

Verpflichtung zur Bereitstellung für eine bestimmte Zeit zur Sicherstellung der Lieferungsbereitschaft ist: IdW/HFA 2/1996, WPg. 1996, 709; FÖRSCHLE/SCHEFFELS, DB 1993, 2393.

Wertsicherungsklausel: Die Ratenerhöhung für eine Kaufpreiszahlung aufgrund einer Wertsicherungsklausel zählt nicht zu den Geldbeschaffungskosten“ (s. Anm. 1965 ff. und VG Berlin v. 25.6.1964, EFG 1965, 56, rkr.).

Wettbewerbsverbot: Streitig ist, ob es sich

- bei dem Recht, von einem Dritten die Unterlassung von Wettbewerb zu verlangen, für den Berechtigten um ein immat. WG oder um einen Fall eines aktiven RAP bzw.
- bei der Verpflichtung zum Wettbewerbsverzicht für den Dritten (Verpflichteter) um eine selbständig bewertungsfähige Last oder um einen Fall eines passiven RAP

handelt (s. im Einzelnen Anm. 1580 ff.). Entscheidend ist vielfach, ob sich Zeitbestimmtheit (Anm. 1926, 1926a, 1936) feststellen lässt: Für die zeitlich befristete Verpflichtung zur Unterlassung des Wettbewerbs (hier eines Handelsvertreters) ist ein passiver RAP zu bilden, der entsprechend der Dauer des Wettbewerbsverbots aufzulösen ist (BFH v. 29.10.1969 – IV 175/65; BStBl. II 1970, 315). Für eine Entschädigung, durch die eine zeitlich unbefristete Verpflichtung, keinen Wettbewerb zu bereiten, abgegolten wird, kann der Empfänger jedoch keinen passiven RAP bilden (BFH v. 26.5.1965 – I 84/63 U, BStBl. III 1965, 480), es sei denn, der Zeitraum lässt sich nach eindeutigen Maßstäben berechnen (s. Anm. 1926a).

Wirtschafterschwernis-Entschädigungen: Ein passiver RAP zur Verteilung von Entschädigungen wegen Wirtschafterschwernis eines Landwirts ist nicht zu bilden; eine abweichende Regelung kann jedoch als Billigkeitsmaßnahme verstanden werden (BFH v. 29.11.1990 – IV R 131/89, BStBl. II 1992, 715). Nach Auffassung des BFH gibt es keinen Grundsatz, demzufolge im Interesse einer periodengerechten Gewinnermittlung Einnahmen (nur) deshalb in künftige Wj. zu verlagern sind, weil sie der Deckung von Kosten (Ausgaben) dienen, die in diesen Jahren anfallen.

Wirtschaftsgut: WG-Eigenschaft ist nicht Voraussetzung für RAP, s. Anm. 1929 und 1938.

Zeitbestimmtheit: zum Erfordernis „bestimmte Zeit“ s. Anm. 1926, 1926a.

Zeitschriftenhandel: Abgrenzung von Provisionen für Abonnentenverträge s. „Provisionsaufwendungen“.

Zinsen, die im Voraus für einen bestimmten, nach dem Bilanzstichtag endenden Zeitraum der Kapitalüberlassung geleistet werden, sind

- beim Empfänger passiv,
- beim Zahlenden aktiv

abzugrenzen.

Bis zum Stichtag aufgelaufene, noch nicht fällige Zinsen (auch Stückzinsen) sind jedoch nicht als RAP, sondern als *sonstige Forderung/Verbindlichkeit* zu behandeln. Der Zinsanspruch entsteht als Vergütung für die Kapitalüberlassung fortlaufend (BMWF v. 26.11.1971, EDStZ 1972, 10). Auch bei Sparbriefen mit im Voraus festgelegten jährlichen Zuwachsbeträgen kommt eine Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht (FinMin. NRW v. 22.4.1969, ESt.-Kartei zu § 20 EStG A Nr. 31). Wegen fehlender abgrenzbarer Einnahmen ebenso wenig Rechnungs-

abgrenzung bei Pfandbriefen mit steigender Verzinsung (FG Ba.-Württ. v. 4.11.1982, EFG 1983, 275, rkr.).

Zinsbegrenzungsprämien: In einem zu § 10e Abs. 6 ergangenen Urteil zählt der BFH Zinsbegrenzungsprämien – ebenso wie Schuldzinsen und Disagien – zu den laufzeitabhängigen Aufwendungen (BFH v. 24.11.1999 – X R 144/96, BStBl. II 2000, 263). Die bei Abschluss des Darlehensvertrags zu zahlende Prämie sei keine Gebühr, die einmaligen Verwaltungsaufwand bei der Kreditbeschaffung und -gewährung abgilt. Sie sei vielmehr ein Entgelt dafür, dass der Kreditgeber für den Zeitraum der Geltungsdauer der Zinsbegrenzungvereinbarung nur den vereinbarten Höchstzins fordert, auch wenn der geltende Marktzins diesen übersteigt. Die Prämie beziehe sich somit auf die Laufzeit der Zinsbegrenzungvereinbarung. Bei bilanzierungspflichtigen Stpfl. kommt damit Rechnungsabgrenzung in Betracht.

Zinsverbilligungszuschüsse, die für bestimmte fremdfinanzierte Investitionen in der Landwirtschaft nach dem Agrarkreditprogramm staatlicherseits gewährt werden, können in Höhe des erhaltenen Einmalbetrags in einen passiven RAP eingestellt werden, der während der Laufzeit des Darlehens gewinnerhöhend aufzulösen ist (BMF v. 11.3.1985, BB 1985, 712).

Zölle, die auf dem Vorratsvermögen des Stpfl. lasten, sind nicht als RAP, sondern uU als Sonderposten gem. Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 anzusetzen; s. Anm. 1978 ff.

Zuschüsse (Zuwendungen; s. ausführlich Anm. 1603–1630), die zur Erreichung eines bestimmten Verhaltens in einer bestimmten Zeit dienen, sind abzugrenzen, wenn sie vorausbezahlt werden (HOFBAUER, BB 1976, 658; KUPSCH, WPg. 1977, 463), zB Zuschüsse zur Deckung/Verminderung lfd. Aufwendungen (glA HFA IdW, WPg. 1996, 709). Beim Zuschussgeber kann sofort abziehbare BA vorliegen, wenn die Aufwendungen in seinem Geschäftswert aufgehen (zB Standortvorteil, Kundenbindung).

UU ist aber bei Erwerb einer (Quasi-)Rechtsposition beim Zuschussgeber Aktivierung als immat. WG vorrangig (s. Anm. 1605; glA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXV. § 5 Rn. 31, 270 „Zuschüsse“); beim Zuschussnehmer kann Bilanzierung als sonstige Verbindlichkeit vorrangig sein (s. Anm. 1614; glA BAUER, BB 1985, 161). Inzwischen wird bei öffentlichen Zuschüssen, die sich auf längerfristige Effekte beziehen (zB förderungswürdiges Dauerverhalten) und in einem Betrag vorausgezahlt werden, passive Rechnungsabgrenzung zugelassen.

Siehe „Mieterzuschüsse“; zu Zuschüssen für die Bereitstellung zusätzlicher Ausbildungsplätze s. „Ausbildung“; zur Abgrenzung von Baukostenzuschüssen bei Gasversorgungsunternehmen s. „Versorgungsunternehmen“; zu Zuwendungen nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz s. „Krankenhaus-Fördermittel“; zu Zinsverbilligungszuschüssen nach dem Agrarkreditprogramm s. „Zinsverbilligungszuschüsse“; zu Zuschüssen zur Anschaffung/Herstellung von WG s. „Investitionszuschüsse“. Allgemein zu Zuschüssen s. Anm. 1600 ff.

Zuwachssparverträge: Für ersparte Zinsaufwendungen eines Kreditinstituts in den Anfangsjahren eines Zuwachssparvertrags darf kein passiver RAP gebildet werden (BFH v. 20.1.1993 – I R 115/91, BStBl. II 1993, 373). Es handelt es sich nicht um „Einnahmen“ (s. Anm. 1935), sondern um ersparte Aufwendungen. Künftiger Zinsaufwand kann aber weder handels- noch strechtl. durch einen passiven RAP berücksichtigt werden, da antizipative Abgrenzungsposten unzulässig sind (s. Anm. 1916).

Erläuterungen zu Abs. 6: Befolgung der Vorschriften über Entnahmen, Einlagen, Bilanzänderung, Betriebsausgaben, Bewertung und Absetzungen

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater,
Pforzheim/München

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6

I. Rechtsentwicklung des Abs. 6

2100

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Abs. 1 Satz 2 verwies auf die Vorschriften über Entnahmen und Einlagen (§ 4 Abs. 1), über die Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 3) und über die Bewertung (§ 6); zu den § 5 vorausgegangenen Vorschriften (§ 13 Preuß. EStG 1891; § 33 EStG 1920; § 13 EStG 1925) s. Anm. 2.

EStÄndG v. 1.2.1938 (RGBl. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97): Abs. 2 betr. *Bilanzänderung* wurde nach § 4 Abs. 2 umgestellt; die Verweisungsvorschrift des § 5 Abs. 1 Satz 2 wurde entsprechend ergänzt; der Klammerzusatz bei der Verweisung auf die Betriebsausgaben wurde geändert (§ 4 Abs. 4).

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Der Verweisungskatalog wurde um die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung (§ 7) und um den neu eingefügten § 6a (Pensionsrückstellungen) erweitert.

EStÄndG v. 16.5.1969 (BGBl. I 1969, 421; BStBl. I 1969, 320): Die bisher in Abs. 1 Satz 2 enthaltene Verweisungsregelung erhielt bei der Neufassung des § 5 einen eigenen Abs. 4. Dabei wurde lediglich der Klammerzusatz bei der Verweisung auf die Betriebsausgabenregelung um die neu in § 4 aufgenommenen Vorschriften erweitert (§ 4 Abs. 4–6).

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): In Abs. 4 wurden die Klammerzusätze gestrichen.

HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982; 1857; BStBl. I 1982, 972): Der bisherige Abs. 4 wurde zu Abs. 5.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Durch die Einfügung eines neuen Abs. 4 (Einschränkung der Bildung von Jubiläumsrückstellungen) wurde der bisherige Abs. 5 unverändert Abs. 6.

Einstweilen frei.

2101

II. Bedeutung des Abs. 6

2102

Durch Abs. 6 wird strechtlichen Vorschriften Vorrang vor den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) eingeräumt (s. Anm. 2104). Die in Abs. 6 genannten Vorschriften (s. Anm. 2112) gehen damit Abs. 1, aber auch den Regelungen der Abs. 2–5 vor (s. Anm. 2105). Gleichwohl gelten auch bei Anwendung der in Abs. 6 genannten Vorschriften (zB bei der Bewertung) ergänzend die GoB (s. Anm. 2104).

III. Geltungsbereich des Abs. 6

Persönlicher Geltungsbereich: Abs. 6 betrifft den persönlichen Geltungsbereich des Abs. 1, also buchführungspflichtige oder freiwillig buchführende Gewerbetreibende (s. Anm. 25–35). Für Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 folgt die Anwendung der in Abs. 6 genannten Vorschriften unmittelbar aus § 4 Abs. 1.

Sachlicher Geltungsbereich: Abs. 6 verweist seit Streichung der Klammerzusätze durch das EStRG v. 5.8.1974 (s.u.) nur noch allgemein auf die stl. Regelungsbereiche, die zu befolgen sind. Durch den Verzicht auf die Klammerzusätze betrifft die Verweisung seitdem alle Steuerrechtsnormen außerhalb des § 5, die die genannten Bereiche regeln. Das sind insbes.:

- *Entnahmen und Einlagen:* §§ 4 Abs. 1 iVm. 6 Abs. 1 Nr. 4 u. 5;
- *Bilanzänderung:* § 4 Abs. 2;
- *Betriebsausgaben:* § 4 Abs. 4–8, § 3c, § 4b, § 4c, § 4d, § 4e, § 9b; § 8b Abs. 3 u. 5 KStG;
- *Bewertung:* § 6, § 6a, § 6b, § 6c, § 6d, § 16 Abs. 3, § 17 Abs. 2, § 55, § 2 Abs. 5 InvZulG 2005, die Vorschriften des UmwStG;
- *Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung:* § 7, § 7a, § 7b, § 7d, § 7e, § 7f, § 7g; §§ 81, 82a, 82b, 82f, 82g, 82i EStDV.

Bis zum EStRG v. 15.8.1974 (s. Anm. 2100) enthielt Abs. 5 Klammerzusätze mit Verweisungen auf bestimmte Rechtsnormen; dabei fehlten: § 4 Abs. 1, §§ 4b–4d, §§ 7a–7f, § 9b. Mit Ausnahme des § 4 Abs. 1, der als Grundregel der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich ohnehin auch für § 5 gilt, wurden diese Vorschriften erst mit oder nach dem EStRG v. 15.8.1974 eingefügt.

Durch Streichung der Klammerzusätze wird vermieden, daß Abs. 6 durch laufende Änderungen unübersichtlich wird.

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

2104 1. Verhältnis zu den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

Die in Abs. 6 genannten stl. Vorschriften (s. Anm. 2112) gehen Abs. 1 und damit den GoB vor (s. Anm. 61, 92 u. 94). Dies gilt freilich nur, soweit der Regelungsbereich der stl. Vorschriften reicht und sofern sie überhaupt von den GoB abweichen. Enthalten die vorrangig anwendbaren stl. Spezialvorschriften Regelungslücken bezüglich der Gewinnermittlung, so bleiben gem. Abs. 1 die GoB subsidiär anwendbar (s. Anm. 84, 86, 92 u. 2112), weil dann (und nur dann) die Einschränkung durch Abs. 6 nicht eingreift.

Regelungslücken können auch im stl. weitgehend abschließend geregelten Bereich der Bewertung vorliegen (s. Anm. 86, 120–126). Ebenso kann bei identischen oder vergleichbaren Begriffen auch im Rahmen des Bilanzansatzes für die Auslegung der Abs. 2–5 auf die handelsrechtlichen GoB zurückgegriffen werden (s. Anm. 84, 113–118).

2105 2. Verhältnis zu § 5 Abs. 1–5

Verhältnis zu § 5 Abs. 1: Soweit Abs. 1 auf das Grundschema der Gewinnermittlung des § 4 Abs. 1 verweist (s. Anm. 2103), enthält Abs. 6 Ergänzungen,

da er weitere Vorschriften der Gewinnermittlung des § 4 auf die Gewinnermittlung nach § 5 anwendbar macht (Entnahmen, Einlagen, Betriebsausgaben).

Soweit Abs. 1 auf die handelsrechtlichen GoB verweist (s. Anm. 15, 61), enthält Abs. 6 Durchbrechungen (s. Anm. 2104).

Verhältnis zu § 5 Abs. 2–5: Abs. 6 geht auch den Abs. 2–5 vor – dies zeigt schon die Entstehungsgeschichte (s. Anm. 2100): Die Vorschrift wurde bei Änderungen des § 5 stets ans Ende geschoben. Das ergibt sich ferner aus der systematischen Bedeutung des Abs. 6, der (in bestimmten Grenzen, s. Anm. 2104) Abweichungen von den GoB statuieren soll: Die Abs. 2–5 enthalten zT Kodifizierungen, zT nur deklaratorische Wiederholungen, zT aber auch Abweichungen von den GoB (s. Anm. 3); auch insoweit muß es nach dem Zweck der in Abs. 6 genannten stl. Spezialvorschriften bei deren Vorrang bleiben (zB gehen nach hM die Einlagevorschriften dem Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG vor; s. Anm. 1711).

Einstweilen frei.

2106–2107

B. Nach Abs. 6 zu befolgende Vorschriften

I. Vorschriften, die „zu befolgen sind“

2108

Mit der Formulierung „sind zu befolgen“ wird der Vorrang stl. Spezialvorschriften vor den handelsrechtlichen GoB zum Ausdruck gebracht (s. Anm. 2104). Dieser Vorrang ist (in bestimmten Grenzen) zwingend. Soweit eine Vorschrift, auf die verwiesen ist, ein Wahlrecht enthält (zB § 6 Abs. 2, § 6b, § 6c, § 6d, § 7 Abs. 2), wird die Vorschrift durch Ausübung des Wahlrechts – zumindest bei inhaltsgleichen handelsrechtlichen und stl. Wahlrechten – „befolgt“ (str., sog. formelle Maßgeblichkeit nach Abs. 1 Satz 2, s. Anm. 62, zur Einschränkung strechtlicher Wahlrecht durch die materielle Maßgeblichkeit nach Abs. 1 Satz 1 s. Anm. 110). Soweit die stl. Spezialvorschriften Regelungslücken enthalten, gelten die GoB (s. Anm. 92, 2104).

Einstweilen frei.

2109–2110

II. Die einzelnen Verweisungen in Abs. 6

1. Vorbemerkung

2111

Die Verweisungen auf die einzelnen Vorschriften enthalten seit dem EStRG v. 15.8.1974 (s.o. Anm. 2100) keine Hinweise mehr auf die konkret anzuwendenden Vorschriften, sondern lediglich auf das Regelungsgebiet. Daraus ist zu folgern, daß alle stl. Vorschriften aus den jeweils genannten Bereichen zu befolgen sind, gleichgültig, ob im EStG oder einer anderen Steuernorm geregelt (s. Anm. 2103).

2. Die einzelnen Verweisungen

2112

Entnahmen und Einlagen: Die Verweisung bezieht sich auf § 4 Abs. 1 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 (Entnahmen) sowie auf § 4 Abs. 1 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 5 (Einlagen).

Zum materiellen Regelungsgehalt s. § 4 Anm. 717, § 6 Anm. 1190–1232.

§ 5 Anm. 2112–2199 Abs. 6: Befolgung von steuerlichen Vorschriften

Die Vorschriften über die Entnahmen und Einlagen entsprechen der Verweisung auf das BV in Abs. 1 und sollen die Abgrenzung der Privatsphäre von der Betriebsphäre sicherstellen. Die Verpflichtung zur Befolgung dieser Vorschriften führt zu einer Einschränkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, soweit Entnahmen und Einlagen handelsrechtlich nicht bilanzierungsfähige (= nicht anzusetzende) WG betreffen.

Bilanzänderung (zum materiellen Regelungsgehalt s. § 4 Anm. 350–498): Die Verweisung umfaßt § 4 Abs. 2, und zwar sowohl Satz 1, der die sog. Bilanzberichtigung (Bilanzierungsfehler) betrifft, weil Satz 1 ebenfalls vom Ändern der Bilanz spricht, als auch die Bilanzänderung (Austausch richtiger Bilanzansätze) nach Satz 2; zu den Auswirkungen der Bilanzänderung auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz und die HBil. s. § 4 Anm. 372–382, 401, 475.

Die Bestimmung des § 4 Abs. 2 war früher in § 5 enthalten. Sie wurde nach § 4 umgestellt, als sich die Auffassung durchsetzte, daß § 4 Abs. 1 eine Vorschrift über die Bilanzierung darstellt und damit Grundlagenvorschrift für § 5 ist (s. Anm. 2100).

Betriebsausgaben: Verwiesen wird auf die Vorschriften § 4 Abs. 4–8 (BA u. Abzugsverbote), § 3c (Abzugsverbote bei steuerfreien Einnahmen), § 4b (Direktversicherung), § 4c (Pensionskassen), § 4d (Unterstützungskassen), § 4e (Pensionsfonds), § 9b insbes. auf Abs. 2 (Vorsteuerabzugsbeträge); § 8b Abs. 3 u. 5 KStG. Zum Inhalt dieser Vorschriften s. § 4 Anm. 700–2106; § 4b Anm. 21; § 4c Anm. 3 u. 62; § 4d Anm. 11; § 9b Anm. 17 f. u. 42–44.

Bewertung: Die Verweisung betrifft ua. § 6, § 6a, § 6b, § 6d, § 16 Abs. 3, § 17 Abs. 2, § 55, § 2 Abs. 5 InvZulG 2005 sowie die Vorschriften des UmwStG. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz wird durch diese Verweisung eingeschränkt, sofern man annimmt, daß sich der Maßgeblichkeitsgrundsatz überhaupt auf die Bewertung bezieht (s. Anm. 86). Die Einschränkung besteht in diesem Fall auch nur, soweit die stl. Vorschriften von den handelsrechtlichen GoB abweichen (s. Anm. 120–123, 126).

Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung: Verwiesen wird ua. auf § 7, § 7a, § 7b, § 7d, § 7c, § 7f, § 7g; §§ 81, 82, 82a, 82b, 82f, 82g, 82i EStDV. Da die Absetzungsvorschriften Bestandteil der Bewertung (§ 6 Abs. 1 Nr. 1) sind, ist eine gesonderte Verweisung im Grunde überflüssig. Bei Annahme, daß sich der Maßgeblichkeitsgrundsatz auch auf die Bewertung erstreckt, liegt in den Absetzungsvorschriften eine Einschränkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, sofern die Absetzungsregelungen von den handelsrechtlichen GoB abweichen. Ergänzend ist die Anwendung des § 5 Abs. 1 Satz 1 aber zulässig (s. Anm. 124 f.). Bei identischen Wahlrechten ist die formelle Maßgeblichkeit nach Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 62) anwendbar; ob strechtliche Wahlrechte durch handelsrechtlich zwingende Regelungen eingeschränkt werden können, ist umstritten (s. Anm. 110 u. 125).

2113–2199 Einstweilen frei.