

§ 6 Bewertung

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch WachsChG v. 27.3.2024 (BGBl. I 2024 Nr. 108; BStBl. I 2024, 666)

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

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

ter Zugang des neuen Wirtschaftsjahres. ³Von der Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge nach Satz 1 kann in den folgenden Wirtschaftsjahren nur mit Zustimmung des Finanzamts abgewichen werden.

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

4. Entnahmen des Steuerpflichtigen für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke sind mit dem Teilwert anzusetzen; die Entnahme ist in den Fällen des § 4 Absatz 1 Satz 3 erster Halbsatz mit dem gemeinen Wert und in den Fällen des § 4 Absatz 1 Satz 3 zweiter Halbsatz mit dem Wert anzusetzen, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde legt, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert. ²Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird, ist für jeden Kalendermonat mit 1 Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen; bei der privaten Nutzung von Fahrzeugen mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden (Elektrofahrzeuge), oder von extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, ist der Listenpreis dieser Kraftfahrzeuge
 1. soweit die Nummern 2, 3 oder 4 nicht anzuwenden sind und bei Anschaffung vor dem 1. Januar 2023 um die darin enthaltenen Kosten des Batteriesystems im Zeitpunkt der Erstzulassung des Kraftfahrzeugs wie folgt zu mindern: für bis zum 31. Dezember 2013 angeschaffte Kraftfahrzeuge um 500 Euro pro Kilowattstunde der Batteriekapazität, dieser Betrag mindert sich für in den Folgejahren angeschaffte Kraftfahrzeuge um jährlich 50 Euro pro Kilowattstunde der Batteriekapazität; die Minderung pro Kraftfahrzeug beträgt höchstens 10 000 Euro; dieser Höchstbetrag mindert sich für in den Folgejahren angeschaffte Kraftfahrzeuge um jährlich 500 Euro, oder
 2. soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2022 nur zur Hälfte anzusetzen; bei extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen muss das Fahrzeug die Voraussetzungen des § 3 Absatz 2 Nummer 1 oder 2 des Elektromobilitätsgesetzes erfüllen, oder
 3. bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2031 nur zu einem Viertel anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug keine Kohlendioxidemission je gefahrenen Kilometer hat und der Bruttolistenpreis des Kraftfahrzeugs nicht mehr als 70 000 Euro beträgt, oder
 4. soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. Januar 2025 nur zur Hälfte anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug
 - a) eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder
 - b) die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 60 Kilometer beträgt, oder
 5. soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2024 und vor dem 1. Januar 2031 nur zur Hälfte anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug
 - a) eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder
 - b) die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 80 Kilometer beträgt,

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

1. soweit die Nummern 2, 3 oder 4 nicht anzuwenden sind und bei Anschaffung vor dem 1. Januar 2023 die der Berechnung der Entnahme zugrunde zu legenden insgesamt entstandenen Aufwendungen um Aufwendungen für das Batteriesystem zu mindern; dabei ist bei zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehörenden Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen die der Berechnung der Absetzungen für Abnutzung zugrunde zu legende Bemessungsgrundlage um die nach Satz 2 in pauschaler Höhe festgelegten Aufwendungen zu mindern, wenn darin Kosten für ein Batteriesystem enthalten sind, oder
2. soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2022 bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen die Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug oder vergleichbare Aufwendungen nur zur Hälfte zu berücksichtigen; bei extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen muss das Fahrzeug die Voraussetzungen des § 3 Absatz 2 Nummer 1 oder 2 des Elektromobilitätsgesetzes erfüllen, oder
3. bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2031 bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen die Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug oder vergleichbare Aufwendungen nur zu einem Viertel zu berücksichtigen, wenn das Kraftfahrzeug keine Kohlendioxidemission je gefahrenen Kilometer hat, und der Bruttolistenpreis des Kraftfahrzeugs nicht mehr als 70 000 Euro beträgt oder
4. soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. Januar 2025 bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen die Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug oder vergleichbare Aufwendungen nur zur Hälfte zu berücksichtigen, wenn das Kraftfahrzeug
 - a) eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder
 - b) die Reichweite des Kraftfahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 60 Kilometer beträgt, oder

5. soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2024 und vor dem 1. Januar 2031 bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen die Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug oder vergleichbare Aufwendungen nur zur Hälfte zu berücksichtigen, wenn das Kraftfahrzeug
- a) eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder
 - b) die Reichweite des Kraftfahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 80 Kilometer beträgt,
- die maßgebliche Kohlendioxidemission sowie die Reichweite des Kraftfahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine ist der Übereinstimmungsbescheinigung nach Anhang IX der Richtlinie 2007/46/EG oder aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Artikel 38 der Verordnung (EU) Nr. 168/2013 zu entnehmen. ⁴Wird ein Wirtschaftsgut unmittelbar nach seiner Entnahme einer nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke im Sinne des § 10b Absatz 1 Satz 1 unentgeltlich überlassen, so kann die Entnahme mit dem Buchwert angesetzt werden. ⁵Satz 4 gilt nicht für die Entnahme von Nutzungen und Leistungen. ⁶Die private Nutzung eines betrieblichen Fahrrads, das kein Kraftfahrzeug im Sinne des Satzes 2 ist, bleibt außer Ansatz.
5. Einlagen sind mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind jedoch höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut
- a) innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung aus dem Privatvermögen angeschafft oder hergestellt worden ist,
 - b) ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft ist und der Steuerpflichtige an der Gesellschaft im Sinne des § 17 Absatz 1 oder Absatz 6 beteiligt ist; § 17 Absatz 2 Satz 5 gilt entsprechend, oder
 - c) ein Wirtschaftsgut im Sinne des § 20 Absatz 2 oder im Sinne des § 2 Absatz 4 des Investmentsteuergesetzes ist.
- ²Ist die Einlage ein abnutzbares Wirtschaftsgut, so sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Absetzungen für Abnutzung zu kürzen, die auf den Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts und der Einlage entfallen. ³Ist die Einlage ein Wirtschaftsgut, das vor der Zuführung aus einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen entnommen worden ist, so tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wert, mit dem die Entnahme angesetzt worden ist, und an die Stelle des Zeitpunkts der Anschaffung oder Herstellung der Zeitpunkt der Entnahme.
- 5a. In den Fällen des § 4 Absatz 1 Satz 8 zweiter Halbsatz ist das Wirtschaftsgut mit dem gemeinen Wert anzusetzen; unterliegt der Steuerpflichtige in einem anderen Staat einer Besteuerung auf Grund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts dieses Staates, ist das Wirt-

schaftsgut mit dem Wert anzusetzen, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde legt, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert.

- 5b. Im Fall des § 4 Absatz 1 Satz 9 ist das Wirtschaftsgut jeweils mit dem Wert anzusetzen, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde legt, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert.
6. Bei Eröffnung eines Betriebs ist Nummer 5 entsprechend anzuwenden.
7. Bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs sind die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

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

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

(§ 9b Absatz 1), oder der nach Absatz 1 Nummer 5 bis 6 an deren Stelle tretende Wert für das einzelne Wirtschaftsgut 250 Euro nicht übersteigen. ⁵Die Sätze 1 bis 3 sind für alle in einem Wirtschaftsjahr angeschafften, hergestellten oder eingelegten Wirtschaftsgüter einheitlich anzuwenden.

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

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

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

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

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

⁵Der Teilwert ist auch anzusetzen, soweit in den Fällen des Satzes 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht. ⁶Soweit innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsguts nach Satz 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung ebenfalls der Teilwert anzusetzen.

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

(7) Im Fall des § 4 Absatz 3 sind

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

Autoren:

Dr. Maximilian *Benke*, M. Sc., Steuerberater, YPOG, Köln
(Abs. 1 Nr. 2b Anm. 660–689)

Tobias *Dreixler*, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, RWT Crowe, Stuttgart
(Abs. 1 Nr. 2 Anm. 560–599, Abs. 2 und Abs. 2a Anm. 1000–1199)

Dipl.-Finw. (FH) Hans-Martin *Eckstein*, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Baker McKenzie, Frankfurt am Main (Abs. 1 Nr. 5, Nr. 5a, Nr. 5b, Nr. 6
und Nr. 7 Anm. 850–999, Abs. 6 Anm. 1700–1799)

Dipl.-Kffr. Dr. Isabel *Gabert-Pipersberg*, LL.M., Cadenberg,
Nackenheim bei Mainz/Mülheim an der Ruhr
(Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 bis 3 Anm. 400–459, Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 Anm. 470–479)

Dr. Hanno *Kiesel*, Rechtsanwalt/Steuerberater, zkkh Zebisch Kiesel Kubik Huber
Partnerschaft mbB, Stuttgart (Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3a Anm. 690–789)

Prof. Dr. Ulrich *Niehus*, Stralsund/Prof. Dr. Helmuth *Wilke*, Steuerberater, Berlin
(Abs. 4 Anm. 1400–1499 und Abs. 5 Anm. 1500–1699)

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

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

Prof. Dr. Rasa *Rollberg*, Stralsund
(Allgemeine Erläuterungen Anm. 20–49, Abs. 1 Einleitungssatz Anm. 100–149,
Abs. 1 Nr. 2 Anm. 500–559, 600–629, Abs. 1 Nr. 2a Anm. 630–659)

Prof. Dr. Tibor *Schober*, Richter am FG, Cottbus
(Abs. 1 Nr. 4 Anm. 790–849, Abs. 7 Anm. 1800)

Prof. Dr. Thomas *Stobbe*, Steuerberater, Pforzheim/München
(Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Anm. 150–289 und 375–399, Abs. 1 Nr. 1a und
Nr. 1b Anm. 480–499)

Luise *Uhl-Ludäscher*, Steuerberaterin, CMS Partnerschaft mbB, Stuttgart
(Abs. 3 Anm. 1200–1399)

Michael *Wendt*, Vors. Richter am BFH aD,
Rechtsanwalt/Steuerberater, YPOG, Köln
(Allgemeine Erläuterungen Anm. 1–19 und 50–99)

Mitherausgeber: Michael *Wendt*, Vors. Richter am BFH aD,
Rechtsanwalt/Steuerberater, YPOG, Köln

Anm. | Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 6

I. Grundinformation zu § 6	1		
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 6			
1. Rechtsentwicklung			
a) Rechtsentwicklung 1920 bis 1929	2		
b) Rechtsentwicklung 1930 bis 1939	2a		
c) Rechtsentwicklung von 1950 bis 1959	2b		
d) Rechtsentwicklung 1960 bis 1969	2c		
e) Rechtsentwicklung 1970 bis 1979	2d		
f) Rechtsentwicklung von 1980 bis 1989	2e		
g) Rechtsentwicklung von 1990 bis 1999	2f		
h) Rechtsentwicklung von 2000 bis 2004	2g		
i) Rechtsentwicklung von 2005 bis 2009	2h		
j) Rechtsentwicklung von 2010 bis 2014	2i		
k) Rechtsentwicklung von 2015 bis 2019	2j		
l) Rechtsentwicklung seit 2020	2k		
2. Zeitlicher Geltungsbereich	2l		
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 6			
1. Bewertungsregel für die einkommensteuerliche Gewinnermittlung	3		
2. Verfassungsfragen			
a) § 6 als Fiskalzwecknorm	4		
b) Bedeutung von Wahlrechten	5		
		c) Abweichung vom handelsbilanziellen Vorsichtsprinzip	6
		d) Ausweis von Gewinnen ohne Realisations- oder Ersatzrealisationsakt	7
		e) Wahrung des Gleichheitssatzes innerhalb des Systems von § 6	8
		f) Lenkungscharakter von § 6	9
		IV. Geltungsbereich des § 6	
		1. Sachlicher Geltungsbereich	11
		2. Persönlicher Geltungsbereich	12
		V. Auslandsbeziehungen	
		1. Bedeutung von Auslandsbeziehungen für die Bewertung	20
		2. Bewertungsanlässe bei Auslandsbeziehungen	21
		3. Handelsrechtlicher Rahmen der Bewertung bei Auslandsbeziehungen	
		a) Fremdwährungskurse und -umrechnung	22
		b) Währungsumrechnung nach § 256a HGB	23
		4. Bedeutung und Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB für die Fremdwährungsumrechnung	
		a) Maßgeblichkeit des Anschaffungswertprinzips, Niederstwertprinzips und Imparitätsprinzips	24
		b) Maßgeblichkeit des § 256a HGB	25
		5. Bewertungsmaßstäbe	
		a) Auswirkung der Fremdwährungsumrechnung auf die Bewertungsmaßstäbe	30

	Anm.		Anm.
b) Anschaffungskosten	31	7. Fremdwährungsumrechnung bei der Folgebewertung	
c) Herstellungskosten	32	a) Folgebewertung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	
d) Teilwert	33	aa) Immaterielle Wirtschaftsgüter, Kryptowährungen . .	42
6. Fremdwährungsumrechnung bei der Zugangsbewertung		bb) Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens	43
a) Zugangsbewertung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens		cc) Beteiligungen, finanzielle Wirtschaftsgüter	
aa) Immaterielle Wirtschaftsgüter	34	(1) Teilwertermittlung	44a
bb) Kryptowährungen		(2) Wertminderung	44b
(1) Begriff und Wesen der virtuellen Währung	34a	(3) Werterhöhung	44c
(2) Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit	34b	(4) Ablösungsgewinn	44d
(3) Rechtsprechung, Verwaltungsauffassung, Schrifttum	34c	b) Folgebewertung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens	
(4) Stellungnahme: Fehlende Körperlichkeit	34d	aa) Vorräte	45
(5) Stellungnahme: Ähnlichkeit mit finanziellen Wirtschaftsgütern	34e	bb) Wertpapiere, Forderungen, liquide Mittel	46
(6) Zugangsbewertung bei entgeltlichem Erwerb und Aktivierungsverbot	34f	cc) Immaterielle Wirtschaftsgüter, Kryptowährungen . .	47
cc) Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens	35	c) Folgebewertung von Verbindlichkeiten	48
dd) Beteiligungen, finanzielle Wirtschaftsgüter	36	d) Folgebewertung von Rückstellungen	49
b) Zugangsbewertung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens		VI. Verhältnis des § 6 zu anderen Vorschriften	
aa) Vorräte	37	1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG und der EStDV	50
bb) Wertpapiere, Forderungen, liquide Mittel	38	2. Verhältnis zu anderen steuerlichen Bewertungsvorschriften	51
cc) Immaterielle Wirtschaftsgüter, Kryptowährungen . .	39	3. Verhältnis zu den handelsrechtlichen Bewertungsregeln	
c) Zugangsbewertung von Verbindlichkeiten	40	a) Grundsätzlicher Vorrang des § 6	55
d) Zugangsbewertung von Rückstellungen	41	b) Verhältnis handelsrechtlicher Bewertungsvorschriften zu Wahlrechten des § 6	56
		4. Verhältnis zum DM-Bilanzgesetz	60

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

I. Bewertung, Bewertungsmethoden und Bewertungsgegenstände (Abs. 1 Einleitungssatz)		b) Einzelbewertungsmethode und Wertermittlungsrichtung	
1. Bewertung als Wertermittlung	100	aa) Begriff, Bedeutung und Ausnahmen der Einzelbewertung	106
2. Bewertungsmethoden		bb) Wertermittlungsrichtung	107
a) Wertfindung, -ermittlung und -zuordnung	105		

Anm.	Anm.
c) Gruppenbewertungsmethode	dd) Anwendung der Festwert-
aa) Begriff und Bedeutung der	methode 137
Gruppenbewertungsmethode 110	ee) Festwertkontrolle
bb) Rechtsgrundlagen und	(1) Kontrollgrundsätze 138
Geltungsbereich der Gruppen-	(2) Festwertbestätigung 138a
bewertungsmethode 111	(3) Festwertanpassung 138b
cc) Voraussetzungen der	ff) Festwertaufgabe 139
Gruppenbewertungs-	f) Verbrauchsfolgerfahren 141
methode	g) Pauschalwertmethode
(1) Gruppenbewertungsfähig-	aa) Begriff und Bedeutung der
keit der Wirtschaftsgüter 112	Pauschalwertmethode 142
(2) Gleichartigkeit bzw.	bb) Rechtsgrundlagen und
Gleichartigkeit oder (an-	Voraussetzungen der Pau-
nähernde) Gleichwertig-	schalwertmethode 143
keit der Wirtschaftsgüter 113	cc) Anwendung der Pauschal-
(3) Konformität mit den	wertmethode 144
Grundsätzen ordnungs-	3. Bewertungsgegenstände
mäßiger Buchführung 114	a) Einzelne Wirtschaftsgüter 146
(4) Erfordernis eines bekann-	b) Nach § 4 Abs. 1 oder § 5 als
ten Durchschnittswerts 115	Betriebsvermögen anzusetzen-
dd) Anwendung der Gruppen-	de Wirtschaftsgüter 147
bewertungsmethode 120	II. Bewertung abnutzbarer Wirt-
d) Durchschnittswertmethode	schaffungsgüter des Anlagevermö-
aa) Begriff und Bedeutung der	gens (Abs. 1 Nr. 1)
Durchschnittswertmethode 125	1. Bewertung des abnutzbaren Anla-
bb) Rechtsgrundlagen und	gevermögens mit dem Absetzungs-
Geltungsbereich der Durch-	wert (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1)
schnittswertmethode 126	a) Gegenstand und Maßstab der
cc) Voraussetzungen der	Bewertung 150
Durchschnittswertmethode 127	b) Von Abs. 1 Nr. 1 erfasste ab-
dd) Anwendung der Durch-	nutzbare Anlagegüter
schnittswertmethode 128	aa) Begriff des Anlagevermö-
e) Festwertmethode	gens 151
aa) Begriff und Bedeutung der	bb) Abgrenzung zum Umlauf-
Festwertmethode 130	vermögen 152
bb) Rechtsgrundlagen und	cc) Abnutzbarkeit des Anlage-
Geltungsbereich der Fest-	vermögens 153
wertmethode 131	c) Anschaffungs- und Herstel-
cc) Voraussetzungen der Fest-	lungskosten als Bewertungs-
wertmethode	maßstäbe
(1) Festwertfähigkeit der Wirt-	aa) Bedeutung der Anschaf-
schaftsgüter 132	fungs- und Herstellungsk-
(2) Regelmäßiger Ersatz der	osten als Bewertungs-
Wirtschaftsgüter 133	maßstäbe bei den Gewinn-
(3) Nachrangige Bedeutung	einkünften 160
des Gesamtwerts der Wirt-	bb) Bedeutung der Anschaf-
schaftsgüter 134	fungs- und Herstellungsk-
(4) Geringe Veränderung	osten als Bewertungs-
in Größe, Wert und Zusam-	maßstäbe in anderen steuer-
mensetzung des Bestands	lichen Vorschriften 161
der Wirtschaftsgüter 135	cc) Abgrenzung der Anschaf-
(5) Körperliche Bestands-	fung und Herstellung
aufnahme der Wirtschafts-	(1) Auslegungsquellen zur
güter 136	Begriffsbestimmung 162
	(2) Begriff der Anschaffung 163

	Anm.		Anm.
(3) Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht	163a	(2) Anschaffungspreis in ausländischer Währung	192
(4) Anschaffung unter Einbeziehung der Phase der Betriebsbereitschaft	163b	cc) Sonderfälle zur Ermittlung der Anschaffungskosten	
(5) Anschaffungszeitpunkt und Anschaffungskostenzeitraum	164	(1) Bauherrenmodell	193
(6) Begriff der Herstellung	165	(2) Einlage und Fonds	193a
(7) Zeitpunkt und Zeitraum der Herstellung	166	(3) Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge	193b
dd) Bedeutung der Unterscheidung von Anschaffung und Herstellung		(4) Erbbaurecht, Nießbrauch, Wohnrecht	193c
(1) Unterschiede zwischen Anschaffung und Herstellung	167	(5) Liquidation	193d
(2) Folgen	168	(6) Modernisierungsmodell	193e
ee) Prinzipien zur Bestimmung der Anschaffungs- und Herstellungskosten		(7) Schuldenübernahme	193f
(1) Erfolgsneutralität des Anschaffungs- und Herstellungsvorgangs	170	(8) Sonstige Sonderfälle	193g
(2) Kausaler und finaler Begriff	171	dd) Anschaffungspreisänderungen	
(3) Veranlassungsprinzip	172	(1) Begriff und Abgrenzung	194
(4) Veranlassungsorientierte Auslegung	173	(2) Anschaffungspreisminderungen durch Preisnachlässe	195
d) Bewertung mit den Anschaffungskosten	175	(3) Sonstige Anschaffungspreisminderungen	195a
e) Begriff der Anschaffungskosten		(4) Anschaffungspreiserhöhungen	196
aa) Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Begriffsbestimmung	180	ee) Anschaffungsnebenkosten	
bb) Prinzipien und Merkmale zur Begriffsbestimmung der Anschaffungskosten		(1) Begriff und Abgrenzung	200
(1) Allgemeines zum Begriff	181	(2) Erwerbsnebenkosten	201
(2) Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs	182	(3) Beförderungskosten	202
(3) Veranlassungsprinzip zur Bestimmung der Höhe der Gegenleistung	183	(4) Kosten der Betriebsbereitschaft	204
(4) Wirtschaftliche Verfügungsmacht	184	ff) Nachträgliche Anschaffungskosten	206
(5) Betriebsbereiter Zustand	185	gg) Zinsen	
(6) Zuordnung (Zurechenbarkeit) der Aufwendungen	186	(1) Eigenkapitalzinsen, Fremdkapitalzinsen, Stundung	208
f) Umfang der Anschaffungskosten		(2) Bauzeitzinsen	208a
aa) Zusammensetzung – Überblick	190	(3) Finanzierungsvermittlungsgebühr	208b
bb) Anschaffungspreis		g) Unbestimmte, unbekannte und fiktive Anschaffungskosten	
(1) Rechnungspreis – Kaufpreis – Vertrags- bzw. Übernahmepreis	191	aa) Unbestimmte Leistungen als Anschaffungskosten	210
		bb) Unbekannte Anschaffungskosten	211
		cc) Sog. fiktive Anschaffungskosten	212
		h) Bewertung mit den Herstellungskosten	220
		i) Begriff der Herstellungskosten	
		aa) Allgemeines zum handelsrechtlichen Begriff der Herstellungskosten gem. § 255 HGB	

Anm.	Anm.
(1) Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriffs 225	(7) Steuern 242
(2) Rechtsentwicklung 226	cc) Verwaltungskosten und Aufwendungen für soziale Leistungen gem. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB 245
(3) Einheitlicher Begriff der Herstellungskosten 227	dd) Forschungs- und Entwicklungskosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB 247
(4) Verhältnis zwischen § 255 HGB und den Einkommensteuerrichtlinien 228	ee) Vertriebskosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB 250
bb) Begriffsmerkmale der Herstellungskosten in § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB	ff) Zinsen gem. § 255 Abs. 3 HGB
(1) Aufwendungen 229	(1) Eigenkapital- und Fremdkapitalzinsen 255
(2) Voraussetzung für die Entstehung von Herstellungskosten 229a	(2) Berücksichtigung von Zinsen 256
(3) Einzelner erfassbare Kosten 229b	gg) Nachträgliche Herstellungskosten 257
cc) Umfang der Herstellungskosten 230	k) Ermittlung der Herstellungskosten
dd) Konsequenzen für die Rückstellungsbewertung . . 232	aa) Bedeutung der Betriebsabrechnung 260
j) Bestandteile der Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 Sätze 2 bis 4, Abs. 3 HGB	bb) Kostenrechnungsverfahren
aa) Material- und Fertigungskosten als Einzelkosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 HGB	(1) Gesetzliche Vorgaben nach HGB 261
(1) Materialkosten 235	(2) Ist-Kostenrechnung 261a
(2) Fertigungskosten 236	(3) Normalkostenrechnung . . 261b
(3) Kostenkategorie Löhne und Drittleistungen 236a	(4) Andere Verfahren 261c
(4) Umstrittene Zuordnung zu den Fertigungseinzelkosten 236b	(5) Zuschlagskalkulation . . . 261d
(5) Sonderkosten der Fertigung 237	(6) Divisionskalkulation 261e
bb) Einbeziehungspflicht fertigungsbezogener Gemeinkosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 HGB	(7) Äquivalenzziffernrechnung 261f
(1) Abgrenzung zwischen Einzelkosten und Gemeinkosten 238	(8) Prozess(orientierte) Kostenrechnung 261g
(2) Umstrittene Zuordnung zu den Gemeinkosten . . . 238a	(9) Kuppelproduktion 261h
(3) Materialgemeinkosten . . . 239	cc) Leitsätze für die Preisermittlung (LSP) 262
(4) Fertigungsgemeinkosten . . 240	l) Besondere Arten von Herstellungskosten
(5) Werteverzehr des Anlagevermögens 241	aa) Teilerstellungskosten . . . 265
(6) Bewertungsfreiheiten, Sonder- und Teilwertabschreibungen und erhöhte Absetzungen als Werteverzehr des Anlagevermögens? . . 241a	bb) Fiktive Herstellungskosten 266
	m) Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand
	aa) Grundlagen zur Unterscheidung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand 270
	bb) Entwicklung der Kriterien der Rechtsprechung zum Herstellungsaufwand
	(1) Rechtsprechung 271
	(2) Herstellungsaufwand . . . 271a
	cc) Kriterien zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand

	Anm.		Anm.
(1) Vermehrung der Substanz	272	cc) Besonderheiten bei der Abgrenzung von An- schaffungs- und Herstel- lungskosten von Ge- bäuden	
(2) Änderung der Wesensart	272a	(1) Anschaffungs- und Her- stellungskosten unfertiger Gebäude (Rohbau)	300
(3) Kapazitätserweiterung	272b	(2) Veranlassungsbedingte Anschaffungskosten eines Gebäudes	301
(4) Nutzungswerterhöhung, Gebrauchswerterhöhung, Mietsteigerungsmöglich- keit als wesentliche Ver- besserung:	272c	(3) Veranlassungsbedingte Herstellungskosten eines Gebäudes	302
(5) Weitere Abgrenzungs- arten	272d	(4) Bestandteile und Umfang von Gebäudeherstellungs- kosten	303
dd) Stellungnahme zur Rechtsprechung seit dem BiRiLiG		(5) Abgrenzung zu Anschaf- fungs- und Herstellungs- kosten des Grund und Bodens	304
(1) Herstellungsaufwand bei Nutzungswerterhöhung	273	dd) Erschließungsbeiträge und Hausanschlusskosten	
(2) Verlängerung der Nut- zungsdauer als Indiz für eine Nutzungswerterhö- hung	274	(1) Begriff der Erschließungs- beiträge und Geltungs- bereich	305
(3) Erhaltungsaufwand	275	(2) Erschließungsbeiträge als Anschaffungskosten des Grund und Bodens	306
(4) Anpassung an laufende (technische) Fortentwick- lung	276	(3) Ergänzende Erschließungs- beiträge	307
ee) Begriff und Behandlung des Erhaltungsaufwands	277	(4) Erschließungsbeiträge als immaterielles Wirt- schaftsgut	308
ff) Wichtige Abgrenzungs- fälle		(5) Besonderheiten von Erschließungsbeiträgen im Erbbaurecht	309
(1) Aufwendungen auf ganz oder fast ganz abgeschrie- bene Wirtschaftsgüter	280	(6) Hausanschlusskosten als Gebäudeherstellungs- kosten	310
(2) Generalüberholung	282	ee) Aufteilung der Anschaf- fungs- und Herstellungs- kosten auf Grund und Bo- den und Gebäude	
(3) Wiederherstellung eines untergegangenen oder teil- zerstörten Wirtschaftsguts – Vollverschleiß	285	(1) Pflicht zur Kaufpreisauf- teilung	311
(4) Zusammentreffen von Her- stellungsaufwand und Er- haltungsaufwand	286	(2) Grundsatz der vertrag- lichen Einigung	312
n) Sonderfragen bei den Anschaf- fungs- und Herstellungskosten von Gebäuden		(3) Verfahren zur Kaufpreis- aufteilung von Grund und Boden und Gebäude	313
aa) Gebäude als einheitliches Wirtschaftsgut		(4) Bedeutung der Boden- richtwerte und der Normalherstellungs- kosten	314
(1) Inhalt des Gebäudebegriffs	290		
(2) Umfang des Gebäudebe- griffs	291		
(3) Abgrenzung	292		
(4) Aufteilung von Gebäuden in selbständige Wirtschafts- güter	293		
bb) Anschaffung und Herstel- lung eines Gebäudes			
(1) Bedeutung und Inhalt der Abgrenzung	295		
(2) Herstellung eines Neubaus	296		

Anm.	Anm.
(5) Kaufpreisaufteilung gem. Immobilienwertermittlungsverordnung und BMF-Arbeitshilfe 315	(4) Erhöhung des Gebrauchswerts als Kriterium der wesentlichen Verbesserung . . 338
(6) Stellungnahme zur Kaufpreisaufteilung nach den dargestellten Methoden . . 316	(5) Beurteilung des Kriteriums der wesentlichen Verbesserung bei Anlagen und Gebäuden 339
ff) Planungskosten als Gebäudeherstellungskosten	(6) (Keine) Aufteilung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen 340
(1) Bauplanung als Beginn des Herstellungszeitraums . . . 320	(7) Einzelfragen bei Heizungsanlagen 341
(2) Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und abziehbaren Aufwendungen bei Planungsänderung 321	(8) Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in Bezug auf eine vorhandene Heizung . . . 341a
(3) Vergebliche Planungskosten 322	(9) Besonderheiten einer Fernheizung 341b
gg) Abgrenzung gegenüber selbständigen unbeweglichen Wirtschaftsgütern innerhalb des Gebäudes	(10) Weitere Arten von Heizungs- und Energielieferanlagen 341c
(1) Umbauten, Anbauten, Aufteilungen und Fundamentverstärkungen innerhalb von Gebäuden 325	(11) Einzelfragen bei Aufzügen und Rolltreppen 342
(2) Dachgeschossausbau 326	jj) Sonderfall der Mietereinbauten und -umbauten in Gebäuden
(3) Einbaumöbel 327	(1) Begriff und Arten von Mietereinbauten 345
(4) Besonderheiten für Einbauten bei betrieblichen (Wohn-)Gebäuden 328	(2) Mietereinbauten als selbständige Gebäudeteile des Mieters 346
(5) Fußbodenbeläge 329	(3) Mietereinbauten als bewegliche Wirtschaftsgüter 347
hh) Abgrenzung gegenüber selbständigen unbeweglichen Wirtschaftsgütern außerhalb des Gebäudes	(4) Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand bei Mietereinbauten 348
(1) Außenanlagen (Zufahrten, Hofbefestigungen) einschließlich Umzäunung . . 330	o) Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Abbruch von Gebäuden
(2) Garagen und Stellplätze (einschließlich Stellplatzablösung) 331	aa) Grundsätze der in der Praxis angewendeten Rechtsprechung
(3) Grün- und Gartenanlagen . 332	(1) Überblick und Geltungsbereich 350
(4) Kinderspielplätze 333	(2) Bedeutung des Zeitpunkts der Abbruchabsicht 351
ii) Abgrenzung gegenüber selbständigen beweglichen Wirtschaftsgütern	(3) Nachweis der Abbruchabsicht 352
(1) Grundsatz der Gebäudeeinheit bei Anlagen in Gebäuden 335	(4) Bestandteile der beim Abbruch entstehenden Kosten 353
(2) Bedeutung der Abgrenzung von Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand bei Anlagen in Gebäuden . 336	(5) Abgrenzung zwischen verbrauchten und unverbrauchten Gebäuden 354
(3) Kriterium der Erweiterung bei Anlagen in Gebäuden . 337	

Anm.	Anm.
<ul style="list-style-type: none"> (6) Anschaffung von Gebäuden ohne Abbruchabsicht 355 (7) Erwerb und Abriss unverbrauchter Gebäude in Abbruchabsicht: Restbuchwert und Abbruchkosten 360 (8) Erwerb und Abriss unverbrauchter Gebäude in Abbruchabsicht: Zuordnung weiterer Kosten 361 (9) Anmietung oder Pacht unverbrauchter Gebäude in Abbruchabsicht 362 (10) Besonderheiten bei Änderung der Verwendungsabsicht im Rahmen der Anschaffung eines unverbrauchten Gebäudes 363 (11) Anschaffung verbrauchter Gebäude in Abbruchabsicht 364 <ul style="list-style-type: none"> bb) Kritik an den Rechtsprechungsgrundsätzen <ul style="list-style-type: none"> (1) Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Anschaffungskosten- und Herstellungskostenbegriffs 365 (2) Folgen der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Anschaffungskosten- und Herstellungskostenbegriffs 366 p) Dingliche Lasten <ul style="list-style-type: none"> aa) Überblick und Abgrenzung 370 bb) Sicherungs- und Verwertungsrechte (Grundschulden, Rentenschulden, Real-lasten, Hypotheken) beim entgeltlichen Erwerb 371 cc) Nießbrauch als Duldungs- und Unterlassungspflicht 372 dd) Eingeräumte Grunddienstbarkeiten, Wohnungs- und Erbbaurechte als weitere Duldungs- und Unterlassungspflichten 373 q) Verminderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Absetzungen nach § 7 und andere Abzüge 375 	<ul style="list-style-type: none"> a) Begriff der Teilwertabschreibung 400 b) Voraussetzungen für die Teilwertabschreibung <ul style="list-style-type: none"> aa) Absinken des Teilwerts unter den maßgeblichen Buchwert 401 bb) Voraussichtlich dauernde Wertminderung <ul style="list-style-type: none"> (1) Regelungsinhalt 402 (2) Allgemeine Auslegungsgrundsätze der Finanzgerichte 403 (3) Allgemeine Auslegungsgrundsätze des BMF 404 (4) Allgemeine Auslegungsgrundsätze: Zeitliche Geltung des BMF-Schreibens 405 (5) Allgemeine Auslegungsgrundsätze: Stellungnahme zum BMF-Schreiben 406 (6) Anwendung der allgemeinen Auslegungsgrundsätze durch Rechtsprechung und BMF auf verschiedene Arten von Wirtschaftsgütern 407 (7) Anwendung der allgemeinen Auslegungsgrundsätze durch Rechtsprechung und BMF auf Aktien 407a (8) Anwendung der allgemeinen Auslegungsgrundsätze durch Rechtsprechung und BMF auf Anteile 407b (9) Anwendung der allgemeinen Auslegungsgrundsätze durch Rechtsprechung und BMF auf Wertpapiere 407c c) Recht oder Pflicht zur Teilwertabschreibung <ul style="list-style-type: none"> aa) Erfassung von Wertminderungen in Handels- und Steuerbilanz 410 bb) Einstufung als Wahlrecht 411 d) Gegenstand der Teilwertabschreibung <ul style="list-style-type: none"> aa) Grundsatz der Einzelbewertung 412 bb) Ausnahmen vom Grundsatz der Einzelbewertung 412a e) Abgrenzung zu den Absetzungen nach § 7 <ul style="list-style-type: none"> aa) Absetzung für Abnutzung (AfA) 413

	Anm.		Anm.
bb) Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA)	413a	bb) Objektiver, objektivierter oder subjektiver Wert	437
f) Konkurrenz von Rückstellungsbildung und Teilwertabschreibung	414	f) Unternehmensbewertungsmethoden und Teilwertermittlung	
g) Zeitpunkt der Teilwertabschreibung		aa) Fehlen eines Verteilungsschlüssels	440
aa) Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bilanzstichtags . . .	415	bb) Anforderungen an die Werttheorien aufgrund der Teilwerteigenschaften	441
bb) Nachholung	416	cc) Anforderungen an die Unternehmensbewertungsmethoden aufgrund der Teilwerteigenschaften und -fiktionen	
cc) Rechtsbehelfsverfahren . . .	417	(1) Gesamtbewertungsverfahren	442
h) Durchführung der Teilwertabschreibung	418	(2) Einzelbewertungsverfahren	443
3. Teilwertdefinition (Abs. 1 Nr. 1 Satz 3)		(3) Weitere Verfahren	444
a) Historische Entwicklung des Teilwertbegriffs		g) Vollzug der Teilwertdefinition des Abs. 1 Nr. 1 Satz 3	
aa) Einführung des Begriffs „Teilwert“ in der Literatur	420	aa) Teilwertgrenzen	
bb) Verwendung des Begriffs „Teilwert“ durch den Reichsfinanzhof	421	(1) Obergrenze für die Teilwertschätzung	445
cc) Vollzug der Teilwertdefinition	422	(2) Untergrenze für die Teilwertschätzung	445a
b) Bedeutung des Teilwertbegriffs	423	bb) Teilwertvermutungen	
c) Verhältnis zu anderen Bewertungsmaßstäben		(1) Notwendigkeit der Aufstellung von Teilwertvermutungen	446
aa) Teilwertbegriff iSd. BewG .	424	(2) Allgemeines zu den Teilwertvermutungen im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts	447
bb) Gemeiner Wert	425	(3) Teilwertvermutung im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung bei Aufwendungen	447a
cc) Beizulegender Wert		(4) Teilwertvermutungen im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung bei Investitionszuschüssen und -zulagen	447b
(1) Begriff	426	(5) Teilwertvermutungen zu späteren Bewertungsstichtagen für nicht abnutzbares Anlagevermögen	448
(2) Verhältnis zum Teilwert . .	427	(6) Stellungnahme zu den Teilwertvermutungen für Finanzanlagen und Grundstücke bei der Folgebewertung	448a
dd) Verhältnis zum Börsenwert	428		
d) Tatbestandsmerkmale der Teilwertdefinition in Abs. 1 Nr. 1 Satz 3			
aa) Legaldefinition	430		
bb) Teilwertfiktionen			
(1) Begriff der Fiktion	431		
(2) Erwerberfiktion	432		
(3) Erwerberfiktion: Stellungnahme	432a		
(4) Going-concern-Fiktion . . .	433		
(5) Fiktion der Verteilung des Gesamtkaufpreises auf die Wirtschaftsgüter: Methoden	434		
(6) Fiktion der Verteilung des Gesamtkaufpreises auf die Wirtschaftsgüter: Fazit . . .	435		
e) Aus der Teilwertdefinition abgeleitete Teilwerteigenschaften			
aa) Substanzwert versus Ertragswert	436		

	Anm.		Anm.
(7) Stellungnahme zu den Teilwertvermutungen für Kunstgegenständen anerkannter Meister und für Ausstellungs- und Sammlungstücke bei der Folgebewertung	448b	bb) Voraussetzung: Wirtschaftsgut noch unverändert Bestandteil des Betriebsvermögens	470a
(8) Teilwertvermutung zu späteren Bewertungsstichtagen für abnutzbares Anlagevermögen: Absetzungswert oder Wiederbeschaffungskosten	449	b) Folgen des Wertaufholungsgebots	471
(9) Teilwertvermutung zu späteren Bewertungsstichtagen für abnutzbares Anlagevermögen: Lineare oder degressive Abschreibungen	449a	c) Nachweispflicht	472
(10) Teilwertvermutung zu späteren Bewertungsstichtagen beim Umlaufvermögen	450	d) Bewertungsobergrenze für die Zuschreibung	473
cc) Widerlegung von Teilwertvermutungen		e) Vergleich zu den handelsrechtlichen Regelungen des § 253 Abs. 5 HGB	474
(1) Widerlegbarkeit	452	III. Anschaffungsnahe Aufwendungen (Abs. 1 Nr. 1a)	
(2) Widerlegungsgrund „Fehlmaßnahme“	453	1. Rechtsentwicklung bis zur Schaffung des Abs. 1 Nr. 1a	480
(3) Widerlegungsgrund „Sinken der Wiederbeschaffungs- bzw. Wiederherstellungskosten“	454	2. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 1 Nr. 1a Satz 1	
h) Sonderfragen zum Teilwert eines Gebäudes		a) Fiktion von Herstellungskosten	
aa) Bewertungsgegenstand Gebäude	460	aa) Anwendungsvoraussetzungen	481
bb) Teilwertregeln bei Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum	461	bb) Rechtsfolge	481a
cc) Praxis- und verwaltungsorientierte Maßstäbe zur Teilwertschätzung von Grund und Boden und Gebäuden	462	b) Voraussetzungen der Fiktion	
dd) Wichtige Anwendungsfälle der Teilwertabschreibung bei Gebäuden	463	aa) Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen eines Gebäudes	482
4. Werterhöhung gegenüber dem vorangegangenen Bilanzansatz für abnutzbare Anlagegüter (Abs. 1 Nr. 1 Satz 4)		bb) Drei-Jahres-Frist nach Anschaffung eines Gebäudes	483
a) Wertaufholungsgebot		cc) Überschreiten der 15 %-Grenze	484
aa) Inhalt	470	3. Ausnahmen für jährlich übliche Erhaltungsarbeiten (Abs. 1 Nr. 1a Satz 2)	
		a) Keine Aufwendungen für Erweiterungen	486
		b) Keine Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten	487
		c) Rechtsfolge des Abs. 1 Nr. 1a Satz 2	488
		IV. Wahlrechte für Verwaltungskosten und Aufwendungen für soziale Leistungen bei den Herstellungskosten (Abs. 1 Nr. 1b)	
		1. Historische und systematische Einordnung des Abs. 1 Nr. 1b	
		a) Historische Einordnung	490
		b) Systematische Einordnung des Abs. 1 Nr. 1b	
		aa) Definition	491
		bb) Rechtsprechung des BFH	491a

Anm.	Anm.
2. Einbeziehungswahlrecht (Abs. 1 Nr. 1b Satz 1)	b) Bewertung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
a) Berechnung der Herstellungskosten 492	aa) Bewertungsgegenstand bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
b) Verwaltungskosten 493	(1) Begriff der Beteiligungen . . . 513
c) Freiwillige soziale Aufwendungen, betriebliche Altersversorgung und Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs 494	(2) Ableitung des Beteiligungsbegriffs 514
d) Kriterien für die Einbeziehbarkeit der Aufwendungen . . . 495	(3) Ableitung des Begriffs „Anteile an anderen Unternehmen“ 515
e) Rechtsfolge: Wahlrecht 496	(4) Bewertungsvermutung . . . 516
3. Verhältnis zur Handelsbilanz (Abs. 1 Nr. 1b Satz 2)	(5) Abgrenzung zu Privatvermögen 517
a) Formelle Maßgeblichkeit 497	(6) Abgrenzung nach Rechtsform der Gesellschaft 518
b) Stellungnahme 497a	(7) Abgrenzung zu einzelnen Anteilen 519
V. Bewertung von nicht abnutzbaren Anlagegütern und Umlaufgütern (Abs. 1 Nr. 2)	(8) Abgrenzung nach Beteiligungszweck und -dauer . . 520
1. Bewertung von nicht abnutzbaren Anlagegütern und Umlaufgütern beim Zugang (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1)	(9) Abgrenzung zu Genossenschaftsanteilen 521
a) Bewertung mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten 500	bb) Teilweise Anwendung der Bewertungsmaßstäbe bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Überblick 525
b) Anstelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten tretender Wert 501	cc) Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
c) Verminderung um Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge 502	(1) Abgrenzung der Anschaffungskosten von Beteiligungen gegenüber Herstellungskosten 530
2. Bewertung bei niedrigerem Teilwert (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2)	(2) Ableitung der Anschaffungskosten von Beteiligungen 531
a) Bewertung bei niedrigerem Teilwert von nicht abnutzbaren Anlagegütern	(3) Abgrenzung der Anschaffungsnebenkosten von Beteiligungen im Rahmen von Due Diligence 532
aa) Teilwert 504	(4) Zuordnung von Due-Diligence-Aufwendungen zum Bewertungsobjekt „Beteiligung“ 532a
bb) Partieller oder vollständiger Betriebsvermögensvergleich 505	(5) Abgrenzung der Anschaffungskosten von Beteiligungen im Betriebsvermögen gegenüber Privatvermögen 533
b) Bewertung bei niedrigerem Teilwert von Umlaufgütern . . . 506	(6) Erwerb bestehender Beteiligungen an Kapitalgesellschaften 534
3. Bewertung bei höherem Teilwert (Abs. 1 Nr. 2 Satz 3) 507	(7) Offene und verdeckte Einlagen 535
4. Wichtige Anwendungsfälle zu Abs. 1 Nr. 2	
a) Bewertung von Grund und Boden	
aa) Bewertungsgegenstand Grund und Boden 510	
bb) Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Grund und Boden 511	
cc) Teilwert von Grund und Boden 512	

Anm.	Anm.
dd) Teilwert von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	cc) (Niedriger) Teilwert (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2)
(1) Wertbildende Faktoren der Teilwertermittlung 540	(1) Ausfallrisiken: Wertminderung wegen gesunkener Bonität des Schuldners . . . 562
(2) Teilwertvermutungen 541	(2) Ausfallrisiken: Kompensation mit gegenläufigen Ansprüchen 562a
(3) Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften 542	(3) Ausfallrisiken: Sicherungsgeschäfte 562b
(4) Unzulässigkeit einer Teilwertabschreibung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften 543	(4) Ausfallrisiken: Gesellschaftsverhältnis 562c
(5) Teilwertzuschreibung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften 544	(5) Ausfallrisiken: Forderungsbeziehungen zwischen Gesellschafter einer Personengesellschaft und der Gesellschaft 562d
c) Bewertung von anderen Beteiligungen	(6) Ausfallrisiken: Herabsetzung der Schuld, Konzernrückhalt und Sachdarlehen 562e
aa) Bewertung von Beteiligungen als Mitunternehmer	(7) Ausfallrisiken: Verhältnisse beim Schuldner 562f
(1) Eigenständige steuerliche Gewinnermittlung der Personengesellschaften . . . 550	(8) Ausfallrisiken: Vollstreckungsrisiko, Weiterbelieferung, Zahlungsziel und Zwangsmaßnahmen 562g
(2) Ergänzungsbilanzen 551	(9) Begriff der Un- oder Unterverzinslichkeit 563
bb) Bewertung von Beteiligungen als typisch stiller Gesellschafter 555	(10) Wertminderung bei Unverzinslichkeit dem Grunde nach 563a
d) Bewertung von Forderungen	(11) Wertbeeinflussende Umstände bei Unverzinslichkeit 563b
aa) Forderungen als Bewertungsgegenstand	(12) Höhe der Wertminderung infolge Unverzinslichkeit 563c
(1) Begriff 560	(13) Niedrige Verzinsung (Unterverzinslichkeit, negative Zinsen): Begriff 563d
(2) Bewertungsmaßstäbe . . . 560a	(14) Niedrige Verzinsung (Unterverzinslichkeit, negative Zinsen): Arten 563e
(3) Wertaufholungsgebot und Nachweispflicht 560b	(15) Dauernde Wertminderung bei Un- oder Unterverzinslichkeit 563f
(4) Vereinfachte Teilwertermittlung für Kreditinsti- tute 560c	(16) Währungs- und Länder- risiken 564
bb) Anschaffungskosten (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1)	(17) Sonstige Umstände 565
(1) Begriff der Anschaffungs- kosten 561	(18) Höhe, Durchführung und Umfang der Teilwert- abschreibung: Einzelwert- berichtigung 566
(2) Anschaffungskosten bei originär entstehenden Forderungen 561a	
(3) Anschaffungskosten bei Damnum, Devisengeschäft, Fremdwährungsforderungen und Inhaberschuld- verschreibungen 561b	
(4) Anschaffungskosten bei Rückdeckungsversicherun- gen, Sachwertforderung/ -darlehen und Schadens- ersatzansprüchen 561c	

Anm.	Anm.
(19) Höhe, Durchführung und Umfang der Teilwertabschreibung: Begriff der Pauschalen Wertberichtigung	(3) Gemälde bis Mehrjährige Kulturen
567	591
(20) Höhe, Durchführung und Umfang der Teilwertabschreibung: Risiken bei der Pauschalen Wertberichtigung	(4) Mindestwert bis Preiserhöhungen sowie -senkungen .
568	592
(21) Höhe, Durchführung und Umfang der Teilwertabschreibung: Gemischtes Verfahren	(5) Preisherabsetzung(-herabzeichnung) bis Schuhwaren
569	593
e) Vorratsvermögen	(6) Selbstkosten bis Übermengenwein
aa) Vorräte als Bewertungsgegenstand	(7) Unentgeltlicher Verkauf bis Unternehmervergewinn . . .
(1) Begriff der Vorräte gem. § 266 Abs. 2 B. I. HGB . . .	595
570	(8) Unverkäuflichkeit bis Verlag
(2) Sonstige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens . . .	596
571	(9) Verlustprodukte bis Wertminderungen
bb) Bewertungsgrundsätze des Vorratsvermögens	597
(1) Allgemeine Bewertungsgrundsätze	(10) Wiederbeschaffungskosten bis Zwangsversteigerung
573	598
(2) Wertermittlungsmethoden	f) Bewertung von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften
574	aa) Bewertungsgegenstand bei Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften . .
(3) Herleitung des niedrigeren Teilwerts	600
575	bb) Teilweise Anwendung der Bewertungsmaßstäbe bei Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften . .
(4) Wertaufholungsgebot . . .	601
576	cc) Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften
cc) Einzelfragen zu Anschaffungskosten bei Vorräten	605
(1) Akquisitionskosten bis Lagerkosten	dd) Teilwert von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften
580	(1) Wertminderungen im Anlage- und Umlaufvermögen
(2) Optionen bis Zwangsversteigerung	606
581	(2) Teilwertabschreibung von Anteilen in Abhängigkeit von der Börsennotierung
dd) Einzelfragen zu Herstellungskosten bei Vorräten	606a
(1) Abfälle bis Ausbildung von Arbeitnehmern	(3) Teilwertabschreibung festverzinslicher Wertpapiere
582	606b
(2) Biersteuer bis Entwicklungskooperationen	(4) Teilwertzuschreibung von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften . .
583	607
(3) Entwicklungskosten bis Garantieleistungen	ee) Einzelne Bewertungsfragen bei Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften
584	(1) Fiktive Veräußerungsfolge und Durchschnittsbewertung
(4) Gebäude bis Lizenzgebühren	610
585	(2) Kapitalerhöhung
(5) Lohnkosten bis Steuern . .	611
586	(3) Kapitalherabsetzung
(6) Stillstandskosten bis Verlag	612
587	
(7) Verpackungskosten bis Zulassungskosten	
588	
ee) Einzelfragen zum niedrigeren Teilwert bei Vorräten	
(1) Aktionsware bis Fehlmaßnahme	
589	
(2) Finanzierungskosten bis Gängigkeitsabschläge	
590	

	Anm.		Anm.
(4) Eigene Anteile	613	2. Zugangsfiktion bei erstmaliger Anwendung des Lifo-Verfahrens (Abs. 1 Nr. 2a Satz 2)	655
(5) Finanzprodukte	614	3. Wiederaufgabe des Lifo-Verfahrens (Abs. 1 Nr. 2a Satz 3)	656
(6) Besonderheiten bei Versicherungen und Finanzdienstleistern	615	VII. Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten (Abs. 1 Nr. 2b)	
g) Bewertung sonstiger Umlaufgüter		1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2b	
aa) Bewertung von flüssigen Mitteln	620	a) Rechtsentwicklung des Abs. 1 Nr. 2b	660
bb) Bewertung von Wechseln	621	b) Zeitlicher Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 2b	661
VI. Lifo-Verfahren (Abs. 1 Nr. 2a)		c) Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Nr. 2b	
1. Ziel, Tatbestandsvoraussetzungen, Rechtsfolgen und Anwendung des Lifo-Verfahrens (Abs. 1 Nr. 2a Satz 1)		aa) Regelungszweck des Abs. 1 Nr. 2b	662
a) Ziel des Lifo-Verfahrens		bb) Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Nr. 2b	663
aa) Vereinfachung der Bewertung		d) Verhältnis zu anderen Vorschriften und bankspezifischen Bilanzierungskonventionen	
(1) Fiktion der Verbrauchs-/Veräußerungsfolge	630	aa) Verhältnis zu handelsrechtlichen Vorschriften	
(2) Vereinfachung	631	bb) Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften	
bb) Milderung der Scheingewinnbesteuerung		cc) Verhältnis zu § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG	666
(1) Gesetzliche Wirkung	632	dd) Verhältnis zum InvStG	667
(2) Gesetzliches Ziel	633	ee) Verhältnis zur verlustfreien Bewertung des Bankbuchs	668
cc) Ergebnis der Zielhierarchie	634	2. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2b Satz 1	
b) Tatbestandsvoraussetzungen des Lifo-Verfahrens		a) Persönlicher Anwendungsbereich: § 340 HGB unterfallende Steuerpflichtige	669
aa) Gewinnermittlung nach §§ 4, 5	640	b) Sachlicher Anwendungsbereich: Zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente	
bb) Gleichartigkeit	641	aa) Finanzinstrumente	
cc) Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens	642	(1) Fehlende Legaldefinition	672
dd) Konformität mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung		(2) Einordnung einzelner Geschäfte	673
(1) Doppelte Bezugnahme auf Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	643	bb) Erwerb zu Handelszwecken	
(2) Bedeutung einzelner Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	643a	(1) Erwerb	675
(3) Stellungnahme	643b	(2) Handelszwecke: Begrifflichkeiten und Definition	676
c) Rechtsfolgen und Anwendung des Lifo-Verfahrens		(3) Handelszwecke: Auseinanderfallen durch Umgliederung/Umbuchung	677
aa) Verbrauchs-/Veräußerungsfolgefiktion	645	(4) Aktiver Markt	678
bb) Steuerliches Wahlrecht und Maßgeblichkeitsprinzip vor und seit BilMoG	646	c) Keine Bewertungseinheit	679
cc) Niedrigerer Teilwert	647		
dd) Varianten des Lifo-Verfahrens	648		

Anm.	Anm.
3. Rechtsfolgen des Abs. 1 Nr. 2b	d) Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten
a) Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Risikoabschlags	aa) Für nach dem 31.12.1998 und bis zum 31.12.2022 endende Wirtschaftsjahre . . . 703
aa) Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert . . . 681	bb) Differenzierung der Rechtsprechung des BFH für vor dem 1.1.1999 endende Wirtschaftsjahre 704
bb) Risikoab- und -zuschlag . . 682	e) Berechnungsverfahren
b) Wirkung als Ansatzvorschrift für Derivate 683	aa) Grundsätze der Berechnung 705
c) Keine Anwendung von Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 (Abs. 1 Nr. 2b Satz 2) 689	bb) Anwendung des vereinfachten Verfahrens nach §§ 12 bis 14 BewG 706
VIII. Bewertung von Verbindlichkeiten (Abs. 1 Nr. 3)	f) Ausnahmen von der Abzinsung
1. Ansatz von Verbindlichkeiten unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften der Nr. 2	aa) Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt (kurzfristige Verbindlichkeiten) 710
a) Verbindlichkeit 690	bb) Verbindlichkeiten, die verzinslich sind 711
b) Sinngemäße Anwendung der Vorschriften der Nr. 2	cc) Verbindlichkeiten, die auf Anzahlungen oder Vorauszahlungen beruhen 712
aa) Verhältnis zu anderen Bewertungsvorschriften 691	g) Gewinnneutralisierende Rücklage für Altfälle 715
bb) Bewertung mit den Anschaffungskosten	
(1) Maßgeblichkeit des Erfüllungsbetrags (Nennbetrags) 692	IX. Bewertung von Rückstellungen (Abs. 1 Nr. 3a)
(2) Höchstwertprinzip 693	1. „Höchstens insbesondere“ anzusetzende Rückstellungen
cc) Bewertung mit dem Teilwert	a) Bewertungsgrenze 720
(1) Teilwertbegriff bei der Bewertung von Verbindlichkeiten 695	b) Ausgangsbewertung 721
(2) Höchstwertprinzip: Grundsatz 696	c) Bewertungsänderung in Folgejahren 722
(3) Höchstwertprinzip: Verbindlichkeiten 696a	2. Zu berücksichtigende Grundsätze
(4) Höchstwertprinzip: Fremdwährungsverbindlichkeiten 696b	a) Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a)
(5) Höchstwertprinzip: § 256a Satz 2 HGB und Zerobonds 696c	aa) Rückstellungen iSd. Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a 725
(6) Kein Absinken unter Anschaffungskosten 697	bb) Gleichartige Verpflichtungen auf Grundlage der Erfahrungen aus der Vergangenheit
2. Abzinsungsverpflichtung (Geltung für Wirtschaftsjahre, die spätestens zum 31.12.2022 enden)	(1) Gleichartigkeit 726
a) Abschaffung der Abzinsungspflicht für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2022 enden 700	(2) Erfahrungswerte 727
b) Verfassungsmäßigkeit der Abzinsung 701	(3) Zukünftige Entwicklung . . 728
c) Abzinsung im Handelsrecht . . 702	cc) Wahrscheinlichkeit der teilweisen Inanspruchnahme
	(1) Wahrscheinlichkeit 730
	(2) Summe dieser Verpflichtungen 731

	Anm.		Anm.
b) Rückstellungen für Sachleistungspflichten (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b)		(3) Entstehen einer Verpflichtung im wirtschaftlichen Sinne: Wirtschaftlichkeit .	756a
aa) Sachleistungsverpflichtungen	735	(4) Entstehen einer Verpflichtung im wirtschaftlichen Sinne: Rätierlichkeit	756b
bb) Bewertung mit den Kosten		(5) Entstehen einer Verpflichtung im wirtschaftlichen Sinne: Ausnahme	756c
(1) Pagatorischer Kostenbegriff	736	(6) Ursächlichkeit des laufenden Betriebs	757
(2) Einzelkosten	737	bb) Gesetzliche Verpflichtung zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 2)	
(3) Angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten . .	738	(1) Verpflichtung zur Rücknahme und Entsorgung von Altfahrzeugen	758
(4) Weitere Beispiele und Kriterien „angemessener Teile“	739	(2) Verpflichtung zur Rücknahme und Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten	758a
(5) Folgebewertungen	740	(3) Rückstellungspflicht ohne Ansammlung und Übergangsregelung	758b
c) Gegenrechnung von künftigen Vorteilen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c)		(4) Steuerrechtliche Übergangsregelung	758c
aa) Künftige Vorteile		cc) Verpflichtung zur Stilllegung von Kernkraftwerken (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 3)	
(1) Vorteilsbegriff	745	(1) Art der Verpflichtung	759
(2) Zukünftigkeit	745a	(2) Zeitpunkt der Stilllegung .	760
(3) Erweiterung der Verrechnung	745b	(3) Abzinsungsgebot	761
bb) Mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbundene Vorteile		e) Abzinsungsgebot (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e)	
(1) Sachlicher Zusammenhang	746	aa) Handelsrechtliche und bisherige steuerliche Abzinsungsverpflichtungen von Rückstellungen	765
(2) Voraussichtlichkeit des Vorteilsintritts: Gesetzesformulierung	747	bb) Regelung der steuerlichen Abzinsungsverpflichtung seit dem Veranlagungszeitraum 1999	
(3) Voraussichtlichkeit des Vorteilsintritts: Änderung der EStR	748	(1) Abzinsende Verpflichtungen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1)	766
(4) Voraussichtlichkeit des Vorteilsintritts: Garantiefälle	749	(2) Sachdienstleistungsverpflichtungen	767
cc) Keine Saldierung mit aktivierungspflichtigen Vorteilen	750	(3) Rückstellungspezifische Besonderheiten hinsichtlich des Abzinsungszeitraums	768
dd) Wertmindernde Berücksichtigung	751		
ee) Fallgruppen	752		
d) Ansammlungsrückstellung (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d)			
aa) Ursächlichkeit des laufenden Betriebs für das Entstehen der Verpflichtung im wirtschaftlichen Sinne (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1)			
(1) Verpflichtung	755		
(2) Entstehen einer Verpflichtung im wirtschaftlichen Sinne: Grundssatz . .	756		

Anm.	Anm.
(4) Besonderheiten bei Schadenrückstellungen der Versicherungsunternehmen . . . 769	dd) Zu mehr als 50 % betrieblich genutzt 800
f) Wertverhältnisse am Bilanzstichtag (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f) 780	c) Rechtsfolge der Listenpreismethode
g) Erläuterungen zur Übergangsregelung gem. § 52 Abs. 16 Satz 14 in der bis zum Inkrafttreten des BilMoG geltenden Fassung 785	aa) 1 Prozent 805
X. Bewertung von Entnahmen (Abs. 1 Nr. 4)	bb) Inländischer Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung
1. Bewertung der Entnahme von bilanzierbaren Wirtschaftsgütern, Nutzungen und Leistungen sowie im Fall der Beschränkung des Besteuerungsrechts gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 (Abs. 1 Nr. 4 Satz 1)	(1) Inländischer Listenpreis . . . 806
a) Entnahme von Wirtschaftsgütern 790	(2) Im Ausland erworbene Kraftfahrzeuge, Oldtimer und unangemessene Kraftfahrzeuge 806a
b) Bewertung der Entnahme von Nutzungen und Leistungen . . . 791	cc) Kosten der Sonderausstattung 807
c) Ausschluss oder Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts	dd) Einschließlich Umsatzsteuer 808
aa) Regelungsgehalt für bis zum 31.12.2019 endende Wirtschaftsjahre 792	ee) Für jeden Kalendermonat anzusetzen 809
bb) Regelungsgehalt für ab dem 1.1.2020 endende Wirtschaftsjahre	ff) Beschränkung der Rechtsfolge durch die sog. Kostendeckelung 810
(1) Inhalt der Neuregelung . . . 793	gg) Verhältnis zum UStG 811
(2) Rechtsfolge 794	d) Subventionierung der Listenpreismethode bei Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen
2. Ansatz der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung – Listenpreismethode (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2)	aa) Minderungen des Listenpreises bei Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Teilsatz 2)
a) Verfahrensrecht und verfassungsrechtliche Erwägungen . . . 795	(1) Gemeinsamer Anwendungsbereich der Lenkungsnormen 812
b) Tatbestandsmerkmale der Listenpreismethode	(2) Relevanz der Angaben der Übereinstimmungsbescheinigungen 812a
aa) Private Nutzung 796	bb) Gestaffelte Minderungen des Listenpreises bei Anschaffung von Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen bis 2022 (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 1) 813
bb) Kraftfahrzeug des Betriebsvermögens	cc) Ansatz des halben Listenpreises bei Anschaffung von Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen von 2019 bis 2021 (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 2) 814
(1) Anwendung grundsätzlich auf alle Arten von Kraftfahrzeugen 797	dd) Ansatz des Listenpreises zu einem Viertel bei Anschaffung von Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen von 2019 bis 2030 (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3) 815
(2) Fahrzeugbezogene Bewertung 798	
cc) Kraftfahrzeug einer Personengesellschaft 799	

	Anm.		Anm.
ee) Ansatz des halben Listenpreises bei Anschaffung von Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen von 2022 bis 2030 (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 4 und 5)	816	ff) Eingeschränkte Angaben durch Berufsheimnissträger	
e) Schätzung bei Nichtanwendbarkeit der Listenpreismethode	817	(1) Auffassung von Finanzverwaltung, Literatur und Rechtsprechung	830
3. Ansatz der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs aufgrund des Nachweises des Verhältnisses der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch – Fahrtenbuchmethode (Abs. 1 Nr. 4 Satz 3)		(2) Eigene Auffassung	831
a) Wirkungsweise der Fahrtenbuchmethode	820	d) Rechtsfolge: Bewertung der Nutzungsentnahme mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen	
b) Tatbestandsmerkmal der Kraftfahrzeug-Aufwendungen		aa) Nachweis mit ordnungsgemäßem Fahrtenbuch	835
aa) Insgesamt entstehende Aufwendungen	821	bb) Feststellung nicht ordnungsgemäßer Fahrtenbuchführung	
bb) Pauschalierte Minderung der Aufwendungen um typisierende Kosten von Batteriesystemen bei Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen (Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Nr. 1)	822	(1) Prüfung der Ordnungsmäßigkeit	836
cc) Pauschale Minderung der AfA bei Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen (Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Nr. 2 bis 5)	822a	(2) Maßstab der Ordnungsmäßigkeit	837
dd) Belegnachweis der Aufwendungen	823	4. Buchwertprivileg bei der Entnahme von Wirtschaftsgütern für begünstigte Zwecke (Abs. 1 Nr. 4 Sätze 4 und 5)	
c) Tatbestandsmerkmal des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs		a) Bedeutung	840
aa) Allgemeine Anforderungen an ein Fahrtenbuch	825	b) Tatbestand: Entnahme von Wirtschaftsgütern zum Buchwert für begünstigte Zwecke (Abs. 1 Nr. 4 Satz 4)	841
bb) Arten von Fahrtenbüchern		c) Rechtsfolge	842
(1) Handschriftliche Fahrtenbücher	826	d) Rückausnahme für Nutzungen und Leistungen (Abs. 1 Nr. 4 Satz 5)	843
(2) Elektronische (digitale) Fahrtenbücher	826a	5. Entnahmeprivileg für die private Nutzung klassischer Fahrräder (Abs. 1 Nr. 4 Satz 6)	
cc) Zeitnahe Führung des Fahrtenbuchs	827	a) Bedeutung	845
dd) Mindestinhalt der Aufzeichnungen im Fahrtenbuch		b) Tatbestand: Private Nutzung eines betrieblichen Fahrrads (Abs. 1 Nr. 4 Satz 4)	846
(1) Angaben für jede Einzelfahrt	828	c) Rechtsfolge	847
(2) Zu erfassende Strecken	828a	XI. Bewertung von Einlagen (Abs. 1 Nr. 5)	
ee) Berufsspezifische Erleichterungen	829	1. Begriff der Einlage	
		a) Bedeutung des Begriffs	850
		b) Handelsrechtliche Definition	851
		c) Steuerrechtliche Definition und Abgrenzung zu Betriebseinnahmen	852
		d) Abgrenzung zum Begriff der Einbringung	853
		e) Gegenstand der Einlage	
		aa) Einlagefähige Wirtschaftsgüter	854

Anm.	Anm.
bb) Verhältnis zu § 5 Abs. 2 (Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter)	(1) Begriff der Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1 877
f) „Einlage“ von Verbindlichkeiten	(2) Absenken der sog. Wesentlichkeitsgrenze 877a
g) Einlagen bei Mitunternehmenschaften	(3) Teilwert niedriger als Anschaffungskosten 877b
h) Einlagehandlung	(4) Einbringungsgeborene Anteile 877c
2. Bewertung von Einlagen mit dem Teilwert (Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 1)	bb) Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft 878
a) Bewertung der Einlage von materiellen Wirtschaftsgütern	cc) Verhältnis von Buchst. b zu Buchst. a 879
aa) Bewertung mit dem Teilwert	dd) Einlage eines Wirtschaftsguts iSv. § 20 Abs. 2 880
bb) Teilwerteigenschaft von Wirtschaftsgütern	4. Kürzung des Einlagewerts um Absetzung für Abnutzung (Abs. 1 Nr. 5 Satz 2) 885
cc) Teilwerteigenschaft von Forderungen	5. (Wieder-)Einlage entnommener Wirtschaftsgüter (Abs. 1 Nr. 5 Satz 3)
b) Bewertung der Einlage von immateriellen Wirtschaftsgütern und Nutzungen	a) Fortgeführter Entnahmewert . . 886
aa) Abgrenzung von Nutzungen gegenüber Wirtschaftsgütern	b) Tatsächlich angesetzter Entnahmewert 887
bb) Immaterielle Wirtschaftsgüter	c) Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge 888
cc) Bewertung des eingelegten Nutzungsrechts	XII. Bewertung bei Verstrickung (Abs. 1 Nr. 5a)
dd) Nutzungen	1. Bedeutung und Geltungsbereich . . 890
3. Bewertung von Einlagen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2)	2. Tatbestand
a) Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten	a) Bewertung bei erstmaliger Verstrickung 891
aa) Durchbrechung des Teilwertbewertungsprinzips . . 870	b) Anwendung auf negative WG . 892
bb) Begriff der Anschaffungs- oder Herstellungskosten . . 871	3. Bewertung
cc) Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Höchstwert	a) Wertkorrespondenz 893
b) Anschaffung oder Herstellung innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage (Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a)	b) Begriff des „gemeinen Werts“ 894
aa) Dreijahresfrist	c) Umsatzsteuer und gemeiner Wert 895
bb) Einlage unentgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter 876	d) Bilanzielle Folgen 896
c) Einlage einer Beteiligung iSv. § 17	e) Negative Wirtschaftsgüter . . . 897
aa) Bewertung einer eingelegten Beteiligung iSv. § 17	XIII. Bewertung bei Wiederverstrickung (Abs. 1 Nr. 5b)
	1. Bedeutung und Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 9 898
	2. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 1 Nr. 5b 899
	XIV. Bewertung bei Eröffnung eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 6)
	1. Eröffnung eines Betriebs
	a) Steuerlicher Begriff der Betriebseröffnung 900
	b) Errichtung eines Betriebs 901
	c) Steuerlicher Beginn eines Betriebs 902

	Anm.		Anm.
2. Rechtsfolge: entsprechende Anwendung des Abs. 1 Nr. 5	905	2. Bewertung der Wirtschaftsgüter	
XV. Bewertung bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 7)		a) Begrenzung auf Anschaffungs- und Herstellungskosten	911
1. Entgeltlicher Erwerb eines Betriebs	910	b) Verbindlichkeiten	912

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

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

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

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

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

I. Einordnung des Abs. 3	
1. Systematische Einordnung	1200
2. Historische Einordnung	1201
II. Unentgeltliche Übertragung von Sachgesamtheiten (Abs. 3 Satz 1)	
1. Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil als Gegenstand der Übertragung (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1)	
a) Sachgesamtheiten im Sinne der Vorschrift	
aa) Begriffsbestimmung	1205
bb) Umfang der Sachgesamtheit	1205a
cc) Erfüllung der Voraussetzungen einer Sachgesamtheit	1205b
b) Übertragung einer Sachgesamtheit	
aa) Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen	1206
bb) Einheitlicher Übertragungsakt	1206a
cc) Übertragung wirtschaftlichen Eigentums	1206b
dd) Übertragung eines funktionsfähigen Betriebs	1206c
ee) Weitere Voraussetzungen der Übertragung	1206d
c) Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern	
aa) Keine Übertragung der Sachgesamtheit bei Zurückbehaltung von wesentlichen Betriebsgrundlagen	
(1) Sachgesamtheit als Zusammenfassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen	1207
(2) Einzelfälle des Umgangs mit wesentlichen Betriebsgrundlagen	1207a
bb) Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage	
(1) Funktionale und quantitative Betrachtungsweise	1208
(2) Normspezifische Auslegung im Rahmen des Abs. 3	1208a
cc) Zurückbehaltung unwesentlicher Betriebsgrundlagen	1209
d) Übertragung eines Betriebs	
aa) Begriffsbestimmung	1210
bb) Übertragung des Betriebs	
(1) Voraussetzungen	1211
(2) Weitere Voraussetzung: Aufgabe der bisherigen unternehmerischen Betätigung	1212
(3) Fälle der Übertragung des Betriebs	1213
e) Übertragung eines Teilbetriebs	
aa) Begriffsbestimmung	1215
bb) Merkmale eines Teilbetriebs	1216
cc) Übertragung des Teilbetriebs	1217
f) Übertragung eines ganzen Mitunternehmeranteils	
aa) Begriffsbestimmung	
(1) Merkmale des Mitunternehmeranteils	1218
(2) Nießbrauch am Gesellschaftsanteil	1219
(3) Fälle der Übertragung eines ganzen Mitunternehmeranteils	1220
bb) Umfang des Mitunternehmeranteils	1221
cc) Übertragung des Mitunternehmeranteils	
(1) Gegenstand und Voraussetzungen der Übertragung	1222
(2) Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Nießbrauchsvorbehalt	1222a
dd) Sonderbetriebsvermögen als funktional wesentliche Betriebsgrundlage	
(1) Qualifizierung von Sonderbetriebsvermögen als funktional wesentliche Betriebsgrundlage	1223
(2) Betriebsaufspaltung und Anteile eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH	1223a

	Anm.		Anm.
ee) Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen mit funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen		bb) Erbfall beim Einzelunternehmer	
(1) Grundsatz: Mitübertragung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen	1224	(1) Übergang auf einen Alleinerben	1235
(2) Zeitpunktbezogene Betrachtung	1224a	(2) Übergang auf mehrere Miterben	1236
(3) Erfolgsneutrale Überführung in ein anderes Betriebsvermögen	1224b	cc) Erbfall bei einem Mitunternehmer	
(4) Vorgehende oder zeitgleiche Veräußerung oder Entnahme	1224c	(1) Gesetzlicher Grundfall	1237
(5) Veräußerung oder Entnahme unmittelbar nach der Übertragung	1224d	(2) Fortsetzungsklausel	1238
(6) Abgrenzung zeitlich gestreckte Aufgabe eines Mitunternehmeranteils	1224e	(3) Eintrittsklausel	1239
(7) Auffassungen in der Literatur	1224f	(4) Einfache Nachfolgeklausel	1240
(8) Stellungnahme	1224g	(5) Qualifizierte Nachfolgeklausel	1241
(9) Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen	1224h	(6) Teilnachfolgeklausel	1242
(10) Ausschließliche Übertragung und Nießbrauchsvorbehalt	1224i	(7) Auflösung der Gesellschaft	1243
ff) Gesamtplan-Rechtssprechung		e) Unentgeltliche Übertragung auf eine Gesellschaft	
gg) Konkurrenz zu Abs. 5 bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils mit Sonderbetriebsvermögen?	1226	aa) Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft	
2. Unentgeltlichkeit der Übertragung		(1) Verdeckte Einlage	1245
a) Abgrenzung zwischen entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragung	1230	(2) Erbfall/Schenkung	1245a
b) Vermutungen der Rechtssprechung für entgeltlichen bzw. unentgeltlichen Erwerb	1231	(3) Exkurs – Übertragung auf eine andere Körperschaft	1245b
c) Schenkungen		bb) Übertragung auf eine Personengesellschaft	1246
aa) Begriff der Schenkung	1232	cc) Anwachsung	1247
bb) Teilentgeltliche Vorgänge		f) Unentgeltliche Übertragung durch eine Gesellschaft	
(1) Überblick	1233	aa) Übertragung durch eine Kapitalgesellschaft	1248
(2) Fälle teilentgeltlicher Vorgänge	1233a	bb) Übertragung durch eine Personengesellschaft	1249
d) Erbfall		3. Rechtsfolge unentgeltlicher Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1) für den Übertragenden	
aa) Abgrenzung zur Erbaussetzungs	1234	a) Keine Gewinnverwirklichung	1250
		b) Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter im Falle von Satz 1	
		aa) Zurückbehalten wesentlicher Betriebsgrundlagen	1251
		bb) Zurückbehaltung unwesentlicher Betriebsgrundlagen	1251a
		cc) Übertragung eines Teilbetriebs	1251b
		dd) Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt	1251c
		c) Leistung eines Entgelts durch den Übernehmer	1252
		d) Verfahrensfragen	1253

Anm.	Anm.	
e) Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven		
aa) Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven als weitere Voraussetzung des Buchwert-Ansatzes . . .	1254	
bb) Übertragung eines Mitunternehmeranteils, Betriebs oder Teilbetriebs . . .	1255	
cc) Rechtsfolge und Anwendungszeitpunkt	1256	
4. Unentgeltliche Aufnahme in ein Einzelunternehmen und Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2)		
a) Aufnahme in bisheriges Einzelunternehmen		
aa) Rechtsentwicklung	1259	
bb) Behandlung der Aufnahme in ein bisheriges Einzelunternehmen	1260	
b) Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils		
aa) Behandlung des Teils eines Mitunternehmeranteils		
(1) Rechtsentwicklung	1261	
(2) Natürliche Person als Übernehmender	1261a	
bb) Behandlung des Sonderbetriebsvermögens	1262	
cc) Disquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens		
(1) Übertragung einer höheren Quote	1263	
(2) Übertragung einer niedrigeren Quote	1263a	
(3) Sonderbetriebsvermögen besteht aus mehreren Wirtschaftsgütern	1263b	
(4) Funktional nicht wesentliches Sonderbetriebsvermögen	1263c	
dd) Weitere Anwendungsbereiche	1264	
c) Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	1265	
5. Rechtsfolge unentgeltlicher Aufnahme in ein Einzelunternehmen und Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2)		
a) Unentgeltliche Aufnahme in ein Einzelunternehmen	1270	
b) Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils	1271	
c) Verfahrensfragen	1272	
	III. Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern (Abs. 3 Satz 2)	
	1. Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern nach Satz 2	
	a) Verhältnis von Satz 2 zu Satz 1	1280
	b) Wirtschaftsgüter iSv. Satz 2	1281
	c) Zurückbehalten im nämlichen Betriebsvermögen	
	aa) Sachlicher Anwendungsbereich	1282
	bb) Übertragungen des gesamten Mitunternehmeranteils	1282a
	cc) Weitere Fälle der Übertragung eines Mitunternehmeranteils	1282b
	dd) Behaltefrist für zurückbehaltene Wirtschaftsgüter und Mitunternehmeranteil	1282c
	d) Keine schädliche Verfügung durch Übernehmer	1283
	2. Schädliche und unschädliche Verfügungen	
	a) Veräußerung des übernommenen Mitunternehmeranteils	1284
	b) Veräußerung des übernommenen funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens	1285
	c) Rechtsnachfolger hält bereits vor der unentgeltlichen Übertragung einen Mitunternehmeranteil	1286
	d) Aufgabe und unentgeltliche Übertragung	1287
	e) Einbringung in eine Personenoder Kapitalgesellschaft	1288
	f) Weitere Verfügungen	1289
	3. Rechtsfolge bei Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern nach Satz 2	
	a) Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 erfüllt	1290
	b) Behandlung bei späterem Wegfall der Voraussetzungen des Satzes 2	
	IV. Behandlung beim Rechtsnachfolger (Abs. 3 Satz 3)	
	1. Erwerb einer Sachgesamtheit oder einzelner Wirtschaftsgüter	1300
	2. Bindung an den Wert nach Satz 1	
	a) Buchwertfortführung bei unentgeltlichem Erwerb	1301
	b) Buchwertfortführung bei Leistung eines Entgelts durch den Übernehmer	1302
	3. Wert bei Fristverletzung nach Satz 2	1303

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

<p>I. Bedeutung des Abs. 4 und historische Entwicklung</p> <p>1. Bedeutung</p> <p> a) Zielsetzung und Praxisrelevanz 1400</p> <p> b) Verhältnis zu anderen Vorschriften</p> <p> aa) Verhältnis zu anderen Absätzen von § 6 1401</p> <p> bb) Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG . . . 1402</p> <p> cc) Verhältnis zu Vorschriften des UmwStG und des GewStG 1403</p> <p>2. Historische Entwicklung 1404</p> <p>II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4</p> <p>1. Einzelnes Wirtschaftsgut als Gegenstand der Übertragung</p> <p> a) Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsguts 1410</p> <p> b) Abgrenzung zur Übertragung von Sachgesamtheiten 1410a</p> <p>2. Übertragung auf einen anderen Steuerpflichtigen</p> <p> a) Begriff der Übertragung 1411</p> <p> b) Auf anderen Steuerpflichtigen 1411a</p> <p> c) Konkurrenz zu Abs. 5 1411b</p> <p>3. Unentgeltlichkeit der Übertragung</p> <p> a) Unentgeltliche und teilentgeltliche Übertragung 1412</p> <p> b) Teilentgeltliche Übertragung 1412a</p> <p> aa) Beispiel 1 einer teilentgeltlichen Übertragung . . . 1412b</p> <p> bb) Beispiel 2 einer teilentgeltlichen Übertragung . . . 1412c</p> <p> c) Abgrenzung zu entgeltlicher Übertragung 1412d</p> <p>4. Übertragung in ein Betriebsvermögen 1413</p>	<p>5. Kein Fall der Einlage</p> <p> a) Betriebliche Veranlassung beim Erwerber 1414</p> <p> b) Einlage in das Betriebsvermögen des Übertragenden unschädlich 1415</p> <p> c) Übertragung in das Betriebsvermögen einer anderen natürlichen Person 1415a</p> <p> d) Übertragung in das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft 1415b</p> <p> e) Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft 1416</p> <p>6. Vermögenszugehörigkeit und Veranlassungsart beim Übertragenden</p> <p> a) Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen des Übertragenden 1417</p> <p> b) Betriebliche Veranlassung beim Übertragenden nicht erforderlich 1418</p> <p>III. Rechtsfolgen</p> <p>1. Keine Korrespondenz zwischen Erwerber und Übertragendem . . 1420</p> <p>2. Rechtsfolgen für den Erwerber</p> <p> a) Fiktive Anschaffungskosten und Auswirkungen der Pauschalsteuer nach § 37b 1421</p> <p> b) Abs. 4 ist Bewertungs-, nicht jedoch Ansatzvorschrift 1422</p> <p> c) Bewertung mit gemeinem Wert 1423</p> <p> d) Einzelfragen zur Gewinnermittlung 1424</p> <p>3. Auswirkungen beim Übertragenden</p> <p> a) Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens 1425</p> <p> b) Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens . 1426</p>
---	--

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

<p>I. Bedeutung des Abs. 5 und historische Entwicklung</p> <p>1. Bedeutung</p> <p> a) Bedeutung der Sätze 1 und 2 . 1500</p>	<p>b) Bedeutung der Sätze 3 bis 6</p> <p> aa) Regelungsinhalt 1501</p> <p> bb) Steuersystematische Einordnung 1502</p>
--	--

	Anm.		Anm.
c) Anwendung bei Auslandsbeziehungen	1503	IV. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 3	
d) Vereinbarkeit von Abs. 5 mit höherrangigem Recht		1. Gemeinsame Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 1 bis 3	
aa) Verfassungsrechtliche Zulässigkeit	1504	a) Übertragung eines Wirtschaftsguts	1550
bb) Vereinbarkeit mit Europarecht	1505	b) Wirtschaftsgut des Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers	1551
e) Verhältnis des Abs. 5 zu anderen Vorschriften		c) Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens einer Mitunternehmerschaft	1552
aa) Verhältnis zu anderen einkommensteuerlichen Vorschriften	1506	d) Unentgeltliche Übertragung	
bb) Verhältnis zu Vorschriften des KStG und GewStG	1507	aa) Begriff	1553
cc) Verhältnis zum Umwandlungssteuerrecht	1508	bb) Übernahme einer Verbindlichkeit als Entgelt	1554
2. Historische Entwicklung	1509	cc) Teilentgeltliche Übertragungen	1555
II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 1		e) Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten	
1. Einzelnes Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens	1525	aa) Notwendigkeit der Abgrenzung	1558
2. Überführung zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen		bb) Begriff der Gesellschaftsrechte	1559
a) Begriff der Überführung	1526	cc) Gesamthänderisch gebundene Rücklage	1560
b) Zwischen verschiedenen Betriebsvermögen	1527	dd) Gesellschaftsrechte bei Anteilsbegründung	1561
c) Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen		ee) Sachwertabfindung in Betriebsvermögen	1562
aa) Natürliche Personen	1528	ff) Übertragung ohne Änderung quotaler Beteiligungsrechte	1563
bb) Körperschaften iSd. KStG	1529	gg) Disquotale Übertragungen	1564
cc) Mitunternehmerschaften	1530	hh) Übertragung gegen Mischentgelt	1565
dd) Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften	1531	ii) Teilentgeltliche Übertragung	1566
3. Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven		jj) Wirtschaftsgüter ohne Buchwert	1567
a) Fortgesetzte Steuerverstrickung	1535	kk) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3	1568
b) Bei Inlandssachverhalten	1536	2. Spezielle Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 1	1570
c) Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten	1537	3. Spezielle Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 2	1571
4. Rechtsfolge: Buchwertverknüpfung	1540	4. Spezielle Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 3	
III. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 2		a) Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft	1572
1. Einbeziehung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens	1544	b) Übertragung zwischen Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft	1573
2. Überführungen iSv. Satz 2	1545		
3. Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven	1546		
4. Rechtsfolge: Buchwertverknüpfung	1547		

	Anm.		Anm.
c) Übertragung von Sonderbetriebsvermögen im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen (Teil-)Anteilsübertragung nach Abs. 3	1574	d) Übertragung auf ausländischen Mitunternehmer einer inländischen Personengesellschaft	1598
5. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des Abs. 5 Satz 1		e) Übertragung auf fiktiv gewerbliche inländische Personengesellschaft	1599
a) Grundlagen	1575	7. Wichtige Anwendungsfälle	
b) Ansatz des Buchwerts		a) Kettenübertragungen	1600
aa) Begriff des Buchwerts	1576	b) Ausgliederungsfälle	
bb) Zwingender Buchwertansatz	1577	aa) Mehrstufige Prozesse	1601
cc) Reichweite des Buchwertansatzes	1578	bb) Ausgliederung vor Anteilsveräußerung	1602
dd) Übertragungskosten	1579	cc) Ausgliederung und Inanspruchnahme von §§ 20, 24 UmwStG	1603
c) Übertragung aus (Sonder-)Betriebsvermögen in Gesellschaftsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten		dd) Ausgliederung vor unentgeltlicher Anteilsübertragung	1604
aa) Bilanzielle Darstellung	1580	ee) Ausgliederung vor Spaltung	1605
bb) Änderung der Beteiligungsquote	1581	ff) Ausgliederung zur Hebung stiller Reserven	1606
cc) Überspringen stiller Reserven auch der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens	1582	gg) Treuhandmodell	1607
d) Übertragung aus Gesellschaftsvermögen in (Sonder-)Betriebsvermögen gegen Minderung von Gesellschaftsrechten		hh) Leasing-Einbringungsmodell	1608
aa) Veränderte Zurechnung der Wirtschaftsgüter	1585	c) Gestaltung bei qualifizierter Nachfolgeklausel	1609
bb) Möglichkeiten der Vermeidung des Überspringens stiller Reserven	1586	d) Forderungsverzicht	1610
cc) Auswirkungen auf die Anwendung von § 15a	1587	V. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 4	
e) Unentgeltliche Übertragung aus (Sonder-)Betriebsvermögen in Gesellschaftsvermögen	1588	1. Gesetzgeberische Zielsetzung	1620
f) Unentgeltliche Übertragung zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmenschaft	1589	2. Tatbestandsvoraussetzungen	
g) Wertfortführung	1590	a) Vorhergehende Übertragung nach Satz 3	1621
6. Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbeziehungen		b) Veräußerung oder Entnahme des übertragenen Wirtschaftsguts	
a) Grundsatz	1595	aa) Grundsatz	1622
b) Übertragung in ausländische Personengesellschaft	1596	bb) Veräußerung ohne Gewinnrealisation	1623
c) Übertragung in ausländische Betriebsstätte einer inländischen Personengesellschaft	1597	cc) Veräußerung, Aufgabe oder Übertragung von Sachgesamtheiten	1624
		dd) Überführung oder Weiterübertragung des Wirtschaftsguts	1625
		3. Rechtsfolge von Satz 4	
		a) Rückwirkender Teilwertansatz	1630
		b) Auswirkung beim Übertragenden	1631
		c) Auswirkung beim Übertragungsempfänger	1632

	Anm.		Anm.
4. Ausnahme von Satz 4: Zuordnung stiller Reserven zum Einbringen über Ergänzungsbilanzen		d) Anwendungskonkurrenz zur verdeckten Einlage	1659
a) Regelungsinhalt	1633	e) Mitunternehmerschaften ohne Gesamthandsvermögen	1660
b) Notwendigkeit der interpersonellen Verlagerung stiller Reserven	1634	3. Rechtsfolgen	
c) Bis zur Übertragung entstandene stille Reserven	1635	a) Ansatz des Teilwerts	1665
d) Zuordnung durch Ergänzungsbilanz zum übertragenden Gesellschafter	1636	b) Auswirkungen beim Übertragenden	1666
5. Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung		c) Auswirkungen beim Übertragungsempfänger	1667
a) Sperrfrist	1637	VII. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 6	
b) Maßgebender Veranlagungszeitraum	1638	1. Ergänzende Missbrauchsabwehrregelung	1670
c) Maßgebende Steuererklärung	1639	2. Tatbestandsvoraussetzungen	
VI. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 5		a) Vorherige Übertragung nach Abs. 5 Satz 3	1671
1. Einschränkung des Buchwertansatzes	1650	b) Begründung oder Erhöhung des Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut	
2. Tatbestandsvoraussetzungen		aa) Existenz des übertragenen Wirtschaftsguts	1672
a) Übertragung nach Satz 3	1651	bb) Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse	1673
b) Mitunternehmerische Beteiligung des Körperschaftsteuersubjekts	1652	cc) Unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung des Anteils	1674
c) Erhöhung oder Begründung des Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut		dd) Keine Anwendung von Satz 6 ohne Übergang stiller Reserven in die körperschaftsteuerliche Sphäre	1675
aa) Erhöhung und Begründung gleichgestellt	1653	ee) Anteilsbegründung oder -erhöhung bei Übertragung von Sachgesamtheiten	1676
bb) Unmittelbare und mittelbare Anteilsbegründung bzw. -erhöhung gleichgestellt	1654	c) Frist von sieben Jahren	1677
cc) Anteil am übertragenen Wirtschaftsgut ausschlaggebend	1655	3. Rechtsfolgen	
dd) Bestimmung des Anteils des Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut	1656	a) Rückwirkender Ansatz des Teilwerts im abgebenden Betriebsvermögen	1680
ee) Fälle der Anteilserhöhung oder -begründung	1657	b) Aufstockung der Buchwerte	1681
ff) Keine Erhöhung oder Begründung des Anteils	1658	c) Besonderheiten im Fall zwischenzeitlicher Anteilsübertragungen	1682
		d) Sonstige Rechtsfolgen	1683

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

<p>I. Einordnung des Abs. 6</p> <p>1. Bedeutung und Verhältnis zu anderen Vorschriften</p> <p> a) Bedeutung</p> <p> aa) Grund der gesetzlichen Regelung 1700</p> <p> bb) Bedeutung der Vorschrift 1700a</p> <p> b) Verhältnis zu anderen Vorschriften</p> <p> aa) Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG . . . 1701</p> <p> bb) Verhältnis zu Vorschriften des UmwStG 1702</p> <p> cc) Verhältnis zum Tauschgutachten 1703</p> <p>2. Historische Entwicklung 1704</p> <p>II. Tausch einzelner Wirtschaftsgüter (Abs. 6 Satz 1)</p> <p>1. Begriff des Tauschs</p> <p> a) Tausch als Leistungsaustausch 1710</p> <p> b) Tauschähnliche Geschäfte</p> <p> aa) Offene Sacheinlage 1711</p> <p> bb) Verschmelzung 1711a</p> <p> cc) Spaltung 1711b</p> <p> dd) Anwendung von Abs. 6 . 1711c</p> <p>2. Einzelnes Wirtschaftsgut 1712</p> <p>3. Übertragung 1713</p> <p>4. Sonderfälle</p> <p> a) Tausch mit Zuzahlung 1714</p> <p> b) Tausch gegen Nutzungsrechte 1715</p> <p> c) Erzwungener Tausch</p> <p> aa) Umlegungsverfahren . . . 1716</p> <p> bb) Umwandlungen 1716b</p> <p> cc) Abfindungen 1716b</p> <p> d) Sonderproblem: Grenzüberschreitende Reorganisationen? 1717</p> <p> e) „Passivtausch“ 1718</p> <p> f) Virtuelle Währungen und sonstige Token 1719</p> <p>5. Rechtsfolgen</p> <p> a) Anschaffungskosten des erhaltenen Wirtschaftsguts . . 1720</p>	<p> b) Ermittlung des gemeinen Werts des hingegebenen Wirtschaftsguts</p> <p> aa) Begriffsbestimmung 1721</p> <p> bb) Bewertung von Grundstücken, Gebäuden, Maschinen, maschinellen Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Anteilen an Kapitalgesellschaften, fertigen Erzeugnissen, virtuellen Währungen . . . 1722</p> <p>III. Verdeckte Einlage einzelner Wirtschaftsgüter (Abs. 6 Satz 2)</p> <p>1. Übertragung 1725</p> <p>2. Verdeckte Einlage</p> <p> a) Begriff 1726</p> <p> b) Gegenstand der verdeckten Einlage 1726a</p> <p> c) Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis 1726b</p> <p>3. Anwachsung, Betriebsaufspaltung und Forderungsverzicht</p> <p> a) Anwachsung 1727</p> <p> b) Betriebsaufspaltung 1728</p> <p> c) Forderungsverzicht 1729</p> <p>4. Rechtsfolge: Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung</p> <p> a) Rechtsfolge 1730</p> <p> b) Tatsächliche Folge 1731</p> <p>5. Ermittlung des Teilwerts 1732</p> <p>IV. Zeitnahe verdeckte Einlage nach der Anschaffung (Abs. 6 Satz 3)</p> <p>1. Fälle des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a</p> <p> a) Ausnahmeregelung zum Grundsatz des Abs. 6 Satz 2 . . 1735</p> <p> b) Stellungnahme 1736</p> <p>2. Rechtsfolge: Erhöhung der Anschaffungskosten um den Einlagewert 1737</p> <p>V. Vorrang des Abs. 5 (Abs. 6 Satz 4) 1738</p>
--	--

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

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 6

I. Grundinformation zu § 6

1

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

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

II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 6

1. Rechtsentwicklung

a) Rechtsentwicklung 1920 bis 1929

2

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

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

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

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

2a **b) Rechtsentwicklung 1930 bis 1939**

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

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

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

2b **c) Rechtsentwicklung von 1950 bis 1959**

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

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

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

d) Rechtsentwicklung 1960 bis 1969

2c

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

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

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

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

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

e) Rechtsentwicklung 1970 bis 1979

2d

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

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

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

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

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

f) Rechtsentwicklung von 1980 bis 1989

2e

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

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

Bilanzrichtlinien-Gesetz v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355; BStBl. I 1985, 704): Im Rahmen der Umsetzung der 4. EG-Richtlinie (EG-Bilanzrichtlinie) kam es auch zu zahlreichen Änderungen des § 6. Nachdem der Grundsatz der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit (s. § 5 Anm. 270) zunehmend in Frage gestellt wurde (vgl.

dazu BFH v. 24.4.1985 – I R 65/80, BStBl. II 1986, 324), wurde in § 6 Abs. 3 für „die Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abschreibungen nach Abs. 2 und des Abzugs nach § 6b Abs. 1 oder Abs. 3 Satz 2 bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sowie des Ansatzes der nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. m oder Buchst. z zulässigen Werte bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens“ ein entsprechender Handelsbilanzansatz verlangt. Die Ursache für die gesetzliche Verankerung war, dass die EG stl. Wertansätze in der HBil. nach der 4. EG-Richtlinie nur dann zulassen wollte, wenn das StRecht einen entsprechenden Handelsbilanzansatz für die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen verlangt. Die Kodifizierung der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit in § 6 Abs. 3 war insoweit unvollkommen, weil die stfreien Rücklagen in der Regelung nicht aufgeführt wurden. Im Rahmen des Bilanzrichtlinien-Gesetzes wurde ferner Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 dahingehend geändert, dass die Höchstgrenze des Teilwertansatzes des Vorjahres für die Fälle des Abs. 3 aufgehoben wurde (Aufhebung des stl. Zuschreibungsverbots; sog. uneingeschränkter Wertzusammenhang). Ferner wurden im Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 die Worte „Geschäfts- oder Firmenwert“ (in der Klammer) aufgrund der Zulassung der AfA nach § 7 Abs. 1 Satz 3 gestrichen. Weitere Änderungen ergaben sich aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1) wegen der Kodifizierung handelsrechtl. GoB im HGB. So wirkt sich neben den Verankerungen der Abschreibungsregelungen (§ 253 HGB) insbes. die Kodifizierung der AK (s. Anm. 271 ff.) und der HK (s. Anm. 454 ff.) nach § 255 HGB auf das StRecht (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1) aus.

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

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

2f g) Rechtsentwicklung von 1990 bis 1999

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

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Das sog. Buchwertprivileg nach Abs. 1 Nr. 4 wurde in Satz 2 auf Sachspenden für alle nach § 10b Abs. 1 Satz 1 begünstigten Zwecke ausgedehnt. Ferner wurde die Vorschrift redak-

tionell geändert. Die Neuregelung des Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 gilt erstmals für Entnahmen, die nach dem 31.12.1993 vorgenommen wurden.

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

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

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

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

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

h) Rechtsentwicklung von 2000 bis 2004

2g

Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen v. 14.7.2000 (BGBl. I 2000, 1034; BStBl. I 2000, 1192): Einfügung eines neuen Satzes 5 in Abs. 1

Nr. 4, nach der das Buchwertprivileg (Übertragung von WG) auch auf eine gemeinnützige und begünstigte Stiftung (§ 10b Abs. 1 Satz 3) ausgedehnt wurde; Erstreckung des Satz 6 auf die Sätze 4 und 5; Einschlebung eines neuen Satzes 11 in die Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 16.

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

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

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

- ▶ *Abs. 3:* Anfügung eines Halbs. 2 an Satz 1, wonach die Rechtsfolge des Satzes 1 auch für die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen und bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils gilt. Einfügung eines neuen Satzes 2, wonach bei einer Teilanteilsübertragung von Mitunternehmeranteilen mit einer disquotalen Übertragung von SonderBV – bei einer Behaltefrist von fünf Jahren – auch eine Buchwertverknüpfung gilt. Der bisherige Satz 2 wurde unter redaktioneller Anpassung zu Satz 3.
- ▶ *Abs. 5:* Vollständige Neufassung des Satzes 3, nach dem neben der unentgeltlichen Übertragung nun auch ausdrücklich bei der Übertragung von einzelnen WG gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten bei Mitunternehmerschaften die Buchverknüpfung (zwingend) gilt. Einfügung eines neuen Satzes 4, der den rückwirkenden Teilwertansatz bei Veräußerung oder Entnahme innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung vorsieht. Der bisherige Satz 4 (Ansatz des Teilwerts bei Körperschaften als Anteilseigner einer Mitunternehmerschaft) wurde Satz 5 und erfasste nun ausdrücklich neben der Erhöhung auch die Begründung eines Anteils eines KStSubjekts. Der bisherige Satz 5 wurde zum Satz 6 und gilt ausdrücklich auch für die nachträgliche Begründung eines Anteils (Frist von sieben Jahren nach der Übertragung).
- ▶ *Abs. 6:* Anfügung eines neuen Satzes 4, der Abs. 5 gegenüber Abs. 6 den Vorrang einräumt.
- ▶ *§ 52 Abs. 16a:* Neufassung der Anwendungsvorschrift zu § 6 Abs. 5.

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

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

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

i) Rechtsentwicklung von 2005 bis 2009

2h

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2i j) **Rechtsentwicklung von 2010 bis 2014**

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): In Abs. 1 Nr. 5a und in Abs. 4 wurden die Verweise auf § 4 Abs. 1 Satz 8 (bisher Satz 7) angepasst; es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung, da in § 4 Abs. 1 ein neuer Satz 4 eingefügt wurde, wodurch der bisherige Satz 7 zum Satz 8 wurde. In Abs. 5 Satz 1 wurde mit der Einfügung eines 2. Halbsatzes die „entsprechende Anwendung von § 4 Abs. 1 Satz 4“ für die Überführung von WG aus dem Inland in eine ausländ. BS verankert.

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

2j k) **Rechtsentwicklung von 2015 bis 2019**

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

VerfModG v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694): Einfügung eines neuen Abs. 1 Nr. 1b, mit dem die seit BilMoG zweifelhaft gewordene strechtl. Übernahme des handelsrechtlichen Wahlrechts nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB zur Einbeziehung anteiliger Verwaltungskosten sowie bestimmter Kosten für soziale Leistun-

gen in die HK gesetzlich festgeschrieben wurde. Die Regelung ist am 23.7.2016 in Kraft getreten (Art. 23 Abs. 2 VerfModG), kann nach § 52 Abs. 12 Satz 1 idF des VerfModG aber auch für Wj. angewendet werden, die vor dem 23.7.2016 enden.

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

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

2. BürokratieEntlG v. 30.6.2017 (BGBl. I 2017, 2143; BStBl. I 2017, 890): Anpassung der betragsmäßigen Mindestgrenze für die Aufnahme in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis in Abs. 2 Satz 4 an den durch das RÜbStG von 150,01 € auf 250,01 € angehobenen Mindestbetrag für die Wahl der Poolabschreibung auf Vorschlag des BT-Wirtschaftsausschuss (BTDrucks. 18/11778, 5, 11). Die Regelung gilt ebenfalls erstmals für WG, die nach dem 31.12.2017 angeschafft, hergestellt oder in das BV eingelegt werden (§ 52 Abs. 12 Satz 4 idF des 2. BürokratieEntlG).

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

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

sichtigung einer Nutzungsentnahme betrieblicher Fahrräder nach Abs. 1 Nr. 4 Satz 6 bis 31.12.2030 (§ 52 Abs. 12 Satz 2 idF des WElektroMobFördG/„JStG 2019“).

2k I) Rechtsentwicklung seit 2020

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

ATADUmsG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874; RegE, BRDrucks. 245/21, 6f., 33, 42): Einführung der korrespondierenden Bewertung bei Entstrickungs- bzw. Verstrickungsfällen gem. § 4 Abs. 1 Sätze 3, 8 und 9 mit einer Begrenzung auf den gemeinen Wert durch Ergänzung von Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2, Einfügung eines Halbs. 2 in Abs. 1 Nr. 5a sowie Einfügung einer neuen Nr. 5b in Abs. 1. Die Regelungen sind erstmals in nach dem 31.12.2019 endenden Wj. anzuwenden (§ 52 Abs. 12 Satz 11).

WachsChG v. 27.3.2024 (BGBl. I 2024 Nr. 108; BStBl. I 2024, 666): Die Obergrenze des Bruttolistenpreises für bei Bemessung der Nutzungsentnahme begünstigte Elektrofahrzeuge in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 und Satz 3 Nr. 3 wird auf 70 000 € heraufgesetzt (Art. 3 Nr. 1 Buchst. a); der Betrag folgt aus einer Empfehlung des VermAussch., BTDrucks. 20/10410, 10; im RegE waren 80 000 € vorgesehen, BTDrucks. 20/8628, 16; der FinAussch. hatte den Betrag schon auf 70 000 € reduziert, BTDrucks. 20/9341, 22). Die Erhöhung ist erstmals auf KFZ anzuwenden, die nach dem 31.12.2023 angeschafft werden (§ 52 Abs. 12 Satz 5 idF des Art. 3 Nr. 10 Buchst. a WachsChG).

In § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a wird nach dem Wort „Zuführung“ eingefügt: „aus dem Privatvermögen“ (Art. 3 Nr. 1 Buchst. b WachsChG; Vorschlag des FinAussch., insbes. vor dem Hintergrund des BFH-Urteils v. 9.6.2021 – I R 32/17, BStBl. II 2023, 686, BTDrucks. 20/9396, 19, 20/9341, 22; der VermAussch. übernahm den Vorschlag, BTDrucks. 20/10410, 10). Die Regelung ist erstmals auf WG anzuwenden, die nach dem Tag der Verkündung des WachsChG am 27.3.2024 eingelegt werden (§ 52 Abs. 12 Satz 6 idF des Art. 3 Nr. 10 Buchst. b WachsChG).

2l 2. Zeitlicher Geltungsbereich

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

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 6

3 1. Bewertungsregel für die einkommensteuerliche Gewinnermittlung

Die Vorschrift ergänzt § 4 und enthält Regelungen für die Bewertung von WG in den Fällen, in denen § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 den Ansatz von WG vorsehen und de-

ren Wert in Geldeinheiten für die dort vorgesehenen Berechnungen erforderlich ist (zum Begriff der Bewertung s. näher Anm. 100). Eine wesentliche Bedeutung kommt § 6 zudem im Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1 zu, denn nach § 5 Abs. 6 gehen auch im Fall der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB die Regeln des § 6 den handelsbilanziellen Bewertungsregeln vor. Nach heutiger Rechtslage gehen in § 6 enthaltene Wahlrechte gleichartigen Wahlrechten nach Handelsbilanzrecht vor, so dass die Wahlrechte in der StBil. und in der HBil. unterschiedlich ausgeübt werden können (s. Anm. 56).

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

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

2. Verfassungsfragen

a) § 6 als Fiskalzwecknorm

4

Da § 6 sehr unterschiedliche Regelungen für Bewertungsfragen in der betrieblichen Gewinnermittlung enthält, ergeben sich auch unterschiedliche Fragestellungen im Zusammenhang mit der Verfassungsmäßigkeit dieser Regelungen. Hierzu wird konkret innerhalb der gesetzessystematischen Kommentierung der jeweiligen Regelung Stellung genommen. Die nachfolgenden Ausführungen fassen wichtige Aspekte überblicksartig zusammen.

§ 6 als Fiskalzwecknorm: § 6 ist in erster Linie eine Fiskalzwecknorm und insoweit vor dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG am Leistungsfähigkeitsprinzip zu messen. Die Regelungen zur Bewertung von WG für Zwecke der betrieblichen Gewinnermittlung dienen der standardisierten Ermittlung des individuell realisierten Gewinns und sind damit Bestandteil der Ermittlung einer an Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten orientierten Besteuerungsgrundlage.

b) Bedeutung von Wahlrechten

5

Soweit die Vorschrift gegenüber dem Handelsbilanzrecht eigenständige Bewertungsregeln aufstellt, verletzt sie das Leistungsfähigkeitsprinzip dort nicht, wo sie handelsrechtl. Wahlrechte ausschließt. Nach der Rspr. des BFH darf es nicht im Belieben des Kaufmanns stehen, durch handelsbilanzrechtl. Gestaltungsmöglichkeiten seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mit strechtl. Wirkung unzutreffend darzustellen. Deshalb können handelsrechtl. Bilanzierungswahlrechte nicht ohne ausdrückliche strechtl. Regelung als Grundlage der Besteuerung berücksichtigt werden (BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317). Unter diesem Aspekt dient § 6 dem Zweck, eine gleichmäßige Besteuerung zu gewährleisten.

Soweit § 6 eigenständige Wahlrechte enthält, müssen sich diese ebenfalls an dem Grundsatz messen lassen, dass ein der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechender Gewinn ermittelt wird. Diesem Anspruch werden die Wahlrechte des § 6 gerecht. Sie sind im Gegenteil eher fiskalisch ausgestaltet und enthalten idR Abweichungen vom Handelsrecht, die zu einem die Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit möglicherweise noch überschreitenden ertragsteuerlichen Gewinn führen.

6 c) Abweichung vom handelsbilanziellen Vorsichtsprinzip

Auch soweit § 6 Abweichungen vom handelsrechtl. Vorsichtsprinzip beinhaltet, liegt darin nach der Rspr. des BVerfG kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz. Maßstab dafür ist nach dem Beschl. des BVerfG v. 12.5.2009 (BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111) nicht der Periodengewinn, sondern der Totalgewinn. Das handelsrechtl. Vorsichtsprinzip wird nach jener Entsch. nicht als ein Maßstab für die Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angesehen. Erst wenn die Bewertung nach § 6 zu einem endgültig die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit übersteigenden Gewinn führen würde, läge ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz vor. Eine vorsichtige Bewertung betrieblicher WG auf den Bewertungsstichtag kann zwar für das betreffende Wj. zu einer Gewinnminderung führen bzw. verhindert in dem Wj. eine Gewinnerhöhung. Auf den Totalgewinn aus der betrieblichen Nutzung des WG wirkt sich dies aber nicht aus.

Deshalb sind etwa die Einschränkungen bei der Abschreibung auf einen niedrigeren Teilwert im Verhältnis zur handelsrechtl. Abschreibung auf einen niedrigeren beizulegenden Wert bzw. beizulegenden Zeitwert verfassungsrechtl. unproblematisch. Die ertragstl. Verhinderung einer solchen Abschreibung hat grds. keine endgültige Auswirkung auf den Totalgewinn, sondern bewirkt lediglich eine für den Stpfl. ungünstige Verlagerung der Gewinnminderung auf einen späteren VZ. Aus demselben Grund sind auch weder die Übergehung des Anschaffungswertprinzips in § 6 Abs. 1 Nr. 2b noch die verschiedenen Beschränkungen für die Bewertung von Rückstellungen durch § 6 Abs. 1 Nr. 3a verfassungsrechtl. zu beanstanden. Die endgültige ertragstl. Gewinnauswirkung der zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte ergibt sich erst aus einer Zusammenschau der Gewinne aller Wj. von Eingehung des Geschäfts bis zu seiner Abwicklung. Im Erg. wird der richtige Totalgewinn besteuert.

7 d) Ausweis von Gewinnen ohne Realisations- oder Ersatzrealisationsakt

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird uE aber ungeachtet einer zutreffenden Totalgewinnbesteuerung tangiert, soweit eine Bewertungsnorm in einzelnen VZ zum Ausweis eines Gewinns ohne zur Entrichtung der Ertragsteuer erforderliche Liquidität führt und der Gewinn auch nicht aus einem gesetzlich geregelten Ersatzrealisationstatbestand (insbes. Entnahme) herrührt. Dies war bei der früher für vor dem 1.1.2023 endende Wj. vorzunehmenden Abzinsung von Verbindlichkeiten nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 der Fall, wenn der Schuldner das ihm zur Verfügung gestellte unverzinsliche Darlehen absprachegemäß zur Finanzierung einer Investition verwendete. Der aus der Abzinsung im Wj. der Darlehensgewährung resultierende Gewinn geht nicht mit einer Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einher. Dass die Minderung des Abzinsungsbetrags in späteren Wj. zu Aufwand führt, ändert an der leistungsfähigkeitswidrigen Besteuerung im ersten Jahr des

Rechtsgeschäfts nichts. Diesen verfassungsrechtl. Bedenken hat der Gesetzgeber mit dem Vierten Corona-Steuerhilfegesetz v. 19.6.2022 (BGBl. I 2022, 911; BStBl. I 2022, 931) dadurch Rechnung getragen, dass für nach dem 31.12.2022 endende Wj. keine Abzinsungspflicht mehr für Verbindlichkeiten gilt und für noch nicht bestandskräftig veranlagte frühere Jahre die Abwahl der Abzinsung möglich ist (näher Anm. 700). Verfassungsrechtliche Zweifel werden auch an dem Zinssatz für die Abzinsung von Rückstellungen in Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e geäußert, weil damit angesichts eines gesunkenen Fremdkapitalzinsmarktes der Rahmen zulässiger Typisierung verlassen werde (Anm. 700, 766). Der BFH hat die Abzinsung nach Abs. 1 Nr. 3 allerdings dem Grunde nach und den Zinssatz bislang auch der Höhe nach für verfassungskonform gehalten (BFH v. 22.5.2019 – X R 19/17, BStBl. II 2019, 795). Eine Übertragung der Entsch. des BVerfG zur verfassungswidrigen Höhe des Zinssatzes in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO ist bisher von der Finanzgerichtsbarkeit abgelehnt worden (Rechtsprechungsnachweise in Anm. 700). Soweit sich aus der Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten (Abs. 1 Nr. 2b) ein nicht realisierter Gewinn ergibt, ist dies durch die besonderen Verhältnisse bei Eigenhandelsgeschäften der Kreditwirtschaft sachlich gerechtfertigt (Anm. 668).

e) Wahrung des Gleichheitssatzes innerhalb des Systems von § 6

8

§ 6 regelt eine Vielzahl verschiedener Werte, die im Rahmen des BV-Vergleichs heranzuziehen sind. Die Vielgestaltigkeit der Werte hängt mit den verschiedenen zu bewertenden WG bzw. Anlässen für die Bewertung zusammen. Vereinfachungsgesichtspunkte können Abweichungen bei gleichartigen Gütern bzw. Anlässen rechtfertigen. Danach sind uE etwa die Regelungen in Abs. 2 und Abs. 2a gleichheitsrechtl. unbedenklich, zumal sie sich auch nicht auf den Totalgewinn auswirken. In Bezug auf die Bewertung von Entnahmen bei Transfers von WG bei Mitunternehmenschaften verletzt Abs. 5 Satz 3 den Gleichheitssatz, soweit eine Übertragung von WG zwischen beteiligungsidentischen PersGes. ausgeschlossen ist (BVerfG v. 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, BGBl. I 2024 Nr. 45). Der Gesetzgeber ist zu einem rückwirkenden Erlass einer Neuregelung verpflichtet; bis dahin ist auch für unentgeltliche Übertragungen aus dem Gesellschaftsvermögen der einen Gesellschaft in das Gesellschaftsvermögen der anderen beteiligungsidentischen Gesellschaft der Buchwert anzusetzen.

f) Lenkungscharakter von § 6

9

Nicht alle Bestandteile der Vorschrift lassen sich allein aus einem fiskalischen Zweck erklären. Dies gilt etwa für die unterschiedlichen Bewertungsregeln der Privatnutzung von Kfz. nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2. Die Unterscheidung nach dem Antrieb des Fahrzeugs ist nicht an den typisierten Kosten oder BA orientiert, sondern an einem umweltpolitischen Zweck. Dieser Lenkungszweck ist dem Tatbestand hinreichend deutlich zu entnehmen und stellt vor Art. 3 Abs. 1 GG einen sachlich hinreichenden Unterscheidungsgrund für die Ungleichbehandlung dar (Anm. 795).

Einstweilen frei.

10

IV. Geltungsbereich des § 6

11 1. Sachlicher Geltungsbereich

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

Betriebsvermögensvergleich: Wird der Gewinn durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 ermittelt, finden Abs. 1 bis 6 unmittelbar Anwendung. Für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich aufgrund nach § 5 Abs. 1 Satz 1 maßgeblicher handelsrechtl. GoB gilt § 6 über § 5 Abs. 6 und verdrängt dadurch entgegenstehende handelsrechtl. Bewertungsvorschriften, allerdings nach umstrittener, aber vom BFH bestätigter Gesetzesauslegung der FinVerw. mit Ausnahme der Bewertung von Rückstellungen, deren Bewertungsobergrenze sich aus dem handelsbilanziellen Wert ergeben soll (BFH v. 20.11.2019 – XI R 46/17, BStBl. II 2020, 195; BFH v. 9.3.2023 – IV R 24/19, BStBl. II 2023, 698).

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

Pauschale Gewinnermittlungen nach §§ 5a, 13a: Auch im Rahmen pauschalierender Gewinnermittlungen kommt es zur Bewertung von WG. Soweit keine speziellen Regeln der pauschalen Gewinnermittlung greifen, gilt § 6 (zB für den Teilwert iSd. § 5a Abs. 6 oder den Begriff der AHK in § 13a Abs. 7 Satz 2).

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

12 2. Persönlicher Geltungsbereich

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

13–19 Einstweilen frei.

V. Auslandsbeziehungen

Schrifttum: *Tubbesing*, Bilanzierungsprobleme bei Fremdwährungsposten im Einzelabschluss, ZfbF 1981, 804; *Burkhardt*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Fremdwährungsgeschäfte, Düsseldorf 1988; *Wlecke*, Währungsumrechnung und Gewinnbesteuerung bei international tätigen deutschen Unternehmen, Düsseldorf 1989; *Finne*, Bilanzierung von Fremdwährungsgeschäften und internationale Doppelbesteuerung, Baden-Baden 1991; *Kleineidam*, Rechnungslegung bei Auslandsbeziehungen nach Handels- und Steuer-