

► *Durchbuchungsmethode*: Bei gleichzeitiger Beendigung von Grund- und Sicherungsgeschäft sind Erfolgsbeiträge aus beiden Geschäften vollständig GuV-wirksam auszuweisen, dh., es wird sowohl Aufwand als auch Ertrag gebucht (vgl. HAHNE, BB 2006, 2291 [2294]; KÜTTER/PRAHL, WPg 2006, 9 [16]; das IDW tritt allerdings für eine erfolgsneutrale Auflösung ein, vgl. IDW RS HFA 35, Rn. 86; so auch IDW, WP Handbuch, Bd. I, 2012, E 462; CASSEL/KESSLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, HGB Bilanz Kommentar, 2. Aufl. 2011, § 254 HGB Rn. 50). Für außerbilanzielle stl. Korrekturen (stl. nicht abzugsfähige Aufwendungen bzw. stfreie Erträge) sind die Erfolgsbeiträge der Bewertungseinheit zu separieren, soweit der Kompensationsbereich überschritten wird. Für den Fall der Beendigung des Sicherungszusammenhangs durch Veräußerung oder Glattstellung des Sicherungsinstruments oder durch Wegfall des Grundgeschäfts gilt Folgendes: Wird aus dem auslaufenden Geschäft beispielsweise ein Gewinn realisiert, so steht dem Gewinn (im Fall eines engen Sicherungszusammenhangs) ein noch nicht realisierter Verlust des fortgeführten gegenläufigen Geschäfts gegenüber. Der Verlust des gegenläufigen Geschäfts ist durch erfolgswirksame Zuschreibungen bei Verbindlichkeiten bzw. eine stl. wirksamen Teilwertabschreibung zu realisieren. Im Zeitpunkt der Beendigung des Sicherungszusammenhangs ergibt sich so ein ausgeglichenes Ergebnis, da dem Gewinn ein nach dem Imparitätsprinzip zu berücksichtigender Verlust gegenübersteht. Schließt das auslaufende Geschäft mit einem Verlust ab, ist der noch nicht realisierte Bewertungsgewinn ertragswirksam zu erfassen.

Einstweilen frei.

1739–1749

### E. Erläuterungen zu Abs. 2: Bilanzierungsvorschriften für immaterielle Wirtschaftsgüter

**Schrifttum** (zu mehreren Einzelproblemen der Bilanzierung immaterieller Wirtschaftsgüter):

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

**Aufsätze 1969–1990**: DÖLLERER, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, BB 1969, 501; FREERICKS, Der entgeltliche Erwerb immaterieller Anlagewerte, FR 1969, 518; GAIL, Steuerliche Anerkennung der aktienrechtlichen Aktivierungsverbote, WPg 1969, 273; LITTMANN, Zur Tragweite der neugefaßten §§ 5, 6 EStG, DStR 1969, 321; VAN DER VELDE, Zur Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter und Rechnungsabgren-

zungsposten in der Handels- und Steuerbilanz, FR 1969, 441; QUACK, Die Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Einkommensteuerrecht, Körperschaftsteuerrecht und im Umwandlungssteuergesetz 1969, DStR 1972, 131; CURTIUS-HARTUNG, Immaterielle Werte – ohne Firmenwert – in der Ertragsteuerbilanz, StJb. 1969/70, 325; UELNER, Besteuerung immaterieller Wirtschaftsgüter, StKR 1975, 95; MOXTER, Aktivierungsgrenzen bei „immateriellen Anlagewerten“, BB 1978, 821; MOXTER, Immaterielle Anlagewerte im neuen Bilanzrecht, BB 1979, 1102; HAUTER, Der Ansatz der immateriellen Wirtschaftsgüter in der Vermögensaufstellung, StJb. 1980/81, 197; PFEIFFER, Begriffsbestimmung und Bilanzfähigkeit des immateriellen Wirtschaftsguts, StuW 1984, 326; BORDWIN, Aktuelle Steuerfragen – Einlage immaterieller Anlagegüter, DStZ 1985, 11; HARBICH, Immaterielle Wirtschaftsgüter in der Vermögensaufstellung, StBp. 1985, 16.

**Monographien ab 1991:** GLADE, Immaterielle Anlagewerte in Handelsbilanz, Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, Diss. Köln, Bergisch Gladbach 1991; TIEDCHEN, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, Diss. Berlin, Köln 1991; HOFIANS, Immaterielle Werte in Jahresabschluss, Steuerbilanz und Einheitswertermittlung, Wien 1992; KRONNER, GoB für immaterielle Anlagewerte und Tauschgeschäfte, Diss. Frankfurt am Main, Düsseldorf 1995; VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, Diss. Münster, Düsseldorf 1997; HOMMEL, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, Habil. Frankfurt am Main, Stuttgart 1998; GUMMERT/TRAPP, Neue Medien im Steuerrecht, München 2001; GROTTTEL, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte im internationalen Vergleich, Diss. Bayreuth, Aachen 2002; BACKSMANN, Immaterielle Vermögenswerte in Konzernbilanzen nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen, Diss. Münster 2003; DAWO, Immaterielle Güter in der Rechnungslegung nach HGB, IAS-IFRS und US-GAAP, Herne/Berlin, 2003; HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, Diss. Hamburg, Frankfurt am Main 2004; KUNTSCHIK, Steuerliche Gewinnermittlung und IAS/IFRS am Beispiel immaterieller Vermögenswerte, Diss. Köln, Frankfurt am Main 2004; LUTZ-INGOLD, Immaterielle Güter in der externen Rechnungslegung, Diss. Freiburg (Br.), Wiesbaden 2005; SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005; GILLE, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte bei Umwandlungen nach HGB und IAS/IFRS, Diss. Siegen, Frankfurt am Main 2006; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter im Handels- und Steuerrecht, Berlin, 2. Aufl. 2006; SCHÜTTE, Aktivierungskonzepte immaterieller Vermögenswerte, Diss. Bremen, Hamburg 2006; MADEJA, Bilanzierung von Spielervermögen nach HGB und IFRS, Diss. Hamburg 2007; STACHEWSKI, Vertragsarztzulassung und Besteuerung, Diss. Hamburg 2011.

**Aufsätze ab 1991:** W. MÜLLER, Innovation, Probleme der Aktivierung und Passivierung, DStZ 1991, 385; BORMANN, Software-Bilanzierung beim Hersteller, WPg 1991, 8; THIEL, Die Bilanzierung von Nutzungsrechten, DStJG 14 (1991), 161; JANSEN, Zur Aktivierung von Transferentschädigungen nach den Vorschriften des Lizenzspielerstatuts des Deutschen Fußball-Bundes, DStR 1992, 1785; DÖLLERER/RÄDLER, Zur deutschen ertragsteuerlichen Behandlung von Aufwendungen für Forschungsbohrungen für Erdöl und Erdgas, FR 1994, 808; HERZIG/SÖFFING, Bilanzierung und Abschreibung von Fernsehrechten, WPg 1994, 601; JANKE, Periodisierung, Objektivierung und Vorsicht bei Vermögensgegenständen und Schulden, StuW 1994, 214; JANSEN, Transferentschädigungen im Lizenzfußball, DStR 1994, 1217; KESSLER, Entwicklungskosten für Software in der Bilanz des Herstellers, BB 1994, Beilage 12 zu Heft 19; MARX, Objektivierungserfordernisse bei der Bilanzierung immaterieller Werte, BB 1994, 2379; COSTEDE, Die Aktivierung von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht, StuW 1995, 115; LÖCKE, Steuerrechtliche Aktivierungsgrundsätze und Property-Rights-Theorie, StuW 1998, 124; FÜLBIER/HONOLD/KLAR, Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte, RIW 2000, 833; HOMMEL, Keine Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter in der Anfangsbilanz, BB 2000, 2517; WEBER-GRELLET, Die „Beteiligung an der Rücklage“ ist kein besonderes Wirtschaftsgut, FR 2000, 1284; ARBEITSKREIS „IMMATERIELLE WERTE IM RECHNUNGSWESEN“, Kategorisierung und bilanzielle Erfassung immaterieller Werte, DB 2001, 989; KÜTING/ULRICH, Abbildung und Steuerung immaterieller Vermögensgegenstände, DStR 2001, 953; ARBEITSKREIS „IMMATERIELLE WERTE IM RECHNUNGSWESEN“, Freiwillige externe Berichterstattung über immaterielle Werte, DB 2003, 1233; SCHMIDBAUER, Die Bilanzierung und Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände bzw. Vermögenswerte in der deutschen Rechnungslegung sowie nach IAS, DStR 2003, 2035; FABIAN/FARLE, Bilanzielle Beurtei-

lung von „Public Private Partnerships“ am Beispiel des „A-Modells“, DStR 2004, 929; STRECK/BINNEWIES, Gestaltungsmöglichkeiten, Bilanzierungs- und Steuerfragen zum Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG), DB 2004, 1116; WEHRHEIM, Bilanzierung von Aufhebungszahlungen im Lizenzfußball, BB 2004, 433; MANK, Die Internetdomain als abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut, DStR 2005, 1294; SIMON/STOLZE, Die steuerliche Beurteilung von Film-Lizenzzahlungen im deutsch-amerikanischen Wirtschaftsverkehr, IStR 2005, 398; WÜBELSMANN, Gedanken zur Diversifikation der Abschreibung einer Domain, DStR 2005, 1659; HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, Bilanzierung von Emissionsberechtigungen gem. Treibhaus-Emissionshandelsgesetz (TEHG) nach Handels- und Steuerbilanzrecht, FR 2006, 109; JANSEN, Die Aktivierung der Anschaffungskosten der Spielerlaubnis in der Fußball-Bundesliga, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 247; JANSEN, Sind die Voraussetzungen für eine Aktivierung nach § 5 Abs. 2 EStG erfüllt, wenn beim Vereinswechsel eines Spielers der Fußball-Bundesliga der aufnehmende Verein an den abgebenden Verein eine Abfindung zahlt?, FR 2007, 837; HENNRICHS, Immaterielle Vermögensgegenstände nach dem Entwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), DB 2008, 537; HERZIG, Modernisierung des Bilanzrechts und Besteuerung, DB 2008, 1; KIRSCH, Steuerliche Auswirkungen des geplanten Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, DStZ 2008, 28; MOXTER, Aktivierungspflicht für selbstgestellte immaterielle Anlagewerte?, DB 2008, 1514; SIGLOCH/WEBER, Immaterielle Vermögensgegenstände – Wäre es sinnvoll, § 5 Abs. 2 EStG aufzuheben?, in SCHMIEL/BREITHECKER (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Schriften zur Rechnungslegung, Band 9, Berlin 2008, 103; THEILE, Immaterielle Vermögensgegenstände nach dem RegE BilMoG – Akzentverschiebung beim Begriff des Vermögensgegenstands?, WPg 2008, 1064; LÜDENBACH/FREIBERG, Zweifelsfragen der abstrakten und konkreten Bilanzierungsfähigkeit immaterieller Anlagen, BFuP 2009, 131; RADE/STOBBE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die Bilanzierung von Fußballspielerwerten in der Handelsbilanz, Kriterien zur Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände nach altem und neuem Recht, DStR 2009, 1109; GABERT, Die Bilanzierung von Filmrechten, StuB 2010, 891; KÜTING/PFIRRMANN/ELLMANN, Die bilanzielle Behandlung von öffentlichen Zuwendungen für Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten im HGB-Recht, DStR 2010, 2206; MAYR, Zukunftskonzepte der Einkünfteermittlung: BilMoG, Maßgeblichkeitsgrundsatz und CCCTB, DStJG 34 (2011), 327; SCHÜTTLER/BERTHOLD, Bilanzierung ungeschützter Erfindungen, DStR 2011, 932; ENDERT/SEPETAU, Bilanzierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände, BBK 2012, 397; UTZ/FRANK, Ausweis und Bewertung von E-Books in Handels- und Steuerbilanz, BBK 2013, 218; MOXTER/ENGEL-CIRIC, Erosion des bilanzrechtlichen Vorsichtsprinzips?, BB 2014, 89; KÖHLER, Bilanzielle Behandlung von Internet-Auftritten in der Handels- und Steuerbilanz, StBp 2014, 285; SCHMIDT, Die Abbildung pharmazeutischer Forschung und Entwicklung in der HGB- und Steuerbilanz, DStR 2014, 544; SCHÖN, Ein Steuerrecht für die Wissensgesellschaft, FR 2014, 93.

## I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

### 1. Regelungsinhalt des Abs. 2

1750

Abs. 2 regelt die konkrete Aktivierungsfähigkeit von immateriellen WG des AV (zur Unterscheidung zwischen abstrakter und konkreter Aktivierungsfähigkeit s. Anm. 500).

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

Die Vorschrift hat keine Bedeutung für Aktivposten, die nicht als WG zu qualifizieren sind (s. Anm. 520), also insbes. für RAP und Anzahlungen, für materiel-

le WG und für immaterielle WG des UV (s. Anm. 1821). Abs. 2 regelt nur den Ansatz dem Grunde nach, nicht die Bewertung immaterieller WG (s. Anm. 1860).

## 1751 2. Rechtsentwicklung des Abs. 2

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

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

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

Vor Inkrafttreten des § 153 Abs. 3 AktG 1965, der lautete:

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

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

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

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz v. 29.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) hat das handelsrechtl. Bilanzierungsverbot in § 248 Abs. 2 HGB aF relativiert, Abs. 2 aber unverändert gelassen. Zum Verhältnis des Abs. 2 zum geltenden § 248 Abs. 2 HGB s. Anm. 1765.

## 3. Bedeutung des Abs. 2

### 1752 a) Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot

Abs. 2 enthält für immaterielle WG des AV eine Einschränkung der konkreten Aktivierungsfähigkeit (s. Anm. 1750) und normiert damit eine Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB, das als handelsrechtl. kodifizierter Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung gem. Abs. 1 Satz 1 auch für die

strechtl. Gewinnermittlung gilt (s. Anm. 250) und die Aktivierung konkret aktivierungsfähiger WG gebietet (s. Anm. 500, 520).

### b) Bestätigung der Maßgeblichkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 1753

Abs. 2 bestätigt uE einen neben dem Aktivierungswahlrecht in § 248 Abs. 2 HGB fortbestehenden handelsrechtl. GoB, nach dem selbst geschaffene immaterielle WG des AV nicht aktiviert werden dürfen (s. Anm. 1765).

### c) Rechtfertigung der Vorschrift

#### aa) Meinungsstand 1754

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

HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 128; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 55 (Stand 2/2007); KNOBBE/KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 90; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 50, 52 (Stand 2/1998).

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

HERZIG, DB 2008, 1 (5); HOFIANS, Immaterielle Werte, 1991, 134; SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (34); SIEGERS, DStR 1992, 1570 (1571); ablehnend WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 51 (Stand 2/1998).

#### bb) Stellungnahme 1755

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

Mit der in Abs. 2 für immaterielle WG des AV enthaltenen besonderen Aktivierungsvoraussetzung des entgeltlichen Erwerbs stellt das Gesetz einen Objektivierungsmaßstab auf. Der Regelung liegt die Idee zugrunde, dass die bei einer entgeltlichen Übertragung zwischen Käufer und Verkäufer bestehenden widerstreitenden Interessen bei der Bemessung des Kaufpreises die Existenz und die Bewertbarkeit des immateriellen WG objektiv bestätigen („Markttest“, vgl. Anm. 1830; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 50 [Stand 2/1998]; zu § 248 Abs. 2 HGB aF: KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rn. 15).

Dem auf bestimmte selbst geschaffene immaterielle WG beschränkten handelsrechtl. Aktivierungswahlrecht in § 248 Abs. 2 HGB liegt nur auf den ersten Blick

eine andere Vorstellung von den mit selbst geschaffenen immateriellen WG verbundenen Unsicherheiten zugrunde. Die Aufhebung des Abs. 2 entsprechenden Ansatzverbots in § 248 Abs. 2 HGB aF durch das BilMoG hat der Reformgesetzgeber zum einen in § 255 Abs. 2 HGB mit Bewertungsausschlüssen und zum anderen in § 268 Abs. 8 HGB mit einer (im Anwendungsbereich und in den Wirkungen begrenzten) Ausschüttungssperre gekoppelt. Dadurch hat er seine fortbestehende Einschätzung einer besonderen Bewertungsunsicherheit bei immateriellen WG zum Ausdruck gebracht (KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, HGB, § 248 HGB Rn. 17). Dieses in § 248 Abs. 2 HGB geregelte Aktivierungswahlrecht widerspricht uE den GoB (s. Anm. 1765). Weil nach Abs. 1 Satz 1 die handelsrechtl. GoB und nicht die §§ 238 ff. HGB maßgeblich sind (s. Anm. 250), bestätigt Abs. 2 uE deklaratorisch die Maßgeblichkeit eines inhaltsgleichen GoB, der § 248 Abs. 2 HGB widerspricht. Folgt man der Teilhaberthese als einem der Rechtfertigungsgründe der Maßgeblichkeit (s. Anm. 160), erscheint Abs. 2 zudem bezogen auf die Grundgedanken der in § 268 Abs. 8 HGB geregelten Ausschüttungssperre folgerichtig, auch wenn diese Vorschrift weder ein generelles Ausschüttungs- und Entnahmeverbot noch eine Regelung der Gewinnermittlung enthält (ähnlich STGLOCH/WEBER in SCHMIEL/BREITHECKER, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 103, 120; zum beschränkten Anwendungsbereich des § 268 Abs. 8 HGB HÜTTEMANN/MEYER in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 268 HGB Rn. 40).

Würde ein GoB bestehen, der die Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen WG des AV gebieten würde, wäre Abs. 2 demgegenüber rechtspolitisch verfehlt und seine Aufhebung zu fordern (unter dieser Prämisse überzeugend MAYR in DStJG 34 [2011], 327 [335 ff.]), der das von ihm verfochtene handelsrechtl. Aktivierungsgebot aber weiter mit einer Ausschüttungssperre verbinden möchte und damit seine Forderung nach einer Aufhebung des Abs. 2 zumindest für Befürworter der Teilhaberthese [s. Anm. 160] widersprüchlich erscheinen lässt).

#### 1756 d) Praktische Bedeutung des Abs. 2 als Steuervergünstigung

Die praktische Bedeutung des Abs. 2 korrespondiert nur zT mit dem Zweck der Regelung. Neben die ursprüngliche Intention, einen überhöhten Gewinnausweis durch die Aktivierung unsicherer Werte zu vermeiden, tritt – als Ausgangspunkt „steueroptimierender“ Gestaltungen – in der Praxis die Bedeutung des Abs. 2 als stl. Begünstigung von Investitionen in selbst geschaffene immaterielle WG des AV (HERZIG, DB 2008, 1 [5]) und als Lenkungsinstrument der Forschungsförderung (SPENGL, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, 2009, 44).

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

WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 162: Durchbrechung des Grundsatzes der Periodisierung; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 54 [Stand 2/1998]: Einschränkung als Folge des Objektivierungserfordernisses.

Über die Totalperiode betrachtet wirkt sich ein Aktivierungsverbot zwar nicht auf den Gesamtgewinn aus (dies hervorhebend WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 53 [2/1998]). Unter Liquiditätsgesichtspunkten (dazu PFEIFFER, Das immaterielle Wirtschaftsgut, 1982, 5) und unter Berücksichtigung des Zinseffekts ist die Nichtaktivierung aber für den Stpfl. durchweg günstiger.

Vgl. MARX, BB 1994, 2379 (2385); SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (34); SIGLOCH/WEBER in SCHMIEL/BREITHECKER, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz 2008, 103 (114 ff.).

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

Einstweilen frei.

1757–1759

#### 4. Geltungsbereich des Abs. 2

##### a) Gewerbetreibende

1760

Abs. 2 gilt nach seiner systematischen Stellung für die Gewinnermittlung bilanzierender Gewerbetreibender (s. Anm. 70).

##### b) Andere Personen, die ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 1 ermitteln

1761

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

BFH v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146 (147); v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244 (246); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 519 [Stand 10/2013]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 167; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 20 (Stand 2/1998); aA WICHMANN, BB 1990, 1448 (1449).

Das Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV stellt bezogen auf den Ansatz im Rahmen des BV-Vergleichs auch nach Einfügung des mit einem Ausschüttungsverbot in § 268 Abs. 8 HGB gekoppelten Aktivierungswahlrechts in § 248 Abs. 2 HGB einen allgemeinen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung dar (s. Anm. 1765), der durch Abs. 2 für alle bilanzierenden Gewerbetreibenden gilt, aber als solcher auch für die Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 Anwendung findet (s. Vor §§ 4–7 Anm. 23 mwN; § 4 Anm. 23).

##### c) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

1762

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

BFH v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146 (147); v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244 (246); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 519 (Stand 10/2013); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 167; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 20 (Stand 2/1998).

In der Einnahmen-Überschussrechnung gibt es zwar mangels eines Rechenwerks, in dem aktiviert oder passiviert werden könnte, kein allgemeines „Aktivierungsgebot“, von dem Abs. 2 eine Ausnahme statuieren könnte, sondern nur die Aufwandsverteilungsregeln in § 4 Abs. 3 Sätze 3 ff. Bezogen auf diese kann Abs. 2 bei entsprechender Anwendung kein Aktivierungsverbot begründen, sondern nur eine Rückausnahme zu der nach § 4 Abs. 3 Satz 3 als Ausnahme vom Abflussprinzip angeordneten Aufwandsverteilung bei abnutzbaren nicht entgeltlich erworbenen immateriellen WG des AV (s. § 4 Anm. 619) darstellen. Auch finden die GoB bei der Einnahmen-Überschussrechnung, die im Grundkonzept als reine Geldrechnung konzipiert ist, nur teilweise und mittelbar über den Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit (s. § 4 Anm. 504) Berücksichtigung, aus dem die Anwendung des Abs. 2 aber nicht hergeleitet werden kann. Die Gewinnbegriffe des § 4 Abs. 1 und des § 4 Abs. 3 stimmen lediglich insofern überein, als der Gesamtgewinn in der Totalperiode nach beiden Gewinnermittlungs-

methoden gleich sein muss (s. § 4 Anm. 504). Auf den Gesamtgewinn in der Totalperiode wirkt sich Abs. 2 bei abnutzbaren immateriellen WG indessen nicht aus, da er nur den Sofortabzug von Aufwand vorschreiben kann, wo anderenfalls eine Aufwandsverteilung stattfinden müsste. Gleichwohl kann der Rechtfertigungsgedanke des Abs. 2 auch auf die Einnahmen-Überschussrechnung übertragen werden, wenn man die gesetzliche Wertung unterstellt, dass immaterielle WG typischerweise unsichere Werte darstellen und ein überhöhter Gewinnausweis in der Periode der Aufwandsentstehung vermieden werden soll.

#### 1763 d) Anfangs- und Schlussbilanz nach § 13 KStG

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

BFH v. 9.8.2000 – I R 69/98, BStBl. II 2001, 71 (72); LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 13 KStG Rn. 25; aA HOMMEL, BB 2000, 2517; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 520 (Stand 10/2013); WEBER-GRELLET, FR 2000, 1284.

#### 1764 e) Vermögensaufstellung zu Einheitswerten nach §§ 95 Abs. 1, 109 BewG

Abs. 2 galt nach der Neufassung der §§ 95 ff. BewG mit Wirkung vom 1.1.1993 durch das StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 257; BStBl. I 1992, 146) seit 1.1.1993 bis 31.12.2008 auch für die Vermögensaufstellung zu Einheitswerten zur Bewertung des erbschaft- oder schenkungspflicht. Erwerbs in Form von BV (s. Anm. 79).

### 5. Verhältnis des Abs. 2 zu anderen Vorschriften

#### a) Verhältnis zu handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften

##### 1765 aa) Verhältnis zu § 248 Abs. 2 HGB und zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung

Das Aktivierungsverbot des Abs. 2 geht dem Aktivierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 HGB vor und entspricht uE einem fortgeltenden handelsrechtl. GoB. Damit ist Abs. 2 uE im Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 iVm. den GoB deklaratorisch.

§ 248 Abs. 2 HGB begründet abweichend von Abs. 2 ein Aktivierungswahlrecht für bestimmte nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des AV. Zweifelhaft ist, ob dieses Wahlrecht einen gewandelten handelsrechtl. GoB wiedergibt oder weiterhin ein Abs. 2 entsprechender handelsrechtl. GoB gilt, von dem das Wahlrecht des § 248 Abs. 2 HGB abweicht. Mit dem BilMoG hat der Gesetzgeber das Vorsichtsprinzip für die Verwirklichung der Informationsfunktion einerseits und der Ausschüttungsbemessungsfunktion andererseits unterschiedlich verwirklicht (vgl. HÜTTEMANN/MEYER in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 268 HGB Rn. 39, „gesetzgeberischer Kompromiss“; BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 248 HGB Rn. 3, „widersprechende Wertungen“). Während das Vorsichtsprinzip im Anwendungsbereich des § 268 Abs. 8 HGB für die Ausschüttungsbemessung gelten soll und dort mit einem Ausschüttungsverbot für Gewinne aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller WG des AV verbunden worden ist (zum begrenzten Anwendungsbereich und den begrenzten Wirkungen des § 268 Abs. 8 HGB: HÜTTEMANN/MEYER in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 268 Abs. 8 HGB Rn. 40), gilt für den Ausweis in der Bilanz zugunsten einer an die internationalen Rechnungslegungsstandards angenäherten Informationsqualität des handelsrechtl. Jahresabschlusses ein Aktivierungswahlrecht. Verbindet man die handelsrechtl. GoB mit dem traditionellen Zweck der HBil., die Verteilung sicher entstan-



dener Gewinne zu regeln sowie gegenwärtige und zukünftige Eigen- und Fremdkapitalgeber zuverlässig und objektiv über die Ertrags- und Vermögensverhältnisse zu informieren, widersprechen die Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen WG des AV, zu denen auch exklusive Nutzungsmöglichkeiten, etwa an einem Lizenzfußballspieler zählen (vgl. RADE/STOBBE, DStR 2009, 1109 [1115]), und Aktivierungswahlrechte den GoB (vgl. ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, BB 2008, 152 [153], „Abkehr von den ‚Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung‘ und 157 ‚Zweifel an der Vereinbarkeit mit dem Realisationsprinzip‘; MOXTER/ENGEL-CIRIC, BB 2014, 489 [491], „Verletzung des Objektivierungsgebots“; SCHÜTTER/BERTHOLD, DStR 2011, 932 [935], „Ansatzentscheidung im Ermessen des Bilanzierenden mit ungeahnten Aktivierungsmöglichkeiten“; zur fehlenden Akzeptanz in der Praxis s. VON KEITZ/WENK/JAGOSCH, DB 2011, 2448; mit einem krit. Vergleich zum Ansatzverbot in IFRS für KMU 18.14 HENNRICH in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rn. 7).

Nach der Gegenansicht hat Abs. 2 konstitutive Bedeutung. Dem liegt die Auffassung zugrunde, dass entweder § 248 Abs. 2 HGB unmittelbar nach Abs. 1 Satz 1 maßgeblich ist oder einen durch das BilMoG gewandelten GoB abbildet. Nach dieser Auffassung durchbricht Abs. 2 die Maßgeblichkeit.

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

Bedeutsam wird die Frage, ob Abs. 2 deklaratorisch einen GoB wiedergibt oder konstitutiv eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit regelt, bezogen auf dessen praktische Bedeutung als Steuervergünstigung (s. Anm. 1755). Würde man mit der uE unzutreffenden zweiten Ansicht in Abs. 2 eine Durchbrechung der allgemeinen Gewinnermittlungsregeln erkennen können, wäre zu prüfen, ob diese Vorschrift eine rechtfertigungsbedürftige Beihilfe vorsieht (vgl. Anm. 42), die mit der Reformulierung des § 248 Abs. 2 HGB durch das BilMoG erstmals gesetzlich geregelt worden wäre, ohne notifiziert worden zu sein.

Aus den in § 248 Abs. 2 HGB und Abs. 2 verwendeten Begriffen „Vermögensgegenstand“ und „Wirtschaftsgut“ ergeben sich keine unterschiedlichen Regelungsinhalte. Beide Begriffe sind nach der Rspr. und der hM einheitlich auszulegen (s. Anm. 555). Nach einzelnen Ansichten mögliche inhaltliche Begriffsunterschiede (s. die Nachweise in Anm. 555) kommen nicht zum Tragen, da § 248 Abs. 2 HGB und Abs. 2 die Aktivierung nicht entgeltlich erworbener Werte unabhängig vom angelegten Aktivierungsmaßstab verbieten.

## bb) Verhältnis zu § 266 HGB

1766

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

REINER/HAUSSER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 266 HGB Rn. 1; SUCHAN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 266 HGB Rn. 1.

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

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

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

Einstweilen frei.

1767–1769

**b) Verhältnis zu steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften**1770 **aa) Verhältnis zu §§ 5 Abs. 1, 4 Abs. 1, 4 Abs. 3**

Abs. 2 gilt für den BV-Vergleich nach § 5 Abs. 1 und § 4 Abs. 1 sowie entsprechend für die Einnahmen-Überschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 (s. Anm. 1760 ff.).

1771 **bb) Verhältnis zu § 5 Abs. 4b**

Für AK oder HK eines selbst geschaffenen WG des AV, das wegen Abs. 2 nicht aktiviert werden darf, ist das Passivierungsverbot des Abs. 4b nicht anwendbar (BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122, unter II.2.a bb; vgl. auch Anm. 2111).

1772 **cc) Verhältnis zu den Vorschriften über die Rechnungsabgrenzung (Abs. 5)**

Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) sind keine (immateriellen) WG.

S. Anm. 2161; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 176; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 29.

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

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

BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 250 HGB Rn. 2; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 50 (Stand 3/2012); CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 92; FEDERMANN, BB 1984, 246 (248); FUHRMANN in KORN, § 5 Rn. 627 (Stand 8/2006); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 13; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 801 (Stand 8/2010); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 694 (Stand 10/2013); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 795 (Stand 3/1998); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 40 (Stand 8/2013); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 244; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 29 (Stand 2/1998).

Eine nur scheinbare Konkurrenz zwischen der Aktivierung eines immateriellen WG und der Bildung eines aktiven RAP besteht bei Vorauszahlungen auf zukünftige Nutzungen. Soweit ein Nutzungswert als immaterielles WG konkret aktivierungsfähig ist, scheidet die Bildung eines aktiven RAP aus. Die Aktivierung eines Nutzungsrechts als immaterielles WG scheitert im Konkurrenzverhältnis zur Bildung eines RAP jedoch idR am Aktivierungsverbot schwebender Geschäfte (s. Anm. 1787). Die Grenze zwischen der Aktivierung von Nutzungsrechten und der Bildung eines aktiven RAP verläuft insoweit in Abhängigkeit der Anerkennung ihrer Aktivierungsfähigkeit und der Reichweite des Verbots der Aktivierung schwebender Geschäfte.

Ähnlich HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 15; wohl auch KÜNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 98 (Stand 2/2007), der unter (ii) die Bildung eines aktiven RAP ua. davon abhängig macht, dass wiederkehrende Zahlungen geleistet werden; TIEDCHEN in HdJ, II/9 Rn. 37 (Stand 8/2013).

1773 **dd) Verhältnis zu den Entnahme- und Einlagevorschriften (§§ 5 Abs. 6, 4 Abs. 1 Sätze 1 bis 5, 6 Abs. 1 Nr. 4 und 5)**

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

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

Vgl. BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244 (246); v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455 (457); v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 (353); v. 26.5.1994 – IV B 33/93, BFH/NV 1995, 102; R. 5.5 Abs. 3 Satz 3 EStR 2012; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 684 (Stand 11/2007); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 525 (Stand 10/2013); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 781 (Stand 3/1998); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 504 (Stand 10/2012); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 164; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 21 (Stand 2/1998); aA FG München v. 21.11.2000 – 6 K 3102/98, EFG 2001, 280, aufgeh. durch BFH v. 5.6.2002 – I R 6/01, BFH/NV 2003, 89; MARX, BB 1994, 2379 (2386); HOFIANS, Immaterielle Werte im Jahresabschluss, 1992, 154; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 289.

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

Zur Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten s. Anm. 1846; zu verdeckten Sacheinlagen s. Anm. 1848; zur offenen Sachdividende und zur vGA s. Anm. 1849; zur Liquidation s. Anm. 1850; zur übertragenden Umwandlung s. Anm. 1851; zur Realteilung s. Anm. 1852.

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

BFH v. 23.3.1995 – IV R 94/93, BStBl. II 1995, 637; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 785 (Stand 3/1998).

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

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

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

Vgl. SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 504 (Stand 10/2012); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 164; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 28 (Stand 2/1998).

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

1774 **ee) Verhältnis zu §§ 6, 7**

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

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

- ▶ § 6 Abs. 4 ist Bewertungsvorschrift und lässt Abs. 2 unberührt (s. Anm. 1840).
- ▶ § 6 Abs. 5 geht den Einlagegrundsätzen und damit deren Geltungsvorrang gegenüber Abs. 2 im Rahmen einer Einlage vor (s. § 6 Anm. 1450). Er bewirkt eine Buchwertverknüpfung zwischen dem abgebenden und dem aufnehmenden BV. Im abgebenden BV zulässigerweise aktivierte immaterielle WG des AV sind im aufnehmenden BV zu aktivieren. Umgekehrt dürfen wegen Abs. 2 im abgebenden BV nicht aktivierte immaterielle WG auch im aufnehmenden BV nicht aktiviert werden.
- ▶ § 6 Abs. 6 ist Bewertungsvorschrift und lässt Abs. 2 unberührt.  
Zu selbst geschaffenen immateriellen WG des AV als Gegenstand eines Tauschs iSd. § 6 Abs. 6 Satz 1 s. Anm. 1843. Zur verdeckten Einlage (§ 6 Abs. 6 Satz 2) s. Anm. 1848.  
Zur Bewertung immaterieller WG s. § 6 Anm. 722 ff. und 900; zur AfA bei immateriellen WG s. § 7 Anm. 120 ff.

1775 Einstweilen frei.

**c) Verhältnis zu Sonderregelungen des Umwandlungssteuerrechts**1776 **aa) Verhältnis zu §§ 3, 4, 11, 12, 14 bis 16 UmwStG**

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

**Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft:** §§ 3 Abs. 1 Satz 1, 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG enthalten für Übertragungen zum gemeinen Wert ein ausdrückliches Ansatzgebot für immaterielle WG des AV, das als speziellere Regelung dem Abs. 2 vorgeht (FG Düsseldorf v. 3.12.2012 – 6 K 1883/10 F, EFG 2013, 337 [Rn. 30], nrkr. Az. BFH I R 1/13).

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

Nach der Rechtslage vor Inkrafttreten des UmwStG idF des SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782) war umstritten, ob bei Übertragungen zum gemeinen Wert auch nicht entgeltlich erworbene und selbst geschaffene immaterielle WG in der stl. Schlussbilanz anzusetzen waren (so für das UmwStG 1995 WIDMANN in WIDMANN/MAYER, § 3 UmwStG Rn. 307 [Stand 8/2013]; FG Düss. v. 3.12.2012 – 6 K 1883/10 F, EFG 2013, 337, nrkr., Az. BFH I R 1/13; aA für die alte Rechtslage BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. 03.07).

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

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

Die zu Zwischenwerten übertragenen immateriellen WG sind durch die hingebenen Gesellschaftsanteile entgeltlich iSd. Abs. 2 erworben (s. Anm. 1851) und daher von der aufnehmenden Gesellschaft zu aktivieren.

Bei der Übertragung zu Buchwerten sind in der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft wegen Abs. 2 nicht aktivierte immaterielle WG auch in der Eröffnungsbilanz der aufnehmenden Gesellschaft nicht zu aktivieren. Die insoweit gebotene Ausnahme vom Gebot der vollständigen Aktivierung aller WG folgt für die Eröffnungsbilanz der aufnehmenden Gesellschaft aber nicht aus Abs. 2, denn die übertragende Umwandlung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist ein täuschähnlicher Vorgang, bei dem die übertragenen immateriellen WG entgeltlich iSd. Abs. 2 erworben werden (s. Anm. 1851). Die gebotene Ausnahme vom allgemeinen Aktivierungsverbot ist vielmehr aus dem Zweck der vom UmwStG ermöglichten Buchwertverknüpfung abzuleiten, deren Funktion es ist, zu vermeiden, dass bei übertragenden Umwandlungen stille Reserven zu realisieren sind (Umstrukturierungen sollen auch nach dem UmwStG 2007 grds. erfolgsneutral möglich sein, vgl. WIDMANN in WIDMANN/MAYER, vor § 1 UmwStG Rn. 62 [Stand 2/2007]).

Vgl. BIRKEMEIER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 3 UmwStG Rn. 58; LEMAITRE/SCHÖNHERR, GmbHR 2007, 173 (174 Fn. 18); zur jetzt gebotenen Bewertung des Geschäfts- oder Firmenwerts mit dem gemeinen Wert s. BODDEN, FR 2007, 66 (69).

### bb) Verhältnis zu § 24 UmwStG

1777

Die Einbringung von BV in eine PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten iSv. § 24 UmwStG ist entgeltlich. Das Aktivierungsverbot des Abs. 2 greift daher nicht ein (s. Anm. 1846). Ausnahmen vom daraus folgenden Aktivierungsgebot können sich aber aus den Grundsätzen des Umwandlungssteuerrechts bei Übertragungen zum gemeinen Wert (§ 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) oder zu Zwischenwerten (§ 24 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 UmwStG) ergeben.

Einstweilen frei.

1778–1779

## II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 2

### 1. Wirtschaftsgut

#### a) Bedeutung des Wirtschaftsgutbegriffs für Abs. 2

1780

Abs. 2 betrifft nur die konkrete Aktivierungsfähigkeit von WG. Keine WG und damit vom Aktivierungsverbot des Abs. 2 nicht erfasst sind aktive RAP und Anzahlungen (s. Anm. 571, 573).

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

#### b) Immaterielle Werte als Wirtschaftsgüter

**Schrifttum** (s. auch Nachweise vor Anm. 1750): ROHLING, Vorteile und immaterielle Werte als Wirtschaftsgüter, DB 1985, 1609; NIEHUES, Die bilanzielle Behandlung von Güterfernverkehrsgenehmigungen, BB 1987, 1429; BOORBERG/STRÜNGMANN/SPIESS, Bilanzie-

rung von Arzneimittelzulassungen, DB 1994, 53; RODEWALD, Die Bilanzierung von Rechten zur Berichterstattung und Übertragung von Sportereignissen, BB 1995, 2103; BOORBERG/STRÜNGMANN/SPIESS, Zur Abnutzbarkeit entgeltlich erworbener Warenzeichen und Arzneimittelzulassungen, DStR 1998, 1113; KESSLER, Bilanzielle Behandlung von Internetauftritten, DB 1998, 1341; KESSLER, Bilanzierung von Web-Dokumenten, BC 1998, 217; ZIMMERMANN, Das Erfinderrecht in der Zwangsvollstreckung, GRUR 1999, 121; SCHICK/NOLTE, Bilanzierung von Internetauftritten nach Handels- und Steuerrecht, DB 2002, 541; EBERLEIN, Die steuerliche Behandlung von Internetauftritten, DStZ 2003, 677; SCHMITTMANN, Internet-Domains als nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut, StuB 2007, 217; KREBS/BECKER, Die Teilverdinglichung und ihre Anwendung auf Internetdomains, JZ 2009, 932; SCHÜLKE, Zur Aktivierbarkeit selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände, DStR 2010, 992; SCHMIDT, Grundfragen zur abstrakten Aktivierungsfähigkeit selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, DB 2014, 1273.

### 1781 aa) Anwendung des allgemeinen Wirtschaftsgutbegriffs

WG sind nach dem weiten, überwiegend an Beispielen immaterieller WG entwickelten, Verständnis der Rspr. neben den körperlichen Gegenständen iSd. BGB alle vermögenswerten Vorteile, tatsächlichen Zustände und Möglichkeiten des Betriebs, denen im Geschäftsverkehr ein selbständiger Wert beigelegt wird und die allein oder mit dem Betrieb verkehrsfähig sind (s. Vor §§ 4–7 Anm. 116; § 5 Anm. 560).

Exemplarisch zur Qualifikation immaterieller WG: BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977; v. 3.9.2002 – I B 144/01, BFH/NV 2003, 154; v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301; v. 30.9.2010 – IV R 28/08, BStBl. II 2010, 406, unter II.1.a, Ackerprämie; v. 9.8.2011 – VIII R 13/08, BStBl. II 2011, 875, unter II.1.a, Vertragsarztzulassung; v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238, unter II.1, Lizenzspieler; v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324, unter II.1.c, Bauvertrag ist kein immaterielles WG.

Ihre Grunddefinition hat die Rspr. zwar um verschiedene Zusatzkriterien ergänzt (zu den Merkmalen des WGBegriffs s. Anm. 560 ff.). Effektives Abgrenzungskriterium ist aber allein die nach der Verkehrsanschauung zu beurteilende selbständige Bewertungsfähigkeit geblieben (s. Anm. 560; ebenso KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 172 [Stand 1/2007]; krit. SCHÜLKE, DStR 2010, 992 [994]). Das Vorliegen dieser Voraussetzung kann, wie der BFH in einzelnen Entscheidungen offen legt (vgl. BFH v. 3.9.2002 – I B 144/01, BFH/NV 2003, 154), nur aufgrund der Umstände des jeweiligen Einzelfalls beurteilt werden. Dem Merkmal der selbständigen Bewertungsfähigkeit ist damit durch den Rückgriff auf die Verkehrsanschauung ein subjektiver Beurteilungsspielraum immanent, der die rechtsprechungsorientierte Verwaltungs- und Beratungspraxis bei der Qualifikation immaterieller WG zur Orientierung an Einzelfallentscheidungen zwingt.

### 1782 bb) Einzelfallbeurteilung durch Ähnlichkeitsvergleich

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

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

c) **Einzelfälle immaterieller Werte, die als Wirtschaftsgüter zu qualifizieren sind**

aa) **Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, ähnliche Rechte und Werte** 1783  
**Konzessionen:**

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

**Beispiele:** Mineralgewinnungs- und Bergbaurechte (s. § 7 Anm. 523), bestimmte Wasserrechte, zB für Mühlen, Fährbetriebe oder Brauereien (KORTH in Claussen/Scherrer, Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 266 Rn. 35; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 5 f.; REINER/HAUSSER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 266 HGB Rn. 27) sowie Brennrechte (BFH v. 9.12.1983 – III R 40/79, BStBl. II 1984, 193); Fernverkehrsgenehmigungen (BFH v. 3.10.1989 – VIII R 142/84, BStBl. II 1990, 420), Güterverkehrsberechtigungen (BFH v. 10.8.1989 – X R 176–177/87, BStBl. II 1990, 15), Linienkonzessionen des Personenbeförderungsrechts (BFH v. 15.12.1993 – X R 102/92, BFH/NV 1994, 543), Vertragsarztzulassung (grds. nicht vom Geschäftswert abgrenzbar, vgl. BFH v. 9.8.2011 – VIII R 13/08, BStBl. II 2011, 875, unter II.1.a); Fernsehübertragungsrechte (RODEWALD, BB 1995, 2103) und Kontingente, zB Emissionsberechtigungen (FÖRSCHLE/USINGER in Beck Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 248 HGB Rn. 70 mwN; HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 [112]; STRECK/BINNEWIES, DB 2004, 1116; BMF v. 29.9.2005, DB 2005, 2214), Milchlieferrechte (s. Anm. 1790) und Zuckerrübenlieferrechte (s. Anm. 1790).

► *Qualifikation als Wirtschaftsgut:*

▷ *Grundsatz:* Konzessionen sind nur dann WG, wenn sie zumindest mit dem Betrieb übertragen und von anderen WG und dem Geschäftswert selbständig abgegrenzt werden können.

BFH v. 10.8.1989 – X R 176-177/87, BStBl. II 1990, 15; v. 9.8.2011 – VIII R 13/08, BStBl. II 2011, 875, unter II.1.c; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 132 (Stand 2/2007).

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

VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 64; differenzierend KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 133 (Stand 2/2007).

Abweichend hiervon können auch rechtl. nicht übertragungsfähige Konzessionen abstrakt aktivierungsfähig sein, wenn der Veräußerer die Konzession mit einem faktisch wirksamen Vorschlagsrecht für die Wiedervergabe zurückgeben und der Erwerber dadurch die Konzession mittelbar vom Veräußerer erlangen kann (vgl. BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238, unter II.1.b dd; RADE/STOBBE, DStR 2009, 1109 [1111]).

An dieser Differenzierung ändert die Erwähnung der Konzessionen in § 266 Abs. 2 A I HGB nichts. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB ist nur eine Gliederungsvorschrift und enthält keine Sonderregeln für die Qualifikation von WG (vgl. Anm. 1666). Folglich müssen die allgemeinen Voraussetzungen des WGBegriffs auch bei den in § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB ausdrücklich aufgezählten Posten vorliegen.

**Gewerbliche Schutzrechte:**

► *Begriff:* Gewerbliche Schutzrechte lassen sich nur als historisch gewachsene Gruppe definieren, zu der zB Patente, Gebrauchsmuster, Geschmacksmuster

und Marken (früher: Warenzeichen) gehören. Urheber- und Verlagsrechte zählen dagegen zu den ähnlichen Rechten, da sie auch nichtgewerbliche Rechte umfassen.

Vgl. VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 65 ff.; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 6, 10; REINER/HAUSSER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 266 HGB Rn. 27.

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

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

Auch Marken (früher: Warenzeichen) können grds. gesondert oder zusammen mit dem Betrieb übertragen werden.

BFH v. 9.8.2000 – I R 12/99, BStBl. II 2001, 140 (141); v. 2.3.2011 – II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147, unter II.4.a.

### Ähnliche Rechte und Werte:

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

REINER/HAUSSER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 266 HGB Rn. 27; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 10.

Ähnliche Werte iSd. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB sind rechtl. ungeschützte „rein“ wirtschaftliche Werte, wenn sie sich als selbständiges WG qualifizieren, dazu gehören etwa ungeschützte Erfindungen, Rezepturen und anderes Knowhow.

HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 59; KÜHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 41 (Stand 2/2007).

► *Arten der ähnlichen Rechte und Werte*:

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

**Beispiele**: Danach zählen zu den ähnlichen Rechten die Urheber- (vgl. § 2 Abs. 1 UrhG), Leistungsschutz- (zB § 69b UrhG) und Verlagsrechte (vgl. NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 10 f.; REINER/HAUSSER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 266 HGB Rn. 27), aber auch das bereits mit Fertigstellung und Verlautbarung einer Erfindung entstehende Erfinderrecht (vgl. ZIMMERMANN, GRUR 1999, 121; TIEDCHEN, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, 1991, 83), die gesetzliche Ausschließlichkeitsrechte darstellen. Zu den Urheber- und Leistungsschutzrechten gehören insbes. auch die Rechte an Computerprogrammen/Software (§§ 2 Abs. 1 Nr. 1, 69a UrhG; vgl. BFH v. 3.7.1987 – III R 7/86, BStBl. II 1987, 728), Tonaufnahmen (§§ 85, 86 UrhG) und Filmen (§ 94 UrhG; vgl. BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; v. 6.11.2008 – IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156, unter II.2.b aa) und an dem gestalterischen Internetauftritt (vgl. EBERLEIN, DStZ 2003, 677; SCHICK/NOLTE, DB 2002, 541; KESSLER, DB 1998, 1341; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 217). Bei Computerprogrammen, die iSd. § 69b UrhG in Arbeits- oder Dienstverhältnissen entwickelt werden, können dem Grunde nach zwei WG entstehen. Das Urheberrecht des ArbN (§ 69a UrhG) und das gesetzliche Nutzungs- und Verwertungsrecht (Leistungsschutzrecht) des ArbG (§ 69b UrhG). Konzeptionskosten bzw. das aus ihnen folgende Anlagekonzept (Beratungskonzept, zB für eine Verlustzuweisungsgesellschaft) sollen nach der Rspr. ein ähnliches Recht und damit ein imma-



rielles WG sein können, wenn es sich um ein von einem Dritten erworbenes, fertiges und selbständig handelbares Anlagekonzept handelt, mit dem in der Öffentlichkeit geworben werden kann und das die Basis für die unternehmerische Tätigkeit bildet (BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538 [542]; s. dazu KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 178 [Stand 2/2007]; Anm. 1514 mwN).

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

**Beispiele:** Hierzu zählen neben dem Internet-Domain-Namen, für dessen Inhaber aus dem Registrierungsvertrag mit der privatrechtl. organisierten zentralen Registrierungsstelle für „.de“-Domains, DENIC Domainverwaltungs- und Betriebsgesellschaft eG, eine Ausschließlichkeitsstellung folgt (BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301; zur rechtl. Einordnung der Domain: KREBS/BECKER, JZ 2009, 932), auch das Handelsvertreterrecht (BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II, 549 [550]; v. 12.7.2007 – X R 5/05, DB 2007, 2231; v. 22.8.2007 – X R 2/04, DB 2007, 2568), ein Wettbewerbsverbot für einen Dritten (BFH v. 23.6.1981 – VIII R 43/79, BStBl. II 1982, 56 [57]), schuldrechtl. Alleinvertriebs- und Belieferungsrechte (BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 [14]; v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101; v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444; v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775 [776]; FG Meck.-Vorp. v. 16.8.2005 – 2 V 17/05, EFG 2005, 1672, rkr.), die Spielerlaubnis für einen Lizenzfußballspieler (BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977; zust. HÜTTEMANN, DStR 1994, 490; WEHRHEIM, BB 2004, 433 [434]; ablehnend: GALLI, IdW 1997, 272; JANSEN, DStR 1994, 1217; JANSEN, FS Raupach, 2006, 247 [255]; JANSEN, FR 2007, 837; MARX, BB 1994, 2379; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 257).

- ▷ *Ähnliche Werte*: Zu den ähnlichen Werten gehören ungeschützte Erfindungen und Rezepturen. Die abstrakte Aktivierungsfähigkeit als WG setzt kein Patent oder gewerbliches Schutzrecht voraus (BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122, unter II.2.a aa (1) zur Rezeptur eines Pflanzenschutzmittels).

► *Qualifikation als Wirtschaftsgut*:

- ▷ *Rechtsprechung*: Ähnliche Rechte iSd. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB sind nach der Rspr. grds. WG. Die Rspr. verwendet den Begriff der ähnlichen Rechte dazu, um WG als solche zu qualifizieren (BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301).

- ▷ *Schrifttum und eigene Stellungnahme*: Gegenüber der Verwendung des Begriffs der ähnlichen Rechte iSd. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 in der Rspr. ist klarzustellen, dass ähnliche Rechte nur dann als WG zu qualifizieren sind, wenn sie jeweils die Merkmale des WG-Begriffs (s. Anm. 1781) erfüllen. Demzufolge ist etwa bei Internet-Domain-Namen zunächst zu fragen, ob ihnen auch im konkreten Einzelfall im Geschäftsverkehr ein selbständiger Wert beigelegt würde (vgl. zur selbständigen Bewertung von Internet-Domain-Namen: ERTLICH, HFR 2007, 551).

**Lizenzen:**

- *Begriff*: Lizenzen iSd. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB sind vertraglich oder gesetzlich eingeräumte Nutzungsrechte an gewerblichen Schutzrechten und diesen ähnlichen Rechten (vgl. für das Urheberrecht § 31 Abs. 1 UrhG). Sie können für den Lizenzinhaber eine den gewerblichen Schutzrechten vergleichbare faktische Ausschließlichkeitsstellung begründen (eingehend von KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 75 ff.; Dawo, Immaterielle Güter in der Rechnungslegung nach HGB, IAS-IFRS und US-GAAP, 2003, 24 f.). Insofern sind sie gleichzeitig ähnliche Rechte im Sinne der dritten Alternative des § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB.

► *Qualifikation als Wirtschaftsgut*: Lizenzen sind Nutzungsrechte und als solche wie diese als WG zu qualifizieren (s. Anm. 1787).

1784–1785 Einstweilen frei.

## 1786 bb) Optionsrechte, Zinsbegrenzungsvereinbarungen und Versicherungsverträge

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

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

FG München v. 28.11.2000 – 7 K 2035/98, EFG 2001, 274, rkr.; HAHNE/SIEVERT, DStR 2003, 1992 (1994); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 102; wohl auch SCHMID/RENNER, DStR 2005, 815 (817 f.); SCHMID/RENNER, DStR 2005, 2059.

**Zinsbegrenzungsverträge** (sog. *Caps, Floors, Collars*) begründen den Anspruch auf eine Ausgleichszahlung für den Begünstigten, wenn zu bestimmten Zeitpunkten ein definiertes Zinsniveau auf dem Markt über- und/oder unterschritten wird.

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

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

FG Münster v. 31.3.2004 – 8 K 4121/01 F, EFG 2004, 1202, rkr.; FG München v. 25.3.2003, EFG 2003, 1072, rkr.; HÄUSELMANN, BB 1990, 2149 (2152); RAU, DStR 2003, 1769 (1771).

**Versicherungsverträge** begründen ähnlich den Zinsbegrenzungsverträgen einen durch den Eintritt eines bestimmten Ereignisses (Versicherungsfall) bedingten Anspruch auf Leistung (vgl. PRÖLSS in PRÖLSS, 28. Aufl. 2010, § 1 VVG Rn. 80 ff.). Diese Rechtsposition des Versicherungsnehmers wird nach ganz allgemeiner Ansicht nicht als immaterielles WG angesehen (mit einer Abgrenzung zu den Optionen: FG München v. 25.3.2003 – 6 K 2641/01, EFG 2003, 1072, rkr.). Einmalprämien für einen über das Wj. hinausreichenden Zeitraum sollen nur im Rahmen eines RAP aktiv abgegrenzt werden (s. Anm. 2163). Demgegenüber sind uE auch die durch Prämien erworbenen Rechte aus einem Versicherungsvertrag als immaterielle WG abstrakt aktivierungsfähig, soweit die allgemeinen Merkmale des WGBegriffs erfüllt sind. Das ist bei betrieblichen Versicherungen regelmäßig der Fall, denn das Recht auf den eingeräumten Versicherungsschutz ist selbständig bewertungsfähig und kann mit dem Betrieb ver-

äußert werden. Versichert beispielsweise ein Reeder die Passage eines Frachtschiffs, so würde ein gedachter Erwerber des Betriebs für den bestehenden Versicherungsschutz ein gesondertes Entgelt ansetzen.

Allerdings wird die konkrete Aktivierungsfähigkeit eines solchen Rechts auf Versicherungsschutz idR am Verbot der Aktivierung schwebender Geschäfte scheitern (s. Anm. 1787 und 540).

### cc) Nutzungsrechte und Nutzungsmöglichkeiten

1787

**Schrifttum:** CLAUSEN, Aktivierung und Abschreibung von Nutzungsrechten, DStZ 1976, 371; CLAUSEN, Zur Bilanzierung von Nutzungsverhältnissen, JbFStR 1976/77, 120; BIEG, Schwebende Geschäfte in Handels- und Steuerbilanz, Frankfurt am Main 1977; KNOBBE-KEUK, Die steuerliche Behandlung von Nutzungsrechten, StuW 1979, 305; BAUER, Schwebende Geschäfte im Steuerrecht, Diss. Erlangen, Nürnberg 1981; TRZASKALIK, Nutzungsrechte im Einkommensteuerrecht, StuW 1983, 126; STADIE, Zur Einlage von Nutzungsrechten als Wirtschaftsgut, DB 1984, 578; FABRI, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung entgeltlicher Nutzungsverhältnisse, Bergisch Gladbach 1986; KUSSMAUL, Nutzungsrechte an Grundstücken in Handels- und Steuerbilanz, Hamburg 1987; KUSSMAUL, Sind Nutzungsrechte Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter?, BB 1987, 2053; MEYER-SCHARENBERG, Sind Nutzungsrechte Wirtschaftsgüter?, BB 1987, 874; MEYER-SCHARENBERG, Tatbestand und Rechtsfolgen der Nutzungsüberlassung, StuW 1987, 103; PAUS, Bilanzierungsfragen bei betrieblichen Erbbaurechten, FR 1987, 163; CREZELIUS, Das sogenannte schwebende Geschäft in Handels-, Gesellschafts- und Steuerrecht, in KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 81; GROH, Nutzungseinlage, Nutzungsentnahme und Nutzungsausschüttung, DB 1988, 514, 571; BIERGANS, Die einkommen- und körperschaftsteuerliche Behandlung der Einlagen von originären immateriellen Wirtschaftsgütern, Nutzungsrechten und Nutzungen, DStR 1989, 367; STAPPERFEND, Die Bilanzierung entgeltlicher Nutzungsrechte bei Einmalzahlung, FR 1993, 525; RODEWALD, Die Bilanzierung von Rechten zur Berichterstattung und Übertragung von Sportereignissen im Fernsehen, BB 1995, 2103; SCHUBERT, Die einkommensteuerliche Behandlung von Nutzungsrechten, DStR 1995, 362; WEBER-GRELLET, Drittaufwand – Konsequenzen aus dem Beschluß des Großen Senats vom 30.1.1995 GrS 4/92, DB 1995, 2550; BABEL, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten, BB 1997, 2261; EKKENGA, Zur Aktivierungs- und Einlagefähigkeit von Nutzungsrechten nach Handelsbilanz- und Gesellschaftsrecht, ZHR 161 (1997), 599; BEINERT, Nutzungseinlage als Gestaltungsinstrument im Halbeinkünfteverfahren, StbJb. 2003/04, 346; WILDNER, Nutzungsrechte in Handels- und Steuerbilanz, Diss. Bayreuth 2003, Aachen 2004; LÜDENBACH/HOFFMANN, Das schwebende Geschäft als Vermögenswert: Bilanzierung bei Erwerb und Verkauf von Nutzungsrechten, DStR 2006, 1382; BABEL, Nutzungsrechte, Rechnungsabgrenzungsposten, schwebende Geschäfte – ein „magisches Dreieck“ der Bilanzierung, in WEHRHEIM (Hrsg.), Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung, FS Winfried Mellwig, Wiesbaden 2007, 1; LI, Nutzungen und Nutzungsrechte im Einkommensteuerrecht, Diss. Göttingen, Frankfurt 2007; EBBER, Die Abbildung von Nutzungsrechten in Handels- und Steuerbilanz, Diss. Aachen 2011; KUSSMAUL/OLLINGER, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten in Handels- und Steuerbilanz, StuW 2011, 282; KOETHER, Nochmals: Ablösezahlungen und Spieler-Vermittler-Provisionen im Profifußball, FR 2012, 631; TESCHKE/KNIPPING/SUNDHEIMER, Bilanzierung von Spielerlaubnissen im Profi-Fußball vor dem Hintergrund des BFH-Urteils v. 14.12.2011, FR 2012, 1137.

#### Begriff:

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

zungsrechte gewähren nur insofern eine stärkere Rechtsposition, als ein Anspruch gegen den jeweiligen Inhaber dem Nutzungsobjekt folgt.

**Beispiele** für dingliche Nutzungsrechte sind dingliche Grunddienstbarkeiten (§ 1018 BGB, zB Wegerecht, s. Anm. 1045), Nießbrauch (§ 1030 BGB, s. Anm. 522, 1060), Wohnungsrecht (§ 1093 BGB) und das ausschließliche Dauerwohnrecht nach § 31 WEG. Kein Nutzungsrecht ist die Reallast nach § 1105 BGB (vgl. Joost in MüKo BGB, 6. Aufl. 2013, § 1105 BGB Rn. 7). Schuldrechtliche Nutzungsrechte sind zB Miete (§ 535 BGB), Pacht (§ 581 BGB), Leihe (§ 598 BGB) und Rechte aus Lizenzvereinbarungen (§ 15 Abs. 2 PatG, § 31 UrhG).

Zu den Nutzungsrechten gehört auch das Erbbaurecht (§ 1 ErbbaurechtsVO, s. Anm. 1050). Dieses wird von der Rspr. in Anlehnung an die Einordnung in § 266 Abs. 2 A II Nr. 1 HGB jedoch als materielles WG qualifiziert (s. Anm. 1819).

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

Qualifikation als Wirtschaftsgut:

► *Rechtsprechung:*

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

BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414 (Nutzungsmöglichkeit eines öffentlichen Weges); v. 2.3.1970 – GrS 1/69, BStBl. II 1970, 382 (Abstandszahlung für den früheren Auszug des Vorpächters); v. 20.1.1983 – IV R 158/80, BStBl. II 1983, 413; v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 (353); v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128; v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 (Mineralgewinnungsrecht); v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808 (Mietrecht); v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Nutzungsmöglichkeit eines Tanklagers); Nds. FG v. 30.10.2013 – 3 K 487/12, EFG 2014, 126, nrkr., Az. BFH IV R 41/13 (Nutzungsrecht zur Errichtung eines Windparks). Auch die Zivil-Rspr. bejaht die Vermögensgegenstandseigenschaft für obligatorische Nutzungsrechte durch Anerkennung ihrer Sacheinlagefähigkeit: BGH v. 15.5.2000 – II ZR 359/98, DStR 2000, 1615 (Verwertung der Namen und Logos von Sportvereinen für einen begrenzten Zeitraum); v. 14.6.2004 – II ZR 121/02, BB 2004, 1925 (Einlage eines günstigen Unterpachtvertrags = Nutzungsrecht zu einem gegenüber dem Marktniveau günstigeren Pachtzins).

▷ *Nutzungsmöglichkeiten* können als WG anzusehen sein, wenn sie entgeltlich, zB durch einen verlorenen Zuschuss (zum Begriff s. Anm. 1605), erlangt wurden und dadurch einen feststellbaren Wert haben.

BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Nutzungsmöglichkeit eines Tanklagers), vorgehend mit instruktivem Sachverhalt Hess. FG v. 20.11.2003, Haufe-Index 1334694, aufgehoben; v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238, unter II.1.b (Nutzungsmöglichkeit eines Fußballspielers). Anders noch mit dem Erfordernis der rechtl. gesicherten Position BFH v. 2.8.1983 – VIII R 57/80, BStBl. II 1983, 739 (740), mwN; v. 20.9.1989 – X R 140/87, BStBl. II 1990, 368 (370).

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

**Beispiele für exklusive Nutzungsmöglichkeiten**, bei denen die Rspr. nicht nur deren abstrakte Aktivierungsfähigkeit als WG bejaht, sondern darin auch ein derivativ (entgeltlich) erworbenes WG sieht, das konkret aktivierungsfähig sein kann: BFH v.

1.6.1989 – IV R 64/88, BStBl. II 1989, 830 (Zuschuss zur Erstellung von Formgussteilen); v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Zuschuss zur Errichtung eines Tanklagers); v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238, unter II.1.b (durch Transferzahlung erworbene Nutzungsmöglichkeit am Fußballspieler).

**Beispiele für nicht exklusive Nutzungsmöglichkeiten**, die von der Rspr. als WG qualifiziert wurden: Baukostenzuschüsse für öffentliche Wege zum Betriebsgelände (BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414; v. 26.2.1980 – VIII R 80/77, BStBl. II 1980, 687 [688]), für die Erweiterung der allgemeinen Stromversorgung (BFH v. 2.3.1954 – I 133/53 S, BStBl. III 1954, 129; v. 26.6.1969 – VI 239/65, BStBl. II 1970, 35 [36 f.]), für die Errichtung eines später gemieteten Bürogebäudes (BFH v. 25.7.1957 – IV 195/56 U, BStBl. III 1957, 346) oder den Anschlusskostenbeitrag an das öffentliche Wasser-, Abwasser-, Strom- und Gasnetz (BFH v. 25.5.1984 – III R 30/79, BStBl. II 1984, 616; v. 15.2.1989 – X R 6/86, BFH/NV 1989, 494). Die konkrete Aktivierung nicht exklusiver Vorteile verbietet sich in diesen Beispielen aber regelmäßig wegen des Aktivierungsverbots des Abs. 2, weil es am derivativen Erwerb des Nutzungsrechts fehlt (s. Anm. 1841).

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

BABEL, BB 1997, 2261 (2267 f.); BABEL, FS Mellwig, 2007, 1, 17; BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 246 HGB Rn. 32; BEINERT, StbJb. 2003/04, 346 (349); CLAUSEN, DStZ 1976, 371 (372); EBBER, Die Abbildung von Nutzungsrechten in Handels- und Steuerbilanz, 2011, 214; EKKENGA, ZHR 161 (1997), 599 (614 f.); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 72; HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 179; KNOBBE-KEUK, StuW 1979, 305 (310); KUSSMAUL, BB 1987, 2053 (2059); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 738 (Stand 3/1998); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 585 (Stand 10/2013); STADIE, DB 1984, 578; STAPPERFEND, FR 1993, 525 (529); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBAUCH/HUECK, 18. Aufl. 2010, § 42 GmbHG Rn. 77, 119; WERNDL in KSM, § 7 Rn. A 189 (Stand 10/1991); WÜLLENKEMPER, FR 1991, 101 (104). Im Grundsatz bejahend, im Einzelnen differenzierend TIEDCHEN, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, 1991, 128 (129). Zweifelnd WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 164 (Stand 2/1998).

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

Vgl. DÖLLERER, BB 1969, 501 (505); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 200 „Stromversorgung“. Bereits die WGEigenschaft bloßer Nutzungsvorteile und Nutzungsmöglichkeiten verneinend HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 75; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 182 (Stand 2/2007); MATHIAK, StuW 1985, 274 (275); NIELAND, DStZ 1986, 246 (249); IDW-HFA, WPg 1996, 709 (713).

Die exklusive Nutzungsmöglichkeit eines Fußballspielers qualifiziert ein Teil des Schrifttums mit der Rspr. als immaterielles WG

BEIDERBECK, Die bilanzielle Behandlung von Spielerlaubnissen im Profifußball als immaterielle Vermögenswerte, 2008, 168; FROSS, FR 2012, 193 (194); HÜTTEMANN, DStR 1994, 490 (492); LÜDENBACH/HOFFMANN, DB 2004, 1442; NEUMANN in LADEMANN, § 5 Rn. 844b (Stand 7/2013); RADE/STOBBE, DStR 2009, 1109 (1111 f.); TESCHKE/KNIPPING/SUNDHEIMER, FR 2012, 1137 (1138).

Ein anderer Teil lehnt die Aktivierung der Nutzungsmöglichkeit an dem Spieler ab, weil dieser Nutzungsmöglichkeit das nur durch die Einzelverwertbarkeit vermittelbare Schuldendeckungspotential fehle (SCHÜLKE, DStR 2012, 45 [47]) oder weil die Aktivierung der Arbeitskraft eines Menschen mit dem Menschenbild des Grundgesetzes unvereinbar sei (KOETHER, FR 2012, 631 [634]).

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

MEYER-SCHARENBERG, *StuW* 1987, 103 (106); THIEL in *DStJG* 14 (1991), 161 (175); WEBER-GRELLET, *DB* 1995, 2550 (2557); später relativierend, WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 176: „... können im Einzelfall Nutzungsrechte immaterielle Wirtschaftsgüter sein“.

► *Stellungnahme*: Grundsätzlich ist die abstrakte Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten anzuerkennen. Für die Rspr. ergibt sich das aus dem von ihr vertretenen weiten WGBegriff (vgl. Anm. 555), weil und soweit Nutzungsrechte einen Vorteil für den Betrieb darstellen, der einen feststellbaren Wert hat. Aber selbst wenn man von einem engen WGBegriff ausgeht und die konkrete Einzelveräußerbarkeit als zwingendes Merkmal des WG ansieht, sind Nutzungsrechte als WG zu qualifizieren, weil sie in der modernen Informationsgesellschaft in vielfältiger Weise handelbar geworden sind.

**Beispiel:** Rechte, ein Mobilfunknetz oder Telefonnetz nutzen zu dürfen, stellen selbständig bewertungsfähige und auch einzeln verwertbare Güter dar. Ein Zwischenhändler, der auf den institutionalisierten Spotmärkten günstige Minutenpakete eingekauft hat, kann diese Nutzungsrechte verwerten oder jederzeit wieder auf dem Markt veräußern. Das Gleiche gilt für ausgelagerte Speicher- und Rechenkapazitäten (Cloud Computing Ressourcen), die seit 2014 an der deutschen Börse gehandelt werden können (*Börsen-Zeitung* v. 3.7.2013, 5; exemplarisch: [www.dbcloudexchange.com](http://www.dbcloudexchange.com)).

Nutzungsmöglichkeiten können dagegen uE nur dann als WG qualifiziert werden, wenn sich eine bestimmte Wahrscheinlichkeit für ihr Fortbestehen auch für den Fall der Übertragung des Betriebs auf einen Dritten bestimmen lässt und ein Dritter im Rahmen eines Unternehmenserwerbs auch ein gesondertes Entgelt für diese entrichten würde. Danach sind nicht exklusive Nutzungsmöglichkeiten nicht als WG anzusehen. Der Unternehmenserwerber würde mit der Allgemeinheit auch dann von dieser Nutzungsmöglichkeit profitieren, wenn er nicht bereit wäre, für diese beim Unternehmenserwerb einen gesonderten Preis zu bezahlen (vgl. SCHÖN, *Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa*, 2005, 73). Die Nutzungsmöglichkeit ist in diesem Fall nur ein wertbildender Faktor des Unternehmens. Die durch das privatautonom regulierte Lizenzspielersystem im Profifußball besonders abgesicherte exklusive Nutzungsmöglichkeit von Lizenzspielern ist dagegen zutreffend als immaterielles WG anzusehen, weil dafür Verkehrswerte gebildet werden und ein Erwerber des Fußballvereins für die einzelnen Spieler einen gesonderten Preis bezahlen würde. In einer Marktordnung, die einen Transfermarkt und Transferzahlungen im Profifußball ohne Verletzung der Menschenwürdegarantie des Grundgesetzes gestattet, darf nicht aufgrund eines humanitären Störgefühls auf die zutreffende Rechnungslegung über die vorgenommenen Transferschäfte verzichtet werden.

### **Einschränkung der Aktivierungsfähigkeit wegen des Verbots des Ausweises schwebender Geschäfte:**

► *Rechtsprechung und herrschende Meinung*: Nutzungsrechte sind idR Gegenstand eines schwebenden Geschäfts, so dass es nach bisherigem Verständnis von der Reichweite des Aktivierungsverbots für schwebende Geschäfte regelmäßig an deren konkreter Aktivierungsfähigkeit fehlt.

Vgl. Anm. 540 und einerseits BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, *BStBl. II* 1997, 808; v. 20.5.1992 – X R 49/89, *BStBl. II* 1992, 904; v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, *BStBl. II* 1994, 109; v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, *BStBl. II* 1995, 312; HENNRICH in *MüKo Bilanzrecht*, 2013, § 246 HGB Rn. 72; KUSSMAUL/OLLINGER, *StuW* 2011, 282 (291); ande-

reits BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812, Nutzungsrecht an einem Tanklager gegen einmaligen Baukostenzuschuss kein schwebendes Geschäft. Zur Qualifikation von Dauerschuldverhältnissen als schwebendes Geschäft BAUER, Schwebende Geschäfte im Steuerrecht, 1981, 14 ff.; CREZELIUS, FS Döllerer, 1988, 81 (88); FABRI, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung entgeltlicher Nutzungsverhältnisse, 1986, 117; HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 217; LAMERS, Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht, 1981, 287; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 270; aA CLAUSEN, JbFSr 1976/77, 120 (136): Beendigung des Schwebzustands bereits mit Beginn der Erfüllung.

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

BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267 (269); v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BFHE 172, 376; v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 (313); HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 220; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 212 (Stand 2/2007); WOLFGANG in KSM, § 5 Rn. C 169 (Stand 2/1998); aA PAUS, FR 1987, 163 (164); differenzierend STAPPERFEND, FR 1993, 525 (530 f.).

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

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

► *Stellungnahme:* Bisher ist uE nicht überzeugend geklärt, inwieweit Nutzungsrechte vom Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte erfasst werden. Möglicherweise muss die Reichweite des Aktivierungsverbots für schwebende Geschäfte bei Dauerschuldverhältnissen und Nutzungsrechten grds. überdacht werden (so auch BABEL, FS Mellwig, 2007, 1 [10 ff.]; STAPPERFEND, FR 1993, 525 [530]; für eine umfassende Aktivierung BIEG, Schwebende Geschäfte in Handels- und Steuerbilanz, 1977, 346 ff.). Es spricht einiges dafür, wenigstens durch einmalige Zahlung erworbene zeitlich bestimmte Nutzungsrechte nicht als schwebendes Geschäft zu qualifizieren (so auch PAUS, FR 1987, 163 [164]) und für die Beendigung des schwebenden Geschäfts auf die Einräumung des Nutzungsrechts abzustellen.

Einstweilen frei.

1788–1789

1790 **dd) Abgespaltene Wirtschaftsgüter (Produktions- und Lieferrechte, Prämienrechte und Eigenjagdrecht)**

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

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 23.6.1999, BStBl. I 1999, 593 („Eigenjagdrecht“); v. 14.1.2003, BStBl. I 2003, 78 (Milchlieferrechte); v. 25.6.2008, Ertragsteuerliche Folgen aus der Umsetzung der auf EU-Ebene beschlossenen Reform der Gemeinsamen Agrarpolitik (GAP) in nationales Recht, BStBl. I 2008, 682; OFD Koblenz v. 12.2.1999 – S 4503 A-St 53 4, nv. (Wiederbepflanzungsrechte).

**Begriff:** Im Rahmen der gemeinsamen EU-Agrarpolitik sind für landwirtschaftliche Betriebe staatlich festgelegte Produktions- und Lieferkontingente sowie verschiedene Prämienregelungen eingeführt worden. Für den Stpfl. stellen diese Kontingente zugleich eine Beschränkung wie auch ein konzessionsähnliches Recht dar, eine bestimmte Menge landwirtschaftlicher Güter produzieren und vermarkten zu dürfen. Diese Rechte können unter unterschiedlichen Voraussetzungen von dem landwirtschaftlichen Grund und Boden oder dem Betrieb abgespalten, entnommen und selbständig gehandelt werden.

**Milchreferenzmengen („Milchlieferrechte“):** Seit 1984 wird auf der Grundlage der Milchmengen-Garantie-Verordnung (MGV, BGBl. I 1984, 720) jedem Milchwirtschaft betreibenden Landwirt eine Milchreferenzmenge zugeteilt, die sich als Produktionsbeschränkung auswirkt (vgl. RIEGLER, DStZ 2003, 685 [686]; VON SCHÖNBERG, DStZ 2001, 145 [146]). Mit der durch die MGV eingeführten Beschränkung hat sich die Möglichkeit, Milch zu produzieren und zu vermarkten, als selbständiges Recht in Gestalt der Milchreferenzmenge vom allgemeinen Nutzungsrecht an Grund und Boden abgespalten. Dieses Recht ist seit 1993 isoliert von Grund und Boden übertragbar (§ 7 Abs. 2a Satz 2 Nr. 2 MGV idF der 29. VO zur Änderung der MGV v. 24.9.1993, BGBl. I 1993, 1659). Mit der GAP-Reform wurden die Produktionsbeschränkungen im Milchmarkt bis 2015 verlängert.

Vgl. BMF v. 14.1.2003, BStBl. I 2003, 78; v. 25.6.2008, BStBl. I 2008, 682, Tz. 22; FELDHAUS, Inf. 1985, 100 (101); VON SCHÖNBERG, DStZ 2001, 145 (146).

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

BFH v. 24.8.1993 – IV B 20/93, BFH/NV 1994, 172; v. 5.3.1998 – IV R 8/95, BStBl. II 2003, 54; v. 5.3.1998 – IV R 23/96, BStBl. II 2003, 56; v. 25.11.1999 – IV R 64/98, BStBl. II 2003, 61; v. 24.8.2000 – IV R 11/00, BStBl. II 2003, 64; v. 29.4.2009 – IX R 33/08, BStBl. II 2010, 958, unter II.2; v. 22.7.2010 – IV R 30/08, BStBl. II 2011, 210, unter II.1.a; Nds. FG v. 1.6.2005 – 2 V 604/04, EFG 2005, 1780, rkr.; BMF v. 14.1.2003, BStBl. I 2003, 78. Im Schrifttum wird die WGEigenschaft der Milchreferenzmenge nicht angezweifelt. HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1499 (Stand 8/2012):



ABC des Bilanzansatzes „Milchreferenzmenge“; VON SCHÖNBERG, DStZ 2001, 145 (147); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 270 „Milchreferenzmengen“. Gegen die Qualifikation der Milchreferenzmengen als WG für die Zeit vor dem 29.9.1993: FG Köln v. 25.4.2007 – 4 K 2038/05, EFG 2008, 30, rkr.

**Zuckerrübenlieferrechte** ergeben sich aus der bereits am 1.7.1968 in Kraft getretenen Zuckermarktordnung (VO 1009/67/EWG, ABl. EG 1967 Nr. 308, 1). Sie sind nach uE zutreffender allgemeiner Ansicht in ihrer derzeitigen Ausgestaltung als WG anzusehen, weil spätestens seit 1999 ein eigener Markt für sie besteht. Mit dem derzeit zum Ende des Wj. 2014/15 vorgesehenen Auslaufen der Zuckermarktordnung werden diese WG erlöschen.

BMF v. 25.6.2008, BStBl. I 2008, 682 – Tz. 23; BFH v. 24.6.1999 – IV R 33/98, BStBl. II 2003, 58; v. 11.9.2003 – IV R 25/02, BFH/NV 2004, 617; v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393; v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BStBl. II 2010, 28; v. 9.9.2010 – IV R 2/10, BStBl. II 2011, 171; FG Münster v. 4.6.2013 – 1 K 813/10 E, EFG 2013, 1640, rkr; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 270 „Zuckerrübenlieferrechte“.

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

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

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

BFH v. 24.6.1999 – IV R 33/98, BStBl. II 2003, 58 = BFHE 189, 132; v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393.

**Ackerprämienberechtigung („Ackerquote“)** sind von der Rspr. und der Verwaltungspraxis geprägte Begriffe für zuletzt für 2004 beantragungsfähige Stilllegungs- und Bepflanzungsprämien (Flächenzahlungen), die nach der VO 1765/92/EWG v. 30.6.1992 (Abl. EG 1992 Nr. L 181, 12) iVm. der Kulturpflanzen-Ausgleichszahlungs-Verordnung v. 3.12.1992 (BGBl. I 1992, 1991) sowie nach der VO 1251/1999/EG v. 17.5.1999 (Abl. EG 1999 Nr. L 160, 1) iVm. der Flächenzahlungs-Verordnung v. 6.1.2000 (Flächenzahlungs-Verordnung, BGBl. I 2000, 15) gezahlt wurden. Der Prämienanspruch konnte zwar grds. nur vom Eigentümer oder mit dessen Zustimmung vom Pächter für gepachtete Flächen beantragt werden. Durch innerbetrieblichen Flächentausch konnte der Pächter die Prämienansprüche aber auf eigene Flächen übertragen und auch nach Beendigung eines Pachtverhältnisses noch für diese geltend machen. Für den dadurch beim Eigentümer eintretenden Verlust des Prämienanspruchs erhielt dieser vom Pächter regelmäßig eine Entschädigungszahlung. Insofern war der Prämienanspruch in der landwirtschaftlichen Praxis selbständig handelbar und wurde dort auch als selbständiger Wert angesehen.

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

Die Ackerprämienberechtigung (Ackerquote) ist nach der Rspr. und der neueren Verwaltungspraxis ab dem Zeitpunkt als abgespaltenes (selbständiges) immate-

rielles WG zu qualifizieren, in dem von der zuständigen Behörde die Genehmigung für den Flächentausch erteilt oder die Ackerprämienberechtigung zum selbständigen Gegenstand eines Kauf- oder Erwerbsvertrags gemacht wurde und die Prämienberechtigung dadurch in den Verkehr gebracht (abgespalten) wurde.

BFH v. 30.9.2010 – IV R 28/08, BStBl. II 2011, 406, unter II.1.b dd; H 55 EStH 2011. Vgl. FinMin. Brandenb. v. 27.3.2007 – 34-F 2134a-2/03, nv.; FinMin. Schl.-Holst. v. 11.4.2007 – VI 312-S 2134a-004, nv.; FinMin. Meck.-Vorp. v. 6.6.2007 – IV 301-S 2134a-3/03, nv.; OFD Chemnitz v. 18.4.2007 – S 2134a-6/12-St 21, nv.

**Betriebsprämienrechte nach der GAP-Reform:** Mit der VO 1782/2003/EG v. 29.9.2003 (ABl. EU 2003 Nr. L 270, 1) iVm. dem Betriebsprämien durchführungsgesetz v. 21.7.2004 (BGBl. I 2004, 1763) sind Teile der nach der Reform der Gemeinsamen Agrarpolitik (GAP-Reform) eingeführten Agrarsubventionen als selbständig handelbares Prämienrecht ausgestaltet worden (vgl. BMF v. 25.6.2008, BStBl. I 2008, 682, Tz. 1 f.). Die sog. Betriebsprämien können nach Art. 46 Abs. 2, 117 Abs. 2 VO 1782/2003 nunmehr auch ohne Flächen übertragen werden

„Ein Betriebsinhaber kann seine Prämienansprüche auch ohne Übertragung seines Betriebs ganz oder teilweise auf andere Betriebsinhaber übertragen“; vgl. BMF v. 25.6.2008, BStBl. I 2008, 682 – Tz. 15.

Damit sind diese Betriebsprämien, sobald sie im Geschäftsverkehr als eigenständiger vom Betrieb abgespaltenen Wert wahrgenommen werden können, als selbständige immaterielle WG zu qualifizieren.

BMF v. 25.6.2008, BStBl. I 2008, 682, Tz. 18; KANZLER, Anm. zu BFH v. 30.9.2010, IV R 28/08, FR 2011, 285.

**Mutterkuh- und Mutterschafprämienrechte:** Zu den durch die GAP-Reform weggefallenen Mutterkuh- und Mutterschafprämienrechten s. BMF v. 25.6.2008, BStBl. I 2008, 682 – Tz. 24-25.

**Wiederbepflanzungsrechte im Weinbau** (vgl. VO 822/87/EWG des Rates über die gemeinsame Marktorganisation für Wein v. 16.3.1987, ABl. EG 1987 Nr. L 84, 1; s. § 55 Anm. 130) vermitteln das Recht, einen Weinberg nach dessen Rodung wieder zu bepflanzen (FG Rhld.-Pf. v. 23.3.2007 – 4 K 2827/04, EFG 2007, 1066, rkr.). Sie entstehen im Zeitpunkt der Rodung von Rebstöcken und erlöschen durch Wiederbepflanzung oder durch Zeitablauf (vgl. VON SCHÖNBERG, DStZ 2001, 145 [154]). In einzelnen Bundesländern hat sich für weinbauliche Wiederbepflanzungsrechte ein eigener Markt entwickelt (FG Rhld.-Pf. v. 23.3.2007 – 4 K 2827/04, EFG 2007, 1066, rkr.).

Wiederbepflanzungsrechte sind als immaterielle WG neben Grund und Boden zu aktivieren, wenn sie selbständig erworben wurden oder beim Erwerb gemeinsam mit einer Anbaufläche ein gesonderter Preis für sie festgesetzt wurde und sie im Zeitpunkt der Veräußerung bestanden haben (vgl. OFD Koblenz v. 12.2.1999 – S 4503 A-St 53 4, nv.). Bei der Übertragung einer bepflanzen Weinbaufläche kann ein immaterielles WG nicht entstehen, weil das Wiederbepflanzungsrecht zu diesem Zeitpunkt noch nicht begründet ist (FG Nürnberg v. 6.12.2001 – IV 324/2000, EFG 2002, 575, rkr.).

**Jagdrecht:** Das Jagdrecht als ausschließliche Befugnis, auf einem bestimmten Gebiet wildlebende Tiere, die dem Jagdrecht unterliegen (Wild), zu hegen, auf sie die Jagd auszuüben und sie sich anzueignen (§ 1 Abs. 1 Satz 1 BJagdG), ist gem. § 3 BJagdG untrennbar mit dem Eigentum an Grund und Boden verbunden und kann nicht gesondert übertragen werden (vgl. KLEEBERG in KSM, § 13 Rn. B 58 [Stand 6/1999]).

Gleichwohl wird es von der Verwaltungspraxis, der Rspr. und der hM als selbständiges WG angesehen, weil es nach der Verkehrsauffassung einen neben dem Eigentum an dem Grundstück, aus dem es sich ableitet, bestehenden selbständigen Wert darstellt.

BMF v. 23.6.1999, BStBl. I 1999, 593; BFH v. 18.7.1974 – IV R 187/69, BStBl. II 1974, 767; GMACH, FR 1994, 381 (382); KUBE in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 13 Rn. 20; NACKE in BLÜMICH, § 13 Rn. 128 (Stand 2/2012); KULOSA in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 13 Rn. 37; SCHINDLER, BB 1981, 405 (406); VON SCHÖNBERG, DStZ 2001, 145 (153); aA mit eingehender Begründung KLEEBERG in KSM, § 13 Rn. B 58 (Stand 6/1999).

Dieser Auffassung kann uE nur unter der Prämisse gefolgt werden, dass ein Jagdgrundstück auch in einer Weise übertragen werden könnte, die dem Erwerber die Rechte aus dem Eigenjagdrecht zumindest wirtschaftlich vorenthält (diese Möglichkeit bezweifelnd KLEEBERG in KSM, § 13 Rn. B 58 [Stand 6/1999]). Nur wenn der Erwerber das Jagdrecht nicht stets zwangsläufig zusammen mit dem Grundstück erwirbt, ist es gesondert vom Grundstück bewertungsfähig, anderenfalls bildet es nur einen unselbständigen Bewertungsfaktor des Grundstücks. Die Abspaltung setzt im Einzelfall zudem voraus, dass das Eigenjagdrecht im Geschäftsverkehr als selbständiges WG wahrgenommen wird.

**Bodenschätze**, wie Salz-, Kies-, Stein- und Sandvorkommen: Siehe Anm. 1820.

Einstweilen frei.

1791–1799

### ee) Geschäfts- und Praxiswert

1800

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

**Aufsätze ab 1995:** GEORGE, Aktivierung und Abschreibung von Praxiswerten, DB 1995, 896; W.-D. HOFMANN, Ausgleichsposten, Merkposten und andere Merkwürdigkeiten, BB 1995, 1397; FLIES, Auftragsbestand und Firmenwert, DB 1996, 846; KÖHLER, Die Behandlung des Auftragsbestands beim Unternehmenskauf in Handels- und Steuerbilanz, DStR 1997, 298; SIEGEL, Der Auftragsbestand – Immaterieller Vermögensgegenstand oder schwebendes Geschäft?, DB 1997, 941; DORALT, Firmenwert und Marke, RdW 1998, 521; MOXTER, Probleme des Geschäfts- oder Firmenwertes in der höchstrichterlichen Rechtsprechung, in MATSCHKE/SCHILDBACH (Hrsg.), Unternehmensberatung und Wirtschaftsprüfung, FS Günter Sieben, Stuttgart 1998, 473; SCHOOR, Geschäfts- und Praxiswertabschreibung, StB 1998, 301; KÜTING, Der Geschäfts- oder Firmenwert – ein Spielball der Bilanzpolitik in deutschen Konzernen, AG 2000, 97; SCHOOR, Abschreibung von Geschäfts- und Firmenwert, DStZ 2000, 667; TIEDTKE/HECKEL, Die Besteuerung des Geschäftswerts nach erklärter Betriebsaufgabe und anschließender Betriebsverpachtung,

DStR 2001, 145; FICHTELMANN, Übergang des Geschäftswerts bei Betriebsverpachtung und -veräußerung, Inf. 2002, 46; W.-D. HOFFMANN, Bilanzierung eines negativen Kaufpreises beim Erwerb, GmbH-StB 2005, 91; HONERT/BADER, Der Auftragsbestand bei Unternehmenskäufen, EStB 2005, 428; OTTO, Zahlungen auf den Handelsvertreterausgleichsanspruch nach § 89b HGB: Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts, BB 2005, 1324; SERG, Die Behandlung von Geschäftschancen bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen, DStR 2005, 1916; MICHELS/KETTELER-EISING, Ertragsteuerliche Behandlung des Kaufpreises für Kassenarztpraxen, DStR 2006, 961; SCHIESSL, Übergang des Geschäftswerts auf die Betriebs-GmbH im Rahmen einer Betriebsaufspaltung?, GmbHR 2006, 459; ERNSTING, Bilanzierung eines negativen Kaufpreises im Rahmen eines Unternehmenserwerbs, GmbHR 2007, 135; HENNRICHS, Bilanzierung eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach BilMoG, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 367; VELTE, Handels- und steuerbilanzielle Qualifikation des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts, StuW 2010, 93; SCHMIDTMANN, Bilanzierung von Synergievorteilen beim Beteiligungserwerb, Ubg 2013, 673; VELTE, Annäherung der handelsrechtlichen Vermögenskonzeption an IFRS? Eine rechtsvergleichende Analyse zum Bilanzansatz des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts, ZVglRWiss. 2014, 15.

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

BFH v. 24.11.1982 – I R 123/78, BStBl. II 1983, 113 (114); v. 28.10.1987 – II R 224/82, BStBl. II 1988, 50; v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224; v. 18.8.1993 – II S 7/93, BFH/NV 1994, 151; v. 27.3.1996 – I R 60/95, BStBl. II 1996, 576; v. 14.1.1998 – X R 57/93, BFHE 185, 230; v. 23.1.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771; v. 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl. II 2010, 609, unter II.1; HENNRICHS in FS Schaumburg, 2009, 367 (368); s. Anm. 577 mwN.

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

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

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

**Rechtsnatur:** Der Geschäftswert ist eine Restgröße, die sich nur indirekt nach Identifikation aller EinzelWG des Unternehmens als Saldo bestimmen, nicht aber selbständig bewerten lässt. Deshalb wird er im handelsrechtl. Schrifttum überwiegend nicht als Vermögensgegenstand, sondern als Bilanzierungshilfe angesehen (s. Anm. 577; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 161 [2/2007]). Nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB gilt er als Vermögensgegenstand. Für das StRecht ist der Geschäfts- und Praxiswert mit der Rspr. und der wohl hM im strechtl. Schrifttum entsprechend seiner Einordnung im Gliederungsschema der HBil. (§ 266 Abs. 2 A I 1 HGB) und der gesetzlichen Erwähnung in § 7 Abs. 1 Satz 3 aufgrund der gesetzlichen Fiktion zumindest wie ein immaterielles WG zu behandeln

(s. Anm. 577; exemplarisch BFH v. 9.8.2011 – VIII R 13/08, BStBl. II 2011, 875, unter II.1.b „Geschäftswert eines Unternehmens ist ein Wirtschaftsgut“; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 616 [Stand 10/2013]).

### Abgrenzung des Geschäftswerts zu selbständigen immateriellen Wirtschaftsgütern:

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

BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224; v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775, mwN; v. 17.3.2010 – IV R 3/08, BFHE 229, 159, unter II.4.b bb; FG Berlin-Brandenb. v. 6.3.2012 – 6 K 6014/09, EFG 2012, 1912.

Die praktische Bedeutung des Begriffs des geschäftswertähnlichen WG ist heute begrenzt auf die Frage der Abnutzbarkeit und der Abschreibungsdauer dieser WG (s. Anm. 591 aE, § 6 Anm. 723, § 7 Anm. 198, 205). Für Abs. 2 ist die Unterscheidung zwischen geschäftswertähnlichen und sonstigen selbständigen immateriellen WG ohne Belang.

► *Beispiele abzugrenzender Einzelwirtschaftsgüter*:

▷ *Auftragsbestand*: Der Auftragsbestand als Verkörperung der Rechte aus schwebenden Geschäften (vgl. WOLFFGANG in KSM, § 5 C 200 „Auftragsbestand“ [2/1998]) ist ein gesondert vom Geschäftswert zu aktivierendes immaterielles WG, wenn ihm vertraglich konkretisierte Geschäftsbeziehungen zugrunde liegen und diese selbständig bewertungsfähige Gewinnchancen verkörpern.

FG Düss. v. 20.3.2003 – 15 K 7704/00 F, DStRE 2003, 1141, rkr.: „zwingende Voraussetzung ist das Vorliegen schwebender Geschäfte“; BFH v. 1.2.1989 – VIII R 361/83, BFH/NV 1989, 778; nicht aber Rahmenverträge, die noch keine bestimmten Leistungen vorsehen; v. 7.11.1985 – IV R 7/83, BStBl. II 1986, 176 (177); ebenso KÖHLER, DStR 1997, 298; kritisch FLIES, DB 1996, 846 (847); aA, „kein Vermögensgegenstand“, SIEGEL, DB 1997, 941 (943).

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

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

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

BFH v. 7.10.1976 – IV R 50/72, BStBl. II 1977, 201, unter 3.; an der Fortgeltung dieser Rspr. noch zweifelnd BFH v. 28.9.1993 – VIII R 67/92, BStBl. II 1994, 50; v. 12.7.2007 – X R 5/05, BStBl. II 2007, 959, unter II.2.b.

► *Beispiele für geschäftswertähnliche Wirtschaftsgüter* sind, wenn sie vom Geschäftswert als selbständiges WG abgegrenzt werden können:

– Abfindung an Konkurrenten, damit dieser seinen Betrieb einstellt (BFH v. 22.7.1964 – I 188/62 U, BStBl. III 1964, 565);

- Arzneimittelzulassung (BMF v. 12.7.1999, BStBl. I 1999, 686; Hess. FG v. 15.12.2004 – 4 K 2565/01, Haufe-Index 1373344, rkr.; BOORBERG/STRÜNGMANN/SPIESS, DB 1994, 53; BOORBERG/STRÜNGMANN/WENDELIN, DStR 1998, 1113; SCHUBERTH, FR 1998, 541);
- Belieferungsmöglichkeiten, sofern sie von der Konkurrenz zumindest faktisch garantiert werden (BFH v. 28.10.1987 – II R 224/82, BStBl. II 1988, 50; v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775);
- Brennrechte (BMF v. 22.2.1989, DB 1989, 702; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter im Handels- und Steuerrecht, 2. Aufl. 2006, 186);
- Firma und die Marken des Unternehmens (BMF v. 12.7.1999, BStBl. I 1999, 686; BFH v. 25.3.1992 – II B 12/91, BFH/NV 1993, 221);
- Gewinnchancen aus schwebenden Geschäften (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 533 mwN [10/2013]; SERG, DStR 2005, 1916 [1917]);
- Güterfernverkehrsgenehmigungen (= Chance, auf dem kontingentierten Markt des Güterfernverkehrs Gewinne erzielen zu können: BFH v. 10.8.1989 – X R 176–177/87, BStBl. II 1990, 15, mwN; v. 4.12.1991 – I R 148/90, BStBl. II 1992, 383; v. 15.12.1993 – X R 102/92, BFH/NV 1994, 543 mwN; aA, Teil des Geschäftswerts, NIEHUES, BB 1987, 1429 [1431]), die aber mit der Deregulierung des Güterfernverkehrsmarkts zum 1.7.1998 ihren Wert und damit ihre Bedeutung verloren haben (FinMin. Sachsen-Anhalt v. 29.8.1997, DStR 1997, 1575; BMF v. 12.3.1996, DStR 1996, 508; vgl. zur Deregulierung MARTELL, NJW 1999, 193);
- Know-how (BFH v. 23.11.1988 – II R 209/82, BStBl. II 1989, 82; v. 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl. II 2010, 609);
- Kundenstamm oder Geschäftsbeziehungen, soweit gegenüber dem Geschäftswert abgrenzbar (BFH v. 16.9.1970 – I R 196/67, BStBl. II 1971, 175; v. 17.3.1977 – IV R 218/72, BStBl. II 1977, 595; v. 26.7.1989 – I R 49/85, BFH/NV 1990, 442, mwN; v. 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl. II 2010, 609, unter II.2c; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 173 [2/2007]);
- Linienbuskonzessionen (BFH v. 15.12.1993 – X R 102/92, BFH/NV 1994, 543);
- Mandantenstamm (BFH v. 30.3.1994 – I R 52/93, BStBl. II 1994, 903 [905 f.]; v. 18.12.1996 – I R 128–129/95, BStBl. II 1997, 546);
- Prozesskostenfinanzierungsfonds: Anspruch auf Beteiligung am Prozesserfolg (FG Berlin-Brandenb. v. 6.3.2012 – 6 K 6014/09, EFG 2012, 1912, rkr.);
- Verlagswert (BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775; BMF v. 20.11.1986, BStBl. I 1986, 532 [533]);
- Vertragsarztzulassung (nur in Sonderfällen vom Geschäftswert abgrenzbar, BFH v. 9.8.2011 – VIII R 13/08, BStBl. II 2011, 875, unter II.2.c; FG Köln v. 26.1.2012 – 6 K 4538/07, EFG 2012, 1128, rkr; MICHELS/KETTELER-EISING, DStR 2006, 961); STACHEWSKI, Vertragsarztzulassung und Besteuerung, 2011;
- Warenzeichen (BFH v. 4.9.1996 – II B 135/95, BStBl. II 1996, 586);
- Wettbewerbsverbote (BFH v. 26.7.1989 – I R 49/85, BFH/NV 1990, 442; v. 11.3.2003 – IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 176 [2/2007]).

**Aktivierungspflicht:** Ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert ist als immaterielles WG in der StBil. aktivierungspflichtig (Abs. 1, Aktivierungs-

wahlrecht nach § 255 Abs. 4 HGB nur in der HBil.). Für den originären (selbst geschaffenen) Geschäfts- oder Firmenwert gilt das Aktivierungsverbot des Abs. 2.

Einstweilen frei.

1801–1804

## 2. Immaterielle Wirtschaftsgüter

**Schrifttum** (s. auch Nachweise vor Anm. 1750): FREERICKS, Sind EDV-Programme körperliche Wirtschaftsgüter?, DStR 1969, 691; E. SCHMIDT, Software als materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter, FR 1985, 149; STÜDEMANN, Grundlagen zur Unterscheidung von materiellen und immateriellen Gütern und zu ihrer Aktivierung in der Bilanz, BB 1985, 345; KNEPPER, Software in der Handels- und Steuerbilanz, in KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 299; STAPPERFEND, Die steuer- und bilanzrechtliche Behandlung von Software, Köln 1991; KÄHLERT/LANGE, Zur Abgrenzung immaterieller von materiellen Vermögensgegenständen, BB 1993, 613; KÖNIG, Software (Computerprogramme) als Sache und deren Erwerb als Sachkauf, NJW 1993, 3121; KORT, Software – eine Sache?, DB 1994, 1505; MÜLLER-HENGSTENBERG, Computersoftware ist keine Sache, NJW 1994, 3128; STIELER, Die Abgrenzung materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter, Frankfurt am Main 1999; HRUSCHKA, Die bilanzielle Behandlung von Filmverwertungsrechten, DStR 2003, 1559; RADAU, Die Abschreibung von Filmrechten nach dem Medienerlass, DStR 2003, 1278; UTZ/FRANK, Ausweis und Bewertung von E-Books in Handels- und Steuerbilanz, BBK 2013, 218; MARLY, Praxishandbuch Softwarerecht – Rechtsschutz und Vertragsgestaltung, München, 6. Aufl. 2014.

### a) Begriff des immateriellen Wirtschaftsguts

1805

Immaterielle WG iSd. Abs. 2 sind unkörperliche nicht monetäre Güter (s. Anm. 586). Unkörperlich sind Werte, die keine physische Substanz besitzen und räumlich nicht abgrenzbar sind (vgl. LUTZ/INGOLD, Immaterielle Güter, 2005, 7). Auf die fehlende Greifbar- oder sinnliche Wahrnehmungsfähigkeit kommt es nicht an. Immaterielle Güter können sinnlich wahrnehmbar sein, zB Musik, ein Film, ein auf dem Bildschirm eines Computers darstellbares Bild oder eine über das Internet abgerufene Information. Eine Verkörperung ist nicht erforderlich. Eine Erfindung oder ein Gedicht können bereits vor ihrer Aufzeichnung ein immaterielles Gut darstellen. Umgekehrt können auch nicht greifbare Güter materieller Natur sein, zB Luft, andere Gase und grundstücksgleiche Rechte (s. Anm. 1819). Eine Abgrenzung zwischen immateriellen und ideellen Werten ist weder notwendig noch sinnvoll möglich (anders STÜDEMANN, DB 1985, 345 [347]).

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

1806 **b) Immaterielle Einzel- und Gesamtwirtschaftsgüter**

**Immaterielle Einzelwirtschaftsgüter** sind nach den allgemeinen Kriterien (s. Anm. 600 ff.) als selbständige WG identifizierte immaterielle Werte. Zu den immateriellen EinzelWG gehören auch die sog. firmen- oder geschäftswertähnlichen WG (s. Anm. 1800).

**Immaterielle Gesamtwirtschaftsgüter:** Als solche werden der Geschäfts-, Firmen- und Praxiswert (s. Anm. 1800) bezeichnet, weil sie eine Vielzahl wertbildender Faktoren in einem WG abbilden (WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 67 [2/1998]). Der Begriff GesamtWG bedeutet nicht, dass unter seinem Dach mehrere selbständig bewertbare WG zusammenzufassen sind. Ein immaterieller Wert, der selbständig bewertet werden kann und die übrigen Voraussetzungen der WGDefinition erfüllt, muss selbständig aktiviert werden (Grundsatz der Einzelbewertung). Der Begriff GesamtWG ist daher irreführend. Er ist überdies unnötig, da prinzipiell jedem WG mehrere wertbildende Faktoren innewohnen können, die nicht notwendig voneinander abgegrenzt werden müssen, wenn sich ein Gesamtwert des WG am Markt gebildet hat.

**c) Abgrenzung immaterieller Wirtschaftsgüter**1807 **aa) Rein immaterielle Wirtschaftsgüter**

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

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

1808 **bb) Verbände aus selbständigen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern**

Die Einordnung als materielles oder immaterielles WG ist für jedes selbständige WG gesondert vorzunehmen. Gegenstände, die sich aus materiellen und immateriellen Elementen zusammensetzen, sind zunächst daraufhin zu überprüfen, ob diese als einheitliches WG anzusehen sind oder sich aus selbständigen rein materiellen und rein immateriellen WG zusammensetzen. Diese Frage ist nach den allgemeinen Kriterien zu beantworten (s. Anm. 600 ff.). Entscheidend ist danach erstens, ob der materielle und der immaterielle Teil nach der allgemeinen Verkehrsauffassung selbständig und gesondert bewertungsfähig sind (s. Anm. 602), und zweitens, ob ein Teil ohne den anderen nach der Verkehrsanschauung unvollständig erscheint (s. Anm. 603).

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

1809 **cc) Gemischt materiell-immaterielle Wirtschaftsgüter**

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



**Abgrenzungskriterien:**

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

BFH v. 3.7.1987 – III R 7/86, BStBl. II 1987, 728 (732); v. 2.9.1988 – III R 38/84, BStBl. II 1989, 160; v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; FG Berlin v. 29.4.1982 – IV 340/80, EFG 1983, 105, rkr.

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

BFH v. 3.7.1987 – III R 7/86, BStBl. II 1987, 728 (731); v. 8.2.1996 – III R 76/90, BFH/NV 1996, 643; v. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II 2009, 421, unter II.1; FG Berlin v. 27.10.1982 – II 138/80, EFG 1983, 438 (439), rkr.

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

HENNRICH in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 61; SONTHEIMER, DSrR 1983, 350 (353).

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

KÄHLERT/LANGE, BB 1993, 613 (617); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 77 (2/1998).

► *Funktion der körperlichen Komponente:* Ebenfalls in Entscheidungen zum BerlinFG stellt die Rspr. auch auf die Funktion der körperlichen Komponente ab. Kommt dem materiellen Teil nur eine dem immateriellen Teil dienende Funktion zu, zB als Trägermedium, soll das WG insgesamt als immateriell anzusehen sein (BFH v. 3.7.1987 – III R 7/86, BStBl. II 1987, 728 [731]).

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

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

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

BFH v. 3.12.1982 – III R 132/81, BStBl. II 1983, 647 (648); ablehnend: BFH v. 3.7.1987 – III R 7/86, BStBl. II 1987, 728 (731); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 75 (2/1998); STAPPERFEND, Die steuer- und bilanzrechtliche Behandlung von Software, 1991, 64 f.

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

FREERICKS, DSStR 1969, 691 (693); E. SCHMIDT, FR 1985, 149; STÜDEMANN, DB 1985, 345 (349); ablehnend WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 79 (2/1998); LUTZ-INGOLD, Immaterielle Güter, 2005, 11; SONTHEIMER, DSStR 1983, 350 (353).

**Stellungnahme:** Für Abs. 2 ist die Abgrenzung zwischen materiellen und immateriellen WG nur bei dem Stpfl. von Bedeutung, der immaterielle WG selbst herstellt und bei dem sie dem AV zuzuordnen sind. In dieser Konstellation ergeben sich nur selten Abgrenzungsprobleme. Insbesondere die typischen Verbundgüter (Software auf Datenträgern, Schallplatten, Bücher usw.), bei denen die Abgrenzung in der Praxis Schwierigkeiten bereitet hat, sind beim Hersteller idR dem UV zuzuordnen. Für das UV gilt das Aktivierungsverbot des Abs. 2 indes nicht (s. Anm. 1821).

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

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

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

das Trägermedium beim Hersteller aber als selbständige je immaterielle und materielle WG anzusehen, da sie gesondert produziert und vermarktet werden und damit jeweils selbständig bewertungsfähig sind.

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

BFH v. 22.5.1979 – III R 129/74, BStBl. II 1979, 634; Sächs. FG v. 6.10.2004 – 4 K 172/02, EFG 2005, 1217, rkr.

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

Einstweilen frei.

1810–1814

#### d) Einzelfälle

##### aa) Bücher

1815

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

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

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

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

Auf die Frage, ob Bücher beim Erwerber als materielle oder immaterielle WG zu qualifizieren sind, kommt es für Abs. 2 dann nicht an, wenn sie entgeltlich erworben sind. Nur für den Fall des unentgeltlichen Erwerbs stellt sich die Frage, ob ein Buch beim Erwerber stets als materielles WG qualifiziert werden kann (s. Anm. 587 mwN). Dies ist zweifelhaft. Insbesondere das Argument, die Druckkosten überwögen den Wert des immateriellen Anteils (so zB STAPPERFEND, Die steuer- und bilanzrechtliche Behandlung von Software, 1991, 63; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 77 [Stand 2/1998]), ist nicht verallgemeinerungsfähig. Vielmehr

fallen idR außer bei Bildbänden oder technisch ähnlich aufwendiger Literatur im Verhältnis zum Ladenverkaufspreis weder das Autorenhonorar noch die Druckkosten besonders ins Gewicht. Im Verlag überwiegen die Kosten des Lektorats, dh. die der verlegerischen Betreuung der Autoren und die Kosten des Vertriebs, im Endpreis dominieren schließlich die Gewinnspannen der einzelnen Handelsstufen. Außerdem treten im modernen Verlagswesen zunehmend vollelektronische Bücher (*ebooks*) neben die gedruckten Bände (dazu UTZ/FRANK, BBK 2014, 218). Heute erscheint daher für die Bilanzierung von Büchern beim Erwerber eine differenzierende Betrachtung geboten.

## 1816 bb) Software, Datensammlungen, Datenträger

**Schrifttum** (s. auch Nachweise vor Anm. 1750 und 1805): MATHIAK, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1984, 71; SPIELER, Aktivierungsfähigkeit von selbsterstellter Standardsoftware zur anonymen Vermarktung gemäß Handels- und Steuerrecht, Frankfurt am Main 1987; TREIBER, Die Behandlung von Software in der Handels- und Steuerbilanz, DStR 1993, 887; BACKU/REITSAM, Bilanzierung von Software – Prüfungsschema zur steuerlichen Behandlung, ITRB 2006, 143.

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

### Software:

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

BFH v. 28.7.1994 – III R 47/92, BStBl. II 1994, 873 (zum InvZulG); v. 8.2.1996 – III R 76/90, BFH/NV 1996, 643 (zum InvZulG); v. 13.3.1997 – V R 13/96, BStBl. II 1997, 372 (zum UStG); v. 18.5.2011 – X R 26/09, BStBl. II 2011, 865, mit Anm. ANZINGER, FR 2011, 958; BORMANN, WPg 1991, 8 (10); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 62; KESSLER, BB 1994, Beilage zu Heft 19, 9; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 639 (Stand 10/2013); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 270 „Software“; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 176 (Stand 2/1998).

Das gilt gleichermaßen für Individual-, Standard- und Trivialsoftware. Bei Standard- und Trivialprogrammen, die zum Verkauf an eine Vielzahl von Erwerbern bestimmt sind, ist jedenfalls das vom Softwarehersteller entwickelte Ursprungsprogramm – gleichsam einem Prototypen – als immaterielles WG anzusehen. Deshalb ist beim Hersteller nur für die Zuordnung zum AV und UV zwischen Individual- und Standard- und Trivialsoftware zu differenzieren (s. Anm. 1824 „Software“).

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

Zur Qualifizierung von Prototypen als immaterielle WG vgl. BFH v. 22.5.1979 – III R 129/74, BStBl. II 1979, 634; Sächs. FG v. 6.10.2004 – 4 K 172/02, EFG 2005, 1217, rkr.

Entwicklungsaufwendungen für Software, die dafür eingesetzt wird, selbst hergestellte Produktionsanlagen zu steuern, führen zu einem gemischt materiell-immateriellen WG Produktionsanlage. Maßgeblich für die Abgrenzung sind auch hier die objektiven Wertverhältnisse (s. Anm. 1809), dh., es liegt ein materielles WG vor, wenn die HK des materiellen Teils der Produktionsanlage die Entwicklungskosten der Software überwiegen. Übersteigen hingegen die Aufwendungen

für die Steuerungssoftware diejenigen für den materiellen Teil der Produktionsanlage, ist sie insgesamt als immaterielles WG anzusehen.

**Datensammlungen:** Auch bei reinen Datensammlungen entscheiden die Wertverhältnisse. Insbesondere etwa bei Adresssammlungen steht der Wert der Daten gegenüber dem Datenträger regelmäßig im Vordergrund, weshalb auch diese als immaterielle WG zu qualifizieren sind.

BFH v. 2.9.1988 – III R 38/84, BStBl. II 1989, 160; v. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II 2009, 421, unter II.1 („Geopunkte“); KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 79 (2/2007); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 179 (2/1998).

#### **Datenträger, Verpackung und Handbücher:**

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

► *Datenträger und Verpackungsmaterialien, gedruckte Handbücher* uÄ, die zur Auslieferung der Software erforderlich sind, stellen demgegenüber materielle WG dar. Beim Hersteller der Software gehören sie allerdings regelmäßig zum UV und sind von dem Aktivierungsverbot des Abs. 2 folglich ohnehin nicht erfasst. Beim Erwerber bilden Software, Datenträger und gedruckte Handbücher ein einheitliches materiell-immaterielles WG (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 639 [10/2013]). Da das Aktivierungsverbot des Abs. 2 bei entgeltlich erworbenen immateriellen WG nicht greift, kommt es auf die Abgrenzung zwischen materiellen und immateriellen WG in diesem Fall nicht an.

Einstweilen frei.

1817–1818

#### **cc) Grundstücksgleiche Rechte und Bauten auf fremden Grundstücken** 1819

Grundstücksgleiche Rechte, zB das Erbbaurecht, werden von der Rspr. unter Bezug auf § 266 Abs. 2 A II 1 HGB als materielle WG qualifiziert (BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70 [72]).

Zu den grundstücksgleichen Rechten zählt die Rspr. auch Bauten auf fremden Grundstücken und Ein- und Umbauten des Mieters und Pächters (s. Anm. 519, 521).

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

#### **dd) Bodenschätze**

1820

**Schrifttum** (s. auch Nachweise vor Anm. 1750 und 1805): KNOBBE-KEUK, Die Einkommensbesteuerung der entgeltlichen Überlassung von Bodensubstanz, DB 1985, 144; GSCHWENDTNER, Zur Absetzung für Substanzverringerung bei im Privatvermögen entdeckten und in das Betriebsvermögen eingelegten Bodenschätzen – Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 19. Juli 1994, VIII R 75/91, DStZ 1994, 23; BAUER, Nutzungseinlagen sind Aufwandsseinlagen – Kritik an der Bodenschatzrechtsprechung des BFH, DStR 1995, 635; KIESEL, Berechtigt die Einlage eines Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen zum Ansatz von Absetzungen für Substanzverringerung?, DStR 1999, 1214; HOFFMANN, Anmerkung zu BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, DStR 2007, 848; HOFFMANN, Erschütterte Grundlagen der steuerlichen Bilanzierung durch den Kiesgrubenbeschluss des Großen BFH-Senats, DStR 2007, 1783; KANZLER, Kies im Einkünftefederalismus – Der Große Senat des BFH zur Einlage eines Bodenschatzes, DStR 2007, 1101; PAUS, Die steuerliche Behandlung von Bodenschätzen – Offene Fragen und Gestaltungsmöglichkeiten, DStZ 2007, 523; SCHULZE-OSTERLOH, Einlage eines im Privatvermögen entdeckten Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen, BB 2007, 1323; WEBER-GRELLET, Die Einlage eines Kiesvorkommens, FR 2007, 515; STAHL, Die steuerliche Behandlung von Bodenschätzen, Fest-

schrift für Michael Streck zum 70. Geburtstag, Köln 2011, 233; RITZROW, Bodenschätze – Überblick über die Rechtsprechung des BFH, StBp 2014, 77.

**Rechtsprechung und herrschende Meinung:** Nach der Rspr. ist ein Bodenschatz als solcher (bildlich: der Diamant, der sich in der Erde „versteckt“) ebenso wie Grund und Boden als greifbar und daher, sobald er sich nach den allgemeinen Kriterien gegenüber Grund und Boden verselbständigt hat, als materielles WG anzusehen. Gegenüber dem Grund und Boden verselbständigt sich der Bodenschatz zu einem eigenständigen WG, wenn mit seiner Aufschließung oder Verwertung begonnen wird, wenn die erforderliche Genehmigung vorliegt oder das Grundstück unter gesondertem Ausweis eines Kaufpreises für den Bodenschatz an einen Erwerber veräußert wird, der den Bodenschatz ausbeuten will.

BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508 (513), für Kiesvorkommen und differenzierend zwischen der Substanz als solcher (eigentlicher Bodenschatz) und den notwendigen Berechtigungen, um den Bodenschatz zu gewinnen und zu nutzen; BFH v. 25.7.2012 – I R 101/10, BStBl. II 2013, 165 – Rz. 10 m. Anm. SCHULZE-OSTERLOH, BB 2012, 2044; v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449; FG München v. 6.11.2012 – 13 K 943/09, EFG 2013, 421, nrkr., Az. BFH IV R 46/12; ebenso HOFFMANN, DStR 2007, 854 (855); KANZLER, DStR 2007, 1101 (1105); KIESEL, DStR 1999, 1214 (1218); KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 223 (Stand 1/2007); PAUS, DStZ 2007, 523; SEEGER, FS Haas, 1994, 343 (347 ff.); SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 1323 (1324); WEBER-GRELLET, FR 2007, 515 (519). Vgl. auch Anm. 609.

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

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

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

### 3. Immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

**Schrifttum** (s. auch Nachweise vor Anm. 1750): FORSTER, Zu Ausweis, Ansatz und Bewertung des Programmvermögens von Rundfunkanstalten, WPg 1988, 321; WRIEDT/WITEN, Zur bilanziellen Behandlung von Filmrechten, DB 1991, 1292; WRIEDT/FISCHER, Zur Bilanzierung von Filmvermögen, DB 1993, 1683; KLEIN/VÖLKER-LEHMKUHL, Die Bilanzierung von Emissionsrechten nach den deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung, DB 2004, 332; MEIER/ORTMANN-BABEL, Bilanzierung von Emissionsrechten in der Handelsbilanz und Steuerbilanz, ZSteu. 2005, 224; HOMMEL, Ertragsteuerliche Behandlung von Emissionsberechtigungen nach dem Gesetz über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen, BB 2006, 374; NAGEL, Der Handel mit Emissionsberechtigungen, EStB 2006, 151; ALTENSCHMIDT/LOHMANN, Emissionshandel und Steuerrecht, IStR 2007, 574; REDEKER/SCHOLZE/WIELENBERG, Handels- und steuerrechtliche Bilanzierung von Emissionsrechten, StuW 2007, 251; KUSSMAUL/HUWER, Die Widerspruchslosigkeit der bilanziellen Differenzierung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen – Ein Widerspruch?, DStR 2010, 2471; WASSERMAYER, Medienfonds mit Schuldübernahme – bzw. Defeasance-Struktur, DB 2010, 354; DORNHEIM, Steuerliche Behandlung von Medienfonds, DStR 2011, 1793; ELICKER/HARTROTT, Zur steuerlichen Behandlung von Medien-

fonds mit Defeasance-Struktur, BB 2011, 1879; LÜDICKE/FISCHER, Steuerliche Behandlung von Medienfonds, DStR 2011, 1935.

### a) Begrenzung des Aktivierungsverbots auf immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

#### aa) Unterschiedliche Behandlung von Anlage- und Umlaufvermögen

1821

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

DEPPING, DB 1991, 2048 (2049); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rn. 25; HERZIG/SÖFFING, WPg 1994, 601 (607); KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 90 f.; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 81 (2/1998).

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

BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 (322); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 523 (10/2013); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 81 (2/1998).

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

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 523 (10/2013); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 80; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 161; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 81 (2/1998).

#### bb) Wechsel zwischen Anlage- und Umlaufvermögen

1822

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

zum Umgruppierungsgebot vgl. HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 247 HGB Rn. 28; BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 247 HGB Rn. 53 (8/2010),

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

Vgl. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 523 (Stand 10/2013); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 82 (2/1998).

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

R 6.1 Abs. 1 Satz 7 EStR 2012; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 247 HGB Rn. 29.

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

## b) Abgrenzung zu immateriellen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens

### 1823 aa) Grundsatz

Für die Abgrenzung zwischen immateriellen WG des Anlage- und Umlaufvermögens bestehen gegenüber den allgemeinen Grundsätzen (s. Anm. 583) keine Besonderheiten.

### 1824 bb) Emissionsberechtigungen, Filmrechte, Software

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

REDEKER/SCHOLZE/WIELENBERG, *StuW* 2007, 251 (253); FÖRSCHLE/USINGER in Beck Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 248 HGB Rn. 70 ff.; HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, *FR* 2006, 109 (114); HOMMEL, *BB* 2006, 374 (375); KLEIN/VÖLKER-LEHMKUHL, *DB* 2004, 332 (334); KUHNER in HdJ, *Abt. II/1 Rn. 300* (Stand 2/2007); STRECK/BINNEWIES, *DB* 2004, 1116 (1119); BMF v. 6.12.2005, *BStBl. I* 2005, 1047, Tz. 2.2.

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

#### Filmrechte:

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

#### ► *Rechtsprechung*:

▷ *Grundsatz*: Leistungsschutzrechte eines Filmherstellers sind regelmäßig WG seines AV (BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, *BStBl. II* 2009, 156).

▷ *Echte Auftragsproduktion*: Bei einer echten Auftragsproduktion, bei der die Rechte aus § 94 UrhG in der Person des Produzenten entstehen, aber vereinbart ist, dass diese alsbald und endgültig auf den Auftraggeber übergehen (s. Anm. 1834 „Auftragsproduktion“) sind die Schutzrechte beim Auftragnehmer (Hersteller) dem UV zuzuordnen

BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, *BStBl. II* 1997, 320 (322); v. 6.11.2008 – IV B 126/07, *BStBl. II* 2009, 156, unter II.2.b aa ccc.

▷ *Unechte Auftragsproduktion*: Die Frage der Zuordnung von in unechter Auftragsproduktion erstellten Filmen, bei der der Hersteller seine Rechte am Film zwar nicht vollständig und endgültig abgibt, aber so langfristig zur Auswertung überlässt, dass eine Anschlussverwertung voraussichtlich nur noch einen sehr geringen Wert haben wird (s. Anm. 1834 „Auftragsproduktion“), ist bisher nur im vorläufigen Rechtsschutz adressiert und nicht abschließend entschieden worden.

Vgl. BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, *BStBl. II* 2009, 156, unter II.2.b aa ccc: „Das FG will auch in Fällen der unechten Auftragsproduktion eine Zuordnung zum Umlauf-



vermögen vornehmen (...). Der beschließende Senat neigt dieser Beurteilung nicht zu, weil sich Umlaufvermögen durch die Zweckbestimmung zum sofortigen Verkauf auszeichnet, die Nutzung der Schutzrechte im Betrieb durch Vergabe von Lizenzen aber gerade einen längeren Zeitraum betrifft.“

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

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

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

Vgl. MERKT in BAUMBACH/HOPT, 36. Aufl. 2014, § 247 HGB Rn. 7 (zu vermietende Gegenstände können UV sein); kritisch zu dieser Praxis HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 247 HGB Rn. 24.

Die Frage der Zuordnung der Filmrechte aus unechter Auftragsproduktion zum AV oder UV, insbes. für Medienfonds mit Schuldübernahme- bzw. Defeasance-Struktur, ist im Schrifttum nicht abschließend geklärt worden.

DORNHEIM, DStR 2011, 1793, AV unhinterfragt voraussetzend; ELICKER/HARTROTT, BB 2011, 1879 (1880), AV des Fonds begründend; LÜDICKE/FISCHER, DStR 2011, 1935 (1936), AV voraussetzend; THEISEN, DStR 2009, 271, zwingend AV des Fonds; F. WASSERMEYER, DB 2010, 354, unter III.2 „Offen“.

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

Im Ergebnis für den Verleih ähnlich HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 247 HGB Rn. 24; vgl. SIMON/STOLZE, IStR 2005, 398 (400).

Weniger klar ist die Behandlung der Filmrechte bei der unechten Auftragsproduktion und insbes. bei Medienfonds mit Defeasance-Struktur. Sie versuchen den dreifachen Spagat zwischen den allgemeinen Voraussetzungen des AV, der zeitnahen vollständigen Verwertung und der Vermeidung des wirtschaftlichen Risikos einer dauerhaft dem Geschäftsbetrieb dienenden Funktion der Filmrechte. Bei diesen Gestaltungen ist in jedem Einzelfall zu hinterfragen, ob die in unechter Auftragsproduktion hergestellten Filmrechte dazu bestimmt sind, in einem einmaligen Akt von ihren Verwertungschancen und -risiken und ihrer wirtschaftlichen Substanz abgespalten zu werden, um diese durch eine einmalige Markttransaktion zu verlieren. Bei der im Rahmen des Abs. 2 vorzunehmenden Zuordnung ist zudem der Zweck des auf das AV begrenzten Aktivierungsverbots (s. Anm. 1723) zu berücksichtigen. Besteht die das Aktivierungsverbot rechtfertigende Bewertungsunsicherheit nicht mehr, weil der Wert des selbstgeschaffenen Filmrechts bereits vor der Herstellung durch Übertragung auf eine Verwertungsgesellschaft und durch von Dritten garantierte Verwertungserlöse, die gegen Zahlungsunfähigkeit besonders geschützt sind, vollständig am Markt

realisiert worden ist, scheidet eine Zuordnung zum AV iSd. Abs. 2 regelmäßig aus. Die Zuordnung der Filmrechte zum AV kann bei Medienfonds mit Defeasance-Struktur mit der bisherigen Rspr. damit zumindest nicht als selbstverständlich vorausgesetzt werden.

#### Software:

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

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 640 (Stand 10/2013), mit der Gestaltungsempfehlung einer Softwarehaus-Aufspaltung in Vertriebs- und Entwicklungsgesellschaft; eingehend KESSLER, BB 1994, Beilage 12 zu Heft 19, 5 f.; zur Bewertung unfertiger Programme BORMANN, WPg 1991, 8 (14 ff.).

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

Vgl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 270 „Software“; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 179 (Stand 2/1998).

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

Zutreffend BORMANN, WPg 1991, 8 (13); HENNRICHs in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 61; KESSLER, BB 1994, Beilage 12 zu Heft 19, 10.

1825–1829 Einstweilen frei.

## 4. Entgeltlicher Erwerb

**Schrifttum** (s. auch Nachweise vor Anm. 1750): KUPSCH, Sind Zuschüsse und Abstands-zahlungen immaterielle Anlagewerte (Wirtschaftsgüter)?, WPg 1977, 663; MOXTER, Die Aktivierungsvoraussetzung „entgeltlicher Erwerb“ im Sinne des § 5 Abs. 2 EStG, DB 1978, 1804; BARTENBACH/FISCHER, Aktivierungspflicht für Arbeitnehmererfindervergütungen, GRUR 1980, 1025; LANGE, Besteht eine Aktivierungspflicht für Arbeitnehmer-Erfindervergütungen im Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG?, GRUR 1986, 151; WEXEL, Zur Aktivierung nach § 5 Abs. 2 EStG im Zusammenhang mit Arbeitnehmererfindungen, GRUR 1986, 785; WICHMANN, Die Bedeutung der Herstellung für die Bilanzierung nach HGB, DStR 1987, 718; KÜTING/WELLER, Die Bilanzierung von Güterverkehrs-konzessionen nach der Vollendung des Gemeinsamen Marktes 1992, BB 1989, 1302; BEATER, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Softwareumstellungen, DStR 1990, 201; DELCKER, Steuerliche Behandlung von Computer-Programmserviceverträgen, BB 1990, 1097; DEPPING, Die bilanzsteuerliche Behandlung des „Werbespots“, DB 1991, 2048; BAYREUTHER, Zum Verhältnis zwischen Arbeits-, Urheber- und Arbeitnehmererfindungsrecht – Unter besonderer Berücksichtigung der Sondervergütungsansprüche des angestellten Softwareerstellers, GRUR 2003, 570; VON WALLIS/

SCHUMACHER, Der neue Medienerlass, DStR 2003, 1857; ZACHER, Von Mitunternehmern, Mithesstellern und anderen Kommanditisten – Zur Neufassung des Medienerlasses, DStR 2003, 1861; HAUN/GOLÜCKE, ERP-Software: keine zwingende Aktivierungspflicht von Customizingkosten, BB 2004, 651; GASTL, Grundlagen der steuerlichen Behandlung von Film- und Fernsehfonds, SteuStud. 2006, 227; MICHELS/KETTELER-EISING, Ertragsteuerliche Behandlung des Kaufpreises für Kassenarztpraxen, DStR 2006, 961; HARTLIEB/SCHWARZ, Handbuch des Film-, Fernseh- und Videorechts, München, 5. Aufl. 2011; FROSS, Transferenschädigungen und entgeltlicher Erwerb, FR 2012, 193.

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

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

### a) Markttestfordernis

1830

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

Immaterielle Werte gelten dem Gesetz nach als typischerweise unsichere Werte (s. Anm. 1754). Die Unsicherheit hinsichtlich ihrer „Existenz und Werthaltigkeit“ (HENNRICHS in MüKo AktG, 2. Aufl. 2000, § 248 HGB Rn. 15) entfällt, wenn sie „Gegenstand des Geschäftsverkehrs geworden sind“ (BFH v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146) und der Markt eine Bestätigung für ihre Existenz und ihren Wert abgegeben hat (vgl. BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13; v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444; v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; CREZELIUS in SCHOLZ, 10. Aufl. 2010, Anh. § 42a GmbHG Rn. 117; FÖRSCHLE/USINGER in Beck Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 248 HGB Rn. 35; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rn. 43; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 248 Rn. 15; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., 1993, 90; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 26 f.; kritisch zur wertbestätigenden Funktion des Markttests dagegen KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 197 [Stand 2/2007]).

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

Vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 84 (2/1998).

Komponenten dieses Markttests sind die Entgeltlichkeit und der (derivative) Erwerb (CREZELIUS in SCHOLZ, 10. Aufl. 2010, Anh. § 42a GmbHG Rn. 118). Deshalb setzt das Tatbestandsmerkmal des „entgeltlichen Erwerbs“ voraus, dass

- das immaterielle WG als solches über den Markt erworben (abgeleiteter Erwerb) und nicht beim Stpfl. hergestellt (originärer Erwerb) wurde (s. Anm. 1831 ff.) und
- das immaterielle WG gegen Entgelt, also durch Erbringung einer Gegenleistung und nicht unentgeltlich erworben wurde (s. Anm. 1840 ff.) und
- das immaterielle WG am Markt (zu Marktbedingungen) im Rahmen eines entgeltlichen Leistungsaustauschs mit Außenstehenden erlangt wurde und dabei Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen worden sind (s. Anm. 1843).

**b) Abgeleiteter Erwerb**1831 **aa) Begriff**

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

BFH v. 26.2.1980 – VIII R 80/77, BStBl. II 1980, 687; v. 13.12.1984 – VIII R 249/80, BStBl. II 1985, 289 (291); v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808; v. 14.11.2002 – III R 29/97, BFH/NV 2003, 655; v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; GILLE, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 2006, 157 ff.; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rn. 44; VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 39; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rn. 44; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 534 (10/2013); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 79; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 190; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 86 (2/1998).

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

vgl. BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 248 HGB Rn. 34; DÖLLERER, BB 1969, 501 (502); GILLE, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 2006, 154; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rn. 44.

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

VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 34; LITTMANN, DStR 1970, 391 (393); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. 86 (2/1998),

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

1832 **bb) Formen des abgeleiteten Erwerbs**

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

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

Vgl. BFH v. 27.5.1970 – IV R 222/69, BStBl. II 1970, 743 (745); v. 18.12.1970 – VI R 99/67, BStBl. II 1971, 237 (239); v. 13.7.1971 – VIII 15/65, BStBl. II 1971, 731 (732); v. 5.6.2002 – I R 6/01, BFH/NV 2003, 88; BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 248 HGB Rn. 29 (3/2010); HÖMBERG/KÖNIG in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 248 HGB Rn. 40 (4/2006); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rn. 44; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 525 (10/2012); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 194; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 92 (2/1998).

In Betracht kommen aber auch Werkverträge (s. Anm. 1834) und gemischte Schenkungen (s. Anm. 1843).

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

R 5.5 Abs. 2 Satz 2 EStR 2012; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 535 (10/2013); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 191; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 89 (2/1998); aA (abgeleiteter Erwerb nur von Unternehmen) KÜTING/WELLER, BB 1989, 1302; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 523 (10/2012).

Derartige Rechte haben sich uE mit dem Erwerb durch Hoheitsakt zwar nicht am Markt, aber in vergleichbarer Weise bestätigt. Gebühren spiegeln freilich keinen am Markt frei ausgehandelten Preis wider. Am Markt bestätigt sich der Wert der Konzession aber insoweit, als der Kaufmann nur bereit sein wird, die entsprechende Gebühr zu entrichten, wenn die Einräumung des Rechts für ihn mit einem entsprechenden Nutzen verbunden ist (ebenso WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 89 [2/1998]).

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

### cc) Erwerbsgeborene Wirtschaftsgüter

1833

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

BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13, 14 (Bierlieferungsrechte); v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696 (Mietrecht); v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549 (Vertreterrecht); v. 1.6.1989 – IV R 64/88, BStBl. II 1989, 830 (Verwendungsrecht an Gussteilen); v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977 (Transferentschädigung); v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444 (obiter dictum); v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Baukostenzuschüsse gegen Nutzungsrecht); v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 (Zuweisung einer Internet-Domain); ADS, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rn. 15; BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 248 HGB Rn. 13; HÖMBERG/KÖNIG in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 248 HGB Rn. 36 (4/2006); FÖRSCHLE/USINGER in Beck Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 248 HGB Rn. 10; VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 40; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 248 Rn. 22; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., 1993, 94; KÜHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 202 (2/2007); MARX, BB 1994, 2379 (2384); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 777 (3/1998); PREIFFER, StuW 1984, 326 (338 li. Sp.); SCHUBERT/GADEK in Beck Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 36; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 79; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 195; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 88 (2/1998).

Die erforderliche Marktbestätigung der Existenz und des Werts eines immateriellen WG ergibt sich auch, wenn das WG erst durch den Erwerb von einem Dritten entsteht. Bei der Einräumung von Nutzungsrechten wird das Nutzungsrecht zudem aus einem bestehenden WG abgeleitet. Dies kann zB das Eigentum an einem Grundstück sein, an dem der Veräußerer dem Erwerber ein Nutzungsrecht einräumt. Dabei werden keine neuen Nutzungsmöglichkeiten geschaffen, sondern der Veräußerer verzichtet auf einen Teil seiner Nutzungsrechte und überträgt diese auf den Erwerber (vgl. SCHUBERT/GADEK in Beck Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 36).

### 1834 dd) Abgrenzung des abgeleiteten Erwerbs (Anschaffung) vom originären Erwerb (Herstellung)

**Grundsatz:** Bei der für Abs. 2 bedeutsamen Abgrenzung zwischen der Anschaffung (möglicher Erwerbsvorgang iSd. Abs. 2) und der Herstellung (kein Erwerbsvorgang iSd. Abs. 2) ist von den allgemeinen für materielle WG entwickelten Abgrenzungsmerkmalen auszugehen (s. § 6 Anm. 262).

BFH v. 10.12.1992 – XI R 44/88, BStBl. II 1993, 538, mwN; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 526 (Stand 10/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 534 (10/2013); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 198; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 100 (2/1998).

Anschaffung ist danach der Erwerb eines bestehenden Gegenstands von einem Dritten (s. § 6 Anm. 263). Herstellung ist die Neuschaffung, Erweiterung oder Veränderung eines WG (s. § 6 Anm. 265).

**Aufwendungen für Leistungen Dritter** können sowohl aktivierungsfähige AK als auch nicht aktivierungsfähige HK eines immateriellen WG des AV sein. Nicht aktivierungsfähige HK liegen vor, wenn der Stpfl. selbst als Hersteller zu qualifizieren ist. Hersteller ist nach den allgemeinen Grundsätzen, wer ein WG auf eigene Rechnung und Gefahr selbst schafft oder durch einen Dritten schaffen lässt (s. § 6 Anm. 267) und das Herstellungsgeschehen beherrscht.

BFH v. 25.6.1976 – III R 167/73, BStBl. II 1976, 728; v. 2.9.1988 – III R 53/84, BStBl. II 1988, 1009; v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 (Auftragsproduktion eines Films); SCHUBERT/PASTOR in Beck Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 334; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 100 (2/1998).

### Werk- und Dienstverträge, Arbeitnehmererfindungen, Auftragsproduktion:

► *Dienstverträge:* Aufwendungen für Dienstleistungen Dritter im Rahmen von Dienstverträgen und Geschäftsbesorgungsverhältnissen sind keine AK für durch den Dienstverpflichteten erstellte immaterielle WG (zB Software), da der Dienstverpflichtete nicht auf eigene Rechnung oder Gefahr produziert und das Herstellungsgeschehen idR nicht selbst beherrscht. Auch fehlt es bei einem im Rahmen eines Dienstvertrags erstellten WG an der Wertbestätigung am Markt, da die Dienstvergütung unabhängig vom Erfolg geschuldet ist.

Vgl. ADS, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rn. 22; BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 248 HGB Rn. 38; VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 40 f.; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 101 (2/1998).

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

Vgl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 187; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 101 (2/1998); in diesem Sinne wohl auch BFH v. 27.7.1990 – III R 67/87, BFH/NV 1991, 442; v. 19.5.2005 – IV R 3/04, DStRE 2005, 1241.

► *Arbeitnehmererfindungen:*

▷ *Diensterfindungen:* Von einem ArbN im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses selbst entwickelte Erfindungen, die entweder aus der dem ArbN im Betrieb oder in der öffentlichen Verwaltung obliegenden Tätigkeit entstanden sind oder maßgeblich auf Erfahrungen oder Arbeiten des Betriebs oder der öffentlichen Verwaltung beruhen (Diensterfindungen iSd. § 4 Abs. 2 ArbNErfG) sind vom ArbG auch dann nicht iSd. Abs. 2 entgeltlich erworben, wenn er sie gem. § 6 ArbNErfG in Anspruch nimmt. Soweit gem. §§ 9, 10 ArbNErfG eine Vergütung gezahlt wird, handelt es sich bei ihr wie bei den weiteren Dienstvergütungen um HK, die nicht unmittelbar für die Einräumung der Erfindung gezahlt werden. Ein echter Leistungsaustausch oder ein Markttest findet nicht statt, weil die Erfindung kraft Gesetzes durch einseitige Erklä-

rung auf den ArbG übergeht und die Höhe des Vergütungsanspruchs von den Verwertungshandlungen des ArbG abhängt (vgl. BARTENBACH/FISCHER, GRUR 1980, 1025 [1027]). Die Dienstleistung wird damit nicht entgeltlich iSd. Abs. 2 erworben.

BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 248 HGB Rn. 36; BARTENBACH/FISCHER, GRUR 1980, 1025 (1029); VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 42; WEXEL, GRUR 1986, 785 (786); aA ADS, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rn. 18; CREZELIUS in SCHOLZ, 10. Aufl. 2010, Anh. zu § 42a GmbHG Rn. 120; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 Rn. 56; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rn. 44; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 211 (2/2007); LANGE, GRUR 1986, 151 (155).

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

- ▷ *Freie Erfindungen* des ArbN iSd. § 4 Abs. 3 ArbNErFG können dagegen vom ArbG iSd. Abs. 2 entgeltlich erworben werden (überzeugend VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 42).
- ▷ *Werkverträge*: In Erfüllung eines Werkvertrags erstellte und gelieferte immaterielle Güter sind beim Auftraggeber grds. (zur notwendigen Differenzierung sogleich) angeschafft und iSd. Abs. 2 erworben. Bei einem (gesetzestypischen) Werkvertrag schuldet der Unternehmer die vertragsgemäße Herstellung des versprochenen Werks (§ 631 Abs. 1 BGB). Der Unternehmer schafft das Werk damit auf eigene Rechnung und Gefahr und beherrscht idR auch das Herstellungsgeschehen. Er, nicht der Auftraggeber, ist Hersteller.

BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 248 HGB Rn. 35; HÖMBERG/KÖNIG in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 248 HGB Rn. 37 (4/2006); VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 40 f.; die Bedeutung der Vertragsgestaltung im Einzelfall betonend WOLFFGANG in KSM, § 5 C 104 (2/1998).

- ▷ *Auftragsproduktion*: Unter dem Begriff der Auftragsproduktion werden im Schrifttum Fälle zusammengefasst, in denen ein WG nach den Wünschen des Auftraggebers von einem Dritten hergestellt (zB Individualsoftware, Internet-Web-Seiten, Film- und Fernsehproduktionen) und nach Fertigstellung an den Auftraggeber geliefert wird (vgl. HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rn. 47 ff.).

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

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

BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; FG Rhld.-Pf. v. 29.3.2012 – 5 K 1815/10, EFG 2013, 15, nrkr. (in der Revisionsentscheidung BFH v. 17.7.2013 – X R 31/12 war Qualifikation der Auftragsproduktion nicht entscheidungserheblich); DEPping, DB 1991, 2048 (2049); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rn. 47; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 204 (Stand 2/2007); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 528 (10/2012); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 153, C 154 (2/1998).

Mit dem Begriff der unechten Auftragsproduktion wird die Qualifikation des Auftraggebers als Hersteller beschrieben. Bei der echten Auftragsproduktion ist der Auftragnehmer als Hersteller und der Auftraggeber als Erwerber zu qualifizieren (vgl. HARTLIEB/SCHWARZ, Handbuch des Film-, Fernseh- und Videorechts, 5. Aufl. 2011, 368 ff.; FG Rhld.-Pf. v. 29.3.2012 – 5 K 1815/10, EFG 2013, 15, mwN; HERZIG/SÖFFING, WPg 1994, 601 [608]). Zu den allgemeinen Abgrenzungskriterien, die auf die Vertragsgestaltung und auf die tatsächliche Durchführung abstellen, ergeben sich mit dieser Begriffsbildung keine Besonderheiten. Entscheidend für die Herstellereigenschaft ist, wer die Gesamtverantwortung für die Projektleitung und die wirtschaftlichen Folgen trägt.

BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; GASTL, SteuStud. 2006, 226 (228); HENNRICHS IN MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rn. 49; kritisch zur Praktikabilität dieser Abgrenzung KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 203 (2/2007).

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

FG Rhld.-Pf. v. 29.3.2012 – 5 K 1815/10, EFG 2013, 15, nrkr. (in der Revisionsentscheidung BFH v. 17.7.2013, X R 31/12 war Qualifikation der Auftragsproduktion nicht entscheidungserheblich); zur Abgrenzung echte/unechte Auftragsproduktion HARTLIEB/SCHWARZ, Handbuch des Film-, Fernseh- und Videorechts, 5. Aufl. 2011, 368 ff., 373 ff.; zur Qualifikation des Filmherstellers: MANEGOLD in WANDTKE/BULLINGER, 3. Aufl. 2009, § 94 UrhG Rn. 29 ff; SCHULZE in DREIER/SCHULZE, 4. Aufl. 2013, § 94 UrhG Rn. 6.

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

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

**Weiterentwicklung erworbener immaterieller Wirtschaftsgüter:** Problematisch ist, ob der Erwerb eines unfertigen immateriellen WG nachträglich durch eine als Herstellung zu qualifizierende Veränderung oder Erweiterung dieses WG überlagert wird. Nach einer im Schrifttum vertretenen Auffassung erfasst das Aktivierungsverbot des Abs. 2 auch den Aufwand für den Erwerb des ursprünglichen WG, wenn die eigenen Aufwendungen zu einem wesentlich anderen oder neuen immateriellen WG führen, in dem sich das ursprüngliche WG nicht mehr wiederfindet (WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 99 [2/1998]).

Dagegen können immaterielle WG uE anders als materielle WG durch Weiterentwicklung grds. nicht untergehen. Die ursprüngliche Idee bleibt stets erhalten (so auch HAUN/GOLÜCKE, BB 2004, 651 [653]). Zeigt sich im Zuge der Weiterentwicklung, dass das erworbene immaterielle WG wertlos ist, begründet dies kein nachträgliches Aktivierungsverbot nach Abs. 2, sondern, unter deren Voraussetzung, eine Teilwertabschreibung (ähnlich KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 533a [10/2013]).

1835–1839 Einstweilen frei.

### c) Entgeltlicher Erwerb

**Schrifttum** (s. auch Nachweise vor Anm. 1750 und Anm. 1830): KRONNER, Entgeltlicher Erwerb und Erwerb im Tauschwege bei immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, DStR 1996, 1185; SÖFFING, Bilanzierung und Abschreibung von Transferzahlun-



gen im Lizenzfußball, BB 1996, 523; LÖCKE, Aktivierung konzerninterner erworbener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens?, BB 1998, 415; KAISER, Die Behandlung von Spielerwerten in der Handelsbilanz und im Überschuldungsstatus im Profifußball, DB 2004, 1109; HOFFMANN, Bilanzierung von Fußballprofis, BC 2006, 129; BEIDERBECK, Die bilanzielle Behandlung von Spielerlaubnissen im Profifußball als immaterielle Vermögenswerte, Diss. Berlin 2008; SCHÜLKE, Aktivierbarkeit von Lizenzspielern vor dem Hintergrund divergierender Bilanzierungszwecke im Profifußball, DStR 2012, 45.

### aa) Entgelt als Ansatzkriterium

1840

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

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

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

#### Ausnahmen:

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

WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 108 (2/1998); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rn. 58: „Zurechnung des entgeltlichen Erwerbs auf den Gesamtrechtsnachfolger“; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 196.

Unerheblich ist hierbei jedoch die tatsächliche Bilanzierung beim Übertragen. Das Aktivierungsverbot gilt deshalb beim unentgeltlichen Erwerb immaterieller WG für das AV, wenn ein immaterielles WG beim Übertragen im UV aktiviert war, aber im AV nach Abs. 2 bei diesem nicht aktivierungsfähig gewesen wäre. Ein entgeltlicher Vorerwerb befreit auch dann nicht vom Erfordernis des entgeltlichen Erwerbs nach Abs. 2, wenn zwischenzeitliche Entwicklungen auf die vollkommene Wertlosigkeit des unentgeltlich übertragenen immateriellen WG hindeuten und ein erneuter Markttest geboten erscheint (WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 108 [2/1998]).

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

R 5.5 Abs. 3 EStR 2012; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 196; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 140; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 31 (2/1998).

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

WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 32 (2/1998); aA (§ 6 Abs. 4 setzt Aktivierungsverbot des Abs. 2 außer Kraft) KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 525 (10/2013); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 197.

#### 1841 bb) Verknüpfung zwischen Entgelt und Erwerb des immateriellen Wirtschaftsguts

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

BFH v. 9.5.1990 – II R 37/90, BFH/NV 1991, 18; v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444 (447); HÖMBERG/KÖNIG in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 248 HGB Rn. 47 (4/2006); DÖLLERER, BB 1969, 501 (505); FÖRSCHLE/USINGER in Beck Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 248 HGB Rn. 39; MARX, BB 1994, 2379 (2384); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 780 (3/1998); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 110 (2/1998).

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

BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977 (979), unter 6.b; FROSS, FR 2012, 193, 204; HÜTTEMANN, DStR 1994, 490 (493); KRONNER, DStR 1996, 1185 (1187); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 536 (Stand 10/2013); KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 208 (2/2007); ähnlich; wohl auch MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 31 f.; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 780 (Stand 3/1998); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 110, Synallagma „grundsätzlich“ erforderlich (2/1998); aA ohne Begründung BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTING/PHITZER/WEBER, HdR, § 248 HGB Rn. 31 (Stand 3/2010); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 193.

Im Rahmen eines, wie von Abs. 2 geforderten, Markttests wird die Existenz und der Wert eines immateriellen WG auch dann nachgewiesen, wenn zwischen Entgelt und Erwerb nur ein wirtschaftliches Gegenseitigkeitsverhältnis besteht (KRONNER, DStR 1996, 1185 [1187]). Ein Entgelt iSd. Abs. 2 liegt daher bereits dann vor, wenn die Zahlungen nur die wirtschaftliche Funktion einer Gegenleistung haben (zutreffend KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 536 [10/2013]; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 208 [2/2007]). Daher kann auch die Zahlung an einen Dritten, für die dieser eine Rechtsposition aufgibt, eine Gegenleistung darstellen, wenn das eigentliche immaterielle WG nicht von dem Dritten, sondern wirtschaftlich identisch von einer anderen Stelle erworben wird. Auch bei einem mittelbaren entgeltlichen Erwerb wird ein Marktwert frei ausgehandelt.

KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 208 (2/2007); MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 32; WEHRHEIM, BB 2004, 433 (435).

#### Beispiele für eine wirtschaftliche Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung:

► *Transferentschädigungen im Profifußball:* Ablösezahlungen zwischen Fußballvereinen, die als sog. Transferentschädigungen geleistet werden, um einen Profifußballspieler aus dem laufenden Vertrag mit einem anderen Verein herauszukaufen, um ihn dann im eigenen Verein unter Vertrag nehmen zu können,

Instruktiv zu den Sachverhaltsgestaltungen: JANSEN, FS Raupach, 2006, 247 (255); JANSEN, FR 2007, 837; KOETHER, FR 2012, 631 (632); TESCHKE/KNIPPING/SUNDHEIMER, FR 2012, 1137; RADE/STOBBE, DSStR 2009, 1109 (1110); SCHÜLKE, DSStR 2012, 45 (47, 49 f.).

sind Entgelt iSd. Abs. 2, und zwar nach überzeugender Rspr. als AK für die exklusive Nutzungsmöglichkeit am Spieler (BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238, unter II.1.b, mit zust. Anm. FROSS, FR 2012, 193 [196], abl. Anm. KOETHER, FR 2012, 631 [634]).

Nach der älteren Rspr. war die Transferzahlung ein Entgelt für die vom Fußballverband für diesen Spieler neu erteilte Spielerlizenz (BFH v. 28.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977 [979 f.]; zust. KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 218 [2/2007] und fortgesetzt NEUMANN in LADEMANN, § 5 Rn. 844c [7/2013]). Diese „indirekte“ Aktivierung der Spielerwerte über die Spielerlaubnis ließ sich mit einer berechtigten Zurückhaltung gegenüber der Bilanzierung von Menschen nachvollziehen (HOFFMANN, BC 2006, 129 [130]; krit. KOETHER, FR 2012, 631 [634], der Aktivierung von Spielerwerten deshalb generell ablehnt). Mit der tatsächlichen Rechtslage war sie indes nicht zu vereinbaren, weil die Spielerlizenz nicht dem Verein, sondern dem Spieler erteilt wird (vgl. JANSEN, FS Raupach, 2006, 247 [255]; JANSEN, FR 2007, 837; SCHÜLKE, DSStR 2012, 45 [47]). Mit der neueren Rspr. ist nicht die dem Spieler erteilte Lizenz in der Bilanz des Vereins zu aktivieren, sondern die für die Vertragsdauer bestehende und durch die Ablösezahlung wirtschaftlich erworbene Nutzungsmöglichkeit des Spielers. Auf den Verlust dieser Nutzungsmöglichkeit beim abgebenden Verein und auf deren Erwerb beim aufnehmenden Verein bezieht sich und danach bemisst sich die Höhe der Transferentschädigung (vgl. MARX, BB 1994, 2379 [2384]; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 215, 218 [2/2007]; aA ohne Begründung KAISER, DB 2004, 1109 [1110]). Deutlich wird dies mit Blick auf die laufend veröffentlichten europäischen Spielermarktwertlisten (s. HOFFMANN, BC 2006, 129).

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

► *Verlorene Zuschüsse* sind nur dann Entgelt, wenn ihnen eine bestimmte Gegenleistung gegenübersteht, mit der exklusive Nutzungsmöglichkeiten eingeräumt oder Vorteile gewährt werden, die exklusiv für den Zuschussempfänger wirksam sind (s. Anm. 1787).

BFH v. 1.6.1989 – IV R 64/88, BStBl. II 1989, 830 (Zuschuss zur Erstellung von Formgussteilen); v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Zuschuss zur Errichtung eines Tanklagers); KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 186, 209 (2/2007); MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 32 f.; R 5.5 Abs. 2 Satz 4 EStR 2012.

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

BFH v. 26.2.1980 – VIII R 80/77, BStBl. II 1980, 687 (Straße); v. 25.8.1982 – I R 130/78, BStBl. II 1983, 38 (Kläranlage); v. 12.4.1984 – IV R 137/80, BStBl. II 1984, 489 (Fußgängerzone); v. 13.12.1984 – VIII R 249/80, BStBl. II 1985, 289 (Beiträge für Stromanschlussarbeiten sind keine Gegenleistung für ein Stromversorgungsrecht); v. 22.10.1987 – IV R 4/85, BFH/NV 1988, 229 (Stromversorgung); v. 14.3.2006 – I R

109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Nachweise); FÖRSCHLE/USINGER in Beck Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 248 HGB Rn. 39.

1842 Einstweilen frei.

### 1843 cc) Gegenstand, Bewertungsfähigkeit und Höhe des Entgelts

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

FÖRSCHLE/USINGER in Beck Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 248 HGB Rn. 39; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rn. 53; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 105 (2/1998).

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

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

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

► *Schrifttum:* Ein Teil des Schrifttums hat sich dieser Auffassung angeschlossen.

ADS, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rn. 16; FASSETL/BRINKMANN in Beck-HdR, B 211 Rn. 25; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 538 (10/2013); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 194 „Tausch“.

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

CLAUSEN, JbFStR 1976/77, 120 (142); CLAUSEN, DStZ 1976, 371 (378); DZIADKOWSKI, BB 1971, 473 (475); FÖRSCHLE/USINGER in Beck Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 248 HGB Rn. 40; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rn. 53; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 248 Rn. 44; KRONNER, DStR 1996, 1185 (1190); KRONNER, GoB für immaterielle Anlagewerte und Tauschgeschäfte, 1995, 231 (Marktgängigkeit erforderlich); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 525 (10/2012); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 79; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 95 (2/1998).

► *Stellungnahme:* Nur zweifelsfrei werthaltige WG Entgelt iSd. Abs. 2 können uE sein. Als Entgelt geeignet ist ein selbst erstelltes immaterielles WG nur, wenn es einen allgemeinen Marktpreis für dieses WG gibt, da dann davon auszugehen ist, dass es nicht als Tauschobjekt hingegeben worden wäre, wenn das erworbene WG nicht mindestens diesen Marktwert hätte (zutreffend KRONNER, DStR 1996, 1185 [1190]; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 95 [2/1998]). Abs. 2 ist Ausdruck einer gesetzlichen Wertung, nach der selbst geschaffene immaterielle WG typischerweise so unsichere Werte sind, dass deren Wert auch nicht mit den HK bemessen werden kann. Es wäre widersprüchlich, für die wegen dieser Bewertungsunsicherheit vom Gesetz angeordnete Wertbestätigung am Markt den Tausch mit einem anderen WG genügen zu lassen, das nach derselben gesetzlichen Regelung mit der gleichen gesetzlich unterstellten Bewertungsunsicherheit behaftet ist.

### Höhe des Entgelts:

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

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

SCHUBERT/GADEK in Beck Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 109; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 180; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 96 (2/1998).

Eine erkennbar wertlose Gegenleistung deutet allerdings darauf hin, dass diese Marktbedingungen nicht vorlagen und das immaterielle WG unentgeltlich erworben worden ist (vgl. FG Berlin v. 27.1.1982 – II 153/81, EFG 1982, 505 [506], rkr.).

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

► *Gemischte Schenkung/Auflagenschenkungen*:

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

WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 96 (Stand 2/1998); ebenso im Ergebnis BAETGE/FEY/WEBER in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 248 HGB Rn. 32 (3/2010); HÖMBERG/KÖNIG in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 248 HGB Rn. 45 (4/2006).

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

Ebenso KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 540 (10/2013); aA, ohne Überlegungen zum wirtschaftlichen Zusammenhang, Schl.-Holst. FG v. 28.2.1984 – IV 204/79 (V), EFG 1984, 493 (494), rkr.

Die Auflagenleistung ist jedoch kein Entgelt, wenn andere Überlegungen für die Erfüllung der Auflage eine Rolle spielen und kein Bezug zum Erwerb des Schenkungsgegenstands besteht (vgl. SCHUBERT/GADEK in Beck Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 91; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 97 [2/1998]). Denkbar ist dies, wenn die Auflage in der Verpflichtung besteht, für den Unterhalt eines Familienangehörigen zu sorgen.

#### dd) Entrichtung des Entgelts

1844

Entgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 2 setzt nicht voraus, dass das Entgelt bezahlt worden ist. Das Entgelt kann auch in der Eingehung einer Verbindlichkeit bestehen. Ein bedingtes Entgelt

**Beispiel:** Kaufpreis für immaterielle WG des AV ist nur zu zahlen, wenn künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen

begründet entgeltlichen Erwerb iSd. Abs. 2 mit Eintritt der Bedingung (vgl. BFH v. 1.9.2010 – IV B 132/09, BFH/NV 2011, 27; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 539 [10/2013]).

#### 1845 ee) Erwerbsvorgänge zwischen nahestehenden Personen, verbundenen Unternehmen sowie Gesellschaft und Gesellschafter

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

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

ADS, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rn. 15; Hennrichs in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rn. 52; MERKT in BAUMBACH/HOPT, 36. Aufl. 2014, § 248 HGB Rn. 4; abwägend BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 248 HGB Rn. 37; FÖRSCHLE/USINGER in Beck Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 248 HGB Rn. 35; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 248 Rn. 46; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 79; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 117 f. (2/1998).

Teilweise wird einschränkend gefordert, dass das Erwerbsgeschäft auch zwischen fremden Dritten so abgeschlossen worden wäre (KESSLER, BB 1994, Beilage 12 zu Heft 19, 18).

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

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

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

Die vermittelnde Auffassung, die bereits im Rahmen des Abs. 2 als Ansatzvoraussetzung einen Fremdvergleich fordert, überzeugt dagegen nicht. Abs. 2 beruht auf der Erkenntnis, dass gerade ein Fremdvergleich bei selbst hergestellten immateriellen WG häufig nicht sachgerecht möglich ist. Deshalb ordnet er präventiv ein Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV an. Ist man der Auffassung, dass der entgeltliche Erwerb von verbundenen Unternehmen keinen hinreichenden Markttest ermöglicht, würde auch ein schwer praktikabler Fremdvergleich nicht über das dann konsequent zu fordernde Aktivierungsverbot hinweghelfen (ebenso WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 117 [2/1998]).

Die vor allem im Handelsbilanzrecht gegen eine Aktivierung von konzerninternen erworbenen immateriellen WG vorgetragenen Bedenken wiegen im Kontext des Abs. 2 weniger schwer. Im Steuerbilanzrecht verhindert die Interessenlage der betroffenen Stpfl. eine zu großzügige Aktivierung, die im Handelsbilanzrecht wegen des fehlenden Interessengegensatzes bei § 248 Abs. 2 HGB eine Gefahr für die Durchsetzung des Vorsichtsprinzips darstellen könnte. Die Übertragung immaterieller WG zwischen nahestehenden Personen, verbundenen Unternehmen sowie Gesellschaft und Gesellschaftern ermöglicht Gestaltungen nur zur Begründung der Aktivierungspflicht, nicht zu deren Vermeidung. Die Aktivierung immaterieller WG ist beim Erwerber gegenüber dem Sofortabzug des Entgelts als BA für den Stpfl. stl. weniger vorteilhaft (s. Anm. 1755), beim Veräußerer wirkt das Entgelt für ein bisher nicht aktiviertes WG in vollem Umfang gewinnerhöhend. Vor dem Hintergrund dieser Interessenlage kann aus Sicht des StRechts davon ausgegangen werden, dass auch zwischen verbundenen Unternehmen nur werthaltige immaterielle WG übertragen werden.

#### d) Gesellschaftsrechtliche Vorgänge

**Schrifttum** (s. auch Nachweise vor Anm. 1750 und Anm. 1830): WASSERMEYER, Einlagen in Kapital- und Personengesellschaften und ihre ertragsteuerliche Behandlung, StbJb. 1985/86, 213; GROH, Einlegung und Ausschüttung immaterieller Wirtschaftsgüter, StbJb. 1988/89, 187; KÜTING/KESSLER, Die Problematik der „anderen Zuzahlungen“ gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB, BB 1989, 25; MARTENS/RÖTTGER, Aktivierung des Geschäfts- oder Firmenwerts bei Umwandlungen einer Personengesellschaft in eine GmbH nach §§ 46 ff. UmwG?, DB 1990, 1097; SEIBOLD, Die ertragsteuerliche Einlage sogenannter verdeckter Einlagen, DStR 1990, 719; SIEGERS, Die verdeckte Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter – Ansatz in der Steuerbilanz und Gewinnrealisierung?, Bonn 1992; SIEGERS, Die verdeckte Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter – Ansatz in der Steuerbilanz und Gewinnrealisierung?, DStR 1992, 1570; FISCHER, Verschmelzung von GmbH in der Handels- und Steuerbilanz, DB 1995, 485; AHA, Ausgewählte Zweifelsfragen zur Rechnungslegung bei Verschmelzungen, BB 1996, 2559; HOFFMANN, Die Einlagen in Kapitalgesellschaften als Bilanzierungsproblem beim Einlegenden, BB 1996, Beilage 16 zu Heft 40; BÜCHELE, Offene und verdeckte Einlagen im Bilanz- und Gesellschaftsrecht, DB 1997, 2337; GROH, Ist die verdeckte Einlage ein Tauschgeschäft?, DB 1997, 1683; HAHN, Gesamtrechtsnachfolge und Verschmelzung, DStZ 1998, 561; WEBER-GRELLET, Die verdeckte Einlage, DB 1998, 1532; SCHMIDT/HAGEBÖKE, Offene Sacheinlagen als entgeltliche Anschaffungsvorgänge?, DStR 2003, 1813; BRIESE, Die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft, GmbHR 2006, 1136.

**Verwaltungsanweisungen:** R 40 KStR 2006 zur verdeckten Einlage; BMF v. 29.3.2000, BStBl. I 2000, 462; v. 29.11.2004, BStBl. I 2004, 1190, zur Einlage in PersGes.

#### aa) Sacheinlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

1846

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

BFH v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748 (749); v. 25.11.1980 – VIII R 32/77, BStBl. II 1981, 419 (421); v. 24.3.1983 – IV R 138/80, BStBl. II 1984, 233 (234); v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705; v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230 (232): „tauschähnlicher Vorgang“; v. 5.6.2002 – I R 6/01, BFH/NV 2003, 88; v. 24.4.2007 – I R 35/05, DB 2007, 1731; ADS, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rn. 21; BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 248 HGB

Rn. 32 (Stand 3/2010); CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 69 f.; GROH, DB 1997, 1683 (1684); FÖRSCHLE/USINGER in Beck Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 248 HGB Rn. 40; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rn. 55; KULOSA in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 6 Rn. 555; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rn. 45; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 2003, 289; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 781, 783 (3/1998); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 79; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 522 (Stand 10/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 555 (10/2013); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 202, 208; WIDMANN in WIDMANN/MEYER, § 20 UmwStG Rn. 68 f. (4/2007); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 23 (2/1998). Im Ergebnis zustimmend HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 190, mit dem Argument objektiver Wertansätze im Steuerrecht. Einschränkend: HOMMEL, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 1998, 263, 264 f.

**Gegenansicht:** Nach aA werden immaterielle WG aus Sacheinlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nicht entgeltlich erworben (kein tauschähnlicher Vorgang), weil die eingeräumten Gesellschaftsrechte nicht Gegenleistung der Gesellschaft selbst seien.

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

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

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

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

Bei den PersGes. durch Regelungen über die Beitragserbringung im Gesellschaftsvertrag; bei der GmbH nach §§ 5 Abs. 4 bzw. 56 GmbHG, vgl. BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 231 (232); Ausnahme: Einmann-GmbH, vgl. HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 192 f.; bei der AG durch externe Prüfung der Werthaltigkeit nach §§ 33 Abs. 2 Nr. 4, 34 Abs. 1 Nr. 2, 183 Abs. 3 AktG, dazu HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rn. 55.

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



Ähnlich wohl HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rn. 55; ausdrücklich nur für das Gesellschaftsrecht: HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 190, 198.

Wenn danach in bestimmten Fällen, etwa bei der offenen Einlage in die Einmann-GmbH, kein entgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 2 vorliegt, könnte eine Aktivierung der Einlage eines immateriellen WG gleichwohl in Betracht kommen, soweit die strechtl. Einlagegrundsätze dem Abs. 2 vorgehen (s. Anm. 1848). Da die Rspr. jedoch davon ausgeht, dass es sich bei der offenen Einlage um einen tauschähnlichen Vorgang handelt, auf den die Einlagegrundsätze keine Anwendung finden,

BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 231 (232); dazu KULOSA in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 6 Rn. 552, 555,

muss in konsequenter Fortentwicklung dieser Rspr. das Aktivierungsverbot nach Abs. 2, zumindest bei der offenen Einlage in Gesellschaften, an denen nur ein Gesellschafter beteiligt ist (zB Einmann-GmbH/GmbH & Co. KG), gelten (aA HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 198).

Einstweilen frei.

1847

### bb) Unentgeltliche (verdeckte) Sacheinlagen

1848

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

Vgl. BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705 (707); v. 1.8.1990 – II R 17/87, BStBl. II 1990, 879 (881); v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; ADS, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rn. 21; FÖRSCHLE/USINGER in Beck Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 248 HGB Rn. 40; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rn. 55; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 684 (Stand 11/2007); HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 203; HOMMEL, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 1998, 317 f.; SIEGERS, DSr 1992, 1570 (1574); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 555 (Stand 10/2013); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 204; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 24 (Stand 2/1998); aA mit dem Argument der unberechtigten Differenzierung zu offenen Einlagen HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 300, 307.

Verdeckte Einlagen sind zwar gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB in der Bilanz bei den Kapitalrücklagen auszuweisen und werden im Rahmen von § 6 Abs. 6 Satz 2 und § 17 als nachträgliche AK auf die Beteiligung behandelt (s. § 17 Anm. 200 und 230). § 6 Abs. 6 Satz 2 bezieht sich jedoch nicht auf die Frage der Entgeltlichkeit bei Abs. 2 (vgl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 204). Für § 17 kann insoweit nichts anderes gelten. Die durch die Einlage bewirkte Wertsteigerung der eigenen Anteile stellt auch keine Gegenleistung dar und führt nicht zu einer Objektivierung der Werthaltigkeit des immateriellen WG.

Deutlich HÖMBERG/KÖNIG in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 248 HGB Rn. 46 (Stand 4/2006); SIEGERS, DSr 1992, 1570 (1574).

**Vorrang der Einlagegrundsätze:** Wegen des Vorrangs der Einlagegrundsätze ist das beim Einlegenden originär entstandene und später in die Gesellschaft „verdeckt“ eingelegte immaterielle WG bei dieser aber gleichwohl zu aktivieren (zum allgemeinen Vorrang der Einlagegrundsätze s. Anm. 1772). Der Vorrang

der Einlagegrundsätze vor Abs. 2 folgt für Einlagen des Gesellschafters in die Gesellschaft aus dem strechtl. Gebot der Trennung zwischen Gesellschafterssphäre und Gesellschafterssphäre. Beim Gesellschafter (im PV) entstandene Werte dürfen sich danach bei der Gesellschaft (etwa bei einer späteren Veräußerung) nicht gewinnerhöhend auswirken bzw. müssen bei betrieblicher Verwendung dort zur AfA berechtigen, weil nur der im Betrieb der Gesellschaft erzielte Gewinn bei dieser besteuert werden darf.

BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244; v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455; v. 20.8.1986 – I R 151/82, BFH/NV 1987, 468; v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705 (707); v. 1.8.1990 – II R 17/87, BStBl. II 1990, 879 (881); FG Köln v. 14.11.2013 – 10 K 132/13, rkr., Rn. 33; CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 66; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 783 (3/1998); WASSERMEYER, StJb. 1985/86, 213 (228); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 204; WEBER-GRELLET, DB 1998, 1532 (1543); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 26 (Stand 2/1998). Zum Handelsbilanzrecht: DÖLLERER, DB 1986, 1857 (1860); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 79; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 289; SIEGERS, DStR 1992, 1570 (1573 f.). Einschränkung SEIFERT, DStR 1990, 719 (720): Abs. 2 greift bei Einlage eines bislang nicht beim Gesellschafter aktivierten immateriellen WG.

#### 1849 cc) Offene (Sachdividende) und verdeckte Gewinnausschüttung

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

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

BFH v. 25.11.1976 – IV R 90/72, BStBl. II 1977, 467 (472); CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 69; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 28 (2/1998); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 201; ein Entgelt kann insbes. nicht darin gesehen werden, dass der Gesellschaftsanteil des Gesellschafters durch die Ausschüttung an Wert verliert;

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

Vgl. BFH v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455 (457), mit Verweis auf BGH v. 16.2.1959 – II ZR 170/57, BB 1959, 353, zur Bewertung eines Urheberrechts als Sacheinlage; zustimmend CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 69; PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 786 (3/1998); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 28 (2/1998); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 165, 201.

#### 1850 dd) Liquidation

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

BFH v. 19.4.1977 – VIII R 23/75, BStBl. II 1977, 712; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 201; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 551 (10/2013).

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

Vgl. GROH, StbJb. 1988/89, 187 (190); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 201; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 28 (2/1998).

### ee) Übertragende Umwandlung

1851

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

Grundlegend zur Umwandlung als tauschähnlichem Vorgang WIDMANN in WIDMANN/MAYER, vor § 1 UmwStG Rn. 45 (2/2007); aA WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 191.

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

BFH v. 15.10.1997 – I R 22/96, BStBl. II 1998, 168; v. 17.9.2003 – I R 97/02, BStBl. II 2004, 686; AHA, BB 1996, 2559 (2561); GILLE, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte bei Umwandlungen, 2006, 188 ff.; HAHN, DSzZ 1998, 561 (565 f.); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 537 (Stand 10/2013).

**Konzerngesellschaften:** Soweit bei der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft verschiedene Personen beteiligt sind, ist der von Abs. 2 geforderte Markttest gewährleistet (s. Anm. 1846 zu den offenen Sacheinlagen). Bei der Verschmelzung reiner Konzerngesellschaften oder bei der Umwandlung einer KapGes. auf ihren Alleingeschafter ist dagegen keine objektive Wertbestätigung zu erwarten. Wird innerhalb 100 %iger Beteiligungsverhältnisse verschmolzen, greift daher das Aktivierungsverbot des Abs. 2 für die übernommenen immateriellen WG, soweit sie beim übertragenden Rechtsträger wegen Abs. 2 nicht aktivierungsfähig waren, im Rahmen der Übertragung keine tragfähige Wertbestätigung vorgenommen worden ist (zu den Möglichkeiten GILLE, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte bei Umwandlungen, 2006, 214 ff.) und die immateriellen WG in der Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft nicht nach der ausdrücklichen Anordnung in §§ 3 Abs. 1 Satz 1 oder 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG zu aktivieren sind (s. Anm. 1775).

Vgl. BFH v. 16.5.2002 – III R 45/98, BStBl. II 2003, 10 (Umwandlung einer KapGes. auf ihren Alleingeschafter); AHA, BB 1996, 2559 (2561); differenzierend GILLE, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte bei Umwandlungen, 2006, 212 f.; das Aktivierungsverbot noch weiter erstreckend FISCHER, DB 1995, 485 (491).

Zum Ansatz immaterieller WG bei übertragender Umwandlung zu Buchwerten s. Anm. 1775

### ff) Realteilung einer Personengesellschaft

1852

Abs. 2 gilt als Vorschrift der stl. Gewinnermittlung auch für die Realteilungsbilanz, die die stl. Schlussbilanz der aufzuteilenden Gesellschaft bildet und in

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

Dies gilt auch, wenn ein Spitzenausgleich gezahlt wird, der ein Entgelt iSd. Abs. 2 darstellen könnte. § 16 Abs. 3 Satz 2 schreibt auch für diesen Fall zwingend eine Buchwertverknüpfung vor (s. § 16 Anm. 452; WACKER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 16 Rn. 548), die die Aktivierung bisher in der Gesellschaftsbilanz nicht aktivierter immaterieller WG beim Übernehmer auch dann verbietet, wenn sie von diesem im Rahmen einer Realteilung mit Wertausgleich (teil-)entgeltlich übernommen worden sind. Die Regelung geht insoweit dem Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1), das eine Aktivierung entgeltlich erworbener immaterieller WG gebieten würde, vor.

Entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV sind jedoch dann zu aktivieren, wenn sie vom übernehmenden Mitunternehmer in eine andere PersGes. eingebracht werden, weil die Einbringung ein der Realteilung nachfolgendes, von dieser zu trennendes Rechtsgeschäft ist (BFH v. 4.5.2004 – XI R 7/03, BStBl. II 2004, 893) und die Einlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten für die PersGes., in die das immaterielle WG eingelegt wird, regelmäßig ein entgeltlicher Erwerbsvorgang ist (s. Anm. 1846).

1853–1859 Einstweilen frei.

### III. Rechtsfolgen des Abs. 2

#### 1860 1. Abs. 2 als Ansatzvorschrift

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

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

Für den konkreten Wertansatz (das „wie hoch“) immaterieller WG gelten die allgemeinen Bewertungsregeln, insbes. die §§ 6, 7 (s. Anm. 1773).

#### 1861 2. Reichweite des Aktivierungsverbots

**Grundsatz:** Aus der Regelung des Abs. 2 folgt ein Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV.

**Unselbständige materielle Teile eines immateriellen Wirtschaftsguts und Nebenkosten:** Dieses Aktivierungsverbot umfasst auch die unselbständigen materiellen Teile eines immateriellen WG (s. Anm. 1809) sowie Aufwendungen zur Sicherung der Rechte an einem selbst hergestellten immateriellen WG des AV (BFH v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146 [147], zu den Kosten der Anmeldung von Schutzrechten für selbst entwickelte Patente).

**Anzahlungen auf Leistungen zur Herstellung immaterieller Wirtschaftsgüter:** Das Bilanzierungsverbot des Abs. 2 gilt nicht für Anzahlungen, die an Dritte zur Herstellung eines selbst geschaffenen immateriellen WG des AV geleistet werden. Anzahlungen stellen selbstständige Verrechnungsposten dar (s. Anm. 573). Diese werden nicht von der das Bilanzierungsverbot des Abs. 2 rechtfertigenden Bewertungsunsicherheit immaterieller WG erfasst (offen BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156, unter II.2.b bb bbb).

Einstweilen frei.

1862–1869

#### IV. Wichtige Einzelfälle der immateriellen Wirtschaftsgüter

1870

**Abbaurechte** auf fremdem Grund sind, wenn sie von einem Dritten eingeräumt werden, Nutzungsrechte an fremdem Grund und Boden. Es gelten die Grundsätze zur Bilanzierung von Nutzungsrechten (s. Anm. 1787; vgl. WOLFGANG in KSM, § 5 Rn. C 200 „Abbauberechtigung“ [2/1998]). Bodenschätze im eigenen Grundstück sind idR materielle WG (s. Anm. 1820). Eine zum Abbau notwendige und entgeltlich erworbene öffentlich-rechtl. Konzession kann als immaterielles WG aktivierungsfähig sein (s. Anm. 1783).

##### **Abfindungen:**

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

**Abonnementstamm:** Die Geschäftschancen aus laufenden Abonnements sind ein beim Verlag gesondert vom Geschäftswert zu aktivierendes immaterielles WG, wenn ein gesondertes Entgelt für sie bezahlt worden ist (BFH v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444 [446]). Zur Abgrenzung immaterieller EinzelWG vom Geschäftswert s. Anm. 1800.

**Abschlussgebühr** eines Bausparvertrags: Siehe „Bausparvertrag“.

**Abstandszahlungen** zum Eintritt in ein Nutzungsrecht: Siehe Anm. 1787. Abstandszahlungen zur Ablösung eines Erbbaurechts, die geleistet werden, um die Begründung des Mietverhältnisses zu ermöglichen, sind nicht konkret aktivierungsfähig, weil sie von dem für das Mietverhältnis geltenden Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte erfasst werden (FG München v. 6.7.2006 – 7 K 1546/03, juris, rkr.).

**Ackerquote:** Siehe Anm. 1790.

**Ankaufsrecht:** Siehe „Optionsprämien“.

**Anzahlungen auf Leistungen zur Herstellung von immateriellen Wirtschaftsgütern:** Siehe Anm. 1756.

**Arbeitnehmererfindungen:** Siehe Anm. 1834 „Arbeitnehmererfindungen“.

**Arbeitsverhältnisse:** Das Recht auf Dienstleistung oder schwebende Arbeitsverträge sind keine immateriellen WG (s. Anm. 1834 „Aufwendungen für Leistungen Dritter, Dienstverträge“). Soweit schwebende Arbeitsverträge im Geschäftsverkehr, etwa bei Leiharbeitsfirmen, gesondert bewertet werden, handelt es sich um geschäftswertbildende Faktoren, die im Geschäftswert aufgehen (BFH v. 7.11.1985 – IV R 7/83, BStBl. II 1986, 176; s. Anm. 1800).

**Arzneimittelzulassungen** sind gesondert vom Geschäftswert zu aktivierende abnutzbare immaterielle WG (s. Anm. 1800).

**Auftragsbestand** (als selbständiges vom Geschäftswert abzugrenzendes immaterielles WG): Siehe Anm. 1800.

**Baukostenzuschüsse** (zum Erwerb eines Nutzungsrechts): Siehe Anm. 1787, 1841.

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

**Belieferungsmöglichkeiten** (als immaterielles WG): Siehe Anm. 1800 „Abgrenzung des Geschäftswerts zu selbständigen immateriellen Wirtschaftsgütern, Beispiele für geschäftswertähnliche Wirtschaftsgüter“.

**Betriebsprämien in der Landwirtschaft:** Siehe Anm. 1790.

**Bodenschätze:** Siehe Anm. 1820.

**Brau- und Brennrechte** (als immaterielles WG): Siehe Anm. 1783.

**Certified Emission Reductions (CER):** Siehe „Emissionsberechtigungen“.

**Cloud Computing Ressourcen:** Ausgelagerte Speicher- und Rechenkapazitäten, die am Markt gehandelt werden, bilden als selbständig be- und verwertbare Vermögenswerte immaterielle WG, s. Anm. 1787.

**Computer-Programme:** Siehe „Software“.

**Customizing:** Siehe „Software“.

**Dienstertfindungen:** Siehe „Arbeitnehmererfindungen“.

**Dienstleistungen** sind kein immaterielles WG (s. Anm. 1834 „Aufwendungen für Leistungen Dritter, Dienstverträge“).

**Domain-Adresse:** Siehe „Internet-Domain“.

**Druckvorlagen:** Siehe „Redaktionskosten“.

**Eigenjagdrecht:** Siehe Anm. 1790.

**Einlagen immaterieller Wirtschaftsgüter:** Siehe Anm. 1772 und 1846 f.

**Emission Reduction Units (ERU):** Siehe „Emissionsberechtigungen“.

**Emissionsberechtigungen** sind konzessionsähnliche immaterielle WG des UV und unterfallen damit nicht dem Aktivierungsverbot des Abs. 2 (s. Anm. 1824 mwN). Das Gleiche gilt für die zukünftig vorgesehenen, aus internationalen Projekten stammenden Emission Reduction Units (ERU) und Certified Emission Reductions (CER), die wie nationale Zertifikate gehandelt werden können (vgl. ALTENSCHMIDT/LOHMANN, IStR 2007, 574).

**Erbbaurecht** (als materielles WG): Siehe Anm. 1819.

**Erfinderrecht** (als immaterielles WG): Siehe Anm. 1783.

**Erfindungen** (geschützte und ungeschützte als immaterielles WG): Siehe Anm. 1783.

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

**Fertigungsmuster:** Siehe „Prototypen“.

**Filme, Filmrechte und Filmlicenzzahlungen:**

- Abgrenzung der Herstellung vom entgeltlichen Erwerb: Siehe Anm. 1834.
- AV oder UV: Siehe Anm. 1824.
- unechte und echte Auftragsproduktion: Siehe Anm. 1834 „Auftragsproduktion“.
- Filmlicenzzahlungen: eingehend SIMON/StOLZE, ISr 2005, 398.
- Synchronisationskosten: Siehe dort.

**Formen:** Siehe „Vorlagen“.

**Forschungsaufwand:** Eigener Forschungsaufwand fällt unter das Aktivierungsverbot des Abs. 2. Zur Abgrenzung zwischen eigenem Forschungsaufwand und derivativ erworbenen Forschungsergebnissen s. Anm. 1834. Zur Abgrenzung zwischen immateriellen und materiellen WG beim Prototypen s. Anm. 1809.

**Fußballspieler:** Siehe Spielerlaubnis.

**Geschäftschance:** Siehe Anm. 1800.

**Geschäfts- und Firmenwert:** Siehe Anm. 1800.

**Geschäftswertähnliche Wirtschaftsgüter:** Siehe Anm. 1800.

**Güterfernverkehrsgenehmigungen:** Siehe Anm. 1783, 1800.

**Handelsvertreterrecht:** Siehe Anm. 1783, 1800.

**Internet-Domain-Adresse:**

- Qualifizierung als WG: Siehe Anm. 1783.
- entgeltlicher Erwerb: Siehe Anm. 1841.
- als abschreibungsfähiges WG: Siehe MANK, DSr 2005, 1294.
- zum technischen Hintergrund: WÜBBELSMANN, DSr 2005, 1659.

**Internet-Website:** Hinsichtlich der abstrakten Aktivierungsfähigkeit ist im Hinblick auf die Komplexität und die Bedeutung des Internetauftritts zu differenzieren. Für eine einfache Homepage, die nur kurzlebige Informationen enthält, wird auch ein gedachter Unternehmenserwerber keinen gesonderten Kaufpreis ansetzen. Ihr fehlt bereits die WGQualität (vgl. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 644 [10/2013]). Komplexe Internet-Webseiten, die über die Präsentation des Unternehmens im Internet hinausgehende Funktionen wie etwa ein Warenbestellsystem enthalten („virtuelle Ladeneinrichtung“), sind dagegen als immaterielles WG anzusehen, wenn sie vom Geschäftswert des Unternehmens durch ihre selbständige Be- und Verwertbarkeit abgegrenzt werden können. Das wird nur selten der Fall sein (eingehend HENNRICH in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rn. 66 ff.; KÖHLER, StBp 2014, 285; KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rn. 190 [Stand 2/2007]; anders, „regelmäßig der Fall“, KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 644 [10/2013]). Die zu ihrer Erstellung erforderlichen Kosten sind wie Aufwendungen für Software zu behandeln (s. Anm. 1816 und 1834).

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

**Jagdrecht:** Siehe Anm. 1790.

**Kassenärztliche Zulassung** (als vom Geschäftswert abzugrenzendes immaterielles WG): Siehe Anm. 1800.

**Know-how** (als vom Geschäftswert abgrenzbares immaterielles WG): Siehe Anm. 1800.

**Konzeptionskosten:** Siehe Anm. 1783.

**Kundenstamm** ist ein gesondert zu aktivierendes immaterielles WG, wenn er vom Geschäftswert abgegrenzt werden kann und nicht nur einen geschäftswertbildenden Faktor darstellt. Dies ist der Fall, wenn er nicht Teil eines erworbenen Geschäftswerts ist oder dem Kundenstamm nach dem objektivierten Willen der Parteien neben dem Geschäftswert ein besonderer Wert beigemessen worden ist (s. Anm. 1800; ebenso für den Mandantenstamm WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 200 „Mandantenstamm“ [2/1998]; einschränkend für den Kundenstamm WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 223; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 200 „Kundenstamm“ [2/1998] mit Hinweisen auf möglicherweise durch die später gesetzlich geregelte Abschreibungsfähigkeit des Geschäftswerts überholte Rspr.).

**Leistungsschutzrecht** (als immaterielle WG): Siehe Anm. 1783.

**Lizenzen:** Siehe „Nutzungsrechte“.

**Mandantenstamm:** Siehe „Kundenstamm“.

**Milchreferenzmenge:** Siehe Anm. 1790.

**Nießbrauch** ist als dingliches Nutzungsrecht ein immaterielles WG (s. Anm. 1787).

**Nutzungsrechte:** Siehe Anm. 1787.

**Optionsprämien:** Siehe Anm. 1786.

**Patente** sind immaterielle WG (s. Anm. 1783). Jeweils selbständig zu aktivierende immaterielle WG bilden zum gleichen Gegenstand in verschiedenen Ländern erteilte Patente (BFH v. 2.6.1976 – I R 20/74, BStBl. II 1976, 666 [667]).

**Praxiswert:** Siehe „Geschäftswert“.

**Prototypen:** Siehe Anm. 1809.

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

**Rezeptur** (zB eines Pflanzenschutzmittels): Siehe Anm. 1683.

**Software:**

- Qualifikation als „immaterielles“ WG: Siehe Anm. 1816.
- entgeltlicher Erwerb oder Herstellung: Siehe Anm. 1834.

**Spielerlaubnis im Profifußball:**

- Qualifikation als „immaterielles“ WG: Siehe Anm. 1783.
- Transferentschädigung als Entgelt: Siehe Anm. 1841.

**Stromversorgung:** Ein Zuschuss, mit dem ein nichtexklusives Recht auf eine verbesserte Stromversorgung erworben wird, begründet kein entgeltlich erworbenes immaterielles WG (s. Anm. 1787, 1841).

**Synchronisationskosten:** Durch Synchronisation wird ein immaterielles WG „synchronisierter Film“ geschaffen, das neben die uU entgeltlich erworbene Lizenz zum Verleih oder zur Ausstrahlung eines in einer Fremdsprache produzierten Films tritt, diese Lizenz aber nicht verändert. Soweit die Lizenz grds. auch zur Ausstrahlung oder zum Verleih in der Originalsprache berechtigt, erfasst das nach Abs. 2 für die eigenen Kosten der Synchronisationsfassung eingreifende



Aktivierungsverbot nicht nachträglich die Kosten des Erwerbs der Lizenzen an dem Originalfilm (s. Anm. 1834; aA möglicherweise WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 151 [2/1998]; WRIEDT/WITTEN, DB 1991, 1292 [1293]).

**Tonträger:** Beim Hersteller ist zu differenzieren zwischen dem Recht, einen Musiktitel zu vermarkten und zu verbreiten (immaterielles WG), und den zum Verkauf bestimmten gegenständlichen Tonträgern, die beim Hersteller materielle WG des UV sind. Beim Erwerber von Tonträgern ist auf die Wertverhältnisse abzustellen (s. Anm. 1809 und 1815).

**Transferentschädigung im Profifußball:** Siehe „Spielerlaubnis“.

**Verdeckte Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter:** Siehe Anm. 1848.

**Verdeckte Gewinnausschüttung immaterieller Wirtschaftsgüter:** Siehe Anm. 1849.

**Verlagsrecht:**

– als „immaterielles“ WG: Siehe Anm. 1783.

– als „selbständiges“ WG bei selbst produzierten Büchern: Siehe Anm. 1808 und 1815.

**Verlagswert** (= Wert der konkretisierten Geschäftschancen eines bestimmten Verlagsobjekts, abzugrenzen vom urheberrechtl. Verlagsrecht) als vom Geschäftswert abgrenzbares immaterielles WG: Siehe Anm. 1800.

**Verlorene Zuschüsse:** Siehe „Zuschuss“.

**Versicherungsprämien:** Siehe Anm. 1786.

**Vertragsarztzulassung:** Siehe „Kassenärztliche Zulassung“.

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

**Wegebeitrag:** Siehe Zuschuss.

**Werbung:** Werbeaufwendungen begründen, soweit sie nicht HK für aktivierungspflichtige materielle WG darstellen, mangels Greifbarkeit kein immaterielles WG „verbesserte Geschäftschancen“. Sie sind – auch bei einem einmaligen Werbefeldzug – sofort als BA abziehbar (BFH v. 25.10.1963 – IV 433/62 S, BStBl. III 1964, 138; DEPPING, DB 1991, 2048; DÖLLERER, BB 1969, 501 [505]; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 200 „Werbung“ [2/1998]). Als materielle WG zu qualifizierende Werbemittel sind nach den allgemeinen Regeln zu aktivieren (BFH v. 20.10.1976 – I R 112/75, BStBl. II 1977, 278 [279]).

**Wettbewerbsverbot:** Ein unabhängig vom Erwerb eines Geschäftswerts gegen Entgelt vereinbartes Wettbewerbsverbot ist beim Begünstigten des Wettbewerbsverbots als immaterielles WG zu aktivieren (BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369). Neben einem Geschäftswert ist ein Wettbewerbsverbot als selbständiges immaterielles WG zu aktivieren, wenn es zeitlich begrenzt ist, sich in seiner wirtschaftlichen Bedeutung heraushebt und dies in den getroffenen Vereinbarungen klar zum Ausdruck gelangt. Dazu muss kein gesondertes Entgelt vereinbart sein. Es genügt, wenn sich der hohe Wert des Wettbewerbsverbots in einer entsprechenden Entgeltvereinbarung ausdrückt und mit dem Entgelt für das Wettbewerbsverbot wirtschaftlich weder ein Geschäftswert

des veräußerten Betriebs noch der Wert eines anderen immateriellen WG vergütet werden sollte (BFH v. 11.3.2003 – IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161, mwN). Wettbewerbsverbote, die sich als vertragliche Nebenpflicht bei einem Unternehmenskauf ergeben, sind nicht gesondert neben dem erworbenen Geschäftswert zu aktivieren (vgl. WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 200 „Wettbewerbsverbot“ [2/1998]).

**Wiederbepflanzungsrecht im Weinbau:** Siehe Anm. 1790.

**Zinsbegrenzungsvereinbarungen:** Siehe Anm. 1786.

**Zuckerrübenlieferrechte:** Siehe Anm. 1790.

**Zuschuss:** Ein Zuschuss, mit dem ein nichtexklusives Recht auf Nutzung einer Straße, eines Wegs, eines Kanalisationssystems oder einer verbesserten Stromversorgung erworben wird, begründet kein entgeltlich erworbenes immaterielles WG in Gestalt eines Nutzungsrechts; anders bei einem Zuschuss, mit dem ein exklusives Nutzungsrecht erworben wird (s. Anm. 1787 und 1841). Eingehend zur Bilanzierung von Zuschüssen s. Anm. 1700–1730.

1871–1899 Einstweilen frei.

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

**Schrifttum:** HÜTTEMANN, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung von Verbindlichkeiten, Düsseldorf, 2. Aufl. 1976; SCHWARZ, Die Bilanzierung bedingter Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz, Spardorf 1986; KNOBBE-KEUK, Rangrücktrittsvereinbarung und Forderungserlass mit oder ohne Besserungsschein, StuW 1991, 306; U. PRINZ, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, 661; WENDT, Bilanzierung von künftigen Erträgen zu tilgenden Verpflichtungen, EStB 2000, 309; KAISER, Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt und deren Behandlung unter dem neuen § 5 Abs. 2a EStG, GmbHR 2001, 103; STRUNK/KAMINSKI, Steuerliche Gewinnermittlung bei Unternehmen, Neuwied, Kriftel 2001; GOSCH, Einige Bemerkungen zur aktuellen bilanzsteuerrechtlichen Rechtsprechung des I. Senats des BFH, DStR 2002, 977; WENDT, Passivierungsaufschub nach § 5 Abs. 2a EStG, StbJb. 2003/04, 247; SUCHANEK/HAGEDORN, Passivierung von Rangrücktrittsvereinbarungen, FR 2004, 451; SCHILDKNECHT, Passivierungsverbote nach Rangrücktrittsvereinbarungen, DStR 2005, 181; FÖRSTER/WENDLAND, Steuerliche Folgen von Gesellschafterdarlehen in der Krise der GmbH, GmbHR 2006, 169; K. SCHMIDT, Sanierender Rangrücktritt bei Gesellschafterdarlehen: Irrungen, Wirrungen! – Eine Skizze zu § 5 Abs. 2a EStG, §§ 19, 39, 199 InsO, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 405; K. SCHMIDT, Rangrücktritt bei Gesellschafterdarlehen: Problem gebannt?, DB 2006, 2503; WESTERBURG/SCHWENN, Rangrücktrittsvereinbarungen für Gesellschafterdarlehen bei der GmbH – Entwicklung zu mehr Rechtssicherheit?, BB 2006, 501; FICHTELMANN, Der qualifizierte Rangrücktritt – ein Irrtum der Rechtsprechung?, GmbHR 2007, 518; DEMUTH, Gesellschafterforderungen im Ertragsteuerrecht – Entstehung, Verzinsung, Verzicht, KÖSDI 2008, 16177; LÜDICKE/SISTERMANN, Verlustuntergang aufgrund konzerninterner Umstrukturierungen – § 8c KStG als Umstrukturierungshindernis?, DStR 2008, 897; ROTH, Reform des Kapitalersatzrechts durch das MoMiG, GmbHR 2008, 1184; SISTERMANN/BRINKMANN, Unternehmenssteuerrecht, München 2008; BÄUML, GmbH-Konzernfinanzierungen im Krisenfall nach MoMiG und FMStG, StuB 2009, 637; FUNK, Der Rangrücktritt bei Gesellschafterdarlehen nach MoMiG im Steuerrecht, BB 2009, 867; HOFFMANN, Das Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt, PiR 2009, 182; KNEBEL, Der Forderungsverzicht als Sanierungsmaßnahme, DB

2009, 1094; ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, Aktuelle Beratungsschwerpunkte bei der Bilanzierung von Gesellschafterdarlehen, BB 2009, 2414; CARLÉ/URBACH, Beratung in der Krise: Steuerliche und zivilrechtliche Hinweise, KÖSDI 2010, 16896; HEINZ, Steuereffiziente Verlustnutzung als Bestandteil einer steuerzentrierten Sanierungsberatung, FR 2010, 1134; KAHLERT/GEHRKE, Der Rangrücktritt nach MoMiG im GmbH-Recht: Insolvenzen- und steuerrechtliche Aspekte, DStR 2010, 227; SCHWENKER/FISCHER, Restrukturierungsmaßnahmen in der Krise der GmbH, DStR 2010, 1117; SEPPELT, Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt in der Liquidationsschlussbilanz, BB 2010, 1395; WENDT, Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften und ihre Bedeutung in der Krise, Stbg 2010, 145; HOFFMANN, Bedingt rückzahlbare Zuwendungen, StuB 2011, 561; OTT, Ausfall von Gesellschafterdarlehen bei der GmbH nach dem MoMiG – Folgen aus dem BMF-Schreiben vom 21.10.2010, StuB 2011, 243; U. PRINZ, Rückstellungen in der Steuerbilanz: Ein Gebot sachgerechter Leistungsfähigkeitsbesteuerung, DB 2011, 492; BRAUN, Bilanzielle Behandlung von Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktrittsklausel, DStR 2012, 1360; DEMUTH/EISGRUBER, Ausgewählte steuerliche Überlegungen und Beratungsbrennpunkte zum Jahreswechsel 2012/2013, DStR 2012, Beilage zu Heft 49, 135; DEMUTH/HELMS, Gesellschafterforderungen und Nutzungsüberlassung in der InsO – steuerliche Fernwirkung zivilrechtlicher Bestimmungen, KÖSDI 2012, 18066; FARLE, Ertragsteuerliche Folgen der Liquidation einer Kapitalgesellschaft im Hinblick auf noch nicht erfüllte Verbindlichkeiten, BB 2012, 1507; FÖRSTER, Bedeutung der Finanzierung für die Besteuerung, Stbg 2011, 49; FÖRSTER/NEUMANN, Forderungsverzicht und Rangrücktritt, Stbjb. 2012/13, 339; HOFFMANN, Rangrücktritt = Forderungsverzicht?, StuB 2012, 209; HOFFMANN, Neue Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht, BC 2012, 488; KAHLERT, Passivierung eines Rangrücktritts in der Steuerbilanz, NWB 2012, 2141; MIHM, Verpflichtung zur Rückzahlung auch aus sonstigem freien Vermögen steuerlich erforderlich, BB 2012, 766; RÄTKE, Gewinnerhöhung durch Rangrücktritt? – BFH erweckt § 5 Abs. 2a EStG zum Leben – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 30.11.2011 – I R 100/10, StuB 2012, 338; SCHIFFERS/KÖSTER, Gestaltungshinweise zur Unternehmensbesteuerung zum Jahreswechsel 2012/2013, DStZ 2012, 871; SCHMID, Der erfolgswirksame Rangrücktritt, FR 2012, 837; WENG, Neuerungen bei Gesellschafterdarlehen – Notwendigkeit einer kritischen Überprüfung der Finanzierung von Unternehmen, StuB 2012, 233; WOLF, Das „wirtschaftlich vergleichbare“ Gesellschafterdarlehen, StuB 2012, 549; BLAAS/SCHWAHN, Steueroptimierte Restrukturierung – Teil 1: Stundung und Kapitalisierung von Kreditforderungen, Rangrücktritt und Forderungsverzicht, DB 2013, 2350; BÖCKER/POERTZGEN, Der insolvenzrechtliche Überschuldungsbegriff ab 2014, GmbHR 2013, 17; HOFFMANN, Bildung von Rückstellungen wegen Verpflichtung zur Anpassung von Flugzeugen an jeweiligen Stand der Technik, DStR 2013, 2745; HORST, Überblick über Entschuldungsinstrumente und ihre bilanz- und steuerrechtlichen Auswirkungen, DB 2013, 656; KÖSTER, Gestaltungshinweise zum Jahresende 2013: Hinweise zur Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter – Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Erbschaftsteuer, DStZ 2013, 859; RÄTKE, Der Rangrücktritt im Insolvenz- und Steuerrecht – Fallstricke bei der Formulierung von Rangrücktrittsvereinbarungen, BBK 2013, 27; RÄTKE, Der Forderungsverzicht (mit Besserungsabrede) – Sanierungsinstrument zur Beseitigung einer Überschuldung, BBK 2013, 75; RÖCK/HUCKE, Die Weitergeltung des Eigenkapitalersatzrechts nach Inkrafttreten des MoMiG, GmbHR 2013, 791; RÖDDING/SCHOLZ, „Lösch’ mich“ – vom Umgang mit leeren Schuldnergesellschaften – zugleich Besprechung des Urteils des FG Köln vom 6.3.2012, 13 K 3006/11, DStR 2013, 993; RONNEBERGER, Steuerliche Gestaltungsüberlegungen zum Rangrücktritt unter besonderer Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 30.11.2011, Stbg 2013, 201; WELTER/BALLWIESER, BFH zu Rückstellungen für Kostenüberdeckung – Auswirkungen auf Mehrerlösabschöpfung, periodenübergreifende Saldierung und Regulierungskonto?, DStR 2013, 1492; CHRISTIANSEN, „Enfin“ – erklärter Gleichklang bei der Passivierung ungewisser Verbindlichkeiten – Zum BFH-Urteil vom 17.10.2013, IV R 7/11, DStR 2014, 279; COENENBERG/HALLER/SCHULTZE, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Stuttgart, 23. Aufl. 2014; KAHLERT, Ertragsbesteuerung in Krise und Insolvenz, FR 2014, 731; M. PRINZ, Rückstellungen wegen angeordneter flugverkehrstechnischer Maßnahmen auf der Grundlage von Lufttüchtigkeitsanweisungen und Joint Aviation Requirements, FR 2014, 236; U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, Herne, 2. Aufl. 2014; SCHUMANN, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen – Aktuelle Rechtsprechung zur „bilanzpolitischen Spielweise des Kaufmanns“, EStB 2014,

441; SEER, Insolvenz, Sanierung und Ertragsteuern – verfassungs- und europarechtliche Überlegungen, FR 2014, 721; ALTRICHTER-HERZBERG, Forderungsverzicht und Einlage – Neues vom BFH?, GmbHR 2015, 1121; BAUMGARTNER/GEILING, Werthaltigkeit von Gesellschafterdarlehen – Bewertungsanlässe und Bewertungsmethode, DB 2015, 2476; BERGMANN/CLEMENS, Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktrittsvereinbarungen – Anwendung des § 5 Abs. 2a EStG bei Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss, DB 2015, 1867; BRIESE, Gewinnermittlung: Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt sowie Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss, GmbHR 2015, 881; BROEMEL/ENDERT, Folgen eines Rangrücktritts in der Handels- und Steuerbilanz, BBK 2015, 357; BROEMEL/ENDERT, Forderungsverzicht mit Besserungsschein bei Kapitalgesellschaften, BBK 2015, 981; GOSCH, Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt: Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss, BFH/PR 2015, 287; HAGEBÖKE, Verstößt der Sanierungserlass gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung? – Anmerkungen zum Vorlagebeschluss zum Großen Senat vom 25.3.2015 – X R 23/13, DK 2015, 310; HELIOS/KRÖGER, Aktuelle steuerliche Rechtsfragen von Rangrücktrittsvereinbarungen – Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil v. 15.4.2015 – I R 44/14, DStR 2015, 2478; HOFFMANN, Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt: Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss – Anmerkung zu BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, DStR 2015, 1551; HOFFMANN, Vermarktungskostenzuschuss als partiarisches Darlehen, DStR 2015, 1792; HOFFMANN, Rangrücktritt als steuerlicher Eigenkapitalgenerator, StuB 2015, 561; HOFFMANN, Zwischen Eigen- und Fremdkapital (II), StuB 2015, 769; HOOS/KÖHLER, Überschuldungsverhindernde Rangrücktrittsvereinbarungen in der Finanzierungs- und Restrukturierungspraxis, GmbHR 2015, 729; KAHLERT, Steuerbilanzielle Behandlung des Rangrücktritts nach dem Konzept des IX. Senats des BGH, DStR 2015, 734; KAHLERT, Rangrücktritt und (sonstiges) freies Vermögen: Der (Irr-)Weg zur Steuerneutralität, NWB 2015, 3018; KLEINMANN, BFH: Vermarktungskostenzuschuss eines Filmfonds kann als partiarisches Darlehen zu beurteilen sein, BB 2015, 2032; KORN/STRAHL, Steuerliche Hinweise zum Jahresende 2015, KÖSDI 2015, 19555; LÜDENBACH, An zukünftigen Bilanzgewinn geknüpfter Rangrücktritt, StuB 2015, 148; OSER, Die Erfüllung einer subordinierten Verbindlichkeit aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss belastet bereits das (Stichtags-)Vermögen, BB 2015, 1906; OTT, Gesellschafterdarlehen bei der GmbH – Steuerliche Folgen in Krisensituation oder bei Insolvenz, StuB 2015, 43; PAUS, Bilanzrechtlich anzuerkennender Rangrücktritt nur noch teilweise gewinnwirksam Anmerkungen zu dem BFH-Urteil v. 15.4.2015 – I R 44/14, FR 2015, 980; RÄTKE, Beständigkeit und Wandel beim Rangrücktritt – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 15.4.2015 – I R 44/14, StuB 2015, 771; RÄTKE, Drohende Gewinnerhöhung bei unvollständiger Rangrücktrittsvereinbarung, BBK 2015, 998; ROGGE, Ertragsteuerliche Konsequenzen bei Liquidation einer Kapitalgesellschaft mit bestehenden Gesellschafterdarlehensverbindlichkeiten – Übersicht des aktuellen Rechtsstandes anhand eines Fallbeispiels, DV 2015, 2837; SCHÄNZLE/BIRKER, Rangrücktritt und Einlage, StB 2015, 431; SCHEIFELE/NEES, Der Rangrücktritt aus steuerrechtlicher Sicht – Unter Berücksichtigung von BGH vom 5.3.2015 – IX ZR 133/14 und BFH vom 15.4.2015 – I R 44/14, DK 2015, 417; SCHIFFERS/KÖSTER, Gestaltungshinweise zum Jahreswechsel 2015: Aktuelle Entwicklungen im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung – Bilanzsteuerrecht und Gewerbesteuer, DStZ 2015, 911; K. SCHMIDT, Rangrücktritt insolvenzrechtlich/Rangrücktritt steuerrechtlich – Aktueller Hinweis auf eine „Bringschuld“ von Gesetzgebung und Rechtsprechung, DB 2015, 600; SCHMIDT-HERN, Anforderungen an Rangrücktrittsvereinbarungen, DB 2015, 1153; SCHNITGER, Einlage bei Verbindlichkeiten iSd. § 5 Abs. 2a EStG, DB 2015, 1989; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, Aktuelles Steuerrecht rund um die GmbH zum Jahreswechsel 2015/2016, GmbHR 2015, 1233; SEPPELT, Passivierung von aus einem zukünftigen Bilanzgewinn zu befriedigenden Nachrangverbindlichkeiten, BB 2015, 1457; STRAHL, Hochaktuelle Einflussfaktoren auf Gestaltungen im Unternehmenssteuerrecht, Stbg 2015, 441; TAUSER, Ertragsteuerliche Aspekte von Rangrücktritten in Akquisitionen und Sanierungen – zugleich Anmerkungen zu dem BFH-Urteil v. 15.4.2015 – I R 44/14, FR 2015, 976; UHLÄNDER, Aktuelle Besteuerungsprobleme in der Insolvenz – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 20.5.2015 (DB 2015 S. 1317) und weiteren Sonderfragen, DB 2015, 1620; WAZA/UHLÄNDER/SCHMITTMANN, Insolvenzen und Steuern, Herne, 11. Aufl. 2015; WEBER-GRELLET, Rangrücktritt im Bilanzsteuerrecht, BB 2015, 2667; WEISS, Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt, EStB 2015, 267; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch,

München, 5. Aufl. 2015; KAHLERT, Aktuelle Rechtsfragen von Rangrücktrittsvereinbarungen – Anmerkung zu Helios/Kröger DStR 2015, 2478, DStR 2016, 209; U. PRINZ, Entwicklungsperspektiven im Bilanzsteuerrecht, DB 2016, 9; H. RICHTER, Passivierungsaufschub beim Rangrücktritt? – § 5 Abs. 2a EStG und aktuelle Rechtsprechung, DStZ 2016, 621; WESTPFAHL/KRESSER, Rangrücktrittsvereinbarungen in der Beratungspraxis, DB 2016, 33.

## I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2a

### 1. Bedeutung des Abs. 2a

#### a) Unterschiedlichkeit gewinn- und einnahmenabhängiger Verpflichtungen vor Geltung des Abs. 2a 1900

**Handelsrechtliche GoB:** Nach §§ 246 Abs. 1 Satz 3, 247 Abs. 1 HGB sind Schulden in die HBil. aufzunehmen und gesondert auszuweisen. Eine Verbindlichkeit ist zu bilanzieren, „wenn der Unternehmer zu einer dem Inhalt und der Höhe nach bestimmten Leistung an einen Dritten verpflichtet ist, die vom Gläubiger erzwungen werden kann und eine wirtschaftliche Belastung darstellt“ (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332, mwN auf stRSpr.). Für ungewisse Verbindlichkeiten bestimmt § 249 Abs. 1 HGB, in der HBil. Rückstellungen zu bilden. Ungewiss sind Verbindlichkeiten, die am maßgeblichen Stichtag dem Grunde nach entstanden sind, jedoch der Höhe nach nicht feststehen, und solche Verbindlichkeiten, die am Stichtag nicht mit Sicherheit entstanden sind, deren Bestehen aber wahrscheinlich ist (BFH v. 24.1.2001 – I R 39/00, BStBl. II 2005, 465). Eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 HGB ist zudem für Verbindlichkeiten geboten, die am Stichtag rechtl. noch nicht entstanden, wirtschaftlich aber in einem abgelaufenen Zeitraum verursacht sind. Für Verbindlichkeiten, die am Bilanzstichtag weder rechtl. entstanden noch wirtschaftlich verursacht sind, darf hingegen eine Rückstellung nicht gebildet werden (BFH v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010). Eine am Bilanzstichtag rechtl. entstandene Verbindlichkeit ist unabhängig vom Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung zu passivieren

(vgl. BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BFHE 196, 216; BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122; BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl. II 2014, 302; MAYER-WEGELIN/KESSLER/HÖFER in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 249 HGB Rn. 43 [5/2014]; M. PRINZ, FR 2014, 236 [240], wirtschaftliche Verursachung immanenter Bestandteil der rechtl. Verpflichtung; HOFFMANN, DStR 2013, 2745 [2747]; CREZELIUS in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 5 Rn. 124, „zwingend“; SCHUMANN, EStB 2014, 441 [442]; einschränkend SCHEIFELE/NEES, DK 2015, 417 [420]; vgl. auch BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686, zu welchem Zeitpunkt die in einer konkreten Regelung – „innere Wirksamkeit“ – enthaltenen materiellen Rechtsfolgen ausgelöst werden).

Die zu passivierenden Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (zur Abgrenzung zu weiteren Rückstellungspflichten vgl. FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 12. Aufl. 2010, 383; COENENBERG/HALLER/SCHULTZE, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 23. Aufl. 2014, 423 ff.) bilden für Verpflichtungen gegenüber Dritten ab, die nach Grund oder Höhe (noch) nicht feststehen (BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845). Solche handelsbilanziell zu passivierenden Rückstellungen müssen grds. auch im Rahmen der stl. Gewinnermittlung gebildet werden (vgl. BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291). Abs. 2a stellt mit seinem zeitweiligen Verbot der Passivierung somit eine weitere Ausnahme vom Maßgeblichkeitsgrundsatz dar.

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

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

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

► *Passivierungsverbot für nur gewinnabhängige Verpflichtungen:* Für ausschließlich aus zukünftigen Gewinnen zu tilgende Verpflichtungen durften somit – bereits vor Geltung des Abs. 2a – mangels wirtschaftlicher Belastung des gegenwärtigen Schuldner-Vermögens Passivposten im Rahmen der stl. Gewinnermittlung nicht angesetzt werden (vgl. schon KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 113). Die Gesetzesregelung des Abs. 2a ist mithin rechtsbezeugend, was das Verbot der Passivierung gewinnabhängiger Verbindlichkeiten anbelangt, und ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/2070, 18) insoweit im Ergebnis vergleichbar mit § 6a Abs. 1 Nr. 2 (vgl. CREZELIUS in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 5 Rn. 134), nach der Pensionsrückstellungen nicht zulässig sind, soweit die Pensionsverpflichtung von künftigen gewinnabhängigen Bezügen des Pensionsberechtigten abhängig ist.

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

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

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

► *Passivierungsgebot für nicht nur gewinnabhängige Verpflichtungen:* Für nicht ausschließlich aus zukünftigen Gewinnen zu tilgende Verpflichtungen mussten wegen wirtschaftlicher Belastung des gegenwärtigen Schuldner-Vermögens in der HBil. und im Rahmen der stl. Gewinnermittlung Passivposten angesetzt werden. Rückzahlungsverpflichtungen waren grds. zu passivieren – entweder als Verbindlichkeit oder Rückstellung und ggf. mit einem vom wahrscheinlichen Um-

fang der Rückzahlung abhängigen geringeren als dem vereinbarten Rückzahlungsbetrag zu bewerten (vgl. SCHEFFLER in Beck-HdR, B 233 Rn. 80 ff. [5/2010]; BAIERL in Beck-HdR, B 234 Rn. 63 ff. [5/2010]).

Indirekt hat der Gesetzgeber die Rspr. zur stl. Passivierung einnahmenabhängiger Verpflichtungen durch die übergangsweise anzuwendende Regelung des § 52 Abs. 12a idF des StBereinG 1999 (aF) bestätigt: Wenn solche handelsrechtl. zulässig gebildeten Passivposten erst zum Schluss des ersten nach dem 31.12.1998 beginnenden Wj. aufzulösen sind (vgl. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 762g [8/2015]), setzt dies uE die vorherige stl. Zulässigkeit voraus. Für unzulässig gebildete Passivposten eröffnet die Übergangsregelung uU einen Bestandsschutz (vgl. BFH v. 16.5.2007 – I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252).

Einstweilen frei.

1901–1904

### b) Einheitlichkeit des Passivierungsaufschubs seit Geltung des Abs. 2a 1905

**Gesetzliche Verankerung der bisherigen Verwaltungsauffassung:** Die Passivierung bedingt rückzahlbarer Vermögenszuwendungen sollte der Gesetzesbegründung zufolge (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 14/2070, 18) im Sinne der von der FinVerw. vertretenen Auffassung mit Abs. 2a

„Für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, sind Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.“

gesetzlich verankert werden (StBereinG 1999 v. 22.12.1999, BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13, Art. 1 Nr. 4) und „der Verhinderung künftiger Steuerausfälle bei allgemeiner Anwendung der Grundsätze der BFH-Rechtsprechung“ dienen (nach U. PRINZ, DB 2015, 9 [13], eine „fiskalinduzierte steuerbilanzielle“ Passivierungsbeschränkung). Die FinVerw. hielt – zB im Zusammenhang mit Film- und Explorationsprojekten (BMF v. 8.5.1978 – IV B 2 - S 2241 - 97/78, BStBl. I 1978, 203) – über das Ansatzverbot für gewinnabhängige Verbindlichkeiten hinaus die Bildung eines Passivpostens auch für Vermögenszuwendungen, die nur in Abhängigkeit von künftigen Einnahmen zurückzahlen waren, im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Zuwendung für unzulässig.

Die Rspr. zur Passivierungspflicht bei Zuschüssen (BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116; BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139) wurde mit Nichtanwendungserlassen beantwortet (BMF v. 28.4.1997 – IV B 2 - S 2137 - 38/97, BStBl. I 1997, 398; BMF v. 27.4.1998 – IV B 2 - S 2137 - 49/98, BStBl. I 1998, 368) und erst nach der gesetzlichen Neuregelung über den entschiedenen Einzelfall hinaus für anwendbar bestimmt (BMF v. 25.2.2000 – IV C 2 - S 2137 - 15/00, BStBl. I 2000, 375).

**Konstitutiver Passivierungsaufschub bei einnahmenabhängigen Verpflichtungen:** Abs. 2a ist rechtsbezeugend, was das Verbot der Passivierung gewinnabhängiger Verbindlichkeiten betrifft, rechtsbegründend, was das Verbot der Passivierung einnahmenabhängiger Verbindlichkeiten anbelangt, und eine Korrektornorm gegen die „ungeliebte“ BFH-Rspr. (WENDT, EStB 2000, 309 [310]). Da es für das einstweilige Passivierungsverbot nach dem Gesetzeswortlaut nicht darauf ankommt, ob zuvor eine Vermögenszuwendung erfolgt ist (s. Anm. 1915), reicht die Regelung insoweit über die in den Gesetzesmaterialien (BTDrucks. 14/2035, 14/2070) aufgeführten Sachverhalte hinaus: Alle ausschließlich aus – uE zuordenbaren (s. Anm. 1916; aA wohl FG Münster v. 17.8.2010 – 1 K 3969/07 F, EFG 2011, 468, rkr.) – künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu erfüllenden Verpflichtungen werden erfasst, und zwar unabhängig vom Grund ihrer Entstehung. Erfolg iSv. Abs. 2a kann Gewinn, Umsatz oder

Einnahmen sein (vgl. FROTSCHER/WATRIN in FROTSCHER/GEURTS, § 5 Rn. 486 [2/2015]). Insoweit werden das Vorsichts-, Realisations- und Imparitätsprinzip für die stl. Gewinnermittlung vernachlässigt (glA WENDT, StbJb. 2003/04, 247 [255]). Als *lex specialis* geht Abs. 2a nämlich der in Abs. 1 Satz 1 verankerten materiellen Maßgeblichkeit vor (vgl. Anm. 36).

**Entwicklung der Rechtsprechung seit Schaffung des Abs. 2a:** Für die Fälle der konkret formulierten reinen Gewinn- und Einnahmenabhängigkeit ist die Passivierung von Verpflichtungen verneint worden (s. näher Anm. 1916 und 1911, vgl. auch LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn. D 78 [5/1993] und D 400, „Haftungslose Verbindlichkeiten“ [10/1993]). Eine extensive Gesetzesauslegung der FinVerw. (vgl. BMF v. 18.8.2004 – IV A 6 - S 2133 - 2/04, BStBl. I 2004, 850; aufgehoben durch BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497; ablehnend schon SUCHANEK/HAGEDORN, FR 2004, 451 [456 f.]) vor allem in Krisenfällen (s. näher Anm. 1911) hat die Rspr. überwiegend abgelehnt:

Zur Passivierungspflicht bei Rangrücktritt, jedoch Passivierungsverbot bei haftungslosen Darlehen BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581; zur Passivierungspflicht bei fehlendem Schulderrlass FG Brandenb. v. 10.3.2004 – 4 K 2660/00, EFG 2004, 1440, rkr.; idR kein Passivierungsaufschub nach Abs. 2a bei Rangrücktritt BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; zu Rückstellungen für Lohnzahlungen bei Altersteilzeit (Blockmodell) BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251; zur Passivierungspflicht für Zinsverbindlichkeiten aus Altkrediten einer früheren LPG beim Rangrücktritt BFH v. 21.6.2006 – IV R 13/06, BFH/NV 2010, 1483; BFH v. 16.5.2007 – I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252; zur Beteiligungsfinanzierung mit Inhaberschuldverschreibungen BFH v. 20.9.2007 – IV R 68/05, BStBl. II 2008, 483; zum Rückstellungsverbot bei erfolgsabhängigen Vergütungen FG Münster v. 17.8.2010 1 K 3969/07 F, EFG 2011, 468, rkr.; zum Sprachgebrauch und Begriff Gewinnbeteiligung BFH v. 26.8.2010 – I R 53/09, BFH/NV 2011, 135; zur partiarischen Darlehensvergütung BFH v. 22.6.2010 – I R 78/09, BFH/NV 2011, 12; zum Passivierungsverbot bei (sog. qualifiziertem) Rangrücktritt BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332; kein Gewinn durch Passivierungsverbot bei GmbH-Liquidation FG Köln v. 6.3.2012 – 13 K 3006/11, EFG 2011, 1421, nrkr., offen BFH v. 5.2.2014 – I R 34/12, BFH/NV 2014, 1014; keine Passivierung bei nach Abschluss der Rangrücktrittsvereinbarungen noch aufgelaufenen Zinsen aus Altschulden FG Meckl.-Vorp. v. 14.6.2012 – 2 K 101/10, juris, rkr.; kein Passivierungsverbot bei Kostenüberdeckungen eines kommunalen Zweckverbands BFH v. 6.2.2013 – I R 62/11, BStBl. II 2013, 954; zum gegenüber Tatbestandsmerkmalen in Abs. 2a „künftige Gewinne“ und „künftige Einnahmen“ weiter gefassten Begriff „Bilanzgewinn“ FG Köln v. 26.3.2015 – 10 K 3777/09, EFG 2015, 1212, nrkr., Az. BFH I R 25/15; zum Passivierungsverbot bei „nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss“ zu tilgender, im Zeitpunkt der Überschuldung getroffener Rangrücktrittsvereinbarung mit gegenläufiger Einlage des werthaltigen Teils der Forderung BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769.

Auch wenn in der Rspr. (BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769; zust. Oser, BB 2015, 1906; krit. dazu ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2015, 1121 [1123]; BRIESE, GmbHR 2015, 881 [884]; HOFFMANN, DStR 2015, 1551 [1554]; RÄTKE, StuB 2015, 771; SCHÄNZLE/BIRKER, StB 2015, 431; PAUS, FR 2015, 980) mit der Möglichkeit der Einlage des werthaltigen Teils der Forderung eine Abkehr von der bisherigen Rspr. (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) grds. einhergeht, sind die stl. Auswirkungen wohl gering, zumal Werthaltigkeit in der Krise nicht der Regelfall sein dürfte (vgl. BROEMEL/ENDERT, BBK 2015, 357 [359]; BERGMANN/CLEMENS, DB 2015, 1867 [1869]). Die Werthaltigkeit wird in Krisenfällen der KapGes. mit drohender Insolvenz idR nur ausnahmsweise, und dann allenfalls zT gegeben sein (vgl. RÄTKE, BBK 2015, 998



[1001], Wert tendiere gegen Null; HOFFMANN, StuB 2015, 769 [770]; bei Konzernfällen aA SCHNITGER, DB 2015, 1989 [1991]).

Mit der uE idR vorliegenden stl. Gewinnrealisierung kommt uU ein Sanierungsgewinn in Betracht (vgl. HORST, DB 2013, 656 [657]; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2015, 1233 [1245]) nach Maßgabe im Sanierungserlass der FinVerw. (zur ertragstl. Behandlung von Sanierungsgewinnen; Steuerstundung und Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240; BMF v. 22.12.2009 – IV C 6 - S 2140/07/10001 - 01, BStBl. I 2010,18; zur GrS-Anrufung BFH v. 25.3.2015 – X R 23/13, BStBl. II 2015, 696, ob damit gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoßen werde; dazu HAGEBÖKE, DK 2015, 310; UHLÄNDER, DB 2015, 1620 [1624f.]; zu verfassungs- und europarechtl. Sanierungsfragen Seer, FR 2014, 721).

#### c) Sofortauflösung passivierter einnahmen- oder gewinnabhängiger Verpflichtungen 1906

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

#### d) Verhältnis zu weiteren Normen des Steuerrechts 1907

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

**Verhältnis zu § 5 Abs. 4a:** Das Verbot der Passivierung von Drohverlustrückstellungen im Rahmen der stl. Gewinnermittlung wird durch Abs. 2a grds. nicht berührt. Lediglich soweit Drohverlustrückstellungen zulässigerweise noch fortgeführt – dh. gem. § 52 Abs. 13 erst schrittweise in den fünf folgenden Wj. ab dem ersten nach dem 31.12.1996 endenden Wj. aufgelöst – wurden, kann im Einzelfall aus Abs. 2a das Gebot der Sofortauflösung (s. Anm. 1906) folgen.

**Verhältnis zu § 15a Abs. 5 Nr. 4:** Für Unternehmer, soweit deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist, insbes. „soweit Verbindlichkeiten nur in Abhängigkeit von Erlösen oder Gewinnen aus der Nutzung, Veräußerung oder Verwertung von Wirtschaftsgütern zu tilgen sind“ (sog. haftungslose Verbindlichkeiten), gilt gem. § 15a Abs. 5 Nr. 4 iVm. § 15a Abs. 1 die eingeschränkte Verlustkompensation. Wegen der insoweit inhaltlichen Übereinstimmung wird für diese Regelung neben Abs. 2a kein verbleibender Anwendungsbereich mehr gesehen (s. § 15a Anm. 49; HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 140 [4/2012]; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. G 218 [7/2009]; WACKER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 15a Rn. 208).

**Verhältnis zu § 8 Abs. 3 Sätze 3ff. KStG:** Auch Genussrechtskapital und Vergütungen für obligationenartige Genussrechte können, wenn es sich um aufschiebende bedingte Verbindlichkeiten handelt, die nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss erfüllt zu werden brauchen, ggf. nicht passivierungs- bzw. abzugsfähig sein (s. § 8 KStG Anm. 70). Infolge Ausbuchens eines von der Muttergesellschaft der Tochtergesellschaft gewährten Darlehens nach Abs. 2a sowie der verdeckten Einlage des werthaltigen Teils (s. Anm. 1905) und des Korrespondenzprinzips kann sich eine Einkommenserhöhung der Tochtergesellschaft ergeben (vgl. TAUSER, FR 2015, 976 [979]).

1908–1909 Einstweilen frei.

## 2. Bedeutung des Abs. 2a für Gesellschafterdarlehen

### a) Gesellschafterdarlehen vor Geltung des MoMiG

#### 1910 aa) Eigenkapitalersetzende Darlehen

Hatte ein Gesellschafter seiner KapGes. ein Darlehen im Krisenfall gewährt, also nach § 32a GmbHG aF „in einem Zeitpunkt, in dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute Eigenkapital zugeführt hätten (Krise der Gesellschaft)“, so wurde er im Insolvenzverfahren als nachrangiger Insolvenzgläubiger behandelt (vgl. zu Gesellschafterkonten bei der Personengesellschaft WENDT, Stbg 2010, 145).

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

Eigenkapitalersetzende Darlehen – auch Gesellschafterdarlehen bei einem Missverhältnis zwischen Eigenkapital und Fremdkapital der KapGes. (vgl. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1121 [8/2015]) – bleiben von einem Passivierungsaufschub bzw. -verbot insoweit unberührt, als Abs. 2a seinem Wortlaut nach uE ausschließlich künftig entstehende Verpflichtungen betrifft (glA HOFFMANN/LÜDENBACH, Kommentar Bilanzierung, 7. Aufl. 2016, § 246 HGB Rn. 85; aA BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769, wonach das Passivierungsverbot nicht nur für zukünftig entstehende, sondern gleichermaßen auch für bereits entstandene Verbindlichkeiten gelte, wenn diese nur aus zukünftig anfallenden Gewinnen [Jahresüberschüssen] zu erfüllen sind). Nur wenn die Darlehensrückzahlung unter denselben Bedingungen wie die Rückzahlung einer Einlage verlangt werden kann, entfällt eine Passivierung (vgl. BFH v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436; BGH v. 29.5.2000 – II ZR 75/98, II ZR 118/98, II ZR 347/97, ZIP 2000, 1251; RÖDDING/SCHOLZ, DStR 2013, 993 [995]); s. auch Anm. 675, „Eigenkapitalersetzende Darlehen“.

#### 1911 bb) Vereinbarung eines Rangrücktritts

Ein Rangrücktritt beruht als ein Schuldänderungsvertrag iSd. § 311 Abs. 1 BGB auf einer privatautonomen Regelung

(vgl. zum sog. Rangrücktritts-dilemma K. SCHMIDT, DB 2006, 2503 [2504]; ALTMPEPPEN in ROTH/ALTMPEPPEN, 8. Aufl. 2015, § 42 GmbHG Rn. 52; K. SCHMIDT, DB 2015, 600, mit Hinweis auf Haftungsrisiken sowie vermögensrechtl. Optimierungspflicht nach § 43 GmbHG; Hoos/KÖHLER, GmbHR 2015, 729 [734], mit weitreichendem insolvenzrechtl. Formulierungsvorschlag; KAHLERT/GEHRKE, DStR 2010, 227 [230], mit Varianten von Formulierungen; UHLÄNDER, DB 2015, 1620 [1627 f.]; WESTPFAHL/KRESSER, DB 2016, 33 [34]).

Mit dem Ziel der Abwendung eines Insolvenzantrag in einer Art Stillhalteabkommen (aA zur bloßen Stundung BGH v. 5.3.2015 – IX ZR 133/14, NJW 2015, 1672; vgl. dazu SCHEIFELE/NEES, DK 2015, 417 [418]; SCHMIDT-HERN, DB 2015, 1153), das Gesellschafterdarlehen nicht zurückzufordern – *factum de non petendo* – und im Insolvenzfall nur als nachrangige Forderung anzumelden (vgl. K. SCHMIDT, FS Raupach, 2006, 405 [410]; weitergehend ALTMPEPPEN in ROTH/ALTMPEPPEN, 8. Aufl. 2015, § 42 GmbHG Rn. 51), beinhaltet ein Rangrücktritt weder einen Verbindlichkeitserlass, noch ist daraus der Schluss zulässig, dass die betreffende Verbindlichkeit höchstwahrscheinlich nicht mehr erfüllt werden muss (vgl. FÖRSTER/WENDLAND, GmbHR 2006, 176; SEPPELT, BB 2010, 1395 [1400]; SCHMID, FR 2012, 838 [841]; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. D 1541). Die wirtschaftliche Belastung des Schuldners ändert sich erst recht nicht, soweit der Gläubiger künftig mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit seinen Anspruch aus der Forderung geltend macht (vgl. RONNEBERGER, Stbg 2013, 201). Verbindlichkeiten mit vereinbartem Rangrücktritt sind vor Geltung des MoMiG uE auch unter Abs. 2a im Rahmen der stl. Gewinnermittlung zu passivieren, es sei denn, es werde ausdrücklich vereinbart (vgl. SEPPELT, BB 2015, 1457, wonach die ausdrückliche Präklusion einer Verbindlichkeitstilgung aus sonstigem freiem Vermögen „praktisch nie“ vorkomme), dass die Verpflichtung nur aus künftigen Gewinnen oder Liquidationsüberschüssen, aber nicht aus freiem Vermögen (vgl. dazu CARLÉ/URBACH, KÖSDI 2010, 16896 [16897]; RÄTKE, BBK 2013, 27 [33]; BROEMEL/ENDERT, BBK 2015, 357 [360]) ausgeglichen werden könne (s. Anm. 1913, „Expliziter Ausschluss der Bedienung aus dem sonstigen freien Vermögen“; zu möglicherweise anzustrebenden Gestaltungen Anm. 1914). Rangrücktrittsvereinbarungen sind „trotz des ähnlichen Wortlauts“ (KAISER, GmbHR 2001, 103) kein Fall von Abs. 2a.

► *Einfacher Rangrücktritt*: Auch unter Geltung des Abs. 2a führt ein einfacher Rangrücktritt nicht ohne Weiteres zur gewinnerhöhenden Auflösung der Verbindlichkeit. Der einfache Rangrücktritt beeinflusst nach stRspr. (BFH v. 18.10.1989 – IV B 149/88, BStBl. II 1990, 71; BFH v. 13.11.1989 – IV B 26/89, BFH/NV 1990, 761; BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502) die Passivierungspflicht in der HBil. und der stl. Gewinnermittlung nicht (vgl. STRAHL in KORN, § 5 Rn. 550 [6/2005]; materiell glA KNOBBE-KEUK, StuW 1991, 306 [309], Ausweis als Sonderposten). Der Gläubiger besteht weiterhin auf seiner Forderung und für den Fall der Besserung verzichtet er nicht auf die Rückzahlung des Darlehens aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen des Schuldners.

Nach Ansicht der FinVerw. führt, wenn die Erfüllung einer Verpflichtung gegenüber anderen Gläubigern lediglich zurückgestellt wird, dies dann nicht zur gewinnerhöhenden Auflösung, wenn die Darlehensverbindlichkeit zu Lasten von Gewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen bedient wird. Voraussetzung für die Verbotswirkung des Abs. 2a sei, dass zwischen dem Ansatz der Verbindlichkeit und Gewinnen und Einnahmen eine Abhängigkeit im Zahlungsjahr bestehe (vgl. BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497; vgl. schon BMF v. 18.8.2004 – IV A 6 - S 2133 - 2/04, BStBl. I 2004, 850).

► *Qualifizierter Rangrücktritt*: Bei einem qualifizierten Rangrücktritt, der zur Vermeidung der Passivierung im Überschuldungsstatus erforderlich war (BGH v. 8.1.2001 – II ZR 88/99, GmbHR 2001, 190; krit. FICHELTMANN, GmbHR 2007, 519, bei Ein-Personen-KapGes. „kafkaische Züge“), erklärt der Gläubiger sinngemäß, er wolle wegen der Forderung erst nach Befriedigung sämtlicher anderer Gläubiger der Gesellschaft und – bis zur Abwendung der Krise – auch nicht vor, sondern nur zugleich mit den Einlagenrückgewähransprüchen der Mitgesellschafter berücksichtigt, also so behandelt werden, als handle es sich bei seiner Forderung um statutarisches Kapital (BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497; vgl. ROGGE, DB 2015, 2837). Ein qualifizierter Rangrücktritt stellt keinen Verzicht auf die Forderung dar, denn die Forderung tritt nur bis zur Überwindung der Krise im Rang zurück (vgl. BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; bejaht durch BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497, die Vereinbarung eines qualifizierten Rangrücktritts ohne Besserungsabrede erfülle nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2a). Verbindlichkeiten müssen somit in der stl. Gewinnermittlung der KapGes. nicht ertragswirksam aufgelöst werden (vgl. ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, BB 2009, 2414 [2418]).

► *Spezifizierter Rangrücktritt*: In Sonderfällen mit Rangrücktrittsvereinbarungen darf eine Verbindlichkeit, die explizit nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss erfüllt zu werden braucht, mangels gegenwärtiger wirtschaftlicher Belastung des aktuellen Schuldnervermögens nicht passiviert werden (vgl. BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332, zum sog. qualifizierten Rangrücktritt; begrifflich klarstellend BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769, wonach es sich hierbei um einen spezifizierten Rangrücktritt handelte; krit. BRAUN, DStR 2012, 1360 [1362], Hinweis des BFH auf *going-concern*-Annahme gehe fehl; HOFFMANN, StuB 2012, 209 [210], widersprüchlich sei, wenn Zahlungsverpflichtungen das gegenwärtige Vermögen „betreffen“, aber „nicht belasten“). Bei Rangrücktrittsvereinbarungen, nach denen eine Verbindlichkeit nur aus künftigen Gewinnen oder einem eventuellen Liquidationsüberschuss zu bedienen ist, werden Schuldner nicht stärker belastet, als wäre die Verbindlichkeit gegen entsprechende Besserungsabrede erlassen worden. Anders als bei Verpflichtungen mit Rangrücktrittsvereinbarungen, die auch aus sonstigem Vermögen zu bedienen sind (vgl. BLAAS/SCHWAHN, DB 2013, 2350 [2353]), sei es dann gerechtfertigt, diese Verbindlichkeit wie einen Forderungsverzicht mit Besserungsabrede zu behandeln und sie nicht auszuweisen. Unter welchen Voraussetzungen eine Verpflichtung, die nur im Liquidationsfall zu erfüllen ist, in der StBil. auszuweisen ist, ließ der BFH (v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) offen: Es sei denkbar, dass die Verbindlichkeit erst dann passiviert werden muss, wenn nach Beginn der Liquidation ohne Berücksichtigung dieser Verpflichtung verteilbares Eigenkapital ausgewiesen werden müsste oder wenn zum Zeitpunkt des Bilanzstichtags eine Liquidation drohe und im Fall der Liquidation mit einem Überschuss zu rechnen sei. Solange eine Liquidation nach den am Bilanzstichtag objektiv erkennbaren Umständen nicht unmittelbar drohe und überdies für diesen Fall mit einem Liquidationsüberschuss zu rechnen sei, komme eine Passivierung nicht in Betracht.

Das Ergebnis widerspricht zwar uE nicht der Ansicht des BMF zum einfachen Rangrücktritt, sondern stützt vielmehr seine Ansicht, könnte aber bei qualifizierten Rangrücktrittsvereinbarungen aufgrund der offiziellen Entscheidungsüberschrift „Keine Passivierung bei sog. qualifiziertem Rangrücktritt“ die FinVerw. uU veranlassen, ihre bislang vertretene ablehnende Haltung zur Einschlägigkeit des Abs. 2a (BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497) zu überdenken, wenn in solchen

Vereinbarungen der Hinweis der möglichen Befriedigung aus sonstigem freiem Vermögen fehlt.

Nach bestätigender Rspr. (BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) unterfällt eine Verbindlichkeit, die nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, dem Passivierungsverbot des Abs. 2a. Eine abweichende Sicht der Vorinstanz (vgl. FG Nds. v. 12.6.2014 – 6 K 324/12, EFG 2014, 1601; krit. HOFFMANN, StuB 2015, 561 [562]), dass der weitere handelsrechtl. Begriff des Bilanzgewinns das Jahresergebnis (Jahresüberschuss oder -fehlbetrag), den Gewinn- oder Verlustvortrag sowie die Veränderungen der Rücklagen (einschließlich der Kapitalrücklagen) umfasse, wohingegen Abs. 2a nur auf den engeren Begriff des StBil.-Gewinns abstelle, wird verneint (vgl. STRAHL, Stbg 2015, 441 [451]). Vielmehr werde entsprechend Wortlaut und Sinn der Regelung (Passivierungsverbot bei fehlender wirtschaftlicher Belastung) auch jener Sachverhalt erfasst, dass die betroffenen Verpflichtungen nur aus künftigen (handelsrechtl.) Jahresüberschüssen zu erfüllen seien.

Zu beachten ist der vorliegend ausdrückliche Ausschluss einer Bedienung der Verbindlichkeit aus sonstigem freiem Vermögen (vgl. KAHLERT, NWB 2012, 2141 [2147]; STRAHL, KÖSDI 2012, 17955). In der Gestaltungspraxis wird einerseits empfohlen, Rangrücktrittsvereinbarungen ggf. in der Weise vorsorglich so zu formulieren, dass eine Tilgung auch aus sonstigem Vermögen ausdrücklich vereinbart wird (vgl. HOFFMANN, BC 2012, 488 [490]; RÄTKE, StuB 2012, 338 [342]; RÄTKE, BBK 2014, 27 [33]; RÄTKE, BBK 2015, 998 [1003]), befürchtet fehlende Rückwirkung einer anpassenden Änderung; KORN/STRAHL, KÖSDI 2015, 19555 [19565]; HELIOS/KRÖGER, DStR 2015, 2478 [2483]; SCHÄNZLE/BIRKER, StB 2015, 431 [435], sichergestellte Passivierung der Verbindlichkeit; einschränkend KAHLERT, DStR 2016, 209 [210], unter Hinweis auf nurmehr Abhängigkeit der Verbindlichkeitstilgung „von der (drohenden) Insolvenzreife“; KAHLERT, NWB 2015, 3018 [3023]; WEBER-GRELLET, BB 2015, 2667 [2671]). Andererseits wird mit umgekehrter Intention, nämlich der Ausbuchung der Verbindlichkeit beim Rangrücktritt, ein bewusster Verzicht auf die Tilgungsklausel „aus freiem Vermögen“ angeregt (vgl. RONNEBERGER, Stbg 2013, 201 [203]; HOFFMANN in LBP, § 5 Rn. 1074 [2/2013]; RÄTKE, StuB 2015, 771 [774]; RÄTKE, BBK 2015, 998 [1003]), mit Hinweis auf vermutlichen Widerstand der FinVerw. bei *lass-refresher*-Fällen). Wenn auf eine ausdrückliche Vertragsklausel bestanden wird, dass die Schuld nur aus künftigen Jahresüberschüssen zu tilgen sei, könnte der Rangrücktritt eventuell nur auf einen Teil der Forderungen zB in Höhe des Verlustvortrags erklärt werden (vgl. DEMUTH/EISGRUBER, DStR 2012, Beilage zu Heft 49, 135 [142]).

Von diesen Sonderfällen (vgl. BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) in Streitjahren vor Inkrafttreten des MoMiG (v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026) abgesehen, war die Geltung von Abs. 2a bei Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktrittsvereinbarungen somit zu verneinen.

### cc) Forderungsverzicht

Forderungsverzichte (vgl. KNEBEL, DB 2009, 1094; SCHWENKER/FISCHER, DStR 2010, 1117 [1118f.]; RÄTKE, BBK 2013, 75; BLAAS/SCHWAHN, DB 2013, 2350 [2356]), ob mit oder ohne Besserungsvereinbarungen, ob gesellschaftsrechtl. veranlasst oder mit fremden Dritten vereinbart, unterliegen nicht dem Passivierungsaufschub nach Abs. 2a. Ein Forderungsverzicht des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft führt nämlich anders als ein Rangrücktritt zur erfolgswirksamen Auflösung der entsprechenden Verbindlichkeit in der HBil. und in stl. Gewinnermittlung der KapGes.

1912

(vgl. FÖRSTER/NEUMANN, StbJb. 2012/13, 350; s. auch BFH v. 12.7.2012 – I R 23/11, BFH/NV 2012, 1901; HOFFMANN, StuB 2015, 561; nach ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2015, 1121 [1123], führe Rangrücktrittsdiskussion uU zur Neubeurteilung des Forderungsverzichts). Es entsteht beim Darlehensnehmer durch den Verzicht des Darlehensgebers ein Ertrag (vgl. BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588).

Verbindlichkeiten sind bei Forderungsverzicht mit oder ohne Besserungsvereinbarungen als untergegangen zu betrachten (vgl. BFH v. 29.1.2003 – I R 50/02, BStBl. II 2003, 768, zum Besserungsvorbehalt bezüglich Dauerschulden), so dass Rechtsfolge ein nicht nur zeitweiliges Passivierungsverbot ist. Die ursprünglichen Verbindlichkeiten sind im Erlasszeitpunkt auszubuchen, sie leben bei Eintritt einer Besserung auch nicht wieder auf, sondern entstehen neu mit Wirkung *ex nunc* (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; BMF v. 2.12.2003 – IV A 2 - S 2743 - 5/03, BStBl. I 2003, 648). Da der Erlass einer Forderung eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft zum Erlöschen der Verbindlichkeit führt, ist kein Raum für Abs. 2a. Vereinbarungen, dass die Forderung bei Eintritt der im Besserungsschein genannten Bedingungen wieder auflebt, stehen dem nicht entgegen (vgl. BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588) und führen dann ggf. zu einer verdeckten Einlage (vgl. dazu SCHEFFLER, Besteuerung von Unternehmen II: Steuerbilanz, 8. Aufl. 2014, 349 ff.; FÖRSTER/NEUMANN, StbJb. 2012/13, 339 [354 ff.]; LOOSE/MAIER in LÜDICKE/SISTERMANN, Unternehmenssteuerrecht, 2008, § 17 Rn. 100 ff.).

Der Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer PersGes. ist uE erfolgsneutral ohne stl. Gewinnauswirkung (str.; s. § 15 Anm. 730; vgl. DEMUTH, KÖSDI 2008, 16177 [16184]; WENDT, Stbg 2010, 145 [146]; REISS in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 330 ff.; zT bei betrieblichem bzw. gesellschaftsrechtl. Anlass des Verzichts aA WACKER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 550 ff.; s. näher § 6 Anm. 1659)

### 1913 b) Gesellschafterdarlehen seit Geltung des MoMiG

Nach Inkrafttreten des MoMiG (v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026) sind Gesellschafterdarlehen im Insolvenzfall generell (vgl. ROTH, GmbHR 2008, 1184 [1186], zum Verzicht auf unscharfes Krisenkriterium; KAHLERT, FR 2014, 731, zur ggf. Krisenverschärfung durch Ertragsteuern; WAZA/UHLÄNDER/SCHMITTMANN, Insolvenzen und Steuern, 11. Aufl. 2015, 665; HOFFMANN, PiR 2009, 182 [184], im Hinblick auf IAS 32.16A) nachrangig, auch wenn keine Rangrücktrittsvereinbarungen bestehen. Das bisherige Eigenkapitalersatzrecht ist im Insolvenz- und Anfechtungsrecht neu geregelt worden (vgl. KAHLERT/GEHRKE, DStR 2010, 227; WENG, StuB 2012, 233). Kapitalgesellschaften müssen eine Verbindlichkeit gegenüber ihrem Gesellschafter in der Überschuldungsbilanz vor der Insolvenz ausweisen, es sei denn, es wurde ein Rangrücktritt vereinbart (vgl. RÄTKE, BBK 2013, 27 [28]; DEMUTH/HELMS, KÖSDI 2012, 18066 [18072]; KAHLERT, NWB 2012, 2141 [2145]). Um Gesellschafterdarlehen in der Überschuldungsbilanz nicht mehr passivieren zu müssen, regelt § 19 Abs. 2 Satz 2 InsO, dass Forderungen auf Rückgewähr von Gesellschafterdarlehen, für die gem. § 39 Abs. 2 InsO zwischen Gläubiger und Schuldner der Nachrang im Insolvenzverfahren hinter den in § 39 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 InsO bezeichneten Forderungen vereinbart worden ist, nicht bei den Verbindlichkeiten nach § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO zu berücksichtigen sind.

Die mit Art. 6 Abs. 3, Art. 7 Abs. 1 Finanzmarktstabilisierungsgesetz (FMStG v. 17.10.2008, BGBl. I 2008, 1982) iVm. Art. 1 des Gesetzes zur Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (v. 24.9.2009, BGBl. I 2009, 3151) für 2014 geplante Änderung von § 19 Abs. 2 InsO ist inzwischen aufgegeben worden (Art. 18 des Gesetzes zur Einfüh-

rung einer Rechtsbehelfsbelehrung im Zivilprozess und zur Änderung anderer Vorschriften v. 5.12.2012, BGBl. I 2012, 2418; vgl. zur Entfristung der aktuellen Regelung BÖCKER/POERTZGEN, GmbHR 2013, 17 [20]).

Ein Rangrücktritt ist trotz der insolvenzrechtl. Nachrangigkeit der Gesellschafterdarlehen (vgl. auch BMF v. 21.10.2010 – IV C 6 - S 2244/08/10001, BStBl. I 2010, 832, zu § 17 Abs. 2; zu den Rechtsfolgen beim Ausfall OTT, StuB 2011, 243; OTT, StuB 2015, 43) nach wie vor zur Insolvenzabwehr erforderlich (vgl. BÄUML, StuB 2009, 637 [639]). Durch die Rangrücktrittserklärung rücken Gesellschafter-Kreditgeber vom Rang her hinter jene, die keine solche Erklärung abgegeben haben (vgl. BÄUML, GmbHR 2009, 632 [634]; SCHMIDT-HERN, DB 2015, 1153, weist darauf hin, dass trotz Wortlauts von §§ 19 Abs. 2 Satz 2 und 39 Abs. 2 InsO auch Rangrücktrittsvereinbarungen von Nicht-Gesellschaftern zu berücksichtigen sind). Rangrücktrittsvereinbarungen „jeder Qualität“ genügen nicht, um das Passivierungsverbot nach Abs. 2a auszulösen (vgl. WENG, StuB 2012, 233 [235]; zu den einem Gesellschafterdarlehen wirtschaftlich vergleichbaren Rechtshandlungen vgl. mit Übersichten WOLF, StuB 2012, 549). Der Rangrücktritt muss nach MoMiG nicht näher bestimmt bzw. qualifiziert sein und entspricht demzufolge uE dem einfachen Rangrücktritt vor der BGH-Rspr. zum Qualifizierungserfordernis (BGH v. 8.1.2001 – II ZR 88/99, GmbHR 2001, 190; vgl. FUNK, BB 2009, 867 [870]; SCHWENKER/FISCHER, DStR 2010, 1117). Allerdings behalten vor Geltung der MoMiG getroffene Vereinbarungen über einen – einfachen wie auch qualifizierten oder spezifizierten – Rangrücktritt ihre Gültigkeit.

Nach Geltung des MoMiG sind drei Fälle insolvenzrechtl. nachrangiger Gesellschafterdarlehen hinsichtlich Abs. 2a zu unterscheiden:

**Fehlender Rangrücktritt:** Gesellschafterdarlehen sind im Insolvenzfall generell nachrangig, verbleiben aber ohne die Vereinbarung eines Rangrücktritts im Überschuldungsstatus. Als bilanzielle Passiva bleiben sie – wie eigenkapitalersetzende Darlehen im Krisenfall vor MoMiG (zur weiteren Geltung des Eigenkapitalersatzrechts auf Altfälle RÖCK/HUCKE, GmbHR 2013, 791 [794]) – von einem Passivierungsaufschub insoweit unberührt, als Abs. 2a mit der Folge der Belastung künftigen Vermögens (vgl. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 762a [8/2015]) sowohl von seinem Wortlaut her („anzusetzen“) als auch nach Telos der Regelung (vgl. BTDrucks. 14/2035, 14/2070) uE nur künftig entstehende Verpflichtungen betrifft (aA BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769, das Passivierungsverbot gelte ggf. auch für bereits entstandene Verbindlichkeiten, wenn diese nur aus zukünftig anfallenden Gewinnen [Jahresüberschüssen] zu erfüllen sind).

**Einfacher Rangrücktritt:** Zum Verhältnis von Rangrücktritt und Abs. 2a unter Geltung des MoMiG gilt uE weiterhin, dass ein einfacher Rangrücktritt ergebniswirksam ist, wenn ausdrücklich in der Besserungsvereinbarung vereinbart ist, dass eine Verbindlichkeit ausschließlich aus künftigen Gewinnen oder einem eventuellen Liquidationsüberschuss und nicht aus sonstigem freien Vermögen zu bedienen ist (Sachverhalte in BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769; vgl. KAHLERT, DStR 2015, 734 [737]). Beschränkt auf den Insolvenzfall ändert sich der schuldrechtl. Inhalt des Darlehens nicht (vgl. FÖRSTER/NEUMANN StbJb. 2012/2013, 380; U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 5161; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 KStG Rn. 131 „Rangrücktritt“); s. auch Anm. 1911 „Einfacher Rangrücktritt“.

**Qualifizierter oder spezifizierter Rangrücktritt:** Die qualifizierte Rangrücktrittsvereinbarung stellt nach der BGH-Rspr. (BGH v. 5.3.2015 – IX ZR 133/14, NJW 2015, 1672, zu Genussrechtsvereinbarung; vgl. dazu auch WEBER-GRELLET, BB 2015, 2667 [2668]; Hoos/KÖHLER, GmbHR 2015, 729 [730]; SCHMIDT-HERN, DB 2015, 1153; WESTPFAHL/KRESSER, DB 2016, 33) einen Schuld- oder – weil es sich um bestehende Vereinbarungen handelt – Schuldänderungsvertrag dar, nach dessen Inhalt die Forderung des Gläubigers nicht mehr passiviert wird und nur im Falle eines die Verbindlichkeiten übersteigenden Aktivvermögens befriedigt werden darf. Nach Geltung des MoMiG sind qualifizierte Rangrücktritte nicht mehr insolvenzrechtl. erforderlich. Sie dürften aber ihre insolvenzrechtl. Wirkungen behalten, zumal sie bezüglich der Tiefe des Rangrücktritts über § 19 Abs. 2 InsO hinausgehen (vgl. KAHLERT/GEHRKE, DStR 2010, 227; FÖRSTER/NEUMANN, StbJb. 2012/13, 378). Der qualifizierte Rangrücktritt erfüllt nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497) die Tatbestandsmerkmale von Abs. 2a nicht. Nach Rspr. des BFH vor Geltung des MoMiG tritt eine Gesellschafterforderung nur bis zur Überwindung der Krise im Rang zurück (vgl. BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618), woran sich auch bei Fortbestand der Vereinbarung unter Geltung des MoMiG uE nichts ändert. Unter Berücksichtigung der üblichen Zielsetzung (s. Anm. 1914 „Zielsetzung des Steuerpflichtigen“), die Überschuldung zu vermeiden, ohne die Verbindlichkeit steuerwirksam aufzulösen (vgl. SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2015, 1233 [1243]; TAUSER, FR 2015, 976 [978]), wird die Bezugnahme auf das sonstige freie Vermögen in die Vertragsklausel aufzunehmen sein.

► *Expliziter Ausschluss der Bedienung aus dem sonstigen freien Vermögen:* In den seltenen Fällen (vgl. SEPELLT, BB 2015, 1457), in denen in einem Rangrücktritt ausdrücklich vereinbart wird, man wolle ausschließlich aus künftigen Gewinnen oder einem eventuellen Liquidationsüberschuss die Verpflichtung bedienen, und mithin die Bedienung der Schuld aus dem sonstigen freien Vermögen präkludiert wird, könnte es wegen des in der offiziellen Urteilsüberschrift (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) angesprochenen qualifizierten Rangrücktritts uU erforderlich sein (vgl. BRAUN, DStR 2012, 1360 [1362]), ihre Vereinbarungen zu überprüfen und ggf. anzupassen; s. auch Anm. 1911 „Qualifizierter Rangrücktritt“.

► *Kein impliziter Ausschluss der Bedienung aus dem sonstigen freien Vermögen:* Ein nicht näher präzisierter oder spezifizierter Rangrücktritt ist nach BFH (v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618) nicht dahingehend auszulegen, dass der Gläubiger für den Fall der Besserung auf die Rückzahlung des Darlehens aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen des Schuldners verzichtet (vgl. K. SCHMIDT, DB 2005, 600 [603], wonach ein nicht spezifizierter Rangrücktritt keinen „steuerschädlichen Buchgewinn“ auslösen sollte; HELIOS/KRÖGER, DStR 2015, 2478 [2479], zum Insolvenzverfahren).

► *Fehlende Rücklagen oder Zahlungsfähigkeit:* Auch wenn die Rspr. zuletzt auf die zur Bedienung der Verbindlichkeit fehlenden Rücklagen abstellt (krit. BRIESE, GmbHR 2015, 881 [885], Vermögenslosigkeit werde so zum „Nicht-Passivierungskriterium“; WEBER-GRELLET, BB 2015, 2667 [2671]), ist grds. die sich aus der wirtschaftlichen Situation des Bilanzierenden ergebende tatsächliche Fähigkeit, bestehende oder wahrscheinlich entstehende Verpflichtungen erfüllen zu können, für die Passivierung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen unbeachtlich (vgl. BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769; STRAHL, Stbg



2015, 441 [451]), denn allein Vermögenslosigkeit des Schuldners führt nicht dazu, eine rechtl. bestehende Verpflichtung aus dem handels- oder strechtl. Abschluss auszubuchen. Der zutreffende Ausweis des schuldnerischen Vermögens erfordert die Passivierung der Schulden, so dass Verbindlichkeiten handels- wie strechtl. nur aufgrund von bei Fälligkeit mangelnder Fähigkeit zur Erfüllung nicht ergebniswirksam ausgebucht werden (vgl. BFH v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747), es sei denn, eine Beschränkung des Rückzahlungsanspruchs auf künftige Einnahmen oder Gewinne, mithin allein künftige Vermögenswerte, liege vor. Ebenfalls werden noch nicht erfüllte Verbindlichkeiten – auch die Passiva „rangrücktrittbehaftete Verbindlichkeiten“ – vor der Auflösung und Abwicklung einer KapGes. durch Abs. 2a wegen uU fehlender wirtschaftlicher Mittel des Schuldners, die Leistungsverpflichtung zu erfüllen, nicht von der Passivierung ausgenommen; die Verbindlichkeit belastet das bei Auflösung und Abwicklung der KapGes. vorhandene Vermögen weiter (vgl. FARLE, BB 2012, 1507 [1510]).

► *Einlage des werthaltigen Teils:* Mit der Möglichkeit der Einlage des werthaltigen Teils der Forderung und Wegfall oder Verminderung des Passivpostens (vgl. BFH v. 7.5.2014 – X R 19/11, BFH/NV 2014, 1736; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769; BAUMGARTNER/GEILING, DB 2015, 2476 [2478], weisen auf den nur temporären Wegfall des Passivpostens im Hinblick auf die Einlagefähigkeit des WG hin) der Forderung wird eine Abkehr von der bisherigen Rspr. (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) vollzogen (vgl. OSER, BB 2015, 1906), deren strechtl. Auswirkungen typischerweise aber wegen der – zumindest zT – fehlenden Werthaltigkeit im Krisenfall gering einzuschätzen sind (vgl. BROEMEL/ENDERT, BBK 2015, 357 [359]; RÄTKE, BBK 2015, 998 [1001]). Hinsichtlich des nicht werthaltigen Teils würde die Ausbuchung ohnehin weiter zu einem stl. Ertrag führen, womit Auseinandersetzungen mit der FinVerw. über die im Zeitpunkt des Rangrücktritts vorhandene Werthaltigkeit (vgl. BAUMGARTNER/GEILING, DB 2015, 2476 [2479], die auf die Rechtsfigur des „Rückhalts im Konzern“ verweisen; BROEMEL/ENDERT, BBK 2015, 981 [983], zur Relevanz des Teilwerts) vorprogrammiert sein dürften (vgl. PAUS, FR 2015, 980 [983], wonach ein früher Rangrücktritt die Chancen zur Noch-Werthaltigkeit der Forderung erhöhe).

Zum Forderungsverzicht s. unverändert – wie vor Geltung des MoMiG – Anm. 1912.

### c) Gestaltungsüberlegungen

1914

**Zielsetzung des Steuerpflichtigen:** Aus Gestaltungssicht (vgl. mwN HOFFMANN in LBP, § 5 Rn. 1074 [2/2013]) ist zunächst die Intention des Stpfl. von Bedeutung. Üblicherweise wird ein Interesse bei der Sanierung notleidender Unternehmen an einer Vermeidung der unerwünschten Steuerrechtsfolge des zeitweiligen Passivierungsverbots nach Abs. 2a unterstellt werden können (vgl. HOOS/KÖHLER, GmbHR 2015, 729 [733]; KORN/STRAHL, KÖSDI 19555 [19565]; WEISS, EStB 2015, 267 [268]; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR, 2015, 1233 [1243]), wenn man von Steueroptimierungsstrategien mit dem Ziel einer Nivellierung oder eines Anstiegs des stl. Gewinns absieht.

Ein aufgrund Abs. 2a höheres stl. Ergebnis könnte allerdings beispielsweise bei Verlusten wegen der Geltung der Mindestbesteuerung nach § 10d EStG (vgl. MIHM, BB 2012, 766) oder möglichen Verlustuntergängen nach § 8c KStG sinnvoll sein (vgl. HEINZ, FR 2010, 1134 [1138]; DEMUTH/EISGRUBER, DStR 2012, Beilage zu Heft 49, 135 [142]). Letztere sog. *loss-refresher*-Fälle (vgl. bei konzern-

internen Umstrukturierungen SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2008, 897 [902 f.]) zur teilweisen Verhinderung von Verlusten könnten ins Leere gehen (vgl. SCHNITGER, DB 2015, 1989 [1991]) insofern, als die Rspr. – bei Vereinbarung zur Subordination der Verbindlichkeit und Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis – den werthaltigen Teil als Einlage qualifiziert, da mithin der Wegfallgewinn (BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) der Verbindlichkeit nach Abs. 2a auf der Ebene der Gesellschaft dadurch neutralisiert wird (vgl. SCHIFFERS/KÖSTER, DStZ 2015, 911 [917]; H. RICHTER, DStZ 2016, 621 [623]).

**Abänderung von Vergütungsabreden:** Zur Vermeidung eines ggf. unerwünschten Passivierungsaufschubs in Abs. 2a wäre als erstes zu prüfen, ob ergebnisabhängig ausgestaltete Vergütungsabreden abgeändert werden sollten (vgl. U. PRINZ, DStR 2000, 661 [669]); zum Kriterium der Ausschließlichkeit s. Anm. 1916.

**Abänderung von Rangrücktrittsvereinbarungen:** Das gilt entsprechend bei einfachen, spezifizierten oder qualifizierten Rangrücktrittsvereinbarungen, die ausdrücklich nur zu Lasten künftiger Gewinne, Bilanzgewinne oder Jahresüberschüsse vereinbart sind oder bei denen eine explizite Bezugnahme darauf gänzlich fehlt. Hier empfiehlt es sich, sicherheitshalber einen Rangrücktritt so zu formulieren, dass die entsprechenden Darlehensverbindlichkeiten zu Lasten von Gewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem „sonstigen freien“ und nicht nur zukünftigen Vermögen bedient werden (krit. K. SCHMIDT, DB 2015, 600 [602], der auf eine „Perplexität der Gestaltungsaufgabe“ zwischen Insolvenz- und StRecht hinweist). Mit diesen Vertragsgestaltungen, die auch nach der Insolvenzrechtsreform durch das MoMiG unterschiedliche Tiefen des Rangrücktritts ermöglichen (vgl. WESTERBURG/SCHWENN, BB 2006, 501 [506]; FÖRSTER/NEUMANN, StbJb. 2012/13, 378), liefe Abs. 2a schon vom Wortlaut her in die Leere (vgl. BERGMANN/CLEMENS, DB 2105, 1867 [1868]; WEISS, EStB 2015, 267 [268]; GOSCH, BFH/PR 2015, 287 [289]; zum gegenteiligen bewussten Verzicht auf eine solche Tilgungsklausel HOFFMANN in LBP, § 5 Rn. 1074 [2/2013]).

**Passivierung als Rechnungsabgrenzungsposten:** Darüber hinaus könnte bei bedingt rückzahlbaren Zuschüssen aus Gestaltungssicht zu prüfen sein, ob eine gewinnrealisierende Vereinnahmung wirklich zwingend ist, da eventuell auch die Bildung eines passiven RAP in Betracht kommt (s. Anm. 1918).

**Frühzeitige Vereinnahmung bzw. Gewinnrealisation:** Ein möglichst frühzeitiges Entstehen von den Verpflichtungen zuzuordnenden Einnahmen oder Gewinnen, die für die Erfüllungspflicht ursächlich sind, wäre ggf. partiell (hier ablehnend s. Anm. 1926) anzustreben.

**Vertragsgestaltung bei partiarischen Darlehen:** Verlorene Zuschüsse (zur Umqualifizierung als zu aktivierendes partiarisches Darlehen eines Vermarktungskostenzuschusses – zweckgebundenes Darlehen mit gewinnabhängigem Entgelt – bei einem Medienfonds mit der Folge der Verringerung anfänglicher Verluste des Fonds BFH v. 21.5.2015 – IV R 25/12, BStBl. II 2015, 743) führen beim Schuldner, wenn die Rückzahlung über fest vereinbarte Lizenzgebühren und andere Entgelte abgedeckt ist, zum Ansatz einer Verbindlichkeit (vgl. HOFFMANN, DStR 2015, 1792) und nicht zur Anwendung von Abs. 2a (vgl. auch zu Folgeproblemen von Abzinsungszeitraum und Tilgungsanteilen KLEINMANN, BB 2015, 2032 [2034]).

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

### 1. Begriff der Verpflichtungen

1915

**Verpflichtung:** Nach dem Wortlaut der Vorschrift werden vom Passivierungsaufschub (nach WENDT, StbJb. 2003/2004, 247 [261], eine „euphemistische Umschreibung“) Verpflichtungen im Allgemeinen erfasst, und zwar unabhängig davon, ob vorher eine Vermögenszuwendung erfolgt ist (vgl. LAMBRECHT in KSM, § 5 Rn Ca 17 [12/2000], „Wortlaut ... zu weit geraten“). Eine teleologische Reduktion der Norm ist uE angesichts des eindeutigen Wortlauts fraglich. Die Verpflichtung zu einer Leistung liegt – nicht nur bei bürgerlich-rechtl. Verpflichtungen zu einem Tun, Dulden oder Unterlassen gem. § 241 BGB, sondern auch bei faktischen Leistungsverpflichtungen oder Verpflichtungen gegenüber der öffentlichen Hand – vor, wenn der bilanzierende Kaufmann sich ihr aus rechtl. oder tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann (vgl. ADS, VI. § 246 HGB Rn. 104). Die sich aus der wirtschaftlichen Situation des Bilanzierenden ergebende tatsächliche Fähigkeit, bestehende oder wahrscheinlich entstehende Verpflichtungen erfüllen zu können, ist für die Passivierung grds. unbeachtlich (vgl. BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769).

**Geltung für Außenverpflichtung:** Die Regelung des Abs. 2a greift lediglich bei einer Außenverpflichtung, also einem Leistungszwang gegenüber einem anderen (s. SCHUBERT in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 247 HGB Rn. 202). Somit betrifft Abs. 2a nur solche rechtl. oder faktischen Verpflichtungen (hierzu ADS, VI. § 246 HGB Rn. 119 ; BALLWIESER in Beck-HdR, B 131 Rn. 74 f. [10/2009]) des Bilanzierenden, deren Erfüllung eine fremde Person verlangen und durchsetzen kann. Die Verpflichtungen werden zwar wohl überwiegend auf Zahlung eines Geldbetrags abstellen, sie können aber auch auf die Erbringung einer Sach- oder Dienstleistung sowie – etwa im Bereich des Umweltschutzes – auf die Herstellung eines Umweltzustands gerichtet sein.

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

### 2. Erfüllungspflicht

#### a) Abhängigkeit der Erfüllungspflicht von Einnahmen oder Gewinnen

1916

**Erfüllungspflicht nur abhängig von künftigen Einnahmen oder Gewinnen:** Nach seinem Wortlaut ist Tatbestandsvoraussetzung für Abs. 2a, dass die Verpflichtungen ausschließlich im Falle künftiger Einnahmen oder Gewinne zu

erfüllen sein müssen. Die Erfüllung muss durch den Anfall der Einnahmen oder Gewinne veranlasst sein, sie muss den entsprechenden Einnahmen oder Gewinnen konkret folgen, da diese hierzu zu dienen bestimmt sind (aA, uE die zukünftige Gewinnsituation zu weit fassend, FG Münster v. 17.8.2010 – 1 K 3969/07 F, EFG 2011, 468, rkr.). Der Veranlassungszusammenhang ist mithin wesentlich. Die Rechtsfolge des zeitweiligen Passivierungsverbots tritt uE ausschließlich für solche Verpflichtungen ein, deren Erfüllung „nur“, mithin ausschließlich vom Anfall künftiger Einnahmen oder Gewinne abhängt (vgl. H. RICHTER, DStZ 2016, 621 [622]). Das zeitweilige Passivierungsverbot betrifft – ungeachtet der Tatsache, dass für den Fall der bloßen Einnahmenabhängigkeit auch bereits das gegenwärtige Schuldner-Vermögen als belastet angesehen werden kann – dann alle Verpflichtungen dieser Art.

**Beispiel 1:** Ein Filmproduzent erhält von einer Fernsehanstalt einen Kredit für eine Filmproduktion (vgl. ähnlich BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320). Der Kredit ist ausschließlich aus den Verwertungserlösen der ersten fünf Jahre nach der Uraufführung des Films zu tilgen, soweit diese Verwertungserlöse einen bestimmten Betrag übersteigen. Da die Verpflichtung ausschließlich im Falle künftiger Verwertungserlöse aus Erlösen erfüllt werden muss, gilt bis zu deren Anfall (s. Anm. 1926 und 1927) ein Passivierungsaufschub.

**Erfüllungspflicht teilweise unabhängig von künftigen Einnahmen oder Gewinnen:** Dagegen unterliegen uE jene Verpflichtungen, für deren Erfüllung nicht „nur“ zukünftige Einnahmen oder Gewinne im Sinne des Veranlassungszusammenhangs verantwortlich sind, nicht dem Passivierungsaufschub. Hängt eine Verpflichtung nicht ausschließlich von künftigen Einnahmen oder Gewinnen ab und ist damit wohl auch aus gesetzgeberischer Sicht angesichts der Verpflichtungserfüllung das gegenwärtige Vermögen des Schuldners als belastet anzusehen (vgl. BFH v. 6.2.2013 – I R 62/11, BStBl. II 2013, 954; dazu WELTER/BALLWIESER, DStR 2013, 1492 [1497]), tritt die Rechtsfolge des Passivierungsaufschubs in Abs. 2a nicht ein, zumindest bei zu bejahender rechtl. Verpflichtung, bei der lediglich der Zeitpunkt der Erfüllung offen ist.

**Beispiel 2:** Wie oben erhält der Filmproduzent einen Kredit zur Filmproduktion, der hingegen jetzt in den ersten drei Jahre nach der Uraufführung des Films, soweit die Verwertungserlöse einen bestimmten Betrag übersteigen, spätestens aber nach fünf Jahren zu tilgen ist. Da die Verpflichtung auch im Fall fehlender Verwertungserlöse erfüllt werden muss, gilt in diesem Beispiel kein Passivierungsverbot (uU dann Abzinsung, s. § 6 Anm. 765 ff.).

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

## 1917 b) Umfang der Erfüllungspflicht

**Höhe der Verpflichtungen:** In voller Höhe der vom Anfall künftiger Einnahmen oder Gewinne abhängigen Verpflichtungen greift „für“ diese Verpflichtungen nach dem Wortlaut und der Intention des Abs. 2a das zeitweilige Passivierungsverbot. Zwar gilt dieses Verbot für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, „soweit“ künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen; damit wird allerdings lediglich die vertragsmäßige Ausgestaltung der sukzessiven Erfüllungspflicht angesprochen (vgl. auch Anm. 1916).

**Keine inhaltliche Einschränkung:** Eine möglicherweise einschränkend zu verstehende lediglich partielle inhaltliche Inbezugnahme der Verknüpfung von

Verpflichtungen und künftigen Einnahmen oder Gewinnen kann nach dem uE zu bejahenden Tatbestandsmerkmal der ausschließlichen Abhängigkeit der Verpflichtungen von den Einnahmen oder Gewinnen (s. Anm. 1916) damit nicht gemeint sein: Sobald – zB über die ausschließliche Abhängigkeit von künftigen Erlösen hinaus – der Erfüllungszwang der Verpflichtungen nur teilweise durch künftige Einnahmen oder Gewinne veranlasst ist (s. Beispiel 2 in Anm. 1916), läuft nicht nur „insoweit“ der Passivierungsaufschub ins Leere. Ein Passivierungsverbot ergibt sich hingegen, wenn allein Einnahmen- oder Gewinnabhängigkeit vereinbart ist.

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

### 3. Betroffene Passivposten

1918

**Keine Passivierung von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen:** Infolge einer Einnahmen- oder Gewinnabhängigkeit dürfen zunächst weder Verbindlichkeiten noch Rückstellungen passiviert werden. Das zeitweilige Passivierungsverbot in Abs. 2a betrifft die Verbindlichkeiten und Rückstellungen grds. gleichermaßen. Verbindlichkeiten und Rückstellungen stellen Unterfälle (§§ 246, 266 HGB) der Schulden dar (SCHUBERT in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 247 HGB Rn. 201), für die das handelsrechtl. Vollständigkeitsgebot (vgl. MERKT in BAUMBACH/HOPT, 36. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 1) gilt und für die als wesentliche Merkmale die wirtschaftliche Belastung, das Vorliegen einer Leistungspflicht sowie eine Quantifizierbarkeit der Leistung gelten (stRSpr., zB BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705).

**Gewissheit bei Verbindlichkeiten, Ungewissheit bei Rückstellungen:** Verbindlichkeiten sind gewisse Verpflichtungen gegenüber Dritten, die nach Grund und Höhe feststehen. Verbindlichkeiten, die mit Sicherheit oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden müssen, dürfen weder in der HBil. noch im Rahmen der stl. Gewinnermittlung passiviert werden (BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359; BFH v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479; BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332). Zu einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten kommt es handelsbilanziell dann, wenn die Verpflichtung dem Grunde nach rechtl. wirksam entstanden ist oder wahrscheinlich entstehen wird (verneinend bei harten Patronatserklärungen im Konzern BFH v. 25.10.2006 – I R 6/05, BStBl. II 2007, 384) und die wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag gegeben ist (str.; vgl. MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 118 ff., sowie mwN WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 5 Rn. 384). Wenn Verpflichtungen am Bilanzstichtag dem Grund und/oder der Höhe nach nicht feststehen, kommt nur die Passivierung einer Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit in Betracht (BFH v. 18.6.1980 – I R 72/76, BStBl. II 1980, 741). Künftige Ausgaben müssen dabei sofort als BA abziehbar sein und dürfen ihrer Art nach nicht als AK oder HK zu aktivieren sein (BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96,

BStBl. II 1999, 18; BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733; s. zu Abs. 4b Satz 1 Anm. 2105 ff.).

**Beispiel 1:** Eine KG erhält für ein Entwicklungsprojekt vom damaligen Bundesminister für Forschung und Technik (BMFT) eine rückzahlbare Zuwendung von insgesamt 50 % der tatsächlichen Selbstkosten in einem Förderzeitraum von fünf Jahren (vgl. ähnlich BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116). Die Rückzahlungsverpflichtung wird normalerweise drei Jahre nach dem Abschluss des Vorhabens wirksam und ist in fünf gleichen Jahresraten zu leisten, jedoch wird sie nicht wirksam, wenn dem BMFT glaubhaft dargelegt wird, dass das wissenschaftlich-technische Ziel in wichtigen Punkten nicht erreicht wurde, eine kommerzielle Verwertung nicht möglich ist oder die Verwertung der Ergebnisse des geförderten Vorhabens zu keinem nachhaltigen Umsatz geführt hat. Wegen des Schwebezustands ist bis zum Ablauf des Förderzeitraums keine Verbindlichkeit zu bilanzieren (für die sonst ebenfalls Abs. 2a anzuwenden wäre), hingegen sind die Voraussetzungen, die von der Rspr. für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten entwickelt worden sind, grds. erfüllt. Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist allerdings nach Abs. 2a zunächst untersagt.

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

**Rechnungsabgrenzungsposten:** Weitere Passivposten werden in der Vorschrift des Abs. 2a nicht angesprochen. Kommt – bei bejahter Zeitbestimmtheit iES – der Ansatz eines passiven transitorischen RAP in Betracht (am Beispiel „Forschungskredit“ zustimmend HOFFMANN/LÜDENBACH, Kommentar Bilanzierung, 7. Aufl. 2016, § 246 HGB Rn. 85 „*make or buy*“), greift das zeitweilige Passivierungsverbot des Abs. 2a nicht, da RAP nicht zu den Verbindlichkeiten oder Rückstellungen gehören (§ 266 Abs. 3 HGB „D. Rechnungsabgrenzungsposten“). Allerdings wird es uE in den hier in Betracht kommenden Fällen wohl idR am Kriterium der Zeitbestimmtheit mangeln und damit ein passives Transitorium iES nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (vgl. § 250 Abs. 2 HGB) nicht vorliegen.

**Beispiel 2:** Ein Unternehmen erhält zu den HK für Werkzeuge von einem Kunden Zuschüsse, die es bei der Preisgestaltung für die damit herzustellenden Produkte gemäß Liefervertrag über fünf Jahre an ihn preismindernd berücksichtigen muss. Die Zuschüsse sind im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung gewinnerhöhend zu erfassen. Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten, wie sie der BFH (v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655) noch erlaubte, scheidet wegen der Einnahmenabhängigkeit nach Abs. 2a aus. Mit dem Ergebnis, den Zuschuss wegen der Zeitbestimmtheit hier als transitorischen passiven RAP zu erfassen und ihn über die Dauer der Lieferverpflichtung aufzulösen (vgl. HOFFMANN, StuB 2011, 561 [562]), entfiel das zeitweilige Passivierungsverbot.

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

1919–1924 Einstweilen frei.

### III. Rechtsfolge des Abs. 2a: Ansatz von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen nach Anfall der Einnahmen oder Gewinne

#### 1. Begriff der Einnahmen oder Gewinne

1925

Da Abs. 2a im Rahmen einer strechtl. Gewinnermittlungsvorschrift gleichermaßen auf Einnahmen oder Gewinne abstellt, sind entsprechende Vereinbarungen nach der strechtl. Terminologie auszulegen. Für die Auslegung des maßgeblichen Einnahmenbegriffs gilt § 8 Abs. 1 unmittelbar oder – soweit Einnahmen iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 betroffen sind – sinnentsprechend (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449; BFH v. 30.5.1990 – I R 57/89, BFHE 161, 97; BFH v. 30.5.1990 – I R 6/88, BStBl. II 1991, 235). Unter Einnahmen iSd. Abs. 2a werden also alle Zugänge von WG in Geld oder Geldeswert – zB bei Sachbezügen – zu verstehen sein. Eine Beschränkung auf Einnahmen, die durch den Betrieb veranlasst sind, erfolgt zwar nicht ausdrücklich, andere Einnahmen, aus denen die Erfüllung erfolgen soll, sind aber uE auch nicht denkbar. Gewinn als Saldogröße ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem BV am Schluss des Wj. und dem BV am Schluss des vorangegangenen Wj., vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen (§ 4 Abs. 1).

#### 2. Umfang des Einnahmen- oder Gewinnanfalls

1926

Erst wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind, müssen Verbindlichkeiten oder Rückstellungen passiviert werden.

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

- Passivierungsverbot unter der Voraussetzung des ausschließlichen Erfüllungszwangs, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen (s. Anm. 1917), und
- Passivierungspflicht, wenn „die“ Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.

Der bestimmte Artikel „die“ stellt ab auf die vorher in der Norm angesprochenen Einnahmen und Gewinne. Die betreffenden Einnahmen und Gewinne werden durch Verwendung der Konjunktion „soweit“ insoweit eingeschränkt, als Erfüllungszwang und Anfall von Einnahmen oder Gewinnen korrespondieren (s. Anm. 1917). Sie konkretisieren damit ihrerseits die Einnahmen und Gewinne, auf die innerhalb des zweiten Nebensatzes abgestellt wird. Damit sind empfangene Beträge BE des Jahres der Zuwendung, während zurückgezahlte Beträge BA der Jahre sind, in denen die Rückzahlungsverpflichtung durch Einnahmen oder Gewinne ggf. sukzessive entsteht. Vereinzelt wird die Auffassung vertreten, dass die Passivierung in voller Höhe vorzunehmen sei, sobald, in welchem Umfang auch immer, Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. So betonen STRUNK/KAMINSKI (Steuerliche Gewinnermittlung bei Unternehmen, 2001, 66; vgl. auch STRAHL in KORN, § 5 Rn. 548 [6/2007]), dass die Verpflichtung – trotz der umgekehrten Intention des Gesetzgebers – in voller Höhe zu bilanzieren sei, sobald ein Gewinn entsteht.

**Stellungnahme:** Dem wird nicht zu folgen sein, denn anderenfalls würde gegen den eindeutigen Gesetzeswortlaut eben dann eine Verbindlichkeit oder eine

Rückstellung ausgewiesen, die weiterhin nur von künftigen Einnahmen oder Gewinnen abhängig ist. Das gesetzgeberische Ziel, die Passivierung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen auch nur insoweit zuzulassen, wie Einnahmen bzw. Gewinne entstanden sind, wird uE mit Abs. 2a erreicht.

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

### 1927 3. Zeitpunkt des Einnahmen- oder Gewinnanfalls

**Geltung des Realisationsprinzips:** Eine Passivierung von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen wird „erst“ ab dem Zeitpunkt des Anfalls von Einnahmen bzw. Gewinnen erlaubt; das Darlehen ist zu passivieren bzw. zu tilgen, weil die Einnahmen zugeflossen sind (vgl. FROTSCHER/WATRIN in FROTSCHER/GEURTS, § 5 Rn. 486 [2/2015]). Zur Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals ist auf das Realisationsprinzip zurückzugreifen (zum Realisationsprinzip MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 45 ff.; zur Bedeutung des Realisationsprinzips für die Passivseite der Bilanz GOSCH, DStR 2002, 977 [981]), das im Bereich des BV-Vergleichs die zeitliche Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen regelt. Danach sind Erträge dann auszuweisen, wenn der Leistungsverpflichtete seine Leistung im Wesentlichen erbracht hat und deshalb sein Anspruch auf die Gegenleistung (Zahlung etc.) nicht mehr mit ungewöhnlichen, über das jeder Geldforderung eigene Ausfallrisiko hinausgehenden Risiken belastet erscheint. Es genügt also für die Verbindlichkeits- bzw. Rückstellungsbildung im Ergebnis entweder die Einzahlung oder die Ertragsrealisierung, soweit davon der Erfüllungszwang der Verpflichtung abhängig ist. Das Zuflussprinzip kann nach § 11 Abs. 1 Satz 5 auch bei partieller Bezugnahme auf Einnahmen in Abs. 2a zur Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals nicht herangezogen werden, weil es für den BV-Vergleich keine Gültigkeit hat (s. § 11 Anm. 93; vgl. KRÜGER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 11 Rn. 4).

**Ende des Wirtschaftsjahres als maßgeblicher Zeitpunkt:** Vom „Gewinn“ als Saldogröße kann die Verpflichtungserfüllung abhängig sein. Hier reicht es für die Passivierung der von Abs. 2a erfassten Verpflichtungen zum Ende eines Wj. aus, wenn in diesem Wj. der entsprechende (s. Anm. 1926) Gewinn erzielt wurde. Wird hinsichtlich der Verpflichtungserfüllung auf Teilergebnisse (zB Unternehmenssegmentgewinne) abgestellt, ist uE für die Passivierung ebenfalls der Ablauf der entsprechenden Rechnungslegungsperiode ausreichend.

1928–1930 Einstweilen frei.

### 1931 4. Passivierung bei Einnahmen- oder Gewinnanfall

In dem Wj., in dem die Einnahmen oder Gewinne anfallen, wirkt die Rückzahlung entsprechend der Erfüllungspflicht erstmals ergebnismindernd, denn ab



diesem Zeitpunkt (s. Anm. 1927) sind diese Verpflichtungen nicht mehr von künftigen, sondern von entstandenen Gewinnen, Erlösen, Erträgen oder Einnahmen abhängig. Da ab dann sowohl die Einnahmen- als auch die Gewinnabhängigkeit – zukunftsbezogen – zu verneinen ist, normiert Abs. 2a seinem Wortlaut nach („sind ... anzusetzen“) ab diesem Wj. eine entsprechende (s. Anm. 1926) Passivierungspflicht. Die Rechtsfolge ergibt sich außerdem mangels einer strechtl. entgegenstehenden Norm (s. Anm. 1907) aus dem Maßgeblichkeitsprinzip (BFH v. 10.11.1999 – X R 60/95, BStBl. II 2000, 131). Für den Fall einer teilweisen Einnahmen- bzw. Gewinnentstehung entsprechend dem Erfüllungszwang (s. Anm. 1916) korrespondiert das Passivierungsgebot uE mit dem weiterhin entsprechenden teilweise bestehenden aufschiebenden Passivierungsverbot. Dies hat dann die entsprechende Passivierung im Zuge der Einnahmen- bzw. Gewinnentstehung zur Folge; zur Bewertung s. § 6 Anm. 690 ff. und 720 ff.

Einstweilen frei.

1932–1934

#### IV. Wichtige Anwendungsfälle zu Abs. 2a in ABC-Form

1935

**Ausschluss der Bedienung aus dem sonstigen freien Vermögen:** Bei einem Rangrücktritt muss diese Klausel uE explizit vereinbart sein, um – was ausnahmsweise der Fall sein kann – eine das stl. Ergebnis erhöhende Wirkung durch Abs. 2a zu erreichen; sie ist uE nicht implizit zu unterstellen (s. Anm. 1913, 1914).

**Besserungsvereinbarung:** Siehe „Forderungsverzicht“, „Rangrücktrittsvereinbarungen“.

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

**Eigenkapitalersetzende Darlehen:** In der Krise einer KapGes. vor Geltung des MoMiG gewährte eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen unterliegen grds. nicht dem Passivierungsaufschub nach Abs. 2a (s. Anm. 1911).

**Einfacher Rangrücktritt:** Wird bei einem einfachen Rangrücktritt ausdrücklich vereinbart, dass ein Gesellschafterdarlehen nur aus künftigen Gewinnen oder einem eventuell anfallenden Liquidationsüberschuss und nicht aus sonstigem freien Vermögen zu bedienen ist, darf die Verbindlichkeit nicht ausgewiesen werden (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332; s. Anm. 1911 „Rangrücktrittsvereinbarungen“).

**Einlage des werthaltigen Teils:** Nach BFH-Rspr. (BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) ist bei einem spezifizierten Rangrücktritt, wonach die Forderung ausdrücklich nicht aus sonstigem freien Vermögen zu bedienen ist, eine die Wirkung des Abs. 2a neutralisierende Einlage des werthaltigen Teils der Forderung vorzunehmen, was in Krisensituationen eher zu vernachlässigen sein dürfte (s. Anm. 1911, 1913).

**Erfolgsabhängigkeit:** (s. auch „Tantiemen“) Wird ein öffentlicher Zuschuss erfolgsabhängig gewährt, unterliegt er nach Abs. 2a im Wj. der Vereinnahmung beim Zuwendungsempfänger der Besteuerung, so dass lediglich ein Nachsteuerbetrag zur Verwendung entsprechend dem Zuwendungszweck verbleibt (BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86, HFR 1990, 547). Nur bei ausschließlicher Einnahmen- oder Gewinnabhängigkeit ist Abs. 2a anwendbar (s. Anm. 1916).

**Erhaltene Anzahlungen:** (s. auch „Passive Rechnungsabgrenzungsposten“) Erhaltene Anzahlungen sind Verbindlichkeiten, für die das zeitweilige Passivierungsverbot des Abs. 2a gilt (s. Anm. 1918).

**Filmförderung:** Nach Abs. 2a ist für Filmkredite, die nur aus den Verwertungserlösen eines geförderten Films zu tilgen sind, die Passivierung bis zum entsprechenden Anfall der Verwertungserlöse untersagt (s. BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; Anm. 1916).

**Forderungsverzicht:** Da nach hM keine Passivierung möglich ist (s. Anm. 1912), sind Forderungsverzichte mit und ohne Besserungsscheine kein Anwendungsfall des in Abs. 2a verankerten nur zeitweiligen Passivierungsaufschubs.

**Forschungs- und Entwicklungszuschüsse:** (s. auch „Öffentliche Zuschüsse“) Zu BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97 (BStBl. II 2000, 116) s. Anm. 1900. Nunmehr wird die Rückzahlungsverpflichtung in einem solchen Fall nicht schon in dem Zeitpunkt der Entscheidung des Zuwendungsgebers über die endgültige Behandlung dieser Zuschüsse zu passivieren sein, sondern erst, wenn entsprechende Einnahmen aus der Verwertung angefallen sind.

**Freies Vermögen:** Siehe „Ausschluss der Bedienung aus dem sonstigen freien Vermögen“.

**Gesellschafterdarlehen:** Nach MoMiG sind Gesellschafterdarlehen allgemein anfechtungsberechtigt und unterliegen wie vor MoMiG eigenkapitalersetzende Darlehen nicht Abs. 2a. (s. Anm. 1913).

**Gesellschaftsrechtliche Veranlassung:** Voraussetzung für die Einlage des werthaltigen Teils ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis, wenn ein Gesellschafterdarlehen beim Rangrücktritt nur aus künftigen Gewinnen oder einem Liquidationsüberschuss, aber ausdrücklich nicht aus sonstigem freien Vermögen zu bedienen ist; s. Anm. 1914 „Einlage des werthaltigen Teils“.

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

**Passive Rechnungsabgrenzungsposten:** (s. auch „Erhaltene Anzahlungen“) Passive transitorische RAP iES sind weder Verbindlichkeiten noch Rückstellungen, für die der Passivierungsaufschub des Abs. 2a nicht einschlägig ist (Anm. 1918).

**Präklusion:** Siehe Anm. 1911, 1914 „Ausschluss der Bedienung aus sonstigem freien Vermögen“.

**Qualifizierter Rangrücktritt:** Der Schuld-/Schuldänderungsvertrag ist nach MoMiG insolvenzrechtl. nicht mehr erforderlich, behält aber insolvenzrechtl. seine Wirkung. Nach Meinung der FinVerw. (BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497) schließen sich Abs. 2a und qualifizierter Rangrücktritt grds. aus; s. Anm. 1911, s. auch „Einfacher Rangrücktritt“, „Spezifizierter Rangrücktritt“, „Rangrücktrittsvereinbarungen“.

**Rangrücktrittsvereinbarungen:** Seit Geltung des MoMiG ist insolvenzrechtl. ein Rangrücktritt zur Nachrangigkeit von Gesellschafterdarlehen entbehrlich, zur Insolvenzabwehr aber weiterhin erforderlich. Nach BFH-Rspr. (BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) kommt es zur Einlage, weil auch in Fällen des Forderungsverzichts gegen Besserungsschein der Eintritt des Besserungsfalls zu einer erneuten Umqualifikation des Darlehens in Fremdkapital

führt (BFH v. 12.7.2012 – I R 23/11, BFH/NV 2012, 1901; s. Anm. 1913); s. auch „Einfacher Rangrücktritt“, „Einlage des werthaltigen Teils“, „Qualifizierter Rangrücktritt“, „Spezifizierter Rangrücktritt“.

**Spezifizierter Rangrücktritt:** Nach aktueller Rspr. (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) ist mangels gegenwärtiger wirtschaftlicher Belastung des aktuellen Schuldnervermögens ein Gesellschafterdarlehen, das nur aus künftigen Gewinnen oder einem Liquidationsüberschuss, aber ausdrücklich nicht aus sonstigem freien Vermögen zu bedienen ist, nicht passivierbar; s. Anm. 1911, 1913.

**Überschuldungsabwehr:** Siehe „Rangrücktrittsvereinbarungen“.

**Verdeckte Einlage:** Siehe „Einlage des werthaltigen Teils“.

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

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

Einstweilen frei.

1936–1949

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

**Schrifttum:** MOXTER, Einschränkung der Rückstellungsbilanzierung durch das Haushaltsbegleitgesetz 1983?, BB 1982, 2085; BORDEWIN/GÉRARD, Das Haushaltsbegleitgesetz 1983, FR 1983, 53; DANKMEYER/KLÖCKNER, Die steuerlichen Änderungen durch das Haushaltsbegleitgesetz 1983 (I), DB 1983, 301; CHRISTIANSEN, Rückstellungen für Patentverletzungen, StBp. 1989, 12; VAN VENROOY, Handelsbilanz-Rückstellungen wegen Patentverletzungen, StuW 1991, 28; SCHULZE-OSTERLOH, Die Einschränkungen der Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen und Jubiläumsszuwendungen, in WENDT/HÖFLING/KARPEN (Hrsg.), Staat – Wirtschaft – Steuern, FS Karl Heinrich Friauf, Heidelberg 1996, 833; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung, DStJG 23 (2000), 67; KEMPER/KONOLD, Die Berücksichtigung von Vergangenheitserfahrungen bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen – Auswirkungen der Vorschritt am Beispiel der Patent-, Urheber- oder ähnlicher Rückstellungen, DStR 2003, 1686; OHLY, Geistiges Eigentum?, JZ 2003, 545; DREIER/NOLTE, Einführung in das Urheberrecht, in HOFMANN (Hrsg.), Wissen und Eigentum, Geschichte, Recht und Ökonomie stoffloser Güter, Bonn 2006, 41; GRÜTZNER, Rückstellungen für Patentrechtsverletzung auch bei Unkenntnis des Inhabers des Patents, StuB 2006, 469; OFFERHAUS, Die besondere Interessenlage bei der Bildung von Rückstellungen für Patentverletzungen, in HEBIG/KAISER/KOSCHMIEDER/OBLAU (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungsaspekte der Unternehmensbesteuerung, FS Wilhelm H. Wacker, Berlin 2006, 333; SIELAFF, Das Objektivierungserfordernis bei der Bilanzierung von Rückstellungen, DStR 2008, 369; ORTMANN-BABEL/BOLIK/FÜLDNER, Gestaltungsüberlegungen zur Hebung stiller Lasten in der Steuerbilanz, StuB 2012, 331; TILMANN, Geistiges Eigentum, in KUBE/MELLINGHOFF/MORGENTHALER/PALM/PUHL/SEILER (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 1297; RIEDEL, Die Neuregelung der sog. angeschafften Rückstellungen nach § 4f und 5 Abs. 7 EStG, FR 2014, 6; BENKARD, Patentgesetz: PatG. Gebrauchsmustergesetz. Patentkostengesetz,

11. Aufl. 2015; DREIER/SCHULZE, Urheberrechtsgesetz: UrhG. Urheberrechtswahrnehmungsgesetz, Kunsturhebergesetz. Kommentar, 5. Aufl. 2015; HOFFMANN, Einseitige Verpflichtungen und Rückstellungsansatz, StuB 2016, 565; OHLY/SOSNITZA, Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb mit Preisangabenverordnung. Kommentar, 7. Aufl. 2016.

## I. Einordnung des Abs. 3

### 1. Allgemeine Einordnung des Abs. 3

#### 1950 a) Regelungsinhalt des Abs. 3

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

**Satz 1** konkretisiert den Maßstab der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme (vgl. Anm. 694). Rückstellungen sind danach zu bilden, wenn Ansprüche wegen der Verletzung von Schutzrechten wahrscheinlich bestehen und der Rechtsinhaber Ansprüche geltend gemacht hat (erste Fallgruppe) oder mit einer Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist (zweite Fallgruppe).

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

1951 Einstweilen frei

#### 1952 b) Bedeutung des Abs. 3

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

**Konkretisierung des Wahrscheinlichkeitsmaßstabs:** Abs. 3 Satz 1 konkretisiert den Maßstab der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme in ihrer Funktion als allgemeine Passivierungsvoraussetzung für Verbindlichkeitsrückstellungen (s. Anm. 691, 694). Er statuiert hierzu zwei alternative Mindestvoraussetzungen für die Rückstellungsbildung. Der Rechtsinhaber muss die Ansprüche geltend gemacht haben (Satz 1 Nr. 1) oder es muss ernsthaft mit einer Inanspruchnahme wegen der Schutzrechtsverletzung zu rechnen sein (Satz 1 Nr. 2).

► *Satz 1 Nr. 1* hat keine über die GoB hinausreichende Bedeutung. Auch für Ansprüche, die vom Rechtsinhaber geltend gemacht worden sind, dürfen Rückstellungen nach den im Anwendungsbereich des Abs. 3 fortgeltenden GoB nur gebildet werden, wenn das Bestehen der geltend gemachten Ansprüche wahrscheinlich ist (s. Anm. 1975).

► *Satz 1 Nr. 2* konkretisiert, im Verhältnis zu den GoB ebenfalls deklaratorisch, den allgemeinen Wahrscheinlichkeitsmaßstab für Ansprüche, die noch nicht geltend gemacht worden sind (s. Anm. 694 und 1976).