatz jetzt wohl auch BFH v. 15.7.1998 – II R 40/97, BStBl. II 1999, 337). „Soweit“ (s. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2) mit dem Disagio erbrachte einmalige Leistungen abgegolten werden, kommt eine Einbeziehung in die Werthöhe des Disagios bei Erstverbuchung nicht in Betracht; es liegt eine sofort abziehbare BA vor (glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 251).

Außer vom Verteilungsvolumen hängt die Höhe des Ansatzes vom Verteilungszeitraum und der Verteilungsmethode ab.

Verteilungszeitraum:

► *Gesamtlaufzeit:* Als Verteilungszeitraum kommt prinzipiell die vereinbarte Gesamtlaufzeit des Kreditverhältnisses in Betracht (BFH v. 29.6.1967 – IV 131/63, BStBl. III 1967, 670). Das sind die Wj., in denen der Gläubiger nach dem Darlehensvertrag die geschuldete Leistung erbringt (BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209). Die handelsrechtliche Regelung, die ausdrücklich eine Laufzeitverteilung vorsieht, ist allerdings aufgrund der strechtlichen Spezialnorm des § 5 Abs. 5 nicht direkt anwendbar.

Ein *kürzerer Zeitraum* ist zwar handelsrechtlich zulässig (ADS VI., § 250 Tz. 90), da dort ohnehin Aktivierungswahlrecht besteht, wegen der Ansatzpflicht und der Bindung an „Aufwand“ aber nicht im StRecht.

Außerordentliche Kündigungsmöglichkeiten können nur berücksichtigt werden, wenn die Ausübung des Kündigungsrechts wahrscheinlich ist (glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 253).

Zinsfestschreibungszeitraum: Gegenüber der vereinbarten Gesamtlaufzeit ist ein ggf. kürzerer Zinsfestschreibungszeitraum maßgeblich; sieht man im Unterschiedsbetrag zusätzlichen Zins (s. Anm. 1947), so bezieht er sich nur auf den festgelegten Zeitraum. Da anschließend neue Konditionen gelten, ist eine Verteilung auf den Festschreibungszeitraum geboten, zumal wenn ein Kündigungsrecht eingeräumt wird und der Anschlußzins einem Zins entspricht, der ohne Rücksicht auf das ursprüngliche Disagio gefordert wird. Danach endet der Zeitraum der Erfolgswirksamkeit des gezahlten Disagios mit Ende der Zinsfestschreibung, wenn der Anschlußzins vom ursprünglichen Disagio unabhängig neu vereinbart wird. Auch BFH v. 21.4.1988 – IV R 47/85 (BStBl. II 1989, 722) und H 37 „Zinsfestschreibung“ EStH verlangen regelmäßig eine Verteilung auf den Zinsfestschreibungszeitraum, nicht auf die Gesamtlaufzeit, wenn von den Parteien rechtsverbindlich und ernsthaft vereinbart ist, daß die Darlehensbedingungen der Lage am Geldmarkt angepaßt werden, wobei ggf. auch ein neues Disagio vereinbart oder, sofern es nicht zu einer Einigung über die neuen Bedingungen kommt, ggf. das Darlehensverhältnis auch beendet wird. Entsprechendes soll auch gelten, wenn bei vereinbarter Zinsfestschreibung der Darlehensgeber zum Ende des Festschreibungszeitraums das im übrigen auf unbestimmte Zeit gewährte Darlehen zwecks Aushandlung neuer Darlehensbedingungen kündigen kann (Hinweise auf SARX/LUTZ, Beck-BilKomm., § 250 HGB Anm. 105 mwN, und BMF v. 19.1.1987, StEK EStG § 5 Bil. Nr. 52).

Beträgt der Zeitraum der Zinsfestschreibung mehr als zehn Jahre, so ist fraglich, ob er für die Verteilung maßgeblich ist, kann doch nach § 609a Nr. 3 BGB ein Darlehen nach 10 Jahren vom Schuldner ordentlich gekündigt werden. UE ist grundsätzlich an einer Verteilung auf den gesamten Zinsbindungszeitraum festzuhalten; es ist aber eine Verteilung auf nur zehn Jahre bzw. die Restlaufzeit vorzunehmen, wenn die Ausübung des Kündigungsrechts wahrscheinlich ist.

► *Unbestimmte Laufzeit:* Fehlt es an einer Bestimmung der Laufzeit (sog. „bis auf weiteres“-Darlehen, Kündigungsdarlehen), so soll nach handelsrechtl. Auffas-

sung die Zeit bis zum frühestmöglichen Kündigungszeitpunkt des Gläubigers – es sei denn, eine noch frühere Kündigung des Schuldners ist beabsichtigt – maßgeblich sein (ADS VI., § 250 Tz. 95). UE kommt bei echter (nicht durch Berechnung aufhebbarer) zeitlicher Unbestimmtheit (Anm. 1926) eine RAbgr. schon dem Grunde nach nicht in Betracht (glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 252).

Verteilungsmethode: Fraglich ist, ob die Verteilung zeitanteilig linear, unter Gewichtung des Kapitalrestes „kapitalanteilig“ oder nach einer anderen Verteilungsmethode (zB degressiv) erfolgen muß. Handelsrechtlich ist der Unterschiedsbetrag durch planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen (§ 250 Abs. 3 Satz 2 HGB). Die Regelung ist zwar allgemeingültiger GoB, aufgrund der Spezialregelung des § 5 Abs. 5 hat sie jedoch steuerbilanziell keine Bedeutung.

► *Grundsatz:* Die Jahresquote der Minderung des Unterschiedsbetrags muß sich am Kapitalstand des Darlehens orientieren. Das ergibt sich aus dem kaufmännischen und handelsrechtlichen Verständnis von „Aufwand“ als Ressourcenverbrauch/-nutzung. Akzeptabel ist für ein zinsbestimmtes Disagio aber auch eine Orientierung am Verlauf der Zinsbelastung.

► *Fälligkeitsdarlehen* (Rückzahlung en bloc am Laufzeitende): Als Verteilungsmethoden werden im Schrifttum vorgeschlagen:

▷ *Lineare Methode:* Bei Fälligkeitsdarlehen ergibt sich die auf den Unterschiedsbetrag bezogene Jahresquote der Verteilung im ersten Jahr aus dem Verhältnis der Monatszahl seit Darlehensaufnahme und der Monatszahl der vereinbarten Gesamtlaufzeit bzw. Zinsbindungsdauer; im übrigen aus dem Verhältnis von 12 geteilt durch die Monatszahl der Gesamtlaufzeit/Zinsbindungsdauer (siehe auch Beispiel und Formel in Anm. 1956).

▷ *Progressive Methode:* Für progressive Verteilung: BROSCH DB 1984, 1696; dies rechnerisch als nach Effektivverzinsung zutreffend belegend: WAGNER (DB 1985, 142); uE bei Zinscharakter des Disagios stl. unzulässig (glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 256).

► *Tilgungs-(Abzahlungs- oder Annuitäten-)Darlehen:* Folgende Verteilungsmethoden werden in Rspr. und Schrifttum genannt:

▷ *Lineare Methode:* Auch bei Tilgungsdarlehen dürfte sie nicht den GoB widersprechen (glA BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262), stl. kommt sie jedoch uE wegen fehlender Konformität mit der Kapitalnutzung nicht in Betracht (glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 257 mwN);

▷ *Zinsstaffelmethode:* Rspr. und FinVerw. fordern zutreffend (bei Banken) Berücksichtigung der laufend geringer werdenden Kapitalnutzung durch Anwendung der Zinsstaffelmethode (BFH v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607; v. 17.7.1974 – I R 195/72, BStBl. II 1974, 684; BMF v. 24.11.1977, StEK EStG § 5 Bil. Nr. 38; v. 4.9.1978, BStBl. I 1978, 352; s. auch Anm. 1932; BFH v. 8.11.1989 – II R 29/86, BStBl. II 1990, 207; glA zum Bewertungsrecht: BMF v. 25.6.1991, BStBl. I 1991, 701; BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262; v. 12.7.1984 – IV R 76/82, BStBl. II 1984, 713).

Bei *Tilgungsdarlehen* mit gleichmäßiger Tilgung und ohne Tilgungsfreijahre bestimmt sich der Verteilungsbetrag des Disagios durch den zweifachen Disagio-Prozentsatz dividiert durch Laufzeit plus eins (Formelansatz und Bsp. bei ADS VI., § 250 Tz. 91).

Beim *Annuitätendarlehen* ohne weitere Besonderheiten ergibt sich der Verteilungsbetrag des Disagios überschlägig aus dem Quotienten Disagio minus Nominal-

betrag mal Jahreszinsaufwand durch Gesamtzinsbelastung (Annuitäten abzgl. Nominalbetrag der Verbindlichkeit). Zum Formelansatz und Berechnungsbeispiel s. ADS VI., § 250 Tz. 91 und unten Anm. 1956.

Bei Besonderheiten (zB Tilgungsfreijahre, variabler Zinssatz) stellt allerdings die Zinsstaffelmethode die zu bevorzugende Methode dar.

- ▷ *Effektivzinskonstante Methode*: Die Auflösung nach dieser Methode lehnt die FinVerw. ab (BMF v. 24.11.1977, StEK EStG § 5 Bil. Nr. 40; FinMin. Nds. v. 4.1.1978, DB 1978, 276) und verlangt uE wegen der Nichtberücksichtigung des sinkenden Zinsanteils der Annuität zutreffend Auflösung nach Maßgabe des jeweils noch zu tilgenden Nennkapitals. Für strechtl. Unzulässigkeit auch: KSM/BAUER, § 5 Rn. F 258.
- ▷ *Degressive Methode*: Diese handelsrechtlich ebenfalls zulässige Methode kann sich bei *Tilgungsdarlehen* uU der kapitalanteiligen Verteilung weitgehend nähern.
Offengelassen durch BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262; für degressive Abschreibung: FG Nürnberg v. 5.12.1973, EFG 1974, 251, rkr.; OFD Düss. v. 13.8.1964, StEK EStG § 4 Übers. Nr. 3 = EDStZ 1964, 378; OFD München v. 7.11.1969, EDStZ 1969, 476, mit Hinweis auf BFH v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607; BANKMANN, DB 1956, 1114; NEINHAUS, DB 1957, 193; PLETT, BB 1957, 173; HAMPE, DB 1958, 347; FALKENROTH, BB 1963, 641; H. VOGEL, StbJb. 1964/65, 203; GRIEGER, DStZ 1967, 378; WENTORP, StWa. 1971, 27.
- ▷ *Digitale Methode*: Im Schrifttum und in der Bankpraxis (vgl. zB SLOMMA, BB 1978, 842; POPP, StRK-Anm. EStG [bis 1974] § 6 Abs. 1 Ziff. 3 R. 187, sowie PLETT, BB 1957, 173) wird aus Vereinfachungsgründen eine *digitale Verteilungsmethode* vorgeschlagen, die jedoch vom FG Nürnberg (Urt. 5.12.1973, EFG 1974, 251, rkr.) abgelehnt wurde. Hierbei wird die Disagio-Auflösung durch Quotierung des Disagios mit dem Quotienten aus Restlaufzeit-Jahre/Quersumme der Laufzeit-Jahre ermittelt (zur Berechnungsweise s. zB VERT in Otte, GmbH-Rleg., S 346, und KSM/BAUER, § 5 Rn. F 259). Da uU erhebliche Ungenauigkeiten gegenüber einer kapitalorientierten Verteilung auftreten und das Vereinfachungsargument bei der EDV- und PC-mäßigen Berechnungsmöglichkeit aus den tatsächlichen Tilgungsplänen zurücktreten kann, sollte die Zinsstaffelmethode vorgezogen werden (für stl. Unzulässigkeit der digitalen Methode: KSM/BAUER, § 5 Rn. F 259).

Stellungnahme: UE muß sich das Entstehen eines periodenbezogenen „Aufwands“ am Verbrauch/an der Nutzung der Ressource „Kapital“ orientieren (ähnlich KSM/BAUER, § 5 Rn. F 255), soweit das Disagio hierfür ein vorausbezahltes Entgelt darstellt. Demnach kann uE – bei *laufzeitkonstantem Zins* – nur eine kapitalabhängige Verteilung in Betracht kommen. Dies entspricht etwa einer leistungsabhängigen AfA (§ 7 Abs. 1 Satz 6 EStG, § 7 Anm. 232 ff.); finanzmathematisch erfüllt diese Bedingung nur die *Zinsstaffelmethode*. Dieser Verteilung kann bei bestimmten Kapitalentwicklungen (zB Tilgungsfreiheit eines endfälligen Darlehens) allerdings zB auch eine linearer Verteilung entsprechen. Bei im Verteilungszeitraum *variablen Zinsen* hat sich die Disagioverteilung am Jahreszinsanteil an den gesamten Zinsen der Laufzeit/des Zinsbindungszeitraums zu orientieren (s. Bsp. in Anm. 1956).

1956 c) Anwendung der Zinsstaffelmethode

Das nachfolgende Beispiel zeigt eine Anwendung des allgemeinen Rechenschemas der Zinsstaffelmethode. In der dargestellten Form ist sie für alle Darlehensarten mit Disagio anwendbar. Bei einem *endfälligen* Darlehen sind die Tilgungsbe-

träge der Laufzeitjahre auf Null zu setzen. Einfacher ist hier die Berechnung mit der linearen Methode:

Disagio-Verteilungsbetrag = Darlehensnennwert \times Disagio-Prozentsatz/Jahre der Laufzeit bzw. der Zinsbindung,

im Beispiel: $100\,000 \times 6 \text{ vH}/5 = 1\,200 \text{ p.a.}$

Bei *Tilgungsdarlehen*, gleichgültig ob Ratentilgung oder Annuitätentilgung, mit oder ohne tilgungsfreien Jahren ist jedoch die Zinsstaffelrechnung anzuwenden. Dabei kann die Disagioverteilung nach dem Stand des nicht getilgten Kapitals, bezogen auf die Summe aller derartigen Kapitalstände (s. Spalte 8), oder – insbes. bei variablem Zins – nach dem Verhältnis der Zinsen zur Gesamtsumme der Zinsen erfolgen. Bei laufzeitkonstantem Zins führen beide Berechnungsweisen zum gleichen Ergebnis. Praktisch muß allerdings die Rechnung noch verfeinert werden, wenn unterjährige Verzinsung und/oder Tilgung vereinbart sind; dann muß die Rechnung monats-, quartals- oder halbjahresbezogen durchgeführt werden. Bestehen Zinsfestschreibungen nur für einen Teil der Laufzeit, so darf sich die Berechnung nur auf den Zinsfestschreibungszeitraum beziehen (s. Anm. 1955). Umfaßt das Disagio auch laufzeitunabhängige Einmalbeträge (Darlehenseinrichtungskosten) so ist uE dieser Anteil vorab aus dem Disagio auszuscheiden (s. Anm. 1955).

Konditionen eines Raten-Tilgungsdarlehens:

(1) Darlehen	100 000	(3) Laufzeit	5	tilgungsfreie Jahre: 0
(2) Disagio	6 vH	(4) Zinssatz	10 vH	(laufzeitfest)

Zinsstaffelrechnung:

Jahr	Tilgung Jahresende (5)=(1)/(3)	Kapitalstand Jahresanfang (6)=(6 Vorj.)-(5)	Zinsen (7)=(6) \times (4)	kapital- orientierte Disagio- verteilung (8)=(1) \times (2) \times (6)/Su(6)	zins- orientierte Disagio- verteilung (9)=(1) \times (2) \times (7)/Su(7)
1. Jahr	20 000	100 000	10 000	2 000	2 000
2. Jahr	20 000	80 000	8 000	1 600	1 600
3. Jahr	20 000	60 000	6 000	1 200	1 200
4. Jahr	20 000	40 000	4 000	800	800
5. Jahr	20 000	20 000	2 000	400	400
Summe (Su)	100 000	300 000	30 000	6 000	6 000

Die zins- und kapitalorientierte Disagioverteilung kommt im Beispiel bei laufzeitgleichem Zins zum gleichen Ergebnis. Bei Zinsänderungen während der Laufzeit ergeben sich Unterschiede. Da sich die Zurechnung nach dem Verhältnis der noch ausstehenden Gegenleistung zur gesamten Gegenleistung bemißt (BFH v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607), ist beim Darlehensgeber kapitalorientiert, beim Darlehensnehmer zinsorientiert zu verteilen.

d) Auswirkungen geänderter Kreditbedingungen auf die aktive Rechnungsabgrenzung

1957

Kapitalmarktveränderungen: Werden während der Darlehenslaufzeit aufgrund geänderter Kapitalmarktverhältnisse für gleichartige Darlehen höhere Ab-

schläge bzw. höhere Aufschläge verlangt, so beeinflusst dies die Bilanzierung und Verteilung des Unterschiedsbetrags nicht, da nicht verwirklichte Gewinne nicht auszuweisen sind (glA MITTELBACH, StBp. 1978, 81). Auch der Darlehensgläubiger darf den passiven RAP nicht erhöhen, da seine Einnahmen unverändert bleiben.

Bei umgekehrter Entwicklung der Kreditverhältnisse läßt die Rspr. eine Teilwertabschreibung nicht zu, da der Unterschiedsbetrag als RAP nicht nach § 6 zu bewerten ist.

So BFH v. 15.5.1963 – I 272/61 U, BStBl. III 1963, 327; v. 16.12.1964 – I 387/61, StRK EStG (bis 1974) § 5 R. 514; v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209; FG Düss./Köln v. 14.8.1968, EFG 1969, 11, rkr.; CORING, DSzZ 1961, 101.

Handelsrechtl. ist hingegen bei Ermäßigung des Zinsniveaus eine außerplanmäßige Abschreibung obligatorisch (ADS VI. § 250 Tz. 98; GELHAUSEN in WPH I (2000) E 201; BERGER/BARTELS-HETZLER in Beck-BilKomm., § 250 Rn. 75; HÖMBERG/KÖNIG in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 250 HGB Rn. 100, aA BALLWIESER in Münch-Komm. HGB, § 250 Rn. 24), glA für das Steuerrecht: MATHIAK, StuW 1985, 84.

AA noch auf Grund der Auffassung, daß das Damnum AK eines Kapitalnutzungsanspruchs oder eine Wertberichtigung zur Darlehensverbindlichkeit bilde: RFH v. 19.12.1928, RStBl. 1929, 139; v. 25.4.1934, RStBl. 1934, 945; o.V., DB 1961, 254; SCHINDELE, StBp. 1961, 41–43; FASOLD, BB 1962, 345; HOFFMANN, Loep. zu BFH v. 15.5.1963 – I 272/61 U u. FR 1970, 354; SEITHEL, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 5 R. 362; VANGEROW, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 5 R. 514; im Ergebnis HEINTGES, BB 1958, 1236; NIENABER, DB 1959, 604; VAN DER VELDE, StJb. 1961/62, 405; LITTMANN, DSrR 1970, 149.

BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69 (BStBl. II 1979, 209) meint, auch die Verteilung vorausbezahlter Miete auf die Laufzeit des Mietvertrags ändere sich nicht, wenn die Mieten für derartige Räume sanken. Hiergegen MAASSEN (StBp. 1970, 134) und MITTELBACH (DB 1969, 407 u. FR 1970, 355): Leistung und Gegenleistung sind nicht mehr ausgeglichen, der Verlust aus dem Mietvertrag muß ausgewiesen werden, ebenso daher bei einem Darlehen der Verlust aus dem Kapitalnutzungsvertrag. MITTELBACH (StBp. 1978, 81 [83 ff. mit Hinweis auf Berechnungsmethode]): fiktiver Erwerber würde Abzug vom Kaufpreis vornehmen. Eine Ausnahme von der Berücksichtigung des Verlusts mag im einzelnen Fall gelten, wenn der Stpfl. auch jetzt das Darlehen zu den früheren ungünstigen Bedingungen aufnehmen würde, weil er sich davon andere Vorteile verspricht, zB eine spätere erneute Kreditgewährung durch den gleichen Gläubiger (BFH v. 15.5.1963 – I 272/61 U, BStBl. III 1963, 327) oder wenn das Darlehen jetzt zu einem niedrigeren Zins, aber bei gleich hohem Damnum erhältlich wäre (o.V., DB1965, 683). Technisch scheint die wirtschaftlich durchaus gerechtfertigte Verlustberücksichtigung freilich nur mit Teilwertabschreibung erreichbar, die von der Rspr. bisher abgelehnt wird (s.o.).

Im neueren Schrifttum wird eine Veränderung des Disagios bei Änderung des Zinsniveaus teils generell abgelehnt (zB auch für das Handelsrecht: TIEDCHEN, HdJ, Abt. II/8 Rn. 190, 192; KUPSCH in Hofbauer/Kupsch, Bonner Hdb. Rleg., 2002, § 250 Rn. 82) teils gefordert (zB BACHEM, BB 1991, 1671; HOFFMANN, FR 1970, 354).

Stellungnahme: Wenn man im Disagio nach hM kein WG sieht, kommt sicher eine Bewertung nach § 6 nicht in Betracht, allerdings eine Aufwandsverteilung nach § 5 Abs. 5. Das Gesamtvolumen des verteilbaren Aufwands ist durch die ursprüngliche Ausgabe bestimmt. Die Verteilung kann sich uE nicht nur verschieben, wenn sich die Kapitalnutzung betragsmäßig oder zeitlich, sondern auch wertmäßig verändert, insbes. wenn der Gegenwert für das Bezahlte, die Ressource, durch externe Ereignisse an Wert verloren hat. Dabei wird man zwar nicht auf die Teilwertüberlegung zurückgreifen können, sondern auf den Gesetzestext mit seinen Bestandteilen „soweit“ und „Aufwand“. Aufwand umfaßt zweifellos auch nicht planmäßigen Werteverzehr (zB außerordentlichen Aufwand, AfaA). Nur soweit noch nicht Aufwand entstanden ist, ist ein RAP zu bilden; bei gesun-

kenem Effektivzins der Periode ist die apl. Wertminderung bereits in der laufenden Periode eingetreten, so daß für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag nur noch weniger Aufwand zu verteilen ist. Bei vermögensbezogener Betrachtung würde in der Summe Verbindlichkeit minus RAP zu niedrig, das BV zu hoch ausgewiesen („Unterbewertung der Verbindlichkeit“, vgl. MOXTER, Bilanzrechtssprechung, 5. Aufl. 1999, 79). Im Ergebnis ist daher uE eine Aufwandsverteilung unter Berücksichtigung der extern verursachten Wertminderung vorzunehmen. Die außerordentliche Disagio-Abschreibung müßte allerdings auf den Disagio-Anteil an der effektiven Kreditverbilligung beschränkt bleiben. Zur ansonsten gebotenen Vorwegberücksichtigung von Verlusten (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) durch gesunkene Nominalzinsen eignet sich die Disagioabschreibung nicht.

Beim Darlehensgeber kommt uE eine Berücksichtigung des Gewinns aus günstigen Altverträgen bei der passiven RAbgr. nicht in Betracht, weil Erträge (Satz 1 Nr. 2) nach den GoB (§ 5 Abs. 1) erst berücksichtigt werden können, wenn sie realisiert sind, also die Kapitalüberlassungsleistung erbracht ist (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

Rspr. (s.o.) und FinVerw. (s. o) folgen dieser Auffassung bisher nicht.

Konversion (Zinsherabsetzung): Der Einfluß der Konversion auf die Behandlung eines etwaigen Unterschiedsbetrags ist wie im Fall der Umschuldung (s.u.) zu beurteilen (aA o.V., DB 1965, 683; kein Einfluß). Zur Bedeutung des Zinsfestschreibungszeitraums s. Anm. 1955.

Laufzeitabkürzung: Wird eine Abkürzung der Laufzeit vereinbart oder macht der Schuldner glaubhaft, daß er die Verbindlichkeit vor Fälligkeit tilgen werde, so ist der restliche Unterschiedsbetrag auf die vereinbarte/voraussichtliche Restlaufzeit des Darlehens zu verteilen (RFH v. 23.10.1929, RStBl. 1930, 262; v. 14.8.1935, RStBl. 1936, 552; v. 5.12.1934, RStBl. 1935, 336; MITTELBACH, StBp. 1978, 81; vorzeitige Abschreibung bei Ausübung des Kündigungsrechts zB nach § 609 Abs. 1 Nr. 3 BGB). Wird das Darlehen vorzeitig getilgt, so bildet der restliche Unterschiedsbetrag Aufwand des Jahres der Tilgung (BFH v. 13.3.1974 – I R 165/72, BStBl. II 1974, 359; zur handelsrechtl. Pflicht außerplanmäßiger Abschreibung: ADS VI., § 250 Tz. 98; für Teilwertabschreibung, wenn die Kündigung in das Wj. vor der Tilgung fällt: o.V., DB 1962, 919); bei einer vorzeitigen teilweisen Tilgung ist derjenige Teil des Unterschiedsbetrags gewinnmindernd auszubuchen, der dem Anteil des vorzeitigen Tilgungsbetrags am gesamten restlichen Darlehen entspricht. Auch bei vorzeitiger Fälligkeitstellung durch Kündigung ist das Disagio auszubuchen, und zwar nicht im Wege der Teilwertabschreibung (so Nds. FG v. 21.1.1982, EFG 1983, 111, bestät.: BFH v. 12.7.1984 – IV R 76/82, BStBl. II 1984, 713), sondern weil ein Verteilungszeitraum für die Erfolgswirksamkeit der vorausgezählten Zinsen nicht mehr zur Verfügung steht (so im Ergebnis BFH v. 12.7.1984 – IV R 76/82, BStBl. II 1984, 713). Das gilt entsprechend für die Auflösung eines pass. RAP beim Darlehensgläubiger. Allerdings ist die Bildung eines Aktivpostens bei Anspruch auf Rückerstattung des Disagios zu beachten.

Ein wegen *Betriebsaufgabe(-veräußerung)* durch Verkürzung des Verteilungszeitraums entstehender Auflösungsbetrag wird im gleichen Urteil (BFH v. 12.7.1984 – IV R 76/82, BStBl. II 1984, 713) zu Lasten des lfd. Gewinns verrechnet, nicht des begünstigten Aufgabegewinns, weil es sich nicht um Kosten der Betriebsaufgabe, sondern um Nachholung von Aufwendungen für zurückliegende Zeiträume der verkürzten Kapitalnutzung handelt (für strechtl. Übernahme einer

handelsrechtl. außerplanmäßigen Abschreibung: MATHIAK, StuW 1985, 84, zugl. kritisch zum Zeitpunkt der Disagio-Auflösung im Fall des BFH-Urt. v. 12.7.1984 – IV R 76/82, BStBl. II 1984, 713; glA später: BFH v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722; FG Hamb. v. 29.6.1988, EFG 1989, 224, rkr., und FG Ba.-Württ. v. 4.2.1998, EFG 1998, 736, rkr.).

Auch wenn zB der Erwerber einer Kommanditbeteiligung eine zum SonderBV gehörende Verbindlichkeit übernimmt, ist das hierzu gehörende „Disagio“ beim veräußernden Kommanditisten zu Lasten des laufenden Gewinns, nicht des Veräußerungsgewinns aufzulösen (FG Ba.-Württ. v. 4.2.1998, EFG 1998, 736, rkr.).

Laufzeitverlängerung: Wird ein Fälligkeitsdarlehen bei *Fälligkeit* verlängert, so ist der Vorgang so anzusehen, als sei das Darlehen zum ursprünglichen Fälligkeitstermin zurückgezahlt und ohne Unterschiedsbetrag erneut begeben worden, dh. die Verteilung des Unterschiedsbetrags auf die ursprünglich vereinbarte Laufzeit wird durch die Verlängerung nicht berührt (RFH v. 5.12.1934, RStBl. 1935, 336; die einen Sonderfall betreffende Entscheidung RFH v. 13.2.1935, RStBl. 1935, 825, ist überholt). Erfolgt die Laufzeitverlängerung bereits *vor Fälligkeit zu unveränderten Zinsbedingungen*, so ist der noch nicht abgesetzte Teil des Unterschiedsbetrags auf die gesamte restliche Laufzeit neu zu verteilen; zum Fall der Umschuldung s.u.

Umschuldung: Werden die Darlehensbedingungen so wesentlich geändert, daß das alte Darlehen bei wirtschaftlicher Betrachtung als durch ein neues ersetzt angesehen werden kann (zB Umstellung von Fälligkeits- auf Tilgungsdarlehen und umgekehrt), so ist der alte Unterschiedsbetrag gewinnmindernd auszubuchen, ggf. ein neuer zu aktivieren (glA o.V., DB 1965, 683; o.V., DB 1966, 1213); im Ergebnis auch BFH v. 13.3.1974 – I R 165/72, BStBl. II 1974, 359 betr. Zahlung einer Umschuldungsgebühr: Das alte Disagio bleibt insoweit bestehen, als es als zeitbezogene Gegenleistung (Einsatz des Rückzahlungsanspruchs des Disagios) für die Überlassung des neuen oder veränderten Darlehens zu betrachten ist; soweit es also „fortwirkt“, ist der Restbestand des Disagios auf die neue Restlaufzeit zu verteilen; im übrigen und andernfalls ist es zu tilgen. Für Betonung der wirtschaftlichen statt bürgerlich-rechtlichen Betrachtungsweise bei der Umschuldung s. auch KSM/BAUER, § 5 Rn. F 254.

1958–1959 Einstweilen frei.

1960 e) **Auswirkung besonderer Gestaltungen auf die aktive Rechnungsabgrenzung (Disagio- und Tilgungsstreckungsdarlehen, zeitlich verschobenes Disagio)**

Disagio-Darlehen (Zusatzdarlehen): Um die volle Auszahlung des Nennbetrags zu erreichen, wird beim Disagio-Darlehen für das ganze (oder teilweise) Disagio/Damnum ein zusätzliches, idR kurzfristiges Darlehen aufgenommen, das vorweg oder neben der Hauptschuld zu tilgen ist; ggf. wird dadurch die Laufzeit des Hauptdarlehens verlängert.

Im Bereich der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich gilt uE die Rspr. zur Behandlung des Disagios bei Überschußeinkünften nicht, wonach die Tilgungszahlungen des Zusatzdarlehens bei wirtschaftlicher Einheit beider Darlehensverträge im Jahr des Abflusses als abziehbar zu berücksichtigen sind.

BFH v. 1.7.1960 – VI 159/59 U, BStBl. III 1960, 347; v. 10.1.1964 – VI 1/61 U, BStBl. III 1964, 157; v. 6.12.1965 – GrS 2/64 S, BStBl. III 1966, 144; v. 30.6.1966 – VI 162/65, BStBl. III 1966, 581; v. 28.6.1968 – VI R 211/66, BStBl. II 1968, 816; v. 26.11.1974 – VIII R 105/70, BStBl. II 1975, 330; v. 21.1.1975 – VIII R 101/70,

BStBl. II 1975, 503; OFD Münster v. 30.12.1966, StEK EStG § 11 Nr. 8 = EDStZ 1967, 50.

Da das Zusatzdarlehen eine selbständig zu passivierende Verbindlichkeit begründet, bleibt es bei der Verteilung des Disagios/Damnums auf die (allenfalls verlängerte) Laufzeit des Hauptdarlehens (so auch BFH v. 15.5.1963 – I 272/61 U, BStBl. III 1963, 327).

Hiergegen HOFFMANN, StuW 1963, 618, und in Loep., Bespr. zu BFH v. 15.5.1963 – I 272/61 U, BStBl. III 1963, 327: Das Disagio-Darlehen ist zusätzlicher Zins, der in der vereinbarten Tilgungszeit des Disagio-Darlehens gezahlt wird und daher BA dieser kurzen Zeit, nicht der längeren Laufzeit des Hauptdarlehens. UE ist die vom BFH verlangte Abgrenzung beider Darlehen folgerichtig. Das Disagiodarlehen finanziert die Einbuße durch das Disagio des Hauptdarlehens, beeinträchtigt aber nicht dessen regelmäßigen Zinscharakter und damit seinen Bezug zum Verteilungszeitraum der Hauptverbindlichkeit.

Zur Behandlung des Disagios bei Einlage der Hauptverbindlichkeit in ein BV s. Anm. 1952.

Tilgungstreckungsdarlehen: In diesem Fall erhält der Stpfl. ebenfalls ein sog. Disagio-Darlehen (s. dort), tilgt es aber vorab und beginnt erst dann mit der – infolgedessen gestreckten – Tilgung des Hauptdarlehens. UE gilt hier das gleiche wie im vorstehend erwähnten Fall der gleichzeitigen Tilgung von Disagio-Darlehen und Hauptdarlehen (FASOLD, BB 1962, 247; THOMA, StBp. 1965, 43; vgl. auch WEISSE, DStR 1962, 89). Zwar ist nach BFH v. 10.1.1964 – VI 1/61 U (BStBl. III 1964, 157) eine bürgerlich-rechtliche Vereinbarung, daß der Darlehensnehmer vor dem Beginn der Tilgung der Hauptschuld das Damnum zu tilgen habe, auch strechtl. zu beachten. Eine Umdeutung der Tilgung eines Zusatzdarlehens in eine zusätzliche Verzinsung kommt jedoch nur bei Einkünften mit Überschußrechnung, nicht bei Gewinnermittlung durch BV-Vergleich (glA OFD Düss. v. 13.8.1964, StEK EStG § 4 Übersch. Nr. 3 = Inf. 1964, 421) in Betracht. Folglich ist das Disagio des Hauptdarlehens wie üblich abzugrenzen und das Disagiodarlehen wie üblich zu passivieren.

Zeitlich verschobene Zahlung des Disagios/Damnums: Im Regelfall wird das Disagio zwar bei Auszahlung des Darlehens durch Verrechnung geleistet, jedoch kann auch vereinbart sein, das Abgeld vor oder nach dem Auszahlungszeitpunkt des Darlehensnennbetrags zu zahlen. UE berührt die Zahlungsweise weder die Bildung des RAP noch dessen Höhe, weil es für beide auf „Ausgaben“ bzw. den „Ausgabebetrag“ ankommt und diese neben Auszahlungen auch Zugänge von Verbindlichkeiten umfassen (s. Anm. 1924).

Zeitlich verschobene Auszahlung des Darlehens: Wird das Darlehen verzögert oder ratierlich ausbezahlt, orientiert sich auch die Disagioverteilung an der zeitlichen Struktur der Kapitalüberlassung (glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 266).

Zum von der Rspr. unter dem Aspekt der Steuerumgehung (bei VuV-Einkünften) geforderten zeitlichen Zusammenhang zwischen Disagio-Zahlung und Darlehensauszahlung s. BFH v. 13.12.83 – VIII R 64/83, BStBl. II 1984, 426; v. 13.12.1983 – VIII R 173/83, BStBl. II 1984, 428; die Urteile finden wegen der Verteilungsregelung im gewerblichen Bereich jedoch hier keine Anwendung.

f) Wechsel der Gewinnermittlungsart

Beim Wechsel von der Bilanzierung zur Einnahmenüberschußrechnung (s. Vor §§ 4–7 Anm. 73) ist das noch aktivierte Disagio als Aufwand auszubuchen, da eine weitere Aufwandsverteilung nicht mehr möglich ist (FG Hamburg v. 29.6.1988, EFG 1989, 224, rkr.).

1961

Beim Wechsel von Einnahmenüberschußrechnung zur Bilanzierung ist das Disagio erfolgswirksam zu aktivieren (vgl. Anlage 1 zu R 17 EStR 2003, Vor §§ 4–7 Anm. 66).

Zur Disagiobehandlung bei Betriebsaufgabe/-veräußerung s.o. Anm. 1957.

3. Bilanzierung des Unterschiedsbetrags beim Darlehensgläubiger

1962 a) Ansatz als passiver Rechnungsabgrenzungsposten (RAP)

Im Gegensatz zur Behandlung des Unterschiedsbetrags beim Schuldner fehlt handelsrechtl. eine dem § 250 Abs. 3 HGB entsprechende Regelung; es sind daher handels- und strechtl. die allgem. Grundsätze über RAP anzuwenden (gegen ein gelegentlich handelsrechtl. gefordertes Passivierungswahlrecht aus entsprechender Anwendung von § 250 Abs. 3 HGB: *MAYER-SCHARENBERG*, DStR 1991, 745) Grundsätzlich ist für die Behandlung des Unterschiedsbetrags auf Seiten des Kreditgebers die stl. Behandlung beim Schuldner ohne Bedeutung (BFH v. 29.6.1967 – IV 131/63, BStBl. III 1967, 670).

Disagio/Damnum: Ein Begebungsdagio stellt eine Einnahme (durch Forderungszugang) des Gläubigers in dem Wj. dar, in dem er es bei der Darlehensauszahlung einbehält; bei bestimmter Laufzeit des Darlehens sind diese vorvereinbarten Erträge gem. § 250 Abs. 2 HGB bzw. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 als passiver RAP idR auf die Laufzeit des Darlehens zu verteilen.

GlA BFH v. 25.9.1968 – I 52/64, BStBl. III 1969, 18 (21); *DÖLLERER*, BB 1969, 507; *KOHLLENBACH*, FR 1954, 486; *GRIEGER*, BB 1966, 316; *FELLA*, StWa. 1970, 179; *MEYER-SCHARENBERG*, DStR 1991, 754. Für Wahlrecht: *H. VOGEL*, StJb. 1964/65, 202. Dagegen für Vereinnahmung des Damnums erst bei Tilgung des Darlehens, bei einem Fälligkeitsdarlehen erst bei der Rückzahlung: *RFH* v. 5.12.1934, RStBl. 1935, 336; v. 25.11.1938, RStBl. 1939, 233; *FG München* v. 10.11.1961, EFG 1962, 162, rkr.; *LEISLE*, StuW 1959, 109; *KRAH*, StWa. 1961, 43; *REICHEL*, Inf. 1966, 318, alles vor der ges. Regelung der RAP. Für Behandlung als Verbindlichkeit zur zinsverbilligten Kapitalüberlassung: *BROSCHE*, DB 1984, 1696, insbes. bewertungsrechtlich; bewertungsrechtl. Berücksichtigung ablehnend und für RAP in StBil.: *OFD Frankf.* v. 12.1.1982, DB 1982, 983; *FinMin. NRW* v. 22.2.1985, DStR 1985, 248; bewertungsrechtl. Schuldposten anerkennend, soweit laufzeitabhängig: *FinVerw. NRW* v. 25.6.1991, BStBl. I 1991, 701).

UE ist die Behandlung als RAP nur insoweit zutreffend, als das Disagio den Charakter vorausvereinbahrter Erträge hat; einmalige, laufzeitunabhängige Bearbeitungsgebühren wären sofort BE (glA *BIERGANS*, ESt., 6. Aufl. 1992, 355; glA für das Bewertungsrecht *FinVerw. NRW* v. 25.6.1991, BStBl. I 1991, 701, mit dem Hinweis: entspricht ertragstl. Werten). Die Aufteilungsnotwendigkeit ergibt sich aus dem Wort „soweit“ in § 250 Abs. 2 HGB und § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2; eine § 250 Abs. 3 HGB entsprechende Vorschrift fehlt (aA *BMF* v. 4.9.1978, BStBl. I 1978, 352, mit Hinweis auf *BFH* v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262; *BROSCHE*, DB 1984, 1696).

Für zeitbezogenes vereinnahmtes Disagio besteht Passivierungspflicht, da RAP anzusetzen sind (Einleitungssatz Abs. 5); ein passiver RAP kommt allerdings nur in Betracht, wenn die Darlehensforderung mit dem das Agio enthaltenden Rückzahlungsbetrag angesetzt wird (sonst keine „Einnahme“). Wurde die Forderung mit dem Auszahlungsbetrag eingebucht und räterlich erhöht, kommt pass. RAbgr. nicht in Betracht (zur handelsrechtl. Zulässigkeit beider Arten der Forderungsbewertung: *BERGER/BARTELS-HETZLER* in *Beck-BilKomm.* (2003), § 250 Anm. 79; zur stl. Forderungsbewertung zum Nennbetrag s. *BFH* v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875, und § 6 Anm. 908).

Im seltenen Fall des Rückzahlungsdisagios (Ausgabebetrag höher als Rückzahlungsbetrag) hat – bei Zeitbestimmtheit – der Schuldner einen passiven RAP zu bilden (glA KUPSCH in HOFBAUER/KUPSCH, Bonner Hdb. Rechnungslegung, 2002, § 250 Rn. 89).

Agio: Es sind die Fälle eines Begebungsagios und des Rückzahlungsagios (s.o. Anm. 1945) zu unterscheiden (s. auch KSM/BAUER, § 5 Rn. F 306). Im seltenen Fall eines *Begebungsagios* ist im erhöhten Auszahlungsbetrag – wenn nicht andere Gründe vorliegen – für den Gläubiger eine Vorauszahlung für einen späteren erhöhten laufenden Zins zu sehen. Wirtschaftliche Gründe können in der investitionsbedingten anfänglich hohen, später niedrigeren Liquiditätsbelastung des Schuldners liegen. Bei Verbriefung als Wertpapier aktiviert der Gläubiger das Agio mit dem Nennwert als AK, ggf. erfolgen Teilwertabschreibungen nach dem Niederstwertprinzip. Bei einem Darlehen aktiviert der Gläubiger die Forderung mit dem Nominalwert und grenzt das Agio aktiv ab. Seinen erhöhten Zins-einnahmen steht ein Auflösungsaufwand gegenüber. Der Schuldner passiviert den nominalwertgleichen Rückzahlungsbetrag und grenzt das Agio passiv kapitalanteilig und laufzeit- bzw. zinsbindungszeitbezogen erfolgswirksam ab. Seinen erhöhten Zinsauszahlungen steht ein Auflösungsertrag gegenüber. Im häufigeren Fall des *Rückzahlungsagios* kann ein nachträglicher zusätzlicher Zins gesehen werden, der vom Investor (Schuldner) nach erfolgreicher Investition liquiditätsmäßig leichter aufgebracht werden kann. Für die Behandlung eines Rückzahlungsagios beim Gläubiger kommt es auf die Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Einnahmen“ (s. Anm. 1935) und ggf. die Bewertung der Darlehensforderung an: Wird die Darlehensforderung mit dem Nennbetrag angesetzt (BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875, s. § 6 Anm. 909), so ist der Agiobetrag zeit- bzw. kapitalanteilig als „sonstige Forderung“ ertrags-erhöhend zu aktivieren (so BIERGANS, ESt., 6. Aufl. 1992, 354 f.). Wird hingegen als Forderung der Rückzahlungsbetrag aktiviert, so ist der agiobedingte Ertrag durch Bildung eines passiven RAP zu berichtigen und die sukzessive Vereinnahmung durch Verteilung auf die Laufzeit bzw. kürzere Zinsbindungszeit sicherzustellen (so zB KUPSCH in HOFBAUER/KUPSCH, Bonner Hdb. Rechnungslegung, 2002, § 250 Rn. 90). Dies setzt allerdings voraus, in der Abrede des Agios eine „Einnahme“ (durch Forderungszugang) und die Aktivierung des Agios als mit dem Realisationsprinzip vereinbar zu sehen. „Ertrag“ ist die zeitanteilige Vergütung für seine Kapitalüberlassung. Beide Methoden führen zum gleichen Ergebnis (SCHÄFER, GoB für Forderungen, 2. Aufl. 1977, 57 ff.; RÖSSLER/TROLL, BewG-Komm., § 109 Tz. 23; BROSCHE, DB 1984, 1701). UE ist wegen des Realisationsprinzips die sukzessive Forderungsaktivierung vorzuziehen, anders die insbes. handelsrechtlich hM. Der Schuldner passiviert den Rückzahlungsbetrag (schließt das Agio ein) und grenzt das Agio aktivisch über die Laufzeit ab (Ausgabe = Verbindlichkeitszugang in Höhe des Agios; Aufwand = Vergütung für Kapitalnutzung). Vgl. auch BFH v. 29.6.1967 – IV 131/63, BStBl. III 1967, 670; v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607; Bp.-Kartei der OFD Düss., Köln u. Münster, März 1990, Bilanzierung des Agios.

b) Höhe des passiven Rechnungsabgrenzungspostens (RAP)

1963

Für Ansatz und Auflösung passiver Rechnungsabgrenzung eines Unterschiedsbetrags gilt Entsprechendes wie für die Ermittlung und Auflösung der aktiven RAP (s. Anm. 1955).

Bei *Kreditinstituten* lehnt BMF v. 24.11.1977 (StEK EStG § 5 Bil. Nr. 40 = BB 1977, 1745) Auflösung nach der sog. effektivzinskonstanten Methode ab und

verlangt Auflösung nach Maßgabe des jeweils noch zu tilgenden Nennkapitals. Auflösung nach der Zinsstaffelmethode: BFH v. 8.11.1989 – II R 29/86 (BStBl. II 1990, 207) betrifft den Einheitswert; vgl. auch § 340e Abs. 2 HGB. *Realkreditinstitute*, die Darlehen mit einer Laufzeit von weniger als 5 Jahren gewähren und sich entsprechend kurzfristig refinanzieren, müssen Damnum und Disagio zinsstaffelmäßig auf die Laufzeit der zugehörigen Forderungen und Schulden verteilen (BMF v. 24.11.1977, StEK EStG § 5 Bil. Nr. 38 = BB 1977, 1745).

Der Vorrang der Zinsstaffelmethode – gegen die auch rechentechnische Erschwernisse nicht mehr geltend gemacht werden (Computereinsatz) – ist gerechtfertigt, da nur sie eine zeitlich zutreffende Verteilung nach Maßgabe der erbrachten Leistung (Kapitalüberlassung) ermöglicht.

1964 Einstweilen frei.

V. Der Sonderfall der Geldbeschaffungskosten

1965 1. Allgemeine Erläuterungen zu den Geldbeschaffungskosten

Geldbeschaffungskosten – besser Kreditbeschaffungsaufwendungen; auch: Finanzierungskosten – sind alle Aufwendungen, die der Schuldner aus Anlass der Erlangung eines Darlehens tätigt. Im Gegensatz zu Zinsen werden Geldbeschaffungskosten idR in einem einmaligen Betrag geleistet. Außer Betracht bleiben hier die *laufenden* Aufwendungen für die Überlassung von Fremdkapital (letztere werden häufig in den Begriff „Finanzierungskosten“ einbezogen) und die Aufwendungen zur Erlangung von Eigenkapital (s. Erl. zu § 9 Nr. 1 KStG). Zum Spezialfall des Disagio, Agio s. Anm. 1945 ff.

Beispiele: Provisionen für Kreditvermittlung, Bürgschaftsübernahme, Ausgaben für Beratung, Bearbeitung, Bewertung, Schätzung, Prüfung, Besicherung, Reisen, Beurkundung, Eintragung, Druck der Urkunden, Bearbeitungs-, Abschluss-, Umschuldungs-, Bereitstellungs-, Auszahlungs-, Gerichts-, Notar-, Grundbuch-, Zuteilungsgebühren, Teilzahlungszuschläge u. dgl.

Zu einzelnen Fällen der Geldbeschaffungskosten s. Anm. 2000 ABC: „Abschlussgebühr“, „Bereitstellungszinsen“, „Beurkundungsgebühren“, „Bürgschaft“, „Darlehens-Bearbeitungs-/Verwaltungsgebühren/-Provisionen“, „Garantie-, Gebühren“, „Garantiegeschäft“, „Hypothekenkosten“, „Kreditvermittlungsprovisionen“, „Zinsbegrenzungsprämien“.

Nicht zu den Geldbeschaffungskosten gehört die Erhöhung eines in Raten zu zahlenden Kaufpreises auf Grund einer *Wertsicherungsklausel* (VG Berlin v. 25.6.1964, EFG 1965, 56, rkr.). *Empfänger der Ausgaben* können der Gläubiger oder Dritte sein. Im ersten Fall wird gelegentlich auch das Damnum zu den Geldbeschaffungskosten iwS gezahlt (zB NIENABER, BB 1959, 406), andererseits werden die Geldbeschaffungskosten gegenüber Dritten aber auch dem Damnum iwS untergeordnet (FASOLD, BB 1962, 346 mwN).

Die hM unterscheidet auch für die Bilanzierung, ob die Geldbeschaffungskosten zugunsten des Darlehensgebers oder eines Dritten geleistet werden; uE nicht überzeugend, auszugehen ist vielmehr von den gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen der Rechnungsabgrenzung

Bilanzierende Stpfl. müssen Geldbeschaffungskosten nach hM abgrenzen und auf die Laufzeit des Darlehens verteilen (BFH v. 29.6.1967 – IV 131/63, BStBl. III 1967, 670; vgl. aber BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970,

209; v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262; v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722). Ausnahmen bestehen, wenn die Zahlungen für den Vertragsabschluss geleistet werden (zB Notariatsgebühren, Vermittlerprovisionen). Geldbeschaffungskosten bilden uU ein Entgelt für eine besondere Leistung, die vom Darlehensgläubiger neben der Kapitalüberlassung oder von einem Dritten erbracht wird. Der BFH beurteilt aber alle anlässlich der Darlehensgewährung erbrachten Leistungen des Schuldners an den Gläubiger einheitlich als Entgelt für Kapitalnutzung (problematisch, insbes. weil § 5 Abs. 5 Satz 1 das Tatbestandsmerkmal „soweit“ enthält, s. Anm. 1931, 1941).

2. Behandlung der Geldbeschaffungskosten beim Schuldner

1966

Zahlung an Dritte: Grds. bilden diese Geldbeschaffungskosten sofort abzichbare BA. Sie sind weder in die AHK der finanzierten WG einzubeziehen (s. auch § 6 Anm. 988) noch als immat. WG zu aktivieren (FG Hamb. v. 12.8.1971, EFG 1972, 61, rkr.) oder der Verbindlichkeit sukzessive gewinnmindernd zuzuschreiben (BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380); ebenso wenig bilden sie idR einen RAP.

BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380; v. 17.7.1974 – I R 195/72, BStBl. II 1974, 684; v. 4.5.1977 – I R 27/74, BStBl. II 1977, 802; v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262; FREEERICKS, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 6 Abs. 1 Ziff. 3 R. 185; die ältere gegenteilige Rspr. ist überholt.

Die Aufwendungen gegenüber Dritten hängen idR weder von der Höhe noch von der Nutzungsdauer des Kapitals ab, ihre Gegenleistung besteht nicht in der Kapitalüberlassung, sondern in speziellen anderen Leistungen (HÜTTEMANN, Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung für Verbindlichkeiten, 1970, 82). Dass die einmaligen Gegenleistungen letztlich dazu beitragen, dem Schuldner das Fremdkapital zur Nutzung zu verschaffen, reicht nicht aus. Die gesetzlichen Voraussetzungen für aktive RAP wären uU erfüllt (glA AHRENS, DB 1968, 273; HÜTTEMANN aaO, 83), nicht jedoch die einschränkende Voraussetzung der Rspr., die vorausgezählte, zeitbezogene Gegenleistung dürfe erst nach dem Bilanzstichtag erbracht werden (s. Anm. 1927). Auch reicht die Fiktion der Rspr. (zB BFH v. 25.9.1968 – I 52/64, BStBl. II 1969, 18) vom „einheitlichen Geschäft“ nicht bis zur Einbeziehung des Dritten. Häufig wird das Entgelt nur für einen bestimmten Erfolg (zB Vermittlung des Vertragsabschlusses, Schätzgutachten u. dgl.), nicht für eine bestimmte Zeit gezahlt. Laufzeitverteilung mittels RAP ist jedoch erforderlich, wenn der Schuldner eine finanzielle Vorausleistung erbringt für eine vom Dritten erbrachte zeitbezogene Leistung (s. zB Anm. 2000 „Bürgschaft“). Zur Behandlung geringfügiger Beträge s. Anm. 1921.

Zahlung an den Darlehensgläubiger:

► *Ansatz als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten:* Nicht nur das Damnum, sondern alle Leistungen des Schuldners an den Gläubiger aus Anlass der Darlehensgewährung bilden nach der Rspr. wirtschaftlich betrachtet eine einheitliche Gegenleistung für die Überlassung der Kapitalnutzung; auf die Bezeichnung der Gegenleistungen und die Art ihrer Bemessung durch den Gläubiger kommt es nicht an; der Schuldner muss seine Aufwendungen im Fall einer bestimmten Laufzeit des Darlehens aktiv abgrenzen; ein sofortiger Abzug ist nur zulässig bei Zahlungen, die der Darlehensgläubiger für den Schuldner zugunsten Dritter vorauslagt hat.

So BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262; glA jedenfalls im Ergebnis BFH v. 29.6.1967 – IV 131/63, BStBl. III 1967, 670; v. 25.9.1968 – I 52/64, BStBl. II

1969, 18; v. 13.3.1974 – I R 165/72, BStBl. II 1974, 359; FG Hamb. v. 12.8.1971, EFG 1972, 61, rkr.; BMF v. 4.9.1978, BStBl. I 1978, 352 betr. Bearbeitungsgebühr.

Stellungnahme: BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72 aaO beruft sich auf BFH v. 6.12.1965 – GrS 2/64 S (BStBl. III 1966, 144) und v. 25.9.1968 – I 52/64 (BStBl. II 1969, 18 [20–22, Abschn. 2.]). BFH v. 6.12.1965 – GrS 2/64 S aaO unterscheidet aber zwischen *Damnum* und (sonstigen) Geldbeschaffungskosten; bei letzteren fehle ein so enger Zusammenhang mit der Verzinsung und Tilgung des Darlehens wie beim *Damnum*. BFH v. 25.9.1968 – I 52/64 (aaO, 21) bezeichnet zwar die Gegenleistung des Darlehensschuldners grds. als Nutzungsentgelt, auch soweit damit die Kosten des Gläubigers gedeckt werden sollen, hält aber Ausnahmen für möglich, wenn nämlich der Schuldner dem Gläubiger Aufwendungen erstattet, die dieser auf Grund eines Auftrags oder eines auftragsähnlichen Verhältnisses für den Schuldner gemacht hat. BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, aaO lehnt solche Unterscheidungen auf Grund einer uE zu groben wirtschaftlichen Betrachtung ab. UE sind auch die an den Gläubiger gezahlten Geldbeschaffungskosten für besondere, *einmalige* Leistungen handelsrechtl. nicht aktivierbar und stl. sofort abziehbare BA.

Vielleicht befürchtete der BFH bei der Entscheidung v. 19.1.1978 – IV R 153/72 aaO eine wirtschaftlich nicht gerechtfertigte Verlagerung der Gegenleistung des Schuldners vom aktivierungspflichtigen *Damnum* auf sofort abziehbare sonstige Geldbeschaffungskosten. Dieser Gesichtspunkt stützt aber nicht eine wirtschaftlich ungerechtfertigte allgemeine Umdeutung von Geldbeschaffungskosten in Nutzungsentgelt für Kapitalüberlassung; Steuerumgehungen lässt sich im einzelnen Fall durch Anwendung angemessener Maßstäbe auf die Leistungen des Gläubigers und die Gegenleistungen des Schuldners beugen.

Zu prüfen ist ferner – was häufig unterbleibt –, ob die Kriterien des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 im Einzelfall erfüllt sind, insbes. „soweit“ (s. Anm. 1931, 1941).

► *Höhe des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens:* Verteilungszeitraum ist die Laufzeit des Darlehens (s. im Einzelnen Anm. 1955); als Verteilungsmethode kommen lineare Methode und Zinsstaffelmethode, evtl. auch degressive/digitale Verfahren in Betracht (s. hierzu die entsprechenden Ausführungen zur Verteilung des Unterschiedsbetrags, Anm. 1955).

1967 3. Behandlung der Geldbeschaffungskosten beim bilanzierenden Empfänger

Dritter als Empfänger: Ist die Einnahme Entgelt für eine erbrachte einmalige Leistung, so bildet sie eine sogleich gewinnerhöhende BE. Dagegen ist die Vereinnahmung durch passiven RAP auf die Zeit der Leistung zu verteilen, wenn die Einnahme eine Vorauszahlung für eine in bestimmter Zeit zu erbringende Leistung darstellt (zB Bürgschaftsübernahme mit im Voraus vereinnahmter Bürgschaftsprovision, s. Anm. 2000 „Bürgschaft“).

Darlehensgläubiger als Empfänger: IdR ist wegen der Geltung der These vom „einheitlichen Geschäft“ passive Rechnungsabgrenzung über die Laufzeit des Darlehens vorzunehmen (für im Voraus vereinnahmte Kreditgebühren bewertungsrechtl. BFH v. 15.1.1971 – III R 114/69, BStBl. II 1971, 290; BMF v. 4.9.1978, BStBl. I 1978, 352). Rechnungsabgrenzung kommt nur dann nicht in Betracht, wenn das Entgelt für erbrachte, vom Darlehensvertrag wirtschaftlich trennbare gesonderte Leistungen oder als Ersatz von Verauslagungen für den Schuldner vereinnahmt wird. Dem eine Aufteilung gebietenden Wort „soweit“

in Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 wird allerdings durchweg zuwenig Bedeutung beimessen (s. Anm. 1931, 1941).

Bei Beurteilung der Geldbeschaffungskosten als Entgelt für gesonderte Leistungen oder Aufwendungen des Gläubigers gilt für ihre Behandlung beim Gläubiger das Gleiche wie bei einem Dritten, dh. regelmäßig gewinnerhöhende Vereinnahmung ohne Rechnungsabgrenzung, es sei denn, es handelt sich um zeitbestimmte Dauerleistungen.

Einstweilen frei.

1968–1969

C. Zu aktivierende Zölle und Steuern (Abs. 5 Satz 2)

I. „Auf der Aktivseite sind ferner anzusetzen“ (Abs. 5 Satz 2)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2

1970

Rechtsentwicklung des Satzes 2: Die Einführung der Verpflichtung, aktive Abgrenzungsposten für Zölle, VerbrSt. (s. Anm. 1978 ff.) und USt. auf Anzahlungen (s. Anm. 1992) zu bilden, war die Reaktion der FinVerw. auf die Rspr. des BFH, die die Aktivierung verneint hatte.

Durch *EGAO 1977 v. 14.12.1976* (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694) wurde der damalige Abs. 3 um einen Satz 2 betr. Zölle und VerbrSt. erweitert, nachdem BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73 (BStBl. II 1976, 13, betr. BierSt. auf die in brauereieigene Niederlagen überführten Biervorräte) die Aktivierungspflicht verneint hatte (zur Entstehungsgeschichte im Einzelnen und zum Inkrafttreten s. Anm. 1978).

Durch *ÄndG v. 20.8.1980* (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589) wurde der damalige Abs. 3 Satz 2 neu gefasst: aus dem bisherigen Text wurde Nr. 1; Nr. 2 über USt. auf Anzahlungen wurde angefügt, nachdem BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78 (BStBl. II 1979, 625) die erfolgswirksame Behandlung der USt. auf Anzahlungen verlangt hatte (zur Entstehungsgeschichte im Einzelnen und zum In-Kraft-Treten s. Anm. 1992).

Durch *HBegleitG 1983 v. 20.12.1982* (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972) wurde der bisherige Abs. 3 zu Abs. 4.

Durch das *StReformG 1990 v. 25.7.1988* (BGBl. I 1988, 1093, 2074; BStBl. I 1988, 224) wurde § 5 erneut unnummeriert, wobei Abs. 4 zu Abs. 5 wurde.

Bedeutung des Satzes 2: Die Vorschrift verpflichtet zur Bildung aktiver Korrekturposten (Aktivierungsgebot), die nicht die Voraussetzungen von RAP oder (immat.) WG erfüllen (s. Anm. 1979 zu Nr. 1 und Anm. 1993 zu Nr. 2). Durch Nr. 1 wird der Aufwand in das Wj. verlagert, in dem das mit der Abgabe belastete Produkt verkauft wird (s. Anm. 1979), durch Nr. 2 in das Wj. der Erfüllung des Geschäfts (s. Anm. 1993).

[Anschluss S. E 890/9]

Geltungsbereich des Satzes 2: Die Aktivierungsgebote des Abs. 5 Satz 2 sind jedenfalls anzuwenden bei der Gewinnermittlung nach § 5, bei Zurechnungen im Fall des Wechsels der Gewinnermittlungsart (Übergang von der Überschussrechnung zum Bestandsvergleich nach § 5, Anl. 1 zu R 17 EStR 2003) und bei der Schätzung nach § 162 AO (DANKMEYER, RWP 14 Steuer-R D ESt. I 4b, 1374f.). Zweifelhaft ist, ob die Abgrenzungspflicht auch beim BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 gilt; sie ist nach der gesetzlichen Systematik ausdrücklich auf die Gewinnermittlung nach § 5 bezogen (aA DANKMEYER, RWP 14 Steuer-R D ESt. I 4b, 1374f.). Bei ausschließlich strechtlicher Buchführungspflicht (§ 141 AO) gelten jedoch für gewerbliche Unternehmer und Land- und Forstwirte gem. § 141 Abs. 1 Satz 2 AO die handelsrechtlichen Vorschriften des § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB entsprechend; das dort eingeräumte Aktivierungswahlrecht wandelt sich dann uE allerdings wegen der gleichzeitig angeordneten Beachtung der Steuergesetze (hier Abs. 5 Satz 2) zur Aktivierungspflicht. Für allgemeine entsprechende Anwendung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1: BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 711; wie hier: KSM/BAUER, Rn. F 172.

Verhältnis zu anderen Vorschriften: Abs. 5 Satz 2 geht nach der rechtssystematischen Einordnung sowohl den vom Maßgeblichkeitsprinzip des Abs. 1 Satz 1 wie auch den von Abs. 5 Satz 1 geforderten Ansätzen dem Grunde nach vor. Für RAP mangelt es bei Zöllen und VerbrSt. sowie USt. insbes. am Zeitbezug und einer Gegenleistung. Umgekehrte Maßgeblichkeit (Abs. 1 Satz 2) kommt nicht in Betracht, weil es sich zwar handelsrechtlich, nicht aber strechtlich um Wahlrechte handelt.

§ 6 kommt mangels Qualifikation der Posten als „Wirtschaftsgüter“ nicht zur Anwendung (s. Anm. 1979, 1993; aA BERGMANN, DSWR 1981, 125; § 6 gehe § 5 Abs. 4 vor), daher auch keine Teilwertabschreibung (s. Anm. 1990 u. 1998).

Durch das *Bilanzrichtlinien-Gesetz v. 19.12.1985* (BGBl. I 1985, 2355) wurde ein der strechl. Regelung entsprechender § 250 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und Nr. 2 HGB eingeführt, allerdings ausgestaltet als Aktivierungswahlrecht. Die Regelung dient einer wahlweisen Angleichung der HBil. an die StBil. (BTDrucks. 10/317, 82), berücksichtigt aber auch die handelsrechtliche Auffassung der möglichen Einbeziehung der Zölle und VerbrSt. in die HK. Die Vereinbarkeit mit der 4. EG-Richtlinie (Art. 18) wird zT bestritten (zB TIEDCHEN, HdJ, Abt. II/8 Rn. 138, 140 mwN).

Für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sind die Posten nach Satz 2 Nr. 1 und Nr. 2 über § 109 Abs. 1 BewG als sonstige aktive Ansätze zu berücksichtigen.

Nach internationalen Rechnungslegungsstandards sind derartige gesonderte Positionen nicht bekannt, sie erfüllen auch nicht die Voraussetzung eines Vermögenswerts (*asset* gem. IAS 38.7, FW 49, SFAC 6.26). Allerdings entspricht die Aufwandszuordnung in die Periode des Ertrags dem international gebräuchlichen *matching principle* (s. Anm. 1914a, IAS 1.26 und RK 22; SFAC 6.144 ff.). Soweit sie nicht Vertriebskosten darstellen, sind Zölle und VerbrSt. nach IAS und US-GAAP als AK oder HK der entsprechenden Vermögenswerte zu erfassen (für AK: IAS 2.8; für HK: IAS 2.14, ARB 43.4.3).

Einstweilen frei.

1971–1974

2. Aktivierungsgebote („auf der Aktivseite sind ferner anzusetzen“)

1975

Satz 2 enthält Aktivierungsgebote für Abgrenzungsposten besonderer Art, die weder RAP noch (immat.) WG sind (zu Nr. 1 s. Anm. 1979; zu Nr. 2 s.

Anm. 1993). Aus der Verwendung des Wortes „ferner“ kann nicht abgeleitet werden, daß es sich wie in Satz 1 um RAP handelt, eher das Gegenteil.

Der Ausweis erfolgt in besonderen Bilanzposten, und zwar nach Nr. 1 abweichend von der HBil., bei Nr. 2 ist das Verhältnis zur HBil. streitig (s. Anm. 1992).

Zur Bildung und Auflösung s. Anm. 1989 (betr. Nr. 1) und Anm. 1997 (betr. Nr. 2).

1976–1977 Einstweilen frei.

II. Auf das Vorratsvermögen entfallende Zölle und Verbrauchsteuern (Abs. 5 Satz 2 Nr. 1)

Schrifttum: PIPER, Die Bestimmung des Begriffs VerbrSt. im Verfassungs- und StRecht, Diss. Köln 1957; SCHINDELE, Berücksichtigung der Zollbelastung bei der Bewertung von Beständen auf Außenlagern, StBp. 1965, 209; o.V., Zur Aktivierung der BierSt. beim Bierhersteller, FR 1975, 477; BACHMAYR, BFH gegen Überbewertung in der HdlBil., BB 1976, 561; BORDEWIN, Änderung der stl. Gewinnermittlungsvorschriften durch das EGAO 1977, BB 1976, 1653; DANKMEYER, Aktivierungsgebot für Zölle u. VerbrSt., RWP 14 Steuer-R D Est. I 4b S. 1373 (Sept. 1977); DANKMEYER, Die Änderungen des EStG und der EStDV durch das EGAO 1977, DB 1976, 2274; HFA des IdW, WPg. 1976, 59; PEINER, Zur Aktivierung der VerbrSt. als Teil der HK, WPg. 1976, 69; PEINER, Zum zeitlichen Ende der Herstellung bei der Ermittlung der aktienrechtlichen HK, BB 1976, 834; RUDOLPH, VerbrSt., Abfüll- und Transportkosten auf Außenlager als Teil der HK, BB 1976, 877; DÖLLERER, Zur Problematik der AHK, JbFfStR 1976/77, 196, 204; FEDERMANN, Zur Problematik eines eigenständigen Bilanzansatzes für auf das Vorratsvermögen entfallende Zölle und VerbrSt., DB 1977, 1149; FEDERMANN, Stichw. VerbrSt. u. Zölle, in Federmann, Hdb. der Bil., Freiburg 1977, Stichw. 150; UELNER, Aktuelle Fragen des Ertragsteuerrechts, StbJb. 1976/77, 131, 134; KOCH, Der Einfluß der Wprg. auf StVerwaltungspraxis, die StRspr. und die StGesGebung, WPg. 1981, 598; SCHNEIDER, D., Steuernutralität des Bil-Richtlinie-Ges. und BilRspr., BB 1983, 2089; TIPKE, UmsatzSt. – VerkehrSt. und/oder VerbrSt., DStR 1983, 595; MATHIAK, Rspr. zum BilStRecht, StuW 1984, 73; WIRTZ, Ausweis von Zöllen und VerbrSt für Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens und der USt. auf erhaltene Anzahlungen, DSZ 1986, 749; DZIADKOWSKI, Plädoyer für eine erfolgsneutrale Behandlung von bestimmten Zöllen und VerbrSt. sowie der Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen, DStR 1987, 292; ERLE, Rechnungslegung bei Zöllen und VerbrSt., BB 1988, 1082; KÜTING, Aktuelle Probleme bei der Ermittlung der handelsrechtlichen HK, BB 1989, 587; LECHT, Bundesgesetzliche VerbrSt, NWB F. 14, 215 (Nr. 40 v. 4.10.1999); KÖHLE, RAbgr. in BilTheorie und BilRecht, Aachen 2003.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 2 Nr. 1

1978 a) Rechtsentwicklung des Satzes 2 Nr. 1

Durch EGAO 1977 v. 14.12.1976 (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694) wurde der damalige Abs. 3 um einen Satz 2 betr. Zölle und VerbrSt. erweitert (seit ÄndG v. 20.8.1980: Abs. 3 Satz 2 Nr. 1; seit HBegleitG 1983: Abs. 4 Satz 2 Nr. 1; zu den Änderungen s. Anm. 1970). Damit wurde ein eigenständiger Bilanzposten für auf das Vorratsvermögen entfallende Zölle und VerbrSt. in der StBil. seinerzeit in Abweichung zur HBil. eingeführt.

Zuvor hatte BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73 (BStBl. II 1976, 13) entschieden, daß die für die aus dem Herstellungsbereich der Brauereien in die brauereieigenen Niederlagen überführten Biervorräte gem. § 2 Abs. 1 BierStG geschuldete und entrichtete BierSt. weder als RAP oder „forderungsähnliches Wirtschaftsgut“ (so zuvor das vom BFH aufgehobene Urteil des FG Nds. v. 12.12.1972, EFG 1973, 370) noch als Bestandteil der HK der Vorräte erfaßt werden darf. Der BMF erklärte daraufhin die Nichtanwend-

barkeit dieses Urteils über den entschiedenen Fall hinaus (BMF v. 19.12.1975, BStBl. I 1976, 7).

Eine gesetzliche Regelung des durch die Rspr. in Frage gestellten bilanziellen Ansatzes von auf das Vorratsvermögen entfallenden Zöllen und VerbrSt. hielt man vor allem deshalb für erforderlich, weil bei Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils erhebliche Steuerausfälle (insbes. im Bereich der Mineralöl- und der TabakSt.) befürchtet wurden (vgl. auch Bericht des FinAussch., BTDrucks. 7/5458, 9), weil rechtliche Zweifel beseitigt und „auch in Zukunft entsprechend der bisherigen Praxis verfahren“ werden sollte (FinNachrichten des BMF Nr. 76/75 v. 29.12.1975, 3).

b) Bedeutung des Satzes 2 Nr. 1

1979

Satz 2 Nr. 1 hat nicht nur klarstellende Bedeutung (s. Anm. 1978), sondern schafft seit seinem Inkrafttreten (1.1.1977) erstmals eine Rechtsgrundlage für die Aktivierung eines Ausgleichspostens besonderer Art (s.u.); er enthält ein Aktivierungsgebot (s. Anm. 1988) für die StBil. in Abweichung von der HBil.

Wirtschaftliche Bedeutung: Satz 2 Nr. 1 kommt nur für Zölle u. VerbrSt. in Betracht, die auf bilanziell ausgewiesenes Vorratsvermögen entfallen. Damit soll das „wirtschaftlich sinnvolle Ergebnis“ erreicht werden, „daß die Abgabe als Aufwand dem Wj. zugerechnet wird, in dem das mit der Abgabe belastete Produkt verkauft und dem Hersteller die in dem Preis einkalkulierte Abgabe vom Abnehmer vergütet wird“ (BTDrucks. 7/5458, 9). Zwar wurden durch Staatengemeinschaften und das GATT viele Zölle abgeschafft, mit zunehmender Globalisierung gewinnt die Vorschrift jedoch an Bedeutung.

Rechtsnatur des Postens: Beim Ausweis von Zöllen und VerbrSt. handelt es sich weder um einen RAP iSd. Abs. 5 Satz 1 (da *kein* Aufwand für eine *bestimmte* Zeit nach dem Abschlußstichtag) noch um den Ausweis eines Vermögensgegenstands (mangels selbständiger Verkehrsfähigkeit) oder um ein WG (mangels selbständiger Abgrenzbarkeit, längerfristigem Nutzen etc.) noch um eine Bilanzierungshilfe (vgl. im einzelnen FEDERMANN, DB 1977, 1151; glA BACHMAYR, BB 1976, 561; o.V., FR 1975, 477; aA MEYER-SCHARENBERG, DSStR 1991, 754: für Bilanzierungshilfe). E handelt sich auch nicht um einen klassischen Wertberichtigungsposten der Bilanzgegenseite (FEDERMANN, DB 1977, 1152). Auch ein antizipativer RAP liegt nicht vor, da es an einer Forderung („Ertrag vor Einnahme“) mangelt (TIEDCHEN, HdJ, Abt. II/8 Rn. 132; aA wohl R 31b Abs. 3 Satz 1 EStR 2003 und BTDrucks. 10/317 S. 82). Vielmehr liegt ein Abgrenzungsposten besonderer Art vor, der einen aktivischen Wertansatz ergänzt, ihn nach oben berichtigt, um in der Periode des Ansatzes eine Aufwandskompensation und in der Periode der Ertragswirksamkeit durch Auflösung den entsprechenden Aufwand zu erreichen (FEDERMANN, DB 1977, 1152; inzwischen hM, zB TIEDCHEN, HdJ, Abt. II/8 Rn. 133 mwN); zweifelnd, ob es sich bei den zu aktivierenden Zöllen u. VerbrSt. nicht um Teile der HK handelt: UELNER, StJb. 1976/77, 135.

Einstweilen frei.

1980–1982

2. Voraussetzungen des Satzes 2 Nr. 1

a) „Zölle und Verbrauchsteuern“

1983

Zölle sind Abgaben, die nach Maßgabe des Zolltarifs von der Warenbewegung über die Zollgrenze erhoben werden (BVerfG v. 29.10.1958 – 2 BvL 19/56, BVerfGE 8, 260 [269]; BFH v. 12.2.1970 – V B 33, 34, 48, 59, 68, 90, 120/69, BStBl. II 1970, 246 [250]; § 21 ZollG). Hierzu gehören auch sog. Sonderzölle, insbes. Antidumpingzölle (§ 21 Abs. 2–5 ZollG, vgl. BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 714). Abs. 5 S. 2 Nr. 1 EStG spielt für die Zölle nur eine untergeordnete

Rolle. IdR sind die auf die Vorräte entfallenden Zölle als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren. In Betracht kommen hier praktisch in- und ausländische Einfuhr- und Ausfuhrzölle beim Verbringen von Waren zwischen Stammhaus und Betriebsstätte und dem Überschreiten der EU-Außengrenzen.

Die *Abschöpfungen* (vgl. § 5 MOG) nach § 1 Abschöpfungserhebungsgesetz (AbG) v. 25.7.1962 (BGBl. I 1962, 453) wurden durch das ZollVGuaÄndG v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2030) mit Wirkung zum 28.12.1996 abgeschafft. Abschöpfungen waren keine Zölle und daher nicht abzugrenzen, ADS, § 250 Rn. 58. Für Ansatzfähigkeit von Abschöpfungen in HBil. allerdings HAYN in Beck'sches Hdb. der Rechnungsleg., 1999, B 218 Rn. 28.

Verbrauchssteuern unterwerfen den Verbrauch vertretbarer Güter der Besteuerung (BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106 ff.; TIPKE/LANG, StRecht, 17. Aufl. 2002, § 3 Rn. 32). Sie sind dadurch gekennzeichnet, daß ein bestimmter Gegenstand bzw. dessen Übertritt aus einem der Besteuerung unterliegenden Bereich in einen stl. nicht gebundenen Verkehr oder das Halten oder der Verbrauch bestimmter Güter als für die Entstehung der Steuerschuld maßgeblich angesehen werden (vgl. BFH v. 27.6.1973 – II R 179/71, BStBl. II 1973, 807; PIPER, Die Bestimmung des Begriffs VerbrSt im Verfassungs- und Steuerrecht, Diss. Köln 1957; TIPKE/KRUSE, AO, § 3 Rn. 67; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 3 Rn. 32). Anknüpfungspunkt ist regelmäßig der Übergang einer Sache aus dem stl. Nexus in den nicht gebundenen Verkehr (BVerfG v. 7.5.1963 – 2 BvL 8, 10/61, BVerfGE 16, 64 [74]; BVerwG v. 19.8.1994 – 8 N 1/93, BVerwGE 96, 272; BFH v. 26.6.1984 – VII R 60/83, BFHE 141, 369; TIPKE/KRUSE, AO, § 3 AO Tz. 43). Mehr als die Möglichkeit der Überwälzung wird von einer VerbrSt. nicht verlangt (BVerfG v. 20.2.1957 – 1 BvR 413/53, 1 BvR 422/53, BVerfGE 6, 246 ff.; BFH v. 26.6.1984 – VII R 60/83, BFHE 141, 369). Die örtlichen VerbrSt. nach Art. 105 Abs. 2a und Art. 106 Abs. 6 GG (vgl. HIDIEN in: Bonner Komm. zum GG, Art. 106 Rn. 1086 ff.) dürften im Zusammenhang mit dem Vorratsvermögen nicht von Bedeutung sein, allenfalls lokale Verpackungsteuern. Keine VerbrSt. sind die Aufwandsteuern, bei denen die StPflcht an den Gebrauch von Gütern und Dienstleistungen anknüpfen.

Nicht unter Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 fallen öffentlich-rechtliche Beiträge, vgl. FG Hamb. v. 1.2.2000, EFG 2000, 665, nrkr.

Zur Zeit kommen unstreitig als VerbrSt. in Betracht:

- *Biersteuer* (Biersteuergesetz 1993 v. 21.12.1992, BGBl. I 1992, 2150, 2158, berichtigt BGBl. I 1993, 169; zul. geänd. durch Art. 15 HBeglG 2004 v. 29.12.2003, BGBl. I 2003, 3076;
- *Branntweinsteuer* (Gesetz über das Branntweinmonopol v. 8.4.1922, RGBl. 1922, 335, 405; zul. geänd. durch Ges. v. 23.12.2003, BGBl. I 2003, 2924);
- *Einfuhrumsatzsteuer*, vgl. § 21 Abs. 1 UStG 1999 v. 9.6.1999, BGBl. I 1999, 1271 – hier ohne Bedeutung, BFH v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl. II 2002, 349;
- *Kaffeesteuer* (Kaffeesteuergesetz v. 21.12.1992, BGBl. I 1992, 2199; zul. geänd. durch Ges. v. 23.12.2003, BGBl. I 2003, 2924);
- *Mineralölsteuer* (Mineralölsteuergesetz v. 21.12.1992, BGBl. I 1992, 2185; BGBl. I 1993, 169; zul. geänd. durch Ges. v. 25.6.2004 (BGBl. I 2004, 1383);
- *Schaumweinsteuer und Zwischenerzeugnissteuer* (Ges. z. Best. von Schaumwein und Zwischenerzeugnissen v. 21.12.1992, BGBl. I 1992, 2176; zul. geänd. durch Ges. v. 23.12.2003, BGBl. I 2003, 2924);
- *Tabaksteuer* (Tabaksteuergesetz v. 21.12.1992, BGBl. I 1992, 2150; zul. geänd. durch Ges. v. 23.12.2003, BGBl. I 2003, 2924);

- *Stromsteuer* (Stromsteuergesetz v. 24.3.1999, BGBl. I, 378, zul. geändert durch Ges. v. 29.12.2003, BGBl. I 2003, 3076), hier kaum relevant, und
- *örtliche (kommunale) VerbrSt.* (Art. 105 Abs. 2a; Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG), hier kaum relevant.

Die früher erhobenen VerbrSt. auf Leuchtmittel, Salz, Tee und Zucker sowie Essigsäure, Spielkarten und Zündwaren sind seit 1.1.1993 bzw. 1.1.1981 aufgehoben.

Die Umsatzsteuer gilt nach herrschender, aber umstrittener Auffassung als VerkehrSt., nicht als VerbrSt. (zB KIRCHHOF/CREZELIUS, 4. Aufl. 2004, § 5 Rn. 149: für die USt. als VerkehrSt.; mit überzeugenden Argumenten für USt. als VerbrSt.: TIPKE, DStR 1983, 595, REISS in Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 14 Rn. 1; JAKOB, Umsatzsteuer, 2. Aufl. 1998, § 1 Rn. 13). Die Bilanzierung nichtabziehbarer USt. (Vorsteuer) nach § 5 Abs. 5 wurde dennoch bisher vernünftigerweise nicht gefordert (s. hierzu § 9b). EinfuhrUSt. ist zwar kraft gesetzlicher Anordnung eine VerbrSt., § 21 Abs. 1 UStG, so jedenfalls bezüglich des Erhebungsverfahrens, ihre Einbeziehung in die Abgrenzung nach § 5 Abs. 5 kommt jedoch nach Regelungsabsicht und Vorrang von § 9b nicht in Betracht (glA BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 715; KSM/BAUER, § 5 Rn. F 181).

Entstehungsgrund der Zölle und Verbrauchsteuern: Die Vorschrift ist zu weit geraten, wenn sie uneingeschränkt und ohne Rücksicht auf den Entstehungsgrund für alle VerbrSt. und Zölle die Abgrenzung in Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 verlangt (MATHIAK, StuW 1984, 73). Vielmehr ist der Entstehungsgrund nach den Besonderheiten der jeweiligen Abgabenart zu prüfen:

Wie für die Branntweinsteuer entschieden (BFH v. 5.5.1983 – IV R 18/80, BStBl. II 1983, 559), sind Zölle und VerbrSt., die bereits *beim Erwerb* von Rohstoffen oder als dessen unmittelbare *Folgekosten* entstehen oder die im Anschaffungspreis enthalten sind, primär AK oder – wenn die steuerbelasteten Rohstoffe in die *Erzeugnisse eingehen* – deren HK (Materialeinzelkosten, s. § 6 Anm. 976). Gemeint sind in Satz 2 Nr. 1 nur VerbrSt. und Zölle, die *nach Abschluß der Herstellung* erst mit der Entfernung des Produkts aus der Produktionsstätte (Steuerlager) entstehen (zB Bier-, Mineralöl-, TabSt.: s. hierzu MATHIAK, StuW 1984, 73). Für VerbrauchSt. und Zölle, die als AK oder HK zu aktivieren sind, ist kein Abgrenzungsposten nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 zu bilden, denn sie sind nicht „als Aufwand berücksichtigt“ worden (s. Anm. 1985).

Entstehen die VerbrSt. *bereits mit der Herstellung*, sind sie immer Bestandteil der HK der Erzeugnisse.

Entstehen die VerbrSt. durch Verbrauch innerhalb des Steuerlagers, so sind sie entweder HK der Erzeugnisse oder bei Lagerung der Vorräte zum Verbrauch nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 abzugrenzen (KSM/BAUER, § 5 Rn. F 191).

Entstehen die VerbrSt. oder Zölle *durch Einfuhr*, so sind sie bei Erwerb von Waren als deren Anschaffungs(neben)kosten (§ 255 Abs. 1 HGB) zu aktivieren, bei Einfuhr aus betriebseigenen Außenlagern/Betriebsstätten nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 abzugrenzen.

Einstweilen frei.

1984

b) „Als Aufwand berücksichtigte“ Zölle und Verbrauchsteuern

1985

Das Merkmal der Aufwandsberücksichtigung bedeutet, daß vor Bildung des Abgrenzungspostens die Ausgaben für Zölle und VerbrSt. erfolgswirksam, nämlich als Reinvermögensminderung den Periodengewinn schmälern, behandelt worden sind und diese Wirkung andauert.

Dazu ist erforderlich,

- ▷ daß sie zulässigerweise als Aufwand auszuweisen sind; dies ist zunächst ordnungsmäßig nur dann der Fall, wenn die Abgabenschuld bis zum Abschlußstichtag entrichtet oder als Verbindlichkeit/Rückstellung entstanden ist (auf die Fälligkeit der Zölle/VerbrSt. kommt es nicht an, glA ADS VI., § 250 HGB Tz. 69; Aussetzung der VerbrSt. hindert jedoch die Entstehung, glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 183) und
- ▷ daß die Erfolgswirksamkeit nicht dadurch vermieden wird, daß die Zölle und VerbrSt. als Teile der AHK des Vorratsvermögens einerseits, auf den Konten Zahlungsmittel oder Verbindlichkeiten andererseits, also nur auf Bestandskonten gebucht werden mußten.

Die Behandlung als AHK hat daher – wenn sie zulässig ist – Vorrang (glA für die HBil.: ERLE, BB 1988, 1082; glA für die StBil.: KSM/BAUER, § 5 Rn. F 185 f.). Werden Gegenstände erworben, die mit VerbrSt. belastet sind, gehört die auf diesen Gegenständen liegende VerbrSt. zu den AK. Erwirbt zB ein Spirituosenhersteller Branntwein von der Bundesmonopolverwaltung und verarbeitet diesen zu Fertigprodukten, gehört die auf dem erworbenen Branntwein lastende Branntweinsteuer zunächst zu den AK des Branntweins, später zu den HK der Fertigprodukte (BFH v. 5.5.1983 – IV R 18/80, BFHE 138, 385 = BStBl. II 1983, 559). Gleiches gilt für die Anschaffung von Produkten, die bei ihrer Einfuhr mit VerbrSt. belastet werden (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB; KSM/BAUER, § 5 Rn. F 192). Die VerbrSt. führen außerdem zu HK, wenn das Gesetz die Entstehung der Steuer unmittelbar an die Herstellung des verbrauchstpfl. Guts anknüpft. IdR entsteht die VerbrSt. aber nicht bei Herstellung, sondern erst mit der Entfernung des Gegenstands aus dem Steuerlager. Eine direkte Anknüpfung an die Herstellung erfolgt aber, wenn das verbrauchstpfl. Gut ohne die erforderliche Konzession hergestellt wird (§ 11 Abs. 3 TabStG, § 7 Abs. 2 BierStG, § 136 Abs. 3 Nr. 1 BranntwMonG, §§ 7 Abs. 2, 23 Abs. 3 SchaumweinZwStG, § 8 Abs. 3 KaffeeStG, § 9 Abs. 2 MinölStG, vgl KSM/BAUER, § 5 Rn. F 190).

Geht man mit handelsrechtlich verbreiteter Auffassung (BERGER/BARTZEL in Beck-BilKomm, 5. Aufl. 2003, § 250 Rn. 38) davon aus, daß die VerbrSt./Zölle stets zu den AHK gehören, käme ein Ausweis nach § 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 (und § 250 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB) nie in Betracht (so TIEDCHEN, HdJ, Abt. II/8 Rn. 152), uE zumindest in Fällen, die dem Biersteuerurteil (BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13) entsprechen, unhaltbar. Handelsrechtlich für HK, aber differenzierend mit Ansatzpflicht bei Einzelkostencharakter, Wahlrecht bei Gemeinkosten gem. § 255 Abs. 2 HGB: KÖHLE, RAbrg. in BilTheorie und BilRecht, 2003, 192.

Die FinVerw. akzeptierte zeitweise (zuletzt Abschn. 31a Abs. 5 Satz 2 und Abschn. 33 Abs. 6 Satz 5 EStR 1998) offensichtlich auch die von BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73 (BStBl. II 1976, 13) abgelehnte Einbeziehung der Zölle und VerbrSt. in die AHK. Die Branntweinsteuer muß nach BFH v. 5.5.1983 – IV R 18/80 (BStBl. II 1983, 559) ohnehin als Teil der AHK der Vorräte aktiviert werden; zur Tabaksteuer vgl. BFH v. 7.12.1954 – I 36/54 U, BStBl. III 1955, 37). Aufwandscharakter oder Aktivierungsnotwendigkeit als AHK sind also für jede Steuerart und jeden Einzelfall gesondert zu prüfen.

Würden die Zölle und VerbrSt. zwar zunächst als Aufwand berücksichtigt, ist aber später zB wegen Rücktransfer der Vorräte in den Herstellungsbereich ein ertragswirksamer Erstattungsanspruch entstanden oder eine Erstattung von Eingangsabgaben erfolgt, wird uE nach Sinn und Zweck der Vorschrift ein Abgren-

zungsposten nicht in Betracht kommen (glA FEDERMANN, DB 1977, 1150; DANKMEYER, DB 1976, 2274). Entscheidend ist, ob die auf das auszuweisende Vorratsvermögen entfallenden Zölle und VerbrSt. im Ergebnis vor Bildung der Abgrenzungsposten (einmal) den Periodengewinn gemindert haben. Die Aufwandswirkung braucht nicht im gerade abgelaufenen Wj. eingetreten sein. Keine Aufwandsberücksichtigung liegt auch vor, wenn die Zölle und VerbrSt. zwar zunächst als Aufwand berücksichtigt wurden, dieser aber später bei der Bilanzaufstellung in die AHK der Vorräte aufgenommen wurde.

Fraglich kann sein, ob der Verzicht auf eine aufwandswirksame Buchung den Ausgleichsposten rechtfertigt, wenn sofort bei Entrichtung der Abgabe (oder Verbindlichkeitseinbuchung) ein Ausgleichsposten gebucht wird:

Ausgleichsposten an Zahlungsmittel (Verbindlichkeiten).

Das gesetzliche Erfordernis der Auswandsberücksichtigung ist offensichtlich nicht erfüllt, wohl aber der Gesetzeszweck. UE ist die Bildung eines Ausgleichspostens auch in diesem Fall gerechtfertigt, weil es von der Sache her keinen Unterschied macht, wenn gebucht wird:

Steueraufwand an Zahlungsmittel (Verbindlichkeiten) und dann

Ausgleichsposten an Steueraufwand

(glA HÜTTEMANN in HdJ, Abt. II/8, 21, aA: TRÜTZSCHLER in Küting/Weber, Hdb. der Rechnungsleg., 5. Aufl. Nov. 2002, § 250 Rn. 64).

Gegenstand der Aufwandsberücksichtigung müssen Zölle oder VerbrauchSt. sein (s. Anm. 1983). Daran fehlt es, wenn im Anschluß an den Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang der zoll- oder verbrauchsteuerbelasteten WG (deren AHK Zölle oder VerbrauchSt. enthalten, s.o.) eine aufwandswirksame Wertherabsetzung erfolgt (Teilwertabschreibung auf Vorräte, s. § 6 Anm. 1002); die mit herabgesetzten Zölle und VerbrSt. wirken sich zwar als Aufwand aus, uE handelt es sich hierbei aber nicht um eine Aufwandsberücksichtigung iSd. § 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2. Die Zölle und VerbrSt. gehen vielmehr zunächst – selbst wenn dies innerhalb der gleichen Bilanzaufstellung erfolgt – in die AHK der WG ein. Die danach folgende aufwandswirksame Wertherabsetzung auf den Teilwert differenziert nicht mehr nach den Wertbestandteilen der AHK, weshalb von einer Aufwandsberücksichtigung von Zöllen und VerbrSt. nicht mehr gesprochen werden kann.

Einstweilen frei.

1986

c) „Auf am Abschlußstichtag auszuweisende Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens entfallende“ Zölle und Verbrauchsteuern

1987

Zum Vorratsvermögen zählen WG, die am Abschlußstichtag *nicht* dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen; vielmehr sind sie zur Be- oder Verarbeitung und/oder zum Verbrauch und/oder der Veräußerung bestimmt (zu Einzelheiten s. § 6 Anm. 965). Es sind dies insbes. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen und Waren (§ 266 Abs. 2 Pos. B. I HGB, R 36 Abs. 1 EStR 2003). Ausweisungspflicht besteht am Abschlußstichtag für jene WG, die dem Kaufmann wirtschaftlich zuzurechnen sind (§ 246 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 EStG, § 39 AO; ADS VI., § 246 Tz. 260–424; zu Einzelheiten s. Anm. 310 ff.). Entscheidend ist die Ausweisverpflichtung, nicht der tatsächliche Ausweis. Wird bereits am Bilanzstichtag eine Forderung aus einem Verkaufsgeschäft von Vorräten ausgewiesen, so kommt ein Ansatz nicht mehr in Frage, da Forderungen zwar zum Umlauf-, nicht aber zum Vorratsver-

mögen gehören und regelmäßig auch bereits die auf den Käufer überwälzbaren VerbrSt. und Zölle umfassen. Ist das Vorratsvermögen durch Verkauf, Verbrauch, Entnahme, Umbuchung ins Anlagevermögen oder Ausbuchung als Schwund etc. ausgeschieden, kommt eine (weitere) Bilanzierung der Zölle/VerbrSt. als Abgrenzungsposten ebenfalls nicht mehr in Betracht. Auf die Methode der Bewertung der Vorräte kommt es nicht an (glA DANKMEYER, DB 1978, 2275; KSM/BAUER, § 5 Rn. F 195), von Bedeutung kann allerdings ein Teilwert-Ansatz sein (s.u. Anm. 1990).

3. Rechtsfolgen des Satzes 2 Nr. 1

1988 a) Ausweis eines besonderen Abgrenzungspostens

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 vor, so besteht nach dem gesetzlichen Wortlaut („sind ... anzusetzen“) zwingend *Aktivierungspflicht* (Aktivierungsgebot). Davon unabhängig besteht handelsrechtlich nach hM ein (jährlich neu ausübbares, str.) Wahlrecht zwischen Aktivierung als AHK, Aktivierung als Abgrenzungsposten und Buchung als Aufwand (ADS VI., § 250 Tz. 61 und Tz. 64 mwN; WP-Hdb. I, 12. Aufl. 2000, E 199 mwN; HAYN in: Beck'sches Hdb. der Rechnungsleg., 1999, B 218 Rn. 32). UE kann sich die Wahlmöglichkeit aber auf die beiden letztgenannten Alternativen verringern, wenn die Zölle und VerbrSt. als Vertriebskosten nicht aktiviert werden dürfen. Die Aktivierung der Zölle und VerbrSt. als AHK hat Vorrang, s. Anm. 1985.

Der Ausweis hat in einem besonderen Abgrenzungsposten (nicht durch Einbeziehung in das Vorratsvermögen, s.u.) zu erfolgen. Der Posten ist weder WG noch RAP (s. Anm. 1979).

Keine Einbeziehung in den Wertansatz des Vorratsvermögens: Wie BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73 (BStBl. II 1976, 13) überzeugend nachgewiesen hat, gehören die beim Verlassen der Produktionsstätte entstehenden und aufwandsverrechneten VerbrSt. nicht zu den HK der Vorräte (glA BACHMAYR, BB 1976, 561; FEDERMANN, DB 1977, 1149; aA für das Handelsrecht: HFA 5/1975 des IdW, WPg. 1976, 59; PEINER, WPg. 1976, 69; zur Gefahr der Überbewertung in der HBil. bei Aktivierung beim Vorratsvermögen s. DÖLLERER, JbFStR 1976/77, 204). Soweit Zölle und VerbrSt. in die HK einbezogen werden, tritt der gesonderte Ansatz zurück; soweit diese Steuern nicht in die HK einbezogen werden, ist ein gesonderter Posten anzusetzen. UE ist unabhängig von der handelsrechtlichen Behandlung in der StBil. zwingend die gesetzliche Regelung des gesonderten Abgrenzungspostens für die in Betracht kommenden Steuern anzuwenden, es sei denn, die Zölle oder VerbrSt. gehören nach den GoB zu den AHK (wie zB die BranntweinSt., s. Anm. 2000).

Gliederungsmäßiger Ausweis: Fraglich, doch für die Gewinnhöhe bedeutungslos, an welcher Stelle in der StBil. der Posten auszuweisen ist. Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 verlangt nur einen Ansatz auf der Aktivseite. Für einen gesonderten Ansatz bei den WG des Vorratsvermögens spricht der enge sachliche Zusammenhang, für eine Einordnung nach den (uE vorzuziehenswürdig) oder innerhalb der aktiven RAP die Systematik des § 5 und die handelsrechtliche Regelung des § 250 HGB (ADS VI., § 250 HGB Tz. 68: Sonderausweis innerhalb der RAP).

1989 b) Bildung und Auflösung des Abgrenzungspostens

Bildung des Abgrenzungspostens: Der Aktivposten „Zölle und Verbrauchsteuern auf Vorratsvermögen“ wird praktisch zu jedem Bilanzstichtag neu gebildet und zum folgenden Wj. aufwandswirksam aufgelöst. Auch ist es möglich,

nur zu jedem Bilanzstichtag die Differenz der auf die Anfangs- und Endbestände des Vorratsvermögens entfallenden VerbrSt. und Zölle einzubuchen.

Auflösung des Abgrenzungspostens: Eine Auflösung des Bilanzpostens hat insoweit zu erfolgen, als die WG des Vorratsvermögens nicht mehr in der Bilanz auszuweisen sind (zB infolge Veräußerung, Verbrauch, Schwund oder Entnahme) oder wenn die ursprüngliche Aufwandswirksamkeit (zB durch das Entstehen eines Erstattungsanspruchs oder Änderung der Abgabefestsetzung) rückgängig zu machen ist (DANKMEYER, DB 1976, 2275). Der Abgrenzungsposten teilt also das Schicksal der zugehörigen WG des Vorratsvermögens.

c) Höhe des Abgrenzungspostens

1990

Der Aktivposten ist in Höhe der in Geld geleisteten oder noch zu leistenden gebuchten Aufwendungen für Zölle und VerbrSt. (ggf. nach Umrechnung in Euro) zu bilden. Aufwand ist die durch die Abgaben eingetretene Reinvermögensminderung. Eine teilweise Aktivierung, wie sie im Handelsrecht zulässig sein soll (ADS VI., § 250 HGB Tz. 65; aA TIEDCHEN, HdJ, Abt. II/8 Rn. 147), kommt stl. wegen der Aktivierungspflicht nicht in Betracht. Weil dem Posten der Charakter eines WG fehlt, findet eine Bewertung nach § 6 nicht statt. Es gilt dasselbe wie bei jenen RAP, die ebenfalls kein WG verkörpern (vgl. BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209): er wird berechnet, nicht bewertet.

Keine Teilwertabschreibung des Aktivpostens: Werden zB die bereits entrichteten VerbrSt. oder Zölle gesenkt bzw. abgeschafft oder hat sich zB die zollpflichtige Verbringung der Vorräte in ein (ausländisches) Außenlager als eine Fehlmaßnahme erwiesen, so würde zwar ein fiktiver Betriebserwerber für die bereits erfolgte Verbrauchsbesteuerung bzw. Verzollung der Vorräte sicher keinen oder einen nicht mehr so hohen Wert im Rahmen seiner Gesamtaufpreisüberlegungen ansetzen. Dennoch kann eine Teilwertabschreibung des Aktivpostens nicht in Betracht kommen, weil der Posten nicht nach § 6 bewertet wird (s.o.; ferner FEDERMANN, DB 1977, 1153, der in Frage stellt, ob diese Konsequenz von den Gesetzesinitiatoren gesehen wurde; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 719, verweist auf die enge Verwandtschaft mit RAP, die auch nicht einer Teilwertabschreibung zugänglich sind).

Fraglich ist ferner, ob die Höhe des Bilanzpostens für Zölle und VerbrSt. mit einem evtl. Teilwertansatz der dazugehörigen Vorräte zusammenhängt (s. dazu § 6 Anm. 1002, 1000 „Steuern“). Ein solcher kann in Betracht kommen wegen voraussichtlich dauerhaft gesunkener Verkaufserlöse, auch wenn sich zB erwiesen hat, daß die gezahlten Zölle und VerbrSt. nicht (voll) überwälzbar sind. Da das Vorratsvermögen eine eigenständige Bilanzposition bildet (Prinzip der Einzelbewertung, s. § 6 Anm. 89), ist diese separat zu bewerten. Bei der Teilwertermittlung der Vorräte wird der Umstand der bereits erfolgten Verzollung oder VerbrSt.-Erhebung vom gedachten Erwerber werterhöhend berücksichtigt. Eine entsprechende Teilwertabschreibung des Abgrenzungspostens ist nicht möglich. Damit wird auch das steuerbilanziell geltende Niederwertprinzip beeinträchtigt (vgl. im einzelnen FEDERMANN, DB 1977, 1153), eine sehr problematische Folgewirkung der gesetzgeberischen Problemlösung durch einen eigenständigen Abgrenzungsposten (glA MATHIAK, StuW 1984, 74; KSM/BAUER, § 5 Rn. F 195: „ungereimtes Ergebnis“). Als Ausweg verweist MATHIAK auf die alternativ mögliche (aber problematische, s. Anm. 1988) Zurechnung der Zölle u. VerbrSt. zu den HK. CLEMM (JbFStR 1979/80, 188) hält wegen des Gebots verlustfreier Bewertung in der HBil. Abwertungen für geboten; KUPSCH (Bonner Hdb der Rechnungsleg., 2. Aufl. Nov. 2002, § 250 Tz. 57) schlägt vor, die Abwertung des Ver-

mögensgegenstands entsprechend höher zu veranschlagen. UE muß bei Teilwertansatz der Vorräte auch der Abgrenzungsposten neu berechnet werden. Bei der gebotenen Berücksichtigung der Zölle/VerbrSt. im Rahmen der Teilwertermittlung und Aufrechterhaltung des Abgrenzungspostens würden die Zölle/VerbrSt. zweifach aktivisch erfaßt. Der Abgrenzungsposten muß deshalb nach seiner Funktion der Ergänzung des Werts der Vorräte aufgelöst werden (glA FEDERMANN in Hdb. d. Bil., Stw. 150 Rn. 23; FEDERMANN, DB 1977, 1153; KSM/BAUER, § 5 Rn. F 202). Die Lage ist ähnlich der Einbeziehung der Zölle/VerbrSt. in die AHK, die auch einen Abgrenzungsposten überflüssig macht. Alternativ kommt auch eine Nichtberücksichtigung der Zölle/VerbrSt. bei der Teilwertermittlung in Betracht – was allerdings der Teilwertfiktion des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 widersprechen würde.

1991 Einstweilen frei.

III. Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen (Abs. 5 Satz 2 Nr. 2)

Schrifttum bis 1980: WALDNER, Wirtschaftsgut und Rechnungsabgrenzung. Eine steuerl. und betriebswirtsch. Betrachtung zur Aktivierung der USt. auf Anz., BB 1958, 1051; BENDER/BOHNENSTENGEL, Erhaltene Abschlagzahlungen nach dem UStG 1980 und dadurch bedingte organisatorische Änderungen, DB 1980, 1362; BORDEWIN, Gesetz zur Änd. des EStG, des KStG und anderer Ges., BB 1980, 1034; BORDEWIN, Anm. zum BMF-Schr. v. 24.3.1980, BB 1980, 503; BREITENBACH, Keine Aktivierung von USt. auf Anz., FR 1980, 16; DÖLLERER, Droht eine neue Aktivierungswelle?, BB 1980, 1333; DÖLLERER, Zur Bilanzierung der USt. auf Anz., DStZ 1980, 99; FASOLD, Anm. zu BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 5 Akt. R. 50; FEUERBAUM, Die USt. auf Anz. (BFH-Urt. v. 26.6.1979) und das handelsrechtl. Bruttoprinzip, DB 1980, 571; FORSTER, Keine Aktivierbarkeit der auf Anz. entrichteten MwSt.?, AG 1980, 19; IdW, Stellungnahme HFA 1/1979, Zur bil. Behandlung der USt. auf Erhalt. Anz., WPg. 1980, 80; Komm. „Betriebswirtschaftl. Steuerlehre“ u. „Rechnungswesen“ des Verb. der Hochschullehrer für Betriebswirtsch. e.V., Gemeinsame Stellungnahme betr. USt. auf Anz., WPg. 1980, 278; MERKERT, Die USt. auf Anz. – Quelle von Ergebnisverzerrungen?, DB 1980, 24; MITTMANN, USt. auf Anz., StBp. 1980, 109; NEUBECK, USt. auf Anz. nach dem UStG 1980: Wie sind die Anz. rechnungstechnisch zu behandeln?, DB 1980, 985; PLÜCKEBAUM/WENDT, StLex. 3, 0, 247; D. SCHNEIDER, Betriebsw. Folgen der USt. auf Anz., BB 1980, 273; hierzu auch D. SCHNEIDER, BB 1982, 384; SIEGEL, Unfertige Erzeugnisse, schwebende Leistungsgeschäfte und das Problem der USt. auf Anz., BB 1980, 589; SÖFFING, Bilanzierung von USt. auf Anz., DStZ 1980, 123; SÖFFING/WREDE, FR 1980, 365; AWW-Arbeitskreis, „Gesetzl. Anforderungen an das Rechnungswesen“, Projektgruppe „MwSt.“, USt. auf Anz., 2. Aufl., Eschborn 1980;

Schrifttum ab 1980: BERGMANN, War zur Behandlung der USt. auf Anz. eine Gesetzesänderung erforderlich?, DSWR 1981, 125; BROSCHE, USt. auf Kundenanz. in der StBil. und bei der Einheitsbew. des BV, BB 1981, 1569; GRÜTZNER, Bilanzierung von Anz., BBK F. 13, 2573 (17.10.1981); KOCH, Der Einfluß der Wirtschaftsprg. auf StVerwaltungspraxis, die StRspr. und die StGesGebung, WPg. 1981, 594; D. SCHNEIDER, StNeutralität des BiRiLiG und Bilanzrechtsprechung, BB 1983, 2089; WIRTZ, Zum neuen Bilanzrecht: Ausweis von Zöllen und VerbrSt für Vermögensgegenstände des Vorratsvermögen und der USt. auf erhaltene Anz., DStR 1986, 749; DZIADKOWSKI, Plädoyer für eine erfolgsneutrale Behandlung von bestimmten Zöllen und VerbrSt. sowie der USt. auf erhaltene Anz., DStR 1987, 292; OTT, Anzahlungen, in Federmann, Hdb. der Bil., Beitrag 11a (April 1997); HOFFMANN, USt. in der Rechnungslegung, in Federmann, Hdb. der Bil., Beitrag 134a (Mai 2002); KÖHLE, RAbgr. in BilTheorie und BilRecht, Aachen 2003; WOLF, Buchung von Anz., BBK F. 4, 2013 (H. 13 v. 2.7.2004).

1. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 2 Nr. 2**a) Rechtsentwicklung des Satzes 2 Nr. 2**

1992

Durch **Ges. zur Änderung des EStG, des KStG und and. Gesetze v. 20.8.1980** (BStBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589) wurde Satz 2 Nr. 2 an den damaligen Abs. 3 angefügt (seit HBeglG 1983: Abs. 4 Satz 2 Nr. 2, seit StReformG 1990: Abs. 5 Satz 2 Nr. 2). Die als Aufwand berücksichtigte USt. auf die am Abschlußstichtag auszuweisenden Anzahlungen (Anz.) ist danach zur erfolgsneutralen Behandlung auf der Aktivseite anzusetzen. Damit reagierte der Gesetzgeber auf BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78 (BStBl. II 1979, 625), der ein Aktivierungs*verbot* für USt. auf erhaltenden Anz. und damit eine erfolgswirksame Behandlung angenommen hatte.

Schon zuvor hatte der BFH ein solches Aktivierungs*verbot* bejaht und seine frühere umstrittene Rspr. zur USt. auf Anz. (Aktivierungs*gebot* als RAP: BFH v. 13.5.1958 – I 290/56 U, BStBl. III 1958, 331, und v. 22.5.1958 – IV 222/56 U, BStBl. III 1958, 333) aufgegeben (BFH v. 24.3.1976 – I R 139/73, BStBl. II 1976, 450: Aktivierungs*verbot* für die Zeit vor Geltung des AktG 1965, und v. 19.6.1973 – I R 206/71, BStBl. II 1973, 774: Aktivierungs*verbot* für die Zeit nach Inkrafttreten des AktG 1965). Diese wechselnde Rspr. blieb umstritten (vgl. zum ganzen SCHNEIDER, BB 1980, 278 ff.).

BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78 (BStBl. II 1979, 625) bezog das Aktivierungs*verbot* auch auf Vorauszahlungen nach dem MehrwStG. Besondere Bedeutung erlangte die Entscheidung ab 1.1.1980 mit Inkrafttreten des UStG 1980, weil Anzahlungen ab 10000 DM auch bei Besteuerung nach vereinbarten Entgelten bereits mit der Zahlung der USt. unterworfen wurden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 3 u. 4 UStG 1980). Infolge der bei den Zahlungsempfängern auf Grund des Aktivierungs*verbots* entstehenden Gewinnminderung wurde ein Steuerausfall von 6 Mrd. DM befürchtet (vgl. Bericht des FinAussch., BTDrucks. 8/4157, 4).

In den vom BMF erbetenden Stellungnahmen des IdW (HFA 1/1979, WPg. 1980, 80) und der Arbeitskreise der Wiss.-Kommissionen „Betriebswirtschaftl. Steuerlehre“ und „Rechnungswesen“ des Verbandes der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e. V. v. 1.2.1980 (WPg. 1980, 278) wurde entgegen BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78 (BStBl. II 1979, 625) für eine erfolgswirksame Behandlung durch Nettopassivierung der erhaltenden Anzahlungen plädiert.

Erstmalige Anwendung: Das ÄndG trat am 21.8.1980 in Kraft, schrieb jedoch die Anwendung der Vorschrift bereits für VZ vor 1981 vor, soweit StBescheide nicht bestandskräftig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen waren; bedenkliche Rückwirkungen, wenn man eine zutreffende Klärung der Rechtslage durch die BFH-Rspr. (s.o.) annimmt.

b) Bedeutung des Satzes 2 Nr. 2

1993

Wirtschaftliche Bedeutung: Satz 2 Nr. 2 betrifft nur die Behandlung der USt. auf Anz. *beim Zahlungsempfänger* (Lieferant, leistendes Unternehmen). Bei ihm ist die sonst – bei Bruttobuchung der Anz. – eintretende Gewinnminderung durch den Abgrenzungsposten zu kompensieren. Anz. sind zB in den Branchen Anlagen-, Schiffsbau sowie im Baugewerbe allgemein üblich. Diskutierte Möglichkeiten, die Erfolgsneutralität der USt. auf Anz. beim Zahlungsempfänger zu erreichen, sind: Aktivierung als WG, RAP, Saldierung bei den „erhaltenen Anzahlungen“ (Nettoverbuchung, bevorzugt von ADS VI., § 250 HGB Tz. 77), Aktivierung als Teil der AK oder HK der unfertigen Erzeugnisse oder Bildung eines aktiven Korrekturpostens (SIEGEL, BB 1980, 589). Der Gesetzgeber wählte den letztgenannten Weg.

Mit Wegfall der 10000 DM-Grenze, ab der Anz. bei Besteuerung nach vereinbarten Entgelten bereits zum Entstehen von USt. führen, durch das StMBG v.

21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310) zum 1.1.1994 wurde der Anwendungsbereich der Vorschrift praktisch wesentlich erweitert.

Für den *Anzahlenden* (Besteller, Leistungsabnehmer) ist eine derartige Korrektur nicht vorgesehen, obwohl bei (problematischer) Bruttobuchung der geleisteten Anz. wegen des im Fall der Anzahlungsrechnung entstehenden Vorsteuerabzugs (§ 14 Abs. 5 Satz 2, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG) im Wj. der Anz. eine Gewinnerhöhung eintritt.

Bei der gem. § 9b (s. § 9b Anm. 80 „Anzahlungen“) gebotenen Buchung ist die geleistete Anz. netto einzubuchen (vgl. auch Beck-Bil-Komm., § 247 HGB Rn. 554) und die Vorsteuer entweder direkt auf das Vorsteuerkonto oder das Konto „noch nicht verrechenbare Vorsteuer“ zu buchen, wenn für die Anz. zB keine korrekte Rechnung vorliegt. Die in der geleisteten Anzahlung enthaltene Vorsteuer ist für den Anzahlenden also immer ergebnisneutral, so daß sich ein Sonderposten erübrigt.

Nach BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78 (BStBl. II 1979, 625) hat der Bilanzansatz auf beiden Seiten auch die USt. zu umfassen; BMF v. 3.12.1979, StEK EStG § 5 Akt. Nr. 2; D. SCHNEIDER, BB 1980, 273: Zahlungsbetrag einschl. Vorsteuer maßgeblich; aA BORDEWIN, BB 1980, 503: erfolgsneutrale Anz. auch beim Besteller; NEUBECK, DB 1980, 985: Nettoverbuchung der Anz. beim Lieferanten und Besteller; Gemeinsame Stellungnahme der Arbeitskreise der Hochschullehrer, WPg. 1980, 278: Bewertung der Anz. mit den nach § 9b die Vorsteuer nicht enthaltenden AK; DÖLLERER, DSStZ 1980, 99; § 9b gilt für den Anzahlenden; SÖFFING, DSStZ 1980, 123: § 9b analog zur Füllung einer Regelungslücke anwenden. BROSCHE (BB 1981, 1570) schlägt zur Herstellung von Erfolgsneutralität einen Passivposten „Vorsteuer auf Anzahlungen“ oder Teilwertabschreibung der aktivierten Anz. auf den Nettowert vor und empfiehlt eine gesetzgeberische Ergänzung des Abs. 3 (jetzt: 5). Für korrigierenden Passivposten mit Buchungs- und Bilanzierungshinweisen auch AWW, USt. auf Anz., 2. Aufl. 1980, 24, 41 f. u. 45 f.

Regelungszweck des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 ist die erfolgs- und damit steuerneutrale Behandlung der USt. auf erhaltene Anz. (sowohl bei Besteuerung nach vereinnahmten wie auch nach vereinbarten Entgelten) im Fall der stl. Bruttoverbuchung der Anz. beim Zahlungsempfänger. Über die Aktivierung und spätere Auflösung wird die USt. im Regelfall als Aufwand dem Wj. zugerechnet, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht wird, also die Erträge realisiert werden. Ohne daß man dem Gesetzgeber eine derartige Absicht unterstellen könnte, handelt es sich um einen Anwendungsfall des sonst in der deutschen Rechnungslegung nicht beliebten internationalen *matching principle* (s. Anm. 1914a und IAS 1.25 sowie RK 22; vgl. auch FÖRSCHLE in Beck Bil-Komm., § 243 HGB Rn. 35).

Rechtsnatur: Beim Posten der USt. auf Anz. wie bei Nr. 1 (s. Anm. 1900, 1979) liegt weder ein (forderungsähnliches oder immaterielles) WG noch ein aktiver RAP vor.

Vgl. die Begr. des BFH-Urt. v. 26.6.1979 –VIII 145/78, BStBl. II 1979, 625, und D. SCHNEIDER, BB 1980, 273; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 261; zum Ausweis in der HBil. s.o.; aA wohl BORDEWIN, BB 1980, 1034; BORDEWIN in B/B, §§ 4–5 Rn. 178s: RAP.

Einem Rückerstattungsanspruch entspricht der Posten nicht, denn ein solcher kann im Regelfall noch nicht bilanziert werden und müßte bei Rückabwicklung der Anz. als Forderung ausgewiesen werden. Ebenso kommt eine Würdigung als antizipative RABgr. (so BTDrucks. 10/317, 82) uE nicht in Betracht, da kein zeitlicher Unterschied zwischen realisiertem Ertrag und Einnahme nach dem Bilanzstichtag vorliegt (so auch KSM/BAUER, § 5 Rn. F 221: „Aufwand – noch nicht Ertrag“).

Es handelt sich vielmehr um einen Abgrenzungsposten besonderer Art, der einen passiven Wertansatz korrigiert, um Erfolgsneutralität der mit der Anzahlungsschuld eingebuchten USt. auf Anz. zu erreichen (so schon hier Voraufgaben), inzwischen hM (ADS VI., § 250 HGB Tz. 72; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 261; KSM/BAUER, § 5 Rn. F 221; TIEDCHEN, HdJ, Abt. II/8 Tz. 160 mwN).

c) Verhältnis zu anderen Vorschriften

1993a

Handelsrechtliche Regelung: Mit dem BiRiLiG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) wurde eine dem StRecht fast wörtlich entsprechende Regelung in § 250 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB aufgenommen. Sie unterscheidet sich nur in der Voraussetzung, daß Anz. entweder passivseitig ausgewiesen sein müssen oder – was handelsrechtlich gem. § 268 Abs. 5 Satz 2 HGB wahlweise zulässig ist – offen von den Vorräten abgesetzt wurden. Außerdem ist die Regelung im Gegensatz zum StRecht als Aktivierungswahlrecht ausgestaltet (nach DZIADKOWSKI, DStR 1987, 292, liegt ein Ausweis-/Gliederungswahlrecht mit Ansatzpflicht vor).

Letzteres ist insbes. darin begründet, daß handelsrechtlich auch die sog. *Nettomethode* (Ausweis der erhaltenen Anz. ohne USt.) als zulässig, zT sogar vorzuziehenswert, angesehen wird (ADS VI., § 250 HGB Tz. 76–78, St/HFA 1/1985, WPg. 1985, 257; TRÜTZSCHLER in: Küting/Weber, Hdb. d. Rleg., Bd. Ia, 5. Aufl. 2004, § 250 HGB Rn. 69; 72; KUPSCH in: HOFBAUER/KUPSCH, Bonner Hdb. d. Rleg., 2. Aufl. 2002, § 250 RN. 65; HÖMBERG/KÖNIG in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 2002, § 250 HGB Tz. 57). In diesem Fall besteht von vornherein Erfolgsneutralität, so daß ein dies erreichender Ausgleichsposten nicht erforderlich ist und kein Anwendungsbereich für die Regelung gesehen wird.

Wird die *Bruttomethode* gewählt (Verbindlichkeitspassivierung einschl. USt.), so besteht handelsrechtlich ein Wahlrecht der Postenbildung mit der Folge, nach Wahl Erfolgswirksamkeit oder Erfolgsneutralität herbeizuführen (HAYN in Beck'sches HdR, B 218, Tz. 40; TIEDCHEN, HdJ, Abt. II/8 Rn. 165 mwN). Jedenfalls wird wahlweise übereinstimmende Behandlung in HBil. und StBil. möglich.

Die Vereinbarkeit der gesetzlichen Regelung mit Art. 18 der 4. EG-Richtlinie (78/660/EWG, ABl. EG Nr. L 222/1978, 11–31) wird zu Recht bestritten (zB HARTUNG, RIW 1988, 52; TIEDCHEN, HdJ, Abt. II/8 Rn. 161 mwN), spielt aber stl. wegen der Spezialregelung in § 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 keine Rolle.

Internationale Regelungen: IAS und US-GAAP enthalten keine entsprechenden Regelungen zur USt.-Abgrenzung, wohl deshalb, weil der international übliche Nettoausweis der zweifellos als Schuld (*liability*) zu passivierenden erhaltenen Anz. einen solchen Posten entbehrlich macht (HÖMBERG/KÖNIG in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 2002, § 250 HGB Rn. 57). Bei Bruttoausweis dürfte eine Aktivierung als *asset* nicht in Betracht kommen, weil dazu ein wahrscheinlicher USt.-Rückerstattungsanspruch vorliegen müsste (HÖMBERG/KÖNIG in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 2002, § 250 HGB Rn. 520). Im übrigen könnte man die HGB- und EStG-Regelung auch als einen Anwendungsfall des *matching principle* interpretieren (s. Anm. IAS 1.25 und RK 22: sachliche Abgrenzung), da sie Aufwendungen und Erträge zeitlich in Übereinklang bringt.

Bewertungsrechtliche Regelung: Bei der Ermittlung des Werts des BV sind nach § 109 Abs. 1 BewG auch die „sonstigen aktiven Ansätze“ (dazu gehören die Ausgleichsposten für USt. auf Anz.) einzubeziehen und mit den steuerbilanziellen Werten anzusetzen.

1993b **d) Geltungsbereich des Satzes 2 Nr. 2**

Unstreitig anwendbar ist Satz 2 Nr. 2 nach seiner systematischer Einordnung bei Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1, ebenso bei § 4 Abs. 1, soweit § 141 Abs. 1 Satz 2 AO die sinngemäße Anwendung von § 250 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB mit steuergesetzlichen Besonderheiten (§ 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2) verlangt (für generelle Anwendung BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 711, 720), schließlich auch bei Schätzung nach § 162 AO und bei der Übergangsrechnung beim Wechsel zwischen Bestandsvergleich und Einnahmenüberschußrechnung (Anl. 1 zu R 17 EStR, allerdings nur zum RAP), zu Einzelheiten s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 66, 74.

Bei Einnahmenüberschußrechnung nach § 4 Abs. 3 ist § 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG jedoch nicht anzuwenden. Die gesamte erhaltene Anzahlung einschl. USt. ist BE, die USt. auf die Anz. BA.

2. Voraussetzungen des Satzes 2 Nr. 21994 **a) „Als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer“**

Umsatzsteuer ist die nach dem UStG in der jeweiligen Fassung entstandene Steuer; in Betracht kommt jedoch nicht jede aufwandswirksame USt., sondern nur die auf Anz. entfallende, gleichgültig ob bei Besteuerung nach vereinnahmten oder vereinbarten Entgelten (§§ 16 Abs. 1; 20 UStG). Die USt. entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 bzw. Nr. 1 Buchst. b UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das (Teil-)Entgelt vereinnahmt worden ist.

Aufwandsberücksichtigung bedeutet, daß der Anzahlungsempfänger die USt. reinvermögens- bzw. gewinnmindernd berücksichtigt hat, also bis zum Abschlußstichtag

▷ die USt.

- zu Lasten eines Zahlungsmittelkontos entrichtet oder
- als Verbindlichkeit passiviert (Gegenkonto: sonstiger Steueraufwand) oder
- mit Vorsteueransprüchen verrechnet hat

und

▷ die erhaltenen Anz. (gem. BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625) mit dem vollen Betrag (einschl. USt.) passiviert hat (sog. *Bruttomethode*).

Aufwandsberücksichtigung bedeutet demnach sowohl Gewinnminderung über die GuV-Rechnung wie auch Reinvermögensminderung über verminderte Zahlungsmittel oder USt.-Erstattungsforderung sowie erhöhte USt.-Verbindlichkeit.

Wurde hingegen nach der *Nettomethode* (erhaltene Anz. ohne USt. passiviert) gebucht (so zB NEUBECK, DB 1980, 985; BORDEWIN, BB 1980, 1034; handelsrechtlich empfohlen: ADS VI., § 250 HGB Tz. 77; kritisch hierzu aus handelsbil. Gründen: KÖHLE, RAbgr. in BilTheorie und BilRecht, 2003, 195, 200), so kommt ein Sonderposten für USt. auf Anz. nicht in Betracht, weil die USt. bei dieser erfolgsneutralen Bilanzverlängerung nicht in diesem Sinne aufwandswirksam ist (diese Vorgehensweise würde zwar den Stellungnahmen des HFA des IdW (WPg. 1980, 278) und der Arbeitskreise der Hochschullehrer (WPg. 1980, 278) sowie großen Teilen des Schrifttums, nicht jedoch den Erkenntnissen des BFH-Urt. v. 26.6.1979 – VIII R 145/78 (BStBl. II 1979, 625) entsprechen. UE ist der BFH-Rspr. und dem Handelsrecht (§ 253 Abs. 1 HGB) folgend die erhaltene Kundenanzahlung mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren, der auch die USt. umfaßt; dies wird am Rückforderungsanspruch der vollen Anz. deutlich, den der Besteller im Fall der Rückgängigmachung des Geschäfts hat; daß

der Anzahlungsempfänger zugleich einen Erstattungsanspruch nach § 17 UStG hat, ist nach dem Verrechnungsverbot des § 246 Abs. 2 HGB nicht zu berücksichtigen (ebenfalls für stl. Unzulässigkeit des Nettoausweises: KSM/BAUER, § 5 Rn. F 222, F 226). Andere Auffassungen halten jedoch auch strechtlich den Nettoausweis für zulässig (zB TIEDCHEN, HdJ, Abt. II/8 Rn. 169; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 725; TRÜTZSCHLER in HdR, 5. Aufl. 2002, § 250 Rn. 69). UE ist der Nettoausweis auch vertretbar: „sinngemäße Anwendung“ iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 3 kann auch die Bewertung mit den den „Anschaffungskosten“ des § 6 Abs. 1 Nr. 2 entsprechenden „Wegschaffungskosten“ (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und UnternehmensStR, 9. Aufl. 1993, S. 231, § 5 IX 1b) der Verbindlichkeit sein. In entsprechender Anwendung von § 255 Abs. 1 HGB und § 9b EStG gehört dann die USt. nicht zum Wert der Anz.-Verbindlichkeit. Die Regelung des § 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 wäre dann allerdings überflüssig.

Zum Kriterium der Aufwandsberücksichtigung s. im übrigen Anm. 1985.

b) „Auf am Abschlußstichtag auszuweisende Anzahlungen“

1995

Abschlußstichtag: s. Anm. 1924. Entscheidend ist, daß am Abschlußstichtag die Anz. erbracht, aber noch nicht mit der Schlußrechnung saldiert ist oder der Vertrag nicht rückgängig gemacht ist.

Anzahlungen sind als Rechtsbegriff gesetzlich nicht definiert. UStl. findet das Wort „Anzahlungen“ in diesem Zusammenhang nicht Verwendung, vielmehr ist dort von einem vor der Leistung vereinnahmten Entgelt oder Teilentgelt die Rede, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG. Dies kann nicht nur in Geld, sondern auch – beim Tausch oder tauschähnlichen Umsatz – aus Lieferungen oder sonstigen Leistungen bestehen (BMF v. 16.5.1980, BStBl. I 1980, 254 Nr. 3, Abschn. 181 UStR 2000).

UE ist in § 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 der Begriff „Anzahlungen“ zwar iSd. Bilanzrechts zu interpretieren. Unabhängig von der Bezeichnung (zB Vorauszahlung, Vorschuß, Abschlagzahlung) werden hierunter Vorleistungen des Bestellers auf ein zu einem späteren Zeitpunkt noch zu vollziehendes Geschäft verstanden (zB BFH v. 21.11.1980 – III R 19/79, BStBl. II 1981, 179). Beim Besteller werden diese als „geleistete Anzahlungen“ bei den einzelnen Vermögensgruppen aktiviert (§ 266 Abs. 2 HGB Pos. A.I.3; II.4; B.I.4), beim Anz.-Empfänger als „erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen“ passiviert (§ 266 Abs. 3 HGB Passiva C.3) – oder handelsrechtlich zulässig – von den Vorräten offen abgesetzt (§ 268 Abs. 5 Satz 2 HGB); damit wird prinzipiell der Zahlungsmittelab- bzw. -zugang zur Erreichung von Erfolgsneutralität ausgeglichen. Für „Anzahlungen“ kommt es nicht darauf an, ob der Gegenstand der Lieferung/Leistung zu aktivieren ist (BFH v. 16.5.1973 – I R 186/71, BStBl. II 1974, 25), wohl aber darauf, daß die Anz. in Erfüllung des (Anschaffungs-)Geschäfts erbracht wird (BFH v. 4.3.1983 – III R 20/82, BStBl. II 1983, 509). Anz. sind nicht auf Zahlungsvorgänge beschränkt (s. BFH v. 17.1.1973 – I R 17/70, BStBl. II 1973, 487). Obwohl im Schrifttum der Charakter als Teilleistung als die Anz. kennzeichnend gesehen wird (zB SCHÜTZ, DB 1958, 29), ist uE auch im Fall der dem Gesamtpreis entsprechenden vollen „Vorauszahlung“ eine „Anz.“ im bilanzrechtl. Sinne anzunehmen. Das ergibt sich aus den o.g. Bilanzierungszwecken.

GIA AWV, USt. auf Anz., 2. Aufl. 1980, 4: Zahlung des vereinbarten Entgelts oder eines anteiligen Entgeltbetrags zzgl. USt., bevor die Leistung ausgeführt ist. Zum Begriff „Anz.“ s. auch Anm. 49x [10]–[12].

Da USt. auf „Anz.“ jedoch nur bei Erfüllung des ustl. Tatbestands entsteht, ist faktisch das ustl. Verständnis von „Anz.“ auch bilanzrechtl. entscheidend (dazu s.o.).

Umsatzsteuer auf Anzahlungen entsteht bei Besteuerung nach vereinbarten Entgelten gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt/Teilentgelt vereinnahmt worden ist, wenn ein (Teil-)Entgelt vor Ausführung der (Teil-)Leistung gezahlt wird; die früher bestehende Begrenzung auf Anz. über 10 000 DM ist entfallen (s.o. Anm. 1992).

Zu den Ausnahmen bei voraussichtlich nicht stbaren oder stfreien oder noch nicht vereinbarten Leistungen s. BMF v. 16.5.1980, BStBl. I 1980, 254.

Was Gegenstand der Lieferung (WG des Anlage- oder Umlaufvermögens) oder sonstigen Leistung (Dienstleistungen) ist, auf die die Anz. erfolgt, ist gleichgültig. Insbes. ist es nicht – wie bei Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 (s. Anm. 1987) – erforderlich, daß die Anz. auf Vorratsvermögen geleistet werden (aA für das Handelsrecht: HAYN in Beck'sches Hdb. d. Rleg. Nov. 1999, B 218 Tz. 38; TIEDCHEN, HdJ, Abt. II/8 Rn. 163; TRÜTZSCHLER in Hdb. d. Rleg. 5. Aufl. 2004, § 250 HGB Rn. 67, 58; HÖMBERG/KÖNIG in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 2002, § 250 HGB Tz. 59, 60; KÖHLE, RAbgr. in BilTheorie und BilRecht, 2003, 197). Eine solche Einschränkung sieht das EStG nicht vor; sie ist von der Zwecksetzung her auch nicht sinnvoll.

Ausweis bedeutet hier Aufnahme der erhaltenen Anz. unter die Passivposten (handelsrechtlich: § 266 Abs. 3 Pass. C. 3 HGB). Der Ausweis der Anz. richtet sich gem. Abs. 1 nach den handelsrechtl. GoB. Danach sind erhaltene Anz. in dem Zeitpunkt zu passivieren, in dem sie in die Verfügungsmacht des Empfängers gelangt sind (ADS VI., § 266 Tz. 223 ff.). Nach dem Gesetzeswortlaut ist es unerheblich, ob die Anz. tatsächlich passiviert wurde oder nicht. Werden jedoch erhaltene Anz. nicht oder zB nur mit dem Nettobetrag passiviert, dann kann USt. nicht als Aufwand berücksichtigt sein, so daß die Voraussetzungen des Aktivierungsgebots nicht erfüllt sind und Erfolgsneutralität nicht hergestellt werden muß.

Handelsrechtlich ist gem. § 268 Abs. 5 Satz 2 HGB auch die offene Absetzung der erhaltenen Anz. von dem Posten „Vorräte“ gestattet. Die handelsrechtl. Regelung (§ 250 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB) sieht deshalb auch für diesen Fall Abgrenzung vor; s. auch Anm. 1992 aE. Steuerrechtlich besteht diese Möglichkeit zwar nicht (glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 214; aA wohl SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 261); wird aber so verfahren und der Brutto-Betrag vom Vorratsvermögen abgesetzt, so ist das uE auch als Anzahlungsausweis anzusehen.

3. Rechtsfolgen des Satzes 2 Nr. 2

1996 a) Ausweis als besonderer Abgrenzungsposten

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 vor (s.o.), so ist die USt. auf Anz. in einem besonderen Bilanzposten der Aktivseite auszuweisen (Aktivierungsgebot).

Wie beim Bilanzposten für Zölle und VerbrSt. gem. Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 handelt es sich beim Ausweis erhaltener USt. auf Anz. nicht um einen RAP iSd. Abs. 5 Satz 1 oder § 250 Abs. 1 Satz 1 HGB, sondern um einen Aktivposten eigener Art (s. Anm. 1993). Der Ausweis sollte uE entsprechend der gesetzlichen Systematik nach den RAP und ggf. den Abgrenzungsposten für Zölle und VerbrSt. erfolgen. Auf die Art des handelsbilanziellen Ansatzes (s. ADS VI., § 250 HGB Tz. 82; HOYOS/BARTELS-HETZLER, Beck-BilKomm., 4. Aufl. 1999, § 250 Rn. 57) kommt es wegen der stl. Spezialregelung nicht an.

b) Bildung und Auflösung des besonderen Abgrenzungspostens

1997

Bildung des Abgrenzungspostens: Der Aktivposten „USt. auf Anz.“ ist erstmals im Jahresabschluß des Wj. zu bilden, in dem die Anz. empfangen und als Passivum ausgewiesen wird und die sonstigen Voraussetzungen (Anm. 1994, 1995) erfüllt sind. Auf die handelsbilanzielle Behandlung kommt es nicht an, weil Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 dem allgemeinen Maßgeblichkeitsgrundsatz des Abs. 1 Satz 1 vorgeht. Auch handelt es sich steuerbil. nicht um ein Wahlrecht der Gewinnermittlung, so daß auch umgekehrte Maßgeblichkeit (Abs. 1 Satz 2) nicht gilt.

Auflösung des Abgrenzungspostens: Der Aktivposten ist im VZ der *Erfüllung des Geschäfts*, also gemeinsam mit dem Passivposten der Anz., aufzulösen. Er teilt das Schicksal der passivierten Anz. Ferner ist er aufzulösen, wenn die Berücksichtigung der USt. als Aufwand *rückgängig* zu machen ist, also wenn die Lieferung oder Leistung nicht durchgeführt (zB wegen Aufhebung, Rücktritt, Kündigung, erfolgreicher Anfechtung) und infolgedessen die erhaltene Anz. einschl. der USt. zurückgezahlt werden muß; in diesem Fall ist der Aktivposten durch einen entsprechenden Erstattungsanspruch gem. § 17 UStG gegen das FA zu ersetzen. Auch für den Fall der *nachträglichen Preisberabsetzung* (zB volle Vorauszahlung mit nachträglicher Preisminderung) kommt es wegen der möglichen USt.-Berichtigung nach § 17 UStG insoweit zu einer Auflösung des Abgrenzungspostens, weil durch Einbuchung des Erstattungsanspruchs die Aufwandswirksamkeit zurückgenommen wird.

Die Zahlung oder Vorsteuer-Verrechnung der USt. auf Anz. beeinflußt den Ansatz des Postens nicht (erfolgsneutrale Bilanzverkürzung).

c) Höhe des Abgrenzungspostens

1998

Weil dem Posten der Charakter eines WG fehlt (s. Anm. 1993), kommt eine Bewertung nach § 6 nicht in Betracht, also zB auch keine Teilwertabschreibung. Der Aktivposten ist in Höhe des Nominalwerts der auf die Anz. nach dem UStG entfallenden USt. zu bilden, soweit diese aufwandswirksam war.

Anzahlungen in Fremdwährung sind für Zwecke der USt. nach den vom BMF bekanntgegebenen monatlichen USt.-Umrechnungskursen (§ 16 Abs. 6 Satz 1 UStG) umzurechnen. Diese Umrechnung gilt auch weiter, wenn im Zeitpunkt der Leistungsausführung ein anderer Kurs gilt (R 181 Abs. 7 UStR). Steuerbil. gelten insgesamt die Grundsätze für die Währungsumrechnung bei Fremdwährungsgeschäften (s. § 6 Anm. 923).

Kommt es in der Zeit zwischen dem Empfang der Anzahlung und dem Zeitpunkt der Leistungserbringung zu einer *Änderung des UStRechts*, so hängt die ustl. Beurteilung des Sachverhalts von der Rechtslage im Zeitpunkt der Leistungserbringung ab. Eine Änderung des UStTarifs, einer StBefreiung oder der StBarkeit wirken sich also erst mit der Leistungserbringung auf die in der Anz. enthaltene USt. aus. Auf den Abgrenzungsposten nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 hat eine Änderung des UStRechts also keine Auswirkung, da zu diesem Zeitpunkt die Leistung noch nicht erbracht ist. Sie führt nicht dazu, daß bis zum Bilanzstichtag weitere USt. als Aufwand zu berücksichtigen ist, da sich die Änderung des UStRechts erst im Zeitpunkt der Leistungserbringung, also in der neuen Periode, auswirkt.

Einstweilen frei.

1999

D. ABC der Abgrenzungsposten

Abfindungen: s. „Abstandszahlungen“, „Ablösung“; zur Ablösung nach dem Mühlenstrukturgesetz s. „Stilllegungsverpflichtung“; „Betriebsaufgaben-Entschädigung“; ferner s. Anm. 2200.

Ablösungen im Profisport, die bei der Freigabe eines Sportlers (zB Fußballspielers) vom aufnehmenden an den abgebenden Verein gezahlt wird, ist nicht abzugrenzen. Sie wird für die zeitlich unbegrenzte Freigabe des Spielers gezahlt; beim aufnehmenden Verein ist ein abnutzbares immaterielles WG („Spielerlaubnis“) zu aktivieren (s. dazu BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977, und Anm. 908 mwN).

Aktive Rechnungsabgrenzung beim *aufnehmenden Verein* kommt nicht in Betracht, weil Aktivierung eines immat. WG vorgeht; lehnt man dies ab, dann auch deshalb keine Rechnungsabgrenzung, weil der Zeitraum der Erfolgswirksamkeit der Auszahlung – sieht man ihren Gegenwert in der vertraglichen Bindungsmöglichkeit des Sportlers – idR unbestimmt ist; sieht man die Gegenleistung in der Freigabe, ist diese nicht zeit-, sondern erfolgsbezogen (Rechnungsabgrenzung ablehnend auch STRÖFER, BB 1982, 1095).

Entsprechend keine passive Rechnungsabgrenzung *beim abgebenden Verein*. GlA ZIEGLER, StBp. 1980, 30; StBp. 1991, 280; StBp. 1993, 137.

Ablösungen für Emissionsduldung etc.: Eine Ablösung, die ein Gewerbetreibender für Aufwendungen gegen Beeinträchtigungen durch etwaige Emissionen sowie für die Zustimmung zur Baugenehmigung erhält, berechtigt nach BFH v. 16.11.1988 – IV R 100/87 (BFH/NV 1989, 772) uU nicht zur Bildung einer passiven Rechnungsabgrenzung. Im Streitfall war allerdings die für eine Rechnungsabgrenzung akzeptierte Emissionsduldungsleistung in der vertraglichen Vereinbarung nicht hinreichend separiert von einem nicht abgrenzungsfähigen Gebäudewertausgleich und der ebenfalls nicht abgrenzungsfähigen Zustimmung im Baugenehmigungsverfahren.

Abonnementsverträge, Abgrenzung von Provisionen zu deren Erlangung: s. „Provisionen“.

Abrauvorrat: Ausgaben zu seiner Schaffung und Beseitigung bei der Mineralgewinnung rechtfertigen keinen aktiven RAP. Wegen des engen sachlichen Zusammenhangs mit dem Produktionsverfahren stehen diese Ausgaben nicht unter dem Gesichtspunkt der Rechnungsabgrenzung, sondern der zutreffenden Ermittlung der HK der im Betrieb erstellten materiellen WG (BFH v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143, s. dazu Anm. 2200 „Abrauvorrat“). Es fehlt auch an der Erfüllung des Kriteriums „bestimmte Zeit“, s. dazu Anm. 1926 f.; aA AHRENS, DB 1968, 273 mwN, und REIM, StBp. 1973, 11.

Abschlussgebühr bei Bausparkassen (über Abschlussgebühren beim Verpflichteten s. „Bausparvertrag“): Auch für die vereinnahmte Abschlussgebühr von Bausparverträgen durfte schon nach der älteren Rspr. (BFH v. 3.11.1982 – I B 23/82, BStBl. II 1983, 132; glA mit Hinweis auf die Konsequenzen Hammerschmidt, BB 1981, 2109) wegen Unbestimmtheit der Dauer der einzelnen Vertragsverhältnisse (Erreichen Mindestguthaben, verfügbare Zuteilungsmittel) keine passive Rechnungsabgrenzung vorgenommen werden. Anerkannt wurde allerdings die Beurteilung der Abschlussgebühr als Entgelt für eine zeitbezogene Leistung, eine Auffassung, die sich noch in der folgenden Rspr. verfestigte (BFH v. 9.9.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14; v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479; v. 10.12.1997 – II R 25/97, BFH/NV 1998, 822). Mit be-

achtlichen Gründen hatte FG Ba.-Württ. v. 31.1.1996 (EFG 1996, 531, aufgeh.) einen passiven RAP zugelassen, der über die Mindestgesamtlaufzeit des Bausparvertrags aufzulösen ist. Die Mindestgesamtlaufzeit ließe sich – unter Außerachtlassung des Zuteilungs- und Auszahlungsstadiums – aus der Summe der Laufzeiten der Spar- und Tilgungsphasen bestimmen, die sich wiederum aus den in den Allgemeinen Bedingungen für Bausparverträge festgelegten Regelsparbeträgen, dem Mindestsparguthaben und den Tilgungsbeträgen errechnen lassen; hierzu kritisch MEYER/BRACH, BB 1996, 2345. Mit rkr. gewordenem Gerichtsbescheid v. 11.2.1998 – I R 23/96 (BStBl. II 1998, 381) hat der BFH hingegen entschieden, dass eine passive Rechnungsabgrenzung auf die Mindestlaufzeit nicht in Betracht kommt, sondern die Abschlussgebühren mit der Vereinnahmung erfolgswirksam werden; dies ergebe sich aus dem Verständnis der Abschlussgebühr als notwendiges „Eintrittsgeld“, mit dem nicht künftige Leistungen abgegolten werden, sondern nach Auffassung des BFH insbes. die Kosten der erstmaligen Vertragsbearbeitung, der Kontoeinrichtung, der Abschlussprovisionen und des Werbeaufwands (mwN, insbes. MEYER/BRACH aaO). Ein möglicher kalkulatorischer Bezug auf die Gesamtlaufzeit des jeweiligen Bausparvertrags sei bilanzrechtl. bedeutungslos. Es fehle an einer zeitbezogenen Gegenleistung. In der Tat kommt es wesentlich darauf an, für welche Gegenleistung der Bausparkasse die Abschlussgebühr als Entgelt gezahlt wird. Erfolgt die Zahlung insbes. nach den Allg. Bedingungen für Bausparverträge (ABB, insbes. Nr. 4) für die vom BFH festgestellten einmaligen Vertragsabschlussleistungen, so kommt Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht, vielmehr volle ertragswirksame Vereinnahmung bei der Bausparkasse und sofortiger BA-Abzug beim Bausparer (Vertrag im BV). Anders ist uE die Beurteilung, wenn die Abschlussgebühr aufteilbar auch Leistungen der Bausparkasse nach dem Bilanzstichtag abgibt; allerdings muss dann auch das Kriterium „bestimmte Zeit“ erfüllt sein (ablehnend wegen Ungewissheit über das Darlehensstadium, aber für Bilanzierung als Anzahlung: KSM/BAUER, § 5 Rn. F 302b; glA FG München v. 22.12.1993, DB 1994, 856 = BB 1996, 235 [mit Bespr.], wenn die Bestimmung eines im Einzelfall typischerweise zu erwartenden Vertragsablaufs typischerweise nicht möglich ist). Zuletzt lehnte auch das FG Ba.-Württ. mit Ur. v. 1.12.1999, EFG 2000, 728 (rkr.) eine Rechnungsabgrenzung der Abschlussgebühren wegen fehlender Zeitbestimmtheit, auch eines Mindestzeitraums ab, akzeptierte aber die Einordnung der Abschlussgebühr als Entgelt für mehrjährige Gegenleistungen der Bausparkasse. UE ist die Streitfrage trotz der häufigen Behandlung in der Rspr. in der entscheidenden Frage der Zeitbestimmtheit, insbes. der Bestimmtheit bei Massenverträgen, noch offen.

► *Abschlussgebühr als Einlage:* Auch wenn die Abschlussgebühr in Form einer unverzinslichen „Einlage“ erhoben wird, soll nach der Rspr. passive Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht kommen. In mehreren Entscheidungen (BFH v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479; v. 12.12.1990 – I R 27/88, BFH/NV 1992, 8; v. 12.12.1990 – I R 18/89, BStBl. II 1991, 485) hatte der BFH für bei Vertragsabschluss erhobene Abschlussgebühren bzw. „Einlagen“, die bei Darlehensverzicht zurückgezahlt, bei Darlehensannahme verrechnet werden, entschieden, dass keine Rechnungsabgrenzung, sondern eine Verbindlichkeitsrückstellung in Betracht kommt. Hingegen entschied FG Ba.-Württ. im zweiten Rechtsgang mit Ur. v. 10.6.1997, EFG 1997, 1315 (rkr.), gegen BFH v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479, dass eine nach Wahl des Bausparers rückzahlbare oder auf die Abschlussgebühr anrechenbare unverzinsliche Einlage von der Bausparkasse passiv abzugrenzen und entsprechend der Mindest-

gesamtlaufzeit linear aufzulösen ist. *Darlehensgebühren* (Bearbeitungs-, Zuteilungsgebühren), die bei Darlehensauszahlung erhoben werden, müssen passiv abgegrenzt werden (BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262; BMF v. 4.9.1978, BStBl. I 1978, 352). Die Rspr. sieht sie als Teil der Vergütung für die Darlehensüberlassung an, die Auflösung erfolgt kapitalanteilig nach der Zinsstaffelmethode; nicht unproblematisch, wenn damit tatsächlich nur die einmalige Darlehensbearbeitung anlässlich der Zuteilung abgegolten wird.

Abstandszahlungen:

► Für die vorzeitige Vertragsauflösung:

- ▷ *Beim Zahlenden* können sie zu einer – gegenüber der Rechnungsabgrenzung vorrangigen – Aktivierung eines abnutzbaren immateriellen WG führen (s. auch Anm. 1914). So zB für Abstandszahlungen eines Grundstückserwerbers an den Pächter für vorzeitige Beendigung des Pachtvertrags BFH v. 2.3.1970 – GrS 1/69, BStBl. II 1970, 382; v. 10.8.1978 – IV R 54/74, BStBl. II 1979, 74. Auch ein materielles WG (s. zB Hess. FG v. 29.9.1997, EFG 1998, 354, rkr.) oder sofortiger BA-Abzug (BFH v. 23.6.1981 – VIII R 43/79, BStBl. II 1982, 56: Geschäftswerterhöhung durch Entschädigungszahlung bei belastendem Vertrag) können in Betracht kommen, nicht aber aktive Rechnungsabgrenzung; hM (KSM/BAUER, § 5 Rn. F 450 „Abstandszahlung für Vertragsauflösung“ mwN).
- ▷ *Beim Empfänger*: Erhält ein Mieter für die Aufgabe eines Mietrechts eine Abfindung, um andernorts mieten zu können, so kann die erhaltene Abfindung nicht durch passive RAP verteilt werden, selbst wenn sie ausdrücklich für eine während der Dauer des neuen Mietvertrags zu zahlende höhere Miete oder zum Ausgleich voraussichtlich eintretender Gewinnaufwände gezahlt wurde. Nach der Rspr. des BFH (zB Urt. v. 7.3.1973 – I R 48/69, BStBl. II 1973, 565 [568]) kommt es für das *einzelne* Vertragsverhältnis (hier zwischen Geber und Empfänger der Abfindung) darauf an, dass die Abfindung eine Vorleistung des Gebers auf eine noch nicht erbrachte Gegenleistung des Empfängers der Abfindung darstellt (aA noch zur früheren dynamischen Interpretation der Rechnungsabgrenzung BFH v. 4.9.1962 – I 198/61 U, BStBl. III 1963, 7; o.V., DB 1961, 1242; gegen Gewinnverwirklichung auch KRAH, Inf. 1996, 71; für den Fall, dass der Mieter eine zweckgebundene Ersatzleistung erhält: BFH v. 29.5.1963 – VI 326/60, StRK EStG [bis 1974] § 5 R. 372). Für Behandlung als sofort erfolgswirksame BE auch Nieders. FG v. 8.10.1997 – II 238/95, EFG 1998, 657, nrkr. (Rev. Az. BFH VIII R 79/97) mit der Begründung, entscheidend sei, dass gegen Entschädigung auf das Recht selbst verzichtet wird, nicht auf die (abgrenzungsfähige) dauerhafte Nichtausübung eines weiter bestehenden Nutzungsrechts; uE fragliche juristische Überspitzung des Periodisierungsproblems.
- *Abstandszahlungen zur Befreiung aus einem belastenden Vertrag* sind nicht zu aktivieren, sie erhöhen den allgemeinen Geschäftswert (BFH v. 23.6.1981 – VIII R 43/79, BStBl. II 1982, 56, wo allerdings Rechnungsabgrenzung nicht geprüft wird).
- *Zur abgrenzungsfähigen Entschädigungszahlung für die Nichtausübung eines fortbestehenden Dauerrechts* s. BFH v. 29.11.1990 – IV R 131/89, BStBl. II 1992, 715, und „Entschädigung“.

Die Abstandszahlung ieS wird bei juristischer Interpretation für die Entlassung aus dem Vertrag gewährt; mit ihr wird die (Bereitschaft zur) Vertragsaufhebung abgegolten, nicht etwa ein dauerndes Unterlassen oder Dulden. Daher kommt,

selbst wenn man „immerwährende“ Lasten als hinreichend „zeitlich bestimmt“ ansieht (s. Anm. 1926), nach hM Rechnungsabgrenzung wegen fehlender Dauerleistung nicht in Betracht. Bei wirtschaftlicher Interpretation von „Aufwand“ (s. Anm. 1925) bzw. „Ertrag“ (s. Anm. 1936) kann man auch zu einem gegenteiligen Ergebnis gelangen.

Außerdem könnte, wenn man auch zeitpunktfixierte ausstehende Gegenleistungen als „zeitbestimmt“ (s. Anm. 1926) akzeptiert, eine vor dem Bilanzstichtag geleistete Abstandszahlung für eine danach terminlich feststehende Vertragsauflösung abgrenzungsfähig sein.

Abzinsungsbetrag:

► *von Verbindlichkeiten:* Ein aktiver RAP in Höhe des Abzinsungsbetrags scheidet aus den im Urt. des BFH v. 23.4.1979 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875, genannten Gründen aus (FG Ba.-Württ. v. 19.2.2004, EFG 2004, 971, Urteil aus anderweitigen Gründen aufgehoben durch BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618).

► *von Forderungen:* Unverzinsliche Darlehen an Betriebsangehörige und für den Betrieb tätige Handelsvertreter, denen keine bestimmten Gegenleistungen der Darlehensempfänger gegenüberstehen, sind nicht mit dem Nennbetrag, sondern mit dem niedrigeren Teilwert (Barwert) zu bilanzieren. In Höhe des Abzinsungsbetrags ist kein aktiver RAP zu bilden, der auf die Laufzeit des Darlehens zu verteilen wäre (BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72; BStBl. II 1975, 875).

Agio: s. Anm. 1945 ff., 1962. Bilanzierung neuerdings str.: Nach FG Köln v. 17.3.2005, EFG 2005, 1179, nrkr. (Rev. Az. BFH I R 46/05), rechtfertigen bei der Ausgabe von Schuldverschreibungen vereinnahmte Agios keinen Ansatz eines entsprechenden passiven RAP. Das Agio habe bei festverzinslichen Wertpapieren den Charakter eines Kaufpreiszuschlags, es fehle an einer zeitraumbezogenen Gegenleistung.

Anlaufkosten: Regelmäßig keine aktive Rechnungsabgrenzung (s. Anm. 2200).

Antizipative Rechnungsabgrenzungsposten: zu Begriff u. Beispielen s. Anm. 1916.

Anwendungsbereich der Rechnungsabgrenzung: s. Anm. 1904 und „Freiberufler“, „Landwirtschaft“.

Anzahlungen:

► *Anzahlungen und Rechnungsabgrenzungsposten:* Die Abgrenzung der Anzahlungen gegenüber den RAP ist streitig (s. im Einzelnen Anm. 1917), aber wegen der Bewertungsfrage bedeutsam. Handelsrechtl. sind geleistete Anzahlungen als Vermögensgegenstände zu aktivieren (§ 266 Abs. 2 Pos. A.I.3, A.II.4, A.III.6 bzw. B.I.4 oder B.II.4), erhaltene Anzahlungen als Verbindlichkeiten zu passivieren (§ 266 Abs. 3 Pos. C. 3 HGB). Zum bilanzrechtl. Charakter der Anzahlungen vgl. ua. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 unter C.III.1.c aa der Gründe, mwN). Grds. liegen Anzahlungen nur dann vor, wenn es sich dabei um (monetäre) Vorleistungen auf eine zu erbringende Lieferung oder Leistung handelt (BFH v. 4.8.1976 – I R 145/74, BStBl. II 1976, 675; v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25). Als Leistung kommt auch eine Dienstleistung in Betracht. Es handelt sich jedoch nicht mehr um eine *Vorleistung*, wenn der Anspruch, auf den geleistet wird, rechtl. bereits entstanden ist (BFH v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 669). Bei Dauerschuldverhältnissen können erhaltene Vorauszahlungen nur passiviert werden, wenn die Voraussetzungen für die Bildung eines RAP vorliegen (BFH v. 6.11.1996 – VIII R 58/93, BStBl. II 1997,

390); zur Postenkonkurrenz bei aktiver RAP und zu den Gemeinsamkeiten und Unterschieden von Anzahlungen und RAP s. BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312. UE ist vorrangige Behandlung als WG geboten, nur ersatzweise Rechnungsabgrenzung (ähnlich BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25; s. auch Anm. 1929). Zur getrennten Beurteilung, wenn die Anzahlung für ein Leistungsbündel erbracht wird, s. BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25, und v. 16.11.1988 – IV R 100/87, BFH/NV 1989, 772).

► *Anzahlungen und Umsatzsteuer*: USt. auf Anzahlungen ist gem. Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 als Sonderposten zu aktivieren, s. Anm. 1992; zur Abgrenzung gegenüber RAP s. Anm. 1993a.

Anzeigenverträge, die Verlage mit Anzeigenkunden schließen, wobei sie den Anzeigenkunden den Verkauf einer bestimmten Mindestmenge an Exemplaren der einzelnen Zeitschriftenausgaben garantieren, führen nicht zu passiver Rechnungsabgrenzung, da die erzielten Einnahmen keinen Ertrag für eine noch zu erbringende zeitbezogene Gegenleistung darstellen. Der Zahlungsempfänger schuldet die Veröffentlichung von Anzeigen in bestimmten Periodika und in einer Mindestverkaufsaufgabe und keine kalendermäßig festgelegte Leistung (BFH v. 11.12.1985 – I B 49/85, BFH/NV 1986, 595).

Arbeitnehmer: Ausgaben für künftig von diesen zu erbringende Dienstleistungen sind nur aktiv abzugrenzen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag bilden. Diese Einschränkung ist bei der Heranziehung der Rspr. zu beachten. FG Düss./Köln v. 29.5.1964 (EDStZ 1964, 438; Leitsätze auch EFG 1964, 587, teils aufgehoben, teils bestätigt) will Zahlungen an einen ArbN, um seine Anstellung zu erreichen, hilfsweise als RAP ansetzen, der während der voraussichtlichen Tätigkeitszeit zu vermindern ist. Wenn das Entgelt für einen einmaligen Erfolg (zB Bereitschaft zum Vertragsabschluss), der vor dem Abschlussstichtag eintritt, gezahlt wird, kommt Rechnungsabgrenzung nach hM nicht in Betracht; wohl aber uU, wenn der Erfolg erst danach und zeitbestimmt eintritt (zB Lohnvorauszahlung für bestimmte Zeit nach dem Stichtag, Vorschuss, Gleitzeitüberhang). Bei unverzinslichen Arbeitnehmerdarlehen ist in Höhe des Abzinsungsbetrags ein aktiver RAP nicht zu bilden (BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875). Auch bei Umzugskostenerstattungen und Zuwendungen von Wertpapieren fehlt es im Allgemeinen an einer Zuordenbarkeit zu einer bestimmten Zeit nach dem Abschlussstichtag (glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 327; s. auch „Gratifikationen“, „Lohn- und Gehaltsvorschüsse“, „Urlaubsentgelt“, „Urlaubsgeld“, „Weihnachtsgeld“ sowie Anm. 900 ff).

Assekurateur-Provisionen, die sowohl für den Abschluss von Versicherungsverträgen als auch für deren weitere Bearbeitung bis zum Ende der Vertragslaufzeit und für eine unter Umständen erforderliche Schadensbearbeitung erhalten werden, sind unter dem Gesichtspunkt der Gewinnrealisierung getrennt danach zu beurteilen, für welche Leistung des Assekurateurs sie Entgelt darstellen. Weicht die Laufzeit eines Versicherungsvertrags vom Wj. des Assekurateurs ab, so ist der Teil der Provisionsforderungen, der Entgelt für die Vertragsbearbeitung darstellt, nur in dem Umfang zu aktivieren, in dem die Vertragsbearbeitung am Bilanzstichtag erfolgt ist. Für bereits gezahlte Provisionen ist bei einer vom Wj. des Assekurateurs abweichenden Vertragslaufzeit insoweit ein passiver RAP zu bilden, als sie Entgelt für die erst nach dem Bilanzstichtag erfolgende Vertragsbearbeitung sind. Statt eines passiven RAP kann auch eine Verbindlichkeit für erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen zu passivieren sein (BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25; hierzu WEBER-GRELLET, BB 2000, 1024).

Aufgeld (Agio): s. Erläuterungen zum „Unterschiedsbetrag“ (Anm. 1945 ff.).

Aufwand: zum Begriff s. Anm. 1925.

Aufwandsberücksichtigung von Zöllen und Verbrauchsteuern: s. Anm. 1985 ff.

Ausbeuteverträge: Entrichtet der aufgrund von Ausbeutevorratsverträgen zum Abbau von Mineralien berechnete Unternehmer das Entgelt für das Aneignungsrecht im Voraus, ist die Zahlung auch dann gewinnneutral zu behandeln, wenn der Vorratszeitraum und die Abbaudauer nicht nach dem Kalender vorherbestimmt werden können (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312). Während des Ausbeutungszeitraums ist ein RAP zu aktivieren und in Höhe des Werts des tatsächlichen Abbaus aufzulösen. Ist mit dem Abbau vor dem Bilanzstichtag noch nicht begonnen worden (sog. Vorratszeitraum), ist das vorausgezählte Entgelt als Anzahlung zu behandeln. Zur Zeitbestimmtheit durch Berechnung über die jährliche Fördermenge s. Anm. 1926a. Zum o.g. BFH-Urt. s. auch GSCHWEDTNER, DStR 1995, 417, und STOBBE, FR 1995, 399.

Ausbietungsgarantiegebühren: s. „Garantie-,Gebühren“.

Ausbildung: Öffentliche Zuschüsse für die zeitlich genau umschriebene (zB „mindestens zwei aufeinander folgende Ausbildungsverhältnisse“) Bereitstellung von Ausbildungsplätzen, die bereits vor/zu Beginn der Ausbildung gezahlt werden, sind passiv abzugrenzen (BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552). Dies gilt, obwohl die Leistungsverpflichtung öffentlich-rechtlich begründet ist und der Zeitraum des Ausbildungsverhältnisses im Einzelfall gegenüber der Regeldauer verlängert oder verkürzt werden kann. Bei entsprechender Ausgestaltung gilt dies auch für diverse Ausbildungsplatzförderungsprogramme. Eher für Rückstellung: Arbeitskreis „Steuern und Revision“, DStR 1999, 2135. Zum Ausbildungsplatzförderungsprogramm Ost FinMin. Meckl.-Vorp. v. 25.5.1992, BB 1992, 1320.

Ausgaben: zum Begriff s. Anm. 1924.

Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters: s. „Provisionszahlungen“.

Avalprovision: s. „Bürgschaft“.

Baukostenzuschüsse: s. „Zuschüsse“, „Mieterzuschüsse“, „Versorgungsunternehmen“.

Baulast: Für das einmalige Entgelt für die Bereitschaft, zugunsten Dritter eine Baulast zu übernehmen, darf kein passiver RAP gebildet werden (BFH v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 572, weil es an einer zeitbezogenen Gegenleistung des Belasteten fehlte [Abgabe der Willenserklärung gegenüber der Baubehörde war schon erfolgt] und es außerdem an der Zeitbestimmtheit mangelte). Kritik wegen formalrechtl. Betrachtungsweise, insbes. weil in Baulastübernahme einmalige Leistung, nicht zeitbezogene Dauerleistung gesehen wird: L. SCHMIDT, FR 1983, 412; bestätigend MATHIAK, StuW 1984, 74. Zur Problematik s. Anm. 1927, 1937, zum Zeiterfordernis v. WALLIS, DStZ 1984, 349; s. auch „Optionsvertrag“.

Bausparkassen (zu Abschlussgebühren bei Bausparkassen s. „Abschlussgebühr bei Bausparkassen“ und „Bausparverträge“):

► Die sog. „bauspartechnische Abgrenzung“ betrifft die Verrechnung eines Teils der Zinserträge aus dem Sparstadium mit einem Teil der Verwaltungskosten aus der Darlehensphase eines Bausparvertrags durch die Bausparkasse. Für diesen Sachverhalt können passive RAP nicht gebildet werden (BFH v. 7.3.1973 – I R 48/69, BStBl. II 1973, 565; v. WALLIS, DStZ 1973, 295; KLEMP, FR 1973, 356;

HAMMERSCHMIDT, BB 1981, 219). Es fehlt an den Kriterien „bestimmte Zeit“ und der einer Vorleistung eines Vertragsteils gegenüberstehenden noch nicht erbrachten Gegenleistung des anderen Vertragsteils.

► Für ein Disagio auf Vor- und Zwischenfinanzierungen von Bausparsummen kann nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 23.7.1985, StEK EStG § 5 Bil. Nr. 48; OFD Frankf. v. 14.10.1985, WPg. 1985, 635) ein passiver RAP gebildet werden. Es wird für die Zeitbestimmtheit als sachgerecht angesehen, als Disagio-Verteilungszeitraum den kalendermäßig festliegenden Zeitraum anzusetzen, der der Kalkulation für die Effektivverzinsung nach der Preisangabenverordnung zugrunde gelegen wurde. Das ist bei Krediten, deren preisbestimmende Faktoren bis zur Zuteilung unveränderbar sind, die Zuteilungsfrist, die sich aus der Zielbewertungszahl für Bausparverträge gleicher Art ergibt. Bei Krediten, für die eine Änderung des Zinssatzes oder anderer preisbestimmender Faktoren vorbehalten ist und für die ein „anfänglicher effektiver Jahreszins“ anzugeben ist, ist der (kürzere) Zeitraum zugrunde zu legen, für den die Belastungsberechnung vorgenommen wird.

Bausparvertrag: Die Zuteilungsgebühr ist bei betrieblichen Bausparverträgen als RAP zu aktivieren und nach der Zinsstaffelmethode auf die Laufzeit des Darlehens zu verteilen (BFH v. 29.6.1967 – IV 131/63, BStBl. III 1967, 670; v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262; BMF v. 4.9.1978, BStBl. I 1978, 352 betr. Ratenkredit; für degressive statt lineare Auflösung SLOMMA, BB 1978, 842; gegen Aktivierung GLADE, StbJb. 1978/79, 571; MESCH [irrtümlich Müller], DB 1978, 717, 768; nicht unproblematisch, wenn damit tatsächlich nur die einmalige Darlehensbearbeitung anlässlich der Zuteilung abgegolten wird).

Für die Abschlussgebühr gilt das Gleiche, wenn alleiniger Zweck des Vertrags die Erlangung eines Baudarlehens ist (BFH v. 8.2.1983 – VIII R 163/81, BStBl. II 1983, 355; Abzug als WK bei den Einkünften aus VuV; BFH v. 29.6.1967 – IV 131/63, BStBl. III 1967, 670 betr. betriebliche Bausparverträge; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 740). UE problematisch, weil Dauer des Bausparvertrags aus Individualsicht idR unbestimmt ist (Bedenken auch bei SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXV. § 5 Rn. 270 „Bauspardarlehen“). Mangels Zeitbestimmtheit der Zuteilung, Darlehensauszahlung und ggf. Darlehenslaufzeit sind beim Bausparer und auch beim Erwerb eines Vorrats-Bausparvertrags die ersetzte Abschlussgebühr und ein Zinsausgleich nicht aktiv abzugrenzen (glA PAUS, StBp. 1984, 231 mit weiteren Ablehnungsgründen für Rechnungsabgrenzung). Zur ggf. abweichenden Behandlung bei der Bausparkasse s. „Abschlussgebühr bei Bausparkassen“; uE kann die Zeitbestimmtheit bei der Bausparkasse (Massenverträge, Berechenbarkeit aus Erfahrungssätzen) durchaus anders als beim Bausparer (Einzelvertrag, keine repräsentativen Schätzungserfahrungen) ausfallen.

Bearbeitungsgebühren: s. „Darlehens-Bearbeitungsgebühren“.

Berechnung der Rechnungsabgrenzungsposten: s. Anm. 1932–1934 (aktive Rechnungsabgrenzung) und Anm. 1942 (passive Rechnungsabgrenzung).

Bereitstellungszinsen sind ein Entgelt dafür, dass die Bank ein zugesagtes Darlehen abrufbereit zur Verfügung hält und daher am Geldmarkt nicht oder nur weniger zinsgünstig anlegen kann (BGH v. 16.3.1978 – III ZR 112/76, DB 1978, 1732). Sie bilden Aufwendungen der Bereitstellungszeit und sind daher sofort abziehbar, dürfen also nicht auf die Laufzeit des Darlehens verteilt werden, es sei denn, dass sie von der Höhe her ganz oder teilweise als verdecktes Disagio anzusehen sind oder dass sie für eine den Abschlussstichtag überschreitende

Zeit vorausgezahlt werden. Unerheblich ist, dass die Bank den Kredit ohne Bezahlung der Bereitstellungsinsen nicht gewährt hätte.

Berufsgenossenschaft: Beitragsvorschüsse an eine Berufsgenossenschaft, die aufgrund einer entsprechenden Verpflichtung bereits vor Beginn des Wj. geleistet werden, für die sie bestimmt sind, führen zum Ansatz eines aktiven RAP (zum Bewertungsrecht: BFH v. 2.3.1988 – II R 247/84, BStBl. II 1988, 572).

Bestimmte Zeit: zum Begriff s. Anm. 1926 und 1926a.

Betriebsaufgabe-Entscheidung: Ein passiver RAP ist nur bei Entschädigungsleistungen für die vorübergehende Nichtausübung eines fortbestehenden Dauerleistungsrechts, nicht aber bei solchen für dessen Aufgabe zu bilden (Nieders. FG v. 8.10.1997, EFG 1998, 657, rkr.).

Beurkundungsgebühren zählen zu den Geldbeschaffungskosten (s. dort); da sie idR an Dritte gezahlt werden, die nicht Darlehensgeber sind, und für einen bestimmten einmaligen – nicht zeitbezogenen – Erfolg gezahlt werden, kommt Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht. Sie sind beim Darlehensschuldner sofort abziehbare BA, selbst wenn sie an den Darlehensgeber gezahlt werden, sofern dieser sie lediglich für den Schuldner verauslagt hat (BFH v. 25.9.1968 – I 52/64, BStBl. II 1969, 18).

Biersteuer auf Vorräte in brauereieigenen Niederlagen darf nicht aktiv abgegrenzt werden (BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13), vielmehr ist hierfür ein Sonderposten gem. Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 anzusetzen; s. Anm. 1978 ff.

Branntweinsteuer eines Spirituosenherstellers ist als Teil der AK oder HK (unmittelbare Folgekosten des Erwerbs) der Vorräte zu aktivieren, nicht nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 abzugrenzen (BFH v. 5.5.1983 – IV R 18/80, BStBl. II 1983, 559; Anm. MATHIAK, StuW 1984, 73); s. auch Anm. 1978 ff.

Bürgschaft:

► *Beim Schuldner:* Vorausgezahlte Avalprovisionen für eine zeitbezogene entgeltliche Bürgschaftsübernahme sind beim Schuldner aktiv abzugrenzen. Für den Zeitbezug genügt es, wenn der Avalkredit für die vertraglich vorgesehene Laufzeit des zugrunde liegenden Darlehens gewährt wird (BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262, und v. 12.12.1991 – IV R 28/91, BStBl. II 1992, 600). Für die bei Avalen zu zahlende einmalige Bearbeitungsgebühr gilt nach BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72 aaO Entsprechendes. Für Rechnungsabgrenzung auch bei Beiträgen zu einem Haftungsfonds, insbes. auch mit der Begründung vom „einheitlichen Geschäft“, das nicht in Einzelgeschäfte für verschiedene Gegenleistungen aufzuteilen ist, selbst wenn die Beiträge bei Nichtzustandekommen des Hauptgeschäfts nicht zurückzuerstatten sind: Sächs. FG v. 5.8.2002 – 3 K 1377/01, Haufe-Index, 969712. UE aber keine Rechnungsabgrenzung, wenn die Bearbeitungsgebühr nur die einmalige Bürgschaftsantragsbearbeitung vergütet (glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 301).

► *Beim Bürgen* bilden die Avalprovisionen zutreffend Erträge, die nicht mit dem Abschluss der Entgeltvereinbarung voll verdient sind, sondern nach der Laufzeit der Hauptschuld abzugrenzen sind (FG Münster v. 29.11.1963, EFG 1964, 237, bestät.); uE ist die Laufzeit der Bürgschaftsvereinbarung maßgeblicher Verteilungszeitraum; s. auch KLAUSER, BB 1980, 1574. Die Bearbeitungsgebühren sind nach der Rspr. (zT widersprüchlich zur Behandlung beim Schuldner, s.o.) sofort ertragswirksam, uE nur, wenn sie die einmalige Bürgschaftsbearbeitung abgelten. Zur Haftungsübernahme bei Teilzahlungsgeschäften s. „Teilzahlungsgeschäfte“.

Damnum: s. Anm. 1945 ff.

Darlehensabzinsungsbetrag: Bei unverzinslichen Darlehen an Arbeitnehmer oder Handelsvertreter ist nach BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72 (BStBl. II 1975, 875) nicht aktiv abzugrenzen, da es an einer abgrenzbaren „Ausgabe“ fehlt.

Darlehens-Bearbeitungs- und Verwaltungsgebühren/-Provisionen sind nach der bisherigen Rspr. beim Kreditnehmer aktiv abzugrenzen (zB BFH v. 29.6.1967 – IV 131/63, BStBl. III 1967, 670; v. 25.9.1968 – 152/64, BStBl. II 969, 18). Das gilt insbes., wenn sie anstelle laufender Zinszahlungen für die Gewährung eines betrieblichen Darlehens oder für die dauerhafte Verwaltung des Darlehens geleistet werden. Der RAP richtet sich nicht nach der rechnerischen Laufzeit bis zur vollständigen Tilgung, sondern die Verteilung ist auf den (kürzeren) Zinsfestschreibungszeitraum vorzunehmen (FG Ba.-Württ. v. 13.11.2002, EFG 2003, 379, rkr.). Verteilungsmethode ist die Zinsstaffelmethode. Entsprechendes gilt für die passive Rechnungsabgrenzung beim Kreditgeber.

Auch bei einer einmaligen Gebühr für die Prüfung und Bearbeitung eines Antrags auf eine Kapitalbeteiligung als stiller Gesellschafter hat das Sächs. FG v. 5.8.2002 – 3 K 1377/01 (Haufe-Index, 969712, rkr., in Fortsetzung der BFH-Rspr. zur Darlehensbearbeitungsgebühr und zum „einheitlichen Geschäft“ aktive Rechnungsabgrenzung verlangt.

UE kommt jedoch keine Rechnungsabgrenzung in Betracht, wenn nur die *einmaligen* Leistungen bei Darlehenseinräumung (Bearbeitung des Kreditantrags, Prüfung der Sicherheiten etc.) abgegolten werden; auf die Einbeziehung in die Effektivzinsangabe nach der PreisAngVO kommt es nicht an. Zur zivilrechtl. Einordnung der banküblichen Abschluss- und Bearbeitungsgebühren als einmalige, nicht laufzeitabhängige Vergütungen s. LG Hamburg v. 23.6.1978, WM 1979, 323; OLG Nürnberg v. 21.1.1981, WM 1981, 1399; BGH v. 1.6.1989 – III ZR 219/87, WM 1989, 1011. Entscheidend ist, dass damit keine Leistung des Kreditgebers nach dem Bilanzstichtag abgegolten wird, was zB durch fehlende Erstattung bei vorzeitiger Vertragsbeendigung deutlich wird (gegen Rechnungsabgrenzung auch KSM/BAUER, § 5 Rn. F 286, F 450). Entsprechendes gilt für den Kapitalgeber; auch nach Bewertungsrecht waren beim Kreditgeber im Voraus vereinnahmte Kreditgebühren nicht als Schuld abzuziehen, selbst wenn in der HBil. ein passiver RAP gebildet war (BFH v. 15.1.1971 – III R 114/69, BStBl. II 1971, 290; v. 13.8.1986 – II R 213/82, BStBl. II 1987, 48). Beim Kapitalgeber wird besonders deutlich, dass Rechnungsabgrenzung bei seiner Einmalleistung der Kreditantragsbearbeitung nicht in Betracht kommt, der Ertrag also voll realisiert ist. Aufgrund des Tatbestandsmerkmals „soweit“ sind die Ausgaben/Einnahmen uE aufzuteilen (s. Anm. 1931).

Darlehensbereitstellungszinsen: s. „Bereitstellungszinsen“.

Darlehensvermittlungsprovision: s. „Kreditvermittlungsprovision“.

Datensicherung: Für die Beträge, die ein Unternehmen der elektronischen Datenverarbeitung für die den Kunden gegenüber übernommene Verpflichtung erhalten hat, gespeicherte Daten noch eine bestimmte Anzahl von Jahren bereitzuhalten, ließ BFH v. 24.8.1983 – I R 16/79 (BStBl. II 1984, 273) passive Rechnungsabgrenzung nicht zu. Dies allerdings nur, weil ein einheitliches Entgelt für laufende Datenverarbeitung und künftige Sicherung gezahlt wurde und die Vorleistung der Kunden nicht „hinreichend deutlich erkennbar gemacht worden ist“. Kalkulatorische Aufspaltung reiche nicht aus, wohl aber uU hinreichende Schätzung. Zur Aufteilung eines einheitlichen Entgelts s. Anm. 1931.

Dauerkarten: Erlöse aus dem Verkauf von Dauerkarten sind dann als passive RAP abzugrenzen, wenn sie für Veranstaltungen eines bestimmten Zeitraums

nach dem Abschlussstichtag Gültigkeit haben (zB Jahreskarten bei Fußballvereinen; s. FinMin. Hessen v. 1.8.1975, Inf. 1975, 487), s. auch Anm. 1926 und 1936; s. auch „Eintrittskarten im Umlauf“.

Dienstbarkeit (s. auch Anm. 1045 ff.): Einmalige Vergütungen für eine eingetragene Dienstbarkeit, die eine Nutzungsentschädigung darstellen (zB für Duldung einer Leitungsverlegung), sind – beim Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – über die Laufzeit abzugrenzen (s. BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; aA bezüglich Kriterien der Zeitbestimmtheit [„immerwährende“ Duldung, s. Anm. 1926a] BMF v. 12.10.1982, BStBl. I 1982, 810); desgl. für Grunddienstbarkeit an einem Seegrundstück BFH v. 17.10.1968 – IV 84/65, BStBl. II 1969, 180; zur Behandlung als Substanzabspaltung s. FG Nürnberg v. 1.2.1984, EFG, 390, rkr.; s. auch „Baulast“, „Duldungspflicht“, „Erbbaurecht“, „Nutzungsrecht“.

Dienstleistungen: Zur Rechnungsabgrenzung von erhaltenem/geleistetem Entgelt für künftige Dienstleistungen, s. „Bürgschaft“, „Datensicherung“, „Ehemaklerhonorare“, „Forderungsverkauf“, „Honorarvorauszahlungen“, „Kreditvermittlungsprovision“, „Lagerkosten“, „Maklerprovisionen“, „Provisionsaufwendungen“, „Prüfungskosten“, „Steuerberatungskosten“, „Wartungsvertrag“.

Dienstvertrag: s. „Arbeitnehmer“, „Urlaubsentgelt“, „Urlaubsgeld“.

Disagio: s. im Einzelnen Anm. 1945 ff. Bilanzierung neuerdings str.: Nach FG Köln v. 17.3.2005, EFG 2005, 1179, nrkr. (Rev. Az. BFH I R 46/05), ist bei der Ausgabe von Schuldverschreibungen kein aktiver RAP zum Ausgleich eines Disagios zu bilden. Bei festverzinslichen Wertpapieren stelle das Disagio einen Kaufpreisabschlag dar, das Disagio brauche nicht zurückgezahlt zu werden und es fehle an einer zeitraumbezogenen Gegenleistungsverpflichtung.

Disagio-Darlehen (Zusatzdarlehen): s. Anm. 1960.

Diskont: s. „Wechseldiskont“.

Duldungspflicht, immerwährende: Einmal-Vergütungen hierfür sind passiv abzugrenzen. Die Rspr. will diese „ewigen Renten“ wie auf bestimmte Zeit gezahlte Renten behandeln (BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643), dann wohl Verteilung analog § 13 Abs. 2 BewG (o.V., KÖSDI 1982, 4633). AA BMF v. 12.10.1982, BStBl. I 1982, 810: Urteil nicht über Entscheidungsfall hinaus anwenden; ebenso schon vorher OFD Münster v. 11.10.1979, StEK EStG § 24 Nr. 36 = OFD Frankf. v. 25.7.1980, Inf. 1981, 228. Beim Berechtigten kommt uE aktive Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht, wenn – wie hier – mit der Rechtsposition ein immaterielles WG entgeltlich erworben wird (glA o.V., DStZ 1984, 409).

Ehemaklerhonorare, die vor Erbringung der vertragsgemäßen Leistung vereinnahmt werden, sind nach der älteren Rspr. (BFH v. 17.8.1967 – IV 285/65, BStBl. II 1968, 80, mit Hinweis auf BFH v. 19.1.1967 – IV 117/65, BStBl. III 1967, 336) wegen der erst nach dem Bilanzstichtag zu erbringenden Leistungen passiv abzugrenzen. Dass der Kunde die Gebühr gem. § 656 Abs. 1 Satz 2 BGB nicht zurückverlangen kann, sei nicht entscheidend. UE ist das Ur. jedoch nur noch für den Fall bedeutsam, dass die Leistung des Ehemaklers zeitbestimmt ist, weil es sonst am Erfordernis „für eine bestimmte Zeit“ (s. Anm. 1926a) mangelt, sonst Anzahlung. Der Umfang der in künftigen Jahren noch zu erbringenden Leistungen bildet den Maßstab für die Bemessung der an den einzelnen Bilanzstichtagen zu bildenden passiven RAP.

Einlage eines Darlehens, bei dessen Begründung ein Disagio/Dammum als WK abgesetzt wurde, in ein BV: s. Anm. 1952.

Einnahmen: zum Begriff s. Anm. 1935.

Einstandsgebühr: s. „Golfplatz“.

Eintrittskarten im Umlauf: Wird bei Anpachtung eines Schwimmbadbetriebs die Verpflichtung des Verpächters zur Einlösung der noch im Umlauf befindlichen Eintrittskarten vom Pächter übernommen, so ist dem Ausweis eines entsprechenden Passivpostens (Rückstellung) ein gleich hoher aktiver RAP gegenüberzustellen, da die Übernahme der Einlösungsverpflichtung (über die Pachtvertragslaufzeit) ein zusätzliches Pachtentgelt darstellt, so (uE problematisch) FG Düss. v. 29.2.2000, DStRE 2000, 1087, wg. Verfahrensfehler zurückverwiesen an FG durch BFH v. 7.8.2002 – I R 45/01, BFH/NV 2003, 173; s. auch „Dauerkarten“.

Emissionsdisagio (s. Anm. 1945 ff.): Bilanzierung neuerdings str.: Nach FG Köln v. 17.3.2005, EFG 2005, 1179, nrkr. (Rev. Az. BFH I R 46/05), ist bei der Ausgabe von Schuldverschreibungen kein aktiver RAP zum Ausgleich eines Disagios zu bilden. Das Emissionsdisagio sei bei festverzinslichen Wertpapieren eher ein Kaufpreisabschlag, der nicht zurückzuzahlen sei und es fehle an zeitraumbezogenen Gegenleistungsverpflichtungen.

Entschädigungen für entgangene künftige Einnahmen oder zur Abgeltung künftiger Ausgaben:

► *Beim Empfänger* können sie idR nicht passiv abgegrenzt werden (glA MÄRKLE, Inf. 1979, 52). Es mangelt zumeist am Kriterium „bestimmte Zeit“ oder am Rspr.-Erfordernis des einzelvertragsbezogenen Gegenüberstehens einer Vorleistung auf eine noch nicht erbrachte Gegenleistung. So zB für entgangenen Gewinn bei Aufhebung/Änderung eines langfristigen Liefervertrags (glA DStPr. EStG § 5 Pass. Nr. 2), anders aber uU, wenn bei zeitbezogenem Liefervertrag Entschädigung gezahlt wird für das Dulden der Nichterfüllung einer zeitlich bestimmten Abnahmeverpflichtung (glA GA, DStZ 1984, 378); uE kann dann aber auch aktive Rechnungsabgrenzung beim Zahlenden in Betracht kommen. Keine Rechnungsabgrenzung kommt uE allerdings in Betracht, wenn die „Entschädigung“ als Entgelt für die Bereitschaft zum Abschluss eines Aufhebungsvertrags anzusehen ist. Ferner Rechnungsabgrenzung ablehnend für die von der Gemeinde außer der Grundstückswertentschädigung geleistete Ertragswertentschädigung für die Beeinträchtigung des verbleibenden Betriebs bei Grundstücksabgabe (s. BFH v. 11.7.1973 – I R 140/71, BStBl. II 1973, 840; für die vom Pächter eines landwirtschaftl. Hofes als Ersatz für Feldbestellungskosten erhaltene Entschädigung s. BFH v. 29.7.1976 – IV R 172/72, BStBl. II 1976, 781); anders aber für eine einmalige Entschädigung für die Übernahme einer mit erhöhtem Aufwand verbundenen dauernden Unterlassungslast, sofern sich zumindest rechnerisch ein (Mindest-)Zeitraum bestimmen lässt, dem die Entschädigung als Ertrag zuzuordnen ist (BFH v. 17.7.1980 – IV R 10/76, BStBl. II 1981, 669); kritisch hierzu Gamm, DStR 1982, 230; s. auch „Unterlassungslast“, „Duldungspflicht“.

► *Beim Zahlenden* kann aktive Rechnungsabgrenzung in Betracht kommen, wenn bei zeitbezogenem Liefervertrag Entschädigung für das Dulden der Nichterfüllung einer zeitlich bestimmten Abnahmeverpflichtung gezahlt wird, weil ihm Jahr für Jahr der Vorteil zukommt, trotz grundsätzlicher Vertragsbindung die Leistung des Vertragspartners nicht abnehmen zu müssen (entsprechend einer „Unterlassungslast“ besteht hier ein „Unterlassungsrecht“ der Abnahme).

Entsorgung: Für künftige Aufwendungen im Zusammenhang mit der Entsorgung von Altbatterien ist die Bildung eines passiven RAP nicht möglich. Hierfür fehlt es sowohl an einer betragsmäßig abgegrenzten Vorleistung der Kunden für die später zu erbringende Entsorgung der Batterie durch den Verkäufer als auch an einem vereinnahmten Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag. Der Zeitraum, in dem die Entsorgung anfällt, hängt im Wesentlichen von der Inanspruchnahme der jeweiligen Batterie ab und ist deshalb nicht näher bestimmt (BFH v. 3.11.1982 – I B 23/82, BStBl. II 1983, 132). Passivposten, einschl. Rückstellung, ebenso abgelehnt durch FG München v. 29.5.1998, EFG 1998, 1458, rkr.

Entwicklungskosten: Über Ansatz eines immateriellen WG s. Anm. 1743. Entwicklungsaufwand darf nicht aktiv abgegrenzt werden, weil es am Kriterium der „bestimmten Zeit“ (s. Anm. 1926) fehlt (Begr. z. RegE AktG 1965, BTDrucks. IV/171 zu § 152 Abs. 9); dies betrifft jedoch nicht Vorauszahlungen für zeitraumbezogene Gegenleistungen des Zahlungsempfängers (zB Mietvorauszahlung für ein der Forschung und Entwicklung dienendes Gebäude, Entgelte für zeitbezogene Dienstleistungen).

Erbbauszinsen: Der Pflicht zur *Zahlung des künftigen Erbbauszinses* steht die Verpflichtung zur Duldung des Erbaurechtes gegenüber. Es handelt sich also um ein schwebendes Geschäft, das nach GoB nicht bilanziert werden darf (BFH v. 20.1.1983 – IV R 158/80, BStBl. II 1983, 413).

► *Abgrenzung zwischen Rechnungsabgrenzungsposten und Anschaffungskosten:* Erbbauszinsen und ähnliche Entgelte für die Grundstücksnutzung sind beim Erbbauberechtigten aktiv und beim Grundstückseigentümer passiv abzugrenzen, wenn sie im gegenseitigen Austauschverhältnis Vorauszahlungscharakter haben (stRspr., hM). Abzugrenzen sind also

- der laufende Erbbauzins für eine künftige Periode,
- eine Einmalzahlung für die Bestellung des Erbaurechts und
- Erschließungsbeiträge, die vom Erbbauberechtigten übernommen werden.

Auch *einmalige Zahlungen des Erbbauberechtigten*, die ein (zusätzliches) Entgelt für die Grundstücksnutzung darstellen, sind abzugrenzen (BFH v. 4.7.1969 – VI R 259/67, BStBl. II 1969, 724; aA früher BMWF v. 15.3.1972, BStBl. I 1972, 172; FRÖHLICH, DStR 1974, 751, und RAUTENBERG, WPg. 1978, 430, wonach einmalige Zahlungen als AK des Erbaurechts zu behandeln sind; für Gleichbehandlung als BA bzw. BE bei beiden Vertragspartnern SLOMMA, BB 1981, 2004). Auch bei Erbbaurechtseinmalzahlungen sind die Voraussetzungen für RAP erfüllt (glA FG Berlin v. 23.3.1998, EFG 1998, 1186, rkr.), eine Aktivierung als AK des Erbaurechts kommt nicht in Betracht.

Ein RAP für *im Voraus gezahlten bzw. vorweg vereinnahmten Erbbauzins* ist linear aufzulösen. Eine degressive (BFH v. 26.3.1991 – IV B 132/90, BFH/NV 1991, 736) oder progressive (FG Berlin v. 8.5.2000, EFG 2001, 38, rkr.) Auflösung ist unzulässig.

Zu den *Anschaffungskosten des immateriellen Wirtschaftsguts* „Erbbaurecht“ gehören grundsätzlich nur die einmaligen Kosten, die mit der Bestellung des Erbaurechts verbunden sind (BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70), denn diese sind keine Vorleistungen in einem Austauschverhältnis. Dies sind das Honorar für den Notar, die Gebühren für das Grundbuch, Grunderwerbsteuer (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG) und ggf. ein Maklerhonorar. Diese AK sind nach § 7 Abs. 1 linear über die Laufzeit des Erbbaurechts abzuschreiben.

Die *Bestellung eines Erbbaurechts* selbst rechtfertigt keine Teilwertabschreibung auf das belastete Grundstück. Will der Erbbauperpflichtete auf sein mit dem Erbbaurecht belastetes Grundstück eine Teilwertabschreibung vornehmen, so sind bei der Ermittlung des Teilwerts die Erträge aus der Auflösung eines passiven RAP zu beachten (FG Berlin v. 23.3.1998, EFG 1998, 1186, rkr.).

Wird das *Grundstück vom Erbbauberechtigten erworben* und das Erbbaurecht im Grundbuch gelöscht (§ 889 BGB), ist der aktive RAP aufzulösen und (als Wert des Verzichts auf einen Ausgleich der Vorleistungen) den AK des Grund und Bodens zuzuschlagen (BFH v. 17.4.1985 – I R 132/81, BStBl. II 1985, 617); für erfolgswirksame Auflösung BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 692.

Ein *auf einem Erbbaurechtsgrundstück errichtetes Gebäude* ist ein selbständiges WG mit eigenen AK. Ein einheitliches Entgelt ist ggf. aufzuteilen.

► *Übernommene Erschließungsbeiträge* sind beim Erbbauberechtigten über die Dauer des Erbbaurechts aktiv abzugrenzen (BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109; v. 4.9.1997 – IV R 40/96, BFH/NV 1998, 569; aber für AK in Fällen von Überschusseinkünften: BFH v. 14.9.1999 – IX R 31/96, BFH/NV 2000, 397; v. 20.3.2002 – X R 34/00, BFH/NV 2002, 914), weil in der Übernahme ein zusätzliches Entgelt für die Grundstücksnutzung gesehen wird. Wird die Zahlung mehrere Jahre nach der Verbesserung der Erschließungsanlage erbracht, ist ein RAP nur für die noch ausstehende Duldungsverpflichtungszeit des Eigentümers zu bilden, ggf. ist in einen Erfüllungsrückstand und einen RAP (Erfüllungsvorleistung) aufzuteilen (BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109). Ist der Erbbauberechtigte im Innenverhältnis nicht zur Übernahme der Erschließungsbeiträge verpflichtet, hat er im Fall der Inanspruchnahme einen Freistellungsanspruch gegen den Erbbauperpflichteten, so dass die Inanspruchnahme für den Erbbauberechtigten ergebnisneutral ist. Beim Erbbauperpflichteten steht einem Wertzugang beim Grund und Boden ein passiver RAP entgegen, der zu jedem Bilanzstichtag der Erbbaurechtsdauer linear aufzulösen ist (BFH v. 4.9.1997 – IV R 40/96, BFH/NV 1998, 569). Damit wird der Gewinn erst bei Leistungserbringung verwirklicht.

Erschließungsbeiträge, Übernahme durch Erbbauberechtigten: s. „Erbbauzinsen“.

Ertrag: zum Begriff s. Anm. 1936.

Ertragswertentschädigung: s. „Entschädigung“.

EuGH-Vorabentscheidung: § 5 Abs. 4 (§ 5 Abs. 5 EStG 1987 ff.) ist eine Vorschrift, die den BFH nicht verpflichtet, eine Vorabentscheidung des EuGH gem. Art. 177 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 2 des Vertrags zur Gründung der EWG herbeizuführen, da die strechtl. Gewinnermittlung jedenfalls dann nicht Gegenstand der gemeinschaftsrechtl. Regelung ist, wenn sie auf eigenständigen strechtl. Bilanzierungsvorschriften beruht. So BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312, mit Hinweis auf MEYER-ARNDT, BB 1993, 1623 (1627), und BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176.

Ewige Rente: s. „Duldungspflicht, immerwährende“.

Familienbetriebsförderung: Leistungen aufgrund der Richtlinie für die Förderung zur Wiedereinrichtung und Modernisierung bäuerlicher Familienbetriebe im Haupterwerb (Förderrichtlinien-Nr. 12/92) sind bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 BE. Bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich ist die Forderung nach Erteilung des Zuwendungsbescheids zu aktivieren. Für Aufwandszuschüsse (ua. den Zinszuschuss) und die Starthilfe, die entweder einen Aufwands- oder einen Ertragszuschuss darstellt, kann ein passiver RAP

gebildet werden, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen, Abs. 5 Satz 1 Nr. 2. Die Starthilfe ist grds. auf die Dauer des Vorbehalts des Widerrufs von 12 Jahren im Wege der Rechnungsabgrenzung zu verteilen, weil der Landwirt die Starthilfe idR nur dann behalten darf, wenn er den Betrieb solange fortführt. Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 sind die Zuschüsse grundsätzlich im Jahr des Zuflusses als BE zu erfassen. Aus Gründen der Gleichbehandlung wird jedoch auch hier eine gleichmäßige Verteilung der Starthilfe zugelassen werden. Entsprechende Billigkeitsregelungen sind seitens der FinVerw. auch bereits für andere Maßnahmen zur Verbesserung der Agrarstruktur getroffen worden (zB Zinsverbilligungszuschüsse nach dem Agrarkreditprogramm, für Schlachtpremien, Vergütungen nach dem Milchaufgabevergütungsgesetz).

Ferngasleitung: s. „Leitungsverlegung“, „Dienstbarkeit“, „Duldungspflicht“,

Finanzierungskosten: s. Anm. 1965 ff. über Geldbeschaffungskosten.

Forderungsverkauf (Forfaitierung) bei Leasinggesellschaften: Tritt eine Leasinggesellschaft ihre Forderung gegen den Leasingnehmer aus dem Leasingvertrag an einen Dritten gegen Entgelt ab, so wurde der Geldeingang nach der Verwaltungsauffassung bei ihr als Mietvorauszahlung angesehen, für die ein passiver RAP anzusetzen ist (BMF v. 12.11.1979, DB 1979, 2350; FinMin. NRW v. 13.2.1980, DStR 1980, 199); nicht unproblematisch, da die erhaltene Vorleistung nicht aus dem Leasing-Vertragsverhältnis, sondern aus dem Forfaitierungsvertrag (Forderungsverkauf) stammt (vgl. BFH v. 7.3.1973 – I R 48/69, BStBl. II 1973, 565). Nach Auffassung des BFH (Urt. v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122) kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass der Leasinggeber gegenüber dem Forderungskäufer verpflichtet bleibt, für die einredefreie Erfüllung des Leasingvertrags Sorge zu tragen, andernfalls Rückabwicklungsansprüche entstehen. Deshalb sei – entgegen mancher Literaturmeinung – ein passiver RAP in Höhe des für die Forderungsabtretung erzielten Kaufpreises zu bilden. Dieser passive RAP ist linear, dh. entsprechend der Dauer der Nutzungsüberlassungsverpflichtung aufzulösen. Andere im Schrifttum vertretene Berechnungsmethoden (insbes. degressiv, progressiv, s. BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95 aaO) sind nach BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95 aaO unzulässig. Zu weiteren Einzelheiten s. „Forfaitierung von Leasingraten“.

Fördermittel nach dem Berliner Landesmodernisierungsprogramm lassen mangels Gegenleistung des Zuschussempfängers und fehlender „zeitlicher Bestimmtheit“ keine passive Rechnungsabgrenzung zu, ebenso wenig Passivierung einer Verbindlichkeit, wohl aber uU eine Rückstellung für etwaige Rückzahlungspflicht (FG Berlin v. 11.6.1997, EFG 1997, 1194, Rev. teilw. abgelehnt durch BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139).

Forfaitierung von Leasingraten:

► *Echte Forfaitierung:* Aufgrund der Forfaitierung gehen alle Rechte aus der Forderung, insbes. auch das Risiko der Zahlungsunfähigkeit/Bonitätsrisiko des Schuldners auf den Forderungskäufer über. Der Forderungsverkäufer trägt lediglich weiterhin das Risiko für den rechtl. Bestand der Forderung und für die Freiheit von Einreden im Zeitpunkt des Verkaufs bzw. bis zum Ablauf der Grundmietzeit. Bleibt das Bonitätsrisiko beim Forderungsverkäufer, so besteht kein Kauf-, sondern lediglich ein Darlehensverhältnis (s.u. „unechte Forfaitierung“; BMF v. 9.1.1996, BStBl. I 1986, 9; BFH v. 5.5.1999 – XI R 6/98, HFR 1999, 815).

▷ *Forfaitierung künftiger Forderungen auf Leasingraten:* Der Forfaitierungserlös von Dritten ist eine Mietvorauszahlung (bzw. Vorleistung auf den Kaufvertrag

s.u.) und voll in einen passiven RAP einzustellen, soweit er Leasingforderungen betrifft, bei denen der Leasinggeber erst nach dem Abschlussstichtag seine Verpflichtung zur Nutzungsüberlassung erfüllt. Der RAP ist bei Vollamortisationsverträgen linear, bei Teilamortisationsverträgen entsprechend der anteiligen Mietzahlung des Leasingnehmers vom Zeitpunkt der Forderungsabtretung bis zum Ende der Laufzeit des Leasingvertrags (Grundmietzeit) aufzulösen. Für die Bilanzierung sind jedoch die Regelungen des Leasingvertrags maßgebend. Die künftig erfolgenden Zahlungen des Leasingnehmers an den Forderungskäufer oder deren Ausfall beeinflussen die Auflösung des Passivpostens nicht (BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696; v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122; BMF v. 19.2.1992, DB 1992, 508; v. 9.1.1996, BStBl. I 1996, 95). Die Höhe des Forfaitierungserlöses ist der aus der Forderungsabtretung zugeflossene Kaufpreis (idR auf Basis des Barwerts der Leasingraten) und nicht die Höhe des Nominalwerts der Nutzungsüberlassungsverpflichtung. Es findet keine sofortige erfolgswirksame Vereinnahmung des Kaufpreises statt, da diese ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip und die Grundsätze zur Behandlung schwebender Geschäfte darstellen würde. Im Gegensatz zu einer Mietvorauszahlung stellt die Kaufpreiszahlung bei wirtschaftlicher Betrachtung eine Vorleistung auf den Kaufvertrag dar. Die Zahlung des Kaufpreises ist wegen der Rechtsmängelhaftung des Verkäufers wirtschaftlich gesehen lediglich eine bloße Vorleistung für eine zeitraumbezogene Gegenleistung (GREWE, WPg. 1990, 161 [166]; GROOVE, DB 1984, 889 [890]; LINK, DB 1988, 616 [617]).

- ▷ *Restwertforfaitierung aus Teilamortisationsverträgen bei Andienungsrecht:* Bei einer Abtretung von Forderungen auf Erlöse aus der späteren Verwertung/Veräußerung des Leasinggegenstands nach Beendigung des Leasingvertrags (insbes. bei Teilamortisationsverträgen mit Andienungsrecht) an einen Dritten ist eine passive Rechnungsabgrenzung des vereinnahmten Entgelts nicht zulässig, weil die Veräußerung des Leasinggegenstands keine zeitbezogene Gegenleistung darstellt. Wegen der künftigen Verpflichtung zur Verschaffung des Eigentums am Leasinggegenstand ist ein Passivposten „erhaltene Anzahlungen“ auszuweisen (BMF v. 9.1.1996, BStBl. I 1996, 9). Der Passivposten ist verteilt über die Zeitspanne bis zum Ablauf der Grundmietzeit linear auf den Wert aufzustocken, der Grundlage für die Festlegung des Forfaitierungserlöses war. Die Zahlung des Dritten ist stl. als ein Darlehen an den Leasinggeber zu beurteilen. Die Forfaitierungserlöse sind von ihm nicht als Erträge aus künftigen Perioden passiv abzugrenzen, sondern als Verbindlichkeiten auszuweisen und bis zum Ablauf der Grundmietzeit rätierlich aufzuzinsen (BFH v. 8.11.2000 – I R 37/99, BStBl. II 2001, 722). Erlöse aus dem Mitverkauf der Ansprüche aus dem späteren Verkauf des Leasinggegenstands sind nach weiterer Auffassung einheitlich passiv abzugrenzen (ADS VI., § 250 HGB Rn. 141).
- ▷ *Dem Risiko des Leasinggebers im Rahmen der Forfaitierung,* bei nicht vertragsgemäßer Erfüllung des Leasingvertrags oder bei vorzeitiger Auflösung desselben an den Forderungskäufer den Barwert der noch nicht gezahlten Leasingraten ablösen zu müssen, ist zu gegebener Zeit nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen durch Bildung von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen Rechnung zu tragen. Eine Rechnungsabgrenzung erfolgt nicht.
- ▶ *Unechte Forfaitierung:* Trägt der Leasinggeber auch die Haftung für die Zahlungsfähigkeit des Leasingnehmers (keine Beschränkung auf das sog. Veritäts-[Rechtsbestands-]Risiko) oder verpflichtet er sich zum Rückkauf der Forderung

im Fall der Uneinbringlichkeit, so ist dieser Vorgang zivil- und strechtl. als Darlehensgewährung des Dritten an den Leasinggeber zu beurteilen. Der Leasinggeber hat die erhaltenen Erlöse als Darlehensschuld zu passivieren. Wirtschaftlich ist das Rechtsgeschäft eine Vorfinanzierung des Forderungseingangs. Dies gilt auch, wenn der Vorgang als Forfaitierung der künftigen Forderungen auf Leasingraten oder als Forfaitierung des künftigen Anspruchs auf den Erlös aus der Verwertung des Leasinggegenstands bezeichnet wird.

Franchisevertragsgebühren: Einmalige Abschlussgebühren (Eintrittsgebühren), einmalige Lizenzgebühren, Vorauszahlungen für die Franchisegebühren, sind idR voraus gezahltes Entgelt für eine zeitbezogene Gegenleistung des Franchisegebers und daher beim Franchisenehmer aktiv, beim Franchisegeber passiv abzugrenzen. Verteilungszeitraum ist die (Mindest-)Laufzeit des Franchisevertrags oder ein sonstiger Zeitbezug einer speziellen noch ausstehenden Leistung. UU gelten nach hM die Grundsätze eines einheitlichen Vertrags (zB BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262; s. aber Anm. 1931 und 1941 zum Tatbestandsmerkmal „soweit“). Die Auflösung erfolgt idR zeitanteilig (linear, so BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 740), bei Umsatzabhängigkeit der laufenden Franchisegebühren entsprechend der Umsatzentwicklung (KSM/BAUER, § 5 Rn. F 366). Ob die am Ende eines Wj. nicht verbrauchten Beträge, die ein Franchisegeber von seinen Franchisenehmern zur Finanzierung gemeinsamer, überregionaler Werbemaßnahmen erhält, bei diesem als RAP passiviert werden können bzw. als Anzahlungen für künftige Werbeleistungen des Franchisegebers zu passivieren sind oder die jährlich verbleibenden Beträge gewinnerhöhend erfasst werden müssen, ist nach FG Düss. v. 21.9.2004, EFG 2005, 27, nrkr. (Rev. Az. BFH X R 59/04), offen.

Freiberufler: Die handelsrechtl. Grundsätze der Rechnungsabgrenzung gelten zwar unmittelbar nur für bilanzierende Gewerbetreibende (Abs. 1, Abs. 5). Ermittelt jedoch ein Freiberufler seinen Gewinn durch BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1), so hat er nach der Rspr. auch Rechnungsabgrenzung vorzunehmen, weil die GoB für alle bilanzierenden Stpfl. einheitlich zu beurteilen sind (BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375). Zu Einzelheiten s. Anm. 1904.

Fußballvereine: Zu Besonderheiten der Rechnungsabgrenzung s. „Ablösung“, „Dauerkarten“, „Jahresleistungsprämien“, „Senderechte“. Über Meisterschaftsprämien s. Anm. 940.

Garantie-„Gebühren“ bei Immobilien-Anlagemodellen sind beim Dienstleistungsunternehmen passiv abzugrenzen, wenn sie vor dem Realisationszeitpunkt zufließen und für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag geleistet werden (s. KRÜGER, WPg. 1985, 44, 46; ferner „Bürgschaft“).

► **Ausbietungsgarantie:** Erhaltene Vergütungen für die Übernahme einer Ausbietungsgarantie sind beim Garantiegeber passiv auf die Laufzeit der Haftung abzugrenzen. Der passive RAP ist an den folgenden Bilanzstichtagen insoweit aufzulösen, als die Vergütungen auf den bereits abgelaufenen Garantiezeitraum entfallen (BFH v. 23.3.1995 – IV R 66/94, BStBl. II 1995, 772).

Garantiegeschäft: Erhaltene Vergütungen für die Übernahme einer Garantie sind beim Garantiegeber passiv abzugrenzen. Der RAP ist an den folgenden Bilanzstichtagen insoweit aufzulösen, als die Vergütungen auf den bereits abgelaufenen Garantiezeitraum entfallen (BFH v. 23.3.1995 – IV R 66/94, BStBl. II 1995, 772). Die Verteilung erfolgt zeitanteilig entsprechend der Laufzeit der Garantieverpflichtung (FG Köln v. 27.1.1994, EFG 1994, 913, rkr.). Das gilt aller-

dings nur, wenn das Garantievolumen gleich bleibt; s. auch „Garantie-,Gebühren“, Ausbietungsgarantie.

Gegenleistung: Nach der Rspr. sind grds. nur Vorleistungen für eine noch nicht erbrachte zeitraumbezogene Gegenleistung (aktiv) abgrenzbar (BFH v. 6.4.1993 – VIII R 86/91, BStBl. II 1993, 709, mwN). Allerdings ist Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 nicht auf synallagmatische schuldrechtl. Leistungen beschränkt (vgl. zB BFH v. 17. 9.1987 – IV R 49/86, BStBl. II 1988, 327; v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122; KSM/BAUER, § 5 Rn. F 91/98 mwN.).

Zum Rspr.-Kriterium: „zeitbezogener Gegenleistungsanspruch des Vorleistenden“ im Einzelnen s. Anm. 1927 bzw. zur „zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung des Empfängers der Vorleistung“ s. Anm. 1937.

Geldbeschaffungskosten: s. Anm. 1965 ff.

Geltungsbereich der Rechnungsabgrenzung: s. Anm. 1904, 1913.

Gemeinschaftsfonds: s. Anm. 2200.

Geringfügigkeit: Bagatellgrenze für RAP s. Anm. 1921.

Geschäftsverbindung: Aufwendungen zur Anbahnung sind nicht als RAP aktivierbar (s. Anm. 2200).

Golf-Einstandsgebühr für veräußerbare Spielberechtigung ist beim Golfplatzbetreiber nicht passiv abzugrenzen (BFH v. 19.4.2000 – XI B 42/99, BFH/NV 2000, 1200). Das Entgelt ist ausschließlich dem Vertragsabschluss zuzuordnen – nicht der langjährigen Nutzung, für die jährliche Spielgebühren zu zahlen waren (Beschl. erging aufgrund bindender Feststellungen des FG).

Gratifikationen: Kalenderjahresbezogene Sonderzahlungen an ArbN sind bei kalenderjahrgleichem Wj. nicht, bei vom Kj. abweichenden Wj. nur unter besonderen Umständen abzugrenzen. Eine aktive Abgrenzung kommt bei abweichendem Wj. idR nicht in Betracht – auch nicht soweit die Gratifikation rechnerisch auch auf die Zeit nach dem Bilanzstichtag entfällt –, weil sie idR für geleistete Dienste gezahlt wird (Aufwand vor Zahlung). Soweit im Einzelfall allerdings künftige Dienstleistungen/künftige Betriebstreue honoriert werden, kommt eine aktive Abgrenzung für das nach dem Bilanzstichtag liegende Rest-Kj. in Betracht. Indizien sind zB Rückzahlungspflichten bei Kündigung des Arbeitsverhältnisses vor Erbringung dieser Leistungen.

Grunddienstbarkeit: s. „Nutzungsrechte“, „Dienstbarkeit“.

Grunderwerbsteuer beim Erwerb eines Erbbaurechts ist nicht abzugrenzen, weil sie keine Vorleistung darstellt (BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70); s. im Einzelnen: „Erbbauzinsen“.

Grundsteuer bei vom Kj. abweichendem Wj.: Rechnungsabgrenzung str., da nicht aufgrund eines gegenseitigen Vertrags geleistet wird, keine „Gegenleistung“ aussteht (§ 3 AO) und die Rechnungsabgrenzung nicht überspannt werden sollte (DANIEL, DB 1981, 2299). Die FinVerw. verlangte seinerzeit aktive Abgrenzung. Nach der Rspr. (BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552) können zwar auch bestimmte öffentlich-rechtl. Schuldverhältnisse Rechnungsabgrenzung begründen, nach BFH v. 11.7.1973 – I R 140/71 (BStBl. II 1973, 840) genügt, dass sich die Zahlung als Vorleistung für die Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellt. UE kommt insbes. bei „Jahreszahlern“ (Zahlung 30.6.) mit danach endem abweichenden Wj. aktive Rechnungsabgrenzung in Betracht, da Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag vorausgezahlt wurde., s. auch zur „Gegenleistung“ Anm. 1927); zur Geringfügigkeit s. Anm. 1921.

Handelsvertreter: Für die künftigen Kundendienstleistungen eines Handelsvertreters kann kein passiver RAP gebildet werden (BFH v. 24.11.1983 – I R 150/77, BStBl. II 1984, 299); s. auch „Provisionsaufwendungen“ und „Wettbewerbsverbot“.

Hausverwaltervertrag: Eine hausverwaltende Gesellschaft kann für Entschädigungen, die sie vereinbarungsgemäß für die vorzeitige Beendigung von Hausverwalterverträgen erhält, keine passiven RAP bilden, da die Entschädigung nicht für zukünftige Unterlassungen gezahlt wird, sondern für den einmaligen vollständigen Verzicht auf eine Rechtsposition (FG Berlin v. 28.4.2003, EFG 2004, 999, bestätigt durch BFH v. 23.2.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481).

Hörgeräteakustiker: Für die für künftige Service- und Reparaturleistungen vereinnahmten Entgelte können beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen passive RAP gebildet werden (BMF v. 14.12.1998, StEK EStG § 5 Rückst. Nr. 149).

Erhält der Hörgeräteakustiker für die genannten Leistungen bereits vor Leistungserbringung ein Entgelt, das von der Vergütung für das verkaufte Hörsystem klar und eindeutig abgrenzbar ist, so hat er hierfür einen passiven RAP zu bilden. Die Voraussetzungen dafür liegen allerdings nicht vor, wenn das Entgelt zwar im Rahmen eines zeitraumbezogenen Dauerrechtsverhältnisses, aber nicht für eine zeitraumbezogene Leistung, sondern für den jeweiligen geschuldeten Leistungserfolg gezahlt wird, selbst wenn die Leistungsfolge im Einzelnen nur während einer bestimmten Zeitspanne anfallen kann (uE problematisch wegen des gesetzlich nicht vorgesehenen *Zeitraumbezugs*). Sieht die Vereinbarung vor, dass vorausbezahltes Entgelt für die genannten Leistungen zurückzuzahlen ist, wenn die jeweilige Leistung nicht erbracht wird, so kann das vereinnahmte Entgelt insoweit als erhaltene Anzahlung zu passivieren sein.

Herstellungskosten: Ausgaben zur Herstellung von WG (hier: s. „Abraumvorrat“) dürfen nicht als RAP abgegrenzt werden; sie stehen nicht unter dem Gesichtspunkt der Rechnungsabgrenzung, sondern dienen der zutreffenden Ermittlung der HK (BFH v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143).

Honorarvorauszahlungen für Arbeiten, die der Zahlungsempfänger in einem bestimmten Zeitraum nach dem Abschlussstichtag zu leisten hat, sind beim Zahlenden aktiv, beim Zahlungsempfänger passiv abzugrenzen; soweit es sich um Honorarvorschüsse handelt, kann jedoch auch eine Behandlung als geleistete bzw. erhaltene Anzahlungen in Betracht kommen (vgl. BFH v. 4.8.1976 – I R 145/74, BStBl. II 1976, 675). Zur Unterscheidung von RAP und Anzahlungen s. Anm. 1917.

Zur Behandlung von *Pauschalhonoraren* s. BFH v. 17.8.1967 – IV 285/65, BStBl. II 1968, 80. Pauschalhonorare entstehen grds. mit Ablauf des Zeitabschnitts und gelten alle Regelleistungen ab, die in jenem Zeitraum zu erbringen sind. Zur Aufteilungsproblematik eines einheitlichen Honorars s. „Datensicherung“.

Hypothekenkosten: Notariats- und Grundbuchkosten für die Bestellung einer Hypothek sollten nach BFH v. 16.9.1958 – I 351/56 U (BStBl. III 1958, 462) als aktive RAP bilanziert werden. Für derartige Nebenkosten der Finanzierung fehlt es aber an der Bezogenheit auf einen bestimmten Zeitraum (s. Anm. 1926). Auch FG Hamb. v. 12.8.1971 (EFG 1972, 61, rkr.) betrachtet die Aufwendungen als nicht aktivierungsfähige Vergütungen, die an Dritte bezahlt werden (nicht an den Kreditgeber) und daher nicht als Vorleistungen für später zu erbringende Gegenleistungen des Dritten (s. im Einzelnen Anm. 1927).

IAS/IFRS: zur Rechnungsabgrenzung bei internationalen Standards s. Anm. 1914a.

Immaterielle Wirtschaftsgüter: zur Abgrenzung zur aktiven Rechnungsabgrenzung s. Anm. 1917.

Inkassoprovisionen, die während eines laufenden Inkassoverfahrens auf betriebene Teilbeträge vereinnahmt wurden, sind nach FG Hamb. v. 16.9.2005, EFG 2006, 401, nrkr., (realisierte) Betriebseinnahmen; eine bilanzielle Abgrenzung über die übliche Dauer des gesamten Inkassoverfahrens – im Streitfall 10 Jahre – sei nicht möglich (Rev. anhängig, BFH Az. IV R 62/05).

Investitionszuschüsse: Die Nutzungsdauer eines abnutzbaren Sachanlageguts ist nach hM keine „bestimmte Zeit“ (s. Anm. 1926). Investitionszuschüsse aus öffentlichen Mitteln zur Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Sachanlagegütern sind idR selbst dann nicht passiv abzugrenzen, wenn mit ihnen zeitbegrenzt auch der Arbeitsplatz einer bestimmten Maschine gefördert werden soll (BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488); s. auch „Subventionen“.

Jahresleistungsprämien (Hand- oder Treuegelder), die Fußballvereine für einen nach dem Bilanzstichtag endenden Zeitraum vor dem Bilanzstichtag zahlen, sind insoweit aktiv abzugrenzen (FinMin. Hessen v. 1.8.1975, Inf. 1975, 487; FinMin. Nds. v. 13.8.1975, EDSz 1975, 263, bewertungsrechtlich, im Anschluss an einen ertragstl. Erlass FinMin. Nds. v. 18.4.1974). Bezieht sich umgekehrt eine nach dem Bilanzstichtag gezahlte Jahresleistungsprämie auf einen vor dem Bilanzstichtag endenden Zeitraum, so kommt nur ein Ausweis als Verbindlichkeit in Betracht.

Kapitalmarktverhältnisse: Einfluss ihrer Änderungen auf die bilanzielle Behandlung des Disagios s. Anm. 1957.

Kataloge (s. auch Anm. 2200): Für Aufwendungen eines Versandhauses zur Herstellung von Katalogen sind keine aktiven RAP anzusetzen. Die Argumente der Rspr. haben allerdings wegen der zwischenzeitlichen Rechtsänderungen (s. Anm. 1911) keine Bedeutung mehr (BFH v. 25.10.1963 – IV 433/62 S, BStBl. III 1964, 138; keine RAP wegen regelmäßiger Wiederkehr, Fehlens der Zusammenballung in einzelnen Wj. und keiner Gewinnverzerrung), es fehlt jedoch deutlich die Zeitbestimmtheit (s. Anm. 1926, 1926a) der Ausgaben; s. auch „Werbeaufwand“.

Kaufpreisverbindlichkeit mit Zinsanteil: Nach der Brutto-Methode wird der in einer Kaufpreisverbindlichkeit enthaltene Zinsanteil durch Ausweis der Verbindlichkeit mit dem Nennbetrag und Aktivierung eines RAP erfasst. Alternativ kann nach der Netto-Methode die Kaufpreisverbindlichkeit um den Zinsanteil vermindert werden (vgl. BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553). Beide Methoden führen in Bezug auf die Höhe des BV per Saldo zu demselben Ergebnis; Bilanzierungsweise deshalb offen gelassen in BFH v. 4.11.1999 – IV R 70/98, BStBl. II 2000, 129.

Kfz.-Vermietung: Grds. müssen zum Bilanzstichtag auch die Mietzinsforderungen zeitanteilig aktiviert werden, die auf die Vermietung von jenen Kfz. entfallen, die am Bilanzstichtag noch nicht zurückgegeben worden sind. Die aktivierten Ansprüche sind um erhaltene Abschlagszahlungen zu mindern. Übersteigen die Abschlagszahlungen den zu aktivierenden Anspruch, ist ein passiver RAP zu bilden (BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904).

Kfz.-Versicherung/-Steuer: Am Bilanzstichtag auf das (Rest-) Versicherungsjahr voraus gezahlte Prämien auf Haftpflicht- und Kfz.-Versicherung sind grds.

zeitanteilig aktiv abzugrenzen. Das gilt entsprechend für vorausbezahlte Kfz.-Steuer, zumal Rechnungsabgrenzung nicht mehr auf Gegenleistungsverträge beschränkt ist (BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552; für den umgekehrten Fall staatlicher Subventionen s. Anm. 1927). Das zum Bewertungsrecht ergangene BFH-Urt. v. 10.7.1970 – III R 112/69 (BStBl. II 1970, 779), das auf Fälligkeit der Kfz.-Steuer abstellt, ist überholt.

Konversion: Einfluss auf Bilanzierung des Unterschiedsbetrags s. Anm. 1957.

Kostenersatz für bestimmte Einzelleistungen, die der Darlehensgeber zusätzlich, aber mit dem Darlehensgeschäft verbunden, erbringt, gilt nach der Rspr. (BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262) als Bestandteil des Gesamtentgelts für die Kapitalüberlassung und ist folglich abzugrenzen; Ausnahme: Vorauslagungen für Darlehensschuldner; zur Problematik des „einheitlichen Geschäfts“ und des Tatbestandsmerkmals „soweit“ s. Anm. 1931, 1965 ff. über Geldbeschaffungskosten und oben „Beurkundungsgebühren“.

Krankenhaus-Fördermittel: Barzuwendungen und Schuldendienstübernahmen der öffentl. Hand gem. § 5 Sätze 1, 2 iVm. §§ 9, 10, 12 des Gesetzes zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (KHG) v. 29.6.1972 (BGBl. I 1972, 1009) für die Anschaffung von Anlagegütern sind beim privaten Krankenhausträger als „Sonderposten aus Fördermitteln nach KHG“ bzw. „Ausgleichsposten nach § 12 Abs. 1 KHB“ zu passivieren (§ 5 Abs. 5 bzw. Abs. 6 KHBV). Da mit der Förderung zugleich besondere Verpflichtungen durch das Krankenhaus eingegangen werden (insbes. Aufgabenerfüllung nach dem Krankenhausbedarfsplan), ist die bilanzielle Rechtsnatur der Passivposten umstritten: Eigenkapital, Sonderposten mit Rücklageanteil, Verbindlichkeit, RAP oder Wertberichtigungsposten. Der BFH vertritt die Auffassung, dass es sich bei beiden Posten um Wertberichtigungsposten handelt (BFH v. 26.11.1996 – VIII R 58/93, BStBl. II 1997, 390). Er lässt offen, ob die Fördermittel ein Entgelt für eine bestimmte Leistung darstellen, und lehnt eine Rechnungsabgrenzung mangels Zeitbestimmtheit der Einnahme ab; die Nutzungsdauer der geförderten WG reiche dafür nicht aus (glA MATHIAK, StuW 1985, 82; aA FG Rhld.-Pf. v. 13.3.1984, EFG 1984, 601, rkr.; ROSE, DB 1984, 2317). Ebenso die von einer rechtl. selbständigen Krankenhauswäscherei erhaltenen Zuschüsse nach §§ 5, 9, 10 KHG sind auch dann nicht passiv abzugrenzen, wenn sie verpflichtet ist, die mit den Zuschüssen erworbenen WG während deren Nutzungsdauer unentgeltlich vorzuhalten (BFH v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28). Die Nutzungsdauer eines WG ist nach Auffassung des BFH kein bestimmter Zeitraum iSd. Tatbestandsmerkmals „bestimmte Zeit“, das sich rechnerisch ermitteln und nicht nur schätzen lassen muss (vgl. BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488). Zur Problematik und zur Auflockerung der zwischenzeitlichen Rspr. s. Anm. 1926a. Fördermittel iSv. § 10 KHG führen grds. zu einer Minderung der AHK. In ihrer Gewährung liegt keine Gegenleistung für die Behandlung von Patienten zu Pflegesätzen, in denen Abschreibungen für die mit Fördermitteln erworbenen Anlagegüter nicht berücksichtigt werden. Eine Verknüpfung, wonach erhaltene Vorleistungen für eine noch zu erbringende zeitbezogene Gegenleistung erbracht werden, besteht in diesem Fall nicht (BFH v. 14.7.1988 – IV R 78/85, BStBl. II 1989, 189).

Kreditbeschaffungskosten: s. Anm. 1965 ff. über Geldbeschaffungskosten.

Kreditvermittlungsprovision: Aufwand für die Vermittlung von Kreditverträgen stellt beim Darlehensschuldner sofort abziehbare BA, beim vermittelnden Dritten BE dar, da das Vermittlungsentgelt mit Abschluss des Darlehensvertrags

„verdient“ ist; Rechnungsabgrenzung auf die Darlehenslaufzeit kommt nicht in Betracht, ebenso wenig Aktivierung als immat. WG beim Schuldner oder Behandlung als AK der Darlehensverbindlichkeit (BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380); s. auch Anm. 1965 ff. über Geldbeschaffungskosten.

Kundengebundene Formen: keine Rechnungsabgrenzung.

Künstlerhonorare: s. „Lizenzgebühren“, „Honorarvorauszahlungen“.

Lagerkosten: Vorausgezählte Lagerkosten sind, wenn es sich um einen zeitbestimmten Einlagerungsvertrag handelt, der über den Bilanzstichtag hinausreicht, aktiv abzugrenzen. FG München v. 9.6.1970 (EFG 1970, 551) lehnte die Rechnungsabgrenzung bei einem Getreideeinlagerungsvertrag ab, bei dem das Entgelt für den Lagerhalter darin bestand, dass er das Getreide von dem Einlagernden zu einem Vorzugspreis beziehen kann. UE zu Recht, da es an einer Ausgabe des Einlagernden vor dem Bilanzstichtag fehlt (Begründung des FG: es fehlt an einem gegenseitigen Vertrag).

Landwirtschaft, s. „Dauerleistung“, „Entschädigung“, „Familienbetriebsförderung“, „Milchaufgabevergütung“, „Milchreferenzmengen-Veräußerung“, „Molkerei-Beihilfe“, „Mühlenstilllegungsverpflichtung“, „Ölsaatenausgleichszulage“, „Stilllegungsverpflichtung“, „Unterlassungslast“ und „Wirtschafterschwernisse“.

Laufzeitänderungen: Einfluss auf die Bil. des Unterschiedsbetrages, s. Anm. 1957.

Lease-in/Lease-out-Transaktion: Der Barwertvorteil aus der Vermietung von beweglichen Gegenständen (Mobilien-Leasing) im grenzüberschreitenden Karussell-Geschäft ist eine BE (FinMin. Sachsen-Anhalt v. 26.8.1999 = OFD Magdeburg v. 8.11.1999, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 97). Bei der Rückanmietung von an ausländ. Investoren vermieteten WG (ggf. unter Einschaltung von Zwischenmietern) mit der Option, die Rechte des Investors aus dem Mietvertrag zu erwerben, verbleibt das wirtschaftliche Eigentum beim inländ. Stpfl. Entsteht auf Grund des Karussell-Geschäfts ggf. eine künftige Zahlungsverpflichtung, ist diese als Schadensersatzleistung und nicht als Rückzahlung des Barwertvorteils zu verstehen. Sie begründet keinen Anlass, vereinnahmte Entgelte in einen RAP einzustellen.

Leasing-Mehrerlösbeteiligung: Die Verpflichtung zur Beteiligung des Leasingnehmers am Verwertungs-/Verkaufserlös bei und nach Beendigung des Leasingvertrags durch den Leasinggeber führt während der Laufzeit weder zu einer Rückstellung noch zur Bildung eines sonstigen Passivpostens (passiver RAP, erhaltene Anzahlung). Es ist kein passiver RAP zu bilden, da kein Bezug auf eine bestimmte Zeit vorliegt (FG Hamb. v. 29.6.1988, EFG 1989, 224, rkr.; BFH v. 8.10.1987 – IV R 18/86, BStBl. II 1988, 57).

Leasing (s. auch „Lease-in/Lease-out-Transaktion“, „Leasing-Mehrerlösbeteiligung“, „Leasingraten“): *Voraussetzung* einer Rechnungsabgrenzung ist die bilanzrechtl. Zuordnung des Leasinggegenstands zum Leasinggeber. Nur in diesem Fall ist die Gegenleistung des Leasingnehmers ein Entgelt für die zeitraumbezogene Nutzung des Leasingobjekts und keine Bezahlung einer zeitunabhängigen Lieferung.

► *Kosten des Leasingvertrags:* Die Vertrags(beschaffungs)kosten, zB für die Konzeption und die Vermittlung von Leasingverträgen sind weder als AHK des Leasinggegenstands noch als RAP zu aktivieren. Sonstige Beschaffungskosten (zB Transport-, Montage-, Installationskosten) sind sofort abziehbar BA, falls diese nicht zu eigenständigen WG führen. Eine Rechnungsabgrenzung scheidet aus, da die Übernahme dieser Kosten nicht Teil des Nutzungsentgelts ist (BMF v.

12.12.1974, StEK EStG § 5 Akt. Nr. 73). Unerheblich ist, ob der Leasingnehmer dem Leasinggeber die Kosten erstattet oder auf Grund eigener Verpflichtung trägt. Beim Leasinggeber sind derartige Aufwendungen nur zu aktivieren, wenn es sich um Anschaffungsnebenkosten des Leasinggegenstands handelt.

▶ *Laufzeitunabhängige Leasing Sonderzahlungen/Vormieten*: Zahlungen des Leasingnehmers vor Übergabe des Leasinggegenstands, bei Vertragsabschluss/Sonderzahlungen bewirken keinen RAP, sofern diese Leistungen des Leasinggebers bei Vertragsabschluss abdecken, die bei vorzeitiger Beendigung des Leasingvertrags auch nicht anteilig zurückzuerstatten sind. Dies sind zB Kosten, die dem Leasinggeber in der Phase der Herstellung oder Anschaffung des Leasinggegenstands entstehen (zB Finanzierungskosten). Eine Rechnungsabgrenzung ist ebenso unzulässig, wenn mit den Vormieten Aufwendungen des Leasinggebers für selbständig vereinbarte Sonderleistungen erstattet werden.

▶ *Laufzeitabhängige Leasing-Sonderzahlungen/Vormieten*: Stehen die Sonderzahlungen/Vormieten wie Mietvorauszahlungen mit der Nutzungsüberlassung im Zusammenhang, sind sie Teil des vom Leasingnehmer während der Grundmietzeit für die Nutzungsüberlassung geschuldeten Entgelts und deshalb vom Leasinggeber passiv, vom Leasingnehmer aktiv abzugrenzen und gleichmäßig (linear) über die Grundmietzeit aufzulösen. Es handelt sich dabei um abzugrenzende Mietvorauszahlungen (BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696; BMF v. 10.10.1983, BStBl. I 1983, 431; FG Hamb. v. 28.3.1994, EFG 1994, 755, rkr.; BFH v. 23.5.1984 – I R 38/81, nv.; v. 5.5.1994 – VI R 100/93, BStBl. II 1994, 643).

▶ *Weitergabe einer Investitionszulage*: Die Investitionszulage bzw. ein Teilbetrag wird uU wirtschaftlich durch den Leasinggeber an den Leasingnehmer weitergegeben. Dies ist durch eine Weiterleitung eines Geldbetrags in gleicher/ähnlicher Höhe der Investitionszulage und nicht durch die Übertragung der Investitionszulage als solcher der Fall. Die Weitergabe kann auf verschiedene Arten erfolgen, die ertragstl. alle gleich zu behandeln sind (OFD Köln v. 2.8.1988 = OFD Düss. v. 31.8.1988, StEK EStG § 5 Bil. Nr. 56).

▷ *Weitergabe durch laufende Minderung der Leasingraten*:

- vom Beginn des Leasingvertrags an führt zu einer Verkürzung der Leasingraten und Leasingerträge beim Leasinggeber über die gesamte Laufzeit des Leasingvertrags;
- ab dem Zeitpunkt des Zuflusses der Zulage beim Leasinggeber führt zu einer Verkürzung der Leasingraten und Leasingerträge beim Leasinggeber für die verbleibende Grundmietzeit.
- Bei der Ermäßigung von nur einzelnen Leasingraten ist ein RAP zur gleichmäßigen Verteilung der Kürzung zu bilden, da der Aufwand/Ertrag einem bestimmten Zeitraum zuzuordnen ist.

▷ *Weitergabe des Betrags der Investitionszulage vom Leasinggeber in einer Summe* an den Leasingnehmer und unverändert hohe Leasingraten führen zur Bildung eines RAP.

Zur Behandlung von Leasingverträgen generell s. Anm. 1100 ff.

Leasingraten:

▶ *Behandlung der gesamten künftigen Leasingraten*: Bei Zurechnung des Leasinggegenstands zum Leasinggeber darf dieser die während der Vertragslaufzeit insgesamt künftig anfallenden Leasingraten nicht aktivieren und keinen zinsstaffelmässig aufzulösenden Passivposten gegenüberstellen, da schwebende Geschäfte

grds. nicht erfasst werden. (BMF v. 13.5.1980, StEK EStG § 5 Akt. Nr. 85). Unbeachtlich ist weiterhin, dass sich bei einem linearen Verlauf der Leasingraten der Kostenanfall und der Ertragsverlauf nicht decken, da für die Bilanzierung nach Auffassung der Rspr. (s.u.) nicht die betriebswirtschaftliche Kostenzuordnung, sondern das schuldrechtl. Verhältnis von Leistung und Gegenleistung maßgebend ist.

► *(Geleistete) Leasingraten*, die einen Zeitraum betreffen, der über den Bilanzstichtag hinausgeht, sind beim Leasinggeber durch einen passiven RAP, beim Leasingnehmer durch einen aktiven RAP abzugrenzen.

► *Degressive Raten beim Mobilien-Leasing*: Beim Leasing von beweglichen WG des Anlagevermögens sind degressive Raten nicht rechnerisch abzugrenzen (BFH v. 28.2.2001 – I R 51/00, BStBl. II 2001, 645; Abgrenzung zu BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696 zum Immobilien-Leasing). Beim Mobilien-Leasing ist die Kostenrechnung des Leasinggebers mit in die Betrachtung einzubeziehen, wenn der Kostenverlauf als Element der Preisgestaltung Vertragsinhalt der abgeschlossenen Leasinggeschäfte ist. Den schuldrechtl. Vereinbarungen ist grds. strechtl. zu folgen. Wegen des sinkenden Nutzungswerts und unter Berücksichtigung des Kostenverlaufs sind daher in den degressiven Leasingraten keine Vorauszahlungen des Nutzungsentgelts für künftige Zeiträume zu sehen, und es ist kein aktiver RAP zu bilden.

► *Degressive Leasingraten beim Immobilien-Leasing*: Beim Leasing von unbeweglichen WG des Anlagevermögens werden degressive Raten nicht unverändert akzeptiert. Die Summe der in der vertraglichen Grundmietzeit geschuldeten Leasingraten ist in jährlich gleich bleibenden Beträgen (linear) auf die Grundmietzeit zu verteilen. Unterschiedsbeträge sind vom Leasingnehmer aktiv abzugrenzen, vom Leasinggeber passiv (BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696; Abgrenzung zu BFH v. 28.2.2001 – I R 51/00, BStBl. II 2001, 645 zum Mobilien-Leasing). Der BFH weicht hierbei von der grds. Anknüpfung an die zivilrechtl. Vereinbarung ab. Beim Immobilien-Leasing kann davon ausgegangen werden, dass der objektive Wert der Nutzungsüberlassung als Grundlage für die (positive oder negative) Investitionsentscheidung des Leasingnehmers in den einzelnen Jahren des Leasingzeitraums gleichbleibend ist und keinem technischen oder wirtschaftlichen Verzehr unterliegt. Die Kostenrechnung des Leasinggebers wird nicht mit in die Betrachtung einbezogen. Nimmt allerdings die Nutzungsmöglichkeit nachweislich ab, dürfte auch nach Auffassung des BFH eine degressive Ratenverteilung gerechtfertigt sein (vgl. auch HÜTTEMANN, HdJ, Abt. 11/8 Rn. 74 f.).

► *Progressive Leasingraten*: Für Leasingraten, die in der Anfangsphase des Leasingvertrags niedriger sind als in späteren Zeiträumen, kann eine gleichmäßige erfolgswirksame Verteilung der Leasingraten nicht durch eine Rechnungsabgrenzung erreicht werden, da eine Antizipation der Einnahmen/Ausgaben nach dem Bilanzstichtag mit der Rechnungsabgrenzung nicht erfolgen darf (s. Anm. 1916).

► *Leasingraten-Vorauszahlungen*: Für vorausgezahlte Leasingraten hat der Leasinggeber einen passiven RAP, der Leasingnehmer einen aktiven RAP zu bilden.

Lebensversicherungsprämien: Regelmäßige Prämien, die der ArbG für eine Direktversicherung zugunsten eines ArbN zahlt, sind aktiv abzugrenzen, wenn Wj. und Versicherungsjahr auseinander fallen; zum Verzicht bei Geringfügigkeit s. Anm. 1921; für bestimmte Zeit vorausgezahlte Prämien können abzugrenzen sein; bei Einmalprämien wird regelmäßig die Zeitbestimmtheit fehlen (schon vor Geltung des Kriteriums BFH v. 17.12.1959 – IV 201/56 S, BStBl. III 1960, 68).

Leihemballagen: zur Abgrenzung der Rückstellung für Leihemballagen in der Getränkeindustrie von passiver Rechnungsabgrenzung s. R. KÖHLER, StBp. 2004, 121, mit Hinweis auf BMF v. 11.7.1995, BStBl. I 1995, 363.

Leitungsverlegung (zB Ferngasleitung, Stromleitung): Nutzungsentschädigung ist uU (insbes. bei Zeitbestimmtheit, s. Anm. 1026a) abzugrenzen (s. BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; aA BMF v. 12.10.1982, BStBl. I 1982, 810, und BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202).

Lizenzgebühren, die für eine bestimmte Zeit vorausgezahlt werden, sind beim Lizenznehmer aktiv und beim Lizenzgeber passiv abzugrenzen.

Siehe auch BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267. Bei jährlicher Zahlung, die sich auf das folgende Wj. des Zahlenden erstreckt, hielt RFH v. 19.1.1926, RFHE 18, 186, eine Rechnungsabgrenzung nicht für nötig, falls der Stpfl. diese Methode beibehält; uE überholt, s. aber „Geringfügigkeit“ Anm. 1921.

Str. ist, ob bei Einmalzahlungen für eine zeitbezogene Lizenz ein Anschaffungsgeschäft (AK eines abschreibbaren Nutzungsrechts) vorliegt oder ein gegenseitiger Vertrag mit zeitlich auseinander fallenden Leistungen/Gegenleistungen (aktive und passive Rechnungsabgrenzung). UE ist anhand der konkreten Vertragsgestaltungen zu entscheiden, ob lediglich eine Vergütung für laufende Nutzungen vorgesehen ist, oder ob ein als Vermögensgegenstand/WG aktivierungspflichtiges Recht erworben/veräußert wird. Zur Problematik s. Anm. 1917 und 1205 ff. sowie zB KUSSMAUL, Nutzungen/Nutzungsrechte in FEDERMANN, Handbuch der Bilanzierung, 2003, Rn. 55 ff. mwN. Nur bei einem synallagmatischen Austauschverhältnis ist auch eine Einmalzahlung abzugrenzen (glA KMS/BAUER, § 5 Rn. F 363; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 740).

Zur Bilanzierung von Lizenzgebühren und Künstlerhonoraren bei Schallplattenhändlern s. BFH v. 23.9.1969 – I R 22/66, BStBl. II 1970, 104. Der dort zitierte Grundsatz der einheitlichen Behandlung des schwebenden Geschäfts und die Auffassung, aktive Rechnungsabgrenzung sei nötig, wenn Zahlungen, die erst im nächsten Wj. fällig werden, vorausgeleistet werden (MUTZE, StRK-Anm. EStG [bis 1974] § 6 Abs. 1 Ziff. 2 R. 244 zu BFH v. 23.9.1969 – I R 22/66 aaO), führen jedoch nur zur Abgrenzung, wenn zugleich das Kriterium „bestimmte Zeit“ (s. Anm. 1926) erfüllt wird. Dies ist nur bei Lizenzverträgen mit ausdrücklichem Zeitbezug der Fall. Zur Behandlung von Lizenzverträgen generell s. Anm. 1200 ff.

Maklerprovisionen, die für die Vermittlung eines Mietvertrags oder eines Grundstückskaufvertrags gezahlt werden, sind nicht aktiv abzugrenzen. Die Leistung des Maklers ist idR nicht zeit-, sondern erfolgsbezogen; auf den Zeitbezug des Mietvertrags mit dem Dritten kommt es nicht an.

Zuletzt BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808: Provision ist keine Vorleistung für eine noch nicht erbrachte zeitraumbezogene Gegenleistung des Maklers. GlA schon FG Hamb. v. 12.8.1971, EFG 1972, 61, rkr.; SCHMIDT, StWa. 1973, 128; DOLL, DB 1979, 614; betr. sofort abziehbare Kreditvermittlungsprovision s. BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380; für Aktivierung, aber wohl nicht als Rechnungsabgrenzung FG Münster v. 11.10.1967, EFG 1968, 204, rkr.; HANRATHS, FR 1978, 316 gegen Aktivierung als immat. WG und Rechnungsabgrenzung; BORDEWIN, FR 1977, 440: sofort abziehbare BA; ebenso FG München v. 1.7.1960, EFG 1960, 446, rkr.

Messestand: s. „Mietvorauszahlungen“.

Mieteintritt-Ausgleichszahlung: Erhält ein Stpfl. eine Zahlung dafür, dass er anstelle eines anderen in einen bestehenden Mietvertrag eintritt, so kann die Zahlung nicht passiv abgegrenzt werden (BFH v. 9.11.1994 – I B 12/94, BFH/NV 1995, 786).

Mietereinbauten und -umbauten, die keine selbständigen WG sind (s. dazu Anm. 2200), führen deshalb nicht zu aktiver Rechnungsabgrenzung, weil die Ausgaben Entgelt für die Herbeiführung eines Erfolgs, nicht aber für zeitbezogene Vermieterleistungen sind (BFH v. 26.2.1975 – I R 32/73, BStBl. II 1975, 443). Etwas anderes kann uE nur gelten, wenn die Ausgaben des Mieters auf die Miete angerechnet werden und weder Scheinbestandteile noch Betriebsvorrichtungen geschaffen wurden, noch die Einbauten im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters stehen oder nach Ablauf der Mietzeit entschädigungslos überlassen werden (BFH v. 21.2.1978 – VIII R 148/73, BStBl. II 1978, 345, bzw. BFH v. 20.5.1988 – III R 151/86, BStBl. II 1989, 269). In diesem Fällen sind die Ausgaben als vorausgezahlter Mietzins über den Verrechnungszeitraum abzugrenzen; glA BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 699; s. im Einzelnen Anm. 1256.

Mieterzuschüsse, die eine Bedeutung als Mietvorauszahlungen haben, weil sie mit Mietzahlungen verrechnet und auf die Miete in einer bestimmten Zeit angerechnet werden, sind beim Mieter aktiv, beim Vermieter passiv abzugrenzen (glA IdW, Stellungnahme NA 1/1968 Nr. 11, WPg. 1968, 72 f.).

Auch bei unbestimmter Laufzeit des Mietvertrags kann sich eine „bestimmte Zeit“ iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 aus der Höhe des verrechenbaren Zuschusses, der zu verrechnenden Teilbeträge und der Verrechnungstermine ergeben (s. Anm. 1926). Für einen Zuschuss, den der neue Mieter von Geschäftsräumen dem bisherigen Inhaber dafür zahlt, dass er dessen branchenfremdes Warenlager nicht zu übernehmen braucht, ist ein RAP jedoch nicht zu bilden (BFH v. 28.8.1974 – I R 66/72, BStBl. II 1975, 56).

Mietvertragliche Abstandszahlungen: Weder Abstandszahlungen des Vermieters an den Mieter für die Aufgabe seines Mietrechts noch Abstandszahlungen des Mieters an den Vermieter für die vorzeitige Entlassung aus dem Mietverhältnisses sind abzugrenzen, zu Einzelheiten s. „Abstandszahlungen“.

Mietvorauszahlungen (vorausgezahlte einmalige oder lfd. Nutzungsentgelte) sind grds. beim Mieter aktiv, beim Vermieter passiv abzugrenzen, soweit sie Aufwand/Ertrag für einen bestimmten Mietzeitraum nach dem Bilanzstichtag darstellen (BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267; Urteil grenzt zugleich RAP von etwaiger Aktivierung eines Nutzungsrechts ab).

► *Bewertung:* Fraglich ist, ob der RAP für Mietvorauszahlungen ein WG darstellt (letztlich ablehnend DStPr. EStG § 6 Bew. Nr. 13; bejahend wohl BFH v. 12.5.1959 – I 215/58 U, BStBl. III 1959, 268). Bejaht man dies, wäre ggf. Teilwertabschreibung möglich (zur Problematik s. Anm. 1932); allerdings rechtfertigt Unverzinslichkeit einer Mietvorauszahlung nicht ohne weiteres die Annahme eines niedrigeren Teilwerts, weil bei Vertragsschluss von einer Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung ausgegangen werden kann (s. BFH v. 12.5.1959 – I 215/58 U, aaO; im Ergebnis auch DStPr. EStG § 6 Bew. Nr. 13). Ähnlich wie beim Disagio als vorausgezahlten Zins dürfte kein WG „Mietrecht“ vorliegen (zur Problematik s. dort Anm. 1934, 1949), Teilwertabschreibung kommt deshalb nicht in Betracht, wohl aber uU außerplanmäßige RAP-Auflösung, s. Anm. 1934.

► *Einzelfragen:* Die Abgrenzungspflicht gilt auch für vorausgezahlte Mieten für einen *Messestandplatz* (FG Münster v. 15.2.1980, EFG 1980, 322, rkr.). Dass es sich hierbei um Werbeaufwendungen (s. dort) handelt, spielt keine Rolle, weil hier Ausgaben vorliegen, die getätigt werden, um für einen nach dem Bilanzstichtag liegenden Zeitraum die Möglichkeit zu schaffen, Werbung zu treiben. Ohne Bedeutung ist auch, dass der Messeveranstalter vor dem Bilanzstichtag ei-

nige vertragliche Nebenleistungen erbracht hat, wenn die Hauptleistung (Zurverfügungstellung des Messeplatzes) nach dem Bilanzstichtag erfolgt (FG Münster aaO mit Hinweis auf BFH v. 22. 5.1958 – IV 222/56 U, BStBl. III 1958, 333).

Auch Mietvorauszahlungen, die ein *ArbN* für eine zum BV seines ArbG gehörende Wohnung zahlt, sind passiv abzugrenzen (DStPr. EStG § 5 Pass. Nr. 4).

Nicht passiv abzugrenzen ist jedoch der Teil des Mietzinses, der kalkulatorisch zur *Deckung künftiger Erhaltungsaufwendungen* bestimmt ist (BFH v. 26.5.1976 – I R 80/74, BStBl. II 1976, 622). Auch kommt bei einem Mietvertrag mit steigenden *Staffelmieten* eine Rechnungsabgrenzung zur Bildung eines Durchschnittsmietzinses nicht in Betracht, weil der jeweils gezahlte Mietzins ausschließlich das Jahr betrifft, für das er entrichtet wird (glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 338). Im Gegensatz zu depressiven Mieten (s. „*Leasing*“) fehlt es an abgrenzbaren Einnahmen/Ausgaben.

Milchaufgabevergütung: gem. §§ 3, 15a, 15d Milchaufgabevergütungsverordnung (MAVV) wird Erzeugern eine Vergütung gewährt, die sich zur endgültigen Aufgabe der Milcherzeugung verpflichteten (auch: Milchprämie). Für die ursprüngliche Verpflichtungszeit von fünf Jahren (nach der VO [EWG] Nr. 1078/77 idF der VO [EWG] Nr. 1041/78) hat der BFH für die Nichtvermarktungsprämie die Bildung eines passiven RAP zugelassen (BFH v. 17.9.1987 – IV R 49/86, BStBl. II 1988, 327). Auch die FinVerw. (FinMin. Bayern v. 12.9.1991, StEK EStG § 13 Nr. 554) hat für Milcherzeuger, die aufgrund der Verordnung (EWG) Nr. 1637/91 des Rates v. 13.6.1991 und der Verordnung (EWG) Nr. 2349/91 v. 31.7.1991 die Milcherzeugung für den Markt mit Freisetzung der Differenzmenge vollständig und endgültig aufgeben und nach § 13 Zweite VO zur Änderung der EG-MAVV v. 5.8.1991 (BGBl. I 1991, 1771) eine Vergütung in einem einmaligen Betrag erhalten, die Bildung eines pass. RAP und seine Auflösung über 10 Jahre zugelassen. Der Betrag war vom Gesetzgeber so bemessen, dass entgangene Einnahmen während eines zehnjährigen Zeitraums abgegolten wurden. Entgegen dem BMF-Schreiben v. 15.4.1991 (BStBl. I 1991, 497 unter 1.a aa) und v. 15.1.1988 (BStBl. I 1988, 46) entschied FG Rhld.-Pf. v. 25.3.1999 (EFG 1999, 893), dass (ein Pächter) einen passiven RAP in Höhe der Milchaufgabevergütung nicht bilden kann, weil diese nicht als Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag angesehen werden kann. Als Zeitmaßstab könne nur eine Größe anerkannt werden, die nicht von vornherein Zweifel über Beginn und Ende des Zeitraums aufkommen lässt, das sei bei einer einmaligen Leistung für die endgültige Aufgabe der Milchproduktion, dh. auf Lebenszeit des Stpfl. und damit für einen ungewissen und unbestimmbaren Zeitraum, gezahlt wird, der Fall (FG-Urteil aufgehoben aus anderweitigen Gründen durch BFH v. 24.8.2000 – IV R 42/99, BStBl. II 2003, 67). Zur Rechnungsabgrenzung der Nichtvermarktungsprämie wegen Verzichts auf die Vermarktung von Milch und Milcherzeugnissen gem. Art. 2 der Verordnung (EWG) Nr. 1078/77 (VO Nr. 1078/77) des Rates v. 17.5.1977 (ABIEG Nr. L 131/1) s. auch BFH v. 16.2.1989 – IV R 64/87, BStBl. II 1989, 708.

Milchreferenzmengen-Veräußerung: Nach § 7 Abs. 2a Nr. 1 Milch-Garantiemengen-Verordnung (MGV) können Anlieferungsreferenzmengen ohne Übergang des Betriebs oder der entsprechenden Fläche übertragen oder für mindestens zwei 12-Monats-Zeiträume pachtweise überlassen werden. Für den Erlös aus der Veräußerung einer Anlieferungsreferenzmenge kommt die Bildung eines RAP nicht in Betracht (Schlesw.-Holst. FG v. 18.10.2000, EFG 2002, 1431, aufgeh. durch BFH v. 20.3.2003 – IV R 37/02, BFH/NV 2003, 1403). Aller-

dings bestätigte der BFH die Anwendung von Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 als GoB auch für buchführende Landwirte und dass die Voraussetzungen dieser Vorschrift nicht erfüllt sind, weil der Veräußerungserlös für die Milchreferenzmenge nicht Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellt. Auch nach Auffass. der FinVerw. ist eine passive Rechnungsabgrenzung nach den Regeln über die Behandlung der Milchaufgabevergütung (s. dort) nicht zulässig, da das Entgelt für die Übertragung des immateriellen WG „Referenzmenge“ gezahlt wird und nicht die künftigen Ertragsausfälle wegen der Aufgabe der Milchproduktion abgilt (BMF v. 2.2.1995, StEK EStG § 13 Nr. 615).

Mitgliedsbeiträge an den Erdölbevorratungsverband sind keine AHK, sie sind Beiträgen an Handwerks- oder Handelskammern vergleichbar, nicht hingegen Verkehr- oder Verbrauchsteuern, auch eine Abgrenzung nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 kommt nicht in Betracht (BFH v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl. II 2002, 349; insbes. vorgehend FG Hamb. v. 1.2.2000, EFG 2000, 665, bestätigt).

Molkerei-Beihilfe: Für Finanzierungsbeihilfen nach den Richtlinien für die Gewährung von Finanzierungsbeihilfen zur Strukturverbesserung der Molkereiwirtschaft darf keine passive Rechnungsabgrenzung gebildet werden, weil der Begünstigte keine Gegenleistung übernimmt, aus der sich zum maßgeblichen Bilanzstichtag eine in die Zukunft reichende selbständig bewertbare Verpflichtung ergeben könnte (BFH v. 9.3.1988 – I R 262/83, BStBl. II 1988, 592, mit Hinw. auf BAUER, BB 1985, 161).

Mühlenstilllegungsverpflichtung: Für die Abfindungszahlung aufgrund einer sich nach dem MülhstruktG v. 22.12.1971 (BGBl. I 1971, 2098) ergebenden Verpflichtung, einen Mühlenbetrieb stillzulegen und für 30 Jahre nicht wieder aufzunehmen, ist nach BFH v. 22.7.1982 – IV R 111/79 (BStBl. II 1982, 655) ein passiver RAP zu bilden. Die Abfindung stellt für den bisherigen Mühlenbesitzer eine Einnahme dar, die als Gegenleistung für ein von ihm gefordertes 30-jähriges Dauerverhalten gedacht ist. Der Anerkennung eines passiven RAP steht nicht entgegen, dass bei einer erheblichen Zahl von Mühlenbesitzern die Bildung eines solchen Postens nicht mehr möglich ist, weil sie ihren Betrieb in vollem Umfang aufgegeben haben.

Nachholung unterlassener Rechnungsabgrenzungsposten: Wurde es beim Übergang zum Bestandsvergleich unterlassen, für periodenübergreifende Aufwendungen RAP zu bilden, sind diese in der Bilanz für das erste Wj. gewinnerhöhend anzusetzen, dessen Veranlagung insgesamt änderbar ist (Nds. FG v. 21.3.1997, EFG 1997, 945, rkr.).

Nichtvermarktungsprämie in der Landwirtschaft: s. „Milchaufgabevergütung“.

Notariatskosten im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Erbbaurechts: s. „Erbbaurecht“, „Hypothekenkosten“ sowie Anm. 1965 ff. über Geldbeschaffungskosten.

Nutzungsrechte: Über Nutzungsrechte als *immaterielle WG* s. Anm. 1760; über Behandlung „wie“ ein *materielles WG* s. Anm. 2200 „Nutzungsrechte“.

► *Behandlung beim Nutzungsverpflichteten:* Bei einem Dauernutzungsverhältnis (s. Anm. 2200 „Nutzungsrechte“) kommen RAP in Betracht:

▷ *Zeitlich bestimmtes Nutzungsrecht:* Erhält der Stpfl. vor dem Bilanzstichtag ein (einmaliges) Entgelt für die Einräumung eines zeitlich bestimmten dinglichen Nutzungsrechts (zB Grunddienstbarkeit) in einem über den Bilanzstichtag reichenden Zeitraum, so ist das Entgelt passiv abzugrenzen.

- ▷ *Zeitlich unbegrenztes (immerwährendes) Nutzungsrecht*: Ebenso lässt BFH v. 17.10.1968 – IV 84/65 (BStBl. II 1969, 180) bei einem zeitlich unbegrenzten (immerwährenden) Nutzungsrecht (Grunddienstbarkeit an einem See) passive Rechnungsabgrenzung auf längstens 25 Jahre zu. Im Ergebnis zustimmend LITTMANN, FR 1969, 222, auch unter der Geltung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2: die Pflicht zur Duldung der Benutzung eines Grundstücks in bestimmten Beziehungen bilde eine Verbindlichkeit. UE unzut.: Eine dingliche Last ist keine Verbindlichkeit (vgl. die Erläut. zu den nach § 266 HGB auszuweisenden Verbindlichkeiten bei ADS VI., § 266 HGB Tz. 212–236).

Die durch Grunddienstbarkeit dauernd gesicherte Verpflichtung, eine Ferngasleitung zu dulden, ist nach BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78 (BStBl. II 1982, 643) abzugrenzen (BFH v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 572 [575], lässt Zweifel an der Richtigkeit dieser Entscheidung erkennen). Zur Problematik der Zeitbestimmtheit s. Anm. 1926.

- ▶ *Behandlung beim Nutzungsberechtigten*: Beim Nutzungsberechtigten kommt Bilanzierung als immat. WG in Betracht (so für entgeltlich erworbene Nutzungs- und Abbaurechte BFH v. 27.6.1978 – VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38); dies setzt jedoch voraus, dass das Entgelt als AK zu qualifizieren ist; ist die Zahlung jedoch als voraus gezahltes Entgelt für die Nutzungsüberlassung anzusehen, ist Rechnungsabgrenzung notwendig.

Nutzungsverzicht (s. auch „Wettbewerbsverbot“, „Entschädigungen“): Für die wegen erhöhtem betrieblichem Aufwand gezahlte einmalige Entschädigung für den dauernden Verzicht auf Nutzung (zB von Wasserkraft) kann ein passiver RAP gebildet werden (BFH v. 17.7.1980 – IV R 10/76, BStBl. II 1981, 669); dies gilt selbst dann, wenn sich der Bezugszeitraum nur rechnerisch durch Division der einmaligen Entschädigung durch den Betrag jährlicher Mehraufwendungen bestimmen lässt (s. Anm. 1925; kritisch SÖFFING, FR 1981, 412).

Ölsaatenausgleichszulage: Der Anspruch auf Vorschuss nach der EWG-VO 1765/92 v. 30.6.1992 ist bei buchführenden Landwirten zu aktivieren. Ist durch Bescheid der zuständigen Behörde festgestellt, dass der Anspruch auf den Vorschuss besteht, ist eine entsprechende Forderung zu aktivieren. Im Wj. der Entstehung des Anspruchs ist gem. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 ein passiver RAP zu bilden, der in dem auf das Jahr der Antragstellung folgenden Wj. gewinnerhöhend aufzulösen ist (BMF v. 23.12.1993, StEK EStG § 13 Nr. 599).

Optiker-Nachbetreuungsleistungen: Hierfür dürfen Hörgeräte-Akustiker und Optiker weder eine Rückstellung noch einen passiven RAP bilden. Für letzteren fehlt es an einer betragsmäßig abgegrenzten Vorleistung des Kunden für die in den Folgejahren zu erbringenden Nachbetreuungsleistungen. Zum weiteren fehlt es an einem vereinnahmten Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag. Der Zeitraum, in dem Nachbetreuungen zu leisten sind, ist nicht näher bestimmt (BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158).

Optionsvertrag über immaterielle WG: Wird für die Bereitschaft, auf Verlangen einen Vertrag über (zeitbestimmte) Nutzungsüberlassung (zB Mietvertrag) abzuschließen, ein Entgelt gezahlt, so kommt hierfür eine Rechnungsabgrenzung in Betracht, falls eine Zeitbestimmung (Optionsfrist) vorliegt, nicht dagegen, wenn nicht vorhersehbar ist, ob und wann vom Optionsrecht Gebrauch gemacht wird (ähnlich BFH v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 572). Ebenso wie bei einem Vorvertrag hat der BFH im zitierten Urteil noch angenommen, dass „das Entgelt für die Einräumung dieses Rechts wirtschaftlich die Gegenleistung für die immerwährende einseitige Gebundenheit des Klägers und

die damit verbundenen wirtschaftlichen Nachteile und Risiken darstellt“, es sich also um Einnahmen handelt, die wirtschaftlich im Wesentlichen den Ertrag künftiger Jahre bilden und für die bei Zeitbestimmtheit passive RAP gebildet werden dürfen (möglicherweise überholt durch BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126).

Optionsprämien bei Wertpapier-Call-/Put-Option: Mit diesem Urt. hat der BFH entschieden, dass für die Verpflichtung des Veräußerers einer Option (Stillhalter), auf Verlangen des Optionsberechtigten innerhalb der Optionsfrist den Optionsgegenstand zu verkaufen oder zu kaufen (Call-/Put-Option), eine Verbindlichkeit in Höhe der dafür vereinnahmten Prämie auszuweisen ist. Die Verbindlichkeit ist erst bei Ausübung oder Verfall der Option auszubuchen und am Bilanzstichtag mit den AK oder einem höheren Teilwert zu bewerten. Die AK bestimmen sich nach dem sog. Anschaffungsertrag, weil die Entstehung der Verbindlichkeit durch den Zufluss eines Ertrags verursacht wird. BMF v. 12.1.2004 (BStBl. I 2004, 192) hat sich dem BFH-Urt. v. 18.12.2002 – I R 17/02 aaO angeschlossen, aber auf die Unzulässigkeit einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften für ein die Höhe der Optionsprämie übersteigendes Risiko aus einer späteren Ausübung der Option für nach dem 1.1.1997 endende Wj. hingewiesen.

Optionsanleihen: Wird neben der Forderung aus einer Schuldverschreibung zusätzlich ein Optionsrecht auf Bezug von Aktien des Anleiheschuldners eingeräumt, so ist für ein gesondertes Entgelt (Aufgeld) für das Optionsrecht nach hM kein RAP zu bilden, sondern ein WG „Optionsrecht“ zu aktivieren, da dies auch selbständig zu veräußern ist.

Zum Vorrang der WG-Aktivierung vor Rechnungsabgrenzung s. Anm. 1917 (glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 310; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXV, § 5 Rn. 270 „Anleihen“; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 740 „Optionsanleihe“; aA LBP/NIELAND, §§ 4,5 Rn. 837 „Optionsschein“; zu Einzelheiten s. auch WARNKE, EStB 2004, 154.

Zur Bilanzierung des von einer Bank bei der Ausgabe von Optionsanleihen vereinnahmten Aufgeldes hat BFH v. 30.11.2005 – I R 46/05 (BFH/NV 2006, 616) unter Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils des FG München v. 4.2.2004 (EFG 2004, 846) entschieden, dass der Zufluss offener und verdeckter Aufgelder bei der Ausgabe von Optionsanleihen wie im Handelsrecht (Kapitalrücklage gem. § 272 Abs. 2 Nr. 2 HGB) auch strechtl. wegen der Verursachung im Gesellschaftsverhältnis eine Einlage (iSd. § 4 Abs. 1) begründet. Bei der Begebung unterverzinlicher Optionsanleihen ist der erzielte Ausgabepreis (Nominalbetrag) in die jeweiligen Ausgabebeträge (Verkehrswerte) der Schuldverschreibung und des Optionsrechts aufzuteilen, wobei Letzterer – neben dem offenen Aufgeld – der Kapitalrücklage zuzuführen ist. Die jeweilige Schuldverschreibung ist nicht zu deren Verkehrswert, sondern zum Rückzahlungsbetrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB) und damit dem Nominalbetrag der Anleihe zu passivieren. Ist dieser höher als der Verkehrswert (Ausgabebetrag) der Schuldverschreibung, kann der Unterschiedsbetrag gem. § 250 Abs. 3 HGB in der HBil. als aktiver RAP ausgewiesen und auf die Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden (vgl. dazu ADS VI, § 272 Rn. 125). Aus diesem handelsrechtl. Aktivierungswahlrecht folgt nach BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68 (BStBl. II 1969, 291) ein Aktivierungsgebot in der StBil. Die Höhe dieses RAP entspricht wiederum der des verdeckten Aufgeldes als Entgelt für den Erwerb des Optionsrechts.

Da für die der Wertermittlung für die Schuldverschreibung zugrunde zu legenden Bewertungszeitpunkte handelsrechtl. unterschiedliche Auffassungen bestehen (vgl. zB KÜTING/WEBER, Rechnungslegung, § 272 HGB Rn. 84; FÖRSCHLE/

HOFFMANN in BeckBilKomm. VI. § 272 HGB Rn. 62), ist nach BFH v. 30.11.2005 – I R 46/05 aaO in entsprechender Heranziehung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (s. Anm. 61 ff.) davon auszugehen, dass auch in der StBil. einer handelsrechtl. zulässigen Ermessensausübung (im Urteil: Monat der Entscheidung über die Anleihekonditionen) zu folgen ist.

Zum Agio/Disagio als Kaufpreiszu-/abschlag bei festverzinslichen Wertpapieren (Schuldverschreibungen) s. auch FG Köln v. 17.3.2005, EFG 2005, 1179, nrkr. (Rev. Az. BFH I R 46/05).

Pachtvorauszahlungen, auch wenn sie neben dem lfd. Pachtzins oder als Einmalzahlung geleistet werden, sind nicht AK eines Nutzungsrechts, sondern Gegenleistung für die Gebrauchsüberlassung und als solche mittels Rechnungsabgrenzung abzugrenzen (BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267); dies gilt zB auch, wenn der Pächter ohne pachtvertragliche Verpflichtung größere, die Gebäudesubstanz betreffende Reparaturen übernimmt (Dachneueindeckung, BFH v. 10.11.1994 – IV B 22/94, BFH/NV 1995, 591). Da die Verpachtung ebenso wie die Vermietung ein zeitbestimmtes Dauerschuldverhältnis ist, grenzt der Pächter aktiv, der Verpächter passiv ab. Str. ist allerdings, ob Sachleistungen des Pächters Geldleistungen gleichzusetzen sind (hM, zB BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 696, aA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXV. § 5 Rn. 247); s. zu Ausgaben Anm. 1924 bzw. zu Einnahmen Anm. 1935.

Als AK eines Nutzungsrechts kommen allenfalls die beim Vertragsabschluss entstandenen einmaligen Aufwendungen in Betracht (BFH v. 20.1.1983 – IV R 158/80, BStBl. II 1983, 413); s. auch „Erbbaurecht“, „Nutzungsrecht“.

Pachtzinsen, die nachschüssig zu zahlen sind: Der Verpächter muss die (halbjährlich) nachschüssig vom Pächter zu zahlenden Pachtzinsen zum Bilanzstichtag aufgrund des Realisationsprinzips zeitanteilig aktivieren, soweit sie auf den vor dem Bilanzstichtag abgelaufenen Zeitraum entfallen (antizipative Rechnungsabgrenzung). Weder aktive noch passive Rechnungsabgrenzung kommt in Betracht, da diese nur transitorische Rechnungsabgrenzung erfassen (s. Anm. 1916), FG Münster v. 21.8.1997, EFG 1998, 543, rkr.

Pächterzahlungen zur Entschädigung des Verpächters für Feldbestellungskosten anlässlich der Betriebsverpachtung sind weder beim Verpächter passiv (mangels Ertrag bzw. Gegenleistungsverpflichtung nach dem Bilanzstichtag, s. BFH v. 29.7.1976 – IV R 172/72, BStBl. II 1976, 781) noch beim Pächter aktiv (mangels zukünftiger Leistungspflicht des Verpächters) abzugrenzen.

Personalaufwand: Ist ein zusätzliches (13./14.) Monatsgehalt vor dem Bilanzstichtag eines vom Kj. abweichenden Wj. zugesagt (Ausgabe = Verbindlichkeitszugang), so ist am Bilanzstichtag der Teil aktiv abzugrenzen, der zeitanteilig auf das Rest-Kj. entfällt (Beispiel: Wj. 1.10. –30.9.: Abgrenzung von 3/12); s. auch: „Gratifikationen“, „Urlaubsentgelt“, „Weihnachtsgeld“.

Pfandleihgebühren und -zinsen waren nach BFH v. 30.11.1961 – IV 302/58 U (BStBl. III 1962, 81) beim Pfandleiher mit dem Anteil als RAP zu aktivieren, der auf das abgelaufene Jahr entfällt. Nach Einschränkung der Rechnungsabgrenzung durch § 152 Abs. 9 AktG, § 5 Abs. 5 EStG (s. Anm. 1911) ist diese Rspr. nicht mehr anwendbar: es liegt eine nicht zeitbezogene Forderung (sonstiger Vermögensgegenstand), nicht Rechnungsabgrenzung vor.

Provisionsaufwendungen (zB an Handelsvertreter, Vermittler, Makler): s. auch „Maklerprovisionen“, „Lizenzgebühren“; zur Bilanzierung allg. s. Anm. 1546):

► *Grundsätzliches:* Provisionsaufwendungen sollten nach der früheren Rspr. im Allgemeinen aktiv abgegrenzt werden, soweit die Zahlungen für die Vermittlung von am Bilanzstichtag schwebenden Lieferungsgeschäften geleistet worden sind (so zB BFH v. 3.12.1964 – IV 255, 256/64 U, BStBl. III 1965, 93). Diese Auffassung ist nach der Einschränkung der Rechnungsabgrenzung (s. Anm. 1911) allenfalls noch dann zutreffend, wenn sich die Zahlung auf eine in bestimmter Zeit nach dem Abschlussstichtag vom Handelsvertreter etc. zu erbringende Leistung bezieht (glA DÖLLERER, BB 1965, 1409; DÖLLERER, BB 1969, 509; zust. Hess. FG v. 27.2.1969, EFG 1969, 299, rkr.); meist wird es jedoch an einer zeitbestimmten Gegenleistung fehlen.

► *Einzelfragen:*

- ▷ Für *Provisionsvorschüsse* kommt Aktivierung bzw. Passivierung als geleistete bzw. erhaltene Anzahlungen, nicht als RAP in Betracht (BFH v. 4.8.1976 – I R 145/74, BStBl. II 1976, 675; s. dazu Anm. 1546); zur Unterscheidung RAP und Anzahlungen s. Anm. 1917.
- ▷ Für den *Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters* kann bei diesem ein passiver RAP wegen fehlenden Zeitbezugs nicht gebildet werden (s. auch BFH v. 3.5.1967 – I 111/64, BStBl. III 1967, 464; s. dazu Anm. 1554). Auch beim Unternehmer kommt aktive Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht (glA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXV. § 5 Rn. 270 „Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters“; s. Anm. 1550 ff.).
- ▷ *Provisionen des Assekurateurs:* s. „Assekurateur-Provisionen“.
- ▷ *Provisionen für den Abschluss von Abonnementsverträgen* sind im werbenden Zeitschriftenhandel nicht abzugrenzen, dgl. im Buch- und Schallplattenvertrieb (BFH v. 19.12.1957 – IV 432/56 U, BStBl. III 1958, 162; v. 29.10.1969 – I 93/64, BStBl. II 1970, 178).
- ▷ *Provisionen für Darlehensvermittlung*, die an Dritte gezahlt werden, die nicht Darlehensgläubiger sind, sind nicht abzugrenzen, da die Vermittlungsleistung mit Abschluss des Darlehensvertrags erbracht ist, der monetären Vorleistung also keine noch nicht erbrachte zeitbezogene Gegenleistung des Vertragspartners gegenübersteht (BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380); s. auch Anm. 1965 ff. über Geldbeschaffungskosten.
- ▷ *Provisionen für eine Wettbewerbsabrede:* s. „Wettbewerbsverbot“.

Prüfungskosten für den Jahresabschluss (s. auch Anm. 662), die erst nach dem Bilanzstichtag gezahlt werden, sind nicht als passive RAP (so früher zB IdW 18/1933, WPg. 1933, 359), sondern als antizipativer RAP wegen der Ungewissheit als „Rückstellung“ auszuweisen (BFH v. 20.3.1980 – IV R 89/79, BStBl. II 1980, 297; s. Anm. 1917).

Reklameaufwand: s. „Werbeaufwand“.

Restschuldversicherungskosten gehören zwar nicht zu den Kosten der Kapitalüberlassung (s. Anm. 1965 über Geldbeschaffungskosten), können aber als Vorauszahlungen des Kreditnehmers auf eine zeitbezogene Gegenleistung des Versicherungsunternehmens (Übernahme des Ausfallrisikos) abzugrenzen sein (glA KSM/BAUER, § 5 Rn. F 294).

Rückstellungen: Abgrenzung zur Rechnungsabgrenzung s. Anm. 1917.

Schadensbearbeitungskosten bei Versicherungen (beim Versicherungsvertreter s. Anm. 1530) wurden von der Rspr. als RAP abgelehnt, weil sie sich nicht auf den Versicherungsvertrag und die hierfür geleisteten Prämien beziehen, sondern nur kostenrechnerische Zusammenhänge zu den Prämien bestehen (BFH

v. 19.1.1972 – I 114/65, BStBl. II 1972, 392); zur Berücksichtigung der Schadensregulierungskosten bei der Schadensrückstellung s. ausführlich Anh. zu §§ 20, 21 KStG Anm. 87 ff.

Schuldverschreibungen: Nach FG Köln v. 17.3.2005, EFG 2005, 1179, nrkr. (Rev. Az. BFH I R 46/05), kommt für ein Emissionsdisagio/-agio bei Schuldverschreibungen Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht, ua. weil dies Kaufpreisab-/zuschläge seien (Besprechung HAHNE, DStR 2005, 2000).

Seminar-Vorauszahlungen: s. „Honorarvorauszahlungen“.

Senderechte: Erlöse aus der Überlassung der Senderechte durch Bundesligavereine sind BE bzw. BA der Wj., in denen sie geleistet werden (FinMin. Hessen v. 1.8.1975, Inf. 1975, 487); bei Vorauszahlung für bestimmte Veranstaltungen nach dem Bilanzstichtag ist beim Sportverein uU passive Rechnungsabgrenzung möglich, beim Sender kann Aktivierung als immat. WG Vorrang haben.

Sparbriefe: Zinsabgrenzung s. „Zinsen“.

Spielberechtigung: s. „Golf-Einstandsgebühr“.

Staatliche Förderung: s. „Subventionen“.

Steuerberatungskosten, die im Voraus geleistet wurden, sind nur bei ausgesprochen zeitbezogenen Tätigkeiten beim StB passiv, beim Stpfl. aktiv abzugrenzen, ansonsten erhaltene Anzahlungen (beim StB) bzw. geleistete Anzahlungen (beim Stpfl.). Zur Abgrenzung von Pauschalgebühren beim StB im Fall noch nicht erbrachter (Teil-) Leistungen s. FG Düss./Köln v. 28.6.1961 (EFG 1962, 105), das jedoch, soweit es passive RAP fordert, überholt ist (BMWF v. 13.11.1972, DB 1972, 2279).

Stille Beteiligung: Die für die Überlassung von Kapital auf bestimmte Zeit durch einen sich still beteiligenden Gesellschafter für die mit der Begründung des Darlehens und der Absicherung des Liquiditätsrisikos erhobenen Gebühren sind auf die Laufzeit der Kapitalbeteiligung aktiv abzugrenzen und nicht sofort zum Abzug als BA zuzulassen (Sächs. FG v. 5.8.2002, Haufe Index 969712). Das FG bezog sich insbes. auf die Grundsätze eines einheitlichen Geschäfts (Darlehen bzw. stille Beteiligung), das nicht in Einzelgeschäfte für verschiedene Gegenleistungen aufzuteilen sei.

Stilllegungsverpflichtung: s. „Mühlenstilllegungsverpflichtung“.

Studentenwohnraumförderung: Wer auf der Grundlage der gemeinsamen Richtlinien des Bundes und der Länder für die Studentenwohnraumförderung v. 28.4.1972 idF v. 1.1.1980 einen Zuschuss für nicht aktivierbare Aufwendungen erhält, darf in Höhe des Zuschusses einen passiven RAP bilden, der im Verlauf der ausbedungenen Vermietungsdauer nach und nach aufzulösen ist (FG Bad.-Württ. v. 3.3.1991, EFG 1991, 600, rkr.).

Subventionen: Empfangene Subventionen sind passiv abzugrenzen, sofern das vom Subventionsempfänger erwartete Verhalten wirtschaftlich als zeitbestimmte Gegenleistung für die Subvention aufgefasst werden kann (BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552 betr. Ausbildungskostenzuschuss, bestät. FG Münster v. 24.3.1982, EFG 1982, 554); s. auch „Landwirtschaft“, „Studentenwohnraumförderung“, „Zuschüsse“.

Teilzahlungsgeschäfte:

► *Behandlung bei der Teilzahlungsbank:* Im Voraus vereinnahmte Kreditgebühren im Ratenkreditgeschäft der Banken sind bei diesen passiv abzugrenzen (BFH v. 30.11.1961 – IV 302/58 U, BStBl. III 1962, 81; v. 31.5.1967 – I 208/63,

BStBl. III 1967, 607; v. 17.7.1974 – I R 195/72, BStBl. II 1974, 684; zum Begriff der Zinsen beim Teilzahlungskredit o.V., DB 1979, 1128. In entsprechender Anwendung des BFH-Urt. v. 19.1.1978 – IV R 153/72 (BStBl. II 1978, 262) soll dies nach BMF v. 4.9.1978 (BStBl. I 1978, 352) auch dann der Fall sein, wenn im Kreditvertrag vereinbart ist, die Bearbeitungsgebühr werde ganz oder teilweise für die *erstmalige* Bearbeitung des Kreditantrags und die Bereitstellung des Kredits in Rechnung gestellt (im Gegensatz zum noch differenzierenden BMF-Schr. v. 30.6.1977, StEK EStG § 5 Rückst. Nr. 58; ablehnend auch BFA des IdW, WPg. 1979, 442).

- ▷ *Höhe des Rechnungsabgrenzungspostens*: Die Banken haben die Kreditgebühren nicht laufzeitproportional, sondern nach der Zinsstaffelmethode abzugrenzen.

So BFH v. 31.5.1967 – I 208/63 aaO; v. 17.7.1974 – I R 195/72 aaO; BMF v. 4.9.1978 aaO; vgl. dazu aber die ausführliche Kritik von O. FISCHER, StRK-Anm. EStG § 5 Bil. R. 7; KLEIN, BB 1969, 908; LITTMANN, Inf. 1968, 468; o.V., DStR 1967, 614; HOFFMANN, StuW 1968, 315.

Über *rechnerische Grundlagen* s. SITZ, StBp. 1968, 133; SCHOLZ, BB 1977, 1425.

Für eine *modifizierte* (besser: spezifizierte) *Zinsstaffelrechnung* (Abgrenzung des Verwaltungskostenanteils laufzeitproportional, des Refinanzierungskosten- und Gewinnanteils nach der Zinsstaffelmethode): FG Düss. v. 11.10.1966, EFG 1967, 194, rkr.; DEPPE, WPg. 1970, 242; KLEIN, BB 1969, 908; LITTMANN, Inf. 1968, 468; FASSELT, DB 1967, 262; *ablehnend* FG Ba.-Württ./Freib. v. 3.8.1972, EFG 1973, 42, bestät. durch BFH v. 17.7.1974 – I R 195/72 aaO.

Für eine *vereinfachte pauschale Verrechnungsmethode* zur passiven Rechnungsabgrenzung von Kreditgebühren bei Teilzahlungsverkäufen OFD Berlin v. 29.7.1971, StEK EStG § 5 Bil. Nr. 27 = DB 1971, 1793.

- ▷ *Keine weiteren Korrekturposten*: Neben der passiven Abgrenzung der Kreditgebühren nach der Zinsstaffelmethode darf die Bank keinen weiteren Korrekturposten für die Verwaltungskosten bilden (BFH v. 17.7.1974 – I R 195/72, BStBl. II 1974, 684; dazu FASOLD, DB 1975, 1577; GROH, StuW 1975, 59; v. WALLIS, DStZ 1975, 20).

- *Behandlung beim Verkäufer*: Gibt ein Teilzahlungsinstitut einen Teil der ihm zufließenden Kreditgebühren an das Unternehmen (Verkäufer) weiter, weil dieser ua. die selbstschuldnerische Bürgschaft für die Verpflichtung des Käufers gegenüber der Bank übernommen hat, so kann darin eine Abgeltung des Risikos der Übernahme der Haftung gesehen werden. Da der Betrag insoweit nur beim Kreditinstitut „durchgeleitet“ wird, steht einem passiven RAP beim Verkäufer nichts im Wege (so auch BFH v. 15.2.1967 – I 48/64, BStBl. III 1967, 297; zust. GRASS, FR 1967, 383; krit. LITTMANN, Inf. 1968, 467). Obwohl BFH v. 15.2.1967 – I 48/64 aaO Verteilung nach dem Verhältnis der Restlaufzeit zur Gesamtlaufzeit des Darlehens verlangt, erscheint kapitalanteilige Abgrenzung nach der Zinsstaffelmethode zutreffender. Denn wenn die erhaltenen Kreditgebührenanteile als Gegenleistung für die Haftungsübernahme angesehen werden, sinkt auch der Gebührenanteil, der als Gegenleistung auf das betreffende Wj. entfällt, mit der Verringerung des ausstehenden Kapitals durch Rückzahlung.

Zu Teilzahlungen beim Wechselgeschäft s. „Wechseldiskont“.

- *Behandlung beim Teilzahlungskunden (Käufer)*: Auf Seiten des bilanzierenden Teilzahlungskunden (Käufers) sind die auf künftige Wj. entfallende Teile des vorausgezählten Teilzahlungszuschlags aktiv abzugrenzen (s. LÖBLEIN, BB 1954, 681 mwN); s. auch „Wechseldiskont“.

Tilgungstreckungsdarlehen: s. Anm. 1960.

Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten: zu Begriff und Beispielen s. Anm. 1916.

Umsatzsteuer auf Anzahlungen: s. Anm. 1992 ff.

Umschuldung: Einfluss auf Bilanzierung des Disagios s. Anm. 1957.

Unterlassungslast: Erhält ein buchführender Gewerbetreibender eine einmalige Entschädigung für die Übernahme einer mit erhöhtem betrieblichen Aufwand verbundenen dauernden „Unterlassungslast“, so kann er einen passiven RAP bilden, wenn die Vereinbarung über die Entschädigung zulässt, rechnerisch einen (Mindest-)Zeitraum zu bestimmen, dem die Entschädigung als Ertrag zuzuordnen ist (BFH v. 17.7.1980 – IV R 10/76, BStBl. II 1981, 669); s. auch „Entschädigung“.

Unterrichtshonorare: Sind von den Teilnehmern eines mehrmonatigen Unterrichts zur Vorbereitung auf ein Berufsexamen Honorare für nach dem Bilanzstichtag zu erbringende Unterrichtseinheiten vorzuleisten, ist für die anteilig auf folgende Wj. entfallenden Honorare ein passiver RAP zu bilden (BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21).

Unterschiedsbetrag zwischen Verfügungs- und Rückzahlungsbetrag: s. Anm. 1945 ff.; s. auch „Agio“ und „Disagio“.

Unterstützungskassen-Zuwendungen: zur Rechnungsabgrenzung gem. § 4d Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 s. Anm. 1914 aE und insbes. § 4d Anm. 162.

Urlaubsentgelt (fortgezahlter Arbeitslohn, Arbeitgeberanteil zur Sozialvers.) wird von der Rspr. unter dem Gesichtspunkt schwebender Geschäfte bei Dauerschuldverhältnissen gesehen. Eine Bilanzierung kommt demnach nur in Betracht, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung das Gleichgewicht zwischen den bis zum Ende des Wj. noch zu erbringenden Arbeitsleistungen und den Urlaubsverpflichtungen des ArbG am Abschlussstichtag gestört ist (BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506). Allg. s. Anm. 930.

► *Bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr* kommt folglich aktive Rechnungsabgrenzung nach hM nicht in Betracht (ARMBRUST, DB 1971, 1031; BORDEWIN, BB 1976, 823; MITTELBACH, Inf. 1976, 289; aA GLADE, § 250 HGB Rn. 33 und § 266 HGB Rn. 514; LBP/NIELAND §§ 4, 5 Rn. 829; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 698). Sieht man das Urlaubsentgelt als eine von der Arbeitsleistung unabhängige Zahlung an (BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506), so wird man Rechnungsabgrenzung generell ablehnen müssen; Aufwand lässt sich aber auch als Ressourceneinsatz/-verbrauch interpretieren (s. Anm. 1925). UE ist jedenfalls im außergewöhnlichen Fall des aus dem nächsten Kalender-/Urlaubsjahr *vorgezogenen* Urlaubs, wenn für diesen Urlaubsentgelt „vorausgezahlt“ wurde, aktiv abzugrenzen, weil Aufwand des nächsten Jahres vorausgezahlt wurde; in anderen Fällen (fälliges, nicht ausgezahltes Urlaubsentgelt, „rückständiger Urlaub“) idR Ausweis als Verbindlichkeiten.

► *Bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren* kommt aktive Rechnungsabgrenzung im Regelfall nach der hM nicht in Betracht. UE kann Rechnungsabgrenzung in zwei Fällen vorkommen:

▷ Der Jahresurlaub des Kj. (Urlaubsjahr) 01 wird vor dem abweichenden Abschlusszeitpunkt (00/01) genommen. Das gezahlte Urlaubsentgelt stellt – unabhängig von der arbeitsrechtl. Beurteilung zB gem. BUrlG – unter dem Gesichtspunkt der Ausgewogenheit des Dauerschuldverhältnisses (s.o. BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74 aaO) insoweit eine aktiv abzugrenzende Vorleistung

des ArbG für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlusszeitpunkt dar, als das Urlaubsjahr nicht mit dem Wj. deckungsgleich ist.

GIA BFH v. 7.11.1963 – IV 396/60 S, BStBl. III 1964, 123; WENDT, Inf. 1976, 529; aA OFD Köln v. 8.3.1977, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 3 Nr. 5: weder aktive Rechnungsabgrenzung noch anderer Aktivposten; BORDEWIN, BB 1976, 823.

- ▷ Der Jahresurlaub des Kj./Urlaubsj. 02 wird vorgezogen in den Zeitraum, in dem das Urlaubsjahr 01 mit dem Wj. 00/01 deckungsgleich ist. In diesem außergewöhnlichen Fall kommt aktive Rechnungsabgrenzung für das für 02 vorausgezählte Urlaubsentgelt in Betracht.

Soweit das BFH-Urt. v. 7.11.1963 – IV 396/60 S aaO bei abweichendem Wj. passive Rechnungsabgrenzung fordert, ist es durch die Beschränkung der Rechnungsabgrenzung durch § 152 Abs. 9 AktG, § 5 Abs. 5 (früher Abs. 4) EStG überholt (MITTELBACH, StRK-Anm. EStG [bis 1974] § 6 Abs. 1 Ziff. 3 R. 91; MIES, DB 1970, 1789), insbes. fehlt es an „Einnahmen“ (ARMBRUST, DB 1971, 1031).

Für Urlaub des Urlaubsjahres 01, der nach dem abweichenden Abschlusszeitpunkt genommen wird, ist eine Verbindlichkeit mit dem Teil zu bilanzieren, der dem Anteil des Wj. 00/01 am Urlaubsjahr 01 entspricht (BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74 aaO).

Urlaubsgeld ist eine zusätzlich über das Urlaubsentgelt hinaus gezahlte Vergütung. Nach BFH v. 6.4.1993 – VIII R 86/91 (BStBl. II 1993, 709) hängt es von den Vereinbarungen der Vertragspartner ab, ob Urlaubsgeld, das bei einem abweichenden Wj. vor dem Bilanzstichtag für das gesamte Urlaubsjahr bezahlt wird, anteilig aktiv abzugrenzen ist. Urlaubsgeld, das bei abweichendem Wj. vor dem Bilanzstichtag für das gesamte Kj. gezahlt wird, ist aktiv abzugrenzen, wenn es vom ArbN bei vorzeitigem Ausscheiden zurückzuzahlen ist. Ist eine Rückforderung ausgeschlossen, so ist die Zahlung des Urlaubsgeldes keine (teilweise) Vorleistung, sondern die endgültige Erfüllung des Anspruchs. In diesen Fällen kommt aktive Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht. Unproblematisch ist das Abstellen auf Rückforderungsansprüche zwar nicht, es trägt aber zur Objektivierung bei.

Verbindlichkeiten: zur Abgrenzung von passiver Rechnungsabgrenzung s. Anm. 1917.

Verbrauchssteuern, die auf Vorräten lasten, die außerhalb der Produktionsstätten lagern, sind nicht als RAP abzugrenzen, vielmehr ist hierfür ein Sonderposten gem. Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 anzusetzen (s. Anm. 1978 ff.).

Vermittlungsgebühren eines Bühnenvermittlers: s. BFH v. 15.4.1970 – I R 107/68, BStBl. II 1970, 517, zum Teil überholt.

Verpflichtungsverzicht: Verzichtet der Erwerber von Grundstücken gegen eine Entschädigungszahlung auf die im Kaufvertrag vereinbarte Verpflichtung des Veräußerers, auf den Grundstücken einen Gleisanschluss zu errichten, so kann der Erwerber für die Entschädigungsleistung auch dann keinen passiven RAP bilden, wenn sich die Höhe der Entschädigung nach den Mehrkosten richtet, die dem Erwerber in Folge der Nichterrichtung des Gleisanschlusses entstehen (BFH v. 13.6.1986 – III R 178/82, BStBl. II 1986, 841), s. auch „Entschädigung“.

Versicherungen: s. „Assekurateur-Provisionen“, „Schadensbearbeitungskosten“, „Versicherungsprämien“; ferner s. Anm. 2200 „Schadensermittlungs- und -bearbeitungskosten“.

Versicherungsprämien, die für betriebliche Versicherungen für eine bestimmte Zeit vorausbezahlt wurden, sind am Bilanzstichtag grundsätzlich aktiv abzu-

grenzen. Das Aktivieren von vorausgezahlten Prämien auf Haftpflichtversicherung und Kraftfahrzeugversicherung als WG (in der Vermögensaufstellung) fordernde UrT. des BFH v. 10.7.1970 – III R 112/69 (BStBl. II 1970, 779) ist insoweit überholt.

Versorgungsunternehmen konnten Baukostenzuschüsse der Abnehmer für Anschlüsse bei zeitlich festgelegter Belieferungs- und Instandhaltungspflicht passivieren (offen gelassen, ob als Rückstellung oder passiver RAP; gegen Rückstellung HOFBAUER, BB 1976, 655) und zeitanteilig nach Monaten auflösen (BFH v. 23.2.1977 – I R 104/75, BStBl. II 1977, 392; s. auch MERKERT/KOTHs, BB 1981, 1310). Seit BMF v. 27.5.2003 (BStBl. I 2003, 361) vertritt die FinVerw. die Auffassung, dass nicht rückzahlbare Beträge, die Versorgungsunternehmen dem Kunden im Zusammenhang mit der Herstellung des Versorgungsanschlusses als Baukostenzuschüsse in Rechnung stellen, Vermögensvorteile sind, die der Zuschussgeber zur Förderung des in seinem Interesse liegenden Zwecks, nämlich der Herstellung des Anschlusses, dem Zuschussempfänger zuwendet (R 34 Abs. 1 Satz 1 EStR 2003; jetzt: R 6.5 Abs. 1 Satz 1 EStR 2005). Der hergestellte Versorgungsanschluss, für den der Zuschuss gezahlt wird, ist ein WG des Anlagevermögens des Versorgungsunternehmens. Nach R 34 Abs. 2 EStR 2003 (R 6.2 Abs. 2 EStR 2005) hat das Versorgungsunternehmen ein Wahlrecht, die empfangenen Zuschüsse als BE zu erfassen oder erfolgsneutral von den durch das Unternehmen selbst getragenen AHK für den Versorgungsanschluss abzuziehen. Die Regelung braucht erst auf Baukostenzuschüsse angewendet werden, die in Wj. vereinbart werden, die nach dem 31.12.2002 beginnen; unter Anwendung der Altregelung gebildete passive RAP dürfen fortgeführt oder vor Ablauf des Auflösungszeitraums aufgelöst werden; s. dazu ausführlich Anm. 1630; s. auch „Zuschüsse“.

Vertragsaufhebung: Die Aufhebung eines für eine bestimmte Laufzeit begründeten Schuldverhältnisses gegen Entschädigung führt nicht zur Bildung eines passiven RAP (BFH v. 23.2.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481); s. auch „Entschädigungen“ und „Hausverwaltungsvertrag“.

Verwaltungsgebühren, die bei Aufnahme eines Bankdarlehens an das Kreditinstitut zu entrichten sind, müssen beim Schuldner aktiv, beim Kreditinstitut passiv abgegrenzt werden (BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262); sie stellen nach der Rspr. ebenso wie Zinsen Vergütungen für die Kapitalüberlassung dar. Das Darlehensgeschäft ist nach der Rspr. als „einheitliches Geschäft“ zu sehen (im Einzelnen s. Anm. 1965 ff. über Geldbeschaffungskosten).

Vorfälligkeitsentschädigung, die eine Bank innerhalb der Vertragslaufzeit für eine vom Kunden gewünschte Anpassung des vertraglich festgeschriebenen Darlehenszinses vereinnahmt, ist nach FG Ba.-Württ. v. 15.12.2005 (EFG 2006, 636, nrkr.) nicht passiv abzugrenzen, sondern als sofortiger Ertrag der Bank zu erfassen. Die Entschädigung sei nicht Vergütung für eine in die Zukunft noch zu erbringende Leistung (zinsgünstige Kapitalüberlassung), sondern Gegenleistung für eine bereits erbrachte Leistung (Abänderung des Darlehensvertrags) – Rev. eingelegt (BFH Az. I R 18/06).

Wandelschuldverschreibungen: Ausgabekosten stehen in keinem Zusammenhang mit dem späteren Umtausch in Aktien (BFH v. 21.2.1973 – I R 106/71, BStBl. II 1973, 460). Sie sind daher als Kosten für die Beschaffung von Fremdkapital als BA abzusetzen, und zwar gem. BMF v. 22.12.1975 (DB 1976, 173 = DStR 1976, 74 = FR 1976, 66) in voller Höhe im Jahr der Ausgabe; mangels unmittelbaren Zeitbezugs kommt aktive Rechnungsabgrenzung nicht in Be-

tracht. Ein Disagio ist jedoch auch bei Wandelschuldverschreibungen zu aktivieren, wobei als Verteilungszeitraum der frühest mögliche Rückzahlungs- bzw. Umtauschtermin in Betracht kommt (ROSE, WPG. 1960, 296; aA GOLDMANN, DB 1963, 1297: Laufzeitverteilung).

Wartungsvertrag: Pauschalentgelte für über den Abschlussstichtag hinausreichende Leistungszeiträume können abgegrenzt werden, nicht jedoch für den kalkulierten Teil, der zur Deckung erhöhter späterer Wartungskosten bestimmt ist (s. BFH v. 3.7.1980 – IV R 138/76, BStBl. II 1980, 648); s. auch „Datensicherung“.

Wechseldiskont ist grundsätzlich beim Wechselgeschäft unter Kaufleuten beim Inhaber von Besitzwechseln (Wechselgläubiger) passiv, beim Bezogenen (Wechselschuldner) aktiv zeitanteilig abzugrenzen, soweit die Laufzeit des Wechsels über den Bilanzstichtag hinausreicht (BFH v. 31.7.1967 – I 234/64, BStBl. II 1968, 7 betr. aktive RAP für Diskont und Spesen bei hingegebenen Wechseln; s. auch MOTZE, FR 1968, 221; GREGER, BB 1967, 1409). Häufig wird eine Abgrenzung aber wegen Geringfügigkeit unterbleiben (s. BFH v. 31.7.1967 – I 234/64 aaO; GRIEGER, BB 1967, 1409), zur Geringfügigkeit s. aber Anm. 1921. Bei einer Bank ist im Wechseldiskontgeschäft grundsätzlich nicht abzugrenzen (BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594), weil der Wechseldiskont weder der Zeit nach dem Abschlussstichtag zuzurechnen ist noch als AK (§ 255 Abs. 1 HGB) die Wechselsumme, sondern der um den Diskont verminderte Betrag in Betracht kommt.

Weihnachtsgeld(-gratifikation) kann bei abweichendem Wj. in einer Höhe als Verbindlichkeit/Rückstellung, nicht als Rechnungsabgrenzung, bilanziert werden, die bei zeitproportionaler Aufteilung des Weihnachtsgeldes auf die Zeit vor dem Bilanzstichtag entfällt (BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506). Für die Zeit vor dem Bilanzstichtag liegt antizipative Rechnungsabgrenzung vor, die durch Verbindlichkeit/Rückstellung zu berücksichtigen ist; s. dazu auch Anm. 932. Rechnungsabgrenzung kann nur in Betracht kommen, wenn vor dem vom 31.12. abweichendem Bilanzstichtag (zB 30.11.) gezahlt wurde.

Werbeaufwand ist grundsätzlich weder als immaterielles WG (es fehlt an einem selbständig bewertbaren Gut, s. auch Anm. 1746), noch als aktiver RAP anzusetzen (es fehlt der eindeutige Bezug seiner Wirkung auf einen bestimmten Zeitraum nach dem Bilanzstichtag). Er kann auch dann nicht abgegrenzt werden, wenn eine Zusammenballung für mehrere Jahre in einem Wj. liegt (insoweit überholt: BFH v. 9.10.1962 – I 167/62 U, BStBl. III 1963, 7). Eine aktive Rechnungsabgrenzung kommt jedoch in Betracht, wenn Ausgaben getätigt werden, um für einen bestimmten nach dem Bilanzstichtag liegenden Zeitraum die Möglichkeit zu schaffen, Werbung zu treiben (FG Münster v. 15.2.1980, EFG 1980, 322, rkr., betr. Messestandmiete). Auch Vorauszahlungen für die Anmietung von Reklameflächen sind als echte Mietvorauszahlungen aktiv abzugrenzen (Nds. FG v. 12.12.1972, EFG 1973, 370, nrkr., vom BFH aufgehoben; dieser Punkt war aber nicht mehr streitig, s. EFG 1975, 402); s. auch „Mietvorauszahlungen“, „Kataloge“.

Werkzeugkostenbeiträge eines Herstellers an seine Zulieferer führen weder beim Zulieferer zu passiver, noch beim Hersteller zu aktiver Rechnungsabgrenzung, uU aber zur Bilanzierung eines Werkzeugverwendungsrechts (BFH v. 1.6.1989 – IV R 64/88, BStBl. II 1989, 830) beim Hersteller bzw. Verbindlichkeitsrückstellung beim Zulieferer (BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655). Zur passiven Abgrenzung, wenn die Zuwendung Gegenleistung für die

Verpflichtung zur Bereitstellung für eine bestimmte Zeit zur Sicherstellung der Lieferungsbereitschaft ist: IdW/HFA 2/1996, WPg. 1996, 709; FÖRSCHLE/SCHEFFELS, DB 1993, 2393.

Wertsicherungsklausel: Die Ratenerhöhung für eine Kaufpreiszahlung aufgrund einer Wertsicherungsklausel zählt nicht zu den Geldbeschaffungskosten“ (s. Anm. 1965 ff. und VG Berlin v. 25.6.1964, EFG 1965, 56, rkr.).

Wettbewerbsverbot: Streitig ist, ob es sich

- bei dem Recht, von einem Dritten die Unterlassung von Wettbewerb zu verlangen, für den Berechtigten um ein immat. WG oder um einen Fall eines aktiven RAP bzw.
- bei der Verpflichtung zum Wettbewerbsverzicht für den Dritten (Verpflichteter) um eine selbständig bewertungsfähige Last oder um einen Fall eines passiven RAP

handelt (s. im Einzelnen Anm. 1580 ff.). Entscheidend ist vielfach, ob sich Zeitbestimmtheit (Anm. 1926, 1926a, 1936) feststellen lässt: Für die zeitlich befristete Verpflichtung zur Unterlassung des Wettbewerbs (hier eines Handelsvertreters) ist ein passiver RAP zu bilden, der entsprechend der Dauer des Wettbewerbsverbots aufzulösen ist (BFH v. 29.10.1969 – IV 175/65; BStBl. II 1970, 315). Für eine Entschädigung, durch die eine zeitlich unbefristete Verpflichtung, keinen Wettbewerb zu bereiten, abgegolten wird, kann der Empfänger jedoch keinen passiven RAP bilden (BFH v. 26.5.1965 – I 84/63 U, BStBl. III 1965, 480), es sei denn, der Zeitraum lässt sich nach eindeutigen Maßstäben berechnen (s. Anm. 1926a).

Wirtschafterschwernis-Entschädigungen: Ein passiver RAP zur Verteilung von Entschädigungen wegen Wirtschafterschwernis eines Landwirts ist nicht zu bilden; eine abweichende Regelung kann jedoch als Billigkeitsmaßnahme verstanden werden (BFH v. 29.11.1990 – IV R 131/89, BStBl. II 1992, 715). Nach Auffassung des BFH gibt es keinen Grundsatz, demzufolge im Interesse einer periodengerechten Gewinnermittlung Einnahmen (nur) deshalb in künftige Wj. zu verlagern sind, weil sie der Deckung von Kosten (Ausgaben) dienen, die in diesen Jahren anfallen.

Wirtschaftsgut: WG-Eigenschaft ist nicht Voraussetzung für RAP, s. Anm. 1929 und 1938.

Zeitbestimmtheit: zum Erfordernis „bestimmte Zeit“ s. Anm. 1926, 1926a.

Zeitschriftenhandel: Abgrenzung von Provisionen für Abonnentenverträge s. „Provisionsaufwendungen“.

Zinsen, die im Voraus für einen bestimmten, nach dem Bilanzstichtag endenden Zeitraum der Kapitalüberlassung geleistet werden, sind

- beim Empfänger passiv,
 - beim Zahlenden aktiv
- abzugrenzen.

Bis zum Stichtag aufgelaufene, noch nicht fällige Zinsen (auch Stückzinsen) sind jedoch nicht als RAP, sondern als *sonstige Forderung/Verbindlichkeit* zu behandeln. Der Zinsanspruch entsteht als Vergütung für die Kapitalüberlassung fortlaufend (BMWF v. 26.11.1971, EDStZ 1972, 10). Auch bei Sparbriefen mit im Voraus festgelegten jährlichen Zuwachsbeträgen kommt eine Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht (FinMin. NRW v. 22.4.1969, ESt.-Kartei zu § 20 EStG A Nr. 31). Wegen fehlender abgrenzbarer Einnahmen ebenso wenig Rechnungs-

abgrenzung bei Pfandbriefen mit steigender Verzinsung (FG Ba.-Württ. v. 4.11.1982, EFG 1983, 275, rkr.).

Zinsbegrenzungsprämien: In einem zu § 10e Abs. 6 ergangenen Urteil zählt der BFH Zinsbegrenzungsprämien – ebenso wie Schuldzinsen und Disagien – zu den laufzeitabhängigen Aufwendungen (BFH v. 24.11.1999 – X R 144/96, BStBl. II 2000, 263). Die bei Abschluss des Darlehensvertrags zu zahlende Prämie sei keine Gebühr, die einmaligen Verwaltungsaufwand bei der Kreditbeschaffung und -gewährung abgibt. Sie sei vielmehr ein Entgelt dafür, dass der Kreditgeber für den Zeitraum der Geltungsdauer der Zinsbegrenzungsvereinbarung nur den vereinbarten Höchstzins fordert, auch wenn der geltende Marktzins diesen übersteigt. Die Prämie beziehe sich somit auf die Laufzeit der Zinsbegrenzungsvereinbarung. Bei bilanzierungspflichtigen Stpfl. kommt damit Rechnungsabgrenzung in Betracht.

Zinsverbilligungszuschüsse, die für bestimmte fremdfinanzierte Investitionen in der Landwirtschaft nach dem Agrarkreditprogramm staatlicherseits gewährt werden, können in Höhe des erhaltenen Einmalbetrags in einen passiven RAP eingestellt werden, der während der Laufzeit des Darlehens gewinnerhöhend aufzulösen ist (BMF v. 11.3.1985, BB 1985, 712).

Zölle, die auf dem Vorratsvermögen des Stpfl. lasten, sind nicht als RAP, sondern uU als Sonderposten gem. Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 anzusetzen; s. Anm. 1978 ff.

Zuschüsse (Zuwendungen; s. ausführlich Anm. 1603–1630), die zur Erreichung eines bestimmten Verhaltens in einer bestimmten Zeit dienen, sind abzugrenzen, wenn sie vorausbezahlt werden (HOFBAUER, BB 1976, 658; KUPSCH, WPg. 1977, 463), zB Zuschüsse zur Deckung/Verminderung lfd. Aufwendungen (glA HFA IdW, WPg. 1996, 709). Beim Zuschussgeber kann sofort abzichbare BA vorliegen, wenn die Aufwendungen in seinem Geschäftswert aufgehen (zB Standortvorteil, Kundenbindung).

UU ist aber bei Erwerb einer (Quasi-)Rechtsposition beim Zuschussgeber Aktivierung als immat. WG vorrangig (s. Anm. 1605; glA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXV. § 5 Rn. 31, 270 „Zuschüsse“); beim Zuschussnehmer kann Bilanzierung als sonstige Verbindlichkeit vorrangig sein (s. Anm. 1614; glA BAUER, BB 1985, 161). Inzwischen wird bei öffentlichen Zuschüssen, die sich auf längerfristige Effekte beziehen (zB förderungswürdiges Dauerverhalten) und in einem Betrag vorausgezahlt werden, passive Rechnungsabgrenzung zugelassen.

Siehe „Mieterzuschüsse“; zu Zuschüssen für die Bereitstellung zusätzlicher Ausbildungsplätze s. „Ausbildung“; zur Abgrenzung von Baukostenzuschüssen bei Gasversorgungsunternehmen s. „Versorgungsunternehmen“; zu Zuwendungen nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz s. „Krankenhaus-Fördermittel“; zu Zinsverbilligungszuschüssen nach dem Agrarkreditprogramm s. „Zinsverbilligungszuschüsse“; zu Zuschüssen zur Anschaffung/Herstellung von WG s. „Investitionszuschüsse“. Allgemein zu Zuschüssen s. Anm. 1600 ff.

Zuwachssparverträge: Für ersparte Zinsaufwendungen eines Kreditinstituts in den Anfangsjahren eines Zuwachssparvertrags darf kein passiver RAP gebildet werden (BFH v. 20.1.1993 – I R 115/91, BStBl. II 1993, 373). Es handelt es sich nicht um „Einnahmen“ (s. Anm. 1935), sondern um ersparte Aufwendungen. Künftiger Zinsaufwand kann aber weder handels- noch strechtl. durch einen passiven RAP berücksichtigt werden, da antizipative Abgrenzungsposten unzulässig sind (s. Anm. 1916).

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

Schrifttum: EVERS, Zur Auslegung der Worte „zu beachten“ in § 13 Satz 2 Einkommensteuergesetz 1925, *StuW* 1925, 1733; WEBER-GRELLET, Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz – Reichweite des steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalts, *StbJb.* 1994/95, 97; KRAWITZ/KALBITZER, Die Übernahme des beizulegenden Zeitwertes von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten in die Steuerbilanz, in SCHMIEL/BREITHECKER (Hrsg.), *Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*, 2008, 149; MEURER, Maßgeblichkeit niedrigerer handelsrechtlicher Bilanzwerte im Rahmen der steuerlichen Rückstellungsbewertung, *BB* 2012, 2807; PRINZ/FELLINGER, *EStÄR* 2012: Neuinterpretation des Maßgeblichkeitsprinzips für die Rückstellungsbewertung von Sachleistungsverpflichtungen „post BilMoG“, *Ubg* 2013, 362; VELTE, Fiskalpolitische Maßgeblichkeit bei der Rückstellungsbewertung, *StuW* 2013, 197; KRENGEL, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, *Diss.* Bonn, Hamburg, 2014.

I. Rechtsentwicklung des Abs. 6

2250

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Die Regelung des geltenden Abs. 6 findet sich sinngemäß erstmals in § 13 Satz 2 EStG 1925,

„Bei der Ermittlung des Gewinns sind die Vorschriften dieses Gesetzes über die Entnahmen aus dem eigenen Betriebe (...), die abzugsfähigen Ausgaben (...) und die Bewertung (...) zu beachten. (...)“. Zur Auslegung: EVERS, *StuW* 1925, 1733.

wo sie nach der Gesetzesbegründung, ausgehend von einer Maßgeblichkeit der HBil., das Bewertungsermessen des Kaufmanns für die stl. Gewinnermittlung durch einen Bewertungsvorbehalt und den Verweis auf die strechtl. Bewertungsregeln in den §§ 19–21 begrenzen sollte.

RTDrucks. III (1924/25)/795 = *FinanzArchiv* 43, Bd. 1, 166 (207).

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Abs. 1 Satz 2 verwies auf die Vorschriften über Entnahmen und Einlagen (§ 4 Abs. 1), über die BA (§ 4 Abs. 3) und über die Bewertung (§ 6).

EStÄndG v. 1.2.1938 (RGBl. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97): Die Verweisung auf die Vorschriften über die BA wurde ohne inhaltliche Änderung an einen umgegliederten § 4 angepasst.

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Der Verweisungskatalog wurde um die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung (§ 7) und um den neu eingefügten § 6a (Pensionsrückstellungen) erweitert.

EStÄndG v. 16.5.1969 (BGBl. I 1969, 421; BStBl. I 1969, 320): Die bisher in Abs. 1 Satz 2 enthaltene Verweisungsregelung erhielt bei der Neufassung des § 5 einen eigenen Abs. 4. Dabei wurde lediglich der Klammerzusatz bei der Verweisung auf die BA-Regelung um die neu in § 4 aufgenommenen Vorschriften erweitert (§ 4 Abs. 4-6).

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): In Abs. 4 wurden die Verweise auf bestimmte Vorschriften in Klammerzusätzen gestrichen.

HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982; 1857; BStBl. I 1982, 972): Der bisherige Abs. 4 wurde zu Abs. 5.

§ 5 Anm. 2250–2253 K. Abs. 6: Vorschriften Entnahmen, Einlagen

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Durch die Einfügung eines neuen Abs. 4 (Einschränkung der Bildung von Jubiläumsrückstellungen) wurde der bisherige Abs. 5 unverändert Abs. 6.

2251

II. Bedeutung des Abs. 6

Abs. 6 stellt den aus den allgemeinen Normenkollisionsregeln (s. Einf. ESt. Anm. 638) folgenden Vorrang speziellerer strechtl. Vorschriften vor den handelsrechtl. GoB klar und erweitert deren Anwendungsbereich auf den BV-Vergleich nach Abs. 1. Er dient darüber hinaus als Koordinate für die systematische Auslegung des § 5 (ähnl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 1).

2252

III. Geltungsbereich des Abs. 6

Sachlicher Geltungsbereich:

- ▶ *Grundsatz*: Abs. 6 gilt, im System des § 5 vorgeprägt durch Abs. 1, für die Gewinnermittlung der Gewerbetreibenden durch BV-Vergleich nach den handelsrechtl. GoB. Für andere Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln, enthält § 4 Abs. 1 Satz 9 eine eigenständige Regelung (s. § 4 Anm. 340).
- ▶ *Entnahmen und Einlagen*: Entnahmen sind die in § 4 Abs. 1 Satz 2 definierten Vorgänge (s. § 4 Anm. 136, 151). Einlagen sind die in § 4 Abs. 1 Satz 8 definiert Geschäftsvorfälle (s. § 4 Anm. 280). Der äußeren Systematik nach geht Abs. 6 damit anders als § 4 Abs. 1 von der Berücksichtigung der Entnahmen und Einlagen innerhalb des BV aus (vgl. § 4 Anm. 136). Erkennt man in vGA und vdE Sonderfälle der Entnahmen und Einlagen (s. § 4 Anm. 136), gilt Abs. 6 auch für die Sonderregeln über die Entnahmen und Einlagen in § 8 Abs. 3 KStG.
- ▶ *Bilanzänderungen* sind die in § 4 Abs. 2 definierten Vorgänge der Bilanzberichtigung (§ 4 Anm. 398) und der Bilanzänderung (s. § 4 Anm. 461).
- ▶ *Betriebsausgaben* sind die in § 4 Abs. 4 definierten Geschäftsvorfälle (s. § 4 Anm. 750).
- ▶ *Bewertung* meint die Bewertungsmethoden für die im BV-Vergleich nach Abs. 1 anzusetzenden Aktiv- und Passivposten, wie sie in § 6 nicht abschließend geregelt sind.
- ▶ *Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerungen* sind die in § 7 Abs. 1 definierten Geschäftsvorfälle (s. § 7 Anm. 16).

Persönlicher Geltungsbereich: Abs. 6 gilt im persönlichen Geltungsbereich des § 5 (s. Anm. 70).

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

2253 1. Verhältnis zu § 5 Abs. 1

Abs. 6 geht Abs. 1 als speziellere Regel für Entnahmen und Einlagen, Bilanzänderung, Betriebsausgaben, Bewertung, AfA und AfS vor.

2. Verhältnis zu § 5 Abs. 2 bis 5

2254

Abs. 2 bis 5 enthalten Regelungen über den Bilanzansatz dem Grunde nach, nicht für Entnahmen und Einlagen, für die Bilanzänderung, die Bewertung und die AfA. Deshalb ergibt sich keine Regelungskollision zwischen Abs. 6 und Abs. 2 bis 5.

3. Verhältnis zu § 6 Abs. 1 Satz 1

2255

Abs. 6 ist im Verhältnis zu § 6 Abs. 1 Satz 1 deklaratorisch. Er schließt die Geltung der handelsrechtl. GoB über den aus dem Spezialitätsgrundsatz folgenden Vorrang des § 6 hinaus nicht allgemein aus (s. Anm. 259, § 6 Anm. 48). Das Verhältnis der einzelnen Vorschriften des § 6 Abs. 1 Satz 1 zu Abs. 1 iVm. GoB ist durch Auslegung der einzelnen Normen jeweils gesondert zu bestimmen.

4. Verhältnis zu den handelsrechtlichen GoB

2256

Abs. 6 geht den GoB vor. Das folgt aus seinem Verhältnis zu Abs. 1 (s. Anm. 2253).

V. Regelungsinhalt**1. Erweiterung des Geltungsbereichs speziellerer Vorschriften**

2257

Abs. 6 weist auf die strechtl. Vorschriften für Entnahmen und Einlagen, Bilanzänderung, BA, Bewertung, AfA und AfS hin und erweitert deren Geltungsbereich („sind zu befolgen“) auf die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach Abs. 1. Diese Geltungserweiterung der Verweisungsnormen ist der eigentliche Regelungsgehalt des Abs. 6. Das Verhältnis der Bezugsnormen zu § 5 Abs. 1 bis 5 schreibt Abs. 6 nicht vor. Es ergibt sich aus den allgemeinen Auslegungs- und Konkurrenzregeln (s. Einf. ESt. Anm. 635), etwa dem Grundsatz, dass die den spezielleren Fall regelnde Rechtsnorm Vorrang vor der widersprechenden allgemeinen Regel hat (s. Einf. ESt. Anm. 638). Wo die spezielleren Vorschriften Regelungslücken enthalten, bleibt es beim Grundsatz des Abs. 1 und der Geltung der handelsrechtl. GoB (s. Anm. 259). Eine Aussage darüber, ob insbes. Entnahmen und Einlagen, BA-Abzugsbeschränkungen und Sonderabschreibungen innerhalb des BV-Vergleichs oder auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung außerhalb der Bilanz zu berücksichtigen sind (vgl. § 4 Anm. 138; § 4g Anm. 21), lässt sich Abs. 6 nicht entnehmen. Er bezieht sich, wie § 5 insgesamt, auf die Gewinnermittlung, nicht auf den BV-Vergleich.

2. Umfang der Verweisung**a) Entnahmen und Einlagen**

2258

Abs. 6 verweist auf die Regelungen über die Entnahmen in den §§ 4 Abs. 1 Sätze 2 bis 7 (s. § 4 Anm. 136); 6 Abs. 1 Nr. 4 (s. § 6 Anm. 1190) und auf die Regelungen über Einlagen in § 4 Abs. 1 Satz 8 (s. § 4 Anm. 280); § 6 Abs. 1 Nr. 5 (s. § 6 Anm. 1208), auf die mit diesen zusammenhängende Vorschrift über die Bil-

§ 5 Anm. 2258–2261 K. Abs. 6: Vorschriften Entnahmen, Einlagen

dung eines Ausgleichspostens in § 4g (§ 4g Anm. 4) sowie auf die Regelungen über die vGA und vDE in § 8 Abs. 3 Sätze 2 bis 6 KStG (s. § 8 KStG Anm. 67).

2259 **b) Bilanzänderung**

Abs. 6 verweist auf die Regelungen über die Bilanzänderung in § 4 Abs. 2 (s. § 4 Anm. 380) sowie auf die übergeordneten strechtl. Grundsätze der Bilanzänderung (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317, unter II.1.b cc) und ordnet damit deren Geltung auch für die nach Abs. 1 zu erstellende Bilanz an (s. im Einzelnen § 4 Anm. 380, 381, 382).

2260 **c) Betriebsausgaben**

Abs. 6 verweist auf die Regelungen über die BA in § 4 Abs. 4 (s. § 4 Anm. 700) und die BA-Abzugsbeschränkungen in § 4 Abs. 5 bis 8 (s. § 4 Anm. 1100), § 3c (s. § 3c Anm. 1), § 4b (s. § 4b Anm. 3), § 4c (s. § 4c Anm. 3, 62), § 4d (s. § 4d Anm. 5), § 4e (s. § 4e Anm. 3), § 4h (s. § 4h Anm. 10), § 9b Abs. 2 (s. § 9b Anm. 17); § 8a KStG (s. § 8a KStG Anm. 1), § 8b Abs. 3 und 5 KStG (s. § 8b KStG Anm. 83, 126), § 10 KStG (s. § 10 KStG Anm. 110).

2261 **d) Bewertung**

Bezugsnormen: Abs. 6 verweist auf vorrangige Vorschriften über die Bewertung, zB in §§ 6, 6a, 6b, 6c, 6d, 7, 16 Abs. 3, 17 Abs. 2, 55 EStG und § 2 Abs. 5 InvZulG 2005 und auf die allgemeinen Bewertungsvorschriften in §§ 2 bis 16 BewG (vgl. § 6 Anm. 43; § 1 Abs. 2 BewG). Er stellt damit deren Anwendbarkeit im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 klar, schränkt aber die Geltung der handelsrechtl. GoB für die Bewertung nach Abs. 1 nicht gleichzeitig ein, sondern überlässt das Verhältnis der GoB zu den stl. Bewertungsregeln den allgemeinen Grundsätzen der Normenkollision (s. § 6 Anm. 48).

Normenkollision: Nach den allgemeinen Regeln der Normenkollision (s. Einf. ESt. Anm. 638) gehen die spezielleren strechtl. Bewertungsvorschriften beschränkt auf ihren Anwendungsbereich und ihren Regelungsgehalt (vgl. § 6 Anm. 54) der allgemeinen Vorschrift des Abs. 1 und damit widersprechenden GoB vor. Danach haben zunächst die Vorschriften der §§ 6–6d Vorrang vor widersprechenden Vorschriften der §§ 2 bis 16 BewG (§ 6 Anm. 43), ohne diese zu verdrängen. Die Regelungen des § 6 EStG und der §§ 2–16 BewG gehen wiederum gemeinsam Abs. 1 und widersprechenden GoB vor (s. § 6 Anm. 49; vgl. R 6.2 EStR 2012), ohne deren grundsätzliche Geltung aufzuheben (s. § 6 Anm. 49). Die §§ 7, 16 Abs. 3, 17 Abs. 2, 55 EStG und § 2 Abs. 5 InvZulG 2005 gehen als stärker spezialisierte Normen wiederum widersprechenden Regelungen der GoB, der §§ 6 ff. und der §§ 2 bis 16 BewG vor (s. § 6 Anm. 40, 42).

Einzelfälle:

► *Anschaffungs- und Herstellungskosten:*

▷ *Begriff:* Die handelsrechtl. AK und HK-Begriffe sind auch für die Anwendung des § 6 maßgeblich (s. § 6 Anm. 271, 455; BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676, unter II.3.b bb bbb, m. Anm. PRINZ FR 2013, 506).

► *Zeitwerte von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten:* § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2b regelt eine § 6 Abs. 1 Nr. 2a vorrangige Geltung der Maßgeblichkeit der GoB für die Bewertung von Finanzinstrumenten im Handelsbestand (s. § 6 Anm. 1124a; KRAWITZ/KALBITZER in SCHMIEL/BREITHECKER, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 149 [160]).

► *Rückstellungen:*

- ▷ *Grundsatz:* Rückstellungen sind grds. nach den handelsrechtl. GoB, höchstens mit den sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a ergebenden Werten zu bemessen (s. § 6 Anm. 1160; R 6.11 EStR 2012 idF des EStÄR v. 25.3.2013; MEURER, BB 2012, 2807; zur Gegenauffassung PRINZ/FELLINGER, Ubg 2013, 362 [366]; VELTE, StuW 2013, 197 [206f].).
- ▷ *Ausnahme:* Die Bewertung von Pensionsrückstellungen regelt § 6a vorrangig vor GoB abschließend (s. § 6a Anm. 5, 100; R 6.11 EStR 2012 idF des EStÄR v. 25.3.2013).

e) Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung

2262

Abs. 6 verweist auf die Regelungen über die AfA, die AfS, die Sonderabschreibungen und die erhöhten Absetzungen in §§ 7 bis 7i (s. § 7 Anm. 9, § 7a Anm. 1, § 7g Anm. 141, § 7h Anm. 1, § 7i Anm. 1); 81–82i EStDV und erklärt damit die strechtl. Abschreibungsregeln für anwendbar. Ihr Vorrang vor Abs. 1 iVm GoB folgt aus dem Grundsatz des Vorrangs der spezielleren Norm (s. Einf. ESt. Anm. 638).

Einstweilen frei.

2263–2299

