

**D. Bewertungsgegenstände:****Die nach § 4 Abs. 1 oder § 5 anzusetzenden Wirtschaftsgüter**

**Schrifttum:** s. vor Anm. 46 sowie vor § 5 Anm. 61.

**I. Vorbemerkung**

225

Abs. 1 Satz 1 bestimmt den Bewertungsgegenstand: Die „einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind“. Über *einzelne WG* s. Anm. 226; über nach § 4 Abs. 1 oder § 5 *anzusetzende WG* des Betriebsvermögens s. Anm. 230. Über den in § 6 Abs. 1 Satz 1 zum Ausdruck kommenden *Grundsatz der Einzelbewertung* s. Anm. 89.

**II. „Einzelne Wirtschaftsgüter“ als Bewertungsgegenstände**

226

Der Begriff „Wirtschaftsgüter“ iSd. Abs. 1 Satz 1 umfaßt alle gem. § 4 Abs. 1 oder § 5 angesetzten Bewertungsgegenstände (glA UELNER, StKongrRep. 1975, 99); s. Vor § 4–7 Anm. 100 ff.

**Wirtschaftsgüter** sind Vermögensgegenstände iSd. Handelsrechts (vgl. BFH v. 26. 10. 1987 GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 [352]; v. 7. 8. 2000 GrS 2/99, BStBl. II, 632 [635]; DÖLLERER, BB 1965, 1405; SÖFFING, JbFStR 1978/79, 212; ELLROTT/KRÄMER, in Beck-BilKomm. V. § 247 Rn. 12; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 5 Rn. 93; s. Vor §§ 4–7 Anm. 116). Dabei können allerdings hinsichtlich der Kriterien für die Bilanzierungsfähigkeit in Grenzbereichen Unterschiede bestehen, da von der BFH-Rspr. und der handelsrechtlichen Literatur zu verschiedenen Kriterien unterschiedliche Auffassungen vertreten werden (s. § 5 Anm. 84 mwN).

**Sonstige Bewertungsgegenstände:**

► *Überblick:* Abs. 1 Satz 1 regelt dem Wortlaut nach nur die Bewertung von „Wirtschaftsgütern“. Es gibt aber Bewertungsgegenstände, die ebenfalls „nach § 4 Abs. 1 oder § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind“ (oder angesetzt werden dürfen), sich aber schlecht unter den Begriff des WG unterordnen lassen, sondern eine bilanztechnische Funktion zwecks zeitlicher Zurechnung von Aufwendungen und Erträgen besitzen; das sind bes. die Rechnungsabgrenzungsposten (s. u.), ferner aktivierte Anlaufkosten (s. § 5 Anm. 2200) und uE ein aktivierter Abrauvorrat (s. § 5 Anm. 2200) und ein passivierter Abraurückstand (s. § 5 Anm. 2200); fraglich ist auch die Natur des unterlassenen Erhaltungsaufwands als (negatives) WG (s. § 5 Anm. 812); s. auch Anm. 468 über TeilHK, Anm. 648 über Planungskosten.

► *Rechnungsabgrenzungsposten* (s. im einzelnen § 5 Anm. 1910–2000) dienen der richtigen zeitlichen Abgrenzung von Einnahmen und Ausgaben (s. § 5 Anm. 222), sie sind bilanztechnische Hilfsmittel zur Erzielung jenes Zwecks (so zB BFH v. 17. 8. 1967 IV 285/65, BStBl. II 1968, 80; v. 17. 7. 1974 I R 195/72, BStBl. II, 684 Abschn. 3; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/8, Rn. 48: „bilanztechnische Aktiva und Passiva“; s. § 5 Anm. 1915 u. 1929). Für eine zusätzliche Anwendung der Bewertungsregeln des § 6 ist kein Raum (vgl. TIEDCHEN aaO, Rn. 114 f.; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 5 Rn. 253).

► *Rückstellungen:* Ferner kann die Bewertung nach § 6 für den Ansatz von Rückstellungen von Bedeutung sein, und zwar zB dann, wenn Aktiva für Abwertungszwecke nicht in der Höhe für noch zu berücksichtigende Risiken zur Ver-

fügung stehen (s. Anm. 559); aufgrund des Ansatzverbots von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach § 5 Abs 4 a ist dies allerdings nur noch bei Verpflichtungsrückstellungen, in Ausnahmefällen bei Aufwandsrückstellungen iSd. § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB möglich; s. § 5 Anm. 116.

► *Keine weitergehenden Auswirkungen auf Bilanzierung:* Die Bewertungsregeln des § 6 haben bis auf die dargelegten Ausnahmefälle für die Bilanzierungsfähigkeit nach § 5 keine weiteren Auswirkungen. Es kann allerdings der Fall vorkommen, daß ein bilanzierungsfähiges WG nach § 5 vorliegt, dieses aber nach § 6 mit 0 € zu bewerten ist und daher dann ein Ausweis in der Bilanz nicht erfolgt (zu geringwertigen WG s. Anm. 1249–1300).

**„Einzelne“ Wirtschaftsgüter:** Abs. 1 Satz 1 verlangt einzelne Bewertung der WG und stellt damit den sog. Grundsatz der *Einzelbewertung* auf (s. Anm. 89; vgl. zu den Saldierungsverboten nach § 246 Abs. 2 HGB § 5 Anm. 218). Was im konkreten Fall Bewertungsgegenstand ist, insbes. ob ein einzelnes, aus mehreren Teilen bestehendes WG oder mehrere (selbständige) WG vorliegen, ist in erster Linie eine Frage des Ansatzes (s. dazu Anm. 69), da die WG nicht nur einzeln zu bewerten, sondern auch einzeln anzusetzen sind (Grundsatz der Einzelerfassung nach § 240 HGB, vgl. zB HENSE/PHILIPPS, in Beck-BilKomm. V. § 240 Rn. 27). Aufgrund von Funktionszusammenhängen zwischen verschiedenen positiven und negativen WG kann es allerdings erforderlich sein, daß Bewertungseinheiten gebildet werden können oder müssen und daß somit nur eine zusammengefaßte Bilanzierung der WG erfolgt (zB Berücksichtigung von Rückgriffsmöglichkeiten bei der Rückstellungsbildung: pass. Saldoausweis ohne Ansatz der Vorteile auf der Aktivseite, s. Anm. 1175–1181; zu Bewertungseinheiten s. Anm. 90).

227–229 Einstweilen frei.

### 230 III. „Nach § 4 Abs. 1 oder § 5 anzusetzende Wirtschaftsgüter“ des Betriebsvermögens

#### Rechtsentwicklung:

► *ESiG 1934–1967:* § 6 Abs. 1 Satz 1 lautete: „Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dienen, gilt das folgende“.

► *ÄndG v. 16. 5. 1969 (BGBl. I, 421; BStBl. I, 320):* § 6 Abs. 1 Satz 1 wird neu gefaßt: („... der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Abs. 1 oder § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind ...“).

**Bedeutung:** § 6 regelt nach Abs. 1 Satz 1 ausschließlich die Bewertung, nicht den Ansatz von WG (zu den Unterschieden dieser Begriffe s. Anm. 69; zu Ausnahmen s. Anm. 226). Abs. 1 bildet also grds. „keine eigenständige Bilanzierungsvorschrift“ (RegE z. EStÄndG v. 14. 5. 1969, BTDrucks. V/3187). Die Fassung des Abs. 1 Satz 1 durch das EStÄndG v. 16. 5. 1969: „die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind“ (statt früher „die dem Betrieb dienen“) sollte dies sicherstellen. UE liegt darin nur eine Klarstellung.

Eine Bewertung nach § 6 setzt also einen Ansatz nach § 4 Abs. 1 oder § 5 voraus (s. Anm. 69). Erst wenn die Frage nach dem Ansatz bejaht worden ist, kann § 6 angewendet, also eine Bewertung nach § 6 durchgeführt werden. Die Vorfrage nach dem Ansatz ist also allein unmittelbar nach § 4 Abs. 1 oder § 5, nicht auf dem Umweg über die Bewertungsregeln des § 6 zu beantworten; über das Ver-

hältnis zwischen §§ 4 Abs. 1, 5 und § 6 s. Anm. 40 sowie Vor §§ 4–7 Anm. 100 u. 112.

Einstweilen frei.

231–234

## E. Die Bewertungsregeln des Abs. 1 (Überblick)

### I. Allgemeines zu den Bewertungsregeln des Abs. 1

#### 1. Gliederung der Bewertungsregeln des Abs. 1

235

Die Bewertungsregeln des Abs. 1 sind nicht historisch gegliedert; die zeitlich am Anfang stehende Bewertung in der Bilanz eines *eröffneten* und eines *erworbenen Betriebs* (Anm. 244) wird wegen der Besonderheit der Bewertung erst in Abs. 1 Nr. 6 u. 7 geregelt. Nr. 1–3a beginnen mit den weit häufigeren, wichtigeren und hinsichtlich der Bewertungsmaßstäbe „normalen“ Fällen: mit der Bewertung derjenigen WG, die während des Bestehens eines Betriebs angeschafft oder hergestellt worden sind, auf den Schluß des Anschaffungs- oder Herstellungsjahrs und der Folgejahre (s. Anm. 240–243). Es folgen die Regeln für die – ebenfalls in einem bestehenden Betrieb erfolgten – Entnahmen und Einlagen (s. Anm. 244).

#### 2. Zwingende Natur der Bewertungsregeln des Abs. 1

236

**Zwingende Bewertungsregeln:** Die Bewertungsregeln des Abs. 1 sind zwingend (§ 4 Abs. 1 Satz 6, § 5 Abs. 6), soweit sie nicht ein Bewertungswahlrecht gewähren (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 u. Nr. 2 Satz 2; zum Niederstwertprinzip s. Anm. 562 sowie § 5 Anm. 110 u. 123); teilweise sind sie aber auch lückenhaft, so daß bei Gewinnermittlung nach § 5 ergänzend die handelsrechtlichen GoB zu beachten sind (s. Anm. 46–48 u. 79 sowie § 5 Anm. 86, 120–126; über Bewertungsstetigkeit s. Anm. 92–96; über Bewertungsmethoden s. Anm. 101–224).

**Bewertungsfreiheiten:** Begriff s. § 7a Anm. 10. Zweck der Bewertungsfreiheiten ist eine Vereinfachung (§ 6 Abs. 2; s. Anm. 1251) oder eine wirtschafts-, sozialpolitische usw. Förderung. Die Wirkung einer Bewertungsfreiheit besteht in einer Abweichung von den Bewertungsregeln der §§ 6, 7 und einer dadurch ermöglichten Gewinnminderung.

**Die Übertragung stiller Reserven** gem. §§ 6b, 6c und R 35 EStR (s. § 5 Anm. 572 ff.) bedeutet ebenfalls ein Abweichen von den Bewertungsregeln des § 6. Mittelbar gilt dies auch für die Bildung *steuerfreier Rücklagen* insoweit, als der durch die Anwendung des § 6 ausgewiesene Gewinn korrigiert wird.

Einstweilen frei.

237–238

### II. Überblick über die Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 1–7

#### 1. Überblick über die Bewertungsmaßstäbe

239

Als Bewertungsmaßstäbe (oder Wertmaßstäbe) iSd. § 6 bezeichnet man die sachlichen und rechnerischen Bezugsgrößen, nach denen der dem einzelnen Bilanzansatz zugemessene Wert bestimmt wird.

**Bewertungsmaßstäbe des Abs. 1 Nr. 1–7:** Die Vorschriften bestimmen drei Bewertungsmaßstäbe, nämlich *AK*, *HK* und *Teilwert*. Ein zulässiger sog. Zwischenwert, dh. ein zwischen AK oder HK und Teilwert liegender Wert bildet keinen selbständigen Bewertungsmaßstab.

§ 6 stellt dabei aus guten Gründen nicht auf den Verkaufswert, sondern auf den Aufwand für die Anschaffung oder Herstellung ab und führt die AHK als Hauptbewertungsmaßstab ein (s. Anm. 240). Dadurch wird der Ausweis nicht-verwirklichter Gewinne vermieden (s. Anm. 269). Mit dem weiteren Bewertungsmaßstab des § 6, dem (niedrigeren) *Teilwert*, sollen nach seiner gesetzlichen Definition (Abs. 1 Nr. 1 Satz 3, s. Anm. 579 ff.) Marktentwicklungen sowie die Antizipation von Verlusten (zum Vorsichtsprinzip s. Anm. 562, § 5 Anm. 219, 221) teilweise (nur bei dauerhafter Wertminderung) berücksichtigt werden.

Als AK sind grds. die tatsächlichen Aufwendungen des Stpfl. anzusetzen. Dies geschieht auch dann, wenn beim Tausch *der gemeine Wert* des hingegebenen WG als AK des erworbenen WG angesetzt wird (§ 6 Abs. 6 Satz 1; s. Anm. 1475 ff.); der gemeine Wert bildet hier keinen eigenständigen Bewertungsmaßstab, sondern bestimmt die Höhe der tatsächlichen AK. Dagegen werden AK zT unterstellt („fingiert“), zB indem der bei einer Entnahme oder Einlage angesetzte Wert für die folgende Zeit als AK des betreffenden WG gilt.

**Sonderregelungen** (s. auch Anm. 42):

- ▶ *Bei WG des Vorratsvermögens* kann seit dem StReformG 1990 (s. Anm. 1121 ff.) als Verbrauchsfolgeverfahren das Lifo-Verfahren nach Abs. 1 Nr. 2a angewandt werden; damit sollen die AK oder HK vereinfacht ermittelt werden können (s. Anm. 1123 ff.).
  - ▶ *Bei unentgeltlichem Erwerb einzelner WG* aus betrieblichem Anlaß aus einem fremden Betriebsvermögen gilt der gemeine Wert als AK des Erwerbers (sog. fiktive AK nach § 6 Abs. 4; s. Anm. 1420 ff., 1436).
  - ▶ *Bei Aufgabe eines Betriebs* sind die nicht veräußerten WG mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 16 Abs. 3 Satz 7).
  - ▶ *Zur Fortführung des Buchwerts* oder zum Ansatz des gemeinen Werts bei der Realteilung nach § 16 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 s. § 16 Anm. 440–475.
  - ▶ *Über sog. fiktive AK von Grund und Boden* in bestimmten Fällen s. § 55.
  - ▶ *Bewertungsmaßstäbe bei Pensionsrückstellungen* s. § 6 a Abs. 3–5.
- Über sog. fiktive AK s. auch Anm. 303, § 7 Anm. 141–148.

## 2. Überblick über die Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 1–3

### 240 a) Bewertung auf den Schluß des Anschaffungs- oder Herstellungsjahrs und der Folgejahrs

Für den Schluß des Wj., in dem die einzelnen WG angeschafft oder hergestellt worden sind, also in der ersten Schlußbilanz nach der Anschaffung oder Herstellung, sind zu bewerten:

#### **Abnutzbare Anlagegüter:**

- regelmäßig (Ausnahme s. nachstehend) mit dem Absetzungswert (AK oder HK abzüglich AfA oder AfS gem. § 7) oder statt dessen mit dem niedrigeren Teilwert (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und 2);
- die geringwertigen abnutzbaren Anlagegüter ebenso oder im Anschaffungsjahr mit einem Erinnerungswert (Abs. 2);

**Nichtabnutzbare Anlagegüter und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens:** mit den AHK (beim Vorratsvermögen ggf. nach dem Lifo-Verfahren; s. Anm. 1123 ff.) oder statt dessen mit dem niedrigeren Teilwert (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 und 2; die frühere Sonderregelung bei *land- und forstwirtschaftlichen Betrieben* ist durch das StEntG 1999/2000/2002 (s. Anm. 2) weggefallen).

**Verbindlichkeiten und Rückstellungen:** mit den „Anschaffungskosten“ oder statt dessen mit dem höheren Teilwert, wobei die Sondervorschriften zu beachten sind (Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3 a; s. Anm. 1125–1189).

**Bilanzzusammenhang:** Die Werte vom Schluß des Jahrs sind für den Beginn des nächsten Jahrs maßgebend; s. Anm. 99.

**Kritik** an dem von § 6 grds. verlangten Festhalten an den nominellen („historischen“) AK oder HK als Bewertungsmaßstab auch bei *Preissteigerungen* ist rechtspolitisch wegen des Auftretens sog. Scheingewinne verschiedentlich geübt worden (vgl. Anm. 71, 967; Einf. ESt. Anm. 550).

Einstweilen frei.

241

## b) Beibehaltung des Vorjahreswerts und Abwertungen

242

**Bewertungszusammenhang:** Ausgangsgrundlage für die Bewertung ist der Vorjahreswert des gleichen WG. Dieser kann uU beibehalten, herabgesetzt oder heraufgesetzt werden.

► *Unzulässiger Vorjahreswert:* Hatte der Stpfl. in der Vorjahresbilanz unzulässigerweise ein aktives WG *zu niedrig bewertet*, so ist uE in der nächsten Bilanz, die noch nicht einer bestandskräftigen Veranlagung unterlegen hat, der niedrigste zulässige Wert einzustellen (weil das Vermögen richtig – den stl. Bewertungsvorschriften entsprechend – ausgewiesen werden muß). Das ist bei inzwischen gestiegenem Teilwert der niedrigste Wert, der in der unrichtigen Bilanz zulässigerweise hätte angesetzt werden können; bei gesunkenem Teilwert kann statt dessen dieser Wert angesetzt werden.

**Beispiel:** Der Stpfl. hat eine Darlehensforderung mit 50 vH wertberichtigt; nur 20 vH waren angemessen. Die Veranlagung ist bestandskräftig. Ohne Rücksicht hierauf darf der Stpfl. in der folgenden Bilanz nur 20 vH des Forderungsbetrags als Wertberichtigung ansetzen. Er muß diesen Abschlag um 5 vH herabsetzen, wenn inzwischen nur noch ein Abschlag von 15 vH gerechtfertigt ist. Ist inzwischen dauerhaft ein Abschlag von 30 vH gerechtfertigt, so ist ein Abschlag von 30 vH vorzunehmen.

**Übernahme des Vorjahreswerts:** Die Beibehaltung des Werts vom Schluß des Vorjahrs in der Bilanz zum Schluß des folgenden Jahrs kann notwendig, zulässig oder unzulässig sein.

► *Abnutzbare WG des Anlagevermögens:* Nach hM ist die Beibehaltung des Vorjahreswerts unzulässig (sofern nicht nur ein Erinnerungswert angesetzt worden war): s. u. und Anm. 544 über Fortsetzung von AfA.

► *Nichtabnutzbare WG des Anlagevermögens und Umlaufvermögens:* Die Beibehaltung des Vorjahreswerts (Buchwert) ist

- *notwendig*, wenn der (niedrigere) Teilwert ebenso hoch ist wie der Vorjahreswert;
- *unzulässig*, wenn der Teilwert – nach einer in Vorjahren erfolgten Teilwertabschreibung – höher ist als der Vorjahreswert oder die frühere Teilwertabschreibung nicht mehr dauerhaft ist (Zuschreibungspflicht; s. Anm. 243),
- *notwendig*, wenn der Teilwert nichtabnutzbarer Anlagegüter voraussichtlich nur vorübergehend unter den Vorjahreswert gesunken ist (s. Anm. 562);

- *unzulässig* (dh. Pflicht zur Teilwertabschreibung), wenn der Teilwert nichtabnutzbarer Anlagegüter oder wenn der Teilwert von Umlaufgütern voraussichtlich dauerhaft unter den Vorjahreswert gesunken ist (s. Anm. 562).
- ▶ *Verbindlichkeiten*: Die Beibehaltung des Vorjahreswerts ist
- *notwendig*, wenn der Teilwert einer Verbindlichkeit sich mit dem Vorjahreswert und den AK der Verbindlichkeit deckt oder darunter liegt (s. Anm. 1140);
- *unzulässig*, wenn der Teilwert dauerhaft über dem Vorjahreswert liegt (s. Anm. 1132).
- ▶ *Rückstellungen*: Analoge Anwendung der Verbindlichkeitsgrundsätze unter Beachtung der Spezialvorschriften; s. Anm. 1160 u. 1163.

**Wertherabsetzungen gegenüber der letzten Schlußbilanz (Absetzungen, Abschreibungen):** Bewertung mit einem Betrag, der unter dem Wert der vorjährigen Schlußbilanz liegt, kommt in Betracht

- ▶ *bei abnutzbaren Anlagegütern* durch Bewertung
  - mit dem sog. Absetzungswert (AK oder HK abzüglich AfA oder AfS; Abs. 1 Nr. 1 Satz 1; s. Anm. 544) oder
  - mit dem niedrigeren Teilwert (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2; s. Anm. 562); der Vorjahreswert darf bei dauerhafter Wertminderung (s. Anm. 53) nicht beibehalten werden;
- ▶ *bei nichtabnutzbaren Anlagegütern* und bei *Umlaufvermögen* durch Bewertung mit dem niedrigeren (dauerhaften) Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2).  
Über Verbindlichkeiten s. Anm. 1130–1132, 1138–1140.

**Wahlrechtsausübung:** Bei Wahlrechten ist zu prüfen, ob handelsrechtlich ein identisches Wahlrecht besteht (s. dazu Anm. 53). Bei identischen Wahlrechten (zB lineare oder degressive AfA) ist aufgrund der *formellen Maßgeblichkeit* nach § 5 Abs. 1 Satz 2 die Ausübung des handelsrechtlichen Wahlrechts in der HBil. auch für die StBil. bindend (s. Anm. 79). Bei zwingenden handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften, die Ausfluß handelsrechtlicher GoB sind (zB Abschreibungspflicht bei dauerhafter Wertminderung nach § 253 HGB; s. Anm. 53), führt dies aufgrund der *materiellen Maßgeblichkeit* (§ 5 Abs. 1 Satz 1; s. Anm. 46–48) bei den Teilwertabschreibungen, die den außerplanmäßigen Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert entsprechen, nach hM auch stl. zu einer zwingenden Regelung (s. Anm. 48, 562 u. § 5 Anm. 123), obwohl in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 jeweils ein Wahlrecht („kann“) verankert ist (zur Kritik s. § 5 Anm. 110). Dies soll allerdings nach hM wohl nur für die handelsrechtlichen *Abschreibungspflichten*, jedoch nicht für *Abschreibungsverbote* (s. u.), gelten.

**Handelsrechtliche Abschreibungsverbote:** Das handelsrechtliche Abschreibungsverbot nach § 279 Abs. 1 Satz 2 HGB, das *rechtsformspezifisch* für KapGes. bei vorübergehenden Wertminderungen von Anlagegütern, die nicht zu den Finanzanlagen zählen (s. Anm. 53), gilt, kam uE vor dem StEntlG 1999/2000/2002 bei der stl. Gewinnermittlung nicht zur Anwendung, da uE rechtsformspezifische Vorschriften nicht von § 5 Abs. 1 Satz 1 erfaßt wurden (s. § 5 Anm. 103). Da seit VZ 1999 bei vorübergehenden Wertminderungen aufgrund der stl. Spezialvorschrift eine Teilwertabschreibung nicht mehr zulässig ist (s. Anm. 562), kann die materielle Maßgeblichkeit sowieso nicht mehr zur Anwendung kommen (s. § 5 Anm. 94).

### c) Zuschreibungen in Folgejahren

**Früherer Grundsatz des uneingeschränkten Wertzusammenhangs:** In bis zum 31. 12. 1989 endenden Wj. durfte man eine Bewertung des Vorjahres bei Aktiva nicht mehr überschreiten. Auch wenn die Gründe für vorangegangene Teilwertabschreibungen weggefallen waren, durfte nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 aF eine Zuschreibung bei WG des abnutzbaren Anlagevermögens nicht erfolgen (*Zuschreibungsverbot*).

**Zuschreibungswahlrecht gegenüber der letzten Schlußbilanz:** Vom VZ 1990 (WoBauFG v. 22. 12. 1989, BStBl. I, 505) bis zum VZ 1998 galt sowohl für WG des Anlagevermögens als auch des Umlaufvermögens sowie anderer WG ein Zuschreibungswahlrecht, sofern sich in den Folgejahren wieder ein höherer Teilwert ergibt. Sofern eine Zuschreibung vorgenommen werden sollte, setzte dies ab VZ 1990 nach § 5 Abs. 1 Satz 2 eine entsprechende Zuschreibung in der HBil. voraus, sofern inhaltsgleiche Wahlrechte bestehen (s. Anm. 79 u. 624).

**Zuschreibungsgrenze:** Die *Wertobergrenze* für Zuschreibungen sind maximal die (fortgeführten) AK oder HK, die beim abnutzbaren Anlagevermögen um die AfA, Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen, Abzüge nach § 6b sowie ähnliche Abzüge zu verringern sind (s. Anm. 625). Bei der Fortführung dieser Wertobergrenze sind ggf. weitere AK (s. Anm. 288–297) sowie Herstellungsaufwand (s. Anm. 470 ff.) zu berücksichtigen. Ist der Teilwert höher als der Buchwert des Vorjahrs, aber niedriger als die fortgeführten AHK (Wertobergrenze), so gilt als Zuschreibungsgrenze der Teilwert. Ist der Teilwert aber höher als die fortgeführten AHK, so darf eine Zuschreibung über diese Wertobergrenze nicht erfolgen; eine Bewertung zu einem höheren Teilwert ist nicht zulässig.

**Zuschreibungspflicht:** Durch das StEntG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304) wurde ab VZ 1999 das bisherige Zuschreibungswahlrecht in Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 sowie durch den Verweis in Nr. 2 Satz 3 durch eine Zuschreibungspflicht ersetzt (s. Anm. 625).

### 3. Überblick über die Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 4–7

#### Überblick über die Bewertungsregeln für Entnahmen und Einlagen (Nr. 4–5):

- ▶ *Grundsätzlich* erfolgt Bewertung mit dem *Teilwert*. Dies entspricht dem Zweck der estl. Bestimmungen über Entnahmen und Einlagen (s. Anm. 1191).
- ▶ *Ausnahmen:*
  - ▷ Durch das JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BStBl. I, 438) wurde für die entnommene private PKW-Nutzung eine pauschale Regelung (monatlich 1 vH vom Listenpreis), in Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 u. 3 eingeführt, von der man allerdings bei Führung eines Fahrtenbuchs abweichen kann.
  - ▷ Über Ansatz des *Buchwerts* von Entnahmen für Spenden (Nr. 4 Sätze 4 u. 5) s. Anm. 1204–1205.
  - ▷ Über Ansatz der *AK oder HK* von Einlagen (Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2) s. Anm. 1219–1227.

#### Überblick über die Bewertungsregeln für Betriebseröffnung und Betriebserwerb (Nr. 6–7):

- ▶ *Eröffnung eines Betriebs:* Abs. 1 Nr. 5 gilt entsprechend; dh. die aus dem Privatvermögen eingelegten WG sind grds. mit dem Teilwert, unter bestimmten Voraussetzungen aber mit den niedrigeren AK oder HK zu bewerten; s.

Anm. 1235–1236. Die Überführung einzelner WG aus einem anderen Betrieb (eines anderen Stpfl.) wird in § 6 nur für den unentgeltlichen Erwerb (Abs. 4 s. Anm. 1420 ff.) geregelt; sie richtet sich ansonsten nach den Grundsätzen des § 4, bei eigenen Betrieben und Mitunternehmerschaften, an denen der Stpfl. selbst beteiligt ist, zusätzlich nach den Regelungen des § 6 Abs. 5; im Fall des Tauschs ist nach Abs. 6 der gemeine Wert (s. Anm. 1475 ff.) maßgebend.

► *Erwerb eines Betriebs*: Die entgeltlich erworbenen WG sind mit dem Teilwert oder mit den AHK zu bewerten, und zwar mit dem niedrigeren der beiden Werte; s. näher Anm. 1240.

Bei *unentgeltlichem Erwerb* eines Betriebs sind grds. die Buchwerte des Rechtsvorgängers fortzuführen (§ 6 Abs. 3; s. Anm. 1330 ff.).

245–250 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1 Satz 1: Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens mit dem Absetzungswert

### A. Überblick

251

**Bewertungsgegenstand** iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 sind Wirtschaftsgüter des *Anlagevermögens* (s. Anm. 253–265), die *abnutzbar* sind (s. Anm. 266).

**Bewertungsmaßstab** iSd. Nr. 1 Satz 1 sind die *Anschaffungskosten* (s. Anm. 274 bis 436) oder *Herstellungskosten* (s. Anm. 454–535), vermindert um *Absetzungen gem. § 7* (s. Anm. 544).

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

Einstweilen frei.

252

### B. Die von Abs. 1 Nr. 1 erfaßten abnutzbaren Anlagegüter

#### I. Begriff des Anlagevermögens

##### 1. Begriffsbestimmung und Begriffsmerkmale

253

**Schrifttum:** *Rose*, Zur Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen in der Bauwirtschaft, Hauptverband der Dt. Bauindustrie, 1970; *Curtius-Hartung*, StbJb. 1971/72 S. 363 (Überführung aus UmlVerm. in AnlVerm.); *Albach*, Stl. Probleme der Abgrenzung von Anl.- u. UmlVerm., StbJb. 1973/74 S. 265; *Wagner*, DB 1974 S. 298; *Breidenbach*, Zuordnung von Werkzeugen zum Anl.- oder UmlVerm., WPg. 1975 S. 73; *van der Velde*, DB 1975 S. 1813 f.; *Richter*, Wann gehört ein zur Veräußerung bestimmtes Wirtschaftsgut noch zum AnlVerm. iSd. § 6b EStG?, StBp. 1976 S. 286; *Bordenwin*, Zur Anwendung des § 6b EStG bei Veräußerung von Eigentumswohnungen und Bauparzellen, BB 1979 S. 1597; *Bieg*, Ermessensentscheidungen beim Handelsbilanzausweis „Finanzanlagen“ und „Wertpapieren des UmlVerm.“ – auch nach neuem Bilanzrecht?, DB 1985 Beil. 24; *ders.* in *Kütting/Weber*, HdR, 3. Aufl. § 271 Rn. 33 ff.; *ADS V. § 247 HGB Tz. 105–129*, § 265 HGB Tz. 69; *Niebus/Scholz* in *Meyer-Landrut/Miller/Niebus*, GmbH-Gesetz, Kommentar, Berlin/New York 1987, §§ 238–335 HGB Rdnrn. 399 ff.; *Sieben/Ossadnik*, Stichwort „Dauernd“, HuRB, S. 105 ff.; *Strunz*, StBp. 1987 S. 183; *Claussen/Korb* in *Köln* Kommentar zum AktG, 2. Aufl. Bd. 4 1. Lfg. 1989, § 266 HGB Rn. 13, 68; *Kupsch* in *Bonner Handbuch Rechnungslegung* (Bonner-HdR), § 247 Rz. 6–29; *Pankow/Reichmann* in *Beck-BilKomm. II* § 247 Anm. 350 ff.; *Reinhard* in *Kütting/Weber*, HdR, 3. Aufl., § 247 Rn. 19 ff.; *M. Richter*, Das Sachanlagevermögen, 2. Aufl. in HdJ, Abt. II/1, Köln 1990.

Der Begriff „Anlagevermögen“

- wird im EStG nicht bestimmt, sondern als feststehend vorausgesetzt und
- entstammt dem Handelsrecht; vgl. § 131 Abs. 4 Satz 1 AktG 1937, § 151 Abs. 1, § 152 Abs. 1 AktG 1965; § 247 Abs. 2 HGB:

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

Aufgrund der fehlenden Konkretisierung im Steuerrecht ist nach dem Maßgeblichkeitsprinzip die handelsrechtliche Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen auch steuerlich anzuwenden.

*ADS V. § 247 HGB Tz. 108*; *M. Richter* aaO HdJ II/1, Rn. 13; *Blimlich/Ehmcke* § 6 Rz. 1081; *Federmann*, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 9. Aufl., Berlin 1992, S. 238 u. 241; Abschn. 32 EStR; BFH v. 13. 1. 72 V R 47/71, BStBl. II S. 744; v. 29. 11. 72

I R 178/70, BStBl. II 1973 S. 148; v. 26. 11. 74 VIII R 61–62/73, BStBl. II 1975 S. 352; v. 2. 2. 1990 III R 165/85, BStBl. II S. 706; BMF v. 29. 10. 79, BStBl. I S. 639; anders offenbar BMF v. 29. 8. 91, BStBl. I S. 768 Tz. 22; ertragsteuerliche Grundsätze maßgebend, Bilanzierung begründet eine Vermutung.

Anlagevermögen iSd. § 6 ist nach ständ. höchstr. stl. Rspr. im Anschluß an die handelsr. Begriffsbestimmung die Summe derjenigen Wirtschaftsgüter, die am Bilanzstichtag dazu bestimmt sind, dem Betrieb durch Gebrauch zu dienen.

ZT mit Zufügung des Worts „dauernd“; zB BFH v. 1. 10. 70 V R 49/70, BStBl. II 1971 S. 34; v. 13. 1. 72 aaO mit Ablehnung der im handelsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Schrifttum zT vertretenen Ansicht, es komme auf die Dauer – die zeitliche Länge – des Gebrauchs an; v. 8. 2. 72 VIII R 9/67, BStBl. II S. 528; v. 29. 11. 72 aaO; v. 26. 11. 74 VIII R 61–62/73, aaO; v. 31. 3. 77 V R 44/73, BStBl. II S. 684 f.; v. 9. 4. 81 IV R 24/78, BStBl. II S. 481, 483; BMF v. 16. 6. 82, BStBl. I S. 569, 571, Tz. 16.

Die Begriffsmerkmale „bestimmt sein“, „Gebrauch“ und „dienen“ lassen im einzelnen Fall nicht selten Zweifel über die Zuordnung eines Wirtschaftsguts (WG) zum Anlage- oder Umlaufvermögen bestehen (vgl. *Albach*, StJb. 1973/74 S. 265, der sich für eine differenziertere Unterscheidung ausspricht).

**„Dem Geschäftsbetrieb dienen“:** Die für die Charakterisierung als Anlagevermögen erforderliche Art des Dienens ergibt sich aus dem Zusatz „dauernd“ (s. dazu unten), maßgebend ist die Zweckbestimmung (s.u.).

Dient ein WG der betrieblichen Nutzung, so liegt Anlagevermögen vor (vgl. *Pankow/Reichmann* in Beck-BilKomm. II. § 247 Anm. 354). Die höchstr. Rspr. spricht von WG, die dazu bestimmt sind, dem Betrieb durch Gebrauch zu dienen (s.o.). „Gebrauch“ in diesem Sinne ist auch das *Vermieten*, sofern das Vermieten nicht zur Absatzförderung und somit zu Veräußerungszwecken erfolgt (BFH v. 2. 5. 61 I 63/60 S, BStBl. III S. 537; v. 1. 10. 70 aaO; v. 29. 11. 72 aaO betr. Container; v. 2. 2. 90 III R 165/85 BStBl. II S. 706 betr. „Test“-Mietvertrag für Fernsehgeräte, s. auch Anm. 265 „Miete“; BMF v. 26. 2. 75, BStBl. I S. 213, 215, Tz. 3.1.3), ferner auch der *Abbau von Bodenschätzen* (§ 7 Abs. 6 iVm. § 7 Abs. 1, § 6 Abs. 1 Nr. 1; BFH v. 24. 5. 67 I 194/64, BStBl. II 1968 S. 3 betr. Steine; v. 23. 6. 77 IV R 17/73, BStBl. II S. 825 betr. Kies); Bodenschätze von Substanzausbeutetrieben gehören daher zum (abnutzbaren) Anlagevermögen (BFH aaO).

Sind dagegen WG zur Veräußerung (BFH v. 17. 3. 81 VIII R 149/78, BStBl. II S. 522, 527 betr. Grundstückshandel) oder zum Verbrauch – also nicht zur betrieblichen Nutzung – bestimmt, so liegt grundsätzlich kein AnlVerm. vor (BFH v. 5. 2. 87 IV R 105/84, BStBl. II S. 448, 450).

**„Dauernd“:** bedeutet nicht „immer“ oder „für alle Zeiten“ (vgl. BFH v. 5. 2. 87 IV R 105/84, BStBl. II S. 448, 450, *Pankow/Reichmann*, in Beck-BilKomm. II. § 247 Anm. 253); entscheidend ist vielmehr die Zweckbestimmung des WG (vgl. *ADS V* § 247 HGB Tz. 111, *Kupsch* in Bonner-HdR, § 247 Rz. 10; *Sieben/Ossadnik*, in HuRB, insbes. S. 113; *Reinhard* in *Kütting/Weber*, HdR III. § 247 Rn. 21). Dabei ist eine längere Verweildauer ein Indiz für das Vorliegen einer Daueranlage.

Vgl. ebenda, § 247 Anm. 353; *Claussen/Korth*, aaO, § 266 HGB Rn. 13; BFH v. 8. 10. 70 IV R 125/69, BStBl. II 1971, S. 51/52: „voraussichtliche Nutzungsdauer länger als ein Jahr“; s. auch BFH v. 9. 3. 67 IV R 149/66, BStBl. III S. 238: „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mehr als ein Jahr“ betr. der Investitionszulage für Maschinenwerkzeuge; gegen Grenze von einem Jahr: *Kupsch* in Bonner-HdR, § 247 Rz. 15.

**„Bestimmt“:** Die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen hängt zwar aufgrund des Kriteriums „Zweckbestimmung“ (R 32 Abs. 1 Satz 2 EStR) subjektiv vom entsprechenden Willen des Kaufmanns ab; dieser muß jedoch anhand objektiver Maßstäbe nachvollziehbar sein (BFH v. 23. 5. 90 III R 192/85, BFH/NV S. 734/736). Dies ist beispielsweise der Fall, „wenn seine konstante und

konsequente buchmäßige Behandlung der Vorgänge auf eine längere Zeitperiode gesehen zu einer vertretbaren und betriebswirtschaftlich zutreffenden laufenden Gewinnermittlung führt“ (BFH v. 8. 10. 70 IV R 125/69, BStBl. II 1971 S. 51 betr. Spritzgußformen).

*Am Bilanzstichtag dem Betrieb zum Gebrauch dienen* muß das WG. Ob dies der Fall war, ist nach der Zweckwidmung am Bilanzstichtag „nicht aus der Rückschau“, zB nach erfolgtem Verkauf des Gegenstandes“, zu beurteilen (BFH v. 31. 3. 77 V R 44/73, BStBl. II S. 684).

Einstweilen frei.

254

## 2. Abgrenzung zum Umlaufvermögen

### a) Bedeutung der Unterscheidung

255

Hinsichtlich des § 6 hat die Unterscheidung zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen in folgenden Punkten Bedeutung:

- *Absetzungen für Abnutzung* gem. § 7 sind nur bei AnlVerm. zulässig (§ 6 Abs. 1 Nr. 1);
- *für Teilwertabschreibungen* gilt bei AnlVerm. ein gemildertes, bei UmlVerm. im Fall der Gewinnermittlung nach § 5 ein strenges Niederstwertprinzip (s. Anm. 561, 767).
- *Wertheraufsetzungen* (Zuschreibungen) gegenüber dem in der Vorjahresbilanz angesetzten Wert waren bis zum 1. 1. 90 (unter bestimmten Voraussetzungen) nur bei UmlVerm. und nichtabnutzbarem AnlVerm. zulässig (s. Anm. 221).  
Durch die Neufassung der Nr. 1 Satz 4 im Rahmen des WoBauFG sind Zuschreibungen auch beim abnutzbaren Anlagevermögen zulässig.

**Weitere Vorschriften**, in denen die Unterscheidung zwischen AnlVerm. und UmlVerm. ein Tatbestandsmerkmal bildet: § 4 Abs. 3 Satz 4 u. 5, § 5 Abs. 2, § 6 Abs. 2, § 6 b Abs. 4 Nr. 2 und 3, §§ 6 c, 6 d Abs. 2 Nr. 3, §§ 7 d, 7 f, 7 g EStG; §§ 81 e EStDV 1986; § 1 Abs. 1 AuslInvG v. 18. 8. 69; §§ 14, 19 Abs. 2 Satz 1 BerlinFG idF v. 2. 2. 90; § 1 Abs. 1 Satz 1 und 2 DDR-IG idF v. 31. 8. 90; § 8 Nr. 7 GewStG; § 19 Abs. 1 GewStDV; § 2 Fördergebietsgesetz 1993; § 1 Abs. 3, §§ 4–4 a InvZulG idF v. 25. 7. 88; § 2 Satz 1 Nr. 6 a InvZulVO idF v. 13. 12. 90; § 2 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1993; § 3 Abs. 2 ZRFG v. 5. 8. 71.

Einstweilen frei.

256, 257

### b) Begriff des Umlaufvermögens

258

Eine selbständige Begriffsbestimmung des Umlaufvermögens erübrigt sich; sie führt uU bei einer zu engen Umschreibung dazu, außer AnlVerm. und UmlVerm. eine dritte Vermögensart anzunehmen, was bei einem gesonderten Ausweis einer Mischposition in der Handelsbilanz aufgrund der handelsrechtlichen Gliederungsvorschriften zwar möglich sein dürfte (s. zB Anm. 265 „Filme“, *Albach*, StbJb. 1973/74 S. 298 f.), steuerlich – sowie auch nach den handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften – aber wegen der strikten Unterscheidung zwischen Anl.- und UmlVerm. in § 6 Abs. 1 Nr. 1 u. 2 auf Schwierigkeiten stößt (ablehnend BFH v. 13. 1. 72 V R 47/71, BStBl. II S. 744). Es genügt daher, den Begriff des UmlVerm. negativ vom Begriff des AnlVerm. abzugrenzen:

**Umlaufvermögen** ist danach die Summe der WG, die weder *Anlagevermögen* (s. Anm. 253) noch *Rechnungsabgrenzungsposten* (s.u.) sind (glA BFH v. 9. 4. 81 IV R 24/78, BStBl. II S. 481, 483; *Sarx/Pankow* in Beck-BilKomm. II. § 247 Anm. 51;

BMF v. 9. 2. 71, StEK EStG § 4 BetrVerm. Nr. 12 = DB S. 455 = BB S. 296). Regelmäßig sind das WG, die bestimmungsgemäß dem Wechsel unterliegen. Während sich UmlVerm. „in einem einmaligen betrieblichen Akt erschöpft (Veräußerung, Verbrauch, einmalige Nutzung“ (BFH v. 13. 1. 72 V R 47/71 aaO; R 32 Abs. 3 EStR), wird abnutzbares AnlVerm. durch Dienen im Betrieb allmählich verbraucht. Vgl. die Aufzählung in § 151 Abs. 1 Aktivseite III AktG 1965, § 266 Abs. 2 Aktivseite B. HGB.

**Rechnungsabgrenzungsposten** zählen weder zum Anl.- noch zum UmlVerm., sondern bilden nach § 266 Abs. 2 Aktivseite C. HGB eine selbständige Bilanzposition. Zur Frage, ob überhaupt WG vorliegen, s. Anm. 205, § 5 Anm. 1929.

**Grenzfälle:** UmlVerm. liegt auch dann vor, wenn ein Händler WG über einen längeren Zeitraum vermietet (zB 6 Monate) und den Mietern unter Anrechnung der Mietzahlungen ein Optionsrecht zum Kauf eingeräumt wird (vgl. BFH v. 2. 2. 90 III R 165/85, BStBl. II S. 706). In diesem Fall liegt der Absatz der Produkte im Interesse des Kaufmanns, so daß hier Umlaufvermögen anzunehmen ist.

Wird hingegen ein WG nach einer länger andauernden betrieblichen Nutzung veräußert, so liegt AnlVerm. vor, da das WG erst nach Erfüllung der betrieblichen Zweckbestimmung verkauft wird (vgl. *Pankow/Reichmann* in Beck-BilKomm. II. § 247 Anm. 354).

## 259 c) Wechsel zwischen Anlage- und Umlaufvermögen

Ein Wechsel zwischen beiden Vermögensarten ist möglich; dh. AnlVerm. kann UmlVerm. werden und umgekehrt, wenn eine *Änderung der Zweckwidmung* erfolgt. Die Zweckbestimmung ist an jedem Bilanzstichtag erneut zu prüfen; die Zuordnung im Zugangzeitpunkt ist folglich nicht für die Zukunft bindend (glA *Claussen/Korth* in Kölner Kommentar zum AktG II. § 266 HGB Rn. 13). Es kann zB sein, daß der Stpfl. die unter dem UmlVerm. bilanzierten Wirtschaftsgüter zunächst in der festgestellten Absicht erwarb, nur vorübergehend flüssige Mittel günstiger als auf einem Bankkonto (zB in Form von Aktien) anzulegen und die erworbenen Wirtschaftsgüter alsbald oder jedenfalls bei günstiger Gelegenheit oder bei Bedarf an flüssigen Mitteln wieder zu veräußern, diese Absicht aber später aufgab (zB weil bei erworbenen Aktien eine erhebliche Kurssteigerung eingetreten war und der Stpfl. den Gewinn nicht versteuern mochte; s. auch Anm. 265 „Anteile“). Dann muß der Stpfl. glaubhaft machen, wann er den Verwendungszweck geändert hat. Ebenso sind Maschinen, die bisher als Lagerbestand unter den Vorräten im UmlVerm. geführt wurden, dann dem AnlVerm. zuzuordnen, wenn sie in der Produktion genutzt werden (vgl. *Claussen/Korth* aaO § 266 HGB Rn. 13).

Andererseits steht die bloße, bereits bei der *Anschaffung oder Herstellung bestehende Absicht*, ein WG, nachdem es einige Zeit gebraucht worden ist, zu veräußern (zB ein Kraftfahrzeug vor völligem Verschleiß, FG Rhld.-Pf. v. 2. 10. 78, EFG 1979 S. 258, rkr.), der Zugehörigkeit des WG zum AnlVerm. nach früherer Rspr. nicht entgegen BFH v. 3. 9. 59 IV 119/58 U, BStBl. III S. 423; v. 2. 5. 61 I 63/60 S, BStBl. III S. 537; v. 13. 4. 65 I 366/62 U, BStBl. III S. 416; v. 13. 1. 72 V R 47/71, BStBl. II S. 744; v. 26. 11. 74 VIII R 61–62/73, BStBl. II 1975 S. 352 in Bestät. des FG München v. 8. 2. 73, zit. BB 1973 S. 606.

**Stillegung von Anlagen** (s. auch Anm. 265 „Betriebseinstellung“): Inwieweit die Stillegung zu einem Wechsel der Vermögensart führt, ist im Schrifttum umstritten (vgl. *Kapsch* in Bonner-HdR, § 247 Rz. 17). Handelt es sich um Reserveanlagen (zB Maschinen, Grundstücke), bei denen eine spätere (Weiter-)Nutzung in Betracht kommt, so liegt uE unverändert AnlVerm. vor (vgl. *Mellerowicz* in Groß-

komm. AktG III. § 152 Anm. 2; *Niebus/Scholz* in *Meyer-Landrut/Müller/Niebus, GmbHG-Komm.*, §§ 238–335 HGB, Rdn. 402; *Reinhard* in *Kütting/Weber, HdR III.* § 247 Rn. 23). Bei Veräußerungsabsicht wird hingegen die Auffassung vertreten, daß die Anwendung des strengen Niederstwertprinzips notwendig und insoweit eine Zuordnung zum UmlVerm. erforderlich wäre.

Vgl. *ADS V.* § 247 HGB Tz. 124; *Mellerowicz*, Großkomm. AktG III. § 152 Anm. 2; *Grünewälder*, Die Bilanzierung stillgelegter Betriebsanlagen, 1973 S. 41; *Talberger* in „Bericht über die Fachtagung 1974 des IdW“, Düss. 1975 S. 81 f.; v. *Wysocki*, *StuW* 1982 S. 44, Nds. FG v. 11. 9. 86, EFG 1987 S. 109 rkr. betr. einer ausgebeuteten und daher zum späteren Verkauf bestimmten Kiesgrube, die mit Beendigung der Ausbeutung UmlVerm. wurde.

Nach BFH v. 7. 3. 85 V R 121/77 (BFH/NV 1986 S. 120) ist bei Stilllegungsplänen (hier in Abwicklung befindliche AG) eine Zuordnung zum UmlVerm. vorzunehmen, wenn „keine ernstlichen Zweifel an der Bereitstellung zum Verkauf“ bestehen, dh. solange eine Nutzung noch möglich ist, muß ein Wechsel der Zuordnung vom AnlVerm. zum UmlVerm. nicht erfolgen (vgl. ebenda; *Pankow/Reichmann* in *Beck-BilKomm. II.* § 247 Anm. 361).

**Herrichtung zum Verkauf:** Wollte man der Auffassung folgen, daß bereits bei Veräußerungsabsicht eines Anlagegutes UmlVerm. anzunehmen ist, wäre aber eine Veräußerung von WG des AnlVerm., wie sie von § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 vorausgesetzt wird, kaum möglich. Nach Ansicht des BFH gehört ein WG erst dann zum UmlVerm., wenn „es seinem bisherigen Wirkungskreis entzogen wird, um es zum Verkauf herzurichten und auszustellen oder einem Händler zu übergeben“ (so BFH v. 26. 1. 74 VIII R 61–62/73 aaO und dort zit. BFH v. 8. 2. 72 VIII R 9/67, BStBl. II S. 528; BFH v. 26. 2. 87 IV R 61/84, BFH/NV 1988 S. 24/26). Wenn ein Unternehmer zB den Entschluß faßt, AnlVerm. zu veräußern, und er anschließend aufgrund der geplanten Veräußerung Änderungen an dem zu veräußernden Gegenstand vornimmt (zB Teilungserklärung oder Umbaumaßnahmen bei einem Gebäude), so liegt eine Zweckumwidmung und somit ein Übergang vom AnlVerm. ins UmlVerm. vor (vgl. BFH v. 23. 5. 90 III R 192/85, BFH/NV S. 734/736 betr. Gebäude; aA offenbar R 32 Abs. 2 EStR).

Zu beachten ist hinsichtlich des Wechsels vom AnlVerm. zum UmlVerm. jedoch, wielange ein WG zuvor AnlVerm. war und inwieweit anschließend Veränderungen zu dem betreffenden WG für Veräußerungszwecke vorgenommen werden. Wird ein WG nur kurzfristig als AnlVerm. genutzt (zB unter einem Jahr), so ist eine enge Auslegung des Begriffs AnlVerm. gerechtfertigt, wenn anschließend der Gegenstand zur Veräußerung bereitgestellt wird (zB PKW), so daß dann ein Wechsel der Zuordnung zum UmlVerm. vorzunehmen ist (s. Anm. 265 „Vorfürwagen“). Ebenso ist auch bei längerer Verweildauer im AnlVerm. ein Wechsel der Vermögensart zum UmlVerm. vorzunehmen, wenn für Veräußerungszwecke größere Änderungen am zu veräußernden WG vorgenommen werden.

Sollten diese Voraussetzungen nicht vorliegen, muß uE grundsätzlich anerkannt werden, daß auch WG des AnlVerm. noch in dieser Eigenschaft veräußert werden können, auch wenn sie vorher ohne größere Änderungen „zum Verkauf hergerichtet und ausgestellt“ oder einem Händler übergeben werden (*Pankow/Reichmann* aaO § 247 Anm. 361; vgl. auch *Kupsch* aaO § 247 Rz. 17 sowie BMF v. 13. 7. 92, DStR S. 1060). Würde man beispielsweise nach langjähriger Nutzung eines Grundstücks und Gebäudes einen Verkauf planen und einen Maklervertrag abschließen, so ist uE auf die dauernde Zweckumwidmung abzustellen und somit auch unverändert AnlVerm. anzunehmen (vgl. *Kupsch* aaO § 247 Rz. 16 f.). Davon ging auch § 157 Abs. 1 AktG 1965 aus, indem zwischen „Umsatzerlösen“ und „Erträgen aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens“ unter-

schieden wird; auch nach § 275 Abs. 2 und 3 HGB fallen Erlöse aus dem Abgang von Anlagevermögen nicht unter die Umsatzerlöse, sondern unter die sonstigen betrieblichen Erträge, und zwar auch dann nicht, wenn die Anlagegüter zum Verkauf hergerichtet worden waren usw. Diese Vorgehensweise ist insbes. auch angesichts der steuerneutralen Behandlung von Veräußerungsgewinnen nach § 6b EStG erforderlich. Würde man bei Veräußerungsabsicht grundsätzlich eine Zuordnung zum UmlVerm. vornehmen, so wäre der Anwendungsbereich von § 6b EStG erheblich eingeschränkt (vgl. ebenda).

Der Begriff der dauernden Widmung für Zwecke des Betriebs darf also nicht zu wörtlich und dadurch zu eng verstanden werden; wenn ein WG, das bisher AnlVerm. bildete, veräußert (oder verschrottet) wird, endet seine Zweckwidmung erst mit der Veräußerung (oder Verschrottung: glA OFD Saarbr. v. 25. 4. 68, StEK UStG 1967 § 28 Nr. 33). Selbst ein bereits erfolgter Verkauf eines WG des AnlVerm. ändert daher seine Zugehörigkeit zum AnlVerm. bis zur Übergabe uE nicht (ebenso R 32 Abs. 2 EStR).

**Gewinnverwirklichung** tritt durch den Wechsel eines WG vom Anl.- zum UmlVerm. oder umgekehrt nicht ein; es fehlt an einem Realisationsakt.

260 Einstweilen frei.

#### 261 d) Unterscheidungsmerkmale

**Art des Wirtschaftsguts:** Bei WG, die unter die Aufzählung in § 266 Abs. 2 Aktivseite A. HGB (früher § 151 Abs. 1 Aktivseite II A oder B 1 oder 3, § 152 Abs. 2 AktG 1965) fallen (Einzelfragen s. Anm. 265), spricht eine Vermutung für ihre Zugehörigkeit zum AnlVerm. Bei WG, die unter die Aufzählung in § 266 Abs. 2 Aktivseite B. HGB (§ 151 Abs. 1 Aktivseite III A oder III B 12 AktG 1965) fallen, spricht eine Vermutung für ihre Zugehörigkeit zum UmlVerm. Diese Vermutungen sind widerlegbar; der Stpfl. muß dartun, inwiefern die Zweckwidmung des betreffenden WG der Vermutung widerspricht (vgl. *Gessler*, NBw. 1966 S. 194 im Anschluß an *Albach*, NBw. 1966 S. 182). Einige WG, die nicht in das Gliederungsschema des AnlVerm. gem. § 266 Abs. 2 passen, gehören grundsätzlich zum AnlVerm. (zB Gerechtsame, Schachtbaue, Grubenbaue, Steinbrüche, Flugzeuge, Schiffe; *ADS V.* § 265 HGB Tz. 69; s. dort über weitere gesondert ausgewiesene Posten).

**Art der Verwendung des Wirtschaftsguts:** Die Art und Häufigkeit der Verwendung im Betrieb (mehrmaliger Gebrauch oder einmaliger Verbrauch oder Umsatz) läßt einen Schluß darauf zu, für welchen Zweck der Stpfl. es bestimmt hat. Beispiele s. Anm. 265, zB „Ausstellungsgegenstände“, „Vorführwagen“.

**Bilanzierung eines Wirtschaftsguts** unter Anl.- oder UmlVerm. ist ebenfalls nicht entscheidend (zB ein Grundstück wird als AnlVerm. ausgewiesen, obwohl es in der Absicht der alsbaldigen Wiederveräußerung erworben wurde; Wertpapiere werden nicht selten als UmlVerm. ausgewiesen, obwohl sie der langfristigen Kapitalanlage dienen sollen). Die Bilanzierung kann aber ein (widerlegbares) Anzeichen für die Zweckwidmung des WG bilden (BFH v. 3. 9. 59 IV 119/58 U, BStBl. III S. 423; R 32 Abs. 1 EStR).

**Dauer der Verwendung eines Wirtschaftsguts:** Die Dauer der Verwendung im Betrieb ist nicht entscheidend. Eine voraussichtliche Nutzung von über einem Jahr reicht jedoch als Indiz für die Zuordnung zum AnlVerm. aus (vgl. *Clausen/Korth* in *Kölner Kommentar zum AktG II*, Bd. 4 1 Lfg. 1989, § 266 HGB Rn. 13; BFH v. 8. 10. 70 IV R 125/69, BStBl. II 1971 S. 51); allerdings ist auch bei kurzer

Verwendung, zB bei einer Verwendung von weniger als einem Jahr, eine Zurechnung des WG zum AnlVerm. möglich, wenn das WG genutzt wurde und nicht von vornherein zur Veräußerung bestimmt war.

Vgl. BFH v. 13. 1. 72 V R 47/71, BStBl. II S. 744 mit Stellungnahme zum handelsrechtlichen Schrifttum; v. 31. 3. 77 V R 44/73, BStBl. II S. 684; v. 13. 3. 79 III R 20/78, BStBl. II S. 578 betr. Kokillen; v. 17. 11. 81 VIII R 86/78, BStBl. II 1982 S. 344 betr. Vorführwagen; BMF v. 2. 7. 73, StEK UStG 1967 § 30 nF Nr. 138 Ziff. 9 = DB S. 1421 = WPg. S. 442; v. 15. 6. 82, BStBl. I S. 589.

Zum AnlVerm. können auch WG gehören, die vor Ingebrauchnahme *zerstört* oder *unbrauchbar* geworden sind oder die angeschafft worden sind, um dem Betrieb dauernd zu dienen, bei denen sich aber zwischen Anschaffung und beabsichtigter Ingebrauchnahme herausstellt, daß sie ungeeignet sind oder ihre Verwendung wirtschaftlich unzumutbar erscheint (BGH v. 24. 6. 82 4 StR 327/82, BB 1983 S. 1646). Umgekehrt kann ein WG auch bei längerer Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen UmlVerm. bilden. Längere Zugehörigkeit zum BV begründet aber eine Vermutung für AnlVerm. (so zB BFH v. 8. 10. 70 IV R 125/69, BStBl. II 1971 S. 51 betr. Werkzeuge). „Wirtschaftsgüter, die *sechs Jahre* zum Betriebsvermögen des Stpfl. gehört haben, können idR als Anlagevermögen angesehen werden, es sei denn, daß besondere Gründe vorhanden sind, die einer Zurechnung zum Anlagevermögen entgegenstehen.“

So R 41 c Abs. 1 EStR 1965 ff., allerdings offenbar beeinflußt durch die Bestimmung einer Sechsjahresfrist in § 6 b Abs. 4 Nr. 2, die aber nicht wegen der Abgrenzung zwischen Anl- und UmlVerm., sondern zur Beschränkung der Begünstigung des § 6 b auf nichtspekulative Geschäfte geschaffen wurde (RegE z. StÄndG v. 16. 11. 64, BTDrucks. IV/1400 S. 64) und daher geringe Aussagekraft zu der hier interessierenden Abgrenzung besitzt.

Wird ein WG innerhalb von 6 Monaten nach seiner Anschaffung oder Herstellung in das UmlVerm. oder in das Privatvermögen überführt oder veräußert, so ist nach früherer Ansicht des BMF zu vermuten, daß es von Anfang an UmlVerm. bildete (BMF v. 26. 2. 75, BStBl. I S. 213, 215, Tz. 3.1.3. u.v. 5. 5. 77, BStBl. I S. 246, 249 Tz. 21 betr. InvZul.; zust. *Söffing*, JbFStR 1978/79 S. 207). UE ist eine solche Vermutung problematisch (ablehnend *van der Velde*, DB 1975 S. 1813 f.) und jedenfalls durch Darlegung der ursprünglichen Zweckwidmung widerlegbar.

**Anschaffung oder Herstellung vor Beginn der betrieblichen Tätigkeit:** Ein solches WG gehört zum AnlVerm., wenn es bei seiner Lieferung oder Fertigstellung dazu bestimmt ist, dem Betrieb durch Gebrauch zu dienen (s. Anm. 253; BFH v. 30. 9. 60 VI 137/59 U, BStBl. III S. 489; s. auch § 15 Anm. 15 über vorbereitende Betriebsausgaben). Diese Voraussetzung kann als erfüllt angesehen werden, wenn die betriebliche Tätigkeit innerhalb eines Jahres nach der Lieferung oder Fertigstellung des WG begonnen wird (BMF v. 16. 6. 82, BStBl. I S. 571 u.v. 31. 12. 86, BStBl. I 1987 S. 54 Tz. 18).

**Unwirksamkeit des Anschaffungsgeschäfts** steht der Zurechnung des betreffenden WG zum AnlVerm. nicht entgegen (glA *Goerdeler/W. Müller*, WPg. 1980 S. 317 zu BGH v. 31. 10. 78 KZR 5/77, DB 1979, S. 540 = BB 1979 S. 387 = NJW 1980 S. 183).

**Wert eines Wirtschaftsguts:** Er ist für die Zugehörigkeit zum Anl- oder UmlVerm. uE idR unerheblich.

GlA *Albach*, StJb. 1973/74 S. 277 gegen BFH v. 8. 10. 70 IV R 125/69, BStBl. II 1971 S. 51 betr. Werkzeuge; aA auch BFH v. 31. 3. 77 V R 44/73, BStBl. II S. 684: Für Zugehörigkeit zum AnlVerm. kann es sprechen, wenn ein WG aufgrund seines Wertes weder leicht noch in kurzer Zukunft veräußert werden kann.

Auch auf WG von verhältnismäßig geringem Wert kann die Begriffsbestimmung des AnlVerm. (s. Anm. 253) zutreffen, wie § 6 Abs. 2 bestätigt; s. zB Anm. 265 „Leergut“.

**Zweckwidmung:** Wie sich aus der Bestimmung des Begriffs „Anlagevermögen“ (s. Anm. 253) ergibt, ist die Zweckbestimmung eines WG für seine Zugehörigkeit zum AnlVerm. oder UmlVerm. maßgebend; ein WG gehört zum AnlVerm., wenn der Stpfl. es dazu bestimmt hat, dem Betrieb durch Gebrauch zu dienen. Die Verwirklichung dieses subjektiven Tatbestandsmerkmals ist anhand objektiver, nachvollziehbarer Merkmale zu beurteilen, dh. anhand von Umständen, durch die der Wille des Stpfl. in Erscheinung getreten ist, es sei denn, daß das WG schon seiner Art nach dem Geschäftsbetrieb nur durch Gebrauch dienen kann. *Hilfsmittel zur Erkenntnis* der Zweckwidmung eines WG sind danach besonders: die Art des WG, die Art seiner Verwendung, die Dauer seiner Verwendung, die Art des Unternehmens und uU seine Bilanzierung (vgl. BFH v. 5. 2. 87 IV R 105/84, BStBl. II S. 448, 450). Über die Absicht der Veräußerung s. Anm. 259. *Auf Vorrat* angeschaffte oder hergestellte WG, die dazu bestimmt sind, später dem Betrieb durch Gebrauch zu dienen (zB Maschinen, die in Erwartung einer Preissteigerung oder Verknappung vorsorglich bereits früher als benötigt angeschafft werden), gehören uE bereits zum AnlVerm., ausgenommen wenn noch ungewiß ist, ob eine Nutzung wirklich erfolgen wird, oder wenn eine (Wieder-) Veräußerung aufgrund eines vorliegenden Überbestandes in Betracht kommt, so daß eine Anwendung des strengen Niederstwertprinzips erforderlich wäre; s. auch Anm. 1255 a über Vorratsanschaffung geringwertiger Wirtschaftsgüter. Über Vorratsanschaffung von Ersatzteilen s. Anm. 265 „Reparaturmaterialien“.

## 262 e) Entscheidung in Zweifelsfällen

**Einander widersprechende Vermutungen** für die Zugehörigkeit eines WG zum Anl.- oder UmlVerm. sind möglich. Bei nicht eindeutig feststellbarer Zweckwidmung ist das Gewicht der Vermutungen nach den Umständen des einzelnen Falls gegeneinander abzuwägen. Eine längere Zugehörigkeit eines WG zum Geschäftsbetrieb wiegt regelmäßig schwerer als seine Bilanzierung unter dem UmlVerm., da diese den Willen des Stpfl. nicht unwiderleglich zum Ausdruck bringt (ähnlich *Uelner*, DStR 1964 S. 672; *R. Thiel*, Übertragung stiller Reserven, 1965 Tz. 60).

**Kaufmännisches Ermessen** in Zweifelsfällen: s. Anm. 253, 265 „Abbruch“, „Grundstücke“. Beispiele für Umwandlung von UmlVerm. in AnlVerm.: Der Stpfl. nimmt Teppiche in Zahlung, um sie zu veräußern, verwendet sie aber nach Eröffnung neuer Büroräume zu deren Ausstattung (BFH v. 29. 7. 66 IV R 151/66, BStBl. III 1967 S. 62; Handelsware wird vom Lager in die eigene Fertigungsanlage überführt (BFH v. 11. 12. 70 VI R 262/68, BStBl. II 1971 S. 198). Umwandlung von AnlVerm. in UmlVerm.: Holz im Wald wird geschlagen (RFH v. 17. 11. 43, RStBl. 1944 S. 50; auch wenn noch nicht aufbereitet, dh. entastet, entwurzelt, geschnitten usw.; anders bei Holznutzungen infolge höherer Gewalt, R 212 Abs. 4 Satz 2 EStR).

263, 264 Einstweilen frei.

## 265 3. ABC zur Abgrenzung Anlagevermögen/Umlaufvermögen

**Abbruch** eines Gebäudes, um den Grund und Boden zu veräußern, macht diesen nach hM zu UmlVerm. (glA *Richter*, StBp. 1976 S. 287; *Richter/Winter*, Gewinn-

übertragungen, 2. Aufl. Rz. 51 a); s. auch „Grundstücke“. Diese Auffassung entspricht der Rspr., nach der die „Herrichtung zum Verkauf“ Übergang in das UmlVerm. bewirkt; s. aber krit. Anm. 259.

**Ärztmuster:** UmlVerm. (BFH v. 20. 10. 76 I R 112/75, BStBl. II 1977 S. 278).

**Anteile:** Sofern Anteile kurzfristig nicht veräußerbar sind, etwa weil kein funktionsfähiger Markt vorliegt, ist AnlVerm. anzunehmen (vgl. *Bieg*, DB 1985 Beil. 24 S. 7; *Reinhard in Küting/Weber*, HdR III. § 247 Rn. 65). Als weiteres Kriterium für die Unterscheidung zwischen UmlVerm. und AnlVerm. wird die Haltefähigkeit genannt (vgl. *Bieg* aaO S. 7; *Reinhard* aaO Rn. 64). Ist bekannt, daß Anteile aufgrund angespannter Liquiditätslage nicht längerfristig gehalten werden können, so ist eine Zuordnung beim UmlVerm. vorzunehmen (*Reinhard* aaO Rn. 64). Ist sowohl die Veräußerungsmöglichkeit als auch die Haltefähigkeit der Anteile gegeben, kommt es auf die Absicht des Stpfl. an, ob ein dauerhafter (längerfristiger) Besitz vorgesehen ist (vgl. *Bieg* aaO S. 7; *Pankow/Gutike* in Beck-BilKomm. II. § 271 Anm. 23; BMF v. 13. 7. 92, DStR S. 1060: „Zweckbestimmung der WG. . . maßgebend“ betr. sog. Deckungsbestand).

► *Anteile an KapGes.* (zB Aktien, GmbH-Anteile), die 6 Jahre zum BV des Stpfl. gehört haben, sind regelmäßig als AnlVerm. anzusehen; so OFD Köln v. 23. 2. 68, StEK EStG § 6 b Nr. 15 (s. R 41 c Abs. 1 Satz 2 EStR 1965 ff.; vgl. auch *Winterberg*, DB 1964 S. 1536); auch Anteile, die nicht unter die „Anteile an verbundenen Unternehmen“ oder die „Beteiligung“ (s. dieses Stichwort) fallen, können unter dem AnlVerm. entweder als Wertpapiere oder als Sonderposten im Rahmen des Finanzanlagevermögens ausgewiesen werden (vgl. *Knop in Küting/Weber*, HdR III. § 266 Rn. 42).

► *Anteile an der PersGes* sind handelsrechtl. idR als AnlVerm. zu beurteilen, wobei meist auch der Beteiligungsbegriff erfüllt sein dürfte (vgl. *Pankow/Gutike* in Beck-BilKomm., § 271 Anm. 21; *Niehus/Scholz in Meyer-Landrut/Müller/Niehus*, GmbHG-Komm., HGB §§ 238–335 Rdn. 401; *IdW*, HFA-Stellungnahme 1/1991, WPg. 1991 S. 334; *Bieg* in HdR, 3. Aufl. § 271 Rn. 35: Ausweis unter Finanzanlagen, da kurzfristige Veräußerungsmöglichkeit grundsätzlich nicht besteht). *Steuerrechtlich* sind Anteile an PersGes. dagegen nicht als selbst. WG, sondern als (ideelle) Anteile an den einzelnen WG des Gesellschaftsvermögens zu behandeln (vgl. BFH v. 25. 4. 85 IV R 83/83, BStBl. II 1986 S. 350; v. 23. 1. 86 IV R 335/84, BStBl. II S. 623; v. 25. 2. 91 GrS 7/89, BStBl. II S. 691, 700), so daß die Zuordnung zum AnlVerm. oder UmlVerm. sich nach den einzelnen WG richten würde. In der Praxis werden allerdings die Anteile an einer PersGes. mit dem jeweiligen Kapitalkonto in der PersGes. nach der sog. Spiegelbildmethode angesetzt (vgl. hierzu kritisch *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und UnternehmensStR, 9. Aufl. S. 225 f.; zur Methode s. *Weber, E.*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Beteiligungen, Düss. 1980, S. 102 ff.).

Es gibt allerdings inzwischen auch im steuerrechtlichen Schrifttum vermehrt Stimmen, die in Anlehnung an die hM des Handelsrechts auch im Hinblick auf den Erwerb oder die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen an PersGes. die Beteiligung als WG betrachten (vgl. *Gschwendtner*, DStR 1993 S. 817, 822 f.; *Reiß in Kirchhof/Söhn*, § 16 Rz. C 27 ff.; BFH v. 4. 12. 90 X R 148/88, BStBl. II 1992 S. 211; offen in BFH v. 30. 3. 93 VIII R 63/91, BStBl. II 1993 S. 707; aA *Schmidt* XIII. § 16 Anm. 81 b). Sollten sich diese Tendenzen bei der Bilanzierung von Anteilen an PersGes. durchsetzen, so wäre auch steuerlich ein Ausweis im AnlVerm. erforderlich. Der Gesellschafter muß danach seinen Anteil am Gewinn bzw. Verlust mit Ablauf des Geschäftsjahrs der PersGes. bilanzieren; es gilt nicht das Zufluß-

prinzip (vgl. *Zimmermann/Reyher/Hottmann*, Die PersGes. im StR, 4. Aufl. 1994 S. 339 ff. mit Beispiel).

► *Anteile an Genossenschaften*: s. „Beteiligung“.

► *Eigene Anteile an KapGes.* rechnen entsprechend § 266 Abs. 2 Aktivseite B. III. 2. HGB (früher § 151 Abs. 1 AktG 1965) zum UmlVerm. (Nds. FG v. 30. 4. 74; EFG S. 513, rkr.: AnlVerm. nur in Ausnahmefällen, wobei bei AG die Beschränkungen nach § 71 AktG zu beachten sind; FinVerw., StEK EStG § 6 b Nr. 8 = DB 1966 S. 1452 = BB 1966 S. 1091).

► *Anteile an Versicherungsunternehmen* können gliederungstechnisch entsprechend dem für Versicherungsunternehmen geltenden Formblatt sowohl dem Anl.- als auch dem UmlVerm. zugerechnet werden, da das Formblatt bei Kapitalanlagen keine Unterscheidung zwischen Anl.- und UmlVerm. trifft; für die Bewertung von Anteilen greift die Spezialvorschrift des § 56 VAG ein, nach der die Bewertung von Anteilen bei Versicherungsunternehmen nach den Vorschriften über die Bewertung des Umlaufvermögens zu erfolgen hat (vgl. *Fricke*, Die nichtversicherungstechnischen Posten des Jahresabschlusses, in *IdW* [Hrsg.], Rechnungslegung und Prüfung der Versicherungsunternehmen, 3. Aufl. 1989); zum Deckungsstock gehörende Anteile an KapGes. gehören nach Auffassung der FinVerw. – schon nach bisherigem Bilanzrecht – bei *Lebensversicherungs- und Krankenversicherungsunternehmen* zum UmlVerm. FinVerw., EStG § 6 b Nr. 6; s. näher *Knocker*, WPg. 1975 S. 646; s. auch „Wertpapiere“.

► *Beherrschung*: Anteile einer beherrschten AG an einer herrschenden oder an einer an der AG mit Mehrheit beteiligten KapGes. oder bergrechtlichen Gewerkschaft gehören idR zum UmlVerm.; nur in Ausnahmefällen dürfte eine Zuordnung zum AnlVerm. möglich sein (vgl. *Richter/Geib*, WPg. 1987 S. 192 f.; *Pankow/Gutike* in Beck-BilKomm. II. § 266 Anm. 73–75; nach *Knop* in *Kütting/Weber*, HdR III. § 266 Rn. 85 ist ein Ausweis im UmlVerm. wünschenswert, jedoch nicht zwingend; *ADS V.* § 266 HGB Tz. 75 uU auch AnlVerm. möglich).

**Ausleihungen**: s. „Forderungen“.

**Ausstellungsgegenstände**: s. auch „Musterkollektion“, „Musterküchen“, „Schaufensterauslagen“, „Tapetenbücher“, „Vorführrwagen“: AnlVerm., wenn sie dazu bestimmt sind, dem Betrieb durch Werbung und dergl. zu dienen; dem steht nach der bisher hM nicht entgegen, daß von vornherein die Absicht besteht, sie später zu veräußern. Dies gilt zB dann, wenn WG während einer Ausstellung zum Verkauf bereitstehen, allerdings erst nach der Ausstellung an einen Abnehmer ausgeliefert werden können (BFH v. 31. 3. 77 V R 44/73, BStBl. II S. 684 betr. Musterhäuser eines Herstellers von Fertighäusern – gg. EFG 1973 S. 356 u. FinVerw.) oder wenn Ausstellungsgegenstände fest installiert sind (FG München v. 28. 9. 79, EFG 1980, S. 142, rkr.; vgl. *Pankow/Reichmann* in Beck-BilKomm. II. § 247 Anm. 354). UE ist bei Zuordnung zum AnlVerm. nach Erfüllung des Ausstellungszwecks bei Veränderungen (Umbauten) bzw. der Bereitstellung zu Veräußerungszwecken ein Wechsel der Vermögensart zum UmlVerm. anzunehmen.

Nach aA bewirkt die Absicht des späteren Verkaufs bereits Zugehörigkeit zum UmlVerm. (so neuerdings BFH v. 2. 2. 90 III R 165/85, BStBl. II 706 betr. „Test“-Mietvertrag; diese Rspr. ist uE hier analog anwendbar, da das Kriterium der dauerhaften Nutzung bei Verkaufsabsicht von Ausstellungsgegenständen von Anfang an nicht erfüllt ist (aA früher hier bis Lfg. 148); nach *Pankow/Reichmann*, aAO sind „längerfristig aufgestellte Ausstellungsstücke nur dann Gegenstände des UmlVerm., wenn der Händler bei sich bietender Gelegenheit auch aus diesem

Bestand zu verkaufen pflegt“; AnlVerm. nur bei Benutzung grundsätzlich bis zum Verschleiß.

S. hierzu auch BFH v. 30. 9. 58 I 98/57, StRK EStG § 6 Abs. 2 R 15 in Best. v. EFG 1957 S. 155; FG München v. 16. 6. 54, EDStZ S. 357; betr. Möbeleinzelhändler FG Berlin v. 11. 5. 76, EFG 1977 S. 2, rkr. u. OFD Düss. v. 13. 8. 64, StEK EStG § 6 Abs. 2 Nr. 5 = DB S. 1170 = BB S. 1203 = Bp.-Kartei OFD Düss., Köln u. Münster, DB 1965 S. 991 u. 1343.

**Baumschule** (s. auch „*Pflanzenanlagen*“): Sie ist eine Pflanzung, die nach einer bestimmten Kulturzeit einen einmaligen Ertrag liefert, der zum Verkauf bestimmt ist. Die Pflanzen gehören daher nach hM zum AnlVerm.

Andeutend BFH v. 14. 3. 61 I 17/60 S, BStBl. III S. 398; dann BFH v. 3. 12. 70 IV R 170/67, BStBl. II 1971 S. 321; BMF v. 5. 5. 77, BStBl. I S. 253 Tz. 62 u. v. 15. 12. 81, BStBl. I S. 880 Tz. 3.2; BMF v. 18. 4. 86, BStBl. I S. 262; BFH v. 7. 2. 85 IV R 56/82, BFH/NV 1986 S. 664; Nds. FG v. 11. 1. 94, EFG S. 560 mwN, rkr.

**Bausparvorratsvertrag**, den ein Kreditinstitut zur späteren Veräußerung an einen Kunden abschließt, gehört zum UmlVerm. (BFH v. 9. 7. 86 I R 218/82, BStBl. II 1987 S. 14).

**Beteiligung** (s. auch „*Anteile*“): entsprechend ihrem Begriff (s. Anm. 790) grundsätzlich AnlVerm., zB die B. als *stiller Gesellschafter*, auch als atypischer (BFH v. 28. 1. 76 IV R 209/74, BStBl. II S. 288). Die Höhe der Anteile (die Quote der Beteiligung am Gesellschaftskapital) kann Anhaltspunkte für die Frage geben, ob Anteile handelsrechtlich eine Beteiligung bilden und steuerlich zum AnlVerm. gehören. Die handelsrechtliche Vermutung, daß Anteile an einer KapGes. von mehr als 20 vH eine Beteiligung bilden (§ 271 HGB; nach § 152 Abs. 2 AktG 1965: 25 vH), spricht auch steuerlich für AnlVerm.; die Vermutung galt nach der früheren aktienrechtlichen Regelung aber nicht, wenn dem Anteilseigner die Absicht fehlt, die Beteiligung dauernd seinem Geschäftsbetrieb dienen zu lassen, wobei allerdings an die Widerlegung der Beteiligungsvermutung strenge Kriterien zu legen sind; nach BGH v. 9. 2. 87 II ZR 119/76 (BGHZ 101 S. 1 ff., hier S. 14 = AG S. 344 ff. = BB S. 1777 ff. gegen OLG Frankf. v. 15. 4. 86, AG S. 233 = BB S. 1129 sowie LG Frankf. v. 4. 7. 84, BB 1985 S. 163) begründet die Branchenfremdheit von Anteilen nicht die Widerlegung der Beteiligungsvermutung. Inwiefern für die Annahme als UmlVerm. und somit für die Widerlegung der Beteiligungsvermutung nach § 271 Abs. 1 Satz 3 HGB zusätzlich das „Kriterium der kurzfristigen Veräußerungsmöglichkeit“ erfüllt sein muß (so *Bieg*, DB 1985 Beil. 24 zu Heft 41, S. 7 f.; *ders.* in *Kütting/Weber*, HdR III. § 271 Rn. 33 ff.; aA *Scheffler* in *Beck-HdR*, B213 Rz. 73 ff.) ist von der Rspr. noch nicht geklärt. Fehlt es an einer Veräußerungsmöglichkeit aufgrund eines fehlenden Marktes oder ist aufgrund eines zu erwartenden Preisverfalls nicht mit einer Veräußerung zu rechnen, so ist uE ein Ausweis beim UmlVerm. nicht gerechtfertigt. Von einer weiten Auslegung des Beteiligungsbegriffs geht auch BFH v. 16. 3. 89 IV R 133/86 (BStBl. II S. 737) aus, wonach eine Beteiligung iSd. § 19 GewStDV bei einem dauernden Aktienbesitz eines Kreditinstituts auch dann angenommen wird, „wenn die Voraussetzungen einer Beteiligung im Sinne des Handelsrechts nicht erfüllt sind.“

► *Genossenschaftsanteile* sind seit dem BiRiLiG nach § 271 Abs. 1 Satz 5 HGB nicht mehr den Beteiligungen, sondern den Wertpapieren des AnlVerm. zuzuordnen (vgl. *Pankow/Gutike* in *Beck-BilKomm.* II. § 271 Anm. 10 u. § 266 Anm. 81; zur früheren Rechtslage s. RFH v. 9. 2. 27, RStBl. S. 124).

► *Bei einem Handel mit Beteiligungen* gehören diese zum UmlVerm. (*ADS* V. § 247 HGB Tz. 125; *Mellerowicz* in *Großkomm.* AktG III. § 152 Anm. 2).

► Zur Frage, ob eine *kartellrechtlich unwirksame* Beteiligung AnlVerm. bilden kann, vgl. LG Düss. v. 8. 4. 76, BB S. 1286; BGH v. 31. 10. 78 KZR 5/77, AG 1979 S. 137 = DB 1979 S. 540 = BB 1979 S. 387.

**Betriebseinstellung** (s. auch „*Konkurseröffnung*“, Anm. 259 über stillgelegte WG und über Wechsel zwischen Anl.- und UmlVerm.): Sie beendet allein nicht die Zugehörigkeit zum AnlVerm. (glA *ADS* V. § 247 HGB Tz. 125; offengelassen durch BFH v. 26. 3. 71 VI R 285/69, BStBl. II S. 582, bejahend die Vorinstanz). Der Stpfl. hat ein Wahlrecht, wie er die Liquidation seines Betriebs durchführen will. Erklärt er ausdrücklich den Willen, den Betrieb aufzugeben, so werden die – nicht veräußerten – WG des Betriebs damit in sein Privatvermögen überführt; ohne eine ausdrückliche Betriebsaufgabe bleiben die WG Betriebsvermögen (BFH v. 12. 3. 64 IV 107/63 U, BStBl. III S. 406; s. auch § 16 Anm. 420). Auch bei Verpachtung des Betriebs hat der Stpfl. ein Wahlrecht, den Betrieb als fortgeführt oder als aufgegeben zu behandeln. Bei Betriebseinstellung ohne Betriebsaufgabe bleiben die WG grundsätzlich derjenigen Vermögensart – Anl.- oder UmlVerm. – zugehörig, der sie vor Betriebseinstellung zuzuordnen waren. Wenn die Nutzung eines WG – etwa aufgrund von Stilllegungsplänen – nicht mehr möglich ist und eine Bereitstellung zum Verkauf erfolgt, liegt ein Wechsel vom AnlVerm. zum UmlVerm. vor; kommt eine (Weiter-)Nutzung aber – in Zukunft – in Betracht, so ist unverändert AnlVerm. anzunehmen (s. Anm. 259 mwN).

**Bodenschätze:** AnlVerm., auch wenn in Ausbeutung befindlich (BFH v. 23. 6. 77 IV R 17/73, BStBl. II S. 825; s. Anm. 253 über Gebrauch der Wirtschaftsgüter); auch als ungeforderte Rohstoffe dienen sie der künftigen, dauerhaften Nutzung und gehören daher zum AnlVerm. (*Reinhard in Küting/Weber*, HdR III. § 247 Rn. 84).

**Brennstoffelemente** in Reaktoren von Kernkraftwerken: UmlVerm. (FG Ba.-Württ. v. 23. 2. 73, EFG S. 244, rkr.; BMF v. 18. 12. 73, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 2 Nr. 39 = DB S. 2486 = BB 1974 S. 25 = FR 1974 S. 38; BMF v. 10. 10. 74, StEK UStG 1967 § 30 Nr. 171; ältere gegenteilige Anweisungen sind überholt); für Mischposition (Ausweis) zwischen Anl.- u. UmlVerm. *Reinhard in Küting/Weber*, HdR III. § 247 Rn. 80, wobei jedoch bewertungsrechtlich bei mehrjähriger Einsatzdauer eine Zuordnung zum AnlVerm. zu rechtfertigen ist, „da die Brennelemente quasi konstruktiver Bestandteil der nuklearen Dampferzeugungsanlage sind“ (ebenda).

**Container:** s. „*Leergut*“.

**Dauerkulturen:** s. „*Baumschule*“, „*Pflanzenanlagen*“.

**Dienstfahrzeuge** bei Kfz.-Herstellern (Pkw. aus eigener Produktion, die vom Hersteller seinen Arbeitnehmern zur Verfügung gestellt und regelmäßig nach einer Kilometerleistung von 6 000 km bis höchstens 12 000 km als Gebrauchtwagen veräußert werden), sind nach Ansicht der FinVerw. UmlVerm. Sie bilden dagegen uE AnlVerm., wenn sie dem Betrieb länger (zB länger als ein Jahr) und auf unbestimmte Zeit dienen sollen, zB als Dienstfahrzeuge leitender Angestellter (glA *Offerhaus*, StBp. 1975 S. 116). Konkurrenzfahrzeuge sind stets dem AnlVerm. zuzurechnen (BMF v. 17. 8. 75, StEK EStG § 5 Bil. Nr. 30 = BB S. 1096 = FR S. 502 = FinMin. NRW u. Bayern v. 10. 9. 75, StEK EStG § 4 BetrVerm. Nr. 20 = DB S. 1964).

**Druckvorlagen** einer Druckerei: s. „*Formen*“, „*Lithographien*“.

**Eigentumswohnungen** bei gewerblichem Grundstückshandel UmlVerm. (BFH v. 26. 11. 74 VIII R 61–62/73, BStBl. II 1975 S. 352); s. aber auch Anm. 259 über Wechsel zwischen Anl.- und UmlVerm.

**Elektrolyten** (zur Veredelung metallischer Oberflächen erforderliche Badeflüssigkeit): Im Fall BFH v. 9. 6. 66 I 38/64 (StRK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 2 R. 154) hatte der BFH UmlVerm. angenommen, weil die Elektrolyten keine Transportfunktion besaßen. Als bloße Leitflüssigkeit zum Transport von der Anode zur Kathode bilden Elektrolyten dagegen AnlVerm. (BFH v. 11. 4. 86 III R 128/80, BStBl. II S. 551).

**Erbbaurecht:** grundsätzlich AnlVerm. (BFH v. 4. 6. 91 X R 136/87, BStBl. II 1992 S. 70, 71).

**Ersatzteile:** s. „Reparaturmaterialien“.

**Feldinventar** und **stehende Ernte** eines landwirtschaftlichen Betriebs: UmlVerm. (BFH v. 30. 1. 86 IV R 130/84, BStBl. II S. 399; aA hier noch bis Lfg. 148).

#### Filme:

► *Beim Hersteller* behandelt BFH v. 25. 2. 55 III 187/51 U (BStBl. III S. 96) Filme als AnlVerm.; nach BFH v. 18. 8. 59 I 137/58 U (BStBl. III S. 430) handelt es sich aber „zumindest um einen Grenzfall zwischen Anlage- und Umlaufvermögen“. Demgegenüber sollen fertige Filme, Kopien und Reklamematerial nach BMF v. 23. 4. 68 (StEK UStG 1967 § 28 Nr. 32) zum UmlVerm. (Vorratsvermögen) gehören. UE ist je nach der Zweckbestimmung zu unterscheiden: Stellt ein Hersteller Filme her, um sie nach Fertigstellung zu verkaufen, so fallen sie in sein UmlVerm. (vgl. FG Berlin v. 24. 8. 92, EFG 1993 S. 212, NZB eingel.). Sind dagegen die Filme zur lizenzmäßigen, zeitlich und örtlich begrenzten Überlassung an Filmverleiher bestimmt, so sind die Filmrechte dem AnlVerm. des Herstellers zuzurechnen (BFH v. 25. 2. 55 III 187/51 U aaO; Meyer, WPg. 1973 S. 88 gegen Priester, WPg. 1972 S. 581), sofern der Filmverleiher nicht wirtschaftlicher Eigentümer wird (Husemann, Grunds. ordn. Bilanzierung für Anlagegegenstände, 1970 S. 269 mwN).

► *Beim Filmverleiher* fallen die vom Hersteller erworbenen Auswertungslizenzen in das UmlVerm. (insoweit glA BMF v. 23. 4. 68 aaO); die im Eigentum des Filmverleihers stehenden Filme bilden AnlVerm.

Für Behandlung weder als AnlVerm. noch als UmlVerm., sondern als Vermögen eigener Art bzw. als Sonderposten: Ott, WPg. 1955 S. 413; Böttcher, WPg. 1949 S. 73, 1953 S. 227; hiergegen Klinger, NBw. 1954 S. 71; ADS V. § 265 HGB Tz. 69; Budde/Geißler in Beck-BilKomm. II. § 265 Anm. 15; Reinhard in Küting/Weber, HdR III. § 247 Rn. 80; in der Praxis häufig unter Vorräten (UmlVerm.), wobei aber auch ein Sonderposten zwischen AnlVerm. und UmlVerm. möglich ist. Vgl. ferner Ott, Bewertungsfragen in der Filmwirtschaft, 1953; Gebroke, Zur Bilanzierung von Filmvermögen, 1958.

► *Werbefilme* sind AnlVerm. (OFD Saarbr. v. 25. 4. 68, StEK UStG 1967 § 28 Nr. 33).

► *Filme beim Rundfunk:* vgl. BMF v. 2. 3. 70, StEK UStG 1967 § 28 Nr. 57.

**Flaschenkästen** einer Brauerei: Überbestand als UmlVerm., vgl. FG Münster v. 26. 10. 71, EFG 1972 S. 265, rkr.; s. auch „Leergut“.

**Forderungen:** Im Vergleich zu § 151 Abs. 1 Aktivseite II B 3 AktG 1965 ist für Ausleihungen keine bestimmte Laufzeit im HGB vorgesehen. Nach Pankow/Reichmann (in Beck-BilKomm. II. § 247 Anm. 357) dürfte es jedoch „unbestritten sein, daß Ausleihungen mit einer vereinbarten Laufzeit von mindestens vier Jahren (wie gem. § 151 AktG aF) stets Anlagevermögen und mit einer vereinbarten Laufzeit von nicht mehr als einem Jahr stets Umlaufvermögen sind.“ Dabei

kommt es auf die ursprüngliche Laufzeit, also nicht auf die Restlaufzeit an; daraus folgt, daß bei einer Ausleihung mit einer Restlaufzeit von unter einem Jahr eine Umgliederung ins UmlVerm. nicht erfolgen muß (vgl. *Claussen/Korth* in Kölner Komm. zum AktG II Bd. 4 1 Lfg. 1989, § 266 HGB Rn. 65). Bei Forderungen mit einer Laufzeit zwischen einem und vier Jahren ist bei fehlenden objektiven Kriterien für die Zuordnung beim Anl.- oder UmlVerm. auf die subjektive Absicht des Stpfl. abzustellen (vgl. *Pankow/Reichmann* aaO). Dabei dürften Forderungen, die aus einem Lieferungs- oder Leistungsverhältnis resultieren, regelmäßig – und zwar auch bei einem längeren Zahlungsziel – dem UmlVerm. zuzuordnen sein, es sei denn, daß über eine derartige Forderung eine Darlehensvereinbarung mit Zins- und Tilgungsbestimmung getroffen worden ist (dann AnlVerm.; vgl. *ADS V.* § 266 Tz. 122; *Sarx/Pankow* in Beck-BilKomm. II. § 247 Anm. 76; *Knop* in *Küting/Weber*, HdR III. § 266 Rn. 51). Wenn Kapital dem Empfänger für eine vereinbarte Zeit (zB mehr als ein Jahr) zur Verfügung gestellt werden soll (vgl. ebenda) bzw. wenn eine Darlehensvereinbarung vorliegt, ist uE regelmäßig eine Zuordnung zum AnlVerm. vorzunehmen.

**Formen und Modelle** (s. auch „*Werkzeuge*“; § 5 Anm. 1685): grundsätzlich AnlVerm.

BFH v. 24. 7. 53 III 15/53 S, BStBl. III S. 264; v. 28. 2. 61 I 13/61 U, BStBl. III S. 383; v. 28. 2. 61 I 195/60 U, BStBl. III S. 384; v. 8. 10. 70 IV R 125/69, BStBl. II 1971 S. 51; v. 28. 10. 77 III R 72/75, BStBl. II 1978 S. 115.

Sie bilden aber UmlVerm., wenn sie nur für einen einzigen Auftrag verwendet werden, da sie dann eine ähnliche Funktion wie Betriebsmittel erfüllen.

BFH v. 28. 2. 61 I 195/60 U u. v. 28. 10. 77 III R 72/75 aaO; v. 2. 12. 87 X R 19/81, BStBl. II 1988 S. 502 betr. Schriftmetalle; vgl. dazu *Sauer*, BP 1964 S. 254; Bp.-Kartei OFD Düss., Köln u. Münster, DB 1982 S. 1787.

**Gerüst- und Schalungsteile:** Die im Bau- und Baunebengewerbe verwendeten Gerüst- und Schalungsteile aus Holz, Stahl und anderen Materialien sind steuerrechtlich grundsätzlich zum abnutzbaren beweglichen AnlVerm. zu rechnen (zB BFH v. 29. 7. 66 VI 302/65, BStBl. III 1967 S. 151), zum UmlVerm. nur, soweit sie in das Bauwerk eingebaut werden und darin verbleiben.

**Geschäftswert, Praxiswert:** AnlVerm., auch noch im Zeitpunkt seiner Veräußerung (OFD Düss. v. 10. 2. 84, DB S. 1378).

#### **Grundstücke:**

► *Aufteilung eines Wohngebäudes in Eigentumswohnungen* macht die durch Teilung neu entstehenden Wirtschaftsgüter zu UmlVerm.

So BFH v. 26. 11. 74 VIII R 61–62/73, BStBl. II 1975 S. 352, in Bestät. des FG München v. 8. 2. 73, BB S. 606, vgl. dort *Hertsch*; VerfBeschw. gegen BFH aaO mangels hinreichender Aussicht auf Erfolg nicht zur Entscheidung angenommen, BVerfG v. 1. 7. 75 I BvR 74/75 StRK EStG § 6 b R. 5 = HFR, S. 462; zust. zu BFH aaO *Offerhaus*, StBp. 1975 S. 116; *Schick*, StRK-Anm. EStG § 6 b R. 4; FG Nürnberg. v. 12. 12. 79, EFG 1980 S. 253, rkr.: auch bei kurzfristiger Vermietung.

Bbeauftragt ein Unternehmer eine Maklerfirma zu Verkaufsverhandlung von Gebäudeteilen bzw. Eigentumswohnungen, wobei zuvor eine Teilungserklärung nach § 8 WEG abgegeben wurde, so führt dies zu einer Umwidmung vom AnlVerm. zum UmlVerm. (BFH v. 23. 5. 90 III R 192/85, BFH/NV S. 734/736; hier konkret Teileigentumsanteile).

► *Für die Parzellierung eines unbebauten Grundstücks zwecks Veräußerung* der Parzellen müßte dasselbe gelten wie für die Aufteilung in Eigentumswohnungen, s.o. (glA DStPr. EStG § 6 b Nr. 17; *Meyding*, Inf. 1978 S. 293; aA *Henninger*, RWP 1975 S. 35, DB 1974 S. 18, 1975 S. 1051 u. S. 1485; Bedenken äußerst auch *Söffing*, Inf. 1975

S. 555). Die BReg. hat den BTag über die handelsrechtliche Unrichtigkeit dieser Ansicht und über ihre nachteiligen Auswirkungen unterrichtet (BTDrucks. 8/4035). Die FinVerw. nimmt daher keinen Übergang von AnlVerm. in UmlVerm. an, wenn in Verkaufsabsicht Grund und Boden parzellierte oder das Eigentum an einem Grundstück in Eigentumswohnungen aufgeteilt, aber die bisherige Nutzung bis zur Veräußerung fortgesetzt wird.

BMF u. FinMin. Nds. v. 29. 10. 79, BStBl. I S. 639 = DB S. 2250; *Bordewin*, BB 1979 S. 1597; *a. V.*, DB 1980 S. 42, 1974 S. 18, 1975 S. 1051; s. auch Anm. 259.

► *Unbebaute Grundstücke eines Bauunternehmers*: BFH v. 3. 9. 59 IV 119/58 U (BStBl. III S. 423) läßt die Frage, ob unbebaute Grundstücke eines Bauunternehmers, die zu seinem Betriebsvermögen gehören, weil sie betrieblichen Zwecken dienen, stets und unter allen Umständen UmlVerm. darstellen, dahingestellt; für den Streitfall wird die Frage bejaht, weil der Stpfl. schlüsselfertige Häuser erstellte und die Grundstücke daher zur Wiederveräußerung bestimmt waren. Solche Grundstücke können AnlVerm. werden; hierzu genügt jedoch nicht die bloße Umbuchung, das Grundstück muß vielmehr auch als AnlVerm. benutzt werden (BFH v. 3. 9. 59 aaO). Für UmlVerm. RFH v. 14. 9. 38, RStBl. S. 1066; v. 18. 10. 39, StuW 1940 Nr. 13. Die Grundstücke können zB AnlVerm. werden, wenn sie sich längere Zeit unverkäuflich erweisen und der Stpfl. sich damit begnügt, sie durch Vermietung zu nutzen (FG Hamb. v. 21. 12. 84, EFG 1985 S. 460, rkr.).

► *Grundstückstausch*: Grundstücke, die der Stpfl. erwirbt, um sie im Tausch gegen andere, zwecks Ausbeutung von Bodenschätzen zu erwerbende Grundstücke hinzugeben, gehören zum AnlVerm. (glA *Sauer*, BP 1971 S. 60).

► *Bei gewerblichem Grundstücksandel* bilden die zur Veräußerung bestimmten Grundstücke Umlaufvermögen (FinMin. Bayern v. 15. 10. 76, FR S. 610 mit Hinw. auf BFH v. 26. 11. 74 VIII R 61–62/73, BStBl. II 1975 S. 352; DSPr. EStG § 6 b Nr. 26; zum Beginn des gewerblichen Grundstücks Handels s. BFH v. 23. 10. 87 III R 275/83, BStBl. II 1988 S. 293). Betreibt ein *Architekt* gewerblichen Grundstücksandel, so gehören regelmäßig alle Grundstücke zum UmlVerm. Eine Ausnahme gilt für diejenigen Grundstücke, die er eindeutig zum Zweck der Vermögensanlage bebaut hat (BFH v. 16. 1. 69 IV R 34/67, BStBl. II S. 375).

► *Althausbesitz*, den der Stpfl. erwirbt, modernisiert, vermietet und bei günstiger Gelegenheit veräußert, bildet AnlVerm. (BFH v. 17. 3. 81 VIII R 149/78, BStBl. II S. 522).

**Hennen**: Legehennen sind AnlVerm., da sie aufgrund des Eierlegens als Gebrauchsgegenstand genutzt werden; Fleischhennen sind hingegen aufgrund der Veräußerungsabsicht UmlVerm. (BFH v. 30. 4. 85 VIII R 268/81, BFH/NV S. 36).

**Holz**: Wird Holz gefällt, so wird das Holz UmlVerm. (RFH v. 17. 11. 43, RStBl. 1944 S. 50). Wird Holz in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem dazugehörigen Grund und Boden gefällt und veräußert, so handelt es sich beim Verkauf noch um Gegenstände des AnlVerm. (BFH v. 7. 5. 87 IV R 150/84, BStBl. II S. 670, 673); s. auch „Wald“.

**Immaterielle Wirtschaftsgüter**: s. § 5 Anm. 1720.

**Konkurrenzöffnung** (s. auch „Betriebs Einstellung“, Anm. 259 über Stilllegung): beendet nicht die Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter des betreffenden Betriebs zum AnlVerm. (BFH v. 26. 3. 71 VI R 285/69, BStBl. II S. 582; *ADS* V. § 247 HGB Tz. 125), sofern Nutzung noch möglich ist. Werden Wirtschaftsgüter, die unter Eigentumsvorbehalt standen, im Rahmen eines Konkursverfahrens, auf den Eigentümer zum Zwecke der Veräußerung rückübertragen, so liegt mit der Rück-

übertragung kein AnlVerm. mehr vor (BFH v. 26. 2. 87 IV R 61/84, BFH/NV 1988 S. 24).

**Kraftfahrzeuge** (s. auch „Dienstfahrzeuge“, „Omnibusse“, „Vorführwagen“): An Selbstfahrer vermietete oder verkaufte und zurückgekaufte (buy-back-)Kfz. sind AnlVerm. (BFH v. 13. 1. 72 V R 47/71, BStBl. II S. 744 mwN).

Ein Kraftwagen, den ein ArbG seinem Angestellten zur Nutzung überläßt mit der Verpflichtung, das Fahrzeug nach einer bestimmten Zeit zum Restbuchwert zu kaufen, gehört bis dahin zum AnlVerm. des ArbG (FG Rhld.-Pf. v. 2. 10. 78, EFG 1979 S. 258, rkr.). Kein AnlVerm., wenn der Stpfl. neue Kfz. erwirbt, um sie zu exportieren, auch wenn er sie 6 Monate abstellt (BGH v. 21. 6. 83 I StR 222/89, BB S. 1514).

**Leasing:** Ist das Leasing-Gut stl. dem *Leasing-Nehmer* zuzurechnen, so gelten für die Behandlung als Anl.- oder UmlVerm. die allgemeinen Grundsätze; dabei ist aufgrund der Dauer der Nutzung idR AnlVerm. beim Leasing-Nehmer anzunehmen (vgl. *ADS V. § 247 HGB Tz. 129 mwN*). Ist das Leasing-Gut stl. dem *Leasing-Geber* zuzurechnen, so ist die Zuordnung umstritten. Wie beim Filmvermögen des Filmherstellers (s. „*Filme*“) handelt es sich um einen Grenzfall zwischen AnlVerm. und UmlVerm., der nicht eindeutig geklärt ist (vgl. *Kupsch* in *Bonner-HdR § 247 Rz. 18*). Es werden drei Auffassungen vertreten: Ausweis als Umlaufvermögen, als Anlagevermögen oder als gesonderte Position zwischen AnlVerm. und UmlVerm.

Der Ausweis als gesonderte Position zwischen AnlVerm. und UmlVerm. trägt uE der im Rahmen des Jahresabschlusses gewünschten Bilanzklarheit am ehesten Rechnung. Eine gesonderte Position ist nach § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB zulässig, „wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird.“ Für die an die Begriffe AnlVerm. und UmlVerm. anknüpfenden Rechtsfolgen bedarf es dann aber für jede gesetzliche Vorschrift der Entscheidung, die nach dem Sinn und Zweck der anzuwendenden Vorschrift zu erfolgen hat. Dies führt uE idR zur Anwendung der für AnlVerm. geltenden Vorschriften, insbes. hinsichtlich laufender AfA und Gewährung von Investitionszulagen (äußerliche Trennung zwischen UmlVerm. und AnlVerm. erforderlich, sofern ein Unternehmen Produkte sowohl veräußert als auch verleast; vgl. *FG Berlin v. 7. 9. 88, EFG 1989 S. 270, rkr.*). Dies gilt insbes. dann, wenn das Leasingverhältnis als längerfristiges Mietverhältnis (ohne Kaufoption des Leasingnehmers) gestaltet ist oder wenn mit einer Weitervermietung an Dritte zu rechnen ist (vgl. *BFH v. 24. 1. 90 I R 54/86, BFH/NV 1991 S. 406*). Andererseits kann zB der „Warencharakter“ beim Mobilien-Leasing mit kurzfristigen Leasingverträgen (zB EDV) und einer Veräußerungsabsicht an Dritte eine Anwendung des strengen Niederstwertprinzips geboten erscheinen lassen (s.u.), so daß eine Zuordnung zum UmlVerm. erforderlich wäre.

Im einzelnen:

► *Im Schrifttum herrschte früher die Auffassung vor, Leasing-Güter bildeten UmlVerm. des Leasing-Gebers, da sie nicht zum Gebrauch im eigenen Betrieb bestimmt seien, sondern fremden Betrieben dienten.*

So *Meißicke*, BB 1964 S. 692, 1970 S. 978; kaufmännisches Ermessen: *J. Thiel*, BB 1967 S. 327; *Fink*, *LeasingHdb.* 2. Aufl. 1968 S. 302, 333; *Gessler*, zit. BB 1970 S. 978; *Wagner*, DB 1970 S. 597, 1974 S. 351 f.; *Rau*, DB 1971 Beil. 10 S. 13; *Albach*, StbJb. 1973/74 S. 296 für Hersteller-Leasing; *Jurkat*, BB 1981 S. 1198; *Wichmann*, DB 1983 S. 144. GlA *Uelner* (StbJb. 1971/72 S. 399) jedenfalls bei beweglichen WG: Die Abgrenzung AnlVerm./UmlVerm. rechtfertigt sich ausschließlich aus den unterschiedlichen Bewertungsgrundsätzen, die Vermietung sei regelmäßig nur Ersatz für Veräußerung, die Bewertung müsse daher hier wie

bei zur Veräußerung bestimmten WG erfolgen, dh. nach dem strengen Niederstwertprinzip.

► *Die Rspr. und ein Teil des Schrifttums behandelt Leasing-Güter als AnlVerm.* Dafür spricht, daß die Leasing-Gegenstände zwar in fremden Betrieben eingesetzt werden, aus der Sicht des Leasinggebers jedoch auch dazu bestimmt sind, durch – uU wiederholte bzw. längerfristige – Vermietung dem eigenen Betrieb zu dienen.

Vgl. BFH v. 25. 2. 55 III 187/51 U, BStBl. III S. 96, 98 betr. Filme: Lediglich zum Gebrauch überlassene Gegenstände, zB Hollerithmaschinen, gehörten zum AnlVerm.; v. 2. 5. 61 I 63/60 S, BStBl. III S. 537 u. v. 13. 1. 72 V R 47/71, BStBl. II S. 744 betr. Vermietung von Kfz. an Selbstfahrer; v. 27. 3. 63 I 201/62 U, BStBl. III S. 304 betr. Grubenlampen; v. 1. 10. 70 V R 49/70, BStBl. II 1971, S. 34 betr. technische Anlagen; v. 9. 4. 81 IV R 24/78, BStBl. II S. 481, 483; v. 5. 2. 87 IV R 105/84, BStBl. II S. 448 betr. Hersteller-Leasing von Fahrzeugen; v. 24. 1. 90 I R 54/86, BFH/NV 1991 S. 406; FG Düss./Köln v. 29. 10. 71, EFG 1972 S. 155, rkr.; FG Berlin v. 7. 9. 88, EFG 1989 S. 270, rkr. Im Ergebnis glA BMF v. 30. 1. 68, BStBl. I S. 310 u. v. 23. 12. 69, BStBl. 1970 I S. 167; OFD Hamb. v. 31. 1. 68 u. OFD Saarbr. v. 15. 2. 68, OFD Hann. v. 26. 7. 68, StEK UStG 1967 § 30 Nr. 3 u. 52; OFD Saarbr. v. 25. 4. 68, StEK UStG 1967 § 28 Nr. 33; Ziemann, BB 1970 S. 1476; Curtius-Hartung, StbJb. 1971/72 S. 366; offenbar auch *Bordewin*, RWP 1974 S. 238 sowie *Runge/Domann*, NSt. Leasing Darst. 1 S. 20 insofern, als sie dem L.-Geber AfA zugestehen; *Kormann*, StbJb. 1972/3 S. 244 bei langfristiger Vermietung wie beim Finanzierungs-Leasing, ferner bei sich wiederholender Vermietung; *Albach*, StbJb. 1973/74 S. 296 für Finanzierungs-Leasing; *ADS V. § 247 HGB Tz. 129; IdW*; HFA-Stellungnahme 1/1989, WPg. 1989 S. 625; idR Zuordnung zum AnlVerm., wobei die Besonderheit des Leasingvermögens im Ausweis erkennbar sein muß; *Grewe*, WPg. 1990 S. 162 während der Grundmietzeit regelmäßig AnlVerm., wobei ein gesonderter Ausweis aus Gründen der Bilanzklarheit für notwendig gehalten wird.

► *Für Ausweis als gesonderte Position zwischen AnlVerm. und UmlVerm. Mellerowicz*, Festschrift für Barz S. 425; *Spittler*, Leasing, S. 98; *ADS V. § 265 HGB Tz. 69; Budde/Geißler* in Beck-BilKomm. II. § 265 Anm. 15. Gegen den bilanziellen Ausweis als AnlVerm. spricht vor allem, daß sich Leasing-Gegenstände nicht in die Untergliederungspunkte „Sachanlagen“ (kein unmittelbares Dienen im eigenen Betrieb) und „Finanzanlagen“ einordnen lassen (glA *Jurkat*, BB 1979 S. 36), ferner, daß sie als Objekt der Leistungserbringung eher „Warencharakter“ als die Eigenschaft von Sachanlagevermögen haben.

**Leergut**, das an Abnehmer nicht verkauft, sondern gegen „Pfand“ leihweise überlassen und nach seiner Rückgabe im Betrieb weiterverwendet wird (zB Bierflaschen einer Brauerei) bildet AnlVerm. des Herstellers der Ware (OFD Bremen v. 6. 8. 70; OFD Saarbr. v. 9. 7. 71, StEK UStG 1967 § 28 Nr. 69 u. 76; BMF v. 31. 5. 88, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 61 = DB S. 1294); s. auch § 5 Anm. 2200 „Leergut“. Ebenso bei Vermietung von Leergut BFH v. 29. 11. 72 I R 178/70 (BStBl. II 1973 S. 148) betr. Container. Über den Bestand an Leergut s. „Flaschenkästen“.

**Leihballagen** gehören idR zum AnlVerm. (vgl. *Sarx/Pankow* in Beck-BilKomm. II. § 266 Anm. 105; *Reinhard* in *Kütting/Weber*, HdR III. § 247 Rn. 84; s. auch „Leergut“).

**Lithographien** (s. auch „Formen“, „Werkzeuge“): Aufwendungen für L., die erst nach dem Bilanzstichtag zum Auflagendruck verwendet werden, sind als zum UmlVerm. gehörende Betriebsmittel zu aktivieren (FG München v. 27. 8. 69, EFG 1970 S. 116, rkr.).

**Miete** (s. auch „Leasing“): Wird ein Wirtschaftsgut, das bereits im Zeitpunkt seiner Anschaffung oder Herstellung zur Veräußerung bestimmt ist, bis zur Veräußerung für kurze Zeit vermietet, so soll es dadurch nicht zum AnlVerm. werden (so OFD Düss. v. 14. 1. 69, StEK UStG 1967 § 30 Nr. 56). Auch im Rahmen eines „Test“-Mietvertrages auf die Dauer von 6 Monaten, wobei die

geleisteten Mietzahlungen beim Erwerb durch den Kunden auf den Kaufpreis angerechnet werden, gehören die Wirtschaftsgüter von Anfang an zum UmlVerm. (BFH v. 2. 2. 90 III R 165/85, BStBl. II S. 706 betr. Fernsehgeräte). Nach einer anderen Auffassung der FinVerw. ist ein vermietetes Wirtschaftsgut, das schon bei der Anschaffung oder Herstellung zur Veräußerung vorgesehen ist, AnlVerm., ohne daß es auf die voraussichtliche Dauer der Vermietung ankommt; so OFD Münster v. 7. 1. 85 (StEK EStG § 6 Abs. 2 Nr. 30 = BB S. 168) betr. bespielte Videokassetten (sog. Programm-Kassetten), es sei denn, daß für den Erwerb des Eigentums und das Vermietungsrecht gesonderte Preise vereinbart sind; s. auch OFD Saarbr. v. 25. 4. 68 (StEK UStG 1967 § 28 Nr. 33). UE ist BFH v. 2. 2. 90 aaO zuzustimmen, da es nach § 247 Abs. 2 HGB für die Annahme als AnlVerm. auf die dauerhafte Nutzung ankommt; dieses Erfordernis ist jedoch nicht erfüllt, sofern ein Wirtschaftsgut von vornherein zur Veräußerung bestimmt ist und nur vorübergehend vermietet wird, etwa um einen anschließenden Verkauf zu erreichen (aA früher hier bis Lfg. 148); s. auch „Ausstellungsgegenstände“, „Vorführwagen“, „Leergut“; Anm. 253 über Gebrauch durch Vermietung.

**Mieterin- und -umbauten** können nach BFH zur Schaffung von (abnutzbaren) Anlagegütern des Mieters führen (s. § 5 Anm. 1256).

**Modelle:** s. „Formen“

**Musterhäuser:** s. „Ausstellungsgegenstände“

**Musterkollektion** im Tuchhandel: AnlVerm., wenn vom Großhändler an die Kunden unentgeltlich (oder nur gegen Pfandgeld) zum vorübergehenden Gebrauch überlassen, jedoch abschreibbar nach Abs. 2; UmlVerm., wenn gegen Entgelt ohne Rücknahmeverpflichtung überlassen (OFD Düss. u. Köln v. 17. 2. 55, DB S. 252). In der Schmuckwarenindustrie gehören die Verkaufsmuster regelmäßig zum UmlVerm. (FG Stuttg. v. 5. 10. 65, EFG 1966 S. 63, rkr.); s. auch „Ausstellungsgegenstände“.

**Musterküchen:** AnlVerm., wenn sie zu Werbezwecken aufgestellt und fest installiert sind (FG München v. 28. 9. 79, EFG 1980 S. 142, rkr.).

**Omnibusse** eines Personenbeförderungsunternehmens: AnlVerm. (BFH v. 13. 4. 65 I 366/62 U, BStBl. III S. 416).

**Pflanzenanlagen** (s. ferner „Baumschule“, „Wald“):

► **Dauerkulturen**, dh. Anlagen, die während einer Reihe von Jahren regelmäßig Erträge durch zum Verkauf bestimmte Früchte liefern, sind AnlVerm. (vgl. BMF v. 17. 9. 90, StEK EStG § 7 Nr. 704; BMF v. 28. 8. 91, BStBl. I S. 768, 771 Tz. 28); zB Obst-, Reb-, Beeren-, Hopfen-, Spargel-, Rhabarber-, Stauden- und Gehölzanlagen; zum Verkauf bestimmte Pflanzen sind UmlVerm.

S. auch OFD Koblenz v. 20. 7. 71, StEK UStG 1967 § 30 Nr. 93 betr. *Rebanlagen*; RFH v. 11. 5. 27, Slg. Bd. 21 S. 163 betr. *Spargelbeete*; v. 16. 1. 29, StuW Nr. 185; v. 24. 7. 29, RStBl. S. 554 betr. *Korbweidenanlagen*; v. 15. 2. 33, RStBl. S. 778; v. 20. 4. 33, RStBl. S. 638; v. 13. 10. 37, RStBl. S. 1216 betr. *Obstplantage*; v. 4. 1. 39, RStBl. S. 297; v. 11. 10. 39, RStBl. 1940 S. 28; BFH v. 12. 12. 73 I R 163/69, BStBl. II 1974 S. 188 u. v. 30. 11. 78 IV R 43/78, BStBl. II 1979 S. 281 betr. *Rebanlagen*.

► **Dekorationspflanzen:** Zum (abnutzbaren beweglichen) AnlVerm. gehören sog. Dekorationspflanzen in Kübeln oder Töpfen, die nur zur Vermietung bestimmt sind (VerwAnordn. v. 15. 6. 51 Abschn. VII, BStBl. I S. 235).

**Reparaturmaterialien** und **Ersatzteile:** Die bei der Anschaffung oder Herstellung eines WG mitgelieferte oder mithergestellte Erstausrüstung an solchen Teilen gehört zum AnlVerm. (BMF v. 28. 8. 91, BStBl. I S. 768, 771 Tz. 26; aA FG Berlin v. 26. 1. 72, EFG S. 411, aufgehoben; *Blümlich/Ehmcke*, § 6 Rz. 1088

„Ersatzteile“). Spezialreserveteile, die nur bei bestimmten Anlagen oder Maschinen verwandt (eingebaut) werden können, werden in der Praxis idR dem AnlVerm. zugeordnet, während allgemeine Reparaturmaterialien dem UmlVerm. als Vorräte zugerechnet werden (vgl. *ADS V* § 266 HGB Tz. 53 u. 103; *Reinhard in Küting/Weber*, HdR III. § 247 Rn. 84; *Pankow/Reichmann* in Beck-BilKomm. II. § 247 Anm. 352; *Schmidt/Glanegger XIII*. § 6 Anm. 6 c). Allgemeine, als Vorrat bereitliegende Ersatzteile, die nicht die Erstausrüstung betreffen, gehören zum UmlVerm.; zur Diskussion der Abgrenzung s. *Diselkamp*, StbJb. 1988/89 S. 148 f. **Beispiel:** Ein nachträglich erworbener Satz Winterreifen für ein zunächst nur mit Sommerreifen bestücktes Kfz. gehört als Erstausrüstung zum AnlVerm., ebenso umgekehrt ein nachträglich erworbener Satz Sommerreifen, nicht dagegen Ersatz für verbrauchte Reifen (FG Berlin v. 23. 2. 72, EFG S. 271, rkr.).

Zur Rspr. sowie zum bisherigen Recht s.: BFH v. 9. 3. 67 IV R 149/66 Ziff. 6, BStBl. III S. 238; v. 17. 5. 68 VI R 232/67, BStBl. II S. 568; OFD Saarbr. v. 21. 1. 74, StEK UStG 1967 § 30 Nr. 150 = BB S. 411; für Zurechnung zum AnlVerm. *Mellerowicz* in Großkomm. AktG III. § 152 Anm. 2; idR auch *ADS IV*. § 152 Tz. 5; für teilweise Zuordnung von Ersatzteilen zum Anl- oder UmlVerm. *Bayer*, DB 1956 S. 189; *Schindele*, StBp. 1968 S. 145, abgesehen von der zum AnlVerm. gehörenden Erstausrüstung. Vgl. auch *Münch*, DB 1968 S. 2108. *Über Ersatzteile bei Verkehrs- und Versorgungsbetrieben* von Körperschaften des öfftl. Rechts vgl. OFD Saarbr. v. 20. 2. 68, StEK UStG 1967 § 28 Nr. 27 = BB S. 415; dazu allerdings *Knop*, UStR 1969 S. 65.

**Reproduktionen:** s. „*Formen*“, „*Lithographien*“, „*Werkzeuge*“.

**Schaufensterauslagen** von Einzelhändlern: regelmäßig UmlVerm. (glA *Mittelbach*, Inf. 1957 S. 322); s. aber auch „*Ausstellungsgegenstände*“.

**Schriftmetalle** einer Druckerei gehören als Rohstoff zum UmlVerm. (BFH v. 2. 12. 87 X R 19/81, BStBl. II 1988 S. 502); s. auch „*Formen*“, „*Werkzeuge*“.

**Schutzbekleidung:** Vorräte an Sch. für die Arbeitnehmer (Schutzhelme, Schutzbrillen, Gummistiefel, Handschuhe usw.) sind als UmlVerm. anzusehen (BMF v. 1. 7. 69, BStBl. I S. 364).

**Sicherungsübereignung** ändert nichts an der Zugehörigkeit zum AnlVerm. (BFH v. 26. 3. 71 VI R 285/69, BStBl. II S. 582).

**Stanzwerkzeuge:** s. „*Werkzeuge*“, „*Formen*“.

**Stilllegung:** s. „*Betriebsstilllegung*“ u. Anm. 259.

**Tapetenbücher** eines Tapetengeschäfts verlieren ihren Charakter als WG des AnlVerm. nicht dadurch, daß sie Dritten unentgeltlich unter Eigentumsvorbehalt übergeben werden, um dort dem Zweck des Unternehmens zu dienen (BFH v. 25. 11. 65 IV 299/63 U, BStBl. III 1966 S. 86).

**Tiere, Vieh:** s. Anm. 730; s. auch „*Hennen*“.

**Tonträger**, die in einem Unternehmen der Schallplattenindustrie hergestellt werden, sind immaterielle WG des AnlVerm. (BFH v. 28. 5. 79 I R 1/76, BStBl. II S. 734).

**Vorführmaschinen und -anlagen:** s. „*Vorführwagen*“ (vgl. *Strunz*, StBp. 1987 S. 183).

**Vorführwagen** eines Kraftfahrzeugherstellers (s. auch „*Ausstellungsgegenstände*“): nach der Rspr. AnlVerm., wobei die Art des Dienens und nicht die Dauer der Verwendung entscheidend ist; so RFH v. 17. 3. 37 (RStBl. S. 955); BFH v. 31. 3. 77 V R 44/73 (BStBl. II S. 684); v. 17. 11. 81 VIII R 86/78 (BStBl. II 1982 S. 344); auch die FinVerw. nimmt entgegen ihrer früheren Auffassung AnlVerm. an (StEK EStG § 4 BetrVerm. Nr. 39). UE ist bei der „Art des Dienens“ von Anfang an auf die dauerhafte Zweckbestimmung abzustellen. Ist von Anfang an bei Vorführwa-

gen, insbes. bei sog. Tageszulassungen, bekannt, daß eine Veräußerung erfolgen soll und ist das Dienen als Vorfühswagen nur sehr kurzfristig (zB kürzer als drei Monate), so dominiert uE der Veräußerungszweck den Gebrauch des Dienens mit der Folge, daß UmlVerm. anzunehmen ist (aA *ADSV*. § 247 HGB Tz. 118). Je länger ein Vorfühswagen der Verkaufsförderung dient, um so stärker sind die Anhaltspunkte für eine Zuordnung zum AnlVerm. (vgl. hierzu *Strunz*, StBp. 1987 S. 183), zumal bei längerer Nutzung (zB mehr als ein Jahr) auch aufgrund der Wertminderung durch die Nutzung eine planmäßige Abschreibung erforderlich ist; bei Zuordnung zum AnlVerm. kann bei Erfüllung des Gebrauchszwecks ein Wechsel der Vermögensart zum UmlVerm. bei Bereitstellung zum Verkauf erforderlich sein, und zwar insbes. dann, wenn für Zwecke der Veräußerung Wartungs-, Reparatur- oder Umbauarbeiten erforderlich werden (dies gilt auch für Vorführmaschinen und -anlagen).

**Vorräte:** Der sog. „Eiserne Bestand“ (Minimalbestand) an Vorräten gehört zum UmlVerm. (vgl. *Reinhard* in *Kütting/Weber*, HdR III. § 247 Rn. 84); s. ferner „*Reparaturmaterialien*“; zur Vorratsanschaffung s. Anm. 261 „*Zweckwidmung*“.

**Wald** eines forstwirtschaftlichen Betriebs ist AnlVerm. (RFH v. 11. 12. 29, RStBl. 1930 S. 213 u. 214; s. Anm. 741–744); nicht der einzelne Baum, sondern der räumlich oder sachlich abgegrenzte Waldbestand bildet ein Wirtschaftsgut (RFH v. 3. 2. 32; Slg. Bd. 30 S. 180 = Kartei EStG 1925 § 26 Abs. 1 R. 3–4; v. 12. 5. 37, RStBl. S. 996); s. auch „*Holz*“.

**Werbeartikel** (Kataloge, Prospekte und dgl., die zum Verbrauch bestimmt sind): UmlVerm., sofern bilanzierungsfähig (vgl. *Reinhard* in *Kütting/Weber*, HdR III. § 247 Rn. 84); s. auch „*Ärzttemuster*“, „*Ausstellungsgegenstände*“, „*Leibemballagen*“, „*Musterkollektion*“, „*Musterküchen*“, „*Tapetenbücher*“.

**Werkzeuge:** Schrifttum s. § 5 Anm. 1080; *Römer*, BB 1981 S. 588. Die Zuordnung zum AnlVerm. oder UmlVerm. ist danach zu entscheiden, ob die Werkzeuge zum mehrmaligen Einsatz – also zum Gebrauch – zur Verfügung stehen oder ob sie sich während eines Auftrags verschleifen bzw. wenn bei einem Spezialwerkzeug aufgrund der besonderen Beschaffenheit nur eine einmalige Verwendung in Betracht kommt (vgl. *Pankow/Reichmann* in Beck-BilKomm. II. § 247 Anm. 352; *Kupsch* in Bonner HdR, § 247 Rz. 11 f.).

Nach bisher geltendem Bilanzrecht rechnete BMF v. 1. 7. 69 (BStBl. I S. 364) Werkzeuge grundsätzlich zum AnlVerm., auch Kleinwerkzeuge (Schraubenschlüssel, Sägen, Handbohrer, Hacken, Schaufeln und dgl.), ferner die Erstausrüstung der Maschinenwerkzeuge (wie Bohrer, Fräser, Nadeln, Sägeblätter usw.), die in technischer Verbindung mit Werkzeugmaschinen oder anderen Anlagen genutzt werden (glA *Sauer*, StBp. 1964 S. 254; *Strunz*, StBp. 1987 S. 182). „Die Vorräte an diesen Maschinenwerkzeugen sind dabei nur insoweit dem Vorratsvermögen zuzurechnen, als sie zum Ersatz von verbrauchten oder beschädigten Stücken bestimmt sind und nicht lediglich zum Einsatz bei einem Wechsel der zu fertigenden Erzeugnisse bereitgehalten werden“ (BMF v. 1. 7. 69 aaO). Solche Vorräte werden mit ihrem Einbau zur Nutzung im Betrieb AnlVerm. (OFD Saarbr. v. 24. 1. 74, StEK UStG 1967 § 30 Nr. 150 = BB S. 411); auch BFH v. 28. 2. 61 I 13/61 U, BStBl. III S. 383 „geht davon aus“, daß Maschinenwerkzeuge zum AnlVerm. gehören, aber „ohne zu diesen Fragen abschließend Stellung zu nehmen“; *Pankow/Reichmann* aaO: AnlVerm. als Spezialreserveteile und Ersatzteile, wobei eine Aktivierung zusammen mit den Anlagen bzw. Maschinen erfolgen muß. UE ist BMF v. 1. 7. 69 aaO betr. der Zuordnung von Kleinwerkzeugen zum AnlVerm. nur dann zuzustimmen, sofern sie mehrmalig genutzt werden (s.o.).

Wenn Kleinwerkzeuge hingegen sofort bzw. während eines Auftrags verbraucht werden, so liegt UmlVerm. vor (so schon zum alten Bilanzrecht: *ADS* IV. § 151 Tz. 78; zum neuen Bilanzrecht s. *Kupsch* in *Bonner-HdR*, § 247 Rz. 12; *Pankow/Reichmann* aaO; ebenso *ADS* V. § 266 HGB Tz. 57 für kurzlebige Werkzeuge, die sich mit der Ausführung eines Auftrags verbrauchen). BFH v. 28. 2. 61 I 195/60 U (BStBl. III S. 384) betr. Stanzwerkzeuge u. v. 28. 10. 77 III R 72/75 (BStBl. II 1978 S. 115) betr. Reproduktionen und Lithographien rechnen Werkzeuge und Formen, die sich „bei der Durchführung eines Auftrags in verhältnismäßig kurzer Zeit wirtschaftlich oder technisch verbrauchen“ (BFH v. 28. 10. 77 aaO) zum UmlVerm. (s. auch BFH v. 2. 12. 1987 X R 19/81, BStBl. II 1988 S. 502 betr. Schriftmetalle). Maschinenwerkzeuge, die zur Aufrechterhaltung, Ergänzung oder Erweiterung des Bestands angeschafft werden, gehören dann zum AnlVerm., wenn ihre betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mehr als ein Jahr beträgt (BFH v. 9. 3. 67 IV R 149/66, BStBl. III S. 238); s. ferner § 5 Anm. 1085.

**Wertpapiere** (s. auch „Anteile“, „Beteiligung“): Eine bloße Vermögensanlage in jederzeit veräußerbaren Wertpapieren macht diese nicht zu AnlVerm. (VerwGer. Berlin v. 16. 3. 62, BB S. 1113 = EDSStZ 1963 S. 151 betr. festverzinsliche Wertpapiere eines Lebensversicherungsunternehmens; *Harmening*, WPg. 1961 S. 185). Anders wenn ein solcher Wertpapierbesitz dem Betrieb über eine bloße Vermögensanlage hinaus in weiterer Weise dienen soll, zB zur Einflußnahme auf das betreffende andere Unternehmen (vgl. *Biedermann*, DStR 1968 S. 397). Eine Zuordnung zum AnlVerm. ist uE auch dann erforderlich, wenn – etwa aufgrund eines beschränkten Marktes – eine Möglichkeit zur Veräußerung nicht besteht (vgl. *Bieg*, DB 1985, Beil. 24, S. 7 f.). *Namensaktien* sind wegen ihrer erschwerten Übertragbarkeit idR dazu bestimmt, dem Betrieb auf längere, unbestimmte Zeit zu dienen, und gehören dann zum AnlVerm.

## II. Abnutzbarkeit des Anlagevermögens

266

**Anlagevermögen:** Begriff s. Anm. 253–265.

**Abnutzbarkeit:** Abnutzbar ist ein Wirtschaftsgut (WG), wenn seine Nutzung durch den Stpfl. zur Erzielung von Einkünften aufgrund technischer, wirtschaftlicher oder rechtlicher Gründe zeitlich begrenzt ist (§ 253 Abs. 2 HGB; § 154 Abs. 1 AktG 1965), wenn also die Nutzungsmöglichkeit ab einem bestimmten Zeitpunkt erschöpft ist (vgl. *Mellerowicz* in *Großkomm.* AktG III. § 154 Anm. 1). Die begrenzte Nutzbarkeit und der damit zusammenhängende Werteverzehr ergeben sich durch Verbrauch, Verschleiß, Ausbeutung, äußere Einflüsse, technischen Fortschritt, Veralterung (Mode) oder aufgrund vertraglicher oder gesetzlicher Begrenzung oder Nutzbarkeit von Wirtschaftsgütern (vgl. *ADS* V. § 253 HGB Tz. 315; *Pankow/Lienau/Feyel* in *Beck-BilKomm.* II. § 253 Anm. 212 f.). § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 verweist hinsichtlich der Abnutzung auf die AfA nach § 7, dh., daß alle AfA-berechtigten WG unter diese Vorschrift fallen; daraus folgt, daß auch WG, deren Abnutzbarkeit aufgrund der fehlenden zeitlichen Begrenztheit nicht feststellbar oder bestimmbar ist (vgl. BFH v. 14. 3. 79 I R 37/75, BStBl. II S. 470/472 betr. Verlagswerte) und die daher früher als nichtabnutzbar galten, aufgrund spezieller Gesetzesvorschriften zu abnutzbaren WG erklärt werden (so für den Geschäfts- und Firmenwert: § 7 Abs. 1 Satz 3 sowie Gesetzesänderung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 durch Streichung der Worte „Geschäfts- oder Firmenwert“; vgl. BMF v. 20. 11. 86, BStBl. I S. 532; *Schmidt/Glanegger* XIII. § 6 Anm. 60); s. auch § 7 Anm. 118, 174, 175.

**Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von nicht mehr als einem Jahr:** Auch solche WG fallen uE unter den Begriff der abnutzbaren WG des Anlagevermögens iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 1 (sog. kurzlebige Anlagegüter; vgl. *Kypsch* in Bonner-HdR, § 247 Rz. 15). § 6 Abs. 1 Nr. 1 verweist auf § 7, der sich auf WG, „deren Verwendung oder Nutzung durch den Stpfl. zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt“, bezieht. Diese Verweisung bedeutet jedoch uE nur, daß Anschaffungs- (AK) und Herstellungskosten (HK) nicht unverändert beizubehalten sind, sondern – unter den Voraussetzungen des § 7 – um die AfA zu vermindern sind. Da eine Verteilung der AK und HK gem. § 7 nur bei einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr erfolgen muß, können die AK und HK abnutzbarer Anlagegüter mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von nicht mehr als einem Jahr sogleich als Betriebsausgaben abgezogen werden (so BFH v. 2. 12. 87 X R 19/81, BStBl. II 1988 S. 502/504 betr. Formen). Wenn die Nutzungsdauer sich auch auf das folgende Wj. erstreckt, soll eine Verteilung der AK oder HK auf die beiden Wj. nach BFH v. 26. 8. 93 IV R 127/91 (BStBl. II 1994 S. 232) nicht mehr möglich sein; uE sollte aufgrund der Abnutzbarkeit eine Abschreibung fakultativ zulässig sein.

**Art der Wirtschaftsgüter:** Sowohl *materielle* (körperliche) als auch *immaterielle* (unkörperliche) WG können abnutzbar sein, zB Gebäude, Maschinen und maschinelle Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Flugzeuge, Schiffe sowie zeitlich begrenzte Rechte (zu diesen s. § 7 Anm. 120–121). Grundstücke zählen grundsätzlich zu den nichtabnutzbaren WG; Ausnahmen hiervon bilden die auszubeutenden Grundstücke (vgl. *ADS* V. § 253 HGB Tz. 316; *Pankow/Lienau/Feyel* in Beck-BilKomm. II. § 253 Anm. 213; zu in Ausbeutung befindlichen Bodenschätzen s. BFH v. 24. 5. 67 I 194/64, BStBl. II 1968 S. 3) und manche Anlagen im Grund und Boden (zB für Wasserstau oder Drainage, zur Erzeugung von Beeren, Korbweiden, Obst, Spargel, Wein und dgl.). Nicht abnutzbar sind ferner Finanzanlagen (Beteiligungen, Wertpapiere; vgl. *Pankow/Lienau/Feyel* aaO Anm. 214). Str. ist die Abnutzbarkeit von Kunstgegenständen und Antiquitäten (für Abnutzbarkeit BFH v. 31. 1. 86 VI R 78/82, BStBl. II S. 355 = HFR S. 291 mit Anm. betr. antike Möbel; gegen Abnutzung BFH v. 9. 8. 89 X R 131–133/87, BStBl. II 1990 S. 50 betr. antiquarischer Geräte, Bücher, Grafiken, Gemälde und Plastiken aus dem Bereich der Optik, die Werbe- und Demonstrationszwecken dienen; zur Diskussion s. *Heuer, C.H.*, DStR 1983 S. 356; *Klein, H.*, FR 1986 S. 249; *Meincke* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 6 Rn. 71). Der Geschäfts- oder Firmenwert zählt seit dem BiRiLiG zu den abnutzbaren Wirtschaftsgütern (vgl. *Meincke* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 6 Rn. 73; s. Anm. 862); auch firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter gelten als abnutzbar (zB Praxis- und Verlagswert s. BMF v. 20. 11. 86, BStBl. I S. 532; vgl. *Brandenberg*, DB 1986 S. 1791/1793; s. auch § 7 Anm. 198 d, e). Str. ist ebenfalls die Abnutzbarkeit von zeitlich unbegrenzten Rechten sowie zeitlich begrenzten Rechten, die aufgrund einer immer neuen Verlängerung als unbegrenzte Rechte zu behandeln sind (für Annahme der begrenzten Nutzung und planmäßige Abschreibung: *ADS* V. § 253 HGB Tz. 316; gegen Abnutzbarkeit: *Schmidt/Drenseck* XIII. § 7 Anm. 2 f.; BMF v. 20. 11. 86, BStBl. I S. 532 betr. Verkehrsgenehmigungen wegen tatsächlicher Nichtabnutzbarkeit; BMF v. 22. 2. 89, DB S. 702 = BB S. 745 betr. Brennrechte); s. auch Anm. 851, 854 u. § 7 Anm. 198 e.

Im einzelnen s. über Bewertung mit den AK oder HK von Beteiligungen an KapGes. Anm. 792–794, Geschäftswerte Anm. 856–858. Einzelfragen s. Anm. 1500.

Über Abgrenzung zwischen mehreren WG und Teilen eines einzigen WG s. Anm. 637–639, 654–661; § 7 Anm. 107–111. Über abnutzbare WG, deren Nutzbarkeit ständig aufrechterhalten wird und die daher zweckmäßigerweise mit einem Festwert bewertet werden, s. Anm. 128, 130 u. 139.

Einstweilen frei.

267, 268

### C. Anschaffungs- und Herstellungskosten als Bewertungsmaßstäbe

**Schrifttum zu den AK** (Literatur zu den HK s. Anm. 454): *Dahl*, Die Aktivierung der Sachanlagegüter in Handels- u. StBil., Köln/Opladen 1959; *Döllerer*, AK und HK nach neuem Aktienrecht unter Berücks. des StRechts, BB 1966 S. 1405; *Husemann*, Grundsätze ordn. Bilanzierung für Anlagegegenstände, 2. Aufl. Düss. 1976; *Fülling*, Grundsätze ordn. Bilanzierung für Vorräte, Düss. 1976; *Döllerer*, Zur Problematik der Anschaffungs- und Herstellungskosten, JbFfSt. 1976/77; *Schäfer*, Grundsätze ordn. Bilanzierung für Forderungen, 2. Aufl. Düss. 1977; *Söbhn* (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- und Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Köln 1980 (DStJG 3); *Mathiak*, Anschaffungs- und Herstellungskosten, in *Raupach*, Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Köln 1984 (DStJG 7) S. 97 ff.; *Wichmann*, Anschaffung und Herstellung als Vorgänge im Wirtschaftsleben – und deren strechtliche Beurteilung, DStR 1984 S. 547; *Biener/Berneke*, Bilanzrichtlinien-Gesetz, Düss. 1986; *Streim*, Stichwort „Betriebsbereiter Zustand“, in HuRB S. 78 ff.; *Vodrazka*, Stichwort „Wesentliche Verbesserung“, in HuRB S. 447; *Woblgemuth*, Stichwort „Zeitraum der Herstellung“, in HuRB S. 470 ff.; *Hofbauer* in Bonner-HdR, § 255 HGB; *Claussen* (unter Mitarb. v. *Korth*) in Kölner Kom. zum AktG, II., Bd. 4 1. Lfg., § 255 HGB; *ADS V.* § 255 HGB mwN, Tz. 10 ff.; *Döllerer*, Handelsbilanz und Steuerbilanz, BB-Beil. 12/87; *Glanegger*, AK und HK bei Grundstücken und Gebäuden, DB 1987 S. 2115 ff. u. 2173 ff.; *Woblgemuth*, Die AK in der Handels- und StBil., HdJ I/9, 2. Aufl. Köln 1988 mwN; *Autenrieth*, Teilentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und einzelner Wirtschaftsgüter bei der Einkommensteuer, StVj 1989 S. 82 ff.; *Maxter*, Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht, StuW 1989 S. 232 ff.; *Balwieser*, Grundsätze ordn. Bilanzierung, in Beck-HdR, B 105 (Stand 1989); *Ordelbeide*, Zu den Anschaffungsnebenkosten nach Handels- und StRecht, in *FS Felix*, Herausforderungen – Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnungen, hrsg. v. *Carlé/Korn/Stahl*, Köln 1989 S. 223 ff.; *ders.*, AK, in Beck-HdR, B 162, AK, (Stand 1989); *ders.*, HK, in Beck-HdR, B 163, AK, (Stand 1990); *Kupsch*, Zur Problematik der Ermittlung von AK, StbJb. 1989/90 S. 93 ff.; *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck-BilKomm. II. § 255 Anm. 10 ff.; *Knop/Kütting* in *Kütting/Weber*, HdR III. § 255, Stuttgart 1990; *Ritzgron*, Die AK in der Außenprüfung, StBp. 1990 S. 54, 84 u. 108 ff.; *Schüller* Zur Definition der Anschaffungs- und HK im DDR-Rechnungswesen, DB 1990, DDR-Report S. 3050; *Brönnner/Bareis*, Die Bilanz nach Handels- und StRecht, 9. Aufl. Stuttgart 1991; *Bitz/Schneeloch/Wittstock*, Der Jahresabschluss, München 1991 S. 164–166, 272; *Groh*, Zur Bilanzierung des Skontos, BB 1991 S. 2334; *Baetge*, Bilanzen, 2. Aufl. Düss. 1992; *Dzjadkowski*, Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz in Beck-HdR, B 120, Stand Febr. 1992; *Federmann*, Bilanzierung nach Handelsrecht u. StRecht, 9. Aufl. Berlin 1992 S. 263–268; *Heuermann*, Anschaffungsnaher Aufwand – Überlegungen zur neuesten Rspr. des BFH, DB 1992 S. 600 ff.; *Schildbach*, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 3. Aufl. Herne/Berlin 1992; *Castan*, AK, Prüfung der, in HwRev., 2. Aufl. Stuttgart 1992 Sp. 48 ff.; *Döllerer*, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, ZHR 157 (1993) S. 349 ff.; *Kloocke*, Flexible Prozeßkostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 2/93 S. 55; *Maxter*, Bilanzrechtsprechung, 3. Aufl. Tübingen 1993 S. 132 ff.; *Knobbe-Keuke*, Bilanz- und Unternehmensrecht, 9. Aufl. Köln 1993 S. 162 ff.; *Wassermeyer*, Die Konkurrenz zwischen verdeckter Gewinnausschüttung und Bilanzrecht, FR 1993 S. 793 ff.; *Stobbe*, Eingeschränkte Maßgeblichkeit bei den HK, FR 1994 S. 105 ff.

## I. Bedeutung der Anschaffungs- und Herstellungskosten als Bewertungsmaßstäbe bei den Gewinneinkünften

Die AK und HK sind bei den Gewinneinkünften ein zentraler Bewertungsmaßstab. Als Ausfluß der handelsrechtlichen GoB (Realisationsprinzip, aus dem das Anschaffungswertprinzip folgt) soll durch die Aktivierung der AK und HK (zB Erhöhung der Vorräte bei gleichzeitiger Verminderung der Zahlungsmittel) erreicht werden, daß die Anschaffung und die Herstellung von Wirtschaftsgütern erfolgsneutral erfolgt (vgl. *Ballwieser*, Grundsätze ordn. Bilanzierung, in Beck-HdR, B 105 Rz. 44; s. Anm. 282 b). Durch die Anschaffung und Herstellung soll sich grundsätzlich eine Vermögensumschichtung, also keine Vermögensmehrung oder -minderung ergeben (vgl. *Moaxter*, Bilanzrechtsprechung, 3. Aufl. 1993, S. 133 u. 153), was allerdings bei Vorliegen von Wahlrechten bei den HK nur eingeschränkt möglich ist (vgl. *Ordelbeide*, Herstellungskosten, in Beck-HdR, B 163, Rz. 10 ff.). Werden die Wirtschaftsgüter, die angeschafft oder hergestellt wurden, durch Abnutzung verbraucht oder entwertet, so sind sie entsprechend dem Vorsichtsprinzip und dem Grundsatz der Abgrenzung nach der Sache und Zeit (Aufwands- und Ertragsperiodisierung) abzuschreiben (vgl. *Schildbach*, Der handelsrechtliche Jahresabschluß, 3. Aufl. 1992, S. 90 f., 208 ff.; *Budde/Geißler* in Beck-BilKomm. II. § 252 Anm. 51 ff.).

**Handelsrechtliche Entwicklung:** Die Maßstäbe für die Bewertung in der kaufmännischen Bilanz standen lange im Ermessen des Kaufmanns und waren auch lange gesetzlich nicht geregelt. Noch § 40 Abs. 2 HGB aF schrieb nur vor, die Vermögensgegenstände und Schulden „nach dem Werte anzusetzen“, der ihnen zum Bilanzstichtag beizulegen ist. Jedoch entwickelten sich als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung das sog. *Anschaffungswertprinzip* oder Anschaffungspreisprinzip (s. § 5 Anm. 49 s [1]), welches grundsätzlich die Bewertung mit den AK oder HK (ggf. abzüglich planmäßiger Abschreibungen) verlangt, ferner das *Realisationsprinzip* (s. § 5 Anm. 49 s–49 t), das *Imparitätsprinzip* (s. § 5 Anm. 49 w–49 z) und, soweit nicht schon in den beiden vorstehend erwähnten Grundsätzen enthalten, das *Vorsichtsprinzip*. Das Anschaffungswertprinzip wurde handelsrechtlich legalisiert in § 42 Nr. 1 GmbHG v. 20. 4. 1892, §§ 33 c Nr. 1–2 GenG idF der ÄndVO v. 30. 5. 33, § 133 Nr. 1–3 AktG 1937 und § 153 Abs. 1, § 155 Abs. 1 AktG 1965; § 253 HGB.

**Steuerrechtliche Entwicklung:** Sie folgte der handelsrechtlichen in § 6 EStG 1934 (s. Anm. 2). Das grundsätzliche Festhalten an den AK oder HK als Bewertungsmaßstab in § 6 verwehrt den Stpfl. – übereinstimmend mit dem Handelsrecht und den GoB – den Ausweis eines Gewinns, der zwar nach den Wertverhältnissen am Bilanzstichtag im Vergleich zu den AK oder HK im Fall eines Realisationsakts zu erwarten wäre, aber noch nicht verwirklicht worden ist. Eine Ausnahme gilt bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, soweit die Heraufbewertung den GoB entspricht (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4); Grund dieser Regelung s. Anm. 772. Entsprechend dem Imparitätsprinzip gestattet § 6 Teilwertabschreibungen. (Über Verhältnis zwischen steuerlicher Teilwertabschreibung und handelsrechtlichem Imparitätsprinzip s. § 5 Anm. 49 w [2].) Die AK und HK bilden also den grundsätzlichen, der Teilwert einen korrigierenden Bewertungsmaßstab (s. über Bewertungsmaßstäbe auch Anm. 216).

## II. Bedeutung der Anschaffungs- und Herstellungskosten als Bewertungsmaßstäbe in anderen steuerlichen Vorschriften

271

Die Begriffe Anschaffungskosten und Herstellungskosten, wie sie zu § 6 ausgelegt werden, gelten in gleicher Weise für die übrigen Einkunftsarten; s. bes. die Vorschriftenkette § 9 Abs. 1 Nr. 7, § 7 Abs. 1, § 6 Abs. 1 Nr. 1, jedoch ergibt sich die Übereinstimmung schon aus dem allgemeinen Grundsatz, daß ein Begriff, den der Gesetzgeber in einem Gesetz mehrfach verwendet, im Zweifel von ihm in dem gleichen Sinn gemeint ist (s. auch Anm. 5).

**Bei den Überschußeinkünften** werden Wirtschaftsgüter (WG) nicht zu einem Bewertungsstichtag bewertet (Begriff der Bewertung s. Anm. 69), sondern es werden rechnerisch die AK oder HK der Ermittlung der Einkünfte zugrunde gelegt (s. bes. § 9 Abs. 1 Nr. 7, § 23 Abs. 4 Satz 1); auch wenn man hier gelegentlich, wie beim Vermögensvergleich bei abnutzbaren WG, von einem „Restbuchwert“ spricht (zB bei der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung gem. § 7 Abs. 1 Satz 4 im Fall des Abbruchs eines Gebäudes), womit jedoch nur die statistische Erfassung des von den ursprünglichen AK oder HK verbliebenen AfA-Volumens gemeint ist.

**Für Fördergesetze** haben die AK und HK eine zentrale Bedeutung wie zB für das InvestitionszulagenG oder das FördergebietsG. So bemißt sich beispielsweise die Investitionszulage nach den AK und HK der begünstigten Investitionen (§ 4 InvZulG 1993). Insoweit sind auch die Begriffe „Anschaffung“ und „Herstellung“ für die Investitionszulagen von Bedeutung, wobei jedoch hinsichtlich des Anschaffungszeitpunkts nach der Rspr. Unterschiede zwischen den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts und des Investitionszulagenrechts möglich sein sollen (vgl. BFH v. 7. 12. 90 III R 171/86, BStBl. II 1991 S. 377; BMF v. 28. 8. 91, BStBl. I S. 768 Rz. 15).

## III. Die Abgrenzung der Anschaffungs- und Herstellungskosten

### 1. Anschaffung und Herstellung

#### a) Auslegungsquellen zur Begriffsbestimmung

272

Die Begriffe der Anschaffung und Herstellung werden im EStG nicht definiert. Zwar werden die Begriffe der „Anschaffung“ und „Herstellung“ in verschiedenen Vorschriften außerhalb des § 6 EStG verwendet (zB § 4 Abs. 3 Satz 5, §§ 6 b, c, §§ 7 b, 7 d–7 g EStG; §§ 81–82 a, 82 f, 82 g, 82 i EStDV 1991; § 2 Satz 1 InvZulG 1993; § 2 Satz 1, § 3 Satz 1 FördergebietsG), eine Begriffsbestimmung ist diesen Vorschriften jedoch nicht zu entnehmen. § 9 a EStDV bestimmt als Zeitpunkt der Anschaffung den Zeitpunkt der Lieferung. Lediglich eine Verwaltungsanweisung gibt eine Konkretisierung des Anschaffungsbegriffs (vgl. BMF v. 28. 8. 91, BStBl. I S. 768 Rz. 13; siehe auch die Vorgängerregelung; BMF v. 31. 12. 86, BStBl. I 1987 S. 54 Rz. 13).

Auch das Handelsrecht gibt keine Definition der Begriffe „Anschaffung“ und „Herstellung“. Sie stammen aus kaufmännischer Übung und Sprachgebrauch und sind deshalb unter der Berücksichtigung der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auszulegen (vgl. *Wassermeyer*, DStR 1986 S. 773; s. auch Anm. 282; vgl. auch *Wichmann*, DStR 1984 S. 547). Im Handelsrecht werden

sie als Wortbestandteil der „Anschaffungskosten“ (AK) und „Herstellungskosten“ (HK) verwendet (§§ 153–155 AktG 1965, § 42 Ziff. 1 GmbHG aF, § 33 c GenG aF, §§ 253, 255 HGB). Aus der neuen AK- und HK-Definition lassen sich aber Rückschlüsse auf die Konkretisierung der Begriffe „Anschaffung“ und „Herstellung“ ableiten.

## 273 b) Begriff der Anschaffung

**Begriff:** Unter Anschaffung wird der Erwerb eines bestehenden Wirtschaftsguts (von einem Dritten) verstanden (vgl. BFH v. 2. 9. 88 III R 53/84, BStBl. II S. 1009; *Schmidt/Glanegger* XIII. § 6 Anm. 20; BMF v. 28. 8. 91, BStBl. I S. 768 Rz. 13). Dabei hat der Begriff der Anschaffung im EStRecht unterschiedliche Bedeutungen (vgl. BFH v. 13. 1. 93 X R 53/91, BStBl. II S. 346; v. 14. 7. 93 X 74–75/90, BStBl. II 1994 S. 15). Der Erwerb kann uE sowohl *unentgeltlich* als auch *entgeltlich* erfolgen, um das Kriterium der Anschaffung zu erfüllen (so auch BFH v. 11. 3. 92 X 113/89, BStBl. II S. 886 betr. § 10 e Abs. 6; vgl. auch *Autenrieth*, StVj. 1989 S. 82/87 f.). Dabei fallen unter den Anschaffungsbegriff nicht nur der Kauf oder die Werklieferung, sondern auch Tausch, unentgeltlicher Erwerb wie zB die Schenkung, Sacheinlage, Umwandlung sowie Verschmelzung (*ADS* V. § 255 HGB Tz. 15).

**Änderung der Rspr. betr. die Unentgeltlichkeit:** Nach BFH v. 13. 1. 93 X R 53/91 (aaO) soll der Erbfall iS einer Gesamtrechtsnachfolge nicht unter den Begriff der Anschaffung fallen, da der Übergang des Vermögens kraft Gesetzes erfolge. Ferner hat der Anschaffungsbegriff iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 5 nach BFH v. 14. 7. 93 X R 74–75/90 (aaO S. 16) eine abweichende Bedeutung, wonach beim unentgeltlichen Erwerb die Anschaffung oder Entnahme des Schenkers dem Einzelrechtsnachfolger nicht zugerechnet werden könne, da der Beschenkte keinen Einfluß auf den Zeitpunkt der Zuwendung hat, wenn der Schenker das WG innerhalb von 3 Jahren vor der Zuwendung angeschafft hat (s. hierzu Anm. 1227). UE kann diese Auffassung keine generellen Auswirkungen auf den Begriff der Anschaffung haben. Auch bei der Schenkung muß der Begünstigte sein Einverständnis zur Annahme der Schenkung erklären. Durch diese Erklärung werden dann die WG erworben. Auch beim Erbfall hat der Erbe die Möglichkeit, sein Erbe auszuschlagen. Durch den Verzicht auf das Recht zur Ausschlagung des Erbes kann man uE einen Anschaffungsvorgang fingieren. Zu differenzieren ist allerdings, ob in derartigen Fällen auch – bei Unentgeltlichkeit – die AK ggf. mit Null anzusetzen sind. Hier ist dann zu prüfen, ob für den Bewertungsmaßstab Spezialregelungen (zB § 6 Abs. 1 Nr. 5; § 7 EStDV) zu beachten sind und daher ggf. eine abweichende Spezifizierung hinsichtlich des Begriffs der Anschaffung erforderlich ist (wie etwa bei BFH v. 14. 7. 93 X R 74–75/90 [aaO], wo die Zurechnung des Tatbestands der Anschaffung durch den Rechtsvorgänger nicht zu Lasten des Beschenkten erfolgte, da dieser den Tatbestand der Anschaffung nicht beeinflussen konnte; daher hätte man eine Steuerverschärfung nicht rechtfertigen können).

### **Bewertungsmaßstab:**

- ▷ *Entgeltlicher Erwerb* (Kauf uä.): Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2)
- ▷ *Tausch*: s. Anm. 324 ff.
- ▷ *Unentgeltlicher Erwerb* durch
  - *Schenkungen*: Der Beschenkte hat fiktive AK, die sich aus § 7 Abs. 1 EStDV ergeben. Bei einer Übertragung von BV führt der Beschenkte als Rechts-

- nachfolger die Buchwerte des Rechtsvorgängers (Schenkens) fort; s. dazu Anm. 424 ff.; zur gemischten Schenkung (Teilentgeltlichkeit) s. Anm. 420.
- *Einlage*: Sofern einzelne WG in einen Betrieb eingelegt werden, ergibt sich der Bewertungsmaßstab durch fiktive AK nach § 7 Abs. 2 EStDV, wobei zwischen privater und betrieblicher Veranlassung beim Erwerber einerseits und beim Zuwendenden zwischen Privat- und Betriebsvermögen andererseits zu differenzieren ist (s. Anm. 436). Nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 sind auch geschenkte WG idR – unter Beachtung der Ausnahmen – mit dem Teilwert in ein BV einzulegen (vgl. BFH v. 14. 7. 93 X R 74–75/90, BStBl. II 1994 S. 15; s. ausführlich Anm. 1227).

**Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht:** Zum Anschaffungsvorgang im weiteren Sinne zählen alle diejenigen Maßnahmen, die dazu bestimmt sind, die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein WG zu erlangen und es zur Erzielung von Einkünften nutzen zu können (hM u. Rspr., zB BFH v. 12. 2. 85 IX R 114/83, BStBl. II S. 690; v. 22. 4. 88 III R 54/83, BStBl. II S. 901 mwN).

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

So BFH v. 31. 7. 67 I 219/63, BStBl. II 1968 S. 22 in der Formulierung, dann aber den „Beschaffungsbereich“ über den Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ausdehnend; v. 5. 2. 69 I R 21/66, BStBl. II S. 334 mit Hinweis auf BFH v. 22. 8. 66 GrS 2/66, BStBl. III S. 672; v. 24. 2. 72 IV R 4/68, BStBl. II S. 422; v. 20. 12. 72 I R 73/71 Abschn. 2 d, BStBl. II 1973 S. 266; v. 12. 11. 75 I R 135/73 Abschn. 1 c, BStBl. II 1976 S. 297; v. 3. 8. 76 VIII R 101/71, BStBl. II 1977 S. 65; v. 19. 4. 77 VIII R 44/74 u. v. 19. 4. 77 VIII R 119/75, BStBl. II S. 600 u. 601; v. 26. 4. 77 VIII R 196/74, BStBl. II S. 714.

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

GlA BFH v. 27. 8. 53 IV 34/53, StRK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 R. 16; v. 24. 5. 68 VI R 6/67, BStBl. II S. 574: „Anschaffungskosten für ein Wirtschaftsgut . . . sind alle Aufwendungen, . . . um ein Wirtschaftsgut aus der fremden in die eigene wirtschaftliche Verfügungsgewalt zu überführen und es in den Zustand zu versetzen, daß es den ihm zugeordneten Betriebszweck erfüllen kann“; vgl. auch BMF v. 28. 8. 91, BStBl. I S. 768/775 Tz. 68–70: „Anschaffungskosten sind . . . alle Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Dazu gehören der Anschaffungspreis und die Nebenkosten der Anschaffung, soweit sie dem Wirtschaftsgut einzeln zugeordnet werden können. Nicht zu den Anschaffungskosten gehören die Finanzierungs(Geldbeschaffungs-)kosten . . . Die Anschaffungskosten werden durch Preisnachlässe (Skonti, Rabatte oder ähnliches) gemindert . . .“; vgl. auch R 32a Abs. 1 EStR.

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

- Erwerbsvorgang (Planung des Erwerbs bis zur Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht) und

– Versetzung des erworbenen WG in den Zustand der Betriebsbereitschaft (s. Anm. 282 d).

Als Anschaffung i.e.S. kann man den Erwerbsvorgang, als Anschaffung i.w.S. den gesamten Anschaffungsvorgang vom Erwerb bis zur Betriebsbereitschaft bezeichnen.

#### 274 c) Anschaffungszeitpunkt und Anschaffungskostenzeitraum

Bisherige Anm. 274 s. jetzt Anm. 273.

**Anschaffungszeitpunkt** ist der Zeitpunkt des Erwerbs eines WG, also das Erlangen der Verfügungsmacht (vgl. *Schmidt/Glanegger* XIII. § 6 Anm. 24; *Hofbauer* in *Bonner-HdR*, § 255 HGB Rz. 4; *ADS* V. § 255 HGB Tz. 19). Dieser Zeitpunkt ist steuerrechtlich dann von Bedeutung, wenn etwa die Anschaffung steuerrechtliche Relevanz hat (zB Abschreibungsbeginn; zeitliche Zuordnung hinsichtlich Investitionszulage zu einem Veranlagungszeitraum; Änderung von Steuergesetzen) und daher ein konkreter Zeitpunkt – also kein Zeitraum – als Kriterium erforderlich ist.

Nach *BMF v. 28. 8. 91* (BStBl. I S. 768 Tz. 15) „ist ein WG in dem Zeitpunkt angeschafft, in dem der Erwerber nach dem Willen der Vertragsparteien darüber wirtschaftlich verfügen kann. Das ist in der Regel der Fall, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen“ (unter Bezug auf *BFH v. 28. 4. 77 IV R 163/75*, BStBl. II S. 553; vgl. auch *Mathiak* in *DStJG* 7 [1984], S. 118). Sofern Montagearbeiten noch zu den vertraglichen Pflichten des Verkäufers gehören, so gilt als Anschaffungszeitpunkt die Beendigung der Montagearbeiten; werden hingegen die Montagearbeiten durch den Käufer oder einen Dritten durchgeführt, so ist der Anschaffungszeitpunkt der Zeitpunkt der Lieferung (so auch *R 44 Abs. 1 EStR*; *BMF v. 31. 12. 86*, BStBl. I 1987 S. 51 Tz. 15; *BMF v. 28. 8. 91 aaO* Tz. 15 stellt hingegen generell für das Investitionszulagenrecht auf das Ende der Montagearbeiten ab; aus handelsrechtlicher und einkommensteuerrechtlicher Sicht ist uE die obige Trennung aufgrund des Kriteriums der wirtschaftlichen Verfügungsmacht erforderlich; s. ferner *BFH v. 16. 12. 77 III R 92/75*, BStBl. II 1978 S. 233).

**Anschaffungskostenzeitraum:** Mit dem Anschaffungszeitpunkt ist allerdings nicht festgeschrieben, daß nach (oder vor) dem Zeitpunkt keine Aufwendungen zu den AK gerechnet werden dürfen (vgl. *Pankow/Schmidt-Wendt* in *Beck-BilKomm.* II. § 255 Anm. 33 ff.). Die finale Begriffsdefinition (vgl. hierzu *BFH-Beschl. v. 12. 6. 78 GrS 1/77*, BStBl. II S. 516, 525 ff.) führt vielmehr dazu, daß von einem „Anschaffungskostenzeitraum“ auszugehen ist und daß die Überführung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht lediglich als Hauptzweck der Anschaffung und somit als „Anschaffungszeitpunkt“, aber nicht als zeitliches Ende der AK zu verstehen ist (vgl. *Mathiak* in *DStJG* 7 [1984] S. 118 ff.; vgl. auch *ADS* V. § 255 HGB Tz. 20). Als Anschaffungskostenzeitraum kann man den Beginn der Planung des Erwerbsvorgangs (zB Besichtigung des zu erwerbenden Wirtschaftsguts) bis zur Erlangung der Betriebsbereitschaft bezeichnen.

#### 275 d) Begriff der Herstellung

Herstellung ist

- ▷ *Neuschaffung* eines bisher noch nicht bestehenden WG;
- ▷ *Ergänzende Schaffung*; hierunter fallen Erweiterung eines vorhandenen WG, wobei eine „Mehring der Substanz“ (*ADS* V. § 255 HGB Tz. 146), zB Gebäude-

anbau, vorliegen muß, sowie eine wesentliche Verbesserung, dh., wenn ein bisher benutztes WG eine Nutzungsdauerverlängerung oder Nutzungswerterhöhung erhält (zB Erneuerung von Rohrleitungen mit entsprechender Nutzungsdauerverlängerung; grundlegende Modernisierung eines Gebäudes, die zu einer Mieterhöhung und somit zu höherem Nutzungswert führt; vgl. ebenda Tz. 148; *Vodrazka*, Wesentliche Verbesserung, in HuRB S. 447 ff.); unter die Erweiterung und wesentliche Verbesserung fallen idR nicht Maßnahmen, die der normalen Erneuerung (Anpassung an den technischen Fortschritt) oder der Erhaltung der bisherigen WG (Schönheitsreparaturen) dienen;

- ▷ *Umschaffung* eines bereits bestehenden WG („Änderungs-Herstellung“, so *Meincke* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 6 Rn. 121). Eine Umschaffung liegt dann vor, wenn ein vorhandenes WG so verändert wird, daß man es anders gebrauchen oder verwenden kann (vgl. *ADS* V. § 255 HGB Tz. 149).

Zur Konkretisierung der Herstellung im zweiten und dritten Fall s. näher Anm. 482, 484 sowie 505 ff. (anschaffungsnahe Aufwendungen).

### e) Zeitpunkt und Zeitraum der Herstellung

276

Frühere Anm. 276 s. jetzt Anm. 277, 278.

Herstellung ist ein *Vorgang*, der sich idR nicht an einem *Zeitpunkt*, sondern in einem *Zeitraum* abspielt. Hergestellt ist ein WG, „wenn es einen Zustand erreicht hat, der seine bestimmungsgemäße Nutzung ermöglicht“ (*Schmidt/Glanegger* XIII, § 6 Anm. 21).

**Zeitpunkt der Herstellung:** Wo gesetzlich darauf abgestellt wird, ist dies nach § 9 a EStDV (1965 ff.) der *Zeitpunkt der Fertigstellung*, also der Abschluß der Herstellung des WG (vgl. BMF v. 28. 8. 91, BStBl. I S. 768 Tz. 17). Die Fertigstellung eines WG ist dann anzunehmen, wenn die Herstellungsarbeiten so weit fortgeschritten sind, daß das WG bestimmungsgemäß genutzt oder benutzt werden kann.

Vgl. auch R 44 Abs. 1 Satz 5 EStR; OFD Düss. v. 31. 1. 64, StEK EStG § 7 Nr. 19; BFH v. 15. 9. 77 V R 81/76, BStBl. II S. 887; v. 24. 3. 87 IX R 17/84, BStBl. II S. 694 mwN; v. 1. 12. 87 IX R 134/83, BStBl. II 1988 S. 431.

Ein Wohngebäude ist zB fertiggestellt, wenn es bewohnt werden kann (vgl. H 44 „Fertigstellung“ EStH mwN), wobei allerdings einzelne Arbeiten (zB Außenputz, Garagenzufahrt, Garten) noch ausstehen können (vgl. *Mathiak* in DStJG 7 [1984] S. 130 f.; *Woblgemuth*, Zeitraum der Herstellung in HuRB S. 475; OFD München v. 2. 1. 86, StEK BewG 1965 § 74 Nr. 6). Das Ende des HKZeitraums ist gegeben, wenn ein WG des Umlaufvermögens einen auslieferungs- und verkaufsfähigen Zustand erreicht hat; die Phase des Vertriebs gehört nicht mehr zum HKZeitraum (vgl. *Woblgemuth* aaO S. 475).

**Anfangszeitpunkt des Herstellungszeitraums** ist der Beginn der durch die Herstellung veranlaßten Maßnahmen. Dazu gehören auch vorbereitende Arbeiten wie Planungen (so bei Gebäuden BFH v. 13. 11. 73 VIII R 157/70, BStBl. II 1974 S. 161; v. 6. 3. 75 IV R 146/70, BStBl. II S. 574; v. 11. 3. 76 IV R 176/72, BStBl. II S. 614; über vergebliche Planungskosten s. Anm. 649–650), Herstellung von Modellen, Formen, Spezialwerkzeugen u. dgl.; der Kauf (Anschaffung) und die Einlagerung von Produktionsfaktoren (Rohstoffen) gehören noch nicht zum Herstellungszeitraum, da noch nicht feststeht, wann und für welchen Produktionsprozeß die Rohstoffe in die Produktion einfließen; erst die Bereitstellung der Produktionsfaktoren (Konkretisierung) für den Produktionsprozeß gehört zur Herstellung von Erzeugnissen und somit zum HKZeitraum (vgl. *Mathiak* aaO

S. 130; *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck-BilKomm. II. § 255 Anm. 366; zum „Beginn der Herstellung“ und dem Begriff des „Investitionsbeginns“ nach dem InvZulG 1991 s. BMF v. 28. 8. 91, BStBl. I S. 768 Tz. 56–62).

**Auch nach dem Zeitpunkt der Herstellung (Fertigstellung)** können anfallende Aufwendungen den HK zuzuordnen sein, „wenn sie noch in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Herstellungsvorgang stehen“ (BFH v. 1. 12. 87 IX R 134/83, BStBl. II 1988 S. 431 betr. Aufwendungen für Beseitigung von Baumängeln, die schon beim Herstellungsvorgang entstanden waren [unter Bezugnahme auf BFH v. 8. 3. 84 IX R 45/80, BStBl. II S. 702] sowie v. 31. 3. 92 IX R 164/87, BStBl. II S. 805).

## 277 2. Abgrenzung von Anschaffung und Herstellung

Gemeinsam ist Anschaffung und Herstellung, daß der Stpfl. ein Wirtschaftsgut erlangt.

**Unterschiede zwischen Anschaffung und Herstellung:** Der Stpfl. erwirbt bei Anschaffung ein schon bestehendes WG, während er bei der Herstellung ein bis dahin noch nicht bestehendes WG schafft (vgl. *ADS* V. § 255 HGB Tz. 151) oder auf eigene Rechnung und Gefahr schaffen läßt (vgl. § 15 EStDV zum Begriff des Bauherrn als Hersteller eines Gebäudes) – Neuschaffung – oder ein vorhandenes WG in seiner Substanz vermehrt oder wesentlich verbessert (ergänzende Schaffung) oder so umgestaltet, daß wirtschaftlich ein neues WG entsteht (Umschaffung, s. näher Anm. 482). Ähnlich BFH v. 30. 11. 76 VIII R 202/72, BStBl. II 1977 S. 384, 386; s. auch Anm. 1500 „*Montagekosten*“; § 7 b Anm. 87–100 über Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes.

► *Der zeitliche Abstand der Aufwendungen von dem Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht* über das WG ist nicht entscheidend; schon kurz nach jenem Zeitpunkt kann bereits Herstellungsaufwand, noch lange danach kann Anschaffungsaufwand anfallen (s. Anm. 274, 282 d u. 297). Entscheidend ist der *sachliche Zusammenhang* der Aufwendungen mit der Anschaffung; je größer der zeitliche Abstand ist, desto mehr spricht gegen den Zusammenhang (BFH v. 14. 8. 56 I 82/56 U, BStBl. III S. 321). Eine 3-Jahres-Grenze gilt nach BFH v. 30. 7. 91 IX R 123/90 (BStBl. II 1992 S. 30) nicht, wenn Modernisierung in Raten erfolgt. Siehe auch Anm. 297.

► *Anschaffungsnahe Aufwendungen:* Die Abgrenzung zwischen Anschaffung und Herstellung kann fließend sein (vgl. *ADS* V. § 255 HGB Tz. 151). Dies zeigt sich insbesondere bei den sog. anschaffungsnahe Aufwendungen. In diesem Bereich kann das Handelsrecht mit den zwei Phasen des Anschaffungsbegriffs auch für das Steuerrecht und für die derzeit umstrittene RsprEntwicklung (s. hierzu ausführlich Anm. 505–535) richtungweisend sein. Hierbei kommt es auf das finale Verständnis der Betriebsbereitschaft für neu angeschaffte WG an. Erwirbt man zB einen maroden Altbau in der Absicht, ihn grundlegend zu modernisieren, so sind diese Kosten nach der handelsrechtlichen AKDefinition des § 255 HGB der Phase der Schaffung der Betriebsbereitschaft und somit dem AKBegriff zuzuordnen (vgl. auch *Heuermann*, Anschaffungsnahe Aufwand – Überlegungen zur neuesten Rspr. des BFH, DB 1992 S. 601, 606 mwN), da die Modernisierung entscheidender Faktor für die Erzielung von Einkünften (höhere Mieten) ist. Aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (s. Anm. 281) ist eine derartige Modernisierung auch steuerlich dem AKBegriff zuzuordnen. Erstreckt sich die Modernisierung hingegen über einen längeren Zeitraum und ist das Gebäude bewohn-

bar, so sind die Modernisierungskosten nicht als AK, sondern als anschaffungsnaher Herstellungsaufwand zu aktivieren (vgl. BFH v. 29. 10. 91 IX R 117/90, BStBl. II 1992 S. 285; s. Anm. 471 u. 505 ff.). Führt eine derartige Renovierung dazu, daß ein neues oder ein wesentlich verändertes WG geschaffen wird, so liegt eine Herstellung eines neuen WG und somit aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand vor, wobei in den HK des neuen Objekts auch die AK des alten Objekts einfließen (vgl. *Streim* in HuRB S. 82 f.; aA *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck-BilKomm. II. § 255 Anm. 26, 388 ff., die hierin – nicht aktivierungsfähigen – Erhaltungsaufwand sehen; ebenso offenbar *Kupsch*, StBjB. 1989/90 S. 119 f.). Dies ist im Regelfall dann gegeben, wenn ergänzende Schaffungen (Erweiterung) oder Umschaffungen vorliegen (zu den Begriffen s. Anm. 275). Bedeutung für die Aktivierung hat dies insofern, als bei AK nur Einzelkosten, bei HK hingegen auch Gemeinkosten aktiviert werden dürfen. Die Rspr. zur Abgrenzung von Anschaffung und Herstellung in diesem Bereich ist allerdings nicht eindeutig. Für AK beim Kauf einer Eigentumswohnung in einem Altbau, wobei eine Renovierung im Kaufvertrag vereinbart wird und diese im Kaufpreis enthalten ist: BFH v. 30. 7. 91 IX R 43/89, BStBl. II S. 918; s. hierzu auch BFH v. 12. 2. 85 IX R 114/83, BStBl. II S. 690; v. 31. 10. 89 IX B 124/89, BFH/NV 1990 S. 365; v. 12. 6. 90 IX B 293/89 BFH/NV 1991 S. 87; FG Ba.-Württ. v. 1. 2. 89, EFG S. 338, rkr.; FG Berlin v. 9. 2. 88, EFG S. 349, rkr.; FG Berlin v. 22. 5. 89, EFG 1990 S. 224, rkr. (s. ferner die RsprHinweise in den Anm. 505–535).

► *Herstellung durch wesentliche Verbesserung*: Anders sieht hingegen die Sachlage aus, wenn man einen Altbau, den man seit mehreren Jahren besitzt, grundlegend modernisieren will. Bei diesem Sachverhalt ist kein Bezug zum Anschaffungsvorgang erkennbar. Hier greift das Kriterium der wesentlichen Verbesserung ein. Führen die Modernisierungsmaßnahmen zu einer Nutzungsdauerverlängerung (vgl. *ADSV*. § 255 HGB Tz. 149) oder zu einer Nutzungswerterhöhung (vgl. auch *Vodrazka* in HuRB S. 456 f.), so ist das Kriterium der wesentlichen Verbesserung erfüllt und der *Tatbestand der Herstellung* (und somit die Aktivierung von HK) gegeben (str.; vgl. *Heuermann*, DB 1992 S. 606; zur Diskussion s. auch *Glanegger*, AK und HK bei Grundstücken und Gebäuden, DB 1987 S. 2115 ff. (Teil I), hier Teil II S. 2173 ff.).

### 3. Bedeutung der Unterscheidung zwischen Anschaffung und Herstellung 278

Die Unterscheidung zwischen Anschaffung und Herstellung hat Bedeutung (vgl. *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck-BilKomm. II. § 255 Anm. 29)

- ▷ *für den Umfang der zu aktivierenden Aufwendungen*, da bei den AK nur Einzelkosten, bei den HK jedoch auch Gemeinkosten aktiviert werden dürfen. Dies hat insbesondere Auswirkungen bei den Kosten der Betriebsbereitschaft, wenn der Stpfl. die Betriebsbereitschaft selbst (über sein Unternehmen) herstellt und dabei ein beträchtlicher Anteil an nicht direkt zurechenbaren Kosten anfällt (vgl. *Knop/Küting* in *Küting/Weber*, HdR III. § 255 Rn. 39–41);
- ▷ *für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens*, die nur zu aktivieren sind, wenn ein entgeltlicher Erwerb vorliegt (§ 5 Abs. 2 EStG; § 248 Abs. 2 HGB); insoweit wird die Abgrenzung zwischen Anschaffung und Herstellung zum entscheidenden Kriterium der Bilanzierungsfähigkeit;
- ▷ *für die Behandlung der Fremdkapitalzinsen*, die idR nur bei den HK einbezogen werden dürfen (zur Ausnahme zur Berücksichtigung von Fremdkapitalzinsen bei AK s. *Knop/Küting* in *Küting/Weber*, HdR III. § 255 Rn. 43 f.; s. Anm. 299);

▷ für den Beginn der planmäßigen Abschreibung und die Möglichkeit der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen (Steuervergünstigungen; zB §§ 6 b, 6 c, 7 b, 7 d–g EStG; §§ 81–82 a, f, g, i EStDV 1991) sowie Investitionszulagen (§ 2 Satz 1 InvZulG 1993), sofern es auf den Zeitpunkt der Anschaffung (Jahr der Lieferung nach § 9 a EStDV) und Herstellung (Jahr der Fertigstellung) ankommt.

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

#### IV. Prinzipien zur Bestimmung der Anschaffungs- und Herstellungskosten

##### 279 1. Erfolgsneutralität des Anschaffungs- und Herstellungsvorgangs

Bisherige Anm. 279 s. jetzt Anm. 274.

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

Vgl. BFH v. 15. 2. 66 I 103/63, BStBl. III S. 468; v. 26. 3. 92 IV R 74/90, BStBl. II 1993 S. 96 betr. Anschaffung; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 3. Aufl. S. 133 f. u. 153; *Biener/Berneke*, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1986 S. 111; *Woblgemuth* in HdJ I/9, 2. Aufl. 1988 Rn. 3; *ADS V*. § 255 HGB Tz. 11; *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck-BilKomm. II. § 255 Anm. 20.

Dieses Prinzip soll gewährleisten, daß anlässlich eines Anschaffungs- und Herstellungsvorgangs einerseits eine Gewinnrealisierung ausgeschlossen ist, andererseits aber auch eine Ergebnisverminderung verhindert werden soll (vgl. *Moxter* aaO S. 133 u. 153 f.; *Baetge*, Bilanzen, 2. Aufl. 1992 S. 194 f. u. 201 f.). Letzteres hat zur Folge, daß auch überhöhte und vergebliche Aufwendungen idR zu aktivieren sind, sofern ihnen Gegenleistungen gegenüberstehen.

Vgl. *Moxter* aaO S. 153 f.; *ADS V*. § 255 HGB Tz. 16; BFH v. 24. 3. 87 IX R 31/84 BStBl. II S. 695/697 betr. Schnellbaukosten; v. 24. 3. 87 IX R 68/83, BFH/NV S. 708 betr. vergebliche Anschaffungs- und Herstellungsaufwendungen; s. auch: BFH v. 24. 3. 87 IX R 58/84, BFH/NV S. 709; v. 4. 7. 90 GrS 1/89, BStBl. II S. 830, 834; v. 31. 3. 92 IX R 164/87, BStBl. II S. 805; aA betr. überhöhter AK/HK *Ordelleide* in Beck-HdR, B 162 Rz. 46; s. auch § 7 Anm. 137.

**Einschränkungen durch das Vorsichtsprinzip:** In Konflikt steht das Erfolgsneutralitätsprinzip insbesondere mit dem Vorsichtsprinzip, das in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB verankert ist und über das Maßgeblichkeitsprinzip auch für das Steuerrecht verbindlich ist (s. Anm. 281 u. 454). Bei den AK schränkt das Vorsichtsprinzip das Erfolgsneutralitätsprinzip insoweit ein, als Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht aktiviert werden dürfen (vgl. *Moxter* aaO S. 135; s. Anm. 282 e). Zu erheblich weitreichenderen Einschränkungen des Erfolgsneutralitätsprinzips durch das Vorsichtsprinzip kann es bei der HKBewertung kommen (vgl. *Moxter*, BB 1988 S. 938; *Ordelleide* in Beck-HdR, B 163 Rz. 10 ff.; nach *Woblgemuth* in HdJ I/10 2. Aufl. Rn. 5 gilt die Erfolgsneutralität des Herstellungsvorgangs nicht). Aufgrund der Einbeziehbarkeit von Gemeinkosten und der zT erlaubten Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung (vgl. *Ordelleide* aaO Rz. 13) ist im Vergleich zum Anschaffungsvorgang (Verbot der Aktivierung fixer Gemeinkosten) eine höhere Aktivierung erlaubt (steuerlich nach R 33 EStR geboten). Dies kann sogar dazu führen, daß durch den Herstellungsprozeß das Ausschüt-

tungspotential erhöht wird (vgl. ebenda, Rz. 11). Andererseits wird die Erfolgsneutralität durch die zahlreichen handelsrechtlichen Wahlrechte erheblich eingeschränkt. Betrachtet man aus betriebswirtschaftlicher Sicht die Aktivierung zu Teilkosten als erfolgsneutral, so ist die handelsrechtliche HK-Definition fakultativ gewinnwirksam; sieht man hingegen die Vollkosten als den richtigen betriebswirtschaftlichen Maßstab an, so ist die Regelung wahlweise verlustwirksam.

Vgl. ebenda, Rn. 12; *Stiegel* in HuRB S. 417/421 sowie in Beck-HdR, B 167 Rz. 50, bezeichnet aufgrund der kontroversen betriebswirtschaftlichen Beurteilungen das Wahlrecht zur Einbeziehung der Gemeinkosten als „Kompromißwahlrecht“; vgl. auch *Döllerer*, ZHR 157 (1993) S. 354; aus betriebswirtschaftlicher Sicht s. zB *Busse von Colbe*, StJb. 1968/69 S. 431; *Herzig*, BB 1970 S. 116; *Schweitzer/Klüpper*, Systeme der Kostenrechnung, 5. Aufl. 1991; *Möller* in HwRev, 2. Aufl. 1992 Sp. 814.

## 2. Veranlassungsprinzip

280

Während das Erfolgsneutralitätsprinzip und das Vorsichtsprinzip über den Maßgeblichkeitsgrundsatz aus dem Handelsrecht in das Steuerrecht transformiert werden, stellt sich die Frage, ob neben den handelsrechtlichen Prinzipien aufgrund des Bewertungsvorbehalts nach § 5 Abs. 6 EStG noch gesonderte steuerliche Bewertungsprinzipien bei der Ermittlung der AK und HK beachtet werden müssen.

Fraglich ist insbes., ob die Begriffe Anschaffungskosten und Herstellungskosten

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

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

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

Entsprechend dem Kausalitätsverständnis dürften diese Aufwendungen nicht den Herstellungsaufwendungen des Gebäudes zuzuordnen sein. Da derartige Aufwendungen aber mit der gesamten Baumaßnahme zusammenhängen und Reparaturleistungen auch dem Zweck der Herstellung dienen, ist das kausale Verständnis in dem vorliegenden Fall als zu eng abzulehnen. „Aufwendungen zur Beseitigung von Baumängeln vor Fertigstellung des Gebäudes sind keine sofort abzichbaren Werbungskosten, sondern gehören zu den HK des Gebäudes“ (BFH v. 31. 3. 92 IX R 164/87, BStBl. II S. 805 sowie v. 24. 3. 87 IX R 31/84, BStBl. II S. 695); vgl. zu einem anderen Beispiel *Offerhaus*, BB 1979 S. 620; v. *Bornhaupt* in DSStJG 3 (1980) S. 180; s. auch § 9 Anm. 142.

**Finaler Begriff:** Entsprechend dem finalen Verständnis müssen die Aufwendungen dem Zweck der Anschaffung oder der Herstellung dienen (s. auch § 9 Anm. 115). Die Rspr. spricht bei der Auslegung von AK oder HK von einem „finalen Gehalt“ (BFH v. 13. 10. 83 IV R 160/78, BStBl. II 1984 S. 101, 103), einem „finalen Element“ (BFH v. 13. 9. 84 IV R 101/82, BStBl. II 1985 S. 49) bzw. von einer finalen Bestimmung oder Definition (BFH v. 1. 12. 87 IX R 134/83, BStBl. II 1988

S. 431, 432; v. 4. 7. 90 GrS 1/89, BStBl. II S. 830, 834; vgl. auch *Moxter* aaO S. 154; *Wassermeyer*, FR 1993 S. 796).

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

Nach BFH v. 13. 4. 88 I R 104/86 gehören zu den AK „auch alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb des Wirtschaftsguts stehen, soweit diese Aufwendungen dem einzelnen WG direkt zugeordnet werden können“ (BStBl. II S. 892, 893). In dieser Entscheidung hat der BFH eine Jahresleistungsprämie als Bestandteil der AK anerkannt, da eine direkte Zuordnung entspr. der Menge und Zeit möglich war. Daher gehören derartige Kosten auch zu den aktivierungspflichtigen AK.

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

**Veranlassungsprinzip:** Es ist gesetzlich für die Betriebsausgaben in § 4 Abs. 4 verankert, wird im Wege der Rechtsfortbildung für Werbungskosten (§ 9 Abs. 1) angewandt und kann heute als übergeordnetes Prinzip der Rechtsanwendung bezeichnet werden. Es meint die Veranlassung von Aufwendungen durch eine Erwerbsleistung (Einkunftsquelle), die der Einkunftserzielung dient (eingehender dazu § 9 Anm. 117; vgl. hierzu auch die Beiträge von *Söhn*, v. *Bornhaupt* ua. in DStJG 3 [1980]). Anhaltspunkte für eine Berücksichtigung des Veranlassungsprinzips bei der Auslegung der Begriffe Anschaffungskosten und Herstellungskosten sieht v. *Bornhaupt* (in *Kirchhof/Söhn*, § 9 Rz. 180) in der jüngeren BFH-Rspr. (vgl. BFH v. 13. 10. 83 IV R 160/78, BStBl. II 1984 S. 101; v. 13. 9. 84 IV R 101/82, BStBl. II 1985 S. 49). Eine Berücksichtigung des Veranlassungsprinzips kann man auch in § 255 HGB sehen (vgl. BFH v. 21. 10. 93 IV R 87/92, BStBl. II 1994 S. 176). Bei den AK wird dies aus der Zweckgerichtetheit der Aufwendungen ersichtlich (§ 255 Abs. 1 HGB: „... Aufwendungen, die geleistet werden, um ...“). Bei der HK-Definition ist aufgrund der Worte „entstehen“ (Abs. 2 Satz 1) und „veranlaßt“ (Abs. 2 Satz 3) teilweise eine Verankerung des Veranlassungsprinzips im handelsrechtlichen Gesetzeswortlaut enthalten.

Da die handelsrechtliche Begriffsdefinition auf der Steuerrechtspraxis beruht (so *Wassermeyer*, FR 1993 S. 793, 796), können uU die Rspr. und das Schrifttum zum Veranlassungsprinzip bei der Auslegung der AK und HK herangezogen werden. Dies setzt allerdings eine Klärung voraus, inwieweit die handelsrechtlichen Begriffsdefinitionen für § 6 EStG maßgeblich sind. Da die Handelsrechtler heute noch sehr weit von einer derartigen Begriffsinterpretation entfernt sind (so *Wassermeyer* aaO S. 796 bezogen auf die „finale“ Interpretation), könnte eine Gesetzesgrundlage aufgrund übergeordneter Rechtsgrundsätze aus dem Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 ableitbar sein (vgl. BFH v. 21. 10. 93 IV R 87/92 aaO; kritisch hierzu *Stobbe*, FR 1994 S. 105, 106 f.).

**„Veranlassungsorientierte Auslegung“:** Die Zweckbestimmung und das „finale Element“ ist uE allerdings nicht immer für die Zuordnung von Aufwendungen – insbesondere bei erforderlichen mengen- und zeitmäßigen Schlüsselungen – ausreichend; uE sollte vielmehr als ergänzendes Kriterium der *Anlaß* der Aufwendungen herangezogen werden (vgl. dazu auch *Raupach* in FS *Moxter*, Düss. 1994 S. 120). Folgt man dieser Auffassung, die dem handelsrechtlichen Schrifttum fremd ist, so könnte dies uU dazu führen, daß besondere steuerrechtliche

Prinzipien im Einkommensteuerrecht einheitlich angewandt werden (vgl. zu diesen Forderungen *Weber-Grellet*, DB 1994 S. 288, 291).

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

– die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht und der Betriebsbereitschaft (Anschaffung s. Anm. 273) bzw.

– die Herstellung, Erweiterung oder die wesentliche Verbesserung von WG durch den Verbrauch von Gütern oder die Inanspruchnahme von Diensten (s. Anm. 275),

so liegen AK oder HK vor.

▶ *Veranlassungsorientierte Bestimmung der AK*: Diese Auslegung kann einerseits aufgrund der handelsrechtlichen Begriffsdefinition nach § 255 Abs. 1 HGB („... Aufwendungen, die geleistet werden, um ...“) über das Maßgeblichkeitsprinzip (s. hierzu Anm. 281), andererseits auch wegen des steuerrechtlichen Veranlassungsprinzips, das übergeordneten Charakter hat, über den Bewertungsvorbehalt nach § 5 Abs. 6 für den AK- und HKBegriff iSd. § 6 abgeleitet werden. Allerdings ist das Veranlassungsprinzip bei den AK nach § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB auf die Einzelkosten begrenzt („soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können“; s. dazu Anm. 282 e).

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

Vgl. auch BFH v. 5. 8. 58 I 70/57 U, BStBl. III S. 392: „Zu den HK gehören alle Aufwendungen, die im Betrieb mit der Herstellung in Zusammenhang stehen“; BFH v. 13. 9. 84 IV R 101/82 (BStBl. II 1985 S. 49): „... sowohl die unmittelbar der Herstellung dienenden Kosten als auch Aufwendungen, die zwangsläufig im Zusammenhang mit der Herstellung des Wirtschaftsguts anfallen oder mit seiner Herstellung in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen“.

Folgt man dem Veranlassungsprinzip für die steuerliche HKBewertung, so kann man uU das direkte und indirekte Verursachungsprinzip, das Beanspruchungs- sowie das Einwirkungsprinzip als Zurechnungsprinzipien bei der Bewertung heranziehen (zu den Prinzipien aus der Sicht der Kostenrechnung siehe *Kloock*, KRP-Sonderheft 2/93 S. 55, 56). Folgt man einer derartigen Auffassung, so kann dies – mit gewissen kleineren Abweichungen – eventuell zu einer Rechtfertigung der HKUntergrenze nach R 33 EStR führen (vgl. auch BFH v. 21. 10. 93 IV R 87/92 aaO). Da allgemeine Verwaltungskosten idR nicht durch die Herstellung veranlaßt sind und daher auch nur über das Durchschnittsprinzip (eher willkürlich) verrechnet werden können, dürften sie dementsprechend auch nicht Bestandteil der HKUntergrenze sein (vgl. auch *Moxter*, BB 1988 S. 944 f.; *Knobbe-Keuké*, Bilanz- und UnternehmensStRecht, 9. Aufl. 1993 S. 168). Ebenso kann man über das Veranlassungsprinzip dazu gelangen, daß nicht angemessene (idR fixe) Material- und Fertigungsgemeinkosten nicht in die HK eingerechnet werden dürfen, sofern eine Zurechnung über die o.g. Prinzipien (mit Ausnahme der willkürlichen Verrechnung über das Durchschnitts- oder Tragfähigkeitsprinzip) nicht möglich ist.

## D. Begriff der Anschaffungskosten, Bewertung mit den Anschaffungskosten

Schrifttum: S. vor Anm. 269.

### I. Begriff der Anschaffungskosten

#### 281 1. Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Begriffsbestimmung

Das Handelsrecht enthielt bis zum BiRiLiG keine Definition der „Anschaffung“ und „Anschaffungskosten“. Diese – auch schon bisher im Handelsrecht (§§ 153 bis 155 AktG 1965, § 42 Ziff. 1 GmbHG aF, § 33 c GenG aF) verwandten – Begriffe werden seit dem BiRiLiG erstmals in § 255 Abs. 1 HGB wie folgt umschrieben:

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

Schon bisher ist der Begriff der AK aus dem Handelsrecht in das EStG übernommen und nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ausgelegt worden (zust. BFH v. 28. 4. 77 IV R 163/75, BStBl. II S. 553). Der Bewertungsvorbehalt greift uE aufgrund einer fehlenden steuerrechtlichen Definition der AK nicht ein, so daß der Begriff der AK im StR nach Maßgabe des Handelsrechts angesetzt werden muß (vgl. *Bitz/Schneeloch/Wittstock*, Der Jahresabschluß, 1991 S. 272; *Dziadkowski* in Beck-HdR, B 120, (Stand Febr. 1992) Rz. 72; siehe auch FG Berlin v. 22. 5. 89, EFG 1990 S. 224, rkr. sowie R 32 a EStR). Somit muß im Handels- und Steuerrecht eine einheitliche Begriffsbestimmung für die AK gelten (vgl. *Matthiak*, DStR 1990 S. 696; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993 S. 162: „Begriffe sind im Handels- und Steuerrecht im Prinzip inhaltsgleich“). Die gelegentlich verwandte These des BFH, daß der Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. nicht hinsichtlich der Bewertung gelte (BFH v. 12. 6. 78 GrS 1/77, BStBl. II S. 620), ist uE für den Begriff der AK nicht einschlägig. Aufgrund der handelsrechtlichen Kodifizierung und der strechtlichen Gesetzeslücke muß uE BFH v. 4. 7. 90 GrS 1/89 (BStBl. II S. 830, 833), nach dem der handelsrechtliche HKBegriff auch für das EStR maßgeblich ist, analog auf den Begriff der AK angewandt werden (vgl. *Schmidt/Glanegger* XIII. § 6 Anm. 23). Somit gibt es für einen eigenständigen steuerrechtlichen AKBegriff keine Rechtsgrundlage (vgl. *Brönner/Bareis*, 9. Aufl. 1991, III/328; aA *Meincke* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 6 Rn. 65). Sofern man allerdings mit *Meincke* (vgl. ebenda) aufgrund des Bewertungsvorbehalts (§ 5 Abs. 6) einen eigenständigen steuerrechtlichen AKBegriff – zumindest in bestimmten Grenzen – anerkennt, dann sollte uE das Veranlassungsprinzip ergänzend bei der Auslegung des AKBegriffs herangezogen werden (s. Anm. 280).

## 2. Prinzipien und Merkmale zur Begriffsbestimmung der Anschaffungskosten

### a) Allgemeines zum Begriff

282

Die handelsrechtliche Begriffsbestimmung (s. Anm. 281) wurde in Anlehnung an die bisherige BFH-Rspr. gewählt und sollte zu keiner Änderung des bisher gültigen AKBegriffs führen (vgl. *Biener/Berneke*, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1986 S. 111; *Hofbauer* in Bonner-HdR, § 255 Rz. 1; *ADS V.* § 255 HGB Tz. 14; *Wohlgemuth* in HdJ I/9 2. Aufl. 1988 Rn. 3).

Unter AK werden alle Aufwendungen subsumiert, die durch die Anschaffung eines WG veranlaßt sind. Hierunter fallen auch die einzeln zurechenbaren Kosten zur „Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht“ und der Betriebsbereitschaft (vgl. *Wohlgemuth* aaO Rn. 9). Die AK werden also durch die Höhe der Gegenleistung bestimmt, wobei von der Ergebnisneutralität des Anschaffungsvorgangs auszugehen ist (vgl. *ADS V.* § 255 HGB Tz. 11; *Wohlgemuth* aaO Rn. 2; *Pankow/Schmidt-Wendt* aaO § 255 Anm. 20).

### b) Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs

282 a

Der Begriff der AK ist grundsätzlich so auszulegen, daß der Anschaffungsvorgang erfolgsneutral behandelt wird (vgl. BFH v. 26. 3. 92 IV R 74/90, BStBl. II 1993 S. 96; *Maxter*, Bilanzrechtsprechung, 3. Aufl. 1993 S. 133). Dieses Prinzip soll gewährleisten, daß anlässlich eines Anschaffungsvorgangs einerseits eine Gewinnrealisierung ausgeschlossen ist, andererseits aber auch eine Ergebnisverminderung verhindert werden soll (vgl. Anm. 279 mwN).

### c) Veranlassungsprinzip zur Bestimmung der Höhe der Gegenleistung

282 b

Unter Gegenleistung werden alle Ausgaben subsumiert, die durch die Anschaffung eines WG veranlaßt sind. Nach hM ist der AKBegriff final auszulegen (vgl. *Schmidt/Glanegger* XIII. § 6 Anm. 23 mwN; *Knop/Kütting* in *Kütting/Weber*, HdR III. § 255 Rn. 12; *Federmann*, Bilanzierung nach Handelsrecht u. StRecht, 9. Aufl. S. 266). Danach kommt es auf die Zweckgerichtetheit der Ausgaben zur Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht und der Betriebsbereitschaft an (vgl. *Wohlgemuth* aaO Rn. 9). Auch der BFH macht die Zurechnung von Aufwendungen zu den AK davon abhängig, welchen Zweck der Stpfl. mit ihnen verfolgt. BFH v. 19. 4. 77 VIII R 44/74 u. v. 19. 4. 77 VIII R 119/75, BStBl. II S. 600 u. 601 mit Hinweis auf BFH v. 12. 11. 75 I R 135/73 Abschn. 1 c, BStBl. II 1976 S. 297; v. 12. 6. 78 GrS 1/77, BStBl. II S. 620 betr. Erwerb eines bebauten Grundstücks in Abbruchabsicht, s. Anm. 686–687; v. 13. 10. 83 IV R 160/78, BStBl. II 1984 S. 101; v. 13. 9. 84 IV R 101/82, BStBl. II 1985 S. 49; v. 15. 11. 85 IV R 170/83, BStBl. II 1986 S. 60; v. 22. 4. 88 III R 54/83, BStBl. II S. 901; *Döllerer*, JbFStR 1976/77 S. 197. Der BFH beschränkte sich früher in diesem Zusammenhang darauf, unter Anschaffung die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht und somit unter AK Aufwendungen zum Zweck der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zu verstehen (zB BFH v. 22. 8. 66 GrS 2/66, BStBl. III S. 672; v. 20. 12. 72 I R 73/71, BStBl. II 1973 S. 266; v. 12. 11. 75 I R 135/73, BStBl. II 1976 S. 297; v. 2. 8. 77 VIII R 104/74, BStBl. II 1978 S. 143; v. 16. 12. 77 III R 92/75, BStBl. II 1978 S. 233; v. 24. 11. 78 III R 121/76, BStBl. II 1979 S. 366).

UE sollte der AKBegriff *veranlassungsorientiert* ausgelegt werden (s. Anm. 280 mwN; BFH v. 21. 10. 93 IV R 87/92, BStBl. II 1994 S. 176).

Der *zeitliche Zusammenhang* der Aufwendungen mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (kurz: mit dem Erwerb) ist für die Zurechnung der Aufwendungen zu den AK weder erforderlich noch genügend (BFH v. 14. 8. 56 I

§ 6 Anm. 282 b–282 d Abs. 1 Nr. 1 Satz 1: Abnutzbare Anlagegüter

82/56 U, BStBl. III S. 321). Entscheidend ist vielmehr der *sachliche (wirtschaftliche) Zusammenhang* der Aufwendungen mit der Anschaffung (vgl. *Blümich/Ehmcke*, § 6 Rz. 259 ff.); hierbei kann die Veranlassung (das auslösende Moment; s. Anm. 280) der Aufwendungen als Maßstab dienen. Der Zusammenhang bzw. Anlaß kann auch noch bei lange Zeit nach der Anschaffung gemachten Aufwendungen bestehen.

282 c **d) Wirtschaftliche Verfügungsmacht**

Nach BFH v. 22. 8. 66 GrS 2/66 (BStBl. III S. 672) sind AK „die Kosten, die aufgewendet werden, um das WG von einem anderen zu erwerben oder – anders ausgedrückt – um es von der fremden in die eigene wirtschaftliche Verfügungsgewalt zu überführen“. Das Kriterium der Erlangung wirtschaftlicher Verfügungsmacht entsprach der ständigen Rspr. (vgl. auch BFH v. 16. 12. 77 III R 92/75, BStBl. II 1978 S. 233) und ist schließlich auch vom Gesetzgeber in der handelsrechtlichen – und für das StR verbindlichen – Begriffsbestimmung durch die Formulierung „um . . . zu erwerben“ kodifiziert worden, wobei allerdings zu beachten ist, daß dieses Kriterium nicht (mehr) als entscheidendes, sondern als eines zwischen mehreren Kriterien angesehen wird. Nach BFH v. 13. 11. 1985 I R 145/81 (BFH/NV 1986 S. 331) gilt ein WG als angeschafft, sobald es aus fremder in die eigene Verfügungsmacht überführt ist. IdR ist dieser Zeitpunkt mit der Lieferung (§ 446 BGB) bzw. mit dem Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzung und Lasten gegeben (*Schmidt/Glanegger* XIII. § 6 Anm. 24; vgl. BFH v. 28. 4. 77 IV R 163/75, BStBl. II S. 553 unter 1 b mwN; v. 2. 9. 88 III R 53/84, BStBl. II S. 1009; v. 3. 8. 88 I R 157/84, BStBl. II 1989 S. 21: „Verfügungsmacht über Sachen [§ 90 BGB] bedeutet – unmittelbarer oder mittelbarer Besitz an ihnen.“); zur Anschaffung nach § 4 b InvZulG 1982 (sog. Beschäftigungszulage) siehe BFH v. 7. 12. 90 III R 171/86 (BStBl. II 1991 S. 377), wonach es auf den Realakt der Lieferung und somit auf die objektive Verfügungsmöglichkeit beim Käufer ankommt; im Investitionszulagenrecht reicht der Gefahrenübergang, der für die Gewinnrealisierung beim Verkäufer ausreicht (vgl. hierzu zB BFH v. 27. 2. 86 IV R 52/83, BStBl. II S. 552), hingegen nicht aus.

282 d **e) Betriebsbereiter Zustand**

Durch die Aufnahme des Merkmals „*Versetzung in den betriebsbereiten Zustand*“ in die AKDefinition des § 255 Abs. 1 HGB hat der Gesetzgeber klargestellt, daß er auch einen „Anschaffungskostenzeitraum“ anerkennt. Das Kriterium der Betriebsbereitschaft wird vom Schrifttum teils aus dem finalen AKBegriff (Versetzung in den geeigneten Betriebszweck; s. *Schmidt/Glanegger* XIII. § 6 Anm. 25 c) gefolgt. UE hat dieses Kriterium auch eine *veranlassungsorientierte Komponente* (s. auch Anm. 280), so daß die Aufwendungen aus Anlaß für die Betriebsbereitschaft des angeschafften WG zu aktivieren sind; daher sind derartige nachträgliche Aufwendungen (Einzelkosten der Anschaffung) als AK zu qualifizieren (vgl. *Döllerer*, Handels- und Steuerbilanz, BB-Beilage 12/1987 S. 7 unter Bezug auf BFH v. 31. 7. 1967 I 219/63, BStBl. 1968 II S. 22 betr. Kosten des Transports, Umladens und erstmaligen Einlagerns von Rohstoffen). In diesem Zusammenhang ist die „Betriebsbereitschaft“ als *bestimmungsgemäße Verwendung* der angeschafften WG zu verstehen (vgl. *Woblgemuth* in HdJ I/9 2. Aufl. 1988 Rn. 5). Dies hat erhebliche Bedeutung für die Auslegung der Anschaffungsnebenkosten sowie der nachträglichen AK. Die Phase der Betriebsbereitschaft beginnt mit dem Ende des Erwerbsvorgangs und endet, wenn das WG erstmalig den betriebsbereiten Zustand

erreicht hat (vgl. *Streim* in *HuRB* S. 78). Die Betriebsbereitschaft ist unter Beachtung der betrieblichen Verhältnisse objektiv zu beurteilen (vgl. *Schmidt/Glanegger XIII*. § 6 Anm. 25 d; *Kupsch*, *StbJb.* 1989/90 S. 115; zu den verschiedenen Kostenarten s. Anm. 295).

#### f) Zuordnung (Zurechenbarkeit) der Aufwendungen

282 e

Nach der AK-Definition des § 255 Abs. 1 HGB werden nur solche Aufwendungen zu den AK gerechnet, die „einzeln zugeordnet werden können“. *Woblgemuth* (in *HdJ I/9* 2. Aufl. Rn. 10) folgert daraus, daß nur „Einzelausgaben“ in die AK einzubeziehen sind, „Gemeinausgaben“ hingegen unberücksichtigt bleiben müssen. Nach *hM* (*Pankow/Schmidt-Wendt* in *Beck-BilKomm.* II. § 255 Anm. 73; *Knop/Kütting* in *Kütting/Weber*, *HdR III*. § 255 Rn. 39–41; *Knobbe-Keuke*, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 9. Aufl. 1993 S. 164 f.) dürfen nur Einzelkosten aktiviert werden, Gemeinkosten hingegen nicht. Auch R 32 a Abs. 1 Satz 4 EStR geht davon aus, daß Gemeinkosten nicht zu den AK gehören. Zu den nicht aktivierungsfähigen (echten) Gemeinkosten zählen beispielsweise die im Warenbeschaffungsbereich anfallenden Reisekosten einer Einkaufsabteilung, da idR vor Beginn der Reise nicht feststeht, ob und in welchem Umfang eingekauft wird und somit eine einzelne Zuordnung nicht möglich ist (vgl. *BFH v. 24. 2. 72 IV R 4/68*, *BStBl. II* S. 422; *Knop/Kütting* in *Kütting/Weber*, *HdR III*. § 255 Rn. 41).

**Kritik:** Diese (wohl im Schrifttum herrschende) Auffassung ist uE insofern unendifferenziert, als sie nicht zwischen echten und unechten Gemeinkosten unterscheidet (vgl. *Hofbauer* in *Bonner-HdR*, § 255 Rz. 24; *Woblgemuth aaO* Rn. 26). Die unechten Gemeinkosten – also die Kosten, die den einzelnen Wirtschaftsgütern zugerechnet werden können, aber etwa aus Wirtschaftlichkeitsgründen des Rechnungswesens tatsächlich nicht erfaßt werden – sind uE zu aktivieren, da die Unternehmen aufgrund ihrer Kostenrechnung oft selbst bestimmen können, ob eine direkte oder indirekte Kostenzurechnung erfolgt.

Vgl. *Ordelheide* in *Beck-HdR*, B 162, Rz. 286 ff., 295 ff.; zum Vorentwurf des *BiRiLiG* s. *Kommission Rechnungswesen*, *DBW-Sonderheft* 1979 S. 61; offenbar für *Wahlrecht*: *Hofbauer* in *Bonner-HdR*, § 255 Rz. 24; ablehnend aufgrund des Gesetzeswortlauts: *Woblgemuth aaO* Rn. 26 sowie die o.g. Quellen.

Da es nicht im Ermessen des Stpfl. liegen kann, aus subjektiver Sicht selbst über die Kostenrechnung zu bestimmen, ob hier direkte Kosten oder Gemeinkosten vorliegen, müssen auch hier Objektivierungskriterien – also keine subjektive Sicht – greifen, die an anderer Stelle (s. Anm. 282 e) vom Schrifttum herangezogen werden (vgl. *Schmidt/Glanegger XIII*. § 6 Anm. 25 d; *Kupsch*, *StbJb.* 1989/90 S. 115). Daraus folgt, daß beispielsweise Transport- und Montagekosten, die zwar aus theoretisch einzelnen Anschaffungsvorgängen zugerechnet werden könnten, praktisch aber aufgrund von Schlüsselungen (zB Durchschnittskosten je PKW oder Arbeitsstunde für Montage bzw. Transport; s. aber *BFH v. 31. 7. 67 I 219/63*, *BStBl. II* 1968 S. 22, wo als typische Einzelkosten Fertigungslöhne bezeichnet werden; v. 13. 4. 88 I R 104/86, *BStBl. II* S. 892, s. hierzu auch Anm. 292) jedoch als unechte Gemeinkosten qualifiziert werden, auch zu aktivieren sind (str.; zur ablehnenden Haltung s. auch *ADS V*. § 255 HGB Tz. 41; *Ordelheide aaO* Rz. 295 ff. stellt hingegen auf die Einzelerfaßbarkeit der Kosten ab). Auch die Grundsätze der Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs sowie das Veranlassungsprinzip (s. Anm. 279 f.) gebieten es, diese Kosten zu aktivieren, da sie zumindest über das Beanspruchungs- oder Kosteneinwirkungsprinzip den AK zugerechnet werden können (vgl. *Ordelheide aaO* Rz. 298 ff.). „Nur bei Einbeziehung aller variablen Kosten in die Anschaffungskosten ist die Erfolgsneutralität des Beschaffungsvor-

gangs sichergestellt“ (*Woblgemuth* aaO Rn. 27). Aufgrund des Kriteriums der Erfolgsneutralität ist es folglich konsequent, die variablen (unechten) Gemeinkosten in die AK einzubeziehen, während für die fixen (echten) Gemeinkosten bei den AK ein Aktivierungsverbot der Zielsetzung des AKBegriffs entspricht (vgl. ebenda).

### 283 3. Bewertung mit den Anschaffungskosten

Eine „Bewertung“ mit AK bedeutet lediglich die Anwendung der AK als Bewertungsmaßstab auf den Bilanzansatz des WG, nicht dagegen eine Ermittlung des Werts, der dem WG am Bilanzstichtag beizumessen ist. Der Begriff der AK hängt also nicht vom *gemeinen Wert* oder *Teilwert* des betreffenden WG ab, auch nicht davon, daß die Aufwendungen den Wert eines WG erhöhen. Daher sind AK auch diejenigen Aufwendungen, die als überhöht gelten (vgl. *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck-BilKomm. II. § 255 Anm. 20; s. § 5 Anm. 2200 „*Schwarzmarktpreis*“; BFH v. 24. 3. 87 IX R 31/84, BStBl. II S. 695/697), soweit der Stpfl. die Aufwendungen jedenfalls aus Anlaß der Erzielung von Einkünften gemacht hat (BFH v. 3. 5. 67 I 70/64, BStBl. III S. 463), also zB nicht etwa durch die Zahlung des Überpreises dem Veräußerer persönlich etwas zuwenden wollte (insoweit liegt eine Entnahme vor).

Aufgrund des Prinzips der Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs (s. Anm. 279) ist es konsequent, überhöhte AK, die betrieblich veranlaßt und begründbar sind, zu aktivieren (vgl. *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck-BilKomm. II. § 255 Anm. 20; *ADS* V. § 255 HGB Tz. 16; aA *Ordelbeide* in Beck-HdR, B 162 Rz. 46).

Inwieweit eine Teilwertabschreibung zulässig oder geboten ist, ist eine Frage für sich und richtet sich nach den hierfür geltenden Grundsätzen. *Beschleunigungskosten* gehören zu den AK (glA BFH v. 9. 12. 82 IV R 54/80, BStBl. II 1983 S. 371; *Leingärtner*, RWP SG 1.3 S. 505; *Mathiak*, StuW 1983 S. 268); s. auch § 7 Anm. 600 „*Baubeschleunigungskosten*“ (Schnellbaukosten); § 6 Anm. 1240 über Erwerb eines Betriebs zu einem über dem Teilwert des Betriebsvermögens liegenden Preis. Über die Bedeutung des *Werts des angeschafften WG* als Beweisanzeichen für die Höhe der zur Anschaffung gemachten Aufwendungen s. Anm. 285. Die Aufwendungen können aber auch zur Anschaffung oder Herstellung eines selbständigen, dem Stpfl. zuzurechnenden WG führen (zB Fundamente, Elektroinstallation, Rohranschlüsse).

## II. Umfang der Anschaffungskosten

### 284 1. Zusammensetzung – Überblick

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

So zB *Woblgemuth* in HdJ I/9, 2. Aufl. Rn. 11; *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck-BilKomm. II. § 255 Anm. 50; s. auch BFH v. 11. 9. 91 XI R 4/90, BFH/NV 1992 S. 169/170: „Zu den Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts gehören außer dem Anschaffungspreis auch die Anschaffungsnebenkosten, . . .“.

Der Anschaffungspreis ist zu korrigieren um die sog. „*Anschaffungspreisänderungen*“. Hierunter fallen nicht nur die in § 255 Abs. 1 Satz 3 EStG explizit genannten „Anschaffungspreisminderungen“, sondern auch „Anschaffungspreiserhöhun-

gen“ (vgl. *Pankow/Schmidt-Wendt* aaO § 255 Anm. 60). Die Anschaffungspreiserhöhungen werden im Schrifttum zT auch unter die nachträglichen AK, die in § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB explizit genannt werden, subsumiert (vgl. zB *ADS V*, § 255 HGB Tz. 52; *Federmann*, Bilanzierung nach Handels- und StRecht, 9. Aufl. S. 268).

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

Schematisch kann man die Anschaffungsnebenkostenbestandteile wie folgt darstellen (vgl. *Federmann* aaO S. 268):

#### **Anschaffungspreis**

- ./ Anschaffungspreisminderungen
  - + Anschaffungspreiserhöhungen
  - + Erwerbsnebenkosten
  - + Aufwendungen zur Versetzung in die Betriebsbereitschaft
  - + nachträgliche Anschaffungskosten (Anschaffungspreisänderungen, Anschaffungsnebenkosten)
- 
- = **Anschaffungskosten**

## 2. Anschaffungspreis

### a) Rechnungspreis – Kaufpreis – Vertrags- bzw. Übernahmepreis

285

Bisherige Anm. 285 s. jetzt Anm. 287 u. 299.

Ausgangsgröße und idR *Hauptbestandteil* der AK ist der *Anschaffungspreis* für den Erwerb eines WG. Unter Anschaffungspreis versteht man den *Kaufpreis* (*Rechnungspreis* oder *gezahltes Entgelt*) des erworbenen WG. Vom Rechnungspreis ist nach § 9 b Abs. 1 Satz 1 die in Rechnung gestellte *Vorsteuer*, sofern sie beim Stpfl. abziehbar ist (§ 15 UStG), abzuziehen.

Zur Aktivierung der Vorsteuer s. *Bränner/Bareis*, Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, 9. Aufl. 1991 III/329; zur Nichtanerkennung eines Zwischenmietverhältnisses s. BFH v. 27. 9. 90 IX B 268/89, BFH/NV 1991 S. 297; v. 4. 6. 91 IX R 12/89, BStBl. II S. 759.

Hierbei gilt auch die steuerliche Vereinfachungsregel des § 9 b Abs. 1 Satz 2: Nichtaktivierung der nicht abziehbaren Vorsteuer bei teilweisem Vorsteueraus-schluß (nicht mehr als 25 vH des Vorsteuerbetrags und 500 DM oder Anteil der zum Ausschluß des Vorsteuerabzugs führenden Umsätze darf insgesamt nicht mehr als 3 vH des Gesamtumsatzes übersteigen); vgl. *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck-BilKomm. II. § 255 Anm. 51.

Es ist nur der Betrag zu aktivieren, der tatsächlich für das WG aufgewendet wird (vgl. *Hofbauer* in Bonner-HdR, § 255 Rz. 3; so auch BFH v. 18. 9. 91 XI R 18/89, BFH/NV 1992 S. 32/33: „... nur der tatsächlich geleistete Betrag [kann] bei den Anschaffungskosten berücksichtigt werden“); entscheidend ist also die „Ausgabenwirksamkeit“ des Rechnungspreises (vgl. *Woblgemuth* in HdJ I/9, 2. Aufl. Rn. 8). Die Ausgabenwirksamkeit ist dabei anstelle eines Abgangs von Aktiva (Kasse, Bank, Forderungen) auch in dem Zugang von Passiva (idR Verbindlichkeit, aber auch Übernahme eines ungewissen Risikos, zB Altlasten, Pensionen in

Form von Rückstellungen) möglich (vgl. ebenda). Entscheidend für die Höhe der AK und des Anschaffungspreises ist die Höhe der *Verpflichtung* zur Gegenleistung (vgl. BFH v. 10. 4. 73 VIII R 157/72, BStBl. II S. 595). Diese Verpflichtung kann vertraglich festgeschrieben sein. Ebenso kann die *Übernahme von WG* (zB Hofübernahme durch die Kinder) an die Übernahme von Ausgleichszahlungen oder Verbindlichkeiten geknüpft sein.

Vgl. hierzu: BFH v. 5. 7. 90 GrS 2/89, BStBl. II S. 837 betr. Abfindungszahlungen an Miterben als AK; keine AK sind Versorgungsleistungen für die Eltern (sog. Altenteil oder Leibgedinge), so BFH v. 5. 7. 90 GrS 4–6/89, BStBl. II S. 847/851 f.; Übernahme von Verbindlichkeiten sowie Zusage einer Abfindungszahlung hingegen AK, vgl. ebenda S. 853 f.; s. auch BFH v. 20. 12. 90 XI R 4/86, BFH/NV 1991 S. 384 sowie v. 30. 1. 91 XI R 6/84, BFH/NV S. 453 betr. Kaufpreisverzicht durch Schenkung keine AK; v. 5. 6. 91 XI R 3/84, BFH/NV S. 679 betr. Abfindungszahlungen an Bruder für Erbverzicht als AK; v. 20. 12. 90 XI R 4/83, BFH/NV 1991 S. 449 sowie v. 3. 7. 91 X R 26/90, BFH/NV S. 812 betr. Zusage sog. Gleichstellungsgelder als AK; s. auch Anm. 287 „Erbauseinandersetzung“ und „vorweggenommene Erbfolge“ sowie Anm. 421; zu dinglichen Lasten als AK s. Anm. 384 ff.; zu AK bei unentgeltlichem bzw. teilentgeltlichem Erwerb s. Anm. 414 ff.

Obige Ausführungen zur Höhe der Verpflichtung zur Gegenleistung und zum Anschaffungspreis gelten auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3; s. auch Anm. 1260 über Bewertungsfreiheit für geringwertige Anlagegüter bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3. Die AK bestehen in dem *Wert der Verpflichtung*, nicht in ihrem hiervon etwa abweichenden Nennbetrag (so zB BFH v. 10. 4. 91 XI R 7, 8/84, BStBl. II S. 791/792 mwN). Über zinslose Stundung s. Anm. 299.

## 286 b) Anschaffungspreis in ausländischer Währung

Frühere Anm. 286 s. jetzt Anm. 292.

**Schrifttum:** *Tubbesing*, Bilanzierungsprobleme bei Fremdwährungsposten im Einzelabschluß, ZfbF 1981 S. 804 ff.; *HEA* des *IdW*; Geänderter Entwurf einer Verlautbarung zur Währungsumrechnung im Jahres- und Konzernabschluß, WPg. 1986 S. 664 ff.; s. auch Anm. 10 ff.

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

Entscheidend für die Umrechnung des Anschaffungspreises ist idR der *Briefkurs* zum *Anschaffungszeitpunkt* (s. dazu Anm. 274), dh. der Tag, an dem der Stpfl. die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das WG erlangt (vgl. *Knop/Kütting* in *Kütting/Weber*, HdR III. § 255 Rn. 29; *Schmidt/Glanegger* XIII. § 6 Anm. 34 „Fremdwährung“; *Ordelsheide* in Beck-HdR, B 162 Rz. 61).

Der Anschaffungszeitpunkt ist auch bei *Kauf auf Ziel* maßgebend. Vgl. *Knop/Kütting* aaO § 255 Rn. 29; *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck-BilKomm. II. § 255 Anm. 55; *Ordelsheide* aaO Rz 61; str.; nicht maßgeblich ist uE der Buchungstag (so offenbar *WP-Hdb.* 1992 Bd. I Tz. E 221, das auf den Zeitpunkt der Erstverbuchung abstellt), wenn dieser vom Anschaffungszeitpunkt abweicht, da der Buchungstag nicht objektivierbar ist (nur aus Vereinfachungsgründen und bei nur geringfügigen Differenzen kann uE bei zeitnahen Buchungen [innerhalb einer Woche] auf den Zeitpunkt der Erstverbuchung abgestellt werden; s. auch *HFA* des *IdW*, WPg. 1986 S. 664).

*Bei Anzahlungen und bei Barzahlung* ist der tatsächlich aufgewandte DM-Betrag für die Bemessung der AK zu erfassen (vgl. *ADS* V. § 255 HGB Tz. 63; *Pankow/Schmidt-Wendt* aaO § 255 Anm. 53 f.; *Knop/Kütting* aaO § 255 Rn. 29; *WP-Hdb.* 1992 Bd. I Tz. E 221; *Ordelsheide* aaO Rz. 55).

Werden zu bestimmten Anschaffungsvorgängen einzeln zuordbare *Kurssicherungsgeschäfte* (Kongruenz) durchgeführt, so werden durch den Terminkurs die AK des WG und durch die erstmalige (zeitnahe) Buchung der Betrag der Kaufpreisverbindlichkeit fixiert (somit konkretisierbar iSd. Einzelbewertung nach § 252 Abs. 1 Nr. 3). Unter Beachtung des Niederstwertprinzips ist der Terminkurs bzw. der niedrigere Briefkurs zum tatsächlichen Anschaffungszeitpunkt bei der Bemessung der AK heranzuziehen (vgl. *Tubbesing*, ZfBF 1981 S. 804 ff./825 f.; *Pankow/Schmidt-Wendt* aaO § 255 Anm. 56; zu Swaps und Deckungsgeschäften s. *Ordelheide* aaO Rz. 63–74; s. auch Anm. 22).

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

### c) Sonderfälle zur Ermittlung der Anschaffungskosten

287

**Bauherrenmodell:** Wenn Anleger nicht als Bauherren, sondern als Erwerber eines bebauten Grundstücks beurteilt werden – etwa weil sie sich an einem vom Projektanbieter vorformulierten Vertragswerk beteiligen und sich jeweils durch die Projektanbieter vertreten lassen –, so sind alle – auf den Erwerb des bebauten Grundstück gerichteten – Aufwendungen als AK der bebauten Grundstücke zu behandeln (vgl. BFH v. 14. 11. 89 IX R 197/84, BStBl. II 1990 S. 299; dazu BMF v. 14. 3. 90, BStBl. I S. 147; BFH v. 11. 1. 94 IX R 82/91, DStR S. 931; *Blümich/Ehmcke*, § 6 Rz. 369). Diese Grundsätze gelten auch für das sog. „Modernisierungsmodell“ (vgl. BFH v. 30. 7. 91 IX R 43/89, BStBl. II S. 918; v. 4. 2. 92 IX B 39/91, BStBl. II S. 883; v. 4. 3. 92 IX B 24/91, BFH/NV S. 648).

**Einlage:** Im Fall einer Einlage sind WG mit AK anzusetzen. Als AK gilt idR der Teilwert der eingelegten WG im Zeitpunkt der Zuführung zum Betrieb (vgl. BFH v. 1. 7. 87 I R 197/83, BStBl. II S. 865; v. 14. 7. 93 X R 74–75/90, BStBl. II 1994 S. 15), sofern nicht die Tatbestände nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a (Anschaffung oder Herstellung innerhalb der letzten 3 Jahre) oder Buchst. b (Anteil an KapGes.), wonach als Höchstwert die AK oder HK gelten (s. dazu Anm. 1226–1230) gegeben sind.

### Erbaueinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge:

**Schrifttum:** *Knobbe-Keuk*, Zur Entgeltlichkeit bei Erbaueinandersetzungen und vorweggenommener Erbfolge, in FS *Döllner*, 1988 S. 315; *Grob*, Die Erbaueinandersetzung im Einkommensteuerrecht, DB 1990 S. 2135; *ders.*, Die vorweggenommene Erbfolge – ein Veräußerungsgeschäft?, DB 1990 S. 2187; *Flume*, Die Nachfolge von Todes wegen in ein Vermögen mit Betriebsvermögen und die ESt. bei der Übernahme von Ausgleichspflichten durch den Nachfolger in ein Einzelunternehmen oder die Beteiligung an einer Personengesellschaft, DB 1990 S. 2390; *Grob*, AK und Veräußerungsgewinn bei Erbaueinandersetzung und vorweggenommener Erbfolge, StJb. 1990/91 S. 9; *Siffing*, Die ertragsteuerrechtliche Beurteilung der Erbaueinandersetzung im unternehmerischen Bereich, DStR 1991 S. 201; *Märkle/Franz*, Die Erbaueinandersetzung über Betriebsvermögen und die vorweggenommene Erbfolge, BB-Beil. 5/91; *Niepoth*, Neuordnung von Renten und rentenähnlichen Leistungen anhand des Anschaffungskostenbegriffs unter Einbeziehung des Beschlusses des Großen Senats vom 5. 7. 1990 GrS 4–6/89, DB 1991 S. 249; *Schirmer*, Führt der Ausgleich von Pflichtteils- und ähnlichen Ansprüchen zu AK?, FR 1991 S. 484; *Hörger*, Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung – Anmerkungen zum BMF-Schreiben v. 11. 1. 1993, DStR 1993 S. 37; *Spindler*, Zur steuerrechtlichen Behandlung von Zahlungen zur Ablösung dinglicher Nutzungsrechte an Grundstücken beim Eigentümer, DB 1993 S. 297; *Schulze zur Wiesche*, Vorweggenommene

Erbfolge und Erbauseinandersetzung von Betriebsvermögen, Mitunternehmeranteilen und Beteiligungen an KapGes., WPg. 1993 S. 593 u. 629; *Spiegelberger*, Vermögensnachfolge, München 1994.

**Verwaltungsanordnungen:** BMF v. 11. 1. 93, BStBl. I S. 62; v. 13. 1. 93, BStBl. I S. 80. Sie können in bestimmten Fällen zu AK führen. Dies richtet sich nach den Beschlüssen des Großen Senats vom 5. 7. 90 (GrS 2/89, BStBl. II S. 837 u. GrS 4–6/89, BStBl. II S. 847). Nach früherer Rspr. galt der Erbfall und die anschließende Erbauseinandersetzung als Einheit, wobei unterstellt wurde, daß ein Miterbe, der die anderen Erben auszahlte, den Betrieb unmittelbar vom Erblasser übernommen hatte. Dies hatte zur Folge, daß Ausgleichszahlungen an die Miterben nicht als AK des Betriebs berücksichtigt werden konnten. Nach dem Beschluß GrS 2/89 (BStBl. II S. 837) sind in dem Erbfall und der Erbauseinandersetzung zwei selbständige Rechtsakte zu sehen (vgl. *Mayer-Wegelin* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordenwin*, § 6 Rz. 104 ff.; *Schmidt/Glanegger* XIII. § 6 Anm. 35 a).

► *Im Rahmen der Erbauseinandersetzung führen Abfindungen (Ausgleichszahlungen) an die weichenden Erben zu AK beim übernehmenden Erben, während bei den weichenden Erben ein Veräußerungsgewinn nach §§ 16, 34 EStG entsteht* (vgl. *Schmidt/Glanegger* XIII. § 6 Anm. 35 a; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 798 ff., 807; *Grob*, StbJb. 1990/91 S. 9; s. auch *Pankow/Schmidt-Wendt* in *Beck-BilKomm.* II. § 255 Anm. 101). Für den ererbten Anteil des fortführenden Erben sind keine AK anzusetzen. Keine AK eines Betriebs sind auch dann anzunehmen, wenn ein Alleinerbe einen Betrieb übernimmt und die bisherigen Buchwerte fortführt (§ 7 EStDV); dies gilt auch bei mehreren Erben, wenn eine Erbengemeinschaft einen Betrieb ohne Auseinandersetzung fortführt.

► *Für den Fall der vorweggenommenen Erbfolge* hat der Große Senat des BFH in seinem Beschluß v. 5. 7. 90 (GrS 4–6/89, BStBl. II S. 847) entschieden, daß zugesagte Versorgungsleistungen an die Übergeber (sog. Altenteil an die Eltern oder Leibgedinge) keine AK darstellen, da „eine dem Übergeber zugesagte Rente . . . in der Regel eine außerbetriebliche Versorgungsrente, nicht aber eine Veräußerungsrente dar[stelle]“ (BFH GrS 4–6/89 aaO S. 850 mwN); gleiches gilt für eine Versorgungsverpflichtung hinsichtlich der Pflege in alten und kranken Tagen (vgl. BFH v. 24. 4. 91 XI R 9/84, BStBl. II S. 794). In einer weiteren Entscheidung hat der BFH vom bisherigen Eigentümer ausbedungene Nutzungsrechte (Wohnrechte), die auch vom bisherigen Eigentümer im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge an Dritte zugewendet wurden, analog den Versorgungsleistungen nicht als AK des Übernehmers anerkannt (vgl. BFH v. 10. 4. 91 XI R 7, 8/84, BStBl. II S. 791). Ein dem Übergeber zugesagtes Nutzungsrecht mindert den Wert des betreffenden WG (zB Grundstück) und ist bei einer Aufteilung eines Rechtsgeschäfts in einen entgeltlichen (zB Abstandszahlungen) und unentgeltlichen Teil zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 24. 4. 91 XI R 5/83, BStBl. II S. 793). Insoweit ergibt sich bei den Leistungen des Übernehmers kein Zusammenhang mit betrieblichen Einkünften, weshalb auch nur ein Abzug unter den Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a und bei den Übertragenden Einkünfte als wiederkehrende Bezüge iSd. § 22 Nr. 1 in Betracht kommen (vgl. ebenda, S. 852; kritisch hierzu *Niepoth*, DB 1991 S. 249/251 f.). Der BFH behandelt einen Übergabevertrag aufgrund der wenigstens teilweisen unentgeltlichen Zuwendung als Schenkung (vgl. BFH v. 5. 7. 90 GrS 4–6/89 aaO S. 851), weswegen der Übernehmende auch die Buchwerte entsprechend § 7 Abs. 1 EStDV und entsprechend § 11 d EStDV

die Ausgangswerte des Übergebers hinsichtlich des übernommenen Vermögens übernehmen kann.

Die Zusage von Ausgleichszahlungen und Abstandszahlungen (sog. Gleichstellungsgelder an Angehörige) und die Übernahme von Verbindlichkeiten, sofern sie nicht unter den Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV geschieht, führen hingegen beim Übernehmer zu AK (BFH v. 5. 7. 90 GrS 4–6/89 aaO S. 851; Übernahme betrieblicher Verbindlichkeiten hingegen keine AK von Geschäftsanteilen, da betriebliche Schulden; vgl. *Schmidt/Glanegger* XIII. § 6 Anm. 35 a sowie *Schmidt* XIII. § 16 Anm. 120 c mwN; bei Vermächtnis keine AK, s. *Söffing*, DStR 1991 S. 201/205; str.; krit. *Paus*, FR 1991 S. 69 ff.). Leistet der Übernehmer – statt einer Versorgungszusage – eine Abstandszahlung an den Übergeber, so liegt ein Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäft vor mit der Folge, daß in Höhe der Abstandszahlung AK gegeben sind (vgl. BFH v. 5. 7. 90 GrS 4–6/89 aaO S. 853). Dies gilt auch, wenn Ausgleichszahlungen an Dritte (Gleichstellungsgelder an Angehörige) geleistet werden (vgl. ebenda). In der Übernahme von persönlichen Verbindlichkeiten des Übergebers wird eine Schenkungsaufgabe gesehen, deren Begleichung durch den Übernehmer zu AK des WG gehören, da hier Aufwendungen getätigt werden, um die Verfügungsmacht über ein Wirtschaftsgut (zB Betrieb, Hof) zu erlangen. Zahlungen zur Ablösung eines aufgrund eines Vermächtnisses oder im Rahmen der Erbauseinandersetzung eingeräumten Wohn- oder Nutzungsrechts stellen (nachträgliche) AK dar (vgl. BFH v. 28. 11. 91 XI R 2/87, BStBl. II 1992 S. 381; v. 21. 7. 92 IX R 72/90 u. v. 21. 7. 92 IX R 14/89, BStBl. II 1993 S. 484).

Zu diesem Komplex s. auch BFH v. 20. 12. 90 XI R 4/86, BFH/NV 1991 S. 384 sowie v. 30. 1. 1991 XI R 6/84, BFH/NV S. 453 betr. Kaufpreisverzicht durch Schenkung keine AK; v. 5. 6. 91 XI R 3/84, BFH/NV S. 679 betr. Abfindungszahlungen an Bruder für Erbverzicht als AK; v. 20. 12. 90 XI R 4/83, BFH/NV 1991 S. 449 sowie v. 26. 6. 91 XI R 11/89, BFH/NV S. 812 betr. Zusage sog. Gleichstellungsgelder als AK; v. 3. 6. 92 X R 14/89, BStBl. II 1993 S. 23 zu AK bei unentgeltlichem bzw. teilentgeltlichem Erwerb, s. auch Anm. 414 ff.

► *Kritik:* Der BFH stellt Versorgungsleistungen, die zB in Form einer Rente an den Übergeber geleistet werden, nicht den Abstandsgeldern, die an den Übergeber oder aufgrund einer Auflage des Übergebers an Dritte geleistet werden, gleich. Dadurch kann der Übernehmer die Versorgungsleistungen nicht als Betriebsausgaben geltend machen. In der Übernahme einer Versorgungszusage ist jedoch die gleiche Last zu sehen wie in Form einer Abstandszahlung. Der Wert von übernommenen Verpflichtungen, worunter auch Versorgungszusagen gegenüber dem Veräußerer oder Dritten fallen, sind jedoch grundsätzlich als Bestandteil der AK eines erworbenen WG anzuerkennen (so auch für das Handelsrecht *Knop/Kütting* in *Kütting/Weber*, HdR III. § 255 Rn. 118). Insoweit ist der Große Senat des BFH in seiner Fortentwicklung zur vorweggenommenen Erbfolge nicht konsequent gewesen (vgl. *Niepoth*, DB 1991 S. 251 ff.). Er mußte abwägen zwischen der Buchwertfortführung durch den Übernehmer sowie der erfolgsneutralen Übergabe an den Übernehmer und dem Ansatz von AK sowie einer Veräußerungsbesteuerung nach §§ 16, 34 EStG. Offenbar aufgrund des Umstands, daß sich der Vermögensübergeber in Gestalt der Versorgungsleistungen Erträge seines Vermögens vorbehält und ein ähnliches Ergebnis wie beim Nießbrauch vorliegt, hat sich der Große Senat für eine Berücksichtigung als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a) und für wiederkehrende Bezüge (§ 22 Nr. 1) entschieden.

► **Gestaltungsmöglichkeiten:** Sollten sich für den Stpfl. stl. Nachteile hinsichtlich der Behandlung der Versorgungsleistungen ergeben, so sollte zwischen dem Übergeber und Übernehmer ein Kaufvertrag geschlossen werden, damit der Tatbestand der Schenkung nicht erfüllt ist, sondern der *Tatbestand des entgeltlichen Erwerbs* gegeben ist. Dabei ist auf die Gleichwertigkeit von Leistung (Wert des Betriebs) und Gegenleistung (Versorgungszusage und sonstige Ausgleichszahlungen) zu achten. In diesem Fall liegt ein Veräußerungsvorgang mit AK vor (vgl. *Schmidt/Heinicke* XIII. § 10 Anm. 12 „Gegenleistung“). Bei Abschluß eines Kaufvertrags können auch Versorgungsleistungen in Form einer Rente an den Verkäufer (Übergeber) zugesagt werden. In diesem Fall kann der Rentenbarwert als AK des Betriebs angesetzt werden.

► **Einlage:** Sofern im Rahmen der Erbauseinandersetzung oder der vorweggenommenen Erbfolge Privatvermögen gegen Versorgungsleistungen erworben und anschließend betrieblich genutzt wird, ist der Tatbestand einer Einlage gegeben. Dabei bemißt sich der Wert der Einlage nicht nach der Höhe der Versorgungsleistungen, sondern idR nach der Höhe des Teilwerts.

Vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 5; *Schmidt/Glanegger* XIII. § 6 Anm. 100 a u. b; BFH v. 14. 7. 93 X R 74–75/90, BStBl. II 1994 S. 15, wonach Nr. 5 Buchst. a mit der Begrenzung auf die AK/HK nicht anwendbar wäre, wenn der Erblasser das zugeführte WG innerhalb der letzten drei Jahre angeschafft, hergestellt oder entnommen hat; allerdings ist der Dreijahreszeitraum zu beachten, wenn ein Erbe im Rahmen der Erbauseinandersetzung einen Gegenstand des Privatvermögens gegen Ausgleichszahlungen erwirbt (vgl. dazu Anm. 273 u. 1277).

**Erbbaurecht:** Das Erbbaurecht ist ein Dauerrechtsverhältnis, für das als schwebendes Geschäft keine AK anzusetzen sind, sofern sich Leistung und Gegenleistung ausgleichen. Insoweit kann der Erbbauzins bzw. dessen Barwert nicht aktiviert werden. Im Gegensatz zu den Erbbauzinszahlungen sind aber die Aufwendungen für den Erwerb des Erbbaurechts (Grunderwerbsteuer, Maklerprovision, Notariatsgebühren) als Erwerbsnebenkosten (s. auch Anm. 293) aktivierungspflichtig (vgl. BFH v. 4. 6. 91 X R 136/87, BStBl. II 1992 S. 70); s. auch § 5 Anm. 1052. Ebenso sind vom Erbbauberechtigten übernommene Erschließungskosten AK des Erbbaurechts (vgl. BFH v. 23. 11. 93 IX R 84/92, BStBl. II 1994 S. 292).

**Hingabe an Erfüllungs Statt (§ 364 Abs. 1 BGB):** Besitzt der Stpfl. eine betriebliche Geldforderung und gibt der Schuldner ihm an Erfüllungs Statt ein Wirtschaftsgut, dessen gemeiner Wert unter dem Betrag der Geldforderung liegt, so bestehen die AK des WG uE nicht im Nennbetrag der Forderung; der Stpfl. erläßt vielmehr seinem Schuldner gewinnmindernd einen Betrag in Höhe des Unterschieds zwischen dem Nennbetrag der Forderung und dem gemeinen Wert des empfangenen WG. Als AK des WG ist daher nur ein Betrag in Höhe seines gemeinen Werts anzusetzen. Es liegt ebenso, als wenn der Stpfl. die *nicht vollwertige Forderung* von zB nominell 6 000 DM an einen Dritten zur Tilgung einer Kaufpreisschuld von 4 000 DM *abtritt*; auch bestehen die AK des gekauften WG nur in dem Wert der Forderung von 4 000 DM (RFH v. 5. 10. 32, RStBl. S. 1065).

**Immobilienfonds:** s. Bauherrenmodell; vgl. BFH v. 11. 1. 94 IX R 82/91, DStR S. 931.

**Konzeptionskosten:** Bei einem entgeltlichen Anschaffungsvorgang uU AK eines immateriellen WG (vgl. BFH v. 10. 12. 92 XI R 45/88, BStBl. II 1993 S. 538, 542).

**Leistungen des Veräußerers,** die er dem Stpfl. zu erbringen hat, bilden, auch wenn sie dem vom Stpfl. angeschafften WG zugute kommen, nicht Gegenstand

eines besonderen Rechts des Stpfl.; vielmehr erwirbt er nur das WG. Was er aufwendet, bildet ausschließlich AK des WG (vgl. zB BFH v. 14. 6. 67 VI 318/65, BStBl. III S. 574: Der Stpfl. kauft ein Grundstück von einer Gemeinde; diese verpflichtet sich, den ihr gehörenden Zufahrtsweg auszubauen).

**Liquidation:** Der entgeltliche Übergang des wirtschaftlichen Eigentums von einem Dritten auf den Stpfl. (s. Anm. 274) wird als Voraussetzung einer Anschaffung iSd. EStG betrachtet (s. zB § 23 Anm. 40; § 6 b Anm. 146 betr. Einlage; § 6 b Anm. 300 „*Auflösung einer KapGes.*“; BFH v. 1. 10. 75 I R 198/73, BStBl. II 1976 S. 113 betr. Sonderabschreibungen). Keine Anschaffung iSd. § 23 liegt nach Ansicht des BFH vor, wenn den Gesellschaftern einer aufgelösten GmbH in der *Liquidation* dieser Gesellschaft gem. § 72 GmbHG ein zum Gesellschaftsvermögen gehörendes Grundstück übertragen wird und der Vermögensübertragung kein schuldrechtlicher Vertrag vorausgegangen ist (vgl. BFH v. 19. 4. 77 VIII R 23/75, BStBl. II S. 712). UE liegt jedenfalls eine Anschaffung iSd. § 6 vor, da die Ersetzung des bisherigen Buchwerts der Beteiligung durch den gemeinen Wert der aus dem Gesellschaftsvermögen übertragenen WG wirtschaftlich wie eine Veräußerung der Beteiligung und eine Anschaffung der WG wirkt, so daß mit dieser Gegenleistung ein fiktiver entgeltlicher Erwerb angenommen werden kann; s. auch § 17 Abs. 4: Der Untergang der Anteile einer privaten wesentlichen Beteiligung an einer KapGes. nebst Auskehrung des Vermögens aus der Liquidationsmasse der Gesellschaft wird einer Veräußerung der Beteiligung gleichgestellt und muß folglich wie eine Anschaffung der WG behandelt werden.

**Mietkaufvertrag:** s. § 5 Anm. 1300–1312.

**Nießbrauch:** Zahlungen zur Ablösung eines Nießbrauchs stellen nachträgliche AK dar, da das Recht zur Nutzung des Wirtschaftsguts zuvor beschränkt war und die Ablösungssumme die Beschränkung der Eigentümerbefugnisse beseitigt. Dies gilt auch dann, wenn das Nutzungsrecht im Rahmen der Erbauseinandersetzung (unentgeltlich) eingeräumt wird oder wenn das Grundstück zuvor unentgeltlich erworben wurde (vgl. BFH v. 21. 7. 92 IX R 72/90 u. v. 21. 7. 92 IX R 14/89, BStBl. II 1993 S. 486 u. 484, entgegen dem sog. Nießbrauchserlaß, BMF v. 15. 11. 84, BStBl. I S. 561 Rn. 25, 46 u. 51).

**Schuldübernahme** (Übernahme einer Verbindlichkeit des Veräußerers, auch einer bei ihm nicht passivierten, zB von Pensionsverpflichtungen) ist Gegenleistung für den Erwerb des WG und daher Teil der AK (vgl. BFH v. 12. 1. 83 IV R 180/80, BStBl. II S. 595; v. 5. 7. 90 GrS 4–6/89, BStBl. II S. 847, 853), und zwar in Höhe desjenigen Betrags, mit dem die Verbindlichkeit auf den Erwerbspreis angerechnet worden ist (vgl. BFH v. 8. 6. 66 VI 147/64, BStBl. III S. 535; keine HK); „wird sie mit einem höheren als dem gemeinen Werte auf den Kaufpreis angerechnet, so bedeutet das nur, daß der Anschaffungspreis des Gegenstandes in Wirklichkeit niedriger ist, als die Beteiligten ihn angeben“ (RFH v. 29. 11. 33, RStBl. 1934 S. 357 betr. Pfandbriefschuld; gemeiner Wert gleich Kurswert am Tag der Übernahme; v. 5. 10. 32, RStBl. S. 1065 betr. Anrechnung einer nicht vollwertigen Forderung zum Nennbetrag; aA RFH v. 26. 2. 35, RStBl. S. 825, wonach der Käufer eines mit einer Aufwertungshypothek belasteten Grundstücks die Hypothek mit dem gemeinen Wert oder mit dem Nennbetrag passivieren konnte und die AK des Grundstücks sich nach dieser Bewertung richteten); s. auch Anm. 1500 „*Lasten*“.

Ist dem Veräußerer bei Aufnahme der dann durch den Stpfl. übernommenen Darlehnschuld ein *Disagio* einbehalten worden und übernimmt der Stpfl. die Schuld zum Nennbetrag (so daß er dem Veräußerer das *Disagio* erstattet), so

gehört nur derjenige Teil des Disagios zu den AK, der auf die Zeit entfällt, die von der Darlehnsaufnahme bis zur Schuldübernahme verstrichen ist; der Rest bildet durch Rechnungsabgrenzung zu verteilende Finanzierungskosten des Stpfl. (vgl. *Blümich/Ebmcke* § 6 Rz. 375 „Bauzeitinsen“, abweichend von BFH v. 17. 2. 81 VIII R 95/80, BStBl. II S. 466).

**Wert des angeschafften Wirtschaftsguts:** Er kann ein Beweisanzeichen für die Höhe der zur Anschaffung gemachten Aufwendungen bilden, wenn nämlich im einzelnen Fall angenommen wird, daß die AK des erworbenen WG sich mit seinem gemeinen Wert decken (s. Anm. 325 über mittelbare Wertermittlung beim Tausch; Anm. 301 über unbestimmte Leistungen als AK).

**Wohnrecht:** Zahlungen zur Ablösung eines dinglichen Wohnrechts stellen nachträgliche AK eines Grundstücks dar (vgl. BFH v. 15. 12. 92 IX R 323/87, BStBl. II 1993 S. 488); bei wiederkehrenden Leistungen keine AK (vgl. BFH v. 13. 10. 93 X R 86/89, BStBl. II 1994 S. 451).

### 3. Anschaffungspreisänderungen

#### 288 a) Allgemeines

Frühere Anm. 288 s. jetzt Anm. 294.

**Begriff:** Unter einer „Änderung“ des Anschaffungspreises versteht man eine durch die Anschaffung veranlaßte Erhöhung oder Verringerung der bisherigen, durch die Anschaffung veranlaßten Aufwendungen. Von den Anschaffungspreisänderungen sind die Anschaffungsnebenkosten und die nachträglichen AK, die zusätzliche – bisher noch nicht (ihrer Art nach) erfaßte – Kosten betreffen, zu unterscheiden. Anschaffungspreisänderungen sind also nachträgliche Preiskorrekturen. Derartige Preiskorrekturen können nicht nur beim Anschaffungspreis, sondern auch bei Anschaffungsnebenkosten (vgl. *Wohlgemuth* in HdJ. I/9 2. Aufl. Rn. 37) und nachträglichen AK anfallen.

**Abgrenzung:** Von Änderungen der AK sind solche Vorgänge zu unterscheiden, die sich zwar ebenfalls auf ein angeschafftes WG beziehen und ebenfalls Vermögenminderungen oder -erhöhungen des Stpfl. bilden, aber nicht durch die Anschaffung veranlaßt sind und daher die AK des WG nicht beeinflussen. Beispiel: Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand auf ein angeschafftes WG (sog. anschaffungsnahe Aufwendungen; Abgrenzung von AK s. Anm. 277 u. 505–535).

**Änderung der Verpflichtung zur Gegenleistung** für die Anschaffung eines WG: Es ist ebenfalls zu unterscheiden, ob die Änderung durch die Anschaffung veranlaßt ist (s. zB Anm. 1500 „Erlaß“, „Minderung“) oder unabhängig davon eingetreten ist.

Der Wert der *Gegenleistung*, die der Stpfl. zu erbringen hat, kann nach der Anschaffung steigen oder fallen. Hängt diese Veränderung von dem Eintreten künftiger Ereignisse, die das erworbene WG betreffen, ab (zB Erreichen bestimmter Gewinne beim Unternehmenskauf, Poenalen wegen Nichteinhaltung bestimmter Arbeitsplatz- oder Investitionszusagen), so liegen nachträgliche Anschaffungspreisänderungen vor, die idR schon im Kaufvertrag festgelegt sind. Anders ist dies hingegen, wenn die Änderung nicht in dem angeschafften WG, sondern in der eingegangenen Verbindlichkeit (zB Rentenverpflichtung) begründet ist. Tritt die Wertänderung außerhalb des Anschaffungsvorgangs auf und ist sie vom angeschafften WG unabhängig, so gehen das angeschaffte WG einerseits und die dafür eingegangene Verbindlichkeit andererseits getrennte Wege. Das gilt zB,

wenn der Stpfl. für die Anschaffung von Maschinen, die er erhalten hat, *Waren liefern* muß und deren gemeiner Wert nach der Anschaffung der Maschinen steigt; BFH v. 16. 7. 64 IV 377/62 U (BStBl. III S. 622): Entsprechend bilden die erhöhten Leistungen bei ihrem Empfänger laufende Einnahmen, also keinen Teil des Veräußerungsentgelts. Das gleiche gilt zB bei einer Änderung der Verbindlichkeit infolge einer *Währungsänderung* (s. Anm. 10 u. 286; glA BFH v. 16. 12. 77 III R 92/75, BStBl. II 1978 S. 233; *Rau*, BB 1968 S. 577), einer *Wertsicherungsklausel* (s. Anm. 1178; *Reichel*, BB 1983 S. 1072) oder eines *Rentenwagnisses* (s. Anm. 1168; § 9 Anm. 34–35); s. hierzu aus handelsrechtlicher Sicht zB *ADSV*, § 255 HGB Tz. 55 u. 64–66 mwN.

*Abweibend gelagerte Fälle* vgl. BFH v. 20. 1. 65 I 12/62 U (BStBl. III S. 296) betr. Herabsetzung der *Vermögensabgabe* und v. 29. 7. 60 VI 200/58 (StRK EStG § 7 R. 67) betr. Erlaß von *Umstellungsgrundschulden*. Diese Entscheidungen stehen dem Grundsatz, daß eine Wertänderung der Gegenleistungsverpflichtung die AK nicht berührt, nicht entgegen (BFH v. 31. 8. 72 IV R 93/67 Abschn. I 3, BStBl. II 1973 S. 51).

Ebenfalls können sich Anschaffungspreisänderungen ergeben, wenn der Kaufpreis vom Eintritt bestimmter Bedingungen (zB Erreichen bestimmter Gewinne beim Anteils- oder Unternehmenskauf) oder von einer Rechtsstreitigkeit (Prozeß, Schiedsspruch) abhängig ist (vgl. *ADSV*, § 255 HGB Tz. 52 f.; *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck-BilKomm. II, § 255 Anm. 265). Dies gilt entsprechend auch für Kaufpreisänderungen, die aufgrund von Bilanzberichtigungen nach § 36 DMBiLG vorgenommen werden (vgl. dazu Anm. 66).

**Zeitpunkt der Änderung:** Er ist für die Qualifizierung eines Vorgangs als Änderung der AK ohne Bedeutung. Insbesondere können – weitere, zusätzliche – AK noch lange nach der Anschaffung anfallen (vgl. BFH v. 6. 2. 87 III R 203/83, BStBl. II S. 423, 427; *Pankow/Schmidt-Wendt* aaO § 255 Anm. 60).

## b) Anschaffungspreisminderungen

289

Unter Anschaffungspreisminderungen fallen alle Preisnachlässe, die einem Anschaffungsvorgang zugeordnet werden können. Die Absetzung von Anschaffungspreisminderungen soll dazu führen, daß nur der tatsächlich aufgewendete Geldbetrag als AK angesetzt wird, damit der Anschaffungsvorgang erfolgsneutral bleibt (vgl. BFH v. 3. 8. 76 VIII R 101/71, BStBl. II 1977 S. 65; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 3. Aufl. 1993 S. 133 f.).

**Preisnachlässe:** Hierzu zählen zB *Rabatte*, *Boni*, *Provisionen* sowie *Skonti* (vgl. BFH v. 22. 4. 88 III R 54/83, BStBl. II S. 901). Für die Gewährung von Rabatten, Provisionen uä. ist es nicht erforderlich, daß derjenige, der die Anschaffungspreisminderung „gewährt, formalrechtlich in die Rechtsbeziehungen des Anschaffungsgeschäfts einbezogen ist oder nicht“ (ebenda, S. 902). Entscheidend ist vielmehr, daß der Erwerber die Vergünstigung wirtschaftlich dem Anschaffungsvorgang zuordnen kann. Sowohl ein Anteil aus der Provision des Verkäufers, der dem Erwerber zugeht, als auch ein zusätzlicher Nachlaß eines Fahrzeugherstellers, zu dem der Käufer keine Rechtsbeziehungen hatte, mindern die AK, da sie sich wirtschaftlich als Vergünstigung (Nachlaß, Rabatt) zum Anschaffungsgeschäft darstellen (vgl. ebenda; *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck-BilKomm. II, § 255 Anm. 61).

► *Boni* werden meist nachträglich gewährt und betreffen idR Güter des Umlaufvermögens (hier uU für auf Lager liegendes Umlaufvermögen pauschale Absetzung möglich, s. *ADSV*, § 255 HGB Tz. 44 ff. u. 60; *Blümich/Ebmcke*, § 6

Rz. 326). Sollte ein Bonus für den Kauf von Gegenständen des Anlagevermögens (Orientierung an Umsatz- oder Mengengrößen) gewährt worden sein (zB beim zentralen Möbeleinkauf), so ist eine anteilmäßige (prozentuale) Anschaffungspreisminderung vorzunehmen; hier bestehen gegen eine Durchschnittsbildung oder Pauschalierung keine Bedenken (vgl. *Grob*, Zur Bilanzierung des Skontos, BB 1991 S. 2334, 2336 bzgl. Inventurbestands von Vorräten), sofern die Boni tatsächlich gewährt (zB gegebene Zusage) werden und diese sich auf noch zum BV gehörende WG beziehen (s. unten); vgl. *ADS* aaO; *Blümich/Ehmcke* aaO; aA *Pankow/Schmidt-Wendt* aaO § 255 Anm. 62, die eine Berücksichtigung von Boni aufgrund der fehlenden Möglichkeit einer Einzelzuordnung ablehnen.

► *Skonti* gelten als Minderungen der AK, sofern sie tatsächlich in Anspruch genommen werden (vgl. BFH v. 3. 12. 70 IV R 216/67, BStBl. II 1971 S. 323; v. 27. 2. 91 I R 176/84, BStBl. II S. 456; s. hierzu *Grob*, BB 1991 S. 2334). Aufgrund völlig unüblich hoher Zinssätze hat der BFH den Skontoabzug auch nicht als Zins qualifiziert (vgl. v. 27. 2. 91 aaO, hier S. 458 f.; *Pankow/Reichmann* aaO § 255 Anm. 63). Der mögliche Skontoabzug darf aber weder zum Anschaffungszeitpunkt noch zum nachfolgenden Bilanzstichtag bei den AK abgezogen werden, wenn zum Bilanzstichtag der Stpfl. vom Skontoabzug noch keinen Gebrauch gemacht hat (vgl. BFH v. 27. 2. 91 aaO; s. auch *Beiser*, Sind verlorene Skonti Anschaffungskosten oder Finanzierungsaufwand?, DStR 1991 S. 174 ff.).

**Schadensersatz:** Der von einem Dritten für das an sich vermeidbare Entstehen bestimmter AK geleistete Schadensersatz führt nicht zu einer AKMinderung (vgl. BFH v. 26. 3. 92 IV R 74/90, BStBl. II 1993 S. 96 betr. Schadensersatz eines Steuerberaters für angefallene Grunderwerbsteuer, die bei anderer Gestaltung nicht angefallen wäre). Wenn hingegen die zu den AK führende Zahlungsverpflichtung aufgrund einer Wandelung oder eines Schadensersatzes rückgängig gemacht wird, kommt eine Minderung der AK in Betracht (vgl. ebenda).

**Nicht mehr zum Betriebsvermögen gehörendes Wirtschaftsgut:** Sofern WG nicht mehr zum BV gehören, ist eine Anschaffungspreisminderung nicht mehr möglich. Eine nachträgliche Ermäßigung (zB Boni) führt zu einer Betriebs-einnahme, sofern sie nicht aus persönlichen Gründen gewährt worden ist und deshalb eine erfolgsneutral als Einlage zu buchende Schenkung bildet (RFH v. 8. 1. 36, RStBl. S. 416). Sofern sich Anschaffungspreisminderungen sowohl auf inzwischen abgegangene als auch auf aktivierte WG beziehen, ist eine Aufteilung erforderlich, wobei die Minderungen für inzwischen abgegangene WG entsprechend ihrem Anteil als Betriebseinnahme und nicht als Minderungen der AK der sonstigen aktivierten WG zu behandeln sind. Aus Vereinfachungsgründen ist hier eine pauschale (nachvollziehbare) Aufteilungsregelung (zB bei Boni für inzwischen abgegangene und noch auf Lager liegende Vorräte) möglich, sofern diese den Grundsätzen der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen entspricht.

**Vergebliche Geltendmachung einer Minderung:** Nach BFH v. 1. 12. 87 XI R 134/83 (BStBl. II 1988 S. 431) tragen die sog. Abwehr- und Prozeßkosten das Schicksal der Aufwendungen, für die sie getätigt wurden (vgl. auch BFH v. 31. 3. 92 IX R 164/87, BStBl. II S. 805, 807; nach *Baader*, Inf. 1966 S. 530: zusätzliche AK). Folglich müssen bspw. Prozeßkosten für nicht anerkannte Schadensersatzansprüche (etwa wegen verfolgter AKMinderung aufgrund angeblicher Schlechtlieferung) aktiviert werden; uE ist diese Auffassung der Rspr. zweifelhaft, da keine Werterhöhung des angeschafften WG erfolgt ist. Wurden hingegen Vorauszahlungen für Lieferungen getätigt, die aufgrund eines Konkurses nicht erbracht wurden, so sind die vergeblichen Vorauszahlungen wegen der fehlenden

Gegenleistung keine AK, sondern sofort abziehbare Betriebsausgaben (vgl. BFH v. 4. 7. 90 GrS 1/89, BStBl. II S. 830). Dementsprechend sind in diesen Fällen die damit zusammenhängenden Prozeß- und Abwehrkosten sofort abziehbare BA.

**Geschäfte zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter:** Erhält eine KapGes. von ihrem Gesellschafter auf Lieferungen des Gesellschafters nachträglich einen *Preisnachlaß*, so ist zu prüfen, ob der Nachlaß durch die Geschäftsbeziehungen (dann Minderung der AK) oder durch das Gesellschaftsverhältnis (dann Einlage, s. Anm. 822) veranlaßt ist (vgl. BFH v. 14. 8. 74 I R 168/72, BStBl. II 1975 S. 123).

Einzelfragen s. Anm. 1500, zB *Bonus, Erlaß, Erstattung, Investitionszulagen, Minderung, Rabatt, Schadensersatz, Schwund, Skonto, Umstellungsgrundschuld, Vergleich, Vertragsstrafe, Währungsänderung*; Anm. 817 über Kapitalherabsetzung; § 5 Anm. 1620 u. 1622 über Zuschüsse.

### c) Anschaffungspreiserhöhungen

290

Auch nach Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein WG können Aufwendungen noch durch die Anschaffung eines WG veranlaßt sein und daher AK bilden (s. auch Anm. 288, 273 f., 292 ff.), zB eine Nachzahlung auf den irrtümlich zu niedrig berechneten Kaufpreis oder aufgrund eines Schiedsspruches (vgl. BFH v. 17. 2. 65 I 400/62 U, BStBl. III S. 354: auch wenn erst 12 Jahre nach der Anschaffung); Nachzahlung aufgrund eines Vergleichs über einen nichtigen Kaufvertrag (FG Nürnberg. v. 23. 10. 70, EDStZ 1971 S. 397; Neuabschluß eines Kaufvertrags, § 141 Abs. 2 BGB); aA BFH v. 12. 3. 76 III R 127/74 (BStBl. II S. 524) u. BMF v. 28. 8. 91 (BStBl. I S. 768 Tz. 70) betr. freiwillige Rückzahlung eines zu Recht in Anspruch genommenen Skontos; s. dazu Anm. 1500 „*Skonto*“.

**Rückwirkende Erhöhungen:** Auch beim Unternehmens- und Anteilskauf fallen bei entsprechender kaufvertraglicher Regelung unter bestimmten Bedingungen – etwa bei Erreichen bestimmter Gewinne – nachträgliche Anschaffungspreiserhöhungen an (vgl. *ADS V*, § 255 HGB Tz. 52 f.; *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck-BilKomm. II, § 255 Anm. 65). Dies gilt auch bei Kaufpreisänderungen aufgrund von Bilanzberichtigungen nach § 36 DMBilG; siehe dazu Anm. 66.

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

### d) Spezialfragen

291

Frühere Anm. 291 s. jetzt Anm. 301.

**Restitutionsansprüche:** Werden beim Unternehmenskauf – zB von der Treuhandanstalt – Zusagen gegeben, daß die Restitutionsansprüche vom Käufer ausgeglichen werden (zB Differenz zwischen Abfindungswert und Buchwert), so liegt hier bei späteren Ausgleichszahlungen eine nachträgliche Kaufpreiserhöhung vor, die schon im Kaufvertrag geregelt war.

**Risiken, ungewisse:** Sagt ein Käufer im Kaufvertrag zu, für gewisse Risiken auch über zurückgestellte Beträge bzw. über nicht bilanzierte Risiken hinaus zu haften, und führt er für diese Zwecke dem Unternehmen oder Dritten finanzielle Mittel zu, so liegen hier nachträgliche Kaufpreiserhöhungen einer Beteiligung (Unternehmung bzw. Betriebsteil) vor. AK können bei derartigen Risiken aber nur tatsächlich aufgewandte Beträge sein. Treten bedingte Lasten erst nach mehreren Jahren auf, so sind sie nicht im Anschaffungszeitpunkt, sondern erst im

Zeitpunkt der tatsächlichen Belastung (Zahlung) als nachträgliche AK zu behandeln (s. auch Anm. 384 ff.). Ebenso sind nachträglich zu entrichtende Poenalen, die im Kaufvertrag als ungewisse Kaufpreisschuld gekennzeichnet werden (da abhängig von Bedingungen), erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Belastung als nachträgliche Kaufpreiserhöhung zu berücksichtigen (s. auch Anm. 401).

**Wertsicherungsklausel:** Die Erhöhung einer Verbindlichkeit, die der Stpfl. als Gegenleistung für die Anschaffung aufgrund einer Wertsicherungsklausel eingegangen ist, erhöht nicht die AK, sondern wirkt unmittelbar gewinnmindernd (vgl. BFH v. 16. 1. 79 VIII R 38/76, BStBl. II S. 334; v. 29. 11. 83 VIII R 231/80 BStBl. II 1984 S. 109 betr. Leibrente, s. dort zur abweichenden Beurteilung bei Einkünften aus VuV; v. 6. 2. 87 III R 203/83, BStBl. II S. 423/426; vgl. auch *ADS V*. § 255 HGB Tz. 66; *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck-BilKomm. II. § 255 Anm. 65).

#### 4. Anschaffungsnebenkosten

**Schrifttum:** *Streim*, Stichwort „Betriebsbereiter Zustand“, in HuRB S. 78 ff.; *Woblgemuth*, Die AK in der Handels- und Steuerbilanz in HdJ I/9, 2. Aufl. Köln 1988 Rn. 20–37; *Kupsch*, Zur Problematik der Ermittlung von AK in StbJb. 1989/90 S. 93 ff.; *Ordelbeide*, Zu den Anschaffungsnebenkosten nach Handels- und StRecht, in FS *Felix*, Herausforderungen – Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnungen, hrsgg. v. *Carlé/Korn/Stahl*, Köln 1989 S. 223 ff.; s. auch Literatur vor Anm. 269.

#### 292 a) Allgemeines

Frühere Anm. 292 s. jetzt Anm. 302.

**Begriff:** Unter Anschaffungsnebenkosten sind alle Aufwendungen zu erfassen, die zusätzlich zum Anschaffungspreis anfallen. Bei den Anschaffungsnebenkosten kann man die Erwerbsnebenkosten (Kosten zur Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht) und die Kosten zur Erlangung der Betriebsbereitschaft unterscheiden (s. Anm. 273 f.; vgl. auch BFH v. 13. 4. 88 I R 104/86, BStBl. II S. 892, 893 mwN). Zu den Anschaffungsnebenkosten gehören außer der Gegenleistung an den Lieferanten (Kaufpreis) alle sonstigen Aufwendungen, auch wenn sie an andere Personen erbracht werden.

**Bei innerbetrieblichen Kosten** dürfen nach *hM* nur die *Einzelkosten*, nicht aber die betrieblichen *Gemeinkosten*, angesetzt werden (so zB *Schmidt/Glanegger XIII*. § 6 Anm. 22 u. 26).

Zur früheren Rspr., die vor dem BiRiLiG ergangen ist, s. BFH v. 26. 1. 60 I D 1/58 S, BStBl. III S. 191/193; v. 31. 7. 67 I 219/63, BStBl. II 1968 S. 22, wo allerdings als typische Einzelkosten die Fertigungslöhne des Herstellungsbereichs bezeichnet werden (Schlüsselung erlaubt?); v. 24. 5. 68 VI R 6/67, BStBl. II S. 574; v. 24. 2. 72 IV R 4/68, BStBl. II S. 422 betr. Reisekosten des Warenbeschaffungsbereichs als Gemeinkosten, da kein direkter Zusammenhang mit dem Erwerb einer bestimmten Ware.

UE muß § 255 HGB dahingehend verstanden werden, daß nur die *direkt zurechenbaren Kosten* anzusetzen sind, worunter auch die *unechten Gemeinkosten* fallen (so auch *Ordelbeide*, AK, in Beck-HdR, B 162 Rz. 281 ff.; s. dazu die Diskussion in Anm. 282 f.). Nach BFH v. 13. 4. 88 I R 104/86 (aaO) gehören zu den AK „auch alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb des Wirtschaftsguts stehen, soweit diese Aufwendungen dem einzelnen Wirtschaftsgut direkt zugeordnet werden können“ (BStBl. II S. 892/893 mit Hervorh. d. Verfassers). In dieser Entscheidung hat der BFH eine Jahresleistungsprämie als Bestandteil der AK anerkannt, da eine direkte Zuordnung entspr. der Menge und Zeit möglich war. Wenn eine derartige Leistungsprämie jedoch vom Unternehmen geschlüsselt

wird, liegen (unechte) Gemeinkosten vor, die man direkt zurechnen könnte. Daher gehören derartige Kosten auch zu den aktivierungspflichtigen AK.

**Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb eines Erbbaurechts:** Grunderwerbsteuer, Maklergebühren, Notariatsgebühren sind aktivierungspflichtig; vgl. BFH v. 4. 6. 91 X R 136/87, BStBl. II 1992 S. 70; FG Köln v. 11. 3. 92, EFG S. 593, nrkr., betr. Erschließungskosten; s. auch Anm. 287 „Erbbaurecht“ u. § 5 Anm. 1052.

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

► Bei Erwerb *aus betrieblichem Anlaß* gilt der gemeine Wert des WG als AK (§ 7 Abs. 2 EStDV). Die Anschaffungsnebenkosten sind in diesem Wert noch nicht enthalten. § 6 Abs. 1 Nr. 1 verlangt Bewertung mit den AK, und zwar mit allen; das sind die fiktiven AK und die Anschaffungsnebenkosten (glA Husemann, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, 2. Aufl. 1976 S. 110). AA Seibel (DStR 1968 S. 371) bei unentgeltlichem Erwerb mit einer Auflage; der gemeine Wert dürfe nicht überschritten werden, die Auflage mindere bereits den gemeinen Wert, ihre Erfüllung dürfe daher nicht als AK aktiviert werden. UE widerspricht diese Ansicht dem Grundsatz der Einzelbewertung und dem Saldierungsverbot (s. Anm. 86). Danach ist das WG mit seinem nicht um den Wert der Auflage gekürzten Wert zu aktivieren und der Wert der Auflage (zB einer Versorgungsrente) zu passivieren; die Erfüllung der Auflage geschieht dann grundsätzlich erfolgsneutral. Die praktische Bedeutung dieser Frage dürfte aber gering sein, da Zuwendungen mit Auflagen, bes. von Grundstücken, wohl fast stets aus privatem Anlaß gemacht werden.

► Bei unentgeltlichem Erwerb *aus privatem Anlaß* regelt § 11 d EStDV die Bewertung für die Bemessung der AfA. Der Fall, daß der Stpfl. nicht voll unentgeltlich erwirbt, sondern auch Aufwendungen zur Anschaffung macht, ist dort nicht geregelt. UE ist nicht anzunehmen, daß die Regelung hinsichtlich der AK abschließend sein und somit Anschaffungsnebenkosten von der Berücksichtigung ausschließen sollte. Vielmehr besteht eine Lücke, die der VOGOBER, hätte er sie erkannt, uE durch Behandlung der Anschaffungsnebenkosten wie bei entgeltlicher Anschaffung geregelt hätte; dh. die Anschaffungsnebenkosten sind bei der Bemessung der AfA als AK zu berücksichtigen, also neben den gem. § 11 d vorzunehmenden AfA.

## b) Erwerbsnebenkosten

293

Frühere Anm. 293 s. jetzt 303.

Zu den Erwerbsnebenkosten gehören sowohl die Aufwendungen, die aufgrund der Erwerbsentscheidung – also vor dem Erwerb – angefallen sind, als auch die Aufwendungen zur Überführung des Wirtschaftsguts von der fremden in die eigene Verfügungsmacht, sofern sie direkt zurechenbar sind. Hierzu zählen (vgl. *Ordalbeide* in FS *Felix* S. 229–233; *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck-BilKomm. II. § 255 Anm. 71):

▷ *Aufwendungen für Reisen zum Zwecke des Vertragsabschlusses*, sofern vor der Reise eine direkte Zuordnung zu einem zu erwerbenden Objekt vorgenommen werden kann (zu dieser Einschränkung s. BFH v. 24. 2. 72 IV R 4/68, BStBl. II S. 422, wo Reisekosten des Warenbeschaffungsbereichs als Gemeinkosten und somit als nicht aktivierbare Anschaffungsnebenkosten behandelt wurden, da

- kein direkter Zusammenhang mit dem Erwerb einer bestimmten Ware; Begutachtung der Beschaffenheit eines angeschafften WG gilt als Anschaffungsnebenkosten; vgl. *Blümich/Ehmcke*, § 6 Rz. 257; aA *ADS V.* § 255 HGB Tz. 25).
- ▷ *Aufwendungen für die Beschichtung* eines noch zu erwerbenden Grundstücks oder eines Betriebs, wo ein Anteilskauf später vorgenommen wird (vgl. BFH v. 10. 3. 81 VIII R 195/77, BStBl. II S. 470), sowie die Aufwendungen für deren Begutachtung (Grundstückswertgutachten; Unternehmensbewertung). Wird das Grundstück oder die Beteiligung später hingegen nicht gekauft, so handelt es sich um sofort abziehbare Betriebsausgaben (vgl. BFH v. 15. 4. 92 III R 96/88, BStBl. II S. 819; *Blümich/Ehmcke*, § 6 Rz. 257; zur Diskussion siehe *Ordelbeide aaO* S. 231 f.). Teile des handelsrechtlichen Schrifttums (so zB *Pankow/Schmidt-Wendi* in Beck-BilKomm. II. § 255 Anm. 71; *ADS V.* § 255 HGB Tz. 35) sprechen sich hingegen *gegen* eine Aktivierbarkeit von Aufwendungen aus, wenn diese *vor* der tatsächlichen Erwerbsentscheidung angefallen sind. UE ist dies für die Fälle, in denen die Aufwendungen einem konkreten Erwerb zugeordnet werden können (zB Grundstücks- oder Unternehmenswertgutachten), nicht zutreffend, da eine Behandlung als Betriebsausgaben der Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs widersprechen würde. Daher sind derartige Aufwendungen als Erwerbsnebenkosten zu aktivieren; s. auch BFH v. 20. 12. 90 XI R 11/88, BFH/NV 1991 S. 308 betr. Wertschätzungsgutachten eines Grundstücks bei teilentgeltlicher Eigentumsübertragung.
  - ▷ *Aufwendungen des Einkaufs von Wirtschaftsgütern* wie zB Provisionen (so auch für Provisionen zum Beitritt in eine Bauherrengemeinschaft BFH v. 13. 10. 83 IV R 160/78, BStBl. II 1984 S. 401 als Anschaffungsnebenkosten des Grundstücks; vgl. auch BFH v. 11. 1. 94 IX R 82/91 DStR S. 931), Maklergebühren, Courtage; Schmiergelder (vgl. *Castan*, AK, Prüfung der, in HwRev., 2. Aufl. 1992 Sp. 55).
  - ▷ *Steuern und öffentliche Abgaben* im Zusammenhang mit dem Erwerb, wobei diese vor und (zT auch Jahre) nach dem Erwerb als Anschaffungsnebenkosten gelten (zB Grunderwerbsteuer, Kapitalverkehrsteuern, Erschließungskosten; vgl. BFH v. 16. 11. 82 VIII R 167/78, BStBl. II 1983 S. 111 betr. gesetzl. Beitrag zur Fußgängerzone, aA FG Düss. v. 20. 2. 90, DB 1990 S. 2240, anders hingegen BFH v. 12. 4. 84 IV R 137/80, BStBl. II S. 489, wenn Beitrag freiwillig geleistet wurde; v. 6. 7. 89 IV R 27/87, BStBl. II 1990 S. 126 betr. nachträglichen Flächenbeitrag nach § 58 Abs. 1 BBauG als AK; s. auch Anm. 640–641).
  - ▷ *Beförderungskosten* zur Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (Transport, Umladung und Entladung, s. dazu Anm. 294) sowie die Transportversicherung, öffentliche Abgaben und Zölle.
  - ▷ *Kosten der Lieferbereitschaft* beim Bezug von Gas, Strom u. Wasser (vgl. BFH v. 13. 4. 88 I R 104/86, BStBl. II S. 892 betr. Jahresleistungspreis; s. auch Anm. 292).

## 294 c) Beförderungskosten

**Beförderung zum Betrieb:** BFH v. 31. 7. 67 I 219/63 (BStBl. II 1968 S. 22) unterscheidet Beschaffungsbereich und Herstellungsbereich. Der Beschaffungsbereich (die Anschaffung) endet „erst dann, wenn die Rohstoffe das Lager erreicht haben und erstmals eingelagert worden sind. Die Kosten des Transports bis zum Betriebsgrundstück, ferner die Kosten des Umladens und des weiteren Transports bis zum Lagerplatz und die Kosten des erstmaligen Einlagerns fallen somit im Beschaffungsbereich an“. AK sind aber nach BFH v. 31. 7. 67 (aaO) nur die Einzelkosten, nicht die (echten) Gemeinkosten (s. auch Anm. 282 e u. 292;

str. hinsichtlich unechter Gemeinkosten). Die Abgrenzung zwischen beiden ist nach den gleichen Grundsätzen wie im Herstellungsbereich vorzunehmen (s. Anm. 975, 980–981). Die Kosten der Beförderung durch *fremde Unternehmer* sind danach Einzelkosten und als AK zu aktivieren (glA RFH v. 7. 7. 26, RFHE 19 S. 201; v. 4. 12. 28, RStBl. 1929 S. 79). Bei der Beförderung mit *eigenen Beförderungsmitteln* setzt eine Erfassung als AK lt. BFH v. 31. 7. 67 (aaO) die Ermittlung der Einzelkosten voraus (zB der Löhne der ausschließlich „bei dem Entladen und Umladen, beim Transport zum Lagerplatz und beim erstmaligen Einlagern“ – nicht gleichzeitig anderweitig – beschäftigten Arbeiter); AfA auf Beförderungsmittel bilden Gemeinkosten. Der BFH räumt aber ein, es werde „für die Annahme von Einzelkosten im Beschaffungsbereich im allgemeinen wenig Raum sein, wenn das Umladen der angeschafften Güter, das Verbringen auf den Lagerplatz und das erstmalige Einlagern durch den Einsatz eigener Fahrzeuge, Maschinen und Arbeitskräfte bewältigt werden“. BFH v. 24. 2. 72 IV R 4/68 (BStBl. II S. 422) „stimmt jedenfalls den grundsätzlichen Überlegungen dieser Entscheidung insoweit zu, als solche Aufwendungen auf dem Gebiet der im Zusammenhang mit dem Erwerb von Umlaufvermögen stehenden Nebenkosten im allgemeinen den Verwaltungsgemeinkosten zuzurechnen sind, wenn sie im eigenen Beschaffungsbereich des Unternehmens anfallen“; es könne „dahingestellt bleiben, ob diese Unterscheidung und unterschiedliche Behandlung von Transportkosten je nachdem, ob sie im betrieblichen Eigenbereich des Unternehmens oder durch die Heranziehung fremder Unternehmer anfallen, immer zu wirtschaftlich berechtigten und verständlichen Ergebnissen führen“.

Von den Beförderungskosten dürften lediglich die Lohnkosten der Fahrer sowie der Kraftstoffverbrauch einzelnerfaßbar (variabel) sein (zur Diskussion s. *Wohlgemuth* in HdJ I/9 2. Aufl. Rn. 26 f.). Aus Praktikabilitäts- und Vereinfachungsüberlegungen wäre hierfür auch eine nachvollziehbare pauschale Ermittlung nicht zu beanstanden (zur pauschalen Ermittlung vgl. *Hofbauer* in Bonner-HdR, § 255 Tz. 27; *Wohlgemuth* aaO Rn. 24; *ADS* V. § 255 HGB Tz. 44 f., allerdings ablehnend für intern anfallende Anschaffungsnebenkosten in Tz. 46). Die übrigen Transportkosten (zB Abschreibung, LKW-Versicherung uä.) sind hingegen als echte Gemeinkosten zu qualifizieren und somit nicht aktivierungsfähig.

**Beförderung im Betrieb:** Beförderungskosten, die nach beendeter Anschaffung – das ist nach BFH v. 31. 7. 67 (aaO) nach der erstmaligen Einlagerung – anfallen, bilden keine AK mehr, sondern fallen in den Herstellungsbereich (BFH v. 31. 7. 67 I 219/63 aaO); s. auch Anm. 1000 „Beförderung“.

#### d) Kosten der Betriebsbereitschaft

295

Neben den Erwerbsnebenkosten zählen auch die Kosten zu den aktivierungspflichtigen Anschaffungsnebenkosten, die dazu dienen, die erstmalige Betriebsbereitschaft einer Maschine herzustellen (vgl. *Ordeltbeide* in FS *Felix* S. 234 f.; s. hierzu auch Anm. 273 f. u. 282 d).

Zu den Kosten der Betriebsbereitschaft unter der Voraussetzung der direkten Zurechenbarkeit („Einzelnerfaßbarkeit“, s. Anm. 282 e u. 292) gehören (vgl. *Streim* in HuRB, S. 81 ff.; *Ordeltbeide* aaO S. 234) zB:

- Transport- und Umladeposten (soweit nicht schon Erwerbsnebenkosten; s. Anm. 294 Beförderungskosten);
- Montagekosten;
- Kosten für notwendige Zubehörteile;

- bauliche Maßnahmen für die Aufstellung bzw. Errichtung von Maschinen oder Betriebsvorrichtungen (zB Fundamentierung);
- Kosten zur Erreichung der Funktionsfähigkeit;
- Erlangung einer Betriebsgenehmigung zur Inbetriebnahme eines WG sowie
- bei Kauf eines gebrauchten Objekts zur Überholung und ggf. (Umrüstung) Umgestaltung des Objekts, damit das WG im Betrieb des Käufers eingesetzt werden kann (vgl. *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck-BilKomm. II. § 255 Anm. 25 mwN).

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

## 296 e) Weitere Einzelfragen zu Anschaffungsnebenkosten

Frühere Anm. 296 s. jetzt Anm. 288.

S. Anm. 1500, zB

*Abbruch, Abnahmepflicht, Abschreibungen, Ankaufsrecht, Anlaufkosten, Bauarbeiten, Beratung, Beurkundung, Entschädigung, Erbschaftsteuer, Finanzierungskosten, Gebühr, Genehmigung, Gutachten, Haftung, Kinderspielplätze, Kraftfahrzeug, Lasten, Lohnkosten, Maklerkosten, Miete, Montagekosten, Provision, Prozeßkosten, Reisekosten, Schadensersatz, Schenkungsteuer, Steuern, Straßenbaukosten, Umstellungsgrundschuld, Versicherung, Wertausgleich, Zwangsversteigerung.*

Über *Abfindung* an Mieter nach Erwerb eines vermieteten WG s. § 5 Anm. 1273, § 6 Anm. 1500 „*Entschädigung*“. *Beförderungskosten* s. Anm. 294. *Börsenumsatzsteuer* und *Gründerwerbsteuer* s. Anm. 1500 „*Steuern*“. *Einlagerungskosten* s. Anm. 294, Anm. 1500 „*Lagerkosten*“.

*Erschließungskosten* s. Anm. 640–641. *Garagenablösung* s. Anm. 642. *Gemeinkosten* s. Anm. 292. Reparatur eines unlängst erworbenen WG s. Anm. 505–535 über sog. anschaffungsnahe Aufwendungen. *Schutzrechte* s. Anm. 1500 „*Erfindung*“; § 5 Anm. 2200 „*Patente*“. *Umsatzsteuer* s. § 9b. *Verdeckte Gewinnausschüttung* s. Anm. 404. *Zinsen* s. Anm. 299 f.

## 297 5. Nachträgliche Anschaffungskosten

Frühere Anm. 297 s. jetzt Anm. 289.

Die nachträglichen AK wurden in § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB ausdrücklich kodifiziert. Nach *ADS* (V. § 255 HGB Tz. 47) entspricht diese Kodifizierung der bisherigen Praxis. Auch R 32 a Abs. 1 Satz 3 EStR stellt für das Steuerrecht klar, daß nachträgliche AK zu aktivieren sind. Erforderlich ist für die Aktivierung von nachträglichen AK ein funktionaler Zusammenhang mit der Anschaffung (vgl. *Schmidt/Glanegger* XIII. § 6 Anm. 23; s. auch Anm. 280, 282 b, 282 e).

Unter die nachträglichen AK fallen auch Anschaffungspreisminderungen und -erhöhungen (s. Anm. 288–291) sowie Anschaffungsnebenkosten (s. Anm. 292 bis 295).

Besondere Bedeutung können die nachträglichen AK bei Instandsetzung von Gebäuden nach dem Erwerb erlangen (vgl. etwa *ADS* V. § 255 HGB Tz. 49 mwN; str.; s. hierzu Anm. 277 sowie ausführlich Anm. 505–535 „Anschaffungsnahe Aufwendungen“). Im Bereich der Sachanlagen können nachträgliche AK aufgrund öffentlicher Abgaben (zB Erschließungsbeiträge) auch noch Jahre nach Anschaffung anfallen (vgl. *ADS* V. § 255 HGB Tz. 49; *Pankow/Schmidt-Wendt* in

Beck-BilKomm. II. § 255 Anm. 110 f.). Ebenso führt uU eine zinslose Darlehensgewährung von einer Muttergesellschaft an eine Tochtergesellschaft zu nachträglichen AK einer Beteiligung (BFH v. 30. 5. 90 I R 97/88, BStBl. II S. 875). Ferner führen uU Abfindungen für die Ablösung eines Wohn- oder Nutzungsrechts im Rahmen der Erbaueinmündersetzungs, eines Vermächtnisses oder eines unentgeltlich eingeräumten Nießbrauchs zu nachträglichen AK (vgl. BFH v. 21. 7. 92 IX R 72/90 u. v. 21. 7. 92 IX R 14/89, BStBl. II 1993 S. 484; v. 15. 12. 92 IX R 323/87, BStBl. II 1993 S. 536; s. auch Anm. 287).

Zu den nachträglichen AK fallen auch Ausgaben für Auflagen der Inbetriebnahme, die im Rahmen von Vergleichen, Schiedssprüchen oder Prozessen anfallen. So sind beispielsweise die Ausgaben für Lärmschutz an betroffene Personen (zB Anlieger an einer Autobahn; Abstandszahlungen oder Ausgaben für Fenstereinbau) aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten des Baus einer Straße. Ferner können nachträgliche Anschaffungsnebenkosten der Betriebsbereitschaft vorkommen, wenn etwa aufgrund von Umweltbelastungen einmalig Aufwendungen für die Weiterführung eines Betriebs anfallen (zB nachträglicher Filtereinbau bei nahe liegenden Gebäuden aufgrund von Umweltschutzaufgaben). Sollten die Ausgaben einem WG nicht zuordenbar sein, so ist ggf. ein immaterielles WG (Konzession uä.) anzusetzen. Hierzu zählen nicht regelmäßig anfallende Umweltschutzaufwendungen.

Rechtliche Streitigkeiten können dazu führen, daß nachträgliche AK auch noch nach über 10 Jahren nach dem Erwerbsvorgang (Anschaffung) anfallen und zu aktivieren sind (vgl. *Blümich/Ehmcke*, § 6 Rz. 319 unter Bezug auf BFH v. 17. 2. 65 I 400/62 U, BStBl. III S. 354 betr. Schiedsgutachten nach 12 Jahren).

Einstweilen frei (frühere Anm. 298 s. jetzt Anm. 290).

298

## 6. Zinsen

299

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

**Eigenkapitalzinsen** dürfen nicht aktiviert werden, weil keine Ausgaben vorliegen. Eine Aktivierung würde gegen die Erfolgsneutralität eines Anschaffungsvorgangs verstoßen und zum Ausweis fiktiver Gewinne führen (vgl. *ADS V*, § 255 HGB Tz. 87).

**Fremdkapitalzinsen**, die im Rahmen einer Kreditaufnahme für die Finanzierung von Anschaffungen anfallen, sind ebenso nicht aktivierbar (vgl. ebenda Tz. 88; s. auch BMF v. 28. 8. 91, BStBl. I S. 768 Tz. 68). Folglich gelten Zinsen, die der Stpfl. für einen gestundeten Kaufpreis oder für ein Darlehen zur Anschaffung eines WG zahlt, als sofort abziehbare Betriebsausgaben. Erstattet allerdings der Erwerber eines WG dem Veräußerer Zinsen und sonstige Finanzierungskosten, so liegen nach BFH-Rspr. beim Erwerber AK vor (vgl. BFH v. 18. 2. 93 IV R 40/92, BStBl. II 1994 S. 224, 226 mwN).

**Stundung:** Die zinslose Stundung von Kaufpreisen hat die steuerrechtliche Rspr. seit dem BiRiLiG noch nicht eindeutig geklärt. Bei zinsloser Stundung des Kaufpreises *bis zu einem Jahr* (s. auch § 12 Abs. 3 Satz 1 BewG) dürfte es auch nach handelsrechtlichen GoB und somit auch steuerlich zulässig sein, den vollen Rechnungsbetrag als AK zu behandeln, es sei denn, daß der Zinsanteil wegen der Höhe der AK oder der Höhe des Zinssatzes (zB über 12 vH) im einzelnen Fall erhebliche Bedeutung besitzt (vgl. auch *Blümich/Ehmcke*, § 6 Rz. 271 ff.). Anders zu beurteilen ist hingegen die *langfristige Stundung* des Kaufpreises, dh. idR bei einer Stundung von über einem Jahr (vgl. *Blümich/Ehmcke*, § 6 Rz. 277 ff.). In diesem

Fall entsprechen die AK den auf den Anschaffungszeitpunkt (bzw. dem Zeitpunkt des Anfalls von Anschaffungsnebenkosten) *abgezinsten Barwerten* der Kaufpreisschuld (so BFH v. 10. 4. 91 XI R 7, 8/84, BStBl. II S. 791/792).

Vgl. auch die frühere Rspr.: RFH v. 19. 2. 36, RStBl. S. 766; v. 14. 7. 38, RStBl. S. 938; BFH v. 24. 5. 68 VI R 6/67, BStBl. II S. 574; v. 20. 8. 70 IV 143/64, BStBl. II S. 807; v. 29. 10. 70 IV R 141/67, BStBl. II 1971 S. 92; v. 25. 6. 74 VIII R 163/71, BStBl. II 1975 S. 431; v. 25. 2. 75 VIII R 19/70, BStBl. II S. 647; v. 19. 4. 77 VIII R 119/75, BStBl. II S. 601/603; v. 21. 10. 80 VIII R 190/78, BStBl. II 1981 S. 160; s. auch § 16 Anm. 200–201; § 20 Anm. 302; § 6 Anm. 1156.

Nach BFH v. 30. 11. 88 I R 114/84 (BStBl. II 1990 S. 117) gilt bei unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Forderungen nicht der Barwert, sondern mindestens der ausgezahlte Darlehensbetrag als AK (bzw. Nennwert). Die Unverzinslichkeit bzw. zu niedrige Verzinsung kann also nicht zu einer Senkung der AK, sondern lediglich zu einer Teilwertabschreibung führen; im vorliegenden Fall hat der BFH allerdings die Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung verneint; uE fraglich, da bei Einzelveräußerung der Forderung an Dritte – zB Kreditinstitute – eine Abschreibung – zumindest aus handelsrechtlicher Sicht – auf den Veräußerungspreis (hilfsweise Barwert) erforderlich wäre.

**Bauzeitzinsen:** Fraglich ist es nach neuem Bilanzrecht, ob bei Anschaffungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken (zB Bauten), Zinsen aktiviert werden dürfen. Aufgrund des Tatbestands, daß die Aktivierbarkeit von Zinsen bei HK explizit nach § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB erlaubt worden ist, kann man aufgrund der Nichtberücksichtigung von Zinsen in der AKDefinition nach § 255 Abs. 1 HGB schließen, daß für sog. „Bauzeitzinsen“ ein Aktivierungsverbot besteht (so *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck-BilKomm. II. § 255 Anm. 501). Bei Vorauszahlungen und Anzahlungen wird allerdings ein so enger Zusammenhang mit der Erlangung eines WG gesehen, daß die hM von einer Aktivierbarkeit der Zinsen ausgeht (*Hofbauer* in Bonner-HdR, § 247 Rz. 23; *ADS V.* § 255 HGB Tz. 91; WP-Hdb. 1992 Bd. I Tz. E 213; *Knop/Kütting* in *Kütting/Weber*, HdR III. § 255 Rn. 43 f.; *Wöblgemuth* in HdJ I/9 2. Aufl. Rn. 31). Hintergrund dieser Auffassung ist, daß es vom Standpunkt der Bilanzierung unerheblich sein dürfte, ob die Zinsaufwendungen vom Lieferanten angefallen sind und weiterberechnet werden (somit eindeutig AK beim Käufer) oder der Käufer die Fremdfinanzierungskosten selbst bezahlt. Strittig ist bei Bejahung der Aktivierbarkeit, ob ein Aktivierungswahlrecht (so *ADS V.* § 255 HGB Tz. 91; WP-Hdb. 1992 Bd. I Tz. E 213) oder eine Aktivierungspflicht (so *Knop/Kütting* in *Kütting/Weber*, HdR III. § 255 Rn. 43 f.; *Wöblgemuth* in HdJ I/9 2. Aufl. Rn. 31) besteht. Der Wortlaut des Gesetzes sieht keine Wahlbestandteile vor; daher ist bei Vorliegen der Voraussetzungen der Aktivierbarkeit (Problem Ermessensspielräume) von einer Aktivierungspflicht auszugehen.

Unter Bezug auf BFH v. 17. 2. 81 VIII R 95/80 (BStBl. II S. 466) rechnen *Schmidt/Glanegger* (XIII. § 6 Anm. 34 „Finanzierungskosten“) sog. „Bauzeitzinsen“ zu den AK eines WG, wenn der Erwerber eine vom Veräußerer begründete Schuld übernimmt und ihm entstandene Aufwendungen zur Beschaffung des Kredits (zB Disagio) ersetzt (vgl. auch BFH v. 18. 2. 93 IV R 40/92, BStBl. II 1994 S. 224, 226 mwN). In diesem Fall wird ein Disagio nicht als laufzeitbezogen betrachtet (vgl. hierzu *Blümmich/Ehmcke*, § 6 Rz. 375 „Bauzeitzinsen“, die für eine Aufteilung plädieren; vgl. auch Anm. 287 „Schuldübernahme“). UE ist aus steuerlicher Sicht – auch unter Berücksichtigung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes – der herrschenden handelsrechtlichen Auffassung zu folgen, da bei Vorauszahlungen und damit entstandenen Finanzierungskosten damit zu rechnen ist, daß die

AK eines WG im Regelfall niedriger ausfallen werden als bei nachträglicher Bezahlung des Kaufpreises an den Erwerber (in diesem Fall wären die beim Veräußerer entstandenen Finanzierungskosten Bestandteil des Kaufpreises und somit der AK). Insoweit unterliegen „Bauzeitinsen“ steuerlich einem Aktivierungsgebot, sofern sich die Finanzierung auf über ein Jahr erstreckt.

Einstweilen frei.

300

## 7. Unbestimmte, unbekannte und fiktive Anschaffungskosten

### a) Unbestimmte Leistungen als Anschaffungskosten

301

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

**Höhe der Anschaffungskosten:** Leistungen von unbestimmter Höhe und/oder Dauer als Gegenleistung für die Anschaffung eines Wirtschaftsguts bilden mit ihrem Barwert die AK des WG. Der unbestimmte Teil der Leistungen (ihre Höhe und/oder ihre Dauer) ist zu schätzen. Der Barwert ist als AK des WG zu aktivieren, der gleiche Betrag als Verbindlichkeit zu passivieren. Über *Abweichung* der tatsächlichen Leistungen des Stpfl. vom geschätzten Betrag s. Anm. 288–290, 1168, 1178. Über Schätzung des Werts einer als Gegenleistung eingegangenen Verbindlichkeit und damit der AK nach dem gemeinen Wert des angeschafften WG, wenn der Wert der Verbindlichkeit schwer zu schätzen ist, s. Anm. 1139. In einem solchen Fall wird also als AK des WG sein gemeiner Wert angesetzt.

#### **Einzelfragen:**

► *Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten* dürfen nach Rspr. u. FinVerw. nicht passiviert werden (s. § 5 Anm. 2200). Ein gegen Eingehung einer solchen Verbindlichkeit erworbenes WG kann daher nicht mit dem Betrag der Verbindlichkeit bewertet, sondern muß als unentgeltlich erworben mit dem gemeinen Wert bewertet werden (s. Anm. 436), sofern das WG überhaupt dem Stpfl. zuzurechnen ist (vgl. den Fall FG Münster v. 18. 3. 80, EFG S. 294, rkr.).

► *Ausbeutevertrag* wirtschaftlich als Anschaffungsgeschäft von Boden und Bodenschätzen s. Anm. 1500 „*Ausbeutevertrag*“.

► *Gewinnbeteiligungslast:* s. § 5 Anm. 1397.

► *Leibrenten, Zeitrenten:* Bei Anschaffung gegen Eingehung einer betrieblich veranlaßten Rentenverpflichtung ist der versicherungsmathematische Barwert der Rente zu passivieren und gleichzeitig als AK zu aktivieren; s. auch Anm. 1165, 1170, § 5 Anm. 1367, 1370 (über Ermittlung des Barwerts der Rente nach § 14 BewG als AK eines WG des *Privatvermögens* s. § 7 Anm. 600 „*Rentenverpflichtung*“). Über Nachholung der Passivierung einer Leibrentenverpflichtung vgl. BFH v. 26. 1. 78 IV R 62/77, BStBl. II S. 301. Eine Wertsicherungsklausel bleibt bei der Bewertung der Rentenverpflichtung als AK uE unberücksichtigt, s. Anm. 1178. Eine spätere *Änderung* der Rente, bes. aufgrund einer Wertsicherungsklausel, und der Wegfall der Rentenverpflichtung beeinflussen nicht die Höhe der AK, sondern bilden einen selbständigen Vorgang; s. auch Anm. 291, 1168, 1178.

Nicht zu den AK eines WG gehören die Aufwendungen des Erwerbers, der sich dem Veräußerer gegenüber zur Zahlung einer Leibrente verpflichtet hat, für eine *Lebensversicherung*, die er für den Fall seines vorzeitigen Ablebens zugunsten des

Veräußerers abgeschlossen hat; die Aufwendungen bilden vielmehr Sonderausgaben (BFH v. 26. 7. 62 IV 355/61 U, BStBl. III S. 390).

► *Nutzungen*: Muß der Erwerber eines WG an den Veräußerer Nutzungen abführen, so liegen hierin Gegenleistungen für den Erwerb, also keine laufenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten (FG Düss. v. 23. 6. 63, EFG 1964 S. 13, rkr.). Über Anschaffung gegen Bestellung eines Nießbrauchs s. Anm. 391. Zu Nutzungsrechten (Wohnrechten) im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge s. Anm. 287.

### 302 b) Unbekannte Anschaffungskosten

**Endgültig unbekannte Anschaffungskosten:** Kann der Stpfl. die Höhe der AK oder HK eines WG nicht oder nur mit unzumutbarem Aufwand genau feststellen, so muß er sie schätzen. Über *Rückrechnung von Verkaufspreisen* s. Anm. 164. Über Aufteilung eines *Gesamtpreises* s. Anm. 304–316.

**Vorläufig unbekannte Anschaffungskosten:** Ist die Höhe der AK zZ der Bilanzaufstellung noch nicht geklärt, so muß der Stpfl. vorsorglich die ihm aus der Anschaffung möglicherweise erwachsenden Verpflichtungen passivieren (zB eine streitige Provision) und als AK behandeln. Über eine spätere Änderung der AK s. Anm. 288–290.

### 303 c) Sog. fiktive Anschaffungskosten

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

**Beispiel:** Der Stpfl. legt ein unbebautes Grundstück, das er vor mehr als 3 Jahren angeschafft und bisher zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung benutzt hat, in seinen Gewerbebetrieb ein. Der als Einlagewert anzusetzende Teilwert des Grundstücks (§ 6 Abs. 1 Nr. 5) deckt sich zufällig mit den ursprünglichen AK. Deshalb werden AK, obwohl durch die Einlage nicht veranlaßt, fingiert (vgl. Anm. 273).

**Grund der Fiktion:** Da das EStG an die Zugehörigkeit eines WG zum Betriebsvermögen (oder zum Vermögen eines bestimmten Betriebs oder zum BV einer bestimmten Einkunftsart) bestimmte Rechtsfolgen knüpft, müssen diese Rechtsfolgen zeitlich und sachlich abgegrenzt werden. Insbes. bildet die Fiktion von AK eine Ergänzung zu den Regeln über die Bewertung von Entnahmen und Einlagen (s. Anm. 1191, 1211). ZT wird die Fiktion einer Anschaffung oder von AK in einer Norm ausdrücklich ausgesprochen (s.u.); in anderen Fällen ergibt sie sich aus der vorstehend dargelegten Notwendigkeit einer Abgrenzung bei der Einkunftsermittlung.

#### Fälle der Fingierung von Anschaffungskosten:

- *unentgeltlicher Erwerb eines Betriebs*, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (s. § 7 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 EStDV);
- *betrieblicher unentgeltlicher Erwerb einzelner WG* (§ 7 Abs. 2, 3 EStDV);
- *privater unentgeltlicher Erwerb einzelner WG* (§ 11 d EStDV);
- *verdeckte Gewinnausschüttung* in Form von WG (s. Anm. 404);
- *Grund und Boden* in bestimmten Fällen (§ 55 Abs. 1 u. 4);
- *Entnahmen* (der hierbei angesetzte Teilwert gilt für die folgende Zeit als AK, s. Anm. 1191; über Gebäude s. Abschn. 43 Abs. 6 Satz 3 EStR 1990;

- *Einlagen* (s. Anm. 1211; Gebäude s. R 7.3 Abs. 6 Satz 5 EStR), (der hierbei angesetzte Wert gilt für die folgende Zeit als AK; s. auch Anm. 1260 über Einlage als AK iS des § 6 Abs. 2);
- *Überführung in das Privatvermögen* bei Aufgabe eines Betriebs oder Teilbetriebs (§ 16 Abs. 3 Satz 3, Bewertung mit dem gemeinen Wert);
- *Empfang von Wirtschaftsgütern infolge Kapitalherabsetzung oder Liquidation einer Kapitalgesellschaft* (§ 17 Abs. 4 Satz 2, Bewertung mit dem gemeinen Wert; s. auch Anm. 287);
- bestimmte *Umwandlungsvorgänge* (s. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 2 u. Abs. 3, § 12 Abs. 1, § 15 Abs. 1, § 16 Satz 1, § 24 Abs. 2 UmwStG);
- *Anschaffung vor dem 21.6.1948* (s. § 53 EStDV betr. Anteile an KapGes.; § 7 Anm. 145);
- *Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln* (§ 3 KapErhStG);
- *AK im Beitrittsgebiet nach § 7 DMBilG* (Neubewertung, Zeitwert, Wiederbeschaffungskosten; s. auch Anm. 64–66).

**Keine Fiktion** bilden die *Schätzung* unbestimmter oder unbekannter AK (s. Anm. 301, 302) und die Anwendung vereinfachender Verfahren zur Ermittlung der AK (*Festwert, Durchschnittsbewertung, retrograde Wertermittlung*; s. Anm. 110, 115 und 145).