

Leseprobe zu



Kirchhof

Einkommensteuergesetz

Kommentar

17. neu bearbeitete Auflage, 2018, rd. 2800 Seiten, gebunden, Kommentar, 17 x 24cm

ISBN 978-3-504-23100-2

174,00 €

D. Rechtsfolge des § 4i

- 9 Rechtsfolge des § 4i besteht in dem (ggf. quantitativ beschränkten, s. Rn. 6) **Abzugsausschluss**. In rechts-systematischem Kontext zu anderen Ausschlusstatbeständen (zB § 4 Abs. 4, § 4h) geschieht dies im Rahmen einer außerbilanziellen Korrektur auf der 2. Gewinnermittlungsstufe. Im Falle einer Konkurrenz unterschiedlicher Korrekturmormen entscheidet diejenige Norm, deren Wirkungen am weitesten gehen (ähnlich § 1 Abs. 1 AStG, § 8 Abs. 3 S. 2 KStG).

§ 4j Aufwendungen für Rechteüberlassungen

(1) ¹Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zum Beispiel Plänen, Mustern und Verfahren, sind ungeachtet eines bestehenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur nach Maßgabe des Absatzes 3 abziehbar, wenn die Einnahmen des Gläubigers einer von der Regelbesteuerung abweichenden, niedrigen Besteuerung nach Absatz 2 unterliegen (Präferenzregelung) und der Gläubiger eine dem Schuldner nahestehende Person im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes ist. ²Wenn auch der Gläubiger nach Satz 1 oder eine andere dem Schuldner nach Satz 1 nahestehende Person im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes wiederum Aufwendungen für Rechte hat, aus denen sich die Rechte nach Satz 1 unmittelbar oder mittelbar ableiten, sind die Aufwendungen nach Satz 1 ungeachtet eines bestehenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auch dann nur nach Maßgabe des Absatzes 3 abziehbar, wenn die weiteren Einnahmen des weiteren Gläubigers einer von der Regelbesteuerung abweichenden, niedrigen Besteuerung nach Absatz 2 unterliegen und der weitere Gläubiger eine dem Schuldner nach Satz 1 nahestehende Person im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes ist; dies gilt nicht, wenn die Abziehbarkeit der Aufwendungen beim Gläubiger oder der anderen dem Schuldner nahestehenden Person bereits nach dieser Vorschrift beschränkt ist. ³Als Schuldner und Gläubiger gelten auch Betriebsstätten, die ertragsteuerlich als Nutzungsberechtigter oder Nutzungspflichteter der Rechte für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten behandelt werden. ⁴Die Sätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, soweit sich die niedrige Besteuerung daraus ergibt, dass die Einnahmen des Gläubigers oder des weiteren Gläubigers einer Präferenzregelung unterliegen, die dem Nexus-Ansatz gemäß Kapitel 4 des Abschlussberichts 2015 zu Aktionspunkt 5, OECD (2016) „Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung¹, entspricht. ⁵Die Sätze 1 und 2 sind insoweit nicht anzuwenden, als auf Grund der aus den Aufwendungen resultierenden Einnahmen ein Hinzurechnungsbetrag im Sinne des § 10 Absatz 1 Satz 1 des Außensteuergesetzes anzusetzen ist.

(2) ¹Eine niedrige Besteuerung im Sinne des Absatzes 1 liegt vor, wenn die von der Regelbesteuerung abweichende Besteuerung der Einnahmen des Gläubigers oder des weiteren Gläubigers zu einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent führt; maßgeblich ist bei mehreren Gläubigern die niedrigste Belastung. ²Bei der Ermittlung, ob eine niedrige Besteuerung vorliegt, sind sämtliche Regelungen zu berücksichtigen, die sich auf die Besteuerung der Einnahmen aus der Rechteüberlassung auswirken, insbesondere steuerliche Kürzungen, Befreiungen, Gutschriften oder Ermäßigungen. ³Werden die Einnahmen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten einer anderen Person ganz oder teilweise zugerechnet oder erfolgt die Besteuerung aus anderen Gründen ganz oder teilweise bei einer anderen Person als dem Gläubiger oder dem weiteren Gläubiger, ist auf die Summe der Belastungen abzustellen. ⁴§ 8 Absatz 3 Satz 2 und 3 des Außensteuergesetzes gilt entsprechend.

(3) ¹Aufwendungen nach Absatz 1 sind in den Fällen einer niedrigen Besteuerung nach Absatz 2 nur zum Teil abziehbar. ²Der nicht abziehbare Teil ist dabei wie folgt zu ermitteln:

25 % – Belastung durch Ertragsteuern in %

25 %

¹ Amtlicher Hinweis: Zu beziehen unter OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258037-de>.

A. Grundaussagen der Vorschrift	1	I. Anwendungserweiterung durch spezielle Umgehungsahndung (Abs. 1 S. 2)	10
I. Regelungsgegenstand	1	II. Anwendungserweiterung auf Betriebsstätten (Abs. 1 S. 3)	12
II. Abzugsverbot vs. Missbrauchsverhinderung .	2	D. Rückausnahme bei Beachtung des OECD-Nexus Approach (Abs. 1 S. 4)	13
III. Zeitlicher Anwendungsbereich	4	E. Rückausnahme bei gleichzeitigem Ansatz eines Hinzurechnungsbetrags iSv. § 10 Abs. 1 S. 1 AstG (Abs. 1 S. 5)	23
IV. Persönlicher Anwendungsbereich	5	F. Vorliegen einer schädlichen „präferierenden“ Niedrigbesteuerung (Abs. 2)	27
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	6	G. Rechtsfolgen: Ganzes oder teilweises Abzugsverbot (Abs. 3)	29
B. Sachliche und persönliche Voraussetzungen des Abzugsverbots (Abs. 1 S. 1)	7		
I. Aufwendungen	7		
II. Niedrigbesteuerung	8		
III. Persönliches Näheverhältnis	9		
C. Anwendungserweiterungen (Abs. 1 S. 2 und 3)	10		

Literatur: *Adrian/Tigges*, Die geplante Lizenzschanke nach § 4j, StuB 2017, 228; *Benz/Böhmer*, Der RegEntw. eines § 4j zur Beschränkung der Abziehbarkeit von Lizenzzahlungen (Lizenzschanke), DB 2017, 206; *Brandt*, Vereinbarkeit der sog. Lizenzschanke mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten, DB 2017, 1483; *Ditz/Quilitzsch*, Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen – die Einführung einer Lizenzschanke in § 4j, DStR 2017, 1561; *Drummer*, Lizenzschanke: Abzugsbeschränkung vs. Tax Credit aus EU-rechtlicher Sicht, IStR 2017, 602; *Englisch*, Patentboxen im Post-BEPS-Zeitalter – Eine Würdigung stl. Privilegierung von IP-Einkommen nach dem Nexus Approach, StuW 2017, 331; *Fräse*, Grenzüberschreitende Lizenzverträge – ertragsteuerliche Optimierungsansätze, KÖSDI 2017, 20341; *Geurts/Staccioli*, § 4j – das neue Abzugsverbot für Lizenzaufwendungen, IStR 2017, 514; *Grotherr*, Abzugsverbot für Lizenzzahlungen an nahestehende Unternehmen bei Nutzung von steuerschädlichen IP-Boxen („Lizenzschanke“), Ubg 2017, 233; *Hagemann/Kahlenberg*, Zweifelsfragen zur Wirkung der grenzüberschreitenden Lizenzschanke – Verhältnis des § 4j zur (ausländ.) Hinzurechnungsbesteuerung und anderen ausländ. Abwehrmaßnahmen, IStR 2017, 1001; *Hagemann/Kahlenberg*, Die Lizenzschanke (§ 4j) aus verfassungs- und unionsrechtl. Sicht, FR 2017, 1125; *Heidecke/Holst*, Begrenzung der Abzugsfähigkeit v. Lizenzaufwendungen, NWB 2017, 128; *Heil/Pupeter*, Lizenzschanke – Update zum Inkrafttreten des § 4j, BB 2017, 1947; *Holle/Weiss*, Einschränkung des Abzugs für Aufwendungen aus einer Rechtsübertragung – Erste Anmerkungen zum RegEntw. eines § 4j, FR 2017, 217; *Höreth/Stelzer*, Entwurf einer Lizenzschanke – Einschränkung des BA-Abzugs, DStZ 2017, 270; *Hörster*, Steuerumgehungsbekämpfungsgegesetz und Lizenzschankegesetz im Überblick, NWB 2017, 1875; *Illing* in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Lizenzschanke, 2017; *Jaras/Obermair*, Angemessene Unternehmensbesteuerung – National umsetzbare Maßnahmen, 2017; *Jochimsen/Zinowsky/Schraud*, Die Lizenzschanke nach § 4j – Ein Gesellenstück des deutschen Gesetzgebers, IStR 2017, 593; *Kramer*, Die Lizenzgebührenschanke und die Hinzurechnungsbesteuerung, ISR 2018, 1; *Kühbacher*, Die neue Lizenzschanke aus unionsrechtlicher Sicht, DStZ 2017, 829; *C. Link*, Die Lizenzschanke – Legitime Reaktion des Gesetzgebers auf schädliche Präferenzregime, DB 2017, 2372; *M. Link/Süßmann*, Die deutsche „Lizenzschanke“ – Entwicklung, gesetzliche Umsetzung, weitere offene Fragen, SAM 2017, 149; *Loose*, Die neue gesetzliche Regelung zur sog. Lizenzschanke, RIW 2017, 655; *van Lück*, Gesetzentwurf zur Einführung einer Lizenzschanke durch § 4j, IStR 2017, 388; *van Lück*, Lizizen im Unternehmensverbund, IWB 2017, 565; *van Lück/Niemeyer*, Die Lizenzschanke in § 4j, IWB 2017, 440; *Jü. Lüdike*, Wogegen richtet sich die Lizenzschanke?, DB 2017, 1482; *Max/Thiede*, Der Gesetzesentwurf zur Einführung einer Abzugsbeschränkung für Lizenzaufwendungen – „Lizenzschanke“, StB 2017, 175; *Richter/John*, Was bewirkt und erfordert die neu eingeführte Lizenzschanke nach § 4j?, WPg 2017, 1090; *Ritzer/Stangl/Karnath*, Zur geplanten „Lizenzschanke“, Der Konzern 2017, 68; *Ritzer/Stangl/Karnath*, Update zur Lizenzschanke, Der Konzern 2017, 401; *Schneider/Junior*, Die Lizenzschanke – Überblick über den RegEntw. zu § 4j, DStR 2017, 417; *Schnitger*, Weitere Maßnahmen zur BEPS-Gesetzgebung in Deutschland, IStR 2017, 214; *Schönhaus*, Gesetzesentwurf zur Lizenzschanke: Begrenzung steuereffizienter IP-Strukturen, GRURPrax 2017, 93; *Thiede*, Besitzen Patentboxregime eine Zukunft? – Eine beihilferechtliche Untersuchung, IStR 2016, 283; *Titgemeyer*, Steuergestaltung bei multinationalen Konzernen: kritische Diskussion der deutschen Lizenzschanke, DStZ 2017, 745.

A. Grundaussagen der Vorschrift

I. Regelungsgegenstand. Die Regelung des § 4j wird allg. als **Lizenzschanke** bezeichnet. Sie dient der Abwehr missbräuchlicher (Rn. 2) Gewinnverlagerungen mittels Rechteüberlassungen („intellectual property“) zw. multilateral agierenden konzernierten Unternehmen. Ihr Ziel ist es, solchen Gewinnverlagerungen zu begegnen und die Besteuerung allein dem Staat zugutekommen zu lassen, in welchem die Wertschöpfung stattfindet. Dieses Ziel lässt sich in Anbetracht zwischenstaatlichen Wettbewerbs („race to the bottom“) oftmals nur schwer erreichen (und wird sich nach Beschließung über die US-Tax-Reform nach wie vor kaum erreichen lassen). Denn eine Reihe von Staaten bietet stl. Anreize für die Ansiedlung v. Unternehmen, die im weitesten Sinne im Bereich v. intellectual property tätig sind. Sie betreiben Standortpolitik, indem sie solche Unternehmen einem stl. vorteilhaften Präferenzsystem unterwerfen. Solche Systeme sind unterschiedlich ausgestaltet. Teilweise bedient man sich hier sog. IP-, Lizenz- oder Patentboxen

(so zB Belgien,¹ Luxemburg, Frankreich, Portugal, Spanien, die Niederlande, Ungarn, Großbritannien). Die OECD erkennt darin neuerlich in ihrem Kampf zur Sicherung des staatlichen Besteuerungssubstrats (BEPS), der sich in dem Abschlussbericht 2015 zu Aktionspunkt 5 des OECD-/G20-Projekts Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD (2016), niederschlägt,² eine „wettbewerbswidrige“ Schädlichkeit und nicht hinnehmende Gewinnverlagerung ohne substanzelle wirtschaftl. Aktivität. Erforderlich sei ein Mindestmaß an Substanz und substanzeller Geschäftstätigkeit, welche sich in dem jeweiligen Staat tatsächlich niederschlägt; man spricht v. dem sog. (modified) **Nexus Approach**. Tragen einzelne Staaten diesem Ansatz der OECD nicht Rechnung und/oder handelt es sich um Staaten, die nicht der OECD angehören, drohen Besteuerungsausfälle. Grund dafür ist zum einen, dass infolge der Zins-/Lizenz-RL für Lizenzzahlungen innerhalb der Union ein Steuerabzug ausscheidet (vgl. § 50g, s. § 50g Rn. 11). Zum anderen, weil Art. 12 OECD-MA das Besteuerungsrecht auf Lizenzgebühren dem Ansässigkeitsstaat des Gebührenträger zuordnet und zudem auf Lizenzzahlungen keinen oder allenfalls einen auf 10 % begrenzten Steuerabzug vorsieht. Um dadurch und durch die besagten Lizenzboxen bedingte „Steueroptimierungen“ im bi- und multilateralen Bereich vorzubeugen, agiert der deutsche Gesetzgeber einseitig und schafft mit § 4j eine Abzugsbeschränkungsnorm für Aufwendungen für Rechteüberlassungen an nahestehende Personen: „Steuern sollen ... dem Staat zustehen, in dem die der Wertschöpfung zugrunde liegende Aktivität stattfindet, und nicht dem Staat, der den höchsten Steuerrabatt bietet.“³ Eine vergleichbare Rechtsvorschrift hat Österreich in die Welt gesetzt, § 12 Abs. 1 Nr. 10 öKStG.⁴

- 2 **II. Abzugsverbot vs. Missbrauchsverhinderung.** Im Kern soll § 4j damit die Inanspruchnahme ausländ.⁵ Steuerpräferenzen durch eine dritte Person verhindern, die als solche und „eigentlich“ gänzlich bedenkenfrei ist. Der inländ. StPfl. wird dafür bestraft, dass „sein“ Gläubiger (= die dritte Pers.) Steuervorteile im anderen Staat beanspruchen darf und jener Staat im intern. Steuerwettbewerb womöglich unredlich oder „unfair“ agiert. Zum Behufe eines „überdachenden“ Leistungsfähigkeitsausgleichs trifft man damit anstelle des anderen Staats, der die Lizenzbox „anbietet“, strenggenommen den Falschen, den Schuldner desjenigen, der den Steuervorteil dort in Anspr. nimmt. Deutschland sanktioniert übergriffig („systematische Schieflage“)⁶ in jenem anderen Staat statuierte Standortpräferenzen, die es eigentlich nichts angehen. Das erklärt sich von daher nur aus dem befürchteten Verlust eigenen Steuersubstrats. Letzten Endes geriert sich Deutschland als „edler“ Wettbewerbsführer. Das kann aus rechtspolitischer Sicht verständlich sein, widerspricht aber **aus verfassungsrechtl. Sicht** dem innerstaatlichen Leistungsfähigkeitsprinzip⁷ (Art. 3 Abs. 1 GG, Rn. 6) und lässt sich nicht ohne Weiteres rechtfertigen; die Beachtung v. OECD-Wettbewerbsregeln der Staatengemeinschaft gehört nicht zum „ordre public“.⁸ Anders mag es indessen sein, wenn man „subkutan“ eine kollusive Absprache zw. dem Schuldner und dem ihm nahestehenden (s. Rn. 9) Gläubiger zulasten des Schuldnerstaats vermutet und unterstellt. Dieser Staat ist legitimiert, darin einen Missbrauch zu „identifizieren“ und diesen entspr. konstitutiv zu ahnen. Einer solchen Vermutung und Unterstellung wegen liegt es nahe anzunehmen, dass § 4j in rechtstypisierend-grober (= grösster) Tatbestandlichkeit (vorgeblich) steuermisbräuchlichen Substratverlagerungen entgegentreten soll, auch dann, wenn eine Missbrauchsabsicht im Einzelfall nicht besteht.⁹ Das Abzugsverbot fungiert so gesehen als „aufwandsinduzierte“ Umkehrung der Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3: Sind es dort – beim treaty shopping – die Einnahmen, ist es hier – bei den Aufwendungen, die die Rechtswirkungen auslösen – das „boxen shopping“ Die Vorschrift ist allerdings überschließend und „unspezifisch“ und deswegen wohl

1 S. dazu *de Wolf*, IWB 2017, 638.

2 Abschlussbericht 2015 zu Aktionspunkt 5 des OECD-/G20-Projekts Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD (2016): „Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“, zu beziehen unter OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258037-de>.

3 BT-Drucks. 18/11233, 1; BR-Drucks. 59/17, 1.

4 S. dazu krit. *Drummer*, IStR 2017, 602; *Trinks*, IWB 2014, 211.

5 Deutschland kennt gegenwärtig keine solchen Steuerprivilegien. Zur Diskussion um die Einf. solcher Privilegien zur Förderung v. F & E s. *Englisch*, StuW 2017, 331.

6 M. *Link/Süßmann*, SAM 2017, 150 (151f.); *Heidecke/Holst*, IWB 2017, 128 (134f.); *Holle/Weiss*, FR 2017, 219.

7 *Hagemann/Kahlenberg*, FR 2017, 1125.

8 *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417 (424); *van Lück*, IStR 2017, 388 (389); *Jochimsen/Zinowsky/Schraud*, IStR 2017, 593 (598); *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206 (211); *Titgemeyer*, DStZ 2017, 745 (750); *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 1561; sämtlich zumeist unter Hinweis auf das Normenkontrollersuchen des BFH (BFH v. 14.12.2015 – I R 20/15, DStR 2016, 301, zur Zinsschranke des § 4h); aA *Illing* in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Lizenzschranke, Rn. 20, unter (untauglicher) Berufung ua. auf einen qualifizierten Fiskalzweck und hierbei BFH v. 22.8.2012 – I R 9/11, BStBl. II 2013, 512.

9 *Brandt*, DB 2017, 1483; *Max/Thiede*, StB 2017, 175 (181); wohl auch *Drummer*, IStR 2017, 602 (603); aA (zumindest zweifelnd) *Hagemann/Kahlenberg*, FR 2017, 1125; *Jü. Lüdicke*, DB 2017, 1482; *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 1561 (1567).

unionsrechtswidrig (Verstoß gegen Art. 49, 56 AEUV).¹ Die Rückausnahme in Abs. 1 S. 4 (Rn. 13ff.) ändert an dem drohenden Unionsrechtsverstoß nichts, weil sie keine einzelfall- und konkret auf den Missbrauchsvorwurf bezogene Escape-Klausel einräumt, vielmehr nur einen wettbewerbs- und damit steuerordnungspolitischen Aspekt – die v. der OECD konsentierte Förderung der eigenen F & E-Leistungen (s. Rn. 12f.) – aufgreift. Das genügt nicht; erforderlich ist eine „echte“ Escape-Klausel, die dem StPfl. die Möglichkeit gibt, eine „reale“ wirtschaftl. Geschäftstätigkeit zu belegen (s. § 50d Rn. 26, 41i).² Auch der Umstand, dass die OECD iRd. BEPS-Projekts eine neue und, wie gesagt, weitgehend konsentierte Politik zum Schutz der staatlichen Haushalte verfolgt, sollte unbeachtlich bleiben und den EuGH nicht beeindrucken; es gilt nach wie vor uneingeschränkt der Vorrang des Primärrechts.³ – Keine Unionsrechtsbedenken bestehen angesichts der gesetzl. gewählten „Technik“ des Abzugsverbots beim Lizenzschuldner allerdings, was das – der Sache nach – „Unterlaufen“ der Zins-/Lizenz-RL anbelangt (s. dazu § 50g Rn. 11).

§ 4j Abs. 1 S. 2 regelt ergänzend zu S. 1 einen speziellen „Umgehungs-Umgehungs-Tatbestand“ (Rn. 10). 3 Beide Normen – Abs. 1 S. 1 ebenso wie S. 2 – wirken tatbestandlich exklusiv und versperren den Zugriff auf § 42 AO. So liegt es etwa, wenn in dem in Abs. 1 S. 2 sanktionierten „Zwischenschaltungsfall“ die mit den Lizenzaufwendungen verbundenen Einnahmen nicht, wie v. Abs. 1 S. 2 geregelt, über eine nahestehende Pers., sondern über einen dritten, fremden Gläubiger (durch Durchleitung, Unter- oder Weiterlenkung) erzielt werden, und sich der Gläubiger gegen ein (idealerweise geringes) Leistungsentgelt entspr. „instrumentalisieren“ lässt.⁴ Eine derartige „Gestaltung“ wird v. Abs. 1 S. 2 tatbestandlich nicht erfasst und lässt sich wg. der abschließenden tatbestandlichen Erfordernisse auch nicht über § 42 AO ersatzweise einbeziehen.⁵

III. Zeitlicher Anwendungsbereich. Das durch das LizenzboxG v. 27.6.2017⁶ geschaffene BA-Abzugsverbot ist (erstmals) für Aufwendungen anzuwenden, die **nach dem 31.12.2017** entstehen, § 52 Abs. 8a. Die Norm ist kein Zeitgesetz, ihr sollte innerhalb der OECD-Staaten dennoch ein (überwiegend) nur vorübergehender Anwendungsbereich zukommen. Denn jegliche Lizenzboxenregelungen sind nach Maßgabe des Abschlussberichts der OECD zu Aktionspunkt 5 (Rn. 1) bis spätestens zum 30.6.2021 abzuschaffen oder zumindest nach Maßgabe des sog. Nexus Approach (Rn. 14ff.) abzuändern. Entsprechende Neuregelungen waren bereits seit dem 30.6.2016 nicht mehr zulässig. Tragen die Mitgliedstaaten dem Rechnung, sollte § 4j bedeutungslos werden⁷ – aber nur insoweit, nicht für (Nicht-OECD- =) Drittstaaten und Steueroasen (und auch nicht für „widerspenstige“ Staaten, wie vermutlich „Stand heute“ die USA, s. Rn. 27). Das Schicksal seiner Bedeutungslosigkeit kann das Abzugsverbot sogar schon zuvor ereilen, sollten bestehende Boxensysteme gegen das primärrechtl. unionsrechtl. Beihilfeverbot (Art. 107ff. AEUV) verstößen und eine Inanspruchnahme „boxenbedingter“ Steuerpräferenzen deswegen ausscheiden.⁸ S. Rn. 21.

IV. Persönlicher Anwendungsbereich. Persönlich „betroffen“ ist v. der Regelung der **inländ. Lizenznehmer**. Steuersubjekte sind Ges. aller Rechtsformen ebenso wie nat. Pers. 5

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften. Lizenzaufwendungen sind betrieblich veranlasste BA und als solche nach Maßgabe v. § 4 Abs. 4 abzugsfähig. Indem und soweit § 4j den Abzug ausschließt, wird in das verfassungsrechtliche objektive Nettoprinzip eingegriffen (Rn. 2). Als Gewinnermittlungsvorschrift ist § 4j für alle (inländ.) StPfl. maßgeblich; über § 9 Abs. 5 S. 2 gilt sie auch für Überschusseinkünfte. Da die Norm die grds. Abzugsfähigkeit v. BA beschränkt, trifft die **objektive Feststellungslast** für das Vorliegen der tatbestandlichen Erfordernisse v. § 4j Abs. 1 S. 1 und 2 (unter Beachtung der steuerbürgerlichen Mitwirkungspflichten, § 90 AO) die FinBeh., nicht den StPfl.⁹ Anders liegt es jedoch bei den Rückausnahmen

1 Schnitger, IStR 2017, 214 (225); van Lück, IStR 2017, 388 (391); Jochimsen/Zinowsky/Schraud, IStR 2017, 593 (599); Kühbacher, DStZ 2017, 829; offen Schneider/Junior, DStR 2017, 417 (425); Titgemeyer, DStZ 2017, 745 (750); Drummer, IStR 2017, 602 (603); Benz/Böhmer, DB 2017, 206 (210); Hagemann/Kahlenberg, FR 2017, 1125; aA Illing in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Lizenzschranke, Rn. 20.

2 S. auch neuerlich wieder explizit EuGH v. 20.12.2017 – Rs. C-504/16 und C-613/16 – Deister Holding, juris; v. 20.12.2017 – C-613/16 – Juhler Holding, juris, jeweils zu § 50d Abs. 3.

3 aA Illing in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Lizenzschranke, Rn. 21.

4 Dazu Ditz/Quilitzsch, DStR 2017, 1561 (1563); Richter/John, WPg 2017, 1090 (1092); s. allg. zum Verhältnis v. § 42 AO zu spezielleren Missbrauchsvermeidungsvorschriften § 50d Rn. 30; Gosch, IWB 2017, 876; s. aber auch AEAO zu § 42 Nr. 1 (BMF v. 31.1.2014, BStBl. I 2014, 291).

5 Offen: Richter/John, WPg 2017, 1090 (1092).

6 BGBL. I 2017, 2074.

7 Frase, KÖSDI 2017, 20497 (20501f.), der zutr. darauf hinweist, dass zu erwartende Mehreinnahmen ab 2022 mit 0 Euro angesetzt worden sind, vgl. BR-Drucks. 59/17, 2, 6.

8 Thiede, IStR 2016, 283.

9 Illing in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Lizenzschranke, Rn. 26; aA Schneider/Junior, DStR 2017, 417 (424); Benz/Böhmer, DB 2017, 206 (210).

des § 4j Abs. 1 S. 4 und 5, und allemal werden sich jene Mitwirkungspflichten insbes. in tiefergestaffelten Konzernstrukturen als höchst anspruchsvoll darstellen und zumeist nicht erfüllbar sein, schon deshalb nicht, weil der inländ. Schuldner die Auslands-Ges. nicht „beherrscht“;¹ das hat ersichtlich (verfassungsgrenzwertige) Abschreckungswirkung (und soll es vermutlich auch haben).

§ 4j erfasst nur konzernierte Strukturen und definiert das einander Nahestehen mittels Querverweises auf § 1 Abs. 2 AStG (Rn. 10). Das Erfordernis der Niedrigsteuer wird eigenständig bestimmt, nicht durch Verweis auf § 8 Abs. 3 AStG, aber immerhin durch Anordnung der analogen Anwendung v. § 8 Abs. 3 S. 2 und 3 AStG (Rn. 27). Da nur eine lizenzboxen-qualifizierte Niedrigsteuer das Abzugsverbot auslöst, bleibt eine generelle Niedrigsteuer (in Steueroasen) v. § 4j unbehelligt; insoweit verbleiben spezifische Instrumentarien, wie zB § 160 Abs. 1 AO, auch §§ 7 ff. AStG.² Der Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 AStG ist ggü. § 4j wirkungsvorrangig, wenn andernfalls doppelte Besteuerungen drohen, § 4j Abs. 1 S. 5 (Rn. 23 ff.). – Zum Verhältnis zu § 1 Abs. 5 AStG s. Rn. 12.

Zu § 8 Abs. 3 S. 2 KStG und § 1 Abs. 1 AStG besteht keine unmittelbare Beziehung. § 4j beansprucht keine Korrektur der abzugsgesperrten Lizenzentgelte, sondern unterstellt deren Fremdöglichkeit und damit deren Qualifizierung als betrieblich veranlasste Ausgaben iRd. Einkommensermittlung.³

Das Abzugsverbot ist auch für die GewSt einschlägig, § 7 S. 1 GewStG. Greift das Verbot auch dort, unterbleibt vice versa die Hinzurechnung der Aufwendungen nach Maßgabe v. § 8 Nr. 1 lit. f GewStG.⁴

Aus Abkommenssicht kollidiert § 4j mit dem Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 4 OECD-MA. Da die Vorschrift als treaty override ausgestaltet ist, ist das prinzipiell unbedeutlich (§ 50d Rn. 9, 11). Indem sich der Gesetzgeber mit § 4j allerdings explizit über das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot erhebt, also über jene bilaterale Verabredung, die gerade eine strikte Gleichbehandlung gewährleisten soll, bleibt höchst zweifelh., ob sich ein derart wirkendes treaty overriding als verfassungsfest erweist.⁵

Zum Verhältnis v. § 4j Abs. 1 S. 1 und 2 zu § 42 AO und zur Frage der **Verfassungs- und Unionsrechtskonformität** s. Rn. 2. Zum Verhältnis zur **Zins-/Lizenz-RL** und zu § 50g s. § 50g Rn. 11.

B. Sachliche und persönliche Voraussetzungen des Abzugsverbots (Abs. 1 S. 1)

- 7 **I. Aufwendungen.** Betroffen sind (tatsächliche, nicht fiktive, s. Rn. 12)⁶ **Aufwendungen** (§ 4 Abs. 4) „für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung v. Rechten, insbes. v. Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, v. gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zB Plänen, Mustern und Verfahren“. Der Aufwendungsbereich deckt sich eins zu eins, aber spiegelbildlich mit den Einkünften, die aus entspr. Rechtspositionen herrühren und nach § 50a Abs. 1 Nr. 3, § 73a Abs. 2 und 3 EStDV dem prinzipiell abgeltenden Steuerabzug unterworfen werden (und nach § 49 Abs. 1 Nr. 2, 6 und 9 [iVm. § 22 Nr. 3] der beschränkten StPfl. unterfallen). Auf die dort gegebenen einschlägigen Begriffsdefinitionen und Fallgruppen ist zu verweisen (§ 50a Rn. 16ff.). Das bedeutet zugleich, dass jene Abgrenzungsfragen, die sich dort stellen, auch für § 4j zu beachten sind. Das bezieht sich namentlich auf die Abgrenzung zw. der endgültigen, „verbrauchenden“ Überlassung, die der Sache nach eben keine Nutzungsüberlassung, sondern eine Veräußerung ist (§ 50a Rn. 15ff.). Das bezieht sich gleichermaßen auf die neuerlich in den Blick geratenen schwierigen Abgrenzungsfragen, die sich für die Überlassung v. Software stellen (s. dazu § 50a Rn. 15a). Und hier wie dort ist der tatbestandlich vorgegebene Katalog kein abschließender („insbesondere“).
- 8 **II. Niedrigbesteuerung.** Erforderlich ist zum Weiteren, dass die Einnahmen des Gläubigers der Aufwendungen einer **v. der Regelbesteuerung abw., niedrigen Besteuerung** nach § 4j Abs. 2 unterliegen, also einer Präferenzregelung (s. dazu Rn. 27). Vice versa bedeutet das, dass Aufwendungen unbeschränkt abziehbar bleiben, die nicht mittels eines spezifischen Präferenzregimes, sondern auf andere Weise begünstigt sind, sei es durch stL-lenkende Prämien (zB zur Forschungsförderung), sei es, weil eine Niedrigbesteuerung aus allg. Regelungen resultiert, v. der auch, aber nicht nur, die besagten Rechteüberlassungen profitieren.

1 Loose, RIW 2017, 655 (660); Grotherr, Ubg 2017, 233 (244).

2 Frase, KÖSDI 2017, 20497 (20499).

3 Illing in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Lizenzschanke, Rn. 23.

4 Schneider/Junior, DStR 2017, 417 (423).

5 S. Gosch, FS Czelius, 2018, unter III.4.; aA van Lück, IStR 2017, 388; Illing in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Lizenzschanke, Rn. 22; Benz/Böhmer, DB 2017, 206 (210); Schneider/Junior, DStR 2017, 417 (424); wohl auch Ditz/Quilitzsch, DStR 2017, 1561 (1567), mit Blick darauf, dass Art. 24 Abs. 4 OECD-MA ohnehin nicht anzuwenden sei, weil es bei § 4j nur um eine v. Art. 24 Abs. 4 OECD-MA nicht geschützte indirekte Diskriminierung gehe, nicht aber um eine dafür relevante ansässigkeitsbedingte Diskriminierung. Das trifft im Kern zu, jedoch ist dem für die Situation des § 4j nicht zu folgen, weil die Norm im Kern eben doch allein „ansässigkeitsradiziert“ diskriminiert, zB BFH v. 8.9.2010 – I R 6/09, BStBl. II 2013, 186, dort zu § 8a KStG aF.

6 Ditz/Quilitzsch, DStR 2017, 1561 (1563).

in Abs. 2 S. 2 auf § 150 Abs. 8 AO verwiesen: Zu verzichten ist danach, wenn eine Erklärungsabgabe nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung für den StPfl. wirtschaftl. oder persönlich unzumutbar ist, insbes. dann, wenn es nur unter einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre, die technischen Möglichkeiten dafür zu schaffen, oder wenn der StPfl. nach seinem individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die E-Möglichkeiten zu nutzen. Damit wird das nach Abs. 2 S. 1 eröffnete Ermessen auf null reduziert und in den aufgeführten Fallkonstellationen ein Anspr. auf den Verzicht im Sinne einer gebundenen Entsch. begründet.¹ Begünstigt sind davon in erster Linie „Kleinbetriebe“, denen nicht zuzumuten ist, sich die nötigen technischen Voraussetzungen zu beschaffen.² Eine lediglich abstrakte Gefahr, dass Dritte evtl. bestehende Sicherheitslücken bei der Übermittlung einer E-Bilanz nutzen könnten, um einen StPfl. wirtschaftlich zu schädigen, reicht allerdings nicht aus, um eine wirtschaftliche Unzumutbarkeit anzunehmen.³ Ansonsten gebietet es aber der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (vgl. § 85 Abs. 1 AO), alle Unternehmen möglichst gleich zu behandeln und ihnen deswegen weitgehend ausnahmslos die Anforderungen des Abs. 1 abzuverlangen.⁴

- 10 Entspricht das FA der Härtefallregelung entweder durch ausdrücklichen Bescheid und ist dieser zeitlich nicht begrenzt (zB auf einen VZ), bleibt er bis zu seinem Widerruf gültig. Die Bewilligung kann gleichermaßen konkludent erfolgen, dann aber nur für den betreffenden lfd. VZ.⁵

§ 6 Bewertung

(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.² Ist der Teilwert auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden.³ Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.⁴ Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehören 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).² Zu diesen Aufwendungen gehören nicht die Aufwendungen für Erweiterungen im Sinne des § 255 Absatz 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.
- 1b. Bei der Berechnung der Herstellungskosten brauchen angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung im Sinne des § 255 Absatz 2 Satz 3 des Handelsgesetzbuchs nicht einbezogen zu werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.² Das Wahlrecht ist bei Gewinnermittlung nach § 5 in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben.
2. Andere als die in Nummer 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter des Betriebs (Grund und Boden, Beteiligungen, Umlaufvermögen) sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen.² Ist der Teilwert (Nummer 1 Satz 3) auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden.³ Nummer 1 Satz 4 gilt entsprechend.

1 Gosch, § 150 AO Rn. 59 mwN.

2 Bay. LAfSt. v. 4.2.2009, DStR 2009, 640.

3 FG SchfHol. v. 8.3.2017 – 1 K 149/15, EFG 2017, 920 Rn. 25f. (Rev. VII R 14/17).

4 Richter/Kruczynski/Kurz, DB 2010, 1604 (1609); krit. Herzig/Briesemeister/Schäperclaus, DB-Beil. 5/2010, 11f.

5 Bergan/Martin, DStR 2010, 1755 (1758).

- 2a. Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 ermitteln, können für den Wertansatz gleichartiger Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens unterstellen, dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert worden sind, soweit dies den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. ²Der Vorratsbestand am Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung der Bewertung nach Satz 1 vorangeht, gilt mit seinem Bilanzansatz als erster Zugang des neuen Wirtschaftsjahres. ³Von der Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge nach Satz 1 kann in den folgenden Wirtschaftsjahren nur mit Zustimmung des Finanzamts abgewichen werden.
- 2b. Steuerpflichtige, die in den Anwendungsbereich des § 340 des Handelsgesetzbuchs fallen, haben die zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente, die nicht in einer Bewertungseinheit im Sinne des § 5 Absatz 1a Satz 2 abgebildet werden, mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlages (§ 340a Absatz 3 des Handelsgesetzbuchs) zu bewerten. ²Nummer 2 Satz 2 ist nicht anzuwenden.
3. Verbindlichkeiten sind unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften der Nummer 2 anzusetzen und mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen. ²Ausgenommen von der Abzinsung sind Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, und Verbindlichkeiten, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen.
- 3a. Rückstellungen sind höchstens insbesondere unter Berücksichtigung folgender Grundsätze anzusetzen:
 - a) bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen ist auf der Grundlage der Erfahrungen in der Vergangenheit aus der Abwicklung solcher Verpflichtungen die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige nur zu einem Teil der Summe dieser Verpflichtungen in Anspruch genommen wird;
 - b) Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen sind mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten;
 - c) künftige Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden, sind, soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind, bei ihrer Bewertung wertmindernd zu berücksichtigen;
 - d) Rückstellungen für Verpflichtungen, für deren Entstehen im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist, sind zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln. ²Rückstellungen für gesetzliche Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen, die vor Inkrafttreten entsprechender gesetzlicher Verpflichtungen in Verkehr gebracht worden sind, sind zeitanteilig in gleichen Raten bis zum Beginn der jeweiligen Erfüllung anzusammeln; Buchstabe e ist insoweit nicht anzuwenden. ³Rückstellungen für die Verpflichtung, ein Kernkraftwerk stillzulegen, sind ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung bis zum Zeitpunkt, in dem mit der Stilllegung begonnen werden muss, zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln; steht der Zeitpunkt der Stilllegung nicht fest, beträgt der Zeitraum für die Ansammlung 25 Jahre;
 - e) Rückstellungen für Verpflichtungen sind mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen; Nummer 3 Satz 2 ist entsprechend anzuwenden. ²Für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ist der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend. ³Für die Abzinsung von Rückstellungen für die Verpflichtung, ein 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; in den Fällen des § 4 Absatz 1 Satz 3 ist die Entnahme mit dem gemeinen Wert anzusetzen. ²Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird, ist für jeden Kalendermonat mit 1 Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen; bei der privaten Nutzung von Fahrzeugen mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden (Elektrofahrzeuge), oder von extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, ist der Listenpreis dieser Kraftfahrzeuge um die darin enthaltenen Kosten des Batterie-

systems 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.³ Die private Nutzung kann abweichend von Satz 2 mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden; bei der privaten Nutzung von Fahrzeugen mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden (Elektrofahrzeuge), oder von extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, sind 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.⁴ Wird ein Wirtschaftsgut unmittelbar nach seiner Entnahme einer nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke im Sinne des § 10b Absatz 1 Satz 1 unentgeltlich überlassen, so kann die Entnahme mit dem Buchwert angesetzt werden.⁵ Satz 4 gilt nicht für die Entnahme von Nutzungen und Leistungen.

5. Einlagen sind mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind jedoch höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut
 - a) innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist,
 - b) ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft ist und der Steuerpflichtige an der Gesellschaft im Sinne des § 17 Absatz 1 oder Absatz 6 beteiligt ist; § 17 Absatz 2 Satz 5 gilt entsprechend, oder
 - c) ein Wirtschaftsgut im Sinne des § 20 Absatz 2 ist.
- 2¹ Ist die Einlage ein abnutzbares Wirtschaftsgut, so sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Absetzungen für Abnutzung zu kürzen, die auf den Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts und der Einlage entfallen. ³ Ist die Einlage ein Wirtschaftsgut, das vor der Zuführung aus einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen entnommen worden ist, so tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wert, mit dem die Entnahme angesetzt worden ist, und an die Stelle des Zeitpunkts der Anschaffung oder Herstellung der Zeitpunkt der Entnahme.
- 5a. In den Fällen des § 4 Absatz 1 Satz 8 zweiter Halbsatz ist das Wirtschaftsgut mit dem gemeinen Wert anzusetzen.
6. Bei Eröffnung eines Betriebs ist Nummer 5 entsprechend anzuwenden.
7. Bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs sind die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

(2) ¹ Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der nach Absatz 1 Nummer 5 bis 6 an deren Stelle tretende Wert von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindernd 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. ² Ein Wirtschaftsgut ist einer selbständigen Nutzung nicht fähig, wenn es nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens genutzt werden kann und die in dem Nutzungszusammenhang eingefügten Wirtschaftsgüter technisch aufeinander abgestimmt sind. ³ Das gilt auch, wenn das Wirtschaftsgut aus dem betrieblichen Nutzungszusam-

menhang 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, verminderd 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 1000 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, verminderd 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 derselben 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 derselben 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.⁴ Wird das nach Satz 3 übertragene Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist veräußert oder entnommen, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen, es sei denn, die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven sind durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum, in dem die in Satz 3 bezeichnete Übertragung erfolgt ist.⁵ Der Teilwert ist auch anzusetzen, soweit in den Fällen des Satzes 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht.⁶ Soweit innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsguts nach Satz 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung ebenfalls der Teilwert anzusetzen.

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

(7) Im Fall des § 4 Absatz 3 sind

1. bei der Bemessung der Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung 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.

§§ 9a, 11d EStDV, abgedruckt bei § 7 EStG

Verwaltung: BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung; Änderung des § 5 Abs. 1 EStG durch das BilMoG (Ergänzung durch BMF v. 22.6.2010, BStBl. I 2010, 597); v. 12.5.2015, BStBl. I 2015, 462 – Bewertung des Vorratsvermögens gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG – Lifo-Methode; v. 2.9.2016, BStBl. I 2016, 995 – Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG, voraussichtlich dauernde Wertminde rung, Wertaufholungsgebot; v. 13.12.2017, BStBl. I 2017, 1618 – Pauschbeträge für Sachentnahmen (Eigenverbrauch) 2018.

A. Grundaussagen der Vorschrift	1	II. Anschaffungskosten	31
I. Regelungsgegenstand	1	1. Anschaffungsvorgang	31
II. Systematische Einordnung	3	2. Zeitliche Zuordnung der Anschaffungskosten	33
III. Anwendungsbereich	7	3. Umfang der Anschaffungskosten	36
IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften	10	4. Nachträgliche Anschaffungskosten	41
B. Grundsätze und Grundbegriffe der Bewertung; Querschnittsfragen	11	5. Insbesondere: Erschließungskosten	43
I. Nominalwertprinzip; Währung	11	6. (Nachträgliche) Minderung der Anschaffungskosten	46
II. Grundsatz der Einzelbewertung	13	7. Finanzierung	48
III. Vorsichtsprinzip	17	8. Aufteilung von Anschaffungskosten	49
IV. Bilanzen- und Wertzusammenhang; Bewertungsstetigkeit	18	9. Einzelnachweise der Anschaffungskosten	51
V. Stichtagsprinzip	20	III. Herstellungskosten	53
VI. Anlage- und Umlaufvermögen	21	1. Grundsätzliches	53
VII. Wahlrechte	24	2. Herstellen eines Wirtschaftsguts	55
C. Bewertungsmaßstäbe	25	3. Abgrenzung zu Erhaltungsaufwendungen (Herstellungs- und Anschaffungskosten)	56
I. Grundlagen	25	4. Anschaffungsnaher Herstellungskosten (Abs. 1 Nr. 1a)	69
1. Der steuerliche Wertansatz	25	5. Zeitraum der Herstellung	71
2. Normative Vorgaben des Handelsrechts	26	6. Umfang der Herstellungskosten; Sonderregelung für Teile der Gemeinkosten (Abs. 1 Nr. 1b)	73
3. Funktion und Umfang der Anschaffungs-/ Herstellungskosten	27	IV. Teilwert	86
4. Additive/retrograde Wertermittlung	29	1. Rechtsbegriff „Teilwert“	86
5. Zuschüsse	30		

2. Schätzung (Bezifferung) des Teilwerts	92	4. Sachspenden aus dem Betriebsvermögen zur Verwendung für steuerbegünstigte (ideelle) Zwecke (Abs. 1 Nr. 4 S. 4–5 – Buchwertprivileg)	175
3. Teilwertvermutungen und ihre Widerlegung	97	II. Einlagen (Abs. 1 Nr. 5–7)	176
4. Niedrigerer Teilwert (Abs. 1 Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 2); Wertaufholung (Abs. 1 Nr. 1 S. 4, Nr. 2 S. 3)	101	1. Einlagen von Wirtschaftsgütern	176
V. Bewertungsvereinfachung	109	2. Aufwandseinlagen	177
1. Festbewertung	109	3. Verdeckte Einlagen	178
2. Gruppen- und Sammelbewertung (Durchschnittsbewertung)	112	4. Begrenzung des Einlagewerts (Abs. 1 Nr. 5 S. 1 HS 2 lit. a)	179
3. Verbrauchsfolgeverfahren (Abs. 1 Nr. 2a)	113	5. Einlage abnutzbarer Wirtschaftsgüter (Abs. 1 Nr. 5 S. 2)	180
D. Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter	116	6. Einlage eines zuvor entnommenen Wirtschaftsguts (Abs. 1 Nr. 5 S. 3)	181
I. Abnutzbares Anlagevermögen (Abs. 1 Nr. 1)	116	7. Wesentliche Beteiligungen (Abs. 1 Nr. 5 S. 1 HS 2 lit. b)	182
1. Gebäude	116	8. Wirtschaftsgüter iSv. § 20 Abs. 2 (Abs. 1 Nr. 5 HS 2 lit. c)	183
2. Geschäftswert	120	9. Begründung des Besteuerungsrechts der BRD (Abs. 1 Nr. 5a)	184
3. Sonstige immaterielle Wirtschaftsgüter	125	10. Einlagen bei Betriebseröffnung (Abs. 1 Nr. 6)	185
4. Einelnachweise der sonstigen immateriellen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	127	11. Entgeltlicher Erwerb eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 7)	186
II. Andere Wirtschaftsgüter (Abs. 1 Nr. 2)	128	F. Geringwertige Wirtschaftsgüter (Abs. 2); Poolbewertung (Abs. 2a)	187
1. Grundsätzliches	128	G. Bewertung bei Übertragung und Umstrukturierungen (Abs. 3–7)	193
2. Grund und Boden	129	I. Unentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen (Abs. 3)	193
3. Beteiligungen; Wertpapiere	131	II. Unentgeltliche Vereinnahmung eines Wirtschaftsguts (Abs. 4)	210
4. Forderungen	136	III. Überführung/Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen verschiedenen Betriebsvermögen (Abs. 5)	211
III. Finanzinstrumente (Abs. 1 Nr. 2b)	143	1. Allgemeines	211
IV. Verbindlichkeiten (Abs. 1 Nr. 3)	144	2. Überführung von Wirtschaftsgütern (Abs. 5 S. 1 f.)	214
1. Grundsätzliches	144	3. Übertragung von Wirtschaftsgütern (Abs. 5 S. 3 ff.)	217
2. „Anschaffungskosten“	146	4. Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften (Abs. 5 S. 5)	227
3. Teilwert	147	5. Gewährung von Gesellschaftsrechten	229
4. Abzinsung von Verbindlichkeiten	149	6. Unentgeltlich/entgeltlich/teilentgeltlich	230
5. Wiederkehrende Leistungen	152	IV. Tausch eines einzelnen Wirtschaftsguts (Abs. 6)	232
6. Fremdwährungsverbindlichkeiten	153	V. AfA-Bemessungsgrundlage für Überschussrechner (Abs. 7)	234
V. Bewertung von Rückstellungen (Abs. 1 Nr. 3a)	154		
1. Grundsätzliches	154		
2. Gleichartige Verpflichtungen (Nr. 3a lit. a)	156		
3. Sachleistungsverpflichtungen (Nr. 3a lit. b)	157		
4. Kompensation (Nr. 3a lit. c)	158		
5. Ansammlungsrückstellungen (Nr. 3a lit. d)	159		
6. Abzinsung (Nr. 3a lit. e)	161		
7. Wertverhältnisse (Nr. 3a lit. f)	162		
E. Bewertung von Entnahmen und Einlagen, bei Betriebseröffnung und entgeltlichem Erwerb eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 4–7)	163		
I. Bewertung von Entnahmen (Abs. 1 Nr. 4)	163		
1. Entnahmen von Wirtschaftsgütern	163		
2. Nutzungsentnahmen	164		
3. Pauschalisierte private Pkw-Nutzung (Abs. 1 Nr. 4 S. 2–3)	166		

Literatur: Anzinger, Dauerniedrigzins bei Bilanzierung, Unternehmensbewertung und Besteuerung (Teil II), DStR 2016, 1829; Behrendt/Geisler/Rimmelspacher, Änderungen bei Vermögensgegenständen mit nicht verlässlich schätzbarer Nutzungsdauer durch das BilRUG, DB Beil. Nr. 5/2015, 8; Christiansen, Zum Grundsatz der Einzelbewertung – insbesondere zur Bildung von sogenannten Bewertungseinheiten, DStR 2003, 264; Drüien/Mundfortz, Zweck und Zulässigkeit der Lifo-Methode in der StB, DB 2014, 2245; Eichfelder/Neugebauer, Gemischt genutzte Kraftfahrzeuge bei Gewinneinkünften: Steuerlich optimale Ausübung von Pauschalierungs- und Zuordnungswahlrechten, StuW 2016, 134; Förster, Das neue BMF-Schreiben v. 2.9.2016 zu Teilwertabschreibungen und Wertaufholungen, DB 2016, 2257; Glaser/Kahle, Zum Einfluss der IFRS auf die steuerliche Gewinnermittlung: Die Bildung handelsbilanzieller Bewertungseinheiten als Einfallstor für internationale Rechnungslegungstendenzen?, Ubg 2015, 113; Günkel, Steuerliche Auswirkungen des BilMoG, Ubg 2008, 126; Hase/Nürnberg, Steuerliche Aspekte der Erschaffung, Ansiedlung und Verlagerung von IP, FR 2017, 1; Hechtnar, Geänderte Abschreibungsregelungen für geringwertige Wirtschaftsgüter, NWB 2017, 2252; Helios/Schlotter, Steuerbilanzielle Behandlung v. Finanzinstrumenten nach § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG idF des BilMoG, DStR 2009, 547; Herzig, Zum Prinzip der Wertaufhellung, FS Meilicke, 2010, 179; Hiller, Teilwert, Schindler | 511

gemeiner Wert, beizulegender Zeitwert und Fremdvergleichswert – eine vergleichende Gegenüberstellung der Bewertungsmaßstäbe in der Steuerbilanz, Ubg 2016, 341; *Hübner/Leyh*, Währungsumrechnung und Folgebewertung nach BilMoG in HB und StB, DStR 2010, 1951; *Hüttmann*, Das Buchwertprivileg bei Sachspenden nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 5 ESTG, DB 2008, 1590; *Kahle*, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem BilMoG – Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit, StuB 2011, 163; *Köhler*, HK nach BilMoG und nach steuerrechtlichen Bestimmungen, StBp 2010, 74; *Köhler*, Leerkosteneliminierung anstelle einer Teilwertbewertung, DB 2015, 763; *Köhler*, Handels- und steuerrechtliche Grundlagen der Lifo-Methode – Zugleich Anmerkung zum BMF-Schreiben v. 12.5.2015, StBp. 2016, 249; *Kussmaul/Weiler*, Bilanzsteuerliche Abschreibungswahlrechte für sog. „Geringwertige Wirtschaftsgüter“, GmbHR 2011, 169; *Levedag*, Überführungen und Übertragungen einzelner betrieblicher WG in betriebliche PersGes., GmbHR 2013, 673; *Ley*, Der Wirtschaftsguttransfer zw. Schwesternpersonengesellschaften – eine abgekürzte Aus- und Einbringung, DStR 2011, 1208; *Lutzenberger*, Transfer von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Sätze 1 bis 3 EStG, DStZ 2015, 670; *Mielke*, Gesamtplanbetrachtung bei der Übertragung betrieblicher Einheiten – eine Bestandsaufnahme, DStR 2015, 673; *Moxter*, Das Wertaufhellungsverständnis in den jüngeren höchstrichterlichen Rechtsprechung, DStR 2008, 460; *Oenings/Lienicke*, Betriebliche Umstrukturierungen nach Einschränkung der Gesamtplan-Argumentation durch den BFH, DStR 2014, 1997; *Oser*, Teilauflösung von Ansammlungsrückstellungen bei Verlängerung des Nutzungsverhältnisses, DB 2014, 2487; *Oser/Orth*, Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG), DB 2015, 1729; *Prinz*, BMF-Schr. v. 16.7.2014 zur Teilwertabschreibung wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung, DB 2014, 1825; *Prinz*, Leitlinien steuerbilanzieller Rückstellungsbildung: Eine besteuerungspraktische Bestandsaufnahme, DB 2015, 147; *Prystawik/Sandritter*, Steuerliche Bewertung von Kreditforderungen – Auswirkungen durch das Wertminderungsmodell des IFRS 9?, DB 2017, 197; *Richter/Angel*, Geld 2.0 (auch) als Herausforderung für das Steuerrecht – Die bilanzielle und ertragsteuerliche Behandlung von virtuellen Währungen anhand des Bitcoins, FR 2017, 937; *Scheffler*, Wirtschaftliche Auswirkungen der Regeln für die Bewertung von Rückstellungen in der StB, BB 2014, 299; *Schmitt/Franz*, Die Übertragung v. Einzelwirtschaftsgütern bei Mitunternehmerschaften – ein gesetzlicher Kompromiss zw. steuerlicher Systematik und wirtschaftlicher Vernunft, Ubg 2012, 395; *Schulze zur Wieße*, Einbringungen in eine PersGes. in der neuesten Rspr. des BFH, DStZ 2017, 38; *Schumann*, Steuerliche Herstellungskosten – Aufgabe des Vollkostenansatzes durch § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG-neu, DStZ 2016, 660; *Strahl*, Übertragung von WG bei MU'schaften – Reichweite der Aufgabe der Trennungstheorie, FR 2013, 322; *Velte*, Die neue EU-Bilanzrichtlinie, GmbHR 2013, 1125; *Wacker*, Die Gesamtplanrechtsprechung bei Übertragung betrieblicher Einheiten – eine Zwischenbilanz aus der ertragsteuerlichen Sicht des BFH, Ubg 2016, 245.

A. Grundaussagen der Vorschrift

1. **Regelungsgegenstand.** § 6 ist die **grundlegende Vorschrift** des EStG für die **Bewertung des BV**. Sie ist im amtL. mit „Gewinn“ überschriebenen Abschnitt des EStG angesiedelt und gehört neben § 4 (Gewinnbegriff im Allgemeinen) und § 5 (Gewinn bei Kaufleuten und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden) zu den wichtigsten Vorschriften über die Gewinnermittlung. Die Eigenschaft von WG als BV ergibt sich nicht aus § 6, sondern ist Voraussetzung für die Wertermittlung nach dieser Vorschrift. Entsprechendes gilt für andere Tatbestandsmerkmale, etwa für die Frage, ob Entnahmen oder Einlagen vorliegen (§ 4 Abs. 1 Satz 2 bis 7). Abs. 1 unterteilt das zu bewertende BV in abnutzbare WG des AV (Nr. 1, 1a), WG des nicht abnutzbaren AV und des UV (Nr. 2), in Verbindlichkeiten (Nr. 3) und Rückstellungen (Nr. 3a). Dieser Absatz enthält ferner Bewertungsregelungen für Entnahmen und Einlagen (Nr. 4, 5, 5a), für die Eröffnung und den entgeltlichen Erwerb eines Betriebs (Nr. 6 und 7) sowie für gleichartige WG des Vorratsvermögens und für Finanzinstrumente von Kreditinstituten iStv. § 340 HGB. Abs. 2 und 2a regeln mit der Möglichkeit der sofortigen vollständigen Abziehbarkeit als BA und der Bildung eines Sammelpostens Besonderheiten für GWG. Diese Bestimmungen wären in systematischer Hinsicht zutreffender bei § 7 zu verorten. Die Bewertung von WG in den Fällen der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, eines Teilbetriebs oder eines MU'anteils wird durch Abs. 3 und bei der unentgeltlichen Übertragung einzelner WG in das BV eines anderen StPfl. durch Abs. 4 bestimmt. Abs. 5 enthält Vorgaben für die Bewertung einzelner WG bei der Überführung von einem BV in ein anderes BV oder SBV desselben StPfl., Abs. 6 für den Tausch von WG und verdeckte Einlagen von WG. Durch Abs. 7 werden die Bewertungsvorschriften auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 durch EÜR erstreckt.
2. Als **Bewertungsmaßstab** stellt § 6 vorrangig auf die **AK/HK**, ggf. vermindert um die AfA, als Höchstwert ab. Anschaffung und Herstellung von WG sind zunächst erfolgsneutrale Vermögensumschichtungen. Ein höherer Ansatz als mit den AK/HK würde dem Realisationsprinzip widersprechen. In den AK/HK als Höchstwert der Bewertung wird der getätigte Aufwand zunächst gespeichert und durch die AfA periodengerecht zugeordnet und in die Gewinnermittlung eingebbracht. Abs. 1 Nr. 1 bis 3a will durch die Festlegung von Mindestwerten die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sichern und einer Unterbewertung entgegenwirken, um die Vorwegnahme aufwandswirksamer Vermögensminderungen und die willkürliche Bildung stiller Reserven zu verhindern.¹ Diese Vorschrift hat damit eine andere Zielrichtung als die handelsrechtliche Bewertung nach den §§ 252 bis 256a HGB, die vor allem dem Gläubigerschutz dient und Unterbewertungen vermeiden soll. Als weiteren Bewertungsmaßstab sieht § 6 den niedrigeren TW (Abs. 1 Nr. 1

1 BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; *Blümich*, § 6 Rn. 5.

S. 2 ff., Nr. 2 S. 2 f.) vor. Damit können/müssen die historisch abgeleiteten (Buch-)Werte an einen aktuellen Korrekturwert¹ angepasst werden. Dabei gilt das Gebot der Wertaufholung (Abs. 1 Nr. 1 S. 4, Nr. 2, 3). Daneben sieht § 6 bei Ent- sowie Verstrickungssachverhalten und Tauschvorgängen den **gemeinen Wert** (Abs. 1 Nr. 4, 5a, Abs. 6) und bei Finanzinstrumenten den **Zeitwert** (Abs. 1 Nr. 2b) als Bewertungsparameter vor.

II. Systematische Einordnung. § 6 stellt besondere steuerrechtl. Bewertungsgrundsätze auf, die gem. § 5 Abs. 6 den handelsrechtlichen Bewertungsvorgaben vorgehen. Die Vorschrift reiht sich damit in die steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorhalte ein, die den Grundsatz der Maßgeblichkeit der HB für die StB durchbrechen (§ 5 Abs. 1a bis 4b, Abs. 6 und 7; §§ 6a und 7). Wahlrechte, die sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich bestehen, können aufgrund des § 5 Abs. 1 S. 1 HS 2 in der HB und in der Steuerbilanz unterschiedlich ausgeübt werden.² Das durch den **Bewertungsvorbehalt** des § 5 Abs. 6³ abgesicherte **Regelungssystem des § 6** ist nicht vollständig. Soweit § 6 nichts anderes vorsieht bzw. lückenhaft ist (zB hinsichtlich der Definition der AK/HK, der Bezifferung v. RAP), gelten ergänzend die handelsrechtl. GoB einschl. der Grundsätze ordnungsmäßiger Bewertung (§ 5 Rn. 3, 6).⁴ Diese Maßgeblichkeit⁵ ist durch § 5 Abs. 1 S. 1 (deklaratorisch) normiert (§ 5 Rn. 3). Enthält das Steuerrecht keine eigene Regelung, führt über § 5 Abs. 1 S. 1 ein handelsrechtl. Wahlrecht bei Aktiva zum Ansatz mit dem höchsten, bei Passiva mit dem niedrigsten Wert;⁶ auf hierzu § 5 Rn. 6. Auch nach dem BilMoG bleibt es dabei, dass die HGB-Bilanz Grundlage der stl. Gewinnermittlung und der Ausschüttungsbemessung ist. Die Internationalen Rechnungslegungsstandards (IAS/IFRS) sind gem. § 315a HGB ab 2005 für Konzernabschlüsse von kapitalmarktorientierten Unternehmen verbindlich.⁷ Andere Mutterges. dürfen ihren Konzernabschluss nach diesen intern. Standards erstellen (§ 315a Abs. 3 HGB). Für den handelsrechtl. Einzel-Jahresabschluss und die diesbezügliche stl. Gewinnermittlung entfallen sie keine Wirkung.⁸ Allerdings können die IFRS idR. sog. Zinsschranke (§ 4h Abs. 2 S. 8ff.) als Maßstab für den EK-Vergleich im Konzern Bedeutung erlangen (§ 4h Rn. 49f.).

Die Begrifflichkeiten des § 6 gelten im Steuerrecht für alle Einkunftsarten;⁹ ferner für die estrechtl. Nebengesetze, zB für das InvZulG, mithin überall dort, wo gleichlautende Tatbestandsmerkmale (zB AK, HK, AV/UV, abnutzbar usw.) verwendet werden, die nicht erkennbar vom Regelungsinhalt des § 6 abweichen.¹⁰ Die Begriffe „AK/HK“ werden in Übereinstimmung mit den Legaldefinitionen des § 255 HGB (Rn. 25ff.) auch bei den Überschusseinkünften¹¹ grds. einheitlich ausgelegt.¹²

Subsidiär gilt das BewG (§ 1 Abs. 2 BewG), soweit ein Einzelsteuergesetz eine Bewertung mit dem gemeinen Wert anordnet. Dessen Definition in § 9 BewG ist auch für die ESt maßgebend.¹³ Der **gemeine Wert** (s. auch § 9 Abs. 2, § 11 Abs. 2, 3 BewG) ist Wertmaßstab vor allem dann, wenn das G die Realisierung stiller Reserven anordnet, insbes. für § 16 Abs. 3 S. 3, § 17 Abs. 4 S. 2, beim Tausch v. WG (§ 6 Abs. 6), beim betrieblichen unentgeltlichen Zugang eines WG, bei der Sacheinlage in eine KapGes. und beim Ansatz einer Kaufpreisforderung aus der Veräußerung eines Betriebs.¹⁴ Der gemeine Wert insbes. bei Grundstücken und Gebäuden entspricht idR dem **Verkehrswert**¹⁵, der bei Grundstücken im Wesentlichen durch

1 BFH v. 16.7.1968 – GrS 7/67, BStBl. II 1969, 108 (111).

2 BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 Tz. 16ff., betr. Verbrauchsfolgeverfahren, lineare und degressive AfA.

3 BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 (625); v. 24.1.1990 – I R 157/85, I R 145/86, BStBl. II 1990, 639; K/S/M, § 5 Rn. A 10.

4 BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 – HK; v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728 = FR 1998, 996 mwN – Rückstellungen und Verbindlichkeiten; Beispiel: BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176 = FR 1994, 118 – „Gemeinkosten“.

5 BT-Drucks. 11/5970, 36; aufz. K/S/M, § 6 Rn. A 202 ff. mwN; BFH v. 24.1.1990 – I R 17/89, BStBl. II 1990, 681 – Maßgeblichkeit auch für Bewertung.

6 BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176 = FR 1994, 118.

7 BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100 = FR 2005, 308 m. Anm. *Weber-Grellet*, zu den IAS; Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl. 2013, § 1 Rn. 66.

8 Blümich, § 6 Rn. 35; s. aber *Glaser/Kahle*, Übg 2015, 113, zu handelsbilanziellen Bewertungseinheiten als Einfalttor für internationale Rechnungslegungstendenzen.

9 BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132; v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830.

10 BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830.

11 BFH v. 19.12.2000 – IX R 100/97, BStBl. II 2001, 345 = FR 2001, 543 m. Anm. *Fischer*; v. 14.6.2012 – VI R 89/10, BStBl. II 2012, 835 = FR 2013, 429.

12 BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 (832).

13 BFH v. 8.7.1964 – I 119/63 U, BStBl. III 1964, 561.

14 BFH v. 19.1.1978 – IV R 61/73, BStBl. II 1978, 295; v. 26.2.1991 – VII R 77–78/87, BFH/NV 1992, 87.

15 BFH v. 2.2.1990 – III R 173/86, BStBl. II 1990, 497 = FR 1990, 337; v. 1.4.1998 – X R 150/95, BStBl. II 1998, 569 = FR 1998, 738.

die Art und das Maß der baurechtl. zulässigen Nutzung bestimmt wird, bzw. den Wiederbeschaffungskosten.¹ Der gemeine Wert kann mit dem TW übereinstimmen.² Die Begriffe des „TW“ in § 10 BewG und § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 sind wort- und inhaltsgleich.³

- 6 Die durch die Vierte EG-RL 78/660/EWG (Bilanzrichtlinie) – inzwischen ersetzt durch die RL 2013/34/EU⁴, umgesetzt durch das BilRUG v. 17.7.2015⁵ – eingeleitete **Europäisierung der Bilanzierung** wirft Fragen zur Auswirkung auf die stl. Gewinnermittlung und zur Befugnis der FG und der Pflicht des BFH zur Vorlage an den EuGH (Art. 267 AEUV) bei Zweifeln über die Auslegung der RL auf (s. dazu im Einzelnen § 5 Rn. 8 ff.). Die Gewinnermittlung ist allerdings nicht Gegenstand dieser unionsrechtl. Regelungen, soweit sie auf eigenständigen steuerrechtl. Bilanzierungsgrundsätzen beruht.⁶ Die Vierte EG-RL ist nicht auf die Festlegung steuerrechtl. Rechtsfolgen gerichtet.⁷ Entspr. gilt für die RL 2013/34/EU. Jedenfalls ist für die Bewertung über § 5 Abs. 6 der **Bewertungsvorbehalt** auch dann anzuwenden, wenn die steuerrechtl. Bewertungsmaßstäbe nach § 6 iErg. mit unionsrechtl. vorgegebenen handelsrechtl. Grundsätzen übereinstimmen.⁸ Deshalb verneint der BFH zu Recht eine Vorlagepflicht hinsichtlich der Bewertungsregelungen des § 6.⁹
- 7 **III. Anwendungsbereich.** § 6 gilt in sachlicher Hinsicht für **WG**, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als **BV** anzusetzen sind. Dies gilt auch für WG, soweit deren Wertverzehr den Gewinn nicht mindern darf (§ 4 Abs. 5 Nr. 3, 4, 7).¹⁰ Die Bewertungsregeln des § 6 Abs. 1 greifen für alle Arten von WG. Einschränkungen bestehen nicht. Deshalb werden WG des AV und des UV, abnutzbare, nicht abnutzbare, materielle sowie immaterielle WG, aktive und passive WG (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) erfasst. Zum von der Rspr. des BFH weit verstandenen Begriff des WG s. ausführlich § 5 Rn. 57 ff. Die Bewertung von anderen Bilanzpositionen als WG richtet sich nicht nach § 6. Deshalb sind etwa für den Ansatz von **RAP** nicht die für die Bewertung von WG geltenden Grundsätze anzuwenden.¹¹ Ein RAP besitzt deshalb keinen TW und ist einer Teilwertabschreibung nicht zugänglich.¹² Auch **Ifd. Nutzungen** stellen keine WG dar, sodass – bis auf die Bewertung einer privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz. (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2) – § 6 nicht anwendbar ist.¹³ § 6 kommt auch dann nicht zur Geltung, wenn WG aufgrund eines Aktivierungs- oder Passivierungsverbots nicht als BV angesetzt werden dürfen.
- 8 Die Eigenschaft des § 6 als Teil der Gewinnermittlungsvorschriften führt dazu, dass die Norm grds. nur bei den **Gewinneinkünften** iSv. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 und nicht bei den Überschusseinkünften (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2) anzuwenden ist. Allerdings ordnet § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 S. 2 eine entspr. Anwendung von § 6 Abs. 2 S. 1 bis 3 an, sodass GWG in voller Höhe sofort als WK abzugsfähig sind. Eine weitere Ausnahme von der Unanwendbarkeit des § 6 auf Überschusseinkünfte folgt aus § 9 Abs. 5 S. 2, der § 6 Abs. 1 Nr. 1a für entspr. anwendbar erklärt. Die Berücksichtigung von anschaffungsnahen HK bei Gebäuden gilt somit auch für die Überschusseinkünfte. Dies bestätigt den Grundsatz, dass die Begriffe AK und HK einkunftsartübergreifend gleich zu verstehen sind.¹⁴ Aus der Bezugnahme auf die nach § 4 Abs. 1 oder § 5 als BV anzusetzenden WG folgt, dass § 6 Abs. 1 unmittelbar nur in den Fällen gilt, in denen der Gewinn durch **Bestandsvergleich** ermittelt wird. Bei StPfl., die ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 3 durch **EÜR** ermitteln, kommt mangels Bilanzierung eine Bewertung der WG mit den AK/HK oder dem TW nicht in Betracht.¹⁵ Die AK/HK sind aber iRd. Ermittlung der AfA-Beträge auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

1 Zust. BFH v. 15.2.2001 – III R 20/99, FR 2001, 595 m. Anm. *Wendt* = BFH/NV 2001, 849.

2 BFH v. 29.4.1987 – X R 2/80, BStBl. II 1987, 769.

3 BFH v. 1.2.1989 – II R 128/85, BStBl. II 1989, 348.

4 RL v. 26.6.2013, ABIEU Nr. L 182, 19; s. dazu *Velte*, GmbHR 2013, 1125.

5 BGBl. I 2015, 1245.

6 BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176 = FR 1994, 118; v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 = FR 1995, 408.

7 EUGH v. 7.1.2003 – Rs. C-306/99 – BIAO, BStBl. II 2004, 144.

8 BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728 = FR 1998, 996; v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636 = FR 2000, 1348 – Lifo-Methode.

9 BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728 = FR 1998, 996; v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636 = FR 2000, 1348 – Lifo-Methode; BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 = FR 2000, 826 m. Anm. *Kessler/Strnad*, stellt noch entscheidend darauf ab, dass die Vierte EG-RL nur für KapGes. gilt.

10 BFH v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853; v. 29.4.2014 – VIII R 20/12, FR 2014, 815 = DStR 2014, 1590.

11 BFH v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607.

12 *Blümich*, § 6 Rn. 11.

13 BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348.

14 BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830; v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl. II 2010, 159 = FR 2007, 1183 m. Anm. *Kanzler* = FR 2007, 966; v. 28.3.2007 – IX R 53/04, BFH/NV 2007, 1845; v. 19.8.2008 – IX R 71/07, BStBl. II 2009, 13.

15 BFH v. 21.6.2006 – XI R 49/05, BStBl. II 2006, 712 = FR 2006, 933; v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 = FR 2007, 695 m. Anm. *Kanzler*.

von Bedeutung. Durch § 6 Abs. 7 Nr. 1 wird klarstellend angeordnet, dass im Fall des § 4 Abs. 3 bei der Bemessung der AfA oder der AfS die sich aus der Anwendung der in § 6 Abs. 3 bis 6 ergebenden Werte als AK zugrunde zu legen sind. Ferner verweist § 6 Abs. 7 Nr. 2 seit dem VZ 2013 auf die Bewertungsvorschriften nach Abs. 1 Nr. 1a und Nr. 4 bis 7. Damit werden auch die Regelungen über die anschaffungsnahen HK, die Bewertung von Entnahmen und Einlagen, bei Betriebseröffnungen und bei einem entgeltlichen Erwerb eines Betriebs für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 für entspr. anwendbar erklärt (Rn. 234). § 4 Abs. 3 S. 3 verweist schließlich auf § 6 Abs. 2 und 2a, sodass die besonderen Vorschriften für GWG auch im Rahmen einer EÜR Anwendung finden. § 6 hat somit auch iRd. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 eine gewichtige Bedeutung.

§ 6 EStG ist als eine der Grundnormen der Gewinnermittlung **häufigen Änderungen** unterworfen, zuletzt 9 durch das Zweite BürokratieentlastungsG¹. In zeitlicher Hinsicht ergibt sich die jeweilige Anwendbarkeit aus § 52 Abs. 12.

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften. § 6 ist die bewertungsrechtl. Generalnorm des EStG. Sie wird in 10 ihrer Funktion zur Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage durch § 7ff. ergänzt. Die Vorschrift ist vorrangig gegenüber dem subsidiär anwendbaren BewG (Rn. 5), wird allerdings durch zahlreiche („lex specialis“) **Sonderregelungen** im EStG verdrängt – so etwa durch § 6a Abs. 3 bis 5 für die Bewertung von Pensionsrückstellungen, § 6b Abs. 5 und § 6c für die Bewertung bestimmter Reinvestitions-WG, § 16 Abs. 2 und Abs. 3 S. 3 für die Gewinnermittlung bei Betriebsveräußerung und -aufgabe, § 17 Abs. 2 für die Veräußerung wesentlicher Beteiligungen an KapGes., § 20 Abs. 4 bei Veräußerungen iSv. § 20 Abs. 2, § 23 Abs. 3 bei Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1. Auch außerhalb des EStG bestehen vorrangige Sondervorschriften, so etwa mit §§ 7, 55 EStDV, im UmwStG oder im DMBilG (§§ 50 bis 52 iVm. § 7ff.).

B. Grundsätze und Grundbegriffe der Bewertung; Querschnittsfragen

I. Nominalwertprinzip; Währung. Es gilt das Prinzip der nominellen Geld- und Kapitalwerterhaltung (Nominalwertprinzip)² als tragendes Ordnungsprinzip der geltenden Währungsordnung und Wirtschaftspolitik.³ Die inflationsbedingte Geldentwertung wird bei der Bewertung nicht berücksichtigt.⁴ Wertsicherungsklauseln führen zulässigerweise zu Geldwertschulden. Der Jahresabschluss ist gem. § 244 HGB in Euro aufzustellen. In ausländ. Währung angeschaffte WG des BV sind im Zeitpunkt ihrer Lieferung mit dem aktuellen (Tages-)Kurs in Euro erfolgsneutral zu bewerten, um die AK zu ermitteln (sog. **Zeitbezugsverfahren**).⁵ Dabei ist die Zugangsbewertung von WG, deren AK/HK auf eine fremde Währung lauten, grds. mit dem Geldkurs vorzunehmen. Bei WG, die zukünftig zu einem Zufluss von Fremdwährungsmitteln führen, ist der Briefkurs anzusetzen.⁶ Auf eine fremde Währung lautende Forderungen und Verbindlichkeiten sind bei ihrer Entstehung mit dem aktuellen Kurs⁷ und zu den späteren Abschlussstichtagen grds. mit dem Devisenkassamittelkurs anzusetzen (§ 5 Abs. 1 S. 1 iVm. § 256a HGB). Handelsrechtl. ist nach § 256a HGB bei Kursveränderungen grds. der aktuelle Kurs zum Abschlussstichtag anzusetzen. Auf die voraussichtliche Dauerhaftigkeit einer Wertminderung kommt es nicht an. Steuerrechtl. bleibt es hingegen für den Ansatz des TW bei diesem Erfordernis s. Rn. 104, 153. Hat sich der Kurs zum Abschlussstichtag für den StPfl. günstig entwickelt, weil Forderungen im Kurs gestiegen sind oder sich bei Verbindlichkeiten ein geringerer Rückzahlungsbetrag ergibt, gilt auch handelsrechtl. gem. § 253 Abs. 1 S. 1 HGB die Begrenzung des Wertansatzes auf die historischen AK der Forderung oder Verbindlichkeit in Euro. Allerdings ordnet § 256a Satz 2 HGB bei einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger die Realisierung von Währungsgewinnen an. Aufgrund der durch § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1, Nr. 2 S. 1 und Nr. 3 S. 1 angeordneten und gem. § 5 Abs. 6 vorrangigen Begrenzung des Wertansatzes auf die historischen AK gilt dies nicht für die StB.⁸ Eine Zuschreibung bis zur Grenze der AK ist aber auch steuerbilanziell erforderlich. Für Konzernabschlüsse ist die Umrechnung von in fremder Währung aufgestellten Bilanzen in § 308a HGB geregelt.

Der Gewinn einer inländ. Betriebsstätte eines ausländ. Unternehmens und der einer ausländ. Betriebsstätte eines inländ. Unternehmens ist bei einer Buchführung in fremder Währung nach denselben Grundsätzen 12

1 G v. 30.6.2017, BGBl. I 2017, 2143; zu den zahlreichen Änderungen s. H/H/R, § 6 Anm. 2 (bis zum JStG 2010); Blümich, § 6 Rn. 9 (ab 1999 bis zum AmtshilfeRLUmsG).

2 BVerfG v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76, 1 BvR 427/76, 1 BvR 811/76, BStBl. II 1979, 308 (313); BFH v. 9.2.2011 – X B 137/10, BFH/NV 2011, 979.

3 BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BStBl. II 2011, 76.

4 BFH v. 7.10.1982 – IV R 39/80, BStBl. II 1983, 104 = FR 1983, 97 (betr. Garantierückstellungen).

5 BFH v. 6.11.1997 – III R 190/94, BStBl. II 1998, 120 = FR 1998, 385.

6 Vgl. BeBiKo⁹, § 256a Rn. 14, 61.

7 BFH v. 19.1.1978 – IV R 61/73, BStBl. II 1978, 295; v. 23.4.2009 – IV R 62/06, BStBl. II 2009, 778 = FR 2009, 1056 m. Anm. Schlotter; v. 24.1.2012 – IX R 62/10, BStBl. II 2012, 564; v. 4.2.2014 – I R 53/12, BFH/NV 2014, 1016.

8 Vgl. Hübner/Leyh, DStR 2010, 1951; BeBiKo⁹, § 256a Rn. 51.

zu ermitteln.¹ Der Jahresabschluss ist in Euro aufzustellen (§ 244 HGB) und der Gewinn ist in Euro umzurechnen. Dafür ist eine **BV-Umrechnung** vorzunehmen. Das nach deutschem Recht ermittelte BV wird jeweils am Bilanzstichtag in Euro umgerechnet. Der StPfl. hat dabei verschiedene Umrechnungsmethoden zur Auswahl (Stichtagskursverfahren, Zeitbezugsverfahren, Fristigkeitsverfahren, Nominal-Sachwertverfahren). Die jeweilige Anwendung darf jedoch nicht gegen Bilanzierungsgrundsätze verstößen.²

- 13 **II. Grundsatz der Einzelbewertung.** Gegenstand der Bewertung sind grds. alle – auch die gleichartigen – nach §§ 4, 5 Abs. 1 anzusetzenden „einzelnen WG“ (§ 6 Abs. 1 Einleitungssatz; vgl. § 240 Abs. 1, § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB; § 5 Rn. 50 f.).³ Der Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB iVm. § 5 Abs. 1 S. 1: alle WG/Vermögensgegenstände sind einzeln anzusetzen und zu bewerten) fordert „die Be- trachtung des jeweils kleinsten Sachverhalts, der nach der Verkehrsanschauung als selbstständig realisierbar und bewertbar angesehen wird“.⁴ Unselbstständige Teile v. WG können nicht selbstständig bewertet werden. Eine Verbindung, die eine fortbestehende selbstständige Bewertbarkeit ausschließt, ist anzunehmen, wenn WG über ihre einheitliche betriebliche Zweckbestimmung hinaus durch eine technische Verbindung oder „Verzahnung“ in der Weise verflochten sind, dass durch die Abtrennung eines der Teile entweder für den zu beurteilenden einzelnen Gegenstand oder für das WG, aus dem er herausgetrennt wurde, die Nutzbarkeit für den Betrieb verloren geht.⁵ Indem der Grundsatz der Einzelbewertung einen unzulässigen Wertausgleich zw. verschiedenen WG verhindert, sichert er das Vorsichts-, das Imparitäts-, das Realisationsprinzip und das Verbot der Saldierung v. Bilanzpositionen. ZB kann ein niedrigerer Ansatz eines Gebäudes (Abs. 1 Nr. 1 S. 2) nicht deswegen verweigert werden, weil der Wert des zugehörigen Grund und Bodens gestiegen ist.⁶ Die im Geschäftswert verkörperten Ertragsaussichten gehen grds. nicht in die Bewertung anderer WG ein.⁷ Aus dem Grundsatz der Einzelbewertung für das selbstständige WG folgt, dass es nur eine einheitliche Nutzungsdauer haben kann. Dies gilt unabhängig davon, ob einzelne unselbstständige Teile des WG unterschiedliche Nutzungsdauern haben. Maßgebend ist die Nutzungsdauer des Teils, der dem WG das Gepräge gibt.⁸
- 14 **Zulässige Ausnahmen v. Grundsatz der Einzelbewertung** (§ 252 Abs. 2 HGB) sind insbes. die Gruppenbewertung (Rn. 112), die Verbrauchsfolgebewertung (Rn. 113 ff.) sowie die Durchschnitts- und Festbewertung (Rn. 109 ff.). Weitere Ausnahmen ergeben sich – unter den Gesichtspunkten der Inventurerleichterung und der Bewertungsvereinfachung – aus § 240 Abs. 2, Abs. 3 HGB und aus R 6.8 Abs. 3, 4, R 6.9 Abs. 3, R 5.3 Abs. 2 EStR oder aus den GoB, insbes. wenn eine objektive Ermittlung des einzelnen Bewertungsobjektes unmöglich, unzumutbar oder unwirtschaftlich ist.⁹ Zulässig ist daher die rechnerische Zusammenfassung mehrerer eines hinsichtlich der (Risiko-)Struktur homogenen Gesamtbestands v. WG zu einem einheitlichen Bilanzposten (**Bewertungseinheit**),¹⁰ zB die Zusammenfassung eines größeren Bestands v. Forderungen zwecks pauschaler Wertberichtigung,¹¹ der pauschale Ausweis v. Verpflichtungen¹² ua. aus Gewährleistung,¹³ aus Bürgschaften; ferner für das Wechselobligo, wenn der StPfl. mit gewisser Wahrscheinlichkeit mit dem Eintritt des Risikos rechnen muss; für Rückstellungen wegen noch ungewisser, individuell nicht bestimmbarer Verbindlichkeiten,¹⁴ drohender Verluste (s. nunmehr auch Abs. 1

1 BFH v. 16.12.2008 – I B 44/08, BFH/NV 2009, 940.

2 BFH v. 16.12.2008 – I B 44/08, BFH/NV 2009, 940.

3 BFH v. 16.7.1968 – GrS 7/67, BStBl. II 1969, 108 (112); v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 (353) = FR 1988, 160; v. 25.7.2000 – VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566 = FR 2001, 142 m. Anm. *Weber-Grellet*.

4 BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249 = FR 1998, 520.

5 BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 = FR 2011, 662 m. Anm. *Briesemeister/Joisten/Vossel* – Windparkanlage.

6 BFH v. 9.9.1986 – VIII R 20/85, BFH/NV 1987, 442.

7 BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336 = FR 1995, 272 = FR 1995, 410 m. Anm. *Groh*.

8 BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696 = FR 2011, 662 m. Anm. *Briesemeister/Joisten/Vossel*.

9 BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 = FR 1998, 786 – Pachterneuerungsverpflichtung; v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249 = FR 1998, 520 – verlustbringende Leasingkontrakte; jedoch: keine Saldierung der Gewinne und Verluste aus den einzelnen Geschäften.

10 BFH v. 10.8.2005 – VIII R 26/03, BStBl. II 2006, 22 = FR 2006, 135 – Bewertungseinheit „Beteiligung an einer AG“.

11 BFH v. 16.7.1981 – IV R 89/80, BStBl. II 1981, 766 = FR 1981, 572 – Mischverfahren Einzel-Pauschalbewertung zulässig; v. 6.5.2003 – VIII B 163/02, BFH/NV 2003, 1313.

12 BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359 = FR 1989, 169; EuGH v. 14.9.1999 – Rs. C-275/97, FR 1999, 1184 = DStR 1999, 1645.

13 BFH v. 6.5.2003 – VIII B 163/02, BFH/NV 2003, 1313 mwN; OFD Kobl. v. 2.8.2004 – S 2137 A, nv., betr. pauschale Gewährleistungsrückstellungen in der Bauwirtschaft.

14 BFH v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479; s. aber BFH v. 27.3.1996 – I R 3/95, BStBl. II 1996, 470 = FR 1996, 486 – „unbewegte“ Bankkonten; FG RhPf. v. 18.11.2002 – 5 K 1468/01, EFG 2003, 289 – Gewährleistungsrückstellungen; zu „faktischer ungewisser Verbindlichkeit“ ggü. Dritten aus einer Selbstverpflichtungserklärung BFH v. 10.1.2007 – I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102.

Nr. 3a lit. a) bzw. unbestimmter Kreditrisiken.¹ In diesen Fällen vermittelt erst die rechnerische Zusammenfassung zu Bewertungseinheiten mittels einer Durchschnittsrechnung ein zutr. Bild der Vermögens-/Schuldenverhältnisse.² Die Richtigkeit dieser Schätzberechnung unterstellt, werden jene Beträge, die im Rahmen einer Einzelbewertung anzunehmen wären, iErg. nicht überschritten. Mit dem „true and fair view“ (§ 264 Abs. 2 S. 1 HGB) ist es unvereinbar, bei der Einzelbewertung negative Wertänderungen zu berücksichtigen, die im Sinne einer gegenläufigen Korrelation mit positiven Wertänderungen bei anderen Bilanzpositionen verbunden sind („identische wertbildende Faktoren“). Deshalb ist in solchen Fällen – etwa bei zusammenhängenden Fremdwährungsgeschäften – die Bildung von Bewertungseinheiten geboten.³ Sind Forderungen mit einem über das allg. Kreditrisiko hinausgehenden Ausfallrisiko behaftet, ist dem im Wege der Einzelwertberichtigung Rechnung zu tragen; der bloße Einbezug in eine Pauschalwertberichtigung eines Gesamtbestandes v. Forderungen ist dann nicht ausreichend.⁴

Sachlogische Bewertungseinheiten entstehen, wenn die Bewertung nachvollziehbar an den Risiken und individuellen Gegebenheiten des jeweiligen Bewertungsobjekts ausgerichtet wird. Dies ist der Fall, wenn gegenläufige Wertänderungen aufgrund identischer Einflussfaktoren eintreten, zB hinsichtlich Forderungen und Verbindlichkeiten in identischen Werteinheiten ausländ. Währung. Bei geschlossenen Positionen ist im Falle der Währungs-, Beträgsidentität und Fälligkeitskongruenz auf den Ausweis eines formal entstehenden Verlustes zu verzichten.⁵ Ein **Kompensationsgebot** (Vorteilsausgleich) besteht zB bei Kursicherungsgeschäften⁶ („begründete Ausnahmefälle“ iSv. § 252 Abs. 2 HGB) – sog. Hedging – (vgl. § 340h HGB).⁷ S. auch § 5 Rn. 50. § 254 HGB idF des BilMoG („Bildung v. Bewertungseinheiten“) ist über § 5 Nr. 1a in der Steuerbilanz anwendbar. Eine Bewertungseinheit zw. den durch Credit Linked Notes gesicherten Darlehensforderungen einer Bank und deren Rückzahlungsverpflichtungen aus der Sicherheit ist allerdings ausgeschlossen, wenn das Ausfallrisiko der Darlehensforderungen iErg. der emittierenden Bank verbleibt.⁸

Bei **Rückstellungen** zu berücksichtigen ist die **Risikominderung** zB infolge einer zweifelsfrei realisierbaren **Regressforderung** – zB ggü. einem anderen Wechselverpflichteten⁹ – oder einem sonstigen Erstattungs-, Regress- oder Ausgleichsanspruch ggü. Dritten,¹⁰ aus Versicherungsschutz – auch: Delkredereversicherung; Produkthaftpflichtversicherung,¹¹ und aufgrund v. Sicherungsrechten (Pfandrechte, Bürgschaften).¹² Der Rückdeckungsanspruch einerseits und die Pensionsverpflichtung andererseits stellen unabhängig voneinander zu bilanzierende WG dar.¹³ Nach der früheren Rspr. des BFH¹⁴ waren wirtschaftlich noch nicht entstandene Rückgriffsansprüche dann zur Kompensation heranzuziehen, wenn sie

- derart in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der drohenden Inanspruchnahme stehen, dass sie dieser wenigstens teilw. spiegelbildlich entsprechen;
- in rechtl. verbindlicher Weise der Entstehung oder Erfüllung der Verbindlichkeit zwangsläufig nachfolgen; die rechtl. Verbindlichkeit kann sich aus einer vorweg abgeschlossenen Vereinbarung (zB einem Versicherungsvertrag) oder aus gesetzlichen Haftungstatbeständen (zB einer unerlaubten Handlung) ergeben;
- vollwertig sind, dh. v. Rückgriffsschuldner nicht bestr. werden; dieser muss v. zweifelsfreier Bonität sein.

1 BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100 = FR 2005, 308 m. Anm. *Weber-Grellet*.

2 Vgl. auch EuGH v. 7.1.2003 – Rs. C-306/99 – BIAO, FR 2003, 561= BB 2003, 355 – Abweichung v. Einzelbewertungsgrundsatz.

3 *Christiansen*, DStR 2003, 264 (265).

4 BFH v. 20.8.2003 – I R 49/02, BStBl. II 2003, 941 = FR 2004, 39.

5 FG SchfHol. v. 15.3.2000 – I 714/91, EFG 2000, 1057.

6 FG SchfHol. v. 15.3.2000 – I 714/91, EFG 2000, 1057.

7 Offen gelassen in BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249 = FR 1998, 520; s. IdW BFA WPg. 1995, 421 – Bilanzierung v. Optionsgeschäften.

8 BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831 (Rn. 29, 33) = FR 2016, 812.

9 BFH v. 19.1.1967 – IV 117/65, BStBl. III 1967, 336.

10 BFH v. 8.2.1995 – I R 72/94, BStBl. II 1995, 412 – Ausgleichkasse in der Bauwirtschaft.

11 RFH v. 12.7.1933, RFHE 34, 13.

12 BFH v. 29.11.1995 – II R 17/93, BFH/NV 1996, 458.

13 BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654 = FR 2004, 891 m. Anm. *Kanzler*; v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762 = FR 2006, 1087.

14 BFH v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 437 = FR 1993, 500 – gesicherte Rückgriffsmöglichkeit gegen Subunternehmer; v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249 = FR 1998, 520 – drohende Verluste aus Rückkaufverpflichtungen, aber keine Kompensation mit Gewinnen aus diesen Geschäften; v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420 = FR 2002, 516 m. Anm. *Kempermann* – Rückgriffsansprüche bei der Bewertung einer Rückstellung.

15

16

Mit § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. c („mit der Erfüllung voraussichtlich verbundene künftige Vorteile“; Kompensation, s. Rn. 158) besteht nunmehr eine weiter gehende ausdrückliche Regelung, die keinen unmittelbaren Zusammenhang zw. künftigem Vorteil und drohender Inanspruchnahme mehr verlangt. Die bisherige Rspr. ist dadurch überholt.¹ Die Auffassung des BFH² zu Drohverlustrückstellungen (§ 5 Rn. 117, 138 f.) ist generell für die Beurteilung v. geschäftswertbildenden Faktoren³ und Drittbeziehungen richtungweisend. Es ist hiernach nicht vorauszusetzen, dass der gegenläufig wertrelevante Faktor ein aktivierbares WG ist, so zB im Falle der Ansehenssicherung aufgrund eines Überbestandes v. Ausbildungsverhältnissen.⁴ Allerdings dürfen geschäftswertbildende Faktoren – auch Verbundvorteile aufgrund v. Beteiligungen – grds. nicht einbezogen werden. Das Problem stellt sich auch iZ mit der niedrigen oder mangelnden Verzinslichkeit v. Forderungen (Rn. 139 ff.)⁵ oder mit bewusst in Kauf genommenen Verlusten bei Anschaffung oder Herstellung („Verlustprodukte“; Rn. 96).

- 17 **III. Vorsichtsprinzip.** Das Vorsichtsprinzip (§ 5 Rn. 44 ff.) gebietet eine „**vernünftige kfm. Beurteilung**“ (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Es ist ein revisionsrechtl. überprüfbare Rechtsprinzip⁶ und konkretisiert den **Realisationsgrundsatz** (Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne) und das **Imparitätsprinzip** (in der Zukunft eintretende quantifizierbare Verluste werden antizipiert; § 5 Rn. 48) mittels Bewertung insbes. durch Abschreibung auf den niedrigeren TW. Im Bewertungsprozess ist den Faktoren ein größeres Gewicht beizulegen, die geeignet sind, den Wertansatz v. Vermögenspositionen zu ermäßigen und vor allem v. Schuldposten zu erhöhen. Der Kfm. „muss sich im Zweifelsfall ärmer machen, als er tatsächlich ist“.⁷ Allerdings sind Schätzungen, die auf bloßen pessimistischen Prognosen beruhen, unbedeutlich.⁸ Auch bes. günstig erworbene WG sind höchstens mit den AK oder HK zu bewerten. AfA (§ 7) sind ungeachtet eingetretener Wertsteigerungen abzuziehen. Der Grundsatz der Bilanzwahrheit und die handelsrechtl. Bewertungsfreiheiten treten zurück.
- 18 **IV. Bilanzen- und Wertzusammenhang; Bewertungsstetigkeit.** Die **Bewertungsidentität** wird handelsrechtl. durch § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB gefordert. Die WG müssen kontinuierlich bewertet werden (Wertzusammenhang). Die Wertansätze in der Schlussbilanz des Wj. müssen im folgenden Wj. in der Eröffnungsbilanz übernommen werden. Änderungen der Wertentwicklung können sich etwa durch AfA, TW-Ansatz oder Wertaufholung ergeben (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4, § 7). Die zu Fehlern im Bilanzansatz entwickelte Lehre v. **formellen Bilanzenzusammenhang** (§ 4 Rn. 112 ff.) mit den Folgen der sog. Zweiseitigkeit der Bilanz und des automatischen Fehlerausgleichs gilt auch für die Bewertung.
- 19 **Der Grundsatz der materiellen Bilanzkontinuität (Bewertungsstetigkeit)** soll die Vergleichbarkeit der aufeinanderfolgenden Jahresabschlüsse gewährleisten. Dies fordern die steuerrechtl. maßgebenden (§ 5 Abs. 1 S. 1) GoB (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) und das steuerrechtl. Willkürverbot. Jede Bilanz hat mangels Vorliegen „begründeter Ausnahmefälle“ (§ 252 Abs. 2 HGB; Beispiele: Änderung der Rspr., der tatsächlichen Umstände, neue Einschätzung v. Risiken, Bewertungswahlrecht oder Bewertungsfreiheit⁹ werden den erstmalig beansprucht, Verbesserung der Bewertungsmethode, Anpassung an Außenprüfung, Sanierungsmaßnahmen) v. gleichbleibenden Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen auszugehen. Die streng zu handhabenden Ausnahmen müssen durch die GoB (zB das ohnehin vorrangige Vorsichtsprinzip) geboten oder erlaubt sein. Die Bewertungswahlrechte sind grds. gleichbleibend in Anspr. zu nehmen. Ergebnisverlagerungen durch einen willkürlichen Wechsel der Bewertungsmethode (etwa Ermessensentscheidungen bei Bemessung der AK/HK, Vereinfachungsverfahren – zB Lifo, § 256 HGB, Durchschnitts-/Festwertmethode, Bemessung v. Garantie- und Pensionsrückstellungen) und der Methode der planmäßigen Abschreibungen sowie, was str. ist, der erhöhten AfA und der Sonder-AfA sollen vermieden werden. **Objekte der Bewertungsstetigkeit** sind die vorhandenen und die zusätzlich/ersatzweise angeschafften/hergestellten art- und funktionsgleichen WG; nach aA¹⁰ steht wegen des Grundsatzes der Einzelbewertung für jedes WG die Wahl der Bewertungsmethode offen.

1 Vgl. BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl. II 2014, 302 = FR 2014, 236 m. Anm. *Prinz*.

2 BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 = FR 1997, 678 m. Anm. *Groh*.

3 BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681 = FR 1999, 1064 m. Anm. *Weber-Grellet* – Verlustprodukte.

4 BFH v. 3.2.1993 – I R 37/91, BStBl. II 1993, 441.

5 BFH v. 30.11.1988 – I R 114/84, BStBl. II 1990, 117 = FR 1989, 167; v. 24.1.1990 – I R 157/85, I R 145/86, BStBl. II 1990, 639 – ArbN-Darlehen.

6 BFH v. 27.3.1996 – I R 3/95, BStBl. II 1996, 470 = FR 1996, 486.

7 BFH v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 437 = FR 1993, 500.

8 BFH v. 20.8.2003 – I R 49/02, BStBl. II 2003, 941 = FR 2004, 39; v. 13.9.2005 – X B 8/05, BFH/NV 2005, 2167.

9 BFH v. 6.8.1998 – IV R 67/97, BStBl. II 1999, 14; v. 5.12.1996 – IV R 81/95, BFH/NV 1997, 394 – stl. Bewertungswahlrechte.

10 K/S/M, § 6 Rn. A 110 f.; *Hüttemann*, FS Priester, 2007, 301.

V. Stichtagsprinzip. Dieser bilanzrechtl. Grundsatz¹ folgt aus der **inneren Logik der Abschnittsbesteuerung** (§ 2 Abs. 7; § 4 Abs. 1 S. 1; § 5 Abs. 1; s. auch § 242 Abs. 1 HGB). Das WG ist mit seinem Buchwert – ggf. mit seinem niedrigeren TW² – auf den Bilanzstichtag zu bewerten, idR auf den Schluss des Wj. (§ 6 Abs. 1 Nr. 1-3, Abs. 2), auch des Rumpf-Wj. (§ 4a). Bei Einlage und Entnahme³ ist der jeweilige Zeitpunkt des Wertflusses maßgebend. Im Laufe eines Wj. erworbene WG sind auf den Erwerbszeitpunkt zu bewerten;⁴ ihr Wert ist buchmäßig nach den gesetzlichen Vorschriften unter Einbeziehung bis zum jeweils nächsten Bilanzstichtag eingetretener Erhöhung/Minderung der AK/HK⁵ weiterzuentwickeln. Eine Teilwertabschreibung kann nicht auf einen beliebigen Tag zw. zwei Bilanzstichtagen vorgenommen werden.⁶ Maßgebend sind die objektiven Wertverhältnisse am Bilanzstichtag, so wie sie sich im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kfm. darstellen,⁷ auch wenn sie dem StPfl. erst später, aber vor dem Tag der Bilanzierung lediglich bekannt oder erkennbar werden.⁸ Der Wertaufhellungszeitraum wird durch die gesetzliche Frist für die Aufstellung des Jahresabschlusses begrenzt (s. auch § 264 Abs. 1 S. 3 HGB).⁹ **Wertändernde oder wertbegründende Umstände, die erst nach dem Bilanzstichtag eintreten**, beeinflussen als neue Sachverhalte die Bewertung auch dann nicht, wenn diese dem Bilanzierenden bei (auch verspäteter) Aufstellung der Bilanz bekannt waren. ZB ist die in vollem Umfang bestrittene Forderung erst nach Anerkennung durch den Schuldner anzusetzen.¹⁰ Nur sog. **wertaufhellende Tatsachen** sind zu berücksichtigen, welche die am Stichtag bereits vorliegenden Verhältnisse offen legen, ohne sie zu verändern.¹¹ Die oftmals nicht einfache Unterscheidung wird durch § 249 Abs. 1 S. 1 HGB (betr. Drohverlustrückstellungen) bestätigt. Wertverändernd sind hiernach die sich aus einem Arbverh. ergebenden künftigen Verpflichtungen des ArbG¹² sowie die Verpflichtungen aus einem nach dem Stichtag gekündigten oder aufgehobenen Vertrag.¹³ Nach BFH sind Erwartungen in Bezug auf erfahrungsgemäß eintretende Entwicklungen (Entwertung v. Modeartikeln; sicher eintretende Verpflichtungen aus Umsatzprämien) wertaufhellend.¹⁴ S. auch § 5 Rn. 43.

VI. Anlage- und Umlaufvermögen. An diese Rechtsbegriffe knüpfen sich diese **Rechtsfolgen**: Verbot der Aktivierung unentgeltlich erworbener immaterieller WG des AV (§ 5 Abs. 2, § 248 Abs. 2 HGB; immaterielle WG des UV sind mit ihren AK/HK zu aktivieren¹⁵); AfA nur auf AV (§ 6 Abs. 1 Nr. 1, § 7); Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2; unterschiedliche Teilwertvermutungen; Anwendung der §§ 6b, 6c; Berechtigungen nach dem InvZulG, BerlinFG; Zuordnung v. Dauerschulden iSd. § 8 Nr. 1, § 12 Abs. 2 Nr. 1 GewStG.¹⁶ Das Lifo-Verfahren ist anwendbar beim Vorratsvermögen. Für das UV (§ 6 Abs. 1 Nr. 2) gilt handelsrechtl. das strenge Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 4 HGB). Eine begünstigte Veräußerung oder Aufgabe beim gewerblichen Grundstückshandel ist nicht möglich, soweit Grundstücke Handelsware (UV) sind.¹⁷

1 BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BFH/NV 2011, 1585: in Zukunft zu erwartende Preis- und Kostensteigerungen mindern die Leistungsfähigkeit am Bilanzstichtag (noch) nicht; v. 2.7.2014 – I R 46/12, DStR 2014, 1961: stichtagsbezogene Anpassung des Ansammlungszeitraums bei Ansammlungsrückstellungen.

2 BFH v. 5.2.1981 – IV R 87/77, BStBl. II 1981, 432 = FR 1981, 337.

3 BFH v. 1.4.1998 – X R 150/95, BStBl. II 1998, 569 = FR 1998, 738 – Entnahme eines Grundstücks bei nachträglichem Altlastverdacht.

4 BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291.

5 BFH v. 3.12.1970 – IV R 216/67, BStBl. II 1971, 323 – Ermäßigung; v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 – Erhöhung.

6 BFH v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652 = FR 1998, 62.

7 BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 = FR 1998, 652 – Verbindlichkeitsrückstellungen; v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 = FR 2002, 624; v. 19.11.2003 – I R 77/01, FR 2004, 274 m. Anm. Weber-Grellet = DStR 2004, 134 = BFH/NV 2004, 271; zum Bilanzansatz und zu Ausnahmen BFH v. 5.9.2001 – I R 107/00, BStBl. II 2002, 134 = FR 2002, 279 m. Anm. Kanzler.

8 BFH v. 20.9.1995 – X R 46/94, BFH/NV 1996, 393.

9 BFH v. 12.12.2012 – I B 27/12, BFH/NV 2013, 545 mwN.

10 BFH v. 26.4.1989 – I R 147/84, BStBl. II 1991, 213 = FR 1989, 740; v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 = FR 2002, 624 – noch nicht bestandskräftige Klageabweisung; zur Rspr. des BFH *Moxter*, DStR 2008, 460.

11 BFH v. 23.9.1992 – X R 159/90, BStBl. II 1993, 152 = FR 1993, 161; v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 = FR 1998, 652 – Verbindlichkeitsrückstellungen; keine Neuorientierung durch EuGH v. 7.1.2003 – Rs. C-306/99, BB 2003, 355.

12 BFH v. 10.3.1993 – I R 70/91, BStBl. II 1993, 446 = FR 1993, 396.

13 BFH v. 17.11.1987 – VIII R 348/82, BStBl. II 1988, 430 = FR 1988, 223.

14 BFH v. 9.2.1978 – IV R 201/74, BStBl. II 1978, 370.

15 BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BFHIE 178, 434 = FR 1996, 20.

16 BFH v. 20.9.1995 – I R 55/94, BStBl. II 1996, 73 (74) = FR 1996, 109; v. 26.8.1992 – II B 115/92, BFH/NV 1993, 121.

17 BFH v. 23.1.2003 – IV R 75/00, BStBl. II 2003, 467 = FR 2003, 579.

- 22 **Definition des Anlagevermögens/Umlaufvermögens.**¹ AV sind WG, die dem Betrieb dauernd zu dienen bestimmt sind (§ 247 Abs. 2, § 266 Abs. 2 HGB – „Aktivseite A. AV ... B. Umlaufvermögen“). UV sind demgegenüber die zum Verbrauch oder sofortigen Verkauf bestimmten WG. Es entscheidet der zum Bilanzstichtag gegebene Zweck, nicht die Beschaffenheit des WG. Ist die Zweckbestimmung nicht eindeutig feststellbar, kann die Bilanzierung Anhaltspunkt für die Zuordnung zum AV sein. Die grds. subj. Zweckbestimmung muss jedoch anhand objektiver Merkmale – insbes. der Art. des WG, der Art., Dauer und Häufigkeit der tatsächlichen Verwendung im Betrieb, der Art. des Unternehmens, uU auch der Art. der Bilanzierung – nachvollziehbar sein.² Die Zeitkomponente („dauernd“) darf nicht als reiner Zeitbegriff iSv. „immer“ oder „für alle Zeiten“ verstanden werden.³ Mit dem Tatbestandsmerkmal des „dauernden Dienens“ wird lediglich die Art des Einsatzes im konkreten Geschäftsbetrieb umschrieben; unerheblich ist deshalb die tatsächliche Dauer der Verwendung im Betrieb.⁴ Die Absicht eines späteren Verkaufs vor Ablauf der technischen Nutzungsdauer schließt die Zuordnung zum AV nicht aus.⁵ Unerheblich ist, wenn die gesamte organisatorische Einheit kurze Zeit später mit der Absicht ihrer Weiterführung veräußert wird.⁶ Eine längere Verweildauer im BV indiziert widerleglich Anlagevermögen, eine solche unter sechs Monaten UV. Eine **Umwidmung** v. AV in UV⁷ und umgekehrt⁸ ist, sofern äußerlich erkennbar, möglich. Ein WG des Anlagevermögens, dessen Veräußerung beabsichtigt ist, bleibt so lange Anlagevermögen, wie sich seine bisherige Nutzung nicht ändert, auch wenn bereits vorbereitende Maßnahmen zu seiner Veräußerung getroffen worden sind.⁹ Eine auch nur vorübergehende Überführung in das UV eines Händlers ist für das InvZulG schädlich.

Beispiele für Anlagevermögen: Grds. **Grundstücke** für Produktion und Verwaltung sowie das Erbbaurecht als grundstücksgleiches Recht (BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70 = FR 1992, 19); Mineralgewinnungsrechte (BFH v. 28.7.1976 – I R 91/74, BStBl. II 1976, 789; v. 9.6.1993 – I R 8/92, BStBl. II 1994, 44 = FR 1994, 92); Pflanzenanlagen (BFH v. 30.11.1978 – IV R 43/78, BStBl. II 1979, 281); Holz auf dem Stamm (BFH v. 7.5.1987 – IV R 150/84, BStBl. II 1987, 670); der genutzte Bodenschatz (BFH v. 23.6.1977 – IV R 17/73, BStBl. II 1977, 825); Geschäftsausstattung; Beteiligungen, der Geschäftswert als AV des Besitzunternehmens (BFH v. 14.1.1998 – X R 57/93, FR 1998, 560 m. Anm. *Weber-Grellet* = DStR 1998, 887); Anteile – auch eigene – an einer KapGes. (BFH v. 6.12.1995 – I R 51/95, BStBl. II 1998, 781 = FR 1996, 291); uU Wertpapiere (BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372 Tz. 16); **bewegliches Anlagevermögen**, vor allem nicht zur (Weiter-)Veräußerung bestimmte **Maschinen** und andere Produktionsanlagen (BFH v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388 = FR 1998, 17); Prototyp einer Maschine (BFH v. 28.5.1998 – X R 80/94, BFH/NV 1999, 359); maschinengebundene – auch kurzlebige – Werkzeuge unabhängig davon, ob der StPfl. sie in eine Festwertbildung einbezogen hat; es sei denn, sie wären nur zur Durchführung eines einzigen Auftrags angeschafft worden (BFH v. 28.10.1977 – III R 72/75, BStBl. II 1978, 115; v. 6.10.1995 – III R 101/93, BStBl. II 1996, 166 = FR 1996, 175); Leergut v. Brauereien (H 6.1 EStH 2010) oder eines Brunnenbetriebs (Hess. FG v. 23.3.2011 – 4 K 1065/07, EFG 2011, 1510); an Selbstfahrer vermietete Buy-back-Fahrzeuge (BFH v. 30.7.1982 – VI R 67/79, BStBl. II 1982, 744 = FR 1982, 574); Filme, die zur lizenzimäßig zeitlich und örtlich begrenzten Überlassung bestimmt sind (BMF v. 23.2.2001, BStBl. I 2001, 175 Tz. 20); **Formen** (BFH v. 2.12.1987 – X R 19/81, BStBl. II 1988, 502), das dem Leasinggeber gehörende **Leasinggut** (BFH v. 5.2.1987 – IV R 105/84, BStBl. II 1987, 448 = FR 1987, 289); Vorführ- und Dienstwagen (H 6.1 EStH); Musterhäuser (BFH v. 31.3.1977 – V R 44/73, BStBl. II 1977, 684; H 6.1 EStH); Ausstellungsstücke, Prototypen (BFH v. 22.5.1979 – III R 129/74, BStBl. II 1979, 634; v. 15.6.1983 – I R 113/79, BStBl. II 1984, 17 = FR 1983, 593) bis zur Umwidmung für den Verkauf (BFH v. 26.3.1993 – III B 98/91, BFH/NV 1994, 739 – Grundstückshandel); ungeachtet eines betriebstypischen Schwunds das zum Eloxieren verwendete Elektrolyt (BFH v. 11.4.1986 – III R 128/80, BStBl. II 1986, 551); mehrfach verwendete Lithographien im Druckereigewerbe (BFH v. 15.3.1991 – III R 57/86, BStBl. II 1991, 682 = FR 1991, 560); Legehennen sind Anlagevermögen, Fleischhennen UV (BFH v. 30.4.1985 – VIII R 268/81, BFH/NV 1985, 36).

Beispiele für Umlaufvermögen: Vorratsvermögen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a, § 5 Abs. 5 S. 2 Nr. 1) wie **Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe**; unfertige Erzeugnisse und Leistungen, Kassenbestände; (auch notleidende) Forderungen aufgrund v. Lieferungen und Leistungen (BFH v. 23.11.1967 – IV 123/63, BStBl. II 1968, 176); Kreditforderungen der Kreditinstitute (BFH v. 24.1.1990 – I R 157/85, I R 145/86, BStBl. II 1990, 639); die zum Verkauf bestimmten Grundstücke eines

1 BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 = FR 1996, 20; v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BStBl. II 2010, 799.

2 BFH v. 2.2.1990 – III R 165/85, BStBl. II 1990, 706 = FR 1990, 509 – Bedeutung v. Beweisanzeichen; v. 26.3.1993 – III B 98/91, BFH/NV 1994, 739.

3 BFH v. 5.2.1987 – IV R 105/84, BStBl. II 1987, 448 = FR 1987, 289.

4 BFH v. 17.11.1981 – VIII R 86/78, BStBl. II 1982, 344 = FR 1982, 201.

5 BFH v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267.

6 BFH v. 10.8.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58 = FR 2006, 131 m. Anm. *Kanzler*.

7 BFH v. 7.3.1996 – IV R 2/92, BStBl. II 1996, 369 (374) = FR 1996, 525 – gewerblicher Grundstückshandel; v. 5.2.1987 – IV R 105/84, BStBl. II 1987, 448 = FR 1987, 289 – Leasing; BMF v. 13.7.1992, DStR 1992, 1060 – Wertpapiere; zum für LuF genutzten Grundstück BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 = FR 2001, 1169.

8 BFH v. 3.9.1959 – IV 119/58 U, BStBl. III 1959, 423; v. 5.2.1987 – IV R 105/84, BStBl. II 1987, 448 = FR 1987, 289; v. 7.8.1990 – VIII R 423/83, BStBl. II 1991, 23 = FR 1990, 755 mwN; v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 = FR 2001, 1169.

9 R 6.1 Abs. 1 S. 7, 8 EStR.

gewerblichen Grundstückshändlers (BFH v. 30.11.1977 – I R 115/74, BStBl. II 1978, 193; v. 23.10.1987 – III R 275/83, BStBl. II 1988, 293 = FR 1988, 253; v. 18.4.1991 – IV R 6/90, BStBl. II 1991, 584 = FR 1991, 572; v. 25.1.1995 – X R 76–77/92, BStBl. II 1995, 388; v. 26.7.1995 – X R 60/93, BFH/NV 1996, 202; v. 12.9.1995 – X B 83/95, BFH/NV 1996, 206; v. 26.7.2006 – X R 41/04, BFH/NV 2007, 21; anders u.U bei vermieteten Grundstücken, BFH v. 7.3.1996 – IV R 2/92, BStBl. II 1996, 369 = FR 1996, 525; FG Nds. v. 19.1.2000 – 2 K 699/97, EFG 2000, 615), auch wenn sich die Veräußerung verzögert (BFH v. 7.8.1990 – VIII R 423/83, BFHE 162, 117 = FR 1990, 755); v. einer Bank zur Weiterveräußerung ersteigerte Grundstücke (BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336 = FR 1995, 272 = FR 1995, 410 m. Anm. *Groß*); zur Veräußerung bestimmte Filme (BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 = FR 1996, 20; H 6.1 EStH: echte Auftragsproduktionen); auftragsgebundene Gussformen (BFH v. 13.1.1972 – V R 47/71, BStBl. II 1972, 744); Schriftmetalle einer Druckerei als „Rohstoffe“ (BFH v. 2.12.1987 – X R 19/81, BStBl. II 1988, 502); Chrombäder (BFH v. 31.1.1991 – IV R 31/90, BStBl. II 1991, 627 = FR 1991, 526); „Umlaufmetallstock“ (BFH v. 26.8.1960 – I D 1/59 U, BStBl. III 1961, 31; BMF v. 2.6.1989, DB 1989, 1377); im Wege des Mietkaufs vermietete Fernseher (BFH v. 2.2.1990 – III R 165/85, BStBl. II 1990, 706 = FR 1990, 509); Kfz., die vermietet werden, um den Kaufentschluss der Kunden zu fördern (BFH v. 30.4.1998 – III R 29/93, BFH/NV 1998, 1372); Ärztemuster (BFH v. 20.10.1976 – I R 112/75, BStBl. II 1977, 278); Bausparvollsverträge (BFH v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14 = FR 1986, 624); Werkzeuge, Formen, Klischees, die nur zur Durchführung eines einzigen Auftrags angeschafft werden (BFH v. 28.10.1977 – III R 72/75, BStBl. II 1978, 115; v. 6.10.1995 – III R 101/93, BStBl. II 1996, 166 = FR 1996, 175); Mastvieh (BFH v. 8.8.1991 – IV R 56/90, BStBl. II 1993, 272 = FR 1992, 415 m. Anm. *Söffing*); Zuchttiere (BFH v. 15.11.1984 – IV R 131/83, BStBl. II 1985, 156; v. 5.12.1996 – IV R 81/95, BFH/NV 1997, 394); Feldinventar und Ernte auf dem Halm (BFH v. 30.1.1986 – IV R 130/84, BStBl. II 1986, 399 = FR 1986, 599).

Einstweilen frei.

23

VII. Wahlrechte. Handelsrecht. Bewertungswahlrechte wirken wegen des maßgeblichen Handelsbilanzansatzes grds. auch auf den Wertansatz in der Steuerbilanz.¹ Sie führen steuerrechtl. zum Ansatz des höchsten nach Handels- und Steuerrecht zulässigen Werts, soweit nicht auch nach Steuerrecht ein inhaltsgleiches Bilanzierungswahlrecht besteht. Die Ausübung des steuerrechtl. Wahlrechts wird gem. § 5 Abs. 1 S. 1 HS 2 nicht durch die GoB beschränkt und kann deshalb unabhängig davon zu anderen Bewertungsansätzen in der StB führen.² Ausf. § 5 Rn. 2.

24

C. Bewertungsmaßstäbe

I. Grundlagen. 1. Der steuerliche Wertansatz. § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 stellt klar, dass der stl. Wertansatz eines WG aus den AK/HK „oder dem an deren Stelle tretenden Wert“ besteht. Im Falle abnutzbarer WG sind die AfA nach § 7,³ erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen abzuziehen. Bei bei abnutzbaren und nicht abnutzbaren WG werden die AK/HK zudem durch andere Abzugsbeträge – zB nach § 6b oder R 6.6 EStR (RfE) – gemindert. An die Stelle der AK/HK tretende Werte sind der Einlagewert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5), der Wert anlässlich der Betriebseröffnung (§ 6 Abs. 1 Nr. 6) oder die aufgrund einer Einführung nach dem UmwStG oder einer Neubewertung anzusetzenden Werte. Die jeweilige **Bewertungsobergrenze** ist insbes. für die Wertaufholung v. Bedeutung. Die AK/HK können gemindert sein insbes. durch den Ansatz eines niedrigeren TW (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 2).

25

2. Normative Vorgaben des Handelsrechts. Der für alle Einkunftsarten maßgebende (Rn. 4) Begriff der AK/HK wird im EStG nicht definiert. Er ergibt sich deshalb aus § 255 HGB (AK/HK).⁴ AK sind danach die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB). HK sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (§ 255 Abs. 2 S. 1).

26

3. Funktion und Umfang der Anschaffungs-/Herstellungskosten. Speicherung v. Aufwand. Anschaffung und Herstellung sind Vorgänge der Vermögensumschichtung.⁵ Die bei Anschaffung/Herstellung tat-

27

1 BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 Tz. 5 ff., mit Beispielen zu Fremdkapitalzinsen, Bewertungsvereinfachungsverfahren und Einbeziehungswahlrechten.

2 BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176 = FR 1994, 118; zu Aktivierungs- und Passivierungsgeboten, Aktivierungsgeboten und -verboten und Aktivierungs- und Passivierungswahlrechten BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 Tz. 3ff.

3 Ohne Möglichkeit einer Nachholung v. AfA bei nicht bilanzierten WG des BV; BFH v. 24.10.2001 – X R 153/97, BStBl. II 2002, 75 = FR 2002, 209 m. Anm. *Weber-Grellet*; dies gilt wg. des Grundsatzes der Totalgewinnungleichheit auch bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3; BFH v. 22.6.2010 – VIII R 3/08, BStBl. II 2010, 1035.

4 BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566 Rn. 10 = FR 2010, 425; v. 11.7.2017 – IX R 36/15, DStR 2017, 2098 Rn. 36.

5 BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176 = FR 1994, 118.

sächlich angefallenen betrieblich veranlassten Aufwendungen („pagatorische“ Kosten iSd. Ansätze in der GuV (nicht: kalkulatorische Kosten im betriebswirtschaftlichen Sinne wie Verzinsung des EK, Unternehmerlohn¹) werden zwecks periodengerechter Verteilung zunächst erfolgsneutral gespeichert angesammelt.² Das Vorsichtsprinzip gebietet, den betr. Aufwand erst wirksam werden zu lassen, wenn das hergestellte WG verwendet wird. Die WG müssen mit den tatsächlichen vollen Kosten, die ihrer Art nach AK/HK sind (zB die in § 255 Abs. 2 S. 3 HGB genannten Gemeinkosten), nicht lediglich mit Teilen derselben angesetzt werden. Die Begriffe AK/HK setzen grds. auf den Erwerbs-/Herstellungs vorgang bezogen zweckgerichtet (finale) Aufwendungen voraus.³ AK/HK können aber auch **nachträgliche** sein (Rn. 41). Sie können auch **vergeblich** aufgewandt sein (Rn. 82 f.). Zu den betrieblichen AK zählen nur (zumeist variable) **Einzelkosten**; demgegenüber können in die HK auch **Gemeinkosten** eingehen.

- 28 Maßgebend sind grds. die nach subj. Einschätzung des StPfl. **individuellen AK/HK**. Die Grundsätze des sog. Fremdvergleichs bei Verträgen zw. nahen Angehörigen rechtfertigen es nicht, an Stelle der im Vertrag tatsächlich vereinbarten Leistung der Besteuerung eine höhere Gegenleistung deswegen zugrunde zu legen, weil eine solche unter fremden Dritten gefordert (und erbracht) worden wäre. Hält ein solcher Vertrag dem Fremdvergleich nicht stand, ist er der Privatsphäre zuzuordnen und insgesamt stl. nicht anzuerkennen.⁴ Die Aufwendungen müssen nicht werterhöht sein.⁵ Beispiele: Es wird ein überhöhter Preis ge zahlt; eine Nachbesserung mangelhafter Leistungen kann wegen Insolvenz des Schuldners v. diesem nicht mehr erreicht werden; der StPfl. tätigt überflüssige Aufwendungen, verausgabt sog. Schnellbaukosten.⁶ Auch die Schlechtleistung ist eine der Herstellung zuzurechnende tatsächlich erbrachte Leistung.⁷ Die AK/HK werden – ungeachtet einer Abschreibung auf den niedrigeren TW – nicht dadurch berührt, dass ein WG zu einem Preis, der die dem Unternehmen entstandenen Aufwendungen nicht deckt, nicht abgesetzt werden kann. Zu den unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG fallenden Kfz.-Aufwendungen gehört vor allem die AfA nach § 7 Abs. 1; in Höhe des als unangemessen anzusehenden Teils der AfA erfolgt eine gewinnerhöhende Zurechnung außerhalb der Bilanz.⁸
- 29 **4. Additive/retrograde Wertermittlung. Die AK/HK sind grds. additiv zu ermitteln**, dh. durch Zusammenrechnung der einzelnen belegten, bei der Anschaffung oder Produktion anfallenden Kosten für Güter und Dienstleistungen. Im Einzelfall ist die **retrograde Methode** – Rückrechnung v. voraussichtlichen Verkaufspreis unter Herausrechnung der noch anfallenden Vertriebs- und Lagerkosten und des Unternehmerge winns⁹ – statthaft;¹⁰ beide Methoden müssen zu demselben Ergebnis führen.¹¹ Beim UV kann die Ermittlung des effektiven Wareneinstandspreises insbes. bei großen Warenlagern technisch schwierig sein; daher dürfen die AK und die Anschaffungsnebenkosten (der effektive Einstandspreis) retrograd (ausgezeichneter Verkaufspreis ./ Rohgewinn) bzw. mittelbar durch Rückrechnung anhand der kalkulierten Handelsspanne (Rohgewinnabschlagssatz) aus dem individuellen Verkaufspreis geschätzt werden.¹² Bei am Bilanzstichtag herabgesetzten Preisen darf nicht v. der ursprünglich kalkulierten Handelsspanne, sondern nur v. dem verbleibenden Verkaufsabschlag ausgegangen werden.¹³ Bei Massenfertigungen werden dem einzelnen WG Durchschnittsbeträge zugerechnet. Bei der retrograden Ermittlung des TW des WG dürfen nach dem Bilanzstichtag entstehende Selbstkosten nur insoweit berücksichtigt werden, als auch ein gedachter Erwerber sie berechtigterweise geltend machen könnte.¹⁴

1 BFH v. 30.6.1955 – IV 695/54 U, BStBl. III 1955, 238 – Zinsen für EK; v. 10.5.1995 – IX R 73/91, BStBl. II 1995, 713 = FR 1995, 699 m. Anm. *Drenseck* – Wert der eigenen Arbeitsleistung; H 6.3 „kalkulatorische Kosten“ EStH.

2 BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 (833).

3 BFH v. 22.8.1966 – GrS 2/66, BStBl. III 1966, 672; v. 7.3.1989 – IX R 300/87, BStBl. II 1989, 768 = FR 1989, 620.

4 BFH v. 31.5.2001 – IX R 78/98, BStBl. II 2001, 756.

5 BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830, betr. HK.

6 BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830.

7 BFH v. 3.12.1990 – IX B 136/89, BFH/NV 1991, 316 mwN.

8 BFH v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853; v. 29.4.2014 – VIII R 20/12, BStBl. II 2014, 679 = FR 2014, 815: unangemessener Fahrzeugaufwand eines Freiberuflers.

9 BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35 = FR 1984, 228: vorgängige Herabsetzung der Verkaufspreise; v. 25.7.2000 – VIII R 35/97, FR 2001, 142 m. Anm. *Weber-Grellet* = BFH/NV 2001, 240 mwN: zur Teilwertermittlung; v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298 = FR 2006, 227: für unfertige Erzeugnisse und Leistungen; s. auch *BeBiKo*⁹, § 255 Rn. 211.

10 BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298 = FR 2006, 227.

11 BFH v. 20.7.1973 – III R 100–101/72, BStBl. II 1973, 794; aber BFH v. 29.4.1970 – III 217/63, BStBl. II 1970, 614 – Erzeugnisse gewerblicher Urproduktion (Erdölförderung).

12 BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35 = FR 1984, 228, dort auch zu den Einschränkungen.

13 BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35 = FR 1984, 228.

14 BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336 = FR 1995, 272 = FR 1995, 410 m. Anm. *Groh*.

5. Zuschüsse.¹ Zuschüsse aus öffentlichen oder privaten Mitteln können die AK/HK mindern. Allgemein zur – auch nachträglichen – Minderung der AK s. Rn. 46 f. Ein Zuschuss ist ein Vermögensvorteil, den ein Zuschussgeber zur Förderung eines – zumindest auch – in seinem Interesse liegenden Zwecks dem Zuschussempfänger zuwendet. Fehlt ein Eigeninteresse des Leistenden, liegt kein Zuschuss vor. IdR ist ein Zuschuss auch nicht anzunehmen, wenn ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Leistung des Zuschussempfängers gegeben ist;² dies etwa, wenn mit der Gewährung des Zuschusses Vereinbarungen getroffen werden, die mit der Gebrauchsüberlassung des Grundstücks in unmittelbarem rechl. und wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, zB eine Mietzinsbindung oder Belegungsrechte;³ ferner bei Geld- oder Bauleistungen des Mieters zur Erstellung eines Gebäudes.⁴ Es kommt dann, sofern es sich um eine „Einnahme für eine bestimmte Zeit“ nach dem Abschlussstichtag (§ 5 Abs. 5 Nr. 2; § 5 Rn. 85) handelt, die Bildung eines RAP in Betracht.⁵ Stfreie Zuschüsse (§ 3 Nr. 71) sind nach § 3c nicht aufwandswirksam. Investitionszulagen mindern nicht die AK/HK (§ 13 InvZulG).⁶ Öffentliche Investitionszuschüsse⁷ (mit der Zweckbestimmung, sie zur Anschaffung oder Herstellung v. WG des Anlagevermögens zu verwenden; Ge- gensatz: erfolgswirksame, stets als BE zu erfassende Betriebskostenzuschüsse⁸) unterliegen einer rechl. gesicherten Zweckbindung. Sie sind, da keine Schenkung, BE. Die bilanzrechl. Behandlung der Zuschüsse ist str.⁹ **entweder** Minderung der ursprünglichen/nachträglichen AK/HK;¹⁰ Grund: AK-Prinzip der §§ 253 Abs. 1, § 255 Abs. 1 S. 3, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 2 HGB¹¹ **oder** Wahlrecht¹² zw. sofortiger Gewinnerhöhung bei Ansatz der ungeminderten AK/HK und gewinnneutraler Behandlung bei Ansatz der geminderten AK/HK.¹³ Die divergierende Rspr. wirkt sich im Regelfall nicht aus, weil Minderung der AK/HK gewählt wird. Zur Behandlung v. Zuschüssen bei den Einkünften aus VuV s. § 21 Rn. 48 „Zuschüsse“. Geld- oder Bauleistungen des Mieters zur Erstellung des Gebäudes sind keine Zuschüsse, sondern zusätzliches Nutzungsentgelt.¹⁴ Zuschüsse an den Eigentümer zum Ausgleich für Belegungs- und Mietminderung sind Einnahmen.¹⁵ Besonderes gilt die für Bilanzierung v. Zuschüssen zu den HK v. Werkzeugen des Anlagevermögens.¹⁶

II. Anschaffungskosten. 1. Anschaffungsvorgang. § 6 enthält keine Definition des Rechtsbegriffs der „Anschaffung“. Er bedeutet allg. (Rn. 4): Aufgrund eines entgeltlichen,¹⁷ auch unterentgeltlichen („Freund-

1 R 6.5 Abs. 1 EStH; zur ertragstl. Behandlung iÜ BFH v. 14.2.1995 – IX R 5/92, BStBl. II 1995, 380 = FR 1995, 516 – Vorauszahlung auf den Zuschuss.

2 BFH v. 22.4.2008 – X B 125/07, BFH/NV 2008, 1155; R 6.5 EStR 2008.

3 BFH v. 26.3.1991 – IX R 104/86, BStBl. II 1992, 999 = FR 1991, 498 m. Anm. Drenseck.

4 BFH v. 28.10.1980 – VIII R 34/76, BStBl. II 1981, 161 = FR 1981, 123; R 21.5 Abs. 3 EStR – Mieterzuschüsse.

5 BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552 = FR 1984, 453 – Ausbildungszuschuss; BMF v. 7.1.1994, BStBl. I 1994, 17 – EG-Rapszuschuss; v. 11.7.1995, DB 1995, 1637 – verlorene Zuschüsse bei Bierlieferungsverträgen; v. 15.3.1995, BStBl. I 1995, 183 – zur Voraussetzung der „bestimmten Zeit“.

6 OFD Ffm. v. 3.8.2000, StEK InvZulG 1999 Nr. 34.

7 Beispiele aus der Rspr.: BFH v. 26.3.1991 – IX R 104/86, BStBl. II 1992, 999 = FR 1991, 498 m. Anm. Drenseck – Zuschüsse nach § 43 Abs. 3 S. 2 StBauFG für Denkmalpflege; v. 21.6.1990 – IV B 100/89, BStBl. II 1990, 980 = FR 1990, 677 – Fördermittel nach dem Landesmodernisierungsprogramm; v. 26.11.1996 – VIII R 58/93, BStBl. II 1997, 390 = FR 1997, 218 – Fördermittel nach § 10 KHG; v. 27.4.2000 – I R 12/98, BFH/NV 2000, 1365 – Wasserversorgung des neu erschlossenen Gewerbegebiets einer Gemeinde.

8 BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552 = FR 1984, 453 – Zuschuss für die Bereitstellung eines Arbeitsplatzes; v. 17.9.1987 – III R 225/83, BStBl. II 1988, 324 = FR 1988, 170 – öffentl. Zuschüsse zur Liquiditätstärkung (§ 44 StBauFG); v. 23.9.1992 – IX B 134/91, BFH/NV 1993, 171 – Eingliederungshilfe nach §§ 39 f. BSHG.

9 Zusammenfassend BFH v. 5.6.2003 – IV R 56/01, BStBl. II 2003, 801 = FR 2003, 1128 m. Anm. Kanzler.

10 BFH v. 23.3.1995 – IV R 58/94, BStBl. II 1995, 702 = FR 1995, 698 – öffentl. Zuschuss zum Bau einer Tiefgarage, kein RAP; ebenso zu VuV der IX. Senat des BFH v. 26.3.1991 – IX R 104/86, BStBl. II 1992, 999 = FR 1991, 498 m. Anm. Drenseck; zum Meinungsstand VIII. Senat BFH v. 26.11.1996 – VIII R 58/93, BStBl. II 1997, 390 = FR 1997, 218 – öffentl. Fördermittel nach dem KHG; BFH v. 11.9.2013 – IV R 57/10, BFH/NV 2014, 316: zu Aufforungsprämiern für einen Landwirt.

11 BFH v. 23.3.1995 – IV R 58/94, BStBl. II 1995, 702 = FR 1995, 698.

12 BFH v. 24.4.2000 – I R 12/98, BFH/NV 2000, 1365 mwN; zur Rechtsgrundlage BFH v. 5.6.2003 – IV R 56/01, BStBl. II 2003, 801 = FR 2003, 1128 m. Anm. Kanzler; v. 11.6.2010 – IV S 1/10, BFH/NV 2010, 1851 mwN; zum Bilanzierungswahlrecht bei öffentlichen Investitionszuschüssen BFH v. 11.6.2010 – IV S 1/10, BFH/NV 2010, 1851; R. 6.5 EStR.

13 BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488 = FR 1992, 474; zum Zeitpunkt der AK-Minderung BFH v. 29.11.2007 – IV R 81/05, BStBl. II 2008, 561 = FR 2008, 916 m. Anm. Kanzler.

14 BFH v. 28.10.1980 – VIII R 34/76, BStBl. II 1981, 161 = FR 1981, 123; R 21.5 Abs. 2 EStR.

15 BFH v. 14.10.2003 – IX R 60/02, FR 2004, 273 = BFH/NV 2004, 135.

16 S. im Einzelnen BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655 = FR 2001, 534 m. Anm. Weber-Grellet: Sofern der Zuschuss zu einer Verkaufspreisminderung der bestellten Waren führt, ist seine erfolgswirksame Erfassung durch eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten auszugleichen.

17 BFH v. 8.6.1994 – X R 51/91, BStBl. II 1994, 779 = FR 1994, 717; v. 16.5.2001 – X R 14/97, BStBl. II 2001, 578.